

بسم الله الرحمن الرحيم

لا يمكن القول بان محاسبة التكاليف هي علم قائم بذاته ولكن هي تطبيقاً وانعكاساً لبقية فروع المحاسبة وهكذا علوم الرياضة والاحصاء وهندسية الانتاجد وعلو الاقصاد بصفة خاصة .

ولما كان لدراسة العلاقة بين التكلفة والحجم أهمية كبيرة في مجال التكاليف فقد حظت دراسة سلوك التكلفة الي الكثير من اهتمام محاسبي التكاليف ونالت ايضا هذه الدراسة اهتماما اكثر من رجال الاقصاد .

فقد قام التحليل الاقتصادي لسلوك التكاليف علي اساس وجود دوال تتفاوت في شكلها تبعا للزياده في حجم الانتاج .

وكان لازما علي محاسبي التكاليف عند تطبيقهم العملي لدوال التكلفة اما تطبيق النظريات الاقتصادية المختلفة المنظمة لهذه العلاقة حسب الظروف المحيطة او كان عليهم انتقاد هذه العلاقة حسب الظروف المحيطة او كان عليهم انتقاد هذه النظريات واثبات عدم صحتها والوصول لنظريه مناسبة للتطبيق العملي لها افتراضها

واسانديها القويه ولكن ذلك لم يحدث حيث نجد ان محاسبي التكاليف لم يتناول النظريات الاقتصادية بالنقد الكافي او اثبات عدم امكانيه تطبيقها في المجال العملي ولكنهم قاموا بافتراض وجود علاقة خطيه بين التكلفة والحجم . واستخدموا هذه العلاقة في التطبيق العملي دون اثبات مدي صحتها من عدمة .

ورغم أهمية العلاقة بين التكلفة والحجم في مجال التكاليف الا انها لم تلقي الاهتمام المناسب من محاسبي التكاليف لدراستها ومحاولة التوفيق بين النظريه الاقتصادية والفكر المحاسبي من جانب وبين التطبيق العملي من جانب اخر . مشكله البحث :

كما سبق وذكرنا فان محاسبي التكاليف افترضوا وجود علاقة خطية بين بن الحجم والتكاليف ولم يقوموا باثبات صحة هذه الفريضة مما ادي الي التعرض للعديد من الانتقادات من علماء الاقصاد الذين يقدموا العديد من الافتراضات التي لها مبررها في الفكر الاقتصادي .

وقد لزمنا علي محاسبي التكاليف محاوله التوفيق بين الفكر المحاسبي والاقتصادي والوصول الي داله تكلفة تعبر بصداقه عن حقيقة العلاقة بين التكلفة والحجم وفقا للبيانات المتاحة .

ولكن افترض محاسبي التكاليف وجود العلاقة الخطية بين التكلفة والحجم وقاموا بتحليل وتقدير عناصر التكاليف للوصول الي الداله .

أهداف البحث :

يهدف البحث للتعرف علي اساليب الملائمة لصياغة العلاقة بين التكلفة والحجم في صوره دالة في الاجل القصير .

واهم الدراسات العلمية السابقة ومدي تأييدها او معارضتها لداله التكاليف في الدراسات السابقة .

وتكمن أهمية البحث في :
ان افتراض اي شكل خاطئ لداله التكاليف واستخدامه في اتخاذ القرارات المختلفة
سوف يترتب عليه اتخاذ قرارات خاطئة ونحاول في هذا البحث التعرف علي
الخطوات الفغنية للوصول الي داله التكاليف في الاجل القصير والتي يمكن استخدامها
كاساس لاتخاذ القرارات .
سيهتم بابرار المشكلات الفنية لتحليل بيانات التكاليف وحل تلك المشكلات قبل
اجراءء التحليل الاحصائي لهذه البيانات ويتم الوصول الي نتائج سليمة .

فروض البحث :

- 1-مدي العلاقة بين الدراسات المحاسبية والاقتصادية .
- 2-ما هو شكل داله التكاليف المناسبة التي يمكن ان تربط بين الفكر المحاسبي والاقتصاد .

تقسيمات البحث :

- الفصل الاول : الدوال المحاسبية للربح المعلن في القوائم المالية
- الفصل الثاني : تقييم فاعلية النظام المحاسبي لدوال التكاليف
- الفصل الثالث : المشكلات الفنية لتحليل التكاليف
- الفصل الرابع : النتائج والتوصيات والمراجع

الفصل الاول

الدوال المحاسبية للربح المعلن في القوائم المالية

أساليب المراجعة الإدارية والإحصاء

- 1-مرت أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة بمراحل عدة أجريت فيها التجارب والتطبيقات الميدانية والأبحاث العلمية.

- 2-يفضل استخدام الأساليب الإحصائية في المراجعة.

- 3-إن تحول المراجع من أسلوب المراجعة الشاملة والفحص الى أسلوب العينات الإحصائية بأنواعها أصبح أمرا هاما لكل المراجعين.
- 4-أن تدريب المراجعين على استخدام أسلوب العينات في المراجعة سوف يؤدي

إلى رفع كفاية الأداء المهني للمراجعة.

5- يؤدي اختيار المراجع إلى أسلوب العينات في المراجعة إلى استخدام المراجعة الشاملة.

6- يؤدي اختيار المراجع إلى أسلوب المعاينة الملائم لأهداف الخطة الموضوعية.
7- للتحقق من مدى كفاية أسلوب المعاينة الإحصائية يمكن للمراجع تقييم نتائج المعاينة.

تحليل الحساسية والمراجعة:-

يتم تحديد صافي القيمة الحالية ودليل الربحية وأيضاً معدل العائد الداخلي تتأثر بعوامل كثيرة منها :- أسعار المواد و المنتجات – كمية المبيعات – مستوى الطاقة الإنتاجية الشغلة – الحياة الإنتاجية للمشروع – مدى ثبات عناصر التكلفة الأخرى. ونحسب حساسية صافي القيمة الحالية مع متغير واحد من العوامل السابقة مع ثبات باقي العوامل.

تحليل الفعالية:-

ويساعدنا في تقييم مدى تحقيق أهداف المشروع فالفعالية مقياس استغلال المشروع لموارده لتحقيق مجموعة من نتائج وتحقق الفعالية بأعلى النتائج مع أقل تكلفة للموارد.

الدارسات التجريبية لتحديد الانحرافات دوال التكاليف

وهناك دراسة تجريبية أجريت في مصر وهي دراسة ماضي (Mady 1999) والتي تمت على عينة عشوائية مكونة من (150) مصنع بمدينة الإسكندرية ، وكان الهدف منها اختبار العلاقة بين بيئة الأعمال ، استراتيجيات الإنتاج ، وتأثيرهما المشترك على أداء المصنع في اقتصاد مخطط مركزياً (مصر) أثناء فترة التحول إلى اقتصاد موجه للسوق ، وقد معدل الاستجابة بـ (65 %) وقد تم الحصول على (90) قائمة صالحة لأغراض الدراسة .

وحاولت الدراسة الإجابة على الأسئلة البحثية التالية :

• هل هناك علاقة بين بيئة الأعمال واستراتيجيات الإنتاج في مصر ؟

* ما هو التأثير الموقفي لبيئة الأعمال على العلاقة بين استراتيجيات الإنتاج وأداء المصنع ؟

* ما هو تأثير استراتيجيات الإنتاج المختلفة على أداء المصنع ؟

وقد تمثلت متغيرات بيئة الأعمال ، في عدائية الأعمال ، ارتفاع التكاليف ، وتدخّل الدولة ، بينما تمثلت متغيرات استراتيجيات الإنتاج في تحسين جودة المنتج ، التسليم

في الموعد ، تخفيض تكلفة الإنتاج ، مرونة العلمية والمصانع ، وابتكار المنتج والعملية .

وقد تمثلت متغيرات أداء المصنع في معدل دوران المخزون ، جودة التطابق ، مستوى إنتاجية العمالة ، مستوى الإنتاجية الكلية ، اعتمادية التسليم ، تكلفة إنتاج الوحدة ، مرونة الحجم ، واتساع خط المنتج

وكانت الوسيلة المستخدمة لجمع البيانات هي قوائم الاستقصاء والتي وجهت إلى نائب الرئيس للإنتاج او مدير المصنع ، وتم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية والتي تضمنت التحليل العاملي ، تحليل المسار ، الانحدار المتعدد . وتمثلت نتائج دراسة ماضى فيما يلي :-

كلما زادت عدائية البيئة التنافسية كلما زاد التركيز على استراتيجيات تحسن الجودة ، التسليم في الموعد ، وابتكار المنتج والعملية ، في حين ينخفض التركيز على استراتيجية تخفيض التكلفة .

كما أن هناك علاقة طردية بين ارتفاع تكاليف الإنتاج في بيئة الأعمال ، وبين مستوى التركيز على استراتيجية التسليم في الموعد بسبب الحاجة إلى تخفيض تكلفة الاحتفاظ بالمخزون في ظل هذه الظروف .

كما أن هناك علاقة عكسية بين ارتفاع تكاليف الإنتاج في بيئة الأعمال ، وبين مستوى التركيز على استراتيجية تخفيض التكلفة ، ونذكر الدراسة أن السبب وراء ذلك قد يرجع إلى إدراك المنتج المصري بأن ارتفاع التكاليف غير مفضل ومع ذلك فإنه لا يستطيع تقديم الكثير لتخفيض التكاليف ، ومن ثم يتم إعطاء وتركيز اقل لاستراتيجية تخفيض التكلفة في هذه الحالة .

بينما ليس هناك تأثير معنوي لبيئة الأعمال على استراتيجية المرونة ، وتذكر الدراسة أن السبب وراء ذلك يرجع إلى حقيقة أن المرونة غالباً ما ترتبط مع تكنولوجيا الإنتاج المطبق والذي تتناوله الدراسة كما تذكر الدراسة أو هذه النتيجة تتناقض مع النتيجة التي توصل إليها سواميداس ونيوول Swamidass and Newell (1987) عن العلاقة بين المرونة ، وعدم التأكد البيئي المدرك .

كذلك ليس هناك تأثير معنوي لاستراتيجيات الإنتاج الخمسة على أداء المصنع المقاس في صورة المعدل دوران المخزون والإنتاجية ، وذلك فيما عدا استراتيجية التسليم في الموعد والتي كان لها تأثير معنوي على أداء المصنع المقاس في صورة الإنتاجية الكلية فقط .

كما يوجد هناك تأثير طردى معنوي لاستراتيجية تخفيض التكلفة على أداء المصنع المقاس بمرونة الحجم .

وأيضاً هناك تأثير طردى معنوي لاستراتيجية تحسين الجودة ، واستراتيجية التسليم في الموعد على أداء المصنع المقاس بجودة التطابق .

كذلك هناك تأثير طردى معنوي لاستراتيجية ابتكار المنتج والعملية ، واستراتيجية تحسين الجودة ، واستراتيجية التسليم على أداء المصنع المقاس باعتمادية التسليم ، واتساع خط المنتج .

