

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسية بن بو علي الشلف
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية

العنوان

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في دعم القرارات الاستراتيجية في
المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة-

من إعداد

عبد القادر حليلة سالم

المناقشة بتاريخ: 2022/07/21 من طرف اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة الشلف	أستاذ	بربري محمد أمين
مقرا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	براهمية ابراهيم
ممتحنا	جامعة خميس مليانة	أستاذ	لعريبي محمد
ممتحنا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	متاوي أحمد
ممتحنا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	مانع فاطمة
ممتحنا	جامعة تيسمسيلت	أستاذ محاضر أ	قندز بن توتة

السنة الجامعية: 2021-2022

شكر وعرافان

مصدوقا لقوله تعالى "وَإِذْ تَأْتَيْنَ بُرُجًا مُنِيرًا" فالحمد والشكر لله رب العالمين على توفيقه
لاتمام هذه الدراسة، فالفضل كله لله تعالى فهو خالقها، ومدبرها، ومهيئ أسبابها، ثم أتقدم بالشكر والعرافان لي تلك
الفرقة الصالحة من الاحباب، والاساتذة وعلى رؤسهم المشرف براهمية إبراهيم، والاستاذ رئيس المشروع قويدن
حاج قويدر، فقد كانت لنصائح المشرف وتوجيهاته الاثر البالغ في اتمام الدراسة والوصول بحالي ماهية عليه.
والشكر موصول أيضا للاعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم قبول مناقشة هذه الرسالة وتحملي عناء تصويبها.
وخير الدعاء في هذا المقام قول الرسول صلى الله عليه وسلم "مَنْ ضَمِنَ إِلَيْهِ مَعْرُوفٌ فَقَالَ لِفَاعِلِهِ: جَزَاكَ اللَّهُ
خَيْرًا فَقَدْ بَلَغَ فِي الشَّنَاءِ" رواه الترمذي وقال حديث حسن صحيح.
جزاهم الله خيرا

عبد القادر حليلة سالم

إهداء

وهدي عملي هذا لي من قال فيهم المولى جل وعلا "وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا يَاقُونَ وَيَأْلُو التَّيْنِ إِخْسَانًا" الآية،

سائلًا الله جل في علاه أن يجعلني بارًا بوالدي ولا يجعلني جبارًا شقيًا.

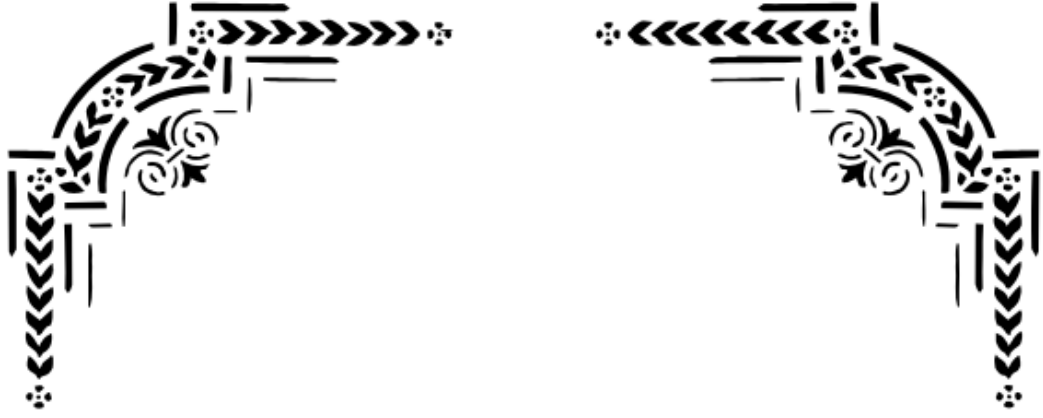
لي الإخوة والأخوات

لي كل الأقارب والرفقة الصالحة

لي زملاء الدراسة الذين جمعني الله بهم في مجالس العلم والمعرفة

ولي الأساتذة في جميع مراحل الدراسة

بإيهم جميعًا وهدي هذا العمل



قائمة

المحتويات



I..... قائمة المحتويات:

قائمة المحتويات

شكر و عرفان
إهداء
I..... قائمة المحتويات:
V قائمة الجداول:
VII..... قائمة الاشكال:
IX..... قائمة الاختصارات:
أ..... مقدمة:

الفصل الأول: نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

تمهيد..... 3
المبحث الأول: الخلفية التاريخية للمحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأنظمة المحاسبية الأخرى..... 3
المطلب الأول: مراحل نشأة المحاسبة 3
المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية ومراحل تطورها 8
المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة المحاسبية الأخرى 14
المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية التقليدية والانتقادات الموجهة إليها 22
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية التقليدية ومقوماتها 22
المطلب الثاني: نماذج أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية 26
المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة للمحاسبة الإدارية التقليدية 39

II..... قائمة المحتويات:

المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الحديثة ودور المحاسب الإداري الحديث في البيئة المعاصرة 43

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية الحديثة 43

المطلب الثاني: تأثير تطور البيئة على المحاسبة الإدارية الحديثة 52

المطلب الثالث: دور المحاسب الإداري الحديث في بيئة الأعمال المعاصرة 58

خلاصة 67

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

تمهيد 69

المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرار 70

المطلب الأول: مفهوم القرارات ومراحل اتخاذها 70

المطلب الثاني: نماذج اتخاذ القرارات 76

المطلب الثالث: أنواع القرارات 83

المبحث الثاني: مفهومية القرارات الإستراتيجية 87

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقرارات الإستراتيجية 87

المطلب الثاني: خصائص القرارات الإستراتيجية والعوامل المؤثرة فيها 92

المطلب الثالث: فعالية ومراحل القرارات الإستراتيجية 97

المبحث الثالث: الأساس النظري لنظم المعلومات الإستراتيجية 103

المطلب الأول: مدخل إلى نظم المعلومات وأنواعها 104

المطلب الثاني: مكونات نظم المعلومات الإستراتيجية وتكاملها مع الأنظمة الأخرى 113

المطلب الثالث: متطلبات وإسهامات نظم المعلومات الإستراتيجية 117

III..... قائمة المحتويات:

129..... خلاصة

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية

131..... تمهيد

132..... المبحث الأول: أسلوب تحليل سلسلة القيمة في ظل التحليل الاستراتيجي للتكلفة.

132..... المطلب الأول: مدخل للتحليل الاستراتيجي للتكلفة.

139..... المطلب الثاني: مقارنة بين التحليل الاستراتيجي والتحليل التقليدي للتكلفة.

143..... المطلب الثالث: دور معلومات أسلوب تحليل سلسلة القيمة في القرارات الإستراتيجية.

149..... المبحث الثاني: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

149..... المطلب الأول: المفهوم والمقومات لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

154..... المطلب الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

158..... المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في القرارات الإستراتيجية.

166..... المبحث الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة.

167..... المطلب الأول: نشأة وتطور أسلوب التكلفة المستهدفة.

171..... المطلب الثاني: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القرارات الإستراتيجية.

179..... المطلب الثالث: الأساليب المعاونة للأسلوب وأوجه الاختلاف.

187..... المبحث الرابع: أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

187..... المطلب الأول: مفهوم إدارة الجودة الشاملة وأهميته.

193..... المطلب الثاني: مراحل تطور أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

200..... المطلب الثالث: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في دعم القرارات الإستراتيجية.

IV..... قائمة المحتويات:

209.....	خلاصة
<u>الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية</u>	
211.....	تمهيد:
212.....	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
212.....	المطلب الأول: مجتمع عينة الدراسة
215.....	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
216.....	المطلب الثالث: هيكل استمارة الاستبيان وتوزيعها
218.....	المبحث الثاني: خصائص عينة الدراسة واختبار الصدق والثبات:
219.....	المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة
222.....	المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة
224.....	المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية
227.....	المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة وتحليلها
227.....	المطلب الأول: تحليل البيانات ومناقشتها
239.....	المطلب الثاني: استجابة أفراد الدراسة حول محور المتغير التابع القرارات الاستراتيجية
243.....	المطلب الثالث: تحليل وعرض اختبار فرضيات الدراسة
246.....	خلاصة
247.....	الخاتمة
252.....	المراجع
.....	الملاحق

V..... قائمة المحتويات:

قائمة الجداول

15	الجدول رقم (1-1): الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف
45	الجدول رقم (2-1): تعاريف المحاسبة الإدارية الحديثة
49	الجدول رقم (3-1): المقارنة بين المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية
52	الجدول رقم (4-1): مكونات ملامح البيئة التقليدية بين الستينيات والسبعينيات
81	الجدول رقم (1-2): الأفكار الذي تناولت نماذج القرارات
92	الجدول رقم (2-2): مقارنة بين خصائص القرارات الإستراتيجية القرارات الإدارية الأخرى
141	الجدول رقم (1-3): وجه المقارنة بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة
165	الجدول رقم (2-3): تصنيف الأنشطة حسب محرك التكلفة
183	الجدول رقم (3-3): مقارنة بين أسلوب إعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر
186	الجدول رقم (4-3): التكلفة التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة
192	الجدول رقم (5-3) مقارنة بين الجودة التقليدية وإدارة الجودة الشاملة
213	الجدول رقم (1-4): عدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة
217	الجدول رقم (2-4): العبارات التي تقيس محور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة
218	الجدول رقم (3-4): العبارات التي تقيس محور القرارات الاستراتيجية
218	الجدول رقم (4-4): سلم مقياس ليكرت الحماسي
219	الجدول رقم (5-4): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للجنس
219	الجدول رقم (6-4): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر
220	الجدول رقم (7-4): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

VI..... قائمة المحتويات:

الجدول رقم (4-8): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية 220

الجدول رقم (4-9): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي 221

الجدول رقم (4-10): نتائج الاتساق الداخلي لبعء أسلوب تحليل سلسلة القيمة. 222

الجدول رقم (4-11): نتائج الاتساق الداخلي لبعء أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة. 223

الجدول رقم (4-12): نتائج الاتساق الداخلي لبعء أسلوب التكلفة المستهدفة 223

الجدول رقم (4-13): نتائج الاتساق الداخلي لبعء أسلوب ادارة الجودة الشاملة 223

الجدول رقم (4-14): نتائج الاتساق الداخلي لبعء القرارات الاستراتيجية 224

الجدول رقم (4-15): معاملات الثبات لمحاو أداة الدراسة بأبعادها 225

الجدول رقم (4-16): مجالات درجات الموافقة على عبارات أداة الدراسة. 226

الجدول رقم (4-17): استجابة أفراد الدراسة حول بعء أسلوب تحليل سلسلة القيمة. 228

الجدول رقم (4-18): استجابة أفراد الدراسة حول بعء أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة 231

الجدول رقم (4-19): استجابة أفراد الدراسة حول بعء أسلوب التكلفة المستهدفة 234

الجدول رقم (4-20): استجابة أفراد الدراسة حول بعء أسلوب إدارة الجودة الشاملة 236

الجدول رقم (4-21): استجابة أفراد الدراسة حول محور القرارات الاستراتيجية. 239

الجدول رقم (4-22): نتائج تحليل اختبار أثر الأساليب المحاسبة الادارية الحديثة على دعم القرارات الاستراتيجية في

المؤسسة الاقتصادية. 243

VII..... قائمة المحتويات:

قائمة الأشكال

35	الشكل رقم (1-1): علاقة حجم الإنتاج بالتكاليف (أبطأ، أسرع.تناسبي)
36	الشكل رقم (2-1): تمثيل دالة التكاليف المختلطة
37	الشكل رقم (3-1): الصورة البيانية للتكاليف المتدرجة
38	الشكل رقم (4-1): رسم نقطة التعادل بيانياً
58	الشكل رقم (5-1): يبين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية
61	الشكل رقم (6-1): المحاسب الإداري في الإدارة الحديثة في سلسلة قيمة المعلومات
63	الشكل رقم (7-1): الإطار العام لجدارات المحاسب الإداري الحديث في الإدارة الحديثة
75	الشكل رقم (1-2): مراحل عملية صناعة القرار
101	الشكل رقم (2-2): صناعة القرارات الإستراتيجية من منطلق القرارات العمليائيّة
108	الشكل رقم (3-2): نمط القرارات ونمط نظم المعلومات المناسبة
116	الشكل رقم (4-2): النموذج العام لنظم المعلومات الإستراتيجية
146	الشكل رقم (1-3): أنواع الأنشطة من حيث القيمة المضافة
157	الشكل رقم (2-3): العلاقة بين النفقات والأنشطة والمنتجات
160	الشكل رقم (3-3): القرارات الإستراتيجية على ضوء تحليل الأنشطة
165	الجدول رقم (4-3): تصنيف الأنشطة حسب محرك التكلفة
168	الشكل رقم (5-3): الخلفية الأدبية لأصل التكلفة المستهدفة
176	الشكل رقم (6-3): تحديد سعر البيع التنافسي
178	الشكل رقم (7-3): خريطة التدفق الخاصة بقبول إنتاج المنتج من عدمه

VIII..... قائمة المحتويات:

الشكل رقم (3-8): خطوات التحسين المستمر 184.....

الشكل رقم (3-9): التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر 185.....

الشكل رقم (3-10): طريقة عمل أسلوب إدارة الجودة الشاملة 190.....

الشكل (1.4): نموذج الدراسة 213.....

IX..... قائمة الاختصارات:

قائمة الاختصارات

الدلالة باللغة الأجنبية	الرموز	الدلالة باللغة العربية
Strategic Management Accounting	SMA	المحاسبة الإدارية الحديثة
Management Accounting	MA	المحاسبة الإدارية
Institute Of Management Accountants	IMA	معهد المحاسبين الإداريين
Foundation for Applied Research	FAR	مؤسسة البحوث التطبيقية
Ima Research Foundation	IRF	مؤسسة أبحاث معهد الإداريين
American Accounting Association	AAA	جمعية المحاسبين الأمريكيين
Certified Management Accountant	CMA	شهادة المحاسب الإداري المعتمد
Enterprise Resource Planning	ERP	نظام معلومات تخطيط الموارد
Customer relationship management	CRM	نظام معلومات إدارة علاقة العملاء
Supply Chain Management	SCM	نظام معلومات سلسلة التوريد
Value Chain analysis	VCA	أسلوب تحليل سلسلة القيمة
Activity based costing	ABC	أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
target cost	TC	أسلوب التكلفة المستهدفة
Continuous Improvement	CI	أسلوب التحسين المستمر
Consortium for Advanced Management International	CAM-I	المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي
International Federation of Accountants	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
Value Engineering	VE	أسلوب هندسة القيمة
Total quality management	TQM	أسلوب إدارة الجودة الشاملة
International Organization for Standardization	IOS	المنظمة الدولية للتوحيد القياسي
The British Standards Institution	BST	هيئة المواصفات البريطانية
The American Society for Quality	A S Q	الجمعية الأمريكية للجودة



مقدمة



مقدمة

على ضوء موجة التغيرات التي ظهرت على الساحة السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وما تبعها من تطورات سريعة ومتواصلة في تكنولوجيا التصنيع وبيئة الإنتاج، والتي أدت إلى زيادة الضغوطات على المؤسسات حتى تتلاءم وتتكيف مع متطلبات السوق الحالية والمتوقعة، بمعنى تطبيق السياسات والاساليب الاستراتيجية التي تمكن المؤسسة من الوصول إلى أهدافها وتحقيقها، فهي بحاجة لتغيير أنظمتها بما يتوافق وبيئة الاعمال المعاصرة، وهذا الأمر يتطلب قرارات استراتيجية، هذه الأخيرة التي تعد بمثابة الانطلاقة الأولى في عالم الأعمال لعمليات المؤسسة بالنسبة لجميع الأنشطة والتصرفات التي تقوم بها سواء أكانت قرارات بخفض التكلفة، أو قرارات بتحديد السعر التنافسي، أو قرارات التصميم....إلخ.

تعد القرارات الاستراتيجية قرارات حالية في أصلها لكنها بمنظور طويل المدى، وتتأثر وتؤثر في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، ما يجعلها قرارات صعبة تحتل الكثير من المخاطر، وحتى تمكن هذه القرارات من إيجاد البدائل الاستراتيجية المختلفة وتقديم الحلول المناسبة للمشاكل، يتوجب الاعتماد على أنظمة استراتيجية ملائمة ومناسبة تدعمها، إذ لم تعد تلك الأنظمة التقليدية تحقق أهدافها لأنها تركز أساساً على على توفير المعلومات المالية حول البيئة الداخلية، و التي تعد مناسبة إلى حد ما لتلك القرارات القصيرة والمتوسطة المدى.

مع بروز الإدارة الحديثة أخذ المهتمين بالحقل المحاسبي في عديد المحاولات لربط المحاسبة بالإدارة الحديثة، ذلك لأن المحاسبة ظهرت قديماً ولا تزال تواكب التغيرات والتحويلات البيئية، مما يدل أن المحاسبة لها ارتباط وثيق بالبيئة، وقد نجحت المحاولات في ظهور مصطلح المحاسبة الإدارية الحديثة عام 1981م¹ والتي أطلق عليها "Simmonds" مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، التي انتشرت وزاد توسعها في المؤسسات خلال فترة ثمانينيات القرن الماضي بعد تطبيق الكثير من أساليبها في المؤسسات، فهي تعمل على التحليل الاستراتيجي للتكلفة لتوفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة وخاصة الاستراتيجية منها.

¹ حسين بلعجوز، دور معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد7، ص162.

لقد اهتمت المحاسبة الإدارية التقليدية بقياس تكاليف الإنتاج، بينما أهملت تكاليف قبل مرحلة الإنتاج مثل تكاليف التصميم وتكاليف بعد مراحل الإنتاج كالتكاليف المتعلقة بإرضاء العملاء، كما اقتصر على المعلومات المالية من البيئة الداخلية بغرض تحسين الأداء الداخلي للمؤسسة، وتجاهلت كل من المعلومات غير المالية والبيئة الخارجية وكل هذا يؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاطئة وخاصة القرارات الاستراتيجية.

لقد ساهمت المحاسبة الإدارية الحديثة بشكل كبير في تطوير قدرات المحاسب الإداري، والارتقاء به ضمن مصف صناعات القرارات الاستراتيجية في المؤسسة، إذ لم يعد يكتفي بالتسجيل التقليدي للعمليات المحاسبية، بل أصبح يفسر ويحلل المعلومات المالية وغير المالية في عالم تعيشه المؤسسة حالياً، يتميز بالمنافسة، والابتكار، والتطور التكنولوجي، مما نتج عنه من قصر لدورة حياة المنتج، وانعكس على سيورة عمل المؤسسة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

مشكلة الدراسة

تعد المحاسبة من ضمن الأنظمة التي لها دور كبير في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ذلك لأنها تعد أهم مصادر المعلومات التي توفرها لصناعات القرارات في المؤسسة، وقد مكنت البيئة الحديثة للمؤسسات حالياً المحاسب الإداري من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض تحقيق هذا الغرض، ولما كانت هذه القرارات على المدى البعيد تؤثر وتتأثر بالبيئة الداخلية والخارجية، استدعى الأمر البحث عنالمعلومات المالية وغير المالية الداخلية والخارجية في أنظمة المحاسبة. ومن هنا يكمن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الجوهري الآتي:

كيف يمكن الاستفادة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية؟

وبغرض الإجابة عن هذا السؤال نطرح الأسئلة الآتية:

- مامدى مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل تهتم المحاسبة الإدارية الحديثة بالمعلومات المالية وغير المالية ومن البيئتين الداخلية والخارجية؟
- ما طبيعة القرارات الاستراتيجية التي يتم اتخاذها في لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؟

-هل تعدد الأساليب الآتية: تحليل سلسلة القيمة، التكلفة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة كدعم لاتخاذ القرارات الاستراتيجية؟

فرضيات الدراسة

بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة تم صياغة الفرضيات الآتية:

-**الفرضية الأولى:** أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لها دور في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية. لاختبار هذه الفرضية قمنا بتجزئتها إلى فرضيات فرعية في الفصل التطبيقي.

-**الفرضية الثانية:** تهتم المحاسبة الإدارية بالمعلومات غير المالية فضلا عن المعلومات المالية ومن ومن البيئة الداخلية والخارجية.

-**الفرضية الثالثة:** القرارات الاستراتيجية هي القرارات التي يتم اتخاذها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

-**الفرضية الرابعة:** يعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وأسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة كدعم لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة محل الدراسة.

أهداف الدراسة

ينطوي الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في معرفة دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الإدارة العليا أو صانع القرارات الاستراتيجية بالمعلومات الملائمة المالية وغير المالية، التي توفرها من مختلف المصادر الداخلية والخارجية وذلك على ضوء التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة، ويتفرع هذا الهدف إلى مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:

-عرض التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، وإظهار مدى انعكاس ذلك على المحاسبة وبالتحديد على المحاسبة الإدارية وكيف استجابة لتلبية احتياجات هذه البيئة؛

-إظهار أن المحاسبة الإدارية التقليدية قد لا تكون أكثر ملاءمة لمتطلبات التغيرات في البيئة الاقتصادية ولا تدعم القرارات الاستراتيجية التي لا تعتمد على المعلومات المالية والمصادر الداخلية فقط؛

- تحديد معنى المحاسبة الإدارية الحديثة وإبراز أهميتها من خلال أساليبها كمنطلق لدعم الإدارة العليا بالمعلومات الاستراتيجية لدعم قراراتها الاستراتيجية ومواجهة منافسيها؛
- إعطاء مفهوم للقرارات الاستراتيجية مع الإشارة إلى نظم المعلومات الإدارية الحديثة؛
- بيان أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم التحليل الاستراتيجي للتكلفة؛
- إثراء المكتبة الجامعية بدراسة ترتبط بالمحاسبة الإدارية الحديثة.

أهمية الدراسة

- تتبع أهمية هذه الدراسة في كونها من الدراسات التي تحاول توضيح دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منها:
- تسليط الضوء على المحاسبة الإدارية الحديثة التي توسع دورها في بيئة الأعمال الحديثة، ونقص الدراسات المحاسبية في هذا المجال؛
- توجيه اهتمام المؤسسات الاقتصادية بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأهمية تطبيقها كونها تساعد في تحسين جودة المعلومات التكاليفية في كامل سلسلة حياة المنتج؛
- توجيه الأكاديميين والباحثين نحو أهمية المحاسبة الإدارية الحديثة؛
- توجيه أصحاب القرارات في المؤسسات الاقتصادية بأهمية المعلومات غير المالية؛
- تعظيم الدور الكبير للمحاسب الإداري في تقديم الرأي الاستشاري والمشاركة في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية بما يساهم في تخفيض حجم التهديدات والمخاطر الاستراتيجية المسببة لفقدان المؤسسة لمزاياها التنافسية.

منهجية الدراسة

- بغرض الوصول إلى هدف الدراسة تم استخدام المنهج الاستنباطي بآداتيه الوصف والتحليل، حيث تم جمع الجانب النظري من خلال المسح المكتبي للمصادر والمراجع والدراسات ذات العلاقة، وفيما يخص الجانب التحليلي فقد تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان لجمع المعلومات والبيانات، وذلك بتنظيم استبيان لاستطلاع آراء أفراد عينة الدراسة التي تم اختيارها وتحليل تلك البيانات والمعلومات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

حدود الدراسة

الحدود المكانية: وفقا لأهداف الدراسة ومشكلتها تقتصر الحدود الجغرافية للدراسة على المؤسسات الصناعية بمنطقة الشلف وبعض المؤسسات الصناعية في ولايات أخرى.

الحدود الزمانية: ارتبطت الفترة الزمانية بالفترة التي أجريت فيها عملية تحرير الاستبانة إلى غاية استرجاعها ومعالجتها وذلك من شهر ديسمبر 2021 إلى غاية شهر مارس 2022.

الحدود الموضوعية: ستقتصر هذه الدراسة على موضوع دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية لدعم القرارات الاستراتيجية من خلال دراسة بعض الأساليب الحديثة (أسلوب تحليل سلسلة القيمة، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب إدارة الجودة الشاملة)، إلى جانب التعرض لدراسة القرارات الاستراتيجية بمن خلال التعرض لأبعادها، خصائصها، وأنظمة المعلومات الاستراتيجية الداعمة لها) مع التركيز على أسئلة تخص الأساليب والتي يتم ربطها إحصائيا بالقرارات الاستراتيجية.

الدراسات السابقة

نظرا لحدثة الدراسة وتوسعها في الآونة الأخيرة تعددت الدراسات التي تناولته وتعرضت لإشكاليات لها علاقة به من جهات مختلفة والتي يمكن ذكر البعض منها:

-دراسة مروة إبراهيم ربيع (2018) بعنوان: مستقبل الإفصاح السردى من منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية-مع دراسة إستطلاعية- المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة-دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، خلال الفترة من 6-7 ماي ، هدفت الدراسة إلى التعرض للتقرير الاستراتيجي والذي يهتم بربط متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة باستراتيجيتها ونموذج الأعمال الذي تتبعه، كما تناولت الدراسة دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الإفصاح عن التقرير الاستراتيجي ودور المحاسب في ظل افصاح المؤسسات عن التقرير الاستراتيجي باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وتوصلت الدراسة التي شملت على عينتين من مجتمع الدراسة وهما المؤسسات المصرية المقيدة في البورصة المصرية، والعينة الثانية المستثمرين، وتم توزيع قوائم استقصاء على عدد 15 مؤسسة سمسرة و5 بنوك، أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تدعم

التقرير الاستراتيجي وتساعد في شرح وتفسير أداء المؤسسة في كل مرحلة من مراحل التقرير الاستراتيجي، وللمحاسب أهمية في تقديم المعلومات التي تساعد كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على تقييم أداء المؤسسة بصورة سليمة.

-دراسة راضية عطوي (2016/2017) بعنوان: "الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، حيث هدفت الدراسة إلى تحديد معنى الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وإبراز أهميتها كمنطلق لتخفيض التكاليف من خلال بعض الأساليب على عينة من المؤسسات الجزائرية الكبيرة الحجم، وأهم الصعوبات والمعوقات التي تحد من إمكانية تطبيق هذه الأساليب، وتوصلت أن تطبيق بعض الأساليب ممكنا، غير أن هناك عدم وعي بأهمية تطبيق هذه الأساليب في المؤسسات، كما أنها لا تملك الإمكانيات المادية والتنقية التي تسمح بتطبيقها على أرض الواقع.

-دراسة تھاني فيصل أبو معمر (2016) بعنوان: دور ممارسة إدارة المعرفة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية-دراسة تطبيقية على مدرء وكالة الغوث في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة الأقصى فلسطين، لقد هدفت الدراسة إلى معرفة دور ممارسة إدارة المعرفة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في وكالة غوث في قطاع غزة كقطاع خدماتي، وبغرض تحقيق الهدف قامت الباحثة بإعداد قائمة استقصاء كدراسة استطلاعية أولى قامت بتوجيهها من خلال توزيع استبانة لمجموعة من المدرء في وكالة الغوث، حيث كان عدد العينة المستهدفة 14 مديرا من الإدارة العليا والوسطى، وتحتوي على 20 عبارة.

-دراسة حاب الله الشريف (2015/2016) بعنوان: "أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق-دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر" رسالة دكتوراه تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، فقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الشركات الصناعية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء وصنع القرار، وقد أظهرت النتائج أن أكثر الأساليب استخداما هو أسلوب إدارة الجودة الشاملة، وإن أهم ميزات استخدام هذه الأساليب أنها تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.

-دراسة براهيمية إبراهيم (2015) بعنوان: محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة-، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الشلف، هدفت الدراسة إلى معرفة دور محاسبة التسيير في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على مؤسست الإسمت ومشتقاته بالشلف ECDE حيث توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة تجهل فائدة نظام محاسبة التسيير كأداة تسمح بالرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات.

-دراسة Shah Kamal (2015) بعنوان: Historical Evolution of Management Accounting، مقال في مجلة The Cost And Management المجلد 4 العدد 43، حيث تطرقت الدراسة إلى عرض تطور المحاسبة الإدارية الحديثة بعد الانتقاد الذي طال المحاسبة الإدارية التقليدية وعدم قدرتها على دعم الإدارة الحديثة في التعامل مع الابتكارات الحديثة، حيث توصلت هذه الدراسة أن المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها قد توسع دورها في المؤسسة وتم الاعتراف بها على نطاق واسع لقدرتها على دعم القرارات.

-دراسة مؤيد الساعدي، سلمان عبود زبار (2013) بعنوان: جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية-دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مقال في مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 3، حيث هدفت الدراسة إلى تحليل واقع جودة المعلومات في المؤسسات المبحوثة والوقوف على معياريتها وتشخيص القوة والضعف فيها لمعرفة مدى ملائمتها لتتخذ القرار وانعكاساتها على القرارات الاستراتيجية، طبقت على عينة من القيادات الإدارية العليا والوسطى في عينة من المصارف العراقية عددها 40 شخص، وقد توصلت الدراسة من وجود علاقة بين المعلومات والقرارات الاستراتيجية، وان دقة المعلومات لها تأثير كبير على القرارات الاستراتيجية.

-دراسة Cadez Simon, Guilding Chris (2012) بعنوان: STRATEGY,

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AND PERFORMANCE: Industrial Management & A CONFIGURATIONAL ANALYSIS مقال في مجلة

Data Systems المجلد 112، العدد 3، قامت هذه الدراسة على التحقق من فعالية العلاقة بين

الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين الأداء وبغرض الوصول إلى هذا الهدف تم توزيع

109 استبانة على الشركات المصنعة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تؤدي دورا محوريا في تطوير وتنفيذ استراتيجية الأعمال، وأن التحكم في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يمكن من تعزيز الأداء داخل المؤسسة.

الاختلاف بين الدراسات السابقة ودراستنا

تختلف دراستنا عن الدراسة السابقة كونها عاجلت إشكالية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والدور الذي يمكن أن تؤديه في دعم القرارات الاستراتيجية من خلال المعلومات المالية وغير المالية التي توفرها من البيئتين (الداخلية، الخارجية)، إذ أن الدراسات السابقة التي عاجلت أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لم تشر إلى أهميتها والدور الذي تؤديه كدعامة للقرارات الاستراتيجية، إذ أن معظم هذه الدراسات تناولتها من حيث أهميتها في تحقيق المزايا التنافسية والتي تتأتى عن طريق التحكم في التكاليف.

تقسيمات الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول نظرية وفصل تطبيقي.

الفصل الأول: نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها؛

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الاستراتيجية؛

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية؛

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية.

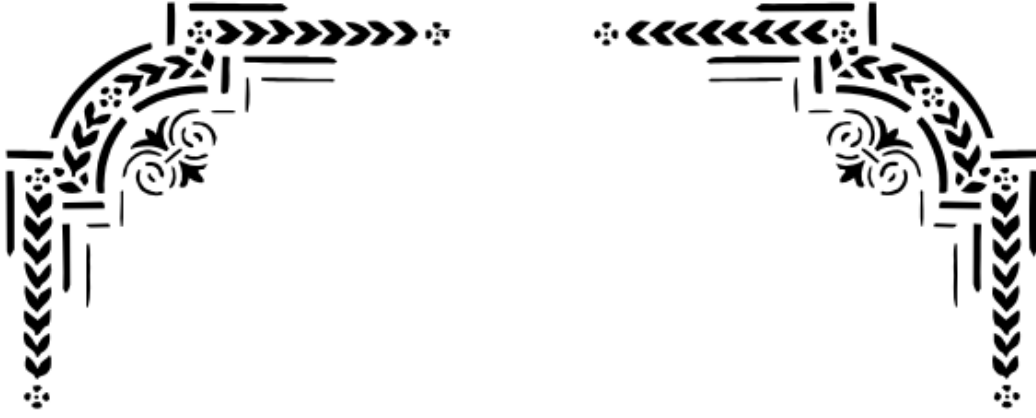
صعوبة الدراسة

في كثير من الدراسات العلمية تتخللها صعوبة أو صعوبات سواء تعلق بموضوع الدراسة أو خارج

نطاق الدراسة، ومن بين صعوبات الدراسة التي واجهتنا نذكر منها:

-إختلاف المصطلحات في موضوع الدراسة وقلة المعالجة من قبل المهتمين بحقل المحاسبة؛

-تقاطع الموضوع ما بين المحاسبة وإدارة الاعمال نظرا لحدائته في حقل المحاسبة.



الفصل الأول

نشأة المحاسبة الإدارية

الحديثة ومراحل تطورها



الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

تمهيد

يجمع الكثير من الباحثين على وجود علاقة بين النظم المحاسبية من جهة والبيئة الصناعية المحيطة بالمؤسسة من جهة أخرى، فينبغي على تلك النظم المحاسبية أن تستجيب للتغيرات التي تحصل في البيئة. ويعدُّ النصف الثاني من القرن الثامن عشر من أبرز التغيرات التي عرفتها البيئة الصناعية، والتي اعتبرت ثورة حقيقية في ميدان التحول الصناعي أطلق عليها "الثورة الصناعية"، حيث كان لها دور كبير في تطور المحاسبة بشكل عام، وصولاً إلى النصف الثاني من القرن العشرين الذي يعدُّ موجة أخرى في التطور، من خلال ظهور التكنولوجيا ونظم التصنيع المعتمدة على الآلية ووسائل الاتصال المختلفة ممَّا أدى إلى زيادة حدَّة المنافسة.

لعلَّ هذا التحول في بيئة الأعمال المحيطة بالمؤسسة ألقى بظلاله على ما يعرف بالمحاسبة الإدارية وذلك بغية إيجاد محاسبة تخدم الإدارة الحديثة تكون مواكبة لسمات بيئة التصنيع الحديثة، في ظل القصور الذي أصاب المحاسبة الإدارية التقليدية وعدم ملاءمة المعلومات التي تقدمها. فقد أصبح من الضروري دمج الاستراتيجيات التي تتبناها الإدارة الحديثة مع المحاسبة لتوفير معلومات مالية وغير مالية والتي تأخذ بعين الاعتبار البيئة الخارجية التي تمثل المنافسين الموردين والعملاء، وهذا المزج أدى إلى ظهور ما اصطلح عليه بالمحاسبة الإدارية الحديثة.

وفي ظل اهتمام صناع القرارات بالبيئة الخارجية مع وجود المنافسين، فإن توفير المعلومات عن البيئة الخارجية يعتبرُ أمراً في غاية الصعوبة، الأمر الذي يتطلَّب التنسيق بين الوظائف داخل المؤسسة بما في ذلك وظيفة المحاسب الإداري، بهدف صياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة. وارتأينا بغية الإلمام بمختلف الجوانب المنهجية والشكلية لهذا الفصل بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث هي كالآتي:

المبحث الأول: الخلفية التاريخية للمحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأنظمة المحاسبية الأخرى؛

المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية التقليدية والانتقادات الموجهة إليها؛

المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الحديثة ودور المحاسب الإداري الحديث في البيئة المعاصرة.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

المبحث الأول: الخلفية التاريخية للمحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأنظمة المحاسبية الأخرى
لقد شهدت المحاسبة تطوراً منذ العصور الأولى، مرافقة بذلك مسيرة تطور الحياة الاقتصادية للإنسان، ومتأثرة بالتغيرات الديناميكية للبيئة المحيطة به والمؤثرة فيها، وعلى إثر هذه التأثيرات تفرعت إلى عدة فروع والتي من بينها المحاسبة الإدارية التي تهتم بتوفير المعلومات الداخلية للإدارة لمساعدتها على اتخاذ القرار، إذ شهدت المحاسبة الإدارية عدة تطورات منذ بداية نشأتها استجابة لمختلف التغيرات وخاصة الإدارية منها، لذلك تعتبر المحاسبة الإدارية كحلقة وصل بين المحاسبة والإدارة بشكل عام.

المطلب الأول: مراحل نشأة المحاسبة

تعد المحاسبة لغة الأعمال كونها تسمح بوصف ما يحدث داخل أي مؤسسة من أنشطة وعمليات، ولذلك أهتم بها الإنسان منذ القدم، ضف إلى ذلك أنّ المحاسبة انتقلت من فترة تاريخية إلى أخرى، ومن بيئة أو حضارة معينة إلى بيئة أو حضارة أخرى مغايرة بواسطة العديد من الأسباب والعوامل، الوسائل والأهداف حتى وصلت إلى ماهي عليه الآن من مفاهيم.

1.مراحل تطور المحاسبة

مما ذكر سابقاً يتضح تماماً بأن المحاسبة هي نتاج تطورات عديدة ومشاركة بين الدول لذلك فإن تاريخ المحاسبة مر بعدة مراحل يمكن تلخيصها كالآتي:

- مرحلة ما قبل 1494م

باعتبار المحاسبة تمثل إثباتات منظماً لنشاط وفعاليات المؤسسات ذات صبغة الاقتصادية وغيرها، فهي تعتبر قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، وقد نشأت في حوض البحر الأبيض المتوسط، وكانت مرادفة للعد أو القياس، وكانت تقتصر على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقيصرة والمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية كالحبوب والأخشاب اللازمة لبناء السفن.¹

ففي الاقتصاد الآشوري الموجه مركزياً ونتيجة لاختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 قبل الميلاد من قبل الكهنة السومريين، قد تم اعتماد المحاسبة لإدارة أموال المؤسسات الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية، إذ يقوم النظام السومري على إعطاء قيم مختلفة بحسب المنازل، الأمر الذي طور علم الحساب وجعل

¹ طلال محمد الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 39.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

الإثبات المحاسبي ممكنا، فكانت تثبت البيانات على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق مرتبة، غير أن هذا الإثبات كان مقتصرًا على محاسبة بسيطة للمخازن.¹

وفي عصر الإغريق والرومان الذي تميز بالفلسفة، الثقافة والعمران، وازدهار الحياة الاقتصادية في أثنائها تطلب نظام محاسبي يعكس جوانب تلك الحياة، وخلال الفترة 600 بعد الميلاد والتي تميزت بظهور الحضارة الإسلامية وإمبراطوريتها الواسعة المترامية الأطراف واكتشاف الأرقام العربية، الذي نتج عنه زيادات في الإيرادات والمصروفات ممَّا حثَّ تسجيلها وصرفها بموجب الشريعة الإسلامية، فأنشئت الدواوين* وكان عمر بن الخطاب رضي الله عنه هو أول من نظم وأنشأ الدواوين، ومن هذا المنطلق تم تصوير الميزانية العمومية للوقوف على الوضع المالي في ديوان المال والحكم عليه، وتطورت مهنة المحاسبة بشكل عام والسياسات المتبعة في تطبيقها بشكل خاص في عهد الخلافة الأموية والعباسية نظرا للاهتمام بإثبات جميع العمليات المالية مؤيدة بالمستندات التي تثبت صحتها، وكذلك الاهتمام بحفظ الأموال في خزائن خاصة وتطبيق قواعد الرقابة عليها وإجراء الجرد الدوري في نهاية كل مدة.²

وقد أسهمت الحروب الصليبية (1096م-1291م) والتجارة البحرية آنذاك في نقل حضارة الشرق العربي الإسلامي إلى الغرب، حيث قام الغرب باستخدام الأرقام العربية لأول مرة في "جنوة" بإيطاليا بحدود عام 1143م.

كما تميزت أيضا الفترة من (1000م - 1494م) في أوروبا بظهور النظم السياسية والتجارية والبحرية والمدارس والطباعة والبنوك واستخدام الأرقام العربية بشكل واسع،³ ومع ظهور النقود واختفاء التعامل بنظام المقايضة، كان لابد للتاجر من طريقة لمسك الدفاتر ومن هنا وضع "باسيولي" "PACIOLI" عالم الرياضيات الإيطالي الأسس الأولية للمحاسبة.⁴

¹رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، الأردن، 2009، ص:12.

²وليد بن محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقارير المالي، دار العبيكان للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، 2013، ص:2.

³طلال محمد الحجاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:31.

⁴إبراهيم جابر السيد، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، دار عبيد للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص:27.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

-مرحلة من 1494م إلى 1944م

يرى المتخصصون في الشأن الاقتصادي أنّ نظام الحسبة الإسلامي هو التّاريخ الفعلي لقيام المحاسبة المعاصرة، حتى أنه ذكر اسم العلامة المسلم أحمد بن محمد المازندراني هو مكتشف القيد المزدوج، والأكيد أنه من الصعب تحديد تاريخ محدد لقيام علم المحاسبة كونه يعتمد على التراكمية في التطور والتحديث، بمعنى أن النظرية المحاسبية هي خلاصة تجاربها ولا يوجد وثيقة محاسبية تقطع الشك باليقين بخصوص الميلاد الحقيقي للمحاسبة بمفهومها الحديث، غير أنّ جلّ الأبحاث تنسبها إلى عالم الرياضيات الإيطالي "لوكا باسيولي" عام 1494م¹ وهي أبحاث غربية تبعتها الأبحاث العربية، على الرغم أن "لوكا باسيولي" نفسه كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمته التي جاءت في أطروحته الموسومة بعنوان² Summa De Arithmetica Geometria Proportioni De Computis Et Proportionalita تخصص الرياضيات، المكونة من 36 فصل أن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج،³ بل كان جلّ ما قام به هو تفسير أساليب كان معروفة من قبل. من خلال فصل خصصه لفهم كيفية مسك الدفاتر تحت عنوان "فن الحساب والتسجيل" وفيه قدم نوعين من الآثار هما:⁴

- وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاث سجلات رئيسية حددها في: المذكرة، اليومية، دفتر الأستاذ.

في نهاية القرن الثامن عشر إلى غاية نهاية القرن التاسع عشر شهد العالم تغيرات كبيرة وخاصة في مجال الصناعة، فقد اعتبر المؤرخون هذه الفترة بداية عصر الثورة الصناعية التي ساهمت في ظهور شركات

¹ سلهامي، بوعزيز الشيخ، التطور التاريخي لفكر المحاسبة عبر العصور، مجلة دراسات تاريخية، جامعة البصرة كلية البنات، العدد 23، 2017، ص: 260.

***الديوان:** هو الذي يسجل فيه حقوق الدولة والتزاماتها، وكذلك إيرادات بيت المال ومصروفاته، وكان يطلق على المحاسبين (الحسبة أو كتبة الأموال).

² محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2004، ص: 35.

³ محمد بهاء الدين محمد بختيت، مقدمة في المحاسبة المالية وتحليل القوائم المالية، الجزء الأول، (بدون دار النشر)، الطبعة الأولى، مصر، 2009، ص: 19.

⁴ محمد بهاء الدين محمد بختيت، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

مساهمة كبيرة الحجم، وغيرت في طريقة الإنتاج من اليدوية إلى الصناعية.¹ وقد ترتب عن هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.² الأمر الذي استدعى ظهور فرع محاسبي يسمى محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية أو المحاسبة الصناعية يُمكن من معرفة تكلفة الإنتاج لوضع الأسعار ومرافقة الثورة الصناعية.

وفي نهاية 1786م قام المفكر يانج "Jung" لأول مرة بالفصل بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، حيث وضح أن وظيفة محاسبة المصنع هي تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع³، وكتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899 "EG. Smith" عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه⁴، وتجدد الإشارة إلى أن أول كتاب صدر حول تحليل التكاليف كان عام 1878 في بريطانيا لمؤلفه⁵ "Hamilton Robert".

كما تأثرت محاسبة التكاليف في سياق تطورها بالنماذج الرياضية والإحصائية، وتركز تحليل النفقات للمدى البعيد بحسب علاقتها بالوحدة المنتجة أو بوحدة النشاط إلى عناصر مباشرة وأخرى غير مباشرة وسميت النظرية التي اعتمدت هذا التقسيم بنظرية التكاليف الإجمالية أو الكلية، لكن بعد الأزمة الاقتصادية (1929م-1933م) فترة الكساد والانكماش الكبير، أظهر التقسيم السابق عجزا مما أدى إلى ظهور تقسيم جديد لعناصر التكاليف بحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج) إلى متغيرة وثابتة وسميت النظرية التي اعتمدت هذا التقسيم بنظرية التكاليف المتغيرة وقد ساعدت على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في المدى القصير.⁶

¹ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص: 38

² عرقابي عادل، مطبوعة دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2017-2018، ص: 1.

³ براهيمية براهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة-، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2015، ص: 4.

⁴ عرقابي عادل، مرجع سبق ذكره، ص: 1.

⁵ هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص: 31.

⁶ نواف فخر وآخرون، محاسبة التكاليف الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا، 2012-2013، ص: 20.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

وعلاوة على ذلك فقد اتسمت هذه المرحلة بالميزات الآتية:¹

- انتشار استخدام طريقة القيد المزدوج؛
- الاهتمام بالمحاسبة كأداة لخدمة المؤسسة فقط؛
- ظهور سجلات لحسابات التكاليف في إنجلترا؛
- نشوء أول تطبيق للطريقة الإنجليزية في المحاسبة؛
- ترسيخ بعض المفاهيم المحاسبية كمفهوم رأس المال والربح وغيره.

- المرحلة الذهبية بعد 1944م

نتيجة لاستمرار تطوُّر المحاسبة وانتشار مهنيَّة الإدارة أضحَت حاجة ملحة لإعداد ونشر تقارير مالية عن تلك المؤسسات بصورة دورية وسنويَّة، بعد تدقيقها من مدقِّق خارجي مستقلٍّ حتى تكسب معلوماتها الثِّقة، وتضمن أنَّ مدراء مؤسسات المساهمة يتصرَّفون بما ينسجم ورغبات المساهمين، باعتبارهم هم المالكين ، بالإضافة إلى أنَّ بداية تعقُّد وتعُدُّد العمليات الاقتصادية بين المؤسسات، جعل من الضروري إيجاد وتحسين مداخل التقرير عن المعلومات المحاسبية²، ومن هنا بدأ يُنظر إلى المحاسبة على أنَّها نظام معلومات يتكون من مجموعة من عناصر، أهمها المستندات والدَّفَاتر ، والتَّقارير المالية توجه إلى كافة الأطراف المهتمة باتخاذ القرار³، وعليه فقد انعكست هذه المرحلة على المحاسبين، حيث أصبح مسئولاً عن نظام المعلومات الرسمي للمؤسسة، وبدأ الاهتمام بقياس التكاليف والإنتاجية والربحية وتقييم الأداء وتقديم هذه المعلومات إلى الإدارة بهدف المساعدة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.⁴

وعلى ضوء هذه الرؤى يمكننا تعديد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة:⁵

¹ سليمة طبائبية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية(رمح)، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص:23.

² رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص11.

³ يحيى أحمد مصطفى قللي، أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2003، ص:12.

⁴ سليمة طبائبية، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قلمة، الجزائر، 2015، ص:6.

⁵ رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص:4.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة أطراف متعددة؛

- المحاسبة وسيلة وليست هدفا بحيث تطورت هذه الوسيلة وفق مراحل متعددة، فمن وسيلة لخدمة الإدارة إلى وسيلة لخدمة المجتمع، وتجدد الإشارة هنا أنّ كل مرحلة من هذه المراحل ليست بدائل وكُلّمنهما لا تحل محل الأخرى التي تسبقها، ولكنها هي مراحل مكملّة لبعضها البعض وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب، الذي عليه في هذه الحالة أن يقدّم المعلومات اللازمة في الوقت المناسب للأطراف التي تحتاج إليها.

- أن تطور المحاسبة مع ظروف البيئة المحيطة بما أدى إلى ظهور فروع لها منها المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

كما يتفق الباحثون أن علم المحاسبة هو علم اجتماعي نما وتطور عبر التاريخ معتمدا ومترابا مع فروع المعرفة الأخرى، ولعل أهمها علم الاقتصاد، الرياضيات، القانون والإحصاء...، وهي مهنة كغيرها من المهن لها أهميتها ومكانتها في المجتمعات المتطورة، بل قد تكون من أشهر العلوم انتشارا على مستوى العالم، فهي لغة الأعمال تصف ما يحدث داخل أي مؤسسة.¹

المطلب الثاني: المحاسبة الإدارية ومراحل تطورها

حظيت المحاسبة الإدارية باهتمام الكثير من المؤسسات لكونها تهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للمديرين بغية مساعدتهم على اتخاذ القرارات التي توجه لتحسين الأداء الداخلي للمؤسسة، حيث اعتبرت ركيزة للمعلومات المالية الداخلية التي تمكن من أداء الوظائف الأساسية في المؤسسة.

1. بدايات ظهور المحاسبة الإدارية

يرى الباحثون أنّ ظهور المحاسبة الإدارية يرجع إلى قصور في كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف واللذين كان لهما الفضل في ظهور المحاسبة الإدارية، فالمحاسبة المالية اهتمت بتوفير جزء كبير من المعلومات التي تحتاج إليها فئات عديدة من المستخدمين ، لكن ظهر عجزها بعد قيام الثورة الصناعيّة في النصف الثاني من القرن الثامن عشر، هذه الأخيرة نتج عنها إنشاء المؤسسات الكبرى، ممّا أدّى بالمؤسسة إلى عدم

¹وليد بن محمد الشباني، مرجع سبق ذكره، ص:4.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

التَّمكن من تحقيق الرقابة الفعالة على الكم المتنوع غير المتجانس من عناصر التكاليف، رغم حاجة المؤسسة إلى القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة التي تمارسها بصفة أساسية.¹

هذا القصور سرَّع بظهور فرع للمحاسبة اصطلح عليه محاسبة التكاليف، والتي اهتمت بالتفاصيل إلى جانب الإجماليات وكذلك بالعلاقات بين إدارات وأقسام المؤسسة.

قياسا على ذلك فقد ساهمت محاسبة التَّكاليف إلى حد كبير في خدمة الإدارة، إلا أن تركيزها على التكاليف الجارية أو التكاليف التي تستنفذ في الأجل القصير لا يخدم الإدارة بصورة شاملة التي هي بحاجة إلى معلومات.

في هذا التوجه أوضح simon في دراسة له عام 1954م أن هناك ثلاثة استخدامات للمعلومات المحاسبية فيما يتعلق بجوانب الأداء في المؤسسات وهي بطاقة تحقيق الأهداف، وتوجيه الاهتمام، وحلّ المشكلات.

كما أدرك المحاسبون عند البحث عن إجراءات محاسبة التكاليف الملائمة لخدمة القرارات التخطيطية والرقابية أن تجميع أو تخصيص التَّكاليف يجب أن يختلف باختلاف القرارات، ومن ثم فلا يوجد نوع واحد من التَّكاليف يمكن أن تكون ملائمة لكافة القرارات والأغراض، وإنما هناك تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة، ومن هنا كانت بداية المحاسبة الإدارية التي تركز على تخصيص التكلفة الملائمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات الداخلية أكثر منها لأغراض أعداد التقارير الخارجية.²

2. مراحل تطور المحاسبة الإدارية

ترتبط المحاسبة عموما بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكافة أنماط السلوك بالمجتمع، لذلك فإن المحاسبة الإدارية على وجه التحديد مرت بأربعة مراحل تاريخية خلال فترة تطورها ثلاث مراحل منها شملت المحاسبة الإدارية التقليدية:

المرحلة الأولى: قبل 1950م (التركيز على تحديد التكاليف والرقابة المالية)

¹ أحمد حامد حجاج، مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية- مدخل معاصر للتخطيط-الرقابة-اتخاذ القرارات، الطبعة الثالثة، مصر، 2001، ص:7.

²نشأت فؤاد، نحو إطار نظري مقترح للمحاسبة الإدارية في ضوء التطورات التاريخية والاتجاهات المستقبلية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة سوهاج، المجلد3، العدد2، 1989، ص:140.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

يصف IFAC (الاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 1998م) المحاسبة الإدارية قبل عام 1950م على أنها نشاط تقني هدفه الوصول إلى أهداف المؤسسة، وهي موجهة في الغالب نحو تحديد تكلفة المنتج، أين كانت تقنية الإنتاج بسيطة نسبياً وتكاليف العمالة والمواد قابلة للتحديد بكل بساطة وعمليات التصنيع تخضع للتشغيل اليدوي¹.

لقد كان للأبحاث والمبادرات العلمية التي قام بها رواد الإدارة الأوائل "Taylor" و "Gilbreths" ما بين 1885م و 1920م الأثر الكبير في ازدياد تطور علم المحاسبة باعتباره أحد الأسس التي تضبط عملية السير الحسن للإدارة.

وتبعاً لهذا المنطلق بدأ علم المحاسبة يأخذ الصبغة النوعية، وبدأت بوادر ظهور المحاسبة الإدارية كفرع متخصص، من خلال عدة كتابات منها مقال كتبه "Henry Hess"، بخصوص نموذج تحليل علاقات التكلفة-الحجم-الربح في عام 1903م²، والاستعانة بنظام التكاليف المعيارية الذي يرجع الفضل فيه إلى المهندس "Emirson" الذي وضع المبادئ الأساسية للتكاليف المعيارية، وكان ذلك عام 1908م بغرض تحقيق أهداف التخطيط والرقابة³.

كما ساهمت مؤسسة "Dupont"* وهي من كبرى المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية بتطوير أساليب جديدة منها، الموازنات التشغيلية، الموازنات الرأسمالية، مقياس العائد على الاستثمار (ROI) وذلك في سنة 1915م. خلال هذه المرحلة كانت التكاليف تخصص على المنتجات التي صرفت عليها، أي أن التركيز كان ينصب على تخصيص جميع التكاليف على هدف معين وبأسلوب تخصيص ملائم ومفهوم⁴.
المرحلة الثانية: 1950م-1965م (التركيز على توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة الإدارية)

¹ Shah Kamal, Historical Evolution of Management Accounting, Vol43, No4, 2015,p4.

