

الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة
الرشيقة ودورها فى تطوير سياسات المنظمة

بحث مقدم من

مارى طنبوس عبد السيد حنين

ملخص البحث:

لقد أدت متطلبات الإنتاج في البيئة الحديثة إلى تغيير الممارسات المحاسبية، سواء فيما يتعلق بقياس وخفض التكلفة أو الرقابة وقياس الأداء أو عملية إتخاذ القرار وبالتالي السياسة الإستراتيجية طويلة الأجل للمنظمة، فالترجمة المحاسبية للمبادئ التي يقوم عليها هذا الإنتاج تتطلب ملاحقة مدى الإلتزام بهذه المبادئ قياساً وتقريباً، سواء فيما يتعلق بالبحث عن خفض الخطوات اللازمة لتشغيل العمليات اليومية والتركيز على التكاليف الفعلية والتوقف عن تخصيص التكاليف والتركيز على تحليل الأنشطة وعلى فعالية مسببات التكلفة وإعادة النظر في نظم قياس الأداء.

ولأهمية زيادة التركيز على البعد الإستراتيجي لمنظمات الأعمال، فإن هذا البحث يركز على أثر التحول من تطبيق النظام التقليدي إلى تطبيق فلسفة الإنتاج المرن وتأثير ذلك على تطوير السياسات الإستراتيجية لمنظمات الأعمال، فأصبح من الضروري إيجاد طريقة لنشر السياسة الإستراتيجية طويلة المدى تؤدي إلى تحقيق الأهداف للمنظمة، ويعظم ربحيتها في ضوء نظام محاسبي يتوافر فيه المبادئ والمقومات والأدوات التي تقوم عليها المحاسبة الرشيقة، وهذا ما سوف تناقشه الباحثة في هذا البحث.

Research Summary:

The production requirements in the modern environment have led to changes in accounting practices, both in terms of measurement and cost reduction, control and performance measurement or decision making process and therefore the long-term strategic policy of the organization. The accounting translation of the principles underlying this production requires pursuing compliance with these principles, Both in terms of seeking to reduce the steps necessary to run day-to-day operations, focus on actual costs, stop allocating costs, focus on activity analysis, cost effectiveness, review of performance measurement systems.

The importance of increasing the focus on the strategic dimension of business organizations, this research focuses on the impact of the transition from the application of the traditional system to the application of flexible production philosophy and the impact on the development of strategic policies of business organizations, it became necessary to find a way to disseminate long-term strategic policy lead to achieve the objectives of the organization, And maximizes profitability in the light of an accounting system that contains the principles and elements and tools on which to base the lean accounting, and this will be discussed by the researcher in this research.

مقدمة :

أنه يمكن توفير القدرة على تعديل أو إعادة تشكيل إستراتيجية المنظمة بما يتلائم مع بيئة الإنتاج المرن من خلال التكيف مع إحتياجات ورغبات العملاء، وذلك فى ضوء رؤية الإدارة العليا ورسالة المنظمة وأهدافها الإستراتيجية، بالإضافة إلى إتخاذ القرارات والممارسات بهدف تنفيذ خطة شاملة طويلة المدى، تحدد كيفية تحقيق الرؤية والأهداف المستقبلية بغرض زيادة القيمة المضافة وتحسين الجودة وتعظيم الربحية.

ذلك عن طريق تبني منظمة الأعمال لنظام محاسبى حديث يتلائم مع بيئة الإنتاج المرن بما يجعلها قادرة على تطوير سياستها الإستراتيجية وتعظيم ربحيتها وذلك من خلال استخدام أهم أدوات المحاسبة الرشيقة فى هذا المجال، وهى "هوشين كانرى Hoshin Kanri" لنشر السياسات والتخطيط الإستراتيجى، وصندوق الأهداف المتوازن Blance Score Card، وإعادة هندسة العمليات Reengineering Process، وستة سيجم Six Sigma ونظام التخطيط المتكامل "المبيعات، وعمليات التشغيل، والتخطيط المالى" SOFP.

يعتبر تطوير وتحديث النظام المحاسبى للمنظمة من متطلبات التوافق مع المتغيرات البيئية الحديثة والمنافسة العالمية والمخاطر التى تواجهها المنظمات، هذا التطوير يدعمه النظام المحاسبى من خلال قدرات إبتكارية واعدة، وثقافة إدارية وتنظيمية قوية ترقى بهذا النظام عن رتبة الحلول سابقة التجربة والإستخدام. وذلك من خلال إستخدام أدوات محاسبية إستراتيجية قادرة على تطوير السياسات فى المنظمة، وفى ضوء ذلك يمكن أن تناقش الباحثة أهم الأدوات المحاسبية الإستراتيجية والتى من ضمنها ما يلى:

١ - إعادة هندسة العمليات:

تعد إعادة هندسة العمليات من أحدث التقنيات العلمية الحديثة وبدأ إستخدامها لإعادة بناء المنظمات بهدف تطوير وتنمية قدراتها وأساليب العمل والأداء بها بشكل جيد لمواكبة التطورات الحديثة، وإذا كان مفهوم إعادة الهندسة إدارياً بالمنظمة، لكن نظراً للتداخل الكبير بين العلوم والمعارف يمكن إحداث نوع من الترابط والإستفادة والتداخل بينها، مما أصبح معه إمكانية

إستخدام أسلوب إعادة الهندسة فى إعادة بناء وهيكله العديد من الأنشطة غير الإدارية، بهدف تطويرها والإرتقاء بمستويات النتائج المتوقعة منها.

