

العنوان:	دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الاستراتيجية
المصدر:	الاقتصاد والمحاسبة
الناشر:	نادي التجارة
المؤلف الرئيسي:	حماد، طارق عبدالعال
المجلد/العدد:	ع 626
محكمة:	لا
التاريخ الميلادي:	2008
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	32 - 34
رقم MD:	93308
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	نظم المعلومات المحاسبية، المعلومات المحاسبية، المحاسبة الإدارية، الاستراتيجية الإدارية، التخطيط الإداري، التنمية الإدارية، نظم المعلومات الإدارية، الرقابة المالية، التخطيط الاستراتيجي
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/93308">http://search.mandumah.com/Record/93308</a>

# دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الاستراتيجية

بِقلم: د. طارق عبدالعال حماد  
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة -  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

**المفاهيم الأساسية لاستراتيجية المنظمة وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية**  
١ - مفهوم الاستراتيجية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية  
توضح دراسة Lord, B.R (1996) : أن مصطلح الاستراتيجية مستعار من العسكريين، ويعرف على أنه «فن تحريك وتنظيم الفرق العسكرية أو السفن أو الطائرات كي يفرض على العدو مكان وظروف القتال التي يفضلها». وبطبق هذا التعريف على بيئة الأعمال يمكن أن نرى أن استراتيجية الأعمال ليست مجرد تخطيط طويل الأجل، بل يجب كذلك النظر في خطط المنافسين، والهدف الرئيسي هو جعل المنشأة في وضع ميزة تنافسية، والمحافظة على هذا الوضع. ويوضح Certo & Peter (1990, pp 5-10) مفهوم الإدارة الاستراتيجية بأنها عملية مستمرة ومتكررة تهدف إلى محافظة المنظمة على سلامتها على نحو ملائم في مواجهة البيئة التي تعمل فيها، وتتضمن الإدارة الاستراتيجية الخطوات التالية:

- تحليل البيئة
- الداخلية
- الخارجية
- بناء توجهات المنظمة
- الرسالة
- الأهداف
- صياغة
- الاستراتيجية
- تنفيذ
- الاستراتيجية

رقابة  
الاستراتيجية

٢ - أنواع الاستراتيجيات:  
قدم M.Porter (1980) أنواع الاستراتيجيات التنافسية التي تستهدف تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات وهي:  
(أ) استراتيجية زيادة التكاليف.

(ب) استراتيجية تميز المنتج.  
٣ - عناصر الاستراتيجية :  
توضح دراسة Jensen (1998) أن هناك ثلاثة عناصر رئيسية في الاستراتيجية الكلية لأي منظمة، وهي الاستراتيجية التنافسية والاستراتيجية التنظيمية والاستراتيجية البشرية.

٤ - كفاءة الاستراتيجية :  
يرى Chaston, L. (83-76, pp.2001) أن «البقاء على المدى الطويل لجميع المنظمات يتوقف بشكل حاسم على قدرتها على التعرف على اتجاهات السوق، وتحديد كيفية الاستفادة من القدرات الداخلية للمنظمة، لاستغلال الفرص الظاهرة». ويوضح أهم جوانب كفاءة الاستراتيجية فيما يلي:  
(أ) كفاءة الموارد المالية:

فلكي تنجح المنظمة فإنه من الأمور الحاسمة أن يكون لديها الموارد المالية لتمويل مستوى الاستثمار اللازم لدعم استراتيجية المنظمة الجديدة.

(ب) التجديد والابتكار :  
لكي تزدهر وتنمو المنظمات، فإنها في حاجة إلى الالتزام المستمر بإيجاد طرق جديدة لتحسين المنتجات وتكنولوجيا العمليات.

