

العنوان:	إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الادارية لتحقيق مطالب الادارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي مع دراسة ميدانية
المصدر:	المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة
المؤلف الرئيسي:	عربي، محمد بكر
المجلد/العدد:	ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1999
الشهر:	أبريل
الصفحات:	169 - 223
رقم MD:	112677
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المحاسبة الادارية، الصناعة، التنمية الصناعية، التنمية الادارية، التطوير الاداري، النظم المحاسبية، إعادة هندسة المحاسبة الادارية، مصر، الادارة الاستراتيجية، نظم المعلومات الادارية، نظم المعلومات المحاسبية، اتخاذ القرارات، تكاليف الانتاج، محاسبة التكاليف، خفض التكاليف، رأس المال، التقارير المالية، إدارة الانتاج، المخزون السلعي، التسعير
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/112677

إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي مع دراسة ميدانية

د. محمد بكر عربي

كثية التجارة - الإسماعيلية

جامعة قناة السويس

١٦٩

مقدمة البحث:

ما من أحد ينكر مدى التغيير الذي طرأ على أساليب وطرق واهتمامات الإدارة في الوقت الراهن، خاصة في ظل ثورة المعلومات والاتصالات والتكنولوجيا المتقدمة شديدة التأثير والتسارع. وأن الأئمة أصبحت القوة الأساسية في العملية الصناعية، ورغم أن الأساليب والطرق الصناعية تنم بأعلى مستوى من التقدم التكنولوجي، إلا أن أساليب المحاسبة الإدارية ما زالت قاصرة على ملاحقة هذا التطور.

فالتغيير المستمر في بيئة التصنيع يؤدي إلى مواجهة الإدارة لمواقف متغيرة تحتم تغيير إستراتيجيتها، ومن ثم تغيير السياسات والأعمال التنفيذية، مما يتطلب من المحاسبة الإدارية تغيير طبيعة المعلومات التي توفرها بحيث تتوافق مع احتياجات الإدارة وتساندها في صياغة الإستراتيجية وتنفيذها والرقابة عليها، ومن ثم تجد لغة الحوار بينها وبين البيئة التي تتعامل معها.

وإن التجربة والممارسة العملية شهود إثبات على أن الاهتمامات التقليدية للمحاسبة الإدارية والتكاليف لم تعد ملائمة لمواكبة التطورات المعاصرة في بيئة التصنيع، كما أن التجربة والممارسة العملية شهود إثبات أيضاً على أن الأساليب والفلسفات الحديثة هي السلاح الملائم لإختراق واحتلال سوق المنافسة المتنامي.

وليس هذا معناه أن المحاسبة الإدارية التقليدية غير فعالة أو غير قائمة على أسس علمية، ولكن تغيير البيئة هو الذي يتطلب التغيير.

مشكلة البحث:

تتامي عدد البحوث والدراسات الفكرية والميدانية والتطبيقية التي تتأدى بضرورة هجر الاهتمامات التقليدية للمحاسبة الإدارية والتكاليف، لتقادمها وعدم مواكبتها للتطورات المعاصرة، وفي نفس الوقت ظهرت اتجاهات وفلسفات ثلاثم البيئة المعاصرة دائمة التغيير. فهل الأمر يستحق فعلاً التغيير؟ وهل الاتجاهات الحديثة قادرة على توفير متطلبات التغيير الذي حدث في البيئة؟

وتحدد مشكلة البحث في أن المحاسبة الإدارية التقليدية قادرة على تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات عن البيئة الداخلية للمنشأة، فهل هي قادرة على تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات عن البيئة الخارجية؟ معلومات عن أسواق المنتجات، تكاليف المنافسين، ترشيدها إستراتيجيات المنشأة، الإحاطة

باستراتيجيات المنافسين خلال عدة فترات، وبمعنى آخر هل المحاسبة الإدارية التقليدية قادرة على توفير معلومات لمواكبة متطلبات:

- ١- تطبيق الإدارة الإستراتيجية.
 - ٢- ضغوط المنافسة العالمية والمحلية.
 - ٣- التحولات الاقتصادية الدولية والتي أبرزها الاتجاه نحو تكوين كتكتلات اقتصادية بين مجموعة من الدول تربطها مصالح مشتركة.
 - ٤- تنامي دور الجودة الشاملة في البيئة المعاصرة.
 - ٥- التطورات التكنولوجية في مجال التصنيع والمعلومات.
- تلك هي محاور الاهتمام في هذا البحث

أهمية وأهداف البحث:

تظهر أهمية البحث من خلال حسمه للنقاط التالية:

- ١- الصراع بين الحديث والقديم، من التناقض الواضح بين معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية ومتطلبات الإدارة الاستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة.
 - ٢- هل نستمر مع الأساليب والفلسفات المعروفة أم التغيير أفضل والاتجاه نحو الأساليب والفلسفات الحديثة؟
 - ٣- لماذا أصلاً ظهرت الأساليب والفلسفات الحديثة؟
 - ٤- ما هو أثر الأساليب والفلسفات الحديثة على الواقع المصرى؟
- ولهذا يهدف هذا البحث إلى :

- ١- بيان مدى أهمية وضرورة إعادة هندسة المحاسبة الإدارية
- ٢- تقديم إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية يصلح للاستخدام فى المنشآت الصناعية.
- ٣- تحديد موقف المنشآت الصناعية المصرية من الإطار المقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية وذلك بتحليل الواقع الميدانى.
- ٤- توجيه اهتمام المنشآت الصناعية المصرية نحو الأخذ بأساليب وفلسفات حديثة ثبتت فاعليتها فى الممارسة الفعلية.

فروض البحث:

يرتكز هذا البحث على الفروض التالية:

- ١- أن الاهتمامات التقليدية للمحاسبة الإدارية فى بيئة التصنيع الحديثة قد تنتج معلومات مضللة تعوق اتخاذ القرار السليم.

٢- فى ظل بيئة التصنيع الحديثة توجد مجالات واهتمامات جديدة ذات أهمية كبيرة يجب أن تطرقها المحاسبة الإدارية، وهذه تطلب تغييرات جذرية فى إجراءاتها واهتماماتها التقليدية وذلك فى إطار مفهوم إعادة للهندسة.

٣- أن تطبيق اتجاه الإدارة الاستراتيجية فى القطاع الصناعى يودى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية المحتملة.

٤- توجد أهمية كبيرة للإطار المقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية، كما يوجد ارتباط قوى فيما بين مخرجات هذا الإطار من معلومات.

أدوات التحليل:

فى الإطار النظرى ارتكز الباحث على أسلوب دراسة الحالات وذلك من خلال :

١- استقراء آراء وخبرات وتجارب الباحثين والشركات العالمية حول إخفاقات المحاسبة الإدارية التقليدية.

٢- استقراء الدراسات العلمية التى عرضت واقع الممارسة الفعلية للمحاسبة الإدارية فى بعض المنشآت الصناعية الكبرى الأجنبية.

٣- الممارسة الفعلية للمحاسبة الإدارية فى الواقع المصرى.

فى الدراسة الميدانية ارتكز الباحث على التحليل الإحصائى وذلك من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

١- الأهمية النسبية

٢- الارتباط

خطة البحث:

بناء على ما سبق يرى الباحث تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث هى:

المبحث الأول:

العلاقة بين مفهوم إعادة الهندسة والمحاسبة الإدارية والإدارة الاستراتيجية.

المبحث الثانى:

الأساليب المقترحة لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية فى إطار احتياجات الإدارة الاستراتيجية.

المبحث الثالث:

دراسة ميدانية لإختبار الإطار المقترح فى القطاع الصناعى.

—الخلاصة والنتائج والتوصيات.

—هوامش البحث.

—ملحق البحث.

المبحث الأول

العلاقة بين مفهوم إعادة الهندسة والمحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية

يتناول الباحث هذا المبحث من خلال العناصر التالية:

الأول: استقراء الدراسات والآراء والاتجاهات المثارة حول المحاسبة الإدارية التقليدية.

الثاني: تنامي تطبيق الإدارة الإستراتيجية.

الثالث: الاتجاه المستهدف من إعادة الهندسة.

أولاً: استقراء الدراسات والآراء والاتجاهات المثارة حول المحاسبة الإدارية التقليدية.

بداية يود الباحث توضيح أنه لن يتعمق في عرض مضمون الدراسات السابقة من حيث الهدف والفروض والنتائج التي توصل إليها الباحثون، ولكن يقتطف منها خلاصة ما توصلت إليه حتى يستطيع الباحث عرض أكبر عدد من الحجج والبراهين التي تثبت أو تبطل صحة رأيه.

تضمن الفكر المحاسبي في العقدين الأخيرين من هذا القرن (العشرين) للعديد من الدراسات والآراء التي تنتقد المحاسبة الإدارية التقليدية منها الآتي:

أشار **Wilson et al** إلى أن اقتصار المحاسبة الإدارية التقليدية على توفير المعلومات الداخلية، أدى إلى عدم قدرتها على الارتباط بالتخطيط الاستراتيجي، وهذا يعتبر من أهم أسباب تخلف المحاسبة الإدارية وعدم قدرتها على توفير متطلبات متخذى القرارات من المعلومات^(١).

كما أشار **Taylor & Graham** إلى أن اقتصار المحاسبة الإدارية التقليدية على توفير معلومات مالية فقط للإدارة يجعلها تميل للتركيز على العمليات التشغيلية دون التوجه للسياسات والاتجاهات الضرورية بما يؤدي إلى تحرك بطيء نسبياً للمنشأة في مقابل خطوات سريعة من قبل المنافسين، وهذا يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة وفقدان الفرص المتاحة بما يعكس أثره على انخفاض الربحية^(٢).

وقد صوب **Wilson** بعض الانتقادات للتحليل التقليدي للتكلفة أهمها^(٣):

- أ- التركيز على الأنشطة الإنتاجية فقط وإهمال الأنشطة الفرعية الأخرى.
- ب- إهمال علاقات الارتباط بين الأنشطة طالما أنه يعتمد بصفة أساسية على تحليل كل نشاط بمفرده.
- ج- تجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين.
- د- التركيز وبدرجة كبيرة على النظم المحاسبية الداخلية.

وانتقد الباز المحاسب الإداري الذي يركز في تحليله لجوانب المشكلة القرارية على أسلوب التحليل التفاضلي، على أساس أن هذا الأسلوب يهدف إلى تحديد القرار المناسب في الأجل القصير دون تحديد واختيار الإستراتيجية المناسبة ويعتمد هذا التحليل على ملاحظة سلوك التكلفة وتحليل عائد المساهمة ودراسة هيكل التمويل ورأس المال العامل وقياس العائد التفاضلي على ما يتم استثماره من أموال، أما

الأسلوب الاستراتيجي فينطوي على دراسة الموقف المتوقع للمنتج في السوق في ضوء قواعد استراتيجية السوق، وكذلك إجراء تحليل مقارن للتكلفة الاستراتيجية لتحديد سعر البيع الافتراضي للمنتج أو الخدمة، والذي يعكس المركز التنافسي للمنشأة، ومقارنة المركز التنافسي النسبي وتقدير النتائج المحتملة والمترتبة على تغيير الاستراتيجية الحالية والبحث عن أفضل الحلول الاستراتيجية الممكنة.^(٤)

كما إنقذ **Koons** نظم التكاليف المعيارية حيث تحدد في ضوءها تكلفة وحدة المنتج كما يجب أن تكون في ظل الظروف المتاحة للمنشأة وليس في ضوء مستوى المنافسة التي تواجهها ويفرر أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف الإضافية يمكن من قياس ورقابة مصدري التكاليف التي تتحملها المنشأة^(٥).

ويقدر **Kaplan** أن المنشآت الاقتصادية تواجه اليوم منافسة قوية سواء على المستوى المحلي أو الدولي ولما كانت نظم التكاليف التقليدية صممت أساسا لقياس تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة لغرض تقييم المخزون أو قياس نتيجة الأعمال، فإن هذه النظم لا تكفي لغرض الرقابة، وفي هذا المجال يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة هو الأسلوب المناسب^(٦).

وأشار **Johnson & Kaplan 1991** إلى أن المعلومات المحاسبية لا توفر في الوقت الراهن إلا قذرا بسيطا من العون في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة والإنتاجية وأضاف أن هذه المعلومات ربما تكون ضارة في ظل البيئة الصناعية الحديثة، وذكر **Kaplan 1990** أن محاسبة التكاليف أصبحت كبش الفداء للعديد من القرارات الإدارية غير المناسبة لأنها قائمة على حقائق العشرينات من هذا القرن عندما كانت الأجور المباشرة تمثل ٨٠% من التكاليف الصناعية بخلاف تكلفة المواد الخام في حين أنها تمثل الآن من ٨ إلى ١٢% من هذه التكلفة^(٧).

ويقدر جوده أن نظم التكاليف في معظم المنشآت الصناعية المصرية لا تقدم تقارير عن تكاليف الجودة، على الرغم أن تكاليف الجودة تعد من التكاليف الجوهرية في الوقت الراهن، ويرى **Horngren, et al, 1994** أن تكاليف الجودة تتراوح ما بين ١٥% إلى ٢٠% من إيرادات المبيعات، وفي حين يرى **Juran** أن قيمة تكاليف الجودة ربما تتراوح بين ٢٠% إلى ٤٠% من إيرادات المبيعات، ومن ثم يصبح القياس المالي للجودة والتقرير عنها بجانب القياس العيني مطلبيا ضروريا وملحا لأغراض التعرف على مدى رضا العميل بالإضافة إلى التعرف على جوانب خفض تكلفة الجودة، الأمر الذي يدعم القدرة التنافسية للمنتج^(٨).

وذكر **Richardson** أن المداخل التقليدية في إدارة التكلفة لا تلائم بيئة التصنيع الحديثة، بل قد يكون لها من الخصائص ما يشكل عقبات أمام فعالية إدارة التكلفة، وعرض عيوب تلك المداخل في الآتي^(٩):

أ- وقوع المسؤولية بالكامل على مديري التشغيل.

ب- محدودية مجال تخفيض التكاليف.

ج- يتم عادة اتباع مداخل جزئية مع إهمال العديد من بنود التكاليف الهامة.

د- عدم إدراك العاملين للأنشطة بشكل جيد.

هـ- عدم متابعة تخفيضات التكاليف السابقة والمحافظة عليها.

وانتقد **Cooper et al. 1988** نظم المحاسبة الإدارية الحالية بقوله أن أغلب القرارات المتعلقة بالمنتج - منتج جديد، تسعير منتج، التوقف عن منتج معين - تعتبر قرارات طويلة المدى، ومع ذلك فإن مضمون المحاسبة الإدارية خلال نصف القرن الماضي ارتبط بالمعلومات اللازمة لصنع قرارات قصيرة المدى تقوم على التكاليف المتغيرة والتفاضلية، فهي تغاضت عن الجانب الأكثر أهمية للقرارات المتعلقة بالمنتجات.^(١٠)

وتساءل محمد زامل عن مدى جدوى نظم المحاسبة الإدارية القائمة في توفير البيانات الخارجية وقال " من الأمور البديهية أن الإدارة تحتاج عند رسم استراتيجية المنشأة إلى العديد من البيانات الداخلية والخارجية والتساؤل هنا أن المحاسبة الإدارية وإن كانت لديها من المفاهيم والمهارات ما يمكنها من توفير البيانات الداخلية بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب فهل لديها من المفاهيم والمهارات ما يمكنها من توفير البيانات الخارجية؟"^(١١)

وانتقد الجبالي أنظمة التكاليف التقليدية من خلال إيضاح الاعتبارات المترتبة على التطورات التكنولوجية وأثرها في التحول عن أنظمة التكاليف التقليدية في الآتي^(١٢):

أ- تصور التحليل النوعي لعناصر التكلفة على التحليل الثلاثي، أي إلى عناصر الخامات والأجور والتكاليف غير المباشرة مع إهمال التغير النسبي الذي حدث على هذه التركيبة، وربما التغير الكلي في الهيكل، فالتطورات التكنولوجية الحديثة قد أثرت بدرجة كبيرة على عنصر العمالة المباشرة وخفضتها بدرجة كبيرة وحولت الكثير منها إلى أن يأخذ الشكل غير المباشر الأمر الذي يستدعي ضرورة إعادة النظر في طريقة التحليل.

ب- اتصاف عناصر التكلفة في التحليل التقليدي بالسكون وعدم ملامعتها للتغيرات الدورية والمستمرة في الإنتاج، والذي اتخذ شكل الإنتاج المرن الذي ينفذ وفقاً لرغبات المستهلكين، فالتغير الدوري والمستمر في نوعية الإنتاج قد انصب أساساً على تغيير الأنشطة التي تتسبب في حدوث التكلفة بدورها، وهو ما يتطلب استحداث نظام جديد يراعي تلك التغيرات الدورية ويلاحق التطور المستمر في الأنشطة الإنتاجية.