تتبلور مميزات إعادة الهندسة عن الأدوات الأخرى ببعض السمات من أهمها:

- الشمول لكافة الجوانب وإمكانية الربط بين أساليب التخطيط الإستراتيجى والعمليات التنفيذية والرقابة عليها.
 - تتميز إعادة الهندسة بتطوير الأداء فى كافة مجالات الأنشطة، ثم ربط تطبيقات العمل بالتطور التكنولوجى والمتغيرات الواضحة فى بنائها.
 - تحديث المعلومات ويقصد به عمليات تحديث للبيانات المخزنة، لتأخذ فى الإعتبار العمليات والأحداث والقرارات التى تمت خلال الفترة الحالية، والتى يتم تجهيزها وتحديثها أولاً بأول.
 - إن نتائج إعادة الهندسة لا تكون مؤثرة فى الأجل القصير فحسب، بل نتيجة لما تحققه من درجة عالية من المرونة، والتى تمكنها من إدخال آلية متطورة لتضمن مواصلة عملية التغيير فى الأجل الطويل أيضاً.
 - نتيجة لإستخدام تقنية حديثة للمعلومات والإتصالات فى جهود إعادة الهندسة، فإنها تتطلب تبنى نمطاً مختلفاً من التفكير ألا وهو التفكير الإستقرائى الذى يعمل على إستقراء وتصور الحلول الإيجابية أولاً، ثم البحث عن المشكلات التى يمكن لتلك الحلول أن تعالجها، حيث بذلك قد تكتشف مشكلات كانت خفية.
- ويرى احد الباحثين أن إعادة الهندسة أفضل من المداخل الأخرى للتطوير: برامج التحسينات المستمرة، وإدارة الجودة الشاملة، والمقارنة المرجعية، ونظام الشراء والإنتاج فى الوقت المحدد، ونظرية القيود، والأتوماتيكية، حيث أنها تتبنى إعادة التفكير الأساسى فى الإستراتيجيات الرئيسية وعمليات التشغيل والهيكل التنظيمى وتكنولوجيا المعلومات، وتدفع العمل لتحقيق تحسين ملموس فى الإنتاجية، وتحسين الأداء قصير وطويل الأجل من خلال تحسين خدمة العملاء، والتنوع فى المنتجات وذلك لزيادة النصيب السوقى لتلك المنظمات، وكل ذلك يتم بعد تحديد ودراسة المشكلات المالية والمحاسبية الموجودة وتحليلها مع تغيير المسار والتوجه الإستراتيجى لهذه المنظمات وتبنى إعادة التفكير فى إيجاد حلول ملائمة تساعد المنظمات فى رفع كفاءة وفعالية الأداء بها.

وترى الباحثة أنه بالرغم من كل المميزات السابق عرضها لإعادة الهندسة، إلا أنها غير ملائمة فى ظل بيئة الإنتاج المرن فى منظمات الأعمال المصرية، فهناك عيوب تنطوى على درجة عالية من المخاطرة عند تطبيق تلك الأداة ، وذلك لتعاملها مع حالة عدم التأكد عند إدارة عملية التغيير، حيث تنتج مخاطرة من إجراء التغييرات الخطأ سواء لنظم أو لعمليات التشغيل، أو عمل تغييرات غير ملائمة لا تتوافق مع التغييرات الإستراتيجية ذاتها، والتكنولوجيا وحاجات العميل، أو أى تغيير سريع فى عناصر المنافسة.

بالإضافة إلى المخاطرة الناتجة عن عدم إستكمال المشروع من جانب المنظمة، سواء كان ذلك راجعاً إلى خطورة المقاومة الداخلية للتغييرات المستهدفة أو لأن هناك خسارة تدريجية إذا تم الإستمرار فى إعادة الهندسة، ولذلك لا تفضل الباحثة تلك الأداة فى تطوير السياسات الإستراتيجية لمنظمات الأعمال فى ظل بيئة الإنتاج المرن.

٢ - بطاقة الأداء المتوازن:

يمكن مواجهة التغيير فى بيئة الإنتاج المرن من خلال تدعيم مقاييس الأداء المالية بمجموعة أخرى من المقاييس غير المالية مثل: مقاييس الجودة، ومقاييس رضا العملاء، ومقاييس البحوث والتطوير، ومقاييس كفاءة العمليات التشغيلية، ومقاييس أداء التسليم، ومقاييس تخفيض المخزون، وغيرها من المقاييس الهامة لقياس وتقييم الأداء التى تتناسب مع الأهداف الإستراتيجية الحديثة للمنظمة، والتى تركز على العوامل والأحداث التى تسبب الأداء وتحقق النتائج فى الأجل الطويل.

إن الأمر يتطلب نظاماً أكثر شمولاً لغرض قياس وتقييم الأداء ينطوى على مجموعتين من مقاييس الأداء أحدهما المقاييس المالية والأخرى مقاييس غير مالية. وقد حفلت الدوريات والكتب المحاسبية فى السنوات الأخيرة بالعديد من المحاولات والجهود نحو بناء أساليب متكاملة لقياس الأداء الإستراتيجى يعتمد على مقاييس الأداء المالية وغير المالية.

