

تدعيم فاعلية جانب العملاء فى منظمات الصناعة المصرية باستخدام الاتجاهات المحاسبية الحديثة

دكتورة/ صفاء محمد سرور سعيد (*)

طبيعة مشكلة البحث وأهميتها:

تواجه منظمات الأعمال الصناعية العديد من المتغيرات فى البيئة الصناعية والتنافسية الحديثة مثل: العولمة والتكتلات الاقتصادية والتطور التكنولوجى وثورة المعلومات وانفتاح الأسواق والمنافسة الحادة على المستوى المحلى والإقليمى والعالمى والإهتمام المتزايد بمعايير الجودة العالمية وبالمعايير والتشريعات البيئية والتي لها دور فعال فى حتمية تفعيل جانب العملاء كهدف إستراتيجى بالمنظمات الصناعية المصرية.

وقد فرضت المتغيرات البيئية الحديثة على إدارة منظمات الأعمال الصناعية ضرورة التوجه نحو تطبيق المداخل والأساليب المحاسبية الحديثة التى تهتم بفلسفة التركيز على صوت العميل Voice of Customer من حيث تقديم منتجات بتكلفة منخفضة مع تطوير وتحسين مواصفات ووظائف المنتج والارتقاء بمستوى جودته لدرجة التميز مع تسليمه للعملاء فى المكان والوقت المحدد.

وهذا الاهتمام بالتحقق من متطلبات العملاء المتطورة أصبح مطلباً ضرورياً للنمو والإستمرار وزيادة الأرباح ودعم الميزة التنافسية للمنظمات الصناعية المصرية.

لذلك يتناول هذا البحث أحد القضايا المعاصرة الهامة التى تنال إهتمام الفكر المحاسبى والإدارى والتسويقي من المنظور الإستراتيجى وخاصة بعد أن تبين أن بيئة الأعمال الصناعية المصرية تتسم بمخائص معينة لها آثار سلبية على جانب

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

العملاء وبالتالي على عدم التمكن من تحقيق الميزة التنافسية للصناعة المصرية والتي من بينها قصور المداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وأنظمة تقييم الأداء ، قلة الإهتمام بنشاط البحوث والتطوير والإبتكار ، انخفاض معدلات إنتاجية الأفراد والمعدات وازدياد نسبة الفاقد والتالف والإنتاج المعيب ، عدم توافر الأيدى العاملة بمستويات المهارة المطلوبة مع عدم توافر الكفاءات المدربة والقادرة على التفكير المستقبلى وغيرها من المعوقات التى إنعكست أثارها السلبية على عدم تحقيق الأهداف الإستراتيجية لجانب العملاء والتي من بينها : المحافظة على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد وتحقيق ربحية العميل ، وتحقيق رضا وولاء العميل وهو ما ينعكس على خفض فاعلية جانب العملاء بالمنظمات الصناعية المصرية .

الهدف من البحث:

يتركز الهدف الرئيسى من هذا البحث فى تدعيم فاعلية جانب العملاء فى منظمات الصناعة المصرية باستخدام الإتجاهات المحاسبية الحديثة .

منهج البحث:

يعتمد هذا البحث على المنهج الإستقرائى التحليلى وذلك من خلال استقراء ما ورد فى الفكر المحاسبى من كتب وأبحاث ودوريات ومؤتمرات ومواقع على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) التى تناولت هذا الموضوع .

حدود البحث:

سوف يتم التركيز فى هذا البحث على استخدام بعض المداخل والأساليب المحاسبية الحديثة ذات الصلة بتدعيم فاعلية جانب العملاء بالمنظمات الصناعية المصرية وتتضمن هذه المداخل والأساليب ما يلى : أسلوب الوقت المحدد ، مدخل التكلفة المستهدفة والأنظمة المعاونة له مثل مصفوفة إنتشار وظيفة الجودة ونظام هندسة القيمة ونظام التحسين المستمر ، بالإضافة لمدخل المقياس المتوازن للأداء . وسوف تتعرض الباحثة لبعض المداخل والأساليب الأخرى فى حدود ما يخدم هدف البحث .

خطة البحث:

تحقيقاً لهدف البحث وفى ضوء منهجيته فقد تم تبويبه إلى ثلاثة جوانب

هى:

- الجانب الأول : معوقات بيئة الأعمال الصناعية المصرية وتباينها مع سمات بيئة الأعمال الحديثة .
- الجانب الثانى : دور بعض الإتجاهات المحاسبية الحديثة فى تفعيل جانب العملاء .
- الجانب الثالث : استخدام مقاييس الأداء للوقوف على تفعيل جانب العملاء كهدف استراتيجى .
- النتائج والتوصيات .
- هوامش البحث .

الجانب الأول

معوقات بيئة الأعمال الصناعية المصرية

وتباينها مع سمات بيئة الأعمال الحديثة

تتناول الباحثة فى هذا الجانب من الدراسة معوقات بيئة الأعمال الصناعية المصرية، كما تتناول فى هذا الجانب أيضاً سمات بيئة الأعمال الحديثة وتباينها مع المعوقات الموجودة فى بيئة الأعمال الصناعية المصرية وهو ما يترك أثراً سلبية على جانب العملاء كهدف إستراتيجى ينبغى تحقيقه لتمكين منتجات الصناعة المصرية من أن تجد لها مكاناً فى ظل المنافسة العالمية.

ولإيضاح ما سبق ستتناول الباحثة بالدراسة والتحليل الجانبين التاليين :

- معوقات بيئة الأعمال الصناعية المصرية.

- سمات بيئة الأعمال الحديثة.

أولاً: معوقات بيئة الأعمال الصناعية المصرية

أثبتت العديد من الدراسات⁽¹⁾ أن بيئة الأعمال المصرية تتسم بمخائص معينة لها آثار سلبية على جانب العملاء وبالتالي على عدم التمكن من تحقيق الميزة التنافسية للصناعات المصرية. ومن أهم هذه الخصائص ما يلى :

- عدم مسايرة تكنولوجيا الآلات والمعدات المستخدمة فى المنظمات الصناعية فى مصر للتكنولوجيا المستخدمة فى الدول الصناعية المتقدمة سواء بسبب سوء التخطيط على المستوى القومى، أو بسبب نقص رءوس الأموال الموجهة لشراء هذه الآلات، أو بسبب عدم جاذبية السوق المصرى للأموال الأجنبية نتيجة العيوب المختلفة فى بيئة الأعمال المصرية.

- قلة الإهتمام بنشاط البحوث والتطوير مع عدم وجود إستراتيجية ناجحة لإدارة تكاليف البحوث والتطوير للصناعة المصرية، وهو ما يؤدى إلى تخلف المنتجات المحلية وعدم قدرتها على المنافسة فى الأسواق العالمية.

- إنخفاض معدلات إنتاجية الأفراد والمعدات وإزدياد نسبة التالف والفاقد والوحدات المعيبة مما يؤدى إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج وانخفاض مستوى الجودة بالمقارنة بتكاليف وجودة المنافسين .
- تدخل الدولة فى حماية الصناعات المحلية لفترة طويلة ماضية من خلال الرسوم الجمركية والقيود على الإستيراد مما أدى إلى تأخر الإستفادة من تجارب الدول المتقدمة صناعياً .
- على الرغم من توقيع مصر على اتفاقية الجات (GATT) وعلى العديد من اتفاقيات التجارة العالمية الأخرى إلا أن عملية تحول السوق المصرى من المحلية إلى الإقليمية والعالمية لم تتم بالسرعة الكافية مع عدم محاولة الإستفادة من ثورة المعلومات المتزايدة التى تنعكس على عملية تحديد التكاليف وتحديد الأسعار بالشكل الذى يتناسب مع الأسواق العالمية التنافسية .
- على الرغم من اهتمام الدولة بالأخذ بمعايير الجودة الشاملة وصدور التشريعات البيئية المصرية إلا أن تأثير ذلك كان ضعيفاً نتيجة عدم توافر البيئة الصناعية الملائمة التى يمكن فى نطاقها تطبيق مثل هذه المعايير والتشريعات وهو ما إنعكس أثره بالتالى على إنخفاض تفعيل جانب العملاء والإهتمام بهم .
- إهمال جانب العملاء بالمنظمات الصناعية نظراً لوجود المنتجات المصرية فى سوق شبه احتكارى ظلت حتى فترة قريبة من الآن ، إلا أن انفتاح السوق المصرى فى السنوات القليلة الماضية أدى إلى زيادة ثقافة العملاء ومستوى إدراكهم وتغير أذواقهم وتفضيلاتهم وقدرتهم على المقارنة بين المنافع التى يحصلون عليها من المنتجات المحلية والمنتجات المنافسة لها المستوردة من الأسواق العالمية ، وهو ما أوضح لإدارة المنظمات مدى أهمية وإستراتيجية هذا الجانب فى نجاح المنظمات الصناعية .
- إنخفاض درجة رضاء وولاء العملاء وتفضيلاتهم للمنتجات الوطنية واتجهت تفضيلاتهم إلى الجودة والسعر المناسب بغض النظر عن مصدر الإنتاج .

- القصور فى نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية المطبقة بالمنظمات الصناعية المصرية والتي أصبحت لا تلائم التطور فى بيئة التصنيع الحديثة وخصائص البيئة التنافسية .
- قصور نظام معلومات المحاسبة الإدارية الحالى والمطبق بالمنظمات الصناعية عن توفير معلومات عن علاقة المنظمة بالمتغيرات الخارجية المتعلقة بالبيئة الصناعية والتنافسية خاصة تحليل المنافسين وقياس القيمة المضافة لكل مكونات سلسلة القيمة الخاصة بالمنظمة والموردين والعملاء وتحليل ورقابة التكاليف فى مرحلة تصميم وتطوير المنتجات والحصة السوقية للمنظمة وغيرها من المعلومات المتعلقة بالبيئة الخارجية .
- قصور المقاييس المالية لتقييم الأداء وعدم تحقيقها للأهداف الإستراتيجية للمنظمة وخاصة الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بجانب العملاء والتي تنعكس آثارها على قدرة المنظمات على المنافسة والإستمرار .
- عدم توافر الأيدى العاملة بمستويات المهارة المطلوبة مع عدم توافر الكفاءات المدربة والقادرة على التفكير المستقبلى وبما يتناسب مع التطورات التكنولوجية والبيئية فى الصناعات الحديثة التى تتطلب ضرورة المنافسة على مستوى السوق المحلى والإقليمى والعالمى وهو ما ينعكس على مستوى كمية وتكلفة وجودة الإنتاج، وبالتالي ينعكس على مدى رضا وولاء العملاء وربحية المنظمات فى الأجل الطويل .
- عدم التزام العاملين بالمنظمات الصناعية بالسلوك الصناعى الذى يستلزم الانضباط والدقة وقوة التركيز أثناء العمل سواء فيما يتصل بمواعيد بدء العمل والإنتهاء منه، أو عند إصلاح الآلات والمعدات وضبطها لتحقيق سلامة التشغيل والإستمرار فيه أو فى أى جوانب أخرى، ولعل شيوع هذا السلوك بين العاملين هو ما نرى آثاره السلبية فى ارتفاع نسبة تغيب العمال، زيادة معدل دوران العمل، ضياع وقت الإنتاج ووجود الطاقات العاطلة، انخفاض مستوى الجودة، وكل ذلك ينعكس أثره على خفض كمية الإنتاج وارتفاع تكلفته

وانخفاض جودته، وهو ما يؤثر فى النهاية على انخفاض مستوى فاعلية جانب
العملاء بالمنظمات الصناعية.

ثانياً: سمات بيئة الأعمال الحديثة:

واجهت منظمات الأعمال الصناعية فى الفترة الأخيرة العديد من المتغيرات
الصناعية والتنافسية التى كان لها الدور الكبير فى تغيير استراتيجيات الإدارة، كما
أنها أضافت خصائص جديدة لبيئة التصنيع الحديثة التى ظهرت انعكاساتها على
التكلفة والجودة وكفاءة الأداء تحقيقاً لرضاء وولاء العملاء وزيادة ربحيتهم فى الأجل
الطويل مما يدعم القدرة التنافسية لتلك المنظمات .
ومن أهم هذه السمات ما يلى^(٢) :

- التطورات التكنولوجية فى بيئة التصنيع الحديثة وظهور أنظمة جديدة فى
التصنيع وفى أساليب ونظم الإنتاج^(*) للارتقاء بالعملية الإنتاجية وزيادة
كفاءتها وتحسين الجودة تحقيقاً لرضاء وولاء العميل .
- إنفتاح الأسواق وزيادة عدد المنافسين ومن ثم اتساع نطاق السوق التنافسى
المحلى والعالمى مع التركيز على الإستراتيجيات التنافسية التى من أهمها :
- إستراتيجية تمييز المنتج Product Differentiation Strategy التى تهدف
إلى تقديم المنظمات لمنتجات ذات مزايا وخصائص إيجابية من وجهة نظر
العميل تفوق خصائص منتجات المنافسين وتحقيق الطلب المتزايد على تلك
المنتجات .
- إستراتيجية التركيز Focus Strategy التى تهدف إلى التركيز على قطاع
معين فى السوق أو عملاء أو منتجات وخدمات محددة .

(*) مثل نظم التشغيل الآلى، نظم التصنيع المرنة، نظام الإنتاج فى الوقت المحدد، نظم تخطيط واحتياجات
المواد وغيره من النظم الجديدة فى التصنيع .