لذلك هناك تأثير طردى معنوي لاستراتيجية التسليم في الموعد ، واستراتيجية

تخفيض التكلفة على أداء المصنع المقاس بتكلفة إنتاج الوحدة. كما وجدت الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين التأثير المشترك لاستراتيجية تحسين الجودة ، وعدائية الأعمال وبين أداء المصنع المقاس باتساع خط المنتج وأيضاً أتضح أن هناك علاقة عكسية التأثير المشترك لاستراتيجية التسليم في الموعد ، وعدائية الأعمال وبين أداء المصنع المقاس بوحدة إنتاج الوحدة . أما بالنسبة للتأثير المشترك لبيئة الأعمال واستراتيجية الإنتاج على أداء المصنع ، فقد وجد أن التفاعل بين استراتيجية الإنتاج وعدائية الأعمال أو ارتفاع التكاليف لا تعتبر محددات معنوية لمقاييس أداء المصنع المقاسة بجودة التطابق ، اعتمادية التسليم ، ومرونة الحجم .

وفيما يتعلق بمتغير نوع الملكية فقد وجد أن الشركات الخاصة يفوق أداءها الشركات المملوكة للدولة في صورة الإنتاجية الكلية ، كما أتضح أن هناك التأثير معنوي لنوع الملكية على أداء المصنع المقاس بمعدل دوران المخزون ، جودة التطابق ، والإنتاجية الكلية .

وقد أوصت دراسة ماضى فى ضوء النتائج السابقة بأن إدارة المصنع يجب أن تحدد درجة عدائية الأعمال قبل البحث عن استراتيجية الإنتاج "الأكثر ملائمة" وتعد دراسة باجل وكراوس (Pagell and Krause 1999) (من الدراسات الاستكشافية الهامة والحديثة ، التي اختبرت العلاقة بين عدم التأكد البيئي ، وبين مرونة الإنتاج ، والأداء لمجموعة المنتجين فى أمريكا الشمالية . وبالأخص على مستخدمى تكنولوجيا الإنتاج المتقدم ، باعتماد على طريقتين مستقلتين لجمع البيانات ، حيث تتمثل الطريقة الأولى فى مسح بالبريد لعينة قطاعية من المنتجين فى أمريكا الشمالية عددها (600) مصنع ، وذلك لتدعيم الطريقة الثانية فى جمع البيانات والمتمثلة فى دراسات الحالة لمستخدمى تكنولوجيا الإنتاج المتقدم ، من خلال إجراء مقابلات مبرمجة مع عينة سهلة المنال وصغيرة الحجم مكونة من (30) مصنع من (8) صناعات مختلفة نظراً لقيود الوقت والموارد . وينصب اهتمام دراسة باجل وكراوس على المستوى التشغيلي للمنشآت وليس المستوى الاستراتيجي ، بمعنى أنها تركز على مستوى المرونة الموجودة فى نظام التشغيل وليس ذلك المستوى من المرونة الذى تم تحديده فى استراتيجية الإنتاج .

وهناك عدة مصادر محتملة للتحيز فى دراسة باجل وكراوس مما يقلل من قابليتها للتعميم على نطاق واسع والتي تتضح كما يلى :

أن متوسط حجم المصانع المستجيبة كانت أكبر من متوسط حجم كل المصانع فى الولايات المتحدة الأمريكية.

وكذلك اعتماد الدراسة على مستجيب واحد فى كل منظمة للحصول على البيانات الإدارية الخاصة بالبيئة الخارجية.

كما يظهر فى هذه الدراسة تحيز عدم الاستجابة بشكل واضح ، حيث كان معدل الاستجابة 16.3 % فقط

كما اعتمدت هذه الدراسة عند قياس أداء المصنع على المقاييس الإدارية نظراً لأن المصانع موزعة بين على عدد من الصناعات المختلفة مما يجعل المقاييس المالية غير ملائمة لكي تستخدم في المقارنة بين الصناعات المختلفة. (Vickery et al., 1993)، ويظهر التحيز نظراً لأن المقاييس الإدارية قد لا تعبر عن الوضع الحقيقي للمصانع بسبب عدم دقة الإدراك الإداري . كذلك تؤدي التغطية الجغرافية المحددة للصناعة (8 صناعات فقط غرب أمريكا) بالأخص على مستخدمي تكنولوجيا الإنتاج المتقدم إلى احتمال وجود تحيز .

وقد حاولت الدراسة الإجابة على السؤالين التاليين وهما :

* هل هناك علاقة بين البيئة الخارجية للمنشأة وبين مرونة الإنتاج ؟

* هل يتفوق أداء المنشآت التي حققت التوافق بين مرونة الإنتاج ومستوى عدم التأكد الموجود في البيئة الخارجية على المنشآت التي لم تستطع تحقيق مثل هذا التوافق ؟ وقد اعتمدت دراسة باجل وكراوس عند قياس عدم التأكد البيئي على مقياس سواميداس ونيوول (Swamidass and Newell, 1987) ، وأيضاً

على المقاييس التي اقترحها دونكان (Duncan, 1972)

كما اعتمدت الدراسة عند قياس مرونة الإنتاج على ثلاثة أبعاد فقط للمرونة نظراً للطبيعية المتعددة الأبعاد للمرونة ، والتي تجعل من دراستها بالكامل أمراً صعباً وخاصة على المستوى التشغيلي ، وهذه المرونات هي مرونة المنتج ، ومرونة تقديم المنتج الجديد ، ومرونة التعديل .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية معتمدة في تحليل البيانات على أسلوب التحليل العامل ، وأسلوب تحليل الانحدار :-

أن هناك نقص في العلاقات المعنوية بين مرونة الإنتاج والبيئة الخارجية [وتذكر الدراسة بأن هذه النتيجة تتعارض مع البحوث السابقة (مثل . [Gerwin, 1993) كما وجد أن هناك نقص في العلاقات المعنوية بين التوافق (والمقصود به التوافق بين المرونة وعدم التأكد) وبين الأداء .

كما أتضح من الدراسة أن مستوى عدم التأكد البيئي في عينة من دراسة الحالة لمستخدمي تكنولوجيا الإنتاج المتقدم أقل من مثيله في عينة المسح بالبريد . وقد أوضحت دراسة الحالة عند تفسير النتائج السابقة أن المرونة قد ترتبط مع البيئة الخارجية المتمثلة في مستوى المنافسة فقط وليس في صورة باقي عناصر البيئة الخارجية المستخدمة في هذه الدراسة ، بمعنى أنه حتى في البيئة المؤكدة فإن المنظمات التي تواجه عدداً كبيراً من المنافسين سيحتاج إلى زيادة المرونة . ومع ذلك فقد لوحظ وجود بعض الاستثناءات ، حيث وجد عدد من المصانع التي كانت مرنة على الرغم من أن بيئتها مؤكدة ولديها عدد قليل من المنافسين . كما وُجد عدد آخرين من المصانع التي تعمل في بيئة غير مؤكدة ولديها العديد من المنافسين ومع ذلك فإن بها مستوى منخفض من المرونة بمعنى مشكلة القياس)

حيث لم يتضمن مقياس عدم التأكد بند المنافسة) لا تفسر بالكامل عدم وجود العلاقة بين المرونة وعدم التأكد البيئي .

أما التفسير الآخر لعدم وجود هذه العلاقة فهو أحد الافتراضات التي تعتمد عليها أدبيات المرونة والمبنى على أن المنظمات تستثمر في المرونة نتيجة المنافسة المتزايدة والتي أدت إلى زيادة عدم التأكد ، وزيادة إختيارات المستهلك ، بالإضافة إلى افتراض آخر وهو أن هذه المنظمات لم تكن تمتلك مرونة الإنتاج منذ البداية

وقد أوضحت دراسة باجل وكراوس أن العديد من المنظمات كانت المرونة بالفعل (حيث أنها تطبق تكنولوجيا الإنتاج المتقدم) وأن الهدف من وراء تطبيقها لتكنولوجيا الإنتاج المتقدم ليس هو زيادة المرونة ، وإنما الهدف هو تحسين الجودة أو تخفيض التكاليف أو كلاهما معاً ، ومن ثم فإن الافتراض المبنى على زيادة مستويات عدم التأكد البيئي تقود المنظمات أكثر مرونة قد ينطبق على الشركات ذات الإنتاج كبير الحجم .

كذلك تعد دراسة واردوديوراى (Ward and Duray (2000) من أحدث الدراسات التي هدفت إلى اختبار العلاقة بين التغير البيئي المدرك ، الاستراتيجية التنافسية ، استراتيجية الإنتاج ، وأداء الأعمال على عينة قدرها (101) منتج أمريكي عبر (3) صناعات باستخدام أسلوب تحليل المسار بمعدل استجابة 37 % وقد حاول الباحثان اختبار نموذجاً لاستراتيجية الإنتاج ويقترح نموذج واردوديوراى أن التغير البيئي يؤثر على كلاً من الاستراتيجية التنافسية ، واستراتيجية الإنتاج ، كما يشير النموذج إلى أن الاستراتيجية التنافسية تؤثر مباشرة على استراتيجية الإنتاج ، وأن العلاقة بين البيئة ، الاستراتيجية التنافسية ، استراتيجية الإنتاج ترتبط بالأداء .

وقد تم استخدام درجة التغير البيئي المعدل لقياس البيئة ، كما تم قياس الاستراتيجية التنافسية باستخدام التمايز التسويقي ، وتمايز السعر ، كما تم قياس استراتيجية الإنتاج باستخدام الأولويات التنافسية الأربعة وهي تخفيض التكلفة ، الجودة ، التسليم ، والمرونة ، وتم قياس أداء الأعمال باستخدام مقاييس إدراكية وهي الحصة السوقية ونمو المبيعات لوحدة الأعمال مقارنة بالمنافسين ، بالإضافة إلى مقاييس موضوعية عن نمو الإرباح .

وقد أشارت النتائج إلى أن هناك علاقة سببية بين البيئة والاستراتيجية التنافسية واستراتيجية الإنتاج ، كما أن هناك علاقة سببية بين استراتيجية الإنتاج (وبالتحديد بعد الجودة) وأداء الأعمال .

بينما لم تؤكد النتائج على العلاقة المباشرة بين البيئة واستراتيجية الإنتاج . ولكن أكدت النتائج على أن الاستراتيجية التنافسية تتوسط العلاقة بين البيئة واستراتيجية الإنتاج بينما لم تثبت النتائج أن الاستراتيجية التنافسية تؤثر مباشرة على أداء الأعمال .

وإنما أكدت النتائج أن العلاقة بين الاستراتيجية التنافسية وأداء الأعمال تتوسطها استراتيجية وأخيراً أوضحت الدراسة أن النتائج السابقة تنطبق على الشركات ذوى

الأداء المرتفع فقط .

