

منهج محاسبي مقترح لتعظيم دور الوحدات ذات الطابع الخاص  
من خلال مفاهيم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

**دكتور**

**أحمد على غازي صقر**

**كلية التجارة - جامعة المنصورة**

**المشكلة موضوع البحث**

من المعلوم أن دور الجامعات يمتد من تقديم المعرفة - لطالبيها - إلى خدمة البيئة المحيطة مؤثرا في أنشطتها ومثأثر بالتغيرات التي تتعرض لها في مناحيها المتعدده ، وإذا ما رجعنا إلى القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ والخاص بتنظيم الجامعات ولائحته التنفيذية نجد أن الوحدات ذات الطابع الخاص<sup>(١)</sup> هي المنوط بها ترجمة هذا الدور حيث تقوم بالربط بين الجامعات بصفتها بيوت الخبرة العلمية المتجددة وبيئة النشاط الإقتصادي بتحدياتها ومتغيراتها وذلك من خلال عمليات المزج المستمر بهدف تحقيق التجانس المطلوب .

والباحث يرى أن الوحدات ذات الطابع الخاص تستطيع القيام بهذا الدور بكفاءة عالية إذا ما كان الهدف المنشود هو تخفيف أعباء الإنفاق الإستثماري في الجامعات وذلك عن طريق تقديم خدماتها إلى الأنشطة المحيطة بمقابل إقتصادي سوف يؤدي - بالقطع - إلى تحقيق وفورات توجه إلى مقابلة الإنفاق الإستثماري الجامعي المتزايد نتيجة تحديث الطاقات الإنتاجية .

والمنتبج لدور الوحدات ذات الطابع الخاص يجد أن هذا الدور يتسم بالقصور الناتج عن مجموعة من المسببات ، وهذه المسببات قد تعرض لها الباحث في دراسة سابقة<sup>(٢)</sup> حيث توصلت الدراسة إلى أن هذه المسببات تدور داخل ثلاث محاور هي :-

\* المحور التنظيمي

\* المحور الإداري

\* المحور المحاسبي

وقد أوصت الدراسة السابقة بالبحث عن منهج محاسبي يأخذ في إعتباره إقتراح حلول لمسببات القصور بهدف زيادة فاعلية دور الوحدات ذات الطابع الخاص في تخفيف أعباء الإنفاق الجامعي .

### الهدف من البحث

الهدف من البحث هو التوصل إلى حلول لمسببات قصور دور الوحدات ذات الطابع الخاص عن تخفيف أعباء الإنفاق الحكومي وذلك من منطلق الإتجاه العام نحو الإعتماد على مصادر التمويل الذاتي - كما كان ذلك ممكنا - ويحتاج الأمر إلى المحافظة على الأموال المستثمرة في هذه الوحدات وترشيد طرق إستخدامها وتحسين مسارات إنفاقها وذلك بالإرتكاز على منهج محاسبي مقترح كمنطلق لدعم وترشيد القرارات في هذه الوحدات وذلك من منظور إستراتيجي .

### خطبة البحث

مما لاشك فيه أن المحاسبة الإدارية قد حققت نجاحات كبيرة في خدمة النشاط الإنتاجي خاصة في مجال إتخاذ القرارات ، وهذا الفرع من فروع المحاسبة في تطور مستمر كي يواكب التغيرات المتلاحقة في بيئة النشاط مما حدا بالمهتمين والباحثين إلى طرح مفهوم استخدام المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات من منظور طويل الأجل ( إستراتيجي ) ونظراً للتطورات المتلاحقة في فروع الخدمة المحاسبية فإن هذه الخدمة أصبحت متاحة لجميع أنواع الأنشطة الإقتصادية ومن هنا برز دور المحاسبة الإدارية في مجال النشاط الخدمي وقد برز ذلك في مجموعة ليست قليلة من البحوث العلمية .

وإذا ما رجعنا للمشكلة الأساسية لهذا البحث وهي إقتراح منهج محاسبي يمكن الإرتكاز عليه لوضع حلول لتلافي مسببات القصور لدور الوحدات ذات الطابع الخاص في تخفيف أعباء الإنفاق الجامعي فإننا نجد أن هذه المسببات يمكن إيجاد حلول لها من خلال مفاهيم المحاسبة الإدارية والإستراتيجية .

ويرجع تركيزنا على المدخل الإستراتيجي<sup>(٢)</sup> في المحاسبة الإدارية إلى إهتمام هذا المدخل بالبيانات الخارجية بالإضافة إلى البيانات الداخلية .

من هنا نستطيع القول أنه يمكن تلافى قصور دور الوحدات ذات الطابع الخاص بإيجاد بدائل لحلول مقبولة لمتخذى القرار من خلال المدخل الإستراتيجى فى المحاسبة الإدارية. وسوف نعرض هذا الموضوع من خلال جزئين هما :-

**الجزء الأول:** \* دراسة إستكشافية لمدى نجاح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فى النشاط  
الخدمى

**الجزء الثانى:** \* مدخل مقترح لدعم القرارات فى الوحدات ذات الطابع الخاص من  
منظور إستراتيجى \*

## المبحث الأول

### دراسة استكشافية لمدى نجاح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

#### في النشاط الخدمي

لاشك أن مايميز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هو تركيزها للمبدئى على جمع المعلومات عن البيئة الخارجية ، وهذا يتناقض تماماً مع أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والتي يكون بؤرة تركيزها على المعلومات الداخلية<sup>(١)</sup> .  
ولكن نصل إلى قرار حول مدى نجاح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فى النشاط الخدمى يجب البحث عن إجابات للاستفسارات التالية :-

- \* هل يختلف مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عن مفهوم المحاسبة الإدارية التقليدية ؟
- \* هل حققت الإسهامات العلمية فى مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية نجاحات فى النشاط الإنتاجى ؟
- \* هل من الممكن تطويع مفاهيم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لخدمة النشاط الخدمى ؟
- \* ماهى الخطوات التى يجب إتباعها فى مجال الوحدات ذات الطابع الخاص لتحقيق الاستفادة من المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ؟

#### ١-١ الاستفسار الأول :-

هل يختلف مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عن مفهوم المحاسبة الإدارية التقليدية ؟

يرجع مصطلح الإستراتيجية ( Strategy ) إلى الإدارة العسكرية حيث تعنى علم تخطيط وتوجيه العمليات الحربية ، ومن هنا فإن مفهوم الإدارة الإستراتيجية هو : <sup>(٢)</sup>

"خطط وأنشطة للمنشأة يتم وضعها بطريقة تضمن خلق درجة من التطابق بين رسالة المنشأة وأهدافها ، وبين هذه الرسالة والبيئة التى بها وذلك بصورة فعالة وذات كفاءة عالية "

وتحليل المفهوم السابق يتضح لنا :

١-١-١- أن التطابق بين رسالة المنشأة ( أى منشأة ) وأهدافها هو لب مفهوم الإستراتيجية .

١-١-٢- إن هناك تأثير للبيئة على رسالة المنشأة وأيضاً على أهدافها .

ولكى نصل إلى يقين لمفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يجب أن نستعرض ما إتفقت عليه كتابات المهتمين<sup>(٢)</sup> حول هذا المفهوم ، وقد أمكننا حصر نقاط الإتفاق فى :-

١-١-١-١- إنها تركز على جمع المعلومات عن البيئة مثل التغيير فى حجم العملاء ، والتغيرات التكنولوجية والإعتبارات البيئية ، والقوانين والقرارات الحكومية الجديدة ، والمؤشرات الهامة فى مجال النشاط .

١-١-١-٢- أنها توفر للإدارة - بصفة مستمرة - مقياس للتغيرات التى يمكن أن تحدث فى الموقف الإستراتيجى للمنشأة على ضوء التغيرات فى البيئة الخارجية .

ومما سبق يتضح أن مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عبارة عن مجموعة من الأدوات والطرق والأساليب التى تعتمد عليها المنشأة لإحداث التوافق بين كل من العوامل الخارجية والداخلية التى تؤثر فى المنشأة وذلك بهدف خلق القيمة Value Creation بمعنى النظر إلى ربحية المدى الطويل فى ظل مسئولية المنشأة تجاه الأطراف المستفيدة منها .

