

دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات

د. محمد حسن محمد عبد العظيم
قسم المحاسبة - كلية الإدارة والإقتصاد
جامعة الإمارات العربية المتحدة

ملخص البحث:

شهدت بيئة الأعمال على مدار العقدین الأخيرین تغيرات متلاحقة نتيجة للطفرة الهائلة في الاعتماد على نظم المعلومات واستخدام وسائل الاتصالات الحديثة والإفتتاح على الأسواق العالمية. ترتب على تلك التغيرات إحتدام المنافسة بين المنظمات ومحاولة كل منها تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في إستغلال ما لديها من موارد للسيطرة على الأسواق أو للحفاظ على مكانتها التنافسية، وتطلب الأمر أن يحصل المدراء على معلومات هامة ودقيقة تمكنهم من إدارة منظماتهم في ظل تلك العوامل المتشابكة.

شكك البعض في قدرة المعلومات المحاسبية على خدمة الأغراض الإدارية، لذا ظهرت عديد من محاولات تطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية لتتلائم مع الإحتياجات الجديدة للإدارة، ومن أبرز هذه المحاولات الكتابات التي نادت بالربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية للمنظمات في إطار أطلق عليه إسم المحاسبة الإستراتيجية.

يتناول هذا البحث مفهوم المحاسبة الإستراتيجية على أساس أنها المجال الذي يوضح كيفية إنعكاس أساليب الإدارة الإستراتيجية على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها. يوضح البحث التعريفات المختلفة للمحاسبة الإستراتيجية، ثم يتناول مراحل تطورها، والإتجاهات التي ظهرت لتفاعل المحاسبة مع الإدارة الإستراتيجية، وتركز الدراسة على تحديد إنعكاسات كل من تلك الإتجاهات على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها لتدعيم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات.

مشكلة البحث:

ثار جدل في أوائل الثمانينيات حول مدى فائدة المحاسبة والمعلومات المحاسبية، وأعلن (kaplan, 1983) عن تحفظاته بشأن عدم التطور في مجال المحاسبة، وزعم بأن المحاسبة حققت أقصى إنجازاتها في عام 1925 ثم بدأت تفقد أهميتها وبدأت المعلومات المحاسبية تصبح غير ملائمة، ونادى بضرورة تطوير مجال المحاسبة حتى يتم توفير معلومات تلائم الأغراض الإدارية المتطورة والتي تأثرت بالتغيرات السريعة في البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمات مع تعقد بيئة الأعمال وتزايد حدة المنافسة وإتساع نطاقها. بدأت الأصوات تنادي بضرورة تغيير طبيعة المعلومات التي توفرها المحاسبة والمهارات التي يمتلكها المحاسب وتغيير الدور الذي يلعبه من أجل تحقيق المنظمات لميزة تنافسية مستدامة، وظهرت العديد من المحاولات للربط بين تطورات مجال المحاسبة من جهة وبين الإدارة الإستراتيجية من جهة أخرى. أطلق البعض على تلك المحاولات إسم المحاسبة الإستراتيجية Strategic Accounting، وأطلق عليها البعض إسم المحاسبة بغرض تحقيق وضع إستراتيجي Accounting for Strategic Positioning، ولكن على الرغم من الكتابات التي ظهرت في الأدب المحاسبي في هذا المجال، مازالت هناك حالة من عدم الإتفاق على تعريف محدد للمحاسبة الإستراتيجية.

مر تطور مجال المحاسبة الإستراتيجية خلال عدة مراحل وضم العديد من المداخل التي حاول كل منها أن يطور مجال المحاسبة الإدارية لتوفر المعلومات التي تدعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات ومازالت المحاولات مستمرة في نفس الإتجاه، وكان لكل مدخل أسلوب في تحديد المعلومات التي يجب على المحاسبة توفيرها.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على المقصود بالمحاسبة الإستراتيجية على اعتبار أنها المجال الذي يربط بين المحاسبة من جهة و الإدارة الإستراتيجية من جهة أخرى، وتحليل الإتجاهات المختلفة في الأدب المحاسبي لدمج مجالي المحاسبة و الإدارة الإستراتيجية، ويمكن تحديد الأسئلة التي يحاول البحث الإجابة عنها فيما يلي:

1. ما هو المقصود بالإدارة الإستراتيجية والمحاسبة الإستراتيجية؟
2. ما هي المراحل التي تطور خلالها الربط بين المحاسبة و الإدارة الإستراتيجية؟
3. ما هي هوية إتجاهات دمج المحاسبة و الإدارة الإستراتيجية؟

توييب البحث:

لتحقيق هدف البحث تم توييبه على النحو التالي:

أولاً: المحاسبة الإستراتيجية في الأدب المحاسبي. تم في هذا الجزء تناول النقاط التالية:

- أ. تعريف الإدارة الإستراتيجية والمحاسبة الإستراتيجية.
 - ب. مراحل تطور الربط بين المحاسبة و الإدارة الإستراتيجية.
- ثانياً: إتجاهات دمج المحاسبة و الإدارة الإستراتيجية. تم في هذا الجزء تناول إتجاهان:
- أ. إتجاه الربط بين المحاسبة المالية و الإدارة الإستراتيجية.
 - ب. إتجاه الربط بين المحاسبة الإدارية و الإدارة الإستراتيجية.

محددات البحث:

يتناول البحث الجوانب النظرية فقط لعملية الربط بين المعلومات المحاسبية و الإدارة الإستراتيجية، ولم يتطرق الباحث إلى النواحي التطبيقية لإستطلاع الشركات المختلفة التي طبقت مفاهيم الإدارة الإستراتيجية ومدى إستفادتها من المعلومات المحاسبية. ويرى الباحث أن تلك النواحي التطبيقية تمثل مجالاً لمزيد من البحوث يمكن القيام بها مستقبلاً.

أولاً: المحاسبة الإستراتيجية في الأدب المحاسبي

أ. تعريف الإدارة الإستراتيجية والمحاسبة الإستراتيجية:

يعود مصطلح "إستراتيجية" إلى جذور عسكرية بدأت منذ عهد الحضارة اليونانية القديمة، ولكن عند إستخدامه في مجال المنظمات الحديثة يبدو مفهوم غير محدد ولا يوجد له تعريف موحد متفق عليه. يعرفها البعض بأنها تتعلق بالصورة الأكبر أو بالأمر الهامة مقارنة بالخطط قصيرة الأجل التي تتعلق بتحقيق الإستراتيجية (Mintzberg, 1987)، حيث يرون بأن الخطط قصيرة الأجل تهتم بالأمر المتعلقة بالكفاءة Efficiency، في حين تهتم الإستراتيجية بالأمر التي تتعلق بالفاعلية Effectiveness، ولكن ينتقد (Porter, 1996) هذه النظرة ويرى بأن التفرقة بين الإستراتيجية و الخطط قصيرة الأجل ليست دائماً واضحة، فما يمكن أن يمثل إستراتيجية لمنظمة معينة قد يكون خطة قصيرة الأجل لمنظمة أخرى، وإذا أخذ عنصر الزمن في الإعتبار فإن القرار قصير الأجل الذي يتم إتخاذه الآن قد يكون مصدراً لميزة إستراتيجية في المستقبل.

قدم (Chandler, 1962) أحد أقدم وأعم تعريفات إستراتيجية المنظمات حيث وصف الإستراتيجية بأنها "تحديد الأهداف الأساسية طويلة الأجل ثم التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف". يركز هذا التعريف على البعد طويل الأجل وعلى إهتمام الإستراتيجية بالمستقبل، ويتفق هذا التعريف مع نظرة (Zabriskie & Huell, 1991) التي تعرف الإستراتيجية بأنها الإهتمام بإختيار الأسواق المستقبلية التي يمكن أن تحقق نمو المنظمة، على خلاف الأنشطة التشغيلية التي تهتم بإدارة الموارد التي يتم إستثمارها بالفعل في الأسواق الحالية للمنظمة.

يركز إتجاه آخر لتعريف الإستراتيجية على المنافسة، بدأ ظهور هذا الإتجاه في كتابات (Porter, 1980, 1985) والذي يرى بأن الإستراتيجية التنافسية تهتم بخلق والحفاظ على الميزة التنافسية في كل مجالات الأعمال، ومن مؤيدي هذا الإتجاه (Ohmae, 1982) الذي يرى بأن إستراتيجية الأعمال هي كل ما يتعلق بالميزة التنافسية، فيدون وجود منافسين لا تكون هناك حاجة للإستراتيجية لأن الهدف الوحيد للإدارة الإستراتيجية – على حد قوله- هو تمكين المنظمة من أن تحقق بأقصى فعالية ميزة مستمرة عن منافسيها.

ينصب إهتمام الإتجاه الثالث لتعريف الإستراتيجية على أهمية التسويق والبيئة، فيعرفها (Stahl & Grigsby, 1991) بأنها مجموعة القرارات الإدارية التي تربط المنظمة ببيئتها وترشد أنشطتها الداخلية وتحدد أداؤها طويل الأجل، ويتفق هذا التعريف مع رأي (Herbert & Deresky, 1987) حيث يقرران بأن الهدف من إتخاذ القرارات الإستراتيجية هو إختيار المنظمة للسوق التي سوف تنافس فيها.

لا يوجد أيضاً تعريف متفق عليه لعملية الإدارة الإستراتيجية Strategic Management Process، حيث تعرفها النماذج النفعية Normative Models بأنها عملية تتضمن تحديد رسالة المنظمة Statement of Organization Mission؛ تحديد نقاط القوة والضعف Weaknesses؛ تحديد الفرص والتهديدات Opportunities and Threats؛ تصميم وتنفيذ الإستراتيجية Strategy Design and Implementation؛ ثم متابعة الإستراتيجية Strategy Control والتغذية المرتدة Feedback لنتائج تطبيق الإستراتيجية. (Hax & Majluf, 1984; Hamermesh, 1986)، ولكن يرى أنصار النماذج الوصفية Descriptive Models أن هذا التعريف يبسط الحقائق ويجعلها سطحية (Hicksan, 1987)، ويرون بأن الإدارة الإستراتيجية ليست عملية عمدية Deliberate Process ولكنها عملية طارئة ومجزأة بشكل كبير Highly Fragmented وتحتاج إلى جهد وعمل شاق للوصول إلى النجاح. ويرون بأن أهم القرارات الإستراتيجية تواجهها أحداث غير متوقعة تؤدي إلى تغيير مسار وإتجاه القرار.

ويميل الباحث إلى الإعتقاد بأن ملامح الإدارة الإستراتيجية يمكن تحديدها بالإعتماد على العناصر التي إشتملت عليها كل التعريفات السابقة معاً، فالإدارة الإستراتيجية تركز على البعد طويل الأجل من وجهة نظر المنظمة، وتهتم بالنواحي المستقبلية، وتحاول تدعيم موقف المنظمة التنافسي من خلال العمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة للمنظمة مقارنة بمنافسيها، وتعطي أهمية نسبية لوظيفة التسويق وأنشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة.

بنفس القدر من الجدل حول تفسير كلمة إستراتيجية والمشاكل التي واجهت تعريف عملية الإدارة الإستراتيجية؛ إشتمل الأدب المحاسبي على العديد من الإتجاهات بشأن تعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ويمكن تحديد ثلاثة معاني ينطوي عليها الأدب المحاسبي لهذا المصطلح، يستخدم أنصار الإتجاه الأول مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للإشارة إلى إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية وكمزاد لمصطلح المحاسبة من أجل تحقيق وضع إستراتيجي (Roslender, 1995, 1996; and Cravens & Guilding, 2000) الذين يعتبرونها إستكمالاً لسلسلة من الموضوعات شملت محاسبة التكاليف ثم المحاسبة الإدارية، ويرون بأنها تهدف إلى توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة للميزة التنافسية المستدامة، ويؤكدون على أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تمثل خروجاً بالمحاسبة عن تركيزها السابق على المعلومات الداخلية التاريخية وإتجاهاً نحو التركيز على النواحي الخارجية المستقبلية خصوصاً ما يتعلق بالمنافسين والعملاء والبيئة الخارجية.

يستخدم أنصار الإتجاه الثاني هذا المصطلح للإشارة إلى محاولات إدماج أدب الإستراتيجيات والمحاسبة الإدارية في نطاق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (Lord, 1996; Bhimani &

(Keshtvarz, 1999; and Guilding *et. al.*, 2000) ويمثل هذا الإتجاه التعريف الأكثر إنتشاراً لفهم معنى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. ويرى الباحث أن هذا الإتجاه لا يختلف كثيراً عن الإتجاه الأول لأن التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية نتجت عن محاولة إبتكار أساليب محاسبية جديدة توفر المعلومات التي تدعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات.

يقوم الإتجاه الثالث لتعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أساس الكتابات التي بدأها (Simmonds, 1981, 1982 & 1986) ثم سار على نفس نهجه (Bromwich, 1988 & 1990)، فقد إستخدم كل منهما مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بكثرة، ولكنهما إستخدماه بمفهوم يقوم على أنها نوع من المحاسبة أو أسلوب للمحاسبة يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة من أجل تدعيم الإدارة الإستراتيجية، ويعتبر Simmonds هو أول من أطلق مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على مجموعة من الأنشطة وأوصى بضمها إلى مجال عمل المحاسبة الإدارية، وعرفها بأنها "توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المنظمة ومنافسها كي تستخدم في صياغة ومراقبة إستراتيجية الأعمال"، ونادي Simmonds بأن المحاسبين الإداريين هم الأقدر على أداء تلك الأنشطة لأنهم يمتلكون المهارات والمفاهيم التي تمكنهم من توضيح أي تغييرات في موقف المنظمة التنافسي للإدارة العليا، وأكد أنه كي يقوم المحاسبون بتلك الأنشطة يجب عليهم أن ينموا ما يمتلكونه بالفعل من أدوات وأن يتعلموا كيفية الحصول على معلومات عن المنافسين، وأضاف أن المحاسب الإداري يمكن أن يوظف تحليل التعادل بإستخدام القدر الذي يحصل عليه من معلومات عن المنافسين. ويرى الباحث أن ما ينادي به Simmonds قد يعطي إنطباعاً بأن هناك وظيفة محددة بكل منشأة يقوم بها شخص يطلق عليه المحاسب الإداري. لا يتفق الباحث مع ذلك لأن المحاسبة الإدارية صفة وليست وظيفة، وقصر القيام بأنشطة المحاسبة الإدارية على شخص محدد يعني تنصل باقي العاملين بالمنظمة من مسئولية ممارسة تلك الأنشطة، لذا فإنه كان من الأفضل إستخدام مصطلح ممارسي أنشطة المحاسبة الإدارية بدلاً من مصطلح المحاسبين الإداريين.