استخلاص

يتبين من العرض السابق لمجموعة الدراسات التي تناولت العلاقة بين البيئة ،
استراتيجية الإنتاج ، وأداء الأعمال أن البحوث التجريبية فى مجال استراتيجية
الإنتاج مازالت تعاني من نقص شديد ، حيث أن التقليل من الدراسات التي اشتملت
على معالجة للعوامل البيئية .
أما فيما يتعلق باستراتيجية الإنتاج كمفهوم وكمجال للدراسة والممارسة فقد لاقت
معالجة أكاديمية متعمقة خلال الثلاثون عاماً الماضية ، حيث حظيت باهتمام كبير
من جانب الأكاديمين

(Buffa, 1984; Miller, 1981; Skinner, 1969, 1978) ومن الواضح أن
هناك عدم إتفاق بين نتائج المجموعة السابقة من الدراسات ، حيث اتفقت بعض
الدراسات لمجموعة سابقة على وجود علاقة بين بيئة الأعمال ومرونة الإنتاج ،
وعلاقة بين مرونة الإنتاج وأداء الأعمال وهى دراسة سواميداس ونيوول
(Swamidass and Newell (1987) والتي أوضحت وجود علاقة طردية
بين عدم التأكد البيئي المدرك وبين مرونة الإنتاج باعتبارها متغير محتوى
الاستراتيجية الإنتاج ، كما أوضحت وجود علاقة طردية بين مرونة الإنتاج واداء
الأعمال وذلك فى كلا من الظروف المستقرة والمتغيرة .

كما أوضحت الدراسة الأكاديمية التي قدمها (Gerwin (1993 أن هناك تأثير
متبادل بين عدم التأكد البيئي وبين مرونة الإنتاج ، حيث تعد مرونة الإنتاج استجابة
لعدم التأكد البيئي ، بالإضافة إلى أنها تؤثر على عدم التأكد من خلقها لنوع من عدم
التأكد الذى لا يستطيع المنافسون التعامل معه . كذلك أوضح جيروين أم المرونة لها
التأثير على أداء الأعمال .

كما ظهرت النتائج الخاصة بدراسة وارد وآخرون (Ward etel. (1995 أن
هناك تأثير معنوى لبيئة الأعمال على مرونة الإنتاج باعتبارها أحد أبعاد استراتيجية
الإنتاج ، وأن هناك تأثير معنوى لمرونة الإنتاج على أداء الأعمال .

وأيضاً أظهرت دراسة جوبتا وسومرز (Gupta and Somers (1996
علاقات ارتباط بين أبعاد استراتيجية الأعمال وهى العدائية ، التحليل ، الدفاعية ،
المستقبلية ، والمخاطرة - حيث تعتبر هذه الأبعاد انعكاس لبيئة الأعمال وبين مرونة
الإنتاج . كما وجدت الدراسة أن هناك علاقات ارتباط بين بعض أبعاد مرونة
الإنتاج ، وإدارة الأعمال فهى دراسة ماضى (Mady 1999) ، دراسة باجل

وكرأوس (Pagell and Krause 1999) ، (Ward and Duray (2000
حيث أوضحت دراسة ماضى (Mady 1999) (والتي تمت فى مصر عدم وجود
تأثير معنوى لبيئة الأعمال على استراتيجية مرونة الإنتاج ، وقد أرجعت الدراسة
سبب ذلك إلى ارتباط مرونة الإنتاج بتكنولوجيا الإنتاج المطبق والذي لم تتناوله
دراسة ماضى .

كذلك أوضحت دراسة (Pagell and Krause 1999) (أن هناك نقص فى
العلاقات المعنوية بين مرونة الإنتاج والبيئة الخارجية ، كما وجدت الدراسة أيضاً

نقص في العلاقات بين التوافق - بمعنى التوافق بين المرونة وعدم التأكد البيئي وبين الأداء . وقد أعزت الدراسة سبب ذلك إلى أن المرونة قد ترتبط مع مستوى المنافسة فقط الموجود في البيئة الخارجية والذي لم تتناوله الدراسة - مع وجود بعض الاستثناءات - مما يعنى أن المنظمات التي تعمل في بيئة مؤكدة وتواجه عدداً كبيراً من المنافسين ستحتاج إلى تطبيق لمزيد من المرونة .

كذلك أوضحت دراسة (Ward and Duray (2000) عدم وجود علاقة بين درجة التغيير البيئي المدرك وبين استراتيجية مرونة الإنتاج - باعتبارها أحد أبعاد استراتيجية الإنتاج - وإنما أكدت الدراسة على أن الاستراتيجية التنافسية تتوسط العلاقة بين البيئة واستراتيجية الإنتاج بكل أبعادها الأربعة (التكلفة ، الجودة ، التسليم ، والمرونة) .

كما أكدت الدراسة عدم وجود علاقة بين مرونة الإنتاج وأداء الأعمال . وبناءً على تلك الاختلافات بين نتائج هذه الدراسات ، وعدم توصلها إلى اتفاق بخصوص تأثير البيئة على استراتيجية الإنتاج - وبالأخص مرونة الإنتاج - والأداء ، فقد ظهر الدافع وراء قيام الباحثة بإجراء هذه الدراسة من أجل محاولة اكتشاف طبيعة العلاقة بين بيئة الأعمال ، استراتيجيات المرونة الإنتاجية ، وأداء الأعمال في عدد محدد من الصناعات المصرية .

مجموعة من الدراسات التي تناولت العلاقة بين إستراتيجية الإنتاج وأداء الأعمال حاولت العديد من الدراسات في أدبيات استراتيجية الإنتاج الربط بين أداء الأعمال مع واحد أو أكثر من هياكلها استراتيجية الإنتاج.

ففي دراسة كيكسر وسرينيفاسان (Kekre and Srinivassan (1990) قام الباحثان باختبار الآثار السلبية والإيجابية لاتساع خطة المنتج (مرونة التنوع) على أداء المنظمات ، وذلك على عينة مكونة من (1400) وحدة أعمال في أمريكا وقد أقتراح الباحثان نموذجاً يوضح الآثار المباشرة وغير المباشرة لمرونة التنوع على كلاً من أداء التسويق وتكاليف الإنتاج وعلى ربحية المنظمة ،

وقد ركز الباحثان على ستة متغيرات داخلية وهي الحصة السوقية ، الأسعار النسبية ، التكاليف الكلية للمخزون ، تكلفة الإنتاج ، والعائد على الاستثمار .

وتم إجراء تقدير لستة معدلات مقترحة لمجموعة بيانات غير قطاعية من قاعدة بيانات تسمى (SPIYR) وذلك بالاعتماد على أسلوب المربعات الصغرى . وقد تم تصنيف بيانات الدراسة إلى أربعة مجموعات فرعية وهي كما يلي:

*السلع الصناعية / مرحلة النضج

*السلع الاستهلاكية / مرحلة النضج

*السلع الصناعية / مرحلة النمو

*السلع الاستهلاكية / مرحلة النمو

وقد أظهر نموذج الدراسة النتائج التالية :

-بالنسبة لتأثير اتساع خط المنتج (مرونة التنويع) على النواحي التسويقية :

وجد أن مرونة التنويع تؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للسلع الاستهلاكية بشكل أكبر من السلع الصناعية .

كما وجد أن التكامل الرأسي الخلفي ، الصورة الذهنية الإيجابية عن المنظمة ، الدخول المبكر إلى السوق يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية بشكل كبير بينما يؤدي زيادة عدد المنافسين إلى تآكل الحصة السوقية .

كما وجدت الدراسة أن الأسعار النسبية للمنظمات ذات خط المنتج الواسع أعلى من الأسعار النسبية للمنظمات ذات خط المنتج الضيق وذلك بالنسبة للسلع الصناعية ، والسلع الاستهلاكية على حد سواء .

بالنسبة لتأثير اتساع خط المنتج على تكاليف الإنتاج:-

وجد أن اتساع خط المنتج له تأثير إيجابي بسيط لكن معنوي على التكاليف المباشرة ، وعلى تكاليف الإنتاج في حالة السلع الصناعية .

كما وجد أن تكاليف الإنتاج مع زيادة الحصة السوقية ، أما بالنسبة للسلع الاستهلاكية فلم تجد الدراسة أي آثار مباشرة لاتساع خط المنتج على كلاً من التكاليف المباشرة ، والتكلفة الكلية للمخزون ، كما وجد أن تكلفة الإنتاج تنخفض مع خط المنتج بالنسبة للسلع الاستهلاكية .

وقد أوضحت الدراسة أن الاستفادة القصوى من الطاقة تؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج في حالة السلع الصناعية والسلع الاستهلاكية .

-بالنسبة لتأثير اتساع خط المنتج على الربحية :

وجد أن اتساع خط المنتج يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية ، وزيادة الربحية .

كما وجد لأن هناك آثاراً سلبية خط المنتج على معدل العائد على الاستثمار في حالة السلع الصناعية إلا أن التأثير الصافي هو زيادة الربحية وزيادة الحصة السوقية ، بينما لم تظهر هذه الآثار السلبية في حالة السلع الاستهلاكية .

أما الدراسة الثانية في هذه المجموعة فهي دراسة فيجنباوم وكارناناي (1991) Firgenbaum and Karnanai والتي اختبرت العلاقة بين استراتيجية مرونة الإنتاج وأداء الأعمال ، وذلك في (3000) منشأة أمريكية تمثل (83) صناعة خلال الفترة من عام 1979-1987 .

وقد هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على الأسئلة البحثية الثلاثة التالية :

*هل تتميز المنظمات صغيرة الحجم بمرونة مخرجات أكبر من المنظمات كبيرة الحجم ؟

*وإذا تميزت المنظمات صغيرة الحجم بمرونة المخرجات أكبر ، فهل يحقق ذلك لها ميزة تنافسية ، بمعنى هل مرونة المخرجات العالية لها تأثير إيجابي على الأداء المالي للمنظمات صغيرة الحجم ؟

*كيف تؤثر خصائص الصناعة على الميزة التنافسية التي تتحقق من مرونة المخرجات ؟

وقد قام الباحثان بإجراء التحليل الإحصائي على قاعدة بيانات تشمل معلومات عن الصناعة فقط من خلال تقسيم أنشطة المنظمات إلى قطاعات صناعية ثم تم تجميع القطاعات التي تشترك في نفس أنشطة الصناعة معاً .

وقد اعتمدت الدراسة في تحليل البيانات أسلوب تحليل الانحدار ، وكانت النتائج كما يلي :

وُجد أن هناك علاقة عكسية بين درجة التقلب في مخرجات المنظمة وبين حجم المنظمة .

وُجد أن التأثير المشترك لمرونة المخرجات وحجم المنظمة يرتبط عكسياً مع الأداء المالي (الربحية) مما يعنى أن المنظمات صغيرة الحجم ذات مرونة المخرجات العالية يفوق أداؤها الحجم ذات مرونة المخرجات العالية ينخفض أداؤها عن المنظمات كبيرة الحجم ذات مرونة المخرجات المنخفضة . وهذا يعنى أن مرونة المخرجات بمفردها ليس تأثير على الأداء

وهذا ما تشير إليه النتيجة التالية وهى :

أنه ليس هناك علاقة بين مرونة مخرجات المنظمة وبين أداؤها المالي .

وهناك علاقة طردية بين حجم المنظمة وأداؤها المالي .

وأوضحت الدراسة أن قوة العلاقة بين حجم المنظمة وتقلب المخرجات

أن المنتبغ للكتابات الأكاديمية فى مجال المحاسبة والمراجعة الداخلية، يجد أن

المراجعة الداخلية فى البداية كانت تنحصر فى تعيين بعض الموظفين للقيام

بمراجعة القيود التى يكون قد دونها موظفوا الحاسبات فى الدفاتر .