ج- هناك جزء كبير من عناصر التكلفة التي تحدث أو تؤثر في سلسلة تحقيق القيمة ولكنها تهمل غالباً أو ربما تعالج بطرق اجتهادية ووفقاً لظروف كل منشأة على حدة، والمقصود هنا هو تكلفة البحوث والتطوير قبل البدء في تصميم المنتج وأيضاً تكلفة الخدمات المؤداة للمستهلك بعد بيع المنتج، فهذان النوعان من التكلفة يمثلان أهمية خاصة ربما تزيد عن أهمية عناصر التكلفة

الإنتاجية، وإن أخذ هذه العناصر في الاعتبار سوف يراعى الاعتبارات الإستراتيجية لنظام التكلفة واعتبارات استمرارية المنشأة وهو الجانب الأهم.

د- إن التطورات الحديثة فى تكنولوجيا الإنتاج تتطلب إضافة استثمارات جديدة. ممنا ينشأ عنه انخفاض الربحية فى الأجل القصير، وهذا الأمر ينتج عنه الكثير من المعارضة من قبل الوكلاء فى إضافة استثمارات جديدة، لأن أية إضافات جديدة سوف يترتب عليها مزيد من تخفيض الربحية فى الأجل القصير، أى مزيد من تخفيض الحوافز المنتظرة لهم، لذا فإن أى محاولة لمواجهة هؤلاء الوكلاء سوف تواجه بمزيد من عدم التعاون الداخلى مع إدارة المنشأة، ويتطلب هذا الأمر بداية تغيير اعتبار الربحية فى الأجل القصير كمؤشر أساسى لتقييم أدائهم واستبداله بالربحية فى الأجل الطويل الأمر الذى سوف يدفعهم إلى التعاون مع المنشأة وتتطابق حينئذ مصلحتهم الذاتية مع المصلحة العامة للمنشأة.

وتوصل عبد المنعم إلى نتيجتين هامتين: (١٣)

أ- الاهتمام بالدور التأثيرى لنظم المحاسبة الإدارية بحيث يعاد تصميم أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية لى تتوافق مع استراتيجيات التصنيع طويلة الأجل، ولا يقتصر دور نظام المعلومات المحاسبية على مجرد إعلام المديرين بما يحدث فى التنظيم، وإنما يتم التركيز كذلك على حفز المديرين والتأثير عليهم لى يعملوا وفقا لإستراتيجيات طويلة الأجل.

ب- الاهتمام برقابة وتخفيض التكلفة فى مراحل تخطيط وتصميم المنتج، ويمكن تحقيق ذلك من خلال استخدام مدخل التكلفة المستهدفة الذى يمثل تحركا فى التركيز على إدارة التكلفة من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة التخطيط فى دورة حياة المنتج، مما يوفر فرصا كبيرة لتخفيض التكاليف فى هذه المرحلة بدلا من رقابتها أثناء التنفيذ.

وقد وجه **Toyler 1988** العديد من الانتقادات لعملية إعداد الموازنات منها الآتى (١٤):

أ- عدم مراعاة البعد الإستراتيجى: فالموازنات يتم إعدادها غالبا فى ضوء موازنة العام الماضى مع مراعاة الظروف المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، ولا شك أن ذلك يمثل تهديدا لموقف المنشأة التنافسى، فإعداد الموازنة يعتبر جزء مكمل للإستراتيجية.

ب- عدم تطبيق مسببات التكلفة: فالتكاليف المخططة بالموازنة يتم تحديدها بافتراض وجود مسبب وحيد للتكلفة يرتبط غالبا بحجم الإنتاج على الرغم من وجود عدة مسببات للتكلفة.

ج- عدم التأكيد على التحسين المستمر: إذ أن مقارنة التكاليف المخططة بالموازنة بمستوى النشاط الفعلى مع التكاليف الفعلية قد تقيد فى تقييم أداء المسئول ولكنها ليس من الضرورى أن تكشف عن فرص التحسين المستمر، وحتى تكون الموازنة أداة مفيدة فى ظل بيئة التصنيع الحديثة فإنها يجب أن ترتبط بهدف التحسين المستمر.

د- عدم استخدام تحليل سلسلة القيمة: الموازنة تتضمن العديد من الأنشطة، إلا أنها لا توضح الأنشطة الضرورية ومن ثم يجب مراعاة تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة.

هـ- عدم الاهتمام بالمقاييس غير المالية: غالباً ما تكون الموازنة ذات طبيعة مالية ولا تتضمن بعض المقاييس الهامة ذات الطبيعة غير المالية والمتعلقة بعوامل النجاح الأساسية مثل الجودة، التوقيت، التجديد والابتكار...، حيث أن هذه المقاييس تلعب دوراً أساسياً في دعم الموقف التنافسي للمنشأة.

وخلصت دراسة Harrell 1992 إلى عدم ملاءمة التحليل التقليدي للانحرافات مع التطور في الفكر الإداري، فالتحليل التقليدي يقيس كفاءة إدارتي الإنتاج والمشتريات فقط، ولا يوفر مقاييس ومؤشرات كافية عن الطلب على المواد الخام، كفاءة عملية التوريد، أو كفاءة عملية بيع المنتجات التامة، مخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج التام، ولا شك أن الإدارة تحتاج إلى مؤشرات عن تلك المجالات.^(١٥) وأوضحت دراسة Malcom 1991 المخاطر الناجمة عن التخصيص التقليدي للتكاليف الإضافية، وأن الوقت المنقضى في إعداد التقارير التقليدية يعتبر ضياع يجب تجنبه فهو يقود إلى قرارات خاطئة وأوضحت بمثال رقمي خطورة التشويه الذي يمكن أن يظهر في تحديد تكلفة المنتج عند استخدام محرك تكلفة على أساس الحجم كأساس لتخصيص عنصرين من التكاليف الإضافية المتغيرة هما المواد والأجور غير المباشرة، كما أوضحت أن اختلاف أساس التخصيص قد يؤدي إلى تحويل انحرافات موجبة إلى سالبة والعكس، وأشارت إلى أنه يمكن تحسين تحليل الانحرافات باستخدام مدخل ABC من خلال استخدام محركات تكلفة تعكس فعلاً حدوث التكاليف الإضافية.^(١٦)

وقد خلصت دراسة Carrison 1991^(١٧) إلى عدم ملاءمة الأساليب التقليدية للرقابة على التكاليف في ظل التطور في بيئة التصنيع الحديثة ولابد من البحث عن مقاييس جديدة للأداء، واقترحت للدراسة خمس مجموعات من المقاييس الجديدة هي:

- أ- مقاييس رقابة الجودة.
- ب- مقاييس رقابة المواد.
- ج- مقاييس رقابة المخزون.
- د- مقاييس كفاءة التشغيل الآلي.
- هـ- مقاييس كفاءة عملية التسليم.

وانتقد Dixon et al 1990 مقاييس الأداء المستخدمة في المحاسبة الإدارية التقليدية، لأنها تقف عند تحديد الأعمال وتغفل في إلقاء الضوء على أي تقدم في الإستراتيجية، كما أنها تتمثل في مجموعة وحيدة من المقاييس المالية تستخدم في كل وظيفة ومركز تكلفة وتعتمد على استخراج الانحرافات بين بنود التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة مقدماً، بما قد يحفز المراكز على التحريف وتغيير الحقيقة.^(١٨)

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الباحثين والممارسين في مجال المحاسبة الإدارية والتكاليف انتقدوا الكثير من جوانبها واثبتوا أن الكثير من معلوماتها قد تكون مضللة وأن الارتكاز عليها قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة خاصة في ظل التطور التكنولوجي المعاصر. وأن أهم الانتقادات الموجهة إلى المحاسبة الإدارية والتكاليف هي عدم قدرتها على الارتباط بالتخطيط الإستراتيجي وأن مجالات النقد متعددة أهمها الآتي:

- ١- التركيز على البيئة الداخلية فقط دون الاهتمام بالبيئة الخارجية.
 - ٢- التركيز على المقاييس المالية فقط دون الاهتمام بالمقاييس غير المالية.
 - ٣- التركيز على الأنشطة الإنتاجية دون الأنشطة الفرعية الأخرى.
 - ٤- إهمال علاقات الارتباط مع الموردين والعملاء.
 - ٥- إهمال علاقات الارتباط بين الأنشطة.
 - ٦- تجاهل الموقف التكاليفي للمنافسين.
 - ٧- الارتكاز على أسلوب التحليل التفاضلي.
 - ٨- الارتكاز على حجم الإنتاج كمسبب وحيد للتكلفة وعدم الاهتمام بتعدد مسببات التكلفة.
 - ٩- إهمال تقديم تقارير عن تكاليف الجودة.
 - ١٠- إهمال أو تجاهل تحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج.
 - ١١- التركيز على القرارات قصيرة الأجل.
 - ١٢- عدم الاهتمام بتحليل ربحية العملاء.
 - ١٣- تحديد التكلفة في ظل الظروف المتاحة للمنشأة وليس في ظل ظروف المنافسة.
 - ١٤- عدم استخدام الأساليب والفلسفات الحديثة والتي ثبت فاعليتها في الممارسة الفعلية.
- ومن خلال ما سبق يستطيع الباحث القول بأن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية والتكاليف غير ملائمة للبيئة المعاصرة وأن الأمر يتطلب إعادة النظر في هذه الأساليب.

ثانياً: تنامي تطبيق الإدارة الاستراتيجية

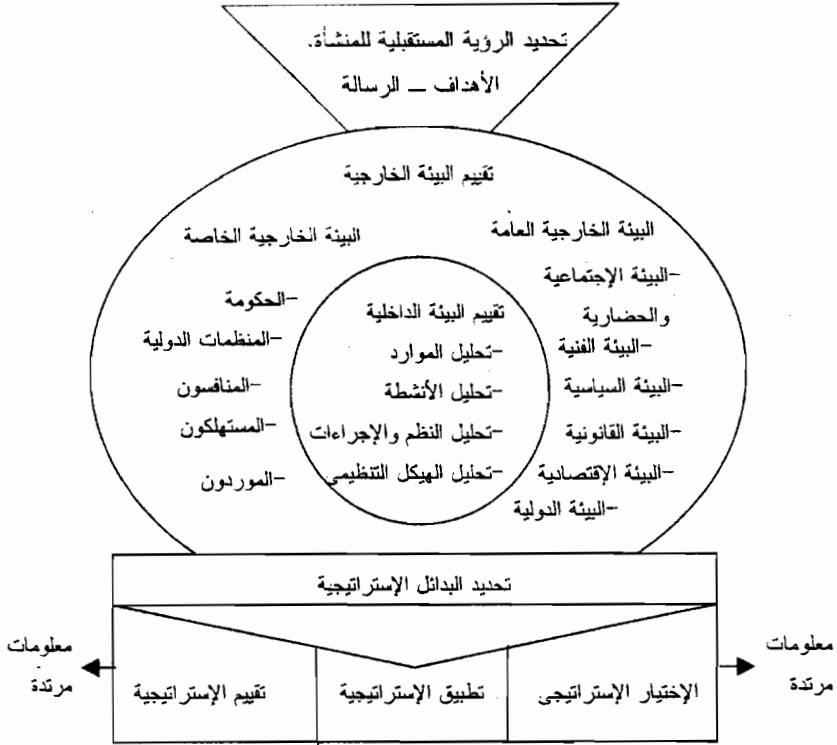
ليس التوسع في توضيح مفهوم الإدارة الاستراتيجية مجال البحث ولكن يعرض الباحث ما يساعده على تحديد متطلبات الإدارة من معلومات المحاسبة الإدارية.

- في العقدين الأخيرين من هذا القرن (العشرين) تعددت البحوث والكتابات حول الإدارة الاستراتيجية: الهدف، المراحل، الاعتبارات التي تراعى، المفهوم، وركز أغلبها على الآتي:^(١٩)
- ١- عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بنمو المنشأة وربحيتها في الأجل الطويل.
 - ٢- تحقيق تكيف المنشأة مع البيئة المحيطة بها.

- ٣- اختيار وتحديد الخطط الاستراتيجية وخطط تخصيص وتوظيف الإمكانيات والموارد المتاحة للمنشأة بما يتوافق مع أهداف المنشأة من جهة ومع المتغيرات البيئية الحالية والمتوقعة من جهة أخرى.
- ٤- تطوير التنظيم والنظم والإجراءات الداخلية بالمنشأة بما يتوافق مع القرارات الاستراتيجية، ثم العمل على تطبيق هذه القرارات.

ومن ناحية أخرى يمكن القول بأن الإدارة الاستراتيجية هي مجموعة القرارات والتصرفات الخاصة بتكوين وتنفيذ الاستراتيجيات المصممة لإنجاز أهداف المنشأة، وتتضمن تحديد الرؤية المستقبلية التي تعكس فلسفة وأهداف المنشأة وإجراء التحليل الداخلى لها والذي يعكس ظروفها الداخلية وتقييم البيئة الخارجية المتعلقة ببيئة التنافس والبيئة العامة وتحليل البدائل الاستراتيجية المحتملة نتيجة المطابقة بين البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، وتعريف البدائل المرغوبة، وذلك بعد دراسة البدائل المحتملة فى ضوء رسالة المنشأة، ويلي ذلك الخيار الإستراتيجى لمجموعة الإستراتيجيات الكلية المطلوبة لإنجاز رسالة المنشأة وتنمية عدد من برامج التصرف العريضة والمحددة والتي تتوافق مع استراتيجيتها الكلية وتنفيذ الاختيارات الإستراتيجية من خلال تخصيص الموارد وإعداد الموازنات والتركيز على التوافق بين الإستراتيجية وكل من المهام والأفراد والهيكل التنظيمى والنظم الإدارية الخاصة بالحوافز والمعلومات والتخطيط الإستراتيجى والرقابة وأخيراً مراجعة وتقييم مدى نجاح العملية الإستراتيجية.^(٢٠)

ويوضح الشكل التالى الوظائف والخطوات أو المراحل الأساسية للإدارة الإستراتيجية:^(٢١)



ويمكن للباحث القول بأن تنامي تطبيق الإدارة الإستراتيجية يرجع لتضافر عدة عوامل أهمها

الآتي:

- ١- تزايد حدة المنافسة المحلية والعالمية ومحاولة التركيز على وضع استراتيجيات للتنافس تحقيقاً لميزة تنافسية (ريادة التكلفة أو التميز).
- ٢- ظهور المنافسة المعتمدة على عنصر الزمن.
- ٣- تزايد معدلات التجديد والإبتكار.
- ٤- التطور التكنولوجي المتنامي في مجالات الاتصالات والمعلومات.
- ٥- التحولات الاقتصادية العالمية.
- ٦- التوسع في استخدام أساليب وفلسفات حديثة.

وأن الإدارة الإستراتيجية تستهدف:

- ١- مساندة وتدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة والبحث والسعى نحو تحقيق ميزة تنافسية والمحافظة عليها لاستمرار النمو.
- ٢- المساعدة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، تلك القرارات تتميز بالنفرد والخصوصية وتتطلب معلومات مالية وغير مالية ملائمة وخاصة، وقد لخص Wilson أهم خصائص القرارات الإستراتيجية في الآتي: (٣٢)
- أ- تختص باستغلال أنشطة المنشأة للفرص الموجودة في البيئة المحيطة.
- ب- تتطلب الموازنة بين أنشطة المنشأة ومواردها لإمكان تحقيق ميزة من الفرص الإستراتيجية.
- ج- تختص بالموارد الرئيسية للمنشأة مثل استحواد طاقة إضافية، التخلص من طاقة قائمة، إعادة تخصيص الموارد.
- د- تتأثر بقيم وتوقعات القائمين بتحديد استراتيجية المنشأة.
- هـ- تؤثر في توجهات المنشأة طويلة الأجل.
- و- معتددة في طبيعتها لأنها غير روتينية وتتضمن عدد كبير من المتغيرات ولها اعتبارات تتجاوز حدود المنشأة.
- ٣- تبنى واحترام وتفعيل الأساليب الفنية والتقنية المتطورة في التصميم والتخطيط والإنتاج والرقابة والمعلومات.
- ٤- تبنى وتفعيل اتجاهات التطور في الفكر الإداري: تحليل الأنشطة وتحليل القيمة، تحليل الوقت، تقصير مدة دورة تكوين المنتج، الجودة الشاملة، القوى المحركة للتجديد والابتكار.
- ٥- دراسة وتحليل والاستفادة من القوى المحركة للمنافسة والتي تتمثل في المنافسين الجدد والمنافسين في الصناعة أو السوق والبدائل أو تهديد السلع والخدمات البديلة، والقوى التفاوضية للعملاء والقوى التفاوضية للموردين والقوة النسبية لأصحاب المصالح الآخرين كالغرف التجارية والنقابات والمقرضين، حيث تحدد هذه القوى مجتمعة الأرباح النهائية للصناعة أو السوق، فالأسعار تتأثر بالقوى التفاوضية للعملاء ومخاطر السلع البديلة، وتتأثر التكاليف بالقوى التفاوضية للموردين والمنافسة بين المنشآت القائمة، ويتأثر الاستثمار بمخاطر المنافسين أو الداخلين الجدد والعوامل الأخرى المتعلقة بطلبات ورغبات العملاء. (٣٣)
- ولتحقيق ما تستهدفه الإدارة الإستراتيجية فلا بد من ارتكازها على معلومات تحليلية وتفصيلية مالية وغير مالية داخلية وخارجية قبلية ومعنية، فهي تحتاج إلى:
- ١- معلومات للاختيار بين أنماط تكنولوجيا الإنتاج البديلة المتنافسة مثل المعلومات عن الاختلافات في هيكل تكاليف المنشأة المستخدمة لتكنولوجيا إنتاج معينة مقارنة بهيكل تكلفة المنافسين، وقد يترتب على تحليل بهذه الكيفية قيام الإدارة بتغيير استراتيجية المنشأة وذلك بعد حساب المنافع والمخاطر

- المرتبة على تكنولوجية الإنتاج المستخدمة وتحدد الاستراتيجية المتبعة سوق المنشأة أو مجموعة العملاء الذين تهتم المنشأة بتلبية رغباتهم.
- ٢- معلومات عن تكاليف المنافسين.
- ٣- معلومات عن الموردين.
- ٤- معلومات عن أسواق العملاء والمنتجات.
- ٥- معلومات تحليلية عن ربحية العملاء.
- ٦- معلومات عن المنتجات الجديدة والمبتكرة.
- ٧- معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وتكلفة كل مرحلة من هذه المراحل.
- ٨- معلومات عن المنتجات الملائمة للأسواق والتي من خلالها يمكن تحديد مزيج المنتجات الأمثل والذي يدر أكبر ربحية في السوق.
- ٩- معلومات عن الغرف التجارية والنقابات العمالية والمقرضين.
- ١٠- معلومات عن المخاطر السياسية.