ويلاحظ أن هناك عدة إختلافات جوهرية يمكن حصرها فى شكل جدول مقارنة كالتالى (٧):-

المدخل التقليدى	المدخل الإستراتيجى
<ul style="list-style-type: none"> <li>* ذو تركيز داخلى قوى</li> <li>* يعتمد على مفهوم القيمة المضافة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* ذو تركيز خارجى قوى</li> <li>* يعتبر مفهوم القيمة المضافة مفهوم ضيق لذلك فهو يعتمد على مفهوم سلسلة القيمة Value Chain Concept</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>* يهتم بتحليل التكاليف من زاوية المنتجات والعملاء</li> <li>* الهدف من تحليل التكاليف هو : تحقيق الأهداف الثلاثة المتمثلة فى إمساك الدفاتر وتوجيه الإهتمام وحل المشاكل بصرف النظر عن البعد الإستراتيجى</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* يهتم بتحليل التكاليف من زاوية المراحل المختلفة لسلسلة القيمة الشاملة</li> <li>* تعتمد بشكل كبير على البعد أو الموقف الإستراتيجى للمنشأة عند تعميم نظم إدارة التكلفة ، بجانب الأهداف الثلاثة - سواء فى ظل إستراتيجية التميز أو زيادة التكلفة</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>* نعتبر التكاليف دالة لحجم الإنتاج</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>* التكاليف هنا تعتبر دالة للإختيارات الإستراتيجية المتعلقة بمحركات التكلفة العيكانية وبالمهارة الإدارية فى التنفيذ وما يرتبط بها من محركات تكلفة تنفيذية</li> </ul>

من خلال ماتقدم فإن الإجابة عن الإستفسار المطروح ستكون بنعم يختلف مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عن مفهوم المحاسبة الإدارية التقليدية ، فكما نعلم أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تركز على الربح الفترى كمؤشر لقياس الكفاءة بينما تركز المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على ربحية المدى الطويل .

#### ١-٢- الإستفسار الثانى :-

يختص الإستفسار الثانى بالتعرف على الإسهامات العلمية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية فى مجال النشاط الإنتاجى ، وللتوصل إلى إجابة عن هذا الإستفسار يجب البحث عن بعض المساهمات<sup>(٨)</sup> التى يمكن للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية أن يكون لها دور بارز سوف نذكر منها :-

١-٢-١- \* قياس مدى الإسهام الإقتصادي وغير الإقتصادي الذى تقدمه المنشأة للأطراف المستفيدة ، وذلك من منطلق مسئوليتها تجاه هذه الأطراف باعتبارها قوة دافعة رئيسية .

١-٢-٢- \* تقييم البيئة الخارجية المتعلقة ببيئة التنافس والبيئة العامة ، حيث ينعكس هذا التقييم على تحديد الفرص والتهديدات .

١-٢-٣- \* تحليل البدائل الإستراتيجية المحتملة نتيجة المطابقة بين البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف التوصل إلى الإختبار الإستراتيجى .

والباحث يرى أن تحقيق المهام السابقة يعطى للمنشأة رؤية أوضح عن حقيقة موقعها بالنسبة لعناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف التوصل إلى الإختبار الإستراتيجى .

ويتضح لنا أن تحقيق المهام السابقة يعطى المنشأة رؤية أوضح عن حقيقة موقعها بالنسبة لعناصر البيئة المحيطة باعتبارها جزء لا يتجزء من هذه البيئة ، وأن الأصل، فى الأمور هو تفاعل الجزء مع باقى العناصر بهدف إنجاز رسالة المنشأة وتنمية برامجها ، ويتحقق ذلك من خلال تخصيص أوقع للموارد بهدف إحداث التوافق بين الإستراتيجية وعناصر البيئة الداخلية والخارجية .

مما سبق يمكن القول أن نجاحات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فى النشاط الإنتاجى يعطى دلالة لإمكانية الإستفادة منها فى مجالات أخرى من الأنشطة الإقتصادية .

### ٣-١ الإستفسار الثالث:

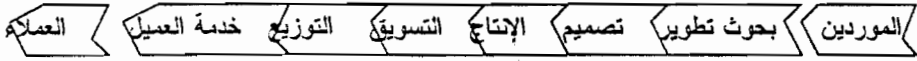
يختص هذا الإستفسار بمدى إمكانية مفاهيم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لخدمة النشاط الخدمى .

وللتوصل إلى إجابة وأفية لهذا الإستفسار نبدأ أولاً بتوضيح أهم مفاهيم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وهى :-

### مفهوم سلسلة القيمة: Value Chain Concept

تقوم المنشأة بعدة أنشطة يعد كل منها حلقة في سلسلة وينبغي أن يكون كل من تلك الحلقات ( الأنشطة ) محكما بشكل جيد حتى لا يؤثر أى قصور فى إحدى الحلقات على السلسلة بالكامل .

ويقصد بسلسلة القيمة تسلسل وظائف الأعمال وفقا للمنافع التى تضاف إلى المنتجات أو الخدمات فى أى منشأة وفى كل نشاط من أنشطة المنشأة . ويمكن توضيح السلسلة فى الشكل الآتى :-



ويتضح من سلسلة القيمة الآتى :-

يتم التركيز فى تلك السلسلة على الأنشطة التى تخلق قيمة كجزء من منظومة شاملة لسلسلة القيمة .

وهنا تتبع أهمية إجراء المتابعة والتحليل المستمر عملا على إجراء تحسينات مستمرة .

كما أنه يتم القيام بإتباع مايعرف بتحليل القيمة Value Anlysis الذى يعرف بأنه أداة علمية منظمة تعمل بصفة دائمة على تحسين القيمة وإستبعاد الأنشطة التى لاتضيف قيمة، وإستبعاد التكاليف غير الضرورية فى كافة مراحل دورة حياة المنتج عن طريق دراسة العلاقة بين الوظائف والأنشطة والتكلفة على أساس تنظيم الأساليب الفنية لإنجاز الوظيفة المطلوبة من المنتج بأقل تكاليف ممكنة .

توضح سلسلة القيمة أهمية التركيز على الجانب الخارجى الذى لا يختصر على المنافسين فقط بل يشمل أيضا الموردين - فى بداية السلسلة - بالإضافة إلى العملاء - فى نهاية السلسلة - وبالطبع فإن إتخاذ قرار إستراتيجى الفعال يتطلب تحليل وفهم كامل لسلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة .



يرى الباحث أن الخطوات التي يجب إتباعها يجب أن تتسق وطبيعة الوحدات ذات الطابع الخاص حيث تنسم هذه الوحدات بالسمات التالية :

١-٤-١ \* أنها تدخل تحت مسمى الحسابات خارج الموازنة وفق نص المادة ٩ من القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ والخاص بالموازنة العامة للدولة<sup>(١٠)</sup> والذي يسمح بتخصيص موارد معينه لإستخدامات محددة .

١-٤-٢ \* أنها تتمتع بإستقلال مالي وإداري وفق نص المادة ٣٠٧ من لائحة قانون الجامعات رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ ولائحته التنفيذية<sup>(١١)</sup> .

١-٤-٣ \* أنها توجد تحت تصنيفين هما :-

\* وحدات خدمية لاتحقق فائض ( غير هادفة للربح )

\* وحدات إقتصادية تحقق فائض ( هادفة للربح )

١-٤-٤ \* أنها تعمل من خلال مفهوم ربط الجامعة كوحدات نشاط بالبيئة المحيطة من منطلق أن الجامعة تملك مقومات الميزة التنافسية وفق مقتضيات السوق .

مما سبق يمكن أن نحدد الخطوات التي يجب إتباعها لتحقيق الإستفادة من

المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجموعة الخطوات التالية .

أولاً: تحليل وتقييم البيئة الخارجية للوحدة والتي تحوى على مجموعتين من المتغيرات هما :-

\* البيئة العامة **General Invironment** والتي تشمل متغيرات البيئة الإجتماعية والفنية والقانونية والإقتصادية والدولية وهذه المتغيرات لها تأثير مباشر على إستراتيجيات الوحدة .

\* البيئة الخاصة **Specific Invironment** والتي تشمل المتغيرات الخاصة للمنافسين والمستهلكين والموردين والحكومة والأنظمة العالمية وهذه المتغيرات لها تأثيرها على العمليات التشغيلية للوحدة .