بمعنى أن الهدف من المراجعة الداخلية كان يتمثل فى مراجعة النواحي المحاسبية

فقط لهدف اكتشاف الأخطاء. وتأكيداً على ذلك جاء تعريف المراجعة الداخلية بأنها:-

"جزء من نظام الضبط الداخلي، وقصد بها تكليف بعض موظفى المنشأة بمراجعة

العمليات التى دونها موظفون آخرون خلافاً مع الدفاتر والمستندات من حيث القيد

والتوجيه، وهى تفيد فى منع أو تقليل الخطأ أو الغش واكتشافهما بسرعة قبل

استفحال الخطر "

ومن استعراض التعريف السابق للمراجعة الداخلية نجد أنها اتفقت فى الآتى :-

1- أن المراجعة الداخلية هى أداة تنشئها الإدارة داخل المنشأة .

2- أن المراجع الداخلي بوجوده كل الوقت فى المشروع ومعايشته ومعاصرته

لمشاكله يستطيع أن يتعرف على نواحي نشاطاته.

3- أن المراجعة الداخلية تتم بصورة منتظمة على مدار العام، بحيث تقوم بمراجعة

شاملة لكافة عمليات المشروع.

4- أن الهدف الرئيسى للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع

على أداء وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات

المعروضة عليهم.

5- أن المراجعة الداخلية كانت تهدف فى البداية الى مراجعة وفحص الجوانب

المحاسبية والمالية فقط.

ولتحقيق هذا الهدف فإن المراجعة الداخلية تقوم للإدارة الخدمات التالية :-

أ- خدمات وقائية: من حيث التأكد من وجود الحماية الكافية للأصول، وحماية السياسات الإدارية ضد الانحراف عند التطبيق .

ب- خدمات تقييمية: من حيث أنها تعمل على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة المطبقة في المشروع .

ج- خدمات إنشائية: حيث تطمئن الإدارة بوجودها وفعاليتها على البيانات والمعلومات المقدمة إليها.

أولاً : أنواع المعاينات : التي يمكن استخدامها في مجال المراجعة الاختيارية تنقسم العينات في هذا الصدد الى:

أ- المعاينة الحكمية.

ب -المعاينة الإحصائية.

أ- المعاينة الحكمية : وتقوم هذه الطريق على أساس الحكم الشخصي للمراجع في اختيار وتفسير العينة كما أنها لا تستخدم طرقاً فنية في تحليل وتقييم النتائج بشكل موضوعي.

ب- المعاينة الإحصائية : تقوم على أساس قوانين نظرية الاحتمالات والطرق والجدول الإحصائية في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها.

ثانياً : المجتمع:

مجموعة البنود الواجب فحصها والقيمة الإجمالية لها والتي يمكن التنبؤ بها ثالثاً : العينة :

هي مجموعة البنود من خلال مجتمع مختار مع التوقع أن تكون ممثلة لهذا المجتمع، وكل بند في المجتمع يجب أن يعطي فرصته لكي يختار .وسيكون البحث قاصراً على العينات الإحصائية التي تختار بحيث يكون ترجيح أي بند ثم اختياره معروف قبل الاختيار.

أنواع العينات الإحصائية التي يمكن استخدامها:

أ- العينة العشوائية: هي عينة تختار بالإحلال بحيث أن كل بند في المجتمع مفردة يكون لها فرصة متساوية للاختيار ويكون الاختيار مستقلاً

ب- العينة الطبقية: هي عينة تختار بحيث أن كل بند (مفردة) في مجموعة فرعية في المجتمع (طبقة) يكون لها نفس الإمكانية في الاختيار

ج- العينة المنتظمة : هي العينة التي تختار على أساس احتمالي ولكن بدون استقلالية في الاختيار

رابعاً : الخطاء المسموح به:

وهي عبارة عن أقصى خطأ نقدي للرصيد أو لمجموعة من العمليات والذي قد يتواجد دون أن يجعل القوائم المالية خاطئة بشكل ملموس.

خامساً : المخاطر:

وهي فرص أو إمكانية أو احتمال الوصول الى رأي صحيح أو غير ملائم في المراجعة وتنقسم المخاطر الى ثلاثة أنواع:

أ- مخاطر كلية : وتتمثل في وقوع مجموعة من الأخطاء المالية في القوائم وعدم اكتشاف هذه الأخطاء عن طريق تطبيق إجراءات المراجعة.

ب- مخاطر عدم المعاينة : وهي مخاطر وقوع أخطاء بسبب اختيار غير سليم لإجراءات المراجعة، ومن أمثلتها الأخطاء البشرية .
سادسا : خطأ المعاينة:

وهو يمثل المدى أو بعد المسافة بين القيمة التي تحصل عليها من العينة وتلك التي يمكن الحصول عليها بأجراء فحص شامل لجميع مفردات المجتمع.

العوامل المؤثرة على قرار العينة:

1- يجب على المراجع استخدام أساس رشيد لتخطيط اختيار العينة لتقييم النتائج حتى يحصل على تأكيد معقول بأن العينة ممثلة للمجتمع خير تمثيل.

2- العينات الإحصائية توفر مقياساً لمخاطر المراجعة لمساعدة المراجع في التوصل الى النتائج بشأن المجتمع الكلي

أساسيات ومراحل استخدام المعاينة الإحصائية في المراجعة
المعاينة الإحصائية:

يعني لفظ المعاينة فحص نسبة أو عينة من مجموعة مفردات لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة عن طريق ما يسفر عنه هذا فحص هذه العينة وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجتمع ككل.

خطط المعاينة الإحصائية الملائمة لأهداف المراجعة : هناك ثلاث خطط للمعاينة الإحصائية تتلاءم مع المراجع الخارجي:

-المعاينة على أساس التقدير.

-المعاينة على أساس القبول والرفض.

-المعاينة الاستكشافية.

(1) المعاينة على أساس التقدير:

وتهتم هذه المعاينة بتقدير معالم المجتمع عن طريق فحص عينة صغيرة تختار بشكل عشوائي وعن طريقها يمكن للمراجع معرفة تكرار حدوث خاصية معينة، أو تقدير لا جمالي أو متوسط مجموعة من المفردات وكذا تقدير لخطأ المعاينة.

(2) المعاينة على أساس القبول أو الرفض:

وتهتم بسحب عينة ذات حجم معين بشكل عشوائي ثم فحصها، فإذا تبين أنه لا يوجد أكثر من عدد معين من حادثه معينة أعتبر المجتمع محل الدراسة مقبولا.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تستلزم من المراجع أن يحد مسبقاً معدل الخطأ الذي عنده يتخذ قرار بالرفض.

(3) المعاينة الاستكشافية:

وتستخدم هذه الطريقة في حالة البحث عن أخطاء جسيمة مؤثرة.

مراحل تطبيق المعاينة الإحصائية:

1- تحديد الهدف من تطبيق هذا الأسلوب.

2- تحديد خصائص الانحرافات.

4- تحديد حجم العينة بوضع معايير حكمية.

5- اختيار مفردات العينة عشوائياً.

6- مراجعة العينة.

7- تقييم نتائج العينة.

8- التوصل الى نتائج عن مدي الاعتماد على الرقابة الداخلية.

أولاً : تخطيط العينة : يجب مراعاة العوامل التالية:

-هدف المراجعة.

-المجتمع ووحدة المعاينة.

-تعريف الخطأ.

-حجم العينة.

(أ) هدف المراجعة:

أن المراجع يحتاج لهدف معين يركز عليه لتمكينه من تحديد أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها .

(ب) المجتمع ووحدة المعاينة:

يجب أن يحدد المجتمع بكل دقة بحيث يشمل كل المفردات الداخلة في عملية المراجعة مع تحديد الفترة الزمنية بوضوح.

(ج) تحديد أو تعريف الخطأ أو الانحراف:

قبل أداء الاختبارات للعينة، على المراجع التعريف بوضوح النتائج وظروف الاختبارات التي تراعي الأخطاء والانحرافات بالنظر لأهداف المراجعة.

(د) تحديد حجم العينة : يتأثر حجم العينة بالعوامل التالية:

1-درجة المخاطر المقبولة.

2-مخاطر المعاينة.

3-معدل الخطأ والانحراف المسموح به.

4-معدل الخطأ أو الانحراف المتوقع.

5-تقسيم المجتمع الى طبقات.

وهناك ثلاثة عوامل لتحديد حجم العينة على النحو التالي:

العامل الأول : الحد الأعلى للخطأ المتوقع في المجتمع الإحصائي:
ويقصد بذلك الحد الأعلى لمعدل تكرار الحدث أو الخطأ المراد تتبعه في عملية
الفحص، ومما يجدر الإشارة إليه في المجال أن حجم العينة الإحصائية يتناسب
طرديا مع معدل الخطأ المحتمل في المجتمع الإحصائي.
العامل الثاني : درجة الصدق في العينة أو درجة الدقة:
تقاس درجة صدق العينة بمدى الخطأ المسموح به في المعاينة وهذا العامل يختلف
عن العامل الأول إذ يقصد به الحد الأقصى للخطأ الذي يمكن أن يقع في عملية
المعاينة ومع ذلك يقبل المراجع نتائجها مقتنعا من وجهة نظره بأن الفحص بواسطة
هذه العينة قد حقق أغراضه.
العامل الثالث : مستوي الثقة:

يحدد مستوي الثقة للعينة بشكل نسبة مئوية تدل على درجة المخاطرة النسبية التي
يقبل المراجع تحملها فيما لو تعدت النتائج الفعلية للفحص حدود درجة صدق محددة
ثانيا : اختيار المفردات الواجب اختبارها:

الهدف من معاينة المراجعة هو التوصل الى نتيجة أن المجتمع الكلي الذي اختيرت
منه العينة .

- ثالثا : اختيار المفردات:
- بمجرد اختيار العينة وجب على المراجع إجراء اختبارات المراجعة لكل مفردة على
حدة، وذلك على النحو التالي:
- 1-الربط بين أهداف المراجعة.
 - 2-تحديد مدى ملاءمة استخدام المعاينة في المراجعة.
 - 3-تحديد نوع العينة المراجعة الواجب استخدامها .
 - 4-تحديد نوع الخطة المستخدمة.
- رابعا : تقييم النتائج:
- يقوم المراجع بالخطوات التالية في تقييم النتائج الاختبارات:
- تحليل الأخطاء أو الانحرافات المكتشفة.
 - استخدام الأخطاء أو الانحرافات المكتشفة في العينة كأساس لتقدير معدل الخطأ
أو معدل الانحراف الكلي في المجتمع.
 - تقدير مخاطر زيادة الخطأ الفعلي.
- مزايا استخدام أسلوب المعاينة في العمليات المالية الخارجية:
- 1-تصميم عينة أكثر كفاءة.
 - 2-تعتبر العينة مقياس دقيق لكفاية أدلة المراجعة.
 - 3-وجود فعالية لعملية المراجعة.
 - 4-مقياس كمي دقيق لمخاطر العينة.

