مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: تأثير تطوير تقارير المحاسبة الإدارية على تحسين أداء المنشآت في ضوء البيئة الصناعية الحديثة دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعة السورية
اسم الكاتب: أ.د. خالد القطيني، مرفت مصري
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3401
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 20:20 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ١٠٦ مجلد ٣٤ لسنة ٢٠١٢
ص ص[١٧١ -١٨٧]

تأثير تطوير تقارير المحاسبة الإدارية على تحسين أداء المنشآت في ضوء البيئة الصناعية الحديثة
دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السورية

الدكتور خالد القطيني
أستاذ في قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد - جامعة حلب

مرفت مصري
طالبة دراسات عليا (دكتوراه)
كلية الاقتصاد - جامعة حلب

المستخلص

برزت في الآونة الأخيرة العديد من المتغيرات البيئية الاقتصادية والصناعية، التي أفرزت العديد من السياسات والتوجهات والمداخل التي كان يجب على المنشأة أن تتبناها لمواكبة الخصائص البيئية الحديثة، وذلك لتمكين المنشأة من تخطيط وتنفيذ ورقابة الاستراتيجيات الإدارية الجديدة، التي تهدف إلى تحسين أداء المنشأة والمحافظة على استمرارها وتدعيم قدرتها التنافسية في ظل المنافسة الشديدة، لذا وأمام هذه المتغيرات فإن معلومات نظم تقارير المحاسبة الإدارية أصبحت موضع تساؤل عن مدى ملاءمتها لمتطلبات مستخدميها على مستوى الهرم التنظيمي، لتحسين الاتصالات بين متخذي القرارات وأفراد المنشأة، وإن هذه الدراسة توصي بتحسين نظم تقارير المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة، والتي تركز على التحول إلى توزيع المعلومات المالية وغير المالية عبر الهرم التنظيمي، ومدى إمكانية تطوير تلك التقارير بحيث تتضمن معلومات معيارية وفعلية ليتم التقييم على أساسها، وذلك لكي تدعم عمل أساليب التصنيع الحديثة تجعلها أكثر ملائمة للإستراتيجيات الجديدة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، بطاقة الأداء المتوازن، المقاييس المالية.

تأريخ استلام البحث ٢٠١٠/٨/٣٠ تأريخ قبول النشر ٢٠١١/٢/١٣

Effects of Development of Managerial Accounting Reports on Performance Improvement of Entity through the New Industrial Environment Afeild Study on Sample of Syrian Industrial Entities

Khalid Al-kataney (PhD)
Professor of Accountancy
University of Aleppo

Mirvat Al-Masrey
PhD Candidate
University of Aleppo

ABSTRACT

Several environmental, economic and industrial variables have been recently appeared; it provided many policies and directions that the establishment should adopt to come up with modern environmental properties. This can be done to enable the establishment to map out, implement, and monitor the new administrative strategies. They aim to develop the performance of establishment and keep the stability, as well as enhancement of the competitive advantage within the acute competition. Thus, the reports data systems of accountancy have wandered to be suitable for users according to organizational pyramid, this is however to develop communication between decision makers and establishment individuals. This study recommends the development of administrative accounting reports in modern industrial environment. They are habitually draws upon transference into financial and non financial data distribution through the organizational pyramid, and the possibility of developing these reports that may guarantee prescriptive and descriptive data for evaluation. Hence, they can promote the workplace of modern industries for being suitable with the modern strategies.

Key Words: Managerial Accounting, Balanced Score card, Financial Measurements.

المقدمة

لقد أدت التغيرات السريعة والمتلاحقة في البيئة الصناعية إلى تغير في شكل البيئة التنافسية بدرجة كبيرة تطلبت من المنشآت إعادة هيكلتها على أساس المفاهيم والفلسفات الإدارية الحديثة، كمحاولة للتكيّف مع الظروف الجديدة، وهذا تطلب الوصول إلى إطار متكامل يحقق الدمج بين أساليب المحاسبة الإدارية واستراتيجيات المنشأة وأنظمة تقييم الأداء المالي وغير المالي، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير تقارير المحاسبة الإدارية لتشمل جميع جوانب المنشأة.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في التساؤلين الآتيين:

١. كيف يمكن تطوير تقارير المحاسبة الإدارية لتلبي احتياجات مستخدمي تلك التقارير على مستوى الهرم التنظيمي للمنشأة؟
٢. هل يساعد تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في المنشآت على تحسين أدائها لمواكبة التغيرات في البيئة الصناعية الحديثة؟

أهمية البحث

تأتي أهمية البحث في تناوله واحداً من أهم قرارات المحاسبة الإدارية ألاّ وهو تطوير تقارير المحاسبة الإدارية التي تؤثر على أداء المنشآت في ظل حدة المنافسة، لكي تتلاءم مع الاستراتيجيات الجديدة في بيئة التصنيع الحديثة لتعزيز قدرتها على التغيير الاستراتيجي عن طريق تطبيق الاستراتيجيات الحديثة بما ينعكس في تحسين أداء المنشأة.

أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. بيان تأثير تطبيق أساليب التصنيع الحديثة على تطوير تقارير المحاسبة الإدارية بهدف تحسين أداء المنشأة.
٢. تطوير تقارير المحاسبة الإدارية بحيث تتضمن معلومات مالية وغير مالية ليتم تقييم الأداء على أساسها وبالتالي تحسينه.

فرضيات البحث

يرتكز هذا البحث على الفروض الآتية:

١. تحسين أداء المنشآت بزيادة استخدامها للمؤشرات غير المالية إلى جانب المؤشرات المالية في تقارير المحاسبة الإدارية التي تستخدمها.
٢. تأثير استراتيجيات التصنيع الحديثة على تقارير المحاسبة الإدارية لتحسين أداء المنشآت.

الدراسات السابقة

١. دراسة **Ittner and Larker (1998)**

In innovations Performance Measurement: Trends and Research Implications

بينت الدراسة أهمية استخدام المقاييس غير المالية لتحسين الأداء وملاءمتها لسوق الأسهم، ووجود علاقة إيجابية بين الإيرادات المستقبلية للمنشأة ورضا العملاء.

٢. دراسة **Kutucuoghu (2001)**

A Framework for Managing Maintenance Using Performance Measurement System

ركزت هذه الدراسة على أهمية توافر مواصفات معينة في نظام قياس وتقييم الأداء الفعال، بحيث تربط مقاييس الأداء بالأهداف الأساسية للمنشأة وإستراتيجيتها، وأكدت على ضرورة إشراك العاملين في المنشأة في عملية وضع المقاييس واستخدام المقاييس الشخصية إلى جانب المقاييس الموضوعية.