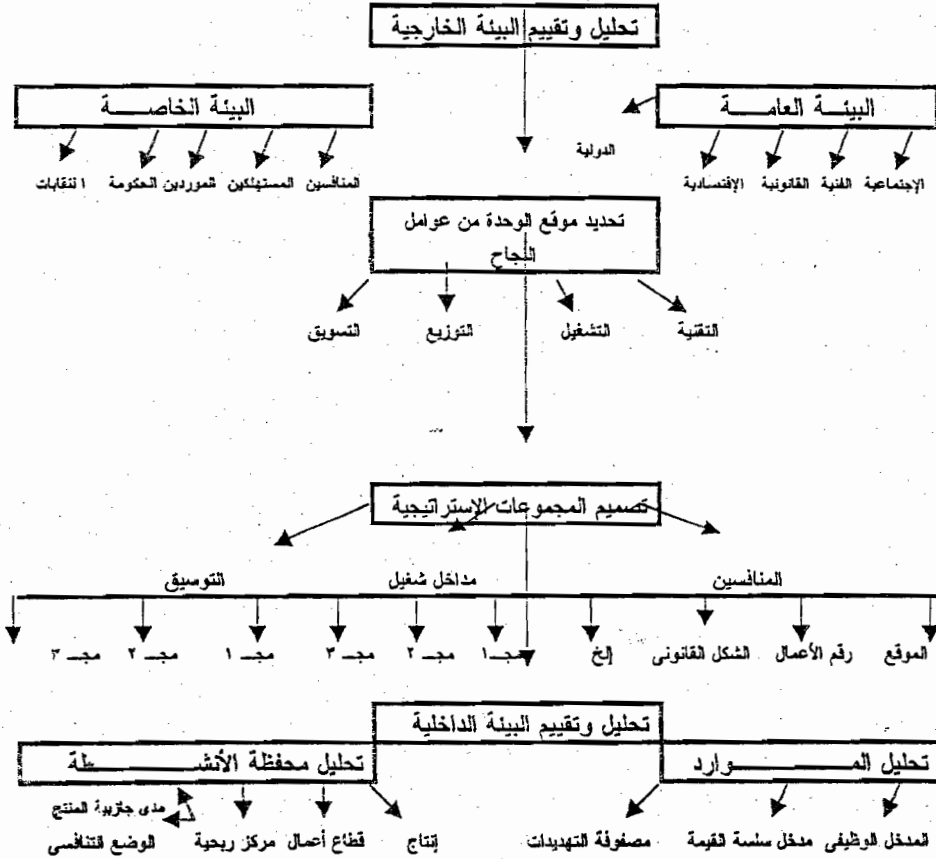
ثانياً: تحديد موقع الوحدة من عوامل النجاح الرئيسية فى النشاط **Key Succes Factories** والتي تتكون من عوامل النجاح المرتبطة بكل من التقنية والتصنيع والتوزيع والتسويق . . . إلخ .

ثالثاً: تصميم خريطة المجموعات الإستراتيجية المشاركة فى النشاط حيث تتشابه المجموعة مع بعضها البعض من حيث إتباع مدخل واحد فى السوق من خلال إستراتيجيات متماثلة .

رابعاً : إجراء التحليل والتقييم الإستراتيجي للبيئة الداخلية ويشمل ذلك :-

- تحليل الموارد Internal Analysis
- تحليل محفظة الأنشطة Portfolio Analysis

والشكل التالي يوضح خطوات تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الوحدات ذات الطابع الخاص .



مما سبق يتضح أن الدراسة الإستكشافية لمدى نجاح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في النشاط الخدمي قد أعطت مؤشرات إيجابية لإمكان الإستفادة منها في مجال الوحدات ذات الطابع الخاص كأسلوب مقترح لزيادةفعالية دورها في تخفيف العبء عن الموازنة العامة وذلك من منطلق مساهمتها في التمويل الذاتي للإتفاق الرأسمالي للجامعة .

## الجزء الثانى

مدخل مقترح لدعم القرار فى الوحدات  
ذات الطابع الخاص من منظور إستراتيجى

-----

يشمل هذا الجزء على مبحثين هما :-

المبحث الأول : حلول مقترحة لمسببات قصور دور الوحدات ذات الطابع الخاص

المبحث الثانى : إطار مقترح لتفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص من  
منظور إستراتيجى

## البحث الأول

### حلول مقترحة لمسببات قصور دور الوحدات ذات الطابع الخاص

يتناول الباحث في هذا البحث الحلول المنظورة لمسببات القصور فى الوحدات ذات الطابع الخاص والتي تعرضت لها دراسة سابقة<sup>(١٢)</sup> حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها :

- إن الخروج عن السند القانونى - عند إنشاء الوحدات- يعول عليه معظم المسببات التى تحد من دورها .
- إن تنوع إختصاصات إنشاء هذه الوحدات قد أدى إلى تنوع التشريعات المتعلقة بالتنظيم الإدارى والمحاسبى ، مما إنعكس على ضوابط الرقابة المالية وإجراءات المتابعة وتقييم الأداء .
- إن جوهر الخلاف بين وزارة المالية والجامعات حول إجراءات الرقابة على الوحدات يرجع - فى معظمه - إلى إختلاف الرأى حول تضمين النظام المحاسبى الحكومى لأنشطة هذه الوحدات .
- إن متطلبات إنشاء الوحدات تتفق مع مفاهيم القياس المحاسبى للوحدات الهادفة للربح ، مما يترتب عليه عدم تجانسها مع مدخلات النظام المحاسبى الحكومى .
- إن الربط بين مخرجات النظام المحاسبى الحكومى ونظم المحاسبة المطبقة فى الوحدات ذات الطابع الخاص يحتاج أولاً إلى توحيد هذه النظم بغرض خدمة متخذ القرار .

ولكى يمكن التوصل لحلول مقبولة للمسببات السابقة يلزم وضع مجموعة أطر لأحتواء هذه المسببات ، وإتساقام خطة الدراسة سوف نتناول هذه الحلول من خلال الرؤيه الإستراتيجية بالربط بين أهداف الوحدة ورسالتها تمهيدا للتوصل إلى عناصر القوة وتعظيمها والعمل - بقدر الإمكان - على التخفيف من أثار نقاط الضعف وإزالتها .

وسوف نعرض الحلول المقترحة فى ضوء كونها عناصر أساسية فى قاعدة بيانات الإطار المحاسبى المقترح لدعم القرار ، وذلك على النحو التالى :-

١-٢ \* تحليل وتقييم البيئة الخارجية إلى:

١-١-٢ \* البيئة الخارجية العامة وتشمل :-

١-١-٢-٢ السلطة التشريعية:

من المعلوم أن إنشاء الوحدات ذات الطابع الخاص يتم من خلال السلطة المخولة لمجالس الجامعات في قانون تنظيم الجامعات وقد أثبتت دراسة سابقة أن إنشاء الوحدات ذات الطابع الخاص يحتاج إلى وضع معايير واضحة للحد من إنشاء وحدات لا تحقق الغرض من وجودها مع ضرورة الإلتزام بما يطلبه قانون الموازنة ( مادة ٩ ، \* ٢٠ ) وكذا قانون الجامعات الباب السادس من اللائحة التنفيذية (١٢) .

- ولذلك نقترح لضبط عملية إنشاء الوحدات ذات الطابع الخاص مايلي:-

\* إصدار تعديل لللائحة الموازنة العامة وذلك بالنص على تحديد حالات الضرورة والظروف الإستثنائية التي تجيز الخروج على مبدأ عدم التخصيص بحيث يمكن الإرتياز على هذا التحديد في التقرير بإنشاء وحدة ذات طابع خاص من عدمه " .

٢-١-١-٢ وزارة المالية:

يجب مشاركة وزارة المالية مع الجامعات في الدراسة الخاصة بإنشاء أية وحدة لتقرير مدى الحاجة إليها والتأكد من وجودها ضمن الحالات المحددة في لائحة الموازنة . ويقترح الباحث أن يدخل ضمن إطار الدراسة ما يلي :-

أ - تحديد واضح للعلاقة بين وزارة المالية والوحدات ذات الطابع الخاص على مستوى الجامعات وذلك بإعتبار أن وزارة المالية هي الجهات الحكومية المنوط بها إدارة المال العام .

\* (مادة ٩) . . . . . كما لا يجوز تخصيص مورد معين لمواجهة استخدام محدد إلا في الأحوال الضرورية التي يصدر بها قرار من

رئيس الجمهورية .

\* (مادة ٢٠) يجوز بقرار من رئيس الجمهورية إنشاء صناديق تخصص فيها موارد معينه لإستخدامات محددة . . . . .

ب- إنشاء إدارة للحسابات خارج الموازنة ضمن الهيكل التنظيمي لوزارة المالية بحيث تكون هذه الإدارة هي حلقة الوصل بين أجهزة الوزارة والوحدات ذات الطابع الخاص فيما يتعلق بتجميع البيانات وتقديم المعلومات عنها .

٢-١-١-٣ الجهاز المركزي للمحاسبات :-

من المفروض أن يكون دور الجهاز المركزي للمحاسبات محددا وواضحا في مراحل الرقابة وتقييم أداء الوحدات ذات الطابع الخاص (١٥).

لذا نقترح تشكيل لجنة من ممثلى الجامعات ووزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات لدراسة وفحص الوحدات القائمة فعلا والتأكد من مبررات وجودها ، وتصفية ماتظهر الدراسة عدم الحاجة إليه مع نقل نشاطها إلى الوحدة الأم .