والسؤال الآن هو هل تستطيع المحاسبة الإدارية الراهنة (التقليدية) توفير احتياجات الإدارة الاستراتيجية من هذه المعلومات.

والإجابة من خلال العنصر الأول سوف تكون بالنفي وأن هناك ضرورة لإدارة استراتيجية المنشأة للعبور بها أسواق المنافسة من خلال العنصر الثاني وبالتالي لابد من توفير المعلومات اللازمة لإدارة الاستراتيجية. ولما كانت إدارة استراتيجية المنشأة تحتاج إلى معلومات تختلف عن تلك التي توفرها المحاسبة الإدارية التقليدية، فإن الأمر يتطلب ضرورة إعادة بناء وهندسة المحاسبة الإدارية بالقلب الذي يمكنها من توفير متطلبات إدارة الاستراتيجية التي تمكن المنشأة من استمرار الارتفاع والنمو بين المنافسين ويقرر **Drury 1992** إن المحاسبة الإدارية تمر بوضع متأزم ولا بد من إدخال تغييرات جذرية عليها. (٢٤)

وإذا كان المحاسبون الإداريون هم المسؤولون عن توفير المعلومات المطلوبة، فإن هناك دوراً ينبغي أن يؤديه في مجال التخطيط الاستراتيجي... إلا أن المحاسبين الإداريين حالياً ليست لديهم المعلومات ولا التدريب الكافي ولا الاستيعاب الكامل للأدوات والأساليب الفنية للتخطيط الاستراتيجي والذي يعتبر اليوم بمثابة مطلب أساسي لأي عمليات للتخطيط على مستوى المنشأة ككل. (٢٥)

وبهذا فإن الأمر يتطلب ضرورة إعادة تأهيل وتدريب المحاسبين الإداريين تجاه الأدوات والأساليب الفنية للتخطيط الاستراتيجي أحد أهم مراحل إدارة الاستراتيجية. ومن خلال ماسبق يتضح عدم قدرة المحاسبة الإدارية التقليدية توفير متطلبات الإدارة الاستراتيجية من المعلومات.

ثالثاً: الاتجاه المستهدف من مفهوم إعادة الهندسة

يستهدف الباحث من مفهوم إعادة الهندسة تلك الإجراءات التي تركز على إعادة التفكير الأساسي وإعادة التصميم الجذري للنظم والأساليب والأعمال لتحقيق تحسينات جذرية فى المنشأة بهدف البقاء والنمو باستمرار فى سوق المنافسة.

وبمعنى آخر التأكيد الإبتكارى للمسئولين فى المنشأة ورغبتهم الأكيدة فى إجراء التغييرات الجذرية أو على الأقل المؤثرة فى النظم وعمليات الأنشطة ذات التأثير فى المنشأة وذلك بهدف التحسين المستمر للجودة والأداء وتخفيض التكاليف وتحقيق مستويات عالية من رضاء العملاء.^(٢٦)

ركائز النجاح:

- ترتكز جهود إعادة الهندسة فى نجاحها على عدة ركائز أهمها:^(٢٧)
- ١- إدراك كاف لرغبات وتوقعات العملاء.
 - ٢- تحليل سليم لموقف المنشأة وتصميم أهداف التغيير.
 - ٣- إيمان الإدارة العليا بأهمية التغيير وتشجيع العاملين عليه.
 - ٤- تحديد العمليات الجوهرية ذات الأولوية لتكون موضعاً لإعادة الهندسة.
 - ٥- تحليل سليم لكل عملية جوهرية إلى عناصرها.
 - ٦- تشجيع الاقتراحات والابتكارات.
 - ٧- موضوعية إعادة هندسة الهيكل التنظيمى -إن تطلب الأمر ذلك- كنتيجة لاعادة تصميم العمليات، فقد تلغى وحدة تنظيمية أو أكثر أو تستحدث أخرى.
 - ٨- صياغة جديدة واعية للسياسات والإجراءات وخرائط تدفق العمل.
 - ٩- الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات فى بناء نظام متطور للمعلومات يكون أساساً لقرارات وتحركات سريعة ورشيده.

١٠- التنمية الذاتية للفرد من حيث القدرة على:^(٢٨)

- أ- التشغيل الكامل للعمليات الواحدة.
- ب- اتخاذ القرارات.
- ج- للرقابة وتقييم الأداء أثناء العملية (الملاحظة المباشرة)

هذا بالإضافة إلى أن John Whiting^(٢٩) يرى أن المفتاح الحقيقى لنجاح إعادة الهندسة فى الأجل الطويل هو جعل الأفراد يعملون بكفاءة، وذلك يتطلب معرفتهم بفهم وتوقع الأهداف، ومعرفتهم ما هو المتوقع منهم كمشاركين فى هذه الأهداف، ويتأكدون من أنه سوف يتم مكافأتهم إذا ما تم إنجاز هذه الأهداف.

المعوقات:

يعترض مفهوم إعادة الهندسة بعض المعوقات التى تحد من فاعلية تطبيقه منها^(٣٠)

- ١- تغفل الإدارة العليا عن تقديم الدعم الدائم والصورة الواضحة عن نفذ إعادة الهندسة.
- ٢- إهمال الثقافة التنظيمية.
- ٣- قصور نظم تدريب وتنمية الموارد البشرية.
- ٤- عدم وجود نظم اتصال فعالة.
- ٥- قصور نظم الدفع والتعويضات والمكافآت.
- ٦- عدم كفاية الموارد اللازمة للتطبيق.
- ٧- استغراق وقت أطول من اللازم في الدراسة والتحليل.
- ٨- الافتقار إلى فريق جيد لإعادة الهندسة.
- ٩- عدم المقدرة على التشخيص السليم للمعوقات ومشكلات الوضع الراهن.

والسؤال الآن عن ماهية العلاقة بين المفهوم المستهدف لإعادة الهندسة والمحاسبة الإدارية ومتطلبات الإدارة الاستراتيجية؟

والإجابة تظهر من خلال:

- أ- الإثبات المنطقي في العنصر الأول من هذا المبحث بأن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية والتكاليف غير ملائمة للبيئة المعاصرة.
 - ب- الإثبات المنطقي في العنصر الثاني من هذا المبحث بعدم قدرة الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية والتكاليف على توفير متطلبات الإدارة الاستراتيجية من المعلومات وفي نفس الوقت تنامي أهمية هذا الاتجاه الإداري المعاصر.
- وبهذه النتائج فإن العلاقة السابق التساؤل عنها تظهر من خلال ضرورة إعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الاستراتيجية، وإن إعادة هندسة المحاسبة الإدارية ينبغي أن تشمل المجالات التالية:
- ١- التغيير من التركيز على فحص الجودة بعد الانتهاء من الإنتاج إلى التركيز على تصميم الجودة قبل البدء في الإنتاج.^(٣١)
 - ٢- التغيير من الإدارة الموجهة بالتكنولوجيا والتي تهدف إلى خفض الانحرافات بين الأداء الفعلي والمعياري للوصول إلى أفضل أداء متاح، إلى الإدارة الموجهة بالسوق والتي تركز على ماذا يجب أن نعمل لنصل إلى مستوى الأداء المرغوب في ظل ظروف السوق.
 - ٣- التغيير من الفترة المحاسبية إلى الفترة الإنتاجية.
 - ٤- التغيير من التركيز على مراكز التكلفة في تحميل التكاليف الإضافية، إلى التركيز على مسيبيات التكاليف.

- ٥- التغيير من التفكير لمواجهة سوق ساكن محدود مع منتجات نمطية مستقرة يتم إنتاجها بكميات كبيرة إلى التفكير لمواجهة الانفتاح في الأسواق ومواجهة المنافسة العالمية التسي تتصف بسرعة التغيير في كثافة وطبيعة القوى التنافسية مع التوسع الكبير في تنوع المنتجات والخدمات مع السرعة الشديدة في تقادم المنتجات.
- وبمعنى آخر التغيير من التركيز على التخطيط والاستقرار والثبات في الأداء إلى التركيز على زيادة المرونة وسرعة الاستجابة للتغيرات في طلبات العملاء.
- ٦- التغيير من التركيز على البيئة الداخلية فقط إلى التركيز على البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة معاً.
- ٧- التغيير من التركيز على تغطية تكاليف المخزون إلى التركيز على التخلص من المخزون ذاته.
- ٨- التغيير من التركيز على رقابة التكلفة بعد التنفيذ إلى التركيز على إدارة التكلفة قبل وخلال التنفيذ.
- ٩- التغيير من التركيز على التكلفة الجزئية ورقابة التكلفة إلى التكلفة الكلية وتخفيضها.
- ١٠- التغيير من استخدام مجموعة واحدة من المقاييس المالية الداخلية إلى تنوع المقاييس حسب طبيعة الأداء مع استخدام مقاييس مالية وغير مالية، داخلية وخارجية.
- ١١- التغيير من إدارة الأفراد بالترهيب والسيطرة على الأفراد وتوجيه سلوكهم وتتميط أدؤهم وتتبع أعمالهم والتقرير عنهم إلى إدارة الأفراد بالترغيب وخلق الدافع والحافز على تنفيذ الاستراتيجيات والأهداف مع التشجيع على التطور والابتكار والعمل بروح الفريق والإحساس بالمسئولية والرقابة الذاتية والمتابعة لأغراض التعليم وليس لأغراض التثهير.
- ١٢- التغيير من التفكير بعقلية ليس في الإمكان أحسن مما كان إلى التفكير بعقلية يوجد دائماً أحسن مما هو حسن.

وسوف يقوم الباحث باختبار مجالات النقد الموجهة للاهتمامات التقليدية للمحاسبة الإدارية - X1 في قائمة الاستقصاء وجدول (١) بملق البحث- ومجالات التغيير والاهتمامات الجديدة لها - X2 ، جدول (٢) - والأهداف المحتملة من تطبيق الإدارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي - X3، جدول (٣) - والمعلومات التي تركز عليها - X4، جدول (٤) - وذلك من خلال الدراسة الميدانية في المبحث الثالث من هذا البحث.

المبحث الثاني

الأساليب المقترحة لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية في إطار احتياجات الإدارة الاستراتيجية.

يعرض الباحث هذا المبحث في عنصرين:

الأول: المحاسبة الإدارية والإدارة الاستراتيجية من خلال التجارب والممارسة العملية.

الثاني: الإطار المقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية.

وفيما يلي تفصيل العناصر السابقة:

أولاً: المحاسبة الإدارية والإدارة الاستراتيجية من خلال التجارب والممارسة العملية.

فيما يلي عرض لخلاصة تجارب بعض الشركات التي استخدمت بنجاح بعض الأساليب

والفلسفات الحديثة، وذلك من خلال الدراسات التالية:

ركزت كل من:

دراسة **Chields,1995,PP.159:165** (٣٢)

ودراسة **Swenson,1995,PP.167:180** (٣٣)

ودراسة **Innes and Michell,1995,PP.137:153** (٣٤)

ودراسة صلاح عطية ١٩٩٦ ص ٤٦١ :٤٧٨. (٣٥)

على الممارسة العملية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، وأكدت على ضرورة استخدامه في مجال

المحاسبة الإدارية وأظهرت الاستخدامات المتعددة للمعلومات الناتجة عنه والتي من أهمها:

- ١- تدعيم قرارات المصدر.
- ٢- تدعيم قرارات التسعير.
- ٣- تحديد تشكيلة المنتجات.
- ٤- تدعيم عملية تحليل ربحية العملاء.
- ٥- تخفيض وقت الانتظار.
- ٦- تصميم المنتج.
- ٧- قياس أداء الابتكارات.
- ٨- تطوير تكاليف الجودة.
- ٩- الرقابة على المخزون.
- ١٠- توفير معلومات عن تكاليف المنتجات الجديدة.

١١- إدارة التكاليف بطريقة تتناسب وكونها سلاح استراتيجي هام يمكن استثماره بعناية في اكتساب ميزه تنافسيه في سوق المنافسة العالمي.

كما ركزت دراسة Cooper,1996,PP.219:246^(٣٦)

على المقومات التي مكنت مشروعات Lean اليابانية من المنافسة عبر المواجهة والتي كان من أهمها:

- ١- القدرة على إنتاج منتجات عند تكلفة منخفضة وجودة أعلى.
- ٢- تقديم منتجات جديده وسرعة أكبر.
- ٣- تقديم منتجات اقتصادية في حجم دفعات أقل من الإنتاج الكبير.
- ٤- التكامل الأفقي وليس الرأسى

ونلك بسبب تبنى هذه المشروعات فلسفات:

- ١- الإنتاج فى الوقت المناسب.
- ٢- الجودة الشاملة.
- ٣- الاستخدام الإبداعى للتكنولوجيا.
- ٤- وجود علاقات ترابط مع الموردين.

وعرضت كل من:

دراسة M:Lgrom & Roberts,1990,PP.311:328^(٣٧)

ودراسة Chenhall,1997,PP.187:206^(٣٨)

ودراسة على حسين ١٩٩٥، ص ١٠٣^(٣٩)

عناصر الجودة الشاملة وعوامل تحقيقها:

وتمثلت عناصر الجودة الشاملة فى:

- ١- زيادة تحسين وتخطيط الإنتاج المتكرر.
- ٢- جودة أعلى فى الإنتاج تتمثل فى عيوب أقل، اتصال أسرع بين العملاء.
- ٣- زيادة الأعداد والتجهيز (عدد المرات)، حجم للدفعة أقل مع مستوى أقل للمخزون.
- ٤- تسليم أسرع للحد من المخزون.
- ٥- وقت التجهيز أقل، الفاقد أقل، تكاليف أقل للإصلاحات الإضافية للمنتج.
- ٦- وقت منخفض لدورة حياة المنتج.

أما عوامل تحقيق الجودة الشاملة فهى:

- ١- تصميم الجودة وليس فحصها بمعنى بناء الجودة فى المنتج بدلا من الانتظار لفحص الجودة بعد الإنتاج.
- ٢- التدريب المكثف للعاملين على كيفية تحقيق هدف الجودة بمستوى صفر عيوب(الملاحظة المباشرة).
- ٣- فرض متطلبات الجودة على الموردين.

وعرضت كل من:

دراسة Shank & Govindarajan, PP.179:197^(٤١)

ودراسة مرسى ١٩٩٧، ص ٣٣٤^(٤٢).