² سلمى منصور سعد، عباس نوار الكوسوي، أثر بعض العوامل الشرطية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية العراق ، العدد 55، 2005، ص:92.

³ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص:39.

⁴ سلمى منصور سعد، عباس نوار الكوسوي، مرجع سبق ذكره، ص:92.

*-إصدار قانون Sarbanes-Oxley - في يوليو 2002، والذي يمثل رد فعل مباشر على إخفاقات الشركات والمحاسبة حيث كان يوجه معظم اللوم في هذه الإخفاقات إلى مجالس الإدارة، ففي تقرير مجلس الشيوخ الأمريكي حول أسباب سقوط Enron أشار التقرير إلى فشل مجلس إدارة الشركة في أداء الواجبات الموكلة إليه من قبل المساهمين، ينص القانون على الحد الأدنى من المعايير للشركات لأنظمة التقارير الداخلية الخاصة بها.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

تميزت هذه المرحلة بظهور مصطلح المحاسبة الإدارية التي تم صياغتها في عام 1950م كمقرر دراسي منفصل من قبل فريق المحاسبين البريطانيين، الذي زار الولايات المتحدة الأمريكية في نفس السنة، وقد كانت رعاية الزيارة من قبل مجلس الإنتاجية الأنجلو أمريكي.

لقد جاءت الزيارة لغرض تسليط الضوء على فائدة المحاسبة كأسلوب إداري فعال،¹ والبحث عن أفضل طريقة للتَّحكم في التَّكاليف غير المباشرة، مع ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف.

في هذه المرحلة تغير التركيز من تحديد التكلفة، والرقابة المالية إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط، والرقابة الإدارية من خلال استخدام بعض الأساليب مثل أسلوب محاسبة المسؤولية، والذي اكتملت صورته بشكل كامل عام 1952م.²

المرحلة الثالثة: 1965م-1985م (الحد من الهدر في الموارد المستخدمة)

أُتِّمَّت هذه المرحلة في مجال المحاسبة الإدارية بظهور ما يصطلح عليه بالمحاسبة السلوكية، من خلال مساهمة بعض الهيئات العلمية بتوجيه المحاسبين إلى زيادة البحث في أثر طرق القياس المحاسبي عن السلوك الإنساني، والذي يمكن على أساسه تحقيق أهداف المؤسسة، عن طريق توجيهه إلى متابعة الأنشطة التي تضيق قيمة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من أجل استبعادها.³

كذلك الاهتمام في هذه المرحلة بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل، والتركيز على الناحية الكمية كالتَّحليل المالي والتَّخطيط من أجل استخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل.⁴

المرحلة الرابعة: 1985م-1995م (خلق القيمة الاستخدام الأفضل للموارد)

خلال هذه الفترة التاريخية من هذه المرحلة بدأت المحاسبة الإدارية في التحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر (المحاسبة الإدارية الحديثة)، إذ تطوَّرت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها وأطرها، لتتوافق مع

¹J.madegowda, managementaccounting, himalaya publishing house, first edition, india2007, p2.

²إسماعيل حجازي، معالي مسعود، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص:96.

³سلمى منصور سعد، عباس نوار الكوسوي، مرجع سبق ذكره، ص:93.

⁴إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2007، ص:22.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

متطلبات العصر الحديث واحتياجات العملاء الداخليين والخارجيين، وبدا الأمر كأنه الحاجة إلى إستراتيجية طويلة الأجل ، وليس مجرد خطط قصيرة الأجل نتيجة الظروف التي بدأت تسود بيئة الأعمال.¹ وعلى هذا الأساس تحوّل تركيز المحاسبة الإدارية إلى المباشرة في خلق القيمة من خلال الاستخدام الفعال للموارد، الذي يتم عن طريق التمكّن من الاستخدام الأمثل للتكنولوجيا التي تراقب العوامل المحركة لقيمة العملاء والابتكار.²

المحاسبة الإدارية من 1995م إلى يومنا هذا

تمثّل هذه الفترة أحدث ما حصل للمحاسبة الإدارية، ذلك أنّها شهدت ثورة في الاستخدامات المعتمدة على التكنولوجيا سواءً فيما يتعلق باعتماد أساليب التصنيع الحديثة أو فيما يتعلق بكيفية الحصول على البيانات وتشغيلها، من خلال الاستثمار في تقنيات الحاسبات الإلكترونية وإمكانية التعامل مع الانترنت³، حيث أدّت هذه العناصر بالعديد من المؤسسات الصناعية العالمية في تطبيق وبشكل كبير أساليب وتقنيات آلية. مثل أنظمة التصميم بمعاونة الحاسب Computer Aided Design Manufacturing (CAD/CAM)، وأنظمة التصنيع المتكاملة باستخدام الحاسب Coputer-Integrated Manufacturing (CIM)، وكذا أنظم التصنيع المرنة Flexible Manufacturing Systems (FMS).

الظّاهر أنّ هنالك دراسات عديدة أنّ هذه النظم ساهمت في تخفيض تكاليف اليد العاملة إلى حدود 10% بعد أن كانت في حدود 75% والتي حلت محلّ العنصر البشري، وزيادة التّكاليف غير المباشرة بنسبة تجاوزت 50%. ذلك أنّ المرحلة اتصفت بسيطرة المنظور الاستراتيجي على الفكر الإداري، بمعنى صناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية حول الاستراتيجيات المناسبة التي تمكّن من التفوق على المنافسين، وهذا الأمر اقتضى إيجاد أساليب محاسبية لخدمة هذا التوجه على غرار أسلوب التكلفة المبني على أساس

¹أحمد حامد حجاج، مكرم عبد المسيح باسلي، مرجع سبق ذكره، ص:1.

²Magdy Abdel-Kader, Luther Robert, The Impact Of Firm Characteristics On Management Accounting Practices:AUK-Based Empirical Analysis, British Accounting Review, Vol. 40, No. 1,p5.

³قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، مرجع سبق ذكره، ص:71.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

النشاط (ABC)، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) وضبط الجودة الشاملة (TQC) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC).... إلخ¹

ويمكن القول أن المحاسبة الإدارية بأساليبها التقليدية ساعدت على اتخاذ القرارات الداخلية القصيرة والمتوسطة إلى حد ما، أما المحاسبة الإدارية الحديثة فقد تطورت في ظل توجه المؤسسة لصناعة القرارات الإستراتيجية التي تواجهها الظروف البيئية وخاصة ما تعلق بظروف المنافسة.

ويمكن تلخيص أهم ملامح التطور في مجال المحاسبة الإدارية بعد منتصف العقد الثالث من القرن العشرين (1925) عبر عدة نقاط رئيسية:²

- الاهتمام بمناقشة مشكلة أسعار التحويل الداخلية بين أقسام الوحدة الاقتصادية ومحاولة اقتراح طرق لتحديدها سواء بالاعتماد على التكلفة الكلية أو التكلفة المعيارية أو سعر السوق أو سعر التفاوض أو تكلفة الفرصة البديلة أو التكلفة الحدية؛

- الاهتمام باستخدام فكرة القيمة الزمنية للنقود في تقييم بدائل القرارات الاستثمارية طويلة الأجل؛
- الاهتمام باستخدام نماذج بحوث العمليات والأساليب الكمية الرياضية والإحصائية في حل العديد من مشاكل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛

- الاهتمام باستخدام الحاسبات الآلية والعمل على تطوير برامج جاهزة تساعد على التعقيدات المرتبطة باستخدام بعض النماذج الكمية خصوصا في حالة تعدد الأهداف والقيود والمتغيرات؛
- الاهتمام بالتطور في مجالات العلوم الإدارية والتعرف على أثر استخدام أساليب مثل الإدارة بالأهداف والإدارة بالاستثناء ونظم الاتصال والتغذية العكسية؛

- الاهتمام بالجوانب السلوكية لبعض أدوات المحاسبة الإدارية فيما يتعلق بتقويم الجهد والأداء الإداري والتعرف على أثر نظم الحوافز؛

- الاهتمام بالمحاسبة الإدارية الحديثة وأساليبها حتى تكون قادرة على تحقيق المزايا التنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

¹ حسين مصطفى هلاي وآخرون، التخطيط الاستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات، السحاب للنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص 12-14.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 7.

الفصل الأول: نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

إنَّ هذا التطور انعكس على المحاسبين الإداريين من أجل التكيف والتعامل مع الظروف التي أصبحت عليها البيئة الصناعية الحديثة، من خلال توفير المعلومات المالية وغير المالية الموضوعية والدقيقة الملائمة وتفسيرها وتحليلها للمديرين بهدف التشاور وصنع القرارات الإستراتيجية ومواجهة سباق المنافسة وتكنولوجيا التصنيع.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة المحاسبية الأخرى

غالباً ما تستخدم المحاسبة الإدارية كمرادف لمحاسبة التكاليف، وهذا ما نجده في كثير من مراجع اللغة الإنجليزية وكتب المشرق العربي، على عكس المراجع باللغة الفرنسية والجزائرية فنجد المحاسبة الإدارية مرادفها محاسبة التسيير وفي أحياناً أخرى تصنف على أنها أداة من أدوات مراقبة التسيير.

1. مرادفات المحاسبة الإدارية

برزت المحاسبة الإدارية كفرع من فروع المحاسبة، وتطرح عدة إشكالات لدى الكثير من الباحثين وخلط في المصطلحات وخاصة مع محاسبة التكاليف الذي يرجع الفضل لها في ظهور المحاسبة الإدارية.

1.1. المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

من أهم المصطلحات التي صادفتنا عند البحث عن مفهوم المحاسبة الإدارية، مصطلح محاسبة التكاليف هذا الأخير يتكفل بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات النهائية للمؤسسة من خلال حصر وتسجيل عناصر التكلفة من المواد والأجور والمصروفات وفقاً لنظرية معينة من نظريات التكاليف (كلية، متغيرة، ثابتة).¹

إلا أنَّ بعض الدراسات تعالجها من مفهومها الموسَّع "محاسبة التكاليف الحديثة" إذ أنَّها انتقلت من تحديد تكلفة الإنتاج إلى خدمة الإدارة عبر اتخاذ القرارات الإدارية، هذا التوسع دفع ببعض الباحثين إلى تسميتها بالمحاسبة الإدارية.² وهذا فيه إشارة إلى أن المحاسبة الإدارية وجدت لدعم وخدمة الإدارة من ناحية اتخاذ القرار.

¹ عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و(2)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، ص:20.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، الأردن، 2010، ص:16.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

ولذلك نجد بعض الدراسات لا تعترض على وجود المحاسبة الإدارية ولكن تنتقد تسميتها بالمحاسبة الإدارية، في نظر هذه الدراسات يجب أن تسمى "محاسبة القرار"، لأنها تساعد الإدارة في صنع واتخاذ القرار، فالقرار هو محور الدراسة المحاسبية للمواقف والمشاكل التي تواجه الإدارة وتتطلب اتخاذ هذا القرار.¹ في حين ترى بعض الدراسات التي ترى أنه لا يمكن أن تكون محاسبة التكاليف هي نفسها المحاسبة الإدارية نظرا للاختلاف بينهما، إذ أن محاسبة التكاليف تركز على:²

- تكاليف الإنتاج من أجل تسعير المخزون، واحتساب تكاليف المبيعات، ومراقبة تكاليف الإنتاج والتحقيق في أمرها إذا خرجت عن الحدود المألوفة لها، بينما المحاسبة الإدارية تركز على التخطيط من أجل اختيار الأهداف المناسبة للمؤسسة والعمل على التوزيع الجيد لمصادر الإنتاج للمؤسسة بما يحقق أفضل كفاية إنتاجية وأكبر ربحية ممكنة، كذلك المحاسبة الإدارية تهدف إلى الربط بين قدرات المؤسسة وأهدافها وتشجيع الأفراد على إتباع السلوك الإيجابي وتعمل على توفير المعلومات المطلوبة للمدراء في الوقت المناسب.

إنّ مواضع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية أي المدى الطويل، في حين أن اهتمام محاسبة التكاليف هي نماذج بين أحداث وظروف الماضي وبين حقائق وأحداث في الحاضر ويمكن أن تخدم الإدارة في المدى القصير.

الجدول رقم (1-1) الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
الهدف	التحقق من تكلفة إنتاج البضاعة أو الخدمة	زيادة الكفاءة الإدارية للمؤسسة
الطبيعة	تتعلق بصورة رئيسية بالحقائق الحالية والماضية	تتعلق بصورة كبيرة بالحقائق المستقبلية
المجال	جزء من المحاسبة الإدارية	مجال أوسع

¹فتح الرحمن الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الطبعة الأولى، صنعاء، 2009، ص:23.

²منصور إبراهيم السعيدة، مرجع سبق ذكره، ص:17.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

الوصف	الاهتمام بالحقائق النقدية فقط	تشمل الحقائق النقدية وغير النقدية
مبادئ وضع المحاسبة	لديها مبادئ وصيغ موضوعة	ليست هناك صيغ محددة

المصدر: بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، المحاسبة الإدارية الشاملة حقيقة التطور في ظل التقدم العلمي ومفهوم الذكاء الاصطناعي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 16، العدد 59، 2010، ص: 270.

2.1. إختلاف المحاسبة الإدارية، المحاسبة التحليلية، محاسبة التسيير ومراقبة التسيير

أطلقت التسمية الأولى على " المحاسبة الصناعية" ذلك أنها كانت تطبق خصيصا في المؤسسات الصناعية والتي كان جلُّ أهدافها قياس مردود المؤسسات، حتى أنها سميت بمحاسبة المردود فكانت وافية وكافية، وعندما انتقل التركيز الأساسي للمؤسسة هو توفير المعلومات اللازمة للتخطيط ومراقبة الإنتاجية والكفاءة الداخلية للعمليات ككل، وتوسعت لتشمل جميع المؤسسات سواء الصناعية أو التجارية أو الخدماتية تحوّلت التسمية إلى "المحاسبة التحليلية للاستغلال" لتتحول بعد ذلك إلى "المحاسبة التحليلية"¹، التي هي ترجمة لـ "محاسبة التكاليف".

وعلى هذا الأساس فالمحاسبة التحليلية ليست هي المحاسبة الإدارية، وحتى تكون نفسها لا بد أن تسمى ' المحاسبة التحليلية للتسيير'² وهذا ما نجده في الصفحة الأولى في كتاب " LouisDubrulle, Didier Jourdain" فهو يشير إلى المفهوم الواسع للمحاسبة التحليلية التي هي المحاسبة الإدارية. بينما علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التسيير وجهات النظر تكاد لا تختلف عند إعطاء مفهوم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التسيير، فمنهم من يرى أن لا فرق بينهما، وعادة ما يطلق على المحاسبة الإدارية مصطلح محاسبة التسيير.³

¹ بن ربيع حنيفة، مقومات تفعيل نظام المحاسبة الادارية في ظل تحدياته الراهنة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2013، ص: 25.

² Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique De Gestion, 6^e Edition, Dunod, Paris, France 2013, p1.

³ إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

غير أن بعض الدّراسات الأخرى منها ما ذكر "lasary" أنّ مرادفات المحاسبة التحليلية هي محاسبة التّكاليف وهي أيضا نفسها محاسبة التسيير،¹ وأيضاً "P.Lassegue" كما أنه يعتقد أنّ المحاسبة التّحليلية هي نفسها محاسبة التسيير عند عرضه للمبادئ المحاسبية التي عددها على أساس ثلاثة وخمسين مبدأ بما فيها تلك المتعلقة بالمحاسبة الدولية.²

وهذا يعني أنّ المحاسبة الإدارية هي نفسها المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) إذا أخذنا بالدراسة التي تقول أن محاسبة التسيير هي نفسها المحاسبة الإدارية.

لكننا نجد في أغلب الدراسات أن المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) ليست هي المحاسبة الإدارية (محاسبة التسيير)، لكن يمكن أن تكون محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف الحديثة (المحاسبة التحليلية للتسيير) هي نفسها المحاسبة الإدارية.³

وفيما يخص مصطلح المحاسبة الإدارية ومصطلح مراقبة التسيير تباينت وجهات النظر:

في دراسة نقدية قدمها "بن ربيع حنيفة" في أطروحة دكتوراه حول أسباب الخلط في مفهوم مراقبة التسيير ذلك لكونها تستخدم أحيانا كمرادف للمحاسبة الإدارية، وأحيانا أخرى يكون مفهومها مختلف بسبب أن الترجمة من الإنجليزية إلى الفرنسية management accounting كثيرا ما تترجم إلى controle de gestion⁴ لسببين:

- إنّ الترجمة الحرفية comptabilité de gestion يقصد بها المحاسبة التحليلية وكل المراجع الفرنسية تعتبرها محاسبة التكاليف، والتي تعتبرها جزء من المحاسبة الإدارية.

- هناك تداول في استعمال comptabilité de gestion و controle de gestion في الكثير من المراجع للدلالة على نفس المفهوم أي المحاسبة الإدارية.

وحسب المراجع الفرنسية هناك مفهومين لمراقبة التسيير:

- مراقبة التسيير كمسعى إداري يدخل في صميم العمل الإداري، بحيث تعتبر المحاسبة الإدارية أحد أدواته.

¹ درحوم هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص:116.

² براهيمية إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص:6.

³ اسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص:18.

⁴ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص:25.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

-مراقبة التسيير كوظيفة في المؤسسة هي ما يتطابق مع مفهوم المحاسبة الإدارية وهو مرادف لمصطلح محاسبة التسيير.

2. علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

مما لا شك فيه أنّ أي مؤسسة تحتاج إلى معلومات، من أجل استخدام الموارد المتاحة بفعالية وكفاءة ويجب على الإدارة اتخاذ مجموعة من القرارات المتعلقة بتحديد الأهداف، واستخدام الموارد وتحقيق فعالية الأداء وهذا يتطلب من الإدارة معلومات لأجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون الخارجون، من هنا يظهر الاختلاف بين النوعين من المحاسبة، هذه الاختلافات الغرض منها التعرف على عمل كل منهما.

1.2. الاختلافات

يمكن إعطاء أهم هذه الاختلافات:

1.1.2. من حيث الهدف

تهدف المحاسبة المالية إلى تحديد نتيجة أعمال المؤسسة وتصوير مركزها المالي عن طريق إعداد القوائم المالية المنشورة، بينما تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها.

2.1.2. فيما تعلق بمستخدمي المعلومات

تهتم المحاسبة المالية بالقياس المالي للأحداث الاقتصادية التاريخية التي تكون المؤسسة طرفاً فيها، ومن ثم فإنّ طبيعة بيانات ومعلومات المحاسبة المالية تتصف بأنها مالية فقط ومتعلقة بالماضي، أما محور اهتمام المحاسبة الإدارية فيتعلق بتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ولذا فإنّ بيانات ومعلومات المحاسبة الإدارية قد تكون مالية وغير مالية، وقد ترتبط بالماضي أو الحاضر أو المستقبل، يضاف إلى ذلك أنّ المحاسبة المالية تتعامل مع بيانات تتصف بالموضوعية والقابلية للتحقق، حيث إنّها تعبر عن أحداث فعلية مؤيدة بالمستندات الدالة عليها نظراً لأنّ المحاسبة المالية تحكمها قواعد ومبادئ ومعايير تحدد نوع المعلومات التي تظهر بالقوائم المالية، ومن أهم خصائص هذه المعلومات أنّها

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

فعلية وإجمالية وتعكس القيم المالية للموارد والأنشطة¹، عكس الحال بالنسبة للمحاسبة الإدارية التي تتصف بالمرونة الكاملة في مجال إعداد تقاريرها والمعلومات التي تتضمنها تلك التقارير التي قد تكون فعلية أو تقديرية، تفصيلية أو إجمالية وهي تعكس القيم المالية والمادية للموارد والأنشطة، فالقاعدة التي تحكم إعداد التقارير في المحاسبة الإدارية هي إعداد هذه التقارير واشتمالها على المعلومات الملائمة وتوفيرها في الوقت المناسب لمساعدة الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة.

3.1.2. من حيث القيود

تلتزم المحاسبة المالية عند إعداد القوائم المالية المنشورة التزاما تاما بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عكس الحال بالنسبة للمحاسبة الإدارية فهي غير ملزمة بالتقيد التام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فتركيزها الأساسي ينصب على توفير المعلومات الملائمة لمغرض الذي أعدت من أجله، مع ضرورة أن تكون المنافع المتوقعة من استخدام المعلومات أكبر من تكاليف تجميع وتشغيل البيانات، وإنتاج المعلومات الملائمة.

4.1.2. من حيث مجال التحليل

تتعامل المحاسبة المالية مع المؤسسة كوحدة واحدة، فالقوائم المالية المنشورة يتم إعدادها على أساس إجمالي على مستوى المؤسسة ككل، في حين تركز المحاسبة الإدارية أساسا على قطاعات المؤسسة حيث قد ينصب التحليل على خطوط الإنتاج أو مناطق البيع أو العميل... الخ، فالمحاسبة الإدارية تتصف بأنها تفصيلية تهتم بمتطلبات المستويات الإدارية وإيجاد الحلول اللازمة لمواجهة المشاكل وعلاج الانحرافات.

5.1.2. من حيث الالتزام

وفقا للنظام القانوني ومتطلبات أسواق المال والجهات التنظيمية، فإن مؤسسات الأعمال ملزمة بإنشاء نظام للمحاسبة المالية ونشر القوائم والتقارير المالية لتوفير المعلومات للأطراف الخارجية، أما بالنسبة للمحاسبة الإدارية فلا يوجد إلزام قانوني أو متطلب تنظيمي يجبر المؤسسة على ضرورة إنشاء نظام

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص:16.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

للمحاسبة الإدارية ولكن الأمر يعتمد على مدى إدراك إدارة المؤسسة بدور المحاسبة الإدارية وأهميتها للإدارة.¹

6.1.2. فيما تعلق بدورية التقارير

بناء على نظام المؤسسات ومتطلبات أسواق المال في معظم دول العالم يتم إعداد القوائم المالية عن فترات ربع سنوية و سنوية، أما تقارير المحاسبة الإدارية فإنها تعد عن فترات أقصر كما تعد حسب طلب الإدارة كما أنها توفر تقارير متعددة لمستخدمين محددين.² منها تقارير الإدارة، التقارير البيئية، تقارير الحوكمة، تقارير عن المخاطر، تقارير الاستدامة، تقارير عن المسؤولية الاجتماعية، التقارير الإستراتيجية.

7.1.2. من حيث المدخلات

تستوجب عملية المدخلات وعمليات المحاسبة المالية طريقة محدّدة ومقيّدة بشكل جيد، وهناك أنواع معينة من الأحداث الاقتصادية مؤهلة كمدخلات بحيث يجب أن تتّبع العمليات أساليب مقبولة بشكل عام، في حين المحاسبة الإدارية لا تملك هيئة رسمية تحدد الشكل والمحتوى والقواعد لاختيار المدخلات بل يتمتع المديرون بحرية اختيار أيّ معلومات يريدونها بشرط أن تكون على أساس التكلفة والمنفعة.³

2.2. أوجه الشبه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

بالرغم من الفروقات المذكورة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية إلا أن هناك بعض الشبه بينهما⁴:
- إنّ كلاً من المحاسبة المالية والإدارية تهتم بالمعلومات الاقتصادية المالية للمؤسسة، فالمحاسبة الإدارية تهتم بتحديد تكلفة الوحدة من منتج معين، والمحاسبة المالية تهتم بالإفصاح عن إجمالي تكلفة إنتاج وبيع منتج معين؛

- إنّ كلاً من المحاسبة المالية والإدارية تتطلب قياس نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وبلغها للجهات المعنية؛

¹صلاح بسيوني عبيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، منشورات جامعة القاهرة، مصر، 2016-2017، ص:8.

²صلاح بسيوني عبيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:8.

³Don R.Hansen, Maryanne M. Mowen, Managerial Accounting Eight Edition, Thomson South-Western, America 2007,p8.

⁴أحمد الظاهر، محمد أبو النضار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوزيع، مصر، 2009، ص:10.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- كلاهما تقومان على أسس مبدأ الوكالة الذي يعني ببساطة أن المؤسسة (أو جزء منها) يجب أن يكون مسئولا وتتم محاسبته على تقييم أدائه المالي من قبل الأطراف الذين لهم مصلحة اقتصادية فيها؛
 - إنَّ كلاً من معلومات المحاسبة المالية والإدارية تأتي من نظام المعلومات المحاسبي.
- إضافة إلى ذلك كل منهما:¹

- يمثل فرعاً من فروع المحاسبة بالمعنى الشامل لعلم المحاسبة؛
- يهتم بتحليل وعرض البيانات والمعلومات المحاسبية؛
- يستخدم لغة الأرقام ويعمل على قياس وترجمة الأحداث في صورة كمية أو مالية.

3. مميزات المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية

يعتقد بعضهم أنه برغم التشابه بينهما، فالمحاسبة الإدارية تتميز عن المحاسبة المالية في بعض النقاط التالية:²

- تتنوع ممارسات المحاسبة الإدارية وفقاً لإستراتيجية المؤسسة، وخاصة في عملية اختيار تدابير الأداء لدفع تنفيذ الإستراتيجية وبناء معلومات محددة لاحتياجات المديرين.
- التركيز على تكاليف الفرصة البديلة لدعم عملية صنع القرار في الإدارة وتشجيع المعلومات المختلفة لاتخاذ القرارات المختلفة داخل المؤسسة.
- توفير المعلومات ذات الصلة لمجموعة واسعة من أصحاب المصلحة بدلا من التركيز على المعلومات ذات الصلة بحملة الأسهم.
- المرونة في تقديم القرارات المتنوعة وفي وقت اختياري حسب رغبة إدارة المؤسسة حيث تعد المعلومات بحسب الحاجة إليها.
- القدرة على توجيه الأنشطة التشغيلية.
- توفر معلومات عن الوحدات الفرعية داخل المؤسسة (أقسام - إدارات - خطوط إنتاج - فروع)؛

¹جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإصدار الثالث، الأردن، 2009، ص:26.

² Alan J. Richardson, op, sd,P9

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- لا تخضع المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية للفحص والمراجعة من جانب مراجع الحسابات؛
- عدم وجود إلزام قانوني على الإدارة؛
- تتميز المحاسبة الإدارية بسرية معلوماتها لخدمة الشأن الداخلي بعيدا عن الإفصاح الإلزامي المفروض على محاسبة المالية؛
- تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة وقد تمتد خدماتها إلى مستفيدين آخرين خارج المؤسسة.

المبحث الثاني: المحاسبة الإدارية التقليدية والانتقادات الموجهة إليها

لقد اهتمت المحاسبة الإدارية التقليدية منذ نشأتها بتوفير المعلومات الداخلية لخدمة الإدارة الداخلية، فهي نظام لتجميع وتبويب وتلخيص وتحليل وإعداد تقارير داخلية لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، ولكن في وسط بيئة صناعية للأعمال غير متحكم فيها أصبحت المعلومات الداخلية التي يوفرها المحاسب الإداري من خلال استخدامه للأساليب التقليدية مثل الموازنات، محاسبة المسؤولية وتحليل التعادل غير كافية ، وقد تكون مضللة عند اتخاذ القرار لعدم اعتماده على العوامل المحيطة بالمؤسسة من بينها تصرفات المنافسين.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية التقليدية ومقوماتها

نالت المحاسبة الإدارية حظا وفيرا من التعريفات والمفاهيم في ظل وجود الأساليب التقليدية، التي كانت سائدة وامتازت بتقديم معلومات داخلية لاتخاذ قرارات داخلية، حتى أطلق عليها من قبل الباحثين المحاسبة الداخلية.

1. مفهوم المحاسبة الإدارية التقليدية

تعددت الآراء واختلفت جهات النظر بين الباحثين حول مفهوم المحاسبة الإدارية وفيما يلي عرض لبعض التعاريف التي تناولت المحاسبة الإدارية في ظل الأساليب التقليدية:

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

التعريف الأول: حيث عرفها المجلس الأنجلو أمريكي للإنتاجية (1950) وفق التقرير الذي أعده أن المحاسبة الإدارية هي: عرض للمعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة على وضع السياسة التشغيلية اليومية للمؤسسة".¹

التعريف الثاني: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المحاسبة الإدارية كما يلي: أنها تطبيق للتقنيات والمفاهيم المناسبة في معالجة البيانات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة للمؤسسة لمساعدة الإدارة في وضع الخطط لتحقيق أهداف اقتصادية معقولة واتخاذ قرارات عقلانية بهدف تحقيق هذه الأهداف.²

التعريف الثالث: المحاسبة الإدارية تقوم على استخدام وسائل ملائمة ومفاهيم مناسبة في تحليلها للبيانات والمعلومات المستمدة من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لمساعدة الإدارة في أدائها لوظائفها المختلفة كالتهيئة والرقابة.³

التعريف الرابع: تعرف المحاسبة الإدارية بأنها تجميع وعرض للبيانات وللمعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة المؤسسة في القيام بوظائفها الرئيسية من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وفي تصريف العمليات اليومية.⁴

التعريف الخامس: المحاسبة الإدارية مصطلح يطلق على وظيفة إعداد التقارير الداخلية بواسطة النظام المحاسبي.⁵

قياسا على ما سبق بوسعنا القول إن المحاسبة الإدارية ركزت اهتمامها على توفير البيانات والمعلومات المالية من البيئة الداخلية وتقديمها للمديرين، بمعنى الاستخدام الداخلي لغرض التخطيط والرقابة وترشيد القرارات، وهذا ما تم انتقاده من المهتمين بمحقل لمحاسبة الإدارية، ففي دراسة قدمها "كوبر" و"كابن" عام 1988م أشار إلى أن الإدارة تقوم باتخاذ القرارات بناء على معلومات مضللة عن التكاليف الواردة من الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية.

¹اطلع عليه أكتوبر 2019 P3. <http://www.ddegjust.ac.in/studymaterial/mcom/mc-105.pdf>

²Bhattacharyya Debarshi, management accounting, published by doring Kindersley, pvt, ltd, india, 2011,p1.

³سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر2008، ص:28.

⁴جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص:25.

⁵أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار نشر الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2007، ص:18.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

2. مقومات المحاسبة الإدارية

يوجد بعض المقومات الهامة التي لا بد من توافرها لكي تقوم المحاسبة الإدارية بمهامها خير قيام وتتلخص

في الآتي:

- **الهيكل التنظيمي:** ضرورة وجود تنظيم إداري سليم يتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة، حجم النشاط، ومع تقسيماته الداخلية، بحث يحدد الاختصاصات والمسؤوليات لكل شخص، وحتى تكون الإدارة في أمان اتجاه إجراءات الهيكل التنظيمي، لذلك لا بد لها من نظام دقيق للرقابة الداخلية.

فالمراقبة الداخلية هي عبارة عن الأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات التي تضعها المؤسسة، بغرض حماية الأصول والممتلكات وللتأكد من صحة التوجيه المحاسبي لعمليات المؤسسة، والتأكد من سلامة إثباتها في السجلات والدفاتر طبقاً للمبادئ والفروض والقواعد المحاسبية، ويتضمن نظام المراقبة الداخلية وجود خطة لتحديد المسؤوليات الوظيفية بهدف:¹

- حماية موارد المؤسسة من الاختلاس أو الضياع؛

- ضمان دقة ومصداقية البيانات المحاسبية للاعتماد عليها؛

- ضمان تطبيق اللوائح والقوانين والسياسات الموضوعية؛

- تقويم الأداء في كل قطاعات وأقسام المؤسسة.

- **نظام محاسبي:** يشترط وجود نظام محاسبي سليم يمكن من إدارة المؤسسة بجمع البيانات اللازمة لها، سواء كانت في شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية أو مذكرات تفسيرية بسرعة ودقة وفي الوقت المناسب، وحتى يؤدي النظام الحاسبي دوره يقتضي أن تتوفر فيه الخصائص التالية:²

- أن يكون ملائماً لاحتياجات المؤسسة وهيكله التنظيمي وطبيعة عملياته وسائر الظروف المحيط به؛

- أن يكون سهل التنفيذ وخالي التعقيد، حتى يستطيع المسؤولون تنفيذه ومتابعته دون إخلال بمعانيه ووظائفه الرئيسية؛

¹مصطفى نجم البشاري علي، المحاسبة المالية المتوسطة¹، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2002، ص:24.

²انعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014، ص:37.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- أن يسجل القيد في الدفاتر أولاً بأول بدقة وعناية، بحيث يكون ملاحظة حركة الأرقام ومراقبتها في الوقت المناسب، والعمل على اتخاذ القرارات لمعالجة أي فروق فوراً؛

- الاحتفاظ بسجلات كاملة ومنظمة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة؛

- تبويب الحسابات بطريقة تفصيلية، بحيث يمكن الاعتماد عليه في حصول المحاسبة الإدارية على البيانات المطلوبة؛

- أن تتوفر به المستندات الصحيحة المؤيدة للقيود المحاسبية والتي تمكن من استخراج البيانات بسهولة ودقة؛

- أن يقتدر على الحصول على كافة البيانات والتفاصيل المتعلقة بالمعاملات المالية والتجارية على أكمل وجه في استخدامها لإعداد التقارير اللازمة للتحليل والدراسة؛

- أن يكون دقيقاً خالياً من الثغرات بحيث يحكم الرقابة على السياسات التمويلية والإنتاجية والاستثمارية المرسومة للمؤسسة؛

- أن يستطيع قياس مدى قدرة المؤسسة على استغلال مواردها وتوجيهها إلى الأهداف التي أنشأت من أجلها؛

- أن يستخدم الوسائل المحاسبية الآلية والالكترونية ما أمكن، حتى يمكن الحصول على المعلومات والإحصاءات في وقت سريع وبصورة دقيقة؛

- أن يكون مرناً قابلاً للتغيير تبعاً لتغيير نشاط المؤسسة دون أن يفقد مقوماته الأساسية.

- **نظام إحصائي:** وجود هذا النوع من الأنظمة في المؤسسة يقوم بتجميع البيانات المتعلقة بنشاط المؤسسة وتبويبها وعرضها في شكل جداول ورسوم بيانية مختلفة مع إيجاد العلاقة بينها، يساعد دون شك في ممارسة وظيفة التخطيط للمستقبل، ويعتمد النظام الإحصائي السليم على استخدام أساليب عديدة فيها الأرقام القياسية والعينات وبحوث العمليات من أجل تسهيل اتخاذ القرارات الإدارية السليمة

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- نظام للتقارير: تعد التقارير وسيلة لنقل البيانات والمعلومات إلى مستخدميها، كما أن التقارير تتعلق من ناحية نوعية وشكل ومحتويات التقرير وذلك باختلاف الهدف من التقرير نفسه، والتقرير قد يكون (شفويا أو مكتوبا) مطولا أو مختصرا يوميا وأسبوعيا أو سنويا، إخباري أو تفسيري مالي أو فني.¹

المطلب الثاني: نماذج أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

قدّمت المحاسبة الإدارية التقليدية أساليب عديدة منذ ظهورها محقق بذلك مزايا للمؤسسات في تقييم الأداء الداخلي، فالقرارات في هذه الفترة اعتمدت على المعلومات المالية، ولم تعطي أهمية كبيرة للمعلومات غير المالية المتمثلة في مدى رضا العملاء عن المؤسسة من حيث جودة المنتج وأدائه.

1. أسلوب الموازنات التقديرية

لقد تعددت المفاهيم الخاصة بالموازنات جراء كونها جزء من التخطيط الفعال الذي له دور كبير في الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة، وتحتاج إليها المؤسسة من أجل الرقابة وتقويم الأداء، والتي يطلق عليها بالموازنات التخطيطية أو الموازنات الرقابية، وهي بمثابة خطة للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمؤسسة معينة، في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف.²

فيما يرى آخرون أن الموازنات ماهية إلا تطبيق لخطة المؤسسة على شكل موازنات تعبر عن السياسة التي تود المؤسسة تنفيذها، حيث تشمل الموازنة جميعا لعناصر الخطة ثم تحليلها وتلخيصها وعرضها للاستخدام الإداري.

ومن مقتضيات اعتماد الموازنة والموافقة عليها ما يلي:³

- يمثل اعتماد الموازنة إذنا أو ترخيصا بتنفيذ جميع عمليات المؤسسة وفقا لهذه الموازنة؛

¹ فضل الله، سمية عيسى إبراهيم، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الرقابة وتقييم الأداء في القطاع المصرفي، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، السودان، 2016، ص: 27.

² محمد سامي راضي، وجدى حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2001، ص: 12.

³ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

الفصل الأول: نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- تعتبر الموازنة بعد اعتمادها مستندا رقابيا هاما؛
- تتسلم كل وحدة من الوحدات التنظيمية في المؤسسة نسخة جداول وقوائم الموازنة المعتمدة المتعلقة بنشاط المؤسسة، ترجع إليها للاسترشاد بها عند العمليات المختلفة.

1.1. أهمية أسلوب الموازنة التقديرية

تكمن أهمية الأسلوب في أنها:¹

- تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات؛
 - تتيح للإدارة التخطيط والتنسيق والتوجيه والرقابة على العمليات في المؤسسة؛
 - تسمح بالتأكد من أن الأهداف واقعية مستنبطة من الوضعية الحالية؛
 - تسمح بجعل الأهداف والسياسات في المؤسسة مرنة؛
 - تسمح للإدارة بالاهتمام أكثر بمستوى التخطيط الاستراتيجي.
- كما تظهر أهمية هذا الأسلوب في النقاط المحورية التالية:²
- دراسة مبكرة لمختلف المعوقات التي قد تعيق الوصول إلى الأهداف والاستعداد للتغيرات المرتقبة؛
 - الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة؛
 - تحقيق الرقابة على أعمال المؤسسة بمقارنة ما تم تنفيذه بالأهداف الموضوعية ودراسة أسباب الفروقات، والعمل على تجاوز العناصر السلبية منها.
- وتمّ تقسيم أسلوب الموازنات التقديرية من حيث عدة اعتبارات:³

2.1. من حيث وحدة القياس المستخدمة في التعبير عن تقديرات الموازنة

- موازنة عينية: توضّح البرنامج الإنتاجي للمؤسسة مرتبطين بالطاقة الإنتاجية، مشتملا على المستلزمات السلعية والخدمية، والاحتياجات من القوة العاملة ويعبر عن ذلك في شكل وحدات عينية يتم ترجمتها إلى قيم نقدية.

¹ حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار خالد اللحياني للنشر والتوزيع، الطبع الأولى، المملكة العربية السعودية، 2017، ص:16.

² أحلام بوعبدلي، سياسات إدارة البنوك التجارية ومؤشراتها، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص:23.

³ زهرة سواد، محاسبة المنشآت العامة والخاصة، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص: 48 - 50.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- موازنة مالية: تمثل ترجمة مالية للموازنة العينية بالضرب في الأسعار، كما توضح الخطة التمويلية للمؤسسة.
- موازنة نقدية: تشمل على المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة وما يرتبط بها من فائض أو عجز نقدي.

3.1. من حيث المدة

- موازنات قصيرة الأجل تغطي سنة واحدة مقبلة وتكون أداة تخطيط ورقابة معاً.
- موازنات طويلة الأجل تغطي فترة زمنية تزيد عن فترة واحدة تتراوح بين خمس وعشر سنوات.

4.1. من حيث إمكانية تغيير الموازنة لمقابلة التغيرات في حجم النشاط

- الموازنة الساكنة: هي موجهة نحوى مستوى محدد من النشاط، وإن نتائج الأداء تقارن بالتكاليف التقديرية على أساس مستوى النشاط الأصلي¹، ويستخدم هذا النوع من الموازنات في الاقتصاديات المخططة التي لا يكون للمؤسسات الاقتصادية فيها حرية التجاوب مع ظروف السوق، بل تنفيذ ما يُملَى عليها من أجهزة التخطيط المركزية، كما تتواجد في السوق الثابتة التي يمكن فيها تحديد حجم الإنتاج بدقة ومقدماً نظراً إلى ثبات الطلب على المنتج، وأيضاً تستخدم في السوق الاحتكارية والتي تستطيع فيها الوحدات تحديد إنتاجها، طبقاً لما تريد من دون تدخل لتقلبات السوق أو التعرض لعنصر المنافسة²، ومن عيوبها:

- عدم قدرتها على مواجهة تغير الظروف التي تطرأ على محيط المؤسسة؛
- عند التقرير عن الأداء باستخدام الموازنة الساكنة يصعب أن تتم التفرقة بين "رقابة الإنتاج" و"رقابة التكاليف" وهما مسؤوليتان مختلفتان لمدير الإنتاج ويجب الفصل بينهما عند محاولة تقييم الأداء، فرقابة الإنتاج تهتم بمخرجات عملية الإنتاج والمتمثلة في كمية المخرجات التي تحققها، بينما تهتم رقابة التكاليف بالتأكد من أن هذه الكمية من المخرجات قد تم إنتاجها عند أقل تكاليف ممكنة مع أخذ معايير الجودة في الاعتبار.

¹ خليل محمد حسن شماع، المحاسبة الإدارية في المصارف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص:660.

² أكرم إبراهيم حماد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، دار أمواج للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص:38.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الادارية الحديثة ومراحل تطورها

-الموازنة المرنة: هي لا تتحدد بمستوى معين من النشاط ، كما نتائج الأداء لا تقارن بالتكاليف التقديرية الأصلية وهي تمكن الإدارة من تحويل الموازنة لغرض المقارنة مع الأداء الفعلي ، وهذه الطبيعة المتحركة للموازنة المرنة يجعلها قابلة لاستيعاب المتغيرات المحيطة بالمؤسسة.¹

5.1. من حيث المجال

يتم إعداد الموازنات من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه الموازنة، ويتم إعداد الموازنات التشغيلية، الموازنات المالية والموازنات الرأسمالية.

-الموازنات التشغيلية: تعد بغرض التخطيط لأوجه النشاط المختلفة، كالمبيعات، المشتريات والإنتاج.

-الموازنات الرأسمالية: هي التخطيط لما يجب إنفاقه من نفقات، وتتمثل في ارتباطات أو تعهدات طويلة الأجل بمبالغ كبيرة من الموارد التي تتم في إطار السياسة الإستراتيجية طويلة الأجل. يربط هذا التعريف عملية إعداد الموازنة الاستثمارية بالنفقات طويلة الأجل التي تنفقها المؤسسة في إطار خططها الإستراتيجية المتعلقة بإقامة مختلف المشاريع الاستثمارية التي يترتب عليها آثار تمتد لعدد كبير من السنوات ويمكن أن تحدد المستقبل بشكل كبير جدا.²

-الموازنات المالية: هي مجموعة القوائم أو الجداول التي توضح حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية المتوقعة وما يترتب عن هذه الحركة من فائض أو عجز نقدي.

يرى بعض الباحثين أن هذا الأسلوب لا يعطي إجابات سليمة على الأسئلة التالية:³

- ما هو أفضل أسلوب في للإنتاج في حالة إمكانية إنتاج سلعة بأكثر من طريقة معينة؛
- كم وحدة يجب إنتاجها في كل مركز من مراكز الإنتاج (أو في كل خط من خطوط الإنتاج) للوفاء بالطلب الخارجي المتوقع، وكيف يمكن ترتيب هذه المراكز طبقاً لأي معيار موضوع مقديماً.

¹ خليل محمد حسن شماع، مرجع سبق ذكره، ص: 660.

² آدم أحمد سليمان سبيل وآخرون، الموازنات الرأسمالية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، دراسة تطبيقية على فروع المصارف التجارية بمدينة الفاشر-السودان، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية السودانية، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، العدد 1، المجلد 1، 2018، ص: 19.

³ أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2003، ص: 282.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- ما هو مستوى الإنتاج اللازم من كل قسم أو كل مركز للوفاء باحتياجات الاستخدامات الداخلية للإنتاج والمبيعات الخارجية، في حالة المؤسسات المتكاملة وترتبط بين الأقسام ربطاً مثالياً.

- ما هي الخطة الكلية الشاملة التي تأخذ في الاعتبار جميع هذه العوامل وترتبط بين الأقسام ربطاً مثالياً.

2. أسلوب محاسبة المسؤولية

يقوم أسلوب محاسبة المسؤولية على تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى عدد من مراكز المسؤولية، وتتم عملية الربط بين هذه المراكز من حيث معدلات الأداء لكل مركز بواسطة التقارير المحاسبية التي تقدم من قبل الأشخاص المسؤولين في مراكز المسؤولية، بهدف تحديد الانحراف في الأداء الفعلي عن الأداء المخطط.¹ وقد تمَّ إعطاء تعريف لأسلوب محاسبة المسؤولية على أنه أسلوب لتجميع التلخيص، والتقارير عن المعلومات المالية بمختلف المراكز المسئولة عن اتخاذ القرار.²

ويعرفه آخرون من وجهات نظر أخرى:³

- هي محاسبة الأفراد عن أداء وجبات محددة.

- هي رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها.

- هي أسلوب للمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وتقييم الأداء.

- هي أسلوب إداري محاسبي يظهر في تحليله النهائي مدى مساهمة كل عنصر من أعضاء الهيكل التنظيمي في الربح أو الخسارة كما يظهر تقييم الأداء بالنسبة لكل عضو في ضوء النتائج المحققة.

يعد أسلوب محاسبة المسؤولية من أفضل الأساليب التقليدية التي وجدت لتقييم الأداء، من خلال مراكز المسؤولية في كافة المستويات التي سوف تساعد على تقييم الأداء أول بأول من خلال ربط المعلومات في صورة تقارير، ويستخدم مصطلح مركز المسؤولية لأي جزء بالمؤسسة يكون لمديره التحكم والتحاسب عن تكلفته، أو ربحه، أو استثماراته.

¹ أيمن طه حمد النيل النور، المحاسبة الإدارية، منشورات كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الباحة، المملكة العربية السعودية، 2014، ص:5.

²الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقويم نظم التكاليف وتحسينها في المنشآت، مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 2011، ص:51.

³جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص:413.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

تقوم الإدارة العليا بوضع الهيكل التنظيمي للمؤسسة في شكل هرم يتكون من مستويات مختلفة، يخضع كل مستوى لمجموعة من الأفراد تحدد مسؤولياتهم وحدود صلاحياتهم، يسمح لهم باتخاذ أي قرار أو إجراء في حدود المسؤولية المخولة لهم.

1.2. أنواع مراكز المسؤولية

تعدُّ مراكز المسؤولية وحدات إدارية فرعية في المؤسسة تقع تحت إشراف ومسئولية شخص إداري مسئول ويمكن تقسيم مراكز المسؤولية إلى أربعة أنواع هي:¹

- **مركز التكلفة:** هو من أكثر مراكز المسؤولية انتشارا بسبب أن التكاليف يمكن حصرها بسهولة أكبر من الأرباح والإيرادات، وهي المراكز التي يكون فيها المدير مسئولا عن التكاليف فقط، ويركز تقرير الأداء على تكاليف القسم الخاضع للرقابة حيث يكون مسئولا عن بنود التكاليف التي تؤثر على قراراته وتخضع لرقابته.

- **مركز الإيراد:** يعد المسئول عن تجميع الإيرادات في المؤسسة، ولمعرفة مراكز الإيراد يجب التركيز على قرارات مدير المركز ومعرفة ما إذا كانت تلك القرارات لها علاقة بالإيرادات وهل هي مؤثرة عليه أم لا، ويعتبر قسم المبيعات من مراكز الإيراد البارز.

- **مركز الربحية:** المركز الذي يتم به تجميع التكاليف والإيرادات الخاص به لإظهار نتيجة المركز من تحقيق الأرباح والوصول إلى الهدف.

- **مركز الاستثمار:** دائرة نشاط يكون مديرها مسئولا أساسا عمَّا يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات بالإضافة إلى ما يتم استثماره من أصول وموارد في مركز المسؤولية.

2.2. أسباب تطبيق اللامركزية

نظرا لحجم المؤسسات وكبرها أصبح تطبيق أسلوب اللامركزية في تفويض السلطة والمسئولية أمرا حتميا بغرض تمكين المديرين في المستويات الإدارية الدنيا بالقيام بالقرارات وتنفيذها في حدود المسؤولية الممنوحة لهم.

¹نجلاء إبراهيم عبد الرحمن، فاطمة مساعد الشمراي، أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء دراسة ميدانية على شركات التأمين الصحية بمحافظة جدة، على الرابط، أطلع عليه جوان 2019، ص:10.
https://atasu.journals.ekb.eg/article_37745_ee0085251353e8e634f9f3b166e4ac13.pdf

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الادارية الحديثة ومراحل تطورها

ومن بين الأسباب العديدة التي تدفع المؤسسات لتطبيق اللامركزية:¹

-سهولة تجميع واستخدام المعلومات المحلية: حيث لا تستطيع الإدارة المركزية استيعاب كل الظروف المحلية المحيطة وهذا ما يجعل في أغلب الأحيان المديرين الفرعيين على دراية أكثر، ولديهم القدرة على التعامل مع هذه المعلومات ما يمكن لهم اتخاذ قرارات أفضل.

-التركيز على الإدارة المركزية: يعني البعد عن المركزية والتمسك باللامركزية التي تتيح للمديرين الفرعيين من اتخاذ القرارات التشغيلية.

-تدريب وتحفيز المديرين الفرعيين: من خلال الإعداد الأفضل للمديرين وإعطائهم فرص اتخاذ القرارات الهامة ومكافأهم على ذلك من أجل تحفيزهم.

-تقوية المنافسة من خلال زيادة فاعلية قوى السوق: إنَّ تطبيق المركزية في المؤسسات الاقتصادية ذات الفروع لا تعطي إمكانية تقييم الأداء للفروع، ولذلك أفضل الوسائل لتحسين الأداء ترك الفروع تتفاعل مع قوى السوق والتي بدورها تكشف أوجه عدم الكفاءة بين الفروع.

3.2. أهداف أسلوب محاسبة المسؤولية

لعل الهدف الأساسي من أسلوب محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة وكذا السّاهرين على وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تبين من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المؤسسة، كما توجد أهداف أخرى تتمثل بالنقاط التالية:²

-إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات؛

-تبويب، تجميع، وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، حيث يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسئول تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛

¹أحمد محمد نور وآخرون، مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الادارية، مرجع سبق ذكره، ص: 156-157.

²عبد الغني أحمد الفطيسي وآخرون، واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية (دراسة استطلاعية)، مجلة أفاق اقتصادية ليبية، جامعة المرقب، العدد5، المجلد9، 2019، ص:9.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- يعتبر أسلوب محاسبة المسؤولية رقابيا بحت يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

وقد ذكرت بعض الأبحاث أنّ أسلوب محاسبة المسؤولية لم يواكب الإدارة الإستراتيجية التي تعتمد على أصحاب المصالح من المالكين لحملة الأسهم والعاملين والعملاء لعملية الرقابة والتدقيق، والتأكد من صواب المسار وتصحيح الانحراف وتقويمه. علاوة على ذلك فإنّ قيام محاسبة المسؤولية بشكله التقليدي على أساس الأداء الفردي والمسؤولية الفردية لمراكز المسؤولية يتنافى مع التوجه نحو المشاركة في تحمل المسؤولية والعمل التعاوني والمحاسبة على أساس الأداء الجماعي لفريق أو فريق العمل والتي هي لب فلسفة الشمولية في إدارة الجودة.¹

3. أسلوب تحليل التعادل

تحليل التعادل (نقطة التعادل أو عتبة المردودية) هي أحد العناصر الهامة في تحليل التكلفة والحجم والربح، وتهتم الإدارة غالبا بهذا الأسلوب لتحديد مقدار الانخفاض الممكن حدوثه قبل أن تبدأ الإدارة بتحقيق خسائر، لذلك تلجأ الإدارة إلى التركيز على نقطة التعادل.²

3.1. مفهوم أسلوب تحليل التعادل

يمكن تعريفه على أنه الأسلوب الذي يقوم على تحديد النقطة التي تغطي فيها الإيرادات الناجمة من المبيعات مجموع التكاليف وتؤدي إلى ربح صافي يكون مساوي للصفر، بمعنى المؤسسة تكون في حالة تعادل.³

وبالمفهوم الواسع يمكن لتحليل التعادل أن يحلل التكاليف الثابتة والمتغيرة لتحديد الربح المتوقع لأي مستوى إنتاجي متوقع، مما يشير إلى المستوى الذي تتساوى فيه التكاليف والإيرادات، ويستند تحليل التعادل إلى بعض الافتراضات الأساسية والتي تهدف إلى تبسيط التحليل كي يمكن التعبير عنه بسهولة.

¹أبوبكر محمد يوسف، الدور التأثيري لاستخدام فلسفة الشمولية في إدارة الجودة على معلومات المحاسبة الإدارية، المجلة المصرية للدراسات التجارية مصر، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 27، العدد 3، 2003، ص: 494.

²إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص: 107.

³عدنان تاية النعيمي، ارشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 229.