تعد أداة قياس الأداء المتوازن أحد أهم هذه الأساليب والتى تشتمل على مجموعة من المقاييس التى تعطى إدارة المنظمة معلومات شاملة عن وضعها ككل من خلال المقاييس المالية التى تعطى نتائج أفعال وقرارات تم إتخاذها بالفعل، بالإضافة إلى مقاييس غير مالية تركز على رضا العملاء والعمليات الداخلية والإبتكارات والتحسين المستمر.

تدعم بطاقة الأداء المتوازن إستراتيجية المنظمة من خلال التعرف على العمليات الأكثر أهمية من الناحية الإستراتيجية، وبالتالي توجيه عملية إختيار وترتيب اولويات التحسين بما يخدم الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل لهذه المنظمات، وتعد من أهم التطورات فى مجال المحاسبة الإدارية والتي تستجيب للتغيرات التى طرأت على بيئة الأعمال الحديثة فيما يتعلق بقياس وتقييم الأداء، لأنها تحقق الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية فى إطار نظام رقابى واحد، كما أنها يساعد المستويات الإدارية المختلفة فى ربط مقاييس الأداء بمراحل وعمليات الإدارة الإستراتيجية.

ولقد هدفت إحدى الدراسات إلى تقديم مدخل بطاقات الأداء المتوازن من الناحية الأكاديمية مع بيان أهمية تطبيقه عملياً من خلال وضع إطار شامل لتصميم وتطبيق هذا المدخل، مع دراسة تجريبية لتوضيح أهمية تطبيقه بشركات قطاع الأعمال المصرية، وذلك للموازنة بين المقاييس المختلفة بالإضافة إلى دراسة العلاقة بين أساليب وخطط التحفيز وتقويم الأداء من خلال بطاقات الأداء المتوازن باستخدام أسلوب الإنحدار المتعدد. ويمكن إيجاز منافع بطاقة الأداء المتوازن فى النقاط التالية:

- الحد من مشكلة تركيز الإدارة على هدف تعظيم الربح.
- الربط بين رؤية وإستراتيجية المستويات الإدارية العليا بالمنظمة، وبين تنفيذ الأعمال وسلوك العاملين فى المستويات التشغيلية المختلفة.
- التكامل مع بعض المفاهيم الإدارية الحديثة.
- زيادة دافعية وتحفيز العاملين.

وبالرغم مما سبق ذكره من أهمية، إلا أن الباحثة لا توافق على الإعتماد على تطبيق هذه الأداة بمفردها فى بيئة الإنتاج المرن، لأنه بالرغم من أهمية المنافع التى تقدمها بطاقة الأداء المتوازن فى مجال قياس وتقييم الأداء مقارنةً بأنظمة القياس التقليدية، إلا أنه عند التطبيق العملى لقياس الأداء الفعلى ومقارنته بالأداء المستهدف للمنظمة، قد يكون الأداء الفعلى أكبر من الأداء المستهدف فى الوقت الذى تشعر الإدارة بعدم الرضا عن النتائج المحققة، إن مثل هذا التناقض فى النتائج يمكن أن يسبب عدم إتران لدى المستويات الإدارية بشأن الإتجاه الذى تسير إليه المنظمة، وهل هى تسير نحو التحسن أم تتجه نحو التدهور.

كما تتفق الباحثة مع النقد الموجه لأداة بطاقة الأداء المتوازن، من حيث أن العلاقة بين جوانب الأداء الأربعة هي علاقة منطقية ولا تتطلب مشاهدات ودراسات تجريبية لتأكيدھا، شأنھا فى ذلك شأن الكثير من الأساليب المحاسبية، فعلى سبيل المثال، قد تؤثر أنشطة التعلم والنمو على النتائج المالية فى الأجل الطويل، بينما قد تؤثر أنشطة أخرى على النتائج فى الأجل القصير، وبالتالي يصعب تحديد توقيت حدوث النتائج المالية الجيدة هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى، فإن الباحثة ترى أن العلاقة بين الجوانب الأربعة التى تتكون منها بطاقة الأداء المتوازن لا تعمل فى اتجاه واحد، ولكنها علاقات متداخلة ومتشابكة وتأخذ شكل العلاقات الدائرية، مثل تكاليف البحوث والتطوير حيث أن تحقيق نتائج مالية مرضية يتوقف على حجم الإنفاق على البحوث والتطوير، وبالتالي فإن العلاقة بين الجوانب الأربعة هي علاقات متداخلة ولا يمكن إعتبارها علاقات سببية.

٣ - أداة ستة سيجما Six Sigma :

هى "إستراتيجية طويلة الأجل تهدف تحسين جودة الأداء وتخفيض إنحرافات العمليات بصورة حقيقية، ولا يتحقق ذلك إلا إن تم إعتبار هذه الإستراتيجية سبيلاً لتغيير ثقافة نجاح الأعمال لدى كافة العاملين بالوحدة". فهى مقياس للجودة يهدف العمل باستمرار على تحسين الأداء وصولاً إلى حد الكمال، حيث أنها تمثل منهجاً منظماً للحصول على البيانات اللازمة لتجنب العيوب فى أى من العمليات التى تتم داخل هذه الوحدات، وهناك من أشار إلى أنها تمثل أحد المناهج التى تركز على الجودة الكلية وتعتمد على نظم المعلومات المحاسبية والإدارية وذلك للتعرف على مجالات الخلل ومعالجة نقاط الضعف.