- إستراتيجية زيادة التكلفة Cost Leadership Strategy والتي تهدف إلى تمكين المنظمات من إنتاج المنتج بالتكلفة المقبولة من وجهة نظر الإمكانيات الداخلية وإمكانيات وتكلفة المنافسين وفى حدود ظروف الطلب ورغبات العملاء دون المساس بالجودة.
- وترى الباحثة أن هذه الإستراتيجيات تنعكس أثارها الإيجابية على تدعيم فاعلية العملاء بالمنظمات الصناعية.
- الإتفاقيات العالمية والتكتلات الاقتصادية والتي من أهمها اتفاقية الجات والتي ساعدت على الإهتمام بالأهداف الإستراتيجية لجانب العملاء مثل إستراتيجية المحافظة على العملاء الحاليين، وجذب عملاء جدد، وزيادة الحصة السوقية وحجم التعامل مع العملاء والعديد من الإستراتيجيات الأخرى المتعلقة بهذا الجانب.
- تعدد احتياجات ورغبات وتطلعات العملاء والتي تتمثل فى تكلفة منخفضة مع تحسين وتطوير خصائص ومواصفات ووظائف المنتج مع الإستخدام الآمن له، وظهرت هذه السمات نتيجة تزايد ثقافة العملاء ومستوى إدراكهم وأمطهم الإستهلاكية وقدرتهم على تقييم المنافع مقارنة بالأسعار.
- تزايد الإهتمام بمعايير الجودة العالمية والسعى للحصول على شهادة الأيزو (ISO 9000) من خلال تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة (TQM) التى تعمل على تحقيق العديد من الأهداف الإستراتيجية للمنظمة مثل خفض تكلفة الإنتاج الخالى من العيوب، زيادة رضاء العملاء وولائهم مما يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية.
- ثورة المعلومات وتكنولوجيا الاتصالات التى ساعدت على إتاحة البيانات والمعلومات عن البيئة الداخلية والخارجية وموقف المشروعات المنافسة والأسواق المحلية والعالمية مما يدعم القرارات الإدارية الإستراتيجية والتى من أهمها المحافظة على العملاء الحاليين فى المنظمة.

- تزايد الإهتمام بالمعايير والتشريعات البيئية (ISO 14000) مع ظهور العديد من المؤثرات التى قد تدفع المنظمات إلى الإهتمام بالبعد البيئى والتوافق معه ومن أهم هذه المؤثرات: العملاء ، القوانين ، المستثمرون ، المؤسسات المالية ، وتركز الباحثة على أهمية مؤثر العملاء حيث يرغب العميل فى شراء منتجات غير ملوثة (صديقة للبيئة) وفى التعامل مع المنظمات الملتزمة بيئياً .
- من أهم سمات بيئة الأعمال الحديثة التغيرات التى حدثت فى اختيار الموردين الذين تتعامل معهم المنظمة باعتبارهم من الأهداف الإستراتيجية التى تدعم فعالية جانب العملاء . وقد أضافت إستراتيجية المورد مجموعة من الخصائص يجب مراعاتها عند اتخاذ قرار اختيار المورد ومن أهمها : إمكانات الإنتاج والتطور التكنولوجى ، توافر الرؤية الإستراتيجية ، الإمكانات المالية ، إمكانات نظم المعلومات والتجارة الإلكترونية ، العمل بمفهوم سلسلة التوريد ، هيكل التكلفة أو السعر مع إعداد التكاليف على أساس الأنشطة التى تضيف قيمة والتى لا تضيف قيمة مع عمل مقارنة مرجعية مع الأنشطة المماثلة لدى الشركات الرائدة .
- إهتمام العديد من الدول الصناعية المتقدمة مثل اليابان ودول الغرب ببحوث التطوير حيث اجتازت الشركات اليابانية مثل شركة تويوتا ونيسان لصناعة السيارات وشركة كوماتسو للصناعات الثقيلة وشركة أوليمبس لصناعة الكاميرات الأسواق العالمية بسبب السرعة الفائقة فى تطوير منتجاتها .
- لمواجهة المتغيرات البيئية الحديثة كان من الضرورى العمل على تطوير المداخل والأساليب المحاسبية التقليدية وتطبيق المداخل والأساليب المحاسبية الإستراتيجية مثل مدخل التكلفة المستهدفة Target Cost وبعض النظم المعاونة لمدخل التكلفة المستهدفة كنظام مصفوفة انتشار وظيفة الجودة Quality Function (QFD) Deployment Matrix ونظام هندسة القيمة Value Engineering (VE) ونظام التطوير المستمر (CI) Continuous Improvement وأسلوب الوقت المحدد (JIT) Just-In - Time وأسلوب

القياس المقارن Benchmarking وغيرها من المداخل والأساليب التى تعمل على تخفيض التكاليف والتحسين المستمر فى خصائص ووظائف المنتج وبما يتفق مع رغبات العملاء المتطورة مع الارتقاء بمستوى الجودة وكفاءة التسليم.

وخلاصة القول أن معوقات بيئة الأعمال المصرية السابق تناولها تؤدي آثارها السلبية إلى خفض فاعلية جانب العملاء، وهذه الآثار السلبية نلاحظ أنها لا تتفق مع سمات بيئة الأعمال الحديثة، والتى يجب على إدارة المنظمات الصناعية فى مصر العمل بكل جدية لعلاج هذه المعوقات خاصة الإنتقادات الموجهة إلى أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية وأنظمة تقييم الأداء وضرورة التوجه للأخذ بالمداخل والأساليب الإستراتيجية الحديثة، حتى يمكن للمنظمات الصناعية المصرية العمل على زيادة فاعلية العملاء من حيث تقديم منتجات مناسبة وبتكلفة وجودة مناسبة وفى الوقت المناسب مقارنة بالمنافسين سواء فى السوق المحلى أو الإقليمى أو العالمى، وبحيث تصل فى النهاية إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بالعملاء وهو ما ستحاول الباحثة توضيحه فى الجانب الثانى من البحث.

الجانب الثانى

دور بعض الاتجاهات المحاسبية الحديثة

فى تفعيل جانب العملاء

تتناول الباحثة فى هذا الجانب دور أهم الإتجاهات المحاسبية الحديثة التى تعمل على تلبية احتياجات وتوقعات العملاء بشكل أفضل من المنافسين من خلال تقديم منتجات بمواصفات وخصائص ووظائف متطورة وبأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة مع المحافظة على تسليم المنتج للعميل فى المكان والوقت المحدد .
ولإيضاح ما سبق ستتناول الباحثة بالدراسة والتحليل ما يلى :

- أسلوب الوقت المحدد .
- مدخل إدارة الجودة الشاملة .
- مدخل التكلفة المستهدفة والأنظمة المعاونة له .

أولاً: أسلوب الوقت المحدد (JIT)

يعتبر أسلوب (Jit) من أهم مستجدات بيئة التصنيع الحديثة والذى يساهم بشكل فعال فى التحسين المستمر للجودة وتخفيض التكلفة تحقيقاً لرضاء وولاء العميل بما يساعد على تدعيم القدرة التنافسية للمنظمة . وتعتبر الشركات اليابانية هى الرائدة فى مجال تطبيق هذا النظام ، كما تعتبر شركة (تويوتا) لصناعة السيارات من أوائل المطبقين لهذا النظام^(٣) .

وتعددت آراء الكثير من الباحثين^(٤) حول مفهوم أسلوب الوقت المحدد ويمكن للباحثة تعريف أسلوب الوقت المحدد بأنه يمثل إستراتيجية طويلة الأجل وفلسفة للتحسين المستمر تركز على الأداء الفورى لعملية الشراء والإنتاج مع استبعاد مصادر الضياع التى تحدث أثناء العملية الإنتاجية والأنشطة التى لا تضيف قيمة وذلك لأغراض تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتحسين الأداء مما ينعكس بالتالى على سرعة تلبية احتياجات ورغبات العملاء .

ويحقق أسلوب (Jit) العديد من الأهداف التي تساعد على تقديم منتجات متميزة في المكان والوقت المحدد وهو ما يعمل على تحسين علاقة المنظمة بالغير ورضاء العملاء وتحقيق ميزة تنافسية، ومن أهم هذه الأهداف^(٥):

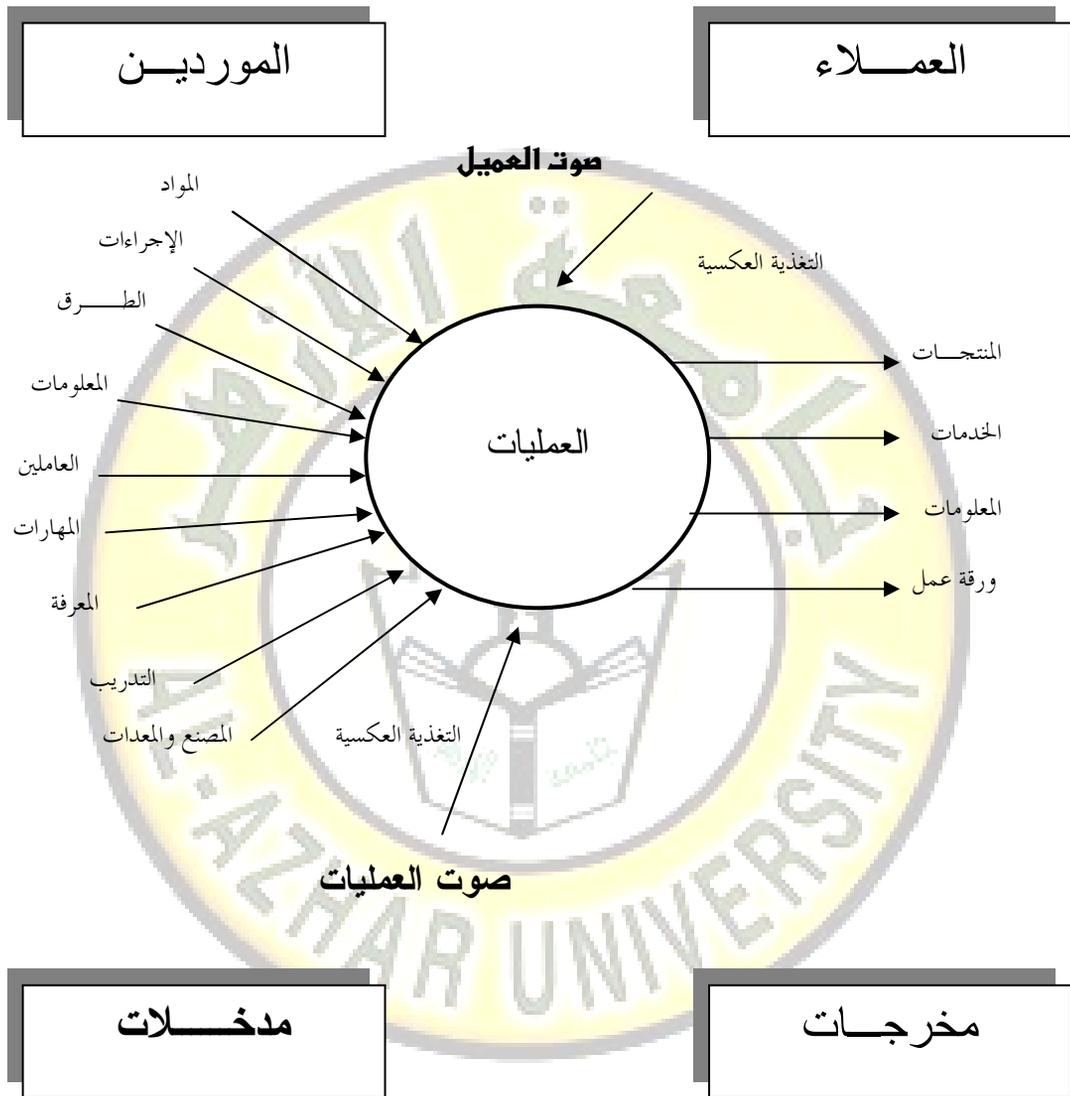
- تخفيض المخزون ومن ثم تخفيض تكلفة المخزون.
 - التدفق المستمر للإنتاج.
 - الإهتمام بالعمالة وتدريبها (عامل متعدد المهام).
 - تخفيض وقت الإعداد للإنتاج.
 - الإهتمام بعلاقة المنظمة بالموردين.
 - تحقيق الجودة من خلال استبعاد الإنتاج المعيب.
 - وضع برنامج صيانة وقائية تقلل من مخاطر الأعطال وتخفف من تكلفة الضياع.
 - إستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنظمة.
- وقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات^(٦) التي طبقت على عينة من الشركات الصناعية السعودية بمدينة جدة على ضرورة تطبيق أسلوب (Jit) بالشركات الصناعية محل الدراسة مع دراسة أسباب نجاحه في الشركات اليابانية بعد القضاء على معوقات تطبيقه حيث أنه يعمل على تلبية احتياجات ومتطلبات العملاء مع سرعة الإستجابة للتغير في توقعات وأذواق العملاء.