- 5-الاقتصاد في الزمن والتكلفة.
 - 6-توفير الوقت باستبعاد الإجراءات المؤثرة.
 - 7-تقييم كمي أدق لنتائج العينة الإحصائية.
 - 8-إعداد أوراق المراجعة وتوثيق مستندي أفضل.
- أساليب المراجعة الإدارية والإحصاء
- 1-مرت أساليب المعاينة الإحصائية في المراجعة بمراحل عدة أجريت فيها التجارب والتطبيقات الميدانية والأبحاث العلمية.
 - 2-يفضل استخدام الأساليب الإحصائية في المراجعة.
 - 3-إن تحول المراجع من أسلوب المراجعة الشاملة والفحص الى أسلوب العينات الإحصائية بأنواعها أصبح أمراً هاماً لكل المراجعين.
 - 4-أن تدريب المراجعين على استخدام أسلوب العينات في المراجعة سوف يؤدي إلى رفع كفاية الأداء المهني للمراجعة.
 - 5-يؤدي اختيار المراجع إلى أسلوب العينات في المراجعة إلى استخدام المراجعة الشاملة.
 - 6-يؤدي اختيار المراجع إلى أسلوب المعاينة الملائم لأهداف الخطة الموضوعية.
 - 7-للتحقق من مدي كفاية أسلوب المعاينة الإحصائية يمكن للمراجع تقييم نتائج المعاينة.

تحليل الحساسية والمراجعة:-

يتم تحديد صافي القيمة الحالية ودليل الربحية وأيضاً معدل العائد الداخلي تتأثر بعوامل كثيرة منها :- أسعار المواد و المنتجات – كمية المبيعات – مستوى الطاقة الإنتاجية الشغلة – الحياة الإنتاجية للمشروع – مدى ثبات عناصر التكلفة الأخرى. ونحسب حساسية صافي القيمة الحالية مع متغير واحد من العوامل السابقة مع ثبات باقي العوامل.

تحليل الفعالية:-

ويساعدنا في تقييم مدى تحقيق أهداف المشروع فالفعالية مقياس استغلال المشروع لموارده لتحقيق مجموعة من نتائج وتحقق الفعالية بأعلى النتائج مع أقل تكلفة للموارد.

تحليل الربحية القومية للمشروع:-

يجب أن يكون للمشروعات مساهمة تحقيق رفاهية المجتمع والاقتصاد القومي بالإضافة إلى الإرباح الناجمة عن المشروع نفسه.

إن جميع المنظمات سواء كانت عامة أو خاصة، ربحية أو غير ربحية، كبيرة أو صغيرة يتضمن أن تدرس البيئة المحيطة بها ومدى تأثير البيئة على المنظمة ومدى

تأثر المنظمة بها والتفاعل معها وتحديد ما تعظمه من فرص وتقاومه من تهديدات حتى تضمن الاستمرارية والنجاح.

كما أنه لا يمكن تجاهل البيئة الخارجية التي يمكن بسببها أن تواجه المنظمة مخاطر عدم تحقيق الأهداف فان البيئة التنظيمية (الداخلية) يمكن أن تساعد أو قصر جهود الإدارة لتحقيق أهدافها التنظيمية.

أولاً : البيئة الخارجية:-

من أهم الحقول التي أثرت بالإيجاب على المشروع ومنتجاته هو الحقل الثقافي والاجتماعي للمنظمة حيث أن المنتج سوف يقي البيئة شر التلوث من جراء استعمال البلاستيك كأكياس.

كما أنه سوف يحمي أيضاً صحة الإنسان حيث أن القماش ليس له ضرورة في التخلص منه ويمكن استعماله لأكثر من مرة ويمتاز بالمتانة وهذا ما يتوافق مع قواعد وسلوكيات المجتمع النامي.

التكنولوجيا :-

لم يكن من العوامل التكنولوجية قد أسهمت بشكل كبير في اقتناء ماكينات كهربائية حديثة تزيد من طاقة الإنتاج بدلا من استعمال ماكينات يدوية تكون بطيئة وغير دقيقة وطاققتها الإنتاجية قليلة . وأيضاً المقص دار الكهربائي كان له أثر كبير في زيادة الطاقة الإنتاجية وتسهيل مهمة العمال.

التعليم:-

لم يكن المشروع في حاجة إلى عمال ذوي مهارات خاصة ولكن تم اختيارهم من ذوي المؤهلات المتوسطة من المدارس الفنية والدبلومات وهذا ما يناسب وحال مجتمعنا النامي . فذلك وفر في أجور بسيطة يكفى حاجة هؤلاء العاملين مع عدم اللجوء إلى استيراد عمالة ذات مهارة خاصة كما هو في المشروعات أخرى.

السياسية:-

كان المناخ السياسي العام أثره الكبير على المشروع فالسياسة الحالية للدولة هي التصنيع والتصدير والاتجاه إلى العولمة والتجارة الخارجية ومن أهم أهداف المشروع هو تعبئة الخضر والفاكهة إلى السوق الخارجية وذلك لما يتميز المنتج من جودة عالية وحماية البيئة.

القانونية والنظامية :-

تشجع الدولة إقامة المشروعات الصغيرة وتعطي لها التشريعات اللازمة لمساندتها حتى يتسنى لها الوقوف في الأسواق والانتشار والمنافسة الفعالة ويتضح ذلك من إعفاء الضرائب لمدة 10 سنوات في الأماكن الصناعية.

الموارد الطبيعية:-

ونجد أن المواد الخام المستخدمة متوافرة في الأسواق وهي من أهم منتجات القطاع العام في مصر وأشهرها عالمياً فالقطن المصري له سمعة طيبة في الأسواق العالمية مما سيساعد على عملية التصدير في المستقبل القريب.
سكانية:-

وتشمل الموارد البشرية المتوفرة في المجتمع وهي متوافرة بأعداد كبيرة ورخيصة نسبياً مما سيقفل من تكاليف المنتج.
ويشمل أيضاً العملاء والمستهلكين من خلال النمو السكاني زيادة واضحة وهذا ما يؤثر على زيادة الطلب من المنتج.
اقتصادية:-

وتشمل الإطار الاقتصادي العام فيه تعمل الدولة علي إصدار التشريعات اللازمة لحفظ الملكية الخاصة ووضع سياسات مالية وبنكية من قروض لتشجيع المشروعات الصغرى وكذلك توفير المواد الخام للاستفادة منها بأسعار زهيدة حتى تنافس الأسواق العالمية.

بيئة العمل للمنظمة :- العملاء وهم نوعان
الاول : عميل داخلي: وهو العمال والمشرفين وهم مما يؤدون من خدمات لتشغيل المدخلات وتحويلها إلى مخرجات في صورة جيدة حسب مواصفات المستهلكين مما يعظم شأن المنظمة ويزيد الربحية والانتشار وتحقيق الأهداف.
وعلاء خارجين وهم المستهلكين:-
فإن المنظمة والمشروع يدار حسب طلبات العميل ومواصفاته التي ترضية وعلية يمكن تعظيم الربحية.
الموردين :- من مواد خام مثل القماش (القطاع العام والخاص ومنافسة الجودة والسعر) من معدات وآلات فهي مستوردة من الخارج ولكنها موجودة يوفر في السوق المحلي ولها صيانة سنوية.
المنافسون :- موردين وعملاء فهناك منافسة شديدة من خامات مستوردة وهي الخيش ويستورد من الهند ولكن تكاليف الحصول عليه أغلي من المنتج الأخير للمشروع وأيضاً هناك من صناعي الأكياس البلاستيك ولكنها ضارة بالبيئة وصحة الإنسان.

المكون الاجتماعي / السياسي:-
وتسيطر الحكومة على الصناعة عن طريق اللوائح ولكن في تلك الاوانه في صالح المشروع حيث أن الاتجاه العام هو التصنيع المحلي والاتجاه به إلى الأسواق الخارجية مما يعود بالنفع على الدولة وأصحاب المشروعات الصغيرة.
المكون التقني:-
إن المشروع في غاية البساطة التقنية حيث أنه يعتمد على ماكينات خياطة بسيطة

وليس أي آلات متطورة مما ساعد على سهولة الحصول عليه وصيانتها وخفض تكاليفها إلى حد ما عن نظيرتها المتطورة وعالية التكنولوجيا. ويجب الا يفوتنا أن ننوه الى زيادة الطلب على الكلي على السلع وخدمات معينة تؤدي الى ايجاد فرص عمل جديدة وامتصاص جزء من البطالة بنوعها الاحتكاكية والهيكلية. وقد رأينا أن تطبيقات المعلومات تتضمن بروز نوعيات جديدة من الوظائف لم تكن موجودة من قبل مما قد يوحي أن التقنيات الجديدة تستطيع أن تخلص المجتمعات الصناعية التقليدية من مشاكل البطالة المزمنة ولكن يبدو أن هذا القول محل شك وذلك لعدة أسباب :-

أولاً: الصناعات التي تركز على تقنية المعلومات نفسها تعتبر قليلة الوظائف، فهي تتطلب عدداً محدوداً من الأفراد من ذوى المهارات العالية لإنجاز كل العمل. إن التوظيف الكلي في صناعات أشبه المواصلات والحاسبات فى الولايات المتحدة قد انخفض بشكل كبير فقد قامت شركة "ابل" المتخصصة فى صناعة الحاسبات الشخصية بتسريح 21% من موظفيها . ثانياً: الصناعات التقليدية وبخاصة تلك التى تعتمد على خطوط الإنتاج مثل صناعة السيارات بدأت تتحول نحو التقنية الجديدة فأدخلت الحاسبات فى الأقسام الإدارية وأدخلت الإنسان الآلي فى أقسام الإنتاج، وهذا قد انعكس هذا سلبياً على عدد الوظائف المتاحة. فى الولايات المتحدة ارتفع التوظيف فى صناعة السيارات والصناعات المرتبطة بها من 490 ألف عامل فى العام 1999 الى أعلى مستوى له. ثالثاً: رغم التوسع فى التصنيع بصفة عامة يعتبر المحرك للنمو الاقتصادى إلا أنه أصبح من الواضح أن أى مستوى للتصنيع المحلى فى الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا لن ينتج الكثير من الوظائف الجديدة، ودلت الشواهد من الصناعة نفسها على أن البطالة ستبقى مرتفعة حتى مع اتساع السوق وزيادة الطلب على المنتجات.

وقد حدثت هذه المتناقضة لأن نصيب التقنية الجديدة قد خفض الطلب على العمال رغم ان الإنتاج قد زاد. فى دراسة نشرت تبين أن أى زيادة فى الطلب على السلع يمكن ان تنشط تطوير عمليات إنتاج جديدة مستخدمة تقنيات جديدة والتي تحتاج الى عمال أقل، وبالتالي لا يتوقع حدوث أى نمو معتبر فى وظائف التوظيف الصناعى. وهناك وجهة نظر أخرى تذهب الى اعتبار المعلومات مسؤولة عن البطالة أمر مبالغ فيه فى تقرير للكونجرس الأمريكى وضعه مكتب تقييم التقنية يبين أن الأتمتة المبرمجة لن تؤدي الى بطالة كبيرة على المستوى القومى فى غضون عشر سنوات. ويلاحظ أن المؤسسات تمنح موظفيها وقتاً كافياً لتعلم مهارات الحاسب اللازمة

لأعمالهم، رغم ان التحول الى التقنية الجديدة قد يستغرق وقت طويل إلا ان معظم الموظفين يتحولون والبعض يفقدون أعمالهم بسبب جمودهم أو خوفهم من التعامل مع آلات متفوقة أو مجرد عدم رغبتهم في تغيير عادات العمل المألوفة.