2.3. افتراضات أسلوب تحليل التعادل

هذه بعض الافتراضات التي استندنا إليها بغية تحليل التعادل وهي كما يلي:¹

- ثبات أسعار البيع وكذلك أسعار عوامل الإنتاج؛
- تحليل عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وثابتة والفصل بينهما بسهولة؛
- التكاليف المتغيرة تتغير طردياً مع التغير في حجم النشاط (علاقة خطية)؛
- ثبات المخزون السلعي أول وآخر المدة أو تغيره بنسبة ضئيلة يمكن تجاهلها؛
- ثبات مستوى الكفاءة في استخدام الموارد المادية والبشرية؛
- وجود منتج واحد فقط، وفي حالة تعدد المنتجات يظل الميزج البيعي ثابت.

3.3. نقاط ضعف أسلوب تحليل التعادل

ظهرت جلياً نقاط ضعف تحليل التعادل نتيجة الافتراضات التي يستند عليها و التي هي:²

- صعوبة تقسيم التكلفة إلى ثابتة وأخرى متغيرة؛
- الافتراض بأن إجمالي التكلفة الثابتة تبقى دون تغيير بغض النظر عن حجم المبيعات، هو افتراض غير صحيح؛
- من الصعب استخدام تحليل التعادل في المؤسسات التي تنتج أكثر من سلعة؛
- يعد تحليل التعادل تحليلاً ساكناً وهو تحليل لا يصلح استخدامه للتخطيط في الأجل الطويل.

4.3. تحليل سلوك عناصر التكاليف

يقوم تحليل التعادل على فرض تقسيم جميع عناصر التكاليف من حيث سلوكها اتجاه تغيرات حجم

النشاط الإنتاجي إلى ثلاثة أقسام:

- تكاليف متغيرة؛

- تكاليف ثابتة؛

- تكاليف المختلطة.

¹ يحي أحمد مصطفى قللي، مرجع سبق ذكره، ص:119.

² مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2009، ص:247.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

1.4.3. التكاليف المتغيرة: يقصد بها التكاليف التي تتغير بصورة طردية أي بنسبة ثابتة مع تغير حجم النشاط المسبب لها، فهي ذات استجابة كاملة لحجم النشاط تزيد عند زيادته وتنقص بنقصانه وتصبح منعدمة في حالة التوقف عن الإنتاج¹، سواء كان هذا التغير بشكل تناسبي (نفس معدل النمو) أو بشكل غير تناسبي (نمو أسرع، أو أبطأ من معدل نمو الإنتاج)، وتتميز التكاليف المتغيرة أنها متغيرة في مجموعها ولكنها ثابتة بالنسبة لوحدة المنتج.²

ويعبر عنها بالعلاقة الرياضية الآتية:

$$ص = ب \times س$$

حيث ترمز:

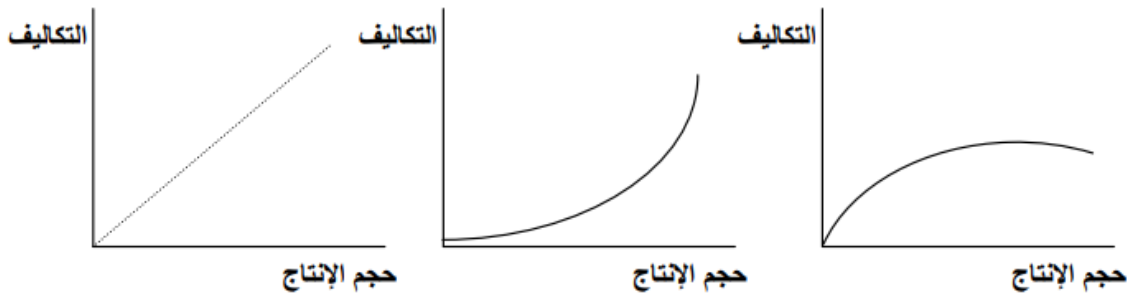
ص: التكاليف المتغيرة الكلية.

ب: التكاليف المتغيرة لوحدة المنتج وهي أيضا تمثل معدل التغير أو درجة ميل المعادلة الخطية السابقة.

س: حجم النشاط الإنتاجي أو البيعي والذي يقاس بعدد الوحدات.

ويمكن تمثيلها بالأشكال الآتية:

الشكل رقم (1-1): علاقة حجم الإنتاج بالتكاليف (أبطأ، أسرع.تناسبي)



المصدر: طلال محمود كداوي، مرجع سبق ذكره، ص60.

2.4.3. التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي تبقى ثابتة بدون تغير مهما تغير حجم النشاط عند

مستوى معين، ولكن ما يميز التكاليف الثابتة أن نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف يتغير (متغيرة)

تغير عكسي مع حجم الإنتاج.³ ويشترط أن يتغير مستوى النشاط داخل ما يسمى بالمدى الملائم.

¹جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص:198.

² طلال محمود كداوي، تقييم القرارات الاستثمارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص:60.

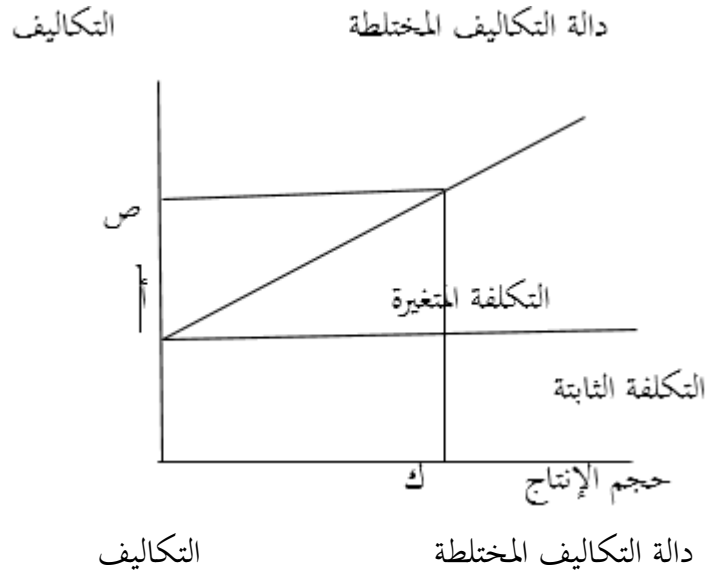
³إسماعيل يحي التكريتي، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص:73.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

يشير المدى الملائم إلى حد النشاط الأدنى والأعلى الذي تحافظ داخله التكاليف على سلوكها، أي أنّ حجم النشاط الذي يسمح للتكاليف بأنواعها أن تحافظ على خصائصها الكامنة فيها، ويعني ذلك أنه إذا تحرك مستوى النشاط داخل هذا المدى تظل التكاليف المتغيرة تتغير بنفس معدل التغير، وتظل التكاليف الثابتة تُظهر استجابة عديمة للتغير في مستوى النشاط.¹

3.4.3. التكاليف المختلطة: اختلف الباحثين في تسمية هذه التكاليف فسميت بعدة مسميات، منها التكاليف شبه المتغيرة، أو شبه الثابتة، أو المختلطة، ومنهم من يقسمها إلى التكاليف الشبه المتغيرة (المختلطة) والتكاليف شبه الثابتة (المتدرجة) فالتكاليف المختلطة هي التكاليف التي تنطوي على مزيج مختلط بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة في آن واحد، والشكل أدناه بين التكاليف المختلطة.²

الشكل رقم (1-2): تمثيل دالة التكاليف المختلطة



المصدر: (بتصرف) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص 54 من الشكل فإن التكاليف عند النقطة صفر تساوي (أ) وهذا المبلغ يساوي قيمة التكاليف الثابتة، ولكن إذا زاد حجم النشاط إلى مستوى (ك) تصبح عنده التكلفة الكلية (المختلطة) (ص). ومنه تكون التكاليف المتغيرة هي: ص-أ وأن التكاليف الثابتة هي (أ).

¹عصاف سيد أحمد عاشور، الاتجاهات المعاصرة في قياس التكلفة، منشورات كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 2012، ص: 18.

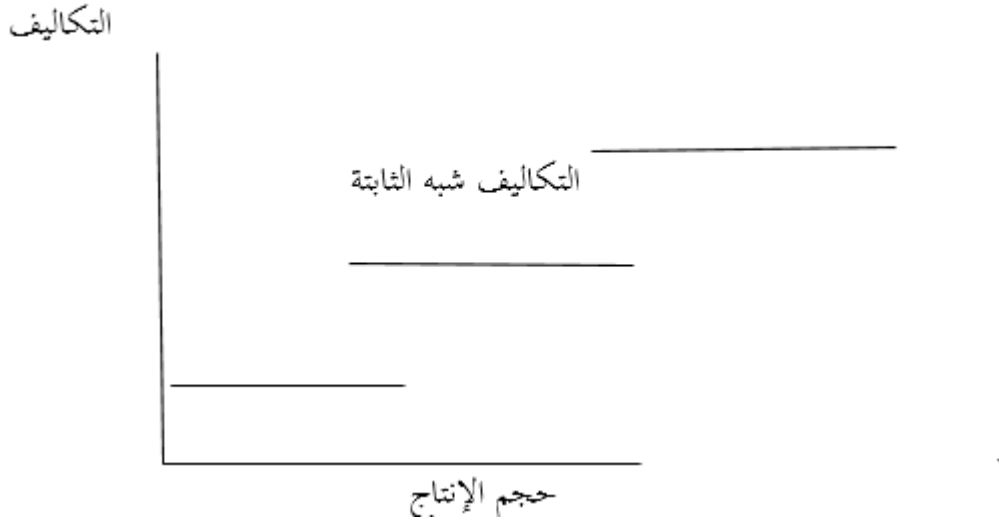
²محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الأردن، 2008، ص: 52.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

فمثلا نجد الكثير من الآلات في المؤسسات الصناعية تحتاج إلى عملية صيانة خلال فترة زمنية معينة، هذه الفترة الزمنية تتكرر حتى عند توقف الإنتاج لمدة معينة، وفي هذه الحالة تصبح تكاليف الصيانة تكاليف ثابتة باعتبار أن الآلة لا بد لها من عملية صيانة دورية، لكن بمجرد دخول الآلة في عملها الطبيعي تتغير تكلفة الصيانة وتكون تكلفتها متغيرة لأنها تعتمد على عدد الوحدات المنتجة.

- أمَّا التَّكاليف شبه الثابتة والتي يطلق عليها التكاليف المتدرجة، هذا النوع من التكاليف يظل ثابتا خلال مدى معين لحجم النشاط، ولكنها تزيد إذا زاد حجم النشاط عن الحد الأقصى لهذا المدى، الرسم البياني الآتي يوضح هذه التكاليف.¹

الشكل رقم (1-3): الصورة البيانية للتكاليف المتدرجة



المصدر: عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 85.

ومن أمثلة التكاليف المتدرجة أو شبه الثابتة تكاليف أجور المراقبين، حيث يوجد عدد معين يكون تحت المراقبة من قبل المراقبين فإذا زاد هذا العدد الذي هو تحت المراقبة فلا بد من زيادة عدد المراقبين ومن هذا المنطلق تزيد هذه التكاليف.

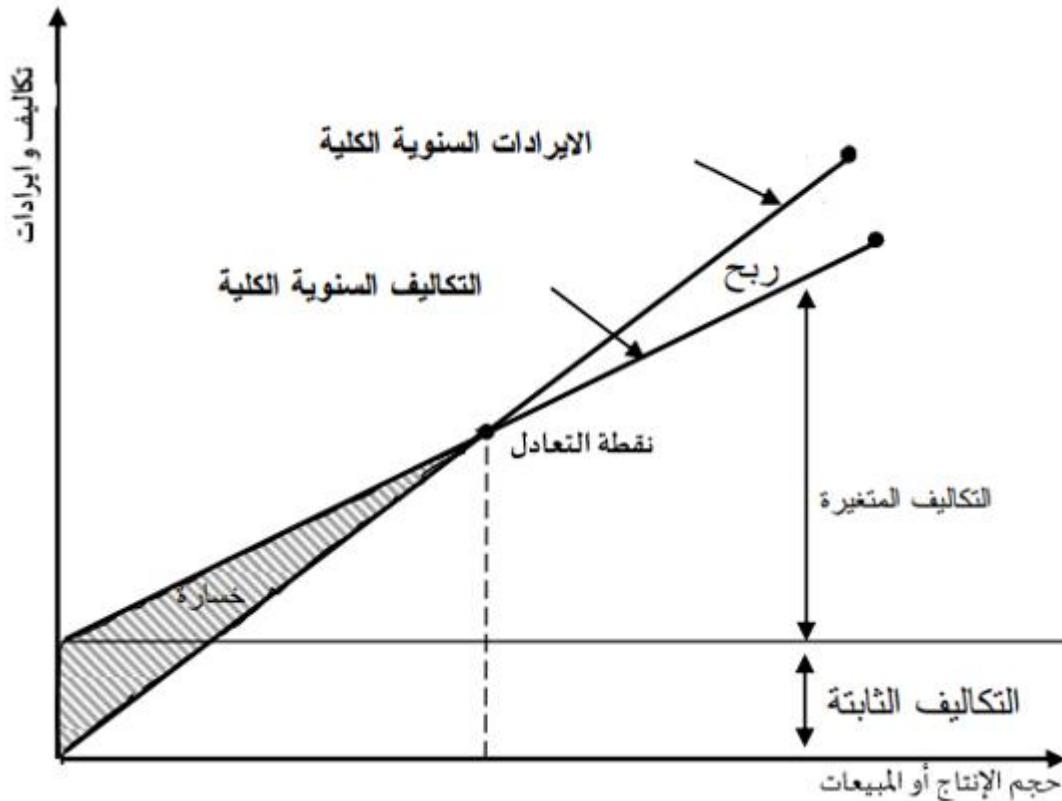
¹ عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1994، ص: 85.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

5.3. حساب حجم التعادل بالطريقة البيانية

يمكن حساب حجم التعادل بالطريقة البيانية التي تقوم على افتراض ثبات سعر الوحدة وتكلفتها، الأمر الذي ينتج عنه علاقة خطية لكل من منحى الإيرادات الكلية، ومنحى التكاليف المتغيرة. والشكل الآتي يصور الطريقة.

الشكل رقم (1-4): رسم نقطة التعادل بيانياً



المصدر: يحي أحمد مصطفى قللي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

من خلال ملاحظة الشكل الذي في الأعلى يتبين أن نقطة التعادل أمكننا من تحديد الحد الأدنى من وحدات النشاط التي يمكن قبولها ويجب إنتاجها وبيعها كي تغطي الشركة تكاليفها ولا تتكبد الخسائر، وتحد هذه النقطة منطقتين هي منطقة عليا ومنطقة سفلى.

وبالتالي فإذا تمكنت المؤسسة من زيادة حجم الإنتاج المباع عن هذه النقطة تدخل المؤسسة في منطقة تحقيق الأرباح (المنطقة العليا)، أما إذا انخفض حجم الإنتاج عن هذه النقطة فهذا يعني أن المؤسسة تتهاوى إلى منطقة الخسارة (المنطقة سفلى).

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

ويمكن التوصل إليها عن طريق المعادلة الرياضية:

التكاليف الثابتة الإجمالية

كمية التعادل =

سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة (الهامش الوحدوي للتكلفة المتغيرة).

إنَّ تطبيق أسلوب تحليل التعادل قد ينتج عنه اتخاذ قرارات غير صحيحة ومضللة، كونه يفترض أن هناك محرك واحد فقط للإيراد ومحرك واحد فقط للتكلفة، وهو عدد الوحدات المنتجة أو المباعة، وهذا غير صحيح لأنَّ هناك محركات أخرى تؤثر على التكلفة قبل الدخول في عملية الإنتاج منها نشاط التصميم، نشاط البحث والتطوير، وتكاليف بعد الإنتاج كتكاليف التوزيع، الإصلاح والضمان، حيث إنَّ عدم أخذ التكاليفتين القبليَّة والبعدية في الحسبان يؤدي بالضرورة إلى قرارات سيئة وخاصة فيما يتعلَّق بالقرارات الإستراتيجية.

المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة للمحاسبة الإدارية التقليدية

لقد تعرضت المحاسبة الإدارية التقليدية للانتقاد نتيجة عدم تجاوبها مع التطور السريع لبيئة التصنيع وتحرر التجارة العالمية والتكتلات الدولية والمحلية وظهور مؤسسات اقتصادية بشكل واسع في السوق، تعتمد على تكنولوجيا التصنيع في عملياتها التي تقوم بها، لمسايرة سرعة الابتكار والإبداع، مما حثَّ على المؤسسات الاهتمام بالمنظور الاستراتيجي لتوفير الخدمة أو المنتج بجودة عالية وأداء نوعي وبسعر تنافسي.

1. أسباب انتقاد المحاسبة الإدارية التقليدية

منذ بداية الثمانينيات والتسعينيات أدرك الكثير من المهنيين والباحثين في حقل المحاسبة، أن ممارسة المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد تخدم الاحتياجات الإدارية، وأن أساليبها غير مجدية تقريبا، و ما على المهتمين سوى بذل جهود لتطوير أساليب حديثة تلي متطلبات البيئة الاقتصادية الجديدة¹، حيث قام معهد "تشارترد" للمحاسبين الإداريين بالمملكة المتحدة بإجراء تحقيق لمراجعة المحاسبة الإدارية بغرض تطويرها.

¹ Don R. Hansen, Maryanne M. MOWEN, Managerial Accounting, Thomson Higher Education, 8th Edition, 2007, p9.

الفصل الأول: نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

وقد تمّ نشر عدة أبحاث هذا المجال منها كتاب بعنوان "الصلة المفقودة- صعود وسقوط المحاسبة الإدارية" (Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting) من إعداد "Johnson" و "kaplan" سنة 1987م الذي انتشر بشكل واسع نتيجة انتقاد المؤلفين للمحاسبة الإدارية التقليدية¹، كما أعقب ذلك إجراء بحث آخر بعنوان المحاسبة الإدارية "التطور ليس الثورة" تأليف "Bromwich And Bhimani" سنة 1989م.²

وفي عام 1994م، ظهرت على الواجهة انتقادات كثيرة لتلك الأساليب التقليدية بطريقة غير مألوفة، فقد قيل في مؤتمر معهد محاسبي الإدارة "أن المحاسبة التقليدية في أحسن الأحوال غير مجدية وفي أسوأ الأحوال معطلة ومضلة"³.

ومن مجمل الانتقادات حسب "kaplan" هي:⁴

- لا تحقق المحاسبة الإدارية التقليدية متطلبات الصناعة اليوم والبيئة التنافسية؛
- إن أنظمة تكلفة المنتج التقليدية أصبحت تعطي معلومات مضللة للأغراض اتخاذ القرار؛
- تركز المحاسبة الإدارية على الأنشطة الداخلية وتولي اهتماما ضئيلا بالبيئة الخارجية التي يدار بها النشاط.

إنّ جرأة "kaplan" على انتقاد المحاسبة الإدارية التقليدية فتح المجال لعديد الدراسات لانتقادها، إذ يرون أنّها عجزت عن رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج بدقة للأسباب الآتية:⁵

¹Colin Drury, Management And Cost Accounting, Cengage Learning, Eighth Edition, Nelson Education Ltd, 2012, P18.

² Colin Drury, ep, P578.

³علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص: 107.

⁴ عبد خلف عبد الجنابي، مقداد أحمد نوري النعيمي، دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 20، العدد 79، 2014، ص: 418.

⁵ ينظر:

إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 157-158.
سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 263-264.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

-تجميع الانحرافات الإجمالية على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات، التي تسببت في حدوث الانحرافات، الأمر الذي يؤدي إلى عدم إظهار هذه الانحرافات في التقارير المالية الدورية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات الغير ملائمة؛

- التركيز على النتائج المالية الإجمالية وإهمال الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج والتي ينتج عنها نتائج غير دقيقة؛

- التخصيصات الشاملة للتكاليف، فقد أصبحت التقارير الدورية مشوهة نتيجة إنفاق الموارد بدون قياسها بشكل دقيق بين الأقسام؛

- عدم العدالة وعدم التناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف، وبالتالي تسجيل تكلفة منتجات مشوهة، وخاصة في حالة اختلاف الحجم الإنتاجية للمنتجات، وتنوع الحجم الطبيعية للمنتجات بالإضافة إلى درجة التعقيد في تصنيع المنتجات؛

- لا تهتم باقتراحات وتصرفات وقرارات الموردين والمستهلكين قبل عملية الإنتاج إلا بعد الانتهاء من عملية الإنتاج؛

-تجعل تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق يكون له الأولوية من تخفيض التكلفة أولاً؛

-محاولة الحد من الخسائر والأضرار التي لحقت بالمؤسسات نتيجة عدم مراعاة السوق والعملاء والأطراف المرتبطة بالإنتاج أو الخدمة؛

- لا تهتم بتحديد سعر البيع أولاً، إذ تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب.

كما أنها لا تقدم معلومات عن نسبة المنتجات التي تخرج سليمة وجيدة والتي لا تتطلب إصلاح أو إعادة تشغيل بعد مرورها بجميع مراحل التصنيع من أول مرة، ويعود ذلك لعدم قدرتها على توفير البيانات الكافية نتيجة استبعادها للمؤشرات والعوامل غير المالية في أنظمتها، حيث اعتبر المنتقدين للمحاسبة الإدارية التقليدية أن إهمال المعلومات غير المالية هي أحد العقبات التي تؤثر اتخاذ قرارات صحيحة، ينتج عنها تحمل تكاليف عالية جداً في الأجل الطويل، مع فقدان حصة سوقية ومزايا تنافسية.¹

¹أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص:62.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

ولعل من بين الأسباب التي أدت إلى انتقادها بشكل كبير أنها اهتمت بالتكاليف التي تحدث خلال مرحلة الإنتاج والمرحلة التي تأتي من بعدها من دورة حياة المنتج ، وتجاهلت التكاليف الأخرى والتي من بينها تلك التكاليف التي تحدث خلال مرحلة التخطيط والتصميم، ومرحلة ما بعد البيع، في هذا الاتجاه أشارت إحدى الدراسات أن حوالي 85%-90% من التكلفة الكلية لأي منتج أو نشاط جديد تتحدد خلال مرحلة تخطيط المنتج وتصميمه قبل بدء عملية الإنتاج الفعلية.¹

بينما يرى آخر أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أصبحت غير كافية نظراً:²

- للشكوك حول منفعة استخدام التكاليف المعيارية لقياس الأداء؛

- للاستخدام المشكوك فيه للموازنة المرنة كأداة لمراقبة تكاليف التصنيع؛

- الشكوك حول منفعة استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء؛

- الالتزام التقليدي بالاعتماد على تكاليف المنتج في قرارات التسعير؛

- عدم الاهتمام بتكاليف المنافسين؛

- عدم الاهتمام بتكاليف التسويق وتكاليف ما بعد البيع وتكاليف المحافظة على البيئة.

تجدر الإشارة إلى أن بعض الدراسات انتقدت الفاعلين من الأكاديميين والمهنيين لتجاهلهم المحاسبة الإدارية التقليدية، فمن جانب الباحثين فقد اهتمت معظم كتاباتهم وأبحاثهم بحاسبة تكاليف المنتج والرقابة على التكاليف في أوضاع بسيطة نسبياً، والاهتمام بشكل كبير بمتطلبات إعداد التقرير المالي الخارجي بالشكل الذي يشجع على ممارسة المحاسبة المالية ويؤثر بشكل سلبي على ممارسة المحاسبة الإدارية.³ أما من جانب المؤسسات فهي تضع جل تركيزها على إعداد القوائم المالية لأغراض المستعملين الخارجين، وهناك اهتمام قليل تضعه في تزويد الإدارة بمعلومات تساعد في عملية اتخاذ القرار، فالمحاسبة المالية لها الأسبقية على المحاسبة الإدارية من وجهة نظر المؤسسة.⁴

¹ حسين مصطفى هلال وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:20.

² محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص:11.

³ منى احمد التير، عبد الغني أحمد الفطيسي، أدوات المحاسبة الإدارية (الواقع ومعوقات التطبيق) دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية ليبييا، كلية الاقتصاد والتجارة زلتين، جامعة المرقب، العدد2، 2013، ص:330.

⁴ بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، مرجع سبق ذكره، ص:268.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

وبناء على ما ذكر يمكن القول أن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية قامت في ظروف بيئة صناعية ساكنة، وهذا الأمر استدعى التركيز بشكل كبير على البيئة الداخلية من خلال قياس التكاليف الحقيقية للإنتاج والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، حيث أهملت الظروف المتغيرة للبيئة الخارجية، وهذا ليس إهمالا منها بل الظروف البيئة الخارجية كانت غير نشطة إلى حد ما، والمؤسسات لم تكن تتبنى الأهداف وصياغة الاستراتيجيات لأعمالها بسبب ضعف المنافسة.

المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الحديثة ودور المحاسب الإداري الحديث في البيئة المعاصرة

حظيت المحاسبة الإدارية الحديثة باهتمام واسع من قبل الباحثين على الرغم من حداثة نسبيها، وذلك بسبب كونها اهتمت بالظروف المستجدة في محيط المؤسسة، وتوجه الإدارة الحديثة إلى الاهتمام بالبيئة الخارجية والمعلومات غير المالية فضلا عن البيئة الداخلية والمعلومات المالية، حيث أصبحت الأرباح تحددتها العوامل الخارجية أكثر من العوامل الداخلية. حيث يعمل المحاسب الإداري الحديث في الإدارة الحديثة بتحليل تلك المعلومات بغرض دعم الإدارة العليا التي أصبح من ضمنها في عملية صناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

ما يوجب التنويه به هو أن المحاسبة الإدارية الحديثة هي تلك المحاسبة التي أطلق عليها Simmonds اسم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية "Strategic Management Accounting" (SMA) سنة 1981م.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية الحديثة

حظي مصطلح المحاسبة الإدارية الحديثة باهتمام واسع من قبل الباحثين والمهنيين، وذلك لارتباطه بشكل وثيق بالاستراتيجيات العامة التي تحقق للمؤسسات الميزة التنافسية من خلال تتبع إحدى الاستراتيجيات التنافسية، حيث يهتم بالبيئة الخارجية فضلا عن البيئة الداخلية وبالمعلومات غير المالية إلى جانب المعلومات المالية

1. مفاهيم المحاسبة الإدارية الحديثة

رغم أن المحاسبة الإدارية الحديثة ظهرت حديثا مما جعلها تتلقى دعاية واسعة، إلا أنه لا يوجد إلى غاية وقتنا الحاضر تعريف محدد للمحاسبة الإدارية الحديثة.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

1.1. تعريف المحاسبة الإدارية الحديثة

التعريف الأول: المحاسبة الإدارية الحديثة تنطوي على العديد من الأساليب الحديثة المرتبطة بالأجل الطويل الموجهة نحو المستقبل، وتركز على العوامل الخارجية.¹

التعريف الثاني: تُعرف على أنها شكل من أشكال المحاسبة الإدارية التي يتم التركيز فيها على المعلومات التي تتعلق بالعوامل الخارجية للمؤسسة، فضلا عن المعلومات المالية وغير المالية والمعلومات المولدة داخليا، حيث يتم تجميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والمنافسين لاستخدامها في تطوير ومتابعة استراتيجية أعمالها.²

التعريف الثالث: المحاسبة الإدارية الحديثة هي توفير المعلومات الإستراتيجية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية.³

التعريف الرابع: اعتمد معهد المحاسبين الإداريين IMA لسنة 2008 في الولايات المتحدة المنظور الاستراتيجي موعزين ذلك إلى مقولتهم : المحاسبة الإدارية الحديثة هي مهنة تنطوي على المشاركة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، ووضع أنظمة التخطيط الاستراتيجي وإدارة الأداء، وتوفير الخبرة في مجال إعداد التقارير المالية والرقابة، بمعنى مساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة.⁴

التعريف الخامس: تم تقديم تعريف من قبل معهد المحاسبين الإداريين (CIMA) في المملكة المتحدة والذي يصف المحاسبة الإدارية الحديثة أنها عملية الرقابة على الأنشطة والاستفادة الكاملة من الموارد ودعم اتخاذ القرار الاستراتيجي.⁵

¹ Tabitha Nasieku, Nicholas Githinji, Use Of Strategic Management Accounting By Organisations, Journal Of Business And Management, V4, Issue4, 2016 , p167.

² محمد الفيومي محمد، المحاسبة الاستراتيجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص:12.

³ Mahmoud LariDashtbayaz, ShabanMohammadi, Ali Mohammadi, Strategic Management Accounting ,Research Journal Of Finance And Accounting, Vol5, No23 , 2014 , P18.

⁴ Alan J. Richardson, The Relationship Between Management And Finacial Accounting As Professions And Technologies Of Parctice, Odette School Of Business Publications, University Of Windosor2017, P9

⁵ NiuShuo, Du Jian, The Review Of Management Accounting, International Conference On Economy, Management And Education Technology 2015, P141

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

والجدول أدناه يوضح بعض التعاريف التي تناولت المحاسبة الإدارية الحديثة

الجدول رقم (1-2): تعاريف المحاسبة الإدارية الحديثة

التعاريف	المصدر
توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية الحديثة، عن المؤسسة ومنافسيها واستخدامها في تطوير ومراقبة استراتيجيات الأعمال.	(1981)Simmonds
توفير وتحليل المعلومات المالية حول أسواق ومنتجات المؤسسة وتكاليف المنافسين وهياكل التكاليف، ومراقبة إستراتيجية المؤسسة واستراتيجيات منافسيها في تلك الأسواق على مدى عدة فترات.	(1990)Bromwich
يتم تحديد المحاسبة الإدارية الحديثة كمنهج عام للمحاسبة لتحديد المواقع الإستراتيجية، والتي تعرف بدمج المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق في إطار الإدارة الإستراتيجية.	(2003)Roslen And Hart
تحديد مجموعة من المعلومات لدعم القرارات الإستراتيجية.	(2008)Agasisti Et Al
المحاسبة الإدارية الحديثة تتبع وتأخذ التوجه الاستراتيجي من أجل تفسير وتحليل معلومات المحاسبة الإدارية، والأنشطة التي يقوم بها المنافسين الذي يعد مفتاح المقارنة عن بعد.	(2008)Langfield-Smith
المحاسبة الإدارية الحديثة هي استخدام نظم المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية	Tillmann And (2008)Goddard
أضحت المحاسبة الإدارية الحديثة معنية بتوفير المعلومات ذات التوجه الاستراتيجي لصنع القرار ومراقبته.	(2009)Ma And Tayles

Source :Rui Alexandre R.pires, Maria Do CeuG.alves, Lucia Lima Rodrigues,Strategic Management Accounting: Definitions And Dimension,p4.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

وعليه فالمحاسبة الإدارية الحديثة هي تلك الأساليب الحديثة التي تهدف إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية لمستحقيها داخل المؤسسة لاتخاذ كل أنواع القرارات بما فيها الإستراتيجية، وبالتالي تحقيق الرقابة التنظيمية وتعزيز الفعالية التنظيمية.

1.2.1. أهم الآراء التي تناولت مفهوم المحاسبة الإدارية الحديثة

هناك رأيين للمهتمين بمفهوم المحاسبة الإدارية الحديثة.

1.2.1. الرأي الأول: يرى أن هناك ثلاث اتجاهات لتعريف المحاسبة الإدارية الحديثة:¹

- أن المحاسبة الإدارية الحديثة هي إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية بهدف توفير المعلومات المحاسبية من البيئة الداخلية والخارجية، والتي تدعم تحقيق المؤسسات لميزة تنافسية بغية استمرارها وضمان بقائها.

- المحاسبة الإدارية الحديثة هي نتاج دمج ما يرتبط بإستراتيجية المؤسسة فيما يخص تنافسياتها.

- المحاسبة الإدارية الحديثة هي نتيجة التفاعل بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق، والاهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية من أجل تحقيق المؤسسة ميزة تنافسية، فالمؤسسات لمواجهة المنافسة أصبحت تسعر منتجاتها بناء على ما يرغب العملاء في دفعه، ولهذا تلجأ المؤسسة إلى وظيفة التسويق لتحديد سعر البيع (أسلوب التكلفة المستهدف).

1.2.2. الرأي الثاني: يرى أصحاب هذا الرأي أن المحاسبة الإدارية الحديثة تقوم على اتجاهين رئيسيين:²

- أن المحاسبة الإدارية الحديثة تتضمن مجموعة من الأساليب الحديثة التي تأخذ التوجه الاستراتيجي، من خلال توفيرها للمعلومات المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية التي تستخدم في متابعة المنافسين وكذلك تطوير إستراتيجية أعمال المؤسسة.

- المحاسبة الإدارية الحديثة ارتبطت بتطور دور المحاسب الإداري في الإدارة الحديثة ومشاركته في صياغة واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

¹ محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للمنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 21، العدد 1، 2005، ص:34.

² سعيد خالد محمد نور، دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015، ص:30.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

من خلال هذه المفاهيم والآراء يمكن القول أن المحاسبة الإدارية الحديثة تهتم بتوفير وتحليل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة، والتركيز على الجودة والتكاليف ورضا العملاء، والمسؤولية الاجتماعية، والموقف التنافسي، بهدف صياغة إستراتيجية تخدم أهداف المؤسسة الطويلة المدى، والتي تضمن لها البقاء والاستمرار.

3.1. أهمية المحاسبة الإدارية الحديثة

على ضوء الانتقادات الموجهة للمحاسبة الإدارية التقليدية يمكن إظهار أهمية المحاسبة الإدارية الحديثة التي تتمثل في الاعتبارات التالية:¹

- الدور الكبير الذي يمكن أن يلعبه المحاسب في عملية صنع القرارات الإستراتيجية؛
- ممارسة المحاسبة الإدارية الحديثة نقلت المحاسبة الإدارية من التركيز على القضايا التشغيلية إلى التركيز على القضايا ذات التوجه الاستراتيجي من خلال تكامل عمليات الموارد المالية والبشرية.
- مجموعة من الأساليب الحديثة تتضمن التوجه الاستراتيجي التي تركز على البيئة التنافسية، والتي من خلالها للمحاسب الإداري دور جوهري في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مما يجعلها تختلف عن المحاسبة الإدارية التقليدية، التي تعتمد على مجموعة من الأساليب ذات التوجه التشغيلي التي تركز أكثر على البيئة الداخلية من أجل توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في الرقابة واتخاذ القرارات.
- قامت المحاسبة الإدارية الحديثة على استخدام نظم المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات الأكثر أهمية وصياغة إستراتيجية واضحة للتعامل مع أسواق منتجات المؤسسة وتكاليف منافسيها، وترشيد استراتيجيات المشروع الاستثماري بما يخدم الأهداف طويلة المدى؛
- المحاسبة الإدارية الحديثة تهتم بالمعلومات المالية وغير المالية بغرض خدمة اتخاذ القرار الخارجي بالإضافة لمتخذ القرار الداخلي؛
- تهتم بتوفير المعلومات الإستراتيجية تتعلق بسوق المنتجات والمنافسين والعملاء لمواجهة تهديدات المنافسين وزيادة الإنتاجية؛
- ممارسة التخطيط الاستراتيجي والرقابة الإستراتيجية بما يدعم الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة؛

¹ فضل الله برير جعفر إبراهيم، بشير بكري عجيب بابر، دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة دلتا العلوم والتكنولوجيا السودان ، العدد7، 2018، ص:140.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- تساعد المحاسبة الإدارية الإدارة في أداء وظائفها المتعددة لمواجهة التغيرات سواء في البيئة الداخلية أو الخارجية.

- العمل على كسب رضا العملاء، وتحقيق زيادة في الأرباح وتعظيم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- تركز المحاسبة الإدارية الحديثة على البيئة الخارجية والتفاعل معها بغرض تحديد رغبات العملاء المتجددة والاستجابة لها.

- تحسين الأنشطة الإستراتيجية للمؤسسة من خلال التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة، حيث يقدم هذا الأخير فهماً أوسع للمحاسبة الإدارية الحديثة لاعتماده على البعد الاستراتيجي للتكلفة، حيث يعمل على تحسين الربحية وتخفيض التكلفة وتحقيق ميزة تنافسية.

4.1. مميزات المحاسبة الإدارية الحديثة

تكمن مميزات المحاسبة الإدارية الحديثة في الآتي:¹

- تتميز بقدرتها على توفير المعلومات الداخلية والخارجية (المنافسين، العملاء وموردين)؛
- التركيز على الأجل الطويل والتوجه المستقبلي؛
- التركيز على الأهداف المالية وغير المالية لأغراض اتخاذ القرارات؛
- تحقق التميز مما يجعل منتجاتها مختلفة وأكثر جاذبية؛
- تتميز بتوفير المعلومات الملائمة من أجل تحسين كفاءة وفعالية اتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأهداف الإستراتيجية؛

- تركيزها على جميع المعلومات عن البيئة التنافسية، كتوفر المعلومات الخارجية عن التكاليف الحقيقية والأسعار الخاصة بالمنافسين، وحجم نشاط كل منهم في السوق، أي تحديد الموقف الاستراتيجي النسبي للمؤسسة ومنافسيها كأساس لتحديد إستراتيجية النشاط، إذ أن لديها من المهارات ما يمكنها من تقييم حجم المنافسين ودرجة تأثيرهم على قرارات المؤسسة ودرجة تأثيرهم بقراراتها؛²
- تتميز المحاسبة الإدارية الحديثة بقدرتها على التوافق مع إستراتيجية المؤسسة.

¹ فضل الله برير جعفر إبراهيم، بشير بكرى عجيب بابر، مرجع سبق ذكره، ص: 142.

² سهيل الشيخ وآخرون، تفعيل دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجال الإدارة الإستراتيجية لنشاط البحث والتطوير، مجلة بحوث جامعة حلب سوريا ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 62، 2009، ص: 281.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

2. المقارنة بين المحاسبة الإدارية الحديثة والمحاسبة الإدارية التقليدية

يمكن إبراز هذه المقارنة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (1-3): المقارنة بين المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية

أوجه الاختلاف	المحاسبة الإدارية الحديثة	المحاسبة الإدارية التقليدية
الهدف	دراسة مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الإستراتيجية	توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة
نطاق التحليل	تحليل عوامل داخل وخارج المؤسسة	تحليل عوامل داخل المؤسسة فقط
المنظور	مجموعة من الأنشطة المترابطة ابتداء من الموارد الأولية إلى المنتجات النهائية	منظور القيمة المضافة
طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية وغير مالية	مالية بالدرجة الأولى
التوجه الاستراتيجي	طويل الأجل وتحقيق ميزة تكاليفية مستدامة	تشغيلي قصير الأجل
العلاقة مع المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة وتحقيق التميز	تتجاهل ظروف المنافسة
النظرة للقرارات الإستراتيجية	إعادة تعديل سلسلة القيمة الرقابة على مسببات التكاليف بصورة أفضل تطوير مزايا تمايز المنتجات	تقارير المحاسبة الإدارية التقليدية لا تستخدم مجال بناء وتحقيق الاستراتيجيات.
أدوات التحليل	تحليل سلسلة القيمة، التكلفة على أساس الأنشطة، تحليل الميزة التنافسية.	مقارنة التكاليف الفعلية مع الموازنات التخطيطية.

المصدر: محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص12.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

ما يمكن استخلاصه من الجدول أن المحاسبة الإدارية الحديثة تهدف إلى دعم إستراتيجية المؤسسة، حيث تقوم بتحليل مختلف العوامل الداخلية والخارجية (المنافسين، العملاء والموردين) وهذا الأمر يقتضي منها استعمال أساليب تحليل أكثر دقة مما كانت عليه من قبل، بمعنى تحليل سلسلة القيمة وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

إن هذا التوجه للمحاسبة الإدارية الحديثة يعود إلى التطور الإداري بظهور مفاهيم وأفكار جديدة في الفكر الإداري، منها الاهتمام برضاء العملاء، التحسين المستمر، وعوامل النجاح الرئيسية (الجودة، الوقت، التكلفة والابتكار).

3. عوامل ظهور المحاسبة الإدارية الحديثة

من أهم التغيرات والعوامل بعد الثمانينات التي ساهمت في تطور المحاسبة الإدارية الحديثة نجد:

- تطور نوعية وجودة المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها إدارة المؤسسة لمساعدة المسؤولين في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية، بهدف مواجهة التغيرات التي فرضتها المنافسة الشديدة واتسمت بها بيئة الأعمال المعاصرة؛
- تطور البيئة الحديثة ففي ظلها تم الانتقال إلى الأتمتة ونظم الإنتاج المرنة، واعتماد فلسفة ضبط الوقت، وبداية تحرير الأسواق الدولية من القيود التي أوجدت المنافسة الدولية، كل هذا سرع من عملية الاهتمام بالرؤية الخارجية، والبحث عن أساليب في حقل المحاسبة تدعم الموقف التنافسي ومختلف الاستراتيجيات الجديدة وتحقيق زيادة حصصها في السوق.¹

إضافة إلى عوامل أخرى ساعدت على ظهور المحاسبة الإدارية الحديثة وتطورها أهمها:²

- ازدياد حدة المنافسة بين المؤسسات على اختلاف أنواعها، ومجالات عملها نتيجة لانفتاح الأسواق على بعضها البعض؛
- الثورة التكنولوجية الهائلة في مجالات الاتصالات والالكترونيات وتقنية المعلومات وبشكل مسارع؛
- رغبة كل شركة في تحقيق الاستغلال الكفاء(الأمثل) للموارد المتاحة فيها بشكل يساعد في تحقيق أهداف المؤسسة وتعظيم الأرباح؛

¹ نواف فخر، مرجع سبق ذكره، ص: 487.

² أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2002، ص ص: 34-35.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- حرص كل شركة وخصوصا الملاك على زيادة الأرباح والحصول على عوائد جيدة على رأس المال المستثمر وكذلك تحسين سعر سهم المؤسسة في السوق؛
- زيادة الاهتمام بالتنوع والجودة لإرضاء المستهلك في الدرجة الأولى تماشيا مع مفهوم التسويق الحديث آخذين بعين الاعتبار التغير المستمر والسريع في أذواق العملاء، حيث أدى ذلك إلى تبني الكثير من المؤسسات لنظام مراقبة الجودة الشاملة ودراسات بحوث التسويق، والبحث والتطوير وغيرها؛
- لجوء الإدارة إلى استخدام طرق وأساليب وممارسات إدارية جديدة تتصف بالكفاية والفعالية من ناحية وتتماشى مع البيئة الخارجية والتغيرات الطارئة فيها من ناحية ثانية؛
- التغيرات الاجتماعية، والسياسية، والبيئية التي أدت إلى مزيد من الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وحماية البيئة من عناصر الملوثات الصناعية وغير ذلك من المسئوليات ذات الطابع السياسي الاجتماعي والمنتجة لأثار اقتصادية حقيقية، وبناء عليه يصبح إنتاج المحاسبة من معلومات كمية غير ملائمة لأغراض قياس مثل هذه التغيرات وتزيد الحاجة إلى إنتاج معلومات غير كمية أو وصفية للتعبير عن التغيرات الاجتماعية والبيئية.¹

ويلخصها أحد المهتمين أن تاريخ المحاسبة الإدارية الحديثة له حقيقتان رئيسيتان:²

- المحاسبة الإدارية الحديثة تتوجه بتطور المؤسسة والضرورات الإستراتيجية لها، فعندما كان الهدف هو رقابة التكلفة أصبحت أنظمة التكلفة أكثر دقة، وعندما أصبحت قدرة المؤسسة على التغير والتكيف لتغيرات البيئة أكثر أهمية تم تطوير أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لدعم هذا التكيف.
- أكثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تم تطويرها من قبل المدراء لتحديد حاجاتهم من عملية اتخاذ القرار، فالمحاسبة الإدارية الحديثة يجب أن تكون براغماتية وأن تضيف قيمة إلى المؤسسة في سلسلة القيمة.

¹ عطية عبد الحي مرعى، محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإدارية المدخل المعاصر لاتخاذ القرارات والتخطيط والمتابعة، المكتبة الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص:8.

² سمير شاكر محمود العاني، أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، ص:18.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

المطلب الثاني: تأثير تطور البيئة على المحاسبة الإدارية الحديثة

توشك أغلب الدراسات والأبحاث أن يتفق أهلها على أن أي تطور أو تحديث لعلم إلا وكان للبيئة دور كبير فيه، ولم تخرج المحاسبة الإدارية عن هذا المفهوم وتطورت بحسب حال البيئة والظروف التي سادت محيطها.

1. مراحل تطور البيئة الصناعية

لقد قسم المهتمون من الأكاديميين والمهنيين تطور البيئة الصناعية بصفة عامة عبر مراحل من الزمن، وذلك بداية من مرحلة ما قبل الستينات إلى وقتنا الحاضر إلى خمسة مراحل تاريخية، فالمرحلة التاريخية التي قبل الثمانينيات هي ضمن البيئة التقليدية في حين المراحل التاريخية التي أتت بعد الثمانينيات يتم تصنيفها ضمن البيئة الحديثة:

- مرحلة ما قبل الستينات: (مرحلة الاستقرار): تميزت ببساطة عناصر البيئة وإمكانية تحليلها، مع وجود درجة استقرار بيئي، فالصراع كان لا يزال محدودا والمنافسة آنذاك هادئة والتغير ليس نشطاً.

-مرحلة السبعينات(مرحلة التوجه المالي): أصبحت البيئة أكثر ديناميكية مع تطور في درجة تعقدها مما تطلب تطبيق بعض خصائص الإدارة الإستراتيجية، ولكن بمراعاة سيطرة الأساليب العلمية الكمية والمالية.¹ ويمكن أن نميز ملامح البيئتين في المرحلتين السابقتين ب²:

الجدول رقم (1-4): مكونات ملامح البيئة التقليدية بين الستينيات والسبعينيات

المكونات	ملامح البيئة في المرحلتين(قبل السبعينيات)
العملاء	- الانتماء للسلعة؛ - قلة المعلومات عن السلعة والمنتجات؛ - تفضيلاته ومتطلباته محدودة.
المنتجات	- محدودة العدد وقليلة التنوع؛ - دورة حياة المنتج أطول؛ - المنتجات نمطية؛

¹عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية الأصول العلمية والتوجهات المستقبلية والتطبيقات العملية، مكتبة الملك فهد أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 2013، ص:25.

²أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص:8.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- تكاليف أكثر وجهد أكبر ووقت أطول.	
- الطابع المحلي مع صغر الحجم؛ - تتصف بالتخصص في سلعة معينة أو في صناعة معينة؛ - صعوبة الانتقال من سوق الى أخرى؛ - كثرة القوانين السيادية مثل قوانين الجمارك.	الأسواق
- أقل شدة نظرا محلية الأسواق؛ - عدد محدود من المنافسين في السوق؛ - الحماية الجمركية للسلع المحلية.	المنافسة
- مستقرة وتتطور على فترات طويلة نسبيا؛ - الإعداد اليدوي لعمليات الإنتاج؛ - عمليات التشغيل وفحص الجودة معتمدة على العنصر البشري.	التكنولوجيا

المصدر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 8.

هذه الملامح التي تواجدت في البيئة التقليدية، جعلت المؤسسات لا تراعي أهمية كبيرة للأداء والجودة، ولا لتكلفة دورة حياة المنتج، مع غياب الدقة في مواعيد التسليم هو تقبل العملاء للمنتج بأي ثمن وفي أي وقت راجع إلى غياب المؤسسات المنافسة، وعدم انفتاح الأسواق على بعضها البعض، وبالأخص عدم ظهور وسائل الاتصال والتواصل التي توفر المعلومات اللازمة للعميل وتجعل منه عنصر أساسي في العملية كما يحدث في حاضرننا. ومن أبرز الشعارات التي سادت هذه البيئة شعار "كل ما ينتج يباع".

أيضا تميزت هذه البيئة بحركة بطيئة في العمليات الإنتاجية لقلة شيوع المكننة في العمليات الصناعية، ما نتج عنه تكلفة مرتفعة بسبب النظام التقليدي للمحاسبة الإدارية الذي كان يميل إلى المعلومات المالية فقط متجاهلا المعلومات غير المالية، فالمؤسسات في البيئة التقليدية ارتبطت بخصائص البيئة الصناعية التقليدية الداخلية والمنظور الداخلي لها بمعزل تام عن المنافسة الخارجية ورغبات المستهلكين الحالية والمستقبلية، لأن هدفها هو الرقابة الجارية على استخدام الموارد بهدف تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.¹

¹نواف فخر، حسن زكي، مرجع سبق ذكره، ص:487.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

-مرحلة الثمانينيات (مرحلة التوجه التنافسي): هذه المرحلة شهدت بداية عملية تعقد وتشابك العوامل البيئية وعدم استقرارها، الأمر الذي تطلب التركيز على تحليل الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة بشكل دقيق، مع تحليل المنافسين للتعرف على عوامل القوة والضعف لديهم، يسمح بتحديد الموقف السوقي للمؤسسة ولمنافسيها ويسهم في بناء إستراتيجية المؤسسة في التعامل مع متغيرات السوق المختلفة.

-المرحلة الرابعة:(التوجه الاستراتيجي المتكامل): تعدُّ هذه المرحلة من أعقد المراحل وتمثل المرحلة المعاصرة، وأطلق على هذه المرحلة بالفترة الساطعة.¹ في هذه المرحلة أصبحت المؤسسات تعمل في إطار الإدارة الإستراتيجية.

2. الإطار المفاهيمي للإدارة الإستراتيجية

في ضوء التحول إلى الإدارة الإستراتيجية التي تتطلب العمل على إيضاح الرؤية المستقبلية وصياغة مختلف الاستراتيجيات كالتخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات الإستراتيجية، بمعنى التركيز على المدى الطويل الأجل، وكل ما يختص بالنواحي المستقبلية وظروف البيئات المحيطة، فهي تهدف بالدرجة الأولى إلى تدعيم الموقف التنافسي للمؤسسة، عن طريق العمل على خلق ميزة تنافسية مستدامة، ولا تعطي أهمية لوظيفة على حساب الأخرى أو بيئة على حساب بيئة أخرى، غير أن عند بداية اعتمادها في المؤسسة تعتمد على بعض الوظائف أكثر من غيرها، كاهتمامها بوظيفة المحاسبة الإدارية الحديثة لتحليل البيئات المحيطة بالمؤسسة.²

1.2. مفهوم الإدارة الإستراتيجية

قبل الخوض في مفهوم الإدارة الإستراتيجية نشير أن مصطلح الإستراتيجية "strategy" من الكلمة اليونانية "strategos" والتي تعني فن إدارة الحرب أو فن القيادة الحربية، ويرى آخرون أنها علم التخطيط للعمليات الحربية وقيادتها. يعني أنّ المصطلح حربي إلا أنه تدرج إلى الإدارة لمواجهة "الأعداء" غير أن الاقتصاديين لم يلق بهم مصطلح "الأعداء" وأشاروا إليه في أبحاثهم بمصطلح "المنافسين".

1 عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سبق ذكره، ص:25.

2 محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، ص:4.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

لقد أخذ مصطلح الإدارة الإستراتيجية مكانته في المؤسسات، نظرا لأهميته على تحسين الأداء وتوقع المشكلات قبل حدوثها، والتعامل معها في حالة حدوثها، ففي ظل الإدارة الإستراتيجية يتم الاعتماد على التحليل الاستراتيجي لاتخاذ القرارات الإستراتيجية الذي يعد جوهر الإدارة الإستراتيجية.

ويمكن إبراز أهم التعاريف التي تناولت الإدارة الإستراتيجية:

التعريف الأول: الإدارة الإستراتيجية ما هي إلا تخطيط استراتيجي وتحليل استراتيجي طويل المدى الذي يهدف إلى تخصيص الموارد للوصول إلى أهداف وقرارات إستراتيجية معينة.¹

التعريف الثاني: هي سلسلة من القرارات والأفعال التي تقود تطوير الإستراتيجية (استراتيجيات) لتحقيق أهداف المؤسسة، وتختلف الإدارة الإستراتيجية عن التخطيط الاستراتيجي فالإدارة الإستراتيجية هي ثمرة لتطور مفهوم التخطيط الاستراتيجي وتوسيع لنطاقه وغناء لأبعاده، أما التخطيط الاستراتيجي فيعدُّ أحد عناصر الإدارة الإستراتيجية وليس الإدارة الإستراتيجية.²

التعريف الثالث: هي مجموعة من القرارات الإستراتيجية والنظم الإدارية الحديثة التي تحدد رؤية ورسالة المؤسسة في الأجل الطويل على ضوء ميزاتها التنافسية.³

التعريف الرابع: هي خطة طويلة الأجل تتخذها المؤسسة قاعدة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، من واقع تحديدها لمهمتها الحالية والمستقبلية.⁴

مما سبق، فالإدارة الإستراتيجية هي تلك الإدارة التي تتأقلم مع العوامل المحيطة بها سواء أكانت فرص أم تهديدات، إذ تعمل على استغلال الفرص ومواجهة التهديدات بناء على نقاط قوتها وضعفها، ولذلك هي تأخذ نفس النظرة لحاضرها ومستقبلها، من أجل ذلك اهتمامها منصب على جمع المعلومات عن مختلف الفرص والمخاطر، بهدف صناعة قرارات إستراتيجية ملائمة ومناسبة للظروف التي تمكنها من تحقيق ميزة أفضل من المنافسين.