ثانياً: مدخل إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management

تعرف إدارة الجودة الشاملة^(٧) بأنها فلسفة أو إستراتيجية أو نظام هيكلي وشامل للمنظمة يسعى لإرضاء العملاء الداخليين والخارجيين والموردين والتحسين والتطوير المستمر لكل من جودة المنتجات والخدمات، العاملين، الأنظمة، المعلومات، التسليم، جودة الصيانة من خلال الإستجابة للتغذية المستمرة والإلتزام بسلسلة معايير الأيزو (ISO 9000) مما ينعكس على تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح ودعم الميزة التنافسية للمنظمة.

وتحقق إدارة الجودة الشاملة العديد من الأهداف الإستراتيجية التى تعمل
على تدعيم فاعلية جانب العملاء ومن أهم الأهداف التى يحققها هذا المدخل:^(٨)

- تحسين وتخطيط وتصميم المنتجات والعمليات مع تحسين الجودة.
 - خفض تكلفة الإنتاج عن طريق خفض وقت التشغيل ومنع التالف والفاقد
وخفض تكاليف الجودة وخفض تكلفة خدمات ما بعد البيع.
 - زيادة رضا العملاء وولائهم مما يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية محلياً ودولياً.
 - زيادة العائد على الإستثمار.
 - زيادة النمو والتوسع والربحية.
- والشكل التالى يوضح كيف تنطلق المنظمة من مستوى تحقيق الجودة
الشاملة إلى مستوى التميز **From Quality to Excellence**.



شكل رقم (١): من الجودة إلى التميز

Source. (www.dti.gov.uk/quality/tqm), p.5.

وترى الباحثة أن إدارة الجودة الشاملة تمثل فلسفة تهدف إلى التحسين المستمر فى جودة الأداء لجميع استراتيجيات العمليات والمنتجات والخدمات، كما أنها تعمل على تحقيق رضا وولاء العملاء وزيادة الحصة السوقية بتوفير المنتجات بأعلى جودة وبتكلفة مناسبة بدءاً من مرحلة التصميم والتطوير وإنتهاءً بخدمات ما بعد البيع.

ثالثاً: مدخل التكلفة المستهدفة Target Cost

تبدأ نقطة انطلاق هذا المدخل من خلال إجراء بحوث السوق التى تحقق نوعاً من التواصل بين المنظمة والعملاء، وتوفر هذه البحوث معلومات عن مواصفات المنتجات والسعر الذى يقبل العميل دفعه مقابل شراؤه لهذا المنتج وبذلك فإن احتياجات العملاء تؤثر بصورة واضحة على تحديد عدة عوامل عند تصميم المنتج وهى السعر والجودة والوقت والتكلفة.

وتعتبر المشروعات اليابانية (*) الرائدة فى تطوير واستخدام هذا المدخل وهى الرائدة أيضاً فى إيجاد وتطوير العلاقة مع الموردين فى تحملهم مسئولية تحقيق الجودة والإمداد فى الوقت المناسب ومشاركتهم كذلك فى عمليات الإختراع وتقليل العيوب والتحسين فى الخطط الإنتاجية، وهذا التعاون بين المشروعات ومورديها أساسه الثقة لسنوات طويلة، وهو ما ساعد على وجود هدفاً مشتركاً بينهم أساسه التخفيض فى التكاليف مما انعكس أثره على تلبية احتياجات وتوقعات العملاء (٨).

وقد تناولت العديد من الكتابات (١٠) مفهوم التكاليف المستهدفة وخصائصها وأهدافها ومبادئها وتقسيماتها وطريقة تحديدها (*) وتعرف الباحثة

(*) مثل مشروع تويوتا ونيسان لصناعة السيارات، ومشروع أولمبوس لصناعة الكاميرات، ومشروع سونى لصناعة الأجهزة الإلكترونية.

(*) هناك طرق عديدة لحساب التكلفة المستهدفة وتعتبر طريقة الخصم من أكثر الطرق شيوعاً فى التطبيق خاصة فى الشركات اليابانية وتحسب وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{معدل الربح المستهدف}$$

التكلفة المستهدفة بأنها مدخل موجه من جانب السوق يؤدي إلى خفض التكلفة فى كافة مراحل العملية الإنتاجية بدءاً من تخطيط المنتج وحتى مرحلة ما بعد البيع عن طريق فحص جميع الأفكار المتاحة لخفض التكلفة مع مراعاة عوامل الأداء الداخلية والخارجية . ويستخدم هذا المدخل فى حالة تصميم المنتجات الجديدة أو الرغبة فى تطوير المنتجات القائمة مع المحافظة جودة المنتج ووظائفه من وجهة نظر العميل والوصول إلى الربح الذى تهدف المنظمة إلى تحقيقه .

وقد أوضح أحد الباحثين^(١١) أن من أهم المبادئ التى يركز عليها مدخل التكلفة المستهدفة هو التركيز على العميل وتم تحديد عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير فى أهمية تطبيق هذا المدخل وهى تتمثل فى :

- مدى نضج وإدراك العملاء .
- معدل تغير متطلبات العملاء .
- مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية .

كما أكد هذا الباحث أيضاً أن رضا العميل هو أهم هدف لمدخل التكلفة المستهدفة وأنه يجب على فريق العمل الحفاظ على جودة المنتج ووظائفه من وجهة نظر العميل .

كما أثبتت إحدى الدراسات^(١٢) التى طبقت على قطاع الصناعات الدوائية بمصر أن تكاليف البحوث والتطوير يمكن أن تلعب دوراً هاماً فى ابتكار وتصميم منتج جديد أو تطوير منتج قائم يحقق السعر والجودة والنفعية للعملاء مما يحقق فى النهاية رضا العميل الذى يعد من أهم الأهداف الإستراتيجية التى تسعى المنظمات لتحقيقها ، وقد أوصت هذه الدراسة باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة والأنظمة المساعدة له لإدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجى ، وهو ما يمثل البعد التكاليفى فى المنظومة المقترحة لإدارة تكاليف البحوث والتطوير فى قطاع الصناعات الدوائية .

كما أوضح أحد الباحثين^(١٣) أن هناك بعض المعوقات التى تعوق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة فى المنظمات الصناعية وأهم معوق ركز عليه الباحث هو غياب الأنظمة المعاونة التى تساعد على التوصل إلى رقم التكلفة المستهدفة، كما أوصى هذا الباحث أيضاً بإستخدام أسلوب القياس المرجعى Benchmarking كوسيلة لتوفير معلومات عن المنافسين والمقارنة بين تكاليفهم المستهدفة والتكاليف المستهدفة للمنظمة من أجل إيجاد مؤشر لتحديد فجوة التكاليف^(*) وأسبابها وعلاجها حتى يصل مستوى التكاليف المستهدفة للمنظمة إلى مستوى التكاليف المستهدفة للمنافسين مع ضرورة دراسة العوامل التى تساعد فى تخفيض التكاليف المستهدفة عن المنافسين حتى تتحقق الريادة التكاليفية.

ويرتبط مدخل التكلفة المستهدفة بعدد من الأنظمة التى تساعد فى التوصل إلى رقم التكلفة المستهدفة. وسوف تتناول الباحثة أهم هذه الأنظمة بإيجاز كما يلى:

– مصفوفة Quality Function Deployment Matrix (QFD) إنتشار وظيفة الجودة:

يعتبر هذا النظام من أهم أساليب تحقيق التكلفة المستهدفة كما أنه يعتبر أحد النظم المعاونة للتكاليف المستهدفة فى تحقيق أهدافها لاتفاقهما من حيث الأهداف فى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وأيضاً من حيث مبدأ العمل المبكر ووضع العميل فى مقدمة إهتماماتهما وبذلك فإن دمجهما معا يساعد على تحديد أماكن خفض التكلفة دون خفض مستوى رضا العميل.

وقد عرفه أحد الباحثين^(١٤) بأنه نظام يستخدم فى الربط بين رغبات العملاء ومكونات المنتج وبالتالي طريقة تصميمه.

(*) فجوة التكاليف هى الفرق بين التكلفة الجارية القابلة للتحقق والتكلفة المستهدفة (المسموح بها)

كما عرفه باحث آخر بأنه التقنية التى تحدد أهم خصائص ومواصفات المنتج المطلوبة وتتأكد من فاعلية تحقيقها فى المنتجات على مدار دورة حياتها مما يساعد فى الوصول إلى منتج يحقق التكلفة المستهدفة وفى نفس الوقت رغبات العملاء .

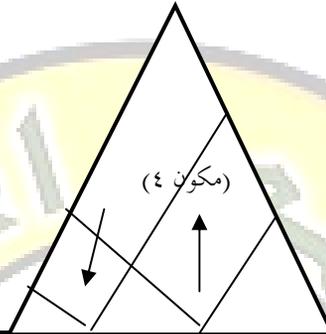
وقد ثبت نجاح نظام (QFD) فى العديد من المشروعات الصناعية والخدمية التى قامت باستخدامه ومنها على سبيل المثال : مشروعات السيارات والأجهزة الإلكترونية والملابس والبلاستيك وتصميمات المصانع ، وتعتبر شركة (تويوتا) من أهم الشركات التى إستخدمت هذا النظام فقد إستطاعت أن تطور وتحسن من جودة منتجاتها ، كما استطاعت تخفيض تكاليفها بنسبة كبيرة^(١٥) .

ويتم تطبيق نظام (QFD)^(١٦) بطرق عديدة ومنها الطريقة المتبعة من قبل المعهد الأمريكى للموردين (ASI) وتتكون هذه الطريقة من أربعة مراحل لكل مرحلة منها مصفوفة ترابط تسمى بيت الجودة (House of Quality (HOQ) . بحيث تكون مخرجات كل مصفوفة هى مدخلات للمصفوفة التى تليها ، ويمكن توضيح المعلومات التى تحتوى عليها كل مصفوفة على النحو التالى :

- بيت الجودة الأول : ويوضح احتياجات العملاء فى صورة خصائص للمنتج .
- بيت الجودة الثانى : ويوضح كيفية تحويل الخصائص المطلوبة من قبل العملاء إلى وظائف ومكونات لذلك المنتج .
- بيت الجودة الثالث : ويهتم بتوضيح أسلوب التصنيع الذى يجب أتباعه لتحقيق مواصفات المنتج المطلوبة .
- بيت الجودة الرابع : ويوضح كيفية تحويل أسلوب التصنيع إلى خطط قابلة للتنفيذ .

كما أن هناك طريقة أخرى لتطبيق نظام (QFD) تجمع بين جميع المصفوفات السابقة فى مصفوفة واحدة ويمكن من خلال هذه المصفوفة التعرف على العلاقات القائمة بين مكونات وعناصر التصميم وبين الخصائص المطلوبة من قبل

العملاء وبين خصائص المنتجات المنافسة ونحصل من كل ذلك على أهم الخصائص
التي يجب أن يحتوى عليها المنتج وأهم مكوناته التي تحقق هذه الخصائص.
والشكل التالي يوضح مكونات المصفوفة



العلاقات التنافسية (مكون ٥)					مكونات المنتج (مكون ٢)			المكونات
٥	٤	٣	٢	١	٣م	٢م	١م	الريجات
								١
							مصفوفة العلاقات	٢ (مكون ٢)
						(مكون ٣)		٣
								٤

شكل رقم (٢)

المكونات الأساسية لمصفوفة انتشار وظيفة الجودة

Source: (Ansari, S., et al., 1997. P.133)

وقد أوضحت إحدى الدراسات^(١٧) التي طبقت على شركات الأدوية بمصر
أن نظام (QFD) يعد أداة نافعة تساعد على جمع العديد من المعلومات أمام أقسام

بحوث وتطوير وتصميم المنتج للوصول إلى أفضل تركيبة لمكونات المنتج تلبى رغبات العملاء عند التكلفة المستهدفة المحددة للمنتج مع مراعاة هذا فى منتج المنافسين.

- نظام هندسة القيمة (V.E.) Value Engineering

تعتبر هندسة القيمة من أهم الأنظمة التى تساعد على التغلب على فجوة التكلفة التى تظهر من خلال نظام التكلفة المستهدفة، فهو يتفق معها من حيث الأهداف التى تتعلق بتخفيض التكاليف والحفاظ على الجودة النوعية وإرضاء العملاء.

ويعتبر نظام (V.E.) من الأنظمة المرنة القابلة للتطبيق فى العديد من المشروعات المختلفة أو فى المراحل المختلفة للعملية الإنتاجية. ولقد عرفه أحد الباحثين^(١٨) بأنه وسيلة لتحديد بعض الوظائف التى تحقق متطلبات العملاء المحددة مسبقاً بأقل التكاليف.

كما تعرف^(١٩) بأنها تطبيق منهجى لأساليب محددة يتم من خلالها تحديد وظائف المنتج وقيمة كل وظيفة ومحاولة التوصل إلى أفضل أداء وظيفى بأقل تكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات العميل مع عدم المساس بمستوى جودة المنتج. ويتم تطبيق نظام هندسة القيمة بالخطوات التالية^(٢٠):

- تحديد أو تعريف مكونات المنتج التى يجب أن تشملها عملية التخفيض وتلك التى تحتاج إلى المزيد من الدعم والإهتمام عن طريق حساب مؤشر القيمة (Value Index) لكل عنصر من العناصر المكونة للمنتج، بحيث أن الوظائف والمكونات التى لها مؤشر قيمة دون الواحد فهى تمثل وظائف غير محفزة وينتج عنها زيادة فى التكاليف، أما المكونات التى لها مؤشر قيمة مرتفع (أى أكثر من الواحد والربع) فهى تمثل وظائف جيدة وتحتاج إلى المزيد من الدعم والإهتمام.

