



اسم المقال: تأثیر تطوير تقارير المحاسبة الإدارية على تحسين أداء المنشآت في ضوء البيئة الصناعية الحديثة دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السورية

اسم الكاتب: أ.د. خالد القطيني، مرفت مصرى

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/3401>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/10 20:47 +03

الموسوعة السياسية 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 لاغناء المحتوى العربي على الانترنت.

لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على

info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام

<https://political-encyclopedia.org/terms-of-use>

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الراشدین كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفله في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي يتضمن المقال تحتها.



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

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

الدكتور خالد القطبي
أستاذ في قسم المحاسبة
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 المنشآت أن تتبناها لمواكبة الخصائص البيئية الحديثة، وذلك لتمكن المنشأة من تحديد وتنفيذ ورقابة الاستراتيجيات الإدارية الجديدة، التي تهدف إلى تحسين أداء المنشأة والمحافظة على استقرارها 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 متذدي القرارات وأفراد المنشأة، وإن هذه الدراسة توصي بتحسين نظم تقارير المحاسبة الإدارية في بيئه التصنيع الحديثة، والتي تركز على التحول إلى توزيع المعلومات المالية وغير المالية عبر الهرم التنظيمي، ومدى إمكانية تطوير تلك التقارير بحيث تتضمن معلومات معيارية وفعالية ليتم التقييم على أساسها، وذلك لكي تدعم عمل أساليب التصنيع الحديثة يجعلها أكثر ملائمة للإستراتيجيات الجديدة.

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

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 والمترافقـة في البيئة الصناعية إلى تغيير في شكل البيئة التنافسية بدرجة كبيرة تطلبـت من المنشـات إعادة هيكلـتها على أساس المفاهـيم والفلسفـات الإدارـية الحديثـة، كمحاـولة لـلتـكيـيف مع الظـروف الجديدة، وهذا تـطلبـ الوصول إلى إطار مـتكـامل يـتحقـقـ الدـمج بين أـسـاليـبـ المحـاسـبةـ الإـدارـيةـ وـاـسـتـراتـيـجـياتـ المـنـشـأـةـ وـأـنـظـمـةـ تـقيـيمـ الأـداءـ المـالـيـ وـغـيرـ المـالـيـ، الـأـمـرـ الـذـيـ أـدـىـ إـلـىـ ضـرـورـةـ تـطـوـيرـ تـقارـيرـ المحـاسـبةـ الإـدارـيةـ لـتـشـمـلـ جـمـيعـ جـوـانـبـ المـنـشـأـةـ.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في التساؤلين الآتيين:

١. كيف يمكن تطوير تقارير المحاسبة الإدارية لتلبـي اـحـتـيـاجـاتـ مستـخـدمـيـ تلكـ التـقارـيرـ علىـ مـسـتـوىـ الـهـرـمـ التـنظـيمـيـ لـلـمـنـشـأـةـ؟
٢. هل يـسـاعـدـ تـطـوـيرـ تـقارـيرـ المحـاسـبةـ الإـدارـيةـ فـيـ المـنـشـأـةـ عـلـىـ تـحـسـينـ أـدـائـهـاـ لـمـواـكـبـةـ التـغـيـرـاتـ فـيـ الـبـيـئةـ الصـنـاعـيـةـ الـحـدـيثـةـ؟

أهمية البحث

تأتي أهمية البحث فيتناوله واحداً من أهم قرارات المحاسبة الإدارية ألا 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
بيّنت الدراسة أهمية استخدام المقاييس غير المالية لتحسين الأداء وملاءمتها لسوق الأسهم، وجود علاقة إيجابية بين الإيرادات المستقبلية للمنشأة ورضا العملاء.

٢. دراسة Kutucuoglu (2001)

A Framework for Managing Maintenance Using Performance Measurement System

ركّزت هذه الدراسة على أهمية توافق مواصفات معينة في نظام قياس وتقدير الأداء الفعال، بحيث تربط مقاييس الأداء بالأهداف الأساسية للمنشأة وإستراتيجيتها، وأكّدت 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 استبانة 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، و غالباً 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. ترکز على أهداف قصيرة الأجل و تهميل الأهداف طويلة الأجل.
٤. لا تناسب جميع المستويات الإدارية ضمن المنشأة.

