

تجليات الفكر الإستراتيجي على المحاسبة الإدارية في ظل تطورات

بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية -دراسة تحليلية لنماذج فكرية رائدة-

The manifestations of strategic thought on management accounting in light of the developments in the business environment economic institutions an analytical study of pioneering thought model

نورالدين رافع*¹، حسين سالم²

Rafa Nouridine, Salem Hocine

¹ جامعة عين تموشنت، الجزائر، rafanouridine@yahoo.fr

² جامعة الجزائر3، الجزائر، pr.hocine@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/12/31

تاريخ القبول: 2020/12/15

تاريخ الاستلام: 2020/09/15

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى استعراض تجليات الفكر الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الوقوف على نماذج فكرية رائدة في هذا السياق، حيث تم استعراض خلفية مفاهيمية للمحاسبة الإدارية بداية، ومن ثم استعراض أهم المبررات التي جعلت المحاسبة الإدارية تمتد نحو المنظور الإستراتيجي ثانيا، ليتم اختيار أهم النماذج الفكرية الرائدة التي أكدت امتداد الفكر الإستراتيجي نحو المحاسبة الإدارية. وخلصت الدراسة نهاية أن كل النماذج التي تم استعراضها وتحليلها هي ضرب من أضرب التحليل الإستراتيجي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، المحاسبة الإدارية التقليدية، التكاليف، الفكر

تصنيفات JEL: M41

ABSTRACT: This paper aims demonstrating the manifestations of strategic thinking in management accounting in light of the business environment of economic institutions. This is achieved through the study of leading models of strategic thinking. Firstly, the paper provides a conceptual background of management accounting before explaining the main reasons management accounting took the strategic perspective. Then, some of the leading strategic thinking models have been presented to show how strategic thinking have extended to the field of management accounting. The study concluded that all of these models are types of strategic analyses.

Key words management accounting, traditional management accounting, strategic thinking ;

JEL classification codes: M41

بعد أن أظهرت المحاسبة المالية محدوديتها في متابعة التدفقات الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، مجسدة ذلك في القوائم المالية، بداية من الميزانية فحساب النتائج ثم جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة نهاية بالملحق، لتظهر المحاسبة الإدارية نتيجة حاجة الإدارة إلى معلومات وتقارير عن المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة، اعتبرت بهذا المعنى نظام للمعلومات لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بشكل يعتمد على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تسمح بمعالجة المعلومات وإعدادها لتستغلها إدارة المؤسسة في استخراج العناصر المهمة التي تُعنى باتخاذ القرار.

وفي ظل محصلة التغيرات التي انعكست على بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وبكل ما تحمله من تطور في بنية الأسواق التنافسية وتزايد درجة التعقيد في المنتجات وعمليات التصنيع والتوزيع، وتداخل أنظمة العمل الداخلية وارتفاع درجة الخيارات الإستراتيجية في بيئات غير مستقرة شديدة التغير وصعوبة التحكم أصبح يفرض على المحاسبة الإدارية باعتبارها نظاما للمعلومات أن تقدم إجابات كافية لاستيعاب هذه التحولات التي مست سياقات أعمال المؤسسات الاقتصادية.

وأمام هذا الوضع وهذه الحقيقة وبالنظر إلى الدور التقليدي للمحاسبة الإدارية المحدودة في هذا السياق، والمتماشية مع مؤسسات صغيرة نسبيا أين تمارس نشاطاتها في بيئات مستقرة وغير متأثرة بهذه الديناميكية وهذا التطور، أصبح لزاما على المحاسبة الإدارية أن تستوعب هذه التحولات وتحتفظ بمكانتها كمصدر أساسي للمعلومات المترجمة لهذا الواقع وهذه الحقيقة.

واستجابة لهذا الوضع الجديد توجهت المحاسبة الإدارية توجها إستراتيجيا عن طريق طرح نماذج حديثة تحاول أن تكون من روافد اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسات. أمام هذه المعطيات ألحت الضرورة على الاهتمام بهذا الواقع ضمن موضوع " تجليات الفكر الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية".

2.1. أهداف الدراسة

بناءً على ما سبق يمكن القول بأن هذه الدراسة تهدف على وجه الخصوص إلى تقديم نظرة تحليلية نقدية للدور التقليدي للمحاسبة الإدارية بداية، ثم رصد النماذج الرائدة التي طُرحت في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، ودورها في توجيه المحاسبة الإدارية نحو

المنظور الإستراتيجي، وكيفية ترسيخها لممارستها، واستكمالاً لهذا الهدف تأتي بعض الأهداف الفرعية التالية:

إبراز التطورات التي شهدتها المحاسبة الإدارية، وذلك استجابة لتحولات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية؛

تقديم نظرة تحليلية نقدية للدور التقليدي للمحاسبة الإدارية؛

تقديم سياق ظهور الحاجة إلى محاسبة إدارية يتجلى من خلالها الفكر الإستراتيجي؛

تقديم دراسة تحليلية لبعض النماذج الرائدة التي وجهت المحاسبة الإدارية نحو المنظور الإستراتيجي.