- تحفيز التفكير الإبداعى والبناء بمعنى مناقشة أفضل الأفكار الممكنة التى توصل إلى الحلول الممكنة لتخفيض التكلفة.

- التحليل : بمعنى فحص كافة البدائل والحلول المتاحة لتخفيض التكلفة .
- صياغة وتطبيق الأفكار بهدف اختيار البديل المناسب بعد ترتيب هذه البدائل حسب أهميتها .

ومن أهم الأدوات التى تعتمد عليها هندسة القيمة فى تخفيض التكاليف جداول التكاليف^(٢١) (Cost Table) والتى تعتبر نموذجاً لقاعدة بيانات تحتوى على معلومات تفصيلية ومهمة عن تكاليف المنتجات الماضية واللاحقة كما تحتوى على معلومات حديثة عن التصميمات المختلفة للمنتجات ووسائل التصنيع المتبعة فيها والمواد الخام المستخدمة والأيدى العاملة والمعدات وغير ذلك .

- نظام التحسين المستمر (CI) Continuous Improvement

يعرف هذا النظام من قبل المشروعات اليابانية بإسم كايزن (Kizen) ومن قبل المشروعات الأمريكية بإسم التطوير المستمر (CI)، وهو أحد نظم الإدارة اليابانية المتميزة، فهو التطبيق العملى لفلسفة ديمينج The Deming Cycle (PDSA) الصناعية التى تتمثل فى (Plan – Do – Check – Act)^(٢٢) .

ويعرف أحد الباحثين^(٢٣) نظام التحسين المستمر بأنه أنشطة مستمرة لتحسين الأداء وتخفيض التكلفة عن طريق إجراء تحسينات تدريجية على المنظمة أو المنتجات أو الخدمات مما يؤدي إلى تحقيق رغبات العملاء والمحافظة على مستوى الجودة المطلوبة وتنمية القدرة التنافسية .

ويحقق نظام التحسين المستمر أهم الأهداف التالية للمنظمات الصناعية^(٢٤) :

- الإهتمام بالروح المعنوية للأفراد وتنمية روح الفريق لديهم .
- إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد فى العملية الإنتاجية .
- الحفاظ على التدفق المستمر للإنتاج بما يضمن إتمامه فى الوقت المناسب .
- استبعاد الأنشطة التى لا تضيف قيمة وتحسين الأنشطة التى تضيف قيمة .

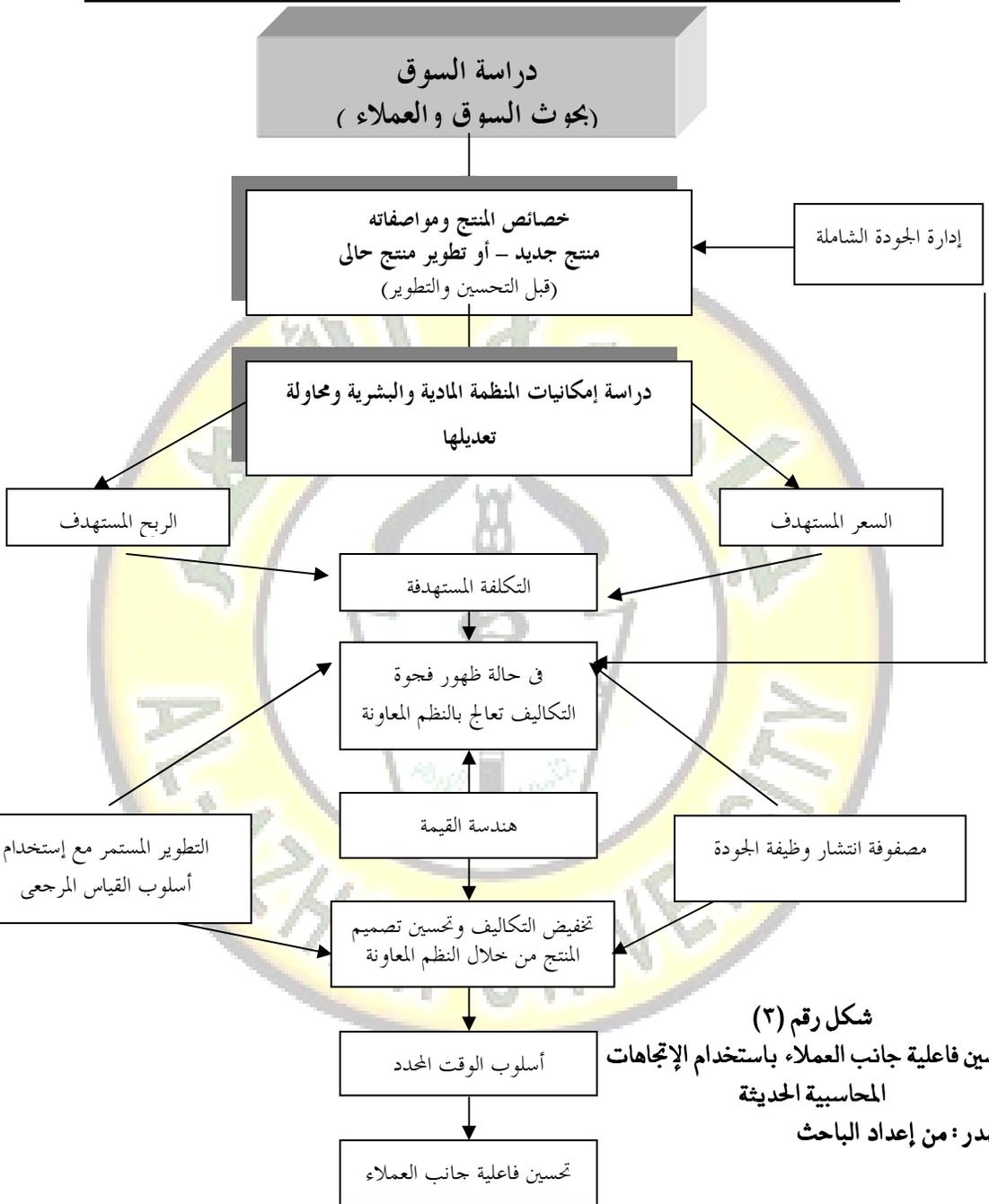
- تخفيض المخزون إلى أقل قدر ممكن ومحاولة الوصول إلى حالة الإنتاج فى الوقت المحدد .

- تخفيض التكلفة وتحسين الجودة والمحافظة على رضاء وولاء العملاء .

وترى الباحثة أن نظام التحسين المستمر يتفق مع مدخل التكلفة المستهدفة من حيث الأهداف المتمثلة فى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وعلى الرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة يطبق فى مرحلة ما قبل الإنتاج ونظام التحسين المستمر يحدث تحسينات مستمرة فى الأنشطة المختلفة أثناء مراحل الإنتاج بما يدعم استراتيجيات المنظمة فى المنافسة والتميز، إلا أنهما مكملان لبعضهما .

ومن أهم الأدوات المساعدة لمدخل التحسين المستمر أسلوب القياس المقارن Benchmarking^(٢٥) الذى يساعد فى التعرف على نواحي القصور ومحاولة معالجتها، فهو عبارة عن عملية تحديد وفهم وتبنى الممارسات والعمليات المتميزة من المنظمات فى أى مكان فى العالم لمساعدة المنظمة محل الدراسة على خفض التكلفة وتحسين الأداء، فهو يزيد من قيمة المنظمة ولكن بشرط التركيز على الفجوات الأساسية فى الأداء واقتناص الأفكار الخارجية وتحديد فرص التحسين والتطوير وإعداد فريق عمل متكامل .

وقد أوضح أحد الباحثين (٢٦) أن العمل وفقاً لهذا الأسلوب يجنب المنظمات الأخطاء التى واجهتها أو واجهت غيرها من المنظمات، كما يعمل على تجنب تصميم أو ابتكار منتج ما قد ثبت فشله أو عدم كفاءته من واقع المنظمات الأخرى، ولا تعنى عملية المقارنة أن تكون طبق الأصل مع الشركات الرائدة وإنما الاستفادة من تجارب تلك المنظمات مع تطويعها لتناسب الظروف المحيطة بالمنظمة والإدارة، وبذلك تتلافى المنظمة ضياع كثيراً من الوقت والجهد والأموال لأنها عملت على تجنب الأخطاء السابق الإشارة إليها . والشكل التالى يوضح تحسين فاعلية جانب العملاء باستخدام الإتجاهات المحاسبية الحديثة .



شكل رقم (٣)

تحسين فاعلية جانب العملاء باستخدام الاتجاهات
المحاسبية الحديثة

المصدر: من إعداد الباحث

ومما سبق ترى الباحثة أنه يتم معالجة فجوة التكاليف التي تمثل الفرق بين التكلفة الجارية القابلة للتحقق والتكلفة المستهدفة (المسموح بها) عن طريق استخدام بعض النظم المعاونة لمدخل التكاليف المستهدفة فى تخفيض التكاليف كمصفوفة انتشار وظيفة الجودة ونظام هندسة القيمة، وإذا لم تتحقق التكلفة المستهدفة فى المنتج من خلال النظامين السابقين فإن فريق العمل يقوم بمزاولة أنشطة التطوير المستمر حتى يصل إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات حسب التكلفة المستهدفة.

كما ترى الباحثة أيضاً أن تكامل مدخل التكلفة المستهدفة والأنظمة المعاونة له وأسلوب الوقت المحدد ومدخل إدارة الجودة الشاملة يعمل على تحسين وتطوير العمل فى جميع المراحل سواء فى التصميم أو التصنيع أو التسويق للوصول إلى الهدف الأساس للتحسين المستمر وهو تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة المنتج لتحقيق رضا العملاء وولائهم.

كما أن تكامل المداخل والأساليب الحديثة السابق الإشارة إليها مع بعضها البعض يتمثل فى أهمية التركيز على العميل وعلى إشباع احتياجاته بتقديم منتجات بمواصفات ووظائف متطورة وبتكلفة وجودة مناسبة مع تسليمها للعميل فى المكان والوقت المحدد، مما ينعكس ذلك على الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بجانب العملاء مثل إستراتيجية المحافظة على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد، وإستراتيجية رضا العملاء وولائهم، وإستراتيجية زيادة الحصة السوقية وزيادة ربحية العميل وهو ما ستتناوله الباحثة فى الجانب الثالث من البحث.

الجانب الثالث

إستخدام مقاييس الأداء للوقوف على تفعيل

جانب العملاء كهدف استراتيجى

سوف تتناول الباحثة فى هذا الجانب ما يلى :

- جانب العملاء كأحد الجوانب الهامة فى مدخل المقياس المتوازن للأداء .
 - إستخدام مقاييس الأداء لتقييم مدى كفاءة الإدارة فى تفعيل جانب العملاء .
- أولاً: جانب العملاء كأحد الجوانب الهامة فى مدخل المقياس المتوازن للأداء:

أوضح العديد من الباحثين^(٢٧) أوجه القصور فى نظم تقييم الأداء الحالية والتي تعتمد على المقاييس المحاسبية التقليدية والتي تعتبر أداة غير مناسبة خاصة فى البيئة التنافسية الحالية والتي تتميز بعدة سمات مثل التخطيط الإستراتيجى والمرونة والجودة ورضاء العملاء وسمات أخرى كثيرة .

وسوف تعرض الباحثة بإيجاز أهم أوجه القصور فى النظام الحالى لتقييم الأداء فيما يلى :

- الطبيعة التاريخية لمؤشرات تقييم الأداء التقليدية والتي تعكس تصرفات المنظمة فى الماضى ولا تعكس أدائها فى المستقبل .
- يتجاهل بعض الجوانب الهامة فى القياس مثل رضاء العملاء ورجحيتهم ومستوى الجودة وسلوك المنافسين وتنمية العاملين وتحفيزهم كجوانب إستراتيجية يجب الإهتمام بها حتى لا تحدث آثار سلبية فى الجانب الاقتصادى .
- لا يأخذ فى اعتباره القيمة المالية للأصول غير الملموسة للمنظمة مثل تكاليف البحوث والتطوير والموارد البشرية والشهرة .

- يعتبر هذا النظام غير كاف فى ظل الإتجاهات الحديثة والبيئة التنافسية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الداخلية والرقابة.
- يركز هذا النظام على المقاييس قصيرة الأجل مما يحدث فجوة بين تطوير الإستراتيجيات وتطبيقها.

ونتيجة للانتقادات السابقة ترى الباحثة أنه يجب توجيه قدر من الإهتمام للبحث عن مدخل مناسب لتقييم الأداء يتجاوز حدود المنظمات ليشمل أداء المنافسين ومتطلبات العملاء ويتعدى المؤشرات المالية التقليدية ويتجاوز المقاييس التاريخية إلى المقاييس الإستراتيجية.

وبناءً على ما سبق قدم كل من Kaplan & Norton عام ١٩٩٢ مدخل المقياس المتوازن للأداء (Balanced Scorecard (BSC) والذي يعتبر أحد مداخل قياس الأداء الإستراتيجى حيث يهتم بتوضيح الأهداف الإستراتيجية للمنظمة والتعبير عنها بمجموعة متنوعة من مقاييس الأداء والمرتبطة بمجالات أربعة هى: الجانب المالى Financial Perspective وجانب العملاء Customer Perspective وجانب العمليات الداخلية Internal Business Perspective وجانب التعلم والنمو Perspective Learning & Growth^(٢٨)

إن المقياس المتوازن للأداء (BSC) يهدف إلى إيجاد علاقة توازن بين الأداء المالى وغير المالى من خلال ربط مقاييس الأداء المالية التى تستهدف قياس النتائج المالية فى الأجل القصير ومقاييس الأداء غير المالية التى تستهدف قياس مسببات الأداء فى الأجل الطويل بمراحل الإدارة الإستراتيجية^(٢٩).