من ناحية أخرى، أوضح Bromwich أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي محاسبة إدارية تركز على النواحي الخارجية وبالتالي تهتم بتوفير معلومات تتعلق بسوق المنتجات النهائية وتتناول تفصيلات عن المنتجات والمنافسين والعملاء. في نفس الإتجاه، أوضح (Wilson, 1995) أن الصفة الأساسية المميزة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي التفاعل مع إدارة التسويق، وبالتالي فهي تمثل مزيجاً فعالاً بين مفهوم ومجال كل من التسويق والمحاسبة الإدارية يهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمنظمة.

خلاقاً للإتجاه العام في الأدب المحاسبي والذي يقوم على الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية، حاول (Grundy, *et. al.*, 1998) ربط المحاسبة المالية بمجال الإدارة الإستراتيجية في نطاق ما أسموه بـ "المحاسبة المالية الإستراتيجية" وعرفوها بأنها عملية تحليل القوائم والتقارير المالية للمنظمة بإستخدام كل من الأساليب المالية والإستراتيجية، وأكدوا على أن هذا النوع من المحاسبة يبرز النظرة الإستراتيجية لتحديد كيفية توليد أو إستنفاد القيمة على مستوى المنظمة والصناعة ككل، ويرى الباحث أن هذا التعريف يتفق مع تعريف Chandler والذي يقوم على أن النظرة الإستراتيجية هي النظرة الشمولية للعديد من الجوانب والربط بينها وبين الأهداف الكلية للمنظمة، لكن يعاب على هذا الإتجاه أنه مبني بصورة أساسية على معلومات المحاسبة المالية عن أداء المنشأة في الماضي كما كان بالفعل وليس على أرقام الموازنات التي تعكس ما يجب أن يكون عليه الأداء في المستقبل وفقاً للإستراتيجية التي تنتهجها المنظمة.

مما سبق يمكن الإجابة على السؤال الأول من أسئلة البحث بأن هناك ثلاثة إتجاهات لتعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يقوم الأول على أساس أنها إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية بهدف توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة لميزة تنافسية، ويقوم

الإتجاه الثاني على أساس أنها نتاج دمج أدب الإستراتيجيات مع المحاسبة الإدارية. أما الإتجاه الثالث لتعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فيركز على التفاعل بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق والإهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية من أجل تحقيق المنظمة ميزة تنافسية. في إتجاه آخر، تتصف المحاسبة المالية الإستراتيجية بصفة الإستراتيجية بسبب نظرتها الشمولية وربطها لمعلومات المحاسبة المالية بالأهداف الكلية للمنظمة التي تسعى لتحقيقها في الأجل الطويل.

ب . مراحل تطور الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية:

يشتمل الأدب المحاسبي على العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير المحاسبة الإدارية وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها والتي تتمثل في المراحل الثلاثة التالية:

المرحلة الأولى: بدأت بصورة موسعة في أواخر الثمانينيات بعد تعبير Kaplan عن تحفظاته بشأن مدى ملائمة المحاسبة الإدارية، فقد جادل بعدم ملائمة Irrelevance المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية كي تعتمد عليها الإدارة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة، مرجع ذلك في رأيه تطوير وإتباع العديد من التقنيات الصناعية المستحدثة New Manufacturing Technologies بعد منتصف السبعينيات وعدم حدوث تطور ملموس في أساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة تلك التطورات، فلم توفر المحاسبة الإدارية أساليب مناسبة لقياس وإعداد تقارير للإدارة عن المعلومات المترتبة على تطبيق تلك الأساليب مثل زيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، التخفيض في الفترة اللازمة Improved Reduced Lead Times لإتمام العملية الإنتاجية، مدى تحسن مرونة المنتج Product Flexibility أو ريادة المنتج Product Leadership، وتمثل كل تلك المعلومات مصادراً لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمات (Kaplan, 1983, 1984 and 1988).

إتسمت تلك الفترة بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة الإدارية أبرزها محاسبة تكاليف النشاط ومجموعة أخرى مثل التحليل الإستراتيجي للتكاليف وحساب تكاليف الجودة وحساب تكاليف الطاقة. يتمثل العامل المشترك بين تلك الأساليب في أنها تم تصميمها لتوفر معلومات عن جوانب الأداء الداخلي للمنظمات التي أشار Kaplan إلى أهمية التركيز عليها كي تتجج المنظمة في الأسواق التنافسية الجديدة.

المرحلة الثانية: تضمنت صياغة ما يمكن وصفه بـ "مجموعات" من المداخل المترابطة تدرج تحت أساليب شاملة Generic Approaches لتكوين الوضع الإستراتيجي للمنظمات، فعلى سبيل المثال المحاسبة على أساس النشاط تمثل أسلوباً شاملاً يضم عدة مداخل مترابطة هي محاسبة تكاليف النشاط والمداخل الأخرى المتعلقة به مثل تحليل ربحية المستهلك Customer Profitability Analysis وتحليل الربحية المباشرة للمنتج Direct Product Profitability، وإعداد الموازنات على أساس النشاط وإعداد خرائط الأنشطة، ويتمثل العامل المشترك بين تلك المداخل في أنها تركز جميعاً على النشاط.

يطلق (Roslender, 1995) على المجموعة الثانية من المداخل المترابطة مصطلح "المحاسبة عن التكنولوجيا الصناعية المتقدمة" وتضم المحاسبة عن تكلفة الجودة وتحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis ومجموعة من المداخل المثيلة منها نظرية المحددات Theory of Constraints، الأداء المقارن (المرجعي) Benchmarking، والتحسين المستمر للأداء Continuous Performance Improvement.

يجمع بين تلك الأساليب عاملاً مشتركاً هو البحث عن التميز التشغيلي Operational Excellence من أجل تقديم قيمة أفضل للعملاء، وتعتمد مداخل هذه المجموعة على موضوعات ومفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات.

تضم المجموعة الثالثة من المداخل الشاملة مجموعة الأساليب التي تندرج تحت إطار ما يمكن أن يطلق عليه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، تضم هذه الأساليب أفكاراً ومفاهيماً مستمدة من المحاسبة الإدارية ومن إدارة التسويق. تشمل أساليب تلك المجموعة تحليل موقف المنافسين، محاسبة التكاليف المستهدفة، والمحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتجات، وتستفيد هذه الأساليب من معلومات تحليل مواصفات المنتجات، وتحليل سلسلة القيمة، وتتضح من طبيعة أساليب هذه المجموعة أنها أكثر تركيزاً على النواحي الخارجية للمنظمة مقارنة بالمجموعتين السابقتين.

المرحلة الثالثة: يرى (Roslender & Hart, 2002) أن أهم ما يميزها هو صياغة مجموعة من الفلسفات الإدارية *Managerial Philosophies*، حققت ثلاثة منها "صدى محاسبي" واضح هي الإدارة على أساس النشاط، وإدارة التكلفة الإستراتيجية، وإدارة التكلفة المستهدفة. يوجد تداخل واضح بين تلك الفلسفات الثلاثة ولكن لكل منها طريقة مختلفة لدمج مجموعة من الأساليب والمفاهيم والموضوعات، وبالتالي لكل منها طريقة مختلفة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنظمات.

مما سبق يمكن الإجابة على السؤال الثاني من أسئلة البحث بأن الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية تم من خلال ثلاثة مراحل، تميزت المرحلة الأولى بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمنظمة بما يساعد التأكيد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية، وتتفق مواصفات تلك المرحلة مع تفسير المدخل الانتقادي لنشأة المحاسبة الإستراتيجية.

تم خلال المرحلة الثانية تطوير مجموعات من المداخل المترابطة بهدف تدعيم الموقف الإستراتيجي للمنظمة، فتم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط، ومجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات، ومجموعة ثالثة من المداخل تركز على النواحي الخارجية لأداء المنظمة وتربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق.

أما المرحلة الثالثة، فقد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، وتتفق المرحلتين الثانية والثالثة مع تفسير المدخل التقليدي لنشأة المحاسبة الإستراتيجية فقد تم في كل منهما تطوير مجموعة من الأساليب والأدوات التي تهدف إلى تحسين أداء المنظمات، وقد تم تناول هذه الأساليب والأدوات بالتفصيل في تحليل للكتابات المختلفة التي استهدفت دمج المحاسبة مع الإدارة الإستراتيجية وذلك في الجزء التالي من الدراسة.

ثانياً : اتجاهات دمج المحاسبة والإدارة الإستراتيجية

تمثل الإتجاه العام في الأدب المحاسبي عند الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على المحاسبة الإدارية والتوصل إلى أدوات وأساليب للمحاسبة الإدارية تتصف بالإستراتيجية، ولكن خروجاً على هذا الإتجاه حاول بعض الكتاب الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلقوا عليه اسم المحاسبة المالية الإستراتيجية.

يتم في هذا الجزء من البحث عرض الكتابات التي تناولت المحاسبة المالية الإستراتيجية ثم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وفقاً لرأي كل من رواد هذا المجال ويتم تحديد ما يوفره كل أسلوب من المعلومات التي يمكن أن تدعم الإدارة الإستراتيجية للمنظمات.

أ. إتجاه الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية:

أفرد (Grundy, et. al., 1998) فصلاً في كتابهم "استكشاف الإدارة المالية الإستراتيجية" بعنوان المحاسبة المالية الإستراتيجية لمحاولة الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية حيث يرون بأن القوائم المالية التي يتم إعدادها في مجال المحاسبة المالية تتضمن قدراً هائلاً من المعلومات

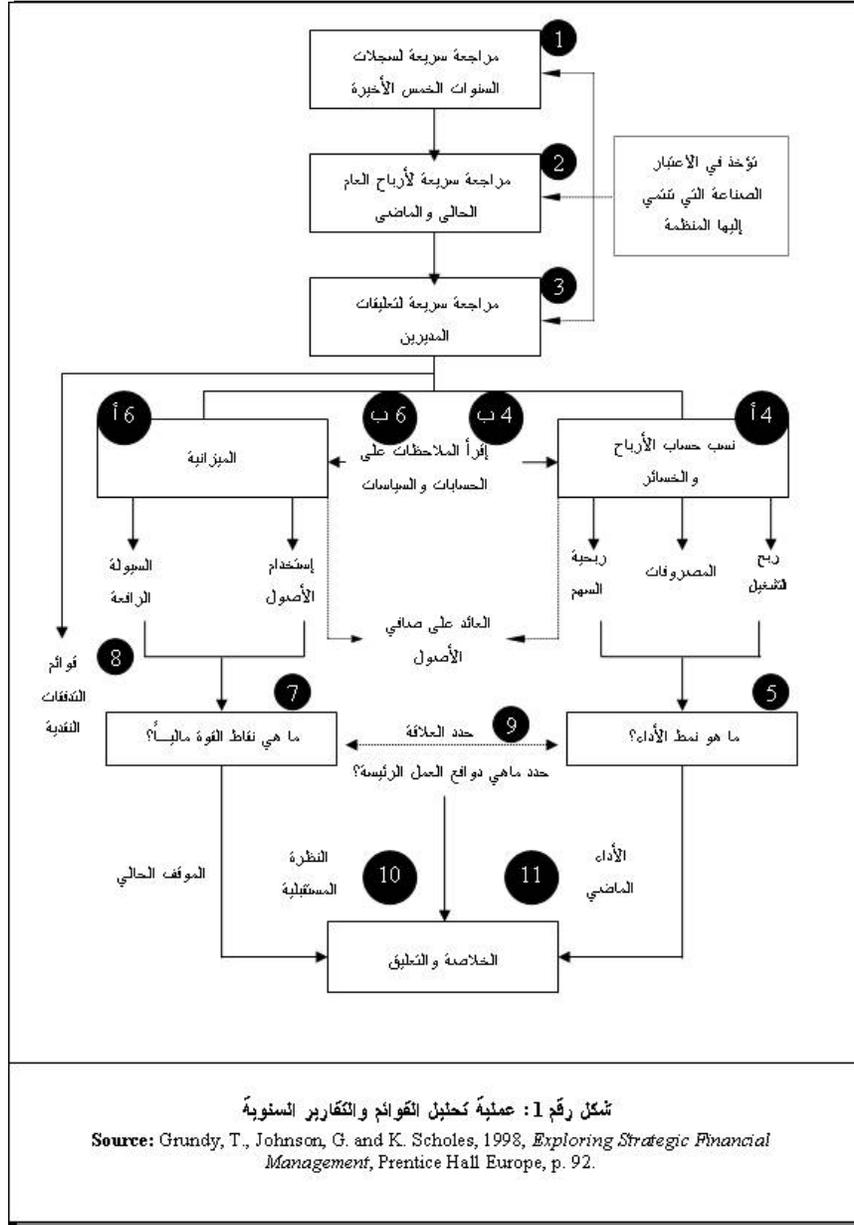
المفيدة مالياً وإستراتيجياً، ويؤكدون بأنه يمكن الاستفادة بشكل كبير من نسب التحليل المالي إذا تم مزجها بالتحليل الإستراتيجي في عملية واحدة أطلقوا عليها إسم المحاسبة المالية الإستراتيجية، ويرون بأن تلك العملية تتيح نظرة أكثر عمقاً وشمولاً عن أداء المنظمة وموقفها ومستقبلها، ويضيفون بأنه يمكن الاستفادة من تحليل القوائم المالية في العديد من الأغراض الإستراتيجية وعلى وجه الأخص ما يلي:

- صياغة أو تشكيل إستراتيجية المنظمة لدعم واختبار تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف والفرص والتحديات.
 - فهم إستراتيجية المنافسين الرئيسيين وتحديد نقاط قوتهم ونقاط ضعفهم والفرص المتاحة لهم والتحديات التي تواجههم، وأحياناً نواياهم الإستراتيجية.
 - فهم أعمق لموقف العملاء الرئيسيين وإحتياجاتهم الحالية والمستقبلية.
 - تقييم الأساليب المختلفة التي يمكن أن تتبعها المنظمة للنمو خاصة عن طريق السيطرة على شركات جديدة أو الإنماج مع شركات أخرى.
- يرى الباحث أن تلك الإستخدامات تحتاج إلى مزيد من التوضيح، فالدراسة لم توضح على نحو تفصيلي كيف تستخدم معلومات القوائم المالية في صياغة الإستراتيجية أو كيف يتم تحليل القوائم المالية للمنافسين لإستشفاف نواياهم الإستراتيجية، كما أن القوائم المالية للمنظمة التي تنتج عن المحاسبة المالية لا تتضمن عادةً معلومات عن العملاء وإحتياجاتهم الحالية أو المستقبلية، وبالتالي فإن المعلومات التي يحصل عليها المدراء من قوائم المحاسبة المالية غير كافية في حد ذاتها بل يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي غالباً يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة.
- ينادي أيضاً (Grundy, et. al., 1998) بأن المحاسبة المالية الإستراتيجية أداة هامة لفهم وتقدير آثار التغييرات الإستراتيجية في المنظمة وتقييم مدى كفاءة تطبيقها، ويستدعي ذلك الإجابة على الأسئلة التالية خلال مرحلة مراجعة القوائم المالية السنوية:
- مالذي يظهره التقرير السنوي للشركة عن قيام الإدارة في الفترة الماضية بتطبيق التغيير الإستراتيجي؟
 - ما هو الأثر المالي المتوقع (بالتحسن أو التدهور) من مبادرات التغيير الإستراتيجي الحالية داخلياً وخارجياً؟
 - ما مدى فهم الإدارة العليا بالمنظمة (من خلال نظرتهم وملاحظاتهم الواردة في التقرير السنوي) للمشكلات والقيود ونواحي عدم التأكد التي غالباً سيواجهونها مستقبلاً عند تطبيق التغيير الإستراتيجي؟
 - ما هي الفجوات أو التحديات الواضحة؟ وكيف تخطط الإدارة للتغلب عليها؟
 - أكد (Grundy, et. al.) على أن فحص النسب المالية وتحليلها إستراتيجياً يتيح للمديرين فهماً أعمق لأداء المنظمة وموقفها ومستقبلها، وقد عرضوا نموذجاً لعملية تتكون من إحدى عشر مرحلة تدمج التحليل المالي والتنظيمي للوصول إلى فهم مالي وإستراتيجي متكامل للمنظمة (يوضح الشكل رقم 1 تلك العملية).
- يعتقد الباحث أنه يمكن إنتقاد النموذج المشار إليه على إعتبار أنه لا يربط في الحقيقة بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية، لأن جزء جوهري منه مبني في الأساس على إستخدام نسب التحليل المالي التي قد تخرج عن نطاق المحاسبة المالية وتندرج تحت أساليب المحاسبة الإدارية لأن تلك النسب لا تدرج بالقوائم المالية التي تمثل الناتج النهائي للمحاسبة المالية وإنما يتم قياسها وتحليلها بهدف مساعدة الإدارة على أداء وظائفها. بالإضافة إلى ذلك قد يصعب الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية لأن المحاسبة المالية يتمثل محور تركيزها في إعداد تقارير تخدم الأطراف

الخارجية وتتصف بالإجمالية وتتناول في الأساس أحداثاً تاريخية بما يتناقض مع محور تركيز الإدارة الإستراتيجية التي تهتم بتوفير معلومات تفصيلية لأطراف داخلية تخدم إتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل.

من ناحية أخرى، يرى الباحث أن إضفاء صفة الإستراتيجية على هذا النموذج قد يكون مرجعه الأسباب التالية:

- إنجاز المراحل الثلاثة الأولى، مراجعة سجلات السنوات الخمس السابقة ومراجعة أرباح العام الحالي والماضي ومراجعة تعليقات المديرين، يقوم المحلل بإنجازها أخذاً في الإعتبار ظروف الصناعة التي تنتمي إليها المنظمة، ويتفق ذلك مع الإتجاه السائد بربط الإستراتيجية بمراعاة ظروف المنافسة بالسوق التي تعمل بها المنظمة.
- النظرة الشمولية التي تنطوي عليها المرحلة التاسعة والتي يتم خلالها تحديد العلاقة بين نمط أداء المنظمة ونقاط القوة المالية التي تتمتع بها، ويتم إنجاز هذه المرحلة إعتقاداً على تحليل شامل لكافة مؤشرات التحليل المالي التي يتم حسابها لتوضيح العلاقات بين عناصر حساب الأرباح والخسائر والميزانية.
- النظرة المستقبلية التي تتضمنها المرحلة العاشرة والتي يرى الباحث ضرورة أن يتم خلالها تحديد المسار الذي يجب أن تتبعه المنظمة مستقبلاً لتنفيذ إستراتيجيتها طويلة الأجل من خلال إعداد الموازنات التخطيطية طويلة وقصيرة الأجل والتي تفصل للمستويات التنفيذية الأهداف المطلوب تحقيقها.



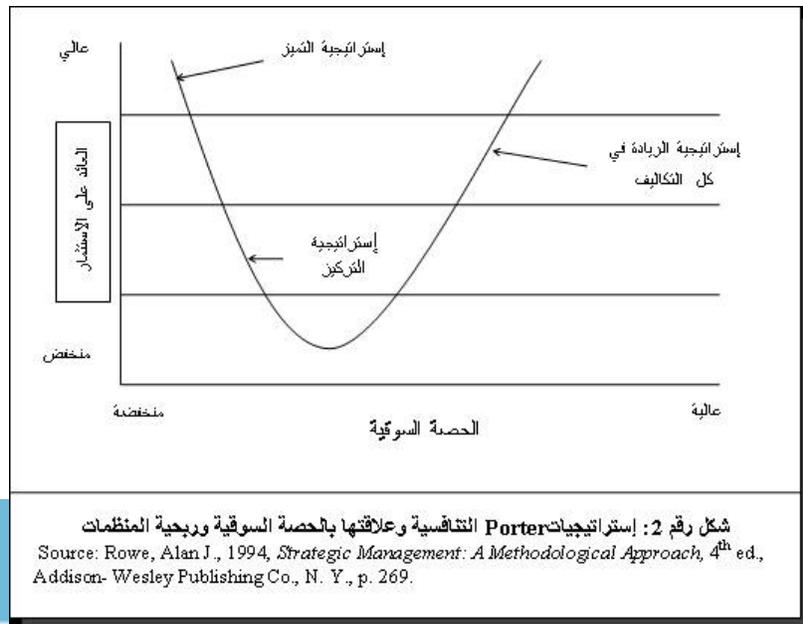
ب. إتجاه الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية:

ب.1. الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية على أساس كتابات Porter:

إستند العديد من كتاب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى كتابات (Porter, 1980 & 1985) عن الإستراتيجيات العامة التي تحقق للمنظمات الميزة التنافسية، فقد أوضح أنه يمكن للمنظمة أن تتبع إحدى إستراتيجيات تنافسية ثلاث هي إستراتيجية الريادة في كل التكاليف Overall Cost Leadership، وإستراتيجية التميز Differentiation، وإستراتيجية التركيز Focus. تركز إستراتيجية الريادة في كل التكاليف على تخفيض تكلفة مدخلات الإنتاج مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المنافسون، وتهتم إدارة المنظمات التي تطبقها بتخفيض تكاليف جميع أنشطتها مثل الإنتاج والتمويل والأفراد والتسويق والبحوث والتطوير، وتعد تلك الإستراتيجية هي الأكثر إنتشاراً على مستوى العالم ولاقت رواجاً كبيراً خلال السبعينيات عندما ظهرت فكرة منحنيات الخبرة. يحقق إتباع هذه الإستراتيجية للمنظمة مركزاً تنافسياً أفضل وعائداً أعلى للإستثمار (Wilson, 1990). تقوم إستراتيجية تميز المنتج على أساس إستمرار المنظمات في المنافسة عن طريق تقديم سلع أو خدمات تتمتع بخصائص جذابة تدفع العميل إلى تفضيلها عن السلع والخدمات التي يقدمها المنافسون، ويهتم Porter أيضاً بتحديد أسعار بيع تلك السلع والخدمات، ويرى بأنه كي تستمر إستراتيجية المنظمة بنجاح يجب أن تأخذ في إعتبارها سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي أنه يجب أن تحدد المنظمة بدقة ما يضيفه المنتج المتميز الذي تقدمه إلى قيمة العميل، ومن أبرز خصائص هذا المنتج الشكل وتصميم المنتج وتقديم خدمة متميزة للعميل وتوفير شبكة المتاجر.

يرى الباحث أن إتباع أي منظمة لسياسة التميز يستلزم أن تتوفر لديها معلومات موثوق بها عن السوق الذي تعمل به فيجب أن تحصل على معلومات عن العملاء وعن العروض التي يقدمها المنافسون، ويعتبر المصدر الواضح للحصول على تلك المعلومات هو إدارة التسويق والمبيعات، ولا يمكن أن نتوقع ممن يمارس أنشطة المحاسبة الإدارية أن يوفر هذه المعلومات، ولكن يتمثل دوره في تحديد الموقف التنافسي للمنظمة في ضوء المعلومات التي يحصل عليها عن العملاء والمنافسين، وبالتالي يجب أن يعمل بالتنسيق مع إدارة التسويق لتحقيق هذا الهدف.

تقوم الإستراتيجية التنافسية الثالثة التي يمكن أن تتبعها المنظمات، إستراتيجية التركيز، على أساس إختيار شريحة من العملاء والتركيز عملياً على الوفاء باحتياجاتهم المتميزة التي تختلف عن إحتياجات باقي العملاء من خلال تخصيص خطوط إنتاجية لمنتج محدد أو التركيز على سوق معين، فمثلاً ركزت إحدى شركات إنتاج الورق على إنتاج كمية قليلة من الورق بنوعية ممتازة وبتكلفة أقل من منافسيها مما يجعلها تتميز في السوق، وإحدى شركات مستحضرات التجميل إنتهجت إستراتيجية تركيز لإنتاج منتجات تجميل ومنتج خاص للعناية بشعر المستهلكين ذوي البشرة السوداء وحققت ميزة تنافسية نتيجة تجاهل منافسيها لهذه الفئة من المستهلكين (Wheelen & Hunger, 2002). نادى (Rowe, 1994) بأن نجاح المنظمة في تطبيق إحدى الإستراتيجيات التنافسية العامة ينعكس على حصتها السوقية وربحيتها على النحو الذي يبينه شكل رقم (2).



يتضح من الشكل رقم (2) أن إختيار المنظمة لإستراتيجية تنافسية محددة ينعكس على ربحيتها وحصتها السوقية بصورة واضحة، فإستراتيجية التميز تحقق أعلى مستوى للعائد على الإستثمار لأنها تقوم على إنتاج منتج مبتكر ذو جودة عالية يتمتع بمواصفات تجبر فئة محددة من المستهلكين على شراؤه بالسعر الذي تحدده المنظمة، وغالباً لا تكون هناك منافسة في إنتاج هذا المنتج لفترة زمنية تتفاوت حسب طبيعته وحجم الطلب المتوقع عليه. من ناحية أخرى، تحقق إستراتيجية التركيز أدنى مستوى من العائد على الإستثمار لأنها تقوم على أساس التركيز على نوعية مختلفة من المنتجات التي قد لا ترغب الشركات المنافسة في إنتاجه، وتحقق هذه الإستراتيجية قدراً أكبر من الحصة السوقية مقارنة بإستراتيجية التميز.

أما إستراتيجية الريادة في كل التكاليف فهي تحقق أعلى نصيب من الحصة السوقية لأنها تقوم على أساس محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج والتسويق إلى أدنى مستوى ممكن وبالتالي تتيح للمنشأة تحقيق مركزاً تنافسياً أفضل في السوق.

تحاول كل منظمة بالطبع إختيار الإستراتيجية التي تحقق لها أقصى ربح وأفضل وضع تنافسي ممكن، لكن يتوقف هذا الإختيار على مدى توافر مهارات وموارد محددة وإتخاذ إجراءات تنظيمية ورقابية متنوعة، يوضح الجدول رقم (1) متطلبات تنفيذ كل إستراتيجية.