٣. دراسة **Kaplan and Norton (2001)**

Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I, Part II

تعد هذه الدراسة امتداداً لدراسات سابقة قام بها الباحثان خلال أعوام (١٩٩٢،١٩٩٣،١٩٩٦) التي حاولا فيها تطوير نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن من أداة لتطوير الأداء التشغيلي إلى اعتبارها نظام يهدف لتحقيق التعاون بين أفراد المنشأة وربط إستراتيجية المنشأة بالموازنات التقديرية واستخدام نظام التغذية العكسية.

٤. دراسة **Tomas Stefenson(2004)**

Performance Measurement at DHL Solution: toward an improved performance measurement system consisting of relevant and well -designed measures

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدم ملائمة الأساليب التقليدية للرقابة على التكاليف في ظل بيئة التصنيع الحديثة وأنه لابد من استخدام مقاييس جديدة للأداء، وقد قسمها في ٥ مجموعات وهي: مقاييس رقابة الجودة، مقاييس رقابة المواد، مقاييس رقابة المخزون، مقاييس كفاءة التشغيل الآلي، مقاييس كفاءة عملية التسليم.

منهج البحث

في الإطار النظري ارتكز الباحثان على منهج دراسة الحالة وذلك من خلال استقراء مضامين الأبحاث العلمية والعملية ومجموعة من المراجع والمؤلفات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، وفي الدراسة الميدانية اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي حيث قاما بإعداد استبانه موجهة إلى عينة البحث كما اعتمد الباحثان على الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث.

خطة البحث

حتى يتمكن الباحثان من تحقيق أهداف البحث تم تقسيم هذا البحث إلى المحاور الآتية:

- تطوير تقارير المحاسبة الإدارية ودورها في تحسين أداء المنشأة.
- أثر استراتيجيات التصنيع الحديثة على تقارير المحاسبة الإدارية.
- تطوير تقارير المحاسبة الإدارية لمواجهة تغيرات البيئة الصناعية الحديثة.

الدراسة النظرية

تطوير تقارير المحاسبة الإدارية ودورها في تحسين أداء المنشأة

١. **ماهية تقارير المحاسبة الإدارية:** لقد فرضت التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية على بيئة الأعمال المعاصرة ضغوطاً متزايدة ناتجة عن زيادة حدة المنافسة، فكان لابد للشركات التي ترغب في البقاء والاستمرار ضمن السوق أن تقوم بإجراء تغييرات جذرية في عملياتها التصنيعية وتطبيق الفلسفات الإدارية الجديدة، ومع التسليم بوجود هذه التغيرات أصبح من الضروري إيجاد مقاييس جديدة للأداء في الشركات، الأمر الذي أدى إلى ظهور انتقادات عديدة للمحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة بعدم قدرتها على إمداد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لمواكبة التطورات المتلاحقة، ويرجع ذلك

لفشلها في توفير مقاييس الأداء، إذ أن معظم المقاييس التي تقوم عليها تقارير المحاسبة الإدارية تعتمد على بعض المقاييس المالية ذات الرؤية قصيرة المدى، وغالباً ما تعبر هذه المقاييس عن معلومات تاريخية غير قادرة على التنبؤ بالأداء المستقبلي، كما أنها لا تكون قادرة على توضيح العوامل التي تحرك نجاح المنشأة (Clinton, 1997, 18)، كما وجه Niven مجموعة من الانتقادات للمقاييس المالية من أهمها (Niven, 2, 2002):

١. عدم اتساقها مع بيئة الأعمال الحديثة.
٢. عدم توفر القدرة التنبؤية في هذه المقاييس.
٣. تركز على أهداف قصيرة الأجل وتهمل الأهداف طويلة الأجل.
٤. لا تناسب جميع المستويات الإدارية ضمن المنشأة.

حيث إن التقارير المالية تكون مختصرة بطبيعتها وبعض المستويات الإدارية تحتاج إلى معلومات تفصيلية لتؤدي أعمالها بصورة سليمة، كما أن القوائم المالية تظهر المعلومات بطريقة تجميعية لا تساعد في عملية اتخاذ القرار ومع انتشار أنظمة التصنيع الأوتوماتيكية التي تستخدمها المنشآت، أصبح على المحاسبة الإدارية أن تسعى إلى تطوير تقاريرها بحيث تتضمن مقاييس أداء مالية وغير مالية لتحقيق التوازن بين المقاييس المالية ومحركات الأداء المستقبلي بالمنشأة، فالتركيز على جانب واحد عند قياس وتقييم الأداء قد يؤدي إلى نتائج مضللة، حيث أنه يجب على المحاسبة الإدارية أن تركز على مقاييس الأداء المرتبطة بتتبع ومراقبة جودة المنتج بوصفه عاملاً أساسياً لنجاح المنشأة مع الأخذ بعين الاعتبار الأداء المالي ومقاييسه، الأمر الذي يؤدي إلى إكساب منتجات المنشأة القدرة على المنافسة في السوق.

٢. **تطوير تقارير المحاسبة الإدارية لتحسين أداء المنشأة:** على الرغم من أن المقاييس المالية تعد من المقاييس المهمة في تقييم الأداء على مستوى المنشأة، إلا أنها تعرضت لانتقادات عديدة في ظل بيئة التصنيع الحديثة حيث أنها لم تعد كافية لتعطي صورة كاملة عن الأداء لأن (حسنين، ١٩٩٩، ٢٢):

١. نشاطات المنشأة المتعددة قد لا يمكن التعبير عنها جميعاً في صورة مالية، وهذا يعني أن تقارير المحاسبة الإدارية ناقصة وغير مكتملة لعدم احتوائها على معلومات عن كافة الأنشطة.
٢. ترجمة نشاطات المنشأة على نحو مالي هو تسهيل التقرير بلغة مفهومة، ولكن عدم ترجمة بعض الأحداث غير الماليّة يتعدى بكثير هذه الغاية فهي غير ذات أثر مالي على التقارير ولكنها تتطلب رقابة متابعة إدارية خاصة.

ونظراً لكثرة المتغيرات التي تؤثر على مستوى الأداء فقد تم استخدام مقاييس أخرى تركز على المعلومات غير المالية، فقد اقترح الباحثان ضرورة استخدام مقياس مركب يجمع بين المعايير المالية وغير المالية بصورة تؤدي إلى تحديد الأسباب التي تؤدي إلى تحسين مستوى الأداء وإمكانات التطور، وذلك من خلال تعبيرها عن أنشطة المنشأة المختلفة ورقابتها.