3.1. أهمية الدراسة

تتجلى أهمية الدراسة من كون أن المحاسبة الإدارية من خلال توجهاتها الإستراتيجية، هي نظام معلومات يسمح بإعطاء معلومات مالية وغير مالية تساعد أنظمة الإدارة والقيادة على رسم استراتيجيات مستقبلية وتحويرها لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

ثالثاً: إشكالية الدراسة

في الوقت الذي غدت فيه المحاسبة الإدارية التقليدية غير قادرة على مواكبة تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، اتجه بعض المفكرين في هذا السياق إلى طرح نماذج تنحو بالمحاسبة الإدارية نحو الفكر الإستراتيجي، وهو ما يجعلنا ضمن متطلبات هذا الطرح نصوغ إشكالية هذا الموضوع في السؤال الجوهرى التالي:

ما هي تجليات التوجهات الفكرية الإستراتيجية على المحاسبة الإدارية في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية؟

ومن أجل الإلمام بجوانب الموضوع يمكن الاستعانة ببعض الأسئلة الفرعية التالية:

ما هي الخلفية المفاهيمية للمحاسبة الإدارية؟

ما هي مبررات انتقال المحاسبة من المنظور التقليدي إلى المنظور الإستراتيجي؟

ما هي أهم النماذج الفكرية التي وجهت المحاسبة الإدارية نحو المنظور الإستراتيجي؟

4.1. منهجية الدراسة

بناءً على طبيعة موضوع الدراسة، وقصد الإحاطة بمختلف جوانبه، والإجابة على طرح الإشكالية، وقصد الوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة، تمّ الاستعانة بعدة مناهج، فقد كان المنهج وصفيًا عند استعراض الخلفية المفاهيمية للمحاسبة الإدارية في حين تم الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المتعلقة بمراحل تطور المحاسبة الإدارية، ويكون المنهج تحليليًا عند دراسة أهم النماذج الرائدة التي وجهت المحاسبة الإدارية نحو المنظور الإستراتيجي.

5.1. تقسيمات الدراسة

من أجل توضيح تجليات الفكر الإستراتيجي وتأثيرها على التوجهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية الوقوف على:

- السياق المفاهيمي للمحاسبة الإدارية؛
- مبررات توجه المحاسبة الإدارية نحو المنظور الإستراتيجي؛
- دراسة تحليلية لنماذج توجيه المحاسبة الإدارية نحو الفكر الاستراتيجي.

2. السياق المفاهيمي للمحاسبة الإدارية وخلفياته التاريخية

من أجل الفهم العميق لتجليات الفكر الإستراتيجي على المحاسبة الإدارية كان لزاما علينا تقديم الخلفية المفاهيمية للمحاسبة الإدارية، ثم عرض أهم المراحل التي أسست إلى ظهور المفهوم.

1.2. الخلفية المفاهيمية للمحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية هي فرع من فروع المحاسبة التي تتضمن مجموعة من الأدوات والنماذج تستخدم لتجميع وتحليل البيانات وإعداد تقارير للمعلومات الملائمة حول المستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار (زايد و محمود عباس، 2015، ص2).

كما تعرف المحاسبة الإدارية على أنها نظام يهتم بجمع وتصنيف البيانات وتحليلها وتجهيزها في صورة معلومات مفيدة يتم تقديمها لإدارة المؤسسة من أجل معرفة كافة أوجه

النشاط، واستخدامها في عمليات التخطيط والرقابة والمساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية التي تؤدي في نهاية إلى تحقيق تطلعات وغايات المؤسسة (روبيرت وهكا سوزان، 2006، ص 17).
وتعرفها Fabienne Guerra على أنها أداة من الأدوات الإحصائية والغرض منها توفير المعلومات من أجل تمكين مستخدمي هذه المعلومات من توظيفها في عمليات اتخاذ القرارات وترشيدها من أجل ممارسة رقابة فعالة عليها (Fabienne, 2003, p 3).

وفي نفس الإطار تعرف المحاسبة الإدارية على أنها الإطار العلمي المنظم والممنهج الذي يهدف إلى مساعدة إدارة المؤسسة عند رسم سياساتها وترشيد قراراتها الخاصة بتحقيق أهدافها وتطلعاتها في ظل متغيرات الواقع، وذلك من خلال توفير معلومات تتحلّى بالملاءمة، وتقديمها في الوقت المناسب (جردات والشبيل، 2014، ص 7).

أما معهد المحاسبين الإداريين فيعرف المحاسبة الإدارية على أنها عملية تحديد وقياس وجمع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات المالية وغير المالية المستخدمة من قبل الإدارة لتخطيط وتقييم ومراقبة مؤسسة ما بهدف ضمان الاستخدام الأمثل لمواردها والمساءلة عنها (الكعي، 2011، ص 38-39).