ويرى أحد الباحثين أن أداة ستة سيجما ليست جديدة فى حد ذاتها وذلك لإمتداد جذورها إلى ما يقرب من تسعة عقود مضت، وتشير التعريفات إلى تركيز الأداة مجدداً على تخفيض إنحرافات الأداء فى عمليات التشغيل بكافة مجالات الأداء بوحدة الأعمال -مع إختلاف طبيعة وأهداف هذه الوحدات- وأن تحقيق ذلك يستلزم إنتهاج إستراتيجية طويلة الأجل تأخذ فى إعتبارها رغبات العملاء كأساس، والأمر يتطلب إنتهاج الإستراتيجية من خلال إقتناع العاملين وإدراكهم الجيد لمفاهيم الجودة وكذلك مردود تطبيق تلك الأداة.

فيما يتعلق بالمصطلح ذاته، فقد ذكر البعض أن تعبير Sigma يشير إلى الحرف الإغريقي الثامن عشر وهو لفظ إحصائي يقيس إلى أى مدى تبعد العملية عن الكمال، ويستخدم للتعبير عن الانحراف المعياري كمقياس للتشتت، أما عن الشق الأول في المصطلح وهو (Six) يشير إلى أنه إذا كان هناك ستة إنحرافات معيارية بين المتوسط لعملية ما وبين ما يجب أن تكون عليه مواصفات العملية، يمكن تحديد ما يحقق المواصفات وفق طريقة الحساب المتبعة في دراسة قدرة العملية، وهو المقياس الذي يستخدمه الممتهين لرقابة الجودة، وعليه يظهر الانحراف في صورة وحدات وهو ما ينحرف به القياس الفعلي عن المسموح به، ولقد أظهرت الخبرة أنه في المدى البعيد يتلاشى الانحراف الذي يظهر بين المتوسط وأقرب حد للمواصفة وفق ما يجب أن تكون عليه عبر الزمن.

تسعى أداة ستة سيجما إلى تحسين الجودة وتحقيق صفرية العيوب في ضوء إستراتيجية طويلة الأجل مركزة على الجودة الكلية من منظور العملاء وذلك بالإعتماد على مجموعة من الأدوات في مسار تحسين جودة المنتجات لإكتشاف وتلافي العيوب، مع مراعاة عدم تخطيها لمستوى ٣.٤ عيب/مليون، مع الإستمرار في عمليات التحسين تحقيقاً لأهداف الوحدة، وعند تطبيق أداة ستة سيجما في بيئة الإنتاج المرن يتحقق مجموعة المزايا التالية:

- تخفيض أو منع الانحراف والضياع والأنشطة غير المضيفة للقيمة.
 - حل المشكلات الخاصة بزيادة المخزون، وطول دورة الإنتاج، وإعادة التشغيل والبضاعة المرتجعة ووجود طاقة غير مستغلة.
 - خفض زمن وتكلفة تطوير المنتجات القائمة وإنتاج المنتجات الجديدة.
 - تعزيز مستويات الجودة، وإشباع العميل من البداية، مما ينتج منتجات جديدة تركز على وتقابل إحتياجات وتوقعات العملاء.
 - المساعدة على تحقيق الميزة التنافسية ومقاومة التغير المستمر في بيئة الأعمال.
- وتتفق الباحثة مع أوجه النقد الموجهة لتلك الأداة من حيث التحديات التي تستلزم المواجهة، وتتمثل أهم هذه المشكلات والتي تحد من أو تعوق تطبيق الأداة في:
- تخوف أو عدم فهم أو عدم إقتناع المسؤولين بالمنظمة بالأداة، وبالتالي عدم شرحها للعاملين بكافة المستويات بالمنظمة أو إقناعهم بضرورة التطبيق ومردوده.