وسوف نوضح فيما يلى أهمية المؤشرات غير المالية فى نظام تقييم الأداء للأسباب التالية:

- تتميز المؤشرات غير المالية بمرونة عالية مقارنة بالمؤشرات المالية حيث أنها تستجيب استجابة سريعة للجهود الإدارية المبذولة فى تحسين ورفع كفاءة الأداء.

- تساعد هذه المؤشرات على إستمرارية التطوير والإبتكار والتكامل مع عصر المعلومات والوفاء بإحتياجات العملاء وإتباع رغباتهم المتطورة وغيرها من الأنشطة التى تدعم الأداء المالى وبالتالي تنعكس فائدتها فى الأجل الطويل^(٢٠).
- تساعد إدارة المنظمة فى تحليل نتائج القرارات الإستراتيجية فى الأجل الطويل^(٢١).
- يمكن الاعتماد على نتائج هذه المؤشرات فى إتخاذ القرارات وتحديد الأهداف فى الأجل الطويل مثل قرار وقف التعامل مع العملاء غير المرغوبين لفترات زمنية طويلة^(٢٢).
- ويعرف المقياس المتوازن للأداء^(٢٣) بأنه نظام شامل لقياس الأداء من منظور إستراتيجى يتم بموجبه ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف إستراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة، كما أنه يركز على عناصر التميز والتطوير فى الأجل الطويل، لذلك فهو نظام لإدارة المنظمة ككل يسعى إلى تدعيم الربحية ومساندة برامج التحسين المستمر.
- وسوف تتناول الباحثة الجوانب الأربعة للمقياس المتوازن للأداء بإيجاز كما يلى^(٢٤):
- الجانب المالى: يعكس الجانب المالى النتائج الاقتصادية لكافة الأنشطة التى تمارسها المنظمة وبالتالي فهو يهتم بتحقيق أهداف المساهمين والعملاء مثل إستمرار المنظمة ونمو المبيعات وزيادة الأرباح، لذلك فهو يعتبر جانباً هاماً للأداء حيث يهتم بالأهداف المالية قصيرة وطويلة الأجل وهو محصلة نتائج الجوانب الثلاثة الأخرى (العملاء - العمليات الداخلية - التعلم والنمو).
- وتختلف المقاييس المالية^(*) باختلاف المراحل التى تمر بها المنظمة من مرحلة النمو Growth ومرحلة الإستقرار Sustain ومرحلة النضج أو الحصاد Harvest.

(*) من أهم المقاييس المالية: العائد على رأس المال المستثمر - الدخل الناتج عن التشغيل - عائد المساهمة - القيمة الاقتصادية المضافة.

- جانب العملاء : وفقاً لهذا الجانب تحدد إدارة المنظمة قطاعات العملاء والقطاعات السوقية المستهدفة التى سوف تنافس فيها المنظمة، كما تحدد مقاييس الأداء^(*) فى تلك القطاعات المستهدفة، وهو ما يساعد إدارة المنظمة على رسم إستراتيجية تقوم على تلبية والتنبؤ باحتياجات العميل والسوق مما ينعكس على تحقيق عوائد مالية مستقبلية .

- جانب العمليات الداخلية : يعتبر جانب العمليات الداخلية هو الأساس فى خلق القيمة للعملاء ويعكس هذا الجانب العمليات التى يجب أن تتميز بها المنظمة والتكنولوجيا المستخدمة وكذلك الاختراعات والإبتكارات التى تؤدى إلى إدخال منتجات جديدة ومتطورة تحقق إحتياجات ورضاء العملاء الحاليين والجدد مما ينعكس على النجاح المالى للمنظمة فى الأجل الطويل .

كما يتضمن هذا الجانب إستخدام العديد من المداخل المحاسبية الحديثة مثل مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC) ومدخل الإدارة على أساس النشاط (ABM) وإعادة الهندسة (RE) ونظم الإنتاج والشراء فى الوقت المحدد (Jit) . كما يجب أن يتضمن هذا الجانب العديد من العوامل التى يجب الاهتمام بها لنجاح العمليات الداخلية مثل : التكلفة ، الجودة ، توقيت الاستجابة للسوق ، تخفيض زمن دورة التشغيل مع تطوير الأنشطة التى تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التى لا تضيف قيمة، وبالتالي استبعاد تكاليفها مما يؤدى إلى تخفيض تكاليف الإنتاج دون التأثير على تقييم العميل مما ينعكس بدوره على تحسين الأداء المالى فى صورة زيادة فى إيرادات المبيعات .

- جانب النمو والتعلم : يعتبر هذا الجانب من الجوانب الهامة فى إستمرار المنظمة فى النمو والتطوير والمنافسة فى الأجل الطويل، كما يتضمن هذا الجانب أن تحسن المنظمة بإستمرار من إمكانياتها لتحقيق قيمة للعملاء ولا

(*) سوف تتناول الباحثة مقاييس الأداء المتعلقة بالعملاء المستهدفين بشيء من التفصيل فى الصفحات

يتم ذلك إلا من خلال الابتكار والتطوير فيما يتصل بالعمليات الداخلية عن طريق تطوير استخدام المعدات والآلات أو تطوير قدرات ومهارات العاملين وتحسين تكنولوجيا ونظم المعلومات، أو فيما يتعلق بالعملاء عن طريق ابتكار طرق جديدة لخدمة وإرضاء العملاء أو تطوير المنتج نفسه أو ابتكار منتجات جديدة، أو فيما يتعلق بالجانب المالى عن طريق البحث عن أسواق وعملاء
• جدد

وقد أوضح أحد الباحثين^(٢٥) أن الإهتمام بجانب التعلم والنمو يساعد المنظمة على الإستمرار فى عملية التحسين والإبتكار فى الأداء الإدارى والتشغلي وفى تقديم المنتجات والخدمات اعتماداً على ثلاثة مقومات أساسية هى: الأصول البشرية ونظم المعلومات والإجراءات التنظيمية.

ثانياً: استخدام مقاييس الأداء لتقييم مدى كفاءة الإدارة فى
تفعيل جانب العملاء .

سوف تتناول الباحثة فى الجزء التالى أهم مقاييس الأداء المتعلقة بجانب العملاء فى منظومة المقياس المتوازن للأداء لما لها من دور فعال فى تحقيق استراتيجيات هذا الجانب فى ظل المتغيرات البيئية الصناعية الحديثة، وفيما يلى أهم هذه المقاييس:

- الحصة السوقية : Market Share

تمثل الحصة السوقية للمنظمة أحد الأهداف الاستراتيجية الهامة والتي تتمثل فى نصيب المنظمة فى سوق معينة تمثل أفضل حصة فى السوق يمكن الدخول إليها من حيث إمكانيات المنظمة وقدرتها على تحقيق قيمة لعملائها وبمستوى عال من التنافس . وهذه الحصة يطلق عليها السوق المستهدف وTarget Market والتي يمكن تعريفها بأنها^(٢٦) «مجموعة من العملاء محددة تحديداً دقيقاً تخطط المنظمة لإشباع رغباتهم وحاجاتهم» .

والواقع أن تحديد الحصة السوقية يمكن المنظمة من تركيز جهودها وخاصة فيما يتعلق بالتأثير الإيجابى على مشتريات العملاء المستهدفين، ولا شك أن زيادة الحصة السوقية للمنظمة تشير إلى نجاحها فى استخدام مزيج تسويقى فعال.

ويمكن قياس الحصة السوقية بعدد العملاء المرتبطين بالمنظمة أو عدد الوحدات المباعة فى السوق المستهدفة. ويمكن قياس الحصة السوقية على مستوى الصناعة المنافسة بالمؤشر التالى^(٣٧):

مبيعات المنظمة فى فترة زمنية معينة

مبيعات الصناعة المنافسة فى نفس الفترة

كما يمكن قياس الحصة السوقية للمنظمة مع كبار المنظمات المنافسة بالمؤشر التالى:

مبيعات المنظمة فى فترة زمنية معينة

مبيعات أعلى ثلاث منظمات منافسة فى نفس الفترة الزمنية

وأيضاً يمكن قياس الحصة السوقية للمنظمة بالنسبة للمنظمات الرائدة بنفس المؤشر السابق. وإذا ما أتضح من المؤشرات السابقة انخفاض فى الحصة السوقية سواء من فترة زمنية إلى أخرى أو بمقارنة المنافسين، يمكن لإدارة المنظمة دراسة الأسباب التى أدت إلى هذا الإنخفاض والعمل على تلافيها باستخدام بعض الأساليب والتى من أهمها^(٣٨):

- تحديد الفرص والتهديدات الخارجية وكيفية مواجهة إنحرافات الأداء التسويقى.
- تقييم السلوك والممارسات المختلفة للأنشطة التسويقية.
- دراسة مدى توافق رؤية المنظمة مع الأهداف الإستراتيجية التى حددتها.

- تحليل البيئة التسويقية وتطوير قدرات المنظمة على تقديم منتجات تلبي
احتياجات العملاء ورغباتهم .

- الإحتفاظ بالعملاء الحاليين: Customer Retention

تعتبر المحافظة على العملاء الحاليين هدفاً استراتيجياً تسعى المنظمة
لتحقيقه وهو من أفضل الطرق للإحتفاظ على الحصة السوقية للمنظمة والعمل على
زيادتها .

وترى الباحثة أن هناك العديد من العوامل التى تدفع العملاء إلى التحول عن
المنظمات الصناعية ومن أهمها :

- طول وقت تنفيذ العمليات .
- عدم التسليم فى الوقت المحدد .
- عدم الإستمرار فى تطوير وابتكار منتجات جديدة تناسب البيئة التنافسية
الحديثة .
- عدم مقدرة المنظمة على توقع إحتياجات العملاء مع عدم الحرص على
الإستجابة السريعة لتغير أذواق العملاء .
- الإهمال فى خدمات ما بعد البيع .
- عدم تطبيق المداخل والأساليب المحاسبية الحديثة التى تعمل على تفعيل جانب
العملاء بالمنظمة فى ظل المتغيرات فى البيئة الصناعية الحديثة .
- إنتاج منتجات غير آمنة بيئياً .
- عدم مراعاة السلوك الإنسانى فى معاملة العملاء .
- فقدان المنظمة لسمعتها أو شهرتها .
- ضعف العلاقة مع الموردين .

وتقاس قدرة المنظمة على الإحتفاظ بالعملاء الحاليين بعدة طرق من
أهمها^(٢٩) : معدل دوران العملاء ، طول فترة التعامل مع المنظمة ، عدد العملاء

الذين تركوا المنظمة خلال فترة معينة، نسبة النمو فى المبيعات مع العملاء الحاليين .
ويسهل على المنظمات التى يمكنها تحديد عملائها بشكل دقيق قياس معدل الاحتفاظ بالعميل من فترة إلى أخرى عن طريق نسبة تكرار تعامل العميل مع المنظمة ومعدل نمو الحصة السوقية للمنظمة .

وتوضح الباحثة فيما يلى بعض مؤشرات الاحتفاظ بالعملاء الحاليين

$$\text{معدل دوران العملاء} = \frac{\text{عدد العملاء الذين تركوا المنظمة}}{\text{متوسط عدد العملاء}}$$

$$\text{نسبة نمو الإيرادات} = \frac{\text{حجم الإيرادات فى العام الحالى}}{\text{حجم الإيرادات فى العام الماضى}}$$

– جذب (اكتساب) عملاء جدد : New Customer Acquisition

يعتبر الاحتفاظ بالعملاء الحاليين وجذب عملاء جدد من المقاييس الهامة التى تدل على قدرة المنظمة على تلبية احتياجات عملائها وبالتالى زيادة الحصة السوقية لها ، كما أن المنظمات التى تهدف إلى زيادة حجم أعمالها تعمل على زيادة عدد العملاء فى المناطق المستهدفة من خلال بذل جهود تسويقية على نطاق واسع .
وترى الباحثة أن من أهم محركات الأداء لجذب عملاء جدد ما يلى :

- تقديم منتجات متميزة وصديقة للبيئة .
- بناء علاقة طيبة مع العميل مع تطبيق إجراءات فعالة لحل مشاكله .
- تحقيق التكامل فى الخطة الإستراتيجية للمنظمة لضمان تحسين الجودة وتخفيض التكلفة مع المحافظة على مواصفات ووظائف المنتج مع تسليمه فى الوقت المناسب .