حيث إن التقارير المالية تكون مختصرة بطبعتها وبعض المستويات الإدارية تحتاج إلى معلومات تفصيلية لتؤدي أعمالها بصورة سلية، 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 وتقدير الأداء قد يؤدي إلى نتائج مضللة، حيث أنه يجب على المحاسبة الإدارية أن ترکز على مقاييس الأداء المرتبطة بنتائج ومراقبة جودة المنتج بوصفه عاملًا 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 تقدير الأداء على مستوى المنشأة، إلا أنها تعرضت لأنقادات 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 جمیعاً في صورة مالية، وهذا يعني أن تقارير المحاسبة الإدارية ناقصة وغير مكتملة لعدم احتواها على معلومات عن كافة الأنشطة.
 ٢. ترجمة نشاطات المنشأة على نحو مالي هو تسهيل التقرير بلغة مفهومة، ولكن عدم ترجمة بعض الأحداث غير المالية 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 ترکز على المعلومات غير المالية، فقد اقترح الباحثان ضرورة استخدام مقاييس مركبة 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) يمكن أن تقوم عليه تقارير المحاسبة الإدارية لقياس وتقدير 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 ترتكز على رضا العميل والعمليات الداخلية والتحسين المستمر في المنشأة، ويشتمل هذا المدخل المقترن على أربعة منظورات لقياس وتقدير الأداء وهي:

١. **مقاييس العملاء:** وهي مقاييس لتحقيق أربعة أهداف رئيسية وهي الدقة في مواعيد التسليم وارتفاع الجودة وتحسين الخدمة وتحفيض 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 وقصير 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 متطرفة.

أي أنه يجب أن تشتمل تقارير المحاسبة الإدارية لأغراض قياس وتقدير الأداء في بيئة الأعمال الحديثة على مجموعة من المقاييس الأساسية هي المقاييس الموضوعية والشخصية والمقاييس المالية وغير المالية ومقاييس المدخلات والعمليات والمخرجات (Kutucuoglu, 2001, 178)، كما أشار (Vince, 2003, 533) إلى ضرورة توافر مواصفات محددة لقياس وتقدير 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 وفقاً لها.
- استخدام المقاييس الشخصية والمقاييس الموضوعية.

ومما سبق يرى الباحثان أنه من الضروري الإشارة إلى أن نجاح نظام قياس وتقدير الأداء يعتمد نشاطات أساسية على موضوعية وتنوع وشمول مقاييس الأداء، أي لابد من أن يتكم 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 وتقييم عدد أكبر من المنتجات الجديدة لزيادة الحصة السوقية.
 ٥. التقرير عن تخفيض التكاليف: وهي التقرير عن دور المقاييس غير المالية في الرقابة على التكاليف.
- ويرى الباحثان أن وضع نظام جديد لتقدير 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 تتمد من مستويات الهرم التنظيمي باحتياجاتها من المعلومات والتي تأثرت باستراتيجيات التصنيع الحديثة، حيث تميزت بيئه التصنيع الحديثة بجملة من الخصائص الآتية:
١. **بيئة تنافسية:** تميز هذه البيئة بمحدودية شديدة في إمكانية رفع أسعار البيع للعديد من المنتجات الصناعية، وذلك نتيجة المنافسة الشديدة التي تتعرض لها المنشأة بسبب دخول متجدين جدد، يملكون القدرة الكبيرة على خفض تكاليف الإنتاج والتسويق (عيسي، 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 للتکاليف (Dekker and Smidt, 2003, 295).
 ٤. **بيئة تعتمد على التشغيل الإلكتروني للإنتاج:** حيث يعد العمل الآلي والإلكتروني في العملية الإنتاجية من أهم خصائص البيئة الصناعية الحديثة، وقد كان الاعتماد على