كما اقترح (Kaplan and Norton, 2001, 97) مدخلاً يمكن أن تقوم عليه تقارير المحاسبة الإدارية لقياس وتقييم الأداء يشتمل على مجموعة من المقاييس التي تعطي إدارة المنشأة معلومات شاملة عن وضع المنشأة ككل، وتشتمل هذه المقاييس على مقاييس مالية تعطي نتائج القرارات التي تم اتخاذها بالفعل، فضلاً مقاييس تشغيلية غير مالية مكملة للمقاييس المالية تركز على رضا العميل والعمليات الداخلية والتحسين المستمر في المنشأة، ويشتمل هذا المدخل المقترح على أربعة منظورات لقياس وتقييم الأداء وهي:

١. **مقاييس العملاء**: وهي مقاييس لتحقيق أربعة أهداف رئيسة وهي الدقة في مواعيد التسليم وارتفاع الجودة وتحسين الخدمة وتخفيض التكلفة.
٢. **مقاييس مالية**: وهي مقاييس لتحقيق أهداف رئيسة أهمها استمرارية المنشأة ونمو المبيعات والأرباح التشغيلية وزيادة الحصة السوقية.
٣. **مقاييس العمليات الداخلية**: وتتضمن أهداف تحسين الجودة وتقصير فترة دورة الإنتاج وزيادة الإنتاجية وتنمية مهارات العاملين.
٤. **مقاييس التحسين والتطوير**: وهي مقاييس لتحقيق تحسين المنتجات الحالية وزيادة كفاءة العمليات الإنتاجية وتقديم منتجات جديدة متطورة.

أي أنه يجب أن تشتمل تقارير المحاسبة الإدارية لأغراض قياس وتقييم الأداء في بيئة الأعمال الحديثة على مجموعة من المقاييس الأساسية هي المقاييس الموضوعية والشخصية والمقاييس المالية وغير المالية ومقاييس المدخلات والعمليات والمخرجات (Vince, 2003, 533)، كما أشار (Kutucuoghu, 2001, 178) إلى ضرورة توافر مواصفات محددة لقياس وتقييم الأداء الفعال، وهي:

- ربط مقاييس الأداء بالأهداف الأساسية للمنشأة.
- ربط مقاييس الأداء بإستراتيجية المنشأة.
- إشراك العمال في المنشأة بوضع المقاييس.
- تعدد الأبعاد التي يتم تصنيف المقاييس وفقا لها.
- استخدام المقاييس الشخصية والمقاييس الموضوعية.

ومما سبق يرى الباحثان أنه من الضروري الإشارة إلى أن نجاح نظام قياس وتقييم الأداء يعتمد نشاطات أساسي على موضوعية وتنوع وشمول مقاييس الأداء، أي لابد من أن يتكامل مع نظم محاسبية أخرى مثل نظم قياس التكلفة ونظم تحليل وإدارة التكلفة.

٣. **تطوير تقارير المحاسبة الإدارية وأثره على تحسين الأداء في المنشأة:** نظراً لأهمية تحسين أداء المنشأة وكيفية تقييمه في ظل التغيرات البيئية الحديثة ونتيجة للأثر الكبير الذي يحدثه تحقيق التكامل بين تقارير المحاسبة الإدارية وتحسين أداء المنشأة سوف يستعرض الباحثان الأساليب المستخدمة في تقييم الأداء من أجل تحديد أفضل نظام لتقييم الأداء كي تتمكن المنشأة من تحقيق الميزة التنافسية، كما يرى البعض أن عملية تقييم الأداء تعد ضرورية لجميع المنشآت وذلك لأنها تحقق أهداف عديدة أهمها (عبدالرحمن، ٢٠٠٣، ٦٩):

١. إعداد تقارير الأداء التي تتضمن معلومات عن التحسين في العملية التشغيلية والآثار الإيجابية والسلبية الناتجة عن القرارات الإدارية.

٢. تحقيق أهداف المنشأة الإستراتيجية والحكم على درجة التقدم فيها والمشاكل التي تؤثر على كفاءة الأداء.
٣. تساعد الإدارة في معرفة مواطن التحسين التي تحقق للمنشأة القدرة التنافسية من خلال معرفة المؤشرات التي تكشف عن أداء المنافسين الخارجيين.

ويعد من أهم مكونات تقارير المحاسبة الإدارية (حسين، ٢٠٠٠، ٣٣٧):

١. **التقرير عن معايير الأداء التشغيلي غير المالي**: كالجودة والتسليم بوصفها تمثل متغيرات حديثة تساعد في تحقيق الميزة التنافسية فضلاً عن الريادة التكاليفية.
٢. **التغذية العكسية للعاملين:** التي توفر بيانات تغذية عكسية فورية عن الأداء بحيث تركز على العاملين على مؤشرات مثل تحسين الجودة وتقليل معدل الوحدات المعيبة.
٣. **التقرير عن تخفيض المخزون**: وهي التقرير عن المقاييس التي تجعل المنشأة قادرة على الاحتفاظ بأدنى مستوى من التخزين.
٤. **التقرير عن المرونة والابتكار**: وهي التقرير عن قدرة المنشأة على سرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء وتقديم عدد أكبر من المنتجات الجديدة لزيادة الحصة السوقية.
٥. **التقرير عن تخفيض التكلفة**: وهي التقرير عن دور المقاييس غير المالية في الرقابة على التكاليف.

ويرى الباحثان أن وضع نظام جديد لتقييم أداء المنشآت في ظل المتغيرات البيئية الحديثة يجب أن يتوافق مع تحول عملية تقييم الأداء إلى مجموعة من المقاييس والمؤشرات للأداء التي تعكس الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

أثر استراتيجيات التصنيع الحديثة على تقارير المحاسبة الإدارية

تعد تقارير المحاسبة الإدارية من أهم مخرجات نظام المحاسبة الإدارية التي تمد مستويات الهرم التنظيمي باحتياجاتها من المعلومات والتي تأثرت باستراتيجيات التصنيع الحديثة، حيث تميزت بيئة التصنيع الحديثة بجملة من الخصائص الآتية:

١. **بيئة تنافسية**: تتميز هذه البيئة بمحدودية شديدة في إمكانية رفع أسعار البيع للعديد من المنتجات الصناعية، وذلك نتيجة المنافسة الشديدة التي تتعرض لها المنشأة بسبب دخول منتجين جدد، يمتلكون القدرة الكبيرة على خفض تكاليف الإنتاج والتسويق (عيسى، ١٩٩٩، ١٧).
٢. **بيئة سريعة التغير:** نتيجة التسارع في معدلات تقادم الأساليب التكنولوجية المختلفة، أصبح السوق يبحث دائماً عن كل ما هو جديد في مجال التطبيقات التكنولوجية فيما يتعلق بالإنتاج والتسويق (المنيف، ١٩٩٨، ٢٧٧).
٣. **بيئة متزايدة الطلب تركز على العميل**: أصبحت رغبات المستهلك في السلعة المطلوبة كثيرة ومتعددة من بينها الجودة وتعدد الوظائف والسعر المنخفض، وإن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور يركز على وجهة نظر المستهلك أي المنظور الخارج للتكاليف (Dekker and Smidt, 2003, 295).
٤. **بيئة تعتمد على التشغيل الالكتروني للإنتاج**: حيث يعد العمل الآلي والإلكتروني في العملية الإنتاجية من أهم خصائص البيئة الصناعية الحديثة، وقد كان للاعتماد على

الآلات والمعدات الالكترونية في العملية الصناعية العديد من الآثار فيما يتعلق بتخفيض وقت التصنيع وتخفيض تكلفة العمل المباشر وغيرها (الجبالي، ١٩٩٩، ١٩٤).