الفصل الثاني تقييم فاعلية النظام المحاسبي لدوال التكاليف

مقدمة :

يُسمى استخدام جميع الوسائل الإنتاجية بطريقة طبيعية (إضافي، زيادة العمالة في المواقع الإنتاجية،... الخ) لغرض الانتهاء من المشروع في وقته بالوقت العادي ، أما زيادة تعظيم التكاليف لتصغير وقت إنتهاء المشروع من خلال زيادة القوى العاملة لمواقع العمل وتشغيل العمال في أوقات إضافية بالوقت المبكر. ويرتبط التكاليف وزمن إنتهاء المشروع بعلاقة عكسية فتخفيض فترة إنتهاء المشروع تتطلب زيادة في التكاليف يوضح الشكل رقم 4 طبيعة العلاقة بين الوقت العادي والتكلفة العادية والوقت المبكر والتكلفة الإضافية.

شكل 4 - العلاقة بين التكلفة والزمن

ويعرف ميل العلاقة:

ويمثل تكلفة الزيادة بالنسبة لوحدة زمنية بناءا على الزيادة التي طرأت في أزمنة الأنشطة جراء زيادة التكاليف.

يحتاج القائمون لإنجاز أي مشروع (صناعي ، إنشائي، أو تجاري) في الوقت المحدد على موارد، وعادة تكون الموارد والتي هي العناصر الضرورية من القوى العاملة (الإداريين، العمالة ماهرة ، والغير ماهرة . . الخ) أو الموارد المادية (مكائن، أجهزة، والمواد الأولية الضرورية للعملية الإنتاجية .).

وتكتب الموارد عادة أسفل كل نشاط بالكميات المطلوبة، كما يتغير زمن فاعلية كل نشاط بتغير معدل الموارد المستخدمة، فمثلا النشاط x يحتاج إلى 3 عمال لإنجازه في 15 يوم، فإذا أضيف عامل آخر للنشاط فإن فترة إنجازه تكون أقصر من ذلك مما يترتب عليه إضافة تكاليف جراء إضافة هذا العامل . ولتنظيم وتسهيل عمل الإدارة في متابعة الأعمال تعرض جميع الموارد المستخدمة في المشروع في جدول يسمى جدول تحليل الموارد.

• جدول تحليل الموارد

- الموارد المستخدمة في كل نشاط .
- إجمالي الموارد المستخدمة في تنفيذ المشروع .
- الأنشطة التي تم إنجازها بالموارد المتوفرة .
- كفاءة العمالة

تحسب كفاءة القوى العاملة في المشروع أو كفاءة نوعية معينة من العمالة في أنشطة المشروع كما يلي:

كفاءة ال عمالة = (عدد الأيام المنجزة ÷ عدد أيام المشروع الكلية) × 100 ، وهي النسبة الفعلية لمساهمة القوى العاملة أو فئة محددة من العمالة في المشروع أو مستوى استخدام العمالة في المشروع.

يحتاج إداري المشاريع لحساب جميع الموارد الضرورية لكل نشاط وفعالية من الإداريين و القوى العاملة (رواتب، عمل إضافي، و ميزات أخرى،... الخ) والموارد المادية (مواد أولية ، كهرباء، وماء،... الخ) بالإضافة إلى المصاريف الثابتة إذا وجدت لتقدير كلفة المشروع الكلية. ولتحقيق الربط بين الأزمنة والتكاليف للوصول إلى الوقت المثالي اللازم للإنتهاء من المشروع في الوقت المحدد ومراعاة عدم إضافة أعباء وتكاليف إضافية أخرى يلجأ القائمين على المشروعات إلى :

1. تحليل جميع الأنشطة الأزمة .
2. تحديد الفعاليات السابقة واللاحقة لكل نشاط .
3. رسم شبكة المشروع، وتحديد المسارات الحرجة .
4. حساب التكاليف .

تقوم المخازن بإمداد كل من الإدارات والأقسام المختلفة للشركات القابضة بالأصناف المطلوبة لكل منها ومن خلال هذه البداية فإنه ينبغي على كل من الإدارات والأقسام الشركة القابضة بتقدير احتياجاته في نهاية كل عام من الأصناف المختلفة المطلوبة لاستخدامها خلال العام القادم بوقت كافي حتى تسنح الفرصة لكل من إدارة المشتريات والمخازن بتوفيرها وتخزينها حتى تكون معدة للطلب من بداية العام المعنى من استخدامها.

يعنى تقدير الاحتياجات من المواد والأصناف عن فترة معينة المساهمة في توفيرها في الوقت المناسب لاستخدامها واستمرار إمداد جهات استخدامها دون تأخير، وفي نفس الوقت الإسهام في ندرة الزيادة والنقص في المخزون من كل صنف لكل فترة - لأن الزيادة في المخزون تؤدي إلى زيادة في تكلفة المواد وفي تكلفة المواد وفي تكلفة التشغيل ونفقات التأمين إلى جانب نقص الأموال السائلة، والنقص يؤدي إلى ارتفاع ثمن المواد المشتراة وزيادة نفقات التشغيل وأعمال المناولة وتقدير الاحتياجات يؤدي إلى التخفيض في ظهور تلك العيوب أو بعضها .

تقدير الاحتياجات الذي يتم حالياً في بعض الشركات القابضة يشوبه عدد من العيوب أهمها:-

- 1- لا تتم تقديراتها على أساس بيان استخدمتها خلال الفترة الخاصة بها.
- 2- تعتمد في الغالب على أساس التقدير الشخصي.
- 3- غير مدعمة وغير مرتبطة بخطة واضحة.
- 4- تقدير احتياجات من مواد وأصناف لأقسام في الشركة لم يتم تنفيذها بعد.
- 5- تزايد الأقسام في الشركة القابضة في تقدير احتياجاتها أكثر من اللازم على اعتبار انها ستخضع للتخفيض عند مراجعتها .
- 6- استغلال الموارد المالية بالموازنة التي لم تستخدم بعد في زيادة المخزون من المواد والأصناف حتى ولم تكن هناك حاجة إليها في تلك الفترة .

وإمعانا في التوصل الى تقديرات سليمة عن كل فترة ينبغي ما يلي:-

- 1- تحديد خطة عمل لكل فترة
- 2- تحديد لكل قسم ومن أقسام الشركة في خطة عمل تبعاً لما ستقوم به
- 3- تجميع الاحتياجات من الأقسام وتبويبها تحت كل صنف لتحديد الكمية المطلوبة منه
- 4- مراجعة المخازن لمعرفة ما بها من مخزون أو الفترة من كل صنف .
- 5- الأخذ في الاعتبار مخزون آخر الفترة من كل صنف

وعلى أساس ما تقدم يمكن تقدير الكمية المطلوب توفيرها بالمخازن من كل صنف على نحو المعادلة التالية:-

الاحتياجات السنوية تبعاً لخطة العمل + مخزون آخر الفترة - مخزون أول الفترة
وبهذه الخطوات سألفة الذكر يمكن التوصل الى تقدير الاحتياجات من كل صنف بشكل سليم تندر فيه المغالاة في الزيادة او العجز الكبير في المخزون من الصنف .

ويضاف الى ما تقدم من خطوات وضع نظام يكفل المحافظة على المواد والأصناف الواردة للمخازن:-

- 1- تحديد فترة تخزينها، ومدة استخدامها .
 - 2- في حالة عدم استخدامها في الفترة المحددة لها تطلب المخازن التخلص من هذه الأصناف، أو الإفادة بالإبقاء عليها بعد مراجعة صلاحيتها بمعرفة الفنيين في مجالها حتى لا تؤثر زيادة مدة تخزينها في تلفها .
- يعتبر تحديد مستوى المخزون من أساسيات الرقابة على المخزون التي هي عملية تصميم الطرق والوسائل التي تكفل التحقق من أن التصرفات في الحصول على المواد المستخدمة تتم وفقاً لخطة موضوعة مستهدفة الانتفاع بموارد الشركة

لذلك فإن الرقابة على المخزون تتركز على جانبين أساسيين :-

- 1- استمرار تدفق المواد للشركة لنقوم بتنفيذ أعمالها - وذلك بتحديد الكمية الاقتصادية للطلب .
- 2- مراعاة أن يكون كل من الاستثمار في المخزون وتكلفة المواد عند حد ادنى

مستوى ممكن - وذلك بتحديد مستويات المخزون.
مخازن الشركات القابضة وتقدير الاحتياجات السنوية
يتم تحديدها أما عن طريق تكلفة التخزين في مخازن الشركات القابضة، فيتم
التوصل إليها بمعرفة التكاليف الثابتة السنوية للمخازن مضافاً إليها التكاليف
المتغيرة وهذه بيانات متوافرة يسهل الحصول عليها من إدارة التكاليف والحسابات،
وتحديد متوسط المخزون من خلال سلسلة زمنية لعدة سنوات ماضية، وعن طريق
قسمة مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة للعام على متوسط المخزون في السنة يتم
التعرف أو التوصل الى تكلفة تخزين الوحدة.

أما بالنسبة لتكلفة إصدار الطلبية فأمر الحصول عليها ميسور من إدارة التكاليف
والحسابات بكل جهة عمل، وبهذا التحديد يتييسر الحصول على الكمية الاقتصادية
للطلب وليس في أمر الحصول عليها أى صعوبة أو عناء بل قصور في استخدامها
وهو في حد ذاته يرجع الى إهمال المخازن وعدم العناية بها على أساس النظرة
الضعيفة إليها.

في حالة عدم استيعاب المخزون للكمية الاقتصادية للطلب بسبب ضيق مساحته فإنه
يمكن تخفيضها الى الحد الذى يتناسب مع مساحة المخزن إلى حين التوسع فيه حتى
لا يحدث تكسب في تخزين الصنف بما يزيد في التالف منه وبالتالي مما يحمل عبء
الخسارة على جهة العمل.

مستويات المخزون في مخازن الجمعيات الزراعية
يعتبر تحديد مستويات المخزون من الطرق الرئيسية للرقابة على المخزون وتختلف
مستويات المخزون من لآخر ذلك حسب معدل استخدامه بالإضافة الى طبيعة
الصنف، ومستويات المخزون هي :

1- الحد الأدنى أو احتياطي الأمان.

2- نقطة إعادة الطلب.

3- الحد الأعلى

تعريف الحد الأدنى

يقصد به ذلك الحد أو هذا المستوى الذى ينبغى أن يقل عنه المخزون من الصنف
فهو الحد اللازم الاحتفاظ به لمواجهة الطوارئ في الحالات المفاجئة كارتفاع غير
متوقع في السحب من المخازن لطلبات عاجلة وطارئة وبصفة مؤقتة تفوق
الاستخدام، أو لتأخير غير عادى في موعد الاستلام سواء لظروف طارئة خاصة
بالمورد أو خاصة بتعطل وسائل النقل .