ويتضح لنا من خلال طرح المفاهيم السابقة أن الطروحات لم تتفق على تحديد مفهوم المحاسبة الإدارية بل ظهر جليا اتفاق المفاهيم على وظيفة المحاسبة الإدارية الأساسية، بغض النظر عن بيئة التطبيق، فالمحاسبة الإدارية تعتبر:

محاسبة تختلف عن الفروع المحاسبية الأخرى من حيث مدخلاتها وأدواتها ومعالجاتها ومخرجاتها؛

محاسبة تعمل على تلبية احتياجات إدارة المؤسسة من المعلومات التي عجزت المحاسبة المالية على تليتها.

وفي هذا السياق نرى أن كل المفاهيم تجتمع على أن المحاسبة الإدارية هي نظام متكامل من المبادئ العلمية والطرق العملية التحليلية التي تتميز بالترابط والهادفة إلى خدمة القرارات الإدارية القابلة لإعادة التشكيل والصياغة بناء على طبيعة القرار الملازم للاتخاذ ومدى تأثيراته على استمرارية المؤسسة.

2.2. الخصائص المميزة للمحاسبة الإدارية

من خلال استعراضنا للمفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية يمكن استخلاص بعض الخصائص التي تميزها في ما يلي (وابل، 2005، ص):

ينصب اهتمامها بكل التفاصيل الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
تستخدم الأساليب العلمية الإحصاء وبحوث العمليات من معالجة البيانات وتقديم المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية؛
تقوم المحاسبة الإدارية بترجمة وتقييم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة للمؤسسة.

3.2. مراحل المحاسبة الإدارية:

اتفق أغلب الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية أن هناك ثلاث مراحل للمحاسبة الإدارية، نذكرها على النحو التالي:

1.3.2. محاسبة التكاليف كأحد مظاهر المحاسبة الإدارية (1950/1825)

إن أهم ما ميز الفترة الممتدة بين سنة 1825 وسنة 1950 هو الثورة الصناعية التي كان منبعها أوروبا ثم امتدت إلى أمريكا، حيث شكلت أبرز معالم التغيير في بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، امتد أثرها إلى ظهور البوادر الأولى لمحاسبة التكاليف (البدران، 2006، ص185).

2.3.2. مرحلة التأسيس لمصطلح المحاسبة الإدارية (1981/1950)

اعتبرت بداية خمسينات القرن الماضي الفيصل لتضارب المصطلحات والتأسيس لمصطلح المحاسبة الإدارية حين شكل المجلس الأنجلو أمريكي المهتم بالإنتاجية فريق عمل تحت اسم فريق المحاسبة الإدارية حيث أسندت مهامه إلى زيارة عدد من المؤسسات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف التقرير حول صيرورة العمل.

وهي الفترة التي نشأ فيها التوجه في الكتب المنهجية، حيث تم من خلالها وضع أهداف المحاسبة الإدارية وتوجيهها نحو صناعة القرارات والعوامل السلوكية التي لها تأثيراتها على القيادة الإدارية من خلال مخرجاتها (هاشم، 2016، ص 189).

3.3.2. مرحلة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (ما بعد 1981)

شهدت هذه الفترة تطورات في بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية من ضمنها زيادة المنافسة العالمية وزيادة طلبات وحاجات الزبائن وتركيز المؤسسات على إرضاء هؤلاء إضافة إلى

التطور في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، وقد أدت إلى بروز خصائص جديدة في بيئة أعمال المؤسسات أوجبت على إدارات مؤسسات الأعمال تغيير منظورها في جميع نواحي العملية الإدارية وإعادة النظر في أنظمة معلوماتها الإدارية بما فيها نظام المحاسبة الإدارية (الجليلي، 2008، ص 14).

وعليه فقد شكلت هذه الفترة تغيراً حقيقياً للمحاسبة الإدارية، حيث أصبحت اهتماماتها تنصب على النواحي الإستراتيجية عن طريق استحضار معلومات عن المستقبل، وفي هذا السياق تم طرح عدة مفاهيم تتعلق بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

فهناك من يعرفها على أنها تلك التطورات التي مست المحاسبة الإدارية من أجل استحضار المعلومات التي تدعم بناء الميزة التنافسية للمؤسسة (الجليلي، 2008، ص 14).

3. مبررات توجه المحاسبة الإدارية نحو المنظور الإستراتيجي

نظراً للتطورات والتغيرات المتعددة والمستمرة التي حدثت في بيئة الأعمال منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، وما يمكن أن تأخذه من ميادين واسعة خلال بدايات القرن الحادي والعشرين وما بعدها، فإن الأمر يتطلب ضرورة الاهتمام بالدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة الإدارية وإمكانية تطوير نماذجها وأساليبها بالشكل الذي يتناسب ويتلاءم مع التطورات والتغيرات التي تحدث في مجالات وحقول المعرفة الأخرى التي تتعامل معها المحاسبة الإدارية بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وصولاً إلى تحقيق أهدافها وأهداف المؤسسة الاقتصادية التي تعمل ضمن سياقها.

وعليه فقد اجتمعت عدة مبررات جعلت المحاسبة الإدارية تتجه توجهها إستراتيجياً، يمكن تصنيفهما إلى مبررين هما:

المبرر الأول: محدودية النماذج التقليدية للمحاسبة الإدارية:

المبرر الثاني: مبررات بيئية (البيئة المحيطة بالمؤسسة).