¹ محمد الجيزاوي، الإدارة الإستراتيجية والأعمال الإلكترونية-إشكالية النظرية والتطبيق، النشر والتوزيع لشركة E-KutubLtd ، الطبعة الأولى، بريطانيا، 2018، ص:17.

² محمود حسنين، الإدارة الإستراتيجية، دار البراء للنشر والتوزيع، مصر، 2011، ص:7.

³ محمد هاني محمد، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار المعتر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص:56.

⁴ أكرم سالم الجنابي، الإدارة الإستراتيجية وتحديات القرن الحادي والعشرين، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2017، ص:28.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

2.2. مهام الإدارة الإستراتيجية

- للإدارة الإستراتيجية عدة مهام ووظائف لعلَّ أهم هذه المهام الرئيسية هي:¹
- تقييم البيئة الخارجية للمؤسسة بما تتضمنه من قوى ومتغيرات تسود بيئتها العامة، أو تلك التي تسود بيئتها التنافسية؛
 - تنمية صورة المؤسسة والتي تظهر ظروفها وقدراتها ومواردها الداخلية؛
 - صياغة مهمة أو رسالة المؤسسة والتي تتضمن عبارات محددة تعكس غرضها الرئيسي وفلسفتها وأهدافها؛
 - اختيار مجموعة من الأهداف طويلة الأجل والاستراتيجيات العامة التي يمكن أن تساعد المؤسسة في تحقيق أكثر الفرص جاذبية؛
 - تحديد الأهداف السنوية، والاستراتيجيات قصيرة الأجل والتي تتسق مع الأهداف طويلة المدى والاستراتيجيات العامة؛
 - تحليل البدائل الإستراتيجية من خلال محاولة إحداث التوافق بين مواردها والظروف السائدة في البيئة الخارجية؛
 - تحديد أكثر البدائل الإستراتيجية من حيث الجاذبية في ضوء رسالة المؤسسة ومواردها وظروف البيئة؛
 - تنفيذ الخيارات الإستراتيجية من خلال تخصيص الموارد مع مراعاة الأبعاد الخاصة بالمهام، الأفراد، الهياكل، التكنولوجيا.

3.2. مزايا الإدارة الإستراتيجية

- عندما تمارس المؤسسة الإدارة الإستراتيجية، يصبح التفكير ذات منظور استراتيجي أكثر و يكون مُتَّسماً بما يلي:²
- التفكير بشأن المستقبل، بحيث تكون حدود المؤسسة أكثر مرونة؛
 - إعادة توجيه وتحويل التركيز من المدخلات التي تُستخدم لتنفيذ العمل إلى المخرجات والنتائج، والتي تهدف المؤسسة إلى تحقيقها؛

¹ جمال الدين محمد المرسي وآخرون، التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية منهج تطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص ص: 30-31.

² مصطفى أحمد عبد الرحمن المصري، التخطيط الاستراتيجي، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص: 20.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- التركيز على الرفع من نوعية العمليات والأداء التنظيمي، واعتبار ذلك مفتاحاً أساسياً لإيصال منتجات وخدمات ذات جودة عالية؛

- التوجه نحو الثقافة التنظيمية التي تتكيف بسهولة للتغيير .

فيما فريق آخر فيعتقد أن للإدارة الإستراتيجية مزايا عديدة تكمن في: ¹

-**توجيه المؤسسة نحو الأهداف والغايات الكلية:** اهتمام الإدارة الإستراتيجية يغطي مستوى المؤسسة ككل وليس جزئية (الأقسام الوظيفية بشكل متفرق).

-**إشراك العديد من أصحاب المصالح في صنع القرار:** أصبحت الإدارة الإستراتيجية عند صنعها للقرارات الحاسمة والمهمة تشرك أصحاب المصالح من المالكين لحملة الأسهم، والعاملين والزبائن بهدف الرقابة والتدقيق للتأكد من صواب المسار وتصحيح الانحراف وتقويمه.

-**الحرص على دمج المنظورين القريب والبعيد الأمد:** الاهتمام بالرؤيا المستقبلية وما ينبغي أن تكون عليه المؤسسة على المدى البعيد الذي لا يعني التخلي عن اهتماماتها التشغيلية الحالية.

-**المفاضلة بين الكفاءة والفاعلية:** في الوقت الذي تتعامل فيه قيادة المؤسسة مع القرارات الإستراتيجية المتعلقة بالتغيرات الجوهرية والعلاقات مع البيئة الخارجية، وفي الوقت نفسه تتعامل مع قرارات تشغيلية ذات الصلة بالأنشطة الوظيفية الإنتاجية والتسويقية والمعلوماتية، الأمر الذي يحتم عليها تحقيق الموازنة بين الفاعلية المعنية بعمل الأشياء الصحيحة الذي يعكس نجاحها الاستراتيجي في تحقيق الأداء للمؤسسة، والكفاءة المعنية بعمل الأشياء بطريقة صحيحة وهو انعكاس لنجاح تقنياتها التشغيلية وأدائها الوظيفي .

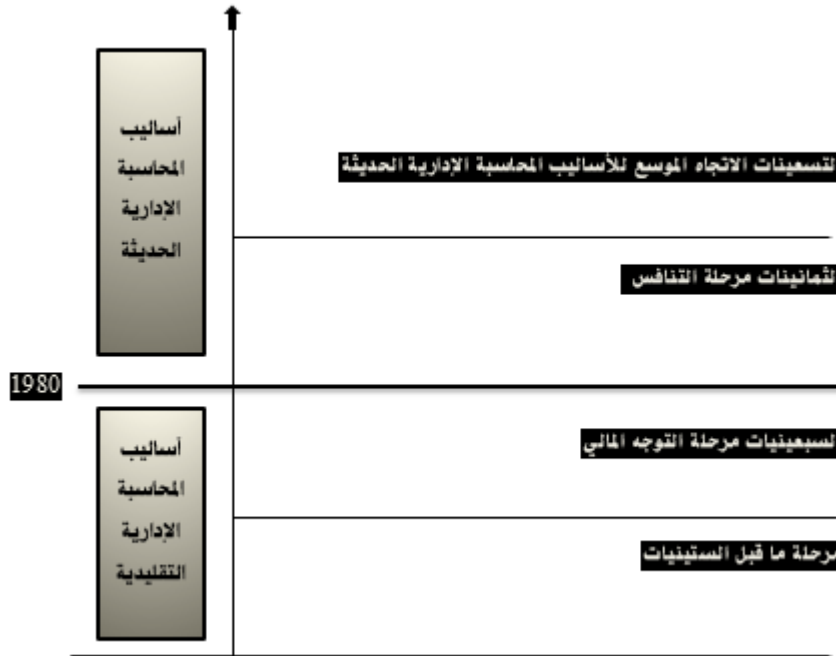
مما سبق يتضح أن الإدارة الإستراتيجية هي أحد المفاهيم المعاصرة للإدارة الحديثة، تساعد الإدارة على التفكير الاستراتيجي وتقييم مدى نجاح العملية الإستراتيجية، والاستفادة من المعلومات المتوفرة عن البيئة الداخلية والخارجية بهدف زيادة فعالية صنع القرارات الإستراتيجية، فالإدارة الإستراتيجية كان لها فضل كبير في ظهور محاسبة إدارية حديثة تتماشى والتغيرات الحديثة، كونها تعتمد على التحديد الدقيق للعوامل الإستراتيجية الداخليّة والخارجيّة.

¹أكرم سالم الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص ص:36-37.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

وبناء على هذه المراحل والمفاهيم السابقة للمحاسبة الإدارية الحديثة يمكن إعطاء التأريخ الفاصل بين المحاسبة الإدارية التقليدية وبداية ظهور المحاسبة الإدارية الحديثة من خلال الشكل أدناه.

الشكل رقم (1-5): يبين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية



المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثالث: دور المحاسب الإداري الحديث في بيئة الأعمال المعاصرة

قد كان دور المحاسب الإداري في المفهوم التقليدي للإدارة يقوم على توفير المعلومات المالية الداخلية وتقديمها إلى صناع القرارات من أجل متابعة الأداء الداخلي، تم توسيع هذا الدور في المفهوم الحديث ليتناسق والتوجه الاستراتيجي للإدارة الحديثة، حيث ترى الإدارة الحديثة أن البقاء والاستمرار في بيئة نشطة غير ساكنة (بيئة اللاتأكد) تتطلب ضرورة الإلمام بمختلف المعلومات التي تتاح من المصادر المختلفة سواء كانت مالية أو غير مالية، وتعد هذه الظروف من بين الأسباب التي مكنت من ارتقاء المحاسب الإداري الحديث في هرم الإدارة العليا.

1. المحاسب الإداري في الإدارة الحديثة وأسباب التطور

لقد كان لظهور المحاسبة الإدارية الحديثة دورا كبيرا في تطور المحاسب الإداري، حيث ترجع إحدى الدراسات أن المفهوم الحديث للمحاسبة الإدارية كان كنتيجة لظهور المحاسبة الإدارية الحديثة.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

1.1. أسباب تطور دور المحاسب الإداري

الحقيقة أنّ هنالك عديد الأسباب الفاعلة التي كان لها دور في المهام التي أضحى يؤديها المحاسب الإداري الحديث منها:¹

- مواكبة التطورات التي حصلت في تطور المحاسبة وظهور فروع تتناسب والبيئة المحيطة ومن بينها أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛

- ضغط المحاسبة الإدارية الحديثة بعد ظهور أساليبها الحديثة، والتي تأخذ البيئة الخارجية والمعلومات غير المالية باهتمام كبير.

- ضرورة تحليل المؤشرات غير المالية التي أصبحت لا تقل أهمية عن المؤشرات المالية، إذ أصبح حملة الأسهم والأطراف أصحاب المصلحة الآخرين يبحثون عن أي معلومة تفدهم عن مستقبل المؤسسة؛

- عدم واقعية التقارير التقليدية التي يوفرها المحاسب الإداري بسبب تقديمها وفق نماذج معدة مسبقا من قبل الإدارة؛

- مساعدة حملة الأسهم والعاملين من أصحاب المصلحة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمدقق الداخلي في أداء مسؤولياتهم، من خلال توفير المعلومات المالية وغير المالية وتقديمه للاستشارات اللازمة.

1.2. لمحة عن البدايات الأولى لظهور مفهوم المحاسب الإداري الحديث

تطورت البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة وظل مفهوم المحاسب الإداري مقرون بما يقدمه في البيئة التقليدية، الذي يشير إلى إمداد الإدارة بمعلومات داخلية للاستفادة منها في عملية صنع واتخاذ القرارات التي تمس الشؤون الداخلية للمؤسسة كتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة، وتجاهل المفهوم التقليدي العوامل الخارجية والمنظور الاستراتيجي للمؤسسة، مما جعل بعض الهيئات والمؤسسات والمهتمين بالمحاسبة الإدارية يتداركون هذا النقص، من خلال سعيهم إلى تحديد مفهوم المحاسب الإداري وموقعه في المؤسسة.

لقد أشار بعض المهتمين بحقل المحاسبة أنّ التعاريف والمفاهيم التي تناولت دور المحاسب الإداري في الإدارة الحديثة مثلت "أزمة هوية"، حيث كانت البدايات الأولى لتطوير تعريف حديث للمحاسب الإداري يناسب مع مهماته وبيئته في الاجتماع نصف السنوي العادي لمؤسسة أبحاث معهد المحاسبين الإداريين (IRF)

¹عبد خلف الجنابي، مقداد أحمد نوري النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص:422.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

"IMA Research Foundation" في أوت 2007، وهي أول محاولة لتطوير التعريف، أين قررت اللجنة أن يكون التعريف وفق الشروط الخمسة وهي: مختصرا، عالميا، شاملا، تطلعا وصالح لكل زمان. في البداية قامت اللجنة الفرعية بتحديد مجموعة من التعاريف من مصادر متنوعة، وبناء على هذه المصادر حددت تعريف مبدئي للمحاسب الإداري، وقامت بتوزيعه على المؤسسات والمهنيين والمختصين، لتتلقى فيما بعد عدة إجابات بخصوص هذا التعريف خلال الأشهر سبتمبر وديسمبر من عام 2007، قامت بدراستها لمراجعة التعريف المبدئي في جلسة تقنية بمناسبة انعقاد الاجتماع السنوي لجمعية المحاسبة الأمريكية "American Accounting Association" (AAA) في 12 جانفي 2008 في بيتش كاليفورنيا.

وفي مارس 2008 أثناء الاجتماع النصف السنوي لمؤسسة (IRF) الذي تم إقامته في دلاس - تكساس - تم اعتماد التعريف بالإجماع من قبل اللجنة الذي كان على شكل مسودة منقحة. وفي اجتماع "Institute Of Management Accountants" (IMA) معهد المحاسبين الإداريين السنوي الذي كان في جوان 2008 تم الموافقة على التعريف المعدل والذي ربط المحاسب الإداري بالهدف الأساسي من المحاسبة الإدارية الحديثة، والذي يتمثل في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية لمساعدة المؤسسة على النجاح، ومن خلال هذا الهدف تم تعريف المحاسب الإداري الحديث على أنه ذلك المحاسب الذي يساهم في نجاح المؤسسة من خلال تنفيذ الإستراتيجية في أي نقطة تكون متواجدة ضمن سلسلة قيمة المعلومات.¹

وبغرض المحاسب الإداري الحديث من تقديم المعلومات والاستشارات لمختلف الأطراف الداخلية والخارجية بما في ذلك المساهمة في صنع القرارات الإستراتيجية والسهر على تنفيذ استراتيجيات المؤسسة، يتطلب من المحاسب الإداري أن يكون في موقع ملائم من الهيكل التنظيمي كما أشار إليه التعريف، والذي

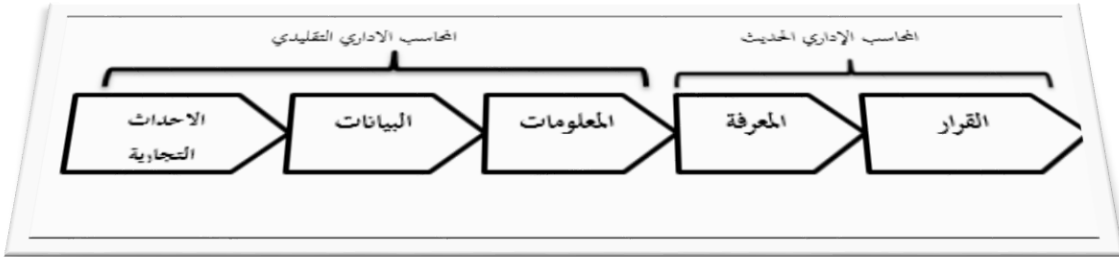
¹ <https://sfmagazine.com/wp-content/uploads/sfarchive/2008/08/Draft-Statement-on-Management-Accounting-Definition-of-Management-Accounting-and-Management-Accountants.pdf> 2019-08-15 أطلع عليه يوم

IRF: منظمة تقوم بتمويل جميع البحوث ذات الصلة بالمحاسبة والادارة والمالية، ومساعدة المحاسبين والمهنيين الماليين في أدوارهم، وكانت تسمى FAR ليتم تغير اسمها إلى IRF سنة 1994، تهدف الى نشر نتائج أبحاث الادارة المالية والمحاسبة الادارية في الوقت المناسب، والتي يمكن تطبيقها على قضايا الأعمال الحالية والناشئة

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

يتيح له الاتصال المباشر بمؤلاء الأطراف، فقدبين (IMA) أن المحاسب الإداري الحديث أصبح ضمن فريق الإدارة العليا في المؤسسة، وعض توفير وتقديم أصبح يفسر ويحلل المعلومات المالية وغير المالية ويتخذ القرارات ذات الأهمية الكبيرة إضافة إلى ذلك المساعدة على تنفيذ مختلف الاستراتيجيات.

الشكل رقم (1-6): المحاسب الإداري في الإدارة الحديثة في سلسلة قيمة المعلومات



source:<https://sfmagazine.com/wpcontent/uploads/sfarchive/2008/08/Draft-Statement-on-Management-Accounting-Definition-of-Management-Accounting-and-2019-08-15-Management-Accountants.pdf> أطلع عليه يوم 15-08-2019

كما أوضحت في دراسة أجرتها عام 2015 أن المحاسبين الإداريين في الإدارة الحديثة يعدون خبراء في مجال قياس أداء المؤسسة والمساهمة في التقرير عن نتائجها، لذا فهم بحاجة إلى تضمين معارفهم لتشمل على المعلومات غير المالية سواء الخاصة بالتنمية المستدامة أو حوكمة الشركات.¹

وفي محاولة منها النهوض بمهنة المحاسب الإداري الحديث لتغطية الاتجاهات العديدة، قامت بتحديث وتوسيع إطارا الجدارات يتضمن ثلاث وثلاثون جدارة، تم توزيعها على ستة مجالات، مع تحديد خمس مستويات لكل جدارة تبدأ بمستوى "المعرفة المحدودة"، وتنتهي بمستوى "الخبير" وفيما يلي عرض لتلك المجالات وما يرتبط بها من جدارات:²

المجال رقم 1: الإستراتيجية والتخطيط والأداء، ويغطي هذا المجال الجدارات اللازمة لتصور المستقبل قيادة عملية التخطيط الاستراتيجي، ترشيد القرارات، إدارة المخاطر، ومراقبة الأداء.

¹ مروة إبراهيم ربيع، مستقبل الإفصاح السردى من منظور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية-مع دراسة استطلاعية، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة- دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، خلال الفترة من 6-7 ماي، مصر، 2017، ص: 243.

² أحمد محمد زامل، دور المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين دراسة نظرية، مجلة البحوث التجارية مصر، جامعة الزقازيق، المجلد 43، العدد 1، 2021، ص: 41-42.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

ويشمل التخطيط ثمانية جدارات التخطيط الاستراتيجي، التخطيط التكتيكي، تحليل القرارات، التحليل الاستراتيجي للتكلفة، قرارات الاستثمار الرأسمالية، إدارة مخاطر المشروعات، التنبؤ وإعداد الموازنات، تمويل الشركات وإدارة الأداء.

المجال رقم 2: إعداد التقارير والرقابة، ويغطي هذا المجال الاختصاصات المطلوبة لقياس أداء المؤسسة والتقرير عنه بما يتوافق مع المعايير واللوائح ذات الصلة، ويشمل سبعة هي: جدارات الرقابة الداخلية، إمساك السجلات المالية، المحاسبة الإدارية، إعداد القوائم المالية، تحليل القوائم المالية، التخطيط والالتزام الضريبي، إعداد التقارير المتكاملة.

المجال رقم 3: التكنولوجيا والتحليل، ويغطي هذا المجال الجدارات اللازمة لإدارة التكنولوجيا وتحليل البيانات لتعزيز النجاح التنظيمي، ويشمل أربعة جدارات وهي: نظم المعلومات، حوكمة البيانات، تحليل البيانات، والعرض البصري (المرئي) للبيانات.

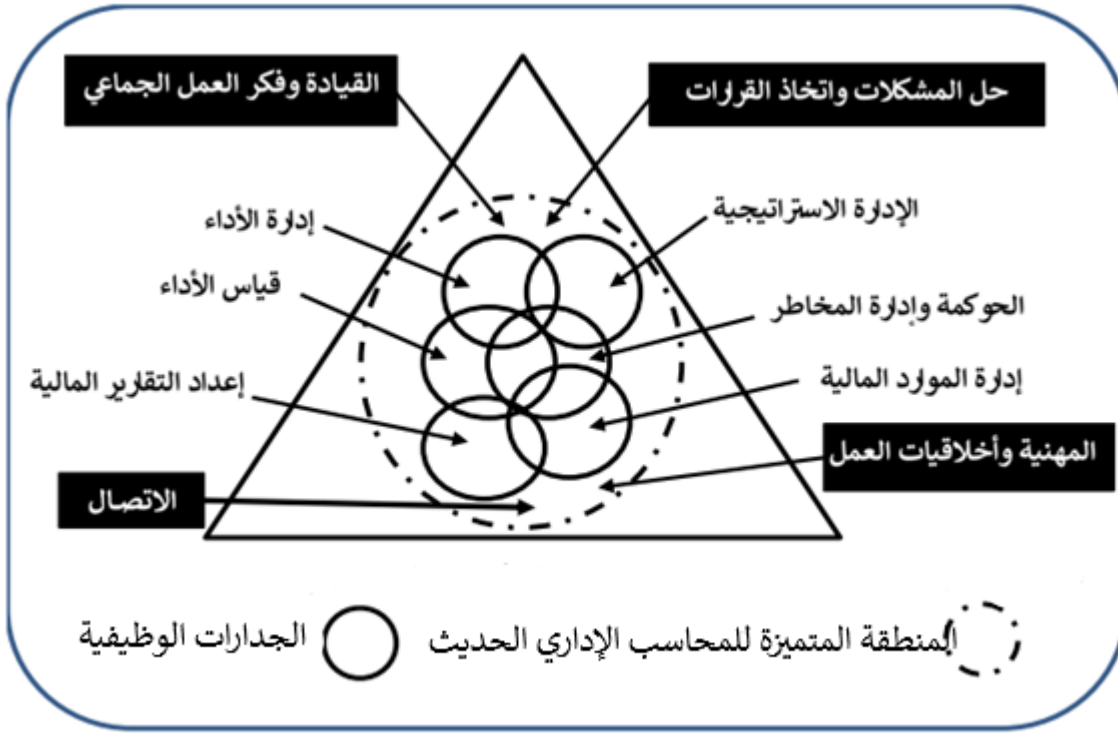
المجال رقم 4: فهم الأنشطة والعمليات، ويغطي هذا المجال الجدارات المطلوبة للمساهمة كشريك متعدد الوظائف لإحداث تغيير شامل للعمليات على مستوى المؤسسة ككل، ويشمل أربعة جدارات هي: المعرفة الخاصة بالصناعة، المعرفة الخاصة بالعمليات، إدارة الجودة والتحسين المستمر، وإدارة المشروعات.

المجال رقم 5: القيادة تغطي هذه الجدارات اللازمة للتعاون مع الآخرين وإلهام وتحفيز فرق العمل لتحقيق الأهداف التنظيمية، ويشمل سبعة جدارات هي: مهارات الاتصال، تحفيز وإلهام الآخرين، التعاون والعمل الجماعي وإدارة العلاقات مع الآخرين، إدارة التغيير، إدارة الصراع(النزاع)، التفاوض، وإدارة المواهب.

المجال رقم 6: القيم والأخلاقيات المهنية، ويغطي هذا المجال الجدارات المطلوبة لإثبات القيم المهنية والسلوك الأخلاقي والالتزام القانوني. ويشمل ثلاث جدارات هي: السلوك الأخلاقي المهني، التعرف على ومعالجة السلوك غير الأخلاقي، المتطلبات القانونية والتنظيمية.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

الشكل رقم (1-7): الإطار العام لجدارات المحاسب الإداري الحديث في الإدارة الحديثة



المصدر: أحمد محمد زامل، مرجع سبق ذكره، ص 41.

وبهدف توفير هذا النوع من المحاسبين لجأ معهد المحاسبين الإداريين إلى منح شهادة المحاسب الإداري المعتمد "Certified Management Accountant" (CMA)، والحاملين لهذه الشهادة يحصلون على متوسط رواتب أعلى بنسبة 57% ومتوسط إجمالي تعويضات أعلى بواقع 55% بالمقارنة مع نظرائهم من غير الحاصلين على الشهادة، وهذا جاء في تقرير مسح الرواتب العالمي الصادر عن معهد المحاسبين الإداريين IMA لسنة 2019.¹

2. مهام المحاسب الإداري في سلسلة قيمة المعلومات

اتفقت دراسات عديدة على مدى أهمية تطبيق أسلوب دورة حياة المنتج على توضيح المعلومات الإستراتيجية المتضمنة داخل نموذج الأعمال الخاص بالمؤسسة.

-مرحلة البحث والتطوير والتصميم: أثناء هذه المرحلة يقدم تقديرات الإيرادات وبيانات التكلفة التي تساعد الإدارة والمهندسين من تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج، حيث تعد هذه الفترة من أكثر الفترات

¹ هنادي خليفة، المحاسب الإداري المعتمد، 2019، ص: 57 أطلع عليه ديسمبر 2020 على الرابط

<https://assets.entrepreneur.com/magazine/2019-10-entrepreneur-al-arabiya.pdf>

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

أهمية لكون التصميم المنتج يأخذ العوامل الداخلية والخارجية، وهذا ما يجعل القرارات المتخذة في هذه المرحلة هي قرارات إستراتيجية حاسمة، حيث أن أي مبلغ إضافي يتم إنفاقه على المنتج في هذه المرحلة سيترتب عليه تكاليف إضافية سواء بمرحلة الإنتاج أو ما بعد الإنتاج.

-مرحلة الإنتاج: يساعد في مرحلة الإنتاج على متابعة تأثير برامج التحسين المستمر، كما يمكن توجيه الإدارة من خلال معلومات المتوفرة لديه عن البيئة بضرورة استخدام أجهزة ومعدات تكنولوجية حديثة تحد من الفاقد والانبعاث أثناء عملية الإنتاج، فالمحاسب الإداري الحديث يجب عليه أن يكون على دراية بالمعلومات البيئية وما ينتج عنها من تكاليف إضافية على المؤسسات الذي لا تتقيد بالمحافظة على المناخ.¹

-مرحلة التسويق: في مرحلة التسويق يقدم المعلومات الملائمة لمدير التسويق من خلال قيامه بتحليل التكلفة والمنفعة المترتبة على القرارات التسويقية، والتي تنقسم إلى ثلاث أنواع رئيسية:²

-تقارير خاصة بالعمليات: وتتضمن هذه التقارير مجموعة من التحليلات الإحصائية مثل تحليل المبيعات ونوع العملاء، كما تشمل المعلومات اليومية التي تحدد الوضع القائم بالنسبة لسير العمل التسويقي في المؤسسات، وتستخدم هذه المعلومات والبيانات للرقابة على سجلات العمليات وتقييم أداء النشاط التسويقي.

-معلومات تكتيكية: وتشمل هذه المعلومات تقرير عن تحليل المبيعات الإجمالية وكفاءة أعمال البيع في المؤسسات، وتهدف هذه المعلومات إلى مساعدة الإدارة في وضع الخطط قصيرة الأجل وتقييم نتائج الإعلان والحملات الترويجية، إضافة إلى أنَّ هذه المعلومات يمكن استخدامها في أعداد السياسات التسويقية المختلفة.

-معلومات إستراتيجية: وهي المعلومات المستخلصة من نظام المعلومات الاستراتيجي (معلومات عن البيئتين الداخلية والخارجية)، والهادفة إلى مساعدة المؤسسة في وضع الخطط، والأهداف، والسياسات طويلة الأجل، إضافة إلى دراسة إمكانية تقديم منتجات جديدة للسوق، والتنبؤ وتحليل نقاط القوة والضعف بين المؤسسة والمنافسين في كل منتج.

¹أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص:15.

²محمد منصور أبو جليل وآخرون، المفاهيم التسويقية الحديثة وأساليبها، دار عيذاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص:277.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

-مرحلة التوزيع: ويساهم في مرحلة التوزيع بتقديم المعلومات التي تساعد في اختيار وسيلة التوزيع المناسبة هل توزيع مباشر لتجار التجزئة، أم تجار الجملة وذلك من خلال تحليل تكلفة ومنفعة كل بديل.

5-مرحلة ما بعد البيع: وفي المرحلة الأخيرة يقدم المحاسب الإداري بيانات التكلفة المرتبطة بخدمات ما بعد البيع من ضمان، وإصلاح وصيانة، أو تكلفة منتجات معادة للمؤسسة¹.
بالإضافة إلى مهام أخرى:²

-توفير المعلومات المتعلقة بالأداء المستخدم للمؤسسة؛

-يمكن أن يؤدي المحاسب الإداري الحديث أدواراً متعددة لتطوير النظم الخاصة بالمراقبة والتقارير عن مدى تقدم المؤسسة في تحقيق التنمية المستدامة وأمور حوكمة الشركات، ويتم ذلك من خلال تقديم المعلومات الخاصة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي مما يدعم عملية اتخاذ القرار؛

-مساعدة إدارة المؤسسة في عملية التحليل والتحديد الكمي للحد المقبول للمخاطر؛

-جمع معلومات عن أفضل أداء متاح بصدد إدارة المخاطر؛

-المساعدة في تحديد وتقدير التكاليف والمنافع الخاصة بالبدايل المختلفة للتخفيف من آثار المخاطر وتقديم التقارير الخاصة بمتابعة هذه المخاطر؛

-يساعد في وضع صياغة لمكافآت الإدارة التنفيذية وتقديم مؤشرات الأداء غير المالية والمالية التي تساعد على وضع نظم الحوافز والمكافآت؛

-تنفيذ متطلبات الإفصاح وتحقيق شفافية المعلومات من خلال اتساع المعلومات التي يقدمها لتشمل معلومات عن الأداء الاستراتيجي والتشغيلي.

ويجدرّ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC2006) الإطار العام لعمل المحاسب الإداري الحديث في

مجال استدامة المؤسسات من خلال عدة آليات تتضمن الآتي:³

¹أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص:15.

²مروة إبراهيم ربيع، مرجع سبق ذكره، ص:244-245.

³حنان هارون فريد، أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسئولية الاجتماعية والاستدامة علي دقة تنبؤات المحللين الماليين، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة الشلف، المجلد 02، العدد 03، 2016، ص:15.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

- إدارة الاستدامة، وذلك من خلال إدارة المخاطر، وقياس وإدارة الأداء، والإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي، والاجتماعي للوحدة الاقتصادية؛

- إعداد التقارير الخارجية لاستدامة المؤسسات، ويتضمن ذلك تقديم معلومات دقيقة وملائمة وموثوق لأصحاب المصالح والمساهمين؛

- دعم النظم غير المالية وتشمل بيانات أداء الاستدامة، ويساعد المحاسبون في تقييم وتحسين تلك النظم؛
- دعم اعتبارات وجوانب الاستدامة في ممارسات الأعمال، وقرارات الإنفاق الرأسمالي وتخصيص التكاليف والتكامل مع إستراتيجية الأعمال؛

- زيادة الشفافية ووضع سياسات لمعالجة القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وإدارة مخاطر الأعمال، والتواصل مع أصحاب المصالح؛

- التوجه طويل الأجل، ووضع سياسات لمعالجة قضايا الاستدامة.

مما سبق يتبين أن المحاسبة الإدارية الحديثة مثلت تحدياً وفرصاً للمحاسبين، إذ في ظلها اتسع مجال عملهم ومساهماتهم في السياسات والأهداف الاستراتيجية المختلفة التي تنتهجها المؤسسة، من خلال العمل على فهم ودراك بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية. يعني أنهم تجاوزوا الدور الذي تبنته المحاسبة التقليدية المتمثل في عمليات جمع وتحليل والإفصاح عن المعلومات، فالفكر الإداري التقليدي الذي ساد أن كلُّ يهتم بوظيفته وغير مسئول عن المؤسسة ككل. أما في الفكر الإداري الحديث فالمحاسبين الإداريين ملزمون بصقل مهاراتهم والتعلم المستمر والاستعانة بالخبرات الأخرى في مجالات وتخصصات أخرى، وتدعيم وتوسيع معارفهم بالتشريعات واللوائح الخاصة في مجال عمل المؤسسة كتلك المتعلقة بالتكنولوجيا والرقمنة، وخاصة والعالم يعيش الثورة الصناعية الرابعة وما أفرزته بظهور انترنت الأشياء، والبيانات الضخمة.

الفصل الأول:.....نشأة المحاسبة الإدارية الحديثة ومراحل تطورها

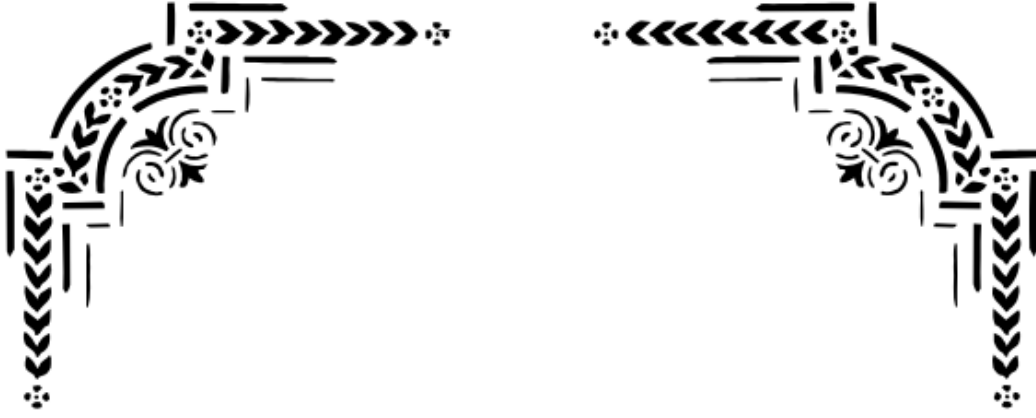
خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل، يمكن القول أن المحاسبة من العلوم التي أبانت عن مساهمة كبير في تطور احتياجات المؤسسة المعرفية والمعلوماتية، ويكفي القول أنها تطورت مواكبة للظروف التي سادت بيئتها.

كما أنّ المحاسبة الإدارية نشأت وتطورت خلال عدّة مراحل فكانت في كل مرحلة من مراحلها تستجيب لاحتياجات الإدارة، من خلال الأساليب التي قدمتها فكانت المحاسبة الإدارية التقليدية ضرورية في ظل بيئة صناعية ساكنة إلى حد ما.

ولكن بعد الظروف التي طرأت على البيئة الصناعية المعاصرة، وما نتج عنها من ظهور للتكنولوجيا ووسائل الاتصال ونظم التصنيع الحديثة، أدت بالإدارة إلى تبني استراتيجيات لأعمالها من خلال تحولها من التركيز الداخلي إلى التركيز الخارجي، والاهتمام بالوضع الاقتصادي للمنافسين فيما يخص أسعارهم وتكاليفهم وحصصهم السوقية ظهر قصورها على إمداد الإدارة الحديثة بالمعلومات الكافية التي تساعد على صياغة استراتيجيات أعمالها.

وقد أدى هذا العجز للمحاسبة الإدارية التقليدية إلى ظهور محاسبة إدارية حديثة التي تخدم التوجه الحديث للإدارة، كزنها تهتم بالمعلومات المالية وغير المالية من البيئة الداخلية والخارجية (المنافسين، العملاء، المورد... الخ) وكانت من بين الأسباب التي أدت إلى ارتقاء المحاسب الإداري الحديث.



الفصل الثاني

الإطار النظري للقرارات

الإستراتيجية



الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

تمهيد

تعتبر عملية صناعة واتخاذ القرار أحد الجوانب المهمة في دواليب الحياة الشخصية أو في قطاع الأعمال، فإذا نظرنا إلى عالم الأعمال بدأت المؤسسات تولي أهمية كبيرة للقرارات الإستراتيجية على الرغم من خصائصها التي تميزها كالغموض والتعقيد والشكوك، ذلك أنه يتم اتخاذها في بيئة غير مؤكدة وسريعة التغيرات، ونظير هذه العوامل يتطلب الأمر توفير معلومات مالية وغير مالية سواء من البيئة الداخلية للمؤسسة أو من خارجها.

وقد ساعد تطور تكنولوجيا المعلومات على ظهور نظام المعلومات الإستراتيجية الذي يعمل على توفير البيانات والمعلومات في وقتها وبأقل التكاليف، ويأخذ بعين الاعتبار العوامل المحيطة بالمؤسسة التي تحتاجها الإدارة العليا في دعم صناعة قراراتها. وبناء على هذا سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرار

المبحث الثاني: مفهومية القرارات الإستراتيجية

المبحث الثالث: الأساس النظري لنظم المعلومات الإستراتيجية

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

المبحث الأول: مدخل لعملية اتخاذ القرار

مما شك أنّ القرار جوهر العملية الإدارية نظرا لارتباطه بمختلف الوظائف الإدارية، كما أنه يمثل الأداة التي من خلالها يتم الحكم على مدى نجاح أو فشل المؤسسة، ونظرا لأهميته شغل اهتمام العديد من الباحثين والدارسين في علم الإدارة والعلوم الاجتماعية والسياسية، حيث أدى هذا الاهتمام إلى إيجاد نماذج عدة تتعرض لأهم العوامل التي تتيح صناعة القرار الأمثل.

المطلب الأول: ماهية القرارات ومراحل اتخاذها

تكاد لا تختلف مفاهيم الباحثين والمنشغلين بهذا المجال عند إعطاء مفهوم عملية صناعة واتخاذ القرارات، غير أن المراحل أو الخطوات التي يجب انتهاجها والتمكن من قرار يحقق أهدافه المرجوة لا تزال لم تحدد، بل تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وحتى من صانع القرار هو نفسه.

1. مفهوم صنع واتخاذ القرار

على الرغم من تعدد النظريات التي تناولت مفهوم القرار، تعتبر المدرسة الاجتماعية من الأوائل التي وضعت أسس لمصطلح القرار وعلى رأسها HERBERTALEXANDER SIMON الذي ألف كتاب عام 1946 تحت عنوان Behavior Administration والذي حصل على جائزة Nobel نوبل 1978.¹

ويقصد بكلمة قرار "Decision" القطع والفصل "offcut" وهي كلمة لاتينية ويقصد بها تغليب أحد الجانبين على الآخر²، وهو عمل من أعمال الاختيار والتفضيل، والذي بموجبه يتمكن صاحب القرار من التوصل إلى ما يجب عمله في مواجهة موقف معين من مواقف العمل الذي يشرف عليه³، ومهما كان

¹ دحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-، رسالة دكتوراه العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004-2005، ص:43.

² عبد الحكيم بوصلب، أسلوب اتخاذ القرار كمدخل معرفي لبناء عملية الاختيار الدراسي والمهني لدى تلاميذ المرحلة الثانوية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 40، 2013، ص:470.

³ بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للوعلة والسياسات الاقتصادية، العدد7، جامعة الجزائر3، 2016، ص:270.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

مجال القرار فهو يهدف إلى اختيار البديل الأفضل من بين مجموعة البدائل المتاحة، والذي يعتبر المرحلة الأخيرة في عملية صنع القرار.¹

وعلى ذلك يجب التفرقة بين مفهومي اتخاذ القرار وصنع القرار، فالأخير هو عملية يتم من خلالها تحديد المشكلة والبدائل المتاحة، ثم دراستها للوصول إلى حل لتلك المشكلة، فهو يشتمل على الجهود المبذولة قبل وبعد إجراء عملية الاختيار.

كما يرى "هريت سيمون" وهو من مؤسس نظرية اتخاذ القرار، أن صناعة القرار تتمثل في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة حول المشكلة موضوع القرار، وتوافر القدرات البشرية التي تستطيع معالجة هذه المعلومات معالجة علمية وتحليلها تحليلًا دقيقًا.²

ويمكن إبراز أهم التعاريف التي تناولت اتخاذ القرار:

التعريف الأول: هو مجموعة خطوات شاملة ومتسلسلة تهدف في النهاية إلى إيجاد حل لمشكلة معينة، أو لمواجهة حالات طارئة أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة.³

التعريف الثاني: يعرف على أنه جميع المفاهيم التي تساعد الفرد على الاختيار، بدءًا من القدرة على جمع المعلومات، والحقائق وصولًا لإيجاد عدد من البدائل، ووضع الخطط البديلة، والقدرة على اختيار البديل المناسب من البدائل المتاحة في موقف معين وتقييمه وتنفيذه.⁴

¹ إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص: 19-20.

² عبد الجواد بكر، السياسات التعليمية وصنع القرار، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2003، ص: 80.

³ مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرارات منهج كمي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص: 18.

⁴ إيمان محمد المجالي، سيناريا كامل عبد الجبار، مفاهيم النضج المهني واتخاذ القرار، والاتجاه نحو التعليم المهني المتضمنة في كتب التربية المهنية للمرحلة الأساسية العليا في الأردن، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات التربوية والنفسية، المجلد 26، العدد 1، 2017، ص: 464.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

التعريف الثالث: يتمثل في اختيار بديل من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من

الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.¹

التعريف الرابع: يرى Peter Drucker أن كل ما يقوم به المسير من عمل هو اتخاذ قرار.²

تؤكد التعاريف السابقة أن عملية اتخاذ القرار هو عملية اختيار بديل من بين بديلين على الأقل، وإجراء عملية المفاضلة بينها، بغرض اختيار البديل الأفضل المناسب للحالة الموجودة سواء كانت مشكلة أو تحقيق هدف معين.

إنّ عملية المفاضلة بين البدائل ليس بالأمر السهل لذا يجب أن تأخذ بعين الاعتبار النواحي الآتية:³

- إمكانية تنفيذ البديل ومدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية الملائمة اللازمة لتنفيذه؛

- التكاليف المالية لتنفيذه والأرباح التي يتوقع تحقيقها والخسائر التي يمكن أن تتولد عنه؛

- الانعكاسات النفسية والاجتماعية لتنفيذه، ومدى استجابة المرؤوسين للبديل وحسن توقيت تنفيذه؛

- اختيار البديل الذي يؤدي إلى الاستغلال الأمثل لعناصر الإنتاج المادية، والبشرية المتاحة بأقل مجهود ممكن.

- اختيار البديل الذي يضمن تحقيقه السرعة المطلوبة عندما يكون الحل ملما وعاجلا.

2. مراحل عملية صنع واتخاذ القرارات

من خلال تتبع الدراسات التي تناولت مراحل صنع واتخاذ القرارات، نجد عديد الاختلافات بين الباحثين في ترتيب وتعاقب هذه المراحل، فمنهم من يدمج بعض المراحل مع بعضها البعض، ومنهم يعتبرها سلسلة متعاقبة لا يمكن أن تنفك وتدمج في بعضها. وعلى أية حال هناك من الباحثين والمهتمين يراها أن مراحل اتخاذ القرار هي ما بين أربع وتسعة خطوات، فمثلا نجد من يحدد هذه المراحل في:

¹ ميرنا أبو نجم، أثر التوجه الاستراتيجي للمنظمات على صناعة القرارات "دراسة على شركات الاتصالات في الجمهورية العربية السورية" رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2017-2018، ص: 19.

² رؤوف زرفة، عادل بوجمان، أهمية ومكانة نظام المعلومات الاستراتيجي في اتخاذ القرار، ملتقى الوطني: دور الموازنة الصفرية في ترشيد النفقات واقع وآفاق - حالة الجزائر - المحور الثالث - أهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار، يومي 22-23 أكتوبر، جامعة قلمة، 2019، ص: 9.

³ بلحاج فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 273.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- 1-مرحلة تحديد المشكلة؛
- 2-مرحلة تشخيص المشكلة؛
- 3-تطوير البدائل؛
- 4-تحديد أهداف كل بديل؛
- 5-تأسيس المعايير؛
- 6-تقييم البدائل؛
- 7-مراقبة وفهم محيط القرار؛
- 8-اختيار أفضل بديل؛
- 9-تنفيذ أفضل بديل.

هذه حقيقة الأمر أن هذه المراحل غير ثابتة، ولا تمثل الوضع الطبيعي لعدة عوامل منها ما يتعلق بالمشكلة، ومنها ما يتعلق بمتخذ القرار والموقف الذي يواجهه، ومنها ما يرتبط بنوع وأهمية القرار في حد ذاته، إضافة إلى عوامل أخرى لها علاقة بالقرار، وهذا ما يترتب عليه إما تجزئة إحدى هذه المراحل أو دمج مرحلة مع مرحلة أخرى في الوقت نفسه.¹

كما أشار " جريفث " أن عملية اتخاذ القرار تتم وفق المراحل الآتية:²

- تحديد وحصر المشكلة؛
- تحليل وتقويم المشكلة؛
- وضع المعايير أو المقاييس التي بها سوف يتم تقويم الحل أو وزنه كحل مقبول وكاف للحاجة؛
- جمع المعلومات؛
- صياغة واختيار الحل(أو الحلول) المفضل واختباره مقدما؛
- وضع الحل المفضل موضع التنفيذ.

أما "تشفيلد" فيعتقد أن هناك خمسة مراحل وهي:³

- تعريف القضية؛
- تحليل الموقف القائم؛
- حساب وتحديد البدائل؛

¹فألته اليمين، اليقظة وأهميتها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، دراسة استكشافية بعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة دكتوراه في تسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص:107.

²إيهاب كمال، مهارات اتخاذ القرار، دار الخلود للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014، ص:7.

³نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، دار المجد لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2015، ص:18.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-المدولة؛

-الاختيار.

في حين يرى "سيمون" أن عملية اتخاذ القرار تمر بأربعة مراحل:¹

-**مرحلة التحري:** وهي العملية التي يتم بها البحث وتحديد المواقف التي تتطلب اتخاذ القرار، أي تحديد الحاجة لاتخاذ القرار.

-**مرحلة التصميم:** وهي المرحلة التي يتم بها البحث عن بدائل مختلفة للعمل لمواجهة هذه المواقف.

-**مرحلة الاختيار:** حيث يتم فيها اختيار بديل معين من بدائل العمل التي تم تحديدها في المراحل السابقة.

وأضاف آخرون فيما بعد مرحلة التنفيذ، لأن اتخاذ القرار الغاية منه حل المشكلات، والتي يقصد بها

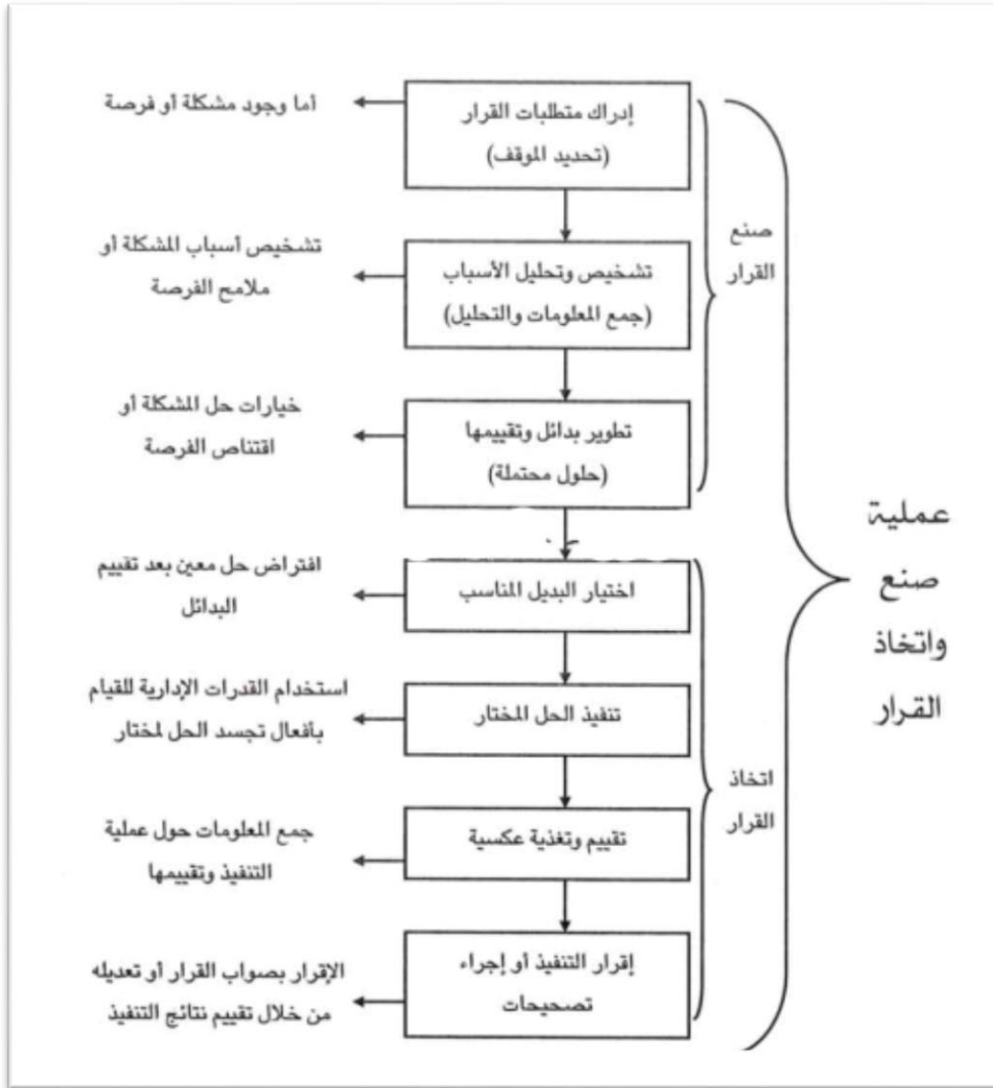
تنفيذ البديل المختار وتعاون الآخرين ومتابعة التنفيذ ورقابته للتأكد من سلامة التنفيذ وصحة القرار.

ويمكن إبراز مراحل عملية صناعة القرار واتخاذها التي أجمعت عليها عديد الدراسات في الشكل أدناه:

¹https://www.spu.edu.sy/downloads/files/1551524324_2.pdf2020 أطلع عليه فيفري

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

الشكل رقم (2-1): مراحل عملية صناعة القرار



المصدر: صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالبي، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن 2008، ص 303.

3. العوامل المؤثرة صنع واتخاذ القرارات

هناك عدة عوامل مؤثرة منها ما يشكل قيودا موضوعية على القرار ومنها ما يؤثر سلبا أو إيجابا على صانع القرار ومتخذه وهي:¹

-العوامل الموضوعية: وهي تلك العوامل البيئية الداخلية والخارجية التي تؤثر على القرار ومنها:

¹شمس الدين عبد الله شمس الدين، مدخل في نظرية تحليل المشكلات واتخاذ القرارات الإدارية، مركز تطوير الإدارة والإنتاجية، دمشق، 2005، ص:33.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- درجة (مستوى) ندرة الموارد البشرية، والمادية، والقدرات التنظيمية اللازمة لتنفيذ القرار؛
- مدى توفر المعلومات، والوقت، والكوادر الفنية والتقنيات العلمية المساعدة على صنع القرار؛
- الظروف الاقتصادية (أوضاع السوق) والاجتماعية والثقافية؛
- القوانين والتشريعات وأنظمة العمل التي تعمل في إطارها المنظمة؛
- ضغوطات العاملين والمستهلكين والمستثمرين والمقاولين وغيرهم من الفئات الاقتصادية والاجتماعية.
- **العوامل الذاتية:** العوامل والمؤثرات المتعلقة بشخصية متخذ القرار ومنها:
- مستوى القدرة العلمية لمتخذ القرار ومدى خبرته العملية بموضوع القرار وإحاطته بالظروف البيئية الداخلية والخارجية للقرار؛
- طباع متخذ القرار ونوازه الشخصية وخلفياته الثقافية والاجتماعية والقيمية المؤسسية وعواطفه وميوله الشخصية؛
- درجة ذكاء صانع القرار ومتخذه، وقدرته على إدراك وفهم المشكلة، شجاعته وقدرته على المخاطرة، التوازن والعقلانية والرشد؛
- الإمكانيات التنظيمية لصانع ومتخذ القرار وقدرته على قيادة فرق البحث واستخدام التقنيات العلمية والفنية المساعدة في تحليل المشكلات واتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: نماذج اتخاذ القرارات

لقد ارتبطت عملية اتخاذ القرارات بشكل وثيق بحل المشكلات التي تواجهها إدارة المؤسسة، لذا فإن نجاحها يعتمد على مدى قدرتها في تحديد أسباب المشكلة وإيجاد بدائل عملية لحلها، بهدف القضاء على أسبابها، ولهذا قدم العديد من الكتاب والباحثين نماذج أرادوا من خلالها توضيح طريقة اتخاذ القرارات.

1. أهم النماذج العملية في صنع واتخاذ القرارات

- **النموذج العقلاني (الرشيدي):** مصطلح العقلانية مستمد من علم الاقتصاد ومفاده، قيام الفاعلين الاقتصاديين بتعظيم مكاسبهم، أو بتعبير آخر تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع، فالتفكير العقلاني في

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

اتخاذ القرارات لا يترك مجالاً كبيراً للعواطف، بل يعتبرها حوادث غير عقلانية يمكن أن تشوه المنطق، فالسلوك العقلاني يشكل أساس ما نتوقع أن يفعله الآخرون، وهو ما يسمى بالمعقولية والمنطقية الرشيدة.¹ ركز أصحاب هذا النموذج على مركزية اتخاذ القرار (الإدارة العليا) وأهملوا الأفراد العاملين، بمعنى أن تكون المجالات الإدارية المختلفة بيد شخصية واحد (صاحب القرار).² ومن أهم افتراضات التي قام عليها النموذج أن متخذ القرار له معرفة كاملة فهو:

- لديه قدرات مميزة كالرشد والوعي؛
 - يواجه مشكلة محددة بوضوح؛
 - يأخذ بالحسبان النتائج المترتبة عن كل بديل؛
 - يعرف جميع البدائل الممكنة والنتائج المترتبة عليها بدرجة كاملة؛
 - يعمل ضمن نطاق مغلق بعيداً عن تأثيرات البيئة الداخلية والخارجية.
- وفي ظل هذه المعرفة يختار البديل الذي يحقق له أكبر الأرباح أو أقل الخسائر (القرار الأمثل). ولقد قام النموذج على افتراض الرشد التام (الرشد المطلق)، وفي ضوء توافر (معرفة كاملة) لمتخذ القرار.³ هذه الافتراضات التي قام عليها النموذج تعرضت لعدة انتقادات أهمها:⁴
- إنها تفترض بأن متخذ القرار يعمل ضمن نطاق مغلق بعيداً عن تأثيرات البيئة الداخلية والخارجية، في حين أن غالبية متخذي القرارات يحاولون إجراء تغييرات وتعديلات مستمرة على قراراتهم بحسب تأثيرات البيئة الداخلية والخارجية، بغرض إبقاء المؤسسة بحالة من التوازن الداخلي والخارجي؛
 - كون متخذ القرار فرداً يعمل ضمن المؤسسة فهو يتأثر بها ويؤثر بها، وبالتالي فإن كل حالة لاتخاذ القرار قد تحتوي على عدد من الأهداف المتناقضة، وعلى هذا الأساس فإن عملية الرشد قد تكون غير مضمونة؛

¹ طاهر شعبان حسن، دور القيم التنظيمية في التوفيق بين العقلانية والعاطفة في اتخاذ القرار دراسة ميدانية مقارنة في المنظمات العامة والخاصة السورية، ص: 8 متاح على الموقع www.spu.edu.sy أطلع عليه 2021.

² نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

³ محمد عبد الله عبد الرحيم، حل المشاكل وصنع القرار، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث-كلية الهندسة-جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مصر، 2008، ص: 12.

⁴ مهدي عبد الرحمن سلمان، اثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العراقية، جامعة بغداد، العدد 29، 2012، ص: 306.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- استخدام الرشد والمنطق في اتخاذ القرارات لدى متخذ القرار وقدرته على التنبؤ في إحداث مستقبلية والحصول على المعلومات المطلوبة وتأمين الوقت لدراسة البدائل المتاحة ومعرفة نتائجها واختيار البديل الأفضل قد تجعل من الصعوبة تحقيق الحد الأعلى من المنفعة في سلوكه وقراراته.
- أن متخذ القرار يعرف جميع البدائل الممكنة والنتائج المترتبة عليها بدرجة كاملة في حين أن المعرفة الكاملة لكل البدائل أمر لا يمكن تحقيقه في كثير من الحالات.
- ولقد افترضت هذه النظرية أن متخذ القرار باستطاعته تحديد النتائج المتوقعة من كل بديل بدرجة كاملة، إلا أن هذا الأمر من الصعب تحقيقه بسبب:
- غالبا ما ترتبط نتائج تلك البدائل بالمستقبل؛
- نتائج البدائل المطروحة تتأثر بمجموعة من العوامل الخارجية التي لا تدخل في نطاق السيطرة من متخذ القرار؛
- نتائج القرارات تتأثر إلى حد كبير بالأفراد المسؤولين عن تنفيذها وكذا تأثير العنصر الإنساني يخلق في حد ذاته مجالا لعدم التأكد بسبب عامل الحركية في سلوكه.
- في هذا الإطار عدة مفكرين مهتمين بهذا النموذج قدموا شروط لنجاح هذه العملية العقلية للمؤسسة تمثلت في:¹
- التعريف الواضح والجيد للقضية أو المشكلة وأهداف القرار من قبل متخذ القرار؛
- البحث الجدي عن المعلومات المتعلقة بالبدائل المحتملة؛
- استخدام معايير محددة يتم تقييم سلبيات وإيجابيات كل بديل وتقدير احتمال نجاح تطبيقه؛
- حتى عندما يتم ظهور الحل الأولي، يجب الأخذ في الاعتبار المعلومات الجديدة إن توفرت، وكذلك رأي الخبراء والدارسين والمحللين لهذا الحل، حتى وإن كان رأيهم مخالف في وقت مبكر للأفكار والخيار المطروح؛
- قبل اتخاذ القرار النهائي يجب إعادة النظر في الآثار الإيجابية والسلبية لكل بديل؛

¹مقرش فوزية، محاضرات في الإدارة الإستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015-2016، ص ص: 19-20.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- إذا كان القرار المتخذ قابلاً للتنفيذ، يجب وضع خطة طوارئ تعد بمثابة خطة بديلة تستخدم في حالة الفشل في تطبيق القرار المتخذ؛

- يتم إجراء متابعة للقرار المتخذ للتأكد هل تم تحقيق الغرض منه أو لا بد من إعادة النظر فيه.

- **النموذج السلوكي:** في ضوء الانتقادات التي وجهت للنموذج السابق، كون الافتراضات التي بني عليها، قد لا تتحقق بالكامل في بيئة معقدة ومضطربة، تبلور النموذج السلوكي الذي يرى أن المعلومات تسير في الاتجاهات والمستويات الإدارية كلها، وهذا ما يستلزم ضرورة مشاركة كافة أفراد المؤسسة والأخذ بأرائهم¹، وتحقيق جميع العوامل النفسية، والاجتماعية، والمادية، والخبرات، والأحكام الشخصية، التي تسمح للعامل المشاركة في اتخاذ القرارات والتزامه بتنفيذها. ينطلق هذا النموذج من اعتبار العامل كائن اجتماعي إداري يتأثر ويؤثر في البيئة المحيطة به، وليس كائن اقتصادي². كما تبني هذا النموذج الرشيد المحدود، الذي يقتضي بأن درجة رشد القرار تحددها البيانات المتاحة وقت صنع القرار، فصاحب القرار معرفته تكون جزئية حول البدائل والنتائج والأفعال، في ظل المعلومات غير الكاملة عن الموقف وعن البدائل الممكنة وعن نتائج كل بديل، فهو يستهدف الحلول المرضية والتي أسماها "هربرت سيمون" "Simon" بالقرارات المرضية، ففي ظلها يختار المدير أول بديل مرضي يظهر أمامه ويثير انتباهه³.

ومن أهم افتراضات هذا المنهج أن:⁴

- المدير يتصرف في ضوء معلومات غير كاملة، أو جزئية عن البدائل المتاحة والنتائج المترتبة على كل منها، كما أنه يخضع لمحددات أو قيود ذهنية؛

- الظروف التي تظهر فيها المشاكل غالباً ما تكون هي ظروف المخاطرة أو عدم التأكد؛

- المشاكل غالباً ما تكون غير محددة تحديداً دقيقاً، أو تكون لها هياكل غير واضحة.

¹ طاهر حسن، مضر العجي، كفاءة القرار وفعاليتها بين أرجحية استخدام النمط العاطفي أو العقلاني في اتخاذ القرار، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، 2013، ص: 193.

² نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

³ دحاك عبد النور، تحليل الأسس النظرية لمداخل اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، 2018، ص: 246.

⁴ محمد عبد الله عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- نموذج الحدس: وهي إدراك غير مباشر عن طريق دمج أفكار العقل اللاوعي أو تداعي الخواطر التي يبرمجها اللاوعي على أساس أنها إدراك قادم من الخارج، فمتخذ القرار قد يدرك الأشياء الغير موجودة، أو التي لم تكن موجودة أبداً من خلال حدسهم، بإشراك الخبرة والإحساس والموهبة لصناعة القرار،¹ يرى مؤيدو هذا النموذج أن الاجتهاد يؤدي إلى قرارات أفضل من استخدام الطرق الفنية والمدخلية المنظمة، في حين يطرح المنتقدون له إشكالية عدم استخدام الأدوات الفعالة المتاحة في عمليات صناعة القرار.

- النموذج (السياسي): ينظر إلى المؤسسة وفق هذا النموذج على أنها كيان سياسي، حيث تتعدّد فيه السلوكيات والمصالح، ويمارس الأفراد والمجموعات تصرفات يدعمون من خلالها قوة تأثيرهم في عمليات صناعة القرار، وعلى هذا تنشأ التّحالفات والضغوط، وتتمارس إجراءات الاحتفاظ بالأسرار والسيطرة على المعلومات، حيث نجد عديد الأهداف أغلبها تتعارض فيما بينها، نتيجة حالة عدم التأكد والغموض والرؤية غير المستقرة والمعلومات المبهمة، يعكس هذا النموذج تفضيلات ورغبات الأفراد والمجموعات القوية.

ومن أجل تجنب ذلك يفضل تطبيق درجة منخفضة من اللامركزية حيث أنها تساعد على:²

- سرعة اتخاذ القرارات لأن مشاكل الاتصال سوف تنخفض إلى حد كبير؛

- إمكانية تطبيق مراكز المراقبة؛

- واقعية ومعقولة القرارات؛

- إتاحة الفرصة للإدارة العليا للتفرغ للقرارات العامة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة ككل.

ويمكن إبراز هذه الأفكار الخاص بهذه النماذج في الجدول أدناه:

¹ إيزابيل بريغز مايرز، بيتر برغز مايرز، ترجمة وتدقيق أدهب وهيب مطر، فهم الشخصية وأنماط اختلاف المواهب، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، سوريا، 2014، ص: 20.

² وائل مارون معوض وآخرون، مستوى أداء الوظائف الأساسية للإدارة في الاتحاد العربي لكرة القدم وعلاقتها بمدخل صنع القرار الاستراتيجي دراسة ميدانية على عمل اللجنة الفنية لكرة القدم في دمشق، مجلة جامعة تشرين، العلوم الصحية، المجلد 41، العدد 5، 2019، ص: 92.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

الجدول رقم (2-1): الأفكار الذي تناولت نماذج القرارات

النموذج العقلاني (التقليدي) للقرار	النموذج السلوكي للقرار	النموذج السياسي للقرار	نموذج الحدس للقرار
- مشكلة واضحة مع أهدافها الواضحة. - معلومات كاملة حول البدائل مع نتائجها. - الرشد العقلاني من قبل صاحب القرار لتعظيم النتائج. - حالة تأكد ومخاطرة.	- مشكلة غامضة وأهداف غير واضحة - حالة عدم التأكد معلومات غير كاملة عن البدائل ونتائجها. - خيارات مرضية نوع ما لاستخدام نموذج الحدس.	- رؤية غير واضحة في ظل معلومات مبهمه - أهداف متعددة ومتعارضة - مساومة وتحالفات بغرض المصالح. - حالة عدم التأكد والإبهام	- رؤية غير واضحة في ظل معلومات مبينة على الخبرات والتجارب السابقة. - خيارات مرضية إلى حد لاستخدام الخبرات والتجارب.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المفاهيم السابقة

2. صور الرشد في عملية صنع واتخاذ القرارات

عادة ما يتم الرجوع إلى نظرية اتخاذ القرار لصاحبها لمفكر "هربرت سايمون" عند محاولة تحديد صور الرشد في عملية صنع واتخاذ القرارات، والتي ترى أن جميع العمليات التنظيمية تدور حول اتخاذ القرار، وكيف تنتج القرارات، ومعرفة المؤثرات التي تحددها في دراسة مشكلة التنظيم، حيث ترى أن التطوير التنظيمي يتطلب معرفة حول كيفية اتخاذ القرارات في ظل تنامي وتوسع المؤسسات، والتي أضحت القرارات فيها من الأمور الجوهرية في حياة المؤسسة. وقد قامت هذه النظرية على أن:¹

- هناك عمليات اختيار بديل من عدة بدائل؛
- تحديد الهدف العام لا يترتب عنه انتهاء عملية اتخاذ القرار، بل أن عملية اتخاذ القرار تتضمن التنظيم كذلك؛

¹ عصام محمود حسن هنطش، إبراهيم جابر السيد أحمد، إدارة التسويق والاتصالات والمبيعات، دار العلم والایمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2019، ص: 16.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- التنظيم الإداري يتضمن فئة عليا وهم صانعو القرار، وفئة دنيا وهم منفذو القرارات؛
- صانع القرار هو الذي يجب عليه اختيار البديل من بين عدة بدائل.
- وأشارت في هذه النظرية إلى ستة أنواع من صور الرشد هي:¹
 - القرار الرشيد موضوعيا: وهو ذلك القرار الصحيح الذي يهدف إلى تعظيم قيمة معينة في موقف معين.
 - القرار الرشيد شكليا: ويقصد به السلوك الذي يهدف إلى تعظيم إمكانية الحصول على المنفعة في حالة معينة استنادًا إلى المعلومات المتاحة بعد أخذ كافة القيود التي تحدد قدرة الإدارة على المفاضلة والاختيار.
 - القرار الرشيد بطريقة واعية: وهو ذلك القرار الذي يقوم على عملية واعية من خلال استخدام الوسائل لتلائم الغايات المرجوة.
 - القرار الرشيد قصدا: وهو القرار الذي يقوم على عملية مقصودة لجعل الوسائل ملائمة للغايات.
 - القرار الرشيد تنظيميا: وهو ذلك القرار الموجه لتحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة.
 - القرار الرشيد الشخصي: وهو ذلك القرار الذي يوجه تماما لتحقيق الأهداف الشخصية للمدير متخذ القرارات.

3. عناصر عملية صنع واتخاذ القرارات

- عملية اتخاذ القرارات تقوم على مجموعة من العناصر:²
- المدخلات: وهي التي يتمثل فيها الموقف المعني وتنبع عادة إما من البيئة الخارجية أو الداخلية للمؤسسة.
 - قنوات الاتصال: وهي التي تقوم بالتفاعل مع المدخلات وبلورتها في صورة مطالب وفي صورة مدى الدعم والتأييد أو المعارضة وبلورتها وتوصيلها إلى مركز النظام الإداري.
 - مركز النظام الإداري: تتمثل في سلطة القرار التي تتعامل مع المدخلات لاتخاذ قرار حولها.
 - المخرجات: تتمثل في القرارات التي تم اتخاذها بالإضافة إلى توجيهات أو تعليمات يتم تحديدها لضمان سلامة التنفيذ.

¹مهملي بن علي، متخذ القرار الرشيد وتأثيره على فعالية تقييم الأداء الوظيفي داخل المؤسسة، مجلة الرواق، العدد3، 2016، ص:135.

²إيهاب كمال، مرجع سبق ذكره، ص:36.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

نتائج القرار: وهي التي تترتب عن اتخاذه بعد الإعلان عنه وتنفيذه.

التغذية العكسية(المرتدة): هذه التغذية توفرها عمليات المتابعة أو ردود الفعل المترتبة على نتائج القرار.

المطلب الثالث: أنواع القرارات

لقد حظيت القرارات باهتمام الباحثين وذلك انها الانطلاقة الأولى لما تستهدفه المؤسسة، وقد تم تقسيمها إلى عدة أنواع مصنفة بحسب الظروف والاعتبارات التي يتم فيها اتخاذ القرارات، لذلك فهي مختلفة وغير متشابهة سواء من حيث الظروف أو من حيث الأهمية.

1.القرارات من حيث درجة الأهمية

تتباين القرارات وفقا لدرجة أهميتها، وتنبتق أهمية القرار من المعايير التي يتم في إطارها تحديد درجة الأهمية وأهمها:¹

- النتائج التي يراد الوصول إليها في مجال تحقيق أهداف المؤسسة نتيجة الأساليب المرتبطة بإنجاز القرار المعين.

- إعداد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار الذي يتم اتخاذه، فكلما ازداد عدد الأفراد الذين يتأثرون بالقرار كلما زادت أهمية ذلك.

- الفترة الزمنية المراد اتخاذها للقرار في ضوءها، فكلما كان الضغط الزمني لاتخاذ القرار ملحا ولا يمكن التريث في اتخاذه كلما اتسم ذلك القرار بالأهمية الكبيرة والعكس صحيح.

- درجة تكرار القرار ذلك أن القرارات التي يتكرر حدوثها غالبا ما يتسم بأهمية أقل قياسا بالقرارات غير متكررة الحدوث.

- درجة المرونة التي يتَّسم بها القرار من حيث التغيير، إذ أن القرارات التي تكون أقل قابلية لتغيير بعد اتخاذها نتيجة العديد من المتغيرات فهي قرارات لا تتسم بالأهمية قياسا بالقرارات التي يتعذر تغييرها وتشكل آثار ذات أهمية كبيرة بالنسبة للأنشطة التي تمارسها المؤسسة.

¹محمود حسن الهواسي، حيدر شاكر البرزنجي، مبادئ علم الإدارة الحديثة، مطبعة ابن عربي للنشر والتوزيع، العراق، 2014، ص:47.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

كما أن القرارات ذات الأهمية هي التي تتعلق أو ترتبط بمكانة وسلطة متخذ القرار، فالقرار يكون أكثر أهمية إذا تمّ اتخاذه من قبل السلطة، وتتقلص درجة أهميته على المستوى السلطة التنفيذية، والتشغيلية للمؤسسة وقد يكون مهم لوظيفة وغير مهم لوظيفة أخرى.

2.القرارات من حيث الجهد المبذول: تقسم عند المهتمين بالقرارات في المؤسسة إلى:¹

-القرارات الروتينية أو المبرمجة: ويقصد بها تلك القرارات الروتينية المتكررة التي تتسم بقدر قليل من المخاطر، وفي نفس الوقت يمكن التنبؤ بنتائجها بقدر كبير من الدقة وهي تقع ضمن قرارات التشغيل وبعض القرارات التكتيكية.

-القرارات غير الروتينية أو غير المبرمجة: وهي قرارات غير روتينية أو غير متكررة، وتكون مخرجات هذه القرارات على درجة كبيرة من المخاطرة باعتبارها غير محددة المعالم، ويتسم هذا النوع من القرارات بأنه قرارات إستراتيجية، كإنتاج منتج جديد، أو التوقف عن إنتاج أحد المنتجات². هذه الحالة من المخاطرة وعدم التأكد تنشأ من عدة مصادر أهمها:

-الظروف البيئية أو الموقفية التي يتم فيها اتخاذ القرار، بحيث يكون من الصعب التنبؤ أو التحكم في عناصر هذه البيئة؛

-محددات الوقت والتكاليف، حيث يمكن لهذين العنصرين أن يحدان من إمكانية جمع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار؛

العوامل الاجتماعية والسياسية السائدة في مؤسسات الأعمال التي تحد من جمع المعلومات الصحيحة على غرار الصراع الذي قد ينشأ بين الإدارة والموظفين.

¹أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال الأساسية والاتجاهات الحديثة، العكيان للنشر والتوزيع، الطبعة العاشرة، المملكة السعودية، 2014، ص:107.

²عصاف سيد أحمد عاشور، مرجع سبق ذكره، ص:17.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

3. **القرارات من حيث الاستباقية وردة الفعل:** فالقرارات الاستباقية وهي قرارات يتم اتخاذها مسبقاً، أي قبل حدوث المشكلة تحسباً لتغيير خارجي أو ظروف أخرى وذلك تفادياً أو منعاً لتطور المشكلات، أما قرارات رد الفعل والتي عادة ما يتم اتخاذها استجابة لتغيرات خارجية.¹

4. **القرارات وفقاً لطريقة اتخاذها:** وهي تلك القرارات:

- **الفردية:** وتتمثل بالقرارات التي غالباً ما يجري اتخاذها من قبل المدير، أو الرئيس دون أن يستعين بمشورة، أو مشاركة الآخرين. عادة ما ينظر إلى هذه القرارات على أنها قرارات تصدر من مدير ديكتاتوري وهذا لعدم وجود شفافية في المعايير التي يبني عليها قراراته.

- **الديمقراطية (القرارات بالمشاركة):** وهي القرارات التي يتم اتخاذها من طريق المشاركة من خلال إشراك المستويات المختلفة من العاملين في التنظيم، وكل من يعينهم أمر القرار من خارج التنظيم، هذه القرارات لها أثر إيجابي على المؤسسة لكونها قرارات تشاورية وتشاركية، هذا الأمر يعطي القبول بالتنفيذ من مختلف مستويات المؤسسة، ويقلل كراهية تنفيذ القرارات لدى المنفذين.

5. **القرارات وفقاً لوظائف المؤسسة:** تقسم هذه القرارات إلى أربع قرارات وهي:²

- **قرارات متعلقة بالموارد البشرية:** وتتضمن القرارات التي تتعلق بمصادر الحصول على القوى العاملة وطرق الاختيار والتعيين وكيفية تدريب العاملين، وأسس تحليل وتوصيف الوظائف وأسس دفع الأجور، وطرق الترقية وكيفية معالجة الشكاوى.... إلخ.

- **قرارات تتعلق بالإنتاج:** وهي القرارات الخاصة باختيار المصنع وأنواع الآلات المستخدمة وكيفية الحصول عليها، والتنظيم الداخلي للمصنع، وطرق الإنتاج، ومصادر الحصول على المواد الخام والتخزين.

- **قرارات تتعلق بالتسويق:** وتشمل هذه المجموعة القرارات الخاصة بنوعية السلعة التي سيتم بيعها وأوصافها والأسواق التي سيتم التعامل معها ووسائل الدعاية والإعلان الواجب استخدامها لترويج السلعة، وخدمات ما بعد البيع.

¹ هاني فاضل جمعة الشاوي، رؤية في صياغة العلاقة بين المشكلات المشهورة في الإدارة وعملية اتخاذ القرارات-دراسة استباقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية العراق، جامعة الكوفة، المجلد3، العدد16، 2010، ص:318.

² حسين علي معتوق، برامج التنمية الإدارية وأثرها على فاعلية اتخاذ القرارات، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ليبيا، 2016، ص:106.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-قرارات تتعلق بالتمويل: كالقرارات الخاصة بحجم رأس المال اللازم والسيولة، وطرق التمويل، ومعدلات الأرباح المطلوبة وكيفية توزيعها والقرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة المالية.

6. القرارات وفق البيئة المحيطة منها: تصاغ هذه القرارات على حسب البيئة، حيث إذا كانت البيئة تتميز بالتأكد والتي تعني ظروف مثالية تماما، ومعلومات كافية وكاملة، وفقا لهذا الحال تعرف الإدارة العليا وبوثوق البدائل المتاحة أمامها والظروف المرتبطة بكل بديل، وكذلك الناتج لكل بديل، جميعها معروفة مقدما إضافة إلى أنّ هدفها محدد مسبقا.¹

7. القرارات بموجب الظروف الصادرة فيها: بمعنى أن هناك تكون ظروفها روتينية يمكن التنبؤ بها، وتسبب قدرا يسيرا من الصعوبة بالمقارنة مع غيرها. وقرارات تكون ظروفها طارئة والتي تتخذ في حالة الأزمة، وبسرعة وبقليل من الوقت والتفكير أو الاستشارة.²

8. القرارات حسب المدى الزمني لتحقيق الهدف منها وهي: هذا النوع من القرارات يتكون من القرارات الإستراتيجية، القرارات التشغيلية، القرارات التنفيذية.³

-القرارات التشغيلية: هي القرارات التي تتخذ من قبل المستويات الإدارية الدنيا، وتشمل القرارات المرتبطة بتسيير العمليات اليومية (عمليات البيع والشراء والإنتاج) في المؤسسة، هذا النوع من القرارات يحتاج إلى معلومات تفصيلية، محددة بفترات زمنية قصيرة، في غالب الأحيان متاحة ضمن المؤسسة، والتي عادة ما تكون متكررة وتستخدم عند اتخاذ نفس القرارات.

-القرارات التنفيذية: هي القرارات التي تتخذ من قبل المستوى الإداري المتوسط عادة، ويهتم هذا النوع من القرارات بدرجة كفاءة عالية نسبيا، بحيث يربط بين المستوى التنفيذي والمستوى الأعلى، فقد تسند له مهمة اتخاذ قرار من خلال تفويض بعض الصلاحيات، مثل توزيع العاملين على أقسام ومصالح المؤسسة، وقرار تحديد السعر، ويقوم أيضا هذا المستوى بتحويل الخطط والاستراتيجيات إلى مهام ومسؤوليات يتم

¹ مؤيد عبد الحسين الفضل، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

² ليث عبد الله وآخرون، جودة المعلومات والذكاء الاستراتيجي في بناء المنظمات المعاصرة، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص: 266.

³ أحمد عبد الرحمن المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية الحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية "دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد 2، 2007، ص ص: 271-272.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

تنفيذها في المستوى التشغيلي، وتحتاج هذه القرارات إلى معلومات تأتي من مصادر داخلية وخارجية، ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات بفترات متباعدة نسبياً، كما أنها تعمل على توفير المعلومات المطلوبة لعملية اتخاذ القرار الاستراتيجي بشكل جيد.

-القرارات الإستراتيجية: هي قرارات غر تقليدية، تهتم بالبحث المعمق والدراسة المتأنية لحلّ المشكلات، وخاصة ما تعلق بالمشكلات التي قد تلقىها المؤسسة في المستقبل، فهي ذات أبعاد متعددة، وعلى جانب كبر من المخاطر والتعقيد. وسنتطرق إليها بشكل من التفصيل في المبحث الثاني.

المبحث الثاني: مفهومية القرارات الإستراتيجية

تعدّ القرارات الإستراتيجية من القرارات الأكثر الأهمية و الأكثر صعوبة في آن واحد، فمن جانب الأهمية هي عملية مفاضلة بين بديلين استراتيجيين على الأقل لحل مشكلة(مشاكل) أو تحقيق هدف، ومن الجانب الآخر والمتمثل في الصعوبة تتم صناعتها واتخاذها في بيئة غير مؤكدة تمتاز بالكثير من المخاطر، وفشلها قد يؤدي إلى فشل القرارات الأخرى المرتبطة بها (التشغيلية والتكتيكية) وبالتالي فشل المؤسسة ككل، وبغرض تفادي هذا الأمر هناك خطوات لصناعة هذا النوع من القرارات، وقد ذكرت بعض الأبحاث التي تناولت هذا النوع من القرارات بعض النماذج التي يمكن أن نصادفها في المؤسسات.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقرارات الإستراتيجية

لقد جُظي مفهوم القرارات الإستراتيجية باهتمام واسع من المفكرين والأكاديميين، والتي تباينت مفاهيمهم الخاصة به في ظل اختلاف مداخل دراسته من قبل كتاب الإدارة وباحثهم، خاصة وأنه يصنّف ضمن أحد أهم الحلقات في عملية صياغة الاستراتيجيات للمؤسسة وحل المشكلات التي تعيق تحقيق الأهداف الاستراتيجية عن طريق إيجاد البدائل الإستراتيجية.

1. مفهوم القرارات الإستراتيجية (أنواعها وأهميتها)

تباينت التعاريف التي تناولت القرارات الإستراتيجية منها:

التعريف الأول: هو ذلك القرار الذي تمّ اختياره من مجموعة من البدائل الإستراتيجية، والذي يمثل أفضل طريقة للوصول إلى أهداف المؤسسة.¹

¹محمد هاني محمد، مرجع سبق ذكره، ص:171.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

التعريف الثاني: من وجهة نظر أخرى فالقرار الاستراتيجي هو قرار غير قابل للبرمجة، وملزم للمؤسسة بتوفير موارد كبيرة على مستوى المؤسسة ككل.¹

التعريف الثالث: هي قرارات غير متكررة، وتتصل أساسا بالمشكلات الإستراتيجية، وتتوقف على أبعاد متعددة، وعلى جانب كبير من المخاطر والتعقيد، وهذه النوعية من القرارات تتطلب البحث المتعمق والدراسة المتأنية والمتخصصة التي تتناول جميع الفروض والاحتمالات وتناقشها، وهي تتطلب موارد واستثمارات مالية كبيرة لتنفيذها كونها تعمل على صياغة الاستراتيجيات والسياسات والأهداف طويلة المدى وعلى هذا تتم مناقشتها واتخاذها في الإدارة العليا.²

التعريف الرابع: القرار الاستراتيجي هو عملية مفاضلة دقيقة بين بديلين استراتيجيين على الأقل، يتمتعان بقيمة واحدة أو متشابهة، وهو القرار الاستراتيجي الأفضل من وجهة نظر القيادة العليا.³

التعريف الخامس: هي تلك القرارات التي يتم صنعها على مستوى الإدارة العليا تغطي مدى زمني طويل وتتعلق بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق مثل قرارات منتج جديد، البحوث والتطوير، التوسع عن طريق الانضمام.⁴

من خلال ما سبق من التعاريف، يمكن فهم القرارات الإستراتيجية بأنها قرارات شاملة تحدد توجه المؤسسة وهي معقدة بطبيعتها غير مألوفة، حاسمة لبقاء المؤسسة، غير روتينية وتنطوي على العديد من المتغيرات التي تتصف بعدم التأكد العالي. وبناء على هذا فهي تتطلب توفر معلومات إستراتيجية عادة ما تكون بحوزة الإدارة العليا.

¹ Maximilian Kownatzki, The Speed of Strategic Decision-Making and the Impact of Corporate Involvement at the SBU-Level, Difo-Druck GmbH, Bamberg 2002, p27 .

² نوال عبد الكريم الأشهب، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

³ سلمان زيدان، العمق الاستراتيجي موقع التخطيط والمعلومات في صناعة القرارات، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2017، ص: 27.

⁴ أحمد فوزية ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، مصر، 2007، ص: 113.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

1.1. أنواع القرارات الإستراتيجية:

عادة ما ترتبط القرارات الإستراتيجية بالبيئة ولذلك تصنف إلى:¹

-قرارات في بيئة المخاطرة: وفقا لهذا الحال يكون الهدف واضح أمام الإدارة العليا، لكنها تبدو في إطار معلومات جزئية أو غير كاملة تقيدّها في تقدير احتمال وقوع كل ظرف، هذه المعلومات المتاحة في تلك الحالة تكون نتاج معرفة أو خبرات سابقة.

-قرارات إستراتيجية في بيئة اللاتأكد (الإبهام والغموض التام): في هذا النوع من بيئات القرار لا تتوفر للإدارة العليا معلومات عن احتمالات تحقق ظروف الطبيعة، نظرا للصراع بين الأهداف والبدائل وسرعة تغيير الظروف وغياب الرابطة بين عناصر القرار، ممّا يؤدي إلى عدم معرفة كل البدائل ولا نتائجها، فهي محاطة بغموض كبير، نشير أن اغلب القرارات الإستراتيجية تقع في هذه الحالة.

1.2. أهمية عملية صناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية

تتجلى أهمية عملية صناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية في النقاط الآتية:²

-تعد وسيلة علمية وفنية حتمية ناجحة لتطبيق السياسات والاستراتيجيات للمؤسسة في تحقيق أهدافها بصورة موضوعية وعلمية؛

-لها دورا مهما في تجسيد، وتكليف، وتفسير وتطبيق الأهداف والسياسات والاستراتيجيات العامة في المؤسسة؛

-لها تأثير كبير على نجاح المؤسسة أو فشلها؛

-تعد وسيلة علمية وفنية لتطبيق سياسات واستراتيجيات المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها؛

- تؤدي دورا حيويًا في القيام بالعمليات الإدارية كافة، فعملية التخطيط الاستراتيجي تحتاج إلى قرارات إستراتيجية تحدّد رسالة المؤسسة واستراتيجياتها، ونفس الشيء لعملية التنظيم التي تحتاج إلى اتخاذ قرارات بخصوص الهياكل التنظيمية، ودرجات السلطة والصلاحيات الممنوحة؛

¹ مؤيد عبد الحسين الفضل، مرجع سبق ذكره، ص:49.

²ميرنا أبو نجم، مرجع سبق ذكره، ص:20.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-تؤدي دوراً مهماً في جمع المعلومات والبيانات للوظائف الإدارية من خلال استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة؛

-تعدُّ وسيلة لقياس مدى قدرة المدراء على القيام بالوظائف الموكلة إليهم؛

-تكشف عن سلوكيات متخذي القرارات والضغوطات الداخلية والخارجية التي يتعرضون لها الأمر الذي يسهل عملية الرقابة على هذه القرارات وإمكانية التعامل مع هذه الضغوطات بطريقة جيدة.

في ظل مختلف التطورات داخليا وخارجيا التي حتمت على الإدارة العليا أن تبرمج نفسها على اتخاذ قرارات إستراتيجية، التي ترشدتها من أجل تنفيذ مخرجاتها، حيث أصبحت تعد من بين العوامل التي تحدد الاتجاه العام للمؤسسة وحيويتها:¹

-صياغات الغايات الحقيقية؛

-رسم الحدود الواسعة التي تعمل المؤسسة في إطارها؛

-تملي طبيعة الموارد التي ينبغي أن تصل إليها المؤسسة؛

-تحديد الأنماط الرئيسية التي سيتم توزيع الموارد بموجبها؛

-تحديد فاعلية المؤسسة؛

-جعل ميدان العمليات هو (الإدارة من أجل الكفاءة).

2. صناع القرارات الاستراتيجية

إن عملية صناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية قد يتم اتخاذها عن طريق:²

-اتخاذ القرارات عن طريق اللجان: يتم اختيار مجموعة من الأفراد من قبل الإدارة للنظر في مشكلة معينة رسمياً واتخاذ قرار لحلها، أو بحث المشكلة وجمع المعلومات حولها، وتقديم التوصيات للإدارة بشأنها، ويتميز هذا الأسلوب الجماعي لاتخاذ القرارات بأنه يؤكد صفة العمل الجماعي من خلال الاستعانة بالخبرات

¹صلاح عبد القادر النعيمي، مواصفات المفكر الاستراتيجي في المنظمة، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد23، العدد1، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2003، ص:50.

²علي الضلعين، درجة ممارسة الإدارة بالتجوال وأثرها في فاعلية القرارات الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد12، العدد1، 2016، ص:62.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

المتخصصة لحل المشكلة محل القرار من جهة، وتوزيع مسؤولية اتخاذ القرار على أعضاء اللجنة لتخفيف عبء المسؤولية على متخذ القرار.

- **اتخاذ القرارات عن طريق مجالس الإدارة:** يُفوض لمجلس الإدارة اتخاذ القرارات التي يصعب تفويض السلطة للآخرين، ولا تصدر القرارات التي تتخذها مجالس الإدارة إلا بعد دراسات ومناقشات وتبادل للآراء وتلخيصها واستخلاص أفضل القرارات الفعالة.

3- اتخاذ القرارات عن طريق المؤتمرات أو اللقاءات: يتشاور المدير ومرؤوسيه حول المشكلات المعروضة، ومناقشة المرؤوسين للمدير للحلول وتقديم الاقتراحات والآراء حولها، وقد يترتب على اللقاءات أن يفوض المدير مرؤوسيه سلطة حل المشاكل التي تواجههم كمجموعة وتفويض الصلاحيات للمرؤوسين لاختيار أحد البدائل المتاحة لاتخاذ القرار النهائي.

- **اتخاذ القرارات عن طريق أسلوب دلفاي (Delphi):** ويشير مصطلح دلفاي لنوع من الحكم الجماعي يشترك فيه عدد من الخبراء والمتخصصون بهدف الوصول إلى رأي موحد حول مشكلة ما، من خلال استخدام وسائل رسمية للاتصالات مثل قوائم الاستفتاء لاستقصاء آراء المشتركين، مع وجود عدد من الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرارات النهائية.

3. نماذج عملية صنع واتخاذ القرارات الإستراتيجية

وردت في الأدبيات نماذج لعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، إلا أن دراسات عديدة اقتصر على ثلاثة نماذج مميزة، تعدّ الأشمل والأكثر شيوعاً وهي:¹

- **النمو الابتكاري (الريادي):** تتخذ القرارات الإستراتيجية وفق هذا النموذج عن طريق شخص واحد له كامل الصلاحيات، وبقدرة فائقة على تكوين الرؤى وتقييم الأمور الحالية والمستقبلية، كما يعتمد على شخصية المدير القوية (الكارزمية)، هذا الشخص عادة ما يركز على قرارات النمو والتوسع والاستفادة من الفرص المتاحة في البيئة التنافسية المحيطة بالمؤسسة، وهو ما يطلق عليه في بعض الأبحاث منهج أصحاب الرؤى، حيث يرى أنه لا حاجة للأساليب الإدارية النظامية، وعادة ما يتم اللجوء إلى هذا النوع من النماذج عند بداية التأسيس أو أثناء ظهور أزمة.

¹ محمود قطر، الإدارة الاستراتيجية للمكاتب الجامعية، دار العلوم للنشر والتوزيع، مصر، 2010، ص: 55.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- **نموذج المواءمة والتكيف:** وفيه يتم اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمشكلات القائمة، فهو يعتمد على ردة الفعل لهذه المشكلات، وليس البحث عن الفرص الجديدة قبل حدوثها، هذا النموذج ينتشر في الجامعات والمستشفيات الكبرى والمؤسسات الحكومية وبعض الشركات الصناعية والتجارية وبصفة عامة في البيئة الحالية من المنافسة.

- **النموذج التخطيطي:** في هذا النموذج تتم صناعة القرارات الإستراتيجية على أساس منهجية منتظمة، حيث يتم جمع وتحليل البيانات المرتبطة بالموقف المطلوب اتخاذ القرار بشأنه، وتنمية أو تطوير الاستراتيجيات البديلة، ثم الاختيار الرشيد لأنسب هذه الاستراتيجيات.

يجمع هذا النموذج بين مدخل الريادة من حيث البحث عن فرص جديدة، الاستجابة في معالجة المشكلات الموجودة، وبهذا يعد الأنسب لصياغة واتخاذ قرار استراتيجي فعال.

المطلب الثاني: خصائص القرارات الإستراتيجية والعوامل المؤثرة فيها

يتميز هذا النوع من القرارات بخصائص تميزه عن الأنواع الأخرى، فهو قرار حالي بنظرة طويلة المدى، وكذلك ارتبط وبشكل كبير بالبيئة الخارجية التي يشوبها عدم اليقين والشكوك والغموض.

1. الاختلاف بين القرارات الإدارية والقرارات الإستراتيجية

هناك عديد الاختلافات بين القرارات الإستراتيجية والقرارات الإدارية نوردتها في الجدول أدناه.

الجدول رقم (2-2): مقارنة بين خصائص القرارات الإستراتيجية والقرارات الإدارية الأخرى

القرارات الإدارية	القرارات الإستراتيجية	الخصائص
روتينية/ مهيكلة	غير روتينية / غير مهيكلة	طبيعة القرار
قليلة	مرتفعة	التكلفة والموارد
قريبة إلى متوسطة المدى	بعيد المدى	أفق القرار
دقيقة لتكرارها	محدودة	دقة المعلومات
تحدها المشكلة	كبيرة	كمية المعلومات
اعتيادية	كبيرة	نسبة الإبداع والرشد
داخلي	داخلي وخارجي	مصدر المعلومات

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

نسبة التأكد	عدم التأكد	تأكد نسبي
بناء الخطوات	غير مبرمجة	مبرمجة
ندرة القرار	نادرة	اعتيادية
درجة السرية	عالية	منخفضة
الظروف البيئية	متغيرة	مستقرة إلى حد كبير
نطاق القرار	شاملة للمؤسسة	جزئي (مصالح وأقسام)
مجال الاهتمام	متنوع	محدود
درجة التعقيد والوضوح	كبيرة/ محدودة	محدودة/ كبيرة
من ناحية التنسيق	مترابطة	مجزئة
المشاركة	جماعية (ذات طبيعة جدلية حوارية)	فردية (لا تخضع للمناقشة والجدل)

المصدر: عبد القاسم عبير مخلد، الزعبي فراس علي خليفة، أثر الذكاء الاستراتيجي في جودة القرارات الإستراتيجية: دراسة ميدانية في الجامعات الأردنية الخاصة، رسالة ماجستير، كلية المال والأعمال، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2019، ص ص: 38-39.

2. خصائص القرارات الإستراتيجية

يتميز بعض الدارسين القرارات الإستراتيجية بخصائص منها:¹

- المركزية: يتم اتخاذ القرارات الإستراتيجية في أعلى المستويات الإدارية المتمثلة في مجلس الإدارة، أو المدير العام ومساعديه، وذلك لإلمام بإمكانات وموارد المؤسسة ومعرفتهم بالظروف المحيطة بها، فهي تملك تصورا كافيا وشاملا عن المؤسسة.

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، مصر، 2008، ص: 60.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

2-الاحتمية: تعدُّ القرارات الإستراتيجية قرارات حتميا يتوجب على المؤسسة أن تتخذها مسبقا، حتى تتمكن من أن تبني القرارات الإدارية الأخرى (التشغيلية والتكتيكية)، فمجرد اتخاذ القرارات الإستراتيجية تصبح كل القرارات الأخرى في خدمة هذه القرارات الإستراتيجية.

-قرارات قليلة نسبيًا من حيث عددها: القرارات الإستراتيجية تتسم بالشمولية وأيضا لا تركز على قرار واحد، ولهذا لا تعد قرارات تفصيلية، والقرارات الإستراتيجية نادرة غير متكررة، وغير عادية، وغير مسبوقه في كثير من الأحيان، مما يجعل عملية اتخاذها أصعب لعدم وجود إطار أو أسبقيات يمكن الاستعانة بها، أو إتباعها لصنع هذا النوع من القرارات.

-قرارات ذات أهمية خارجية: تعتمد القرارات الإستراتيجية بالدرجة الأولى على البيئة الخارجية للمؤسسة، التي تستمد منها مختلف الموارد، وفي نفس الوقت هي محددة لمدى استمرار المؤسسة واستقرارها من عدمها، إذ يؤدي هذا المحيط دورا في إبراز منتجاتها وأنشطتها ومخرجاتها، وهذا ما يجعل القرارات الإستراتيجية تربط بالبيئة الخارجية بشكل وثيق.

-قرارات في ظل معلومات غير مؤكدة: العديد من الخبرات تشترك في تحليل واستخدام تلك المعلومات ونوعية هذه المعلومات المستخدمة في هذه القرارات معلومات كيفية وليست كمية.

كما يمكن إبراز من وجه نظر أخرى خصائص القرارات الإستراتيجية:¹

-الاهتمام بالعملاء: تسعى القرارات الإستراتيجية إلى زيادة رضا العملاء، ومحاوله كسبه إلى المؤسسة، وذلك عن طريق زيادة المنافع التي تقدمها إليه وزيادة درجة إشباعه، وفي سبيل ذلك تتخذ القرارات في كل المجالات لتحقيق هذه الغاية، فالقرارات الإستراتيجية محورها العملاء ومعيار نجاحها هو إرضاءه.

-الاهتمام بالتغيرات البيئية: القرارات الإستراتيجية تهتم برصد والتنبؤ بالتغيرات في البيئة الداخلية والخارجية، وقياس حجم وقوة هذا التغيير، بحيث تصبح أكثر موائمة مع التغيرات الحالية والمتوقعة.

-التأثير الطويل الأجل: يقصد بها القرارات الإستراتيجية ذات التأثير الطويل الأجل ويصعب تغييرها، مثل الدخول في مشروعات مشتركة، أو إضافة منتج جديد، أو فتح خطوط توزيع جديدة، أو شراء

¹ مؤيد الساعدي، سلمان عبود زبار، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 3، 2013، ص: 13.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

مؤسسات المنافسين، بمعنى أن اتخاذها يدل على أن المؤسسة قررت العمل في إطارها لمدة قد تفوق خمس سنوات.

وعموماً فإنَّ عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة لا بد أن تأخذ بعض النقاط ضمن إهتماماتها أهمها:

- **إشراك الوظائف:** ويعني ضرورة اشتراك المسؤولين عن الوظائف التي سوف يكون لها علاقة بموضوع القرار الاستراتيجي والاستعانة بالخبرات الفنية الخارجية إذا اقتضى الأمر ذلك.

- **إشراك المعارف:** ويعني اشتراك أشخاص من ذوي معارف وخلفيات علمية مختلفة للتأكد من أن القرار قد تمت مناقشته وتقييمه من أكثر من وجهة نظر علمية.

- **التحول الجذري في ممارسات المؤسسة:** إنَّ الاستحواذ على مؤسسات الموردين في حدِّ ذاته قرار استراتيجي يختلف عن قرار تعديل نظام التوريد وطرائق الدفع للموردين.

- **الاعتماد على المزايا التنافسية:** يعتمد القرار الاستراتيجي على نقطة قوة أو ميزة تنافسية مثل الجودة، الإنتاج في الوقت المناسب، القدرة على تقديم التسهيلات، خفض التكلفة، وعموماً هناك عدة مزايا تنافسية يمكن للمؤسسة اختيار إحداها من خلال اتخاذ القرار الاستراتيجي لتلك الإستراتيجية.

3. العوامل المؤثرة على صنع واتخاذ القرارات الإستراتيجية

هناك عدة عوامل تحيط بالقرارات الإستراتيجية مؤثرة فيها منها العوامل خارجية، والعوامل داخلية:¹

- **العوامل الخارجية:** وهي عوامل البيئة الخارجية التي لا حصر لها، وتؤثر بشكل غير مباشر على القرارات الإستراتيجية، مثل النظام السياسي، والاقتصادي، والاجتماعي، حيث أن داخل هذه البيئة الخارجية بيئة خاصة وهي (المستهلكون، المنافسون، الموزعون....).

- **العوامل الداخلية:** تعدُّ هذه العوامل ذات تأثير مباشر على القرارات الإستراتيجية، والتي من بينها حجم المؤسسة، والقوانين والتعليمات، والموارد المالية، والمادية، والبشرية والمعلوماتية، إضافة إلى ذلك مدى وضوح

¹المهدي مفتاح السريتي وآخرون، أثر نموذج الأداء المتوازن في ترشيد القرارات الإستراتيجية بالمصارف التجارية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية بمدينة مصراتة)، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد4، العدد1، 2016، ص:13.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

أهداف المؤسسة، وطرق الاتصال الرسمي وغير الرسمي في المؤسسة، والعلاقات السائدة بين المستويات الإدارية المختلفة.

- **العوامل الذاتية لمتخذ القرار:** وهي من العوامل المهمة التي قد تؤثر على عملية اتخاذ القرار، ومنها تلك العوامل التي تحيط بمتخذ القرار نفسه كالخبرة، وقدرته على تحمّل مسؤولية نتائج اتخاذ القرار، إضافة إلى ذلك الأهداف التي يصبوا إليها متخذ القرار وأغراضه الشخصية وقدراته المعرفية في تحليل المعلومات المتوفرة لديه، بالإضافة إلى قدرته على التّوقع إذ تساعده هذه الصفة بشكل كبير على التطلّع للمستقبل.

- **تأثير حالات القرار:** وهي ظروف البيئة المحيطة بالقرار وقد قسمت البيئة المحيطة بالقرار إلى أربعة أنواع وهي:

- **البيئة البسيطة المستقرة (حالة عدم التأكد):** وهذه البيئة تمتاز بأنّ العوامل البيئية المؤثرة بسيطة وغير متغيرة، وهي قليلة.

- **البيئة البسيطة المتغيرة (هي بين المخاطرة وعدم التأكد):** وتتميز هذه البيئة بأن عدد العوامل البيئية قليلة وبسيطة، لكنها تتغير من فترة إلى أخرى في هذه الحالة القرار يتغير من حالة الوضوح إلى حالة عدم الوضوح (عدم التأكد).

- **البيئة المعقدة المستقرة: (حالة المخاطرة):** عوامل هذه البيئية كثيرة ولكنها بسيطة كونها تتّصف بالتغيرات الطويلة المدى فهي واضحة إلى حد ما.

- **البيئة المعقدة المتغيرة (حالة عدم التأكد):** في مثل هذه البيئة فإن العوامل كثيرة وصعبة وغير واضحة كما أنها تتغير من فترة إلى أخرى وفي مدة قصيرة، مما يجبر الإدارة العليا على وضع سيناريوهات متعددة. ويرى آخرون من وجهة نظرة أخرى أن هناك عوامل مؤثرة في القرارات الإستراتيجية منها:¹

- **التمسك بالاستراتيجيات السابقة والحالية:** أو ما يسمى بمواجه التغيير وهو تمسك العاملين بالاستراتيجيات السابقة أو الحالية، وهذا الاستمرار والاعتماد على الاستراتيجيات السابقة أو الحالية فقط، يقلل من فرص قيام المؤسسة بالتغيير المطلوب للتكيف مع البيئة المحيطة، وعلى الإدارة العليا العمل على تثقيف العاملين وإقناعهم بالاستراتيجيات الجديدة.

¹<http://parliament.iq/wpcontent/uploads.2020> أطلع عليه ماي

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-**اتجاه ذوي القوة والنفوذ:** تؤدّي الإدارة العليا دورا رئيسا في عملية الاختيار الاستراتيجي، من خلال ما تتمتع به من قوة و نفوذ وقدرة على إقناع الأفراد العاملين والمدراء في المستويات الإدارية الأخرى بأهمية الاختيار الاستراتيجي.

-**القدرة على المخاطرة:** تتسم المؤسسات التي تميل للمخاطرة المنخفضة باختيار استراتيجيات مستقرة أو إحدى استراتيجيات النمو المحدود والتي تتطلب إحداث تغيّرات بسيطة أو جزئية تناسب وهذه المخاطرة المنخفضة. أمّا المؤسسات التي تميل إلى العمل بدرجات عالية من المخاطرة أو المجازفة من أجل تحقيق أعلى المنافع المادية عادة ما تختار استراتيجيات النمو والتوسع والتي تتسم بالاستثمار لاستغلال الفرص لتحقيق أعلى ربحية.

-**التوقيت الملائم للإستراتيجية:** يمثّل عامل الزّمن عنصر مهم في اختيار الإستراتيجية، ولذلك وجب مراعاة الوقت المتاح للاختيار، فكلما كان الوقت المتاح طويلا كلما كان أمام الإدارة الفرصة الكافية للدراسة والتقييم والمفاضلة بين الخيارات المتاحة.

-**الموارد:** تعد موارد المؤسسة من العوامل المؤثرة في الاختيار الاستراتيجي، فمتى كانت الموارد متاحة كثيرة كلما كان الإقدام على اتخاذ القرارات الإستراتيجية، حيث تشمل الموارد (المادية والبشرية والمالية).

المطلب الثالث: فعالية ومراحل القرارات الإستراتيجية

يجمع علماء الإدارة والباحثين أن عملية صنع واتخاذ القرارات الإستراتيجية تخضع لمراحل منهجية لا بد من إتباعها قبل أن يتمّ اتخاذ القرار، وقد انقسم العلماء عند تحديد هذه المراحل في الحياة العملية والنظرية، فمنهم من يجعلها في ثلاث مراحل ومنهم من يجعلها في تسعة مراحل.

1.مراحل القرارات الإستراتيجية

تمرّ عملية صناعة القرارات الإستراتيجية بتسع مراحل وهي:

-**مرحلة تحليل بيئة المؤسسة:** لأجل الوصول إلى القرارات الإستراتيجية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وحلّ المشكلة أو المشكلات، تعد عملية التحليل الخارجي (الفرص والتهديدات) والتحليل الداخلي (

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

القوة والضعف) مرحلة أولوية في مراحل اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وهي ذات تأثيرات ضاغطة على متخذ القرار الذي بصدد اتخاذ القرار الاستراتيجي.¹

- الإدراك: حيث يتم فيها جمع المعلومات الإستراتيجية بغرض معرفة المشكلة عن طريق تشخيص المشكلة، وتحليلها، وتحديدتها.

- تشخيص المشكلة: هي عملية واعية وهادفة، تتلخص في تحديد حالة المشكلة، من خلال التمييز بين المشكلة وأعراضها وأسبابها وبين المشكلات الثانوية المرافقة لها.

- تحليل المشكلة: بعد تشخيص المشكلة يتم بتحليلها، أي تصنيفها وتجميع البيانات، والحقائق والمعلومات المتعلقة بها، التي تساعد على دراسة أسبابها وتحديد عواملها ومتغيراتها، ومن ثم صياغتها كمسألة تتطلب حلاً، بغرض صياغة الهدف الاستراتيجي (أو مجموعة الأهداف الإستراتيجية) المنتظرة من حل المشكلة.

- تحديد المشكلة: حالة واقعية تتطلب حلاً، وهي تتجلى في قصور النظام عن القيام بوظائفه وتحقيق أهدافه، بمعنى انحراف عن الهدف المحدد.² حيث أن التحديد الخاطئ للمشكلة أو الأهداف يؤدي إلى صناعة قرار خاطئ.

- مرحلة التصميم: تتطلب هذه المرحلة القيام بتحديد مجموعة من البدائل الإستراتيجية التي يمكن اعتمادها لحل المشكلة، أو الغاية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها وهي عملية بناء واختيار نموذج للقرار الاستراتيجي، بمعنى العمل على ابتكار وتحليل كافة وسائل التصرف الإستراتيجية الممكنة البديلة. حيث يحتاج صانع القرار في هذه المرحلة إلى الخبرة والمعلومات المكتملة عن موضوع القرار بالإضافة إلى المتخصصين.

- مرحلة اختيار البديل الاستراتيجي: يشير إلى قدرة المؤسسة على تحديد مزايا وعيوب وتكلفة إسهام كل بديل في تحديد هدف القرار الاستراتيجي المراد اتخاذه، ومدى قدرتها على تقويم تلك البدائل وفقاً لمجموعة من الأدوات التي تساعد في اعتماد البديل الاستراتيجي الأكثر ملاءمة.

وتتضمن عملية الاختيار الاستراتيجي المراحل الآتية:

¹فاطمة محمد أحمد الحاج، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في القرارات الإستراتيجية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر، 2017، ص:86.

²شمس الدين عبد الله شمس الدين، مرجع سبق ذكره، ص:11.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- تكوين البديل أو البدائل الإستراتيجية التي تساعد في سد الفجوة الإستراتيجية من خلال انتهاز الفرص أو الحدّ من التهديدات البيئية وتعزيز جوانب القوة ومعالجة نقاط الضعف إضافة إلى تحديد ملامح الميزة التنافسية؛

- تقوم البدائل الإستراتيجية من خلال قيام المؤسسة بتقويم كل بديل من البدائل الإستراتيجية لتحديد مدى انسجامه مع موقف المؤسسة الاستراتيجي، وتخضع عملية التقويم للبدائل الإستراتيجية لمعايير عدة هي:¹

- **التوافق:** لا بد أن يكون البديل الاستراتيجي متوافقا مع عناصر أو عوامل البيئة الخارجية وقوى التنافس، ومع عناصر البيئة الداخلية كأهداف المؤسسة وفلسفة الإدارة وهيكلها التنظيمي والأنشطة الرئيسية في المؤسسة.