ومعنى عدم تحديد حد أدنى للمخزون وحدث مثل هذه الطوارئ يعنى تعطل العمل
والتأخير في إنجازها مما ينصب على سوء الخدمة المقدمة للمزارعين .
وينبغى تحديد حد أدنى للمخزون من كل صنف على أن يؤخذ في الاعتبار عنه
تحديد أهم ما يلي:-

1- تعديل السحب اليومي من المخازن من الصنف.

2- المستوى العادى لورود الطلبيات للمخازن.

3- كمية المخزون التي تضمن عدم توقف العمل بسبب نفاذ المخزون العادي.

نقطة إعادة الطلب لمخازن الشركات القابضة

وهي تعنى المستوى الذى إذا وصل إليه المخزون من الصنف يبدأ مباشرة فى إجراءات طلب كميات من الأصناف وعدم تحديدها يوجد ارتباك بالمخزن لأنه غير المعلوم متى تبدأ إجراءات طلب الكميات من كل صنف حيث ترد الكميات بأي حجم وفى أى وقت دون تنظيم أو تنسيق لذلك الذى يؤدي فى بعض الأحيان الى ورود الكمية فى مواعيد متأخرة أو بكميات أقل من المطلوب. وللتغلب على ذلك يتم تحديد نقطة إعادة الطلب على عاملان:-

1- معدل الاستخدام المحتمل للصنف.

2- وقت وصول المستلزمات الطبية الى المخازن.

3- الحد الأعلى هو ذلك المستوى الذى ينبغي أن يزيد عنه المخزون من الصنف،

والهدف منه هو الحد من الإسراف فى استثمار أموال المخزون دون ما يبرره.

وكما سبق توضيحه بأن هناك زيادة فى مخزون بعض الأصناف أكثر من اللازم وهذا يعنى الإسراف فى استثمار الأموال فى المخزون الى جانب ما يصيب الصنف من تغيرات فنية والتقاعد ويسهم فى محو الإسراف والتغييرات الفنية وتقدم الصنف تحديد حد أعلى للمخزون من كل صنف وهو يساوى الحد الأدنى + الكمية الاقتصادية للطلب.

أولاً : كارت الصنف

يعتبر كارت الصنف المميز الأساسي لكل صنف بالمخزن، حيث توجد أصناف متعددة بالمخزن ويصعب التعرف عليها الا من خلال الكارت المرفق بكل منها. وقد أوضحت الدراسات عدم وجود كارت للصنف في أغلب الأحوال من خلال ما أشارت به إجابات القيادات الإدارية بنسبة 51% ممن لهم علاقة بالمخازن (ويعني ذلك الاعتماد على ذاكرة أمين المخزن) -وهذا في حد ذاته يؤدي في بعض الأحوال إلى ما يلي:-

1- ضياع جهد كبير في التعرف على الصنف.

2- صرف صنف آخر غير المطلوب.

3- التأخير في الصرف.

4- الاعتقاد بنفاذ المخزون من بعض الأصناف رغم وجودها بالمخزن لعدم التعرف عليها.

5- زيادة التالف من بعض الأصناف لزيادة مدة تخزينها عن الوقت المقرر لها.

6- زيادة كمية المخزون من أصناف أكثر من اللازم مما يؤدي إلى تكدسه الذي يؤثر في تلفها بسبب عدم المعرفة بالحد الأعلى للمخزون.

7- نفاذ المخزون من أصناف في بعض الأحيان دون معرفة بذلك إلا عند الصرف، لعدم وضوح حد أدنى للمخزون على مكان كل صنف الخ.

تلك بعض العيوب الناجمة عن عدم وجود كارت للصنف بمكان تخزينه تتضح فيه

الحد الأدنى من المعلومات التالية وهي :-
1- اسم الصنف ومواصفاته - أو رقمه والرمز الخاص به تبعاً للكوود المستخدم في هذه الحالة.

2- مستويات المخزون وهي :- أ - الحد الأدنى.
ب - نقطة إعادة الطلب.

ج - الحد العلى.

3- طبيعة الصنف وأقصى مدة تخزين له.

4- تاريخ ورود كل طلبية من الصنف للمخزن.

5- رصيد الصنف في كل فترة.

والى جانب هذا الكارت ينبغي أن يوجد أيضاً بطاقة أخرى لكل صنف ولكنها لا ترفق بمكان كل صنف، وإنما تحفظ جميعها في مكان واحد عند أمين المخزن، وتوضح فيها بجانب البيانات سالفة الذكر في كارت الصنف بيانات أخرى أكثر تفصيلاً وهي :- 1- تاريخ كل عملية وارد وصادر.

2- رقم مستند كل عملية والكمية به.

3- سعر الوحدة للصنف.

4- مكان الصنف بالمخزن.

والفرق بين كارت وبطاقة الصنف، هو أن بطاقة الصنف يتم التسجيل فيها الحركة اليومية لكل صنف، حيث تعبر عن سجل كافي وكامل للصنف وكارت الصنف ملخص لبطاقة الصنف.

وهي تعطي اقتناء فرصة للإسهام في مراقبة أمين المخزن لكل صنف، لأن تسجيل الملخص بها في كل فترة - يومياً أو أسبوعياً حسب طبيعته واستخدامه بكل جهة عمل - تجذب العين في بعض الأحيان الى التأكد من تطابق الرصيد المكتوب بالفعل.

والتأكد من عدم التأثير في جودة الصنف - هذا إلى جانب ما يؤديه كارت الصنف من تمييزه عن غيره من الأصناف الأخرى

المخزونة إمعاناً في تيسير وسهولة التعرف عليه.

ولهذا لا يعتبر كارت الصنف تكراراً لبطاقة الصنف، فكليهما ضروري حيث لكل منهما الغرض الخاص به وبالتالي لا يمكن الاعتماد على أحدهما فقط بل انهما

مرتبطين لا ينفصلان عن بعضهما.

ثانياً: جرد المخازن

يعتبر جرد المخازن أداة من أدوات الرقابة على محتويات المخازن حيث أن جرد المخازن هو مراجعة كميات المخزون من الأصناف المختلفة - والتي تتم بطريقة منتظمة أو بين فترة وأخرى. أو بمعنى آخر هو العملية التي تتم بهدف التحقق من أن الأصناف الموجودة في المخازن مساوية للرصيد الخاص بكل منها الموضح في سجلات المخازن أو كارت الصنف .

ويتم الجرد بالعدد أو الوزن أو القياس حسب وحدات الصنف، ثم تتم بعد ذلك مقارنة بين نتيجة الجرد والرصيد الدفترية ... ولما كان من المشاهد وقوع أخطاء في سجلات المخازن بسبب أخطاء في إجراءات القيد بسبب الإهمال، كما يحدث أن تتعرض بعض الأصناف المخزونة للنقص نتيجة للسرقة أو للزيادة نتيجة الخطأ في الصرف الأمر الذي يؤدي إلي وجود مفارقات أو انحرافات بين الأرصدة الدفترية وبين الكميات الحقيقية أو الفعلية بالمخازن.

وبهذا يمكن إدراك أهمية جرد الموجودات بالمخازن لمعرفة مقدار الفروق ومسبباتها مع اتخاذ الإجراءات اللازمة نحو معالجة أسباب هذه الفرق. وتساعد عملية الجرد على اتخاذ القرارات الإدارية الهامة كالتصرف في الزيادة وبالتالي التخلص من المخزون الراكد الذي يمثل لرأس مال معطل بالمشروع. وأيضاً على اتخاذ القرارات اللازمة لاستكمال العجز أو القصور في بعض السلع والمستلزمات. ولهذا ينحصر هدف جرد المخازن في حصر وعد المخزون وقياسه ثم تسجيل نتيجة هذا الحصر، ويمكن تلخيص أهداف الجرد في النقاط التالية:-
-التحقق من دقة سجلات المخازن.

-مقارنة الأرقام التي توضح رصيد المخازن بالواقع الفعلي الموجود في المخازن
-اكتشاف أي محاولة للغش أو السرقة أو الاختلاس.
-اكتشاف نقاط الضعف في نظام المخازن أو في إجراءات الرقابة.

ولكن في الواقع العملي اتضح وجود أصناف في المخازن مضى عليها مدد طويلة، حيث قد أسفر الفحص الذي يجريه الجهاز المركزي للمحاسبات عن وجود كثيراً من الآلات والمعدات والأجهزة مضى عليها مدد طويلة وصلت في بعض الحالات إلى أربعة عشرة سنة .

هذا بالإضافة إلى ما أشار إليه الجهاز في تقاريره بعدم إجراء الجرد السنوي والمستمر والمفاجئ لبعض الوحدات أو قصور في إجراءاته وعدم فعاليتها والأخذ بالأرصدة الدفترية عند تقييم بضاعة آخر المدة بالإضافة الى عدم مطابقة كشوف ما يتم جرده على الأرصدة الدفترية وبحث أسباب العجز والفروق التي قد يسفر عنها الجرد في بعض الوحدات لتحديد المسؤولية أو تضمين تلك الكشوف أصنافاً دون بيان قيمتها.

وبرغم من شمول لائحة المخازن على الجرد إلا أنه لا يتم بالصورة المناسبة لأنه لو كان كذلك لما كانت هناك أصناف بالمخازن وصلت مدة تخزينها أربعة عشرة عاماً، وبالتالي الى ندرة ضياع الأصناف، وأيضاً اكتشاف نقاط الضعف في المخازن، وهذا ما لم يتحقق نتيجة القصور في عمليات الجرد التي تتم حالياً - تبعاً لتقارير الجهاز المركزي للمحاسبات.

ويرجع هذا القصور إلى عدد من الأسباب أهمها:-

1-تكدر الأصناف بالمخازن مما يصعب على لجنة الجرد بحصرها.

- 2- كثرة عدد الأصناف بالمخزن الواحد.
- 3- عدم وجود وسائل المناولة المناسبة.
- 4- التوقيت الزمني الذي يحدد للجنة الجرد لإنهاء أعمالها .
- 5- انخفاض عدد أعضاء لجان الجرد.
- 6- قيام لجنة الجرد الواحدة بجرد أكثر من مخزن في معظم الأحوال.
- 7- انخفاض مستوى كفاءة بعض أعضاء لجان الجرد.
- 8- القصور في حوافز لجان الجرد .