٥. **بيئة تعتمد على نظم الإنتاج المرن:** فرضت ظروف المنافسة العالمية نظاماً للإنتاج يعتمد على المرونة، حيث أن الإنتاج من خلال هذه النظم يعتمد على إنتاج عدد من المنتجات المختلفة التي تشترك في بعض الخصائص باستخدام مجموعة من الآلات الأوتوماتكية المرنة المصممة للتعامل مع عمليات الإنتاج حسب الطلب (عربي، ١٩٩٧، ٢١٨).

٦. **بيئة تُعدّ المعلومات مورداً استراتيجياً:** لم تعد النظرة إلى عناصر الإنتاج تقتصر على اعتبار العمل ورأس المال والأرض والتنظيم هي عناصر الإنتاج الوحيدة، فهناك عنصراً خاصاً انضم إلى العناصر السابقة وخصوصاً في ظل بيئة التصنيع الحديثة ألاّ وهو المعلومات، ولاسيما المعلومات المتعلقة بالبيئة المحيطة للمنشأة (Castellano and Young, 2003, 151)

وسوف يتناول الباحثان بعض استراتيجيات التصنيع الحديثة وأثرها على تقارير المحاسبة الإدارية كالآتي:

١. **نظام التوقيت الآني (الفوري) Just in Time :** تعد مقاييس تخفيض المخزون من المقاييس المهمة في بيئة التصنيع الحديثة التي تعد من الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصناعية، ويعد تطبيق فلسفة التوقيت الآني محاولة للتخلص من الأسباب الرئيسة التي تؤدي إلى وجود مخزون في بيئة التصنيع التقليدية، وتتمثل هذه الأسباب في الاستلام من الموردين وطول الزمن اللازم للإعداد والتشغيل وتعطل الآلات والتجهيزات نتيجة لنقص الصيانة الوقائية والحاجة إلى إصلاح الوحدات المعيبة (Horngren, 2005, 1059)

كما يهدف هذا النظام إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في (سامي، ٢٠٠١، ٧٨):

١. القضاء على المخزون الفائض بجميع صوره وأنواعه واعتباره تعطيلاً لموارد المنشأة.
٢. القضاء على وقت الانتظار وتخفيض وقت إعداد وإعادة تشغيل الآلات.
٣. تخفيض المخزون إلى حدوده الدنيا الصفرية أو شبه الصفرية.
٤. التخلص أو تخفيض الإنتاج المعيب إلى حدوده الصفرية من خلال التحسين المستمر لنظام الرقابة على الجودة.
٥. التركيز على الأنشطة المنتجة للقيمة فقط واستبعاد الأنشطة الزائدة غير المضيفة لقيمة المنتج من خلال تحليل أنشطة المنشأة.

ومما سبق نرى أنه يجب التقرير عن ذلك من خلال وجود مقاييس أداء مرتبطة بأداء الموردين مع مقاييس الجودة، ووجود مقاييس أداء مرتبطة بمتوسط أحجام دفعات الإنتاج، ووجود برنامج محكم للصيانة الوقائية المنتظمة للآلات مع الالتزام بمواصفات التشغيل.

٢. **إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management:** لقد حقق تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة نجاحاً كبيراً في المنشآت التي تعتمد عليها، لما لها من ميزة تنافسية من خلال تركيزها على إقامة علاقات مع الزبائن والموردين والعمل بروح الفريق (عبدالرحمن، ٢٠٠٠، ٥)، وتعتمد الفكرة الأساسية لهذه الفلسفة على مبادئ أساسية تركز على الشيء الصحيح من المرة الأولى والعمل على التحسين المستمر والرضا الكامل للعميل من خلال تلبية رغباته، وتعتمد إدارة الجودة الشاملة خمسة مفاهيم أساسية وهي (الحسين، ٢٠٠١، ٣٨٧):

٢-١: **التوجه نحو الجودة**: حيث يركز مدخل إدارة الجودة على التوجه نحو الجودة من أعلى مستوى إلى أدنى مستوى في المنشأة، مما يؤدي إلى زيادة الالتزام وخاصة في مرحلة التصميم مما يجعل مهمة التصميم وتعديله أساساً للتحسين المستمر.

٢-٢: **العلاقات مع العملاء:** ترتبط المنشأة مع عملائها ضمن إدارة الجودة الشاملة بعلاقات مباشرة لتحديد احتياجاتهم وفهم مدى نجاحها في إشباع تلك الاحتياجات والقيام بأنشطة التطوير اللازمة لذلك.

٢-٣: **العلاقات مع الموردين:** إذ يشكل الموردون عنصراً مهماً في المنشأة للوصول إلى مستويات الجودة التي تحقق احتياجات العملاء، الأمر الذي يتطلب من المنشأة القيام ببناء علاقات طويلة المدى مع العملاء، استناداً على مبدأ الشراكة في الجودة والنجاح أو الفشل وليس مبدأ الربح أو الخسارة فقط.

٢-٤: **الرقابة على العمليات**: تولي إدارة الجودة الشاملة اهتماماً كبيراً للرقابة على العمليات لضمان استمرار القيام بتلك العمليات كما هو مخطط لها، لذلك يتم استخدام أساليب الرقابة الإحصائية وخرائط الجودة التي يجب أن يتدرب على استخدامها العاملين الأمر الذي يزيد من منفعتها.

٢-٥: **إشراك العاملين**: تعد الموارد البشرية الركيزة الأساس لإدارة الجودة الشاملة حيث ينظر إلى الموارد البشرية على أنها الأداة الرئيسة لتحقيق الرقابة على الجودة ومعالجة المشكلات، لذلك لابد للمنشأة من امتلاك عمال ذوي مهارات متعددة ومن ثم تدريبهم على القيام بالعمليات المطلوبة.