- عدم وضوح إستراتيجيات المنظمة وضعف آليات توصيلها للعاملين وعدم مشاركتهم فى وضع الإستراتيجيات أو صناعة ما يرتبط بها من قرارات.
 - عدم الإهتمام بتدريب العاملين وتنمية كفاءة أدائهم خاصة فيما يتعلق بتنفيذ الأداة مع غياب حاسة التكلفة وعدم الإهتمام بتحديد مشروعات التحسين وأولويات تنفيذها، بالإضافة إلى الفشل فى تحديد مسئوليات المستويات المنفذة للمشروعات وفرق العمل والتوزيع غير الكفاء أو غير الكافى للموارد البشرية.
 - التركيز على أهداف الأجل القصير وتجاهل الأهداف طويلة الأجل.
 - عدم إتاحة أسلوب فعال لقياس وتقويم الأداء دورياً، وبالتالي تغيب التغذية العكسية ويتم فقد مزايا قياس التقدم فى التنفيذ واستمراره، والوقوف على المعوقات وإتخاذ ما يلزم فى حينه.
 - عدم وجود نظام كفاء للمعلومات لإتاحة قاعدة بيانات تتسم بالثقة والإعتمادية.
- وعليه .. ترى الباحثة أنه بالرغم من أن أداة ستة سيجما تعتبر أداة إستراتيجية تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات ووضع الأهداف طويلة الأجل، إلا أنها لن تستطيع بمفردها أن تربط تلك الأهداف ببعضها البعض وتحديد الأولويات وشحن مهام ورؤى كافة العاملين بالمنظمة نحو إتجاه واحد لتحقيق أهداف المنظمة، وبالتالي لن تؤتى بالنتائج المرجوة والمتوقعة لتطوير السياسات الإستراتيجية لمنظمة الأعمال فى بيئة الإنتاج المرن.
- بناءً على ما سبق عرضه، فإنه بالرغم من أن الأدوات السابق مناقشتها من أهم أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فى بيئة الإنتاج المرن والتي تعتبر إحدى أدوات المحاسبة الرشيقة، إلا أنها لم تقدر على الوفاء بالتزامها تجاه إدارة المنظمة من حيث وضع الأهداف والأولويات، وتطوير السياسات الإستراتيجية للمنظمة، عن طريق توفير نظام معلومات محاسبى مرن قادر على التكيف مع بيئة الأعمال الحديثة، وتلبية متطلبات وإحتياجات الإدارة العليا فى المنظمة، لمساعدتها فى تطوير سياساتها الداخلية والخارجية، بهدف تعظيم ربحيتها وتحقيق قيمة مضافة للعميل، تؤدى إلى زيادة الحصة السوقية للمنظمة وقدرتها التنافسية، وبالتالي البقاء والإستمرار.

لذلك هناك ضرورة تبني منظمة الأعمال لأداة محاسبية إدارية إستراتيجية رشيقة، قادرة على تطوير سياساتها وتعظيم ربحيتها، تتوافر فيها مميزات كافة الأدوات السابق ذكرها بالإضافة إلى تفادي العيوب والانتقادات سالفة الذكر، عن طريق تكاملها مع باقى الأدوات الأخرى بمانظام معلومات محاسبى، يوفر التغذية العكسية للأفعال والتكتيكات والإجراءات المتبعة، وبالتالي ضمان إتخاذ القرارات الإستراتيجية الصحيحة طويلة المدى، والوصول لتحقيق الأهداف المرجوة.

ومن هنا فإن أهم أداة إستراتيجية من أدوات المحاسبة الرشيقة، قادرة على إنشاء الأهداف وإختيار نقاط التحكم (معالم قابلة للقياس) وربط أنشطة الرقابة اليومية بإستراتيجية المنظمة، تعرف هذه الأداة بإسم "تشر السياسة" أو "تخطيط هوشين"، فهي وسيلة تهدف إلى التغيير وتشكيل الأهداف الإستراتيجية، و تفترض وجود ضوابط ومقاييس الأداء اليومى، فمع إستخدام تلك الأداة يصبح تدافع الأحداث اليومية (الضغوط) ليس لها أسبقية على الخطط الإستراتيجية، وبدلاً من ذلك فإن هذه الأنشطة قصيرة الأجل تكون محددة ومدارة من قبل الخطط نفسها.

نشر إستراتيجية هوشين كانرى Hoshin Strategy Deployment لدعم تطوير التخطيط الإستراتيجى فى المنظمة:

إن أى منظمة فى بيئة الأعمال فى الوقت الحاضر - ترغب فى تجاوز توقعات العملاء وإحتياجات البقاء وفق خطة إستراتيجية تنافسية طويلة المدى - لها رؤية قابلة للتحقيق وتسعى نحو التحسين المستمر للعمليات الداخلية والخارجية الرئيسية، وذلك من خلال التعرف على الواقع والسعى لتطويره والحفاظ على هذا التقدم دون تراجع أمام المتغيرات المتلاحقة، وهذا ما تقوم به أداة هوشين كانرى لنشر السياسات.

تخطيط هوشين هو أداة من أدوات المحاسبة الرشيقة للإدارة الإستراتيجية التى تسمح للمنظمة بتعبئة مواردها من أجل التركيز على بعض النقاط الأساسية التى تتعلق بأهداف النمو، فهو أداة لتوحيد موارد المنظمة لسد الثغرات الحيوية فى الأداء الإستراتيجى، فالطرق التقليدية للتخطيط الإستراتيجى تضع الأولويات بناء على تغيرات الظروف البيئية، وطبيعة الصناعة

وحاجات العملاء، أما التخطيط بواسطة نشر السياسات فيحدد أكثر هذه الأولويات أهمية ويدفع المنظمة لتحقيق رؤيتها وأهدافها بصفة دائمة.

يهدف هذا التخطيط لدمج رؤية المنظمة المستقبلية والأهداف الحيوية والإستراتيجية مع أهداف الجودة التي يتم توصيلها إلى الأقسام بدلاً من الأفراد، مما يترتب عليه تسهيل تخطيط الأهداف بالإرتكاز على فرق العمل وطرق تحقيقها بشكل جماعي، يقول "رون مكورميك" نائب رئيس شركة "تكساس إنسترومنتس":

"باستخدام هذا النظام الإداري، تمكنا من تقليل التأخر في التسليم بنسبة ٧٥ بالمائة في عام واحد، وإختصار زمن دورات الإنتاج بمقدار ٦٠ بالمائة، وتقليل المرتجعات بنسبة ٧٠ بالمائة. الأمر الأكثر أهمية، أننا إنتزنا حصة في السوق من أنياب بعض منافسينا الأقوياء. ومازلنا نتابع ما نهدف إليه ولكن تكمن الطريقة التي سنتخذها لتحقيق تلك الأهداف في إستمرارنا في التركيز على قدرات التحسين الهائلة لألوف من موظفي المؤسسة وتنشيط هذه القدرات باستخدام طريقة "هوشين". فيرى ممارسوا إدارة " هوشين " أن تنفيذ الإستراتيجية ما هو إلا عملية من العمليات الإدارية وباستخدامها يتم وضع المعايير الصارمة التي تضمن تحقيق الإستراتيجية".

