

**دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
(دراسة ميدانية)**

دكتورة/ صفاء محمد سرور سعيد (*)

طبيعة مشكلة البحث :

تواجه منظمات الأعمال في الوقت الراهن العديد من الضغوط التي تدفعها إلى التغيير والتطوير، ومن أهم هذه الضغوط : التوجه نحو التكتلات الاقتصادية، خصخصة الأعمال ، ظهور الشركات المتعددة الجنسية ، التغيير المستمر في تطوير المنتجات الجديدة ، التوجه نحو الأسواق الدولية مع زيادة حدة المنافسة، وقد انعكست هذه الضغوط والمتغيرات على نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف مما يستلزم بالضرورة وجود تغير وتطور مماثل لهذه الأنظمة من خلال تحديث تقنية الانتاج واستخدام المداخل والأساليب الحديثة مثل التكاليف المستهدفة Target Costing ، إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management ، إعادة الهندسة Reengineering ، التحسين المستمر Continuous Improvement ، القياس المرجعي Benchmarking ، والتي تهدف إلى تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وزيادة رضا العملاء وبالتالي دعم القدرة التنافسية للمنظمات الصناعية .

وما سبق ذكره يوضح حاجة منظمات الصناعة المصرية إلى الارتقاء بجودة منتجاتها وترشيد تكاليفها لمواجهة التحديات في بيئة الأعمال الحديثة وهو ما يستدعي ضرورة تحديث نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف وتدعيم فاعليتها باستخدام أسلوب القياس المرجعي والذي يعتبر حديث العهد في مجال أدبيات الإدارة بشكل عام وفي دراسات المحاسبة الإدارية الحديثة بشكل خاص^(١) ، حيث

(*) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الأزهر - فرع البنات
(القاهرة)

كانت بداية التطبيق مع مطلع التسعينات من هذا القرن ، وتعتبر شركة Xerox من الشركات الرائدة في مجال تطبيق هذا الأسلوب وحققت الكثير من الفوائد والتي من أهمها : تخفيض تكلفة وحدة المنتج ، تخفيض وقت الاستجابة للعملاء ، تخفيض في وقت تقديم منتج جديد للسوق ، تحسين الجودة ، زيادة الإيرادات^(٢) .

وقد لاحظت الباحثة من استقراء الدراسات والبحوث السابقة التي تناولت أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة أن هذه الأساليب قد واجهت العديد من المعوقات التي جعلتها لا تحقق الهدف المرجو منها وبالتالي أصبحت في حاجة إلى أداة مساعدة للتخلص من أوجه الضعف التي تشوبها ، وفي الوقت نفسه تجعلها ملائمة للتطورات الحديثة في بيئة الأعمال بما يساعد منظمات الصناعة المصرية على تحقيق الريادة في مجال الصناعة وكسب حصة سوقية مناسبة في السوق العالمي .

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى توضيح دور أسلوب القياس المرجعي في تجنب أو خفض معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وبالتالي العمل على زيادة فاعلية تطبيقها بمنظمات الصناعة المصرية .

أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث فيما يلي :

– ملاحظة التغيرات السريعة والمستمرة في البيئة التنافسية وتكنولوجيا التصنيع والمعلومات المتقدمة وتصميمات المنتجات والعمليات والتركيز على تقديم منتجات متميزة بأسعار وتكلفة تنافسية وجودة عالية وذلك باستخدام أساليب محاسبية حديثة تساعد على النمو والاستمرار في السوق التنافسي مثل نظام التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة وإعادة الهندسة وأسلوب القياس المرجعي .

– الاستفادة من المزايا والفوائد التي يحققها أسلوب القياس المرجعي للمنظمات الصناعية والتي من أهمها : زيادة القدرة التنافسية الخارجية باعتباره ذو توجه

خارجي ، التحسين المستمر في العمليات التشغيلية الداخلية عن طريق تحديد مواطن الضعف داخل المنظمة ومحاولة معالجتها حتى لا تتكرر مستقبلا ، معالجة نواحي القصور في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتعلم من الشركات الرائدة لتحسين الأداء والارتقاء به نحو الأفضل .

فروض البحث :

الفرض الأول: «لا يوجد تأثير لنوع الصناعة على درجة الأهمية لكل من أسباب استخدام أسلوب القياس المرجعي وفوائد تطبيقه ومتطلبات نجاحه» .

الفرض الثاني: «لا توجد علاقة بين مدى استخدام الشركات لأسلوب القياس المرجعي ومفهومه من حيث كونه عملية داخلية وخارجية في وقت واحد» .

الفرض الثالث: «لا يوجد فرق جوهري بين المسؤولين في الشركات الصناعية المختلفة على ضرورة وجود فريق متخصص ثابت في جميع المجالات لتطبيق أسلوب القياس المرجعي» .

الفرض الرابع: «لا يوجد فرق جوهري بين الصناعات المختلفة من حيث طرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي» .

الفرض الخامس: «لا يوجد فرق جوهري بين الشركات محل الدراسة من حيث أهمية أسلوب القياس المرجعي في خفض معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة» .

الفرض السادس: «لا يوجد فرق جوهري بين الشركات محل الدراسة من حيث أهمية ودور أسلوب القياس المرجعي في تدعيم فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة» .

حدود البحث :

– سوف يقتصر البحث على استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهي : إدارة الجودة الشاملة ، التكلفة المستهدفة ، التحسين المستمر وإعادة الهندسة ، مع توضيح دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق هذه

الأساليب بمنظمات الصناعة المصرية.

– دراسة ميدانية على مجموعة من منظمات الصناعة المصرية^(٩).

منهج البحث: ينتهج هذا البحث المنهجين التاليين :

المنهج النظرى : وذلك من خلال استقراء ما ورد فى الفكر المحاسبى من كتب وأبحاث ومؤتمرات ومواقع على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) التى تناولت هذا الموضوع .

المنهج الميدانى: دراسة ميدانية على مجموعة من منظمات الصناعة المصرية.

خطة البحث :

تحقيقا لهدف البحث وفى ضوء منهجيته فقد تم تبويبه إلى ثلاثة جوانب هى :

– **الجانب الأول:** ويتناول الإطار النظرى لأسلوب القياس المرجعى من حيث تعريفه وأنواعه وأسباب وفوائد استخدامه ، وقواعد السلوك الأخلاقى له ، ومراحل وخطوات تطبيقه ومتطلبات نجاحه مع ذكر أهم الصعوبات التى تنتج عن الفهم الخاطئ له .

– **الجانب الثانى:** ويتناول دور أسلوب القياس المرجعى فى زيادة فاعلية تطبيق كل من : إدارة الجودة الشاملة ، التكلفة المستهدفة ، التحسين المستمر ، إعادة الهندسة عن طريق خفض معوقات تطبيق هذه الأساليب بمنظمات الصناعة المصرية .

– **الجانب الثالث:** ويتناول دراسة ميدانية على مجموعة من منظمات الصناعة المصرية .

– **النتائج والتوصيات .**

– **هوامش البحث .**

(٩) انظر الجانب الثالث من البحث .

الجانب الأول الإطار النظري لأسلوب القياس المرجعي

في ظل المتغيرات العالمية الجديدة ومع زيادة حدة المنافسة المحلية والدولية وزيادة حدة الضغوط والتحديات تسعى منظمات الأعمال في البحث عن أساليب حديثة لتحسين جودة المنتجات والخدمات وحسن استخدام الموارد وزيادة كفاءة وفاعلية جميع عمليات المنظمة، لذلك ظهر أسلوب القياس المرجعي كأداة هامة يمكن أن تساعد منظمات الأعمال في محاكاة أفضل الممارسات داخل الصناعة أو بين الصناعات المختلفة لتحقيق إستراتيجيات التنافس (الريادة، التميز، التركيز) .
ولإيضاح ما سبق ستتناول الباحثة بالدراسة والتحليل النقاط التالية :

- تعريف أسلوب القياس المرجعي .
 - أنواع القياس المرجعي .
 - أسباب وفوائد استخدام أسلوب القياس المرجعي .
 - قواعد السلوك الأخلاقي للقياس المرجعي .
 - طرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي
 - اختيار شركاء أسلوب القياس المرجعي .
 - متطلبات نجاح تطبيق أسلوب القياس المرجعي .
 - الصعوبات التي تنتج عن الفهم الخاطئ لأسلوب القياس المرجعي .
- ١ - تعريف أسلوب القياس المرجعي :

يعتبر أسلوب القياس المرجعي حديث العهد في مجال أدبيات الإدارة بشكل عام وفي الدراسات المحاسبية الحديثة بشكل خاص حيث كانت بداية التطبيق مع مطلع التسعينات من هذا القرن .

وعلى الرغم من كثرة ما كتب عن القياس المرجعي فليس هناك تعريف شامل يمكن القول أنه أفضل تعريف له، فقد عرفه مركز الجودة والإنتاجية

الأمريكي^(٤) The American Productivity and Quality Center بأنه عملية تحديد وفهم وتبنى الممارسات المتميزة داخل المنظمة أو خارجها في مختلف المنظمات الأخرى في أى مكان في العالم والحصول على المعلومات التى يمكن أن تساعد المنظمة فى تحسين أدائها .

كما عرفته المنظمة الأوروبية للقياس المرجعى^(٥) The European Benchmarking code of conduct بأنه أسلوب يعمل على تحقيق المقارنات بين المنظمات والتعلم من الدروس التى حققت النجاح لهذه المنظمات . وعرفه البعض^(٦) أيضاً بأنه عملية بحث مستمرة ومنتظمة لقياس ومقارنة المنتجات والخدمات والأنشطة والوظائف فى منظمة معينة بأفضل الرواد فى نفس الصناعة أو الصناعات الأخرى بهدف تحقيق أفضل مستويات الأداء فى المجال التشغيلى والإستراتيجى .

وقد اتفق أحد الكتاب^(٧) مع المفهوم السابق للقياس المرجعى وأضاف أنه يتميز بكفاءة عالية فى مجال خفض التكلفة وتحسين الجودة، وخدمة العميل، فريق العمل، العلاقات مع الموردين، وهذا يؤدي إلى تحسين أداء المنظمة ككل والقضاء على الفجوة التى قد توجد بين المنظمة والمنظمات الأخرى الرائدة فى نفس المجال أو فى المجالات الأخرى .

وبالنظر إلى التعريفات السابقة تستنتج الباحثة ما يلى :

- ينظر إلى القياس المرجعى من ناحية المقارنة مع المنظمات الرائدة سواء كانت تلك المقارنات داخلية أو خارجية ، محلية أو عالمية .
- أنه عملية مستمرة ومنتظمة لقياس ومقارنة أفضل الممارسات التى تقود المنظمة إلى الأداء التنافسى .
- تتعدد المجالات التى يجب قياسها مرجعياً مثل مجال قياس المنتجات، الخدمات، الأنشطة، العمليات، الوظائف، التكلفة، الجودة، إرضاء العملاء ، العلاقة مع الموردين وغيرها من المجالات .

- استخدام المعلومات كأساس لتحقيق أهداف المنظمة وإستراتيجيتها .
 - محاولة التعلم الفعال وتحديد الأفكار والطرق الجديدة من المنظمات المتميزة بهدف تطوير وتحسين عمليات المنظمة .
 - محاولة القضاء على فجوة الأداء بين إحدى المنظمات والمنظمات الأخرى التي تعمل في نفس المجال أو في مجالات أخرى من خلال المقارنة بالتجارب الناجحة والمتميزة لدى الآخرين .
 - تحديد كيفية تحقيق أفضل مستويات الأداء في المجال التشغيلي والإستراتيجي .
- ٢ - أنواع المقاييس المرجعية:
- اتفق معظم الباحثين^(٨) على تصنيف أنواع القياس المرجعي إلى الأنواع التالية :

١/٢ القياس المرجعي الداخلي: Internal Benchmarking

ويتم ذلك عن طريق التعرف على أفضل الممارسات الداخلية وذلك بمقارنة أداء الوحدات أو الأقسام داخل المنظمة مع الوحدات أو الأقسام الأفضل في نفس المنظمة ودراسة مدى إمكانية تطبيقها على مستوى المنظمة ككل .

ويتميز هذا النوع بالسهولة والبساطة وانخفاض وقت وتكلفة تطبيقه، إلا أنه يعاب عليه الاعتماد فقط على أفضل الممارسات الموجودة داخل المنظمة ولا يساعد في التعرف على نقاط القوة في أداء المنظمات المنافسة بالرغم من شدة المنافسة التي تقتضى ضرورة استخدام أفضل الممارسات التي تتم على المستوى المحلي والإقليمي والدولي .

٢/٢ القياس المرجعي المنافس Competitive Benchmarking

وهو يتم على أساس المقارنة الخارجية مع منتجات أو خدمات أو عمليات المنظمات المنافسة لتوضيح الممارسات الأفضل لدى هؤلاء المنافسين، فهو يركز على المخرجات والمعلومات الأخرى التي قد تتاح عن المنافسين، لذلك فهو طريقة فعالة

فى توجيه المنظمة إلى نتائج قيمة، إلا أنه قد يكون هناك صعوبة عدم الحصول على المعلومات بصورة كاملة عن المنافسين. وترى الباحثة أنه يمكن إستخدام قواعد البيانات أو الزيارات الشخصية للمنظمات المنافسة لتلافي هذه الصعوبة.

٣/٢ القياس المرجعى الوظيفى Functional Benchmarking

يعتمد هذا النوع على مقارنة المنظمات المتميزة والتي ليست بالضرورة أن تكون متشابهة فى مجال الصناعة، ولكنها منظمات تؤدي بعض المهام التي تؤديها المنظمة. ومثال ذلك^(٩) عندما قررت شركة (JCL) تحسين نظام التوزيع بها وجدت المقارنة المثالية مع محلات ماركس وسبنسر «Marks & Spencer».

وترى الباحثة أن شركاء القياس المرجعى Benchmarking partners فى هذا النوع يكون لديهم رغبة أكبر فى المشاركة وتبادل المعلومات لأنهم ليسوا منافسين مباشرين.

٤/٢ القياس المرجعى العام Generic Benchmarking:

يعتمد هذا النوع على إجراء المقارنات المتعلقة بالعمليات والإجراءات المشابهة فى المنظمات المختلفة بغض النظر عن نوع الصناعة ويعتبر هذا القياس مفيد جداً فى التعرف على المنظمات المتميزة على مستوى الصناعات الغير متماثلة، كما أن هذه المقارنة يمكن أن ينتج عنها أفكار إبتكارية جديدة تساهم فى تحسين كلى فى مختلف الصناعات غير المتماثلة.

وترى الباحثة أن هذا النوع فى القياس يتطلب تصور كبير للعمليات ككل وفهم كامل لإجراءاتها وممارساتها سواء داخل الصناعة أو خارجها. ومن جانب آخر فقد أضاف بعض الباحثين^(١٠) الأنواع التالية للقياس المرجعى:

- القياس المرجعى الإستراتيجى Strategic Benchmarking ويعتمد هذا النوع على دراسة استراتيجيات المنظمات الأخرى وكيفية اتخاذ القرارات الإستراتيجية ودراسة الأسباب وراء اختيار المنظمة لاستراتيجية ما دون

- الأخرى مثل إستراتيجية السوق أو التكلفة أو الجودة أو التكنولوجيا أو غيرها من الإستراتيجيات .
- مقاييس مرجعية للأداء Performance Benchmarking ويعتمد هذا النوع على دراسة معايير الأداء ومقارنتها بالمنظمات الأخرى .
 - مقاييس مرجعية متعلقة بالمنتج Product Benchmarking وهى تشمل الدراسة والفحص الدقيق لكل الجوانب المتعلقة بمنتجات المنظمات الأخرى وخاصة تكلفة المنتج وطريقة حسابها .
- وترى الباحثة أنه يجب على المنظمة أن تبدأ بالقياس المرجعى الداخلى لى تتعرف على نقاط القوة والضعف فى أدائها وتحديد مناطق التحسين الممكنة، ثم تختار المنظمة بعد ذلك أحد أنواع القياس المرجعى الخارجى الذى يعتمد على تعاون شركاء القياس المرجعى وعلى توافر المعلومات اللازمة للقيام به، ومدى خبرة المنظمة فى تطبيقه، وأيضاً على مدى الموارد المتاحة لديها .
- ٣ - أسباب وفوائد إستخدام أسلوب القياس المرجعى
- تعددت الأسباب والفوائد التى ذكرها الباحثين لتطبيق القياس المرجعى، ومن أهم الأسباب التى تدعو المنظمات إلى تطبيق أسلوب القياس المرجعى ما يلى :
- أنه أداة جيدة لتحسين التخطيط الإستراتيجى باعتباره جزء أساسى من نظام الإدارة الإستراتيجية بالمنظمة .
 - يساعد على تشجيع ثقافة التغيير وتطبيق فلسفة التحسين المستمر .
 - أنه أداة جيدة للتعلم الفعال والدخول فى مجالات الابتكار والتجديد .
 - تدعيم العمل بروح الفريق وما ينتج عن ذلك من مزايا للمنظمة والعاملين بها^(١١) .
 - أنه يعمل على تحديد وقياس الفجوة بين الممارسات الداخلية والخارجية ودراسة أسباب وجودها والعمل على معالجتها وتلافى حدوثها مستقبلاً^(١٢) .

أما بالنسبة لفوائد استخدام أسلوب القياس المرجعي فقد أوضحت إحدى الدراسات الفوائد المتوقع الحصول عليها من استخدام أسلوب القياس المرجعي في ضوء الإرشادات الصادرة عن مجموعة خدمات الجودة والإبتكار الكندية Canadian Innovative and Quality Services Group والتي تتضح فيما يلي :

- المساعدة في تحسين القدرة التنافسية للمنظمة من خلال تطبيق مبادرات وسياسات التحسين والتطوير في المجالات الهامة كالجودة والتكلفة والإبتكارات الجديدة.
- أنه يساعد المنظمة في الحصول على أفضل الممارسات عن المنظمات المتميزة بما يؤدي إلى توفير الوقت والجهد والمال في البحث عن هذه الممارسات. ^(١٣)
- العمل على تطوير طرق تحسين الأداء .
- زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .
- تقييم مواطن القوة والضعف في العمليات الرئيسية للمنظمة .
- تحسين الوضع الحالي والمستقبلي للمنظمة في السوق المحلية والعالمية ^(١٤) .
- ٤- قواعد السلوك الأخلاقي لأسلوب القياس المرجعي The Code of Conduct :

وضع المركز الأمريكي للإنتاجية والجودة (APQC) مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها عند تطبيق أسلوب القياس المرجعي وهي : ^(١٥)

١/٤ مبدأ القانونية Principle of Legality :

يجب مراعاة عدم مناقشة المنافسين فيما يتعلق بالجوانب القانونية التي ترتبط بعملية المناقصات وحجم التكاليف ومدى ارتباطها بالسعر ، كما يجب تجنب محاولة الوصول إلى الأسرار التجارية للمنافسين وعدم الإعلان عن أية أسرار تم التعرف عليها إلا بموافقة صريحة منهم .

٢/٤ مبدأ التبادل Principle of Exchange:

يجب أن تتوافر الرغبة لدى شركاء القياس المرجعي في تبادل نفس نوع ومستوى المعلومات حتى تتحقق الرغبة لدى كل الأطراف في تبادل المنفعة في هذا الشأن .