- **المنفعة:** ينبغي أن يحقق البديل الاستراتيجي منفعة المؤسسة سواء أكانت مادية أم مالية أم بشرية.

- **القبول:** ينبغي أن يحظى البديل الاستراتيجي بقبول معظم الأطراف المتعاملة مع المؤسسة (المالكين، أصحاب الأسهم، الموردين، العملاء، الإدارة العليا، العاملين في المؤسسة).

- **الميزة التنافسية:** تسعى المؤسسات بكل إمكانياتها (المادية، المالية، البشرية) بأن يحقق البديل الاستراتيجي ميزة تنافسية للمؤسسة إزاء المؤسسات المنافسة الأخرى في السوق.

إنّ عملية اختيار البديل الاستراتيجي ليست بالأمر السهل، إذ هناك عدة معوقات قد تصعب من عملية الاختيار وتشكل عقبة أما الإدارة العليا لتأثيرها على البدائل المتاحة والتي من ضمنها نقص في اكتمال المعلومات عن البدائل المتاحة، أو تكون تلك المعلومات قيد الدراسة والتحليل، وظروف أخرى لا بد من صانع القرار أن ينتبه إليها والمتمثلة في الوقت والتكلفة التي تحتم العمل في حدودها وعدم تجاوزها. غير أنه إذا توفر لدى صانع القرار الاستراتيجي قدرة إدراكية مع بصيرة قادرة على الفرز والتحليل، قد يمكنهم ذلك من التوصل إلى الحكم الموضوعي الواقعي وبالتالي الانتقاء الصحيح من بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الاستراتيجي المناسب.

¹ زكريا مطلق الدوري، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص: 211-212.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-مرحلة التنفيذ الفعلي: إن القرار الاستراتيجي يختلف عن القرارات الأخرى التي تتخذها المؤسسة (التشغيلية، والتكتيكية)، فهو لا بد له من تخطيط استراتيجي لمتابعة عملية التنفيذ، في ظل عدم القدرة على التنبؤ بشكل واضح برود أفعال المؤسسات الأخرى، أو احتمال الفشل بسبب حالة غير طبيعية، أو التغير السريع لمواقف المؤسسات الأخرى، وبناء على هذا تضع الإدارة العليا خطة لتنفيذ القرار الاستراتيجي الذي وقع عليه الاختيار، وتشمل على: ¹

-الوقت الذي يستغرقه لتنفيذ الحل؛

-مراحل التنفيذ؛

-الأشخاص المسئولون عن التنفيذ والعلاقة بينهم ومسؤولياتهم؛

-الطريقة التي يتم بها التنفيذ؛

-الوسائل المساعدة لمراقبة التنفيذ؛

-المعايير المستخدمة لقياس نتيجة التنفيذ والحلول المناسبة لعلاجها؛

-البديل الواجب استخدامه في الظرف الطارئ.

-مرحلة المتابعة وقياس مدى تحقيق النتائج: بعد وضع الخطة الإستراتيجية لتنفيذ القرار الاستراتيجي الذي وقع عليه الاختيار، تستخدم الإدارة العليا كل إمكانياتها لقياس مدى التقدم في تنفيذ القرار فمثلا على صعيد الوقت، يشترط مدى الالتزام بالجدول الزمني المعد للتنفيذ، ويتم ذلك عن طريق عملية القياس وهي مقارنة النتائج بالجدول الزمني أو الخطة الموضوعة للتنفيذ القرار. ²

بينما يعتقد آخرون أن صناعة القرار الاستراتيجي بصفة عامة هي ثلاث مراحل: ³

- التحليل الاستراتيجي: يركز على فهم الموقف الاستراتيجي للمؤسسة، والذي يتطلب الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما هي التغيرات التي تحدث في البيئة؟

¹ سلمان زيدان، مرجع سبق ذكره، ص ص: 258-259.

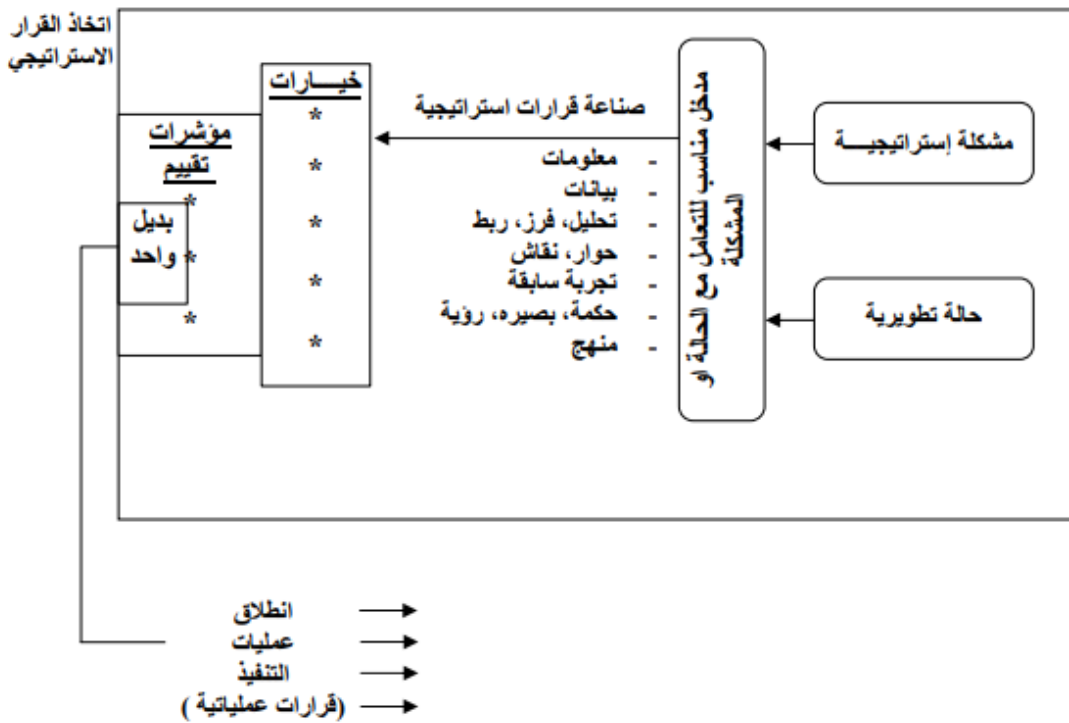
² ميرنا أبو نجم، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

³ حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص: 164.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- كيف تؤثر هذه التغيرات على المؤسسة وعلى أنشطتها؟
- ما هي الموارد اللازمة للمؤسسة حتى يمكنها التعامل مع هذه التغيرات؟
- الاختيار الاستراتيجي: ويتضمن ثلاثة نقاط عناصر أساسية:
 - تكوين اختيارات الإستراتيجية؛
 - تقييم الاختيارات الإستراتيجية والتي قد تقوم على أساس نقاط القوة النسبية في المؤسسة أو على أساس التغلب على نقاط الضعف؛
 - اختيار الإستراتيجية المفضلة، والتي سوف تمكن المؤسسة من انتهاز الفرص داخل بيئتها، أو مقاومة التهديدات من المنافسين.
- الانجاز الاستراتيجي: ويتعلق بترجمة القرار إلى تصرف معين، والذي يفترض فيه مسبقاً أن القرار نفسه تم اتخاذه بفكر يساعد على تسهيله وقبوله.

الشكل رقم (2-2): صناعة القرارات الإستراتيجية من منطلق القرارات العمليّة



المصدر: طاهر محسن منصور الغالي، مداخل صناعة القرار الاستراتيجي وعلاقتها بالأداء دراسة تطبيقية في منظمات عراقية مجلة العلوم الاقتصادية المجلد 08، العدد 29، 2012، ص82.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

2.فاعلية القرارات الإستراتيجية

هناك عديد المؤشرات التي يعتمد عليها في قياس مدى فعالية القرارات الإستراتيجية منها

- **الرشد والشمول:** يتميز القرار الاستراتيجي الفاعل بالرشد والشمولية الذي يتطلب توفر المعلومات المناسبة في الوقت المحدد لها وخاصة أن المعلومات المطلوبة لهذا النوع من القرارات تحتاج الوضوح التام والموثوقية، وحتى يكتمل الرشد والشمول وجب أن يصبح ذلك القرار الاستراتيجي هو الذي يحدد الإطار العام للمؤسسة ، كما أن الرشد والشمول يتطلب الاستعانة بالمختصين في صياغة القرارات الإستراتيجية مما يؤدي إلى وجود نوع من الوضوح حول أهدافها.¹

-**ملاءمة القرار:** إن القرار الاستراتيجي الفاعل هو ذلك القرار الذي يصنع بالشكل الذي يتوافق مع الظروف وإمكانية المؤسسة الداخلية والخارجية، فكلما كان حجم المعلومات ونوعيتها عن تلك الظروف متاحة ومتيسرة لصانع القرار كلما ساعد ذلك في الوصول إلى القرار الفاعل، وأن مواءمة القرار تتحقق من خلال امتلاك الإدارة العليا للمعلومات والمعرفة الشاملة والتفصيلية عن كل ما يدور في البيئة الداخلية والخارجية لها، فضلا عن حسن استغلال هذه المعلومات.²

-**جودة القرار:** إن الهدف الرئيسي من القرار الاستراتيجي هو صناعة قرارات ذات جودة عالية يترتب عليها تحقيق الهدف أو الأهداف الاستراتيجية المرجوة من اتخاذها، ويقاس هذا البعد من خلال ارتفاع مستوى رضا العاملين في المؤسسة حول القرارات المتخذة، إضافة إلى ذلك مدى توفير وتعدد البدائل الاستراتيجية المتاحة مع إمكانية ابتكار بدائل جديدة وقياس مدى تطبيقها وتقويمها واختيار الوقت المناسب لتنفيذها، وبصفة عامة أن جودة القرارات الإستراتيجية التي يتم اتخاذها تقاس بمدى رفع الأداء الاستراتيجي للمؤسسة.³

¹ صالح زيادة الشريدة، أثر ذكاء الأعمال على اتخاذ القرارات الإستراتيجية في دائرة الجمارك الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم إدارة الأعمال، جامعة الإسراء، الأردن، 2018-2019، ص:27.

² حسام كامل سليم أبو عجوة، دور نظام بحوث التسويق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية (دراسة ميدانية على شركات التأمين في فلسطين)، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد7، ملحق العدد3، 2016، ص:558.

³ هند كرامة الله مخدوم، مهارات وآليات صناعة القرارات الإستراتيجية دراسة وصفية تحليلية بالتطبيق على الجامعات السعودية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة مصر، جامعة كفر الشيخ، العدد9، 2020، ص:112.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-**قبول القرار:** تعد مسألة قبول القرار من قبل العاملين في المؤسسة أمرا في غاية الأهمية من أجل إنجاح عملية التنفيذ، والسبيل الوحيد لتحقيق هذا القبول يتأتى من خلال إشراك هؤلاء العاملين في عملية صنع القرار.¹

-**الخبرة والمعرفة:** تعدُّ الخبرة والمعرفة من أهم المهارات اللازمة لصناعة القرارات الإستراتيجية، وخاصة في ظل تكنولوجيا المعلومات التي حولت المؤسسة من النظم المعلومات التقليدية إلى نظم المعلومات الإستراتيجية التي توفرُ كمًّا كبيرا من البيانات التي ينبغي معالجتها وتحويلها إلى معلومات للتنبؤ بحلِّ المشكلات، والفرص والتهديدات التي قد تواجه المؤسسة، وتساعد على تحديد رؤيتها والرسالة وتحقيق الأهداف ورسم سياسات الإستراتيجية لأعمالها، الذي يسمح لها بتعزيز قدرتها التنافسية.²

ويمكن الإشارة إلى أهمية نظم المعلومات الاستراتيجية التي تساند الإدارة الحديثة بشكل كبير في اتخاذ قراراتها الاستراتيجية، حيث تحتل مكانة هامة في سلسلة تطور نظم المعلومات.

المبحث الثالث: الأساس النظري لنظم المعلومات الإستراتيجية

حظيت نظم المعلومات الإستراتيجية أو ما يطلق عليه أحيانا نظم المعلومات التنفيذية (EIS) باهتمام واسع من المختصين في هذا الحقل، حيث جاء كنتيجة للتطورات التي حصلت في مختلف نظم المعلومات التي سبقته والتي ينظر إليها أنها كانت متناسقة مع بيئتها، ولكن بعد ظهور الثورات الصناعية المتعاقبة (الثالثة، الرابعة) ظهر هذا النوع من نظم المعلومات لدعم الإدارة العليا بمختلف المعلومات لبناء استراتيجياتها البعيدة المدى، هذا النوع من النظم يتطلب بعض المتطلبات التنظيمية والتكنولوجية التي تمكنه من تحقيق أهدافه الإستراتيجية، وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة البعيدة المدى.

¹عبد العاطي حلقان أحمد عبد العزيز، الإدارة بالتجوال وعلاقتها بفاعلية القرارات الإستراتيجية بجامعة حفر الباطن، دراسة ميدانية، المجلة التربوية، جامعة سوهاج، العدد72، 2020، ص:209.

²هند كرامة الله محذوم، مرجع سبق ذكره، ص:112.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

المطلب الأول: مدخل إلى نظم المعلومات وأنواعها

إنَّ التطورات التي حصلت في نظم المعلومات كانت انعكاساً للتطورات الحاصلة في حقل تكنولوجيا المعلومات والثورات الصناعية المتعاقبة، حيث ظهرت عدة أنواع من نظم المعلومات الإدارية تواكب التطورات التي حصلت في الإدارة، وفي هذا المجال أشارت الأبحاث أنهذه النظم بدايتها كانت في مرحلة الستينيات.

1. لمحة تاريخية عن تطور نظم المعلومات وأنواعها

يعرف النظام بشكل عام بأنه مجموعة من العناصر يرتبط بعضها بعضاً بشكل علاقات منظمة أو مجموعة من العناصر المترابطة (أو الأجزاء المتفاعلة) تسعى على تنفيذ مجموعة من الأهداف المرسومة أو الغايات المدروسة. ويسمى النظام الذي يعالج البيانات ويحولها إلى معلومات بنظام المعلومات و هو مجموعة من العناصر البشرية والآلية اللازمة لجمع وتشغيل البيانات لغرض تحويلها إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات.¹

1.1. تطور نظم المعلومات

بدأت نظم المعلومات مع بداية الستينيات من القرن الماضي بنظام المعلومات الإدارية، والذي يوفر تقارير ذات طبيعة محدودة مسبقاً لدعم اتخاذ القرارات، إلا أن انتشارها كان محدود ولم تصل إلى تحقيق المطلوب منها بدقة إلى غاية فترة السبعينيات، أين انتشر استخدام البرمجيات وظهور المتخصصين في هذا المجال والتوجه نحو مجتمع المعلومات،² والذي انعكس إيجاباً على ظهور ما يسمى بنظم دعم القرارات التي تمثل دورها في تزويد المديرين بدعم آني لعمليات اتخاذ القرار بمعنى ما يتعلق بالعوامل الداخلية. ومع بداية الثمانينيات وتلاحق التطورات في تطبيقات حزم البرمجيات ظهرت حوسبة المستخدم النهائي، والتي مكنت من استخدام موارد تطبيقات الحاسب الآلي، لتأتي بعدها نظم معلومات المديرين التنفيذيين التي تعمل على توفير طريقة سهلة للتنفيذيين للحصول على المعلومات الدقيقة.

¹السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم اتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الرابعة، 2015، ص:178.

²عبد الناصر علك حافظ، حسين وليد حسين عباس، نظم المعلومات الإدارية بالتركيز على وظائف المنظمة، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص:21.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

كما تواصلت تطورات نظم المعلومات في الذكاء الاصطناعي في مجالات الأعمال، وبالشكل الذي مكن النظم الخبيرة من تأدية أدوارا هامة في نظم المعلومات من خلال ما تقدمه للمديرين من المشورة والخبرات في جوانب محددة، وتعمل على مساندة متخذ القرار في التعامل مع القرارات غير الروتينية والتي لا يمكن التنبؤ بخطواتها، فهي نظم غير روتينية تعتمد على نتائج الذكاء الاصطناعي.¹

لتأتي مرحلة ظهور دور جديد لنظم المعلومات وهو الدور المتعلق باستخدام نظم المعلومات الإستراتيجية، الذي يوفر المعلومات الإستراتيجية المهمة للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها الإستراتيجية من أجل تطوير القدرة التنافسية، وخفض التكاليف، وتحقيق الأرباح، وحل المشكلات.

وقد حتم القرن الحادي والعشرين الذي يطلق عليه (عصر المعلومات) على المؤسسات استخدام نظام معلومات إستراتيجية، لمواجهة بيئة مليئة بالتعقيد والحركة والفجائية وخاصة ما يترتب بالجوانب الآتية:
- التغيير المستمر والمتسارع في البيئة المحيطة بعمل المؤسسة بصورة عامة، وفي القطاع الذي تنتمي إليه بصفة خاصة؛

- التغيير الحاصل في أذواق العملاء وحاجة الإدارة لمعرفتها وكسب عملاء جدد؛

- التقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة؛

- تزايد حدة المنافسة وتنوعها، وانفتاح الأسواق محليا ودوليا.

2.1. أنواع نظم المعلومات

إن نظم المعلومات هي التي تجهز البيانات والمعلومات لخدمة الأفراد الذين يعملون في الوظائف والمستويات الثلاث المتعارف عليها (التنفيذية، الوسطى، العليا)، وهذه المستويات كل منها يحتاج إلى معلومات تختلف من حيث الكمية والوقت والتكلفة، فالإدارة العليا مثلا تحتاج إلى تقارير تتضمن معلومات شاملة عن المؤسسة وبيئاتها وفي وقتها وبسرعة حتى لو كانت مكلفة لاتخاذ قرارات تؤثر على كل أقسام المؤسسة، التي قد يصل تأثيرها إلى محيطها الخارجي (القرار الاستراتيجي) على عكس المستويات الأخرى

¹علي سويلم الجازي، نظم المعلومات الإستراتيجية ودورها في تحسين جودة الخدمات الحكومية، دار الخليج للنشر والتوزيع، الطبعة

الأولى، الأردن، 2021، ص: 21. من موقع قوقلوبوكاطلع عليه 05-03-

<https://books.google.dz/books?id2021>

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

تحتاج إلى معلومات متعلقة بما تؤديه بأداء العاملين اليومي في نطاق القسم أو المصلحة أو الورشة وهي تختلف من قسم إلى آخر، وعادة ما تكون تلك المعلومات نازلة.

- **نظم المستوى التشغيلي:** هي نظم تهدف إلى مراقبة عناصر النشاط أو أداء الأعمال في المؤسسة، كما أنها تراقب عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات وذلك بالنسبة لأي نشاط من الأنشطة الإدارية، حيث تعمل هذه النظم على دعم موظفي الإدارة التشغيلية عند اتخاذهم القرارات وحل المشكلات الروتينية¹، وتندرج ضمن هذا النظام نظم فرعية:

- **نظم آلية المكاتب:** ارتبطت أنشطة المكتب بالنظم الإلكترونية الرسمية وغير الرسمية التي تهتم باتصالات المعلومات من وإلى الأفراد داخل وخارج المؤسسة، حيث تمكن من الحكم على مقدرة الأفراد على أداء الأعمال بأساليب جديدة، ثم إنَّ الهدف الأساس لهذه النظم هو خفض التكاليف، وتقليل الوقت والسرعة في الإنجاز مع أداء أفضل وحفظ البيانات اليومية والروتينية. (البريد الإلكتروني، العمل والاجتماعات عن بعد).²

- **نظم معالجة البيانات (نظم المعلومات المحاسبية):** يهتم نظام معالجة البيانات بجمع وتخزين ومعالجة البيانات من المصادر الخارجية (البيع، الشراء) فضلاً عن البيانات الداخلية للمؤسسة، وتقديمها لأصحاب القرار، وهو أيضاً يُستخدم من قبل أنواع أخرى من النظم.

هذا النظام يجعل المؤسسة دائماً على دراية بالتغيرات الحاصلة في بيئتها، وتعره قد يؤدي إلى فشل الحصول على المدخلات من البيئة أو تصدير المخرجات إلى البيئة.³ هذا النظام يعني أكثر بالعمليات المحاسبية، فالمحاسبة لها الصفات القانونية (الضرائب).

¹أمل مصطفى عصفور، نظم المعلومات الإدارية، منشورات جامعة قناة السويس، (بدون سنة النشر)، ص:34.

²ليث سعد الله حسين، تحليل وتصميم نظم المعلومات مداخل ومنهجيات أدوات وتقنيات، شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن، 2021، ص:22.

³أحمد فوزية ملوخية، مرجع سبق ذكره، ص:12.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-نظم المعلومات الإدارية: هي نظم تخدم المستوى الإداري المتوسط في المؤسسة لإمداد المديرين بالتقارير العامة عن سير العمل والأداء داخل المؤسسات، إذ تساعد المديرين في عملية التخطيط والرقابة وصنع القرارات لتحقيق أفضل عائد ممكن للمؤسسة.¹ ويقسمها الباحثين إلى نظامين:

-نظم دعم القرار: نوع من نظم المعلومات التي تعتمد على الأساليب التقنية لتقديم تقارير في شكل (جداول، رسوم بيانية) للإدارة، من أجل المساهمة في حل المشكلات المبرجة وغير المبرجة وتحسين جودة القرارات الإستراتيجية والتكتيكية في المؤسسة. تجدر الإشارة أن هذه النظم لا تصنع القرارات بل تهدف إلى تقديم بدائل لصانع القرار تساعده في اختيار أفضل بديل ممكن، حيث ينظر إليها أنها المزيج الفعال من الذكاء الإنساني وتكنولوجيا المعلومات التي تتفاعل بقوة فيما بينها من اجل حل المشكلات المعقدة، كما أنها تأخذ الظروف البيئية المختلفة بعين الاعتبار.²

-نظم المعلومات الإدارية: هي نظم تخدم المستوى الإداري المتوسط في المؤسسة لإمداد المديرين بالتقارير العامة عن سير العمل والأداء داخل المؤسسات، وهي تساعد المديرين في عملية التخطيط والرقابة وصنع القرارات لتحقيق أفضل عائد ممكن للمؤسسة.³

-نظم معلومات المعرفة: هي نظم تعمل على دمج وإضافة أي معرف جديدة في المؤسسة، فهي موجه للموظفين الذين يتعاملون مع البيانات، حيث يكون عملهم مرتبط بخلق المعلومات والمعرفة سواء عن طريق استقدامها من مصادرها المختلفة أو تصميم التكنولوجيا الخاصة بالمؤسسة.⁴

- نظم المعلومات الإستراتيجية: وهي النظم التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة عن طريق صياغة إستراتيجية بعيدة المدى تكون باتخاذ قرار استراتيجي، حيث تقوم بتقديم معلومات إستراتيجية حول العمليات الإدارية الإستراتيجية والمنتجات والخدمات الإستراتيجية والقدرات اللازمة لتنفيذ الإستراتيجية

¹محمد الفاتح محمود بشير المغربي، نظم المعلومات الإدارية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص:77.

²ضبيان شمام حسن الزبيدي، نظم المعلومات وأثرها في التخطيط الاستراتيجي-دراسة سياسية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016-2017، ص:23.

³محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص:77.

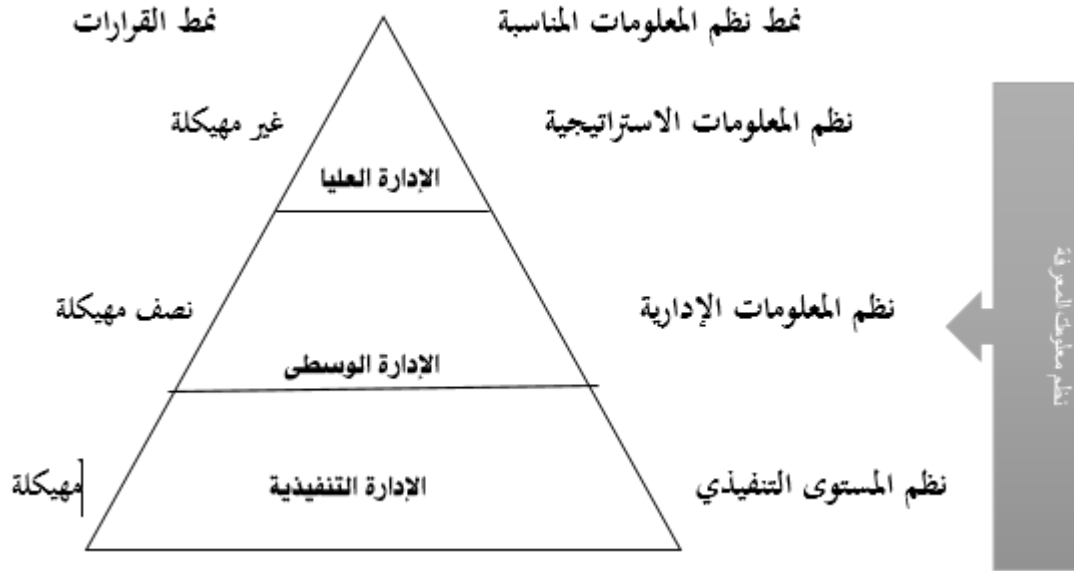
⁴أمل مصطفى عصفور، مرجع سبق ذكره، ص:36.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

التنافسيّة للحصول على وضع الميزة التنافسية، مثل استخدام نظام التجارة الالكترونية أو رقمنة خطوط الإنتاج.¹

وبغرض فهم أنماط القرارات ونظم المعلومات المناسبة لها نستعرض الشكل الآتي:

الشكل رقم (2-3): نمط القرارات ونظم المعلومات المناسبة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على المفاهيم السابقة

2. مفهوم نظم المعلومات الإستراتيجية وخصائصه

يعد مفهوم نظام المعلومات الإستراتيجية من المصطلحات المستحدثة نسبياً، والتي وردت في الأبحاث الإدارية الحديثة وحصل الاختلاف في مفاهيمها، ولعل حداثة المصطلح هو ما جعل هذا الاختلاف، إذ يرى بعضهم أنه نظام من النظم المعلومات الإدارية التقليدية تطور في ظل تكنولوجيا المعلومات والثورات الصناعية المتعاقبة الثالثة والرابعة، ومنهم من يربطه بظهور الإدارة الإستراتيجية التي غيرت كل المفاهيم التقليدية، ومع ذلك متفقون على أهميته في دعم الإدارة العليا بمعلومات إستراتيجية لتذليل مخاطر عملية اتخاذ القرارات في بيئة سريعة التحول.

¹ سليم حسنية، نظم إدارة المعلومات، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2018، ص:41.

1.2. تعريف نظم المعلومات الإستراتيجية

تعددت تعريف نظم المعلومات الإستراتيجية من قبل الباحثين، حيث لم تتفق الأبحاث العلمية على تعريف محدد ومن بين هذه التعاريف الأكثر شيوعاً:

التعريف الأول: نظم معلومات إستراتيجية هي تلك النظم التي تزود الإدارة العليا بمعلومات الملاءمة والمناسبة، والتي تكون مهمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، من خلال قواعد البيانات الداخلية والخارجية التي تمتلكها.¹

التعريف الثاني : هي نظم مصمّم لدعم المؤسسة بالمعلومات المتعلقة بطبيعة المنتجات، والخدمات وكل القدرات التي تعطي للمؤسسة الميزة الإستراتيجية على منافسيها في سوق الأعمال، وتشجع على ابتكار الأعمال وتحسين عملياتها والمساهمة في بناء موارد معلوماتية إستراتيجية للمؤسسة.²

التعريف الثالث: تعد من النظم الحديثة التي لها الميزة على تحليل متغيرات بيئة المؤسسة الداخلية، وتحليل متغيرات البيئة الخارجية لها، وذلك باستخدام تقنية المعلومات والرقمنة، بغرض تطوير المنتجات وتقديم الخدمات في صورة رقمية، كما أنها تمنح للمؤسسة أولوية تنافسية في الأسواق المحلية والأسواق العالمية.³

التعريف الرابع: هي تلك النظم المعلومات الإستراتيجية الذي يعطي للمؤسسة كفاءة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية وتعزيز الميزة التنافسية أو التغيير الجذري في كيفية إدارة الأعمال، يعني ذلك أنه يمنح للمؤسسة عدة بدائل إستراتيجية.⁴

¹ محمد الصيرفي، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص: 281.

² هشام عثمان المبيضين، نظم المعلومات الإستراتيجية وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية في شركة البوتاس العربية في المملكة الأردنية الهاشمية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015، ص: 483.

³ وليد مجلي العواودة، أثر نظم المعلومات الإستراتيجية في الميزة التنافسية لفروع البنوك الأردنية العاملة في مدينة إربد - الأردن، المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلد 39، العدد 1، 2019، ص: 123.

⁴ Nisreen F. Alshubaily, Abdullah A. Altameem, The Role of Strategic Information Systems (SIS) in Supporting and Achieving the Competitive Advantages (CA): An Empirical Study on Saudi Banking Sector, (IJACSA) International Journal of Advanced Computer Science and Applications, Vol 8, No 7, 2017, p 128.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

التعريف الخامس: هي نظم معلومات استراتيجية تعمل على تحفيز الابتكار الإداري، وتحسين كفاءة العمليات، وتوفير المعلومات الإستراتيجية، مما يمنح للمؤسسة تقدماً استراتيجياً على المنافسين في السوق.¹ والقول أن نظم المعلومات الاستراتيجية يساهم في توفير المعلومات الإستراتيجية من خلال قاعدة البيانات التي يمتلكها وما تحتويه من بيانات داخلية وخارجية، التي لها علاقة بأنشطة المؤسسة، مما يساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية فضلاً عن القرارات الأخرى.

2.2. خصائص نظم المعلومات الإستراتيجية

تتميز نظم المعلومات الإستراتيجية بمجموعة من الخصائص أهمها:²

- تتميز بامتلاكها تأثيراً استراتيجياً وذلك بتوفير درجة معقولة من الكفاءة والفاعلية في عمل نظم المعلومات، وأن إضافة الإستراتيجية إلى النظام لا يعني تدعم فقط القرارات الإستراتيجية وتوفر المعلومات الإستراتيجية فقط وإنما تزود الإدارة بمختلف مستوياتها بالمعلومات من أجل اتخاذ القرارات الأخرى، وكذلك تدعم عمليات الأعمال والأفراد؛

- تمنح للمؤسسة استجابة سريعة للطلبات من المنافسين وتكلفة أقل، وذلك لاحتوائها على معلومات وافية عن البيئة الداخلية والخارجية؛

- قدرتها على إنتاج وتوليد معلومات فريدة من عوامل النجاح الحرجة ومؤشرات الأداء الأساسية للمؤسسة مما يساعد على تقديم منتجات فريدة وبالتالي تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛

- استخدامها لنماذج ورسوم بيانية ملخصة ومفضلة جداً في تحليل البيانات تعجز عن توفيرها الأنظمة الأخرى، مما يساعد المؤسسة على فهم سبب وجود الفرصة أو التهديد وبالتالي تطوير الاستراتيجيات الملائمة لمواجهة ذلك؛

- تعطي القابلية على التنظيم، والحزن، والوصول، والاشتراك بالمصادر والمعرفة التنظيمية والتي تكون فريدة للمؤسسة، إضافة إلى إعطائها ميزة التحالف مع المؤسسات الأخرى؛

¹ عماد الصباغ، نظام المعلومات الاستراتيجي، مجلة جامعة الملك سعود (العلوم الإدارية)، المجلد 10، العدد 2، 1999، ص: 208.

² رؤوف زرفة، عادل بوجمان، مرجع سبق ذكره، ص: 12-13.

الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-تولد طرقا جديدة ومبتكرة لميزة أداء الأعمال منتقدا بذلك الطرق الكلاسيكية المعهودة، إذ أن لميزة تعاون الأفراد فيما بينهم في استحداث أنماط فريدة كل ذلك يؤثر إيجابا على أداء المؤسسة؛

-تحدّد نظم المعلومات الإستراتيجية الشخص المسئول عن المعلومات في المؤسسة، كما تستطيع تحديد أي من الأفراد في المؤسسة باستطاعته أن يزود المؤسسة بمعلومات أكثر من الآخرين.

3. دور نظم المعلومات الإستراتيجية

لقد أثبتت الدراسات النظرية التي تناولت هذا النوع من النظم أن له دور كبير من خلال مخرجاته المتمثلة في المعلومات الإستراتيجية الدقيقة إلى حد ما وخاصة فيما تعلق بالوقت، فهي تعين لمعرفة تحركات المنافسين الحاليين والجدد في السوق ورصدها، ومتابعة التطورات والتغيرات المستمرة الحاصلة في أذواق العملاء واحتياجاتهم، وكذلك القيم الثقافية والاجتماعية في محيط المؤسسة.¹ ويمكن إظهار أهم أدوار نظم المعلومات الإستراتيجية والتي تساعد المؤسسة في بناء إستراتيجية لأعمالها:²

-**تحسين الكفاءة التشغيلية:** وهي تأدية العمليات داخل المؤسسة بأقل التكاليف، وبأقصى جودة، ويمكن النظر إلى الكفاءة في اتجاهين:

- الكفاءة الداخلية التي تتجلى داخل المؤسسة من خلال عملياتها وأنشطتها المختلفة؛

- الكفاءة ما بين المؤسسة والموردين والعملاء، حيث ترتبط عملياتهم معا ضمن شبكة من نظم المعلومات، فيزداد تأكيد المعلومات ودقتها بينهم، وتقلص الوقت، وتقليل التكلفة، وبالتالي تتحقق الكفاءة وتعم منافعها كافة الأطراف.

-**المساهمة على تشجيع وتحقيق الابتكار في العمل:** وذلك من خلال مساهمته في تقديم خدمات أو منتجات جديدة، وتطوير مواصفاتها وخصائصها، وبالتالي يمكن أن يؤدي ذلك إلى خلق فرص أعمال

¹ عودة أحمد بني أحمد، العلاقة بين نظام المعلومات الإستراتيجية والميزة التنافسية-دراسة حالة(شركة مناجم الفوسفات الأردنية العاملة في السوق الدولي)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سوريا، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد33، العدد4، 2011، ص ص: 28-29.

² خالد محمد عبد العزيز أبو الغنم، أثر نظم المعلومات الإستراتيجية في فاعلية المديرين في شركات الاتصالات الأردنية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القصيم، 2013، ص:214.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

جديدة أو تمكين المؤسسة من التوسع في الأسواق الجديدة أو في قطاعات جديدة من الأسواق القائمة فعلا.

- **بناء موارد معلومات إستراتيجية:** يتحقق عندما تتبنى المؤسسة الاستثمار في هذا النوع من النظم، حيث يفيد المؤسسة في بناء موارد معلوماتية تمكنها من أخذ فرص التقدم الاستراتيجي، وتطوير خدمات جديدة، كونها تتمكن من توفير معلومات الإسناد للاستراتيجيات التنافسية من عملائها والمجهزين ومنافسي المؤسسة، وغير ذلك من البيانات الاقتصادية والسكانية والتي ينظر إليها في حاضرنا كمورد استراتيجي، أي أنه يستخدم لإسناد التخطيط الاستراتيجي والتسويق الاستراتيجي، وغير ذلك من الأعمال الإستراتيجية.

إضافة إلى أدوار أخرى أهمها:¹

- المشاركة في صياغة الرؤيا الإستراتيجية للمؤسسة من خلال إضفاء خصائص البساطة والوضوح والعمق والشمول على هذه الخصائص؛

- دعم عملية صياغة رسالة المؤسسة، وذلك عن طريق تحديد أنواع أنشطة الأعمال الجوهرية، وتقديم معلومات عن الأسواق المستهدفة وتحليل عناصر الميزة التنافسية الإستراتيجية؛

- صياغة الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة من خلال مقارنة عناصر القوة والضعف داخل المؤسسة بالفرص والتحديات الحالية والمتوقعة في البيئة الخارجية؛

- المشاركة في تقديم المعلومات ذات الجودة الشاملة للمفاضلة بين البدائل الإستراتيجية الممكنة واختيار إستراتيجية الأعمال الشاملة الملائمة للمؤسسة؛

- دعم تحقيق الميزة التنافسية الإستراتيجية المؤكدة، وذلك من خلال ما توفّره من معلومات إستراتيجية عن قوة المنافسة.

وتضيف دراسات أخرى:²

¹ محمد الصبري، مرجع سبق ذكره، ص: 269.

² سعد فاضل عباس الحمود، محمود محمد أمين عثمان الباشقال، دور فاعلية نظام المعلومات الإستراتيجية في مراحل صنع القرار الريادي - دراسة تطبيقية لآراء القيادات (المديرين) في عينة من شركات القطاع الإنشائي في محافظة دهوك، مجلة جامعة دهوك، العلوم الإنسانية والاجتماعية، عدد ملحق، المجلد 16، العدد 1، 2013، ص: 4.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-تقدم نظم المعلومات الإستراتيجية قدرات كبيرة وسريعة للدخول في الوقت الحقيقي إلى المعلومات التي تحتاجها الإدارة العليا أثناء صياغة وتطبيق وتقييم إستراتيجية الأعمال الشاملة لأغراض التحليل الاستراتيجي لوضع المؤسسة الحالي، وقدرتها التنافسية في السوق بالمستقبل؛

-تقديم تقارير موجزة عميقة وشاملة عن أنشطة المؤسسة تضم معلومات من داخلها القوة والضعف وعن الفرص والتهديدات وأوضاع المنافسة في البيئة الخارجية بفضل قدرة تلك النظم على توظيف رزمة من أدوات التحليل والنمذجة أو برامج الجداول الالكترونية؛

-تسمح للمدراء بإنتاج المعلومات ورؤيتها من عدة زوايا مختلفة فضلا عن أنها تقوم بتجهيزهم بتسهيلات مرنة تساعد على إنشاء أكثر من منظور، وتشكيل أكثر من نظرة مطلقة على المعلومات بسهولة وبصورة تساعد على تحقيق فهم أفضل للمشكلة، أو التهديد أو الفرص المتاحة والمتوقعة.

المطلب الثاني: مكونات نظم المعلومات الإستراتيجية وتكاملها مع الأنظمة الأخرى

تعد مكونات نظم المعلومات الإستراتيجية نفسها مكونات نظام المعلومات التقليدي، غير أنه يتميز بالبيانات التي يتم توفيرها من المصادر الخارجية فضلا عن المصادر الداخلية، والتي تفرز مخرجات في شكل معلومات إستراتيجية موجهة للإدارة العليا لمساعدتها على تحديد رؤيتها المستقبلية.

1. مكونات نظم المعلومات الإستراتيجية

يتكون نظم المعلومات الإستراتيجية من عدة نظم مركبة منها:

-**المدخلات:** تتمثل مدخلاته في الموارد التي بها تتحقق أهدافه، وهي جمع البيانات عن البيئة الداخلية المتمثلة في الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة كأنشطة الإنتاج، والتسويق، وأنشطة التمويل، أما البيانات المتعلقة بالبيئة الخارجية والتي تعد ذات أهمية إستراتيجية للمؤسسة، يتم تجميعها من مصادر مختلفة سواء رسمية أو غير رسمية، والتي من بينها بيانات عن المنافسين، والموردين، والعملاء.

-**العمليات:** ويقصد بها كافة الأنشطة التي تتم على مدخلات النظام، بهدف تحويل تلك المدخلات إلى مخرجات، وعادة ما تعتمد المهام المتعلقة بإدارة البيانات داخل المؤسسة على الأنشطة الآتية:

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- معالجة البيانات: حيث يتم تحويل البيانات، من هيئتها الأولية إلى معلومات إستراتيجية ذات معنى وقيمة، وهذه العملية يتم تقسيمها إلى تصنيف البيانات، تركيبها، تلخيصها، معالجتها واختيارها، فضلا عن استخراج النتائج وذلك حتى تكون جاهزة للاستخدام في الوقت المناسب من قبل المستخدمين.

- تخزين المعلومات: إن الحاجة للمعلومات لا تنتهي بمجرد استخدامها لمدة معينة، حيث هناك بعض المعلومات التي لا تستخدم بمجرد استخراجها، فإنه من المهم جدا تخزين تلك المعلومات لحين ظهور الحاجة إليها.

- استرجاع المعلومات: وهي العملية الخاصة باسترجاع المعلومات التي تم تخزينها، عند ظهور الحاجة إليها من قبل المستخدمين، إذ ينبغي مراعاة عامل الوقت عند استرجاع المعلومات وهذا حتى لا تفقد المعلومات الفائدة المرجوة منها، فإذا تأخرت عن وقت الحاجة إليها تصبح بدون قيمة.

- المخرجات: تمثل الناتج النهائي من النظام، وذلك نظير القيام بمدخلات جرى عليها عمليات (المعالجة، والتخزين، والاسترجاع) لتفرض لنا مخرجات في شكل معلومات إستراتيجية ذات أهمية بالغة ومصدر من المصادر الهامة لقيام الإدارة بوظائفها بكفاءة وفعالية، فهي معلومات ترتبط بها سياسات بعيدة المدى مثل حجم السوق، وتكلفة المواد الأولية، دون نسيان تطورات المنتج، والتقنيات الجديدة ومختلف أنواع القرارات والاستراتيجيات.¹

1.1- شروط المعلومات الإستراتيجية الجيدة

في نظم المعلومات الإستراتيجية خصائص إذا توافرت تمكن من الحكم على نجاعة نظام المعلومات الاستراتيجية وهي:²

¹ حسان بوبعابة، عبد الباسط مداح، خصائص المعلومات الإستراتيجية لصنع واتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، مجلة المركز العربي للبحوث والدراسات في علوم المكتبات والمعلومات، المجلد3، العدد6، 2016، ص:86.

² عبد الستار محمد علي العدواني، علاء عبد السلام يحيى الحمداني، دور خصائص مخرجات نظام المعلومات الاستراتيجية في فاعلية إدارة علاقات الزبائن حالة دراسية في معمل الألبسة الجاهزة (ولدي) بالموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد38، العدد117، 2018، ص:259.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- **كمية المعلومات:** تعتبر من المقاييس المهمة لتحديد جودة مخرجات نظام المعلومات الاستراتيجي، حيث يوصف النظام بالجودة، متى تمّ الحصول على كمية مناسبة من المعلومات مالية أو غير مالية تغطي جميع جوانب الحالة التي تجري معالجتها سواء كانت داخلية أو خارجية لصياغة مختلف الاستراتيجيات، مع عدم الوقوع في حالة إغراق المعلومات.

- **نوعية المعلومات:** إن نجاح عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على النظام تستند إلى خصائص المعلومات المتوافرة من النظام، وخاصة ما تعلق بصحة المعلومات ومدى توافرها مع طبيعة أنظمة المعلومات الاستراتيجية من حيث درجة الحداثة والقيمة المرجوة منها.

- **موثوقية المعلومات:** تمثّل مدى موثوقية مخرجات نظم المعلومات الإستراتيجية، بمعنى أن تعكس فعلا مؤشرات حقيقية للأحداث، التي تمكن المستخدم للنظام من الاعتماد عليها في عملية قياس الأداء واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

- **توقيت المعلومات:** تعدّ عملية وصول المعلومات في الوقت المناسب لها سواء كانت معلومات تعبر عن الماضي أي أنها معلومات تاريخية، أو تعبر عن المستقبل وهي معلومات متوقعة، مفتاحا لنجاح عملية صنع القرارات في المؤسسة، إذ أن عملية وصول المعلومات في وقت الحاجة إليها يرفع من قيمتها، ويعطي صورة عن كفاءة النظام المستخدم، وعلى عكس من ذلك تفقد قيمتها إذا تأخرت عن وقت الحاجة إليها ولو بفترة قصيرة.

- **الاعتمادية:** وهي أن تكون ناقلة للحقائق ولو نسبيا دون تشويه حتى يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، ولكي تكون البيانات والمعلومات مأمونة يجب أن يكون من الممكن التحقق منها، ويجب أن تكون خالية من التحيز.

- **الشكل:** هذه المعلومات تأخذ أشكال متعددة يكون لها دلالات في أهداف المؤسسة الإستراتيجية كالوثائق الورقية، والقوائم المالية، والتقارير.

لعلّ هذه المعلومات الإستراتيجية التي يوفرها نظام محصورة بين التكلفة والعائد، ينبغي أن تتوافر على نظام ذات منفعة وقيمة عند استخدامها لأداء الأعمال الإستراتيجية حتى تبرّر تكلفته.

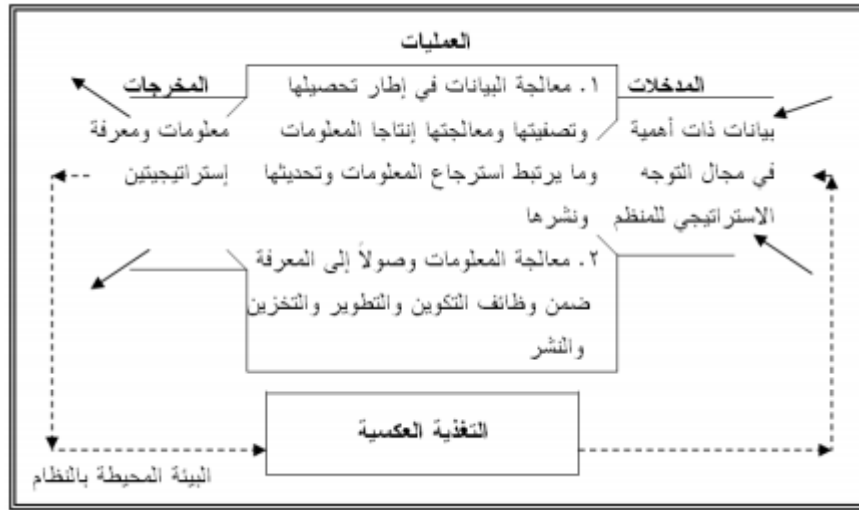
الفصل الثاني:.....الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

ولا تقتصر مخرجات نظام على المعلومات الإستراتيجية الموجهة للإدارة العليا فقط، إّما تكون تكتيكية من اختصاص المستويات الوسطى، أو معلومات تنفيذية من اختصاص المستويات التنفيذية.

-**التغذية العكسية:** حتى يتم التحقق من فعالية النظام والرقابة عليها لا بد من وجود التغذية العكسية، حيث تتولى مهمة المقارنة بين مخرجات النظام الفعلية وبين المخرجات المخططة والمحددة مسبقاً، إذ أنّ وجود أيّة اختلافات بينهما يحتم استخدام مُدخلات جديدة أو إجراء تعديلات في عمليات المعالجة أو إعادة النظر في المخرجات المخططة للحصول على المخرجات المرغوبة.¹

وقصد فهم أكثر لنظم المعلومات الإستراتيجية وأهم مكوناتها لدينا الشكل أدناه:

الشكل رقم (2-4): النموذج العام لنظم المعلومات الإستراتيجية



المصدر: عبد الستار محمد علي العدواني، علاء عبد السلام يحيى الحمداني، مرجع سبق ذكره،

ص 257.

2. تكامل نظم المعلومات الإستراتيجية مع الأنظمة الأخرى في المؤسسة

بغرض تحقيق نظم المعلومات الاستراتيجية أهدافها ويتكامل مع أنظمة فرعية أخرى على مراعاة عدّة

اعتبارات أساسية منها:²

¹ ضبيان شمام حسن الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

² أحمد أبو الفتوح صالح، نظم المعلومات الإدارية، منشورات جامعة المنصورة، مصر (بدون تاريخ النشر)، ص: 136-137.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- النظام الفرعي للتفاعل والتداخل: تتيح أنشطة التفاعل والتداخل للمستخدم إمكانية الاتصال بنظام المعلومات، وذلك من خلال إدخال البيانات، وتحديد خصائص النموذج المستخدم، وكذلك عرض النتائج في صورة مرئية أو مطبوعة.

- النظام الفرعي للنماذج التحليلية: يعتبر هذا النموذج جزء متكامل ومترايط من أجزاء نظام المعلومات الإستراتيجية إذ يعمل على تحليل البيئة المالية وغير المالية لإعطاء للمستخدم النهائي إمكانية تعريف وتخزين مكونات التقارير والقوائم المحاسبية المختلفة واسترجاعها، من خلال قاعدته التي تعمل على ربط النماذج فيما بينها، الأمر الذي يتيح إتمام العمل في شكل متكامل ويعود على المؤسسة بخفض في الوقت والجهد والتكاليف.

- النظام الفرعي للبيانات: يتضمن الوسائل المختلفة لتشغيل واسترجاع البيانات الإدارية والمحاسبية مالية وغير مالية، وذلك باستخدام قواعد البيانات المختلفة، كما يشمل على الأدوات المستخدمة لدراسة تلك البيانات، ويتم الحصول على البيانات من النظم الفرعية داخل المؤسسة، كما أن هناك بيانات أخرى تأتي من البيئة الخارجية والمتعلقة بأنشطة المنافسين والأوضاع الاقتصادية والسياسية، والتطورات التقنية والرقمية، والرؤية المستقبلية لأي صناعة.

المطلب الثالث: متطلبات وإسهامات نظم المعلومات الإستراتيجية

لقد أبانت نظم المعلومات الإستراتيجية على إسهاماتها بفضل التطبيقات التي تستخدمها، كما تعمل على تقليص الوقت، وربط أنشطة المؤسسة الداخلية والخارجية فيما بينها، مما يسمح بخفض التكاليف والتنبؤ ببعض المشاكل التي قد تواجهها المؤسسة، وحتى تكون الإسهامات ذات قيمة للمؤسسة يتطلب الأمر بعض المتطلبات التنظيمية والتكنولوجية.

1. إسهامات نظم المعلومات الإستراتيجية

تنوّعت إسهامات نظم المعلومات الإستراتيجية بحيث يمكن أن نلخصها في النقاط الآتية:¹

- تساعد على خلق تطبيقات تمد المؤسسة بميزة إستراتيجية مباشرة؛

¹ أحمد أبو الفتوح صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- تعمل على تقديم الدعم اللازم والمناسب للعديد من التغييرات الإستراتيجية، مثل إعادة هندسة العمليات لبعض عمليات المؤسسة، كما تساعد على تصميم المنتج بواسطة الكمبيوتر؛
- أنها تساعد في وجود مؤسسات الأعمال الذكية عن طريق إمدادها بالمعلومات اللازمة عن الابتكارات والأسواق والمنافسين والتغيرات البيئية مما يحقق للمؤسسة الربط بين الميزة الإستراتيجية والميزة التنافسية؛
- إنَّ استخدام تكنولوجيا المعلومات الإستراتيجية يؤدي إلى التحسين المستمر لعمليات المؤسسة، فالتحسينات في تكنولوجيا المعلومات يمكن أن تساعد المؤسسة على تأدية عملياتها بشكل أكثر كفاءة وفعالية، كما يمكن للمؤسسة من تخفيض التكاليف بشكل كبير وتحسين جودة منتجاتها وخدماتها.
- كما ينظر إليها على أنها تحقق الأغراض الآتية:¹
- وسيلة لتحسين النوعية وتطوير العملية الإدارية؛
- أداة لاستكشاف وتقييم النظم الموجودة بالسوق وتحديد أي منها أنسب لدعم التوجه الاستراتيجي للمؤسسة؛

- مواكبة التطورات الحاصلة على النظم وآليات تحديثها وتطويرها لدعم التوجه الاستراتيجي للمؤسسة؛
- تستخدم لتحقيق التلاؤم بين أولويات نظام المعلومات الاستراتيجي مع أولويات إستراتيجية المؤسسة؛
- لتحديد الفائض من طاقة النظم العاملة وفرض خفض التكلفة الكلية؛
- تستخدم في حالة تقليص حجم المؤسسة وإعادة بناء النظام بشكل يقلل من التكلفة وتلبية طلبات العملاء.