٢-١-٢-٢ أما بالنسبة للبيئة الخارجية الخاصة:-

\* يجب أن يتضمن الإطار المقترحات التالية :

٢-١-٢-١ \* التحديد الواضح والدقيق لأهداف وإختصاصات الوحدة ذات الطابع الخاص بالشكل الذى لايجعل هناك تداخلا أو تعارضا بين الوحدة والجهة الإدارية التى تتبعها (كلية - جامعة) بل يكون هناك تكاملا بينهما .

٢-٢-١-٢ \* تحديد علاقة الوحدات ذات الطابع الخاص بالجهة الإدارية التى تتبعها من ناحية سلطات وإختصاصات رئيس الجهة فى حالات طلب الإنشاء والمتابعة والرقابة عليها .

٢-٣-٢ \* تحليل أثر البيئة الداخلية على الإطار التنظيمي:-

يجب أن يتضمن الإطار التنظيمى المتغيرات الخاصة ببيئة النشاط ونقترح أن يشمل:

٢-٣-١ \* التنظيم الداخلى:-

يلزم وضع تنظيم داخلي للوحدة ذات الطابع الخاص بما يتفق مع الأسس العلمية والتشريعات القانونية<sup>(١٦)</sup> ، والمعروف أنه لا يوجد تنظيم داخلي نمطى يمكن تطبيقه على جميع الوحدات بل يوضع التنظيم بما يتناسب مع ظروف كل وحدة ، غير أن هناك بعض النقاط الجديرة بالذكر يجب أخذها فى الاعتبار عند وضع التنظيم منها:-

٢-٣-١-١ \* يجب أن يكون للوحدة ذات الطابع الخاص تنظيمها الإدارى من خلال هيكل وظيفى يشغله عاملين تابعين للوحدة .

٢-٣-١-٢ \* يجب أن يراعى فى إختيار أعضاء مجلس إدارى الوحدة - وهم عادة من العاملين فى الوحدة الأم - توفر الخبرة لديهم عن أعمال وأنشطة الوحدة ، ومن العناصر التى لديها وقت كاف لإدارة الوحدة وبصفة خاصة رئيس مجلس الإدارة الذى عادة ما يتم إختيار عميد الكلية أو نائب رئيس الجامعة لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة لتولى هذا المنصب .

ومن وجهة نظر الباحث تظهر المشكلة فى حالة وجود عدد كبير من الوحدات التابعة للجهة مما يجعل تولي شخص واحد رئاسة مجالس إدارتها أمر غير مقبول لأن ذلك يتطلب جهداً ووقتاً كبيرين يصعب عليه - مهما بلغت كفاءته - أن يؤدي مهمته بنجاح ، ولذلك يلزم أن توزع مهام رئاسة مجالس بعض الوحدات على ذوي الخبرة ممن يسمح وقتهم بإدارتها .

٢-٣-٢ الإطار المالى:-

يشمل الإطار المالى كل مايتعلق بأموال الوحدات ذات الطابع الخاص من حيث تحديد الموارد والإستخدامات وتنظيم التصرفات المالية بغرض ضبط الأموال وحمايتها ، وتحدد عناصره فى الآتى :-

٢-٣-١-٢-١ - لائحة مالية للوحدة ذات الطابع الخاص:-

نظراً لأن الوحدات ذات الطابع الخاص ذات طبيعة مميزة ولها خصائص تتفرد بها عن باقي الجهات الحكومية ، فإن الأمر يتطلب أحكاماً خاصة بها في قرارات إنشائها وبالتالي في لوائحها الداخلية .

والباحث يرى أن يراعى في إعداد هذه اللوائح المالية مايلي:-

٢-٣-١-٢-١-١ \* أن تكون نصوصها واضحة ودقيقة بحيث تمنع حدوث أى خلافات بين الأجهزة المتصلة بنشاطها .

٢-٣-١-٢-١-٢ \* ضرورة مشاركة وزارة المالية في إعداد هذه اللوائح - فى صورة أخذ رأى وزارة المالية - للتأكد من أن نصوص اللائحة لاتصطدم مع حكم عام ينسحب على هذه الوحدات .

٢-٣-١-٢-١-٣ \* ضرورة مراجعة هذه اللوائح بواسطة مجلس الدولة للتأكد من سلامة النواحي الفنية فى إصدار التشريعات .

٢-٢-٣-٢ - موارد الوحدة ذات الطابع الخاص :-

نظراً لكون الوحدات ذات الطابع الخاص تمارس نشاطاً بغرض إنتاج سلعة أو خدمة فإن الإيرادات المتصلة بنشاط الوحدة تعد إيرادات رئيسية لها ، وتصنف الوحدات إلى نوعين .

٢-٢-٣-٢-١ - وحدات ذات طابع خدمى:-

يتحدد الإيراد الناتج من تأدية خدماتها للغير بحيث لايزيد عن التكلفة الفعلية وفى بعض الأحيان يجوز إضافة نسبة بسيطة منها فى حدود ١٠% كعوائض يستخدم فى أغراض الوحدة وهذا النوع من الممكن أن يغطى العجز- إن وجد - عن طريق الإعانات السيادية التى تمنح من الموازنة العامة .



٢-٣-٢-٢ - \* وحدات ذات طابع اقتصادي :

بحسب الإيراد الناتج من تأدية خدماتها وبيعها حسب أسعار السوق بدون مغالاة أو مبالغة وفي هذا النوع يقترح الباحث إلا يدخل ضمن إيراداتها الإعانات السيادية المقدمة من الوحدة الأم .

٢-٣-٢-٣ - استخدامات الوحدات ذات الطابع الخاص :-

يقترح الباحث تطبيق نظم محاسبة التكاليف على عناصر نفقات الوحدات ذات الطابع الخاص ويرتكز الباحث في ذلك على :-

٢-٣-٢-٣-١ \* توافر الكفاءات العلمية والفنية داخل أسوار الجامعة مما يحتم استخدام نظم محاسبة التكاليف .

٢-٣-٢-٣-١ \* الإستفادة من نظم محاسبة التكاليف في تخصيص بنود الإستخدامات على وحدات المنتج سواء كان المنتج سلعة أو خدمة .

٢-٣-٢-٤ - تحديد البنك الذي توضع فيه الأموال :-

المنتفع لنشاط الوحدات ذات الطابع الخاص يجد أن هناك خلافاً دائماً بين الجامعات ووزارة المالية حول هذه النقطة ، ويتفق الباحث مع رأى وزارة المالية في أن تحقيق الرقابة المالية يلزم وضع أموال الوحدات في البنك المركزي أو غيره من بنوك قطاع الأعمال أو المشتركة بشرط موافقة البنك المركزي على أن يكتفى بإعارة وزارة المالية ( إدارة الصناديق الخاصة المقترحة) .

٢-٣-٢-٥ \* التصرف في : نائض وتغطية العجز :-

٢-٣-٢-٥-١ - كيفية التصرف في الفائض :-

بالرجوع إلى نص المادة ١٨ من (١٧) قانون المحاسبة الحكومية " يتم ترحيل فوائض هذا الحسابات للصرف منها على أغراضها في السنوات التالية ويتطلب ذلك - محاسبياً - فتح حساب للفائض يقل سنوياً في

حساب الفائض المتجمع الذى يظهر فى الميزانية ، كما سنوضحه فيما  
بعد .

### ٢-٣-١- كيفية التصرف فى العجز :-

بالرجوع إلى التشريعات القائمة نجد أنها لم تشر إلى معالجته وذلك  
إعتماداً على أنه يجب تنظيم ذلك حسب طبيعة الوحدة ، والباحث يرى  
أنه بالنسبة للوحدات ذات الطابع الخدمى فإنه يجب معالجة العجز عن  
طريق الإعانات السيادية ، أما العجز الناتج من نشاط الوحدات ذات  
النشاط الإقتصادى فإن الاسس المحاسبية تحدد معالجته إما من الفائض  
أو الأرباح المرحلة أو يرحل إلى الميزانية على ذمة تغطيتها من أرباح  
سنوات قادمة .

### ٢-٤-١- \* الإطار الرقابى :-

نظراً لأن طبيعة المال المستثمر فى الوحدات ذات الطابع الخاص  
مألاً عاماً فإن الأمر يستلزم وضع نظام رقابى محكم وبأدوات رقابية  
سليمة ، وسوف نوضح الإطار الرقابى من خلال تحديد أجهزة الرقابة  
ودور كل منها فى العملية الرقابية وذلك من خلال النقاط التالية:-

### ٢-٤-١- \* رقابة إدارة الوحدة:-

تتوزع مسئولية الرقابة المحاسبية هنا على المسئول المالى  
والمحاسبى الذى يراجع المستندات قبل الصرف أو التحصيل ثم تستكمل  
باقى إجراءات الرقابة من خلال بعض الأدوات والوسائل مثل :-

\* موازين المراجعة \* التقارير الدورية \* المراجعة الداخلية

أما بالنسبة للمستوى الإدارى الثانى الممثل فى مدير الوحدة فتتم الرقابة  
من خلال:-

تقارير دورية محاسبية وإحصائية ( يومية / أسبوعية / شهرية ) فى  
صورة بيانات كمية ومالية ومقارنتها بالمقدر فى الموازنة .