1.3 المبرر الأول: محدودية النماذج التقليدية للمحاسبة الإدارية

إن أهم ما ميز المحاسبة الإدارية في ظل الثورة الصناعية وتطور أنماط الإدارة باعتبارها امتداداً من امتدادات التنظيم التaylorي القائمة على تقسيم العمل وعلى أولويات الإنتاج

وأهداف الإنتاجية، كونها محاسبة تهتم بتبرير التكاليف من خلال تجميعها وتحميلها على وحدات الإنتاج وأقسام الإنتاجية بهدف تحديد ربحية المؤسسة وتطوراتها. ومن أجل تمكين الإدارة من الوقوف على مدى الكفاءة والفعالية في استغلال الموارد والرقابة على تكاليف المنتج بدءًا من مرحلة تصميمه إلى إنتاجه حتى تسليمه إلى المستهلك النهائي، وتلبية لهذا الغرض ظهرت النماذج التي تُعنى بتبرير التكاليف ومتابعتها وتحليلها، ومن ثم استغلالها في استخراج العناصر المهمة لاتخاذ القرارات، لذلك كان لزاما علينا أن نقدم تحليلا مختصرا لهذه النماذج حتى نتمكن من تحديد أوجه قصور هذه النماذج وبالشكل الذي يسمح لنا بإدراك أهمية التوجه الحديث للمحاسبة الإدارية وأهمية نماذجها في هذا السياق.

1.1.3. الدور التقليدي للمحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

انطلاقا من أن الدور التقليدي للمحاسبة الإدارية يهتم بتبرير التكاليف، ويرتبط به مفهوم النظم التقليدية للإنتاج القائمة على أساس الإنتاج بحجم كبير لمنتجات نمطية تتحلّى بمواصفات فنية محددة ومستقرة على ضوء تكنولوجيا تتميز بالاستقرار، لذلك تأسست النماذج التقليدية للمحاسبة الإدارية على الفرضيات التالية:

الأسواق محلية أسواق مغلقة بسبب القيود الجمركية ومحدودية نظام الاتصال؛

الأسعار أساس المنافسة مع عدم الاهتمام الكافي بالجودة ومدة التسليم؛

استراتيجية الأعمال تركز على إنتاج كبير بوحدات نمطية؛

الإنتاج غير مرن يهدف في الأساس إلى تحقيق وفورات الحجم الكبير؛

تكنولوجيا معلومات بسيطة؛

ارتكاز التنظيم الإداري على تنظيم هرمي حسب الوظائف؛

تركز استراتيجية الإدارة على تحقيق أقصى ربح.

وعليه فإن كل هذه الفرضيات وكل تطبيقاتها شكلت الملامح الأساسية للدور التقليدي

للمحاسبة الإدارية وبيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وتحكمت فيها عدة اعتبارات منها:

غياب الاعتبارات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية؛

اعتماد المحاسبة الإدارية على فرضيات متكررة في ما هو مرتبط بعمليات التصنيع؛

بقاء الافتراضات التقليدية في تقييم الأداء.

2.3. المبرر الثاني: تغيرات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية

إن ما تشهده البيئة المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية من تغيرات وتطورات، جعلها عرضة لضغوط تنافسية شديدة، وذلك سواء على المستوى المحلي أو المستوى العالمي، مما أوجد فجوة بين مخرجات النماذج التقليدية التي انطلقت بها المحاسبة الإدارية بداية، وبين الواقع الجديد، ومن ثم عدم اتساقها مع متغيرات بيئة أعمال المؤسسات الحديثة مما أدى إلى ضرورة التحول من الدور التقليدي للمحاسبة الإدارية.

1.2.3. تزايد حدة المنافسة

ظلت أغلب المؤسسات الاقتصادية خلال سبعينات القرن الماضي خاصة في الدول المتقدمة التي تعمل في بيئة تنافسية مستقرة تكاد تكون محمية وذلك بتأثيرات البعد الجغرافي وصعوبات الاتصال والحماية الجمركية مما كان لهذا تأثير في الحد من قدرة المؤسسات الرائدة من تدفقها على الأسواق المحلية لهذه الدول، وفي مثل هذه الظروف لم تكن هذه المؤسسات مجبرة على امتلاك الحافز القوي الذي يدفعها إلى تعظيم كفاءتها وتحسين أدائها الإداري أو تخفيض تكاليفها وذلك لأن أي زيادة في التكاليف من الممكن أن ينتقل عبئها إلى الزبون (البدران، 2006، ص 191).

غير أن في سبعينات القرن الماضي بدأت بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية تشهد منافسة عالمية نتيجة حركية الشركات الدولية التي كانت تقوم بتقديم منتجات على درجة عالية من الجودة وبأسعار منخفضة وذلك من خلال فروعها، وفي سياق هذا الواقع فإن نجاح المؤسسة أصبح مرهونا ومحددا على قدرتها في مواجهة المنافسين الذين فقدوا بهذا المعنى جنسيتهم ومحليتهم، فضلا عن ذلك فإن كل هذه التنظيمات والترتيبات الاقتصادية الجديدة أدت جميعها إلى جعل البيئة الاقتصادية أكثر تعقيدا.