٣/٤ مبدأ الوثوق Principle of Confidentiality :

تعتبر الثقة المتبادلة بين شركاء القياس المرجعي أساس تطبيق القياس المرجعي، لذلك يجب التأكيد على تبادل المعلومات بين الشركاء فقط وعدم تقديم تلك المعلومات لأية أطراف أخرى دون موافقة الطرف الذي تخصه هذه المعلومات .

٤/٤ مبدأ الاستخدام Principle of Use :

يجب أن تستخدم المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القياس المرجعي في أغراض تحسين العمليات والأنشطة والوظائف فقط، وعدم إستخدامها بغرض التسويق والمتاجرة فيها .

٥/٤ مبدأ الإعداد Principle of Preparation :

ينبغي على كل شريك من شركاء القياس المرجعي الإعداد الجيد لتحقيق الفاعلية لهذه المقاييس، مع العمل على معاونة بقية الشركاء في هذا الشأن .

٦/٤ مبدأ الإتمام Principle of Completion :

يجب أن يسير جميع شركاء القياس المرجعي في سبيل تحقيق أهدافهم المرجوة دون تراجع أى من الشركاء .

٧/٤ مبدأ الفهم Principle of Understanding :

يجب أن يتعامل شركاء القياس المرجعي مع بعضهم البعض بكل الفهم والمعاملة الطيبة التي تحقق أهدافهم من تبادل المنافع في هذا الشأن .

٥- طرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي:

يقوم المحاسب الإداري بدور أساسي في جمع وتحليل وتلخيص المعلومات المستخدمة عند تطبيق أسلوب القياس المرجعي، ويتم جمع المعلومات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب بالطرق التالية: ^(١٦)

١/٥ جمع البيانات بشكل مستقل من قبل المنشأة التي تحتاج لهذه البيانات:

ووفقاً لهذه الطريقة تقوم المنظمة بصفة مستقلة بجمع البيانات اللازمة عن منظمة ما أو أكثر من المنظمات التي تعتبر الرائدة في مجال الصناعة، وعادة ما يتم جمع هذه البيانات من مصادرها الرسمية، ويتم جمعها على المستوى الدولي عن طريق الغرف التجارية والصناعية ومن خلال الإحصاءات الدورية التي تصدرها الهيئات الدولية المختصة مثل (APQC).

٢/٥ جمع البيانات عن طريق إنشاء قاعدة بيانات للمنظمات التي ترغب في الحصول على البيانات:

وفي ظل هذه الطريقة تدفع المنظمة إشتراك ما لإمكانية الدخول على هذه القاعدة والحصول على البيانات اللازمة عن طريق خبراء مسئولين عن تجميع ومراجعة المعلومات قبل توفيرها للمستخدمين. وتعتبر قاعدة بيانات مركز التحسين المستمر (CIC) التابع لمعهد المحاسبين الإداريين أو التابع لمركز الجودة والإنتاجية الأمريكي من أهم قواعد البيانات المستخدمة في هذا الشأن.

٣/٥ جمع البيانات عن طريق طرف ثالث له اتصالات بكافة المنظمات التي ترغب في الحصول على البيانات:

وفي هذه الطريقة يتم الإستعانة بمستشار خارجي له اتصالات وعلاقات متبادلة مع العديد من المنظمات ويقوم بجمع البيانات وتوصيلها بين المنظمات مع بعضها البعض.

٤/٥ جمع البيانات عن طريق الاجتماعات العلنية الدورية لمديرى المنظمات:

وفي هذه الطريقة يناقش المشاركون أفضل الطرق والأساليب والإجراءات والممارسات والإستراتيجيات المشتركة بينهم.

وترى الباحثة أن إختيار المنظمة لطريقة من الطرق السابق ذكرها يعتمد بشكل أساسى على دراسة تكلفة وعائد كل طريقة وعلى ضوء الظروف التي تعمل

بها المنظمة، كما ترى الباحثة أيضاً أنه من المفضل جمع البيانات عن طريق الاجتماعات العلنية بين شركاء القياس المرجعي .

٦- اختيار شركاء أسلوب القياس المرجعي:

أوضح بعض الباحثين وأظهرت الدراسات في هذا الشأن أن ^(١٧) إختيار شركاء أسلوب القياس المرجعي يعتمد على عدة عوامل منها عدد وحجم شركاء القياس المرجعي ومدى حداثة أو قدم العهد بالصناعة المعينة ومستوى الأداء ومدى الثقة المتبادلة بين الشركاء .

فمن حيث عدد شركاء القياس المرجعي Number of Partners نجد أن زيادة العدد يؤدي لزيادة استفادة الشركاء ، لكن في الوقت نفسه يتطلب زيادة العدد ضرورة تحقيق التنسيق بين الشركاء وتحديد درجة إفصاح كل منهم للمعلومات التي يحتاجها الآخرون . وقد أوضح أحد الباحثين ^(١٨) أنه كلما زاد عدد الشركاء كلما أصبحت عملية استفادة الشركاء أكثر كفاءة مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وبالتالي تنخفض تكاليف تطبيق أسلوب القياس المرجعي .

أما بالنسبة لحجم الشركاء Size of Partners فقد إتضح ضرورة التوافق في حجم كل شريك مع الآخرين ، إذ لا شك أنه كلما كانت المنظمة كبيرة الحجم متعددة الإدارات والأقسام وتتعامل مع عدد كبير من الموردين والعملاء كلما كان من المناسب لها أن تتعامل مع منظمة بنفس الحجم أو قريبة منه حتى تستفيد من عمليات التعلم وبالتالي العمل على خفض تكاليف تطبيق أسلوب القياس المرجعي . أما من حيث قدم أو حداثة العهد بالصناعة المعينة ومستوى أداء كل شريك، فنجد أن المنظمات حديثة العهد بالصناعة عادة ما يكون مستوى أدائها أقل من المنظمات الأكثر قدما في هذه الصناعة، لذلك نَجدها تتجه أكثر لتطبيق أسلوب القياس المرجعي، إلا أنه من جانب آخر نجد أن المنظمات الرائدة تعمل على ذلك أيضاً لإلتزامها بفلسفة التطوير والتحسين المستمر .

أما من حيث درجة الثقة المتبادلة بين الشركاء Degree of Trust Among Partners فترجع إلى مدى رغبة الشركاء في تبادل المعلومات والمنافع فيما بينهم، بالإضافة لضرورة الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي في عدم إفشاء المعلومات التي تم الحصول عليها من الآخرين إلا بإذن صريح منهم.

٧- خطوات ومراحل تطبيق القياس المرجعي:

اتفق كثير من الكتاب^(١٩) على أن أهم خطوات ومراحل القياس المرجعي تتضمن ما يلي:

١/٧ مرحلة التخطيط:

وتشمل هذه المرحلة الأنشطة التي سيشملها تطبيق القياس المرجعي، وتكوين الفريق الذي سيعهد إليه بعملية التطبيق، وتحقيق الفهم الواضح للعملية التي ستكون محل تطبيق القياس المرجعي.

ومن جانب آخر يجب مراعاة أوضاع المنافسين وتحليل منتجاتهم وأنشطتهم وأساليب المحاسبة الإدارية والتكاليف التي يتبعوها، أي يجب أن يقترن التحليل الداخلي للمنظمة بالتحليل الخارجي للمنافسين المتميزين، هذا بالإضافة لضرورة دراسة إحتياجات العملاء ورغباتهم والوقوف على سبب ارتباط العملاء بالمنظمات المتميزة المنافسة، إلى غير ذلك من جوانب تساعد على تحديد المجالات التي ستطبق عليها خطة القياس المرجعي.

وحتى نضمن التنفيذ الجيد لخطة القياس المرجعي يجب العمل على توفير فريق عمل متخصص يتضمن كافة الخبرات في المجالات المختلفة التي ستطبق عليها هذه الخطة، وهذا الفريق قد يكون على شكل فريق عمل ثابت يتواجد بشكل دائم في المنظمة، أو يكون على شكل فريق عمل يتم تشكيله بالمنظمة بشكل مؤقت

(*) يمكن الرجوع إلى نماذج أسلوب القياس المرجعي في بعض الشركات مثل: نموذج شركة Xerox, shorts, IBM, Kodak . انظر المرجع رقم (١٩).

لإنجاز عملية تنفيذ خطة القياس المرجعي ثم بعد الإنتهاء من التنفيذ يتم تسريح الفريق .

إلا أن الباحثة ترى أنه يجب الإستعانة بفريق عمل ثابت بشكل مستمر داخل المنظمة حتى تتوافر له الخبرات التراكمية بمرور الوقت ويحقق التنسيق الفعال بين مختلف أفرادها مما يشيع التفاهم بينهم وهو ما يجعلهم أكثر كفاءة في تنفيذ خطة القياس المرجعي .

٢/٧ مرحلة البحث عن الشركاء:

يجب أن يقوم فريق العمل بإعداد قائمة بالمنظمات المتميزة والمنافسة في المجالات التي ترجوها المنظمة لتأخذ دورها هي الأخرى في التميز والتحسين ، ومن هذه القائمة يتم اختيار الشريك أو الشركاء ، ثم إجراء الإتصالات اللازمة معه لبحث إمكانية التعاون وتبادل المعلومات والخبرات المكتسبة ، سواء تمت هذه الإتصالات عن طريق المنظمة ذاتها أو عن طريق طرف آخر ، وإن كان من المرغوب فيه أن يجتمع مسئولو تطبيق أسلوب القياس المرجعي لهؤلاء الشركاء معا للإتفاق على التعاون المشترك بينهم في هذا المجال .

٣/٧ مرحلة جمع وتحليل البيانات:

في هذه المرحلة يتم تحديد نوعية المعلومات المطلوبة والمصادر التي يمكن أن تستقى منها هذه المعلومات ، واختيار طريقة جمع البيانات والمعلومات المطلوبة ، ثم بعد ذلك يتم العمل على تحليل هذه البيانات والمعلومات واستبعاد غير اللازم منها ، والتأكد من مدى سلامة ودقة هذه المعلومات ووضعها موضع التقييم للوقوف على الفجوة بين هذه المعلومات التي تم الحصول عليها من المنظمات المنافسة والمتميزة والمعلومات التي تخص المنظمة ، وعلى فريق العمل بالمنظمة أن يحدد أسباب هذه الفجوة .

ومن جانب آخر يجب على فريق العمل أن يتأكد أن تطبيق أسلوب القياس المرجعي سوف يعطى قيمة إيجابية للمنظمة من حيث تحسين عملياتها ، ومراعاة أن

تكون بيئة المنظمة لا تختلف كثيراً عن بيئة المنظمات المنافسة سواء من حيث البيئة الداخلية مثل سياسات المركزية واللامركزية وخطوط السلطة والمسئولية ومدى كفاءة الموارد البشرية ونظم الحوافز وغير ذلك، أو من حيث البيئة الخارجية مثل العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية والثقافية.

٤/٧ تقييم وتطبيق أسلوب القياس المرجعي في المنظمة:

تتجه المنظمة نحو تنفيذ أسلوب القياس المرجعي بخطواته السابقة، وعند الانتهاء من ذلك يجب الوقوف على مستوى التحسين الذي حققه هذا الأسلوب، وأى الجوانب كانت أكثر إستجابة وإيجابية والعكس. وحيث أن المتغيرات البيئية المؤثرة على أداء المنظمات تتغير بشكل مستمر، فلا جدال أنه من الضروري العمل على استمرار دراسة هذه المتغيرات للحفاظ على الوضع التنافسي الذي وصلت إليه المنظمة، بل والعمل على تخطي هذه المكانة إلى الأفضل، ولن يتأتى ذلك إلا بالاستمرار فى تطبيق أسلوب القياس المرجعي.

٨- متطلبات نجاح تطبيق أسلوب القياس المرجعي:

هناك متطلبات رئيسية يجب توافرها لنجاح تطبيق أسلوب القياس المرجعي، وتتمثل أهم تلك المتطلبات فيما يلى: (٢٠)

- الفهم الجيد لعمليات المنظمة ومتطلبات التطوير والتحسين.
- الإهتمام والدعم الكافى من قبل الإدارة.
- النظر على أن عملية تطبيق أسلوب القياس المرجعي عملية مستمرة وليست وقتية.
- توافر الرغبة فى المشاركة فى تبادل المعلومات مع شركاء القياس المرجعي.
- توافر الرغبة فى التغيير من قبل الإدارة والعاملين وقبول تطبيق الأفكار والابتكارات الجديدة.

- التخطيط الجيد للأهداف الإستراتيجية التي تسعى المنظمة لتحقيقها مثل رضا العملاء وزيادة الحصة السوقية وتحسين مستوى جودة الإنتاج وزيادة الربحية إلى غير ذلك.
- العمل على تكامل المعلومات المالية وغير المالية من داخل المنشأة أو من خارجها.
- العمل على تطوير وتحسين أداء المنظمة.
- الإختيار الجيد لفريق القياس المرجعي وتدريبه لتحقيق نجاح عملية تطبيقه، كما يجب أن يحصل الفريق على التزام من الإدارة بإحداث التغيير المناسب.
- ٩- الصعوبات التي تنتج عن الفهم الخاطئ لأسلوب القياس المرجعي:
هناك العديد من الصعوبات التي تنتج عن الفهم الخاطئ لأسلوب القياس المرجعي ومن أهمها :
 - الإعتقاد بأن عملية القياس المرجعي ما هي إلا عملية مقارنة أرقام فقط وغالباً ما تكون أرقام مالية، وهذه نظرة محدودة أصبحت الآن غير مناسبة للتطبيق، فالمقارنة في ظل التغيرات البيئية الحديثة لا تتم فقط من أجل التقييم ولكن من أجل التعلم لإنجاز التحسينات.
 - صعوبة الحصول على معلومات مفيدة عن المنافسين، حيث يمكن أن يرفضوا المشاركة في برنامج القياس المرجعي واقتسام المعلومات مع الآخرين . ويمكن التغلب على هذه الصعوبة بالمشاركة في قواعد البيانات الدولية والمحلية والمشاركة مع الجمعيات المختصة بتطبيق هذا الأسلوب.
 - تعتبر بعض المنظمات أن تطبيق أسلوب القياس المرجعي ما هو إلا عملية وقتية لكسب مزايا تنافسية قصيرة الأجل ثم التخلي عنه مما ينعكس سلباً على أدائها في المستقبل، ولكن يجب تلافى هذا الفهم الخاطئ والإستمرار في تطبيق هذا الأسلوب طالما تحدث تغيرات مستمرة في بيئة الأعمال الحديثة. ^(٢١)

- تعتقد بعض المنظمات أن أسلوب القياس المرجعي ما هو إلا أسلوب يركز على المقارنة مع المنافسين في نفس الصناعة فقط، وهذا مفهوم خاطئ يؤدي إلى أن تفقد المنظمة فرصة التحسين والتطوير الذي يمكن أن تحصل عليه من أفكار مبتكرة من خارج الصناعة، فعلى سبيل المثال عندما أرادت شركة موتورولا الإسراع في عملية توريد هواتفها المحمولة فقد استفادت مما وصلت إليه شركة دومينو للبيتزا وشركة البريد الدولي في اختصار وقت التوريد. ^(٢٢)
- قد يرى البعض أن أسلوب القياس المرجعي ما هو إلا تقليد لما يفعله الآخرون، وهذا فهم خاطئ فالنجاح لا يأتي من التقليد فقط، إذ أنه في هذه الحالة سوف يقتصر دور المقلد على اللحاق بمن سبقه فقط وعدم السعي للعمل على تحقيق ميزة تنافسية عليه. ^(٢٣)
- عدم الاهتمام والدعم الكافي من قبل الإدارة العليا عند تطبيق أسلوب القياس المرجعي في المنظمة نتيجة عدم وجود رؤية مستقبلية واضحة لدى الإدارة عن فوائد المقارنة مع المنظمات المتميزة كأهم وسيلة لتحسين الأداء والاتجاه نحو الأفضل. ^(٢٤)
- وخلاصة القول أن نجاح تطبيق أسلوب القياس المرجعي يحتاج إلى ضرورة دعم وتأيد الإدارة العليا، وقبول كل من العاملين والإدارة لفلسفة التغيير والتحسين وقبول الأفكار والابتكارات الجديدة سواء من داخل المنظمة أو من خارجها والعمل على التطبيق المستمر لأسلوب القياس المرجعي، حيث أن الغاية من تطبيق هذا الأسلوب هو العمل على دعم قدرة المنظمة على الاستمرار والنمو في ظل بيئة تتسم بالمنافسة الشديدة.

الجانب الثاني تطوير أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة باستخدام أسلوب القياس المرجعي

مقدمة:

إن المتغيرات في البيئة الصناعية والإدارية والاقتصادية تظهر انعكاساتها على نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف، فلا شك أن اقتصاديات السوق والمنافسة الحرة ستجعل المنظمات تتجه لتحقيق مستوى عال من الجودة بأقل تكلفة تنافسية ولن يتحقق ذلك إلا من خلال تحديث تقنية الإنتاج وتبني الإدارة العديد من الأساليب المحاسبية الحديثة والتي أصبحت الموجه الأساسي للمقرارات الإستراتيجية في المنظمة.

وعلى الرغم من أن العديد من الدراسات أوضحت أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، إلا أن التطبيق العملي قد أثبت أن هذه الأساليب قد واجهت العديد من المعوقات التي جعلتها لا تحقق الهدف المرجو منها.

لذلك سوف تتناول الباحثة في هذا الجانب من البحث توضيح الدور الحيوي لأسلوب القياس المرجعي كأداة فعالة في تطوير وتحسين وزيادة فاعلية تطبيق هذه الأساليب ومحاولة خفض أو التخلص من المعوقات والمشاكل التي تواجه تطبيق هذه الأساليب من خلال النقاط التالية:

- دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية استخدام إدارة الجودة الشاملة.
- دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية استخدام نظام التكاليف المستهدفة.
- دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية نظام التحسين المستمر.
- دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية استخدام أسلوب إعادة الهندسة.

١ - دور أسلوب القياس المرجعي فى زيادة فاعلية استخدام إدارة الجودة الشاملة:

تمثل إدارة الجودة الشاملة فلسفة إدارية إستراتيجية تهدف إلى التحسين المستمر فى جودة الأداء لكل من المنتجات، الخدمات، العمليات، العاملين، الأنظمة، المعلومات، التسليم، الصيانة من خلال الإستجابة للتغذية العكسية والإلتزام بمعايير الجودة مما ينعكس على تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وإرضاء العملاء ودعم الميزة التنافسية للمنظمة. (٢٥)

وقد أوضحت العديد من الدراسات والبحوث (٢٦) مفهوم إدارة الجودة الشاملة وأهميتها والمبادئ التى تستند عليها وخطوات تنفيذها وكذلك التبويات المختلفة لتكاليف الجودة.