ويرى الباحثان أن التوجه نحو إدارة الجودة الشاملة وفق مفاهيمها الأساسية يؤدي إلى إقامة علاقات قوية مع كل من العملاء والموردين والعاملين وتوفير الجودة في جميع المستويات والتقرير عنها من خلال المقاييس غير المالية الأمر الذي ينعكس على تحسين أداء المنشأة.

٣. **تحليل سلسلة القيمة Value chain Analysis**: إن تحليل سلسلة القيمة يعني مجموعة النشاطات المترابطة والمتكاملة مع بعضها بدءاً من الموردين وانتهاء بالعملاء، حيث يتم ربط النشاطات التي تضيف قيمة للمنشأة بهدف تحقيق ميزة خفض التكلفة، أي أن تحليل سلسلة القيمة يعد ذو فائدة كبيرة تتمثل في تحقيق إستراتيجية مهمة من استراتيجيات التميز لدى المنشأة وهي إستراتيجية قيادة الكلفة، حيث أن قدرة سلسلة القيمة على خفض التكلفة من خلال استخلاص النشاطات التي تضيف قيمة وتأسيس علاقات ترابطية متكاملة فيما بينها تؤدي إلى تحسين جودة أداء النشاطات ضمن تلك السلسلة (عاشور، ١٩٩٧، ١٣١)، كما أن هذا التحليل يركز على احتياجات العميل ومحاولة خلق قيمة للمنشأة من خلال تلبية هذه الاحتياجات وبالتالي إكساب المنشأة ميزة تنافسية جديدة، حيث يستخدم تحليل سلسلة القيمة كأسلوب يدعم عمليات المصادر الخارجية في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة ومحاولة تعظيم الفائدة المحققة منها إضافة إلى تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة،وبالتالي تحسين مستوى أداء الأنشطة والعمليات التي ترسل إلى المصدر الخارجي بما يدعم الأهداف التي تسعى إدارة وتحليل سلسلة القيمة إلى تحقيقها، أي أن تحليل سلسلة القيمة يجب أن تترافق مع

مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة حيث أنه عند قيام المنشأة بجمع المعلومات عن العملاء من أجل بناء سلسلة القيمة على جمع معلومات عن المعايير الدولية للجودة، كما أن تحديد مواصفات المنتج وفق رغبات العميل لتحليل نشاطات القيمة يتطلب ضرورة تطبيق مقاييس الجودة، ويجب التأكيد أن مقاييس الجودة لا تغني عن استخدام مقاييس الأداء الأخرى التي تقيس مستوى الأداء المالي وغير المالي في المنشأة، ومما سبق نجد أن بيئة التصنيع الحديثة واجهت متغيرات وتحديات كثيرة، جعلت المنشأة تتبنى استراتيجيات تركز على الاستجابة لرغبات العميل من حيث الجودة والتسليم وخدمات ما بعد البيع وعلى المساهمة في الوصول إلى المخزون الصفري ودورة حياة أقصر للمنتج، مما تطلب تضمين تقارير المحاسبة الإدارية بمعلومات أكثر عن هذه المؤشرات، من أجل إمداد كل مستخدمي التقارير بمعلومات المحاسبة الإدارية وعدم اقتصارها على مستويات بعينها.

تطوير تقارير المحاسبة الإدارية لمواجهة تغيرات البيئة الصناعية الحديثة

لقد أدت انعكاسات البيئة الحديثة إلى تغيرات سريعة ومتلاحقة على البيئة التنافسية، وقد نتج عن ذلك تغير في شكل البيئة التنافسية بدرجة كبيرة تطلبت من المنشآت إعادة هيكلتها على أساس المفاهيم والفلسفات الإدارية الحديثة حتى تتمكن من الاستمرار، والوصول إلى إطار متكامل يحقق الدمج بين أساليب المحاسبة الإدارية واستراتيجيات المنشأة وأنظمة تقييم الأداء المالي وغير المالي، وخاصة أن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في عرض التقارير كانت تنتج قليلاً من المعلومات أو لا تعرضها بمحتواها الملائم ولكل مستخدميها، مما أدى إلى ضعف فعالية تقارير المحاسبة الإدارية رغم أنها تعد الأساس في عملية الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، الأمر الذي دعا إلى ضرورة تطوير تقارير المحاسبة الإدارية من خلال الجوانب الآتية:

١. **مستخدمو تقارير المحاسبة الإدارية:** ركزت أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية على إمداد المدراء بالمعلومات الإجمالية الفترية لأغراض التخطيط والرقابة متأثرة بمتطلبات التقرير الخارجي، إلا أنه وفي الفترة الأخيرة ظهرت ضرورة ملحة لتطوير مخرجات هذه الأنظمة وإجراء تغييرات جوهرية لتلائم ما يشهده العالم من ممارسات وفلسفات إدارية حديثة، تتطلب العمل ضمن المنشأة على مختلف المستويات بروح الفريق وتشجيع العمال وتوزيع المسؤولية على فريق العمل وليس على عامل بمفرده، لذلك أصبح ضرورياً تزويد العمال بالمعلومات التي تمكنهم من إدراك مشكلات الإنتاج والجودة وطريقة التعامل لحل تلك المشاكل وتحسين العملية الإنتاجية، حيث أن العمال في بيئة التصنيع التقليدية منفصلين عن العمل الجماعي وهناك حدود تحول دون تحقيق التنسيق بين المستويات العليا والدنيا، كما أن كل عامل يسعى لإنتاج أكبر كمية ممكنة تحقيقاً لانحرافات الكمية الموجبة دون التركيز على جودة المنتج وتسليمه في الوقت المحدد وهو ما يعد حجر الأساس في بيئة التصنيع الحديثة، كما أن تقارير المحاسبة الإدارية التقليدية تركز على الإدارات العليا مع عدم إعطاء الإدارات الوسطى والإشرافية الأهمية الكافية ومع إهمال العاملين على خطوط الإنتاج عند إعدادها ولا تأخذ بعين الاعتبار تحديد احتياجاتهم من المعلومات التي تمكنهم من تحسين قراراتهم التشغيلية اليومية وتساعدهم في التحسين المستمر لعملياتهم الإنتاجية (Banker, 1993,

47)، وانطلاقاً مما سبق يرى الباحثان أن تقارير المحاسبة الإدارية تؤدي دوراً هاماً في الدورة الإنتاجية باعتبارها أداة الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة، حيث تساهم في توضيح كيفية ومستوى التنفيذ لكل من أهداف وخطط المنشأة، كما يرى ضرورة توجيه تلك التقارير لكل المستويات الإدارية بما في ذلك العاملين على خطوط الإنتاج لما له من أثر في خدمة استراتيجيات المنشأة.