وعليه فإن اتساع دائرة وشدة المنافسة في بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية غيرت آليات المنافسة والعوامل المحركة لها ومن ثم بدأ البحث والتركيز على الميزة التنافسية باعتبارها عنصرا أساسيا وجوهريا للنجاح وخلق قيمة للزبون، وبالتالي فأصبح لزاما على المؤسسات التي تعمل في ظل هذه البيئة أن توجه جل اهتماماتها أولا نحو إجراء تحليلات إستراتيجية لبيئتها ودراسة الأطراف الرئيسية المشاركة والتي تشمل (الغفيري، 2010، ص 11):

المؤسسات المنافسة والموجودة حالياً؛

المؤسسات التي تنتج منتجات بديلة؛

الموردون؛

الزبائن.

2.2.3. تعدد احتياجات الزبائن والتركيز على إرضائهم

يشكل الزبون المصدر الأساسي لإيرادات المؤسسة التي يستوجب أن تغطي تكاليفها وتدرلها فائضاً يسمح لها بتوظيف استثمارات جديدة (البدران، 2006، صفحة 191)، لذلك أصبح لزاماً على المؤسسات الاقتصادية التي تريد أن تتموقع على أسواقها وأن تستجمع عناصر التحليل الإستراتيجي وأن تمتلك ثقافة إستراتيجية مبنية على الاستجابة لاحتياجات الزبائن، وهو ما يتطلب منها:

امتلاك رؤية إستراتيجية وتوظيف روافدها؛

المحافظة على موقعها التنافسي والعمل على التمتع الاستراتيجي؛

أن تهتم وفق هذا التوجه بقيمة منتجاتها عند زبائنها، والذي ينتج عن الفرق بين المنافع التي يكتسبها الزبون والتضحية التي يتحملها من أجل الحصول على المنتج.

3.2.3. الفلسفات الإدارية الحديثة

من نتائج تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية ظهور فلسفات إدارية حديثة تحمل مجموعة من المفاهيم والقواعد والممارسات التي ساهمت إلى حد كبير في تخفيض تكلفة المنتجات، مع المحافظة على جودتها وتحسينها، والتي تعتبر رافداً من روافد الفكر الإستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية.

1.3.2.3. فلسفة إدارة الجودة الشاملة

أصبح لزاماً على المؤسسات التي تسعى إلى بلوغ المثالية أثناء ممارستها لنشاطاتها الإنتاجية أو الخدماتية على مراقبة كافة المراحل الإنتاجية التي يمر بها المنتج بداية من دخول المادة الأولية إلى غاية خروج المنتج بشكله النهائي والاهتمام بالجودة، ويستوجب عليها الاسترشاد بمعايير الجودة التي تساعد في قيادة العملية الإنتاجية حتى تستطيع من خلال طرح منتجاتها ورسم صورة لائقة في أذهان زبائنها الذين سيعرفونها بجودة منتجاتها وخدماتها

وسيرسمون صورة لهم عنها، وباعتبار الجودة ركنا أساسيا من أركان الوظيفة الإدارية في المؤسسات ظهرت إدارة الجودة الشاملة منذ سنة 1981 كفلسفة إدارية حديثة تستوجب الاهتمام.

وفي هذا السياق طرح Dale H. Besterfield مفهوما شاملا عن إدارة الجودة الشاملة واعتبرها " فلسفة إدارية تتشكل من مجموعة من المبادئ يتم الاسترشاد بها من أجل تدعيم التحسين المستمر للمؤسسة، وتلبية احتياجات الزبائن الحالية والمتجددة (التمييزي و الخطيب، 2008، ص 21).

2.3.2.3. فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد

في أواخر الخمسينات من القرن الماضي، ومع بداية انتشار الحاسبات الآلية في المؤسسات الاقتصادية خاصة الإنتاجية منها لم يستفد قسم الإنتاج من هذا التطور إلا في تسهيل عمليات تحديد مستويات المخزون مع الاعتماد على ثبات فرضية الطلب الأساسية مما أدى إلى تراكم كميات كبيرة من المخزونات أعاقت سير العملية الإنتاجية في المؤسسة، ومن هذا المنطلق ومن أجل تجاوز هذا الإشكال والاستفادة من هذا التطور ظهرت فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد التي تقوم على إعداد برامج إنتاجية موضوعة بدقة ترتكز على الطلب الحقيقي أو على التوقعات التي تجري على المبيعات وتجدد مستويات المخزون بدلالة أوامر الإنتاج التي تسبق ظهور الاحتياجات كما ستحتفظ بحجم معين من مخزون الأمان من أجل مواجهة الحالات الطارئة.

وحتى تتمكن من فهم هذه الفلسفة سنعمل بداية على إعطاء مفهوم شامل لهذه الفلسفة، حيث عرفت هذه الفلسفة على أنها " فلسفة لكل مهام المؤسسة بداية من حصولها على المواد الأولية إلى غاية بيعها للمنتج النهائي، وتقوم هذه الفلسفة على مبدأ أساسي يجب شراء وإنتاج ما نحتاج إليه وفي الوقت المناسب" (محمود، 2009، صفحة 26).