(ج) قوة العمل :

يجب أن يتم إدارة الموارد البشرية بشكل يحقق أداء أمثل للقوى العاملة بين العاملين في المكاتب الخلفية (الأنشطة البعيدة عن المواقع المركزية للمنظمة)، وذلك من خلال الإحاطة ووصف العاملين الذين التحقوا بالمنظمة يرغبون في البقاء بها والاحتفاظ بمواقعهم، وكذلك تنمية مهاراتهم، وضمان تفاعل العاملين معاً، والجانب الرئيسي الآخر لسياسة إدارة الموارد البشرية هو خلق بيئة عمل مناسبة للعاملين.

(د) الجودة (النوعية):

إن إدارة الجودة على أساس تصحيح الأخطاء (أي الانتظار حتى يحدث شيء خاطيء، ثم المبادرة بالأعمال العلاجية لتصحيح الخطأ) لم تعد متمشية مع العصر، وبالانتقال إلى الجودة الوقائية، فإن المنظمة تطور العمليات التي تحد من حدوث الأخطاء التي تسبب حدوث العيوب.

(هـ) الإنتاجية :

عادة ما تقاس الإنتاجية من خلال عدد من أنشطة القيمة المضافة أو عدد الساعات التي يعملها كل عامل، وبزيادة الإنتاجية يمكن أن تتوقع الشركة زيادة في الربحية.

(و) نظم المعلومات :

يمكن تحقيق النجاح إذا كانت جميع تدفقات البيانات متكاملة، وأكثر كفاءة من المنافسين، وهذا يتطلب استثماراً مستمراً في الارتفاع بمستوى نظم معلومات المنظمة وتعزيزها.

(ز) التوجه نحو العملاء :

وذلك بتوقع احتياجات العملاء والعمل على تقديمها

بالشكل والحجم والسرعة الملائمة.

ويتطلب ذلك أيضاً سد الفجوة بين الاستراتيجية الشاملة والأداء الفردي بالموائمة وتحقيق التوازن بين المستويات الاستراتيجية والتشغيلية للخطط، وتشجيع التحوار بين المستويات الإدارية، وأخذ جميع المتغيرات لكل مستوى في الحسبان والتأكيد على التوجيه المؤسسي المستقبلي وتعظيم روح المقارنة المعيارية والنموذجية ونشر روح الابتكار والتغيير والتركيز على المستقبل دون الماضي.

(ج) نجاح تطبيق الاستراتيجية:

أوضحت دراسة Wheeln & Hunger أن التطبيق الضعيف لاستراتيجية مناسبة يمكن أن يؤدي في الغالب إلى فشل هذه الاستراتيجية، وفي المقابل فإن خطة التطبيق الجيدة لن تضمن نجاح الاستراتيجية المناسبة فحسب، وإنما يمكنها أيضاً إنقاذ استراتيجية غير مناسبة، ويمكن تمثيل هذه العلاقة بين صياغة الاستراتيجية وعملية تطبيقها كما يوضحها الشكل الآتي:

وأوضحت دراسة Kaplan & Norton (2001) : أنه في دراسة أجريت على ٢٧٥ مدير شركة خلصت إلى أن القدرة على تنفيذ الاستراتيجية كانت أكثر أهمية من نوعية الاستراتيجية ذاتها، وذكر هؤلاء المديرين أن تطبيق الاستراتيجية يعتبر عنصر بالغ الأهمية كشكل الإدارة وتقييمات الشركة، وتبدو هذه النتيجة مدهشة، حيث أنه بالنسبة للعقدين السابقين ركز



## azobee

من المقاييس للحكم على الأداء أو التركيز على المجالات الهامة فى الأعمال، ويريد المديرون عرضاً متوازناً سواء مالى أو تشغيلى.

وتشمل بطاقة الأداء المتوازن مقاييس مالية تنبئ عن نتائج الأعمال التى تمت بالفعل وتكمل المقاييس المالية بمقاييس تشغيلية أو غير مالية عن إرضاء العميل والعمليات الداخلية وإبداع المنظمة وأنشطة التحسين، أى عمل توازن بين المقاييس المالية عن أحداث تاريخية فى الأجل القصير، ومقاييس تشغيلية للأداء المالى المستقبلى وتركز على الأجل الطويل.