أما بالنسبة لمجلس الإدارة فيجب أن يعرض عليه تقرير دورى شهريا فى صورة إجمالية للإستخدامات والموارد المقدر منها والفعلى وإستخراج الفروق مع توضيح أسبابها .

أما بالنسبة لرقابة الوحدة الأم فيتم ذلك من خلال تقارير كمية ووصفية ( فردية أو مجمعة ) على أن ترفع لإدارة الوحدات ذات الطابع الخاص التابعة لمكتب نائب رئيس الجامعة لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة .

#### ٢-٤-٢ رقابة وزارة المالية:-

تقوم وزارة المالية بالرقابة اللاحقة بواسطة ممثلها ، وتتكون الرقابة من شقين :-

الأول: بواسطة أجهزة التفتيش المالى المركزى والمحلية سابقا لنص المادة ٢٢ من قانون المحاسبة الحكومية ومن خلال الدورات التفتيشية التى تتم وفق برامج زمنية غير دورية .

الثانى: بواسطة إدارة الحسابات خارج الموازنة المقترح إنشائها ( ضمن الإطار التنظيمى من هذا البحث ) حيث تتلقى تقارير من الجهات عن أعمال الوحدات التابعه لها .

#### ٢-٤-٣ \* رقابة الأجهزة المركزية:-

من المعلوم أن دور الجهاز فى الرقابة على المال العام ثابت<sup>(١٨)</sup> قانوناً ويمارس الجهاز دوره فى الرقابة حسب ما هو متبع بالنسبة لباقى الوحدات الحكومية ، كل فيما يخصه .

#### ٢-٤-٤ \* رقابة المراجع الخارجى:-

تص اللوائح الخاصة للوحدات ذات الطابع الخاص على تعيين مراقب حسابات خارجى لمراجعة حساباتها وتقديم تقرير عنها ، ويقترح الباحث أن يكون شخص المراقب الخارجى من بين أعضاء هيئة تدريس بقسم المحاسبة بكلية التجارة المرخص له بمزاولة المهنة .

٢-٥- \* الإطار المحاسبي :-

يتضمن الإطار المحاسبي النقاط التالية:-

- \* النظام المحاسبي
- \* بعض القواعد المحاسبية
- \* الموازنة التخطيطية .
- \* الحسابات الختامية والميزانية

٢-٥-١ \* النظام المحاسبي :

نظراً لما سبق توضيحه من أن النظام المحاسبي الحكومي لا يتناسب مع طبيعة الوحدات ذات الطابع الخاص ، لذا يقترح الباحث أن يكون هناك نظاماً محاسبياً للوحدات ذات الأنشطة الخدمية يتفق مع طبيعتها ، كما يجب أن يكون هناك نظاماً للوحدات ذات الأنشطة الاقتصادية وسوف نتعرض لكل منها بشيء من التفصيل .

النظام المحاسبي للوحدات ذات الأنشطة الخدمية:-

بصفة عام يتبع هذا النظام النظم المحاسبية للبيئات والوحدات غير الهادفة للربح ونقترح أن تكون ركائزه .

٢-٥-١-١-١ \* دفتر يومية عامة وحسابات أستاذ لكل مصروف أو إيراد إلى جانب حسابات المقبوضات والمدفوعات والالتزامات والحقوق .  
وفي حالة ما إذا كان نشاط الوحدة محدود فمن الممكن استخدام دفتر يومية تحليلي ( الطريقة الأمريكية ) يصلح يومية وأستاذ .

٢-٥-١-١-٢ \* يقتصر الحساب الختامي على حساب الإيرادات والمصروفات وتتم المقابلة فيه بينهما وينتج من المقابلة الفائض أو العجز الذي يسوى في الفائض المتجمع الذي يظهر بالميزانية .

٢-٥-١-١-٣ \* ميزانية عمومية تشمل عناصر الأصول والخصوم .

٢-١-٥-٢ \* النظام المحاسبي للوحدات ذات النشاط الإقتصادي:-

تعامل الوحدات ذات النشاط الإقتصادي معاملة المنشآت الهادفة للربح وبالتالي فإن النظام المحاسبي المناسب لها يركز على :-

\* نظم المحاسبة المالية

\* نظم محاسبة التكاليف

\* حسابات ختامية توضح نتيجة كل مرحلة من

مراحل النشاط (إنتاج - توزيع) .

\* ميزانية عمومية تشمل عناصر الأصول والخصوم .

٢-٥-٢ \* الموازنة التخطيطية :-

تنص المادة ٢٠ من قانون الموازنة<sup>(١٩)</sup> على إعداد موازنة لكل حساب من الحسابات خارج الموازنة ، وقبل أن نوضح أسس إعداد هذه الموازنه فإنه يلزم تحديد علاقتها بالموازنة العامة للجهة الأم ، حيث أن هذه النقطة من النقاط التي أثير في شأنها خلاف بين وزارة المالية والجامعات<sup>(٢٠)</sup> ، هذا بالإضافة إلى وجود تعارض بين نصوص القوانين حولها ، كما يتضح من الفقرة الأخيرة من المادة ( ٢٠ ) من قانون الموازنة حيث تنص على " ويعهد للصندوق موازنة خاصة به طبقاً للقواعد والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون ويسرى بشأنها فيما يتعلق بتنفيذ أحكام هذا القانون القواعد الخاصة بالمؤسسات العامة " .

يفهم من النص السابق أن تعبير الموازنة الخاصة يعنى أن بياناتها لاتضمن في الموازنة العامة ويضاف إلى ذلك أن المؤسسات العامة التي تسحب أحكامها على موازنة الصناديق والحسابات الخاصة تعد عنها موازنة مستقلة حسب نص المادة (٣) من ذات القانون<sup>(٢١)</sup> ومن المعروف أن الموازانات المستقلة لاتضمن بياناتها في الموازنة العامة .

ماورد بالمادة ١٨ من قانون المحاسبة الحكومية والفصل الثاني من لائحته التنفيذية<sup>(٢٢)</sup> من أن هذه الحسابات تنشأ خارج الموازنة العامة ، والخروج -

من وجهه نظرنا - يعبر بدهاة على أن الموازنات الخاصة خارج إطار الموازنة العامة .

مما سبق يقترح الباحث إعداد موازنة خاصة للوحدة ذات الطابع الخاص على أن ترفق - ولا تضمن - بموازنة الجامعة وبالتالي بالموازنة العامة للدولة ، وهذا الإرفاق يتم عن طريق إعداد الموازنة فى ورقة مستقلة .  
وتكون أسس إعدادها على النحو التالى:-

٢-٥-٢-١ \* من ناحية التبويب :-

يفضل إتباع أسس تبويب الموازنة العامة للدولة لإمكان الاستفادة من بياناتها على المستوى القومى .

٢-٥-٢-٢ \* من ناحية جهة الاعتماد:-

يفضل أن يكون الإعتماد لمجلس الإدارة مع موافقة مجلس الجامعة على أن يتم تجميع الموازنات بواسطة نائب رئيس الجامعة لثئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة حيث أن الوحدات ذات الطابع الخاص إحدى إختصاصاته .

٢-٥-٢-٣ \* الجهات التى تحاط علماً بالموازنة:-

ترسل صورة من الموازنة لكل من :-

\* إدارة الحسابات الخاصة بالجامعة .

\* وزارة المالية ( إدارة الحسابات خارج الموازنة المقترح إنشاؤها )

\* مجلس الشعب عن طريق وزارة المالية والتى تقوم بتجميع

الموازنات لجميع الوحدات ذات الطابع الخاص فى الجامعات .

\* الجهاز المركزى للمحاسبات

\* وزارة التخطيط

٢-٥-٣-٣ \* القواعد والإجراءات المحاسبية:-

طالما أن النظام المحاسبى المتبع بعيداً عن النظام المحاسبى

الحكومى فإنه يجب إتباع القواعد والإجراءات التالية :-

- ٢-٥-٣-١ - إتباع أساس الإستحقاق .
- ٢-٥-٣-٢ - إتباع مبدأ تحقق الإيراد بالبيع .
- ٢-٥-٣-٣ - التفرقة بين بنود المصروفات حسب علاقتها بوحدة المنتج .
- ٢-٥-٣-٤ - المحاسبة عن الاصول بالتكلفة وبالتالي يتم احتساب إهلاك لها وتحمله ضمن المصروفات الجارية .
- ٢-٥-٣-٥ - إعداد حسابات التكاليف لتحديد تكلفة الخدمة أو السلعة

٢-٥-٤ - \* الحسابات الختامية:-

نظراً لوجود بعض الغموض فى ماهية الحسابات الختامية لذا يلزم أن نوضح نقطتين هما :-

٢-٥-٤-١ - الأولى:- علاقة الحسابات الختامية للوحدة بالحساب الختامى للجامعة وبالتالي بالحساب الختامى للدولة حيث سبق أن أوضحنا صعوبة الإدماج ونضيف - إلى ذلك - سبباً آخر هو إختلاف شكل ومضمون الحسابات الختامية للوحدة عن الحساب الختامى للدولة نتيجة إختلاف القواعد والأسس المحاسبية بين الحسابين .