ويمكن قياس قدرة المنظمة على جذب عملاء جدد إما بعدد العملاء الجدد
أو بحجم المبيعات لهؤلاء العملاء فى المناطق المستهدفة .
ونوضح فيما يلى بعض مؤشرات جذب عملاء جدد^(٤٠) :

عدد العملاء الجدد

معدل التحول =

عدد العملاء المتوقعين

معدل الإيرادات من العملاء الجدد لكل جنيه من تكاليف جذب هؤلاء العملاء

الإيرادات من العملاء الجدد

=

تكاليف جذب العملاء الجدد

عدد عملاء المنظمة الجدد

معدل اكتساب العميل =

إجمالى عدد عملاء المنظمة

– رضاء العميل Customer Satisfaction

يعتبر تحقيق رضاء العملاء والمحافظة عليهم واجتذاب عملاء جدد هدفاً
إستراتيجياً حيث من خلاله يمكن للمنظمة تحقيق أهداف أخرى مثل الربحية والتوسع
والقدرة على الإستمرار ، كما أنه مقياس لرد فعل العملاء حول كفاءة المنظمة فى
التعامل معهم .

ويعرف أحد الباحثين^(٤١) رضاء العميل بأنه شعور إيجابى ينتج عن مقارنة
الأداء الفعلى للمنتج أو الخدمة بالأداء المتوقع لها وذلك بعد فترة من استخدامها .
ويعرفها باحث آخر^(٤٢) بأنه شعور ناتج عن رد فعل العميل تجاه المنتج أو
الخدمة وهذا الشعور يتأثر بمواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وبالمعلومات التى
يستخدمها العميل فى اختيار المنتج .

ومن أهم محددات استراتيجية رضاء العميل ما يلى :^(٤٣)

- توافر معلومات عن المنتج وأدائه فى المستقبل .
- زيادة معدل تكرار الشراء بالنسبة للعميل وإمكانية التحول إلى منتج أو خدمة أخرى .
- مقارنة العائد بالتكلفة المترتبة على العملية الشرائية .
- التعاملات السابقة للعميل مع المنظمة .
- المعلومات المقدمة للعميل من قبل المنظمة .
- تطوير وتحسين جودة المنتج وهذا يؤدي بدوره إلى تحقيق ميزة تنافسية .
- كما أن هناك العديد من الأمور التي يجب أن توفرها المنظمة لكي تتمكن من تطبيق إستراتيجية رضاء العميل ومن أهمها: (٤٤)
- ضرورة إقتناع إدارة المنظمة بأهمية رضاء العميل من خلال الإستجابة السريعة لمطالب العميل والرد على شكاواه وقبول مقترحاته .
- أن تدرك جميع الإدارات والأقسام وجميع العاملين بالمنظمة بأهمية رضاء العميل .
- الإهتمام ببحوث التسويق حيث يعتبر رضاء العميل أساس المفهوم التسويقي الذى يقوم على تحقيق أرباح المنظمة من خلال إشباع احتياجات ورغبات العميل، كما أن رضاء العميل هو أساس تصميم الإستراتيجيات التسويقية الناجحة بالمنظمة .
- وقد أثبتت إحدى الدراسات (٤٥) التي طبقت على عينة من الشركات الصناعية السعودية بمدينة جدة أن تطبيق أسلوب الوقت المحدد (Jit) يساعد على تحقيق رضاء العميل واقترحت الباحثة عدة مؤشرات لرضاء العميل وهى :

متوسط عدد شكاوى العملاء

رضاء العميل عن المنتج =

متوسط عدد الطلبات

متوسط عدد الوحدات المرفوضة
رضاء العميل عن تطابق الخصائص مع ما هو مطلوب = $\frac{\text{متوسط عدد الوحدات المرفوضة}}{\text{متوسط عدد الوحدات المباعة}}$

متوسط عدد مرات الإستجابة
رضاء العميل عن الإستجابة للتغير فى الأنواع = $\frac{\text{متوسط عدد مرات الإستجابة}}{\text{متوسط عدد مرات التغيرات فى التوقعات}}$

كما اقترح أحد الباحثين^(٤٦) بعض المؤشرات لتقييم رضاء العملاء كهدف إستراتيجى تسعى المنظمة لتحقيقه وهى :

نسبة حصة المنظمة = $\frac{\text{حجم مبيعات المنظمة}}{\text{حجم الطلب الكلى للسوق}}$

نسبة المرتجعات = $\frac{\text{قيمة مرتجعات المبيعات}}{\text{إجمالى قيمة المبيعات}}$

مستوى الجودة المقارن = $\frac{\text{مستوى الجودة لمنتجات المنظمة}}{\text{مستوى جودة المنظمات المنافسة}}$

تطور نسبة خدمة ما بعد البيع = $\frac{\text{تكاليف خدمة ما بعد البيع للفترة}}{\text{تكاليف خدمة ما بعد البيع لفترة سابقة}} \div \frac{\text{إجمالى تكاليف المبيعات للفترة}}{\text{إجمالى تكاليف المبيعات لفترة سابقة}}$

٥- ربحية العميل Customer Profitability:

يعتبر العملاء هم الهدف النهائى للمنظمة، لذا تهتم بهم وتحاول رسم إستراتيجيتها لتتوافق مع احتياجاتهم ورغباتهم .

وقد عرف أحد الباحثين^(٤٧) ربحية العميل بأنها إيراد المبيعات الكلى المتحقق من عميل أو مجموعة عملاء مطروحاً منه كل التكاليف التى تحدث فى سبيل خدمة هذا العميل أو مجموعة العملاء .

إن إستراتيجية ربحية العميل تركز على فرض أن المبيعات المتزايدة للعملاء

الحاليين سوف تعظم من ربحية المنظمة فى الأجل الطويل، وبالتالي فإن تحقيق الأرباح الكلية المتوقعة من كل علاقة للمنظمة مع عميلها سوف تكون هدفاً أساسياً لكل المنظمة، وهذه الأرباح يمكن زيادتها بالطرق التالية^(٤٨) :

- اكتساب عملاء جدد ومن ثم زيادة عدد مستخدمى المنتج أو الخدمة .
- عن طريق تعظيم ربحية العملاء الحاليين وذلك بتحفيزهم نحو السلوك الذى يحقق إيرادات مرتفعة للمنظمة .

- عن طريق زيادة فترة علاقة العميل بالمنظمة وذلك للحفاظ على العميل المربح لفترات أطول .

وقد أشار بعض الباحثين^(٤٩) إلى ضرورة استخدام مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط (ABC) فى تحليل ربحية العميل لأنه يحقق العديد من المزايا للمنظمة والعملاء . كما حدد هؤلاء الباحثين عدد من الخطوات لقياس ربحية العميل وتحليلها وهى بإيجاز كالتالى :

- تحديد العملاء وتقسيمهم حسب احتياجاتهم .
- تحديد وتوصيف الأنشطة الخاصة بالعملاء مع تحليل هذه الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للعميل وأنشطة لا تضيف قيمة للعميل عبر سلسلة القيمة الكلية لربحية العميل .

- تحديد تكاليف الأنشطة الخاصة بالعميل وتجميعها .
- تحديد مسببات التكلفة Cost driver لكل نشاط وتخصيص تكلفة النشاط على العملاء الذين تسببوا أو استفادوا من حدوث هذه الأنشطة .

- حساب ربحية كل عميل وذلك بمقارنة تكلفة الأنشطة المخصصة لكل عميل بهامش المبيعات الخاصة بكل عميل للتعرف على العملاء المرشحين والغير مرشحين .

- إدارة ربحية العملاء وتحليلها .

كما أوضحت إحدى الدراسات^(٥٠) التى طبقت على شركة طنطا للزيوت

والصابون أنه يجب استخدام مدخل (ABM) فى تحليل ربحية العميل باعتباره نظام
رقابى يركز على هدفين أساسيين هما :

- تحسين قيمة العميل .
- تحسين الأرباح بتحقيق هذه القيمة .

ويعمل هذا النظام (ABM) على تحليل كل عملية إلى مكوناتها من
الأنشطة بهدف دراسة كفاءة الأداء فى كل جوانب أنشطة المنظمة مع محاولة
خفض الوقت والجهد المطلوب لإنجاز النشاط وبالتالي تكلفة أدائه، مع محاولة
تخفيض الأنشطة التى لا تضيف قيمة للعميل مع ترشيد استهلاكها للموارد .

ويرى أحد الباحثين^(٥١) أن مقياس ربحية العميل من المقاييس الهامة نسبياً،
فقد يظهر هذا المقياس أن بعض العملاء المستهدفين غير مربحين ويحدث ذلك
بالنسبة للعملاء الجدد نتيجة زيادة تكلفة جذب هؤلاء العملاء عن العائد المحقق
من بيع المنتجات والخدمات لهم، وفى هذه الحالة فإن الربحية المحققة فى الأجل
الطويل تعتبر الأساس لاتخاذ قرار فيما يتعلق بالاحتفاظ أو الإستهناء عن هؤلاء
العملاء، أما بالنسبة للعملاء غير المربحين والذين تتعامل معهم المنظمة منذ فترة
طويلة فإن الأمر يتطلب استبعادهم نظراً للخسائر التى يحققونها .

٦- مقياس القيمة من وجهة نظر العميل: Customer Value

يمثل مقياس القيمة من وجهة نظر العميل المميزات التى توفرها المنظمة
لعملائها من خلال المنتجات والخدمات التى تقدمها لهم لتحقيق رضاء العملاء
المستهدفين وولائهم .

وتختلف القيمة من وجهة نظر العميل بين قطاعات السوق المختلفة داخل
الصناعة، كما أن المحركات الرئيسية لتحقيق قيمة للمنظمات عن طريق العملاء قد
تختلف من صناعة لأخرى أو من منظمة لأخرى فى نفس الصناعة أيضاً، إلا أن هناك
مجموعة عامة من المحركات فى العديد من الصناعات يمكن تقسيمها إلى ثلاثة
جوانب^(٥٢) :

- سمات أو خصائص المنتج .
- العلاقة مع العميل .
- السمعة أو الشهرة .

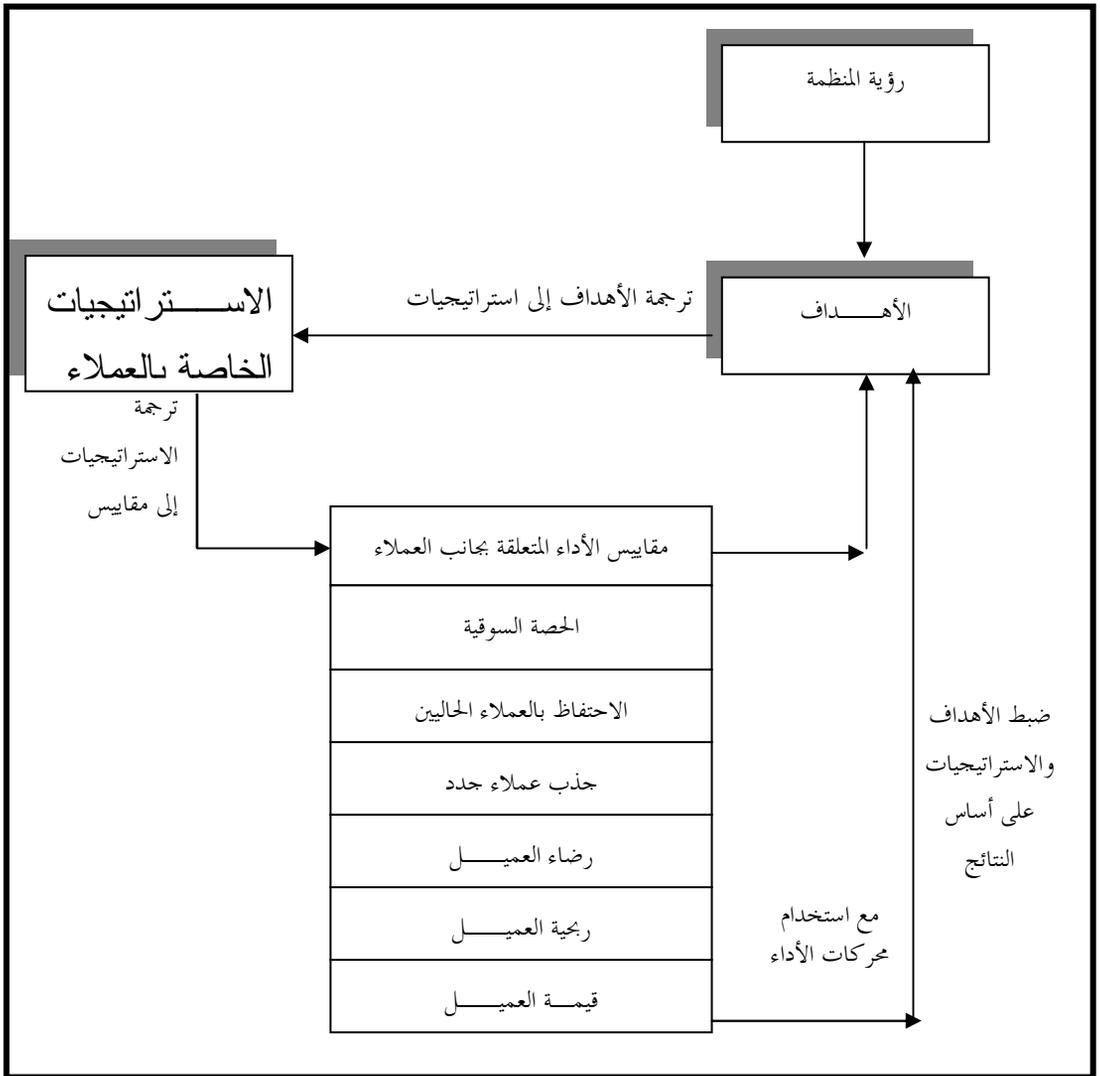
ويتضمن جانب سمات أو خصائص المنتج دوره الوظيفى بالنسبة للعملاء من حيث السعر والجودة والتميز والوقت، وترى الباحثة أنه يجب الإهتمام بجانب عمليات التشغيل الداخلى لأنها تمكن المنظمة من التميز وتحقيق القيمة التى يتوقعها العملاء منها بكفاءة وفعالية، كما أنه يجب إدخال جانب تكنولوجيا التصنيع والإبتكارات والإختراعات فى عمليات التشغيل الداخلى لأن هذا يؤدى إلى تفعيل جانب العملاء بالمنظمات مما يساعد على تحقيق احتياجات العملاء الحاليين والجدد مما يؤدى إلى تحقيق الأهداف المالية للمنظمة فى الأجل الطويل .