أسلوب سلسلة القيمة والمنافع الناجمة من استخدامه في الشركات اليابانية وتلك التي يمكن الحصول عليها في حالة استخدام هذا الأسلوب في شركات قطاع الأعمال العام المصرية. وعرضت عدة دراسات^(٤٣) الممارسة العملية للمحاسبة الإدارية في بعض الشركات الصناعية مثلاً: شركة Northern Telecom وشركة Motorola وشركة Digital Equipment وشركة Tektronix والتي طبقت أسلوب الإدارة الاستراتيجية لإقتناص الميزة التنافسية المرتكزة على الوقت و/أو الجودة و/أو التكلفة وتبين أن هذه الشركات ارتكزت على:

- ١- الجودة الشاملة.
 - ٢- الشراء والإنتاج عند الحاجة.
 - ٣- التصنيع بأسلوب الخلايا الذي يتم من خلال تنفق خطوط الإنتاج وتجميع مختلف الآلات اللازمة لعملية التصنيع معا لتغذية وتحسين التكامل. Nanni et al
 - ٤- تحليل سلسلة القيمة.
 - ٥- تقصير دورة حياة المنتج وبالتالي سرعة الاستجابة لطلبات المستهلك.
- وتغير اهتمام المحاسبة الإدارية إلى:

- ١- تجنب التفاصيل غير الهامة والاهتمام بالبيانات الإجمالية الهامة.
- ٢- التركيز على التغذية العكسية لنجاح الاستراتيجيات والسياسات والأعمال. بدلا من التركيز على انحرافات الموازنة التي تخص عمليات التشغيل في الأقسام الإنتاجية. Nanni et al
- ٣- التركيز على التكاليف الإجمالية والعمل على تخفيضها.
- ٤- التركيز على مقاييس: الجودة الشاملة التي تشبع حاجة المستهلك، تخفيض أوقات الانتظار، معدل إعادة التشغيل، زمن التشغيل، وذلك بدلا من الاهتمام بالرقابة على كفاية الأداء المتعلق بإدارة أو مركز نشاط محدد. Foster & Horngren

٥- عند المفاضلة بين المشروعات تم التركيز على البيانات المتعلقة بمواصفات الجودة ومدى التحسن والتفوق في التصنيع الذي يمكن أن يحققه المشروع للشركة بدلا من البيانات الخاصة بتكاليف كل بديل. Shank

- ٦- التركيز على تخفيض معدلات المخزون.
- ٧- استخدام برامج تحليل محركات التكلفة المعتمدة على الأنشطة للوصول إلى التكلفة المستهدفة بهدف خدمة الإدارة ومساندتها.

وقد أكد **Bunce et al.** ^(٤٧) على الاهتمامات والتغييرات السابقة بالإشارة إلى أن الموازنة التقليدية قد اختلفت وظيفيا وأن الحل لا يكمن فقط في تحسين الموازنة، كما أنه لا يكمن في أنظمة الموازنة المتقدمة، ولكن الأهداف الرئيسية للموازنة المتقدمة يمكن تحقيقها من خلال نظام للإدارة يتميز بعملية توجيه وتكامل مجموعة من الأساليب الإدارية من خلال نظام مستمر. وهذا يتطلب تغييرات هامة في الأنظمة والثقافات: ويمكن رؤية هذا العمل من خلال التأمل في التراكم المعرفي حول أنظمة واتجاهات الإدارة المتطورة المطلوبة لمواجهة التحديات والفرص التي تطرحها قوى السوق التنافسية. ولتحقيق أهداف الموازنة المتقدمة أخذ فريق البحث في الاعتبار الأساليب التي ينبغي أن تكون موجودة وهذه شملت:

- ١- تعريف وتحديد العمليات والأنشطة.
- ٢- تحليل النشاط ووضع قاعدة بيانات للأنشطة المرتبطة بالتكلفة.
- ٣- التكلفة على أساس النشاط.
- ٤- استخدام مراكز نشاط مستهدفة لتحسين الأداء.
- ٥- الإدارة على أساس النشاط.
- ٦- ربط الموازنات بالأهداف الاستراتيجية.
- ٧- أخذ التحسينات المدارة ذات الفوائد المرجوة في الاعتبار عند أعداد الموازنات.
- ٨- مجموعة من مقاييس الأداء المتفق عليها على أساس العمليات.
- ٩- أسلوب التقرير مبني على أساس النشاط والعمليات.
- ١٠- الأنشطة غير ذات القيمة المضافة والطاقة غير المستقلة يتم إظهارها.
- ١١- ربط نظام التقييم بالموازنة.

وقد تم اختبار هذه الأساليب في أربع منشآت حققت تطورا ذا مغزى لمقابلة تحديات سوق المنافسة

وهي:

- بنك L Loyds Bank Registers IBR
- شركة IBM
- شركة Demand Share Management. DCM
- شركة Hewlett Packard. HP

ويخلص الباحث مما سبق إلى:

- ١- أن استخدام أسلوب الإدارة الاستراتيجية ترتب عليه تغيير اهتمام المحاسبة الإدارية.
- ٢- تعددت الأساليب والفلسفات التي ارتكزت عليها الإدارة الاستراتيجية، والتي لم تطرقها المحاسبة الإدارية التقليدية والتي يعتبرها الباحث مجالاً جديداً وخصباً للمحاسبة الإدارية وأساساً للتغيير وإعادة الهندسة ومن أهمها:

أ- التكلفة على أساس النشاط.

ب- الجودة الشاملة.

ج- التكلفة المستهدفة.

د- الشراء والإنتاج في الوقت المحدد.

هـ- سلسلة القيمة.

و- تقصير دورة حياة المنتج وسرعة الاستجابة لطلبات المستهلك.

٣- اهتمام الإدارة الاستراتيجية بالمقاييس غير المالية للأداء، وهي المقاييس الكمية والوصفية لقياس العوامل التي تؤدي إلى تنفيذ الاستراتيجية وتدعيم أولوياتها مثل مواصفات الجودة التي تشبع حاجة المستهلك، زمن التشغيل، ميعاد التسليم، وقت الانتظار، تخفيض المخزون، معدل إعادة التشغيل.

ثانياً: الإطار المقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية:

خلص الباحث في العنصر السابق من هذا المبحث إلى تعدد الأساليب والفلسفات التي ارتكزت عليها الإدارة الاستراتيجية واستمدت منها مقومات نجاحها، والتي ترتب عليها تغيير إهتمام المحاسبة الإدارية.

وهنا يرى الباحث أن تلك الأساليب والفلسفات -السابق ذكرها- هي التي تشكل الإطار المقترح

لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الاستراتيجية، ويصنفها الباحث إلى:

١- المنظومة الشاملة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

٢- تحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج.

٣- التحليل الاستراتيجي لعنصر الوقت.

٤- تحليل ربحية العملاء.

٥- نظم دعم القرارات.

٦- شبكة الاتصالات الدولية (الانترنت)

ويود الباحث الإشارة إلى أن هذا التصنيف لغرض الدراسة والتحليل فقط إلا أنه لا توجد حدود

فاصلة بينها بل هي متداخلة وتخدم أهداف واحدة أو مشتركة.

ويقدم الباحث فيما يلي مختصراً عن هذه الأساليب، حيث أن كل أسلوب منها مجالاً لبحث مستقل.

١- المنظومة الشاملة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

يعنى الباحث بهذه المنظومة بعض الأساليب والفلسفات الحديثة مثل التكلفة على أساس النشاط،

الشراء والإنتاج في الوقت المناسب، الجودة الشاملة، تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين

المستمر، المقاييس غير المالية. تحليل الميزة التنافسية تحليل تكلفة المنافسين، جداول التكلفة.

ويلاحظ الباحث على هذه الأساليب:

- أ- تعرض لها- بشكل منفرد- الكثير من الكتاب والباحثين من حيث المفهوم، الهدف، إجراءات التطبيق، المزايا التي قد تنتج عن التطبيق ثم التوصية بتطبيقها.
- ب- أنها تمارس فعلا في العديد من الشركات الأجنبية وأدت إلى تغييرات جذرية في أساليب وطرق أدائها للأعمال وموقفها التنافسي.
- ج- إنها متداخلة وتسعى جميعها إلى تحقيق أهداف واحدة أو مشتركة وهي نمو المنشأة واستمرارها في الأجل الطويل، من خلال كسب حصة أكبر في سوق المنافسة والمحافظة عليها عن طريق إرضاء العميل.
- د- إنها تركز على مجموعة من المقومات تمثل فلسفة تبينها ومحور الارتكاز عليها منها:
- (١) التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والاهتمام بعامل الجودة وتوصيف الأنشطة ذات القيمة المضافة، الأمر الذي يؤدي إلى تبسيط إجراءات العمل خلال مراحل الإنتاج.^(٤٤)
 - (٢) تقوية الرقابة على التكلفة، حيث يتم التركيز على محركات التكلفة وليس المخرجات النهائية.
 - (٣) دراسة وتحليل الأنشطة يساعد على التحديد الواضح لنطاق الرقابة وبالتالي تلافى أى تضارب فى الاختصاصات والمسئوليات.
 - (٤) إن تحديد الأنشطة وتحليل التكاليف المرتبطة بها يساعد فى تحديد المستوى المناسب لإدارة أنواع التكلفة.^(٤٥)
 - (٥) دراسة الطرق والوسائل البديلة لإنتاج السلعة بأقل تكلفة ممكنة مع مراعاة العوامل الأخرى المرتبطة بالحفاظ على المزايا التنافسية.
 - (٦) مساعدة الإدارة على وضع الأهداف الخاصة بتخفيض التكلفة من خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتج.
 - (٧) تمكين المنشأة من تحقيق ميزة التكلفة الأقل والتي لها العديد من المزايا أهمها:^(٤٦)
 - تكون المنشأة فى موقع أفضل من حيث المنافسة على السعر.
 - تتمتع المنشأة بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.
 - تكون المنشأة فى مأمن من الموردين الأقوياء.
 - تحتل المنشأة موقعا تنافسيا متميزا يمكنها من تخفيض السعر ومواجهة أى هجوم من المنافس الجديد.
 - (٨) تتضمن جداول التكلفة جميع البيانات عن المنتجات التى تقوم المنشأة بإنتاجها سواء كانت بيانات داخلية أو خارجية وبالتالي فهي تساعد على تقويم المقترحات البديلة لتكلفة المنتج لاختيار أنسبها بما يتلائم ومقدرة المستهلك ورد فعل المنافس.^(٤٧)
- ٢- تحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج:

تبدأ دورة حياة المنتج بمعرفة رغبات العملاء ثم البحث والدراسة للتوصل إلى منتج يشبع تلك الرغبات ثم تصميم المنتج وتصنيعه ثم تسويقه وتوزيعه وخدمة العملاء بعد البيع، وتمثل دورة الحياة هذه عنصرا هاما في تحديد وتخفيض ورقابة تكلفة المنتج.^(٤٨)

ولتحليل التكلفة لتحقيق الاعتبارات الاستراتيجية فإن الأمر يتطلب ضرورة تحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج، حيث تتعدد الأهداف التي يمكن تحقيقها من وراء ذلك أهمها:^(٤٩)

- أ- تحديد استراتيجيات الشراء وأفضل المصادر.
- ب- تحديد مسببات حدوث التكلفة.
- ج- المساعدة على الاختيار فيما بين البدائل المختلفة.
- د- المساعدة في المفاضلة بين القرارات الاستراتيجية وقرارات تغيير التصميم للمنتجات.
- هـ- تقييم قرارات الإضافات والتوسعات التكنولوجية الجديدة.
- و- تطوير عملية محاكاة نماذج التصميمات المختلفة للوصول إلى أفضل التصميمات الممكنة.
- ز- تعظيم وتنمية النتائج المختلفة المترتبة على البرامج التدريبية.
- ح- المساعدة في التنبؤ بالاحتياجات المختلفة والعناصر التي يمكن تحقيقها من وراء الموازنات والتخطيط في المستقبل.
- ط- تحقيق الأهداف المختلفة لتخصيص التكلفة في الأجل الطويل.
- ى- تدعيم برامج الرقابة على الأداء.

وبالإضافة إلى الأهداف السابقة فإن هناك العديد من العوامل التي تحتم تحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج يوجزها الباحث في الآتي^(٥٠)

- أ- ازدياد أهمية اعتبارات ترشيد عناصر التكلفة التي يتم استخدامها وتحملها.
- ب- ازدياد حدة المنافسة.
- ج- ازدياد عناصر تكلفة الإنتاج خاصة بالنسبة للمنتجات التي تتمتع بمزايا تكنولوجية حديثة.
- د- ارتفاع حجم تكلفة الصيانة خاصة تلك المرتبطة بصيانة مابعد البيع.
- هـ- التطورات الحديثة في تكنولوجيا الإنتاج وما استتبعه ذلك من ظهور سلع متطورة تكنولوجيا ذات دورة حياة قصيرة نسبيا.
- و- اعتبارات التطور المستمر للمنشأة ومطلبه ذلك من العمل على تعظيم القيمة المضافة للمنشأة، وذلك بتدعيم الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة، وهو ما استلزم ضرورة تحديد تكلفة المنتج خلال دورة حياته رغبة في الكشف المبكر عن السلع التي تحقق خسائر خلال أى مرحلة.
- ز- التوجه المحاسبي الحديث نحو مفهوم الشمول في التكلفة بهدف تدعيم القرارات الإدارية، مما يتطلب العمل على ألا تقتصر تكلفة المنتج على تكلفة إنتاجه فقط وإنما الخوض في تكاليف التفكير فيه وتصميمه وأيضا تكاليف مابعد البيع خلال فترة ضمان السلعة.

ح- الخروج من مفهوم الفترة المحاسبية إلى مفهوم الفترة الإنتاجية، حيث أنه بدلا من تطبيق أساس الاستحقاق في محاسبة والذي يقضى باستقلال كل فترة مالية، أصبح الأمر يتطلب ضرورة تحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج وما يستتبعه ذلك من استغراق أكثر من فترة مالية في تحديد التكلفة وما أطلق عليه بفترة الإنتاجية.

وعن أسلوب قياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج فإن عدد كبير من الصناعات اليابانية استخدمت أسلوب التكلفة المستهدفة منذ أكثر من ثلاثين عاما وأن أكثر من ٨٠% من الشركات الأساسية للصناعات التجميعية في اليابان استخدمت هذا الأسلوب^(٥١) وأن اليابان احتلت مركز الصدارة بين الدول الصناعية المتقدمة بز وأصبحت المنافس الأول في الأسواق العالمية لارتكازها على أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يعد من أفضل أساليب التحسين المستمر^(٥٢) وأن فلسفة هذا الأسلوب بنيت على أنه لا يتم تصميم المنتجات على ضوء الإمكانيات المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها، ولكن يتم تصميم وتحديد المنتجات التي تقبل السعر الذي يحقق نجاحا متفوقا في السوق.

وعن خطوات قياس التكلفة المستهدفة فقد حددها **Horngren, et al., 1994** في:^(٥٣)

- أ- تطوير المنتج الذي يفي باحتياجات العملاء المحتملين.
 - ب- تحديد السعر المستهدف بناء على إدراك العملاء لقيمة المنتج ورد فعل المنافسين.
 - ج- اشتقاق التكلفة المستهدفة عن طريق طرح مستوى الدخل المستهدف من السعر المستهدف.
 - د- تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال منيعرف بهندسة القيمة والتي تعنى تقويم منظم لكل جوانب أنشطة البحوث والتطوير، تصميم المنتج، الإنتاج، التسويق، خدمة العملاء، وذلك من خلال تحسين تصميم المنتج، تغيير مواصفات المواد الخام، تعديل طرق التشغيل بهدف إرضاء العميل.
- ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة ضروريا لترشيد جوانب الإنفاق المختلفة خلال دورة حياة المنتج وذلك بهدف تحقيق التخفيض المنشود في عناصر التكلفة وفي نفس الوقت تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجية للمنتج وذلك من حيث دراسة جوانب التخفيض المختلفة في التكلفة خلال المراحل التي يمر بها المنتج وهو في مراحل تحقيق القيمة.^(٥٤)

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن قياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن من تحقيق نواحي التقدم التالية^(٥٥)

- أ- تحديد وتخصيص التكلفة يتم على المدى الطويل.
- ب- الحصول على تحليل أكثر دقة وفائدة لدعم القرارات المختلفة.
- ج- صلاحية تحليل الربحية لدعم اقتصاديات الأعمال وتطوير المنشآت.
- د- شمول لتخصيص وموضوعيته وصلاحية النتائج المستفاد منه لدعم القرارات المختلفة.
- هـ- العمل على تحقيق اعتبارات التطور المستمر.
- و- ملاءمة طبيعة المنشآت المتطورة تكنولوجيا.

ز- مراقبة القبيلة على التكلفة.

٣- التحليل الاستراتيجي لعنصر الوقت:

استجابة لعالمية الأسواق، برزت نوعية جديدة من المنافسة قائمة على أساس تخفيض عنصر الوقت لصالح المستهلك، ومن ثم تحسين القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. ويمكن بلورة أبعاد التحليل الاستراتيجي لعنصر الوقت من خلال عدة عناصر أهمها: (٥٦)

أ- تخفيض وقت تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق ويتحقق ذلك من خلال اختصار وقت دورة حياة المنتج.

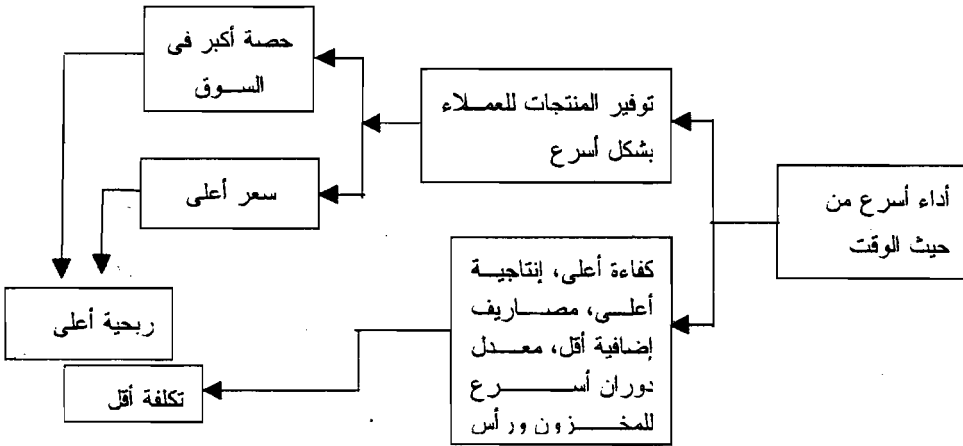
ب- تخفيض وقت دورة التصنيع كمنتجات. ويترتب على ذلك تخفيض المساحة المخصصة للمخزون، تخفيض تكاليف الإنتاج، تخفيض المساحات المخصصة لعمليات التوزيع.