٢. **معلومات تقارير المحاسبة الإدارية:** لقد أثرت متغيرات بيئة التصنيع الحديثة على مضمون تقارير المحاسبة الإدارية فقد صممت نظم المحاسبة الإدارية التقليدية على قياس تكلفة العمل المباشر والتقرير عنها، إلا أنه وفي ظل تلك التغيرات فقد أصبح من المهم إعادة النظر في المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير والمتمثلة بمقاييس الأداء التقليدية كانحرافات سعر الشراء وكفاءة الآلات والعمل المباشر وانحرافات الكمية وغيرها، لأنها تبتعد كل البعد عن سمات بيئة التصنيع الحديثة والمتمثلة بتحسين الجودة وأداء التسليم في الوقت المحدد وتخفيض المخزون أو حتى التخلص منه وزيادة المرونة وسرعة الاستجابة للمتغيرات الطارئة وسرعة التطور التكنولوجي والتركيز على رضا العميل باعتباره الأولوية الأولى في الفكر الإداري الحديث، نظراً لأن العميل يعد المصدر الأساسي لإيرادات المنشأة والتي تغطي التكاليف وتحقق هامش الربح (Ghalayini, 1996, 76)، ونلاحظ أنه حتى الثمانينات من القرن الماضي كان التركيز على المقاييس المالية كالأرباح ومعدل العائد على الاستثمار والإنتاجية لقياس وتقييم أداء المنشأة، إلا أنه وبعد الثمانينات برزت مقاييس الأداء غير المالية إلى جانب المقاييس المالية وضرورة استخدامها لقياس وتقييم الأداء حتى تتمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية، ومن الأساليب التقليدية المستخدمة في قياس وتقييم الأداء هي:

١. الموازنات التخطيطية. ٢. التكاليف المعيارية. ٣. مقاييس الأداء المالية.

ونظراً للانتقادات التي وجهت إلى هذه الأساليب التقليدية باعتبارها تغفل الجوانب غير المالية وبعيدة عن المتغيرات البيئية الحديثة والمنافسة العالمية وتعتمد على بيانات مالية تاريخية لا تتناسب مع الظروف المحيطة بالمنشأة ، فقد تم وضع مجموعة من المقاييس التي تتلائم مع البيئة الحديثة التي فرضتها الأزمة المالية التي اجتاحت العالم وهي:

٢-١: **المقاييس غير المالية:** والتي يتم فيها التركيز على مؤشرات غير مالية وقد اقترح Smith (٦٥) من المؤشرات غير المالية تم تصنيفها طبقاً لستة مجالات هي: المدخلات، أداء العمل، المنتجات، الأسواق، العاملين، العملاء، الأمر الذي ساعد على تطوير عملية قياس وتقييم الأداء في المنشآت وزيادة فاعليتها (حسين، ٢٠٠٠، ٣٣٣).

٢-٢: **بطاقة الأداء المتوازن:** وقد عرفها Kaplan and Norton بأنها: مجموعة من مقاييس الأداء التي تعطي المدراء صورة سريعة وشاملة عن أعمال المنشأة وتستخدم بطاقة الأداء المتوازن مقاييس مالية توضح النتائج لتصرفات تم اتخاذها سابقاً وتُستكمل هذه المقاييس بمقاييس تشغيلية: رضا العميل، عمليات تشغيل داخلية، ابتكار وتطوير النشاطات، وتعد المقاييس التشغيلية محرك الأداء المالي المستقبلي (عيسى، ٢٠٠٢،

١٣١) وإن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يساعد على تحديد المستوى المرغوب من الأداء الذي تسعى المنشأة إلى تحقيقه بهدف تحقيق الميزة التنافسية.

٣. **وقت التقرير:** اعتمدت أنظمة المحاسبة الإدارية على إعداد تقاريرها المنتظمة للمستويات الإدارية سنوياً والتي صار لها في الاستخدام عقود رغم عدم جدواها، كما أن هناك منشآت تنفق مواد ضخمة لإعداد تقارير شهرية موجهة إلى مدراء لا يفهمونها نظراً لتراكم وحشر المعلومات في تلك التقارير مما يؤدي إلى تضليل قراراتهم، الأمر الذي تطلب إعداد تقارير تمد مختلف مستويات الهرم التنظيمي بالمعلومات المطلوبة في الوقت المناسب، وأن تكون تلك التقارير أقل تجميعاً فيما يتعلق بالبيانات المالية مما هي عليه في التقارير التقليدية، كما أنه أصبح من السهل تحقيق ذلك مع التطورات التكنولوجية الحديثة وانخفاض تكلفتها، وبالتالي أصبح من الممكن إعداد التقارير وتزويد مستخدميها باحتياجاتهم وقت الحاجة وفي أي مستوى من مستويات المنشأة بحيث لا يتم تأخير تلك التقارير مما يجعلها تفقد جدواها.

مما سبق يرى الباحثان أن متغيرات بيئة التصنيع الحديثة قد أثرت على تقارير المحاسبة الإدارية سواء من حيث مستخدمي تلك التقارير، والمعلومات التي تتضمنها وذلك بتزويدها بالمعلومات غير المالية إلى جانب المعلومات المالية، وكذلك وقت إعدادها نظراً لأهميتها بالنسبة لمستخدميها.

الدراسة الميدانية

١. **مجتمع البحث وعينته:** طبقت هذه الدراسة على قطاع الصناعة في سورية وقد تم اختيار ٤ شركات من مجموعة من الشركات العاملة في هذا الميدان في حلب ودمشق التي تم اختيارها عشوائياً وهي الشركة العامة للصناعات المعدنية وشركة الشرق للمنتجات الغذائية وشركة حلب لصناعة الكابلات وشركة الأهلية للغزل والنسيج، وقد تم توزيع ٦٠ استمارة استبانة استعيد منها ٥٥ استمارة وهذا يعني أن نسبة الاستعادة هي تقريباً ٩٢% وقد تم توزيعها على من هم بدرجة مدير أو مسؤول دائرة في أقسام المحاسبة المالية والتكاليف والتسويق والتخطيط والمتابعة كما هو موضح في الجدول (٤-١):

العينة / الصناعة	العدد	العينة الموزعة	العينة المستجيبة	معدل الاستجابة
المعدنية	١	١٥	١٥	%١٠٠
الغذائية	١	١٥	١٣	%٨٧
النسيجية	١	١٥	١٣	%٨٧

كابلات	١	١٥	١٤	%٩٣
الإجمالي	٤	٦٠	٥٥	%٩٢

٢. عرض تحليلي لنتائج الدراسة الميدانية

٢-١: خصائص أفراد عينة البحث:

٢-١-١: **التحليل والاختصاص العلمي لأفراد العينة:** بالنسبة لأفراد العينة بلغت نسبة الحاملين لشهادة الإجازة الجامعية ٦٩% فيما بلغت نسبة المختصين في قسم المحاسبة بحدود ٥٦%، كما هو موضح في الجدول (٤-٢):

الاختصاص / التحصيل	محاسبة		إدارة الأعمال		اقتصاد		إحصاء		الإجمالي	النسبة
	التكرار	النسبة	ت	ن	ت	ن	ت	ن		
إجازة جامعية	٢٢	-	٨	-	٣	-	٥	--	٣٨	%١٨
دبلوم	٥	-	٢	-	٣	-	٠	-	١٠	%١٨
ماجستير	٤	-	٢	-	١	-	٠	-	٧	%١٣
الإجمالي	٣١	%٥٦	٢١	%٢٢	٧	%١٣	٥	%٩	٥٥	%١٠٠

٢-١-٢: **عدد سنوات الخبرة:** يبين الجدول ٤-٣ عدد سنوات الخبرة لأفراد الذين تم توزيع الاستبانات عليهم:

سنوات الخدمة	التكرار	النسبة
أقل من ١٠ سنوات	٢٦	%٤٦.٢٧
بين ١٠-٢٠	٢٤	%٤٣.٦٣
أكثر من ٢٠	٥	%١٠
الإجمالي	٥٥	%١٠٠

٢-٢: عرض تحليلي لتقارير المحاسبة الإدارية في الشركات محل العينة:

قام الباحثان بتصميم الاستبانة بهدف الحصول على معلومات عن المحاور الآتية:

١. معلومات عن الشركات بغرض وصف عينة البحث.

٢. معلومات عن تطوير تقارير المحاسبة الإدارية استجابة لبيئة التصنيع الحديثة.

٣. معلومات عن دور تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في تحسين أداء الشركات.

وقد تضمنت الاستبانة متغيرات مستقلة تمثلت في استراتيجيات بيئة التصنيع الحديثة هي تطبيق عناصر إدارة الجودة الشاملة TQM ونظام التوقيت الآني JIT ودرجة أتمتة العمل ومتغيرات تابعة تمثلت في أداء الجودة وأداء التسليم،حيث اقتصرت الدراسة على هذين المقياسين من المقاييس غير المالية وذلك بتحديد نسبة الوحدات المعيبة ومردودات المبيعات ونسبة التأخير في تسليم الطلبيات والشكاوى المقدمة من العملاء.

والجدول (٤-٤) يوضح مدى تطبيق شركات العينة للمتغيرات المستقلة.

البند	TQM	JIT	درجة أتمتة العمل	الإجمالي
درجة استخدام الحاسوب			%٨٢	
درجة مرونة التصنيع			%٨٥	
درجة التكنولوجيا في التصنيع			%٨٦	
وقت إعداد الآلات		%٩٠		
الشراء عند الحاجة		%٧٣		
الإنتاج عند الطلب		%٥٥		
التعامل مع موردين محددين		%٦٧		
فحص الجودة	%٨٢			
الصيانة الوقائية	%٦٤			
روح الفريق	%٩٢			
المتوسط الحسابي	%٧٩.٣	%٧١.٢٥	%٨٤.٣	%٧٨.٢٨

نلاحظ أن شركات العينة تطبق إدارة الجودة الشاملة TQM بنسبة ٧٩.٣% ونظام التوقيت الآني JIT بنسبة ٧١.٢٥% وتطبق أتمتة العمل بنسبة ٨٤.٣% وهذه النتائج تبين أن نسبة تأثر الشركات بمتغيرات بيئة التصنيع الحديثة تقدر ٧٨.٢٨%.

ويوضح الجدول (٤-٥) أثر دور تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في تحسين أداء الشركات من حيث الجودة والتسليم:

البند	تحسين أداء الجودة	تحسين أداء التسليم	الإجمالي
التقرير عن الوحدات المعيبة	%٩٥.٥		
التقرير عن مردودات المبيعات	%٨٨.٦		
التقرير عن التأخير في تسليم الطلبيات	%٩٥.٣		
التقرير عن شكاوي العملاء		%٩٧.٣	
التقرير عن تكلفة خدمات ما بعد البيع		%٩٥.٣	
المتوسط	%٩٣.١	%٩٦.٣	%٩٤.٧

نلاحظ أن نسبة تحسين أداء الجودة نتيجة التقرير عن مقاييس الأداء غير المالي المتعلقة بالجودة (٩٣.١%) وأن نسبة تحسين أداء التسليم نتيجة التقرير عن مقاييس الأداء غير المالي المتعلقة بالتسليم (٩٦.٣%) وهو اختبار للفرض الأول.

والجدول (٤-٦) يوضح مدى تأثير المتغيرات التابعة وهي أداء الجودة وأداء التسليم على تقارير المحاسبة الإدارية لتحليل نتائج مقاييس الأداء غير المالي:

البند	متغير أداء الجودة	متغير أداء التسليم	الإجمالي
الوحدات المعيبة	%٨٣.٤		
مردودات المبيعات	%٨٥.٩		
التأخير في تسليم الطلبيات	%٩٥.٦		
شكاوي العملاء		%٩٢.٣٦	
تكلفة خدمات ما بعد البيع		%٩٤.١٢	

المتوسط	%٨٨.٣	%٩٣.٢٤	%٩٤.٧

نلاحظ أن نسبة أثر مقاييس الأداء غير المالي على المتغيرات التابعة وهي أداء الجودة (٨٨.٣%) وأداء التسليم (٩٣.٢٤%) وهو اختبار للفرض الثاني.

والجدول (٤-٧) يوضح مدى قيام كل المنشأة من منشآت العينة بإعداد تقارير الأداء التشغيلية:

البند	التقرير عن أداء الجودة	التقرير عن أداء التسليم	الإجمالي
الوحدات المعيبة	%٣٠.٥		
مردودات المبيعات	%٢٢.٦		
التأخير في تسليم الطلبيات	%١٨.٣		
شكاوي العملاء		%٥.٨	
تكلفة خدمات ما بعد البيع		%٥٥.٣	
المتوسط	%٢٣.٨	%٣٠.٥٥	%٥٤.٣٥

نلاحظ أن نسبة التقرير عن أداء الجودة ضمن تقارير المحاسبة الإدارية (٢٣.٨%) ونسبة التقرير عن أداء التسليم ضمن تلك التقارير (٣٠.٥٥%) ضمن شركات العينة ضعفية، الأمر الذي يتطلب من المنشآت إعادة النظر في إعداد تقاريرها.