٢-٥-٤-٢ - الثانية:- شكل الحسابات الختامية للوحدات ذات الطابع الخاص . سبق أن وضعنا أننا نفرق بين هذه الوحدات من زاوية الهدف الذى أنشئت من أجله حيث يقترح الباحث بالنسبة إلى:-

٢-٥-٤-٢-١ - \* الوحدات ذات الطابع الخدمى تشمل الحسابات الختامية والميزانية الآتى:

- حـ / الإيرادات والمصروفات لتحديد الفائض أو العجز
- حساب تحليلى للمقارنة بين الفعلى والمخطط لنبود الإستخدامات والموارد
- الميزانية العمومية لبيان الاصول والخصوم وفوائض الاموال المجمعة .

٢-٥-٤-٢-٢ \* الوحدات ذات الطابع الإقتصادي، تعد عنها الحسابات الختامية التي نص

النظام المحاسبي الموحد على وجودها وهي :-

- ح / العمليات الجارية

- ح / الإنتاج ، ح / أ / خ

- الميزانية العمومية

- تقارير متابعة الموازنة عن طريق مقارنة الفعلي والمخطط

وفي ختام هذا المبحث يتضح لنا أن الحلول المطروحة لجوانب القصور في دور الوحدات ذات الطابع الخاص لايساهم في دعم القرار حيث يركز هذا النظام على :-

- بيانات داخلية فقط .
- بيانات مالية فقط .
- بيانات خارجية فقط .

ونظراً لكون الوحدات ذات الطابع الخاص أحد روافد النشاط الحكومي يدار بالبيانات تتماثل مع آليات الأنشطة الهادفة للربح وذلك لتمكينها من تحقيق الأهداف المنوطة بها\* .

ولكى تستطيع هذه الوحدات تحقيق أهدافها فإن الأمر يستلزم ممارسة أنشطتها من خلال بيئة تنافسية تتسم بتغيرات حادة ومستمرة في أساليب الإنتاج وعناصر التكلفة ومستويات الجودة .

المادة ٣٠٨ من اللائحة التنفيذية لقانون الجامعات (٣٣) :

هدف هذه الوحدات إلى تحقيق الأغراض التالية كلها أو بعضها :-

- (أ) ..... (ب) ..... (ج) - معاونة النشاط الإنتاجي بالأساليب العلمية التي تؤدي إلى تطوير وخلق أساليب جديدة يترتب عليها وفرة الإنتاج وتعدده وتحسينه . (د) - الإسهام في تدريب أفراد المجتمع على استخدام الأساليب العلمية والفنية الحديثة ورفع كفاءتهم الإنتاجية في شتى المجالات ..... (ز) - القيام بالأعمال الإنتاجية للغير .



ويستتبع العمل فى البيئة التنافسية النظر إلى الأهداف برؤية إستمرارية طويلة الأجل ( إستراتيجية) ويتطلب ذلك البحث عن إطار لنظام المعلومات المحاسبية بحيث يستوعب مفاهيم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي تركز - بداهة - على :-

- بيانات داخلية وخارجية •
- بيانات مالية وغير مالية •
- بيانات تاريخية ومستقبلية •

وسوف يخصص المبحث الثانى لعرض الإطار المقترح لتفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص من منظور إستراتيجى •

## المبحث الثاني

### إطار مقترح لتفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص من منظور إستراتيجي

#### تمهيد :-

تسعى المنظمات جميعا - في الآونة الأخيرة- إلى تدعيم موقفها التنافسي عن طريق تطوير ما تنتجة (سلعة - خدمة) بالشكل الذي يسمح لها بالإستجابة السريعة لأية تغيرات طارئة قد تحدث في البيئة التي تعمل فيها .

ومما لاشك فيه أن الدور الملقى على الجامعات - في هذا المجال - يحتتم عليها مواكبة التغيرات المستمرة في متطلبات البيئة الخارجية ، وتقوم الوحدات ذات الطابع الخاص بهذا الدور باعتبارها همزة الوصل التي تربط الجامعة بالبيئة الخارجية .

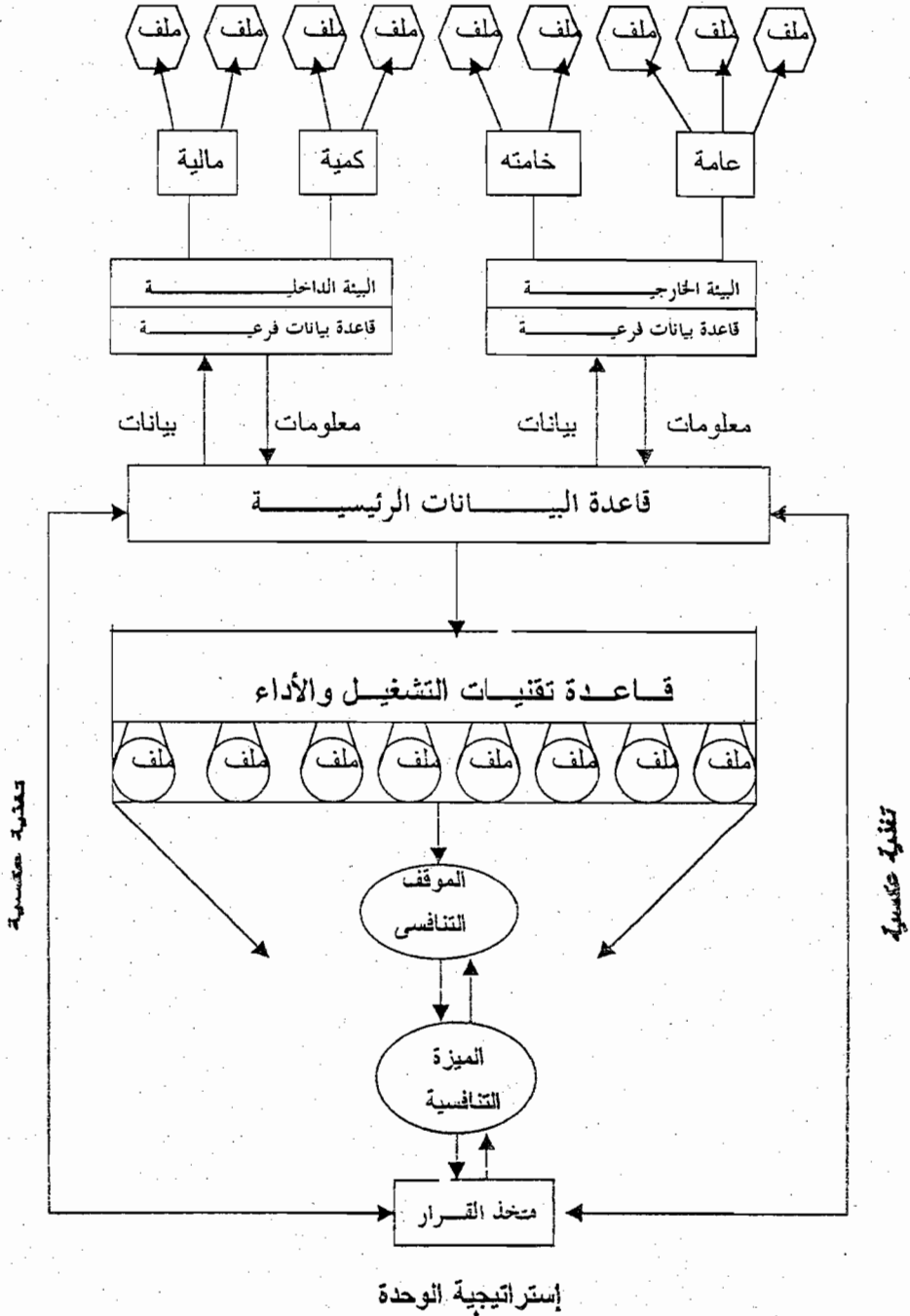
ولكي تستطيع الوحدات ذات الطابع الخاص القيام بدورها عليها أن تسعى للتكيف ومن ثم التعامل مع هذه الظروف المستجدة ، والتي تستلزم إجراء تغييرات جذرية في أساليب الأداء باعتبارها أساس المنافسة فعن طريقها يتحدد الشكل النهائي للمنتج من حيث الجودة والتكلفة والسعر والتوافق مع رغبات العملاء وتوقيت الإستجابة لها ، وما إلى ذلك من خصائص يتحدد بناء عليها شكل المنافسة .