4. دراسة تحليلية لنماذج توجيه المحاسبة الإدارية نحو الفكر الاستراتيجي

أدى تطور نشاط الكثير من المؤسسات الاقتصادية وامتدادها خارج حدود أكثر من دولة إلى فتح المجال لها للتعامل مع أسواق جديدة، وذلك بحثا عن الاستفادة من المزايا التي توفرها تلك الأسواق خاصة في مجال تدنية التكاليف وتدليل مشاكل الجودة كما تؤمن للمؤسسة

منافذ جديدة من أجل طرح منتجاتها، الأمر الذي جعل المؤسسة الاقتصادية تعمل في بيئة شديدة التغير أكثر تنافسية وإرضاء لاحتياجات الزبائن، وهذا ما أدى إلى المزيد من الضغوط على المؤسسات لكي تتكيف مع هذه المعطيات، مما فرض على الكثير من المؤسسات الانتقال إلى التفكير الاستراتيجي الذي يعطف الحاضر بالماضي ويستحضر المستقبل المنظور.

1.4. بدايات محاولات توجيه المحاسبة الإدارية نحو المنظور الإستراتيجي
تؤدي المحاسبة الإدارية فضلا عن المحاسبة المالية دورها البالغ الأهمية عن طريق إعادة صياغتها لقاعدة البيانات والمعلومات بالشكل الذي يتساق مع البيانات والمعلومات التي تُعنى بها الإدارة الإستراتيجية.

وعليه فقد اشتمل الفكر المحاسبي على العديد من المحاولات التي بُذلت من أجل الارتقاء بالمحاسبة الإدارية إلى المستوى المطلوب وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل تدعيم التفكير الاستراتيجي للمؤسسات ويُمكن تحليل تلك المحاولات من خلال المراحل الثلاث التالية:

فالمرحلة الأولى بدأت بشكل موسع في أواخر ثمانينيات القرن الماضي من خلال طرح Kaplan حول مدى ملاءمة المحاسبة الإدارية لتطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية ووصلت طروحاته إلى عدم ملاءمة تشكيلة المعلومات الناتجة عن المنظور التقليدي للمحاسبة الإدارية، والتي تُعنى بها الإدارة الإستراتيجية، مستندا في طرحه على عدم حدوث تطور ملموس في نماذج المحاسبة الإدارية التقليدية من أجل مواكبة تلك التطورات، وأصبح لزاما على ممارس المحاسبة الإدارية التعامل مع مفاهيم وأساليب ومقاييس ونماذج تعتمد مدخلا إستراتيجيا، وأن يغيّر مكانته ودوره ليصبح عضوا مشاركا في فريق الإدارة الإستراتيجية وليس جامعا للمعلومات التي تقدم للمساعدة على اتخاذ القرارات (الجليلي، 2008، صفحة 12)، بل معلومات يتم استغلالها في جمع عناصر الميزة التنافسية. وأهم ما ميز هذه المرحلة ظهور مجموعة متكاملة من النماذج الحديثة والعامل المشترك بين هذه النماذج أنها صممت من أجل توفير بنية معلومات تعنى بها الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة التي ترغب في النجاح على مستوى الأسواق التنافسية.

أما المرحلة الثانية فتضمنت صياغة مجموعة من المداخل المترابطة تركز على النشاط وتندرج تحت اسم نماذج شاملة من أجل تكوين الوضع الاستراتيجي للمؤسسة كما تم صياغة مجموعة ثانية من المداخل المترابطة التي تندرج تحت اسم نماذج المحاسبة عن

التكنولوجيا المتقدمة وتضم نموذج المحاسبة عن تكلفة الجودة وتحليل سلسلة القيمة، حيث يجمع بين تلك النماذج عاملاً مشتركاً وهو البحث عن التميز التشغيلي وذلك من أجل تقديم قيمة أفضل للزبائن، أما المجموعة الثالثة من المداخل الشاملة تضم مجموعة من النماذج تضم أفكار ومفاهيم من التسويق الإستراتيجي كتلك التي تعنى بتحليل موقف المنافسين والمحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتج، ويتضح من خلال طبيعة نماذج هذه المجموعة أنها تركز أكثر على الجوانب الخارجية للمؤسسة.

وأخيراً المرحلة الثالثة التي تميزت بصياغة مجموعة من الفلسفات الإدارية التي حققت صدى محاسبي تجلى خاصة في نموذجي (الإدارة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة) واستهدفت مجموعة من المفاهيم تعمل على بناء الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية.