النتائج

١. يؤدي تطوير تقارير المحاسبة الإدارية من خلال تطبيق استراتيجيات التصنيع الحديثة إلى تحسين أداء المنشأة.
٢. يؤدي التقرير عن معايير الأداء التشغيلي للجودة إلى تحسين أداء الجودة كما يؤدي التقرير عن معايير الأداء التشغيلي للتسليم إلى تحسين أداء التسليم.
٣. يؤدي التفاعل بين متغيرات بيئة التصنيع الحديثة والتقرير عن معايير الأداء التشغيلي ومعايير الجودة إلى تحسين أداء المنشآت.
٢. تبين الدراسة الميدانية أن شركات العينة تطبق أنظمة بيئة التصنيع الحديثة بنسبة (٥٤.٣٥%) وهي يجب أن تكون١٠٠% حتى تتمكن منتجاتها من المنافسة.
٣. تبين الدراسة الميدانية أن نسبة التقرير عن أداء الجودة وأداء التسليم ضمن تقارير المحاسبة الإدارية (٥٤.٣٥%) وهي نسبة منخفضة وبالتالي فإن تلك التقارير تعد منقوصة بالنسبة لمستخدميها وتحتاج إلى أن تتضمن معلومات غير مالية نظراً لأهميتها بالنسبة لمستخدمي تلك التقارير.

التوصيات

١. ضرورة تطبيق أنظمة بيئة التصنيع الحديثة على نحوٍ كامل ضمن الشركات لمواجهة المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية.
٢. إعداد تقارير المحاسبة الإدارية بحيث تتضمن المقاييس غير المالية إلى جانب المقاييس المالية حتى تكون مفيدة لجميع مستخدميها.
٣. الإسراع في تطبيق فلسفة ضبط الوقت نظراً لتأثيرها المعنوي على تحسين الأداء المالي. والذي بدوره ينعكس على تحسن الأداء بصفة عامة.
٤. تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة لما لها من منافع على الأداء غير المالي ولما بينته دراسات أخرى من أثر على الأداء المالي.
٥. التوجه بتقارير المحاسبة الإدارية للمستويات التنفيذية والتشغيلية، وعدم اقتصارها على المستويات الإدارية العليا والمتوسطة.
٦. التركيز على المعلومات غير المالية في هذه التقارير خاصة ما يتعلق منها بالجودة والتسليم لما له من انعكاس على رضا العميل.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

١. الجبالي، محمد مصطفى أحمد، ١٩٩٩، التوجه نحو استخدام قواعد بيانات التكلفة في تحقيق مفاهيم التصميم في حدود تكلفة معينة واعتبارات نظم الإنتاج المرنة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث،.
٢. حسنين، أحمد سعيد قطب، ١٩٩٩، نموذج مقترح للمسألة المحاسبية في ضوء متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، العدد الأول.
٣. حسين، أحمد حسين علي، ٢٠٠٠، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مطبوعات جامعة الإسكندرية، مصر.
٤. حسين، أحمد حسين علي، ٢٠٠٠، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مطبوعات جامعة الإسكندرية، مصر.
٥. الحسين، محمد، مشرقي حسن، الحمدو عصري، ٢٠٠١، إدارة الإنتاج: عمليات ومدخل كمي، منشورات جامعة حلب.
٦. سامي، مجدي محمد، ٢٠٠١، أثر نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT على ضبط وتكلفة الجودة، الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول.
٧. عاشور، عصفت سيد أحمد، ١٩٩٧، معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة: إطار مقترح لتطوير معايير التكلفة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول.
٨. عبدالرحمن، عاطف عبد المجيد، ٢٠٠٠، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الثامن والعشرون.
٩. عبدالرحمن، عاطف عبد المجيد، ٢٠٠٣، مدخل إدارة الأنشطة لتطوير نظم إدارة تكاليف الجودة الشاملة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد السابع، العدد الأول.
١٠. عربي، محمد بكر، ١٩٩٧، أساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية: مدخل مقترح. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث.

١١. عيسى، حسين محمد، ١٩٩٩، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، منشورات جامعة عين شمس، مصر.
١٢. عيسى، حسين محمد، ٢٠٠٢، نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات اتخاذ القرارات، مجلة الفكر المحاسبي، ملحق العدد الثاني.
١٣. المنيف، إبراهيم عبد الله، ١٩٩٨، إستراتيجية الإدارة اليابانية، مكتبة الكعبيان، الرياض.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية

1. BANKER, R. D., PORTER. G., and R. G. Schroeder., 1993- Reporting Manufacturing Performance Measures to Workers: An Empirical Study, Journal of Management Accounting Research, 5(Fall).
2. CASTELLANO J. F., YOUNG S, 2003-Speed Splashier an interactive, team- based target costing exercise, Journal of Accounting Education, 21(2).
3. CLINTON D. B. and HSU, K.C., 1997- JIT and the Balanced Scorecard: Linking Manufacturing Control to Management Control. Management Accounting.
4. DEKKER , H., and SMIDT. P , 2003-A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms, international Journal of Production Economics , 84(3).
5. GHALAYINI A. M., NOBLE J. S., 1996- The Changing Basis of Performance Measurement, International Journal of Operation and Production Management, 16(8).
6. HORNGREN C. T ., HARRISON T.W., Bamber L. S., 2005- Accounting. Prentice Hall-Pearson Education International,6th ed. .
7. ITTNER C. D., LARCKER D. F., 2001- Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based 2-Management Perspective, Journal of Accounting and Economics, 32(3).
8. KAPLAN R.S. and NORTON, D.P., 2001-Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management Accounting Horizon, 15(1).
9. KAPLAN R.S., NORTON D.P., 2001- Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management, Accounting Horizon,15(1) .
10. KUTUCUOGHU K.Y., *et al*., 2001- A Framework for Managing Maintenance Using..Performance..Measurement System, International Journal of Operation and Production Management, 21(1/2).
11. KUTUCUOGHU K.Y., *et a*l., 2001-A Framework for Managing Maintenance Using.. Performance.. Measurement System, International Journal of Operation and Production Management, 21(1/2).
12. NIVEN P.R., 2002- Balanced Scorecard : Step –by-Step Maximizing Performance and Maintaining Results, John Wiley and Sons, INC, New Jersey .
13. STEFENSON T., 2004-Performance Measurement at DHL Solution: toward an improved performance measurement system consisting of relevant and well -designed measures ,Lulea university of Technology , Issn1402-1617.
14. VINCE K. 2003- Business Performance Measurement : At the Crossroads of Strategy, Decision-Making, Learning and Information Visualization, Prentice Hall-Pearson Education International,1sted.