ومما سبق يرى الباحث إمكان الإعتماد على نظم دعم القرار في تحقيق فعالية دور الوحدات ذات الطابع الخاص ، وذلك من منطلق الإستفادة بكل الطاقات التي تتميز بها الجامعة في شكل خبرات متميزة وتقنية حديثة متجددة بالإضافة إلى التقدم الهائل في استخدامات الحاسب الآلي .

ويرتكز الإطار المقترح على ترابط كافة الوظائف المستقلة في الوحدة مثل " التخطيط ، الإنتاج ، التسويق ، إلخ معا بواسطة شبكات للحاسب الآلي والتي تسمح بتطبيق تقنيات الأداء المتقدمة<sup>(٢١)</sup> بحيث يمتد أثر الإطار إلى وضع إستراتيجية تتعلق بالمشاركة في الإستخدام الإقتصادي للموارد وذلك بالإعتماد على الحاسب ، كما يسعى الإطار إلى توفير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب لتعظيم الأداء الكلي للوحدة والإستجابة لأية تغيرات في البيئة المحيطة .

ومن خلال تطبيق هذا الإطار في النشاط الهادف للربح يرى الباحث أن فاعليته تكمن في إتصاله بالبيئة الخارجية وتفاعله معها مما يوفر فرصة الإستجابة لأية تغيرات طارئة ،

والشكل التالي يوضح مقومات الإطار المقترح .



وكما يتبين من الشكل فإن هناك علاقة بين المحاسب الإداري وبين قاعدة البيانات ، حيث يساهم المحاسب الإداري في إعداد قاعدة البيانات ، كما أنه يستخدم بياناتها في تطوير قاعدة تقنيات التشغيل لتحقيق التحسين المستمر الذي يهدف للوصول إلى ميزة تنافسية متواصلة .

ولكى تتضح أبعاد الإطار المقترح سوف نركز على مجموعة من النقاط هي :-

١-٣ \* ركائز قاعدة البيانات لدعم إتخاذ القرارات :

يمكن إجمال الركائز الواجب توافرها في قاعدة البيانات فيما يلي :-

١-١-٣- أن تكون ثلاثية الأبعاد : بحيث تشمل على بيانات ذات أبعاد ثلاثة هي :-

- بيانات مالية وغير مالية .
- بيانات داخلية وخارجية .
- بيانات فعلية وتقديرية .

وبذلك فإن قاعدة البيانات تختلف عن بيانات المحاسبة الإدارية التقليدية في توفير

البيانات التي تحتاجها الإدارة في ظل هدف خلق الميزة التنافسية .

٢-١-٣- أن تحتوى على مجموعة من القواعد الفرعية حيث يجب أن تتضمن القاعدة الرئيسية

مجموعة من القواعد الفرعية تتفق وطبيعة نشاط كل وحدة مع تصنيفها الى :

١-٢-١-٣- قاعدة بيانات البيئة الخارجية : وتضم قاعدتين فرعيتين هما :

- قاعدة بيانات البيئة الخارجية العامة .

- قاعدة بيانات البيئة الخارجية الخاصة .

٢-٢-١-٣- قاعدة بيانات البيئة الداخلية : تضم قاعدتين فرعيتين هما :

- قاعدة بيانات كمية .

- قاعدة بيانات مالية .

ويفضل أن يكون هناك إتصال دائم بين القواعد الفرعية بعضها وبعض وبينها وبين

القاعدة الرئيسية .

ويرى الباحث أنه لكي يتحقق النوع الثالث يفضل الدمج بين النوعين الأول والثاني حيث يوجد إرتباط بين قبول استراتيجية التركيز وتحقيق استراتيجيتي زيادة التكلفة وتميز المنتج .

ومن وجهة نظر الباحث فإن الإطار المقترح يحقق للوحدة القدرة على الإستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في البيئة المحيطة ، فإذا حدث تغير في رغبات طالب الخدمة يمكن معرفة ذلك عن طريق نظام المعلومات الذي يربط بين بيئة النشاط والوحدة حيث يتم تعديل مواصفات المنتج عن طريق قاعدة تقنيات التشغيل والتي تتولى بدورها عملية توفير المعلومات عن المواصفات الجديدة وبثها إلى قاعدة البيانات من خلال البرمجة وذلك لبيان أثر هذا التعديل على أهم الأنشطة بالوحدة ، وحسب طبيعة الإطار المقترح تتزامن مع هذه العملية تعديلات في أنشطة التخطيط والتنبؤ بالمبيعات بهدف الوصول إلى أفضل تعديل ثم البدء في تنفيذه .

مما سبق يمكن القول أن الإطار المقترح يهدف إلى تدعيم الموقف التنافسي للوحدة ومحاولة النمو في ظل ظروف البيئة التنافسية .

والباحث يرى أن الإطار المقترح يحقق منافع عديدة للوحدات ذات الطابع الخامس من مع الهدف من وجودها نذكر منها :-

### ٣-٥ - \* المرونة:

تمثل المرونة أحد المقومات الأساسية للإطار حيث تستطيع هذه النظم توفير عدة تصميمات للمنتج ( سلعة - خدمة ) وتتسم جميعها بوجود التصميمات بالإضافة إلى قدرة النظام على تحويل خط إنتاج من منتج معين إلى منتج آخر بعد إحداث تغير بسيط في البرمجة .

### ٣-٦ - \* تخفيض تكلفة المنتج:

يرتكز النظام على تخفيض التكاليف وذلك من خلال الإستفادة من تقنيات الإنتاج حيث تسعى هذه التقنيات إلى إزالة الأنشطة غير المضيئة للقيمة .

٣-٧- \* الجودة:

من خلال هدف الربح المقترح فإن التركيز على الجودة هو أحد الأسس التي يبني عليها ، وذلك عن طريق الرقابة المستمرة على جودة جميع الأنشطة بداية من مرحلة التوريد وإنتهاء بمرحلة التصميم والتصنيع والتسويق مما يؤدي في النهاية إلى تقديم منتج متميز يحافظ على العملاء ويضيف الى الوحدة عملاء جدد .

٣-٨- \* الإعتداد على مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية :-

حيث إتضح من خلال عرض الإطار التركيز على التطورات المعاصرة في بيئة النشاط مما يتطلب تركيزا على الجوانب غير المالية التي أغفلتها الأساليب التقليدية خاصة في مجالى الرقابة وتقييم الأداء ، ومن خلال الإطار يمكن للإدارة توفير مجموعة من المقاييس غير المالية إلى جانب المقاييس المالية .

وفي ختام هذا المبحث يود الباحث أن يشير إلى أنه يجب مراعاة التكامل والإتساق بين الأضلاع الثلاثة للإطار المقترح لتفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص من منظور إستراتيجى ، حيث تحتاج بيئة النشاط الحديثة إلى النظرة الشاملة ذات البعد الإستراتيجى حتى تتمكن الوحدات ذات الطابع الخاص من القيام بدورها فى خدمة البيئة وتخفيف أعباء الإنفاق الجامعى .

## الخلاصة والنتائج والتوصيات :

### أولاً : خلاصة البحث :

- ١- أن هناك دوراً مزدوجاً ملقى على كاهل الوحدات ذات الطابع الخاص وهو ربط الجامعة بالبيئة المحيطة وتخفيف أعباء الإنفاق الجامعي وذلك عن طريق تقديم خدماتها بمقابل إقتصادي .
- ٢- إن الخروج من دائرة البحث عن حلول لقصور الوحدات ذات الطابع الخاص عن القيام بدورها يتطلب من الباحثين :  
- البحث عن حلول لمسببات القصور .  
- الإتيان نحو الإستفادة من الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية لخدمة متخذ القرار .
- ٣- إن الدراسة الإستكشافية قد أعطت مؤشرات إيجابية لإمكان الإستفادة من مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجال الوحدات ذات الطابع الخاص .
- ٤- إن إمكانية الأستفادة من مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجال الوحدات ذات الطابع الخاص يتطلب - بداية - وضع حلول لمسببات قصور دورها بحيث تشمل جميع النواحي التنظيمية والإدارية والمحاسبية .
- ٥- إن تفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص من منظور إستراتيجي يأتي من خلال وضع إطار يرتكز على قاعدة بيانات ثلاثية الأبعاد حتى يمكن تحقيق الميزة التنافسية كمتطلب لتحقيق الدور الملقى على هذه الوحدات وهو ربط الجامعة بالبيئة وتخفيف أعباء الإنفاق الجامعي .