١/١ معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

أوضح بعض الباحثين أن هناك معوقات فى تطبيق إدارة الجودة الشاملة يمكن إيضاحها فيما يلى: (٢٧)

- أن تبني معظم المنظمات لبرنامج الجودة جاء كمجرد رد فعل لمواجهة التغيرات فى البيئة التنافسية وتحقيق متطلبات العملاء ، بينما كان من الواجب ربط برنامج الجودة باستراتيجية المنظمة، وقد أدى ذلك إلى فشل هذه المنظمات فى الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب من أجل تحقيق المزايا التنافسية.
- عدم تحديد متطلبات وتوقعات العملاء بشكل دقيق وواضح مع عملية تصميمات المنتج.
- قصور المعلومات الداخلية عن الجودة والتكلفة فى الوقت المناسب مع عدم توافر معلومات خارجية عن تكلفة ومستوى جودة المنظمات الأخرى الرائدة فى الصناعة.
- ارتفاع تكاليف تطوير وتعديل برنامج إدارة الجودة الشاملة لمواجهة تحديات المنافسين وعدم القدرة على التنبؤ بإستراتيجياتهم .

- إهمال خدمات ما بعد البيع مع عدم سرعة وكفاءة تأدية هذه الخدمات .
كما أوضح أحد الباحثين المعوقات التالية :^(٢٨)
 - عدم مشاركة العاملين في وضع برامج الجودة مع عدم توافر التعليم والتدريب الكافي لهم ، وعدم وجود نظام فعال للحوافز وفشل الإدارة في توجيه طاقات العاملين نحو تحسين الجودة .
 - عدم تنمية العلاقات مع الموردين باعتبارهم عنصراً أساسياً في تحقيق الجودة حيث أن ٧٥٪ من فشل دراسات برامج الجودة يرجع إلى إغفال دور الموردين في هذا البرنامج .
 - عدم دعم والتزام الإدارة ببرنامج إدارة الجودة الشاملة مع إغفالها لأهمية الاتصالات بين كافة المسؤولين عن تطبيق برنامج الجودة ، مع بعض أوجه القصور في الإشراف والمتابعة .
 - عدم مراعاة الإدارة لوجود ارتباط بين القياس والجودة مع عدم الاهتمام بمقاييس الأداء غير المالية مثل رضا العملاء وجذب عملاء جدد وغير ذلك .
- ٢/١ دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة:
- حتى يمكن مواجهة المعوقات التي تواجه تحقيق نجاح تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ، فإنه يجب إعادة تصميم هذا النظام بما يسمح بإعادة توجيه تفكير إدارة المنظمة نحو الإستعانة بأسلوب القياس المرجعي وبحيث يتغير أسلوب الفحص الحالي الذي يركز على الفحص بعد حدوث الأخطاء إلى حالة تجنب مجرد حدوث الأخطاء وبناء الجودة والتحسين المستمر للأداء .
- وفي هذا الشأن يجب أن تتجه إدارة المنظمة إلى تشكيل إدارة للرقابة على الجودة تهتم بوضع معايير الجودة وفحص المواد الداخلة في الإنتاج ومتابعة وتقييم العمليات الإنتاجية ولكن في ضوء الإستعانة بمعلومات القياس المرجعي من أجل

تحسين وتطوير معايير الجودة، وبحيث يكون تشكيل هذه الإدارة فى شكل فريق عمل مكون من المستويات التنفيذية وخبراء القياس المرجعى لوضع معايير الجودة وتنفيذها بما يحقق متطلبات العملاء .

ويرى أحد الباحثين^(٢٩) أنه يمكن لإدارة المنظمة مراعاة الجوانب التالية لتحقيق فاعلية برنامج إدارة الجودة الشاملة بالاستعانة بأسلوب القياس المرجعى :

- الأخذ بالجوانب التى يمكن الاستفادة منها من أسلوب القياس المرجعى ومنها ما يلى :
- التركيز على العميل الخارجى .
- توفير المعلومات اللازمة عن أفضل الخبرات من الآخرين والتى تحقق مستويات الجودة المتميزة لديهم لمحاولة سد فجوة أداء مستوى الجودة مع المنظمات المتميزة فى مجال الجودة .
- محاولة إيجاد مقاييس موضوعية للأداء بالاستفادة من أهداف المنظمات المتميزة وذلك بدلاً من مقاييس الأداء التاريخية للمنظمة .
- توفير المناخ المناسب لإحداث التغيرات فى المنظمة من خلال التحسينات المستمرة .
- إحلال وجهه نظر العميل محل وجهه نظر الموردين فى برنامج الجودة أخذاً بمتطلبات أسلوب القياس المرجعى وهو ما يتضح فيما يلى :^(٣٠)
- محاولة المطابقة مع معايير الجودة المحددة مقدماً .
- تحقيق جودة الأداء تبعاً لتوقعات واحتياجات العميل .
- استمرارية التحسين فى مواصفات وخصائص المنتج مع تغيير مستويات الجودة تبعاً لاحتياجات العميل .
- توفير المظهر الجمالى للمنتج والإنتفاع من استخدامه أخذاً بوجهه نظر العميل .
- توفير خدمات ما بعد البيع إرضاءً للعميل .

- ومن جانب آخر على الإدارة العليا للمنظمة مراعاة ما يتطلبه أسلوب القياس المرجعي لتحقيق نجاح برنامج إدارة الجودة الشاملة ومن أهمها ما يلي :
- توفير اتصالات مباشرة بين كافة المستويات التنظيمية لمنع أى عائق يحول دون التنفيذ الجيد لبرنامج الجودة الشاملة .
- إبراز الهدف العام من برنامج الجودة الشاملة بمشاركة جميع العاملين بالمنظمة والاستفادة بمقترحاتهم فى هذا الشأن .
- العمل على تصميم وتنفيذ برنامج الجودة بحيث يحقق الهدف الذى حددته إدارة المنظمة .

وخلاصة القول أنه يجب العمل على أن يكون برنامج الجودة ضمن الهيكل التنظيمى للمنظمة وبحيث يصل إلى أعلى مستوى له بمساعدة أسلوب القياس المرجعي ، وعند ذلك يمكن للمنظمة تقديم منتجات أو خدمات صفرية العيوب، أى أنه يمكن القول أن الاعتماد على نظام إدارة الجودة وحدة فى تحقيق مستوى الجودة المتميز غير كاف بل يجب تدعيمه بأسلوب القياس المرجعي من أجل تحقيق النجاح فى تحسين مستوى الجودة وأداء المنظمة ككل .

٢- دور أسلوب القياس المرجعي فى زيادة فاعلية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة:

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة الحديثة نسبياً فى مجال المحاسبة الإدارية التى أثبتت فاعليتها فى العديد من المجالات الإستراتيجية الجديدة وخاصة فى مجال خفض التكلفة فى مرحلة تصميم المنتج والتى قد تمثل حوالى ٨٥٪ من إجمالى تكلفة الإنتاج^(٢١) مما أدى إلى اعتبار هذا النظام من أكثر الأنظمة فاعلية فى مجال خفض التكلفة .

وقد تناولت العديد من الدراسات والبحوث^(٢٢) نظام التكاليف المستهدفة من حيث مفهومه وخصائصه وأهدافه والمبادئ التى يستند عليها وخطوات تنفيذه ودوره فى ضبط ورقابة التكاليف والمزايا التى يحققها استخدام هذا النظام .

وتعرف الباحثة نظام التكاليف المستهدفة بأنه مدخل موجه من جانب السوق يؤدي إلى خفض التكلفة على مدار دورة حياة المنتج الكلية بداية من مرحلة تصميم وتطوير المنتج حتى مرحلة التخلص منه وذلك عن طريق فحص جميع الأفكار المتاحة لخفض التكلفة بدون التأثير على المواصفات ومستوى الأداء الوظيفي للمنتج والتي ترضى متطلبات العملاء وتحقق الربح المستهدف للمنظمة، ويستخدم هذا النظام في حالة تصميم منتجات جديدة أو الرغبة في تطوير منتج قائم.

ويمكن القول أن نظام التكاليف المستهدفة يعد من أفضل الأساليب الرقابية في مجال خفض التكلفة وتحقيق القدرة التنافسية للمنظمة، إلا أن بعض الدراسات أوضحت أن هناك العديد من المعوقات التي تحد من فاعلية تطبيق نظام التكاليف المستهدفة.

١/٢ معوقات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة :

هناك العديد من المعوقات التي تعوق تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ومن أهمها :

- وجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن تحديد التكاليف المستهدفة، إذ نجد أن المنظمة تمارس الضغوط على الموردين للالتزام بتوفير الاحتياجات من المواد بأسعار تنافسية وفي التوقيت المناسب، وقد يتمكن بعض الموردين من الوفاء بذلك والبعض الآخر لا يتمكن، كما تعمل إدارة المنظمة على الضغط على مهندس التصميم والتطوير باستخدام كل الطرق والأساليب التي تمكنهم من خفض تكاليف التطوير والتصميم إلى أقل ما يمكن، هذا في الوقت الذي تنفق فيه المنظمة مبالغ طائلة على الحملات الإعلانية وهو ما يثير لدى كل من هذه الأطراف مشاعر سيئة ومتناقضة تجاه المنظمة.
- يعتمد نظام التكاليف المستهدفة على التكاليف التاريخية، هذا في الوقت الذي لا يعطى اهتماماً كافياً للتكاليف المستهدفة التي حددتها المنظمات المنافسة والتي قد تكون في وضع أفضل منها.

- يتطلب نظام التكاليف المستهدفة وقتاً طويلاً في عمليات التطوير والتحسين بسبب إجراءات الأنشطة المختلفة من حيث تصميم المنتج وهندسة القيمة وتحليل التكاليف وتقديراتها، ثم بعد ذلك في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل تصنيعه وهو ما يؤثر سلباً على الموقف التنافسي وحصة المنظمة في السوق نتيجة تأخير عرض المنتج الجديد في السوق.
- إن إتباع نظام التكاليف المستهدفة يستدعي بالضرورة إحداث ضغوط مستمرة على العاملين بالمنظمة لتحقيق التكاليف المستهدفة مما يؤدي إلى سوء حالتهم المعنوية. (٣٣)
- ظهر أسلوب التكاليف المستهدفة من واقع التطبيق الفعلي وبالتالي فهو لا يعتمد على وجود منهج علمي واضح، لذلك فهو يفتقر إلى الأصول العلمية التي تفسر كيفية تطبيقه على أسس سليمة. (٣٤)
- يفتقر هذا النظام إلى النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة سواء بالنسبة للتسعير أو البحوث والتطوير، فبالنسبة لعملية التسعير فإن ذلك يتطلب تقسيم سعر البيع المستهدف إلى عناصر وظيفية تمثل القيم التي يكون العملاء مستعدين لدفعها مقابل الوظائف التي تميز المنتج، وهذه القيم لا تتوافر لها قاعدة بيانات يمكن استخدامها لتحويل تلك القيم إلى أسعار، أما بالنسبة للنظم المعاونة للبحوث والتطوير مثل برامج التصميم بالحاسب الآلي، والبرامج الهندسية وغيرها فإننا نجد أنها تفتقر إلى وجود نظام شبكي للاستفادة من مشاركة مختلف العاملين ذوي الخبرة في هذه الجوانب بمعلوماتهم للعمل على تحسين عمليات البحوث والتطوير بشكل أفضل. (٣٥)
- تتعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة وخطوات تنفيذها مما يؤدي إلى اختلاف النتائج التي يمكن الحصول عليها من استخدام كل طريقة. (٣٦)

٢/٢ دور أسلوب القياس المرجعى فى زيادة فاعلية استخدام نظام التكاليف المستهدفة:

إن استخدام أسلوب القياس المرجعى يساعد على الحد من معوقات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كما يتضح مما يلى :

- يوفر هذا الأسلوب معلومات عن المنافسين والمقارنة بين تكاليفهم المستهدفة والتكاليف التى تستهدفها المنظمة من أجل تحديد الفجوة فى التكلفة وأسبابها وكيفية علاجها حتى يصل مستوى التكاليف المستهدفة للمنظمة إلى مستوى التكاليف المستهدفة للمنافسين وربما تنخفض عنها لتحقيق الريادة التكاليفية .
- يساعد أسلوب القياس المرجعى على التعلم من المنافسين عن كيفية تصميم المنتجات الجديدة بحيث يحقق نظام التكاليف المستهدفة المزايا التالية :
 - خفض الوقت اللازم لتصميم المنتج وفقاً لمستوى التكلفة المحددة .
 - الإسراع فى عملية الإنتاج والتسليم وبالتالي خفض الوقت اللازم لإجراء عدة محاولات لإعادة تصميم المنتج .
 - تطوير عملية تصميم المنتج اعتماداً على زيارات القياس المرجعى والدراسات المقارنة .
 - يساعد على معرفة مواصفات وخصائص المنتج التى تحددها المنظمات المنافسة والتعلم منها عن كيفية التخطيط لتصميم منتج جديد بمواصفات ترضى العملاء وتحقق التميز للمنظمة .^(٣٧)
- يساعد على التعلم من المنظمات الرائدة فى إدراك المجالات المتعلقة بنظام التكاليف المستهدفة والتى من أهمها :
 - طرق تحديد الأسعار المستهدفة .
 - الطرق المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة .
 - دور الأدوات المساعدة لنظام التكاليف المستهدفة فى خفض التكلفة مثل هندسة القيمة وجداول التكلفة .

- العلاقة مع الموردين .
 - الهيكل التنظيمي وثقافة المنظمة ودورها في إدارة التكاليف المستهدفة .
 - طرق المحاسبة عن التكاليف المستهدفة خلال دورة حياة المنتج الكلية .
 - يساعد على مقارنة تكاليف المنتجات والأنشطة والوظائف والمخرجات لمنظمات معينة مع المنظمات المنافسة ذات الأداء الأفضل وهو عنصر أساسي في إتمام فلسفة التكاليف المستهدفة .
 - يساعد المنظمات على وجود فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات في مجالات البحوث والتطوير ، الهندسة الصناعية ، الموردين ، ممثلى تدوير المخلفات ، إدارة الصيانة ، التسويق والمبيعات ، خدمات ما بعد البيع ، وهو ما يمنع تعارض الأطراف المسؤولة عن تحديد التكاليف المستهدفة .
 - تحديد الممارسات الأفضل في دعم وإتمام أنشطة خفض تكلفة المنتج .
 - يساعد على إيجاد شبكة معلومات قادرة على تزويد المنظمة بالبيانات اللازمة لدعم التحسينات الحالية والمستقبلية في نظام التكاليف المستهدفة .^(٣٨)
- وعموما فإن الباحثة تتفق مع ما سبق ذكره وترى أن الاعتماد على نظام التكاليف المستهدفة والأنظمة المعاونة له وحدهما في خفض التكلفة غير كاف إذ لابد من تدعيمه بأسلوب القياس المرجعي من أجل النجاح في تطبيقه وتجنب المعوقات التي تواجهه من خلال التعلم من أخطاء الآخرين والاستفادة من خبراتهم .
- ٣- دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق نظام التحسين المستمر :
- أوضحت العديد من الدراسات^(٣٩) مفهوم نظام التحسين المستمر وأهدافه ومزاياه والمبادئ التي يستند عليها وخطوات تطبيقه وعلاقته بنظام التكلفة المستهدفة .

ويعرف هذا النظام بإسم كايزن (Kaizen) من قبل المشروعات اليابانية وباسم التطوير المستمر (CI) من قبل المشروعات الغربية^(٤٠) . وتعرف الباحثة

نظام التحسين المستمر بأنه أنشطة مستمرة لتحسين الأداء وتخفيض التكلفة أثناء مراحل الإنتاج والتصنيع عن طريق إجراء تحسينات تدريجية على مستوى المنظمة أو المنتجات القائمة أو الخدمات بما يؤدي إلى تحقيق رغبات العملاء والمحافظة على مستوى الجودة المطلوبة وتدعيم القدرة التنافسية.

١/٣ معوقات تطبيق نظام التحسين المستمر:

- على الرغم من أن تطبيق نظام التحسين المستمر يؤدي إلى تحقيق العديد من المزايا للمنظمة إلا أن تطبيقه يواجه مجموعة من المعوقات والتي من أهمها: ^(٤١)
- عدم اقتناع العاملين بأهمية جهود التحسين المستمر ومقاومتهم لتلك الجهود بالرغم أنها أساس نجاح برنامج التحسين المستمر.
 - التحديد الخاطئ لمواطن التحسين المستمر أو تحديد أهداف منخفضة لجهود التحسين المستمر نتيجة الاعتماد على التكلفة التاريخية كنقطة أساس في حساب الخفض المستهدف في التكلفة دون النظر إلى تكلفة المنظمات المنافسة مما قد لا يعطي صورة واضحة عن الأنشطة التي تعاني فعلا من قصور في الأداء مقارنة بالمنظمات المتميزة.
 - عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء مما يجعل من الصعب الوصول إلى الأهداف المرجوة من جهود التحسين المستمر لأن العاملين يشعرون أن جهودهم لا يتم قياسها بصورة سليمة وعادلة.
 - عدم توافر نظام معلومات جيد عن الأنشطة الخاضعة لجهود التحسين المستمر مما يجعل من الصعب تقييم جهود أداء هذه الأنشطة وتحسينها بالشكل الصحيح.
 - العلاج الظاهري لمشاكل انحراف خفض التكلفة من أجل تحقيق الهدف الحالي دون علاج السبب الحقيقي لها مما يؤدي إلى تكرار حدوث المشكلة في المستقبل.

كما أوضح أحد الباحثين المعوقات التالية: ^(٤٢)

- عدم الترابط الواضح بين أهداف واستراتيجيات برامج التحسين المستمر .
 - عدم فاعلية نظم التقارير وما تحتويه من معلومات قد لا تتمشى مع برامج التحسين المستمر .
 - عدم التزام الإدارة العليا بالإستراتيجية المحددة بصفة دائمة والتراخي في إيجاد حلول لبعض المشاكل التي تعوق عملية التحسين .
- ٢/٣ دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق نظام التحسين المستمر :
- يعتبر أسلوب القياس المرجعي وسيلة فعالة لمساعدة نظام التحسين المستمر على تجنب بعض المعوقات التي يواجهها عند التطبيق ولذلك فهو يعتبر أداة مساعدة لنجاح تطبيق هذا النظام .
 - ويمكن لإدارة المنظمة مراعاة الجوانب التالية لتحقيق فاعلية تطبيق نظام التحسين المستمر بالاستعانة بأسلوب القياس المرجعي :
 - يساعد على التحديد الصحيح للأنشطة والعمليات التي تكون موضع اهتمام الإدارة أثناء التحسين المستمر ومقارنتها بالأنشطة والعمليات للمنظمات المتميزة من أجل توجيه جهود التحسين المستمر لهذه الأنشطة والعمليات .
 - يوفر معايير قياس أداء مرجعية تساعد على قياس وتقييم الأداء وتحسينه مما ينعكس ذلك على شعور العاملين بأن هناك نظام سليم وعادل لقياس جهودهم ومكافأتهم .
 - يوفر المعلومات اللازمة عن أنشطة المنظمة وأنشطة المنافسين ومن ثم تحديد نقاط الضعف والقوة في أداء هذه الأنشطة مما يساعد الإدارة في الوصول إلى النتائج المرجوة للتحسين المستمر والتميز في الصناعة .