والجدير بالذكر، أن "تخطيط هوشين" حل بسرعة محل ما يعرف بـ"الإدارة بالأهداف"، لبيسر للمديرين فهم الأهداف العليا للمنظمة، ففي كثير من المنظمات يعبر عن الأهداف العليا بمصطلحات مالية مجردة مع الربط بين الأهداف المرحلية والأهداف الإستراتيجية للمنظمة، أما في تخطيط هوشين تولد الأهداف المرحلية من إستراتيجية بعيدة المدى. فيقول "لويس جولد" مدير الجودة في شركة HP، التي تعتبر من أوائل الشركات غير اليابانية التي تستخدم تخطيط هوشين:

"لقد جربنا منهج "الإدارة بالأهداف" فلم يؤدي إلى توحيد الصفوف في الشركة، فقد سمحت لكل مدير بأن يضع أهدافه، لكنها لم تحقق الترابط بين الأولويات الإستراتيجية العليا ولم توحد الرؤى أو التفكير من خلال الموارد المتاحة، ولم تسمح بوضع خطط

تفصيلية للتنفيذ، ولا إجراء مراجعات رسمية. أما مع التخطيط "بنظام هوشين" لم يعد الأمر مجرد تحديد لبعض الأهداف ثم وضع الخطط ونسيانها في الملفات بعد ذلك".

وفى رأى كلاً من Tennant and Roberts، انه يتم تنفيذ تخطيط هوشين كانرى من خلال متابعة الاقسام المختلفة الوظائف للأهداف العامة ذات الأهمية الكبرى، ويخضع إنجاز هذه الأهداف لمراقبة دورية عبر تطبيق طرق التقييم الذاتى التى يعاد إستخدامها فى متابعات دورية على مدار السنة على مستوى المنظمة بكاملها، لذلك يعتبر هذا التخطيط بمثابة بوصلة للإدارة من أجل توجيه السياسات الإستراتيجية وتنفيذها على نسق واحد.

وفى نفس السياق، يرى أحد الباحثين، أن تخطيط نشر السياسات يعد وسيلة لوضع خطة مستقبلية بشكل يشمل كل المستويات الإدارية، حيث يعد أحد الأساليب اليابانية للإدارة الإستراتيجية للعمليات والذي يعنى باللغة اليابانية (Catch Ball)، للدلالة على تداول الخطة بين فريق المخططين ووحدات المنظمة للمساهمة فى تحقيق هدف إستراتيجى تم تصميمه، حيث يهدف إلى التأكد من أن رسالة المنظمة ورؤيتها وإستراتيجياتها وأهدافها قصيرة الأجل يتم توصيلها جميعاً وبشكل مناسب إلى جميع المستويات التنظيمية بدءاً من الإدارة العليا وإنهاءً بالعاملين فى المستوى التشغيلى. وبناءً عليه، يقوم تخطيط نشر السياسات على عدد من المبادئ التى تتمثل فى:

- ١- التخطيط الإستراتيجى، أى وضع الأهداف والأولويات والوسائل والموارد اللازمة فى إنجاح مشروع التحسين.
- ٢- نشر الأهداف على جميع المستويات بدمجها فى المهام اليومية لنشاط المنظمة.
- ٣- المراقبة المستمرة من أجل تجنب الإنحرافات للأعمال المنجزة.
- ٤- الأهداف الموضوعية تكون طموحة وواقعية لتحفيز العاملين.

وبتطبيق تلك المبادئ يصبح تخطيط نشر السياسات قادر على: تطوير خطط أكثر إنتظاماً، ورصد التقدم فى الخطط بعناية، وإجراء تغييرات على الخطط عند الضرورة، وتحقيق الأهداف بمشاركة الإدارة، وتوحيد عملية التخطيط نفسها، بما يضمن تحسين عملية التخطيط بشكل مستمر. فالفرضية الأساسية وراء ذلك التخطيط هى الجانب الأول من الخطة حيث تعتبر

الخطة هي أفضل طريقة للحصول على النتيجة المرجوة من خلال التأكد من أن جميع العاملين في المنظمة تتفهم الإتجاه طويل المدى، وأنها تعمل وفقاً لخطة مترابطة لجعل الرؤية حقيقة واقعية.

أما الفرضية الأساسية الثانية وهي الجانب الثانى من الخطة، أن هناك إجراءات للعمليات الأساسية التى يجب أن تراقب لضمان التحسين المستمر لعمليات الأعمال الرئيسية للمنظمة، فتخطيط هوشين يهدف إلى تقديم المساعدة للمنظمة حتى تكون قادرة على التركيز على هدف مشترك وإيصال هذا الهدف إلى جميع القادة وإشتراك جميع القادة فى مجال التخطيط لتحقيق الهدف بالإضافة إلى مساعلة المشاركين عن دورهم فى تحقيق الجزء الخاص بهم من الخطة.