أما جانب العلاقة مع العملاء فمن أهمها : الإستجابة السريعة لمتطلبات العميل مع الاهتمام بمخدمات ما بعد البيع (الضمان - الصيانة - سياسات الائتمان - سرعة الإستجابة لشكاوى العملاء) ، مراعاة السلوك الإنسانى فى معاملة العملاء .

أما جانب السمعة أو الشهرة فيجب تعزيز شهرة المنظمة وتحسين الصورة العامة لها وتحسين العلاقات مع المجتمع المحيط بالمنظمة والحصول على نصيب أكبر من السوق وكسب ثقة العملاء ، لذلك يجب على المنظمات إبراز السمات التى يجب أن تتميز بها عن غيرها من المنظمات والتى تحقق لها إستراتيجيات التنافس كإستراتيجية التميز والتركيز وزيادة التكاليف .

ويمكن قياس قيمة العميل بالفرق بين المنافع التى يحصل عليها العميل وتكاليف الحصول على هذه المنافع، وكلما كانت المنافع تساوى أو أكبر من التكاليف كلما دل ذلك على القيمة التى يحصل عليها العميل، وكلما دل ذلك على رضاؤه على المنتج الذى حصل عليه .

والشكل التالى يوضح العلاقة بين رؤية المنظمة والأهداف الإستراتيجية ومقاييس الأداء المتعلقة بجانب العملاء



شكل رقم (٤)

العلاقة بين رؤية المنظمة والأهداف الإستراتيجية
ومقاييس الأداء المتعلقة بجانب العملاء

المصدر: من إعداد الباحث.

وخلاصة القول أنه يجب على إدارة المنظمة الإهتمام بجانب العملاء كأحد الأهداف الإستراتيجية التى تسعى إلى تفعيلها فى ظل البيئة الصناعية والتنافسية الحديثة، حيث يتم ترجمة هذه الإستراتيجيات إلى مقاييس الأداء السابق ذكرها، والتى بمقابلتها بالأهداف الإستراتيجية وعلى أساس النتائج التى يتم التوصل إليها يمكن التحقق من مدى نجاح إدارة المنظمة فى تحقيق فاعلية جانب العملاء الذى نهتم به فى هذا البحث وغيره من الأهداف الأخرى التى تتأثر وتؤثر فى تحقيق فاعلية جانب العملاء والتى تتضمن الجانب المالى والعمليات التشغيلية والنمو والتعلم.



النتائج والتوصيات

على ضوء الدراسة التحليلية لهذا البحث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج
والتوصيات التالية :

أولاً : نتائج البحث :

- تواجه بيئة الأعمال الصناعية فى مصر العديد من المعوقات التى تترك آثارها السلبية على جانب العملاء كهدف استراتيجى مما يعوق المنتجات الصناعية المصرية من أن تجد لها مكانا مناسباً فى ظل المنافسة فى السوق العالمى ، ومن أهم هذه المعوقات : عدم مسايرة تكنولوجيا الآلات والمعدات مع مثيلتها فى الدول الصناعية المتقدمة ، زيادة الفاقد والتالف والإنتاج المعيب وارتفاع تكاليف الإنتاج ، إهمال جانب العملاء بالمنظمات الصناعية لوجودها فى سوق شبه احتكارى ، القصور فى نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية ونظم المعلومات ، إلى غير ذلك من المعوقات .
- تتميز بيئة الأعمال الصناعية الحديثة بعدة سمات لا تتوافر فى البيئة المصرية والتى من أهمها : تزايد الاهتمام بمعايير الجودة الشاملة والاهتمام بالبعد البيئى الذى يحقق الاستخدام الأمن للمنتجات ، استخدام الأساليب والمداخل المحاسبية الإستراتيجية الحديثة لزيادة فاعلية جانب العملاء كهدف استراتيجى هام لنجاح الصناعة وقدرتها على المنافسة فى السوق العالمى ، إلى غير ذلك من سمات لا تتوافر فى بيئة الصناعة المصرية .
- تتكامل بعض المداخل والأساليب المحاسبية الحديثة مع بعضها البعض فى التركيز على تفعيل جانب العملاء بتلبية احتياجاتهم وتوفير المنتجات بالموصفات والخصائص والوظائف ومستوى الجودة المرغوب فيه مع تسليم هذه المنتجات لهم فى الوقت المحدد ، وهو ما يؤدى إلى المحافظة على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد وتحقيق رضائهم وولائهم وزيادة ربحيتهم . ومن

أهم هذه المداغل والأساليب أسلوب الوقت المحدد ، ومدخل إدارة الجودة الشاملة ، ومدخل التكلفة المستهدفة والأنظمة المعاونة له .

— إن المداغل والأساليب السابق ذكرها تتفق من حيث الأهداف المتمثلة فى تخفيض التكاليف وتصميم وتطوير المنتجات وتحسين الجودة بحيث تحقق رغبات واحتياجات العملاء .

— لا تتفق أوجه القصور فى نظم تقييم الأداء التى تعتمد على المقاييس المحاسبية التقليدية مع سمات وطبيعة المنافسة الشديدة فى السوق العالمى ، ومن أهم أوجه القصور : الطبيعة التاريخية لمؤشرات تقييم الأداء التقليدية التى تشير للماضى ولا تعكس الأداء فى المستقبل ، تجاهل بعض الجوانب الهامة فى القياس مثل رضا العملاء وولائهم ورحبتهم ومستوى الجودة وسلوك المنافسين ، التركيز على المقاييس قصيرة الأجل مما يحدث فجوة بين تطوير الإستراتيجيات وتطبيقها إلى غير ذلك من أوجه القصور .

— إن النتائج التى يمكن الحصول عليها من تطبيق مقاييس الأداء المرتبطة بجانب العملاء مع مراعاة تطبيق بقية الجوانب الأخرى فى القياس المتوازن للأداء توضح مدى كفاءة إدارة المنظمة فى تحقيق الأهداف الإستراتيجية والتى من بينها الإستراتيجيات الخاصة بجانب العملاء .

ثانياً : التوصيات :

توصى الباحثة بمايلى :

— دراسة معوقات تطبيق المداغل والأساليب المحاسبية الحديثة المتعلقة بجانب العملاء مع دراسة أسباب نجاح تطبيقها فى الدول الصناعية المتقدمة تمهيدا لإمكانية تطبيقها فى البيئة الصناعية فى مصر .

— تهيئة المناخ المناسب فى بيئة الصناعة فى مصر سواء من حيث سن تشريعات جديدة أو ضبط سلوك العاملين فى اتجاه تنمية السلوك الذى يتناسب مع احترام الوقت وسلامة الإنجاز والإتقان .

- الأخذ بتكامل عدد من المداخل والأساليب المحاسبية المتطورة طالما أنها تحقق هدف عام مشترك وهو فى حالتنا جانب العملاء كهدف إستراتيجى هام تسعى لتفعيله كافة المنظمات التى ترجو أن تأخذ مكانة مرموقة فى السوق العالمى، وهى المداخل والأساليب التى سبق الإشارة إليها .
- وضع برامج لتنمية وتنوع مهارات العاملين مع ضرورة توافر الكفاءات المدربة على التفكير المستقبلى، والعمل على تطوير التنظيمات الإدارية بحيث تتسق مع المتغيرات فى البيئة التنافسية واستخدام المداخل والأساليب والتقنيات الحديثة .
- إعداد برامج لمحاسبى التكاليف والمحاسبين الإداريين بحيث يكونوا على دراية وإلمام بالمداخل والأساليب المحاسبية الحديثة السابق الإشارة إليها .
- الاهتمام بمقاييس الأداء غير المالية المتصلة بجانب العملاء مع أهمية ربطها بأهداف وإستراتيجيات الإدارة .
- الاهتمام بتطبيق أسلوب القياس المقارن الذى يتبنى الممارسات والعمليات المتميزة فى المنظمات العالمية الرائدة لمعاونة المنظمات المصرية على التحسين المستمر لأدائها وهو ما يعمل على تفعيل جانب العملاء وتحقيق إستراتيجيات التنافس وهى : التميز والتركيز وزيادة التكاليف .

هوامش البحث

(١) راجع فى ذلك :

- د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، «إطار مقترح لنظام شامل لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية ، مدخل تكاملى فى ظل متغيرات البيئة المصرية» ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى ، العدد الأول ، يونية ١٩٩٨ .
- _____ ، «مدخل التكلفة المستهدفة فى مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجى لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية» ، المجلة العلمية ، كلية التجارة جامعة أسيوط ، العدد الثامن والعشرون ، يونيه ٢٠٠٠ .
- _____ ، «إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجى بهدف تعظيم قيمة المنشأة» ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى ، العدد الثالث ، ديسمبر ٢٠٠٣ .
- د. محمد بكرى عربى ، «إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطلب الإدارة الإستراتيجية فى القطاع الصناعى مع دراسة ميدانية» ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثانى ، إبريل ١٩٩٩ .
- د. نادية راضى عبد الحليم ، «تطوير نظم وأساليب المحاسبة الإدارية لدعم المزايا التنافسية فى ظل متغيرات بيئة الإنتاج» ، المؤتمر العلمى السنوى الثالث لكلية التجارة جامعة الأزهر - فرع البنات ، المزايا التنافسية فى المنطقة العربية - الواقع والمستقبل ، ديسمبر ١٩٩٩ .
- ميرفت أحمد يوسف ، «دراسة تحليلية للاتجاهات المعاصرة فى تطوير المحاسبة الإدارية بالتطبيق على قطاع الصناعة فى مصر» ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة الأزهر - فرع البنات ، ٢٠٠١ .

- د. نهال أحمد طه الجندى ، «مدخل مقترح لإدارة تكاليف البحوث والتطوير لدعم الميزة التنافسية بالقطاع الصناعى» ، رسالة دكتوراه غير منشورة فى المحاسبة ، كلية التجارة جامعة الأزهر – فرع البنات ، ٢٠٠٣ .
- نجوى متولى حسن ، إستراتيجية تطوير الأداء الإجتماعى بمنظمات الأعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، قسم إدارة الأعمال ، كلية التجارة جامعة الأزهر – فرع البنات ، ٢٠٠٦ .
- (٢) راجع فى ذلك :
- د. صفاء عبد الدايم ، «مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئى كبعد خامس فى منظومة الأداء المتوازن (BSC)» ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثانى ، سنة ٢٠٠٣ .
- هيام محمد صلاح عبد الفتاح ، «دور التكاليف فى ترشيد القرارات الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة» ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة الأزهر – فرع البنات ، ٢٠٠٣ .
- سليمان محمد عوض ، «إطار مقترح لنظام دعم قرارات سلسلة التوريد بالتطبيق على صناعة الأغذية» ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ٢٠٠٦ .
- Jansen, B., “Introduction to the ISO (14000) Family of Environmental Management Standards”. April, 2002. www.Environmental-expert.com/article611/article611.htm
 - Galhenage, P., “Supply chain plante: what is Jit Manufacturing”? Supply chain Management International Limited 2004. www.Supplychainplanet.com
 - Liker, J., “Japanese Education and it is Role in Kizen”, Becoming Lean, Productivity, Inc, Portland: OR, U.S.A, 1998, PP. 72-74.
 - Porter, E., “Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance”, New York, Free Press, 1985, PP. 85-91.
 - Gibson, K., & Martin, A., “Demonstrating Value Through the use of Environmental Management Accounting”,

Environmental quality Management, Spring, 2004, PP. 45-46.

(٣) راجع في ذلك:

د. محمد صلاح محمد أحمد وآخرون، «إدارة المواد»، بدون ناشر، ٢٠٠٦، ص ٣٠٠.

- _____, “Just-In-Time Manufacturing: Kanban System”, 2003-2004, PP. 1-2.
www.siliconfareast.com/jit.htm

٤- راجع في ذلك:

- Inventory Solutions Logistics Corp, “Just-In-Time Manufacturing: What is Jit?”, 2004, PP. 1-2.
www.inventorysolutions.org/def_jit.htm

- HSU, W., et al., “Information About Just-In-Time”, Iowa State University, 2002.
www.clubpom.com

(٥) راجع في ذلك :

- د. نجوى أحمد السيسى، «أثر تطبيق فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية»، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة القاهرة - فرع بنى سويف، العدد الأول، مارس ٢٠٠٤، ص ٦٢ - ٦٤.

- Siliconfareast, op.cit., pp. 1-2.

- Galhenage, P., and et al., “Supply Chain Planet: What is Jit Manufacturing?”, Supply Chain Management International Limited, 2004.
www.supplychainplanet.com

(٦) د. نجوى أحمد السيسى، مرجع سابق، ص ١٢٨.