- يساعد على توجيه اهتمام المنظمة نحو العمليات والأنشطة التي يمكن تحقيق الخفض في تكلفتها أثناء عملية الإنتاج من وجهة نظر المنافسين ومدى إمكانية التعلم منهم في تحقيق هذا الخفض في التكلفة.
- يعمل على تحويل رؤية المنظمة من المنظور الداخلي إلى المنظور الخارجي الذي يعتمد على التعلم من الآخرين باعتبارهم أساس لتحقيق النجاح والتميز.
- وخلاصة القول أن الاعتماد على نظام التحسين المستمر وحده سواء في مرحلة التصميم أو التصنيع أو التسويق للوصول إلى هدف التحسين المستمر وهو تخفيض التكاليف مع الحفاظ على مستوى جودة المنتج واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتحسين الأنشطة التي تضيف قيمة غير كاف بل يجب تدعيمه بأسلوب القياس المرجعي الذي يحقق في النهاية أهداف التحسين المستمر وتحقيق التميز والريادة في الصناعة.
- ٤- دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق نظام إعادة الهندسة:
- يعتبر نظام إعادة الهندسة من أهم الأنظمة الجديدة نسبياً في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية^(٤٣) الذي يعمل على إحداث تغيير جذري وسريع في حياة المنظمات مما يؤدي إلى التحسين المستمر للأداء.
- فقد عرفه بعض الباحثين^(٤٤) بأنه أداة للتفكير البناء وإعادة التصميم الجذري والسريع للعمليات الإستراتيجية والمحققة للقيمة المضافة بغرض تحقيق تحسين ملموس في مقاييس الأداء مثل الجودة، التكلفة، الوقت، السرعة، رضا العملاء عن منتجات وخدمات المنظمة.
- كما عرفه معجم العلوم والتكنولوجيا^(٤٥) بأنه استخدام وتطبيق تكنولوجيا المعلومات والعلوم الإدارية في تعديل النظم الحالية، والمنظمات والعمليات والمنتجات لكي تصبح أكثر كفاءة وفاعلية.
- ويتميز نظام إعادة الهندسة بما يلي :

- تحقيق تغيير جذري وسريع للعمليات الإستراتيجية والمحقة للقيمة المضافة والمردود المتميز والعمليات المساعدة.
- تحديد أهداف وإستراتيجيات المنظمة فى الأجل القصير والطويل مع التركيز على العميل باعتباره نقطة البداية والنهاية فى تحديد هذه الأهداف والإستراتيجيات. (٤٦)
- استخدام تكنولوجيا المعلومات فى تطوير النظم، والعمليات والمنتجات والمنظمات لكى تصبح أكثر كفاءة وفاعلية ومسئولية.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية.
- دعم الميزة التنافسية للمنظمة.
- يمكن المنظمة من القيام بأعمالها بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها.
- تحسين جودة المنتجات والخدمات التى تقدمها لتناسب احتياجات ورغبات العملاء.
- خفض التكلفة من خلال إلغاء العمليات الغير ضرورية والتركيز على العمليات ذات القيمة المضافة. (٤٧)
- ١/٤ معوقات تطبيق نظام إعادة الهندسة:
على الرغم من أن تطبيق نظام إعادة الهندسة يحقق العديد من المزايا للمنظمة إلا أن تطبيقه يواجه بعض المعوقات والتى من أهمها: (٤٨)
- محاولة إصلاح العمليات بدلاً من تغييرها جذرياً.
- عدم الاهتمام بالعنصر البشرى من حيث حسن اختياره وتدريبه وتحفيزه.
- عدم تأييد الإدارة العليا لعمليات إعادة الهندسة.
- عدم مراعاة احتياجات العميل ورغباته.

- عدم توافر نظام فعال للمعلومات لترشيد عملية اتخاذ القرارات حالة القيام بإعادة الهندسة.
- عدم تكوين فرق عمل مدربة ومكونة من جميع إدارات المنظمة مع عدم تزويدهم بالسلوكيات الإيجابية التي تنظم دورهم في إحداث التغيير المطلوب.
- ضعف الاهتمام بأنشطة البحوث والتطوير.
- عدم تخصيص الموارد لإجراء عمليات إعادة الهندسة.
- عدم وجود نوع من التنسيق والترابط والتكامل بين إدارات المنظمة المختلفة وبالتالي عدم تحقيق أهداف عملية إعادة الهندسة.
- ٢/٤ دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق نظام إعادة الهندسة:
- يعتبر أسلوب القياس المرجعي وسيلة فعالة لمساعدة نظام إعادة الهندسة على تجنب بعض المعوقات التي يواجهها عند التطبيق، كما أنه يعتبر أداة مساعدة لنجاح تطبيق هذا النظام، ويتضح ذلك فيما يلي :
- يعتبر أسلوب القياس المرجعي نقطة البداية لمجهودات إعادة الهندسة في كثير من المنظمات. (٤٩)
- يتم الاستعانة بمعلومات القياس المرجعي في دراسة إعادة هندسة كل من الأنشطة والعمليات والنظم والوظائف والمنتجات والخدمات بما يؤدي إلى تحسين ملموس في مقاييس الأداء .
- الاستعانة بمعلومات القياس المرجعي في إعادة هندسة تصميم وتطوير المنتجات مع المحافظة على جودتها حتى تلبي احتياجات ورغبات العملاء باعتبارهم عنصراً أساسياً في نجاح تطبيق عملية إعادة الهندسة .
- يساعد على التحديد الصحيح للأنشطة والعمليات المطلوب إعادة هندستها ومقارنتها بالأنشطة والعمليات للمنظمات المتميزة من أجل توجيه جهود فريق

إعادة الهندسة لها حتى يمكن تأديتها بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية من المنافسين .

- يساعد أسلوب القياس المرجعي المنظمات على التعلم من المنظمات المنافسة عن كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات في إعادة الهندسة بما يؤدي إلى تحسين الأداء وخفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية.^(٥٠)

وخلاصة القول أن الاعتماد على أسلوب إعادة الهندسة لكافة الأنظمة والعمليات والمنتجات بصورة جذرية وسريعة لتحقيق تحسين ملموس في مقاييس الأداء مثل: الجودة التكلفة، الإنتاجية، رضا العملاء غير كاف بل يجب تدعيمه بأسلوب القياس المرجعي من أجل تحقيق نجاح عملية إعادة الهندسة بصورة أكثر كفاءة وفاعلية .

الجانب الثالث الدراسة الميدانية

سوف يتناول هذا الجانب النقاط التالية :

- هدف الدراسة الميدانية .
- مجتمع الدراسة .
- تصميم استمارة الاستقصاء .
- الأساليب الإحصائية المستخدمة .
- نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض .

١- هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى تحديد مدى إدراك المسؤولين بالشركات محل الدراسة لمفهوم وأهمية أسلوب القياس المرجعي وأساسه وقواعده المختلفة التي تمكن من استخدام وتطبيق هذا الأسلوب وتحقيقه لأهدافه من حيث تجنب معوقات أساليب تطبيق المحاسبة الإدارية الحديثة والتي سبق ذكرها والعمل على زيادة فاعليتها .

٢- مجتمع الدراسة:

وصولا إلى هدف الدراسة الميدانية قامت الباحثة بإعداد قائمة استقصاء موجهة إلى المدير المالي ومدير التكاليف لعدد ثلاث وعشرون شركة في مجالات صناعية مختلفة تتمثل في الصناعات الغذائية وصناعة الأدوية وصناعة الأدوات الصحية ، وصناعة الأدوات الكهربائية وهي شركات مساهمة تتضمن شركات متعددة الجنسية وشركات محلية .

٣- تصميم استمارة الاستقصاء:

تنقسم استمارة الاستقصاء إلى ثلاثة مجموعات من الأسئلة موزعة كما يلي :

- أسئلة المجموعة الأولى : وهي عبارة عن معلومات عامة وتنقسم إلى معلومات عامة عن الشركة ومعلومات عن القوائم بملء الاستمارة .
- أسئلة المجموعة الثانية : وهي مجموعة من الأسئلة الخاصة بأسلوب القياس المرجعي وتتضمن ثمانية أسئلة الأول يهدف إلى الوقوف على مدى تطبيق أسلوب القياس المرجعي من عدمه والثاني يهدف إلى التعرف على المعوقات التي حالت دون تطبيق الشركة لهذا الأسلوب ، والثالث يهدف إلى تحديد المفهوم الأكثر أهمية للقياس المرجعي ، والرابع يهدف إلى تحديد أكثر الأشخاص قدرة على تطبيق أسلوب القياس المرجعي ، والخامس يهدف إلى توضيح السبب الأكثر أهمية لاستخدام هذا الأسلوب ، والسادس يهدف إلى تحديد الفائدة الأكثر أهمية لتطبيق الأسلوب ، والسابع يهدف إلى تحديد الطريقة الأكثر أهمية لجمع البيانات اللازمة للقياس المرجعي ، والثامن يهدف إلى تحديد أهم متطلبات نجاح أسلوب القياس المرجعي .
- أسئلة المجموعة الثالثة : وتتكون من مجموعة من الأسئلة التي تخص دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتتضمن ثلاثة عشر سؤالاً ، الأول يهدف إلى تحديد مدى إدراك المسؤولين بالشركات محل الدراسة لكون أسلوب القياس المرجعي أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والثاني يهدف إلى التعرف على مدى وضوح مفهوم إدارة الجودة الشاملة لدى المسؤولين ، والثالث يهدف إلى تحديد درجة أهمية المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام بالشركات محل الدراسة ، والرابع يهدف إلى تحديد مدى إدراك المسؤولين للدور الحيوي لأسلوب القياس المرجعي في الحد من المعوقات السابقة والعمل على زيادة فاعلية ونجاح تطبيق هذا النظام ويهدف السؤال الخامس إلى التعرف على مدى وضوح مفهوم نظام التكاليف المستهدفة لدى المسؤولين ، والسادس يهدف إلى تحديد درجة أهمية المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام بالشركات محل الدراسة ، والسابع يهدف إلى تحديد مدى إدراك المسؤولين

للدور الحيوى لأسلوب القياس المرجعى فى الحد من المعوقات السابقة والعمل على زيادة فاعلية ونجاح تطبيق هذا النظام .

ويهدف السؤال الثامن إلى التعرف على مدى وضوح مفهوم نظام التحسين المستمر لدى المسؤولين ، والتاسع يهدف إلى تحديد درجة أهمية المعوقات التى تحول دون تطبيق هذا النظام بالشركات محل الدراسة والعاشر يهدف إلى تحديد مدى إدراك المسؤولين للدور الحيوى لأسلوب القياس المرجعى فى الحد من المعوقات السابقة والعمل على زيادة فاعلية ونجاح تطبيق هذا النظام .

ويهدف السؤال الحادى عشر إلى التعرف على مدى وضوح مفهوم نظام إعادة الهندسة لدى المسؤولين ، والثانى عشر يهدف إلى تحديد درجة أهمية المعوقات التى تحول دون تطبيق هذا النظام بالشركات محل الدراسة ، والثالث عشر يهدف إلى تحديد مدى إدراك المسؤولين للدور الحيوى لأسلوب القياس المرجعى فى الحد من المعوقات السابقة والعمل على زيادة فاعلية ونجاح تطبيق هذا النظام .

٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لاختبار صحة الفروض تم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلى معتمدا فى عملية التشغيل على البرنامج الاحصائى (SPSS) .

أما الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل هذه البيانات فهى :

- أ- الأساليب الإحصائية الوصفية Descriptive Statistics (استخدام النسب المئوية والمتوسطات المرجحة) .
- ب- الأساليب الإحصائية اللامعلمية : Non - Parametric تستخدم هذه الأساليب بديلا عن الأساليب الإحصائية المعلمية لأسباب مختلفة منها صغر حجم العينة ، وقد استخدمت الأساليب الآتية :

- اختبار (كا^٢) لجودة المطابقة (لجودة التوفيق)
Chi- Square Test for Goodnees of Fit.
- اختبار معنوية الفرق بين متوسطين (مان – ويتني) .
Mann - Whitney Test.
- اختبار معنوية الفروق بين أكثر من متوسطين (كروسكال – واليس)
Kruskal – Wallis Test.
- ج- اختبار (كا^٢) للاستقلالية Chi – Square Test for Independence
- هـ- تحليل البيانات واختبار الفروض :
أولاً : تحليل بيانات العينة :
أ – توزيع مفردات العينة من الشركات الصناعية طبقاً لنوع الصناعة وطبيعة الشركة:

جدول رقم (١)
توزيع مفردات العينة من الشركات طبقاً لنوع الصناعة وطبيعة الشركة

نوع الصناعة	طبيعة الشركة					
	متعددة الجنسيات		محلية		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%
أدوات صحية	١٤	٩٣.	١	٦.٧	١٥	٦٥.
مواد غذائية	٢	٦٦.	١	٣٣.	٣	١٣.
أدوية	٢	٦٦.	١	٣٣.	٣	١٣.
كابلات كهربائية	٢	١٠٠.	–	–	٢	٨.٧

المجموع	٢٠	٨٧.٠	٣	١٣	٢٣	١٠٠
		٠		٠٠		%

يوضح جدول رقم (١) مايلي :

طبقا لنوع الصناعة فإن ٦٥ر٣٪ يمثلون شركات أدوات صحية منها ٩٣ر٣٪ (متعددة الجنسيات) ، و ٦٧٪ (شركات محلية) ، وأن ١٣٪ تمثل شركات مواد غذائية منها ٦٦ر٧٪ (متعددة الجنسيات و ٣٣ر٣٪ (شركات محلية) ، وبنفس النسبة ١٣٪ تمثل شركات أدوية منها ٦٦ر٧٪ (متعددة الجنسيات) و ٣٣ر٣٪ (شركات محلية) ، أما النوع الرابع فهي شركات صناعية كابلات كهربائية بنسبة ٨٧٪ والشركتان من الشركات متعددة الجنسيات .

وبصفة عامة فإن الشركات متعددة الجنسيات تمثل ٨٧٪ من مجموع الشركات في مقابل ١٣٪ شركات محلية .

ب - توزيع مفردات العينة طبقا للوظيفة والمؤهل العلمي للمسؤولين :

جدول رقم (٢)

توزيع مفردات العينة طبقا للوظيفة والمؤهل

الوظيفة	المؤهل العلمي							
	جامعى		ماجستير		دكتوراه		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
مدير تكاليف	١٠	٨٣.٤	١	٨.٣	١	٨.٣	١٢	٥٢.٢
مدير مالى	٩	٨١.٨	٢	١٨.٢	-	-	١١	٤٧.٨
المجموع	١٩	٨٢.٦	٣	١٣.٠	١	٤.٤	٢٣	١٠٠%

يوضح جدول رقم (٢) أن وظيفة (مدير التكاليف) تمثل ٥٢ر٢٪ من حجم العينة وأن وظيفة (مدير مالى) تمثل ٤٧ر٨٪ ، وأن الحاصلين على مؤهل جامعى

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

يمثلون ٨٢٦٪ في مقابل ١٣٪ لل حاصلين على درجة الماجستير ثم ٤٤٪ فقط يمثلون
الحاصلون على درجة الدكتوراه .



ج - توزيع الشركات طبقا لمدى تطبيق أسلوب القياس المرجعي:
جدول رقم (٣)

توزيع مفردات العينة طبقا لمدى تطبيق الشركة لأسلوب القياس المرجعي

هل تطبق الشركة أسلوب القياس المرجعي	العدد	النسبة المئوية
نعم تطبق	١٥	٦٥.٢
لا تطبق	٨	٣٤.٨
المجموع	٢٣	١٠٠%

يوضح جدول رقم (٣) أن النسبة المئوية للشركات التي تطبق أسلوب القياس المرجعي ٦٥.٢٪ في مقابل ٣٤.٨٪ لا يطبقون أسلوب القياس المرجعي . وهذا يدل على إدراك الكثير من الشركات محل الدراسة بأهمية تطبيق أسلوب القياس المرجعي .

د - تبين من إجابات المسئولين بالشركات محل الدراسة عن السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء والتي لا تطبق أسلوب القياس المرجعي أن من أهم المعوقات التي حالت دون تطبيقها لهذا الأسلوب تتركز بدرجة أكبر في : عدم الدعم والتأييد الكافي من قبل الإدارة ، صعوبة الحصول على معلومات مفيدة عن المنافسين ، مقاومة التغيير من قبل بعض العاملين ، نقص الموارد البشرية والمالية .

هـ - وبالنسبة للسؤال الثالث لم تتلقى الباحثة أى إجابات عن هذا السؤال من المسئولين عن الشركات محل الدراسة عن الصعوبات التي واجهتهم عند تطبيق أسلوب القياس المرجعي ، وقد يشير هذا إلى عدم مواجهة المسئولين في هذه الشركات لأية صعوبات ، وأيضا لان هذه الشركات من الشركات متعددة الجنسيات التي لديها الإمكانيات لتطبيق هذه الأساليب .

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

ثانياً : اختبار الفروض :

الفرض الأول : «لا يوجد تأثير لنوع الصناعة على درجة الأهمية لكل من أسباب استخدام أسلوب القياس المرجعي وفوائد تطبيقه ومتطلبات نجاحه» .

أ- أسباب استخدام أسلوب القياس المرجعي :

جدول رقم (٤)

توزيع مقدرات العينة طبقاً لاتجاهاتهم

حول أسباب استخدام أسلوب القياس المرجعي

المرتبة	المتوسط المرجح	الترتيب	ك ^٢	المتوسط	درجة الأهمية					أسباب استخدام أسلوب القياس المرجعي	المرتبة
					غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً		
١	٤,٦١	١	٤,٦١٧	٠,٢٠٢	-	-	٤,٣	٣٠,٥	٦٥,٢	أسلوب جيد للتخطيط الاستراتيجي	١
٢	٤,٤٣	٣	٢,٨٣٦	٠,٤١٨	-	٤,٣	٤,٣	٣٤,٨	٥٦,٥	أداة جيدة للتعليم الفعال والدخول في مجالات الابتكار والتجديد	٢
٣	٤,٣٥	٥	٣,٧٩٢	٠,٢٨٥	-	-	١٧,٤	٣٠,٤	٥٢,٢	تشجيع ثقافة التغيير وتطبيق فلسفة التحسين المستمر	٣
٤	٤,٣٥	٥	٦,٨٩٦	٠,٠٣٣	-	٤,٣	٨,٧	٣٤,٨	٥٢,٢	الحصول على أفضل الممارسات عن الشركات المتميزة وتوفير الوقت والجهد والمال في البحث عن هذه الممارسات	٤
٥	٤,٣٠	٧	٢,٧٠٧	٠,٤٣٩	-	٤,٣	١٣,٠	٣٠,٤	٥٢,٢	الرغبة في كسب مزايا تنافسية	٥
٦	٤,٣٩	٤	٥,٢٥٧	٠,١٥٤	-	٤,٣	١٣,٠	٢١,٧	٦٠,٩	تقديم احتياجات العملاء وإرضائهم	٦
٧	٤,٥٢	٢	٢,٧٩٢	٠,٤٥٢	-	-	١٧,٤	١٣,٠	٦٩,٦	تطوير طرق تحسين الأداء	٧
٨	٤,٣	٨	١,٦٤٢	٠,٦٥٠	٤,٣	١٣,٠	٨,٧	٣٤,٨	٣٩,١	تدعيم العمل بروح الفريق وما ينتج عن ذلك من مزايا للعامل والشركة	٨

❖ معنوية عند مستوى أقل من ٠.٠٥

يوضح جدول رقم (٤) أسباب مختلفة لاستخدام أسلوب القياس المرجعي . وتحليل نتائج الجدول نجد أن أكثر الأسباب أهمية من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة ، هو أنه «أسلوب جيد للتخطيط الاستراتيجي» وذلك بدرجة أهمية (متوسط مرجح) ٤٦١ر وهي تمثل درجة أهمية نسبية ٩٢٢٪، وفي الترتيب الثاني «تطوير طرق تحسين الأداء» بمتوسط مرجح ٤٥٢ر أي بدرجة أهمية نسبية ٩٠٪، أما الترتيب الثالث فكان «أداة جيدة للتعليم الفعال والدخول في مجالات الابتكار والتجديد» بدرجة أهمية نسبية ٨٨٦٪ ، وتزيد درجة الأهمية لباقي الأسباب عن ٨٥٪ فيما عدا السبب الثامن في القائمة (جدول رقم ٤) حيث تمثل درجة الأهمية النسبية لهذا السبب ٧٨٢٪ فقط .