والملاحظ من خلال المراحل الثلاث بأن تجليات الفكر الاستراتيجي على المحاسبة الإدارية بدأ في المرحلة الأولى بظهور مجموعة من النماذج ركزت معظمها على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للمؤسسة، لتأتي المرحلة الثانية التي طرحت من خلالها نماذج متكاملة منها ما يهدف إلى تدعيم الموقف الإستراتيجي للمؤسسة ومنها ما يركز على التميز التشغيلي وأخرى تركز على النواحي الخارجية للمؤسسة التي ترتبط بالتسويق الاستراتيجي، وانتهت بالمرحلة الثالثة التي تميزت بتطوير مجموعة من النماذج، واعتبرت بذلك ضرباً من أضرب التحليل الإستراتيجي في المؤسسات الاقتصادية.

2.4. نماذج رائدة في ربط المحاسبة الإدارية بالفكر الإستراتيجي

بعد التعرض لمحاولات توجيه المحاسبة الإدارية نحو المنظور الإستراتيجي بداية ومن أجل وضع الدراسة في إطارها الصحيح كان لا بد علينا الوقوف عند بعض النماذج الرائدة التي حاولت ربط المحاسبة الإدارية بالفكر الإستراتيجي.

1.2.4. نموذج Simmonds. K

من خلال تفحص أبحاث Simmonds اتضح لنا أنه أول من أسس إلى مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بداية من ثمانينات القرن الماضي مبرزاً ضرورة الجمع بين عدد

من الوظائف التي يستوجب على ممارس المحاسبة الإدارية القيام بها (حماد، 2006، ص61)، وعليه فإن التأسيس إلى هذا النوع من المحاسبة والذي يعمل على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق مفاهيم الإدارة الإستراتيجية في المؤسسات (الكلاوي، 2015، ص28) استكمل طرحه على أن هذا الشكل الجديد والحديث للمحاسبة الإدارية يتأسس بشكل كامل على تحليل الموقف التنافسي، ويشكل خروجاً عن التوجه التقليدي للمحاسبة الإدارية لأن قدر من المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى توفيرها. وساق تعريفاً للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية واعتبرها أنها إحدى الصيغ الإدارية التي يتم في ظلها تأكيد المعلومات التي ترتبط بعوامل خارجية بالنسبة للمؤسسة، فضلاً عن ذلك يستوجب التركيز على معلومات غير مالية ومعلومات داخل المؤسسة (الصفار، 2009، ص5).

2.2.4. نموذج Simons Robert

طرح R. Simons في اتجاهاته نحو ربط المحاسبة الإدارية بالمنظور الاستراتيجي بشكل مباشر وتتمثل مساهمته في هذا المجال من خلال طروحاته حول العلاقة بين إستراتيجية المؤسسة وأنظمة المتابعة التي تطبقها، حيث تم في طرحه الأول عام 1987 استكشاف العلاقة بين أنظمة المتابعة ذات الأسس المحاسبية من جهة واستراتيجيات المؤسسة من جهة أخرى في إطار نظرية الارتباط، حيث اعتمد في طرحه على تصنيف الذي حدده Miles & Snow لأنواع إستراتيجيات الأعمال التي تتبعها المؤسسة (Simons, 1987).

وأوضحت هذه الدراسة أن المؤسسات التي تتبع إستراتيجية الدفاع تركز على الريادة في التكاليف وجودة خدمة الزبائن وتهتم بقدر محدود بتطوير المنتج، في حين المؤسسات التي تتبع إستراتيجية التنقيب فتهتم بصورة أكبر بالسوق وتسعى دائماً إلى خلق فرص سوقية جديدة وتعتمد بقدر كبير على الإبداع والابتكار، أما المؤسسات التي تتبع الإستراتيجية الهجينة فهي تعتمد على المزج بين الإستراتيجيتين السابقتين.

3.2.4. نموذج Michael Bromwich

انطلق M. Bromwich من حيث انتهى Simons وتبنى نفس الأفكار والمفاهيم التي طرحت حول المحاسبة الإدارية ذات التوجه الاستراتيجي، من منطلق أنها تعمل على توفير وتحليل المعلومات حول أسواق منتجات المؤسسة وتكاليف المنافسين وهياكل التكلفة، إضافة إلى رقابة إستراتيجية المؤسسة ومنافسها في تلك الأسواق، وفي هذا السياق فقد طرح bromwich

M. ضرورة محافظة المؤسسة على زبائنها في السوق، على أن تتم المنافسة بين كل المتغيرات الإستراتيجية وليس تخفيض تكلفة المنتج، (Bromwich, 1990)، وعليه فيشكل المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية عند الجمع بين ما طرحه M. bromwich و Simons عن الميزة التنافسية ونظرية عن مواصفات المنتج ونظرية عن الأسواق التنافسية. وفي سياق آخر أكد M. bromwich على ضرورة وجود مدخلين أساسيين للمحاسبة في ظل التوجه الاستراتيجي هما:

الأول يتأسس على تحديد تكلفة مواصفات منتجات المؤسسة؛
والثاني تحديد تكلفة الوظائف التي تتضمنها سلسلة القيمة التي توفرها
المنتجات للزبائن.