ولننظر إلى بطاقة الأداء المتوازن على أنها العدادات ومؤشرات فى مقصورة الطيار فى الطائرة - حيث يحتاج الطيارون إلى معلومات تفصيلية عن جوانب كثيرة للرحلة الجوية مثل معلومات عن الوقود وسرعة الهواء والارتفاع والتحميل والوجهة ومؤشرات أخرى تلخص البيئة الحالية والمتوقعة، والاعتماد

نسميه الطريق الوسط Middle Way وهو الذى يحقق التكامل بين ما يبدو فى ظاهره أضعافاً: إعادة الهندسة والتعلم، الكفاءة والإبداع، العمل والانفعال، الاستراتيجية والتنفيذ، النتائج النهائية لأعمال المنشأة والاستثمار فى المستقبل، أن الأساس الذى يركز عليه منهج الطريق الوسط هو إدراك أن الرحلة هى الوجهة المقصودة، أن عملية التغيير هى نفس النتيجة المرغوبة لتلك العملية، لمنشأة تزدهر فى وجود تغيير لا ينتهى أبداً، وسوف تكون المفاهيم والتقنيات والأدوات التى يحتاجها المديرون لخلف التغيير فى المقام الأول هى نفس المفاهيم والتقنيات والأدوات التى سيستخدمونها عندئذ لمواصلة إدارة المنشأة.

وقد وجد Kaplan & Norton من خلال الملاحظات والاستنتاجات على شركات كثيرة أن المديرين لا يعتمدون على مجموعة واحدة من المقاييس دون الأخرى، وإنما يوقنون بأنه لا يمكن أن يوجد مقاييس واحد أو مجموعة واحدة

لنجاح استراتيجية المنظمة وهى واقعية الصياغة والتوازن والتطبيق الناجح وهو ما يعد أحد الاتجاهات الحديثة فى مجال المحاسبة الإدارية للربط بين قياس وتقييم الأداء والخطط الاستراتيجية.

### القسم الثانى: بناء الاستراتيجية المتوازنة للمنظمة

#### ١ - مفهوم الاستراتيجية المتوازنة:

أوضح Shelton, K (Oct. 1997) فى دراسة: أنه فى كتاب المنشأة المتسارعة كتب Arun Maira and Peter Scott Morgan يقولان أننا نلحظ منهجاً جديداً للتغيير، هذا المنهج الذى

أصحاب نظريات الإدارة ومستشاريها وصحافة الأعمال على كيفية ابتكار استراتيجيات تولد أداء راقياً، ويبدو أن صياغة الاستراتيجية لم تكن يوماً أكثر أهمية.

ومع هذا - يتفق آخرون فى الرأى Charan, R and Colvin, G. "Why CEO Fail", Fortune, 21 June 1999 مع المديرين بأن القدرة على تنفيذ استراتيجية ما يمكن أن تكون أكثر أهمية من الاستراتيجية نفسها، وفى أوائل الثمانينات، خلص مسح لاستشاريين الإدارة إلى أن أقل من ١٠٪ من الاستراتيجيات جيدة الصياغة طبقت بنجاح وأحدث من هذا جاءت مجلة Fortune إلى أن التركيز الذى وجهه للاستراتيجية وكذلك الرؤية - نتج عنه اعتقاد خاطئ أن الاستراتيجية الصحيحة كانت كل ما هو مطلوب للنجاح، وفى معظم الحالات يقدرها Kaplan & Norton بنسبة ٧٠٪ - لم تكن المشكلة الحقيقية - هى استراتيجية سيئة، بل كانت فى التنفيذ السيء، هكذا أكد الكتاب وهكذا بمعدلات الفشل الواردة فى المدى من ٧٠٪ إلى ٩٠٪ - يمكننا أن نقدر لماذا توصل المستثمرون الماهرون إلى التحقق من أن التنفيذ أكثر أهمية من الرؤية الجيدة.