ولدراسة مدى تأثير نوع الصناعة على درجة الأهمية لأسباب استخدام أسلوب القياس المرجعي تم استخدام اختبار تحليل التباين اللامعلمي (اختبار كروسكال - واليس) لدراسة معنوية الفروق بين متوسطات درجات الأهمية لكل من أسباب استخدام أسلوب القياس المرجعي ، حيث توضح نتائج جدول رقم (٤) أنه لا توجد فروق معنوية (جوهرية) حيث أن قيمة المعنوية أكبر من ٠.٠٥ لجميع الأسباب ما عدا السبب الرابع حيث كانت قيمته المعنوية تساوي ٠.٣٢ر وهي أقل من ٠.٠٥ ، أي أن لنوع الصناعة تأثير على درجة اهتمام مسئولى الشركات حول أن سبب استخدام أسلوب القياس المرجعي هو «الحصول على أفضل الممارسات عن الشركات المتميزة وتوفير الوقت والجهد والمال في البحث عن هذه الممارسات» .

ولدراسة معنوية الفروق بين متوسط درجات الأهمية بين كل من أنواع الصناعات الأربع ، حيث أثبتت نتائج تحليل اختبار (مان - ويتنى) أنه يوجد فرق معنوى بين متوسط درجات الأهمية بين كل من صناعة الأدوات الصحية من ناحية وصناعتى الأغذية والأدوية من ناحية أخرى .

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

ب - فوائد تطبيق استخدام أسلوب القياس المرجعي :

جدول رقم (٥)

توزيع مفردات العينة طبقاً لاتجاهاتهم حول فوائد تطبيق أسلوب القياس المرجعي

م	فوائد تطبيق أسلوب القياس المرجعي	درجة الأهمية					المتوسط المرجح	الترتيب	كا	المعنوية
		هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام				
١	خفض التكلفة	٧٨,٣	١٧,٤	-	-	٤,٣	٤,٦٥	١	١,٧١٥	٠,٦٣٤
٢	تحسين الجودة	٦٥,٢	٢٦,١	٤,٣	٤,٣	-	٤,٥٢	٣	١,٨٤٠	٠,٦٠٦
٣	زيادة القدرة التنافسية	٦٥,٢	٣٠,٤	-	٤,٣	-	٤,٥٧	٢	٢,٠٥٤	٠,٥٦١
٤	تحسين الوضع الحالي والمستقبلي للشركة في السوق المحلي والعالمي	٦٠,٩	٣٠,٤	٨,٧	-	-	٤,٥٢	٣	٣,١٩٧	٠,٣٦٢
٥	القدرة على فهم احتياجات المستهلك بشكل أكثر دقة	٣٤,٨	٤٧,٨	٤,٣	١٣,٠	-	٤,٠٤	٦	٣,٠٦	٠,٣٩١
٦	زيادة فاعلية تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية	٥٢,٢	٣٠,٤	١٣,٠	-	٤,٣	٤,٢٦	٥	٢,٩٣٠	٠,٤٠٣

تشير نتائج جدول رقم (٥) الى أن أهم فوائد تطبيق استخدام أسلوب القياس المرجعي هو «خفض التكلفة» حيث كانت قيمة المتوسط المرجح ٤ر٦٥ وهي تمثل درجة أهمية نسبية ٩٣٪ . وفي الترتيب الثاني ونسبة ٩١ر٤٪ كانت الفائدة التي على درجة كبيرة من الأهمية «زيادة القدرة التنافسية» ، وفي الترتيب الثالث بنسبة ٩٠ر٤٪ تأتي الفائدة «تحسين الجودة» وبنفس النسبة «تحسين الوضع الحالي والمستقبلي للشركة في السوق المحلي والعالمي» وفي الترتيب الخامس ونسبة ٨٢ر٢٪ تأتي الفائدة «زيادة فاعلية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية» . وفي المرتبة الأخيرة بدرجة أهمية نسبية ٨٠ر٨٪ «القدرة على فهم احتياجات المستهلك بشكل أكثر دقة» .

ولدراسة مدى تأثير نوع الصناعة على درجة الأهمية النسبية لفوائد استخدام أسلوب القياس المرجعي استخدم اختبار تحليل التباين اللامعلمي (اختبار

كروسكال – واليس) لدراسة معنوية الفروق بين متوسطات درجات الأهمية ككل من الفوائد المذكورة .

وأوضحت نتائج جدول رقم (٥) أنه لا توجد فروق معنوية (قيمة المعنوية أكبر من ٠.٠٥) بين متوسطات درجات الأهمية لفوائد تطبيق أسلوب القياس المرجعي طبقا لنوع الصناعة ، أى أنه لا يوجد تأثير لنوع الصناعة على درجات الأهمية لفوائد استخدام أسلوب القياس المرجعي .

ج – متطلبات نجاح أسلوب القياس المرجعي :

جدول رقم (٦)

توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم حول متطلبات نجاح أسلوب القياس المرجعي

الترتيب	كا	المعنوية	المتوسط المرجح	درجة الأهمية				متطلبات نجاح أسلوب القياس المرجعي	
				غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	
١	١,٥٨٢	٠,٦٦٣	٤,٨٣	-	-	-	١٧,٤	٨٢,٦	إنها عملية مستمرة وليست مشروع وقتي
٢	٤,٨٦٦	٠,١٨٢	٤,٦١	-	-	-	٣٩,١	٦٠,٩	الفهم الجيد لعمليات الشركة ومتطلبات التحسين
٣	٤,٣٠٧	٠,٢٤٠	٤,٢٢	-	٤,٣	١٣,٠	٣٩,١	٤٣,٥	الرغبة فى المشاركة فى المعلومات مع شركاء المقاييس المرجعية
٤	١,٧١٥	٠,٦٣٤	٤,٧٤	-	-	٤,٣	١٧,٤	٧٨,٣	الاهتمام والدعم الكافى من قبل الإدارة العليا
٥	٣,٥٧٩	٠,٣١١	٤,٤٣	-	-	٤,٣	٤٧,٨	٤٧,٨	الرغبة فى التغيير وتطبيق الأفكار الجديدة

توضح نتائج جدول رقم (٦) أن متطلبات نجاح أسلوب القياس المرجعي الخمس كانت على درجة كبيرة من الأهمية بحيث تراوحت قيمة المتوسط المرجح من ٤ر٢٢ إلى ٤ر٨٣ أى بدرجة أهمية نسبية ٨٤ر٤٪ إلى ٩٦ر٩٪ .

وكانت أهم هذه المتطلبات أهمية «أنها عملية مستمرة وليست مشروع وقتي» بنسبة ٩٦ر٦٪ ، وفى الترتيب الثانى «الاهتمام والدعم الكافى من قبل

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

الإدارة العليا» بنسبة ٩٤٫٨٪ . وفي الترتيب الثالث «الفهم الجيد لعمليات الشركة ومتطلبات التحسين» بنسبة ٩٢٫٢٪ ، وفي الترتيب الأخير «الرغبة في المشاركة في المعلومات مع شركاء المقاييس المرجعية» بنسبة ٨٤٫٤٪ .

ولدراسة مدى تأثير نوع الصناعة على درجة الأهمية لمتطلبات النجاح لأسلوب القياس المرجعي تم استخدام اختبار تحليل التباين اللامعلمي (كروسكال - واليس) ، ومن بيانات جدول رقم (٦) نجد أنه لا توجد فروق معنوية حيث كانت قيمة المعنوية أكبر من (٠٫٠٥) ، أي أنه لا يوجد تأثير لنوع الصناعة على درجات الأهمية النسبية لمتطلبات استخدام أسلوب القياس المرجعي .

ومن العرض السابق لنتائج الفرض الأول يتضح قبول صحة هذا الفرض .
الفرض الثاني: «لا توجد علاقة بين مدى استخدام الشركات لأسلوب القياس المرجعي ومفهوم أسلوب القياس المرجعي من حيث كونه عملية داخلية وخارجية في وقت واحد» .

جدول رقم (٧)

توزيع مفردات العينة طبقاً لاتجاهاتهم حول مفهوم أسلوب القياس المرجعي

مفهوم أسلوب القياس المرجعي		يطبق أسلوب القياس المرجعي		لا يطبق أسلوب القياس المرجعي		المجموع	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
٣	٢٠٠	١	١٢٠	٤	١٧٠	٤	١٧٠
٧	٤٦٠	٢	٢٥٠	٩	٣٩٠	١	٣٩٠
٥	٣٣٠	٥	٦٢٠	١٠	٤٣٠	٥	٤٣٠
١٥	١٠٠	٨	١٠٠	٢٣	١٠٠		

%						
---	--	--	--	--	--	--

قيمة كا^٢ = ١٨١٦ درجات الحرية = ٢ قيمة المعنوية = ٠.٤٠٣.

تشير نتائج جدول (٧) إلى أن الذين يعتبرون أن مفهوم أسلوب القياس المرجعى هو أنه عملية داخلية ويمثلون ١٧٤٪ ، والذين يعتبرونه عملية خارجية فقط يمثلون ٣٩١٪ وذلك فى مقابل ٤٣٥٪ يعتبرون أن مفهوم القياس المرجعى عملية داخلية وخارجية فى وقت واحد .

ولدراسة العلاقة بين مدى استخدام الشركات لأسلوب القياس المرجعى ومفهوم هذا الأسلوب من حيث كونه عملية داخلية وخارجية فى وقت واحد تم استخدام اختبار كا^٢ للاستقلالية . وتشير النتائج إلى أن قيمة كا^٢ = ١٨١٦ عند درجات حرية = ٢ وقيمة المعنوية = ٠.٤٠٣ وهى أكبر من ٠.٥ أى أنه لا توجد علاقة بين مدى استخدام الشركات لأسلوب القياس المرجعى ومفهومه من حيث كونه عملية داخلية وخارجية فى وقت واحد .

ومن العرض السابق لنتائج الفرض الثانى يتضح قبول صحة هذا الفرض رغم أن نسبة كبيرة من المسئولين فى الشركات محل الدراسة قد أجابت بأنه توجد علاقة بين مدى استخدام أسلوب القياس المرجعى ومفهومه من حيث كونه عملية داخلية وخارجية فى وقت واحد وهو عكس ما إنتهت إليه نتيجة الفرض من عدم وجود علاقة بينهما ، ويرجع سبب ذلك إلى صغر حجم العينة محل الدراسة مما أدى الى أن تكون نتيجة (كا^٢) = ١٨١٦ عند درجات حرية = ٢ وأن القيمة المعنوية = ٠.٤٠٣ وهى بذلك تكون أكبر من القيمة ٠.٥ فكانت النتيجة قبول صحة الفرض نتيجة وجود فرق جوهري فى إجابات المسئولين فى هذه الشركات والتي تدل عليه قيمة (كا^٢) المعنوية .

الفرض الثالث: «لا يوجد فرق جوهري بين المسئولين فى الشركات الصناعية المختلفة على ضرورة وجود فريق متخصص وثابت فى جميع المجالات لتطبيق أسلوب القياس المرجعى» .

جدول رقم (٨)
توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم
حول الأفراد الذين يجب الاستعانة بهم عند تطبيق أسلوب القياس المرجعي

الأفراد الذين يجب الاستعانة بهم		يطبق أسلوب القياس المرجعي		لا يطبق أسلوب القياس المرجعي		المجموع	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
٢	١٣.٠	-	-	٢	٨.٧		
٩	٦٠.٠	٦	٧٥.٠	١٥	٦٥.٠		
٤	٢٦.٠	٢	٢٥.٠	٦	٢٦.٠		
١٥	١٠.٠	٨	١٠.٠	٢٣	١٠.٠		

قيمة كا^٢ = ١١٥٦٥ درجات الحرية = ٢ قيمة المعنوية = ٠.٠٠٣
توضح نتائج جدول رقم (٨) أن الشركات التي تعتقد أنه يجب الاستعانة
«بخبراء خارجيين» عند تطبيق أسلوب القياس المرجعي يمثلون ٨٧٪ والذين
يعتقدون أنه يجب توفير «فريق عمل متخصص من نفس الشركة مكون لهذا الغرض
بصفة ثابتة» يمثلون ٦٥٪ ، أما الذين يعتقدون أنه يجب الاستعانة «بأفراد من
نفس الشركة يتم تشكيلهم مؤقتا» ٢٦٪ .

ولدراسة جودة مطابقة هذا التوزيع تم استخدام اختبار (كا^٢) لجودة المطابقة
نجد أن قيمة (كا^٢) تساوى ١١٥٦٥ عند درجتى حرية وأن قيمة المعنوية تساوى
٠.٠٠٣ وهى أقل من ٠.٠٥ أى أن اتجاهات مسئولى الشركات الصناعية المختلفة

تتفق على أهمية وجود فريق متخصص وثابت في جميع المجالات لتطبيق أسلوب القياس المرجعي حيث نال هذا الاختيار ٦٥٪ من مجموع الاختيارات .
ومن العرض السابق لنتائج الفرض الثالث اتضح صحة هذا الفرض .
الفرض الرابع: «لا يوجد فرق جوهري بين الصناعات المختلفة من حيث طرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي» .

جدول رقم (٩)

توزيع مفردات العينة طبقاً لاتجاهاتهم

حول طرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي

الترتيب	الدرجة	المتوسط	الترتيب	المتوسط	درجة الأهمية				طرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي	المنوية
					هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام	
١	٣	٣,٨٧	١٣,٠	٤,٣	٥٢,٢	٤,٣	-	-	جمع البيانات عن طريق الاجتماعات الدورية لمديري الشركات التي ترغب في الحصول على البيانات	٠,١٢٦
٢	٢	٣,٩١	٤,٣	٢٦,١	٣٩,١	٣٠,٤	-	-	جمع البيانات بشكل مستقل من قبل الشركة التي تحتاج إلى هذه البيانات	٠,٦٣١
٣	٣	٣,٨٧	-	٣٤,٨	٤٣,٥	٢١,٧	-	-	جمع البيانات عن طريق طرف ثالث له اتصالات بكافة الشركات التي ترغب في الحصول على البيانات	٠,٢٩١
٤	١	٤,٤٨	-	٨,٧	٢١,٧	٦٥,٢	٤,٣	-	جمع البيانات بصفة تعاونية عن طريق إنشاء قاعدة بيانات للشركات التي ترغب الحصول على بيانات	٠,٤٣١

توضح نتائج جدول رقم (٩) وجود طرق متعددة لجمع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي ومن أهمها الطرق الأربعة المذكورة بالجدول .

ولترتيب هذه الطرق من حيث درجة الأهمية نجد أن أهم هذه الطرق من وجهة نظر المسؤولين من مفردات العينة هي « جمع البيانات بصفة تعاونية عن طريق إنشاء قاعدة بيانات للشركات التي ترغب الحصول على بيانات » وذلك بمتوسط مرجح ٤٨ر٤ أى بدرجة أهمية نسبية ٨٩ر٦ ٪ ، أما باقى الطرق المذكورة فى الجدول كانت درجة أهميتها أقل من ٨٠ ٪ .

ولدراسة جوهرية الفروق بين متوسطات درجات الأهمية لطرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعى طبقا لنوع الصناعة تم استخدام اختبار (كروسكال - واليس) .

وتوضح نتائج جدول رقم (٩) أنه لا توجد فروق معنوية حيث كانت قيمة المعنوية أكبر من ٠.٠٥ . أى أنه لا يوجد فرق جوهري بين الصناعات المختلفة لاختيار طرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعى . ومن العرض السابق لنتائج الفرض الرابع اتضح صحة هذا الفرض .

الفرض الخامس : « لا يوجد فرق جوهري بين الشركات محل الدراسة من حيث أهمية أسلوب القياس المرجعى فى خفض معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة » .

تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن جميع مسئولى الشركات فى جميع القطاعات الصناعية محل الدراسة وبنسبة ١٠٠ ٪ يعتبرون أن أسلوب القياس المرجعى هو أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .

أ - دراسة الأهمية النسبية لمعوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة:

أفادت النتائج فهم مسئولى الشركات لنظام الجودة الشاملة وفلسفته وإستراتيجيته التى تهدف إلى التحسين المستمر فى جودة أداء جميع العمليات

والمنتجات والخدمات بما يتفق مع معايير الجودة وتحقيق رضا ولاء العملاء وذلك بنسبة ١٠٠٪.



دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

جدول رقم (١٠)
توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم حول معوقات تطبيق نظام
إدارة الجودة الشاملة

المعنوية	كا	الترتيب	المتوسط المرجح	درجة الأهمية					معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة
				غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	
٠,٧٣٤	١,٢٧٨	١	٤,٣٥	٤,٣	٤,٣	٤,٣	٢٦,١	٦٠,٩	١ إغفال دور المورد في تحقيق الجودة
٠,٥٥٠	٢,١٠٧	٣	٤,٠٠	٤,٣	٨,٧	١٣,٠	٣٠,٤	٤٣,٥	٢ عدم القدرة على التنبؤ بإستراتيجيات المنافسين فيما يتعلق بتكلفة الجودة
٠,٣٢٩	٣,٤٣٥	٥	٣,٧٤	٤,٣	٨,٧	١٧,٤	٤٧,٨	٢١,٧	٣ عدم مشاركة العاملين في وضع برامج الجودة
٠,٠٣٩	٦,٣٥	٤	٣,٨٧	٨,٧	٤,٣	١٧,٤	٣٠,٤	٣٩,١	٤ عدم القدرة على التعبير عن احتياجات العملاء بشكل واضح
٠,٤٥٠	٢,٦٤٣	٢	٤,١٧	٤,٣	٤,٣	١٣,٠	٢٦,١	٥٢,٢	٥ عدم توافر المعلومات الخارجية عن تكلفة ومستوى جودة المنتجات في الشركات المتميزة في الصناعة

❖ معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠٥

وطبقا لجدول رقم (١٠) فانه يوجد العديد من معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ، ولدراسة درجة أهمية هذه المعوقات أتضح من نتائج جدول رقم (١٠) أن أكثر هذه المعوقات أهمية من وجهة نظر مفردات الدراسة «إغفال دور الموردين في تحقيق الجودة» وذلك بمتوسط مرجح ٤,٣٥ أى بدرجة أهمية نسبية ٨٧٪، وفي الترتيب الثانى «عدم توافر المعلومات الخارجية عن تكلفة ومستوى جودة المنتجات في الشركات المتميزة في الصناعة» وذلك بمتوسط مرجح ٤,١٧ أى بدرجة أهمية نسبية ٨٣٪ .