المتطلبات التنظيمية	الموارد والمهارات المطلوبة	الإستراتيجيات التنافسية العامة
رقابة مشددة على التكاليف، تقارير رقابية مفصلة ومنكررة، هيكل التنظيم والمسئوليات، نظام حوافز على أساس تحقيق الأهداف المحددة.	إستثمارات رأسمالية كبيرة، مهارات هندسية في عمليات الإنتاج، رقابة مكثفة على القوي العاملة، نظام توزيع منخفض التكلفة.	الريادة في كل التكاليف
تنسيق وثيق بين وظائف البحوث والتطوير والإنتاج والتسويق، حوافز على أساس نوعية الإنتاج وليست كميته، إستقطاب العمالة الماهرة والعلماء والأفراد المبدعين.	قدرات تسويقية عالية، نزعة إبداعية، هندسة إنتاجية متطورة، قدرة على البحث والتطوير، سمعة متميزة في النوعية أو القيادة التكنولوجية، حلقات وصل مع المهارات التي يمكن الحصول عليها من المنظمات الأخرى، تعاون وثيق بين قنوات التوزيع.	التميز
خليط مما جاء أعلاه موجه نحو الهدف الإستراتيجي المحدد.	خليط مما جاء أعلاه موجه نحو الهدف الإستراتيجي المحدد.	التركيز
جدول رقم 1: متطلبات تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية العامة Source: Certo, S. C. and Peter, J. P., 1990, <i>Strategic Management: A Focus on Process</i> , McGraw-Hill, Int. ed., p. 103.		

في دراسة أخرى (منصور، 2002) تم الربط بين المداخل المختلفة لإدارة التكلفة Cost Management Emphases وكل من إستراتيجية الريادة في كل التكاليف وإستراتيجية التميز،

وإعتمدت الدراسة على دراستي (Govindarajan, 1986) و (Shank, 1989) وعرضت العلاقة بين تلك المداخل والإستراتيجيات في جدول رقم (2).

الخيارات الإستراتيجية الأولية		مداخل إدارة التكلفة
إستراتيجية التميز السلعي	إستراتيجية الريادة في كل التكاليف	
عديم الأهمية	هام جداً	1. دور التكاليف المهندسة Engineered Product Cost في قياس وتقييم الأداء
متوسطة إلى منخفضة	مرتفعة إلى مرتفعة جداً	2. أهمية إستخدام أساليب الموازنة المرنة للرقابة على عناصر التكاليف الصناعية
متوسطة إلى منخفضة	مرتفعة إلى مرتفعة جداً	3. الأهمية المدركة للإلتزام بتقديرات الموازنة التخطيطية
حتمي لتحقيق النجاح	غالباً لا يتم بشكل رسمي	4. أهمية تحليل تكاليف التسويق
منخفضة	مرتفعة	5. أهمية قياس تكلفة الإنتاج كأحد مدخلات قرارات التسعير
منخفضة	مرتفعة	6. أهمية تحليل تكاليف المنافسين
<p>جدول رقم 2: المداخل المختلفة لإدارة التكلفة وفقاً للإستراتيجيات المطبقة في مجال المنافسة (Source: Govindarajan, V., 1986, Decentralization, Strategy and Effectiveness of Strategic Business Units in Multibusiness Organizations, Academy of Management Review, Vol. 11, No. 4, October, pp. 844- 856)</p>		

يستخلص الباحث من الجدول رقم (2) أن تطبيق كل إستراتيجية للتعامل مع المنافسة يتطلب من المنظمة إستخدام مداخل مختلفة لإدارة التكاليف، وبالتالي توفير نوعية مختلفة من المعلومات، فإستراتيجية الريادة في كل التكاليف تحتاج بشكل أكبر التركيز على إستخدام الموازنات لرقابة عناصر التكاليف الصناعية وترتكز على التحكم في تكاليف مدخلات الإنتاج من أجل تخفيض التكلفة وتهتم بقدر كبير بتحليل تكاليف المنافسين، أما إستراتيجية التميز فتتطلب الحصول على معلومات مالية وغير مالية عن جودة المنتج وتستهلك تحليل تكاليف التسويق والحصول على معلومات عن المنافسين، وقد أكدت دراسة (Bains & Smith, 2003) على أن تزايد حدة المنافسة ترتب عليه إتجاه معظم المنظمات للتركيز على سياسة التميز، وقد أثر ذلك على التقنيات الصناعية الحديثة وعلى الممارسات المتقدمة للمحاسبة الإدارية وعلى التصميم التنظيمي Organizational Design، وأدت تلك التغييرات الثلاثة إلى الإعتماد بشكل أكبر على المعلومات غير المالية.

ب. الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في كتابات Simmonds:

يعتبر Simmonds أول من أطلق مصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" عام 1981، على مجموعة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي أوصى بضمها إلى عمل المحاسب الإداري، وبالتالي فإنه أول من أرسى أسس هذا النوع الجديد من المحاسبة والذي يعمل على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، لكن هذا الشكل الجديد من المحاسبة يقوم على تحليل الموقف التنافسي ويمثل خروجاً عن الإتجاه العام لموضوعات المحاسبة الإدارية المعاصرة في ذلك الوقت لأن قدر كبير من المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتوفيرها - عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية وإستغلال الموارد - تبعد عن النطاق المعتاد للمحاسبة الإدارية، وينادي Simmonds بأن مديري التسويق يمكنهم القيام بشكل أفضل بتقدير

الموقف التنافسي للمنظمة، ولكن الباحث يرى بأنه يتوجب على المحاسبين عدم ترك هذا المجال بالكامل لمديري التسويق وإنما يجب أن يشاركوا في الحصول على تلك المعلومات الهامة وتوظيفها لإتخاذ القرارات التي تساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.

ب.3. الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في كتابات Simons:

تناول Simons في كتاباته الربط بين المحاسبة الإدارية والإستراتيجية بصورة مباشرة، وتتمثل مساهمته الأساسية في هذا المجال في دراستين نشرهما عن العلاقة بين إستراتيجية المنظمة ونظم المتابعة التي تطبقها. تم في الدراسة الأولى (Simons, 1987) إستكشاف العلاقة بين نظم المتابعة ذات الأسس المحاسبية Accounting Based Control Systems من جهة وإستراتيجيات المنظمة من جهة أخرى في إطار نظرية الإرتباط Contingency Theory. إعدمت الدراسة على التصنيف الذي حدده (Miles & Snow, 1978) لأنواع إستراتيجيات الأعمال التي يمكن أن تتبعها المنظمة والتي تتمثل في إستراتيجية المدافع Defender Strategy، وإستراتيجية المنقب Prospector Strategy، والإستراتيجية المهجنة Hybrid Strategy. أوضحت هذه الدراسة أن المنظمات التي تتبع إستراتيجية المدافع تركز على الريادة في كل التكاليف وجودة خدمة العملاء وتهتم بقدر محدود بتطوير المنتج والسوق، أما المنظمات التي تتبع إستراتيجية المنقب فتهتم بصورة أكبر بالسوق وتسعى دائماً لخلق فرص سوقية جديدة وتعتمد بقدر كبير على الإبداع والإبتكار، وتطبق المنظمات التي تتبع الإستراتيجية المهجنة مزيجاً من عناصر الإستراتيجيتين السابقتين معاً. أوضحت الدراسة أن المنظمات التي تتبع إستراتيجية المدافع تستخدم نظم المتابعة ذات الأسس المحاسبية بكثافة أقل من مثيلاتها التي تتبع إستراتيجية المنقب والتي تهتم بصورة كبيرة بالتنبؤ ببيانات عن المستقبل ويوضع أهداف للموازنات وتتابع باستمرار النواتج.

إستبدلت الدراسة الثانية (Simons, 1990) منظور الإرتباط بمحاولة لبناء نموذج على أساس حالة تحليلية مفصلة، وتناولت الدراسة قدراً أكبر من رموز السياسات الإدارية التي وردت في كتاب (Porter, 1980)، وناقشت الدراسة الإختلاف بين إستراتيجية الأعمال Business Strategy وإستراتيجية المنظمة Corporate Strategy. أوضحت الدراسة بصورة أساسية أنه يجب النظر إلى الإستراتيجية على أنها عملية Process، ورفضت الدراسة الفصل بين صياغة الإستراتيجية Strategy Formulation وتطبيق الإستراتيجية Strategy Implementation وبدلاً من التركيز على إنعكاسات الإستراتيجية على نظم المتابعة ركزت الدراسة على طرق تفاعل الإستراتيجية مع نظم المتابعة الإدارية.

ب.4. الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية على أساس كتابات Hiromoto عن إدارة التكلفة المستهدفة:

بدأ ظهور أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة Target Cost Management في أواخر الثمانينيات (Hiromoto, 1988; Sakurai, 1989; and Yoshikawa et al., 1989)، حيث كان الهدف منه أن يصبح بديلاً لأسلوب المحاسبة عن تكاليف النشاط الذي إستحوذ على قدر من الشهرة والإهتمام، يرى مؤيدو هذا الأسلوب أنه يتمتع بالعديد من الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية وعن الأساليب المستحدثة لمحاسبة التكاليف لأنه يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية Effective Total Cost Management.

تعتمد إدارة التكلفة المستهدفة على التعاون المستمر بين المحاسبين والقائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المهندسين وخصوصاً مهندسي الإنتاج، ورجال التسويق وبصورة خاصة

رجال المبيعات (Monden & Hamada, 1991)، حيث تتضافر جهودهم جميعاً لتحديد وتحقيق التكاليف المستهدفة.

على خلاف معظم الأساليب الأخرى، يرفض أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة تسعير المنتجات من سلع أو خدمات على أساس التكلفة أو على أساس إضافة هامش إلى التكلفة ويقوم بدلاً من ذلك على أساس تحديد التكلفة على أساس السوق، حيث تحدد المنظمات أسعار منتجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم يتم تحديد الربح الذي ترغب المنظمة تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف (Chen & Chen, 2002). يرى (Cooper & Chew, 1996) أن أهم عناصر القوة في أسلوب إدارة التكاليف المستهدفة تتمثل في تأثيره على عملية تصميم المنتجات حتى تتمكن المنظمات من مواجهة تحديات السوق.

ويرى الباحث أن التركيز على السوق يمثل الرابطة الأساسية بين إدارة التكلفة المستهدفة ومفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، فقد ركزت معظم الكتابات التالية في مجال إدارة التكاليف المستهدفة على تعاون المحاسبة الإدارية مع الإدارة الهندسية بدلاً من التعاون مع إدارة التسويق، وإنصب الإهتمام على تحديد نسب هامش الربح، وتحديد التكاليف المسموح بها، وهندسة القيمة Value Engineering، وعلى الإسهامات المحاسبية مثل التحليل الوظيفي للتكاليف وإعداد قوائم التكاليف.

يتطلب إتباع أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة توفير معلومات عن السوق مثل تحديد المنتجات المطلوبة والأسعار المقبولة وحجم المبيعات المحتملة كما أنه يتطلب توفير معلومات عن تصميم المنتجات وتكاليف إنتاجها، ويستلزم ذلك التعاون بين ممارس أنشطة المحاسبة الإدارية وكل من مدير التسويق والإدارة الهندسية.

وتبرز التعريفات المختلفة لإدارة التكلفة المستهدفة مدى الحاجة إلى مراعاة العديد من الجوانب التسويقية والهندسية معاً، فقد عرفها (Tani, et. al., 1994) بأنها نشاط ذو أهداف متعددة تشمل تخفيض التكاليف، وتأكيد الجودة، وتقديم منتجات جديدة للسوق في توقيت مناسب، وتطوير منتجات تجذب عملاء جدد، وبالتالي فهي تمثل نظاماً إستراتيجياً لإدارة التكلفة يتم تصميمه لمقابلة إحتياجات العملاء التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير التقني المستمر والمتلاحق، أما (Kato, 1993) فيعرف إدارة التكلفة المستهدفة بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على إعتبرات الجودة والثقة ومتطلبات المستهلك الأخرى، وذلك عن طريق إختيار كل الأفكار التي يمكن أن تؤدي إلى خفض التكاليف في مراحل تخطيط المنتج، والبحوث والتطوير، ومرحلة الإنتاج المختلفة، مع ملاحظة أنه ليس فقط أسلوباً لخفض التكاليف، بل إنه جزء من الأنظمة الإستراتيجية لإدارة ربحية المنظمة.

ب.5. الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في كتابات Shank & Govindarajan عن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف:

أوضح Shank & Govindarajan الهدف من دمج المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية حين عرف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها "إستخدام الإدارة لمعلومات التكاليف بشكل واضح خلال واحدة أو أكثر من المراحل الأربعة التي تتكون منها دورة الإدارة الإستراتيجية، وبالتالي يختلف سياق الإدارة الإستراتيجية للتكاليف Strategic Cost Management Context عن المحاسبة الإدارية" (Shank, 89, p. 50).

تناولت دراسة (علي، 2003) نظام الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ولخصت الإختلافات بينه وبين محاسبة التكاليف التقليدية في الجدول رقم (3).

وجه المقارنة	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف	محاسبة التكاليف التقليدية
--------------	-------------------------------	---------------------------

1. الهدف	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية
2. النطاق	تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة	تحليل عوامل داخل المنظمة فقط
3. طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
4. التوجه	إستراتيجي طويل الأجل	تشغيلي قصير الأجل
5. العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة
6. أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة التنافسية، وغيرها	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية
جدول رقم 3: أهم الفروق بين الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومحاسبة التكاليف التقليدية (المصدر: علي، عفاف مبارك محمد، 2003، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 27، العدد 2، ص 68)		

يستخلص الباحث من جدول رقم (3) أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تختلف عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية، فهي تهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق إستراتيجية المنظمة وتعتمد على تحليل عوامل تمثل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة أي أنها تهتم بعنصر المنافسة، وتتميز أيضاً بالنظرة الإستراتيجية طويلة الأجل، وقد تم صياغة إطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أساس ثلاثة أنماط من التحليل مستمدة من الكتابات المعاصرة في مجال المحاسبة الإدارية وعلى وجه الأخص كتابات Porter، هي تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis، تحليل الموقف التنافسي Competitive Position Analysis، وتحليل مسببات التكلفة Cost Drivers Analysis.