2. متطلبات نظم المعلومات الإستراتيجية

- لتوفير نظم المعلومات الإستراتيجية وتشغيلها بأحسن شكل ممكن لا بد من توافر بعض المتطلبات لهذه العملية، حيث قسم المهتمين هذه المتطلبات إلى قسمين تنظيمية وتكنولوجية:²
- **المتطلبات التنظيمية:** وهي المتطلبات التي تتعلق بالمؤسسة التي تريد تطوير أنظمة المعلومات الإستراتيجية وتشمل هذه المتطلبات الإدارات والاستراتيجيات والبناء التنظيمي داخل المؤسسة وذلك على النحو الآتي:

¹ خالد محمد علي الزبود، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

² شيروان عمر، وآخرون، دور متطلبات نظم المعلومات الإستراتيجية في فاعلية المنظمة دراسة تحليلية لآراء مديري عينة من مصارف القطاع الخاص في مدينة أربيل، مجلة زانكو للعلوم البحتة والتطبيقية، جامعة صلاح الدين أربيل، المجلد 20، العدد 2، 2016، ص: 178.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

- وجود التخطيط الاستراتيجي داخل المؤسسة؛
- مشاركة الإدارة العليا في عملية التخطيط الاستراتيجي لأنظمة المعلومات؛
- النظر إلى المعلومات كمورد هام في المؤسسة؛
- أن يشغل قسم أنظمة المعلومات في المنظمة نفس المركز الإداري الذي تشغله الأقسام الأخرى؛
- الحفاظ على سرية المعلومات والخطط الموضوعية لأنظمة المعلومات في المؤسسة؛
- دراسة وتحليل المصاريف والتكاليف المترتبة على تطوير أنظمة المعلومات الإستراتيجية؛
- على المديرين الاهتمام بالإبداع والتطوير في المؤسسة؛
- التعاون بين المؤسسة ومورديها وعملائها وكل أصحاب المصلحة؛
- تبني التحسين المستمر والتطوير بصفة منتظمة؛
- أخذ التنظيمات والتشريعات الحكومية بعين الاعتبار.
- **المتطلبات التكنولوجية:** وهي المتطلبات التي يجب أن تتوفر في تكنولوجيا المعلومات المستخدمة داخل المؤسسة وتشمل:
 - توافر الحاسبات والمكونات المادية الأخرى؛
 - توافر قدرات تحليلية ورياضية كبيرة للوصول إلى أفضل القرارات ومنها أنظمة دعم القرارات (SSD)؛
 - يجب توافر قاعدة بيانات ضخمة؛
 - توافر شبكات الاتصال التي تسهل عملية الاتصال للمؤسسة داخليا وخارجيا؛
 - القدرة على ربط الأنظمة المختلفة معا؛
 - ضرورة توفر البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات.
- ويقسمها بعضهم إلى ثلاث متطلبات وهي:¹
 - **المتطلبات المادية:** تتمثل في مدى قدرت المؤسسة على توفير الحواسيب وما تشمل عليه من الأجهزة المادية والبرمجية وما تتطلبه من الشبكات اللازمة المتطورة، لأغراض تدفق البيانات والمعلومات من وإلى النظام، بالإضافة إلى المستلزمات المادية الأخرى.

¹ عبد الستار محمد علي العدواني، علاء عبد السلام يحيى الحمداني، مرجع سبق ذكره، ص: 258.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-**المتطلبات البشرية:** وتتمثل بأنواع القوى العاملة في النظام وقدرتها على استخدام الحاسوب وبرمجياته، وتطوير هذه البرمجيات وتكييفها وفقا للاحتياجات، وتنفيذ برامجها وخطتها، وتحديث البيانات والمعلومات، والوصول إليها في الوقت المناسب، واسترجاعها بدقة، ومراجعتها بشكل دوري، وانتقاء المؤثر منها على الإستراتيجية التنافسية قبل معالجتها، الأمر الذي يتطلب تدريب الأفراد العاملين فيه وتحفيزهم.¹ ويبدأ من المسئول عن النظام مروراً بالعاملين المتخصصين في تنفيذ عملياته من محصلي البيانات ومحلي النظم، ومصممي البرامج، والمبرمجين ومشغلي الأجهزة، انتهاء بعمال الصيانة سواء ما يتعلق منها بصيانة البرامج أو صيانة الأجهزة والمعدات وصيانة وحدة النظام لاسيما نظافتها ونحو ذلك.

-**المتطلبات المعرفية:** وتتمثل بكافة اللوائح والتشريعات والإجراءات التي تحكم نواحي الحياة اليومية للنظام، فضلاً عما تحويه مستودعات تخزين البيانات والمعرفة التي ستتم دراستها ومناقشتها في المستقبل.

3. أنواع نظم المعلومات الإستراتيجية

على الرغم من كفاءة نظم المعلومات التقليدية بتعاملها مع المهام المحددة لها، إلا أنها لم تستطيع توفير الدعم اللازم لاتخاذ قرارات إستراتيجية على مستوى المؤسسات بسبب فقدانها للتكامل المطلوب للمعلومات الداخلية والخارجية عبر حدود المؤسسة،² ففي مجال المحاسبة بينت إحدى الدراسات أن نظام المعلومات المحاسبي قد أضحى أقل فاعلية للإمداد باحتياجات متخذ القرارات الإستراتيجية، وذلك أن المعلومات المطلوبة لاتخاذ قرارا إستراتيجي لا بد أن تكون داخلية وخارجية عن المؤسسة ومنافسيها، مالية وغير مالية، فعلية ومستقبلية.³

وفي ظل ضرورة تكامل هذه المعلومات ظهر اتجاه جديد في نظم المعلومات يسعى لإيجاد صيغة لذلك التكامل الأمر الذي تطلب وجود برمجيات وتطبيقات عامه وغير محدد له مؤسسة معينه تعمل سوية مع جميع نظم المعلومات التقليدية داخل المؤسسة منها نظم المعلومات المحاسبية لتنفيذ ذلك المسعى وهذا ما تبنته نظم المعلومات الشمولية.

¹ وليد مجلي العواد، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

² عامر محمد سلمان، أثر تكامل (ERP) مع نظم المعلومات المحاسبية لتعزيز سلسلة العرض، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 17، 2008، ص: 260-261.

³ حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

تعدّ هذه النظم من أهم الآليات الحديثة للتحليل الاستراتيجي للتكلفة وتقييم الأداء، فقد غيرت طريقة جمع المعلومات وتخزينها وتحليلها، وتعد المحاسبة الإدارية الحديثة الأكثر تأثر بهذه النظم. في هذا الإطار يذكر "كوير" أنّ استخدام المؤسسة لهذه النظم سوف يتبعه التحديث الفوري للتكلفة ومسببها وزيادة كفاءة تحليل الأداء، وقياسه، وزيادة كفاءة تحليل الانحرافات بين ما هو مخطط والأداء الفعلي. وهذا الأمر يتطلب جهداً أكبر من المحاسب الإداري الحديث في ظل تشابك المعلومات داخلياً وخارجياً وبين مختلف إدارات المؤسسة ووظائفها في قاعدة بيانات مركزية.¹ ومن بين هذه النظم المعلوماتية الإستراتيجية نجد:

1.3. مفهوم نظام معلومات تخطيط موارد المؤسسة

يُذكر أن أول مؤسسة أشارت إلى (ERP) هي مجموعة جارتنر "Gartner" حيث قدمته في أوائل 1990م لإدارة أنشطة الأعمال اليومية، من أجل التخلص من تكرار البيانات وتوفير تكامل البيانات باستخدام مصدر واحد للحقيقة، على الرغم أن بعض الدراسات ترجع بديته إلى الستينيات في مؤسسة IBM والتي تذكر أنه ساعدها على تجميع البيانات التي تتعلق بعملية الإنتاج، وتم تحديد وقت تصنيع المنتج في كل مرحلة إنتاجية وما يحتاجه المنتج من موارد أولية. ومن أهم التعاريف التي تناولت نظام (ERP) الآتي:

التعريف الأول: هو نظام معلومات يتكون من حزم برمجيات لربط أجزاء المؤسسة مع بعضها البعض كالمشتريات والإنتاج والمبيعات والمحاسبة للوصول إلى تدفق معلوماتي في وقت مناسب، وتخفيض التكاليف وزيادة رضا العملاء.³

التعريف الثاني: هو نظام معلومات متكامل يتيح للمؤسسة توحيد نظم المعلومات لربط وتنمية العمليات الأساسية فيها. كما يوفّر للموظفين المعلومات اللازمة لتوجيه ومراقبة الأنشطة الأساسية للمؤسسة على

¹ عامر محمد سلمان، مرجع سبق ذكره، ص: 253.

² AbrarUllah, Rohaizat Bin Baharun, Khalil MD Nor, Muhammad Yasir, Overview of Enterprise Resource Planning (ERP) System in Higher Education Institutions (HEIs), Vol 24, No 6 , June 2018, p 4400.

³ محمد مصطفى جمعة خميس محمد، طار مقترح مدى فعالية نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد أنظمة التكاليف المدعومة بتكنولوجي المعلومات المتكاملة في تحسين أداء المنشأة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 2، العدد 1، 2018، ص: 60.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

طول سلسلة الإمداد من الإنتاج إلى غاية التسليم النهائي للعميل. أمّا عن الموظفين فيتولون القيام بإدخال المعلومات مرة واحدة بعد ذلك تكون متاحة لجميع أنظمة المؤسسة.¹

التعريف الثالث: هو عبارة عن نظام معلومات يقوم على أساس تكامل عمليات الأعمال لأتمتة تدفق المواد والمعلومات والموارد المالية بين جميع الوظائف داخل المؤسسة باستخدام قاعدة بيانات مشتركة.² وعليه يمكن القول إن نظام معلومات (ERP) قد صمم بطريقة تهدف إلى تعزيز عملية صناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية لتحسين الوضعية التنافسية للمؤسسة من خلال الارتقاء بقدرة المؤسسة على توليد المعلومات بدقة متناهية وتوفيرها في الوقت المناسب في ظل المشاركة الفعالة لكافة الأقسام التي تعمل داخل الهيكل التنظيمي.

1.1.3. مزايا نظام معلومات تخطيط موارد المؤسسة

من أهم مزايا (ERP) بصفة عامة هي:³

- يعد نظاما فعالا في مجالات تجميع وتحليل وتخزين البيانات ولمواقع وظيفية وجغرافية مطبقا نظم الحاسوب؛
- يعدُّ بديلا لنظم المعلومات القديمة (نظام المشتريات، الإنتاج، المحاسبة، المبيعات) بتخفيض التكاليف ويقدم أيضا الحلول للمشاكل التي تواجه العملاء؛
- له القابلية للمشاركة في البيانات بسهولة بين الإدارات المختلفة للمؤسسة؛
- تحسين مستويات الكفاءة والإنتاجية؛
- الحد من الإجراءات الورقية والتقليل من الأرشيف الورقي والتوجه إلى البديل الإلكتروني؛
- تنمية المهارات وزيادة المعرفة العلمية لموظفي المؤسسة من خلال العمل على نظام واحد متقدم يشمل جميع أقسام ومواقع المؤسسة؛

¹ كشاط منى، متطلبات نجاح نظام تخطيط موارد المؤسسة ERP، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية الجزائر، جامعة خنشلة، العدد3، 2018، ص:89.

² عمار فتحي موسى إسماعيل، أسامة محمد مهدى مبارز، أثر نظم تخطيط موارد المنشأة في رفع كفاءة أداء البنوك التجارية المصرية (دراسة تطبيقية)، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، جامعة مدينة السادات، المجلد 7، العدد2، 2020، ص:4.

³ ديديه كمال، أثر استخدام نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات النفطية العاملة في الجزائر، رسالة دكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2018-2019، ص:30.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-التعامل مع قاعدة بيانات واحدة تصب فيها جميع بيانات المؤسسة لتكون هي المورد الرئيسي الوحيد للبيانات ومن بعد معالجتها للحصول على المعلومات للمؤسسة ومن يتعامل معها؛

-توفير المعلومات الآنية والدقيقة للإدارة؛

-تقديم لصاحب القرار والمسئولين اقتراحات وحلول باستخدام المحاكاة؛

-تقديم معلومات صحيحة وآنية وتقوم بتوضيح مؤشرات والأداء والمشاكل ومسبباتها مما يؤدي إلى تحسين العمل؛

-مرونة برامجها بحيث تكون قابلة للتعديل والتشكيل لتناسب مع المتطلبات في المؤسسة.

وإذا نظرنا إلى مزاياه على وظيفة المحاسبة نجد:¹

-**منافع على مستوى المؤسسة:** زيادة تكامل تطبيقات المحاسبة، زيادة مرونة استخلاص المعلومات، زيادة كفاءة عملية اتخاذ القرارات وخاصة القرارات الإستراتيجية، وتحسين جودة التقارير المحاسبية، وتحسين وظيفة المراجعة الداخلية.

-**منافع ناتجة عن تكنولوجيا المعلومات:** من خدماتها سرعة البيانات المحاسبية، وسرعة التوصل إلى النتائج، وتخفيض وقت المعالجة، وسهولة الاتصال بين قسم المحاسبة والأقسام الأخرى.

-**منافع محاسبية تشغيلية:** تقوم بتقليل وقت الدورة المحاسبية، وتخفيض وقت إقفال الحسابات وإصدار القوائم المالية، تخفيض عدد العمالة في قسم المحاسبة بسبب التشغيل الإلكتروني للبيانات، ويكون ذلك عن طريق إدخال جميع العمليات المحاسبية إلى النظام من خلال قيد تلك البيانات في قاعدة البيانات، ومن ثم يوزع النظام هذه القيود على حسابات الأستاذ العام، ومنها يتم استخراج المركز المالي وكافة القوائم المالية الختامية والتقارير المطلوبة من الإدارة.²

-إضافة إلى ذلك زيادة نمو المبيعات وخفض وقت العملية الإنتاجية، وتحسين خدمات العملاء، والمساهمة في تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة ودقة القياس.

¹ محمد السيد محمد الصغير، أثر تطبيق أنظمة تخطيط موارد المنشأةEPR على تفعيل الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء دراسة نظرية ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، المجلد22، العدد1، 2018، ص ص:565-566.

²عبد الماجد محمد منير الجنباز، أثر تطبيق تخطيط موارد المؤسسة ERP على فعاليات البيانات المحاسبية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة كاي، 2017-2018، ص:31.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

2.3. نظام معلومات إدارة علاقة العملاء

يعدُّ نظام المعلومات (CRM) أحد النظم المتطورة في مجال تفعيل علاقة المؤسسة مع عملائها، وخاصة بعد الاعتراف بأهمية العملاء، حيث يساعد على تتبع البيانات والمعلومات عن العملاء بغرض تقديم خدمات أفضل لهم.

ومن أهم التعاريف التي أشارت إليه نذكر:

التعريف الأول: يُعرّف على أنه نظام معلومات لجذب العملاء المرشحين واكتسابهم والاحتفاظ بهم، من خلال تحليل معلوماتهم وفهم متطلباتهم، عبر عملية طويلة الأجل تأخذ الاعتبار التوفيق بين نشاط المؤسسة استراتيجياتها، لتوطيد علاقة قوية بين العملاء المرشحين فقط، وتقليص مستوى العلاقات مع العملاء غير المرشحين.¹

التعريف الثاني: عُرف على أنه نظام معلومات يتم من خلاله يتم دمج مفاهيم إدارة المعرفة والتنقيب عن البيانات وتخزين البيانات من أجل دعم عملية صنع القرارات الخاصة بالاحتفاظ بالعملاء على المدى الاستراتيجي، وتوفير علاقة ناجحة معهم.²

التعريف الثالث: هي أنظمة معلوماتية تخدم استراتيجية المؤسسة من حيث خفض التكلفة وزيادة الإيرادات، وخلق فرص وقنوات جديدة للتوسع، والعمل على تحسين قيمة الزبون وتحقيق الرضا والربحية والمحافظة عليها.³

¹ هبة داؤد، دور نظام إدارة علاقات العملاء في زيادة فعالية أداء مؤسسات التمويل الصغير-دراسة ميدانية على مؤسسات التمويل الصغيرة في الساحل السوري، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا 2012، ص: 23.

² ثائر أحمد السمان، خالد زيدان عبد الهادي، دور التجارة الإلكترونية في تعزيز إدارة علاقة الزبائن دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، عدد خاص مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المؤتمر العلمي الثاني، جامعة الأنبار، 2012، ص: 167.

³ صباح بلقيدم، نظم تخطيط موارد المؤسسة ERP وإدارة علاقات العملاء CRM كأدوات لتفعيل التسيير في موبليس، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة عنابة، المجلد 24، العدد 03، 2018، ص: 21.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

التعريف الرابع: تناول هذا التعريف ثلاث جهات هي:¹

-من وجهة المنظور الاستراتيجي: هو نظام معلومات استراتيجي يعطي للمؤسسة القدرة على خدمة تفضيلات العملاء، مما يؤدي إلى زيادة عدد العملاء المرشحين للمؤسسة الذي يؤدي بدوره إلى تحقيق معدل ربح مستمر.

-من وجهة العمليات: هي إعادة هندسة عمليات المؤسسة من أجل تنفيذ النشاطات التسويقية والبحثية والخدمة بفاعلية لكي تتناسب مع كل عميل.

-من وجهة نظر بيانات العملاء: القيام بتجميع البيانات المتفرقة وتحليلها من أجل فهم تفضيلات العملاء الحالية والمستقبلية لكل عميل.

1.2.3. مزايا نظام المعلومات (CRM)

من بين المزايا التي يقدمها نظام المعلومات (CRM)

- الوصول الدقيق والأسرع إلى المعلومات لتسهيل الاستجابات لأسئلة ومشاكل العملاء؛
- جودة البيانات وتصفيتها فهو يهدف إلى استبعاد البيانات المكررة والتي ليس لها أي تأثير؛
- دمج البيانات وتحليلها تتيح إعداد تقارير مفصلة بغرض صناعة القرارات؛
- حساب القيمة الحالية الإجمالية وتقدير القيمة المستقبلية لكل عميل.

3.3. نظام المعلومات سلسلة التوريد

وفقا لدراسة المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين، أصبح (SCM) في الفكرة الأكثر أهمية لمواجهة تحديات المنافسة، وقد كان تطوره موازيا مع ظهور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. حيث يؤدي دورا في زيادة عائد العمليات من خلال تدنية التأثير السلبي لنقاط الاختناق، والتي تؤثر سلبيا على انسيابية وتدفق العمليات، وتستهدف إدارة السلسلة تسريع معدل التدفق لكل المنتجات والمعلومات بين أعضاء سلسلة التوريد، بداية من الحصول على المواد الخام والمكونات، مروراً بعمليات التصنيع وانتهاءً بنقطة الاستهلاك

¹ يعطيش شعبان، بحثة عيسى، دور تكنولوجيا المعلومات في إدارة العلاقة مع الزبائن، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد15، 2016، ص:152.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

من جانب العميل النهائي، مما يساهم في تحقيق مزايا تنافسية للسلسلة ككل يصعب تحقيقها من جانب أي مؤسسة بمفردها.¹

ومن بين تلك التعاريف التي تناولته:

التعريف الأول: نظام معلومات لخلق التكامل بين عمليات الأعمال الأساسية والعلاقات المتعددة الأبعاد فيها، وهو يبدأ بالمدخلات وينتهي بالمخرجات²

التعريف الثاني: ويعرفها أحدهم باختصار فيقول هي جميع العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة.³

التعريف الثالث: هو ذلك النظام الذي يربط الشبكة الداخلية بالشبكة الخارجية لمساعدة المؤسسة على الحصول على المواد والمنتجات المناسبة لعملها، في الوقت المناسب، وفي المكان المناسب، والكمية المطابقة، وبالسعر المعقول، فهو نظام يتقاطع مع أنظمة المعلومات الوظيفية الأساسية الأخرى مثل المالية، التسويق، المحاسبة.⁴

التعريف الرابع: يعرفها "سيمون إليس" وهو موظف من شركة IDC في The Path to a ThinkingSupply Chain إدارة سلسلة التوريد من خلال تحديد العوامل الخمسة الخاصة بإدارة سلسلة التوريد الفعالة للمستقبل:⁵

-الاتصال: يجب أن يكون للسلسلة القدرة على الوصول إلى البيانات غير المهيكلة من وسائط التواصل الاجتماعي، والبيانات المهيكلة من شبكة إنترنت الأشياء (IOT)، ومجموعات البيانات الأكثر تقليدية والمتاحة من خلال النظام التقليدي لتخطيط المصادر في المؤسسة وأدوات الدمج بين الأنشطة التجارية.

¹ محمد السيد محمد الصغير، أثر استخدام تقنية سلاسل الكتل Blockchain في تتبع سلاسل التوريد التصنيعية على تفعيل أدوات إدارة التكلفة البينية وتعزيز القدرة التنافسية "دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، المجلد 21، العدد 3، 2020، ص: 140.

² علي عبود علي الرفيعي، عوامل نجاح إدارة سلسلة التوريد ودورها في تحسين أداء العمليات دراسة حالة في مصفى النفط في النجف الأشرف، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 3، العدد 12، ص: 53.

³ Sunil Chopra, Peter Meind, Supply Chain Management STRATEGY, PLANNING, AND OPERATION, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, Fifth Edition, 2013, p12.

⁴ سليم حسنية، مرجع سبق ذكره، ص 49.

⁵ <https://www.ibm.com/ae-ar/topics/supply-chain-management> متاح عليه ديسمبر 2021،

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-المشاركة: لا بد أن يكون للسلسلة القدرة على تحسين التعاون مع الموردين على نحو متزايد من خلال استخدام شبكات التجارة القائمة على الحوسبة السحابية لتمكين التعاون والمشاركة بين المؤسسات المتعددة.

-الوعي بالعالم الإلكتروني: يجب أن تقوم سلسلة التوريد بتقوية الأنظمة الخاصة بها وحمايتها من عمليات التدخل والاختراقات عبر الإنترنت التي تكون مصدر قلق على نطاق المؤسسة.

-إتاحة الوعي المعرفي: لقد أصبحت المنصات المدعومة بالذكاء الاصطناعي هي برج التحكم في سلسلة التوريد الحديثة من خلال تجميع القرارات والإجراءات وتنسيقها وتنفيذها في جميع المجالات المرتبطة بالسلسلة، حيث أن معظم سلاسل التوريد تكون آلية وذاتية التعلم.

-الشمولية: يجب قياس الإمكانيات التحليلية من خلال البيانات في الوقت الفعلي، ستكون الإحصاءات والرؤى شاملة وسريعة، كما أن التأخر في زمن الاستجابة غير مقبول في سلاسل التوريد في المستقبل. وقد بدأت العديد من سلاسل التوريد هذه العملية، مع المشاركة في شبكات التجارة القائمة على الحوسبة السحابية في أعلى مستوياتها على الإطلاق والجهود الرئيسية الجارية لتعزيز قدرات التحليل.

1.3.3 أنواع التدفقات المختلفة بين أعضاء سلسلة التوريد

-تدفق معلومات التصميم: انطلاقاً من رغبات وتفضيلات العملاء واعتبارات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، يشترك كلٌّ من الموردين والعملاء في تصميم المنتجات بحيث تتدفق معلومات التصميم في اتجاهين من العملاء والموردين، وبالعكس من الموردين والعملاء مروراً بالمؤسسة الرئيسية وبالتالي تزداد قدرات أطراف السلسلة في تلبية طلبات العملاء.

-تدفق معلومات الطلب: وهي معلومات الطلب على المنتج النهائي من العملاء، وتساهم تلك النوعية من المعلومات في تحديد مستويات الإنتاج وذلك منعا لأي نقص في التوريد أو أي تراكم في المخزون.

-تدفق معلومات التكاليف: وهي تمثل جميع لعناصر التكاليف المرتبطة بحركة المواد ومكونات المنتجات من الموردين، وصولاً للمستهلك النهائي مع مرورها بالمؤسسة الرئيسية المصنعة، وذلك بهدف تحديد هياكل تكاليف المنتجات، ومما لا شك فيه أن توفر هذا النوع من المعلومات يساهم في تحديد مناطق الخفض المحتملة للتكاليف على امتداد السلسلة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

-**تدفق المدفوعات النقدية:** وتمثل اتجاه المدفوعات النقدية من العملاء إلى الموردين مروراً بالمؤسسة الرئيسية المصنعة، وهي عبارة عن مدفوعات المواد الأولية والمكونات وعمليات التجميع، والتصنيع والخدمات الداعمة.

-**تدفق المواد والمكونات والمنتجات:** وتشمل تدفق المواد الأولية والمكونات وكذلك المنتجات من الموردين باتجاه المصنعين وصولاً للعملاء النهائيين، وتستهدف إدارة سلسلة التوريد تحسين انسيابية ذلك التدفق بما ينعكس إيجابياً على تخفيض مستويات المخزون الالتزام بمواعيد التسليم ومنه خفض التكلفة.

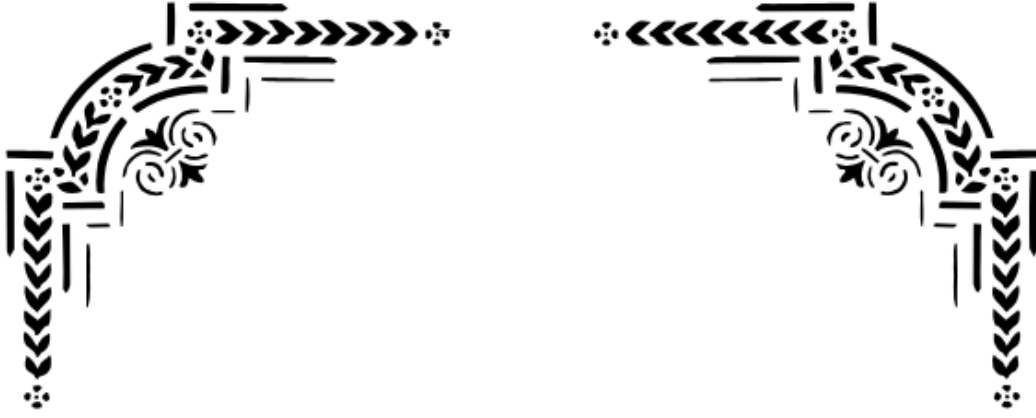
قياساً على ما تم ذكره يمكن القول أنّ هذه الأنواع من نظم المعلومات الإستراتيجية تساهم بشكل كبير في عملية التحليل الاستراتيجي للتكلفة، نظير ما توفره من البيانات والمعلومات عن جميع المعاملات بشكل دقيق وفي توقيتات حقيقية لها، كما أنّها تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات لإعطاء صورة واضحة لمستقبل المؤسسة، وهي المرحلة الأولى لعملية صناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية الملائمة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية

خلاصة

إنَّ عملية صناعة واتخاذ القرارات، هي من أهم ما يواجه صنَّاع القرارات في المؤسسة بشكل يومي، وهي على أنواع من ضمنها قرارات إستراتيجية يحوَّل اتخاذها للإدارة العليا، ذلك أن أغلب القرارات الأخرى التي يتم اتخاذها في المؤسسة تهدف إلى خدمة القرار الاستراتيجي.

ونظرا لارتباطها بشكل كبير بالبيئة الخارجية يتطلب الأمر ضرورة تحيين نظم المعلومات من أجل مُواكبة الإدارة الحديثة وتطلعاتها، إذ لا بد على كل مؤسسة تريد أن يكون قرارها الاستراتيجي ذو نسبة نجاح في المستقبل أن تمتلك نظام معلومات استراتيجي لما يوفره من معلومات داخلية وخارجية كتلك المتعلقة بالمنافسين والعملاء وأصحاب المصالح.



الفصل الثالث

أساليب المحاسبة الإدارية

الحديثة كدعامة لاتخاذ

القرارات الإستراتيجية



تمهيد

كما أشرنا في الفصل السابق فإن صناعة القرارات الإستراتيجية من أصعب المهام التي تقع على عاتق المديرين في المؤسسات الإقتصادية، كونها تعد البداية في صياغة استراتيجية لمستقبل المؤسسة وأعمالها، وانطلاقاً من أهمية الدور المحاسبي في دعم القرارات الإستراتيجية ظهرت المحاسبة الإدارية الحديثة من خلال عدة أساليب تعمل على توفير معلومات مالية وغير المالية وتأخذ في الحسبان البيئة الداخلية والخارجية، حيث تهتم بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة متجاوزة بذلك التحليل التقليدي للتكلفة. فهي توفر بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، والمنتجات الأكثر ربحية، وبيانات عن مستويات طاقة الأنشطة ومدى إمكانية زيادة أو تخفيض بعض الأنشطة، ومدى رضا العملاء جودة المنتج وخصائصه.

حيث منافع هذه الأساليب تجاوزت حدود المؤسسة بدءاً من أنشطة الحصول على الموارد وانتهاء بتسليم المنتج للعملاء ومتابعة مدى رضاهم، فهي تهدف إلى معرفة نوع الأنشطة التي يجب الاستثمار فيها والأنشطة التي لا بد من تقليص الاستثمار فيها أو إلغائها بالكامل.

وبغرض معرفة هذه الأساليب والدور الذي تقوم به في دعم القرارات الإستراتيجية قمنا بتقسيم الفصل

إلى:

المبحث الأول: دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في ظل التحليل الاستراتيجي للتكلفة في دعم

القرارات الإستراتيجية.

المبحث الثاني: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في دعم القرارات الإستراتيجية.

المبحث الثالث: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القرارات الإستراتيجية.

المبحث الرابع: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في دعم القرارات الإستراتيجية.

المبحث الأول: أسلوب تحليل سلسلة القيمة في ظل التحليل الاستراتيجي للتكلفة

لقد حظي أسلوب تحليل سلسلة القيمة (VCA) بأهمية كبيرة نظير المعلومات التي يوفرها لأصحاب القرار، في كيفية إدارة التكلفة استراتيجيا في كامل دورة حياة المنتج بغرض التحكم والسيطرة عليها، مما يسمح بتحليل قيمة الأنشطة الداخلية والخارجية كتلك المتعلقة بالموردين والعملاء، حيث يقدم الأسلوب معلومات مالية وغير مالية تفصيلية وإجمالية عن هذه الأنشطة، تساعد في فهم كيفية مشاركة المؤسسة في خلق القيمة وتوزيعها.

المطلب الأول: مدخل للتحليل الاستراتيجي للتكلفة

يؤدي التحليل الاستراتيجي بصفة عامة دور بارز في توفير المعلومات عن بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية بغرض معرفة نقاط القوة والضعف حتى يمكن دعمها والاستثمار فيها أو معالجتها ومحاولة التقليل بشأن الاستثمار فيها، أما إذا نظرنا إلى الشق المحاسبي فنجد أنّ التحليل الاستراتيجي للتكلفة يعد من أهم ما قدمته المحاسبة للإدارة الحديثة فيما يتعلق بالتكلفة التي تعد من أهم المزايا التنافسية، حيث يعمل على مساعدة المؤسسات في صياغة أفضل الاستراتيجيات التي تخلق ميزة تنافسية من خلال استخدام بيانات التكلفة في كامل دورة حياة المنتج.

1. التحليل الاستراتيجي

التحليل الاستراتيجي بشكل شامل عام يرتبط بتشخيص تلك الحالات الموجودة في بيئات المؤسسة، ويؤدي دورا هاما في تجهيز الإدارة العليا بمعلومات عن البيئة التي تعمل في وسطها من أجل اتخاذ القرارات. وقياسا على ذلك تمّ تعريف هذا النوع من التحليل على أنه حالة مرتبطة بالبيئة، وخاصة بيئة حالة عدم التأكد التي يتم اتخاذ القرارات الإستراتيجية في ظلها، فهو عملية يتم من خلالها إنتاج المعرفة الإستراتيجية أو المعرفة ذات العمق الاستراتيجي وهي عملية تتطلب التعمق في الدراسة في أكثر من اتجاه. بغرض تجهيز الإدارة العليا والمخططين الاستراتيجيين بالمعلومات القيمة لاتخاذ القرارات ذات الصلة بتحقيق الأهداف بين الأعمال والعالم المحيط بها، فهي جهود تنظيمية لتشكيل القرارات ذات الصلة بتحديد طبيعة الأعمال وتوجهاتها الإستراتيجية.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

إنَّ التحليل الاستراتيجي يهدف في النهاية إلى تشكيل الصورة الكلية لسيناريو التأثيرات المحتملة على حاضر ومستقبل الأعمال في الداخل والخارج. وفيما يأتي أهم المكونات للتحليل الاستراتيجي.¹

1.1. مكونات التحليل الاستراتيجي

- **تحليل البيئة التنافسية:** تعمل مؤسسات الأعمال في عالمنا المعاصر في ظل بيئة تنافسية معقدة، وسريعة التغير اقتصادياً، تقنياً سياسياً، اجتماعياً وثقافياً. ويهدف التحليل الاستراتيجي إلى تحديد القوى البيئية المؤثرة في الأداء للتنافسي للأعمال وتحديد ما إذا كانت تشكل فرصاً حقيقية للنمو والتفوق أو تهديداً للبقاء والتنافسية في بيئة الصناعة.²

- **تحليل الموارد والكفاءة الإستراتيجية:** تعرف بأنها مصادر التفوق على المنافسين من خلال القدرة على توظيف نقاط قوتها لاستثمار الفرص والتعامل مع التهديدات، وتحقيق القيمة المضافة الأفضل، فهي تسهم في أداء الأنشطة الداخلية للمؤسسة بصورة أفضل، والذي يبدأ بمراجعة الموارد الملموسة وغير الملموسة.³

- **تطوير رؤية ورسالة الأعمال:** يساهم التحليل الاستراتيجي في تأطير رؤية ورسالة الأعمال وغرضها الاستراتيجي، فرسالة الأعمال تحدّد الأغراض الإستراتيجية الموجهة للأعمال على وفق قيم وتوقعات المستفيدين. بينما تعبر الرؤية والغرض الاستراتيجي عن الحالة المستقبلية المرغوبة في الأجل غير المنظور وكلاهما استجابة لتفاعل ديناميكي بين حركية البيئة التنافسية ومرونة القدرات الإستراتيجية.

- **تطوير الخيارات والبدائل الإستراتيجية:** تهتم هذه المرحلة من التحليل الاستراتيجي بتحديد أسس تطوير الخيارات الإستراتيجية، أو ما يطلق عليه بالاستراتيجيات العامة (Strategies Generic) للمنافسة في مجال التمايز والنمو وخلق القيمة المضافة، أو تخفيض التكلفة أو التركيز، تليها توليد البدائل الإستراتيجية أو خيارات حماية المركز التنافسي الحالي، أو البحث عن موقع تنافسي جديد، ترافقها عمليات تقديم

¹ محمد حسين أبو صالح، التخطيط الاستراتيجي القومي منهج المستقبل، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص:83.

² عبد السلام إبراهيم عبيد، التحليل الاستراتيجي والأداء التنافسي دراسة تحليلية في صناعة الخدمات المصرفية، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد1، العدد10، 2008، ص-ص:193-195.

³ زكريا الدوري، احمد علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:102.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

واختبار تلك الخيارات والبدائل على وفق معايير الملائمة (Suitability) والقبول (Acceptability) وإمكانية التنفيذ (Feasibility).¹

تمثل عملية تخفيض التكلفة أحد أهم القضايا المعاصرة باعتبارها من أهم المزايا التنافسية التي أضحت تستحوذ على اهتمام الفكر المحاسبي الحديث في ظل التغيرات المتلاحقة في خصائص بيئة الأعمال المعاصرة، ولعل أهم هذه الخصائص حدة وشدة المنافسة المحلية والعالمية التي تتطلب اتخاذ قرارات إستراتيجية بشأن المنظور الاستراتيجي لأعمال المؤسسة.

إذ أن هذا النوع من القرارات يتطلب معلومات إستراتيجية يتم توفيرها من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، التي تعد وسيلة لدعم الإدارة العليا.

2. مدخل للتحليل الاستراتيجي للتكلفة

حقيقة هذا المفهوم أنه يبحث في كيفية إدارة بيانات التكلفة وتوفير المعلومات الاستراتيجية التي تدعم الإدارة العليا لاتخاذ قراراتها المتعلقة بالمنظور الاستراتيجي، حيث تكون هذه المعلومات مالية وغير مالية، إجمالية، وتفصيلية، كمية والنوعية، وتجدد الإشارة أن المهتمين بحقل المحاسبة الحديثة لم يتفقوا على مصطلح موحد فيما بينهم، ومن بين تلك المصطلحات: إدارة التكلفة استراتيجيا، إستراتيجية إدارة التكلفة، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، التحليل الاستراتيجي للتكلفة.

وقد ارتأينا في هذه الدراسة أنستخدم مصطلح التحليل الاستراتيجي للتكلفة. الذي يتكون من ثلاث خصائص وهي: "فلسفة، مبدأ، ومجموعة من الأساليب تهدف إلى دعم اتخاذ القرار الاستراتيجي الذي يتم اتخاذه بغرض خلق القيمة بأقل تكلفة".²

-فلسفة: لأنه يتطلب البحث الدائم عن الوسائل لاتخاذ أفضل القرارات لخلق القيمة للعميل بأقل التكلفة؛
مبدأ: يقوم على مبدأ مفاده أن كل التكاليف تنتج عن قرارات التسيير؛

¹عبد السلام إبراهيم عبيد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 194-195.

²راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2016-2018، ص: 73.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الأساليب: هو مجموعة من الأساليب الفعالة التي تعمل على توفير المعلومات من أجل تعظيم القيمة وتخفيض التكاليف كما أنها تستخدم كمؤشرات للأداء وتقييم نتائج القرارات.

في هذا السياق أشار معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي أن هذه الأساليب هي:¹

- أسلوب التكلفة المستهدفة

- أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

- أسلوب إدارة الجودة الشاملة

1.2. تعريف التحليل الاستراتيجي للتكلفة

لقد أورد الباحثون جملة من التعاريف التي تناولت مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة بالرغم من حداثة المصطلح ومنها:

التعريف الأول: التحليل الاستراتيجي للتكلفة هو نظام منهجي يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية، الكمية والنوعية الخاصة بالمؤسسة من خلال توظيف أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض دعم القرارات الإستراتيجية وكسب ميزة تنافسية.²

التعريف الثاني: هو عملية تحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة والعمل على مقارنتها بتكلفة المنافسين متبنيا التحول من الرؤية الداخلية إلى الرؤية الخارجية لاتخاذ القرارات، والتي عادة ما تكون قرارات إستراتيجية بغية تحقيق المنظور الاستراتيجي لخفض التكاليف.³

¹ أسامة سعيد عبد الصادق، أثر التكامل بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي لدى التشغيل على تفعيل استراتيجيات المنافسة في السوق المصري، المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، المجلد 29، العدد 1، 2005، ص: 183.

² باعجاجة سالم سعيد سالم، التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه: دراسة تطبيقية على شركات الأسمت بالمملكة العربية السعودية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الرقازيق، المجلد 31، العدد 1، 2009، ص: 109.

³ محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

التعريف الثالث: هو تحديد الموقف التنافسي للمؤسسة من خلال استكشاف المتغيرات المتوقعة في البيئة المحيطة بها ومدى تأثيرها في مختلف أهداف وأنشطة المؤسسة ، فضلاً عن تحديد نقاط ومصادر قوة وضعف المؤسسة في نطاق هذه المتغيرات ، وإحداث التوازن النسبي مع البيئة باستغلال فرصها وتجنب تهديداتها.¹

التعريف الرابع: يشير إلى مجموعة التصرفات التي تقوم بها المؤسسة لإرضاء العملاء مع الاستمرار في خفض التكاليف والرقابة عليها، ويكون ذلك بتحليل سلسلة القيمة.²

من خلال ما سبق يتضح أنّ التحليل الاستراتيجي للتكلفة يعمل على مساعد المؤسسات في تحديد وتحليل المعلومات الاستراتيجية للتكلفة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، التي تسمح بالاستخدام الأمثل للموارد، وخاصة ذات الأهمية الإستراتيجية لمواصلة النجاح.

2.2. أبعاد التحليل الاستراتيجي للتكلفة

يتضمن التحليل الاستراتيجي للتكلفة تحقيق مجموعة من الأهداف والغايات لعلّ أهمها:³

- مواجهة عدم التأكد في بيئة نشطة؛
- التوصيف الدقيق والتقييم الشامل لبيئة النشاط، وبناء استراتيجيات التعامل الفعال معها؛
- تطوير الإمكانيات لتحليل الفرص والتهديدات وتقويمها وتحديد سبل التعامل الإيجابي معها؛
- تدعيم القدرة على تحديد جوانب القوة وجوانب الضعف في البيئة الداخلية مع تحديد متطلبات التعامل الفعال معها؛
- يوفر المرونة اللازمة للتكيف مع التغيرات غير المتوقعة؛
- يوفر أدوات التنبؤ وتقدير الاتجاهات المستقبلية للعناصر البيئية.

¹ شاكر البلداوي، عمر المشهداني، أثر التحليل الاستراتيجي لبيئة القرارات الرأسمالية في الحد من الأزمات المالية، المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الزرقاء الخاصة، مصر 2009، ص:6.

² سعيد محمود الملباوي، تمانى محمود النشار، المحاسبة الإدارية المتقدمة (مدخل إدارة التكلفة)، كلية التجارة، جامعة طنطا، الطبعة السابعة، مصر، 2019، ص:109.

³ بن سديرة عمر، الأبعاد النظرية للتحليل الاستراتيجي وتطبيقاتها في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، دراسة استقصائية لبعض المؤسسات بسطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد16، 2016، ص:190.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

فيما يرى آخرون أنه يستهدف أبعاد أخرى تتمثل في الأبعاد التالية:¹

- **البعد التكاليفي:** ويتحقق من خلال تجزئة عمليات المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة ذات القيمة، باستخدام أسلوب تحليل مسببات التكلفة لتحديد المسببات الرئيسية لحدوث التكلفة والعمل على اكتشاف مواطن خفض التكلفة المرتبطة بالأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، وإدارتها بما يؤدي إلى ترشيد استهلاك الأنشطة للموارد.

- **البعد التشغيلي:** حيث يدعم قدرة المؤسسة على قياس الآثار المالية وأساليب وسياسات التشغيل بها لأنه يظهر معلومات عن مدى مشاركة العاملين في فلسفة التحسين والتطوير وإدارة الجودة الشاملة ومدى استغلال كافة الطاقات داخل المؤسسة وكفاءة والتصميم وتطوير المنتجات.

- **البعد الاستراتيجي:** يعمل على تحديد الفرص والتهديدات الخارجية في محاولة لاستغلال الفرص بنجاح وتجنب الحد من النتائج السلبية للتهديدات.

- **البعد التسويقي:** يوفر التحليل الاستراتيجي للتكلفة المعلومات الأساسية للمفاضلة بين الاختيارات والبدائل الإستراتيجية المتولدة من تحليل وتقييم الموقف الاستراتيجي للمؤسسة في وسطها التنافسي، مما يدعم القدرة التنافسية ونجاح تحقيق أهدافها الإستراتيجية

3.2. أهمية التحليل الاستراتيجي للتكلفة

بفضل التحليل الاستراتيجي للتكلفة نستطيع دراسة المعلومات الخاصة بالبيئة الداخلية والخارجية

للمؤسسة، والتي تمكن للإدارة من اتخاذ العديد من القرارات على غرار القرارات الإستراتيجية:²

- تقديم المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائف التخطيط الاستراتيجي والرقابة الإستراتيجية وتتمثل المعلومات في بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، والمنتجات الأكثر ربحية وبيانات عن مستويات طاقة الأنشطة ومدى إمكانية زيادة أو تخفيض بعض الأنشطة خلال فترة معينة، وبيانات عن الموارد لهذه

¹ عمر عبد الرحمن، عبد الرحمن محمد، نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجيا، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، الجزء الثاني، جامعة قناة السويس، المجلد 10، العدد 3، 2019، ص: 268.

² هانئ أحمد محاريق، دور أدوات إدارة التكلفة في تحقيق فاعلية آليات حوكمة الشركات -دراسة نظرية وميدانية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد 32، العدد 4، 2012، ص ص: 919-920.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الأنشطة والبيانات المتعلقة بالأداء الفعلي للأنشطة بما يمكن تصور إستراتيجية المؤسسة وتحسين أدائها مستقبلا؛

- إتاحة المعلومات الضرورية عن استغلال الموارد المتاحة وذلك من خلال توزيع الموارد طبقا لقائمة الأولويات التي يتم إعدادها بعد ترتيب الأنشطة من حيث الأهمية، وبما يتفق مع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛

-توفير معلومات تساعد الإدارة العليا على التعرف على عوائد تكاليف كل نشاط؛

-توفير معلومات عن الطاقة العاطلة لدى إدارة المؤسسة، من خلال قياس كفاءة وفاعلية أنشطة المؤسسة؛

-توفير المعلومات اللازمة عن الموارد المستهلكة في أداء الأنشطة، وتحليل هذه الأنشطة؛

-توفير معلومات تقييم الأنشطة الجديدة أو المستحدثة والتي يمكن أن تساعد على تحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة، وتزيد من قدرتها التنافسية في البيئة الحالية؛

-توفير معلومات عن قدرة المؤسسة على إعادة هيكلة تكنولوجية الإنتاج، وإدخال وإحلال النظم الصناعية عالية التقنية، حيث تمتلك هذه النظم من الخصائص ما يدعم الجودة العالية وخفض التكلفة والاستخدام الأمثل للموارد المحدودة، بالإضافة إلى خفض وقت التصميم والتشغيل ومرونة خطوط الإنتاج؛

-معلومات ملائمة، تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية؛

-معلومات عن تكلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المؤسسة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة، التي تمكن من تصور إستراتيجية المؤسسة وتحسين أدائها المستقبلي.

-دقة قياس الأداء عن طريق متابعة التكاليف من خلال استخدام العلاقات السببية بين التكاليف والأنشطة مما يؤدي إلى تحسين فهم الأنشطة بما يساعد على مواصلة الاستراتيجيات التنظيمية؛

-تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل، وإلى جانب تحسين الجودة ورضا العملاء، والتوقيت الملائم للمعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات.

المطلب الثاني: مقارنة بين التحليل الاستراتيجي والتحليل التقليدي للتكلفة

لقد قام التحليل التقليدي للتكلفة في بيئة بعيدة على التنافس، وعلى هذا الأساس اهتم بالتحليل في مراحل معينة في دورة حياة المنتج (الإنتاج، المبيعات)، حيث وفر معلومات تدعّم القرارات التشغيلية والقصيرة المدى يركز عليها صناع القرار في توجيه وتحسين الأداء الداخلي، وبعد التحول إلى إعطاء أهمية بالمنظور الاستراتيجي توجهت الإدارة العليا إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة حتى يتسنى لها تحقيق توقعات العملاء والتحكم في التكلفة في مراحل مبكرة الاعتماد عليها في صياغة إستراتيجية مناسبة لأعمالها.

1. أوجه الاختلاف بين التحليل الاستراتيجي للتكلفة والتحليل التقليدي للتكلفة

- يؤدي التحليل الاستراتيجي للتكلفة دورا بارزا في دعم عملية صناعة القرارات الإستراتيجية، وهذا لما يُقدّمه من معلومات تختلف عن تلك المعلومات التي يوفرها التحليل التقليدي منها:¹
- يركز التحليل الاستراتيجي للتكلفة على المقاييس المالية وغير المالية على حد سواء بينما يركز التحليل التقليدي للتكلفة على المقاييس المالية؛
- يهدف التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى عملية التحسين والتطوير لخفض التكلفة وتقديم منتجات (خدمات) متميزة، بمعنى أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة لا يكتفي بالوصول إلى الهدف وتحقيقه وإنما يعمل دائماً وباستمرار على عملية التحسين والتطوير بينما التحليل التقليدي للتكلفة يسعى دائماً لتحقيق الهدف وعدم تجاوزه؛
- يهتم التحليل الاستراتيجي للتكلفة بتحليل تكاليف الجودة في حين التحليل التقليدي للتكلفة يتجاهل تحليلها؛
- التحليل الاستراتيجي للتكلفة قادر على ضبط الجودة ورقابتها خلال فترات مالية متتالية، بينما التحليل التقليدي للتكلفة غير قادر على ضبطها على الوجه المطلوب؛

¹حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين-دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة غزة، المجلد 21، العدد 1، 2013، ص:42.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

-التحليل الاستراتيجي للتكلفة يتبنى معايير بحيث تكون نسبة الإنتاج المعيب تبلغ صفرأ أما في التحليل التقليدي للتكلفة ونظرا لاعتماده على المعايير التي تسمح بوجود نسبة تلف مسموح به وتحميل تكلفته على الإنتاج الجيد فإن ذلك يؤثر سلباً على تكلفة المنتج؛

-يعتمد التحليل التقليدي للتكلفة على نظرية التكاليف الكلية في تحميل التكاليف غير المباشرة حتى نضمن عدم تجنب انحرافات الحجم المناسب، مما يؤثر على تكلفة المنتجات، ويتم التركيز على وقت الإنتاج بغض النظر عما إذا كان الإنتاج مطابقاً أو غير مطابق لمواصفات المعيارية، وهذا من شأنه أن يؤثر على المستوى المتميز للجودة، بينما في التحليل المحاسبي الإداري الحديث فإن عملية استيعاب التكلفة غير المباشرة ليست الهدف الأساس وبالتالي أصبح تحليل الانحرافات قليل الأهمية وفقاً لهذا المدخل؛

-يركز التحليل التقليدي للتكلفة فقط على المعلومات الخاصة بالنتائج المالية، بينما يركز التحليل الاستراتيجي للتكلفة على النتائج غير المالية بالإضافة إلى تركيزه على المعلومات المالية؛

-التحليل الاستراتيجي للتكلفة أكثر موضوعية من التحليل التقليدي للتكلفة بسبب المنهج العلمي في تحديد الأهمية النسبية للمعايير والمؤشرات المستخدمة؛

-التحليل التقليدي للتكلفة لا يتلاءم مع البيئة الصناعية الحالية، لأنها تحاول مراقبة التكلفة والتحكم في الجودة بعد الانتهاء من إنتاج المنتج، كما تحاول الوصول إلى نقطة توازن مؤقتة وتركز داخليا على الكفاية وحل المشاكل بأسلوب تراكمي وليس بأسلوب شامل، بينما يركز التحليل الاستراتيجي للتكلفة على الأسلوب الشمولي لحل المشاكل، إذ يكون التركيز داخليا على بناء فرق العمل المتكاملة المكونة من ممثلين للوظائف المختلفة بالمؤسسة ويساعد ذلك في معالجة المشكلة من وجهات نظر مختلفة وحلها بصورة جذرية وشاملة؛

-التركيز خارجياً على بناء علاقات طويلة الأجل مع الموردين والعملاء وغيرهم من المؤسسات ذات الصلة حتى يمكن خلق وجهة نظر مشتركة متكاملة لحل المشاكل.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- وترى دراسات أخرى أن أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة يسعى إلى تبني المفهوم العام للرقابة بهدف خفض التكلفة، فمن خلاله يمكن تطوير بيانات التكلفة ، وتوفير نوعية جديدة من المعلومات التي تدعم التوجه الاستراتيجي لمواكبة التغييرات في بيئة الأعمال ومن بين تلك المعلومات:¹
- معلومات تتعلق بالأنشطة التي تقوم بها المؤسسة سواء كانت تتم داخليا أو خارجيا وتقسيمها إلى أنشطة رئيسية وأنشطة مساعدة، وأنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة؛
 - معلومات توضح العوامل المسببة لتكاليف كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة للمؤسسة؛
 - معلومات عن العلاقات بين المؤسسة والموردين والعملاء وذلك من خلال تحليل سلسلة القيمة؛
 - معلومات عن تكاليف المنافسين حيث تساعد في تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة؛
 - معلومات تخوّل لنا تحليل التكاليف وفقا للإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة؛
 - معلومات تتعلق بالبيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

وبغرض إيضاح وجه المقارنة أكثر يمكن الإجابة عن بعض الأسئلة، والتي يوضحها الجدول أدناه:

الجدول رقم (3-1): وجه المقارنة بين التحليل التقليدي للتكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة

وجه المقارنة	التحليل التقليدي للتكلفة	التحليل الاستراتيجي للتكلفة
ما هو أفضل طريقة لتحليل التكلفة؟	تتمثل في صورة المنتجات، العملاء، الوظائف الداخلية(التركيز الداخلي)، مفهوم القيمة المضافة	تشمل صورة المراحل المختلفة لسلسلة القيمة الكلية، تمثل المؤسسة حلقة ربط، (التركيز الخارجي) مفهوم سلسلة القيمة

¹شوقي السيد فوده، وآخرون، أثر استخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، الجزء الثالث، جامعه كفر الشيخ، كلية التجارة، المجلد7، العدد11، 2021، ص:998.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

<p>بالإضافة إلى تطبيق الأهداف الثلاث في التحليل التقليدي، يعمل على أخذ التوجه الاستراتيجي للمؤسسة بعين الاعتبار كالتوجه الاستراتيجي إما زيادة التكلفة، أو التمايز، أو التركيز.</p>	<p>تطبيق ثلاث أهداف غير مرتبطة بالمنظور الاستراتيجي وهي: - تسجيل البيانات. - جذب انتباه الإدارة. - حل المشاكل.</p>	<p>ما هو الهدف من تحليل التكلفة؟</p>
<p>محتوى التكاليف هو دالة لمحرك التكلفة أو محركات التكلفة في كل نشاط للقيمة ويمكن تخفيض التكاليف عن طريق: استغلال العلاقة بين العملاء والموردين الإنفاق بغرض تحقيق التخفيض الاستراتيجي للتكاليف.</p>	<p>محتوى التكاليف هو دالة لحجم الإنتاج ويمكن خفض التكاليف عن طريق: مراكز المسؤولية القضايا المتعلقة بتكلفة المنتج</p>	<p>ماهية فلسفة محتوى التكاليف وكيفية تخفيضها؟</p>
<p>يركز المنظور الاستراتيجي على دراسة نجاح المؤسسة وفهم المتغيرات البيئية المؤثرة على هذا النجاح، لذا فهو يقدم معلومات إستراتيجية اللازمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية في</p>	<p>قصور كبير في توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الإستراتيجية</p>	<p>ما مدى توفير بعد النظر في اتخاذ القرارات الإستراتيجية؟</p>

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الاتجاه الذي يدعم ويقوي المركز التنافسي.		
مسايرة البيئة وتغيراتها فهو تحليل استراتيجي للتكلفة مرن مع البيئة	استجابة ضعيفة للبيئة الخارجية في حين اهتمام كبير للبيئة الداخلية	ما مدى الاستجابة للتغيرات البيئة؟
يعتمد بشكل كبير على نظام المعلومات الاستراتيجية في تحليل التكلفة وتعتبر مخرجاته ذات أهمية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية	يقتصر على نظم المعلومات الإدارية التقليدية غير المترابطة.	ما مدى استخدام نظام المعلومات الاستراتيجي؟

المصدر(بتصرف) رحمة الله، هبه عبد الوهاب التوم، التحليل الاستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية، رسالة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان 2019، ص48.