ويتفق جميع المسئولين عن الشركات الصناعية في درجات اهتمامهم نحو تلك المعوقات ماعدا «عدم القدرة على التعبير عن احتياجات العملاء بشكل

واضح» ، حيث توجد فروق جوهرية بين المسؤولين طبقا لنوع الصناعة حول درجة أهمية هذا المعوق وذلك طبقاً لاختيار تحليل التباين اللامعلمي (كروسكال – واليس) حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٣٩ ر.٠ وهى أقل من ٠.٠٥ وترى الباحثة أن بعض المسؤولين بالشركات محل الدراسة ليس لديهم إدراك كافى بضرورة التعبير السليم عن احتياجات العملاء رغم أهميته الحيوية فى دعم القدرة التنافسية .

ب - دراسة الأهمية النسبية لمعوقات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة:

جدول رقم (١١)

توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم حول معوقات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة

الترتيب	كا	المعنوية	المتوسط المرجح	درجة الأهمية					معوقات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة	
				غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا		
١	٤,١٠١	٠,٢٥١	٤,٥٧	-	-	٤,٣	٣٤,٨	٦٠,٩	اعتماد نظام التكاليف المستهدفة على التكاليف التاريخية	
٢	٤,١٠٤	٠,٢٥٠	٤,٣٩	-	-	٤,٣	٥٢,٢	٤٣,٥	يؤدى تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة إلى اختلاف النتائج التى يمكن الحصول عليها من استخدام كل طريقة	
٣	٣,١٧٥	٠,٣٦٥	٤,١٣	-	١٣,٠	٤,٣	٣٩,١	٤٣,٥	تعارض المصالح بين المسؤولين عن تحديد التكلفة المستهدفة مثل الموردين والمهندسين ومحاسبى التكاليف	
٤	٣,٧٠٦	٠,٢٩٥	٣,٧٠	-	٢٢,٠	٢٦,١	٣٩,١	٢١,٧	تحتاج عملية تحديد التكاليف المستهدفة الى وقت طويل للتطوير والتحسين مما يؤثر على تأخير عرض المنتج والموقف التنافسى للشركة	

تشير نتائج جدول رقم (١١) إلى أن «اعتماد نظام التكاليف المستهدفة على التكاليف التاريخية» يعتبر أكثر المعوقات أهمية من وجهة نظر المسؤولين

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

بالشركات حيث كانت قيمة المتوسط المرجح ٤٥٧ر٤ أى بدرجة أهمية نسبية ٩٠٪ وتأتى المعوقات الأخرى بنفس ترتيبها فى الجدول حيث كانت درجة الأهمية النسبية للمعوق الثانى ٨٧ر٨٪ والثالث ٨٢ر٦٪ والرابع ٧٤٪ فقط . وقد أثبتت نتائج اختبار (كروسكال - واليس) أنه لا توجد فروق جوهرية بين اتجاهات المسؤولين بالشركات حول درجة الأهمية لمعوقات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة .

ج - دراسة الأهمية النسبية لمعوقات تطبيق نظام التحسين المستمر:
جدول رقم (١٢)

توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم حول معوقات تطبيق نظام التحسين المستمر

معلومات تطبيق نظام التحسين المستمر	هام جدا	هام	درجة الأهمية			المرج	الترتيب	كا	المعنوية
			هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية				
١ مقاومة العاملين لجهود التحسين المستمر لإحساسهم أن هذه الجهود لن تعود عليهم بأى فائدة	٤٧,٨	٣٠,٤	٢١,٧	-	-	٤,٢٦	٣	٧,٧٠٠	*٠,٠٢٧
٢ عدم توافر نظام معلومات سليم عن الجوانب التى يجب أن تركز عليها جهود التحسين المستمر	٥٢,٢	٣٩,١	-	٤,٣	٤,٣	٤,٣٠	٢	٢,٥١٠	٠,٤٧٣
٣ التحديد الضاغط لجوانب التحسين المستمر	٣٠,٤	٥٦,٥	٨,٧	-	٤,٣	٤,٠٩	٤	٧,١١٤	*٠,٠٣٩
٤ تركيز الجهود حول العلاج الظاهرى للمشكلة دون علاج السبب الحقيقى لها	٣٩,١	٣٩,١	١٣,٠	٤,٣	٤,٣	٤,٠٤	٥	٥,١٣٢	٠,١٦٢
٥ عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء مما يجعل من الصعب الوصول إلى الأهداف المرجوة من جهود التحسين المستمر	٧٣,٩	٢١,٧	-	-	٤,٣	٤,٦١	١	١,٧٧٤	٠,٦٢١

❖ معنوية عند مستوى أقل من ٠.٠٥

بالإشارة إلى نتائج جدول رقم (١٢) يتضح أن أهم معوقات تطبيق نظام التحسين المستمر السبب الخامس في الجدول وهو «عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء مما يجعل من الصعب الوصول إلى الأهداف المرجوة من جهود التحسين المستمر» بمتوسط مرجح ٤٦١ أى بدرجة أهمية نسبية ٩٢٢٪. أما الترتيب من الثانى إلى الخامس فكان كالتالى :المعوق الثانى بالجدول بدرجة أهمية ٨٦٪ والمعوق الأول بالجدول بدرجة أهمية ٨٥٦٪ أما المعوق الخامس والأخير فى الترتيب فكان كالمعوق الرابع بالجدول بدرجة أهمية نسبية ٨٠٨٪ .

كما تشير النتائج إلى أن المسؤولين بالشركات المختلفة يتفقون فى اتجاهاتهم حول المعوقات الثانى والرابع والخامس فى الجدول وذلك طبقا لنتائج اختبار (كروسكال - واليس) حيث كانت قيمة المعنوية أكبر من ٠.٠٥ ، أما المعوقين الأول والثالث فقد اختلفت الاتجاهات حولهما من حيث درجة الأهمية حيث كانت قيمة المعنوية أقل من ٠.٠٥ طبقا لاختبار (كروسكال - واليس).

فبالنسبة للمعوق الأول كانت قيمة المعنوية طبقا لاختبار (كروسكال - واليس) ٠.٢٧ ، وباستخدام اختبار (مان - ويتنى) اتضح أن الفرق الجوهرى ينحصر بين درجة اهتمام المسؤولين بشركات الأدوات الصحية وشركات المواد الغذائية حيث كانت قيمة المعنوية ٠.٣٣ ، أما بالنسبة للمعوق الثالث كانت قيمة المعنوية طبقا لاختبار (كروسكال - واليس) ٠.٣٤ ، وباستخدام اختبار (مان - ويتنى) اتضح أنه يوجد فرق جوهرى بين درجة الأهمية النسبية لمسئولى شركات الأدوات الصحية وشركات الأدوية بمستوى معنوية ٠.٠٢٥ .

د - دراسة الأهمية النسبية لمعوقات تطبيق نظام إعادة الهندسة:

جدول رقم (١٣)

توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم حول معوقات تطبيق نظام إعادة الهندسة

المعقوبات تطبيق نظام إعادة الهندسة	الترتيب	المتوسط المرجح	الترتيب	كا	المعنوية	درجة الأهمية				
						هام	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام
١	عدم توافر نظام فعال للمعلومات لترشيد عملية اتخاذ القرارات عند تطبيق أسلوب إعادة الهندسة	٣	٤,٣٠	٥,٤٥٧	٠,١٤١	٨,٧	٣٤,٨	٥٢,٢	-	٤,٣
٢	محاولة إصلاح العمليات بدلا من تغييرها	٣ م	٤,٣٠	٤,٣٥٥	٠,٢٢٦	١٧,٤	٣٤,٨	٤٧,٨	-	-
٣	عدم الاهتمام بالعنصر البشري من حيث حسن اختياره وتدريبه وتحفيزه	١	٤,٥٧	٢,٢٠٤	٠,٥٢١	٤,٣	١٧,٤	٧٣,٩	-	٤,٣
٤	عدم تخصيص موارد لإجراء عملية إعادة الهندسة	٥	٤,٢٢	٣,٢٧٣	٠,٣٥١	٨,٧	٤٣,٥	٤٣,٥	-	٤,٣
٥	ضعف الاهتمام بأنشطة البحوث والتطوير	٦	٤,٠٠	٣,٤١٠	٠,٣٣٣	٨,٧	٣٩,١	٣٩,١	٨,٧	٤,٣
٦	الافتقار إلى العمل الجماعي	٢	٤,٣٥	٤,٨٩٧	٠,١٨٠	٨,٧	٣٠,٤	٥٦,٥	-	٤,٣
٧	عدم مراعاة احتياجات المستهلك ورغباته	٧	٣,٧٥	٢,٥٢٢	٠,٤٧١	٢١,٧	٢١,٧	٣٩,١	٨,٧	٨,٧

يتضح من جدول رقم (١٣) أن أكثر معوقات تطبيق نظام إعادة الهندسة هو المعوق الثالث بالجدول المشار إليه، حيث كانت قيمة المتوسط المرحح ٤,٣٥٧ أي بدرجة أهمية نسبية ٩١,٤٪. ويأتى فى الترتيب على التوالى المعوقات السادس بدرجة أهمية نسبية ٨٧٪ ثم الأول والثانى بنفس درجة الأهمية ٨٦٪ أما الترتيب الأخير كان للمعوق السابع بدرجة أهمية نسبية ٧٥٪.

وباستخدام اختبار (كروسكال - واليس) اتضح أنه لا توجد فروق جوهرية بين متوسطات درجات الأهمية طبقاً لنوع الصناعة بجميع المعوقات المذكورة حيث كانت قيمة المعنوية أكبر من ٠.٠٥ .

ومن العرض السابق لنتائج الفرض الخامس اتضح صحة هذا الفرض .

الفرض السادس «لا يوجد فرق جوهري بين الشركات محل الدراسة من حيث أهمية ودور أسلوب القياس المرجعي في تدعيم فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة» .

جدول رقم (١٤)

توزيع مفردات العينة طبقاً لاتجاهاتهم حول مدى الحد من معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة باستخدام أسلوب القياس المرجعي

المعنوية	قيمة كا ^٢	المتوسط المرجح	درجة الأهمية					مدى الحد من معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة باستخدام أسلوب القياس المرجعي
			غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
٠.٠٠٠١	١٧.٦٥٢	٤.٠٠٤	٨.٧	٤.٣	٤.٣	٣٩.١	٤٣.٥	

تشير نتائج جدول رقم (١٤) إلى درجة أهمية استخدام أسلوب القياس المرجعي في الحد من معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ، حيث كانت قيمة المتوسط المرجح ٤.٠٤ بدرجة أهمية نسبية ٨٠.٨٪ .

أى أن المسؤولين بالشركات الصناعية يؤيدون بدرجة كبيرة أهمية استخدام أسلوب القياس المرجعي للحد من معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة .

وباستخدام اختبار (كا^٢) لجودة المطابقة نجد أن قيمة (كا^٢) تساوى ١٧٦٥٢ وقيمة المعنوية ٠.٠٠٠١ .

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

أى أن توزيع اتجاهات مفردات الدراسة طبقا لدرجات اهتمامهم تؤكد
الأهمية النسبية لاستخدام أسلوب القياس المرجعي للحد من معوقات تطبيق نظام
إدارة الجودة الشاملة .

جدول رقم (١٥)

توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم حول مدى الحد من معوقات تطبيق نظام التكاليف
المستهدفة باستخدام أسلوب القياس المرجعي

المنعوية	قيمة ك ^٢	المتوسط المرجح	درجة الأهمية					مدى الحد من معوقات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة باستخدام أسلوب القياس المرجعي
			غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	
٠,٠٠٥	١٣,٠٠٠	٤,١٧	٤,٣	-	٨,٧	٤٧,٨	٩٣,١	

وتوضح نتائج جدول رقم (١٥) توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم حول
درجة الأهمية لاستخدام أسلوب القياس المرجعي للحد من معوقات تطبيق نظام
التكاليف المستهدفة. وتشير النتائج إلى الأهمية النسبية لتلك الاتجاهات بدرجة
٨٢,٤٪ .

وتؤيد نتائج اختبار (كا^٢) لجودة المطابقة ذلك التوزيع حيث كانت قيمة
المنعوية أقل من ٠,٠٥ .

جدول رقم (١٦)

توزيع مفردات العينة طبقا لاتجاهاتهم حول مدى الحد من معوقات تطبيق نظام
التحسين المستمر باستخدام أسلوب القياس المرجعي

المنعوية	قيمة ك ^٢	المتوسط المرجح	درجة الأهمية					مدى الحد من معوقات تطبيق نظام التحسين المستمر باستخدام أسلوب القياس المرجعي
			غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	
٠,٠٢٥	٧,٤٣٥	٣,٨٧	-	١٣,٠	١٣,٠	٤٧,٨	٢٦,١	

وتوضح نتائج جدول رقم (١٦) إلى أن درجة أهمية استخدام أسلوب القياس المرجعي للحد من معوقات استخدام نظام التحسين المستمر تصل إلى ٧٧٪.

وأيضاً، فإن قيمة المعنوية باستخدام اختبار (كا^٢) لجودة المطابقة تساوى ٠.٢٥ وهى أقل من ٠.٠٥، أى أن مفردات الدراسة يتفوقون على هذه الاتجاهات.

جدول رقم (١٧)

توزيع مفردات العينة طبقاً لاتجاهاتهم حول مدى الحد من معوقات تطبيق نظام إعادة الهندسة باستخدام أسلوب القياس المرجعي

المعنوية	قيمة كا ^٢	المتوسط المرجح	درجة الأهمية					مدى الحد من معوقات تطبيق إعادة الهندسة باستخدام أسلوب القياس المرجعي
			غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	جدا	
٠,٠٠٣	٧,٤٣٥	٤,١٣	-	٤,٣	٢١,٧	٣٠,٤	٤٣,٥	

وبالنظر إلى جدول رقم (١٧) نجد أن درجة الأهمية بالنسبة لمسئولى الشركات حول مدى الحد من معوقات تطبيق أسلوب إعادة الهندسة باستخدام أسلوب القياس المرجعي تساوى ٨٢٪، وأن قيمة المعنوية ٠.٠٣ تؤكد جودة مطابقة توزيع اتجاهات مفردات الدراسة من حيث درجة الأهمية.

مما سبق يتضح أن اتجاهات مسئولى الشركات الصناعية تتفق على الأهمية النسبية لاستخدام أسلوب القياس المرجعي فى الحد من معوقات تطبيق نظم المحاسبة الإدارية الحديثة التى تتمثل فى أنظمة إدارة الجودة الشاملة والتكاليف المستهدفة والتحسين المستمر وكذلك أسلوب إعادة الهندسة.

ومن العرض السابق لنتائج الفرض السادس اتضح صحة هذا الفرض.

كما تبين أن استخدام أسلوب القياس المرجعي يعمل فى الوقت نفسه على زيادة فاعلية تحسين مستوى الجودة والتمكن من تطبيق معايير الجودة والعمل على خفض التكلفة نتيجة مقارنة التكلفة المستهدفة للشركة بالتكلفة المستهدفة للمنافسين وذلك لتعظيم نقاط القوة وتلافي نقاط الضعف فى الأداء.

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

كما يساعد أسلوب القياس المرجعي على خفض التكلفة من خلال تعظيم نقاط الضعف في الأداء مقارنة بالمنافسين من خلال التحسين المستمر .
وفيما يتعلق بأهمية أسلوب القياس المرجعي بالنسبة لتطبيق أسلوب إعادة الهندسة فإنه يعمل على تحقيق تحسين ملموس في مقاييس الأداء مثل الجودة والتكلفة والخدمة .



نتائج البحث

أولاً : نتائج الجانب النظرى :

- لا يوجد تعريف واحد لأسلوب القياس المرجعى يمكن القول بأنه أفضل تعريف له .
- يعتبر أسلوب القياس المرجعى أحد أساليب تطوير نظم معلومات المحاسبة الإدارية خاصة فى ظل المنافسة الهائلة على المستوى العالمى ومحاولة اتباع الممارسات الناجحة داخل الصناعة وبين الصناعات المختلفة .
- اتفق كثير من الباحثين حول أنواع القياس المرجعى ، حيث يمكن حصر هذه الأنواع فى أربعة أنواع هى القياس المرجعى الداخلى ، والقياس المرجعى المنافس ، والقياس المرجعى الوظيفى ، والقياس المرجعى العام ، وقد أضاف بعض الباحثين الأنواع التالية للقياس المرجعى : القياس المرجعى الاستراتيجى ، القياس المرجعى المتعلق بالمنتجات ، القياس المرجعى للأداء .
- لأسلوب القياس المرجعى فوائد عديدة منها : المساعدة فى تحسين القدرة التنافسية للمنظمة ، وطرق الأداء ، وتحسين فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، كما أنه أداة جيدة لتحسين التخطيط الاستراتيجى للمنظمة ، إلى غير ذلك .
- ينبغى توافر مجموعة من مبادئ السلوك الأخلاقى لأسلوب القياس المرجعى منها : مبدأ القانونية ، التبادل ، الوثوق ، الاستخدام ، إلى غير ذلك من مبادئ تحقق لهذا الأسلوب النجاح .
- تختلف طرق جمع البيانات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب ، حيث قد يتم جمع البيانات بشكل مستقل ، أو عن طريق قاعدة بيانات للمنظمات المتعاونة فى تطبيق هذا الأسلوب ، أو جمع البيانات عن طريق طرف ثالث بواسطة مستشار خارجى ، أو عن طريق الاجتماعات العلنية الدورية لمديرى المنظمات

المتعاونة ، وفي كل الأحوال ينبغي ضرورة اختيار الطريقة المناسبة للمنظمة والتي تحقق أقل تكلفة ممكنة مع أكبر منفعة ممكنة .

- يعتمد إختيار شركاء أسلوب القياس المرجعي على عدة عوامل منها : العمل على زيادة عدد الشركاء ، اختيار الشركاء من نفس الحجم للاستفادة من عمليات التعلم وخفض تكلفة التطبيق ، اختيار الشركاء بحيث يكونوا قريبين من سنوات خبرة بعضهم إختيار الشركاء حسب قدم أو حداثة العهد بالصناعة ، إلى غير ذلك .
- يوجد اتفاق على خطوات ومراحل القياس المرجعي وهي : مرحلة التخطيط ، مرحلة البحث عن الشركاء ، مرحلة جمع وتحليل البيانات ، مرحلة تقييم وتطبيق أسلوب القياس المرجعي بالمنظمة .
- ينبغي توافر مجموعة من المتطلبات لتحقيق نجاح أسلوب القياس المرجعي من أهمها : دعم وتأييد الإدارة ، الرغبة في المشاركة في تبادل المعلومات مع الشركاء ، الرغبة في التغيير والتحسين من جانب الإدارة والعاملين ، العمل على تكامل المعلومات المالية وغير المالية ، إلى غير ذلك .
- قد تقع بعض المنظمات في بعض المفاهيم الخاطئة عند تطبيق أسلوب القياس المرجعي منها : الاعتقاد بأنه عملية وقتية لكسب مزايا تنافسية قصيرة الأجل ، الاعتقاد بأنه ما هو إلا عملية مقارنة أرقام مالية فقط ، الاعتقاد بأنه أسلوب يهتم بالمقارنة مع المنافسين في نفس الصناعة فقط ، إلى غير ذلك من مفاهيم خاطئة يجب تلافيها حتى يتم تطبيق أسلوب القياس المرجعي على أسس سليمة .