يركز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءاً من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل، أما تحليل الموقف التنافسي فيركز على الطرق التي تختارها كل منظمة للإستمرار في المنافسة، وقد تم في موضع سابق من البحث عرض إستراتيجيات Porter التنافسية وتركيز كل منها على مدخل مختلف لتحليل التكاليف، فإستراتيجية الريادة في كل التكاليف تركز بصورة كبيرة على التكاليف المعيارية في حين تهتم إستراتيجية التميز بصورة جوهرية بتكاليف التسويق.

أكد (Shank & Govindarajan, 1992, 1993) أن تحليل سلسلة القيمة يمثل العنصر الأساسي لتطوير مدخل إستراتيجي للمحاسبة الإدارية. ترجع نشأة هذا التحليل إلى كتابات (Porter, 1985) والذي أكد على دور تحليل سلسلة القيمة في إطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وأوصى باستخدام أسلوب التحليل الإستراتيجي للتكاليف في المنظمات من أجل تحقيق الريادة في كل التكاليف، ونادى بأن إستخدام هذا الأسلوب يستلزم تحديد وتقصي مواصفات سلسلة الأنشطة التي تخلق القيمة لكل من المنظمة ومنافسها في محاولة لتحقيق قيمة أكبر للمال، ولكن أضاف Shank & Govindarajan على وجهة النظر السابقة وجادلاً بضرورة تركيز كل منظمة على سلسلة خلق القيمة الكلية للصناعة التي تعمل بها بدلاً من التركيز فقط على المنافسين المباشرين اللذين يمارسون نفس أنشطة خلق القيمة، وأصبح بالتالي من الواجب على كل منظمة أن تحدد سلسلة القيمة للصناعة بالكامل ثم تحدد موقعها وموقع منافسها داخل تلك السلسلة، وبالتالي أصبح هناك العديد من الأمور التي يجب تحديدها، وأصبح من غير الممكن تحديد تلك التكاليف بنفس درجة الدقة النسبية التي كانت معهودة في التطبيقات التقليدية للمحاسبة الإدارية.

يتمثل العنصر الثاني لإطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في تحليل الموقف التنافسي، وقد تم تناوله في الجزء الخاص باتجاه Porter وتحليل الإستراتيجيات التنافسية، أما العنصر الثالث لإطار الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وهو تحليل مسببات التكلفة فيرى Shank أنه يجب أن يتم في هذا السياق بصورة أكثر شمولاً مما تتطلبه محاسبة التكاليف على أساس النشاط، وفي إطار هذا التحليل يرى أن التكلفة تمثل دالة في الإختيارات الإستراتيجية للمنظمة بشأن هيكل وكيفية المنافسة في السوق ومدى توافر المهارات الإدارية اللازمة لتنفيذ الخيارات الإستراتيجية. وقد أكد Shank على ضرورة القيام بتحليل الموقف الإستراتيجي وتحليل مسببات التكلفة كعناصر أساسية للإدارة الإستراتيجية للتكاليف (Shank, 1996)، ويؤكد ذلك على إختلاف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عن المحاسبة الإدارية.

يرى (Shank & Govindarajan, 1993) أن التكلفة يتم تحريكها ويتسبب في حدوثها العديد من العوامل المتشابهة والمترابطة بطرق وبأساليب معقدة، ويوصيا بضرورة فهم سلوك التكلفة ومحركاتها والعلاقات بينها في كل موقف على حدة، ويمكن تقسيم محركات التكلفة في أي منظمة وفقاً لأربعة مستويات إلى محركات تكلفة على مستوى هيكل المنظمة، ومحركات تكلفة على مستوى أساليب وطرق التنفيذ، ومحركات تكلفة على مستوى الأنشطة، ومحركات تكلفة على مستوى الموارد. يتم التحكم في النوع الأول من المحركات من خلال دراسة مدى إنسجامها مع إستراتيجية المنظمة ورؤيتها ورسالتها والغرض من وجودها، وذلك بتحديد العمليات والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف المنظمة وإستراتيجيتها مع المراجعة المستمرة لمدى تحقق تلك الأهداف.

أما النوع الثاني من محركات التكلفة فيتم التحكم فيه من خلال التفكير الإبتدائي والتقييم المستمر لمدى كفاءة أساليب وطرق الإنتاج من خلال إعادة الهندسة Reengineering لتصميم عمليات التصنيع أو تصميم المنتجات.

حدد (Riley, 1987) قائمة بمسببات التكلفة الهيكلية Structural والتنفيذية Executional ونادى بأن المسببات الهيكلية تتعلق بالقرارات الإستراتيجية التي تتخذها المنظمة وتتعلق بالنطاق، والمدى، والخبرة السابقة، والمستوى التقني، ودرجة التعقيد في عملياتها.

أما مسببات التكلفة التنفيذية فيرى أنها ترتبط بقدرة المنظمة على التنفيذ الناجح لمتطلبات عملاتها، وتتمثل في ستة عناصر هي مدى التزام العنصر الشري بالتطوير، وإدارة الجودة الشاملة، ومدى إستغلال الطاقة، وكفاءة تصميم المصنع، ومدى فاعلية تصميم المنتج ومكوناته، ومدى إستفادة المنظمة من العلاقات المتداخلة مع الموردين والعملاء في إطار سلسلة القيمة الكلية للمنظمة.

على الرغم من أن Shank & Govindarajan لم يستخدموا مصطلح الإدارة الإستراتيجية للتكاليف عند إستعراضهما لإطار إدارة التكاليف إلا أن العديد من الكتابات أطلقت على عملهم هذا المصطلح (Wilson, 1995; and Lord, 1996).

يرى الباحث أن تبرير إضفاء صفة الإستراتيجية على الأسلوب الذي إقترحه Shank & Govindarajan لإدارة التكاليف يتمثل في سببين، فهو يركز على أمور خارجية ويركز على مدى أوسع من القضايا مقارنة بالأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، ولذا فإن هذا الأسلوب يعتبر شكلاً متميزاً من المحاسبة الإدارية أو مثلاً للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

ب.6. الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في إطار كتابات Bromwich :

إستعار Bromwich المصطلح الذي أطلقه Simmonds المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وعرفها بأنها "توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتجات المنظمة وتكاليف المنافسين وهياكل التكلفة، ومراقبة إستراتيجية المنظمة ومنافسيها في تلك الأسواق على مدار عدة فترات زمنية" (Bromwich, 1990)، ولكن على خلاف Simmonds يكون محور التركيز الخارجي للمحاسبة

الإدارية الإستراتيجية منصباً على السوق أساساً وليس على المنافسين فقد نادى Bromwich بذلك وطالب كل منظمة بالحفاظ على عملاتها في سوق المنتجات الحالية، على أن تتم المنافسة بين المنظمات ليس على أساس فقط خفض تكلفة المنتج وزيادة جودته وتحسين أوقات التسليم، ولكن على أساس كل المتغيرات الإستراتيجية معاً. تمثل نظرة Bromwich للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية تجميعاً لإدارة التكلفة المستهدفة مع كتابات Porter عن الميزة التنافسية مع الاعتماد على نظريتين إقتصاديتين هما نظرية Lancaster عن مواصفات المنتج Product Attributes ونظرية Baumol عن الأسواق التنافسية Contestable Markets.

أكد Bromwich في دراسة أخرى أعدها مع Bhimani أن الأسلوب الذي يقترحه للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية يختلف عما ينادي به Shank & Govindarajan حيث أكد على وجود مدخلين رئيسيين للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يقوم الأول على أساس تحديد تكلفة مواصفات منتجات المنظمة، في حين يقوم الثاني على أساس تحديد تكلفة الوظائف التي تتضمنها سلسلة القيمة التي توفرها المنتجات للعملاء (Bromwich & Bhimani, 1994). تبرز هذه المقارنة أهمية المنتجات ومواصفاتها، وإذا أخذت أيضاً جوانب السوق في الاعتبار تتضح بصورة جلية قيام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أساس الربط بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق. كان Bromwich & Bhimani قد أكدوا على نفس الحقيقة في دراسة سابقة ونادا بأن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تتطلب من المحاسبين إكتساب مهارات جديدة في مجالات لم يعتادوها وتتطلب منهم تعاوناً أكبر مع الإدارة العامة للمنظمة وإستراتيجيات المنظمة والقائمين على التسويق وتطوير المنتجات، أي أنهما لاحظا وأكدا من البداية على ضرورة تفهم المحاسب لعمليات التسويق والمشاكل التي يمكن أن تواجهها (Bromwich & Bhimani, 1989).

إستهدف Bromwich الإرتقاء بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية فقام بتطوير أسلوب تحديد تكاليف المواصفات Attribute Costing Technique على أساس مصفوفة تحليل التكاليف الإستراتيجية. يمثل هذا الأسلوب محاولة لتحديد تكاليف المنافع التي توفرها المنتجات للعملاء حيث يرى Bromwich أن تلك المنافع تشكل المسبب الحقيقي للتكلفة (Bromwich, 1991)، فيمكن النظر إلى أي منتج على أنه مجموعة من المواصفات أو الخصائص التي تنتجها المنظمة وتقدمها لعملائها، ويجب أن تكون تلك المواصفات مرغوبة ومغرية للعملاء بما يخلق طلباً على منتجات المنظمة في السوق، وباستخدام مفهوم المنتج الكفاء Efficient Product يمكن أن تحقق المنظمات ميزة تنافسية، حيث يجادل Bromwich بأنه لن تستمر في الأسواق جيدة التنظيم سوى المنتجات ذات الكفاءة فقط والتي يحقق كل منها أقصى كمية من حزمة محددة من المواصفات مقابل القدر المحدد من المال الذي يرغب العميل في إنفاقه، وبالنسبة للعميل الذي يرغب في شراء حزمة معينة من المواصفات تتوقف مدى كفاءة كل منتج على السعر الذي يدفعه وكمية المواصفات التي يحصل عليها.

تظهر مصفوفة تحليل التكاليف الإستراتيجية المستخدمة في تحديد تكاليف المواصفات بوضوح مدى اعتماد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على كل من المحاسبة الإدارية والتسويق، وتربط بين المنافع التي يحصل عليها العميل من المنتج وأنواع التكاليف التي تتحملها المنظمة (Bromwich, 1994) and Bromwich & Bhimani, 1991، فمثلاً المنافع التي يحصل عليها العميل من وجبة غذائية معينة قد تتضمن القيمة الغذائية، والطعم، ونظافة مكان البيع وموقعه، أما أنواع التكاليف التي قد تتحملها المنظمة لتوفير هذا المنتج فيمكن تقسيمها إلى تكاليف ترتبط بحجم المنتج، وتكاليف تتعلق بأنشطة المنظمة، وتكاليف الطاقة، وتكاليف ناتجة عن إتخاذ القرارات.

أكدت دراسة (Bromwich & Bhimani, 1991) أيضاً على ضرورة الإستفادة من إعتبرات التسويق لتهديب معلومات المحاسبة الإدارية عند إتخاذ قرارات تقييم الإستثمارات

الإستراتيجية والتي إعتبرتها الدراسة مجالاً إضافياً للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ونادت الدراسة بضرورة أن تراعي تلك القرارات ثلاثة أنواع من المنافع التي قد تترتب عليها وهي منافع يمكن التعبير عنها مالياً بصورة مباشرة، ومنافع تحتاج إلى مجهود وبراعة لترجمتها إلى صورة مالية، ومنافع لا يمكن التعبير عنها مالياً ويستلزم قياسها استخدام أحد أشكال نظم الترتيب النوعي (Qualitative Ranking Systems)، وقد عرضت الدراسة أيضاً مصفوفة للتخطيط الإستراتيجي تشبه إلى حد كبير مصفوفة تحديد تكاليف مواصفات المنتجات، وكذلك تم في دراسة (مصطفى، 2003) تطبيق مدخل تكاليف المواصفات على سلعة رأسمالية معمرة لا تتوافر لها صفة القابلية للتقسيم من وجهة نظر المشتري، وأوضحت الدراسة أهمية هذا المدخل لمساعدة الإدارة في إختيار الإستراتيجية التي تتبعها من أجل تحقيق ميزة تنافسية.

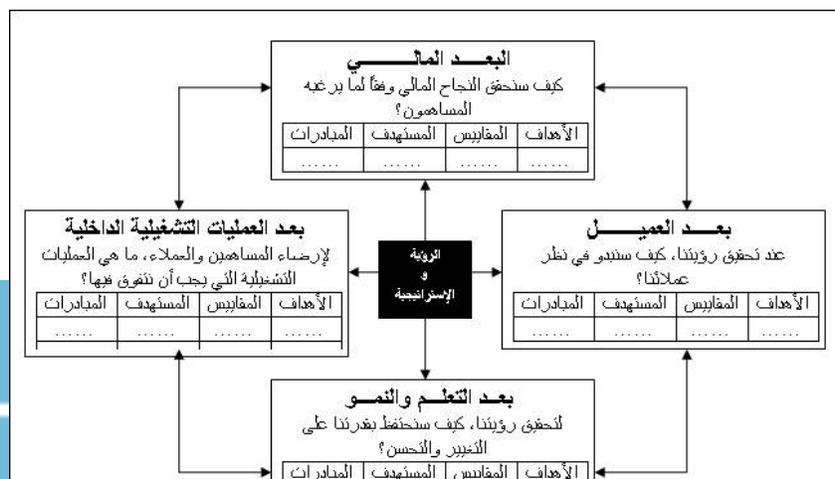
ب.7. الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في إطار كتابات Kaplan & Norton عن بطاقة التقييم المتوازن للأداء:

طور (Kaplan & Norton, 1992) بطاقة التقييم المتوازن للأداء التي إستهدفا بها التميز عن المحور التقليدي لتركيز المحاسبة الإدارية والمتابعة الإدارية The Traditional Emphasis of Management Accounting and Management Control، فقد لاحظنا أن نظم التقييم التقليدية ذات الأصول المستمدة من وظيفة التمويل يعيبها وجود تحيز رقابي Control Bias لأنه عندما تقوم تلك النظم بتقييم أداء الموظفين مقارنة بالخطة فإنها تحاول أن تتحكم في السلوك. على خلاف ذلك، تهتم بطاقات التقييم المتوازن للأداء بما تحاول المنظمة أن تكون عليه وبالتالي تركز إهتمامها على إستراتيجية ورؤية المنظمة بدلاً من التحكم في السلوك.