أما لماذا واجهت المنظمات صعوبة فى تطبيق استراتيجيات جيدة الصياغة؟ إحدى المشكلات هى أن الاستراتيجيات - الطرق الفريدة والمستدامة التى تخلق بها المنظمات القيمة - تتغير ولكن أدوات قياسها لم تلاحق هذا التغيير.

ويرى الباحث أنه منذ بداية التسعينات من القرن الماضى اقترح Kaplan & Norton مدخلا للقياس المتوازن للأداء، يجمع فيه الشروط الثلاثة

**بحث عن مركز  
البحوث  
والدراسات المالية  
والاقتصادية  
المركز الإعلامى  
المصري**

على أداة واحدة قد يكون قاتلاً، وبالمثل فإن درجة تعقيد إدارة المنظمة اليوم تتطلب من المديرين أن يكونوا قادرين على النظر إلى الأداء في عدة مجالات في وقت واحد، وتتيح بطاقة الأداء المتوازن النظر إلى المنشأة من خلال أربعة مجالات هامة.

- ( ١ ) كيف تنظر إلى مساهمينا ؟
- ( ٢ ) ماهى عمليات التشغيل التي يجب أن تتفوق فيها؟
- ( ٣ ) كيف يرانا عملاء المنشأة.
- ( ٤ ) ماهى أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

**القسم الثالث : تغير دور المحاسبة الإدارية لبناء الاستراتيجية المتوازنة للمنظمة.**

**١ - مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية :**

صاغ Simmonds (1981) عبارة «المحاسبة الإدارية الاستراتيجية» بمعنى توفير المعلومات المحاسبية التي تساعد متخذى القرارات الاستراتيجية، وأوضحت دراسة Lord (1996) أنه رغم مضي أكثر من عقد من الزمن منذ بدأ Simmonds استخدام هذا المصطلح - ورغم واقع أنه كتبت أوراق كثيرة عن الموضوع - وخاصة في الصحف المهنية، فإن ما يبدو هو أن قلة من أمثلة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قد استخدمت فعلاً، وتذكر الدراسة أن الأساليب الفنية وعناصر المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يمكن أن تكون موجودة في حالات كثيرة من المنشآت - ومع هذا فإن المعلومات قد لا تكون «كمية» في أرقام محاسبية، وقد لا تكون قد جمعت واستخدمت من جانب المحاسبين الإداريين، وتؤكد الدراسة على اتساع التركيز

الداخلي للمحاسبين الإداريين التقليديين لتشمل معلومات خارجية عن المنافسين، وكذلك التأكيد على العلاقة بين الوضع الاستراتيجي الذي تختاره المنشأة والتأكيد المتوقع على المحاسبة الإدارية تحت اسم «محاسبة الوضع الاستراتيجي» Accounting "for Strategic Position" كما يؤكد تحليل طرق تخفيض التكلفة و/أو تعزيز التميز لمنتجات المنشأة من خلال استغلال العلاقات في سلسلة القيمة وتعظيم مسببات التكلفة بغرض اكتساب ميزة تنافسية. وتلخص الدراسة خصائص المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال ما يلي:

( ١ ) جمع معلومات عن المنافسين:

لمقارنة المنشأة مع المنافسين يلزم جمع بيانات عن تسعير المنافسين وتكاليفهم وحجم أعمالهم والمعلومات التي تمكن من تحديد حصة السوق.

( ٢ ) استغلال فرص خفض التكلفة:

بدلاً من مجرد تلبية المعايير الموضوعية يلزم وجود تركيز على التحسينات المستمرة وهذه تشمل إيجاد طرق لخفض التكاليف و/أو تعزيز التميز باستغلال الارتباطات في سلسلة القيمة وزيادة مسببات التكاليف التنفيذية والحصول على مسببات التكاليف الهيكلية بشكل أمثل، ومقاييس الأداء المالية، وفي بعض الحالات المقاييس غير المالية يمكن استخدامها لقياس ورصد التحسينات في كل هذه الحالات.