- الآلات والمعدات الإلكترونية في العملية الصناعية العديدة من الآثار فيما يتعلق بتخفيض وقت التصنيع وتخفيض تكفة العمل المباشر وغيرها (الجالي، 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 تشتهر في بعض الخصائص باستخدام مجموعة من الآلات الأوتوماتيكية المرنة المصممة للتعامل مع عمليات الإنتاج حسب الطلب (عربي، ١٩٩٧، ٢١٨).
٦. **بيئة تُعد المعلومات مورداً استراتيجياً**: لم تعد النظرة إلى عناصر الإنتاج تقصر على اعتبار العمل ورأس المال والأرض والتنظيم هي عناصر الإنتاج الوحيدة، فهناك عنصراً خاصاً انضم إلى العناصر السابقة وخصوصاً في ظل بيئة التصنيع الحديثة لأنّه 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 كالتالي:

- 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، ويعتبر تطبيق فلسفة التوقيت الآني محاولة للتخلص من الأسباب الرئيسة التي تؤدي إلى وجود مخزون في بيئة التصنيع التقليدية، وتمثل هذه الأسباب في الاستلام من الموردين وطول الزمن اللازم للإعداد والتشغيل وتعطل الآلات والتجهيزات نتيجة لنقص الصيانة الوقائية وال الحاجة إلى إصلاح الوحدات المعيبة (Horngren, 2005, 1059) كما يهدف هذا النظام إلى تحقيق جملة من الأهداف تمثل في (سامي، ٢٠٠١، ٧٨):
١. القضاء على المخزون الفائض بجميع صوره وأنواعه واعتباره تعطيلًا لموارد المنشأة.
٢. القضاء على وقت الانتظار وتخفيف وقت إعداد وإعادة تشغيل الآلات.
٣. تخفيض المخزون إلى حدود الدنيا الصفرية أو شبه الصفرية.
٤. التخلص أو تخفيض الإنتاج المعيب إلى حدود الصفرية من خلال التحسين المستمر لنظام الرقابة على الجودة.
٥. التركيز على الأنشطة المنتجة لقيمة 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 حق تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة نجاحاً كبيراً في المنشآت التي تعتمد عليها، لما لها من ميزة تنافسية من خلال ترتكيزها 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):

- ١-٢: 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 وتعديلها 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.
- ٣-٢: 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.
- ٤-٢: الرقابة على العمليات: توالي 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 يتدرّب على استخدامها العاملين الأمر الذي يزيد من منفعتها.
- ٥-٢: إشراك العاملين: تعد الموارد البشرية الركيزة الأساسية لإدارة الجودة الشاملة حيث ينظر إلى الموارد البشرية على أنها الأداة الرئيسية لتحقيق الرقابة على الجودة ومعالجة المشكلات، لذلك لا بد للمنشأة من امتلاك عمال ذوي مهارات متعددة ومن ثم تدريّبهم 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 والمتكمالة 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 (عاشر، 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 تتفق 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 تغنى عن استخدام مقاييس الأداء الأخرى التي تقيس مستوى الأداء المالي وغير المالي في المنشأة، ومما سبق نجد أن بيئه 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 الصافي 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 تطلب 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 بمحظواها الملائمة 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 متاثرة 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 إبراك مشكلات الإنتاج والجودة وطريقة التعامل لحل تلك المشاكل وتحسين العملية الإنتاجية، حيث أن العمال في بيئه 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 لأنحرافات الكمية الموجبة دون التركيز على جودة المنتج وتسلیمه في الوقت المحدد وهو ما يعد حجر الأساس في بيئه 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)

(٤٧)، 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 استراتيجية المنشأة.