ج- تخفيض وقت الدورة للعميل وهي المدة الزمنية بين طلب العميل للمنتج وتسليمه إياه.

د- تخفيض وقت تغيير العمليات. ويعد هذا المنطق هو أساس وحجر الزاوية لأسلوب الشراء والإنتاج في الوقت المحدد، مما يترتب عليه إمكانية تخفيض حجوم لوطات الإنتاج، ومن ثم تحقيق المرونة في عمليات التصنيع.

هـ- الالتزام بجداول زمنية محددة وثابتة لتسليم المكونات الداخلة في عملية التصنيع.

ويوضح الشكل التالي أن تحقيق اقتصاديات أو وفورات السرعة في الأداء تؤدي إلى الحصول على ربحية أعلى. (٥٧)



ديناميكية القيمة الإستراتيجية لعنصر الوقت

٤- تحليل ربحية العملاء: (٥٨)

إن القيام بتحليل مفصل للعملاء ولتكاليف الخدمات المختلفة المقدمة إليهم يمكن أن يكون مجدياً عندما تكون تكاليف جمع وحفظ هذه المعلومات مقبولة وعندما تكون هذه المعلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

ويمكن أن يؤدي تحليل الإيرادات المحققة عن طريق العملاء، مقارنة بتكاليف الخدمات المقدمة إليهم، إلى وقف التعامل مع بعض العملاء أو إلى تغيير الطريقة التي يتم بها توزيع الموارد على العملاء. تماماً كما هو الحال بالنسبة إلى تحليل ربحية المنتج، حيث يتم على أساسه أما تغيير خلطة المنتجات وأما التوقف عن التعامل في بعض المنتجات.

ويجب في مطلق الأحوال تجنب توزيع التكاليف الإجمالية على مختلف العملاء بالتساوي وأن مايجب القيام به هو الفصل بين التكاليف الإدارية العامة وتكاليف عمليات البيع المباشرة وذلك في حال وجود اختلافات أساسية بين العملاء.

يتم تحليل التكاليف المرتبطة بالعملاء عبر تطوير مصفوفة لمقارنة فئات العملاء بأنواع التكاليف، وذلك بهدف حصر التكاليف المرتبطة بفئات معينة من العملاء، ويجب من أجل ذلك التنبه للتكاليف المرتبطة بأسواق معينة أو قنوات توزيع معينة والتي لا يمكن تفاديها عبر وقف التعامل مع عميل معين، فقد ينتمي العميل إلى فئة تجار الجملة أو تجار التجزئة أو الصناعيين، مما يؤدي إلى اختلاف توقعاته بشأن الخدمات التي يجب أن تقدمها إليه المنشأة، كما أن السوق قد يفرض قناة توزيع معينة كانتهاج أسلوب البيع المباشر باستخدام وكلاء ورجال بيع أو اتباع أسلوب البيع بواسطة التليفون أو البريد. ويترشح Howel & Soucy 1990 فحص أنشطة خدمة العملاء والتكاليف المرتبطة بها

بشكل مفصل في المجالات التالية:

أنماط الشراء:

- الخصومات الممنوحة على أساس الكمية.
- حجم عمولات وكلاء البيع.
- تكاليف دعم المبيعات ويتفاوت الأمر بين عميل يتطلب التعامل معه البقاء على اتصال دائم به وآخر لا يتطلب التعامل معه القيام بأي زيارات له، كما يمكن التمييز بين تكلفة الاتصالات المخصصة للمحافظة على العملاء الحاليين وتلك المستخدمة لجذب عملاء جدد.
- تكاليف الدعم الميداني للمنتجات الموزعة (الصيانة).

سياسة التسليم:

- تكاليف التوزيع.
- تكاليف الشحن.
- تكاليف أسطول نقل البضائع.

إجراءات المحاسبة:

- تكاليف البيع بالأجل.
- تكاليف متابعة تحصيل الديون من العملاء.
- تكاليف تنفيذ طلبات العملاء، ويتفاوت الأمر هنا بين عميل يقوم بطالب الأرصاف بشكز نوري وبكميات كبيرة وبين عميل آخر يرسل طلبات الشراء المستعجلة دون تحديد دقيق ومنصل للأصناف المطلوبة، مما يستدعى الاتصال به مرارا قبل التمكن من تلبية طلبه.

الاحتفاظ بالمخزون:

- تكاليف التخزين.
- تكاليف دعم التوزيع.
- تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، ويمكن أن تختلف تبعا لتنوع المنتجات ومدى تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت.

ويجب أن ندرك أن كل عميل هو مختلف عن العميل الآخر، حتى ولو قام الاثنان بشراء نفس المنتجات، فالربحية بين العملاء تختلف بسبب اختلاف استفادة كل منهما من الخدمات التي تقدمها المنشأة إليهما، وهذا لا يمكن توضيحه في أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، ومن هنا كانت ضرورة تصنيف العملاء والتمييز بين العميل الجيد (حجم مبيعات، هامش ربح مرتفع) وبين العميل غير الجيد. (مبيعات منخفضة وهامش ربح قليل).

يشكل هذا التصنيف أساسا لوضع استراتيجيات المنشأة في موضوع خدمة العملاء:

- هل يجب وقف التعامل مع العملاء غير الجيدين أم تحسين هوامش الربح عبر خفض مستوى الخدمات المقدمة إليهم.
 - هل يجب الاكتفاء بالمستويات الحالية للربحية عبر الاعتماد على المستوى الحالي للبيع للعملاء الجيدين أم السعى لتحسين الإيرادات عبر زيادة حجم المبيعات لمجموع العملاء.
 - هل يجب تحويل الموارد إلى عملاء جدد سعيا للتعرف على امكانياتهم عبر تحسين هوامش الربح.
- يجب في كل حالة دراسة وتحليل التكاليف الترايضية ومرونة الطلب من أجل تكوين صورة واضحة عن ولاء العميل.

الآثار المترتبة على تحسين مستوى خدمة العملاء:

- إن تحسين مستوى خدمة العملاء لايد من أن تترتب عليه تكاليف إضافية تتحملها المنشأة. وهذا ماقد يدفع بعض المسؤولين إلى التغاضي عن إيلاء هذا الموضوع الحيوى الاهتمام الذى يستحق.
- إن هناك فوائد أساسية عديدة تحققها المنشأة من خلال تحسين مستوى خدمة عملائها وتبرير تكاليف التحسين، أهم هذه الفوائد:
- أ- المحافظة على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد نتيجة تحسن سمعتها في خدمة عملائها.

- ب- انخفاض التكاليف الإدارية، نتيجة انخفاض عدد شكاوى ومطالبات العملاء.
- ج- انخفاض تكاليف الدعاية والإعلان، وذلك بسبب عدم حاجة المنشأة إلى التأثير كثيرا في عملائها الحاليين من جهة وإلى مساهمة هؤلاء في الترويج لمنتجات وخدمات المنشأة بصورة غير مباشرة من خلال حديثهم عنها في محيطهم من جهة أخرى.
- د- انخفاض تكاليف أبحاث التسويق، نتيجة حصول المنشأة مباشرة من عملائها على معلومات هامة ومفيدة عن المشاكل التي تواجههم واقتراحاتهم للتحسين والتطوير.
- هـ - انخفاض احتمالات الوقوع في مشاكل قانونية مع العملاء والتي تحدث عادة نتيجة الخدمة السيئة التي تقدمها المنشأة إليهم.
- و- تحقيق زيادة في أرباح المنشأة نتيجة زيادة عدد عملائها وحجم مبيعاتها وانخفاض تكاليفها.
- ٥- نظم دعم القرارات:

نظم دعم القرار هي نظم معلومات تعتمد على استخدام الحاسب الالكتروني والنماذج وقواعد البيانات، وذلك بهدف مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات شبه وغير الروتينية.^(٥٩)

وتتضمن نظم دعم القرارات قاعدة للبيانات وقاعدة للنماذج وقاعدة للحوار. وتتصف قاعدة البيانات بأنها ثلاثية الأبعاد (مالية وغير مالية، قبلية وبعديّة، داخلية وخارجية). وتتضمن البيئة الداخلية كافة الجوانب المادية والبشرية بالإضافة إلى جوانب المعرفة ذات الصلة بكل وظيفة من وظائف الأعمال وكيفية التنسيق بين هذه الوظائف، كما أن البيئة الخارجية تتضمن العملاء والمنافسين والموردين والأجهزة الحكومية .. ومن ثم فإن المنشآت الناجحة يجب أن تقوم بإعداد قاعدة بيانات تتضمن كل هذه الأمور بما يمكن المنشأة من سرعة الاستجابة لأية تغيرات في كل من البيئة الداخلية والخارجية. أما قاعدة النماذج فتتضمن العديد من الأساليب الإحصائية ونماذج بحوث العمليات ويتم الربط بين كل من البيانات وقاعدة النماذج للحصول على معلومات مفيدة لدعم القرارات. أما قاعدة الحوار فتوفر إجراءات تحاورية مختلفة تمكن من التعامل مع النظام.^(٦٠)

منافع استخدام نظم دعم القرار:

- يمكن تلخيص أهم المنافع التي تترتب على استخدام نظم دعم القرار في الآتي^(٦١)
- أ- زيادة عدد البدائل التي يتم فحصها.
- ب- تحسين تفهم أوضاع المنشأة.
- ج- رد الفعل السريع على المواقف المفاجئة.
- د- تحسين الاتصالات.
- هـ- تحقيق رقابة أفضل.
- و- الوفرة في التكاليف.
- ز- اتخاذ قرارات أفضل.

ح- زيادة فعالية فرق العمل.

ط- الوفرة في الوقت.

ى- تحقيق استخدام أفضل لمورد البيانات.

٦- شبكة الاتصالات الدولية (الإنترنت):

فى ظل الاتجاه المتزايد نحو تكنولوجيا المعلومات فإنه يوجد الكثير من المنشآت ترتبط بشبكة الإنترنت والتي أصبحت كيان واسع يحمل فى طياته قواعد بيانات واسعة يتم تحديثها أكثر من مرة فى اليوم الواحد.

وقد نتج عن مفهوم التبادل الألكترونى للبيانات التجارة الألكترونية والتي تشمل عمليات البيع والشراء عبر الشبكات العالمية ليس فقط للسلع ولكن للكثير من الأنشطة المكملة لها كالخدمات، المعلومات، برامج الكمبيوتر وغيرها من الأنشطة التي تمثل فى نهايتها الممارسات التجارية، ويحدث هذا من خلال الكتالوج الألكترونى الذى يشتمل على صورة ونص مقروء أو مسموع.

والتجارة الألكترونية كفكر عالمى جديد سوف تحدث تغيرات واختلافات واضحة فى عدة مجالات يجب على إدارة المنشأة مراعاتها أهمها^(١٦):

أ- الأسواق المنافسة وأساليب التسويق.

ب- الترويج للمنتجات التي تحقق ميزة تنافسية.

ج- المستندات المتبادلة.

د- التفاوض والاتصالات.

هـ- الأدوات والأجهزة المستخدمة.

و- سرعة النفاذ للأسواق والترويج الجيد للمنتجات.

ز- انخفاض تكاليف التسويق.

ح- زيادة الربحية.

ط- زيادة المشروعات التجارية.

ى- تطورات هامة فى مجال تكنولوجيا المعلومات وتكنولوجيا الاتصالات.

وتوضع الدراسة الميدانية - فى المبحث الثالث التالى - أهمية الإطار المقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية ، وذلك من خلال بيان أهمية المعلومات الناتجة عنه لتحقيق مطالب الإدارة الاستراتيجية - X4 فى قائمة الاستقصاء وجدول (٤) بملحق البحث - ومدى الترابط فيما بين هذه المعلومات -جدول (٨)-.

المبحث الثالث

دراسة ميدانية لاختبار الإطار المقترح فى القطاع الصناعى

يتناول الباحث هذا المبحث من خلال ثلاثة عناصر.

- الأول: القطاع الصناعى المصرى والإدارة الاستراتيجية.
 الثانى: دراسة ميدانية اختبارية فى بعض المنشآت الصناعية .
 الثالث: تقييم أداء الشركات القابضة الصناعية من منظور الإطار المقترح.
 وفيما يلى يتناول الباحث هذه العناصر بالتفصيل.

أولاً: القطاع الصناعى المصرى والإدارة الاستراتيجية.

يتساءل الباحث عن: هل القطاع الصناعى المصرى فى حاجة إلى تطبيق مفهوم الإدارة الاستراتيجية * (إدارة الإستراتيجية) ؟

وتظهر الإجابة على هذا التساؤل من خلال العوامل التالية:

- ١- الرجوع إلى العنصر الثانى من المبحث الأول من هذا البحث.
- ٢- دخول مصر فى اتفاقية الجات.
- ٣- دخول مصر فى بعض التحولات والتكتلات الاقتصادية.
- ٤- خصخصة العديد من شركات قطاع الأعمال العام.
- ٥- المنافسة الشديدة المحلية والدولية.
- ٦- تزايد تطبيق مفهوم الجودة الشاملة وصدور معايير الجودة الدولية ووضع الكثير من العقبات أمام منتجات الشركات التى لا تطبق هذه المعايير.
- ٧- التطور التكنولوجى فى التصنيع والمعلومات.
- ٨- تعثر الشركات القابضة الصناعية وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة المحلية والدولية.

هذه العوامل تحتم تطبيق مفهوم الإدارة الاستراتيجية فى القطاع الصناعى المصرى.

ثانياً: دراسة ميدانية اختبارية فى بعض المنشآت الصناعية.

مجتمع البحث: الشركات الصناعية العاملة فى كل من الإسماعيلية والسويس، والقاهرة، المنصورة،
 العاشر من رمضان.

عينة البحث:

٣٩ شركة صناعية تستخدم نظم التصنيع المتقدمة، وقد تم إعداد قائمة استقصاء وتوزيعها بواقع
 ٤ قوائم لكل شركة بحيث تغطى الإدارات المختلفة فيها (الإدارة المالية، إدارة التخطيط والمتابعة، إدارة

الإنتاج ، إدارة التسويق والمبيعات) . وقد تم جمع ١٤١ قائمة فقط بنسبة ٩٠,٣٨% من القوائم الموزعة . وعند تفريغها تبين أن ٢٣ قائمة لم يتم الإجابة على أكثر من ٥٠% من عدد أسئلتها وتم استبعادها وبذلك أصبح عدد القوائم التي تم تفريغها وإجراء التحليل الإحصائي على بياناتها ١١٨ قائمة بنسبة ٧٥,٦٥% .

نتائج التحليل الإحصائي واختبار فروض البحث:

١- يوضح الجدول رقم (١) بملحق البحث مدى الأهمية النسبية لمبررات النقد الموجب للاهتمامات التقليدية للمحاسبة الإدارية والتي عرضها الباحث في ١٢ مبرر من X11 إلى X112 في قائمة الاستقصاء بملحق البحث، وتبين أن أكثر المبررات أهمية نسبية X110 (يتم تحميل التكاليف الإضافية على أساس حجم النشاط أو ساعات التشغيل) حيث بلغت ٧٤ ، وأن أقل المبررات أهمية نسبية X111 ، X112 (يتم تحديد سعر البيع على أساس التكلفة + هامش ربح معين) ، (لا تهتم بتوفير معلومات عن المنافسين خاصة بالنسبة للتكلفة) حيث بلغت ٢٨ .

كما يوضح الجدول رقم (٥) بملحق البحث وجود ارتباط قوى فيما بين مبررات النقد هذه ، حيث وصل معامل الارتباط فيما بين هذه المبررات إلى أقصاه (واحد) وكان فيما بين X12 ، X15 (تقتصر مقاييس الأداء المستخدمة على المقاييس المالية) ، (لا تهتم بتقارير تكاليف الجودة وتحليلها إلى عناصرها) ، وفي الأغلب زاد معامل الارتباط عن ٠,٨ ، وهذا يدل على اتفاق الآراء حول أوجه النقد الموجب للاهتمامات التقليدية للمحاسبة الإدارية.

وبهذه النتيجة تتأكد صحة الفرض الأول للبحث والذي ينص على أن الاهتمامات التقليدية للمحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة قد تنتج معلومات مضللة تعوق اتخاذ القرار السليم.