( ٣ ) تمشى التأكيد المحاسبى مع الوضع الاستراتيجي:

تضع المنشآت - وفقاً للوضع الاستراتيجي الذي تختاره - تركيزاً مختلفاً عن

عناصر المحاسبة الإدارية التقليدية.

- فالمنشآت التي تختار استراتيجية التميز في المنتج تضع أهمية كبيرة على تحليل تكاليف التسويق، أما الموازنة لرقابة تكلفة التصنيع وتلبية الموازنات فتكون ذات أهمية معتدلة أو منخفضة، ولأن المنتجات قد يلزم تغييرها كثيراً لتلبية متطلبات السوق، لذلك تكون هناك أهمية قليلة أو معدومة للتكاليف المعيارية التفصيلية لتقديرات الأداء المستخدمة تكاليف المنتج لأغراض قرارات التسعير وأداء تحليل تكلفة المنافس.

كما يتضح معه أن نظام المحاسبة الإدارية يُعد هاماً ليس فقط في مجال تطبيق (تنفيذ) الاستراتيجية. ولكن أيضاً لصياغة الاستراتيجية. فضلاً عن أنه الأساس في مرحلة التقييم والرقابة.

ويرى دكتور / كمال الدين مصطفى الدهراوى مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية سبتمبر ١٩٩٨: «أن الخطوط الأولى لتطوير البناء الفكرى للمحاسبة الإدارية هو تحديد أهداف (أوالتغير في أهداف) المحاسبة الإدارية وفقاً للتغير في الظروف الاقتصادية والإنتاجية الحديثة، فهدف المحاسبة الإدارية لم يعد قاصراً على تقديم المعلومات اللازمة للإدارة لمساعدتها في القيام بوظائفها، بل يتعدى ذلك إلى تقديم المعلومات لتدعيم مركز الشركة التنافسي والمساعدة في التخطيط الاستراتيجي».

وتوضح دراسة د. أحمد محمد نور، ود. أحمد حسين على (٢٠٠٣، ص ٦٣) : أن مدى نجاح الشركة والمديرين يتوقف على مدى إرضائهم لعملائهم الخارجيين من خلال تقديم منتجات جديدة في

أسرع وقت بأعلى جودة وأقل تكلفة، وأن هذا النجاح يتطلب وضع تطوير برامج للتحسين المستمر في الأداء وأن نجاح هذه البرامج يتوقف على المعلومات المستخدمة في التخطيط وتوجيه ورقابة وتقييم الأداء في هذه البرامج، وبالتالي يتوقف مدى نجاح المحاسبة الإدارية والمحاسبون الإداريون في القيام بالمهام المتوقعة منهم على مدى اعتماد المديرين على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات التخطيط والتوجيه والرقابة والتقييم، وعلى مدى صحة وجودة هذه القرارات.

١ - يتولى المحاسب الإداري رصد وتقييم الأداء باستمرار من خلال تتبع علاقات السبب/ الأثر حيث من المفترض أن تنعكس التحسينات في الجوانب غير المالية (التعليم والتدريب والابتكار/ العمليات الداخلية / العملاء) على النتائج المالية في نهاية الأمر، وذلك للتعرف على مدى نجاح الاستراتيجية واتخاذ قرار بشأن الإبقاء عليها أو تعديلها أو إلغائها واستبدالها.

٢ - تقديم معلومات تغذية عكسية مستمرة بشأن مدى نجاح تطبيق الاستراتيجية وأى مشكلات متعلقة بالتنفيذ وأى مبادرات للتحسين.

٣ - ربط وتكامل المفاهيم والأدوات والأساليب الجديدة في بيئة الأعمال الحديثة لصياغة استراتيجية المنظمة بشكل جيد مثل نموذج الأداء المتوازن والتحليل الاستراتيجي للتكلفة والتكلفة على أساس الأنشطة ومقاييس القيمة الاقتصادية المضافة ورأس المال الفكرى والجودة الشاملة والإنتاج والبيع في الوقت المناسب.