يقوم نشر السياسات فى المنظمة على إعتبار أن التحسين يكون على عمليات المنظمة فى جميع المستويات التنظيمية (الإستراتيجية، التكتيكية، العملية) وهذا يتم من خلال:

- التكامل العمودى: ذلك بتوجيه جميع الأفراد داخل المنظمة نحو تحقيق الأهداف، أى تلك الصورة والرؤية المشتركة المحددة لإتجاه المؤسسة.
- التكامل الأفقى: بقيادة المنظمة عن طريق الأعمال العرضية متعددة الأنظمة والوظائف بواسطة أدوات التخطيط والمراقبة.
- تحديد الأهداف لكل وحدة حتى يتمكن كل نشاط من التكيف بسرعة مع التغيرات البيئية الخارجية والداخلية. وتتضح أهمية تلك الأداة فى قدرتها على:
 - ١- ضمان أن جميع العاملين فى المنظمة يتشاركون فى نفس الأهداف.
 - ٢- توجيه جميع وظائف ومهام المنظمة لتحقيق أهدافها، وبالتالي السيطرة عليها.
 - ٣- التعديل الفعال لأهداف وأنشطة المنظمة بطريقة تمكن المنظمة من التكيف بسرعة مع التغيرات المستمرة للمحيط.
 - ٤- تحديد الثغرات الإستراتيجية التى يجب سدها بغرض الدفع من أداء المنظمة.
 - ٥- ربط الأنشطة اليومية بالنتائج والأولويات الإستراتيجية المحددة.

ولهذا فإن تخطيط نشر السياسات يعمل وفقاً لتهيئة المنظمة للاستجابة لمتغيرات بيئتها الخارجية، وتحديد الثغرات الإستراتيجية، وترجمة الثغرات الإستراتيجية إلى مجموعة من المهام على كافة المستويات الإدارية، وتعبئة موارد المنظمة بكاملها لسد هذه الثغرات لأداء هذه المهام.. فالثغرة الإستراتيجية تعنى الفرق بين الأداء الحالى والأداء المرغوب (المستهدف).

وعليه تقوم الإدارة العليا بمقارنة الحالة الراهنة للمنظمة بالحالة المخطط لها، ثم تحدد ما يجب عمله لسد الثغرة الموجودة بين الحالتين عن طريق تحديد الثغرات الأكثر تأثيراً على أداء المنظمة فى كل مستوى من مستوياتها، فتوضع الأهداف الإستراتيجية لهذه الثغرات مما يسهل على الأفراد تركيز جهودهم على المهام التى تحقق هذه الأهداف وعدم الوقوع فى الخطأ أو إهدار للموارد، وتشمل هذه العملية:

- التحسين فى الأعمال اليومية، من حيث الفعالية والجودة والتقليل من الفاقد.
- حل المشكلات سواء القديمة أو الحديثة أو حتى الصعوبات المستقبلية.
- الإبداعات التقنية والتكنولوجية والإدارية، وتطوير الكفاءات وقدرات الأفراد.

ويتم من خلال تلك الأداة وضع الأهداف بشكل محدد ومفصل لكل المستويات الإدارية بالمنظمة، فجميع العاملين بالمنظمة والذين لديهم أهداف يجب تحقيقها، يشاركون فى عملية التخطيط ووضع الأهداف المطلوب منهم تحقيقها، وبالرغم من أن أداة نشر السياسات أداة إدارية بالدرجة الأولى إلا أن الباحثة تقترح تفاعل المحاسبة الإدارية معها ودمجها بالنظام المحاسبى للمنظمة بالشكل الذى يجعله يتلائم ويتوافق مع بيئة الإنتاج المرنة وذلك فى جزء لاحق من هذا البحث، حيث أن دمج أداة تخطيط نشر السياسات بالنظام المحاسبى فى المنظمة سوف يوفر نظام محاسبى يمتلك القدرة على:

- ١- تحديد معوقات تدفق العمليات، وآثار ذلك على الوقت، والتكلفة، والجودة، ومسببات الفاقد وأثر كل ذلك على إستراتيجية وأهداف منظمة الأعمال.
- ٢- تحفيز ومتابعة مشروعات التحسين المستمر، وتحديد أثر كل مشروع على مقاييس الأداء الإستراتيجي والتشغلي، والتكاليف، والفاقد داخل العمليات، وكذلك الأثر المشترك لتلك المشروعات.

٣- تقديم التقارير والمقاييس اللازمة لدعم المشاركة الفعالة لفرق التحسين المستمر من خلال إتاحة المعلومات المناسبة في الوقت وبالشكل المناسب والمفيد.

وبذلك تصبح هذه الأداة عبارة عن أداة محاسبية لإدارة التغيير، توحد الرؤية وتنسق أنشطة المنظمة الرئيسية لتحقيق أهداف محددة، فهذه الأداة تفرض مراقبة على النتائج المتحققة من أجل مقارنتها مع الأهداف، وإذا كانت التطورات المنتظرة ليست موافقة لمخطط العمل الموضوع فحينئذ تحدد المشاكل وتوضع الأعمال التصحيحية، لذلك يتم وضع معايير لقياس مستوى تحقيق الأهداف عند كل مرحلة تحسين، فعندما يتم تحقيق هدف فإنه في الواقع تتحقق مرحلة واحدة من مراحل التحسين المتتابعة، إن تطبيق تخطيط هوشين يستلزم ترجمة الهدف الإستراتيجي إلى أنشطة وسلوكيات مطلوبة يوم بيوم، وتتلخص الأهداف الرئيسية لذلك التخطيط في:

١- تحديد المجالات والفرص لإجراء التغيير أو التحسين.