ومن خلال طرح هذه النماذج الفكرية الرائدة التي ساهمت إلى حد كبير في ربط المحاسبة الإدارية مع الفكر الإستراتيجي للمؤسسة، والتي ظهرت نتيجة تطورات في الفكر المحاسبي والمفاهيم التي تم تجسيدها منذ بداية ثمانينات القرن الماضي، من أجل تمكين إدارة المؤسسة من تطبيق وتحقيق أهدافها وإستراتيجياتها في بيئة تتميز بالمنافسة واستخدام نماذج أكثر فاعلية من أجل المساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وعليه فإن المفهوم الحديث والإستراتيجي للمحاسبة الإدارية يستند على فلسفة إدارية ورؤية إستراتيجية، حيث إن توظيفها يستلزم مجموعة من الإجراءات يستوجب على المؤسسة اتباعها وإدراكها، وهي على النحو التالي:

تحليل سلسلة القيمة؛ حيث تشكل سلسلة القيمة مجموعة من النشاطات التي يمكن من خلالها تكوين المنتج وإيصاله إلى الزبائن، فهي بذلك إطار عمل من أجل تشخيص جميع أنشطة المؤسسة وتحليل طريقة تأثيرها على تكاليفها وعلى القيمة المقدمة إلى الزبائن؛

تحديد الموقف التنافسي؛ حيث يركز تحليل الموقف التنافسي الاستراتيجي على الدور الذي تلعبه نماذج تحليل التكاليف، وابتكار نماذج تستحضر مقاييس مالية وغير مالية تنحون نحو تجسيد الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة.

5- خاتمة

يمكننا من خلال مضامين هذه الورقة البحثية وطرحنا لموضوع تجليات الفكر الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية في ظل تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية ومعالجته ضمن الإشكالية الرئيسية المطروحة ومحاور الدراسة الثلاث عرض نتائج الدراسة على النحو التالي:

إن مفهوم المحاسبة الإدارية ارتبط ببيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، حيث انطلقت محاسبة للتكاليف ثم محاسبة إدارية اهتمت بالجوانب التشغيلية ثم محاسبة إدارية إستراتيجية:

تجليات المفهوم الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية اجتمعت فيه عدة مبررات تمثلت في:

• محدودية الدور التقليدي للمحاسبة الإدارية أمام تطورات بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية؛

• ظهور فلسفات إدارية حديثة شكل البعد الإستراتيجي لها ضربا من أضرب مضامينها.

كل النماذج التي تم طرحها وكل تطبيقاتها تتأسس على رؤية إستراتيجية تتطلب عطفًا للماضي على الحاضر ومن ثم استحضار المستقبل؛

كل النماذج التي تم استعراضها أكدت امتداد الفكر الإستراتيجي نحو المحاسبة الإدارية.

6- قائمة المراجع:

أولا قائمة المراجع باللغة العربية:

— بثينة راشد حميدي الكعبي. (2011)، ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والاقتصاد (العدد 89).

— سالم أبو شناف زايد، وحمدي محمود عباس. (2015)، المحاسبة الإدارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

- عبد الخالق ياسين البدران. (2006). الأثر المتبادل لتطوير المحاسبة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية.
- وابل علي وابل. (2005). المحاسبة الإدارية، دار وابل للنشر: المملكة العربية السعودية.
- ذكاء الكلاوي. (2015). المحاسبة الإستراتيجية ودورها في تحديد الإستراتيجية التسويقية وتطبيقها، الجامعة الافتراضية سوريا، سوريا.
- زيد عبد الكريم جردات، وزيد عبید الشبيل. (2014). مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف، مجلة المنارة للبحوث والدراسات (العدد4).
- طارق عبد العال حماد، (2006). دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الإستراتيجية المتوازنة للشركة، مجلة الفكر المحاسبي (العدد2).
- عماد صبيح الصفار. (2009). تطوير المنظور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام سلسلة القيمة، مجلة المنصور جامعة المستنصرية (العدد 12).
- فؤاد أحمد محمد الغفيري. (2010). الأثر المتبادل لتطوير المحاسبة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد(11).
- فهيم علي محمود، (2009). المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر.
- فواز التميمي، وأحمد الخطيب. (2008). إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للأيزو 9001 (الإصدار الأول)، عمان، الأردن: عالم الكتاب الحديث.
- مقداد أحمد يحيى الجليلي. (2008). الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية، مجلة تنمية الرافدين (العدد29).
- ميجرروبيرت، وويليامز هكا سوزان. (2006). المحاسبة أساس قرارات الأعمال. (مكرم عبد المسيح باسيلي، الديسبي محمد عبد القادر، و حجاج أحمد حامد، المحررون) جدة: دار المريخ.
- هاشم علي هاشم. (2016). الأبعاد التاريخية لتطبيقات محاسبة التكاليف النشوء ومراحل التطور، مجلة العلوم الاقتصادية (العدد 41)، 189.

ثانيا قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- Bromwich, M . (1990), The case for strategic management accounting the rol of accounting information strategy in competitive market , accounting organizations and society.N1.
- Fabienne, G. (2003), Comptabilité Manageriale: le systéme d' information cmptable Tom1.
- Simons, R. (1987), Accouting Control systems and Business Strategy: An empirical analysis, Accouting organisations and society .