الفصل الثالث المشكلات الفنية لتحليل التكاليف

تمهيد :

ترى النظرية الكلاسيكية الاقتصادية أن المنشأة ما هي إلا مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة والضمنية بين الأطراف المختلفة ذات المصالح المتعارضة داخل وخارج التنظيم، وأن نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها يتوقف على مدى نجاح الأطراف وقدرتهم على البقاء والاستمرار وسط الأطراف المتنافسة. ومن العلاقات التعاقدية الصريحة، علاقة " حملة الأسهم - الإدارة " حيث تعتبر الإدارة وكيلاً عن حملة الأسهم في إدارة أموالهم من خلال تفويضهم لها ومنحها السلطة الكافية لاتخاذ القرارات وإجراء التصرفات التي تعينها على إدارة موارد المنشأة بكفاءة ومن بين تلك القرارات يأتي أهمية قرار الاختيار بين أسس وبدائل القياس المحاسبي. ويرجع ذلك الى أن الظروف التي تواجهها المنشأة من المحتمل أن تتغير، وحيث أن المديرين لديهم المعرفة المتخصصة عن أوضاع المنشأة أكثر من غيرهم من أطراف التعاقد، فهم الأقدر على اختيار أسس القياس الذي يعظم

من قيمة المنشأة وعليه فمن الأمثل السماح لهم بأختيار السياسة المحاسبية التي تمكنهم من مواجهة الظروف المستقبلية، أو تقيد حرية الإدارة إذا ما اتجهت نحو زيادة منفعتها الذاتية.

- الاختيار المحاسبي يمكن أن يكون اختيار كفاء إذا ما اتصف بالآتي:-
- 1- إذا ما ترتب عليه منفعة ذاتية للإدارة.
 - 2- أن يؤدي الاختيار للمساعدة في اتخاذ القرارات المختلفة.
 - 3- أن يأخذ في اعتباره الآثار الضريبية له.

4- أن يؤدي الاختيار الى حفز الموظفين. (1)

تعظيم المنفعة الذاتية

يقوم هذا المدخل على فكر مؤداها أن كل طرف من أطراف التعاقد يسعى لتعظيم منفعته الذاتية على حساب باقي الأطراف الأخرى، وفي سبيل ذلك يقوم كل طرف باتخاذ القرارات التي يراها تعظم منفعته، وبالطبع فإن هذا المدخل لا يخلو من مشاكل ترتبط بنظرية الوكالة ومن أمثلتها مشكلة الملاحظة، وبالطبع فإن هذا المدخل لا يخلو من مشاكل ترتبط بنظرية الوكالة ومن أمثلتها مشكلة الملاحظة، مشكلة عدم تماثل المعلومات، مشكلة التخلخل الخلقى، مشكلة الاختيار المناقض ومشكلة المراقبة .

منظور المعلومات كمعيار للاختيار :

تلعب المعلومات دوراً هاماً وفعالاً في اختيار أسس وبدائل القياس المحاسبي وذلك باعتبارها تمثل المخرجات النهائية لعملية القياس، وفي هذا المجال يمكن استخدام مؤشرات الخصائص الوصفية للمعلومات .

ونجد أن التقييم الصحيح لعناصر المخزون والإفصاح الكفاء عنها يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر فيه والقضاء على المشاكل التي قد تنتج عن الخطأ في هذا التقييم، حيث يجب على المنشأة أن تختار الطريقة الملائمة بما يتفق مع ظروفها واحتياجاتها .

وفي الواقع هذه المشكلة لم تكن لتوجد لولا افتراض استمرارية المنشأة، حيث أن الوحدة الاقتصادية تأخذ بالقيمة السوقية لعناصر المخزون في حالة التصفية.

لذلك فقد حظيت هذه المشكلة باهتمام كبير من جانب الباحثين في مجال المحاسبة سواء من الناحية الأكاديمية أو التطبيقية وظهرت بناء على ذلك عدة طرق لتقييم المخزون منها ما يعطى الأهمية لمبدأ التكلفة التاريخية ومنها ما يعطى الأهمية لفلسفة التكلفة الجارية. (1)

وعلى هذا تقع مشكلة الاختيار بين أسس وبدائل القياس المحاسبي وضرورة توافر المعيار الأمثل الذي الاعتماد عليه للاختيار بينها ضمن بدائل الفكر المحاسبي وحيث أن المحاسبة تذخر بالعديد من بدائل وأسس القياس، فإن عملية البحث عن معايير للاختيار يمكن استخدامها سنتظل لفترة غير قصيرة مجال اهتمام المحاسبين. كما سيظل الاعتماد كبيراً على نتائج عملية القياس والمعلومات المحاسبية باعتبارها من عناصر المدخلات الرئيسية لاتخاذ القرار بالنسبة لمختلف الأطراف الداخلية أو الخارجية على حد سواء.

حيث أن المنشأة كنظام مفتوح تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة لها، فإن التشريع الضريبي كأحد مكونات البيئة الخارجية يؤثر على مدى مقابلة المنشأة لأهداف المجتمع الذي تخدمه. فمع سماح التشريع الضريبي باستخدام أى من الطرق لتقييم عناصر المخزون بشرط أن تكون وفقاً لأساس التكلفة (Lifo, Fifo) فإنه يدعو المنشآت لاستخدام طريقة Lifo التي تخفف من العبء الضريبي الذي تتحمله. وقد تظهر عناصر أخرى تحت بند المخزون من مهمات غير متعلقة بالتشغيل أو

مهمات متعلقة بالبحوث والتطوير وفي هذه الحالة يتعين الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل عنصر من هذه العناصر، ويتفق هذا التعريف مع مفاهيم وتبويبات عناصر المخزون بالمنشآت الصناعية والتجارية.

وترى الباحثة أنه يجب على كل منشأة وفقاً لطبيعة نشاطها وطبيعة عملياتها الصناعية أو الإنتاجية أن تحدد بدقة الأنواع المختلفة التي يتكون منها المخزون السلعي، الذي قد يختلف من منشأة لأخرى، وذلك بغرض تحقيق كفاءة وفاعلية إدارة المخزون.

تبدو أهمية موضوع تقييم المخزون سواء في الشركات الصناعية أو المنشآت الصحية من خلال الآثار المباشرة وغير المباشرة (1) التي تنتج من أى اختلاف في قيمته. فمن الآثار المباشرة لقياس المخزون الانعكاس على الحسابات الختامية، كما يؤثر على هيكل الميزانية العمومية. أما بالنسبة للآثار غير المباشرة فتتمثل في:

- 1- أن الخطأ في تقييم المخزون يؤثر على كثير من المؤشرات التي تعد أساساً لترشيد القرارات بصفة خاصة على الإدارة، والحكومة والمجتمع بصفة عامة.
- 2- أن الخطأ في تقييم المخزون يؤثر على مقدار العبء الضريبي الذي تتحمله المنشأة.

وأنه كان الهدف الأسمى من السماح بطريقة Lifo بالتشريع الضريبي هو تحقيق العدالة الضريبية بمفهومها الرأسي والأفقي في ظل فترات التضخم. فإن هذه الطريقة لا تتصف بالكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة للتنظيم، ويرجع ذلك إلى أن تحقيق المنشأة لميزة تخفيف العبء الضريبي لا تتحقق إلا إذا احتفظت بمخزون ثابت نهاية كل فترة .

بناء على رغبة الإدارة لتعظيم القيمة الاقتصادية للمنشأة باتخاذ القرارات الاستثمارية والإنتاجية والتمويلية، وكذلك تلك التي ترتبط بالطرق المحاسبية. بحيث تكون محصلة هذه القرارات هو زيادة الوفورات الضريبية التي يمكن الحصول عليها والتي تمثل أحد الدوافع للاختيار بين طرق المحاسبة عن المخزون، فيجب عليها إجراء تقييمات للأحداث والظروف المستقبلية المتوقعة للمنشأة والصناعة التي تنتمي لها، وكذلك التقييمات حول طبيعة العمليات الإنتاجية وطبيعة المنتج في المنشأة (1).

نجد أن مفهوم السوق الفعالة لرأس المال يعنى وجود عدد كبير من السماسرة والمحليين الماليين ذوي الكفاءة العالية، والمتمتعين بالاستقلال، والحياد، بالإضافة إلى وجود العديد من الأنظمة لنشر البيانات المحاسبية والخاصة بجميع الأوراق المالية بما يساعد المتعاملين في السوق على اتخاذ قراراتهم. وحيث ان هذه الفئة يقع على عاتقها مسئولية التعرف على الاختلافات في الخصائص التمويلية، والاستثمارية، والتشغيلية، بين التنظيمات المختلفة لمساعدة الأطراف المتعاملة في السوق على أخذ قرار الاستثمار أو منح الائتمان، فأنها تقوم

بتحليل القوائم المالية للمنشآت المختلفة من حيث الخصائص السابقة والمعلومات التى تتضمنها، وكذلك الطرق المحاسبية التى أعدت وفقا لها . نجد أن مفهوم السوق الفعالة لرأس المال يعنى وجود عدد كبير من السماسرة والمحليين الماليين ذوى الكفاءة العالية، والمتمتعين بالاستقلال، والحياد، بالإضافة إلى وجود العديد من الأنظمة لنشر البيانات المحاسبية والخاصة بجميع الأوراق المالية بما يساعد المتعاملين فى السوق على اتخاذ قراراتهم . وحيث ان هذه الفئة يقع على عاتقها مسؤولية التعرف على الاختلافات فى الخصائص التمويلية، والاستثمارية، والتشغيلية، بين التنظيمات المختلفة لمساعدة الأطراف المتعاملة فى السوق على أخذ قرار الاستثمار أو منح الائتمان، فأنها تقوم بتحليل القوائم المالية للمنشآت المختلفة من حيث الخصائص السابقة والمعلومات التى تتضمنها، وكذلك الطرق المحاسبية التى أعدت وفقا لها .

وفى ظل انخفاض الأسعار وتقلب مستويات وأسعار المخزون قد تظل المنشأة تتبع طريقة Lifo بالرغم من الآثار السيئة لها، بحيث يكون دافع الاختيار فى ظل الظروف المحيطة بها لأسباب تجميلية وليست اقتصادية مثل:-
-الرغبة فى التقرير عن الأرباح.
-تمهيد الدخل بين الفترات.
-إظهار إمكانية تحقيق تدفق نقدي لمواجهة احتمالات الإعسار الفنى.

المراجع

- أحمد نور، المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات
(الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة،1975)
_جميل أحمد توفيق ، مذكرات في إدارة الأعمال
(الإسكندرية : دار الجامعات المصرية،1974)
_خيرت ضيف ،في المحاسبة الإدارية والميزانيات التقديرية
(الإسكندرية : الدار القومية للطباعة والنشر ،1968).
_سيد الهوارى، الادارة بالأهداف والنتائج: أسلوب فعال للإدارة ومنهج للتطوير
التنظيمي
(الإسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة ، . (1972
_على السلمي، بحوث العمليات لاتخاذ القرارات
(القاهرة :دار المعارف ، 1971).
_متولي عامر، المحاسبة الإدارية
(القاهرة : دار النهضة العربية ، 1969).
_محمد أحمد خليل ، التكاليف فبالمجال الإداري
(الإسكندرية : دار الجامعات المصرية، 1968).
_محمد عادل إلهامي، الميزانية التقديرية في قطاعي الأعمال والخدمات
واستخداماتها في مجالات التخطيط وتقييم الأداء والرقابة
(القاهرة : دار النهضة العربية ،1972).
_محمد عباس حجازي ، دراسات في الموازنة التخطيطية ميزانية الأعمال
(القاهرة :مكتبة الشباب، 1968).
_منير محمود سالم، المحاسبة الإدارية
(القاهرة :دار النهضة العربية ، . (1965