ثانياً: نتائج البحث :

١ - إمكانية تطويع مفاهيم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لخدمة متخذي القرارات فى الوحدات ذات الطابع الخاص .

٢ - أن الحلول المقترحة لمسببات قصور دور الوحدات ذات الطابع الخاص كمتطلب للإطار المقترح تنبثق من تحليل هذه المسببات وتحديد أبعادها وهذه الحلول هى :

أ - حلول تتعلق بالنواحي التشريعية .

ب - حلول تتعلق بتوفيق الإوضاع بين وزارة المالية والجامعات حول كثير من المشاكل .

ج - حلول تتعلق بتحديد العلاقة بين الوحدة ذات الطابع الخاص والجهة الإدارية ( كلية - جامعة ) .

د - حلول تتعلق بالإطار المالى للوحدة من حيث تحديد الموارد والإستخدامات وتنظيم التصرفات المالية بغرض ضبط الإموال وحمايتها .

هـ - حلول تتعلق بنظام الرقابة وتتم من خلال تحديد أجهزة الرقابة وأنواعها ودور كل منها فى العملية الرقابية .

و - حلول تتعلق بالإطار المحاسبى وتتم من خلال النظام المحاسبى والقواعد المحاسبية والموازنة التخطيطية والحسابات الختامية والميزانية .

٣ - إن مفهوم البيئة التنافسية التى تعمل من خلالها الوحدات ذات الطابع الخاص يحتاج بالإضافة إلى الحلول الواردة فى النقطة السابقة الى تدعيم عن طريق توسيع قاعدة البيانات لتشمل :

- بيانات داخلية وخارجية .

- بيانات مالية وغير مالية .

- بيانات تاريخية ومستقبلية .



٤- إن الإطار المقترح لتفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص يرتكز على وجود دور بارز ومهم للمحاسب الإداري كأحد أفراد فريق العمل ذوي التخصصات المختلفة من حيث الربط بين إحتياجات متخذ القرار من بيانات وما يفرزه الإطار المقترح من معلومات .

٥- إن تطبيق الإطار المقترح يحقق لإدارة الوحدة ذات الطابع الخاص إتخاذ قرارات مبنية على مدخلات واقعية في ضوء البيئة التنافسية التي تعمل فيها مما يوفر لمتخذي القرار بدائل متعددة - على المدى الطويل - للحفاظ على الميزة التنافسية .

### ثالثا : التوصيات :-

١ - يوصى الباحث بأن يدخل ضمن أبعاد تطوير دور الوحدات ذات الطابع الخاص في تخفيف أعباء الإتفاق الحكومي بعدا آخر هو اليعد الإستراتيجي حيث أن الحفاظ على الميزة التنافسية وتنميتها يتطلب الإخذ بالمفاهيم المستحدثة في المحاسبة الإدارية .

٢- يوصى الباحث بتوجيه إهتمام الباحثين والمنظمات المهنية في مصر لأنشطة الوحدات ذات الطابع الخاص للعمل على تعظيم دورها في خدمة أهداف الجامعات .

مراجع البحث :

- ١- قانون تنظيم الجامعات رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ ولائحته التنفيذية ، الباب السادس من اللائحة : الموا ٣٠٧ ، ٣٠٨ ، ٣١٠ .
- ٢- دكتور/ أحمد على غازى صقر ، " دراسة محاسبية لمسببات قصور دور الوحدات ذات الطابع الخاص عن تخفيف أعباء الإنفاق الجامعى " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، ملحق العدد الرابع ١٩٩٥ .
- ٣- يراجع فى ذلك :
- دكتور/ سمير أبو الفتوح صالح ، " المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات - مدخل إستراتيجى " دار الإصدقاء للطباعة - الطبعة الثانية ، ١٩٩٥ ، ص ٣٢-٣٤ .
- Piercy,N.,and Morgan, N.,”Strategic Planning and Management Accountant”, Management Accounting, NOV.1989,PP. 18-19.
- دكتور/ أحمد محمد زامل، " المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إتجاه جديد فى المحاسبة الإدارية ، بحث غير منشور ، ١٩٨٨ . ص ٤-٦ .
- ٤- المرجع السابق ص ٤ .
- ٥- دكتور / مكرم عبد المسيح باسبلى، " المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة " مكتبة الجلاء الحديثة - المنصورة ١٩٩٦ ، ص ٤٩ .
- ٦- يراجع فى ذلك :
- Drebin,A.R.&H. Bierman,” Managerial Accounting : An Introduction”, Tlolt-Saunders, Int., 3ed., 1978, PP.1-2 . 1978, PP.1-2 .
- Simonds, K.,”strategic Management Accounting “ , Management Accounting , April , 1981 , PP. 13-19.
- دكتور/ سمير أبو الفتوح صالح، " المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات - مدخل إستراتيجى " ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٦-٣٨ .
- Boer , G., “ Making Accounting Avalue - Added Activity”, Management Accounting,Aug. 1991.
- 7- Shank, J.K., Govindarajan, V., “ Strategic Cost Management The New Tool For Competitive Advantage “ , The Free Press , Inc., 1993,P. 27.
- ٨ - يمكن الرجوع فى ذلك إلى :
- Daniel, S. J., and Wolf , P., “ linking Quality Strategy with Management Control System : Emprical Evidence from Japanese Industry “ , Accounting , Organization and Socity , Vol. 16, No. 7 , 1991.

- Hariman, J., "Influencing Rather Than Informing Japanese , Management Accounting " Management Accounting , March 1990 .
- Margaret , May. " The Role of Management Accounting in Performance Improvement " , Management Accounting April 1995.
- Piercy, N., and Morgan , N., " Straregic Planning and The Management Accountant " , Management Accounting , Nov. , 1984.
- Scarbrough , P., Nanni , A., & Sakurai , M., " Japanese Management Accounting Practice and The Effects of Assembly and Process Automation" , Management Accounting Research , 1991.
- Taylor . B., and Graham , C., "Information for Strategic Management " , Management Accounting , Jan. 1992.
- Young , S., and Selto , F., " New Manufacturing Practices and Cost Management : A Review of The Literature and Directions for Research " , Journal of Accounting Literature , Vol. 10 , 1991.

٩- يراجع فى ذلك :

- Hansen , D.R., " Management Accounting " , ( PWS-KENT Publishing Co.) , 1990.
- Horngren , C., Foster , G.and Dutar, S., " Cost Accounting : Managerial Emphases " , ( 8 th ed., Prentice - hall , Inc.,) 1994.

١٠- يراجع على سبيل المثال :

- Young , S., " A Framework for Successful Adoption and Performance of Japanese Manufacturing Practice in The United States" , Academy of Management Review , Vol. 17 , No. 4 , 1992.
- Daniel , S.J.,and Wolf , P., "Linking Quality Strategy with Management Control System : Emprical Evidence from Japanese Industry " , Accounting Organization and Socity , Vol. 7 , 1991.

١١- القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة ، إصدارات الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية .

١٢- قانون تنظيم الجامعات رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ ولائحته التنفيذية - المادة ٣٠٧ من اللاحة التنفيذية ، مرجع سبق ذكره .

١٣- دكتور/ أحمد على غازى صقر، " دراسة محاسبية لمسببات قصور دور الوحدات ذات الطابع الخاص عن تخفيف أعباء الإنفاق الجامعى " مرجع سبق ذكره .

١٤- يمكن الرجوع فى ذلك إلى:

- القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة - مرجع سبق ذكره .
- القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ بشأن تنظيم الجامعات - مرجع سبق ذكره .

١٥- يراجع فى ذلك : المواد رقم ٣ ، ٧ من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزى للمحاسبات ولائحة العاملين بالجهاز ، إصدارات الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية .

١٦- قانون تنظيم الجامعات رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ ، المادة رقم ٣١١ من اللاحة التنفيذية ،

مرجع سبق ذكره .

١٧- القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية ، إصدارات الهيئة العامة

لشئون المطابع الأميرية .

١٨- القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن قانون الجهاز المركزي للمحاسبات - مرجع سبق

ذكره .

١٩- القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة - مرجع سبق ذكره .

٢٠- دكتور/ أحمد على غازي صقر ، " دراسة محاسبية لمسببات قصور دور الوحدات ذات

الطابع الخاص عن تخفيف أعباء الإنفاق الجامعي " - مرجع سبق ذكره .

٢١- القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة - مرجع سبق ذكره .

٢٢- القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن نظام المحاسبة الحكومية - مرجع سبق ذكره .

٢٣- قانون تنظيم الجامعات رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٢ ولائحته التنفيذية - مرجع سبق ذكره .

24- Adiga, S., " Object - Driented Software for Manufacturing System " , Chapman & Hall, 1993, P.25.