٢- يوضح الجدول رقم (٢) بملحق البحث مدى الأهمية النسبية للمجالات والاهتمامات الجديدة للمحاسبة الإدارية والتي ينبغي أن تطرقها وفي نفس الوقت المجالات والاهتمامات المتقدمة والتي ينبغي تغييرها - خاصة في ظل بيئة التصنيع الحديثة - وقد بلغ عددها ١٢ مجالاً واهتماماً من X21 إلى X212 وتبين أن أكثر المجالات والاهتمامات الجديدة أهمية نسبية هي X210 ، X28 ، X211 حيث كانت الأهمية النسبية ١١٦ ، ١١١ ، ١١٠ على الترتيب وأن أقل المجالات والاهتمامات أهمية نسبية هي X27 ، X23 ، X22 حيث كانت ٣٦ ، ٣٧ ، على الترتيب وبصفة عامة حظيت الاهتمامات الجديدة للمحاسبة الإدارية بقبول كبير من قبل المستقصى منهم.

كما يوضح الجدول رقم (٦) بملحق البحث وجود ارتباط قوى فيما بين هذه المجالات والاهتمامات الجديدة للمحاسبة الإدارية حيث وصل معامل الارتباط إلى أقصاه (واحد) فيما بين X25 ، X210 وفيما بين X24 ، X212 وفيما بين X28 ، X210 وفيما بين X25 ، X28 . ولم ينقص معامل الارتباط

عن ٠,٩٧٦٩، وهذا يدل على اتفاق الآراء حول أهمية المجالات والاهتمامات الجديدة للمحاسبة الإدارية (انظر قائمة الاستقصاء والجداول ٦,٢ بملحق البحث)

وبهذه النتيجة تتأكد صحة الفرض الثاني للبحث والذي ينص على أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة توجد مجالات واهتمامات جديدة ذات أهمية كبيرة يجب أن تطرقها المحاسبة الإدارية وهذه تتطلب تغييرات جذرية في إجراءاتها واهتماماتها التقليدية وذلك في إطار مفهوم إعادة الهندسة.

٣- يوضح الجدول التالي مدى الأهمية النسبية للأهداف المحتملة من تطبيق اتجاه إدارة

الاستراتيجية في القطاع الصناعي:

الأهداف المحتملة	X31	X32	X33	X34	X35
الأهمية النسبية	٧٢	٦٥	٦٤	٧١	٣٩

يتضح من الجدول السابق أن مدى الأهمية النسبية تراوح بين ٣٩ - X35 - دراسة وتحليل والاستفادة من القوى المحركة للمنافسة، وهذه أقل أهمية نسبية وقد ترجع - في نظر الباحث - إلى عدم إدراك المستقصى منهم لمفهوم هذا الهدف، وبين ٧٢ - أكبر أهمية نسبية X31 - مساندة وتدعيم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة والبحث والسعى نحو تحقيق ميزة تنافسية والمحافظة عليها لاستمرار النمو. (انظر قائمة الاستقصاء والجدول رقم (٣) بملحق البحث).

كما يوضح الجدول رقم (٧) بملحق البحث وجود ارتباط قوى فيما بين هذه الأهداف، حيث وصل معامل الارتباط إلى ٠,٩٩٩٧، وهو فيما بين X31، X34 ولم ينقص معامل الارتباط عن ٠,٦٢٥١ وهو فيما بين X31، X35 وفي الأغلب الأعم زاد هذا المعامل عن ٠,٩٧٦٢ وهذا يدل على اتفاق الآراء حول أهمية الأهداف المحتملة من تطبيق اتجاه إدارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي.

وبهذه النتيجة تتأكد صحة الفرض الثالث للبحث والذي ينص على أن تطبيق اتجاه إدارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي يؤدي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية المحتملة، وعليه يوصى الباحث بتطبيق هذا الاتجاه في القطاع الصناعي.

٤- يوضح الجدول رقم (٤) بملحق البحث مدى الأهمية النسبية للمعلومات المقترح توفيرها وللإلزام لإدارة الاستراتيجية والتي يتم توفيرها من خلال الإطار المقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية حيث تراوح هذا المدى بين ٦٩ - X413 - معلومات عن الحصص السوقية للمنشأة مقارنة بالحصص السوقية للمنافسين وبين ٢١ - X49 - معلومات عن الغرف التجارية والنقابات العمالية. وبصفة عامة ذانت الأهمية النسبية لهذه المعلومات عن ٥٧ مما يدل على كبر أهميتها.

كما يوضح الجدول رقم (٨) بملحق البحث وجود ارتباط قوى فيما بين المعلومات اللازمة لإدارة الاستراتيجية- مخرجات الإطار المقترح - حيث وصل معامل الارتباط الى اقصاده (واحد) وذلك فيما بين 414 ، x41 (معلومات للاختيار بين انماط تكنولوجيا الانتاج البديلة المتنافسة . معلومات عن اوقات الانتظار والتسليم ومقاييس الجودة وتحليل تكلفة الجودة) وفيما بين 415 ، x42 ، وفيما بين 46 ، x48 (انظر قائمة الاستقصاء) ، ولم ينقص معامل الارتباط عن ٠,٥٤٤٧ . وكان بين 49 ، x414 ، الا انه في الاغلب زاد هذا المعامل عن ٠,٨١٤٦ . وهذا يدل على اتفاق الآراء حول أهمية المعلومات اللازمة لإدارة الاستراتيجية ، وبالتالي أهمية الإطار المقترح والذي يوفر هذه المعلومات .

ومما يؤكد أهمية الإطار المقترح ما كشفت عنه اجابات المستقصى منهم عن أهمية الاهداف المحتملة من تطبيق اتجاه الإدارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي - اثبات الفرض الثالث السابق - حيث تبين ان ثانی اهم اهداف الإدارة الاستراتيجية هو X34 تبنى وتفعيل اتجاهات التطور فى الفكر الإدارى (تحليل الانشطة ، تحليل القيمة ، تحليل الوقت ، تخفيض مدة دورة حياة المنتج، الجودة الشاملة ، للقوى المحركة للتجديد والابتكار) والتي تعتبر من اهم عناصر الإطار المقترح .

وبهذه النتائج تتأكد صحة الفرض الرابع والاخير للبحث والذي ينص على انه توجد أهمية كبيرة للإطار المقترح لاعادة هندسة المحاسبة الإدارية، كما يوجد ارتباط قوى فيما بين مخرجات هذا الإطار من معلومات . وعليه يوصى الباحث بتطبيق هذا الإطار فى القطاع الصناعى.

ثالثاً: تقييم أداء الشركات القابضة الصناعية من منظور الإطار المقترح.

يوضح الجدول الآتى الشركات القابضة الصناعية وعدد الشركات التابعة لها وعدد الشركات الخاسرة منها ثم نسبة الشركات الخاسرة إلى إجمالى الشركات التابعة والخسائر بالمليون جنية (٦٣).

م	الشركة القابضة	عدد الشركات التابعة	عدد الشركات الخاسرة	نسبة الشركات الخسائر	الخسائر بالمليون جنية
١-	للصناعة الكيماوية	١٩	٩	٤٧,٣٧	٩٢,٢
٢-	للصناعات المعدنية	١٦	٥	٣١,٢٥	١١٨,٤
٣-	للتعدين والحراريات	١٧	٧	٤١,١٨	١٣٧,٣
٤-	للصناعات الغذائية	١٦	٢	١٢,٥	٣٥
٥-	للصناعات الهندسية	١٩	٨	٤٢,١١	٩٥
٦-	للفزل والنسيج والملابس	١٧	١٠	٥٨,٨٢	٤٨٦,٥
	الإجمالى	١٠٤	٤١	٣٩,٤٢	٩٦٤,٤

يتضح من الجداول السابق ارتفاع نسبة الشركات الخاسرة حيث وصلت ٥٨,٨٢% في الشركة القابضة للغزل والنسيج والملابس، كما وصل متوسط نسبة الشركات الخاسرة ٣٩,٤٢% من إجمالي الشركات التابعة.

ويوضح الجدول التالي الأهمية النسبية للخسائر في الشركة القابضة للغزل والنسيج باعتبارها من أكبر الشركات تحقيقاً للخسائر طبقاً للميزانية في ١٩٩٧/٦/٣٠.

م	الشركات المتعثرة	العجز المرحل في ٩٧/٦/٣٠	نسبة العجز المرحل إلى		
			حقوق الملكية	إجمالي مصادر الأموال	إجمالي الأصول
١	دمياط للغزل والنسيج	٥٣٩٩٦	٨٥,٥	١٢,٣	١٨
٢	الدلتا للغزل والنسيج	٢٥٣٨١	٦٥,٩	٩,٣	١٤,٥
٣	الدقهلية للغزل والنسيج	٢٣٢٤٥٨	٣٩٤,٧	٣٨,٢	٨٨,٧
٤	القاهرة للصباغة والتجهيز	٨٥١٧٤	٥٠٦,٢	٦٦,٥	٣١٦,٩
٥	الشرقية بالزقازيق	١٢٤٨٣٢	٤١٩,٩	٣١,٥	٦١,٢
٦	الشرقية للكتان والقطن	٢٨٨٢٧	١٧٩,٢	١٣,٢	١٨,٦
٧	العريضة للسجاد والمعروشات	٦٦١٩٧	٤٦٢,٧	٤٠,٢	٧٩
٨	مصر حلوان للغزل والنسيج	١٠٠٢٠٥	١٦٢٠,٨	٧٤,٩	٥١١,١
٩	مصر للحريز الصناعي	٢٨٤٦٠٩	٣٢٨,٩	٢٧,٣	٤٦,٩
١٠	مصر لصناعة معدات الغزل والنسيج	٧٠٨٣	٨٣,١	١١,٧	١٦,٤

يتضح من الجدول السابق ارتفاع نسبة العجز المرحل إلى كل من حقوق الملكية وأجمالي مصادر الأموال وإجمالي الأصول وصافيتها مما يدعو إلى ضرورة التعرف على أسبابها.

وقد تبين أن جميع الشركات المتعثرة تشارك في أن الخسائر ترجع إلى الأسباب الآتية.

- ١- خلل في الهيكل التمويلي يتمثل في زيادة الأموال المقترضة والسحب على المكشوف وزيادة الفوائد المدينة كتكلفة لهذه الأموال والقصور الشديد في السيولة النقدية.
- ٢- المنافسة الشديدة للمنتجات سواء بالداخل أو الخارج وعدم مواكبة بعض الأنشطة لاحتياجات السوق.
- ٣- انخفاض نسب الانتفاع بالطاقة أي وجود طاقة غير مستغلة كبيرة، فضلاً عن تقادم الآلات والمعدات وتخلها تكنولوجيا وزيادة تكلفة العمرات والصيانة المستمرة.

٤- ارتفاع نسب المخزون بأنواعه المختلفة ووجود أصناف راکدة وبطيئة التصريف وخاصة مخزون الإنتاج التام والذي بلغت قيمته في إحدى الشركات التابعة (الشرقية للغزل والنسيج بالزقازيق) حوالي ٧,٩ مليون جنية.

- ٥- التأخير في تسليم المنتجات.
 ٦- ارتفاع أسعار المدخلات (خامات - أجزاء)
 ٧- ارتفاع نسب الأرصدة المدينة المستحقة قبل الغير.
 ٨- تعثر العملاء وعدم قدرتهم على السداد.
 ٩- زيادة عناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة وانخفاض الإنتاج والمبيعات والبيع بأسعار أقل من التكلفة.

١٠- زيادة الفاقد والتالف والمعيب وارتفاع نسب عوادم التشغيل.

١١- قصور الكفاءات القيادية والفنية وتدهور الجودة.

وعند النظر إلى أسباب الخسائر هذه من منظور الإطار المقترح نجد أن هذه الشركات:

١- لا تركز على أساليب التمويل الحديثة -التمويل خارج الميزانية- وهذا مما ترتب عليه الخلل في الهيكل التمويلي.

٢- لا تركز على: أ- تحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج، ب- السعر لمستهدف أو التكلفة المستهدفة في تحديد سعر البيع، ج- استخدام عدة مسببات للتكلفة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية، د- تحليل سلسلة القيمة، هـ- الجودة الشاملة، ز- تحليل موقف المنافسين (تكلفة، سعر، حصة، سيولة، تدفق نقدي) وأن هذه الشركات تركز على النظام المحاسبي الموحد بما يعتمد عليه من أساليب لتحليل وقياس وتحميل التكاليف وتخطيط الإنتاج وتحديد الأسعار كل هذه الأسباب مجتمعة أدت بهذه الشركات إلى:

أ- المنافسة الشديدة بسبب ارتفاع أسعار المنتج وزيادة عناصر التكاليف وانخفاض الجودة.

ب- وجود طاقة غير مستغلة.

ج- ارتفاع نسب عوادم التشغيل والفاقد والتالف والمعيب.

٣- لا تركز على أسلوب الشراء والإنتاج في الوقت المناسب ولا تقييم علاقات تراط مع الموردين والعملاء والوحدات والإدارات والأقسام الداخلية مما ترتب عليه:

أ- عدم التسليم في الوقت المحدد.

ب- وجود مخزون راكد ومنخفض الدوران بنسب تدعو للاهتمام والوقوف أمامها. فقد بلغت قيمة المخزون السلمي في الشركة القابضة للغزل والنسيج والملابس حوالي ١٥٦٠,٥ مليون جنية ويوضح الجدول التالي الأهمية النسبية للمخزون في الشركات الخاسرة بالنسبة لكل من إيرادات

النشاط الجارى وأجمالى الأصول لهذا القطاع. كما يوضح أيضا معدل دوران المخزون، وذلك فى

١٩٩٧/٦/٣٠.

م	الشركة	معدل دوران المخزون مرة	نسبة المخزون السلقى إلى إيرادات النشاط الجارى	نسبة المخزون السلقى إلى إجمالى الأصول
١	نمياط للغزل والنسيج	١,٥	٦٦,٨	٢٣,٩
٢	الدلتا للغزل والنسيج	١,٨	٥٤,٦	٣١,٧
٣	الدقهلية للغزل والنسيج	٠,٨	١٢١,٥	٢٥
٤	القاهرة للصباغة والتجهيز	٠,٣	٣٥٤,٨	٢٨,٦
٥	الشرقية بالزقازيق	١,٣	٧٥,٥	٢٦,٣
٦	الشرقية للكتان والقطن	١,٧	٥٧,٢	٢٣,٢
٧	العربية للسجاد والمفروشات	٠,١	٧٤٥,٦	٥٧,٥
٨	مصر حلوان للغزل والنسيج	٠,٣	٣٩٤	٣٣,٦
٩	مصر للحريز الصناعى	٠,٠٨	١٢٦,٦	٣٣,٦
١٠	مصر لصناعة معدات الغزل والنسيج	١,٣	٧٥,٣	٢٧
	شركة الدلتا لحليج الأقطان (لفرض المقارنة)	٨,٢	١٢,٣	١٢

وبمقارنة بيانات الجدول السابق ببيانات إحدى الشركات المنتمية لنفس القطاع ولنفس العام والتى حققت فائض فى العمليات الجارية (شركة الدلتا لحليج الأقطان) - جميع شركات الغزل حققت خسائر - والتى ظهر فيها: معدل دوران المخزون ٨,٢ مرة

، نسبة المخزون السلقى إلى إيراد النشاط الجارى ١٢,٣%

، نسبة المخزون السلقى إلى إجمالى الأصول ١٢%

ونتيجة المقارنة تظهر بوضوح أثر المخزون فى خسائر هذه الشركات.

٤- لا تركز على أسلوب تحليل ربحية العملاء، مما ترتب عليه ارتفاع الأرصدة المدينة المستحقة على

العملاء وتعثر الكثير منهم وتوقفهم عن السداد، ويوضح الجدول التالى الأرصدة المستحقة على

العملاء والإيرادات من المبيعات والتشغيل للغير والنسبة بينهم. فى الشركات المتعثرة التابعة للشركة

القابضة للغزل والنسيج والملابس وذلك فى ١٩٩٧/٦/٣٠

القيمة بالآلاف جنيه

م	الشركة	العملاء وأوراق القبض (١)	إجمالي الإيرادات من المبيعات والتشغيل للغير (٢)	نسبة العملاء وأوراق القبض إلى إجمالي الإيرادات $\times \frac{\text{مبيعات}}{\text{إجمالي إيرادات}}$
١	دمياط للغزل والنسيج	١٠٤٧٢٠	١٥٠٣٥٢	٦٩,٦
٢	الدلتا للغزل والنسيج	٣٨٨٤٤	١٥٣٣٨٠	٢٥,٣
٣	الدقهلية للغزل والنسيج	١٢١٧٧٦	١١٧٢٩٠	١٠٣,٨
٤	القاهرة للصباغة والتجهيز	٥٥٢٩	٨٧٤٨	٦٣,٦
٥	الشرقية للغزل والنسيج بالقازيق	٦٢١١٦	١٠٤٥٢٩	٥٩,٤
٦	الشرقية للكتان والقطن	٥٠١٠٠	٧٥٧٣٤	٦٦,٢
٧	العربية للسجاد والمفروشات	١٤٥١٨	١١٢٣٤	١٢٩,٢
٨	مصر حلوان للغزل والنسيج	٢٧٤٢١	٥٥٠٢١	٤٩,٨
٩	مصر للحريز الصناعي	٢١٥٣٥٦	٢١٠١٢٦	١٠٢,٥
١٠	مصر لصناعة معدات الغزل والنسيج	١٥٩٦٤	٢٠٧٥٨	٧٦,٩
	شركة الدلتا لخليج الأقطان (لفرض المقارنة)	١٩٥٣	١٢٨٥٥٩	١,٥

يتضح من الجدول السابق بعد مقارنة نسبة العملاء وأوراق القبض إلى إجمالي إيرادات المبيعات والتشغيل للغير في جميع الشركات المتعثرة وذلك بمثل هذه النسبة ونفس السنة في شركة الدلتا لحلج الأقطان والتي حققت فائض، مدى ارتفاع الأرصدة المستحقة على العملاء وأثر ذلك في نقص السيولة النقدية والسحب على المكشوف وزيادة الإقتراض ومن ثم الخلل في الهيكل التمويلي.