يؤكد Kaplan & Norton أن الإستراتيجية والرؤية تهتم كل أصحاب المصالح Stakeholders في المنظمة، وبالتالي فإنه من الضروري تطوير نظم لتقييم الأداء تهتم بصورة مباشرة ليس فقط بالنواحي المالية ولكن تهتم أيضاً بمصالح العملاء وبالنشاط الداخلي بالمنظمة وبالابتكار وبالتوجهات المستقبلية، وقد لاقت بطاقة التقييم المتوازن للأداء قبولاً كبيراً وإعتبرها البعض أحد أهم الأدوات التي ظهرت في مجال المحاسبة الإدارية (Atkinson, et. al., 1997)، قد يكون السبب في هذا هو إحتواءها على عدد أكبر من مقاييس الأداء المتكاملة التي توضح العلاقات بين الأنشطة التكتيكية للمنظمة ومدى تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

تضم بطاقة التقييم المتوازن للأداء إلى جانب مقاييس الأداء المالي مجموعة أخرى من المقاييس تتعلق بالعملاء والعمليات التشغيلية الداخلية والتعلم والنمو.

يطلق (Hornsby & Baxendale, 2001) على تلك المقاييس الإضافية إسم المقاييس المرشدة Leading Measures، ويشير (بحيري، 2004) إلى الفائدة التي تتحقق من الإعتدال على تلك المجموعة المتكاملة من المقاييس ويؤكد على أن العلاقة بينها ليست علاقة سببية وإنما تكون غالباً علاقة إرتباط مما يعني ضرورة الإعتدال على مجموعة المقاييس مجتمعة لتقييم مدى تحقيق المنظمة لأهدافها، وقد أوضح Kaplan & Norton المحتوي الذي يجب أن تتضمنه بطاقة التقييم المتوازن للأداء من خلال الشكل رقم (3).



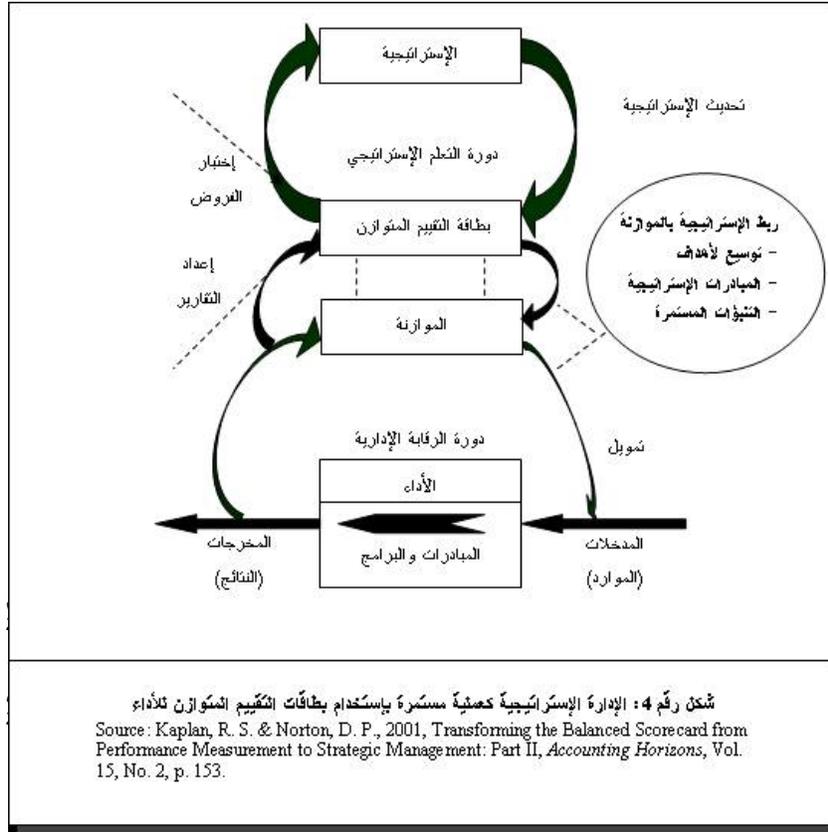
يستخلص الباحث من الشكل رقم (3) أن بطاقة التقييم المتوازن للأداء تمكن المنظمة من تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف المتعددة التي تسعى المنظمة لتحقيقها وذلك بهدف تدعيم موقفها التنافسي، ويتم في البطاقة ترجمة رؤية المنظمة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس يتم تبويبها في أربعة أبعاد يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف، فيتم تقييم الأداء من منظور المساهمين والعملاء والعمليات التشغيلية الداخلية والتعلم والنمو.

أكدت دراسة أخرى (Kaplan & Norton, 1996) أن بطاقة التقييم المتوازن للأداء هي أداة يمكن أن تربط بين الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل للمنظمة من جهة وبين أعمالها قصيرة الأجل من جهة أخرى، وإعتبرتها بمثابة وسيلة لترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أعمال يتم إنجازها، ونادت الدراسة بأنه لا يجب النظر إلى بطاقة التقييم المتوازن للأداء على أنها مجرد وسيلة متعددة الجوانب لتقييم الأداء بل كحجر الأساس لنظام جديد للإدارة الإستراتيجية.

أوضحت دراسة (Kaplan & Norton, 1996) أن الإدارة الإستراتيجية تتكون من أربعة عمليات هي تحديد رؤية المنظمة، *Translating the Vision*، والتوصيل والإرتباط *Communicating and Linking*، وتخطيط الأعمال *Business Planning*، والتغذية المرتدة والتعلم *Feedback and Learning*، وتمثل بطاقة التقييم المتوازن للأداء وسيلة تحقيق هذه العمليات الحاسمة، فهي تمكن المنظمة من ترتيب عملياتها الإدارية وتركز على المنظمة بالكامل عند تطبيق إستراتيجيتها طويلة الأجل. يؤكد Kaplan & Norton أنه بدون بطاقة التقييم المتوازن للأداء لن تستطيع معظم المنظمات أن تحقق التناسق والرؤية اللازمة كي تستمر في المنافسة بنجاح في الأسواق المتغيرة والبيئة ذات التقنيات الحديثة، ويؤكد بأن بطاقة التقييم المتوازن للأداء تساعد ممارس أنشطة المحاسبة الإدارية على المساهمة بصورة فعالة في إدارة المنظمات في عصر المعلومات، وينادى بضرورة قبولها كمثل ذو بعد إستراتيجي لتطور المحاسبة الإدارية، وقد نشرا دراستين حديثتين للتأكيد على ذلك.

أشارا في الدراسة الأولى إلى إنتشار الإعتماد على بطاقات التقييم المتوازن للأداء وإمتداد تطبيقها إلى المنظمات غير الهادفة للربح (Kaplan & Norton, 2001a) وأوضحا أن إحدى المشكلات التي تواجه إستخدام هذه البطاقات في تلك المنظمات تتمثل في الصعوبة النسبية في تحديد إستراتيجية كل منها بوضوح، وقررا بأن معظم المنظمات وجدت صعوبة في إستخدام البطاقات وفقاً

لتصميمها الأصلي الذي كان يضع البعد المالي على قمة التدرج، لذلك فقد كان من المناسب لتلك المنظمات أن تغير في محتوى البطاقات بما يتماشى مع طبيعة نشاطها. وجدت تلك المنظمات الخدمية مشكلة أخرى لأنها - على خلاف المنظمات الهادفة للربح التي يكون للعمل فيها دورين حيث يحصل على المنتج أو الخدمة ويدفع ثمنها - تتعامل مع فئتين هما فئة المتبرعين وفئة اللذين يحصلون على الخدمة، تم إعادة تصميم البطاقات بحيث أصبح لكل من الفئتين بعد خاص به ويوجدان معاً على قمة التدرج. استمرراً للتأكيد على الدور الهام الذي يمكن أن تلعبه بطاقات التقييم المتوازن للأداء، نادي (Kaplan & Norton, 2001b) بضرورة الاعتماد عليها كوسيلة لجعل عملية الإدارة الإستراتيجية عملية مستمرة، فقد توصلنا من خلال إستقصاء قاما به أن 85% من أعضاء مجالس الإدارات يناقشون إستراتيجيات المنظمات التي يعملون بها في وقت لا يتعدى ساعة واحدة شهرياً، لذلك فقد إقترحنا أن تتبع الشركات التي تستخدم بطاقات التقييم المتوازن للأداء أسلوباً جديداً للإدارة الإستراتيجية وأطلقا عليه اسم عملية الدورة المزدوجة Double-Loop Process، تدمج هذه العملية الإدارة التكتيكية قصيرة الأجل مع الإدارة الإستراتيجية عن طريق ثلاثة عمليات هامة يوضحها الشكل رقم (4).



تتمثل الخطوة الثانية اللازمة لجعل الإستراتيجية عملية مستمرة في الإلتزام بعقد إجتماع دوري للإدارة شهرياً أو ربع سنوياً يخصص لمراجعة الإستراتيجية يتبادل فيه المديرون الآراء بشأن النتائج التي تظهرها بطاقات التقييم المتوازن للأداء عن الفترات السابقة، وتستلزم هذه الخطوة إجراء تغيير في نظم معلومات التغذية المرتدة لدعم تلك الإجتماعات بحيث نتاح نتائج تقييم الأداء لجميع العاملين بالمنظمة على أساس أن الإستراتيجية هي وظيفة الجميع Strategy Is Everyone's Job.

تتمثل العملية الثالثة والأخيرة في هذا النظام في عملية تعلم وتكيف مع الإستراتيجية A Process for Learning and Adapting the Strategy، فبطاقات التقييم المتوازن للأداء يتم تصميمها مبدئياً في مرحلة صياغة الإستراتيجية بناءً على فروض تمثل أفضل تصرفات من المتوقع أن تحقق النجاح المالي في الأجل الطويل، وبعد الإستخدام الفعلي للبطاقات توفر نظم التغذية العكسية المعلومات التي تمكن المنظمة من إختبار فروضها المبدئية وربما إدخال بعض التعديلات عليها.

يتفق هذا النظام الذي إقترحه Kaplan & Norton مع ما نادى به بعض الكتابات التي وصفت المحاسب الإداري وبطاقات الأداء المتوازن بالعلاج العام Panaceas، ويرى أنصار هذا الإتجاه أن إهتمام المحاسب الإداري كان ينصب في الماضي على وظيفة المتابعة Control أما الآن فهو يمثل حارس الإستراتيجية الذي يتدح لباقي الأطراف في المنظمة أن يؤديوا وظائفهم بنجاح لتنفيذ الإستراتيجية (Hill & Jones, 1995 and Mintzberg & Quinn, 1996).

ويرى الباحث أن الأهمية الحقيقية لبطاقات التقييم المتوازن تتمثل في أنها تستلزم عمل مختلف المديرين معاً من أجل توفير المعلومات التي تحتاجها المنظمة للبقاء في المنافسة، وبالتالي فعلى الرغم من أن المحاسبون قد ينسبون إبتكار بطاقات التقييم المتوازن لأنفسهم إلا أن ميزتها الأساسية تتمثل في أنها أداة يستخدمها كل المديرين لتفعيل عملية الإدارة الإستراتيجية، فلا يمكن للمحاسب وحده أن يوفر كل المعلومات التي يتم على أساسها تقييم أداء المنظمة بأبعاده الأربعة، فتقييم بعد العميل يتطلب تعاون المحاسب مع إدارة التسويق، وتقييم بعد العمليات التشغيلية يتطلب تعاون المحاسب مع الإدارة الهندسية، وتقييم بعد التعلم والنمو يتطلب عمل كل المديرين معاً.

ب.8. الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية في كتابات Roslender & Hart:

كخطوة إضافية لتطوير المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، إقترح (Roslender & Hart, 2003) مدخلاً جديداً هو المحاسبة الإدارية عن تكاليف المنتجات ذات العلامة التجارية Brand Management Accounting كإمتداد لأسلوب المحاسبة عن تكاليف المواصفات، وأوضح أن مصطلح المواصفات يشتمل ضمناً على عدة أمور ملموسة tangible ترتبط بمنتج معين أو خدمة محددة تنتجها المنظمة، وكذلك فإن المنافع التي يحصل عليها العميل من السلعة أو الخدمة قد تتضمن أيضاً بعض العوامل غير الملموسة intangible attractions تتعلق بإشباع إنفعالي أو عاطفي يتحقق نتيجة الحصول على منتج يحمل علامة تجارية معينة، وبالتالي يجب على المنظمة إستكشاف العوامل الشخصية Subjective Aspects للمنتجات والخدمات بدلاً من التركيز فقط على المواصفات الموضوعية التي تدفع العميل لشراء المنتج أو الحصول على الخدمة، أي أن هذا المدخل يؤدي إلى زيادة التركيز على الجانب التسويقي في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

بدأ تفكير Roslender & Hart في هذا المدخل بعد إجرائهم لدراسة ميدانية إستكشافية أوضحت محدودية تأثير الممارسات الفعلية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء المنظمات، فقد أثبتت تلك الدراسة أنه في الحالات التي ثبت فيها التعاون بين وظيفتي المحاسبة الإدارية والتسويق كانت هناك مؤشرات تدل على الإهتمام بقياس أداء المنتجات ذات العلامة التجارية، وإستناداً أيضاً إلى مفهوم إدارة المنتجات ذات العلامة التجارية Brand Management الذي تناولته كتابات (Kapferer, 1998 and Keller, 1998) في حين إقتصر إهتمام المحاسبين في هذا المجال فقط

على كيفية إظهار قيمة العلامة التجارية في الميزانية (Barwise, et. al., 1989; Guilding & Moorhouse, 1992; and Guilding & Pike, 1994)، لذلك تم إقتراح هذا المدخل نظراً لتزايد أهمية المنتجات ذات العلامة التجارية وتم إعتبره مرحلة تالية للحاسبة الإدارية الإستراتيجية وخطوة منطقية تالية لحاسبة تكاليف المواصفات.