٢. معلومات تقارير المحاسبة الإدارية: لقد أثرت متغيرات بيئه 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 كأنحرافات سعر الشراء وكفاءة الآلات والعمل المباشر وأنحرافات الكمية وغيرها، لأنها تبتعد كل البعد عن سمات بيئه التصنيع الحديثة والمتمثلة بتحسين الجودة وأداء التسليم في الوقت المحدد وتخفيف 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 الثمانينيات من القرن الماضي كان التركيز على المقاييس المالية كالأرباح ومعدل العائد على الاستثمار والإنتاجية لقياس وتقدير أداء المنشأة، إلا أنه وبعد الثمانينيات برزت مقاييس الأداء غير المالية إلى جانب المقاييس المالية وضرورة استخدامها لقياس وتقدير الأداء حتى تتمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية، ومن الأساليب التقليدية المستخدمة في قياس وتقدير 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 تتلاءم مع البيئة الحديثة التي فرضتها الأزمة المالية التي اجتاحت العالم وهي:

١-٢: **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 وتقدير 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 لتصيرفات تم اتخاذها سابقاً وتحتكم 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 تتفق 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 تم 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 وتزويدها مستخدماً بها احتياجاتهم وقت الحاجة وفي أي مستوى من مستويات المنشأة بحيث لا يتم تأخير تلك التقارير مما يجعلها تفقد جدواها.

ما 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 سوريا 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 استماراة 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 (١-٤):

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

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

٢. عرض تحليلي لنتائج الدراسة الميدانية

١-٢: خصائص أفراد عينة البحث:

١-١-٢: 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):

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

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

سنوات الخدمة	النكرار	النسبة
أقل من ١٠ سنوات	٢٦	%٤٦.٢٧
٢٠-١٠	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 بعرض 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 التوفيق الآلي JIT ودرجة أتمته العمل ومتغيرات تابعة تمثلت في أداء الجودة وأداء التسليم، حيث اقتصرت الدراسة على هذين المقياسين من المقاييس غير المالية وذلك بتحديد نسبة الوحدات المعيبة ومروّدات المبيعات ونسبة التأخير في تسليم الطلبيات والشكاوى المقدمة من العملاء.

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

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

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 تأثير الشركات بمتغيرات بيئه التصنيع الحديثة تقدر ٧٨.٢٨%. ويوضح الجدول (٤-٥) أثر دور تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في تحسين أداء الشركات من حيث الجودة والتسليم:

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

نلاحظ أن نسبة تحسين أداء الجودة نتيجة التقرير عن مقاييس الأداء غير المالي المتعلقة بالجودة (١.٩%) وأن نسبة تحسين أداء التسليم نتيجة التقرير عن مقاييس الأداء غير المالي المتعلقة بالتسليم (٣.٩%) وهو اختبار للفرض الأول. ويوضح مدى تأثير المتغيرات التابعة وهي أداء الجودة وأداء التسليم والجدول (٤-٦) على تقارير المحاسبة الإدارية لتحليل نتائج مقاييس الأداء غير المالي:

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

٪٩٤.٧	٪٩٣.٢٤	٪٨٨.٣	المتوسط
-------	--------	-------	---------

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 المنشآت من منشآت العينة بإعداد تقارير الأداء التشغيلية:

الإجمالي	التقرير عن أداء الجودة	البلد
	٪٣٠.٥	الوحدات المعيبة
	٪٢٢.٦	مردودات المبيعات
	٪١٨.٣	التأخير في تسليم الطلبيات
٪٥٥.٨		شكوى العملاء
٪٥٥٥.٣		تكلفة خدمات ما بعد البيع
٪٥٤.٣٥	٪٣٠.٥٥	المتوسط

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 المنشآت.
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 بيئه التصنيع الحديثة والتقرير عن معايير الأداء التشغيلي ومعايير الجودة إلى تحسين أداء المنشآت.
٤. تبين الدراسة الميدانية أن شركات العينة تطبق أنظمة بيئه التصنيع الحديثة بنسبة (٪٥٤.٣٥) وهي يجب أن تكون ١٠٠% حتى تتمكن منتجاتها من المنافسة.
٥. 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.

الوصيات

١. ضرورة تطبيق أنظمة بيئة التصنيع الحديثة على نحو 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 يدوره 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 مقترن 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 مقترن لتطوير معايير التكلفة*، *مجلة الفكر المحاسبي*، العدد الأول.
٨. عبدالرحمن، عاطف عبد المجيد، ٢٠٠٠، *مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة* كهدف استراتيجي لتنمية القراءة 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 مقترن*. *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 مقترن 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 الكعبان، 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,6thed. .
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 al.*, 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.