- من أهم معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة : عدم التحديد الدقيق والواضح لمتطلبات وتوقعات العملاء بالنسبة لعملية تصميم المنتج ، قصور المعلومات الداخلية والخارجية عن مستوى الجودة وتكلفة المنتج ، صعوبة التنبؤ

باستراتيجيات المنافسين بالنسبة للجودة ، إهمال خدمات ما بعد البيع ، إلى غير ذلك من معوقات .

- لأسلوب القياس المرجعي دور فعال في تطبيق الجودة الشاملة ، ويتضح ذلك من ضرورة التركيز على العملاء ، وتوفير المعلومات للجودة الشاملة عن أفضل رواد الجودة ، محاولة التوصل إلى مقاييس أداء موضوعية للجودة بدلا من المقاييس التاريخية ، إلى غير ذلك .

- من أهم المعوقات التي تحول دون التطبيق الناجح لنظام التكاليف المستهدفة : زيادة الضغط على الموردين لتقديم أسعار تنافسية ، وزيادة الضغط على مهندسي التصميم بالشركة لخفض التكاليف بكل الطرق ، والتركيز على التكاليف التاريخية داخل الشركة مع عدم الاهتمام بتكاليف المنافسين ، إلى غير ذلك من معوقات .

- لأسلوب القياس المرجعي دور فعال في خفض التكاليف المستهدفة وإزالة معوقات تطبيقها ، ويتضح ذلك مما يلي : يعمل على توفير معلومات عن المنافسين سواء بالنسبة لعمليات التصميم أو المسارعة في عملية تسليم المنتج ، التعلم من تصميم وتحسين منتجات المنافسين سواء بالنسبة للأسعار أو طرق تحديد التكلفة المستهدفة ، إلى غير ذلك .

- من أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التحسين المستمر بنجاح : التحديد الخاطئ لمواطن التحسين المستمر ، وعدم توافر نظام سليم لقياس الأداء مما يعوق تحقيق أهداف التحسين المستمر ، إلى غير ذلك من معوقات .

- لأسلوب القياس المرجعي دور فعال في تطبيق نظام التحسين المستمر ، ويتضح ذلك من توفيره لمقاييس أداء مرجعية تحقق قياس وتحسين الأداء ، والعمل على توفير معلومات كافية عن أنشطة المنظمة وأنشطة المنافسين ، والعمل على توجيه نظر الإدارة نحو العمليات المطلوب خفض تكلفتها ، إلى غير ذلك .

- من أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام إعادة الهندسة بنجاح : عدم الاهتمام باختيار العنصر البشري ، عدم دعم الإدارة العليا لعمليات إعادة

الهندسة ، ضعف الاهتمام بأنشطة البحوث والتطوير ، إلى غير ذلك من معوقات .

- لأسلوب القياس المرجعي دون فعال في نجاح تطبيق نظام إعادة الهندسة ، ويتضح ذلك من توفير هذا الأسلوب للمعلومات اللازمة لتطوير المنتجات مع المحافظة على جودتها ، كما أنه يعمل على التحديد الدقيق للأنشطة والعمليات المطلوب إعادة هندستها مع مقارنتها بالأنشطة والعمليات المتميزة لدى المنافسين ، إلى غير ذلك .

ثانيا : نتائج الجانب الميداني :

- تبين أن الشركات محل الدراسة التي تطبق أسلوب القياس المرجعي تمثل النسبة الأكبر مما يدل على إدراك المسؤولين بهذه الشركات لأهمية تطبيق هذا الأسلوب .
- اتضح أن الشركات التي لا تطبق أسلوب القياس المرجعي تواجه العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيقها لهذا الأسلوب ومن أهمها : عدم الدعم والتأييد الكافي من قبل الإدارة وصعوبة الحصول على معلومات مفيدة عن المنافسين ، مقاومة التغيير من قبل بعض العاملين ، نقص الموارد البشرية والمالية .
- وبالنسبة لإثبات صحة الفرض الأول تبين مايلي :
 - إن أكثر الأسباب أهمية لاستخدام أسلوب القياس المرجعي هو أنه أسلوب جيد للتخطيط الاستراتيجي ويليه في الترتيب قدرته على تطوير طرق تحسين الأداء ، وأنه أداة جيدة للتعلم الفعال .
 - إن نوع الصناعة له تأثير على درجة اهتمام مسئولي الشركات حول اختيار الأسباب الأكثر أهمية لاستخدام أسلوب القياس المرجعي بالنسبة لغالبية المسؤولين وإن كان قد اتضح وجود فرق معنوي بين متوسط ودرجات

- الأهمية بين كل من صناعة الأدوات الصحية من ناحية وصناعات الأغذية والأدوات الصحية من ناحية أخرى .
- تبين أن من أهم فوائد تطبيق أسلوب القياس المرجعي من وجهة نظر المسؤولين بالشركات محل الدراسة هي العمل على خفض التكلفة وزيادة القدرة التنافسية للشركة والعمل على تحسين الجودة إلى غير ذلك .
- أتضح عدم وجود تأثير لنوع الصناعة على درجات الأهمية النسبية للفوائد التي يحققها تطبيق أسلوب القياس المرجعي .
- أتضح أن من أهم متطلبات نجاح أسلوب القياس المرجعي أنه عملية مستمرة وليست وقتية مع ضرورة توافر الدعم والاهتمام الكافي من قبل الإدارة إلى غير ذلك .
- أما بالنسبة لإثبات صحة الفرض الثاني فقد تبين أن النسبة الأكبر من المسؤولين يعتبرون أن مفهوم القياس المرجعي يتركز حول كونه عملية داخلية وخارجية في وقت واحد .
- أما بالنسبة لإثبات صحة الفرض الثالث فقد تبين أن النسبة الأكبر من المسؤولين يعتقدون أنه يجب توفير فريق عمل متخصص من نفس الشركة يتم تكوينه لهذا الغرض بصفة ثابتة .
- أما بالنسبة لإثبات صحة الفرض الرابع فقد تبين أن النسبة الأكبر من المسؤولين ترى أن من أكثر طرق جمع البيانات أهمية أن يتم ذلك بصفة تعاونية عن طريق إنشاء قاعدة بيانات للشركات التي ترغب في الحصول على البيانات .
- أما بالنسبة لإثبات صحة الفرض الخامس فقد تبين مايلي :
- اتفق جميع المسؤولين في الشركات بأن أسلوب القياس المرجعي هو أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .
- يوجد العديد من معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة والتي تبين من نتائج الدراسة الميدانية ان من أهمها : إغفال دور الموردين في تحقيق الجودة

يليهما عدم توافر المعلومات الخارجية عن تكلفة ومستوى جودة المنتجات
في الشركات الرائدة .

- إن من أهم معوقات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة كما تبين من الدراسة الميدانية اعتماده على التكاليف التاريخية يليه تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة وبالتالي اختلاف النتائج المترتبة عليها ، إلى غير ذلك .
- إن من أهم معوقات تطبيق نظام التحسين المستمر هو عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء يليه عدم توافر نظام معلومات سليم عن الجوانب التي يجب التركيز عليها ، إلى غير ذلك .
- إن من أهم معوقات تطبيق نظام إعادة الهندسة عدم الاهتمام بالعنصر البشري من حيث حسن اختياره وتدريبه وتحفيزه ، يليه الافتقار إلى العمل الجماعي ، إلى غير ذلك .
- أما بالنسبة لإثبات صحة الفرض السادس فقد اتضح تأييد المسؤولين بالشركات محل الدراسة بدرجة كبيرة نحو استخدام أسلوب القياس المرجعي للحد من معوقات تطبيق أنظمة : إدارة الجودة الشاملة ، التكاليف المستهدفة ، التحسين المستمر ، إعادة الهندسة ، وهو ما يوضح اتفاق اتجاهات مسؤولي الشركات الصناعية في هذا الجانب .

توصيات البحث:

- على المنظمات الصناعية المصرية أن تأخذ بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي أثبتت فاعليتها في تحسين أداء المنظمة .
- ضرورة استخدام أسلوب القياس المرجعي كوسيلة تطوير هامة لأنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية .

- العمل على مشاركة جهة مصرية مثل معهد المحاسبين والمراجعين المصرى أو الغرف التجارية والصناعية فى قواعد البيانات الدولية المرتبطة بأسلوب القياس المرجعى لتوفير البيانات والمعلومات عن المنظمات الرائدة على المستوى الدولى .
- إعادة تأهيل محاسبى التكاليف والمحاسبين الإداريين لمواجهة التغيرات فى بيئة الأعمال الحديثة والإلمام بأساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة التى حققت نجاحاً ملموساً فى المنظمات الصناعية فى الدول المتقدمة .



هوامش البحث

- ١- راجع في ذلك :
 - Peter, J., "The old and the new in Management Accounting", Management Accounting, June, 1995, P. 51.
 - Elnathan, D., Lin, W., and Young, M., "Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research", Journal of Management Accounting Research, Vol.8, 1996, pp. 37-40.
 - Rick, T., "Benchmarking in depth", 2002, P.1. [www. better management .com](http://www.bettermanagement.com)
- ٢- راجع في ذلك :
 - Zairi, M., "Effective Benchmarking Learning From the Best", Chapman and Hall, London. 1996, pp.37-43.
 - _____, "Introduction", 2007, P.8. www.cme.org.tw/bm/introduce-htm
 - علا أحمد صلاح، «تقييم الأداء الإستراتيجي - المعرفة والأصول الفكرية»، سلسلة إصدارات بيميك (٣٤)، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، ٢٠٠١، ص ص ١٣٣ - ١٣٨ .
 - ماجدة حسين إبراهيم، «إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج»، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الأول ، ٢٠٠٠ ، ص ٣٤٤ .
- ٣- راجع في ذلك :
 - جمال سعد الدين أحمد خطاب، «مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق استراتيجية الريادة التكاليفية»، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ، جامعة القاهرة - فرع بنى سويف، العدد الأول، مارس ٢٠٠٤ ، ص ص ٢٨٧ - ٢٨٨ .
 - عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، «مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية»، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الثامن والعشرون، ٢٠٠٠، ص ص ٢٣ - ٢٤ .

- عطية عبد الحى مرعى ، «المتغيرات المالية وغير المالية لأبعاد الجودة فى الشركات الصناعية» ، دراسة تحليلية وميدانية مقارنة ، مجلة كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، ٢٠٠١ ، ص ص ٨٥٥ - ٨٥٨ .
- Jesse, B., & et, al., «Cost Accounting: Traditions and Innovat-ions», 5ed., Thomson, South-Western, 1998, pp.314-316.
- "Reengineering Definition", P.5. www.answers.com
- Atkinson, A., & et. al., «Management Accounting», 2nd, ed. Prentice-Hall. International Inc., New Jersey, 1997, p.616.
- The American Productivity and Quality Center, «What is Benchamrking» P.1. www. prosci-com.
- The European Benchamrking code of conduct, «What is Benchmarking», P.1. www. benchmarking. gov. uk
- ٦- راجع فى ذلك :
- توفيق محمد عبد المحسن ، «اتجاهات حديثة فى التقييم والتميز فى الأداء ستة سيجما وبطاقة الأداء المتوازن» ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٣٥ .
- كمال محمد حسين ، «دراسات فى التكلفة» ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٢ ، ص ١٥١ .
- Xerox Company, «Definitions Benchmarking», P.5. www.cme.org
- John, W., & Sons., «Operation Management». The Atrium, Southern Chichester, Ltd., 2006, PP.443-444.
- ٧- راجع فى ذلك :
- Atkinson, A., & et. ale., op.cit., p.627.
- Joseph, B., «Benchmarking : Definitions and overview», Center for urban Transportation studies, June, 2002, P.1. www.benchmarking.com/htm
- ٨- راجع فى ذلك :
- توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سابق ، ص ص ٢٤٠ - ٢٤١ .
- محمد بهاء الدين بديع القاضى ، «دراسة تحليلية لاستخدام القياس المرجعى من أجل تحسين الأداء والقدرة الإنتاجية فى صناعة البناء والتشييد» ، مجلة كلية التجارة ، جامعة حلوان ، ٢٠٠٣ ، ص ص ٦٩ - ٧٠ .
- بهاء محمد حسين منصور ، «المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالى والتشغيلي فى منشآت الأعمال الحديثة» ، المجلة العملية لكلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، مارس ٢٠٠٢ ، ص ٢٨٥ .

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

- _____, "Types of Benchmarking", pp.1-3.
www.benchmarking.gov.uk
- Dave, T., "Benchmarking- Uncovering Best and Learning from others", P.3. www.prosci.com.
- Mary, B., & Amanda, B., "Public Sector Benchmarking", Management Accounting, July-August, 2000, PP.36-37.
- Paul, H., & Ron, B., "Learning to compete: the value of internal benchmarking", Benchmarking: An International journal, Vol. 9, No. 3, 2002, pp.293-300.
- ٩- توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سابق، ص ٢٤١
- ١٠- راجع في ذلك:
- ماجدة حسين إبراهيم، مرجع سابق، ص ٢٩٧
- أحمد عثمان، «كيف تجعل ١٪ من التغيير في القرار يصل بك إلى قمة الأداء»، سلسلة إصدارات بيمك (١٠)، ١٩٩٨، ص ٢٥٢ - ٢٥٩
- Luiz, R., & et. al., "What to Benchmark?" Benchmarking: An International Journal, Vol.9, No.3, 2002, pp. 244-250.
- ١١- راجع في ذلك:
- _____, "Benefits from Benchmarking", P.1.
www.benchmarking.gov.uk
- عماد سعيد زكي الزمر، «تطوير استخدام المقاييس المرجعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الأعمال دراسة تحليلية تطبيقية»، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٧ - ١٨
- Atkinson, A., and et, ale., op. cit., p.627.
- Accounting Management Research (AMR), "The new benchmarking a foundation for "Strategic change", 2001, pp.1-3.
www.bettermanagement.com.
- محمد عبد العزيز حجازي، «آفاق التطورات المستقبلية في مجال المحاسبة الإدارية»، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٩-٢٠ مارس، ٢٠٠٣، ص ١٨.
- ١٢- أحمد عثمان، مرجع سابق، ص ٢٥٢ - ٢٥٩.
- ١٣- بهاء محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص ٢٩١. نقلا عن:
- Canadian Innovative and Quality Services Group, "Guide X : Benchmarking and best practices, an update to Guide VIII," Treasury Board of Canada Secretariat. 1996. P. 2.

١٤- راجع في ذلك:

- عماد سعيد زكي الزمر ، مرجع سابق ، ص ص ١٧ - ١٨ .
- ضحى محمد أسعد ، «استخدام أسلوب القياس المرجعى لتحسين أداء شركات الأدوية (دراسية تطبيقية على القطاع الدوائى فى الجمهورية العربية السورية)» ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٤ ، ص ص ٤٧ - ٤٩ .
- Hongy, Sun., “Comparing quality Management Practices in the manufacturing and service industries: Learning opportunities”, Quality Management Journal, April, Vol. 8, No.2, 2001, pp.30-35.

١٥- راجع في ذلك:

- International Benchmarking Clearinghouse, “ Benchmarking for Reengineering Teams”, pp.2-3. www.prosci.com/benchmarking.htm
- American Productivity & Quality Center, “Impact of the new economy on benchmarking” 2001, pp.1-3. www.bettermanagement.com
- American Productivity & Quality Center, “The basics of benchmarking”. 2002, pp.1-2. www.bettermanagement.com

١٦- راجع في ذلك:

- ماجدة إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص ص ٣٤٣ - ٣٤٤
- نجلاء محمد أمين بخارى ، «تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيح الأداء فى الأجل القصير» ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، ١٤٢٥هـ - ٢٠٠٤ م ، ص ٤٩
- Atkinson, A., & et. al., op. cit., pp.632-633.
- Luiz, R., & et. al., op. cit., pp.244-255.

١٧- راجع في ذلك:

- محمد بهاء الدين بديع القاضى ، مرجع سابق ، ص ٢٨٦
- Atkinson, A., & et. al., op. cit., pp.632-633.
- Elnathan, D., & et. al., op. cit., pp.43-44.
- Ibid., PP.44-45.

١٩- راجع في ذلك:

- ماجدة حسين إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ص ٢٩٥ - ٣٥٣ .
- Luiz, R., & et. al., op. cit., pp.244-255.
- Elnathan, D., & et. al., op. cit., P.39.
- Zairi, M., op. cit., pp.37-43

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

- ٢٠- راجع في ذلك :
- عماد سعيد زكي الزمر، مرجع سابق، ص ٢٧٢
 - توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سابق، ص ص ٢٦٤ - ٢٦٥
 - علا أحمد صلاح، مرجع سابق، ص ١٣١
 - بهاء محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص ٢٩٠
 - Rick, T., op. cit., P.1
 - 21- Perv, F.,& Svend, H., "The Process benchmarking, benchlearning and benchaction," The TQM Magazine, Vol.13, No.1, 2002, P.25.
 - ٢٢- توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سابق، ص ص ٢٤١ - ٢٤٤
 - ٢٣- المرجع السابق، ص ٢٤١
 - ٢٤- بهاء محمد حسين منصور، مرجع سابق، ص ٢٩٠ .
 - 25- DTI, Department of Trade and Industry, " From Quality to Excellence ", pp.4-5. www.dti.gov.uk/quality/tqm
 - ٢٦- راجع في ذلك :
 - هيام محمد صلاح عبد الفتاح، «دور التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة»، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر - فرع البنات، ٢٠٠٣ .
 - محمد عبد المحسن الشعراوي، «إدارة نظم الإنتاج»، بدون ناشر، ٢٠٠٣، ص ص ٦٧ - ٨٥ .
 - هشام أحمد حسين عبد المنعم، «دراسة تحليلية لنماذج قياس وتحليل الجودة»، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩-٢٠ مارس، ٢٠٠٣، ص ص ٧ - ٩ .
 - _____، "Total Quality management", 2002, P.1.
www.searchcio.techtarget.com
 - ٢٧- راجع في ذلك :
 - Jesse, B., op. cit., PP.314-316.
 - Atkinson, A., & et. al., P.635.

- طارق عبد الله محمود ، «مدخل مقترح لتطبيق إدارة الجودة الكلية على صناعة الحديد والصلب بقطاع الأعمال العام» ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٥ .
- ٢٨- عطية عبد الحى مرعى ، مرجع سابق ، ص ص ٨٥٥- ٨٥٨ .
- ٢٩- سيد عبد القادر السيد ، «تطوير المنتج ، التقييم المقارن ، الهندسة العكسية» ، سلسلة إدارة القدرة التنافسية ، يناير ، الجزء الأول ، ١٩٩٨ ، ص ص ٧٠-٥١ .
- 30- Jesse, B., op. cit., PP.306-308.
- ٣١- تهناني محمود عبد النشار ، «استخدام أسلوب دورة حياة المنتج فى تحسين التكاليف» ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، مارس ٢٠٠٥ ، ص ٣٧٥ .
- ٣٢- راجع فى ذلك :
- حسين محمد أحمد عيسى ، «إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية» ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثانى ، ٢٠٠١ ، ص ٥١٢ .
- ميساء محمود محمد ، «دور التكاليف المستهدفة فى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات» - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية فى مدينة جدة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، ١٤٢٣ هـ / ٢٠٠٢ م ، ص ص ٧- ٢٩ .
- Kenneth, C., "Target Costing", DRM Associates, 2002, PP.1-4.
www.npd.solutions-com/target.html
- ٣٣- راجع فى ذلك :
- جمال سعد السيد أحمد خطاب ، مرجع سابق ، ص ص ٢٧٥ - ٢٧٦ .
- ماجدة حسين إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ٣١٠ .
- ٣٤- ضحى محمد أسعد ، مرجع سابق ، ص ٨٣ .