(٧) راجع في ذلك:

- د. محمد عبد المحسن، «إدارة نظم الإنتاج»، بدون ناشر، ٢٠٠٣، ص ٨١-٨٥.

- _____ “Definition of Total Quality Management”, Integrated Quality Dynamics, Inc. 1998-2001, PP. 1-2.
www.iqd.com/hoshin_def.htm

- "Total Quality Management", 2002, P.1.
www.searchcio.techtarget.com

(٨) راجع فى ذلك :

- د. محمد عبد المحسن، مرجع سابق، ص ٨٢.

- DTI, Department of Trade and Industry, "From Quality to Excellence", PP. 4-5.
www.dti.gov.uk/quality/tqm
(9) Cooper, R., and Slagmulder, R., "Develop profitable New Product with Target Costing", Sloan Management Review, Cambridge, vol. 40, No.4, PP. 23-33.

(١٠) راجع فى ذلك :

- د. حسين محمد أحمد عيسى، «إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة، دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية»، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثانى ٢٠٠١، ص ٥١٢.

- ميساء محمود محمد، «دور التكاليف المستهدفة فى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية فى مدينة جدة»، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، ٢٣/٤١٤هـ/٢٠٠٢، ص ص ٧ - ٢٩.

- Kenneth, C., "Target Costing", DRM Associates, 2002, PP.1-4.
www.npd-solutions.com/target.html
- www.indiainfoline.com/bisc/acct.html
- www.consultacton.com
(11) Cooper, R., Slagmulder, "Target Costing and Value Engineering", Portland, OR: Productivity Press and Montvale, NJ: Institute of Management Accountants, 1997, PP. 165-186.

(١٢) د. نهال أحمد طه الجندى، مرجع سابق، ص ص ١٩٠ - ٢٠٩.

(١٣) د. جمال سعد الدين أحمد خطاب، «مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعى فى تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية»، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة القاهرة - فرع بنى سويف، العدد الأول، مارس ٢٠٠٤، ص ص ٢٨٧ - ٢٨٨.

(14) Hales, R., "Mix Target Costing QFD for Successful New Products", Marketing News, January, 1995, pp. 18-19.

(١٥) راجع في ذلك:

- Scapens, W., "Management Accounting: A Review of Contemporary Developments", Macmillan Education TD, 2nd, London, 1990, p.42.
- Andersen, A. "Practices and Techniques: Tools and Techniques for Implementing Target Costing, Statement No.466, US: Montvale, NJ: The Institute of Management Accountants, 1998, P.11

(١٦) راجع في ذلك:

- Ansari, S., et al., "Target Costing: The Next Frontier In Strategic Cost Management", 1st Ed, Irwin, London, 1997, pp. 133-135.
- Kenneth, C., "Customer-Focused Development with QFD", DRM Associates, 2002, pp. 1-8.
www.npd.solutions.com/qfd.html

- ميساء محمود محمد، مرجع سابق، ص ٦٣ .

(١٧) نهال أحمد الجندی، مرجع سابق، ص ٢٠٨ .

(18) Atkinson, A., Banker, S., Young, M., "Management Accounting", 2nd Ed., Prentice-Hall International, Inc., New Jersey, 1997, p.616.

(١٩) راجع في ذلك:

- www.encyclopedia.thefreedictionary.com
- www.ve.ida.org/velve.html
- Danny, K., and Fong, M., "Integration of Value Analysis and Total Quality Management: The Way A head in the Next Millennium", Total Quality Management, vol.11, No.2, March 2000. p.180.

نقلًا عن :

- د. سعاد حسن خضر، «الإتجاهات الحديثة في المحاسبة في مجال هندسة القيمة»، بحث غير منشور، كلية التجارة جامعة الأزهر - فرع البنات، ٢٠٠٥، ص ١٠.

(٢٠) راجع في ذلك:

- د. محمد مصطفى الجبالى، «نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلى تحليل القيمة وهندسة القيمة»، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد الأول، محرم ١٤١٩هـ/مايو ١٩٩٨، ص ص ٢٦ - ٢٩.

(٢١) راجع فى ذلك:

- Ansari, S., op.cit., pp. 154-156.
- Yoshikawa, T., "Cost Tables A Foundation of Japanese Cost Management", Journal of Cost Management, Fall 1990, p.30.
- Ansari, S., et al., op.cit., p. 33.

(٢٢) راجع فى ذلك:

- "Kaizen philosophy and kaizen Method", Value Based Management.net, 2004, p. 1.
www.valuebasedmanagement.net/methods_kaizen.html.

- "Deming Cycle (PDSA)", Value Based Management.net, 2004, p. 1.
www.valuebasedmanagement.net/methods_demingcycle.html.

(٢٣) عبير عبد المنعم أحمد، «إستخدام موازنة التطور المستمر فى تقييم الأداء وترشيده خطة الربح للوحدة الإقتصادية»، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠٠١، ص ١٢.

(٢٤) راجع فى ذلك:

- د. سمير أبو الفتوح صالح، "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، مدخل معاصر لدعم القرارات فى البيئة التنافسية"، المكتبة العصرية، المنصورة، ٢٠٠٠، ص ١٥١.

- نجلاء محمد أمين بخارى، «تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيده الأداء فى الأجل القصير - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية فى مدينة جدة» - رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، ١٤٢٥هـ / ٢٠٠٤، ص ص ٣٤ - ٣٦.

- Ansari, S., et al., op.cit., p.72.

(٢٥) راجع فى ذلك:

- د. توفيق محمد عبد المحسن، «إتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الأداء ستة سيجما وبطاقة القياس المتوازن»، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ٢٠٠٥-٢٠٠٦، ص ص ٢٣٣ - ٢٣٥.
- د. جمال سعد السيد أحمد خطاب، مرجع سابق، ص ص ٢٨٧ - ٢٨٨.
- www.benchmarkingnetwork.com
- (٢٦) د. ماجدة حسين إبراهيم، «إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور تكاليف دورة حياة المنتج»، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير ٢٠٠٠، ص ٣٤٤.
- (٢٧) راجع في ذلك:
- د. هالة الخولي، «إستخدام نموذج المقياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الإستراتيجي لمنشآت الأعمال»، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد السابع والخمسون، ٢٠٠١، ص ٤.
- د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، «إطار مقترح لنظام شامل لتقييم أداء الوحدات الإقتصادية - مدخل متكامل في ظل البيئة المصرية»، مرجع سابق، ص ٥٠.
- Kaplan, R., and Norton, D., "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review, Jan-Feb, 1996, PP. 75-85.
- (٢٨) راجع في ذلك:
- "The Balanced Scorecard", 2004, p.2.
www.seiconFarEast.com/balscorecard.htm
- Paul, A., "What is the Balanced Scorecard?", 1998, pp. 1-3.
www.balancedscorecard.org/basics/bscl.html
- د. نهال أحمد الجندى، «مدخل تكاملي للتحسين المستمر والتوازن بين التكلفة والجودة والكفاءة - مدخل مقترح للمنظمات العربية»، المؤتمر العلمى السنوى الدولى الثانى والعشرون، كلية التجارة جامعة المنصورة، إعادة هيكلة الاقتصاديات العربية فى ظل التحديات المعاصرة، القاهرة: ١٨-٢٠ إبريل ٢٠٠٦، ص ص ١٦-١٩.

(29) - Kaplan, R., and Norton, D., "Transforming the Balanced Scorecard From Performance Measurement to Strategic Management: Part II, Accounting Horizons, Vol.15, No. 2, 2001. pp. 147-160.

(30) - Webb., A., and Salterio, S., "The balanced scorecard: Rhetoric versus research: a properly Implemented program can help articulate and communicate strategy, CA Magazine, Toronto: Vol. 136, Iss, 6.Aug 2003. p.39.

(٢١) د. محمد رأفت محمد رشاد، «تطوير نظم معلومات مقاييس الأداء غير المالية»، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، إبريل ٢٠٠١، ص ٩.

- Grawford, D., and Scaletta, T., "The Balanced Scorecard and Corporate Social Responsibility: Aligning Nalues for Profit", CMA Management Hamilton: Vol. 79, iss.6, 2005, p.20.

(٢٢) راجع فى ذلك:

- Schwartz, J., "Balanced Scorecard versus Total Quality Management: Which is Better For Your Organization", oct 2005, p. 1. www.findarticles.com

(32) Kaplan, R., and Norton, D., "Using the Balanced Scorecard as a strategic Management system, op.cit., pp.75-76.

- Basnett, H., "Creating the strategy Focused Organization with the Balanced Scorecard". A Conference Report. Management Services, Vol. 45, No.3, March 2001, pp. 18-20.

نقلًا عن :

- د. نهال أحمد الجندى، «مدخل تكاملى للتحسين المستمر والتوازن بين التكلفة والجودة والكفاءة»، مرجع سابق، ص ١٧.

(٢٤) راجع فى ذلك:

- د. صفاء عبد الدايم، مرجع سابق، ص ٢١٧ - ٢٢٠.

(35) - Hansen, R., and Mowen, M., "Cost Management Accounting and Control", Thomson South-Western, Fifth Edition 2005, P. 590.

- Anonymous, "Nonfinancial Data can predict future profitability", New York, Vol. 108, iss.4, Apr 2006, p.57.

(٢٦) د. حسين موسى راغب، «مدخل الإستراتيجيات والنظم فى إدارة التسويق»، الطبعة الثانية، بدون ناشر، ٢٠٠٦، ص ٦٣.

(٣٧) راجع فى ذلك :

- إصدارات مركز قطاع معلومات الأعمال (وزارة الإستثمار)، ٢٠٠٦، ص ١ .
- www.bsic.gov.eg/mes.asp

- د. همت مصطفى هندی، «نموذج إستراتيجى للرقابة وتقييم الأداء فى ظل المتغيرات البيئية المعاصرة»، بحث مقدم إلى مؤتمر المحاسبة عن الأداء فى مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، ٦-٧ مايو ٢٠٠٠ .

(٣٨) إصدارات مركز قطاع معلومات الأعمال (وزارة الإستثمار)، مرجع سابق، ص ١ .

(٣٩) د. هالة الخولى، مرجع سابق، ص ١٢ .

(٤٠) المرجع السابق، نفس الصفحة .

(٤١) د. مبروك عبد المولى الهوارى، «رضاء العميل محدداته، أهميته والممارسات الإدارية اللازم لتحقيقه»، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الثانى ١٩٩٩، ص ١٦٦. نقلاً عن :

- Babin, J., and Griffin, M., "The nature of Satisfaction: An update Examination and Analysis", Journal of Business Research, Vol.41, 1998, P. 129.

(٤٢) راجع فى ذلك :

- William, B., "Customer Satisfaction Definition", Part 1, 2005, P.1. www.scantron.com

(٤٣) راجع فى ذلك :

- د. هالة الخولى، مرجع سابق، ص ١٢ .

- د. مبروك عبد المولى الهوارى، مرجع سابق، ص ١٦٨ .

(٤٤) راجع فى ذلك :

- Griffin, A., et al., " Best Practice For Customer Satisfaction in Manufacturing Firms", Sloan Management Review, Winter, 1995, PP. 95-97.

- برنامج دليل الأيزو (١٠٠٠٢) للتعامل مع العملاء، النيل هيلتون القاهرة، من ١٠ - ١٤ سبتمبر ٢٠٠٦ .

- www.setteclted.com

- (٤٥) د. نجوى أحمد السيسى، مرجع سابق، ص ٨٩.
- (٤٦) د. عاطق عبد المجيد عبد الرحمن، «إطار مقترح لنظام شامل لتقييم أداء الوحدات الإقتصادية - مدخل تكاملى فى ظل متغيرات البيئة المصرية»، مرجع سابق، ص ٦٦.
- (٤٧) د. صفاء محمد عبد الدايم، «إطار مقترح لإستخدام مدخل إدارة النشاط (ABM) لتحليل ربحية العميل - دراسة تطبيقية»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس ٢٠٠٠، ص ٤٠٤.
- (٤٨) المرجع السابق، ص ٤٠٥.
- (٤٩) راجع فى ذلك:
- منى محفوظ عمر، «دراسة تحليلية للتكاليف التسويقية وتوزيعها بإستخدام مدخل التكلفة على أساس الأنشطة مع التطبيق على القطاع الصناعى المصرى»، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة الأزهر - فرع البنات، ٢٠٠٥، ص ص ٩٧ - ١٠٥.
- Kaplan, R., and Norton, D., "Profit Priorities From Activity Based Costing", Harvard Business Review, May, June 1991, P. 133.
- Kaplan, R., " A Balanced Scorecard Approach To Measure Customer Profitability", August 2005, PP. 1-4.
www.hbswk.hbs.edu/item/4938.html
- Dimitris, N., "Strategic Business Planning For Accountants: Methods, Tools and Case Studies", Elsevier, 2006, PP. 424-429.
- (٥٠) د. صفاء عبد الدايم، «إطار مقترح لإستخدام مدخل إدارة النشاط لتحليل ربحية العميل - دراسة تطبيقية"، مرجع سابق، ص ص ٤١٠ - ٤١١.
- (٥١) د. هالة عبد الله الخولى، مرجع سابق، ص ص ١٢ - ١٣.
- (52) Kaplan, R., and Norton, D., «Using the Balanced Scorecard as Strategic Management System», op. cit., p.61.