٥- لا تركز على أساليب التكنولوجيا المتقدمة في التصنيع والمعلومات مما ترتب عليه ارتفاع تكاليف إجراء العمرات والصيانة للألات والمعدات وارتفاع أسعار المدخلات وعدم مواكبة المنتجات لاحتياجات سوق المنافسة.

٦- لا تركز على الأهمية الإستراتيجية للعنصر البشري والتي تهتم بتتمة وتطوير الفكر الإبداعي والابتكارى والعقول البشرية، وأن عدم الإهتمام هذا أدى إلى قصور في القيادة الإدارية والعناصر الفنية وبالتالي عدم القدرة والرغبة في استخدام الأساليب والإتجاهات العلمية المستحدثة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الشركات القابضة الصناعية ارتكزت على النظام المحاسبي الموحد بما يستند عليه من أساليب ولفسفات في تخصيص وتوزيع التكاليف الإضافية، تحديد أسعار البيع، تخطيط الإنتاج والمبيعات، تحديد وتقييم المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، ولم تركز على الأساليب واللفسفات الحديثة (الإطار المقترح) وكانت النتيجة ما وصلت إليه هذه الشركات الآن من خسائر وتعثّر وعدم القدرة على البقاء في سوق المنافسة. ولهذا يرى الباحث ضرورة التغيير وارتكاز هذه الشركات على الإطار المقترح لخروجها من الأزمة التي تمر بها ومواجهتها للمنافسة الشديدة.

الخلاصة والنتائج والتوصيات.

ارتكز الباحث في الإطار النظري من هذا البحث على أسلوب دراسة الحالات- الشركات التي استخدمت بنجاح الأساليب واللفسفات والاتجاهات الحديثة- والتي أستنتج منها الباحث في النهاية الأطار المقترح. وفي الدراسة الميدانية ارتكز على التحليل الإحصائي لإجابات المستقصى منهم. وتناول الباحث هذا البحث من خلال ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: العلاقة بين مفهوم إعادة الهندسة والمحاسبة الإدارية والإدارة الاستراتيجية.

وأشتمل هذا المبحث على ثلاثة عناصر هي:

الأول : الدراسات والآراء والاتجاهات المثارة حول المحاسبة الإدارية التقليدية بالنقد وعدم ملائمة معلوماتها لبيئة الأعمال المعاصرة.

الثاني : تنامي تطبيق مفهوم الإدارة الاستراتيجية. وحاجتها إلى معلومات لا تستطيع الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية توفيرها.

الثالث : المفهوم المستهدف من إعادة الهندسة والمجالات التي يشملها التغيير في المحاسبة الإدارية.

وأستنتج الباحث من خلال هذا المبحث الأثبات المنطقي لصحة الفرض الأول والثاني والثالث.

المبحث الثاني: الأساليب المقترحة لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية في إطار احتياجات الإدارة الاستراتيجية.

وأشتمل هذا المبحث على عنصرين:

الأول: المحاسبة الأدارية والإدارة الاستراتيجية من خلال التجارب والممارسة العملية ، عرض فيه الباحث

خلاصة تجارب بعض الشركات التي استخدمت فعلا وبنجاح بعض الأساليب واللفسفات الحديثة،

حيث تضمنت التكلفة على أساس النشاط، الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المناسب، التكلفة

المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة، تخفيض دورة حياة المنتج، التصنيع بأسلوب الخلايا.

وأستنتج الباحث من خلال هذا العنصر الإثبات المنطقي لصحة الفرض الرابع.

الثاني: الإطار المقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية.

عرض فيه الباحث الأساليب والفلسفات التي ارتأى فيها أنها تشكل الإطار المقترح وقد صنفها الباحث لغرض الدراسة والتحليل إلى:

- ١- المنظومة الشاملة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة.
- ٢- تحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج.
- ٣- التحليل الإستراتيجي لعنصر الوقت.
- ٤- تحليل ربحية العملاء.
- ٥- نظم دعم القرارات.
- ٦- شبكة الاتصالات الدولية (الإنترنت).

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لاختبار الإطار المقترح في القطاع الصناعي.

وأشتمل هذا المبحث على ثلاثة عناصر هي:

الأول: القطاع الصناعي المصري والإدارة الاستراتيجية والذي أشار فيه الباحث إلى ضرورة الرجوع إلى العنصر الثاني من المبحث الأول ثم الإشارة إلى بعض المتغيرات المعاصرة والتي تحتم تطبيق الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي.

الثاني: دراسة ميدانية اختبارية في بعض المنشآت الصناعية. حيث تم إعداد قائمة استقصاء وتوزيعها في ٣٩ شركة صناعية بواقع ٤ قوائم لكل شركة تغطي الإدارة المالية وإدارة الإنتاج وإدارة التخطيط والمتابعة وإدارة التسويق والمبيعات، وباستخدام برنامج SPSS على الحاسب الآلي والتحليل الإحصائي لبيانات المستقصى منهم تأكدت صحة فروض البحث، ومن ثم يكون الباحث قد أثبت صحة فروض البحث منطقياً وإحصائياً. ويعتبر الباحث أن إثبات صحة الفروض بمثابة النتائج التي توصل إليها من خلال هذا البحث.

الثالث: تقييم أداء الشركات القابضة الصناعية من منظور الإطار المقترح، وتم ذلك من خلال عرض الشركات المتعثرة، وأسباب تعثرها وأنه يمكن التغلب على هذه الأسباب باستخدام الإطار المقترح. وتوصل الباحث من خلال هذا العنصر إلى أهمية بل وضرورة تطبيق الإطار المقترح في القطاع الصناعي.

وبناء على ما سبق يوصى الباحث بـ:

- ١- تطبيق الإطار المقترح في القطاع الصناعي لما يتعرض له هذا القطاع من منافسة شديدة وقدرة هذا الإطار على تمكين الشركات التي انتهجت من التمرکز في مقدمة أسواق المنافسة.
- ٢- توجيه اهتمام قطاع التعليم التجاري نحو أعداد محاسبين قادرين على مواولة المهنة من خلال مواكبة احتياجات وتطلعات بيئة الأعمال- خاصة وأن بيئة الأعمال آخذة في التعقد وتدفع بمزيد من التحدي أمام محاسبى المستقبل بسبب العولمة والتقدم التقنى المتنامى.

والله الموفق.

هوامش البحث

- 1- Richard M.S. Wilson, et al., Strategic Marketing Management Planning Implementation and Control. London: Richard M.S. Wilson and Colin Gilligan With David J. Person, (1992), P. 16.
- 2- Briam Taylor & Graig Graham Information for Strateyic Management, Management Accounting January 1992, PP. 52-54.
- 3- Richard Wilson, Strategic Cost Analysis, Management Accounting, October, 1990, PP. 42:43.
- ٤- د. محمد أحمد البدوى الباز، التحليل الاستراتيجى للتكلفة كأحد أدوات المحاسبة الإدارية، التجارة والتمويل، المجلة العلمية، كلية التجارة -جامعة طنطا، ملحق العدد الأول، السنة السابعة، ١٩٨٧، ص٩-٣٢.
- 5- Frederick J. Koons, Appling ABC to Target Costs, American Association of Cost Engineers Transaction, 1994, PP. 11, 1-11, 4.
- 6- Ropert S. Kaplan, One Cost System Isn't Enough, Harvard Business Review, Jan./Feb. 1988, PP. 61-66.
- ٧- د. جودة عبد الرؤوف زغلول، البدائل الموقفية لتدعيم القدرة التنافسية للمنتج المصرى وانعكاساتها على نظم التكاليف، المؤتمر العلمى السنوى الثانى، كلية التجارة- جامعة الزقازيق، ٢-٣ نوفمبر ١٩٩٨، ص٣١٦.
- ٨- المرجع السابق، ص٣١٨.
- ٩- د. عصام عبد المنعم أحمد، استراتيجىة احتواء التكلفة فى بيئة التصنيع الحديثة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة-جامعة المنصورة، المجلد العشرون، العدد الرابع، الجزء الأول، ١٩٩٦، ص٧٧.
- 10- Cooper and others, How Cost Accounting Distorts Product Costs, Management Accounting April 1988, PP. 20:27.
- ١١- د. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية: اتجاه جديد فى المحاسبة الإدارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، العدد الأول، ١٩٨٩، ص١٢٤.
- ١٢- د. محمد مصطفى أحمد الجبالى، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقا لأهداف التخطيط الاستراتيجى والتطور المستمر للمشروعات المتقدمة

- تكنولوجيا، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية). العدد الثاني - يوليو ١٩٩٧. ص١٧٣ وبعدها.
- ١٣- د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، دراسة ميدانية لنظم المعلومات المحاسبية الداخلية فى الشركات الصناعية المصرية مع المقارنة باليابان والولايات المتحدة الأمريكية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد التاسع والعشرون، سبتمبر ١٩٩٦. ص٦١-١٠٣.
- 14- B. Toyler, Budgeting For Control in the Public/Private Sectors, the Third International Conference on Recent Trends on Managerial Accounting, 24-26 June 1988, P. 12.
- 15- H. Harrell Materials Variance Analysis and Jit: A New Approach, Management Accounting, May 1992, PP. 33-38.
- 16- R.E. Malcom, Overhead Control Implications of Activity Costing Accounting Horizons, Dec. 1991, PP. 69:78.
- ١٧- طارق عبد العظيم يوسف الرشيدى، تطوير نظم الرقابة فى ظل التطور التكنولوجى، بحث فى تأهلى الدكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ص ١، ١١.
- ١٨- د. أمال محمد كمال إبراهيم، تطوير المحاسبة الإدارية لخدمة القياس التام للاداء فى ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، كلية التجارة، بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني (يوليو) ١٩٩٦، ص ٦٥.
- ١٩- يمكن الرجوع فى ذلك إلى
- أ- د. عبد الشافى محمد أبو العينين، نحو نموذج فعال للإدارة الاستراتيجية، مجلة النهضة الإدارية: أكاديمية السادات، العدد ١، ١٩٩٤، ص ٢٧.
- b- L.R. Jauch et. Al., Strategic Management and Business Policy, N.Y., Third Edition, Mc Graw. Hill Book Company, 1989, P. 5.
- c- B. Llaydl, Concepts of Strategic Management, N.Y., Third edition, Harper Collins Publishers. Inc. 1992, P. 20.
- ٢٠- د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات مدخل استراتيجى، دار الأصدقاء للطباعة، المنصورة، الطبعة الثانية، ١٩٩٦، ص ٦٥.
- ٢١- أجرى الباحث بعض التعديلات على نموذجى:

- أ- المرجع السابق، ص ٦٦.
- ب- د. إسماعيل محمد السيد، الإدارة الاستراتيجية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، ١٩٩٣، ص ٣.
- 22- Richard M.S. Wilson, Strategic Management Accounting: Issues in Management Accounting N.Y., 1991, P. 82.
- 23- Ibid, P. 91.
- 24- Colin Drury, Management Accounting Handbook, Butterworth-Heinemann Ltd. In Association with Chartered Institute of Management Accountants-UK. 1992, P. 201.
- ٢٥- د. سمير أبو الفتوح صالح، محاسبة التكاليف مدخل معاصر للإدارة الاستراتيجية للتكلفة، مكتبة الجلاء الحديثة، المنصورة، ١٩٩٨ ص ٤١.
- ٢٦- د. سيد محمد جاد الرب، إطار مقترح لإعادة هندسة عمليات تدريب وتطوير الموارد البشرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث ١٩٩٧، ص ٤٦٠.
- ٢٧- د. أحمد سيد مصطفي، إعادة البناء كمدخل تنافسي، أخبار الإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد السادس عشر، سبتمبر ١٩٩٦، ص ٤.
- ٢٨- د. سيد محمد جاد الرب، مرجع سبق ذكره، ص ٤٦١.
- ٢٩- المرجع السابق، ص ٤٦٢.
- ٣٠- المرجع السابق، ص ٦٣.
- ٣١- د. أحمد حسين على حسين، متطلبات التطور التلقائي في النظم المحاسبية لقياس وتقييم الأداء في بيئة التصنيع، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، ١٩٩٥، ص ١٣٨.
- 32- Michael D. Shields, An Empirical Analysis of Firms Implementation Experiences with Activity-Based Costing, Journal of Management Accounting Research, Fall, 1995.
- 33- Dan Swenson, The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry, Journal of Management Accounting Research Full 1995, PP. 167:179.

34- John Innes and Falconer Mitchell, A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.S. Largest Companies, Management Accounting Research, 1995, 6, PP. 137-153.

٣٥- د. أحمد محمد صلاح عطية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في إدارة تكاليف للتوزيع المتكامل، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة-جامعة الزقازيق، ١٩٩٦، ص ٤٦١-٤٧١.

36- Robin Cooper, Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidence From Japan, Management Accounting Research, 1996, 1,

37- P. Milgrom, J. Roberts, The Economics and of Modern Manufacturing Technilogy, Strategy and Organisation, The American Economic Review, June, 1990, PP. 311:328.

38- Robert H. Chenhall, Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organizational Performance, Management Accounting Research, 1997, 8, 187:206.

٣٩- د. أحمد حسين على حسين، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٣.

٤٠- John K. Shank and Vijay Govindarajan, Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective, JMAR, Vol. 4, Fall 1992, PP. 179:197.

٤١- د. نبيل محمد مرسى، تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الاستراتيجية (حالة تطبيقية لنموذج سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع والثلاثون، سبتمبر ١٩٩٧، ص ٣٣٤).

٤٢- يمكن الرجوع في ذلك إلى:

أ- د. أمال محمد كمال إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ٨٥:٧٣.

b- A.J. Nanni, et al., What Shall We Account For, Management Accounting, Jan., 1988.

c- A.J. Nanni, et al., Strategic Control and Performance Measurement, Journal of Cost Management, Summer, 1990.

d- G. Foster, C.T. Horngren, Cost Accounting and Management Issues, Management Accounting, June, 1987.

- i- J.K. Shank Strategic Cost Management New Wine or Just New Bottles?
Journal of management Accounting Research, Fall, 1989.
- 43- Peter Bunce, et et., Advanced Budgeting: A Journey to Advanced
Management Systems, Management Accounting Research, 1995, G.,
652-265.
- ٤٤- د. عصام عبد المنعم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ٨٨.
- ٤٥- المرجع السابق، ص ٨٩.
- ٤٦- د. نبيل مرسى خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٦،
ص ١٠٨.
- ٤٧- د. جودة عبد الرؤوف زغلول، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣٤.
- ٤٨- د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات مدخل استراتيجي، مرجع سبق
ذكره، ص ٩٢.
- 49- B. S. Dhillon, Life Cycle Costing: Techniques, Models and
Applications, Gordon and Breach Science Publishers, New York,
1989, PP. 267: 221.
- ٥٠- د. محمد مصطفى أحمد الجبالي، مرجع سبق ذكره، ص ١٨١.
- 51- Y. Kato, Target Costing Support System: Lessons From Leading
Japanese Companies, Management Accounting Research, March,
1993, PP. 33:47.
- ٥٢- د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات مدخل استراتيجي، مرجع سبق
ذكره، ص ١٠٨.
- 53- C.T. Horngren, et al., Cost Accounting: A Managerial Emphasis,
Prentice-Hall, E.C., N.J., 1994.
- ٥٤- د. محمد مصطفى أحمد الجبالي، مرجع سبق ذكره، ص ١٩١.
- ٥٥- المرجع السابق، ص ٢٠٥.
- ٥٦- د. نبيل مرسى خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠.
- ٥٧- المرجع السابق، ص ٢١.

58- Malcolm Smith. Customer Profitability Analysis Revisited,
Management Accounting, October, 1993, P. 26.

- ٥٩- د. سمير أبو الفتوح صالح، محاسبة التكاليف مدخل معاصر للإدارة الاستراتيجية للتكلفة، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤.
- ٦٠- المرجع السابق، ص ٥٤.
- ٦١- د. محمد الفيومي محمد، تطوير المحاسبة الإدارية لتصبح نظاما مدعما للقرارات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلد ٢٦، العدد الثاني، ١٩٨٩، ص ٥٠.
- ٦٢- عبد العزيز محمد أيوب، بحوث ودراسات محاسبية، تأهيلي دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ١٩٩٩، ص ١٥.
- ٦٣- الجداول والتحليلات من إعداد الباحث، إلا أن البيانات الرقمية مأخوذة من مركز معلومات قطاع الأعمال العام، وزارة قطاع الأعمال العام، تقييم أداء الشركات التابعة للشركات القابضة، يناير، مارس، أبريل، ١٩٩٨.