- ٣٥- راجع في ذلك :
- صفاء محمد سرور سعيد ، «تدعيم فاعلية جانب العملاء في منظمات الصناعية المصرية باستخدام الاتجاهات المحاسبية الحديثة» ، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي ، جامعة الأزهر ، القاهرة ، العدد ٣١ ، يناير - إبريل ٢٠٠٧ ، ص ١٦-١٣ .
- جمال سعد الدين أحمد خطاب ، مرجع سابق ، ص ٢٧٧ .
- ٣٦- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص ٢٣ - ٢٤ .
- ٣٧- راجع في ذلك :
- ضحى محمد أسعد ، مرجع سابق ، ص ٨٣ .
- Arthur, A., "Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target costing", Statement on Management Accounting. No. 4 GG, November, 1998, PP.3-5.
- ٣٨- راجع في ذلك :
- Atkinson, A., op. cit., p.635.
- جمال سعد الدين خطاب ، مرجع سابق ، ص ٢٩٣ .
- ٣٩- صفاء محمد سرور سعيد ، مرجع سابق ، ص ١٦ - ١٧ .
- _____, "Kaizen Philosophy and Kaizen Method", Value Based Management.net. 2004, P.1.
www.valuebasedmanagement.net/methods_Kaizen.html
- _____, "Deming Cycle (PDSA)", 2004, P.1.
www.valuebasedmanagement.net/methods_demingcycle.html
- ٤١- محمد أحمد دسوقي منصور ، «تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية في الوحدات الاقتصادية ج م ع» ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٩ ، ص ٩٣ - ٩٤ .
- ٤٢- زايد سالم أبو شناف ، «تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر» ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ١٩٩٥ ، ص ٧٧٨ .
- ٤٣- راجع في ذلك :

-Peter, J., op. cit., P.51.

- ضحى محمد أسعد ، مرجع سابق ، ص ٣٧ . نقلاً عن :
- Hsiu-Li, C., "Benchmarking and Quality Improvement", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol.19, No. 6, PP. 757-773.
- ٤٤- راجع في ذلك :
- نادية راضى عبد الحليم ، «تطور نظم وأساليب المحاسبية الإدارية لدعم المزايا التنافسية فى ظل متغيرات بيئة الإنتاج» ، المؤتمر الثالث لكلية التجارة ، جامعة الأزهر- فرع البنات ، المزايا التنافسية فى المنطقة العربية الواقع والمستقبل ، ٥-٤ ديسمبر ١٩٩٩ ، ص ص ١٦٩-١٧١ .
- أحمد سيد مصطفى ، «إعادة البناء كمدخل تنافسى» ، أخبار الإدارة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، العدد السادس عشر ، سبتمبر ١٩٩٦ ، ص ص ٤-٣ .
- توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سابق ، ص ٢٠٨ .
- 45- Science and Technology Dictionary, "Reengineering: Definition", 2007, P.1. www.answers.com
- ٤٦- توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سابق ، ص ٢٠٩ .
- ٤٧- راجع في ذلك :
- عارف سمان ، «إعادة هندسة العمليات الإدارية» ، مركز المدينة للعلم والهندسة ، ص ص ٣-١ . www.mmsec.com
- "Reengineering : Definition" op. cit., PP.2-3.
- Jim, W., "Reengineering: the second time around", Strategy & Leadership, Vol.33, No.5, 2005, PP.55-56.
- ٤٨- راجع في ذلك :
- توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سابق ، ص ص ٢١٤ - ٢١٥ .
- "Reengineering: Definition", op. cit., pp.5-6.
- 49- Peter. J., op. cit., P.51.
- ٥٠- راجع في ذلك :
- Carl, T., Joyce, J., "Benchmarking and Reengineering: Alternatives or Partners ?" International Journal of Technology Management, Vol. 17, No.8, 2004- 2006, pp. 786-796.
- Defense Technical Information Center, "Improvement through Benchmarking and Reengineering", A symposium Held at Alexandria, Virginia on 24-25 October, 1995.
- توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سابق ، ص ٢١٢ .

الملحق

السادة الأساتذة / المدير المالي للشركة

مدير التكاليف

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

تقوم الدكتورة/ صفاء محمد سرور سعيد بإعداد بحث بعنوان "دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة". ويهدف هذا البحث إلى الوقوف على المعوقات التي تواجه الشركة في تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي تتمثل خاصة في نظام إدارة الجودة الشاملة - نظام التكلفة المستهدفة ، التحسين المستمر - إعادة الهندسة ، وتقديم أسلوب القياس المرجعي باعتباره من أحدث أساليب المحاسبة الإدارية المتطورة التي قدمها الفكر المحاسبي للحد من تلافى معوقات تطبيق الأساليب السابق ذكرها ، والعمل على زيادة فاعلية تطبيقها مما يؤدي إلى زيادة الربحية والنمو وتحقيق رغبات ورضاء العملاء وزيادة القدرة التنافسية للشركة.

نشكر لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا سيادتكم بقبول فائق الاحترام ،،،

الباحثة

د. صفاء محمد سرور سعيد

كلية التجارة جامعة الأزهر - فرع البنات

قائمة الاستقصاء

أولاً: معلومات عامة:

(أ) معلومات عن الشركة:

- اسم الشركة: (اختياري) متعددة الجنسية () محلية ()
- الشكل القانوني: مساهمة () توصية بالأسهم () مسئولية محدودة ()
- رأس مال الشركة:
- إجمالي المبيعات عن عام ٢٠٠٦ :
- عدد العاملين:
- مدة النشاط:

• نوع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة:

• تنتج الشركة: منتج واحد () منتجات متعددة ()

(ب) معلومات عن القائم بملء الاستمارة:

- الشهادة الجامعية: جامعي () ماجستير () دكتوراه () أخرى ()
- وظيفة القائم بملء الاستمارة:
- مدة خبرة القائم بملء الاستمارة في مجال الصناعة:

(ج) هذا البحث متعلق بأسلوب القياس المرجعي Benchmarking ، ويقصد بهذا الأسلوب «أنه عملية قياس مستمرة ومنظمة لقياس أداء شركة ما على أساس مقارنة بأداء أفضل الشركات المنافسة في مجال الصناعة أو الصناعات الأخرى بهدف الحصول على معلومات تساعد الشركة على تحسين أدائها والارتقاء بها إلى مستوى أفضل الشركات المنافسة» .

ثانياً: مجموعة الأسئلة التي تخص أسلوب القياس المرجعي:

١- هل تطبق الشركة أسلوب القياس المرجعي

نعم () لا ()

٢- في حالة عدم تطبيق الشركة لأسلوب القياس المرجعي ، ما هي المعوقات التي تحول تطبيق الشركة لهذا الأسلوب مع التفضل بترتيبها حسب أهميتها بإعطاء

رقم (١) للأكثر أهمية وهكذا :

.....
.....
.....
٣- في حالة تطبيق الشركة لأسلوب القياس المرجعي ، ما هي الصعوبات التي واجهت الشركة وأمكنها التغلب عليها من وجهة نظركم مع التفضل بترتيبها حسب أهميتها بإعطاء رقم (١) للأكثر أهمية وهكذا :

-
.....
.....
٤- هل ترى أن عملية القياس المرجعي من وجهة نظركم هي :
(نرجو التكرم بإختيار إجابة واحدة)
() عملية داخلية تهدف إلى مقارنة العمليات والأنشطة والوظائف والاستراتيجيات في الوحدات بأفضل وحدة داخل الشركة نفسها .
() عملية خارجية تهدف إلى مقارنة العمليات والأنشطة والوظائف والاستراتيجيات مع الشركات المتميزة .
() عملية داخلية وخارجية في وقت واحد .
٥- من هم الأفراد الذين ترون ضرورة الإستعانة بهم عند تطبيق أسلوب القياس المرجعي من وجهة نظركم : (نرجو التكرم بإختيار إجابة واحدة)
() خبراء خارجيين
() فريق متخصص مكون من خبراء في كافة المجالات ، وهو فريق عمل ثابت بالشركة مكون لهذا الغرض فقط .
() أفراد من نفس الشركة ولكن يتم تشكيلهم بشكل مؤقت لمرة واحدة
تنتهى بإنتهاء تطبيق القياس المرجعي .

٦- يرجع استخدام أسلوب القياس المرجعي إلى الأسباب التالية ، برجااء التكرم بتحديد درجة أهميتها من وجهة نظركم :

درجة الأهمية					أسباب استخدام أسلوب القياس المرجعي
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					١- أسلوب جيد للتخطيط الاستراتيجي
					٢- أداة جيدة للتعلم الفعال والدخول فى مجالات الابتكار والتجديد
					٣- تشجيع ثقافة التغيير وتطبيق فلسفة التحسين المستمر
					٤- الحصول على أفضل الممارسات عن الشركات المتميزة وتوفير الوقت والجهد والمال فى البحث عن هذه الممارسات
					٥- الرغبة فى كسب مزايا تنافسية
					٦- تحديد احتياجات العملاء وارضائهم
					٧- تطوير طرق تحسين الأداء
					٨- تدعيم العمل بروح الفريق وما ينتج عن ذلك من مزايا للعامل والشركة
					٩- أسباب أخرى اذكرها من فضلك مع ذكر درجة أهميتها
					
					
					
					

٧- يحقق تطبيق أسلوب القياس المرجعي الفوائد التالية ، برجااء التكرم بتحديد درجة أهميتها من وجهة نظركم :

درجة الأهمية					فوائد تطبيق أسلوب القياس المرجعي
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					١- خفض التكلفة
					٢- تحسين الجودة
					٣- زيادة القدرة التنافسية
					٤- تحسين الوضع الحالى والمستقبلى للشركة فى السوق المحلية والعالمية

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

درجة الأهمية					فوائد تطبيق أسلوب القياس المرجعي
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					٥- القدرة على فهم احتياجات المستهلك بشكل أكثر دقة
					٦- زيادة فاعلية تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية (*)
					٧- فوائد أخرى من فضلك أذكرها مع ذكر درجة أهميتها
					
					
					
					
					

٨- يتم تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي عن الشركات الأخرى بعدة طرق ، برجاء التكرم بتحديد درجة أهميتها من وجهة نظركم :

درجة الأهمية					طرق تجميع البيانات اللازمة لتطبيق أسلوب القياس المرجعي
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					١- جمع البيانات عن طريق الاجتماعات العينية الدورية لمديري الشركات التي ترغب في الحصول على البيانات
					٢- جمع البيانات بشكل مستقل من قبل الشركة التي تحتاج إلى هذه البيانات
					٣- جمع البيانات عن طريق طرف ثالث له إتصالات بكافة الشركات التي ترغب في الحصول على البيانات
					٤- جمع البيانات بصفة تعاونية عن طريق إنشاء قاعدة بيانات للشركات التي ترغب الحصول على البيانات
					٥- طرق أخرى من فضلك أذكرها مع تحديد درجة أهميتها
					
					
					
					

(*) انظر القسم «تالياً» من أسئلة قائمة الاستقصاء.

٩- ما هي متطلبات نجاح أسلوب القياس المرجعي حسب درجة أهميتها من وجهة نظركم:

درجة الأهمية					متطلبات نجاح أسلوب القياس المرجعي
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					١- أنها عملية مستمرة وليست مشروع وقتي
					٢- الفهم الجيد لعمليات الشركة ومتطلبات التحسين
					٣- الرغبة في المشاركة في المعلومات مع شركاء المقاييس المرجعية
					٤- الاهتمام والدعم الكافي من قبل الإدارة العليا
					٥- الرغبة في التغيير وتطبيق الأفكار الجديدة
					٦- متطلبات أخرى نرجو التكرم بذكرها مع توضيح درجة أهميتها
					
					
					
					
					

ثالثاً: مجموعة من الأسئلة التي تخص دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

(المقصود بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة: إدارة الجودة الشاملة - التكلفة المستهدفة - التحسين المستمر - إعادة الهندسة وغيرها من الأساليب).

١- هل ترى أن أسلوب القياس المرجعي هو أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؟

نعم () لا ()

٢- يقصد بنظام إدارة الجودة الشاملة «أنه فلسفة أو إستراتيجية تهدف إلى التحسين المستمر في جودة أداء جميع العمليات والمنتجات والخدمات بما يتفق مع معايير الجودة وتحقيق رضا وولاء العملاء»

نعم () لا ()

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

٣- يواجه تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة العديد من المعوقات ، برجا
التكرم بتحديد درجة أهميتها من وجهة نظركم :

درجة الأهمية					معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					١- إغفال دور الموردين في تحقيق الجودة
					٢- عدم القدرة على التنبؤ باستراتيجيات المنافسين فيما يتعلق بتكلفة الجودة
					٣- عدم مشاركة العاملين في وضع برامج الجودة
					٤- عدم الدقة في التعبير عن احتياجات العملاء بشكل واضح
					٥- عدم توافر المعلومات الخارجية عن تكلفة ومستوى جودة المنتجات في المنشآت المتميزة في الصناعة
					٦- معوقات أخرى نرجو التكرم بذكرها مع توضيح درجة أهميتها
					
					
					
					
					
					

٤- إن استخدام أسلوب القياس المرجعي يساعد في الحد من معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وبالتالي زيادة فاعلية تحسين مستوى الجودة والتمكن من تطبيق معايير الجودة :

موافق جداً () موافق () موافق إلى حد ما ()
غير موافق () غير موافق على الإطلاق ()

٥- يقصد بنظام التكاليف المستهدفة «أنه نظام موجه من جانب السوق يؤدي إلى خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم منتج جديد أو الرغبة في تطوير المنتجات القائمة مع المحافظة على جودة المنتج ووظائفه من وجهة نظر العميل . مع ملاحظة أن هذا النظام يأخذ في اعتباره جميع تكاليف المنتج منذ بدء مرحلة تطوير وتصميم المنتج حتى خدمات ما بعد البيع» .

نعم () لا ()

- ٦- يواجه تطبيق نظام التكاليف التكاليف المستهدفة العديد من المعوقات ،
برجاء التكرم بتحديد درجة أهميتها من وجهة نظركم :

درجة الأهمية					معوقات تطبيق نظام التكاليف المستهدفة
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					١- اعتماد نظام التكاليف المستهدفة على التكاليف التاريخية
					٢- يؤدي تعدد طرق قياس التكلفة المستهدفة إلى اختلاف النتائج التي يمكن الحصول عليها من استخدام كل طريقة
					٣- تعارض المصالح بين المسؤولين عن تحديد التكلفة المستهدفة مثل الموردين والمهندسين ومحاسبى التكاليف
					٤- تحتاج عملية تحديد التكاليف المستهدفة إلى وقت طويل للتطوير والتحسين مما يؤثر على تأخير عرض المنتج والموقف التنافسي للشركة
					٥- معوقات أخرى نرجو التكرم بذكرها مع توضيح درجة أهميتها
					
					

- ٧- إن استخدام أسلوب القياس المرجعى يعمل على الحد من المعوقات التى تواجه نظام التكاليف المستهدفة وبالتالي يعمل على خفض التكلفة نتيجة مقارنة التكلفة المستهدفة للشركة بالتكلفة المستهدفة للمنافسين وذلك لتعظيم نقاط القوة وتلافى نقاط الضعف فى الأداء .

موافق جداً () موافق () موافق إلى حد ما ()
غير موافق () غير موافق على الإطلاق ()

- ٨- يقصد بنظام التحسين المستمر «بأنه أنشطة مستمرة لتحسين الأداء وتخفيض التكاليف عن طريق إجراء تحسينات تدريجية على الشركة أو المنتجات أو الخدمات مقارنة بالمنافسين مما يؤدي إلى تحقيق رغبات العملاء والمحافظة على مستوى الجودة المطلوبة» .

نعم () لا ()

- ٩- يواجه تطبيق نظام التحسين المستمر العديد من المعوقات ، برجاء التكرم بتحديد درجة أهميتها من وجهة نظركم :

دور أسلوب القياس المرجعي في زيادة فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة .. دراسة ميدانية
د. صفاء محمد سرور سعيد

درجة الأهمية					معوقات تطبيق نظام التحسين المستمر
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					١- مقاومة العاملين لجهود التحسين المستمر لإحساسهم أن هذه الجهود لن تعود عليهم بأى فائدة ٢- عدم توافر نظام معلومات سليم عن الجوانب التى يجب أن تركز عليها جهود التحسين المستمر. ٣- التحديد الخاطئ لجوانب التحسين المستمر ٤- تركيز الجهود حول العلاج الظاهري للمشكلة دون علاج السبب الحقيقي لها. ٥- عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء مما يجعل من الصعب الوصول إلى الأهداف المرجوة من جهود التحسين المستمر ٦- معوقات أخرى نرجو التكرم بذكرها مع توضيح درجة أهميتها

- ١٠- إن استخدام أسلوب القياس المرجعي يعمل على الحد من معوقات تطبيق نظام التحسين المستمر وبالتالي يعمل على خفض التكلفة من خلال تعظيم نقاط القوة وتلافى نقاط الضعف فى الأداء مقارنة بالمنافسين
- موافق جداً () موافق () موافق إلى حد ما ()
- غير موافق () غير موافق على الإطلاق ()
- ١١- يقصد بأسلوب إعادة الهندسة «أنه أداه للتفكير البناء وإعادة التصميم الجذري والسريع لكافة العمليات لتحقيق تحسن ملموس فى مقاييس الأداء مثل الجودة ، التكلفة ، الإنتاجية ، الخدمة ، السرعة إلخ» .
- نعم () لا ()
- ١٢- يواجه أسلوب إعادة الهندسة العديد من المعوقات عند تطبيقه ، برجاء التكرم بتحديد درجة أهميتها من وجهة نظركم :

درجة الأهمية					معوقات تطبيق أسلوب إعادة الهندسة
غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً	
					١- عدم توافر نظام فعال للمعلومات لترشيد عملية إتخاذ القرارات عند تطبيق أسلوب إعادة الهندسة
					٢- محاولة إصلاح العمليات بدلاً من تغييرها
					٣- عدم الاهتمام بالعنصر البشري من حيث حسن اختياره وتدريبه وتخفيفه
					٤- عدم تخصيص موارد لإجراء عملية إعادة الهندسة.
					٥- ضعف الاهتمام بأنشطة البحوث والتطوير
					٦- الافتقار إلى العمل الجماعي
					٧- عدم مراعاة احتياجات المستهلك ورغباته
					٨- معوقات أخرى نرجو التكرم بذكرها مع توضيح درجة أهميتها
					
					

١٣- إن استخدام أسلوب القياس المرجعي يعمل على الحد من معوقات تطبيق أسلوب إعادة هندسة العمليات ، وبالتالي يعمل على تحقيق تحسين ملموس في مقاييس الأداء مثل الجودة والتكلفة والخدمة والسرعة :

موافق جداً () موافق () موافق إلى حد ما ()
غير موافق () غير موافق على الإطلاق ()