يقوم هذا المدخل على الإنتقال من مقاييس الأداء المالي الجامدة Hard Financial Measures مثل الربح وإيراد المبيعات والتدفقات النقدية، وإعطاء إهتمام أكبر للمقاييس غير المالية مثل فعالية أداء المبيعات ورضا العملاء وولاء العملاء وأوجه قوة الأصناف، وحلت أيضاً هذه المقاييس الأكثر مرونة Softer بدلاً من المقاييس التسويقية التقليدية الكمية والأكثر جموداً Harder والتي كان تركيزها ينصب على الحصة السوقية ونمو السوق، ويهتم هذا المدخل أيضاً بإعداد تقارير عن مقاييس المدخلات بالإضافة إلى المقاييس التقليدية التي تركز فقط على المخرجات، وتتراوح مقاييس المدخلات بين مجرد تحديد الأصول التسويقية ومقاييس الإمكانات التسويقية التي تدعم التوجه التسويقي الذي يقوم عليه مدخل الحاسبة الإدارية عن المنتجات ذات العلامة التجارية.

للإجابة على السؤال الثالث من أسئلة البحث يتم في الجدول رقم (4) تلخيص الإتجاهات المختلفة التي إستهدفت ربط الحاسبة بالإدارة الإستراتيجية مع توضيح إنعكاس كل من تلك الإتجاهات على المعلومات الحاسوبية:

الإتجاه	مضمونه	إنعكاسه على المعلومات الحاسوبية
Grundy, et. al.	يمكن الإستفادة بشكل كبير من نسب التحليل المالي إذا تم مزجها بالتحليل الإستراتيجي في عملية الحاسبة المالية الإستراتيجية التي تقيّد في صياغة إستراتيجية المنظمة وتحليل إستراتيجيات المنافسين وتحليل موقف العملاء وتقييم خطط السيطرة على شركات أخرى أو الإندماج معها.	المعلومات التي توفرها قوائم الحاسبة المالية غير كافية في حد ذاتها لتحقيق أهداف الحاسبة المالية الإستراتيجية، وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي غالباً يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنظمة مثل إدارة التسويق أو الإدارة الهندسية أو إدارة الإنتاج.
Porter	حدد الإستراتيجيات التنافسية الثلاثة التي يمكن أن تختار المنظمات من بينها وهي إستراتيجية الريادة في كل التكاليف، وإستراتيجية التميز، وإستراتيجية التركيز.	يستلزم إتباع إستراتيجية الريادة في كل التكاليف الإعتماد على الموازنات لرقابة وتخفيض التكاليف والحصول على معلومات عن المنافسين والتحكم في تكاليف الإنتاج، أما في ظل إستراتيجية التميز فيتمثل العنصر الأساسي الواجب التحكم فيه في تكاليف التسويق.
Simmonds	أول من أطلق مصطلح "الحاسبة الإدارية الإستراتيجية" على مجموعة من أنشطة الحاسبة الإدارية التي أوصى بضمها إلى عمل الحاسب الإداري بهدف توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية في المنظمات.	يجب توفير معلومات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية والتدفقات النقدية ومدى إستغلال الموارد، وهذه المعلومات تبعد عن النطاق المعتاد للحاسبة الإدارية، وتتطلب تعاون المحاسبين مع إدارة التسويق.
Simons	الربط بين نظم الرقابة ذات الأسس الحاسوبية من جهة وإستراتيجيات المنظمة من جهة أخرى في إطار النظرية الإرتباط اعتماداً على تصنيف أنواع إستراتيجيات الأعمال التي يمكن أن تتبعها المنظمة إلى إستراتيجية المدافع، وإستراتيجية المنقب، والإستراتيجية المهجنة.	المنظمات التي تتبع إستراتيجية المدافع تركز على الريادة في كل التكاليف وجودة خدمة العملاء وتهتم بقدر محدود بتطوير المنتج والسوق، وتستخدم نظم الرقابة الحاسوبية بكثافة أقل من مثيلاتها التي تتبع إستراتيجية المنقب. أما المنظمات التي تتبع إستراتيجية المنقب فتهتم بصورة أكبر بالسوق وتسعى دائماً لخلق فرص سوقية جديدة وتعتمد بقدر كبير على الإبداع

و الابتكار، وتهتم بصورة كبيرة بالتنبؤ ببيانات عن المستقبل وبوضع أهداف للموازنات وتتابع باستمرار النواتج.		
يحتاج تطبيقه إلى توفير معلومات عن نسب هامش الربح، وتحديد التكاليف المسموح بها، ويتطلب القيام بتحليل وظيفي للتكاليف وإعداد قوائم التكاليف التفصيلية، ويتطلب التعاون بين المحاسب وإدارة التسويق وإدارة الإنتاج.	إدارة التكلفة المستهدفة وهو أسلوب يركز على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية، وفقاً له تحدد المنظمات أسعار منتجاتها عند المستوى الذي يعطيها أفضل ميزة تنافسية، ثم تحدد الربح الذي ترغب المنظمة تحقيقه، وتكون التكلفة المستهدفة هي ناتج طرح الربح المرغوب من السعر المستهدف.	Hiramoto
تستلزم تحليل عوامل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة، فيجب توفير معلومات عن أنشطة خلق القيمة بالمنظمة، إجراء تحليل التكاليف وفقاً للإستراتيجية التنافسية التي تنتهجها المنظمة فقد تتبع إستراتيجية الريادة فتحتاج إلى التركيز على التكاليف المعيارية أو تتبع إستراتيجية التميز فتركز على تكاليف التسويق، ويجب أيضاً توفير معلومات تفصيلية عن مسببات التكلفة الهيكلية والتنفيذية.	الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وتهدف إلى تحديد مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق إستراتيجية المنظمة وتهتم بعنصر المنافسة، وتميز بالنظرة الإستراتيجية طويلة الأجل، وتعتمد على أساس ثلاثة أنماط من التحليل هي تحليل سلسلة القيمة، تحليل الموقف التنافسي، وتحليل مسببات التكلفة.	Shank & Govindarajan
يجب توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتجات المنظمة وتكاليف المنافسين وهيكل التكلفة، ومراقبة إستراتيجية المنظمة ومناقسيها في تلك الأسواق على مدار عدة فترات زمنية.	محور التركيز الخارجي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية ينصب على السوق وليس على المنافسين، ويجب على كل منظمة الحفاظ على عملاتها في سوق المنتجات الحالية، على أن تتم المنافسة بين المنظمات ليس على أساس فقط خفض تكلفة المنتج وزيادة جودته وتحسين أوقات التسليم، ولكن على أساس كل المتغيرات الإستراتيجية معاً.	Bromwich
يجب ربط إستراتيجية المنظمة بعملية إعداد الموازنة بها، فيتم إعداد موازنة إستراتيجية تهدف إلى تطوير قدرات إنتاجية جديدة والوصول إلى عملاء جدد وأسواق جديدة وإدخال تحسينات جوهرية على عمليات الإنتاج والقدرات المتوافرة للمنظمة حالياً، ويجتمع مجلس الإدارة دورياً لإجراء مراجعة الإستراتيجية للنتائج التي تظهرها بطاقات التقييم المتوازن للأداء عن الفترات السابقة وإتاحة المعلومات الناتجة عن تقييم الأداء لجميع العاملين بالمنظمة.	بطاقة التقييم المتوازن للأداء والتي تضم مجموعة من مقاييس الأداء المتكاملة التي توضح العلاقات بين الأنشطة التكتيكية للمنظمة ومدى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، تشمل إلى جانب مقاييس الأداء المالي مجموعة أخرى من المقاييس تتعلق بالعملاء والعمليات التشغيلية الداخلية والتعلم والنمو.	Kaplan & Norton
يقوم هذا المدخل على الانتقال من مقاييس الأداء المالي الجامدة مثل الربح وإيراد المبيعات والتدفقات النقدية، وإعطاء إهتمام أكبر للمقاييس غير المالية مثل فعالية أداء المبيعات ورضا العملاء وولاء العملاء وأوجه قوة الأضعاف.	المحاسبة الإدارية عن تكاليف المنتجات ذات العلامة التجارية فالمنافع التي يحصل عليها العميل من السلعة أو الخدمة قد تتضمن عوامل غير ملموسة تتعلق بإشباع إنفعالي أو عاطفي يتحقق نتيجة الحصول على منتج يحمل ماركة معينة.	Roslender & Hart
جدول رقم 4: اتجاهات الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية وإنعكاساتها على المعلومات المحاسبية		

يستخلص الباحث من الجدول رقم 4 أن كل إتجاه للربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية ينعكس بصورة واضحة على المعلومات التي يجب أن يوفرها المحاسب المالي أو الإداري لتفعيل

الإدارة الإستراتيجية، فإتجاه Grundy, et. al. يتطلب نظرة شمولية لنسب التحليل المالي ويتطلب ربط معلومات المحاسبة المالية مع معلومات إدارات التسويق والإنتاج والإدارة الهندسية، والدراسات التي تأسست على الإستراتيجيات التنافسية التي حددها Porter تثبت أن كل إستراتيجية تنافسية تستلزم القيام بتحليل عناصر التكاليف بشكل مختلف، فإتباع المنظمة لإستراتيجية الريادة في كل التكاليف يتطلب الإعتماد على نظم الموازنات لرقابة وتخفيض التكاليف، أما إستراتيجية التميز فتتطلب إهتماماً متزايداً بتكاليف التسويق، وكان Simmonds هو أول من أطلق مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ويرى أن هذا النوع من المحاسبة يستلزم توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية مثل معلومات التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية والتدفقات النقدية وإستغلال الموارد. من جهة أخرى، ربط Simons بين نظم الرقابة وإستراتيجيات المنظمة، فالمنظمات التي تتبع إستراتيجية المدافع تحتاج إلى بيانات تساعد على الريادة في كل التكاليف وجودة خدمة العملاء، أما المنظمات التي تتبع إستراتيجية المنقب فتتجه بصورة أكبر بالتنبؤ بالبيانات المستقبلية وابعاد ومتابعة الموازنات، أما إتجاه Hiromoto لتحقيق الميزة التنافسية للمنظمات عن طريق أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة فيحتاج لتوفير معلومات عن نسب هامش الربح والتحليل الوظيفي للتكاليف وإعداد قوائم التكاليف. يتأسس إتجاه Shank & Govindarajan للربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية من خلال أسلوب الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على ثلاثة أنماط من التحليل هي تحليل سلسلة القيمة وتحليل الموقف التنافسي وتحليل مسببات التكلفة، وتستلزم هذه الأساليب الثلاثة تجميع معلومات عن البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالمنظمة، أما إتجاه Bromwich للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية فيقوم على الحصول على معلومات عن أسواق منتجات المنظمة. إقترح Kaplan & Norton الإعتماد على بطاقات التقييم المتوازن للأداء للربط بين الأنشطة التكتيكية للمنظمة وأهدافها الإستراتيجية ولتحقيق ذلك يجب أن يتم إعداد موازنات إستراتيجية للمنظمة ويجب توفير مخرجات نظام تقييم الأداء لجميع العاملين بالمنظمة، وأخيراً إقترح Roslender & Hart أسلوب المحاسبة الإدارية عن تكاليف المنتجات ذات العلامة التجارية كأساس لتحقيق المنظمة لموقف تنافسي جيد بالسوق، ويتطلب هذا الأسلوب توفير معلومات عن مقاييس غير مالية مثل فعالية أداء المبيعات ورضا العملاء وولاء العملاء، ويحتاج المحاسب إلى التعاون بشكل كبير مع إدارة التسويق لتوفير تلك المعلومات.