٢- تحديد الإجراءات الفعالة من حيث التكلفة لإنجاز هذه التغييرات.

٣- وضع خطة تفصيلية للتنفيذ، وتوفير آلية المراجعة والمتابعة.

أخيراً ... يتضح مما سبق مناقشته وتحليله في هذا الفصل دور المحاسب الإداري في ضوء دراسة التكاليف والعوائد المتوقعة وتحديد المشروعات الأكثر ملائمة إقتصادياً وإستراتيجياً، فهو الأكثر قدرة على ربط وتحليل الأهداف الإستراتيجية بالعمليات التشغيلية من خلال خبرته بتحليل الفاقد بين الأهداف والأداء الفعلي، وتجنب قبول المشروعات التي تؤدي إلى إهدار موارد المنظمة بالإضافة إلى تحديد تكلفة المنتجات والرقابة عليها، من خلال تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة وبالتالي تحليل الأسباب الجذرية للفاقد وإقتراح الحلول لها ومعالجتها وقياس مقدار الوفورات التكاليفية.

مراجع البحث :

أولاً: المراجع العربية :

- ١- هدى حسين محمد محمد إطار مقترح لتقييم الأداء باستخدام مدخل إعادة الهندسة المالية للبنوك التجارية -دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه فى المحاسبة، (بحث غير منشور)، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩، ص ٩٩.
- ٢- د/ ناصر خليفة عبد "مدخل مقترح للتكامل بين بطاقة التقييم المتوازن للأداء ونظام الإنتاج بدون فاقد فى ظل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة ٣٣، العدد الأول، ٢٠١٣، ص ٣٥٩.
- ٣- سحر عبد الستار النقيب، مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء فى المحاسبة الإدارية، رسالة دكتوراه فى المحاسبة، (بحث غير منشور)، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٦، ص. ٢-٤.
- ٤- د/ مصطفى محمود أبو "استخدام منهج الإدارة الإستراتيجية ومبادئ (Six Sigma) لتحسين جودة الخدمة وتحقيق رضا العميل فى المستشفيات الحكومية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الأسكندرية، العدد الثانى، سبتمبر ٢٠٠٤، ص ص. ٢٤٠-٢٤٣
- ٥- د/ عادل طه أحمد فايد، "مدخل محاسبى مقترح لتكامل إسلوبى (Lean/Sigma) وبطاقة الأداء المتوازن للإرتقاء بمستوى الكفاءة والجودة - مع دراسة حالة لتقويم مناخ التطبيق"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة ٢٧،

العدد الثاني، مجلد أول، ٢٠٠٧، ص ١٤ .

- ٦- د/ دينا إسماعيل الكيالي، "استراتيجية الجودة المعتمدة على تطبيق مفاهيم (Six Sigma) وآثار التطبيق على تغيير الثقافة السائدة في منظمات الأعمال"، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، ١٥-١٧ مارس، ٢٠٠٤، ص ص. ١١-١٢
- ٧- د/ رائد مجيد عبد محمد، " إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف - د/ سعد سلمان عواد بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية "، مجلة المعينى، دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد: ٢٥، الفصل الرابع، ٢٠١٣، ص.٣٠

ثانياً: المراجع الأجنبية :

- 1- Kaplan, R.S. and Wisner, P.S., "The Judgment Effects of Management Communications and a Balanced Scorecard Category on Performance Evaluation", Behavioral Research in Accounting, Vol. 21, No. 2, 2009, P. 39
- 2- Devance, T., "Integrated Lean Sigma and High Performance Organization", John Wiley & Sons Inc., N. J., 2004, P. 37

- 3- Tennant, C. and Roberts, " Using Hoshin Kanri For Strategy deployment ", International Journal of Manufacturing Technology and Management, 2000, Vol.2, P.517
- 4- Tennant, C. and Roberts, "Hoshin Kanri: Implementing the Catchball Process", Long Rang Planning, Vol.34, 2001b, P.287
- 5- Maskell, Brian H.,
Baggaley, Bruce L., " Lean Accounting: What`s It All About? ", Target Magazine, Vol.22, No.1, 2006, P.40
- 6- ----- " Practical Lean Accounting: A Proven System For Measuring And Managing The Lean Enterprise ", Productivity Press, 2004, P.2
- 7- Kunonga, E., Whitty P., Singleton S., "The Applicability of Hoshin Kanri For Strategic Planning and Deployment in The Public Sector:A Case Study From NHS North East", Journal of Management & Marketing in Healthcare, Apr. Vol.3, No.1, 2010, P.87

ثالثاً: المواقع الإلكترونية :

- 1- www.juran.com/manufacturing/manufacturing.aspx
- 2- WWW.bts-ati.info/IMG/pdf/07-hoshin.pdf
- 3- WWW.mhabash.com/2012/06/22
- 4- WWW.slidshare.net/alsuhaad/