ملحق البحث

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الأستاذ الفاضل/

الأستاذة الفاضلة/

(للسلام عليكم ورحمة الله وبركاته... وبعز،،

يقوم الدكتور/ محمد بكر عربى الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس بإعداد بحث علمى بعنوان " إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الاستراتيجية فى القطاع الصناعى مع دراسة ميدانية، واختبار الإطار المقترح فى المنشآت الصناعية " .

تبين قائمة الاستقصاء المرفقة ما إذا كانت الاهتمامات المتعارف عليها للمحاسبة الإدارية ما زالت تحظى بنفس الأهمية وتقوم بالدور المعلق عليها أم أنها تقلصت، ومدى أهمية الإجراءات والاهتمامات المقترحة فى الواقع العملى.

ويأمل الباحث فى اهتمامكم بالإجابة على أسئلة القائمة المرفقة، لما فى دقة الإجابة من آثار إيجابية على نتائج هذا البحث ، مع ملاحظة أن ذكر أية بيانات شخصية أو عن الشركة مجال عملكم غير مطلوب.

مع عظيم شكرى وتقديرى،،،

الباحث

غير موافق	لا أستطيع إبداء الرأي	موافق	
			<p>X21- التغيير من التركيز على فحص الجودة بعد الانتهاء من الإنتاج إلى التركيز على تصميم الجودة قبل البدء في الإنتاج</p> <p>X22- التغيير من الإدارة الموجهة بالتكنولوجيا والتي تهدف إلى خفض الانحرافات بين الأداء الفعلي والمعياري للوصول إلى أفضل أداء متاح ، إلى الإدارة الموجهة بالسوق والتي تركز على ماذا يجب أن نفعل لنصل إلى مستوى الأداء المرغوب في ظل ظروف السوق.</p> <p>X23- التغيير من الفترة المحاسبية إلى الفترة الإنتاجية.</p> <p>X24- التغيير من التركيز على اعتبارات الحجم في تحميل التكاليف الإضافية إلى التركيز على مسببات التكاليف.</p> <p>X25- التغيير من التفكير لمواجهة سوق ساكن محدود مع منتجات نمطية يتم إنتاجها بكميات كبيرة إلى التفكير لمواجهة الانفتاح في الأسواق ومواجهة المنافسة المحلية والعالمية مع تنوع المنتجات وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.</p> <p>X26- التغيير من التركيز على البيئة الداخلية فقط إلى التركيز على البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة معا.</p> <p>X27- التغيير من التركيز على تغطية تكاليف المخزون إلى التركيز على التخلص من المخزون ذاته.</p> <p>X28- التغيير من التركيز على رقابة التكلفة بعد التنفيذ إلى التركيز على إدارة التكلفة قبل وخلال التنفيذ.</p> <p>X29- التغيير من التركيز على التكلفة الجزئية ورقابة التكلفة إلى التكلفة الكلية وتخفيضها.</p> <p>X210- التغيير من استخدام مجموعة واحدة من المقاييس المالية الداخلية إلى تنوع المقاييس حسب طبيعة الأداء مع استخدام مقاييس مالية وغير مالية داخلية وخارجية.</p>

غير موافق	لا أستطيع إبداء الرأي	موافق
		<p>X211- التغيير من إدارة الأفراد بالترهيب والسيطرة على الأفراد وتوجيه سلوكهم وتنميط أدايمهم وتتبع أعمالهم والتقرير عنها إلى إدارة الأفراد بالترغيب وخلق الدافع والحافز على تنفيذ الاستراتيجيات والأهداف مع التشجيع على التطوير والابتكار والعمل بروح الفريق والإحساس بالمسئولية والرقابة الذاتية والمتابعة لأغراض التعليم وليس لأغراض التشهير.</p> <p>X212- التغيير من التفكير بعقلية ليس في الإمكان أحسن مما كان إلى التفكير بعقلية يوجد دائما أحسن مما هو حسن.</p>

X3- ثالثا: اتخذت بعض المنشآت الصناعية في الدول الاجنبية المتقدمة اتجاه ادارة الاستراتيجية منسجها لها لتحقيق العديد من الاهداف ، وفيما يلي اهمها والمطلوب من سيادتكم تحديد مدى اهمية هذه الاهداف للمنشأة التي تعمل بها.

غير مهم	مهم	مهم جدا
		<p>X31- مساندة وتدعيم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة والبحث والسعى نحو تحقيق ميزة تنافسية والمحافظة عليها لاستمرار النمو</p> <p>X32- المساعدة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية .</p> <p>X33- تبني واحتواء وتفعيل الاساليب الفنية والتقنية المتطورة في التصميم والتخطيط والانتاج والرقابة والمعلومات</p> <p>X34- تبني وتفعيل اتجاهات التطور في الفكر الادارى : تحليل الأنشطة ، تحليل القيمة ، تحليل الوقت ، تخفيض مدة دورة تكوين المنتج، الجودة الشاملة ، القوى المحركة للتجديد والابتكار</p> <p>X35- دراسة وتحليل والاستفادة من القوى المحركة للمنافسة.</p>

X4- رابعا : ان اتجاهات التطور في الفكر الادارى تهدف الى تفسير المعلومات اللازمة لإدارة الاستراتيجية او الاستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المنشآت المعاصرة ، وفيما يلي اهم هذه المعلومات .. والمطلوب من سيادتكم توضيح مدى اهمية هذه المعلومات لاتخاذ القرارات في شركتكم ؟

غير مهم	مهم	مهم جدا
		X41 - معلومات للاختيار بين نماط تكنولوجيا الإنتاج البديلة المتنافسة .
		X42 - معلومات عن تكاليف المنافسين واسعار بيع منتجاتهم وتدفقاتهم النقدية والسيولة .
		X43 - معلومات عن الموردين : مركزهم المالى ، سابقة اعمالهم .
		X44 - معلومات عن اسواق العملاء والمنتجات .
		X45 - معلومات تحليلية عن ربحية العملاء .
		X46 - معلومات عن المنتجات الجديدة والمبتكرة .
		X47 - معلومات عن تشكيلة المنتجات .
		X48 - معلومات عن الوقت الذى تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وتكلفة كل مرحلة من هذه المراحل .
		X49 - معلومات عن الغرف التجارية والنقابات العمالية .
		X410 - معلومات عن تحديد المصدر (ال شراء ام الانتاج)
		X411 - معلومات عن المخزون .
		X412 - معلومات عن سعر البيع ومدى رضا العميل .
		X413 - معلومات عن الحصة السوقية للمنشأة مقارنة بالمنافسين .
		X414 - معلومات عن اوقات الانتظار، التسليم ، مقاييس الجودة، تحليل تكلفة الجودة .
		X415 - معلومات عن المنتجات البديلة .
		X416 - معلومات عن المدخلات البديلة .
		X417 - معلومات عن الاضافات والتوسعات التكنولوجية الجديدة .

	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X110	X111	X112
+1	76.00	65.00	61.00	62.00	77.00	81.00	63.00	71.00	83.00	81.00	69.00	64.00
0	25.00	29.00	32.00	43.00	24.00	19.00	28.00	28.00	12.00	30.00	8.00	18.00
-1	17.00	24.00	25.00	13.00	17.00	18.00	27.00	19.00	23.00	7.00	41.00	36.00
Sidev	32.01	22.37	19.09	24.70	32.81	36.09	20.50	27.79	38.21	37.87	30.53	23.18
Important	59.00	41.00	36.00	49.00	60.00	63.00	36.00	52.00	60.00	74.00	28.00	28.00

Table(1)

	X21	X22	X23	X24	X25	X26	X27	X28	X29	X210	X211	X212
+1	89.00	62.00	61.00	79.00	109.00	106.00	61.00	113.00	106.00	116.00	114.00	109.00
0	12.00	31.00	32.00	22.00	5.00	8.00	10.00	3.00	5.00	2.00	.00	9.00
-1	17.00	25.00	25.00	17.00	4.00	4.00	47.00	2.00	7.00	.00	4.00	.00
Sidev	43.09	19.86	19.09	34.44	60.34	57.77	26.35	63.80	57.74	66.40	64.69	60.50
Important	72.00	37.00	36.00	62.00	105.00	102.00	14.00	111.00	99.00	116.00	110.00	109.00

Table(2)

	X31	X32	X33	X34	X35
+1	72.00	65.00	64.00	71.00	39.00
0	46.00	53.00	54.00	47.00	79.00
-1	.00	.00	.00	.00	.00
Sidev	36.46	34.59	34.43	36.12	39.50
Important	72.00	65.00	64.00	71.00	39.00

Table(3)

	X41	X42	X43	X44	X45	X46	X47	X48	X49	X410	X411	X412	X413	X414	X415	X416	X417
+1	67.00	62.00	64.00	65.00	42.00	46.00	47.00	46.00	29.00	39.00	41.00	66.00	69.00	67.00	62.00	57.00	58.00
0	51.00	56.00	54.00	53.00	71.00	72.00	71.00	72.00	81.00	79.00	77.00	52.00	49.00	51.00	56.00	61.00	60.00
-1	.00	.00	.00	.00	5.00	.00	.00	.00	8.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00
Sidev	31.99	34.20	34.13	34.59	33.08	36.46	36.12	36.46	37.58	39.50	38.53	34.78	35.50	34.99	34.20	34.12	34.08
Important	67.00	62.00	64.00	65.00	37.00	46.00	47.00	46.00	21.00	39.00	41.00	66.00	69.00	67.00	62.00	57.00	58.00

Table(4)

SPSS for MS WINDOWS Release 6.0

-- Correlation Coefficients --

	X11	X10	X111	X112	X12	X13
X11	1.0000	.9833	.7673	.8658	.9999	.9983
X110	.9833	1.0000	.6376	.7601	.9808	.9923
X111	.7673	.6376	1.0000	.9852	.7758	.7281
X112	.8658	.7601	.9852	1.0000	.8724	.8347
X12	.9999	.9808	.7758	.8724	1.0000	.9974
X13	.9983	.9923	.7281	.8347	.9974	1.0000
X14	.8642	.9414	.3405	.4965	.8575	.8924
X15	.9998	.9797	.7790	.8749	1.0000	.9970
X16	.9938	.9569	.8339	.9161	.9952	.9855
X17	.9949	.9599	.8280	.9118	.9962	.9872
X18	.9993	.9894	.7428	.8465	.9987	.9998
X19	.9638	.8992	.9104	.9678	.9673	.9464

Table (5)

	X14	X15	X16	X17	X18	X19
X11	.8642	.9998	.9938	.9949	.9993	.9638
X110	.9414	.9797	.9569	.9599	.9894	.8992
X111	.3405	.7790	.8339	.8280	.7428	.9104
X112	.4965	.8749	.9161	.9118	.8465	.9678
X12	.8575	1.0000	.9952	.9962	.9987	.9673
X13	.8924	.9970	.9855	.9872	.9998	.9464
X14	1.0000	.8548	.8029	.8091	.8824	.6989
X15	.8548	1.0000	.9957	.9966	.9984	.9686
X16	.8029	.9957	1.0000	.9999	.9890	.9875
X17	.8091	.9966	.9999	1.0000	.9905	.9858
X18	.8824	.9984	.9890	.9905	1.0000	.9532
X19	.6989	.9686	.9875	.9858	.9532	1.0000

	X21	X210	X211	X212	X22	X23
X21	1.0000	.9973	.9996	.9912	.9781	.9707
X210	.9973	1.0000	.9989	.9982	.9907	.9857
X211	.9996	.9989	1.0000	.9945	.9834	.9769
X212	.9912	.9982	.9945	1.0000	.9970	.9940
X22	.9781	.9907	.9834	.9970	1.0000	.9995
X23	.9707	.9857	.9769	.9940	.9995	1.0000
X24	.9915	.9983	.9946	1.0000	.9969	.9938
X25	.9978	1.0000	.9992	.9978	.9897	.9845
X26	.9957	.9998	.9979	.9992	.9932	.9888
X27	.7516	.7014	.7335	.6579	.5979	.5713
X28	.9978	1.0000	.9992	.9978	.9897	.9845
X29	.9992	.9995	.9999	.9958	.9858	.9797

Table (6)

	X24	X25	X26	X27	X28	X29
X21	.9915	.9978	.9957	.7516	.9978	.9992
X210	.9983	1.0000	.9998	.7014	1.0000	.9995
X211	.9946	.9992	.9979	.7335	.9992	.9999
X212	1.0000	.9978	.9992	.6579	.9978	.9958
X22	.9969	.9897	.9932	.5979	.9897	.9858
X23	.9938	.9845	.9888	.5713	.9845	.9797
X24	1.0000	.9979	.9993	.6593	.9979	.9960

221

X25	9979	1.0000	9997	7063	1.0000	.9997
X26	9993	9997	1.0000	6874	.9996	.9987
X27	6593	7063	6874	1.0000	.7066	.7241
X28	9979	1.0000	9996	7066	1.0000	.9997
X29	9960	9997	9987	7241	9997	1.0000
.....						

X31 X32 X33 X34 X35

X31	1.0000	.9820	.9762	.9997	.6251
X32	.9820	1.0000	.9996	.9865	.7614
X33	.9762	.9996	1.0000	.9814	.7797
X34	.9997	.9865	.9814	1.0000	.6451
X35	.6251	.7614	.7797	.6451	1.0000
.....					

Table (7)

Table (3)

	X41	X410	X411	X412	X413	X414
X41	1.0000	.7237	.7539	.9996	.9985	1.0000
X410	.7237	1.0000	.9990	.7428	.6848	.7237
X411	.7539	.9990	1.0000	.7720	.7167	.7539
X412	.9996	.7428	.7720	1.0000	.9966	.9996
X413	.9985	.6848	.7167	.9966	1.0000	.9985
X414	1.0000	.7237	.7539	.9996	.9985	1.0000
X415	.9898	.8146	.8398	.9934	.9805	.9898
X416	.9584	.8905	.9100	.9660	.9413	.9584
X417	.9664	.8768	.8975	.9732	.9508	.9664
X42	.9898	.8146	.8398	.9934	.9805	.9898
X43	.9964	.7797	.8069	.9984	.9902	.9964
X44	.9984	.7614	.7897	.9996	.9938	.9984
X45	.7748	.9970	.9995	.7922	.7390	.7748
X46	.8280	.9862	.9926	.8434	.7960	.8280
X47	.8422	.9816	.9892	.8570	.8114	.8422
X48	.8280	.9862	.9926	.8434	.7960	.8280
X49	.5447	.9729	.9616	.5680	.4979	.5447

	X415	X416	X417	X42	X43	X44
X41	.9898	.9584	.9664	.9898	.9964	.9984
X410	.8146	.8905	.8768	.8146	.7797	.7614
X411	.8398	.9100	.8975	.8398	.8069	.7897
X412	.9934	.9660	.9732	.9934	.9984	.9996
X413	.9805	.9413	.9508	.9805	.9902	.9938
X414	.9898	.9584	.9664	.9898	.9964	.9984
X415	1.0000	.9893	.9931	1.0000	.9983	.9963
X416	.9893	1.0000	.9996	.9893	.9792	.9730
X417	.9931	.9996	1.0000	.9931	.9847	.9793
X42	1.0000	.9893	.9931	1.0000	.9983	.9963
X43	.9983	.9792	.9847	.9983	1.0000	.9996
X44	.9963	.9730	.9793	.9963	.9996	1.0000
X45	.8569	.9230	.9113	.8569	.8256	.8092
X46	.8994	.9536	.9443	.8994	.8726	.8583
X47	.9104	.9610	.9525	.9104	.8849	.8712
X48	.8994	.9536	.9443	.8994	.8726	.8583
X49	.6586	.7614	.7420	.6586	.6139	.5911

	X45	X46	X47	X48	X49
X41	.7748	.8280	.8422	.8280	.5447
X410	.9970	.9862	.9816	.9862	.9729

۲۲۲

X411	.9995	.9926	.9892	.9926	.9616
X412	.7922	.8434	.8570	.8434	.5680
X413	.7390	.7960	.8114	.7960	.4979
X414	.7748	.8280	.8422	.8280	.5447
X415	.8569	.8994	.9104	.8994	.6586
X416	.9230	.9536	.9610	.9536	.7614
X417	.9113	.9443	.9525	.9443	.7420
X42	.8569	.8994	.9104	.8994	.6586
X43	.8256	.8726	.8849	.8726	.6139
X44	.8092	.8583	.8712	.8583	.5911
X45	1.0000	.9960	.9934	.9960	.9522
X46	.9960	1.0000	.9997	1.0000	.9213
X47	.9934	.9997	1.0000	.9997	.9109
X48	.9960	1.0000	.9997	1.0000	.9213
X49	.9522	.9213	.9109	.9213	1.0000