خلاصة البحث

يستهدف البحث تحديد المقصود بالمحاسبة الإستراتيجية وإستعراض الأساليب المختلفة التي ظهرت في الأدب المحاسبي نتيجة دمج مجالي المحاسبة والإدارة الإستراتيجية وتحديد أثر هذا الإندماج على المعلومات التي تسعى المحاسبة لتوفيرها، وقد خلص الباحث إلى النتائج التالية:

1. هناك ثلاثة إتجاهات لتعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يقوم الأول على أساس أنها إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية بهدف توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة لميزة تنافسية، ويقوم الإتجاه الثاني على أساس أنها نتاج دمج أدب الإستراتيجيات مع المحاسبة الإدارية، أما الإتجاه الثالث لتعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فيركز على التفاعل بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق والإهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية من أجل تحقيق المنظمة ميزة تنافسية.
2. إستعرض الباحث تسعة إتجاهات للربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية، وحدد الباحث لكل منها الإنعكاس على نوعية المعلومات التي يجب أن توفرها المحاسبة من أجل تدعيم الإدارة الإستراتيجية، ويمكن إيجاز أهم هذه الإنعكاسات والتي تمثل مقترحات الباحث لتطوير المعلومات المحاسبية لتدعيم الإدارة الإستراتيجية فيما يلي:

- أ. يفضل النظر إلى مخرجات المحاسبة المالية بصورة شمولية وربطها بالمزيد من المعلومات التي تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي.
- ب. يستلزم تنفيذ الإستراتيجيات التنافسية توفير معلومات تساعد على تخفيض التكاليف والتحكم في تكاليف الإنتاج والتسويق، كما تتطلب تعاون المحاسب مع إدارة التسويق من أجل الحصول على معلومات عن هيكل تكاليف المنافسين وعن أسواق منتجات المنظمة.
- ج. يجب أن تعمل المحاسبة على توفير معلومات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية والتدفقات النقدية ومدى إستغلال الموارد، ويتطلب هذا أيضاً التعاون مع إدارة التسويق.
- د. توفير معلومات عن أنشطة خلق القيمة بالمنظمة وتحديد المسببات الهيكلية والتنفيذية للتكلفة من أجل تفعيل الإدارة الإستراتيجية للتكاليف.
- هـ. ربط عملية إعداد الموازنات بإستراتيجية المنظمة، وإعداد موازنة إستراتيجية تهدف إلى تطوير قدرات إنتاجية جديدة والوصول إلى عملاء جدد وأسواق جديدة وإدخال تحسينات جوهرية على عمليات الإنتاج والقدرات المتوافرة للمنظمة، مع إتاحة نتائج تقييم الأداء الإستراتيجي لجميع العاملين بالمنظمة.
- و. الإهتمام بالمقاييس غير المالية للأداء مثل فعالية المبيعات ودرجة رضا العملاء وولائهم للمنظمة، وتخرج هذه المقاييس عن النطاق التقليدي لعمل المحاسب وتتطلب تعاونه مع إدارة التسويق للحصول على تلك المعلومات ولتوظيفها من أجل تحقيق المنظمة لميزة تنافسية.
- يقوم نظام المحاسبة الإدارية بالمنظمات بالفعل بتوفير جزءاً من تلك المعلومات، لكن تدعيم الإدارة الإستراتيجية، والذي أصبح ضرورة تفرضها ظروف المنافسة والعديد من العوامل المعقدة والمتشابكة المحيطة بالمنظمات، يتطلب توفير كل هذه المعلومات وعلى أساس دوري يضمن الاستفادة منها في تطبيق أدوات المحاسبة الإستراتيجية وتحقيق المزايا المترتبة عليها، ويستلزم ذلك إجراء بحوث مستقبلية تهدف لتصميم نظام للمحاسبة الإستراتيجية.

مراجع مختارة

أ. مراجع باللغة العربية:

1. بحيري، سعد صادق، 2003-2004، *إدارة توازن الأداء*، الدار الجامعية، الإسكندرية.
2. علي، عفاف مبارك محمد، 2003، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 27، العدد 2، ص ص 61-96.

3. مصطفى، عصام الدين مصطفى محمود، 1997، نموذج مقترح لإستخدام المواصفات كهدف للتكلفة في التخطيط الإستراتيجي للمنتجات الرأسمالية مع دراسة تطبيقية، *المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص 395 – 460.
4. منصور، بهاء محمد حسين، 2002، المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والإستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، مارس، مجلد 39، عدد 1، ص ص 267-318.

ب. مراجع باللغة الإنجليزية:

ب. 1. كتب باللغة الإنجليزية:

1. Barwise, P., Higson, C., Likierman, A. & Marsh, P., 1989, *Accounting for Brands*, (London Business School and The Institute of Chartered Accountants in England and Wales).
2. Bromwich, M. & Bhimani, A., 1989, *Management Accounting: Evolution not Revolution*, (London: CIMA Publications).
3. Bromwich, M. & Bhimani, A., 1994, *Management Accounting: Pathways to Progress*, (London: CIMA Publications).
4. Certo, S. C. and J. P. Peter, 1990, *Strategic Management: A Focus on Process*, (Mc Graw-Hill, Int. edition).
5. Chandler, A. D., 1962. *Strategy and Structure*, (Cambridge, MA: M.I.T. Press).
6. Cravens, K. S. & Guilding, C., 2000, *An Empirical Study of the Application of Strategic Management Accounting Techniques*, (Mimeo: Griffiths University).
7. Grundy, T., Johnson, G. and K. Scholes, 1998, *Exploring Strategic Financial Management*, (Prentice Hall Europe).
8. Guilding, C. & Moorhouse, M., 1992, The Case for Brand Value Budgeting, in C. Drury (ed.), *Management Accounting Handbook* (London: CIMA Publication).
9. Hill, C. W. L. & Jones, G. R., 1995, *Strategic Management: An Integrated Approach*, 2nd ed. (Boston, MA: Houghton Mifflin Co.).
10. Kapferer, J-N., 1998, *Strategic Brand Management: Creating and Sustaining Brand Equity Long Term* (NJ: Prentice-Hall).
11. Keller, K. L., 1998, *Strategic Brand Management: Building, Measuring and Managing Brand Equity* (NJ: Prentice-Hall).
12. Miles, R. E. & Snow, C. C., 1978, *Organizational Strategy, Structure and Process* (New York: McGraw-Hill).
13. Mintzberg, H. & Quinn, J. B., 1996, *The Strategy Process: Text and Cases* (NJ: Prentice-Hall).
14. Ohmae, K., 1982, *The Mind of The Strategist* (NY: McGraw Hill).

15. Porter, M. E., 1980, *Competitive Strategy Techniques for Analyzing Industries and Competitors* (NY: The Free Press).
16. Porter, M. E., 1985, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance* (NY: Free Press).
17. Riley, D., 1987, *Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies* (NY: Prentice-Hall).
18. Rowe, Alan J., 1994, *Strategic Management: A Methodological Approach*, 4th ed. (NY: Addison- Wesley Publishing Co.).
19. Shank, J. K. & Govindarajan, V., 1993, *Strategic Cost Management: the New Tool for Competitive Advantage* (NY: The Free Press).
20. Stahl, M. and Grigsby, D., 1991, *Strategic Management for Decision Making* (Kent: PWS).
21. Wheelen, T. L. and J. D. Hunger, 2002, *Strategic Management and Business Policy*, 8th ed. (NJ: Prentice-Hall).
22. Wilson, R. M. S., 1995, Strategic Management Accounting, in Ashton D. J., Hopper T. M. and Scapens R. W. eds. *Issues in Management Accounting*, 2nd edition (London: Prentice-Hall).

ب. 2. دوريات باللغة الإنجليزية:

1. Atkinson, A., R. Balakrishnan, P. Booth, J. Cote, T. Groot, T. Malmi, H. Roberts, E. Ullina, and A. Wu, 1997, New Directions in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 92-128.
2. Baines, A. and Langfield-Smith, K., 2003, Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 3, pp. 675- 698.
3. Bhimani, A. and Keshtvarz, M. A., 1999, British Management Accountants: Strategically Oriented, *Journal of Cost Management*, Spring, pp. 25-31.
4. Bromwich, M., 1988, Managerial Accounting Definition and Scope— from a Managerial View, *Management Accounting (UK)*, Vol. 66, No. 8, pp. 26-27.
5. Bromwich, M., 1990, The Case For Strategic Management Accounting: the Role of Accounting Information for Strategy In Competitive Markets, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1, pp. 27-46.
6. Bromwich M. and A. Bhimani, 1991, Strategic Investment Appraisal, *Management Accounting (US)*, Vol. 72, No. 9, pp. 45-48.
7. Chen, Richard C. and C. H. Chen, 2002, Cause-Effect Analysis for Target Costing, *Management Accounting Quarterly*, Winter, pp. 1-6.

8. Cooper, Robin and B. Chew, 1996, Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs, *Harvard Business Review*, January- February, pp. 88- 90.
9. Govindarajan, V., 1986, Decentralization, Strategy and Effectiveness of Strategic Business Units in Multibusiness Organizations, *Academy of Management Review*, Vol. 11, No. 4, October, pp. 844- 856.
10. Guilding, C., K. Cravens and M. Tayles, 2000, An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, pp. 113-135.
11. Guilding, C. & R. Pike, 1994, Brand Valuation: a Model and Empirical Study of Organisational Implications, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, pp. 241-253.
12. Hamermesh, R. G., 1986, Making planning strategic, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 115-20.
13. Hax, A. C., and N. S. Majluf, 1984, The corporate strategic planning process, *Interfaces*, Vol. 14, January-February, pp. 47-60.
14. Herbert, T. T. and H. Deresky, 1987, Generic strategies: an empirical investigation of typology validity and strategy content, *Strategic Management Journal*, Vol. 8, pp. 135-147.
15. Hickson, D. J., 1987, Decision making at the top of organizations, *Annual Review of Sociology*, Vol. 13, pp. 165-192.
16. Hiromoto, T., 1988, Another Hidden Edge—Japanese Management Accounting, *Harvard Business Review*, Vol. 66, No. 4, pp. 22-26.
17. Kaplan, R. S., 1983, Measuring Manufacturing Performance: a New Challenge to Management Accounting Research, *Accounting Review*, Vol. 59, No. 3, pp. 390-418.
18. Kaplan, R. S., 1984, The Evolution Of Management Accounting, *The Accounting Review*, Vol. 59, No. 3, pp. 390-418.
19. Kaplan, R. S., 1988, One Cost System Isn't Enough, *Harvard Business Review*, Vol. 88, No. 1, pp. 61-66.
20. Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 1992, The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, pp. 58-63.
21. Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 1996a, Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, Vol. 74, No. 1, pp. 75-85.
22. Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 1996b, Linking the Balanced Scorecard to Strategy, *California Management Review*, pp. 48 - 62.
23. Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 2001a, Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 1, pp. 87- 104.

24. Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 2001b, Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 2, pp. 147- 160.
25. Kato, Y., 1993, Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies, *Management Accounting Research*, Vol. 4, No. 1, pp. 33-47.
26. Mintzberg, H., 1987, The strategy concept 1: five Ps for strategy, *California Management Review*, Fall, pp. 11-23.
27. Monden, Y. & K. Hamada, 1991, Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 3, pp. 16-34.
28. Porter, M. E., 1985, Technology and Competitive Advantage, *Journal of Business Strategy*, Vol. 5, No. 3, pp. 60-78.
29. Porter, M. E., 1996, What Is Strategy, *Harvard Business Review*, November-December, pp. 61-78.
30. Roslender, R., 1995, Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting, *British Journal of Management*, Vol. 6, No. 1, pp. 45-57.
31. Roslender, R., 1996, Relevance Lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 7, No. 5, pp. 533-561.
32. Roslender R., and S. Hart, 2002, Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 2, pp. 255-277.
33. Roslender R., and S. Hart, 2003, In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 255-279.
34. Sakurai, M., 1989, Target Costing and How to Use it, *Journal of Cost Management*, Summer, pp. 39-50.
35. Shank, J. K., 1989, Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles?, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, No. 1, pp. 47-65.
36. Shank J. K., 1996, Analysing technology investments – from NPV to strategic cost management (SCM), *Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 185-197.
37. Shank, J. K. & V. Govindarajan, 1992a, Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4, pp. 179-197.

38. Shank, J. K. & V. Govindarajan, 1992b, Strategic Cost Analysis of Technological Investments, *Sloan Management Review*, Vol. 34, No. 1, pp. 39–51.
39. Simmonds, K., 1981, Strategic Management Accounting, *Management Accounting (UK)*, Vol. 59, No. 4, pp. 26–29.
40. Simmonds, K., 1982, Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example, *Accounting and Business Research*, Vol. 42, pp. 206–214.
41. Simmonds, K., 1986, The Accounting Assessment of Competitive Position, *European Journal of Marketing*, Vol. 20, No. 1, pp. 16–31.
42. Simons, R., 1987, Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 357–374.
43. Simons, R., 1990, The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp. 127–143.
44. Tani, T., H. Okano, N. Shimuzu, J. Fukuda, and S. Cooray, 1994, Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of the Art, *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 1, pp. 67–81.
45. Wilson, R. M., 1990, Strategic Cost Analysis, *Management Accounting (UK)*, Vol. 68, No. 4, pp. 42–44.
46. Yoshikawa, T., J. Innes, and E. Mitchell, 1989, Cost Management Through Functional Analysis, *Journal of Cost Management*, Spring, pp. 14–19.
47. Zabriskie, N. B. and A. B. Huellmantel, 1991, Developing strategic thinking in senior management, *Long Range Planning*, Vol. 24, No. 6, pp. 25-32.

The Role of Accounting Information in Organizations’ Strategic Management

Dr. Mohamed H. Abdelazim
College of Business and Economics
United Arab University

Abstract:

Over the last two decades, there have been considerable changes in the business environment because of the use of information technology, modern

communication means, and market globalization. Because of these changes, competition augmented and each organization started to search for the most efficient use of resources to dominate markets or at least to keep their market shares. To manage organizations in such complicated environments, managers need a lot of imperative precious information.

Some arguments have been made regarding the ability of accounting systems to provide the new information requirements. This stimulated a stream of studies in an attempt to improve accounting systems and accounting information to serve the new management requirements. Some of these studies merged the accounting with the organizations' strategic management in a new theme called "Strategic Accounting".

This paper concentrates on the concept of Strategic Accounting (SA) as a field and demonstrates how strategic management approaches affect the information developed by accounting systems. The paper illustrates definitions of SA, SA development stages, approaches that merge accounting with strategic management, and the effect of each of these approaches on the information that accounting systems provide to support organizations' strategic management.

Reproduced with permission of the copyright owner. Further reproduction prohibited without permission.