المطلب الثالث: دور معلومات أسلوب تحليل سلسلة القيمة في القرارات الإستراتيجية

حضي أسلوب (VCA) بأهمية كبيرة ذلك أنه يتتبع سلسلة القيمة لأنشطة المؤسسة بغرض التحكم في التكلفة التي تعدُّ من أهم المزايا التنافسية، حيث تعطي لأصحاب القرار نوع من الحرية في مجال اتخاذ القرارات لأنه يمكن السيطرة والتحكم فيها، وكذلك يمكن من تحليل الأنشطة التي تتعلق بالموردين والعملاء

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

فضلا عن أنشطة المؤسسة الداخلية، فهو أسلوب متكامل لتحليل التكلفة التي من خلال معلوماتها يمكن اتخاذ القرار الاستراتيجي المناسب

1. مفهوم أسلوب تحليل سلسلة القيمة

قدم "ميشال بورتر" " " Michal E. Porter (VCA) عام 1980 معتبرا إياه أحد الركائز في مجال التحليل الاستراتيجي للتكلفة لدعم الإدارة في اتخاذ قراراتها الإستراتيجية، من خلال المعلومات المالية وغير المالية الداخلية والخارجية التي يوفرها، حيث لا يقتصر على تحديد وتحليل التكاليف واستهلاك الموارد المتاحة بواسطة أنشطة المؤسسة فقط، بل يتعداه إلى خارج حدودها بدءا من أنشطة الحصول على الموارد وانتهاء بتسليم المنتج للعملاء ومتابعة مدى رضاهم، مما يسمح بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة إلى هدف التكلفة بغرض تطويرها وتمييزها، وتحديد الأنشطة غير المضافة للقيمة من أجل تقليصها أو إلغائها، ولما كانت هذه الأنشطة مترابطة ومتداخلة مع بعضها البعض داخليا وخارجيا كان لابد من عملية تحليلها عن طريق تحليل قيمة كل نشاط إلى إجمالي قيم كل الأنشطة، بما يوفر إمكانية الحكم الموضوعي على نسبة إضافة كل نشاط في سلسلة القيمة لاتخاذ القرارات.¹

وأشار معهد المحاسبين الإداريين IMA إلى سلسلة القيمة على أنها أسلوب يدعم المؤسسة ويساعدها على تحقيق الميزة التنافسية من خلال إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة المتميزة بتكلفة منخفضة.²

ويختلف مفهوم تحليل سلسلة القيمة عن سلسلة القيمة، هذه الأخيرة هي أسلوب متكامل من الأنشطة المتداخلة والتي تتصل ببعضها البعض من خلال علاقات ترابط تبرز عندما تتفاعل طريقة أداء نشاط معين على تكلفة أو فعالية أنشطة أخرى، أمّا تحليل سلسلة القيمة هو تحليل عمليات المؤسسة إلى أنشطة مترابطة استراتيجيا كوسيلة لإدارة التكلفة وتوفير المعلومات الملائمة.

¹ هانئ أحمد محاريق مرجع سبق ذكره، ص: 919.

² عمر عبد العليم محمود عبد الجواد، دور تحليل سلسلة القيمة للأنشطة اللوجستية في تعزيز الميزة التنافسية بالتطبيق على صناعة الاسمنت بلبيبا، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد 6، ملحق العدد 4، 2015، ص: 93.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

وتعرف الأنشطة(النشاط) على أنها "مختلف العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة"¹، بمعنى حدث أو معاملة تتسبب في حدوث التكلفة داخل المؤسسة.² ثم يأتي دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف على تلك الأنشطة مما يسهل عملية تحليل قيمة النشاط التي تتضمن مقارنة هذه التكاليف مع القيمة التي تولدها هذه الأنشطة.³

1.1. أنواع الأنشطة من حيث القيمة المضافة

- **الأنشطة التي تضيف قيمة:** هي تلك الأنشطة التي يتم الاعتراف بها كأنشطة لا غنى عنها، لما لها من أثر على جودة المنتج وأدائه، والهدف من هذه الأنشطة هو تحقيق أهداف المؤسسة في المدى المتوسط والبعيد.⁴

- **الأنشطة التي لا تضيف قيمة:** الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهدف التكلفة وهي على قسمين:⁵

- الأنشطة ضرورية لا تضيف قيمة: تعد ضرورية حيث تدعم وبشكل غير مباشر الأنشطة التي تضيف قيمة، مثل النشاط الإداري ونشاط الأفراد ونشاط المحاسبة، حيث يمكن دمج بعض الأنشطة الإدارية مع بعضها البعض.

- الأنشطة التي لا تضيف قيمة وليست ضرورية: يمكن للمؤسسة التخلي عنها بدافع التحسين، وخفض التكلفة، ومن أمثلتها نقل المنتج إلى مراكز البيع، تخزين المنتج النهائي.

¹ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط(ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2006، ص:71.

² عصفاف سيد أحمد عاشور، مرجع سبق ذكره، ص:116.

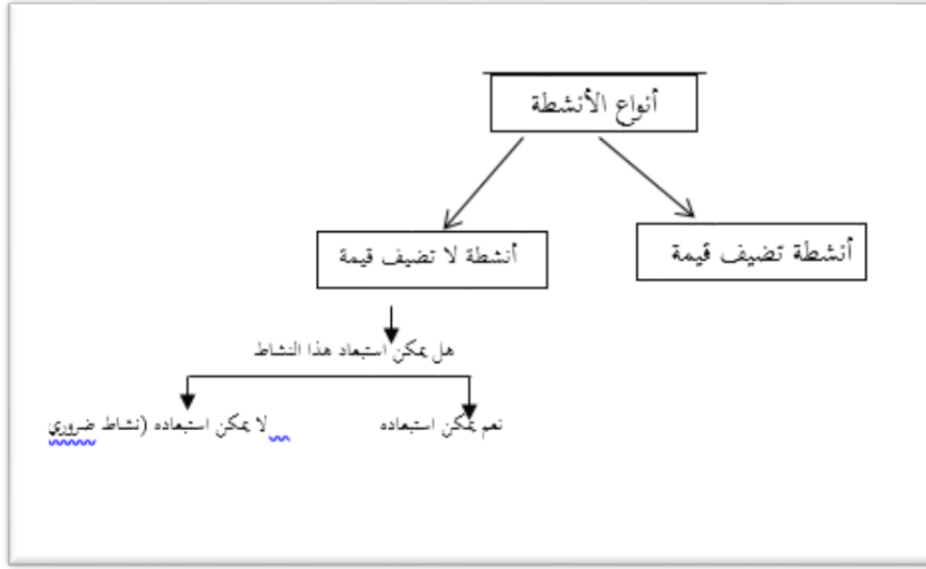
³ ولاء سيد محمد حسن، وآخرون، استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة في توفير المعلومات الملائمة لترشيد قرارات التعهيد، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد70، 2020، ص:284.

⁴ قاسم محمد عبد الله البعاج، عبد عليوي الكرعوي، التكامل بين نظام(ABC-JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد39، 2014، ص:381.

⁵ حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، جامعة الكوفة، المجلد2، العدد9، 2008، ص:115.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الشكل رقم (3-1): أنواع الأنشطة من حيث القيمة المضافة



المصدر: من إعداد الباحث

وحتى يمكن للمؤسسة معرفة هل النشاط يضيف قيمة في سلسلة القيمة أم لا، يمكن طرح هذه الأسئلة

الآتية:¹

- هل المستهلك على استعداد لدفع مقابل استمرار هذا النشاط؟

- إذا تم حذف النشاط، هل سيلاحظ المستهلك ذلك؟

- إذا تم حذف النشاط، هل سيؤثر ذلك في قدرة المنتجات على الوفاء باحتياجات المستهلك؟

وبعد طرح هذه الأسئلة تجد المؤسسة نفسها أمام عدة بدائل إستراتيجية، فتلجأ إلى اختيار البديل

الاستراتيجي الأنسب ومن وجهة نظرها لاتخاذ القرار الاستراتيجي الذي يضمن لها نسبيًا البقاء و الاستمرار

والتي من بنها قرار إحداث تغييرات جوهرية في أداء الأنشطة، والقرار بالبدء في إعادة تصميم العمليات

الإنتاجية، أو قرارات استبعاد تلك الأنشطة غير ضرورية تمامًا التي تدخل في العملية الإنتاجية، أو محاولة

دمجها، بما في ذلك النظم، والإجراءات، والسياسات والهيكلة التنظيمي.²

¹محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص:23.

²حسين مصطفى هلاي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:17.

العملية هي سلسلة متتالية من الخطوات يتم إتباعها لتنفيذ مهمة معينة في المؤسسة.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

2.1. مكونات أسلوب سلسلة القيمة

هناك أنشطة يتكون منها (VC) بغض النظر عن القيمة المضافة لهذه الأنشطة وهي:

- **الأنشطة الأساسية:** وهي تتعلق بتحويل المدخلات إلى مخرجات بشكل مباشر وتستمر حتى التسليم وخدمات ما بعد البيع وهي تتضمن الأنشطة الآتية:
- **البحث والتطوير:** وتتمثل هذه الوظيفة في توليد وتجربة الأفكار المرتبطة بمنتجات أو خدمات أو عمليات جديدة.
- **تصميم المنتجات:** وتعلق هذه الوظيفة بالتخطيط التفصيلي وهندسة المنتجات والخدمات أو العمليات.
- **الإنتاج:** وتهتم هذه الوظيفة بالحصول على الموارد وتنسيقها وتجميعها لإنتاج المنتج أو تأدية الخدمة.
- **التسويق:** وتتمثل هذه الوظيفة في الترويج وبيع المنتجات أو الخدمات للعملاء.
- **التوزيع:** تهتم بتسليم المنتجات أو الخدمات.
- **خدمات العملاء:** تركز على توفير الدعم للعملاء بعد عملية البيع.
- **الأنشطة الداعمة أو الإدارية:** وهي تتعلق بالبنية الأساسية للمؤسسة والموارد البشرية وإمكانيات التطور التكنولوجي.

3.1. خصائص تحليل أسلوب سلسلة القيمة

يتميز تحليل أسلوب سلسلة القيمة بعدد من الخصائص تتمثل في:

- طريقة علمية، فالقياس الكمي لعناصر تكلفة المنتج يتم من خلال حساب عناصر قيمته والاستعانة بأرقام لتقدير الجودة الاقتصادية للمنتج التي تساعد متخذ القرار على اتخاذ القرار السليم؛
- تهدف لتحسين قيمة المنتج حيث تقدر قيمة المنتج وفقاً للفرق بين ما يعنيه المنتج للعميل والسعر الذي يدفعه مقابل الحصول عليه؛
- موجهة نحو الوظيفة، أي تقوم على التحليل الوظيفي للمنتج بتحديد وظائفه وتقييمها، حيث يعرف المنتج بمجموعة الوظائف التي يؤديها بدلاً من هيكلته؛

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار الاستراتيجي

- إيجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتج وعناصر تكلفته من خلال توفير معلومات عن رغبات واحتياجات العملاء ورفع عناصر هذه القيمة دون رفع تكلفة المنتج أو تخفيضها؛
- توفير الوظيفة المطلوبة بأقل تكلفة، أي حصول العملاء على المنتج بسعر أقل.

1.4. دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم القرارات الإستراتيجية

يتلخص دور الأسلوب في إيجاد البدائل الإستراتيجية المناسبة لصناع القرارات الإستراتيجية في المؤسسة من خلال:¹

- توفير معلومات عن فرص التحسين المستمر المحتملة على طول امتداد سلسلة القيمة سواء بتخفيض تكلفتها أو التميز فيها بدءاً من مرحلة التصميم وانتهاءً بوصولها للعميل ورضاه، ومن ثم يمكن تحديد الأنشطة الضرورية من غير الضرورية؛
- تقديم معلومات عن التكلفة المرتبطة بالموردين، المنتجات، العملاء، وقنوات التوزيع بدلاً من الاقتصاد على معلومات تكلفة المنتجات فقط، مما يؤدي إلى تحديد أفضل الموردين للتعامل معهم على المدى البعيد؛
- تقديم معلومات عن تقدير التكاليف والعوائد المنتظرة لأطراف سلسلة القيمة، المرتبطة بمراحل تصميم المنتجات، التصنيع، والخدمات اللوجستية، من أجل تحديد التكلفة المثلى لكل قرار من القرارات؛
- توفير تقارير أداء دورية تؤكد على تحقيق الأهداف وتحسين الأداء مقارنة بمقاييس الأداء المرجعية، حيث تستخدم المقاييس المرجعية في تحديد مستويات الأداء للأنشطة، فالمؤسسة في حال التفكير في اتخاذ قرار استراتيجي يجب عليها أن تقيم قدراتها في أداء تلك الأنشطة من حيث التكلفة، الجودة، التوقيت، والمرونة مقارنة بأفضل أداء للمنافسين، ومن ثم تقييم أداء نتيجة كل قرار من القرارات الإستراتيجية؛
- توفير معلومات عن إعادة تصميم العمليات والمنتجات لاستبعاد الفاقد، وتخفيض وقت الإنجاز، زيادة مستوى المرونة وتسريع معدل الاستجابة، بغرض تحسين كفاءة العمليات وهو ما يتماشى مع دوافع اتخاذ القرارات الإستراتيجية؛

¹ ولاء سيد محمد حسن، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 302.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- المعلومات الذي يوفرها من خلال تتبع التكلفة من بداية الحصول على المواد الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للعميل، يسمح بتحديد القيمة المضافة مقابل التكاليف، ومن ثم تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويمكن استبعادها أو تخفيضها لأقل قدر ممكن، وكذلك تحديد الأنشطة غير الرئيسة التي تضيف قيمة ويمكن تعهدها خارجياً.

كما بينت الدراسات المحاسبية على أهمية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في اختيار وتحديد أي الحركات التي تدفع نحو تحقيق القيمة الكلية للمؤسسة.

المبحث الثاني: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

قام هذا الأسلوب في ظل عدم قدرت المؤسسات الأمريكية على تخصيص التكاليف بين المنتجات، نتيجة التطور التقني والتكنولوجي في طرق العمل وتنامي المؤسسات التي لديها مجموعة كبيرة ومتنوعة من المنتجات والعملاء والعمليات، حيث أدى هذا الأمر إلى زيادة التكاليف غير المباشرة مما نتج عنه اتخاذ قرارات سيئة وخاصة في الجانب الإنتاجي والتسويقي المتعلقة بالمنظور الاستراتيجي، وقد نال اهتمام المحاسبين لما له من أهمية في تحديد التكلفة الدقيقة للمنتجات حيث يضيف لعملية التخصيص مزيداً من الموضوعية في جانب المعلومات الضرورية لتحسين القرارات.

المطلب الأول: المفهوم والمقومات لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

يعتبر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة أحد الأساليب التي ظهرت في عشرينيات القرن الماضي، غير أنّ الاهتمام به كأسلوب له دور في دعم القرارات الإستراتيجية يرجع إلى بداية الثمانينيات في مرحلة التطور التكنولوجي والاتجاه إلى استخدام نظم التصنيع المتقدمة.

وقد حظي بالنصيب الأكبر من الاهتمام وهذا رغبة في زيادة دقة تكاليف المنتج، والمساعدة في فهم الطريقة التي تستهلك بها الموارد بواسطة المنتجات.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

1. تطور مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

من أهم ما قدمه الفكر المحاسبي الحديث للإدارة الحديثة بغرض تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة يمكن من خلالها التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.¹

1.1. تطور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

تعود الملامح الأولى لهذا الأسلوب إلى عام 1949م عندما دافع (GOETZ) عن مبادئ هذا النظام، وأشار إلى أن كل مجمع تكاليف غير مباشرة يجب أن يكون متجانسا، وأن كل مجمع منها قد يتغير بتغير بعض العمليات، وهذا الدفاع فيه إشارة إلى العلاقة السببية بين مجمع التكلفة والأنشطة.² ويرى آخرون أن محاسبي (GE) "General Electric" هم أول من استعمل مصطلح "النشاط" لوصف العمل الذي يسبب التكاليف، وكان ذلك عام 1963م في إطار قيام مسؤوليها بتكليف مراقبين لمعرفة النمو السريع للتكاليف غير المباشرة، حيث توصل الفريق إلى مفهوم جديد و هو أنّ الأنشطة هي المسبب الفعلي لهذه التكاليف.³

تمّ تطبيقه في المؤسسات بشكل مكثف مع بداية الثمانينيات وهذا عندما أشار إليه الباحثان الأمريكيان "كوبر" و"كابلان" و"Cooper" و"Kaplan". في هذا السياق تذكر إحدى دراساتهم أنّ المؤسسات الأمريكية كانت غير قادرة على تخصيص التكاليف بين المنتجات، ممّا أدى بها إلى قرارات سيئة وخاصة في الجانب الإنتاجي والتسويقي، وجعلها غير راضية عن الأساليب التقليدية المستخدمة لتكاليف النفقات، وأصبح من الواضح أن أحجام الإنتاج لم تعد المحرك الرئيسي للتكاليف.

¹ Emmanuel K. Oseifuah , Activity Based Costing(ABC) In The Public Sector, Journal Problems And Perspectives in Management, Volume 12, decembre2014, P582.

² فيصل ماطة حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة(abc) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد67، 2007، ص:26.

³ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، ص:160.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

وقد قال كابلان " Kaplan " قمت أنا وكوبر "Cooper" بالبحث في أسلوب ABC في منتصف الثمانينيات في عدة شركات منها Union Pacific JuhnDeer ليتأتى لنا وصف الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات ودقة التخصيص¹، وكان ذلك في مقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفارد قسم المحاسبة والإدارة سنة 1987 بعنوان " كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات-دراسة ميدانية².

إلا أن بعض المدراء والأكاديميين من الألمان اعترضوا على هذا الاكتشاف "محركات التكلفة" لكل من "كوبر" و "كابلان" "Cooper" و "Kaplan"، إذ يعتقدون أن هناك من سبقهم إلى ذلك، على غرار الأكاديمي "Kilger" الذي اقترح مع أكاديميين آخرين أسس تخصيص التكلفة غير المباشرة للأقسام المساعدة وهي متشابهة تقريبا مع محركات التكلفة³.

وبالرغم من هذا الاعتراض الذي واجه كل من كوبر وكابلان "Cooper" و "Kaplan" لاكتشافهما، إلا أنّ أغلب الكتابات والمقالات والدراسات المحاسبية، التي اهتمت بكيفية تخصيص التكاليف بشكل عام والتكاليف غير المباشرة بشكل خاص، تنسب بداية التطبيق الفعلي والتجريبي لبعض المؤسسات إلى مرحلة الثمانينيات وهي مرحلة الأكاديميين كوبر وكابلان.

2.1. مفهوم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

التعريف الأول: في مقال "لكوبر" "وكابلن" سنة 1994م تطرق إلى تعريف نظام ABC حيث جاء فيه: "يعد (ABC) بمثابة أداة إستراتيجية للمؤسسة تساعدها في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المؤسسة مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموارد"⁴.

¹إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص:160.

²علا أسامة الشعراي، مرجع سبق ذكره، ص:107.

³إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص:160.

⁴ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة(ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة جامعة الأزهر فلسطين، المجلد1، العدد1، 2008، ص:119.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

التعريف الثاني: يعرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي Consortium for Advanced Management International CAM-I أسلوب (ABC) على أنها أسلوب يقيس تكلفة أداء الأنشطة والموارد وأغراض التكلفة، ويوزع تكلفة الموارد على الأنشطة، ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخدامها، ويميز العلاقات السببية لمركات التكلفة بالأنشطة.¹

التعريف الثالث: كما يوصف على أنه أسلوب محاسبي يقيس تكلفة المواد المستهلكة من خلال الأنشطة، الأمر الذي يسمح بقياس تكاليف المؤسسة بدقة وجودة أفضل من الأساليب التقليدية. إذ يعالج مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال العمل على تصنيف الأنشطة ثم ربط التكاليف إلى الأنشطة عن طريق محركات التكلفة.²

التعريف الرابع: ينبنى هذا التعريف على بيان ماهية أسلوب يقوم بتتبع تكاليف المنتجات من خلال التركيز على الأنشطة التي تدفع إلى حدوث التكاليف (تسبب حدوث التكاليف).³

من خلال ما سبق يتضح لنا أن الأسلوب يوفر المعلومات التي تفي بمتطلبات البيئة المتغيرة لأنه يقدم بيانات عن التكلفة أكثر دقة ومواءمة، تسمح لمتخذي القرار في المؤسسة بإجراء القرارات الإستراتيجية المناسبة، وذلك من خلال تحليل الأنشطة التي يعزى إليها استهلاك الموارد التي يتم تجميعها في مجتمعات التكلفة ثم تحميلها على المنتجات بناء على محركات التكلفة، والتي تسمح بصناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

2. خصائص أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

حدّد بعض الكتاب عددا من الخصائص التي توضح الملامح الأساسية والتي يجب توافرها في بيئة التكاليف حتى تكون ملائمة لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الآتي:⁴

¹ علا أسامة الشعراي، مرجع سبق ذكره، ص 108.

² إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، مرجع سبق ذكره، ص: 287.

³ Pauline Weetman, op, sd, p488.

⁴ عبد العال بن هاشم محمد أبو خشبة، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس الأنشطة (abc) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 23، العدد 1، 1999، ص: 290.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

-قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متعددة من المنتجات أو الخدمات هذا بالإضافة إلى تعقد العمليات الإنتاجية؛

-تزايد استخدام نظم التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج؛

-زيادة استخدام الأنشطة المساعدة في المؤسسة؛

-زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة لنسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج وهي التي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج من المنتجات على حدة.

-اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة مع زيادة حدة المنافسة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسة؛

-اعتماد المؤسسة على العمل الآلي ونظم الإنتاج المتقدمة بدرجة ملحوظة يصعب معها لحد كبير تحميل التكاليف على المنتجات باستخدام الأسس التقليدية المتعلقة بالعمل المباشر؛

-اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية السائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في احتساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج.

3. مزايا أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقدم عدة مزايا للمؤسسات تتمثل في:¹

-التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة وربط تلك الأنشطة بمحركاتها مما يقدم فهما إداريا أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة.

-زيادة فعالية الدور الرقابي للمؤسسة، حيث إن معرفة الأنشطة غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف؛

-الدقة في قياس، وبيانات واضحة ودقيقة لتكلفة المنتج من خلال التخصيص الدقيق للتكلفة غير المباشرة وربطها بالمنتج؛

-الحصول على بيانات دقيقة وملائمة في الوقت المناسب حول أساليب التشغيل والأنشطة الإنتاجية؛

¹مرورة بكر مختار الدياسطي، معالم نموذج مقترح لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية، مجلة تطوير الأداء الجامعي، جامعة المنصورة، المجلد6، العدد3، 2018، ص:117.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- تحقيق ميزة تنافسية من خلال تقييم الأداء وجدوى كل نشاط تقوم به المؤسسة؛
- مساعدة الإدارة على توجيه الرقابة وتحقيق الكفاءة في الأداء؛
- إعادة توزيع الموارد وحسن استثمارها من خلال ربط التكاليف بالأنشطة؛
- مساعدة المؤسسة على إدارة المزيد من الموارد بشكل فعال من خلال تحديد أنشطتها وتكاليفها؛
- تحقيق كفاءة وفعالية إدارة الموارد المالية في ظل مجموعة من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية؛
- التوزيع الأمثل للموارد النادرة والمحدودة بما يخدم الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
- التركيز على مبادرات التحسين المستمر وعلى الأمور التي تؤدي إلى نجاح المؤسسة في تحقيق رؤيتها المستقبلية وترشيد الإنفاق؛
- ربط أنشطة المؤسسة بالتخطيط الاستراتيجي.

المطلب الثاني: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

لقد حظي باهتمام كبير في ظل الدور الهام الذي يؤديه، إذ يزود الإدارة العليا بمعلومات موضوعية عن المنتج النهائي أو الخدمة وهو ما يسمح باختيار البديل الاستراتيجي المناسب بشأن الاستمرار أو التوقف، إلا أن عملية تطبيقه في المؤسسات يشوبها الكثير من الغموض والصعوبة، ومن أجل رفع أو تذليل هذه الصعوبات والغموض قدمت بعض الدراسات إجراءات وخطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

1. خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

ألمحت عديد الدراسات التي تناولت هذا الأسلوب إلى الإجراءات المتبعة وكذا الخطوات التي تكفل تطبيقه ومن أهمها:

- **الخطوة الأولى: إعداد الأنشطة التي تؤديها المؤسسة:** في هذه الخطوة يتم تحديد وتعريف العمليات والأنشطة الأساسية التي تؤديها المؤسسة بشكل تفصيلي، والوقت الذي يتطلبه أداء كل منتج أو خدمة، بمعنى تقوم هذه الخطوة على عمل خريطة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وعادة ما يطلق عليها مرحلة التخطيط.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

-**الخطوة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة:** في هذه الخطوة يتم تحديد تكلفة الأنشطة، وهذه التكلفة هي عبارة عن الجزء الذي استهلكه النشاط من موارد المؤسسة، ويكون ذلك بفحص المستندات، وبمشاركة جميع القائمين عن هذه الأنشطة المختلفة، وتحديد محرك أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة وعادة ما تكون هذه المحركات مقاييس كمية عددية، ومن موجبات هذه الخطوة تحديد الموارد التي يمكن تتبعها مباشرة لكل نشاط.

- نشاط الشراء ← عدد أوامر الشراء؛

- نشاط الفحص والاستلام ← وزن أو حجم الوحدات المشتراة؛

- نشاط الرقابة على الجودة ← عدد مرات الفحص.

-**الخطوة الثالثة: تحديد مجتمعات تكلفة الأنشطة:** فهي تتعلق بتجميع أنشطة متجانسة تخضع في مجموعها لمحرك تكلفة واحد، وذلك اختصارا لعدد الأنشطة ومحركاتها، ويتم توزيعها على غرض التكلفة باستخدام محركات التكلفة.¹ عملية تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة في أوعية تكلفة متجانسة يعد أمرا صعبا، ولذلك يجب فهم جميع الأنشطة المطلوبة لصنع المنتج من خلال:²

- إشراك العاملين في مراكز الأنشطة؛

- تجنب أن تكون هذه الأنشطة كبيرة مثل الأقسام، بل إنَّ القسم الواحد قد يحتوي على عددا منها؛

- دمج عدة أنشطة مرتبطة مع بعضها البعض في مركز واحد بهدف تخفيض كمية البيانات التفصيلية وتكلفة الاحتفاظ بالسجلات، حتى لا تفوق المنافع المكتسبة منها.

- اختصار عدد الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة مثل تلك الأنشطة التي يكون أدائها في نفس المستوى تدرج في مجموعة واحدة.

-**الخطوة الرابعة: اختيار محركات التكلفة للأنشطة:** يرجع الهدف من تحديد محرك تكلفة أي نشاط إلى تحديد المصدر الذي يسبب استهلاك هذا النشاط، ويجب أن يكون محرك التكلفة قابل للقياس ومن

¹ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، 2007، ص: 88.

² William N. Lanene, Shannon W. Anderson, Michael W. Maher, op. sd, p320.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الممكن الوصول إليه بشكل معقول. وهناك أسس لاختيار محركات التكلفة بشكل جيد و ملائم ولعل أهم تلك الأسس¹:

- وجود علاقة مباشرة بين المحرك والتكلفة؛

- سهولة قياس المحرك بطريقة كمية؛

- مراعاة مبدأ التكلفة والمنفعة عند اختيار المحرك، بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بإنتاج أرقام للتكلفة بصورة صحيحة، ولا تكون مبالغ فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد؛

- مراعاة استخدام عدد أقل من محركات التكاليف، حيث يؤدي هذا إلى تكلفة أقل في تنفيذ الأسلوب وأيضا سهولة الفهم من قبل الإدارة والعاملين، على عكس من ذلك إذا كان هناك عدد كبير من محركات التكلفة يدل ذلك على دقة في تكاليف المنتجات، إلا أنه يتطلب تكلفة أكبر في التنفيذ وتعقد في عملية التطبيق.

وهناك أربعة محركات للتكلفة متعارف عليها حسب مستويات أنشطة المؤسسة وهي:²

- **محركات تكلفة تشغيلية:** تعكس عدد الوحدات المنتجة بصفة عامة في علاقتها بتكلفة استهلاك النشاط من الموارد مثل عدد مرات خدمة النقل، عدد ساعات العمل المباشر.

- **محركات تكلفة إجرائية:** ترتبط بالأنشطة التي يتم تأديتها على مستوى دفعات إنتاجية مثل جدولة الإنتاج محرك التكلفة الإجرائي الخاص به عدد أوامر التشغيل.

- **محركات تكلفة هيكلية:** ترتبط بنوعية الوحدات التي يتم إنتاجها وفقا لخصائص المنتج مثل مراقبة الجودة محرك التكلفة الهيكلي لها هو عدد الاختبارات التحليلية.

- **محركات تكلفة عامة:** مرتبطة بالأنشطة التي يتم تأديتها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية العامة للمؤسسة ككل مثل نشاط الأمن الصناعي محرك التكلفة الخاصة به هو دوريات التشغيل.

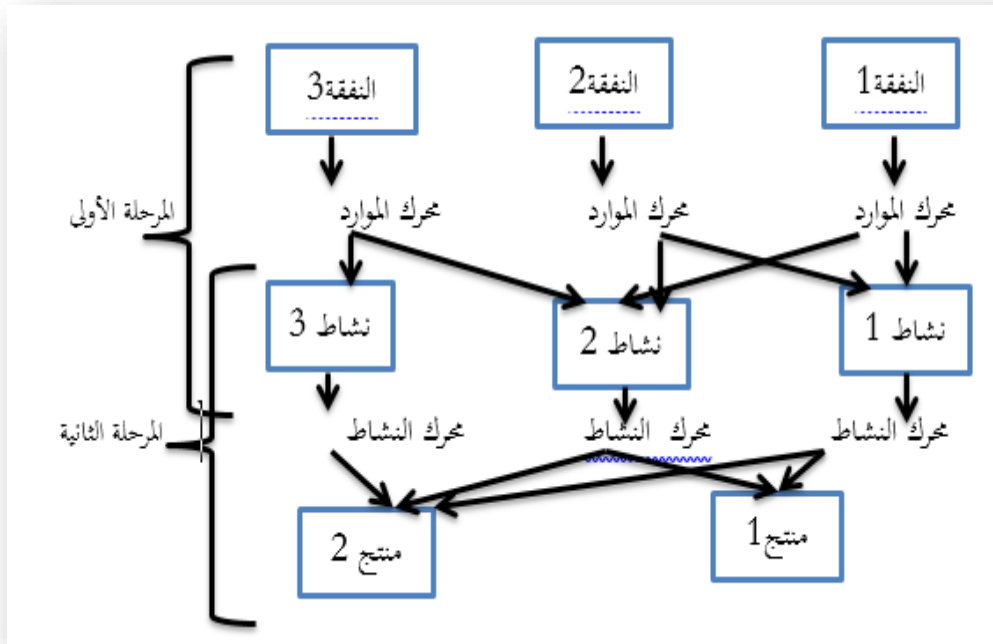
¹علاء محمد محمد الباتوني، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل-دراسة تطبيقية،المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد25، العدد1، 2007، ص310.

²عمرو عبد الرحمن عبد الرحمن محمد، نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجيا، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد10، العدد3، الجزء الثاني، 2019، ص:270.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

-الخطوة الخامسة: تحميل تكاليف الأنشطة على غرض التكلفة: بعد تحديد تكاليف الأنشطة والعمليات، يتم تخصيص هذه التكاليف على موضوعات التكلفة ممثلة في السلع والخدمات والعملاء، ويسمح تعدد وتنوع محركات التكلفة في إطار أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بتخصيص أدق للتكاليف غير المباشرة، ومن ثم قياس أدق لتكلفة وحدة موضوع القياس التكاليفي. ويهدف فهم استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة نعرض الشكل الآتي:

الشكل رقم (3-2): العلاقة بين النفقات والأنشطة والمنتجات



Source: Omar Al Araidah, Costing Of The Production And Delivery Of Ready-Mix-Concrete, Jordan Journal Of Mechanical And Industrial Engineering, V 6, Number 2, April 2012, p164

الشكل أعلاه يُمكن من فهم طريقة عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، إذ يتم توزيع النفقات على الأنشطة بناء على مقدار استفادة النشاط من النفقة باستخدام محرك التكلفة، فنجد أن النشاط (2) قد استهلك كل أنواع النفقات، بينما النشاط (1) استهلك فقط من النفقة (1 و2)، والنشاط (3) استهلك فقط من النفقة (3) هذا فيما يخص المرحلة الأولى من عمل أسلوب ABC.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

أما المرحلة الثانية توضح توزيع تكاليف الأنشطة التي تكونت في المرحلة الأولى على المنتجين (1 و2) بالاستناد إلى مقدار استفادة كل المنتجين من الأنشطة، فيلاحظ أن المنتج (1) استفاد من النشاطين (1 و2) ولم يستهلك أي مقدار من تكاليف النشاط (3)، في حين استفادة المنتج (2) من جميع الأنشطة. مما سبق يتضح أن الأسلوب يضيف لعملية التخصيص مزيدا من الدقة والموضوعية طالما أنه يعتمد على توزيع التكاليف غير المباشرة على أساس مدى استفادة المنتجات من الأنشطة، وليس على أسس عشوائية كما كان مستخدما في الأسلوب التقليدي للمحاسبة الإدارية.

المطلب الثالث: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في القرارات الإستراتيجية

يرتكز جوهر أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في إمكانية تتبع المحاسب الإداري الحديث لتكاليف الأنشطة، ومن ثم إمكانية ربط هذه التكاليف بمجال أو موضوع التكلفة، حيث يركز على تجميع وتشغيل البيانات لتوفير معلومات عن أنشطة المؤسسة وتكاليف أداء هذه الأنشطة ومسببات هذه التكلفة.

1. أهمية معلومات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في دعم القرارات الإستراتيجية

إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة يمكننا من توفير معلومات إضافية تجنينا اتخاذ قرارات إستراتيجية خاطئة كأن تتم استثمارات أقل في موارد لازمة لأنشطة تضيف قيمة، أو لمنتجات يتم تحميلها بتكاليف أكبر مما يجب، حيث تبدو المنتجات ذات ربحية أقل، وبالتالي تشويه ربحيتها، ومن ثم عدم سلامة ما قد يبني على أساسها من قرارات وخاصة الإستراتيجية منها، أو على العكس من ذلك استثمارات أكبر في موارد لازمة لأنشطة لا تضيف قيمة أو في أنشطة يعد القدر المستخدم من طاقتها أقل كثيرا عن الطاقة بالقدر المتوافر بما يعني وجود طاقة غير مستخدمة.¹

كما يعمل على تخصيص تكلفة الموارد (الآلات، العمالة، الطاقة...) على الأنشطة التي تسبب في استنفاد هذه الموارد وفق أسلوب منطقي في المرحلة الأولى من عمل هذا الأسلوب، أما المرحلة الثانية فيتم فيها توزيع تكلفة الأنشطة على هدف التكلفة بناء على مقدار ما استفادته المنتجات من تلك الأنشطة، عن

¹تحاني محمود عبده النشار، استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 27، العدد 4، 2008، ص: 118.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

طريق تحديد العنصر المحرك (المتسبب) في إحداث التغيير في تكلفة ذلك النشاط باستخدام معيار السبب/ النتيجة، بمعنى أن محرك التكلفة يعزى للأنشطة.

وعلى هذا الأساس فإن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة له دور في دعم القرارات إستراتيجية التي تتخذها المؤسسة وخاصة إذا تمكن من التحكم في عنصرين هما تحليل الأنشطة وتحليل محركات التكلفة. **1.1. تحليل الأنشطة:** يقصد بتحليل الأنشطة تحديد ووصف الأنشطة بالمؤسسة، إذ تقوم بتحديد السؤال الجوهرى حول ما الهدف من النشاط، وكذا ماهية الأنشطة التي يتم القيام بها داخل كل عملية، وعدد الأفراد اللذين يقتدرون على فعل تلك الأنشطة، وتحديد الزمن اللازم لأداء النشاط والموارد المطلوبة للقيام به، وإبراز كل ما يخص أي نشاط من عناصر التكاليف، التي تسبب في حدوثها وتوزيع العناصر المشتركة طبقاً لأسس تتوافق مع طبيعة الأنشطة المستفيدة.

وهذه العملية تتيح للمؤسسة عملية التنبؤ بالتغيرات في الطلب على الأنشطة المستهلكة للموارد، نتيجة التغيرات في حجم وتشكيلة المنتجات، أو تقديم منتجات جديدة، أو إيقاف منتجات حالية أو تحسين عمليات التصنيع أو التغيير في تصميم المنتجات.

- تخفيض الزمن والجهد من خلال تحسين ظروف أداء النشاط واستبعاد العوائق؛

- مشاركة الأنشطة عن طريق عمل التغيرات التي تسمح باستفادة أكثر من منتج من نفس النشاط؛

- إعادة توزيع الموارد غير المستخدمة بالاستفادة منها في أنشطة أخرى أو استبعادها بشكل مؤقت أو دائم.

إضافة إلى ذلك تؤدي عملية تحليل الأنشطة خلال دورة حياة المنتجات إلى زيادة ربحية المنتج، ومن

ثمّة فإنّه ينتج المعلومات التكاليفية الملائمة التي تدعم المديرين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية:¹

- المعرفة الجيدة من قبل المديرين بهيكل التكاليف داخل المؤسسة والتصنيف الجيد لها ومن ثم تحديد محركات التكلفة الرئيسية يتيح اتخاذ قرارات إستراتيجية لاختيار أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف؛

¹ محمد عبد الغني، تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة الإسكندرية، المجلد 23، العدد 1، 1999، ص: 111.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

-قرارات بشأن كافة العمليات إذا كانت بحاجة إلى تغيير أو تعديل لتخفيض التكاليف أو إضافة المزيد من القيمة؛

-قرارات إعادة تصميم عمليات المؤسسة من خلال استنباط طريقة فعالة لتخصيص التكاليف.

-اتخاذ قرارات تسعير المنتج؛

-قرارات تحديد حجم تشكيلة المخرجات؛

-قرارات تحديد التوجه الاستراتيجي الملائم؛

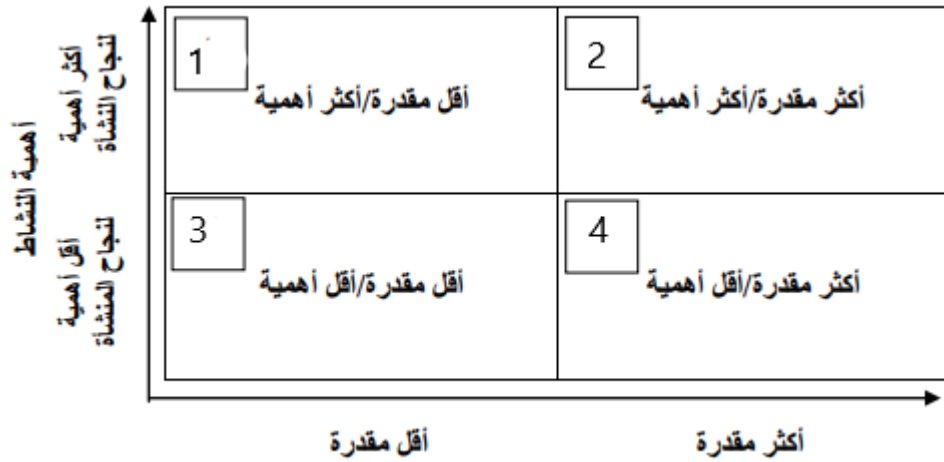
-قرارات ترشيد عملية التكلفة؛

-قرارات تحسين عملية الصنع؛

-قرارات رقابة التكاليف.

والشكل الآتي يوضح كيفية تحديد الأنشطة واختيار أفضل البدائل لاتخاذ القرار الاستراتيجي المناسب:¹

الشكل رقم(3-3): القرارات الإستراتيجية على ضوء تحليل الأنشطة



المصدر: ولاء سيد محمد حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 302.

-الجزء رقم1: يشير إلى أن النشاط ضروري لنجاح المؤسسة، ولكن تقل قدرة المؤسسة في أداء ذلك النشاط مقارنة بمنافسيها أو الموردين الخارجيين، ومن ثم يجب اتخاذ القرارات بشأن إدخال التحسينات

¹ولاء سيد محمد حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص:302-303.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الملائمة لأداء ذلك النشاط داخليا، وقد يم اتخاذ القرار بتعهيد ذلك النشاط في حال عدم توافر الموارد والكفاءات لأداء النشاط داخليا أو إذا كانت المؤسسة ترى أن المصادر الخارجية أكثر كفاءة في تنفيذ ذلك النشاط.

الجزء رقم 2: يشير إلى أن النشاط ضروري لنجاح المؤسسة والحصول على ميزة تنافسية، وأن المؤسسة تمتلك القدرة على أداء ذلك النشاط وتتفوق على منافسيها أيضا في أداء ذلك النشاط، فالقرارات التي يتم اتخاذها في هذه الحالة هو استمرار المؤسسة في أداء النشاط داخليا مع تطوير قدراتها، ومواكبة التكنولوجيا ومراقبة منافسيها.

الجزء رقم 3: يوحى هذا الجزء بأن النشاط لا يمثل مصدرا للميزة التنافسية بسبب انخفاض قدرة المؤسسة على أداء تلك النوعية من الأنشطة، وبالتالي فإنه من الأفضل اتخاذ القرار بتعهيد تلك الأنشطة خارجيا وإعادة توجيه الموارد المخصصة لها نحو الأنشطة التي تحقق ميزة تنافسية.

الجزء رقم 4: يشير إلى أن المؤسسة تمتلك القدرات اللازمة لأداء تلك الأنشطة، ولكن تقل أهميتها في توفير ميزة تنافسية تتفوق بها على منافسيها، وبالتالي فالبديل الأفضل هو تعهيد تلك الأنشطة خارجيا وإعادة توجيه الموارد المخصصة لها للأنشطة التي تخصص المؤسسة في أدائها وتحقق لها ميزة تنافسية.

وفي هذا الشأن يحاول أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة التحكم في الموارد الكلية اللازمة لإنتاج المنتج، والتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالإنفاق المستقبلي، وهذا يوضح أنه في الأجل الطويل غالبا ما يتجه عنصر الإنفاق إلى التغيير مع تغيير استخدام الموارد، الأمر الذي لا ينطبق في الأجل القصير، ولذلك فإن التغيير في حجم الإنتاج يعتبر أحد عناصر التغيير في استخدام بعض عناصر الموارد في الأجل الطويل، لذا يعتمد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على تقسيم الأنشطة الإنتاجية داخل المؤسسة إلى خمسة مستويات رئيسية تتمثل في:¹

¹ Garrison, Noreen, Brewer, op.sd, p275-276.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- **أنشطة على مستوى الوحدة:** يتم تنفيذها في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدة، ويجب أن تكون تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة متناسبة مع عدد الوحدات المنتجة، مثلا سيكون توفير الطاقة لتشغيل معدات المعالجة نشاطا على مستوى الوحدة وهذا لأن الطاقة تستهلك وفقا لعدد الوحدات المنتجة.

- **أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية:** يتم تنفيذها في كل مرة تتم فيها معالجة الدفعة بغض النظر عن عدد الوحدات الموجودة في الدفعة، مثل إعدادا أوامر الشراء، إعداد المعدات، إعداد الشاحنات للعملاء، صيانة الآلات، حركة المواد(المناوله).

- **أنشطة على مستوى المنتج:** تتعلق بمنتجات محددة، وعادة ما يجب تنفيذها بغض النظر عن عدد الدفعات التي يتم إنتاجها أو بيعها، مثل تصميم المنتج، مواصفات المنتج، الإعلان عن منتج.

- **أنشطة على مستوى العملاء:** تتعلق بعملاء محددين وتشمل أنشطة المكالمات، والمراسلات البريدية غير المرتبط بأي منتج محدد.

- **أنشطة الدعم:** يتم تنفيذها بغض النظر عن العناصر المذكورة أعلاه، بمعنى أنه لا يمكن إيجاد العلاقة السببية بينها وبين منتج معين بذاته فهي خاصة بجميع المنتجات، ومن بين هذه الأنشطة: تدفئة المصنع، تنظيف المكاتب الرئيسية، توفير شبكات الاتصال لأجهزة الإعلام الآلي، ومختلف إجراءات التنظيم التي تقوم بها المؤسسة.

2.1. تحليل محركات التكلفة: تؤكد الكتابات المحاسبية على أهمية تحليل محركات التكلفة باعتبارها أداة لتفسير سلوك التكاليف، الذي يساعد الإدارة العليا على تقييم البدائل الإستراتيجية المتاحة أمام المؤسسة، عن طريق اختيار وتحديد أي المحركات التي تدفع نحو تحقيق القيمة الكلية للمؤسسة، فهي تعكس مقدار المستهلك من الموارد وتستخدم أيضا لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة، وتكلفة النشاط على غرض التكلفة.¹ ويقصد بغرض التكلفة/ هدف التكلفة(المخرجات) الشيء الذي يراد معرفة تكلفته،

¹ سحر حسن عبد العال، دراسة تحليلية للمداخل المختلفة للتكلفة لتحقيق التكامل فيما بينها بهدف تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد7، العدد4، 2016، ص:254.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

والذي تقوم المؤسسة بتجميع وتحميل التكاليف عليه، سواء كان عبارة عن مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة).

لكن على الأرجح هناك اختلاف جوهري بين الأسلوب التقليدي الذي يعتمد على استخدام أساس واحد لتوزيع التكاليف غالبا ما يكون ساعات العمل المباشرة، في حين يعتمد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة التي تُسائر التطورات الحاصلة والتوجه الاستراتيجي والتحول إلى النظم الآلية ونظم التصنيع الكامل بالحاسب الآلي، ولعلّ من أهم سمات نظم الإنتاج الحديثة، والتي ترتب عنها زيادة في نسبة التكاليف الإضافية، هو الاعتماد المكثف على العديد من محركات التكلفة في التوزيع.

إنَّ الارتكاز على العديد من محركات التكلفة ينعكس على المردود والسلامة وما يتخذ لاحقا من قرارات إستراتيجية لأنها تُوَدِّي إلى:

- تحديد الأنشطة المحركة للموارد التي تسمح لصانع القرارات من اتخاذ القرارات بشأن كيفية إدارة موارد المؤسسة وخاصة النادرة منها.

- ربط المنتج بالنشاط الذي استفادة منه فعلا حيث يعطي لصانع القرارات عدة اختيارات بشأن الأنشطة التي يمكن دمجها أو استبعادها أو تطويرها ودعمها.

ويقصد بمحركات التكلفة العامل المحرك للتكلفة، بمعنى العامل الأساسي الذي يؤدي إلى تكبد التكلفة المتعلقة بالنشاط، ويساعد في عزو التكلفة إلى النشاط بأكبر قدر ممكن.

1.2.1. أنواع محركات التكلفة

من المنظور الاستراتيجي لا يعتبر الحجم هو الأساس الملائم لشرح وتفهم سلوك التكاليف، وإنما الأفضل للأغراض الإستراتيجية النظر إلى محركات التكلفة الهيكلية إلى جانب محركات التكلفة التنفيذية، حيث تقسم محركات التكلفة في مجال الإدارة الإستراتيجية إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: المحركات الهيكلية للتكلفة وتعني الخيارات الإستراتيجية المتعلقة بالموقف الاستراتيجي للمؤسسة، وتقسم هذه المجموعة إلى خمس فئات وهي:¹

¹ محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 20.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- **الحجم:** ما هو حجم الاستثمار اللازم لكل من عمليات التسويق والبحوث والتطوير والتصنيع؟ (دورة حياة المنتج) التكامل الأفقي.

- **المجال:** يشير إلى درجة التكامل الرأسي، أي قدرة المؤسسة لأداء خدماتها بنفسها.

- **الخبرة:** هي عدد مرات الأوقات التي قامت المؤسسة بتأدية الأنشطة من خلالها ومدى التكرار فيها.

- **التكنولوجيا:** وتعني نوع العمليات والتكنولوجيا والرقمنة المستخدمة في كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة بالمؤسسة.

- **درجة التعقيد:** وتعني إلى مدى تنوع المنتجات والخدمات المقدمة للعملاء، تمنح للمؤسسة قوة تسويقية أكبر بشرط ضبط التكلفة بما لا يؤثر على الجودة.

المجموعة الثانية: التي تظهر مقدرة المؤسسة على تحقيق النجاح، تقسم هذه المجموعة إلى ست فئات وهي:¹

- **مشاركة المستويات الإدارية (العاملين):** ويقصد به درجة مشاركتهم في تنفيذ مختلف برامج المؤسسة بما فيها برامج التحسين المستمر.

- **إدارة الجودة الشاملة:** مدى تحقيق التكامل بين جهود القائمين بجميع الأنشطة بالمؤسسة بهدف التطوير الشامل والمستمر للمنتج أو الخدمة، على أن يتم ذلك في ظل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة يحقق الوفاء بمحاجات ورغبات العملاء.

- **كفاءة تصميم المصنع:** ويعني مدى كفاءة التنظيم الداخلي لخطوط الإنتاج بما يحقق سرعة الأداء وخفض التكلفة، حيث يمكن تخفيض أزمدة العمليات الداخلية باستخدام مختلف الطرق كالاتتماد على تقنيات عالية.

- **شكل المنتج ومكوناته:** أي التوصيف الهندسي والفني لمكونات المنتج التي تراعي العملاء.

¹ محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، الاختبار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط، المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، المجلد 29، العدد 1، 2005، ص: 10.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- استخدام الطاقة الإنتاجية: ويقصد به توفير المعلومات الملائمة لمتخذي قرارات التشغيل وذلك بالفصل بين التكلفة المرنة والتكلفة الإلزامية للنشاط، مما يساعد على تحديد التوليفة المثلى للإنتاج.
- استغلال العلاقات المتداخلة مع العملاء والموردين والموزعين في إطار سلسلة القيمة: أي ضرورة مشاركة العملاء والموردين في العمليات الإنتاجية، وذلك أن القرارات تتأثر برغبات المستهلك خلال دورة حياة المنتج من مرحلة الشراء من المورد وحتى مرحلة خدمات ما بعد البيع، ويعد العملاء والموردين عنصريين لهما دور مهم في تخفيض التكاليف.

الجدول رقم (3-4): تصنيف الأنشطة حسب محرك التكلفة

الأنشطة	محرك التكلفة
على مستوى الوحدة	
- الطاقة	عدد الكيلوواط / ساعة
- الاستلام	عدد أوامر الشراء المستلمة
على مستوى الدفعة	
- المناولة	عدد مرات المناولة
- تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
- الحزم والتعبئة	عدد الكراتين
على مستوى المنتج	
- الصيانة	عدد الساعات المستخدمة
- هندسة الإنتاج	عدد ساعات عمل المهندسين

المصدر: (بتصرف): أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، ص 91.

وعموما فإن الهدف من تحديد محرك تكلفة أي نشاط، يرمي إلى تحديد المصدر الذي يسبب استهلاك هذا النشاط، بمعنى القياس الدقيق لضمان دقة تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة في المرحلة الأولى ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات في المرحلة الثانية. وهذا ما يؤدي إلى تبني المؤسسة لاتخاذ قرار استراتيجي مناسب.

2. حدود استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

على الرغم من الإضافات التي قدمها الأسلوب إلا أنه واجه بعض الانتقادات التي تناولها الكتاب المهتمين بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة من بينها:

- الحاجة إلى التخصيصات الحكيمة: تتعلّق الانتقادات الموجهة إلى الأسلوب، أنّه على الرغم من إمكانية تتبع بعض التكاليف بشكل مباشر إلى المنتجات من خلال استخدام مراكز الأنشطة، إلا إنّ الشريحة الخاصة بالأنشطة على مستوى التجهيزات أو التسهيلات يجب أن تخصص على المنتجات وفقاً لأسس حكيمة، ومن ثم فإن أي محاولة لتحديد تكاليف أكثر دقة من خلال استخدام هذا الأسلوب لا معنى له.

- ارتفاع التكاليف: ربما يكون أحد أهم محددات هذا الأسلوب هو تكلفته العالية للقياس واللازمة لتشغيله، إذ يحتاج الأسلوب المعقد بدرجة مقبولة إلى قدر كبير من التفاصيل والعمليات الحسابية حتى يمكن التوصل إلى تكلفة وحدة المنتج، ولذلك فإن تطبيق هذا الأسلوب يمكن أن تقابله صعوبة كبيرة¹، كما جاء في بعض الدراسات أن هذا الأسلوب يقوم على افتراضات وشروط تطبيق يصعب توافرها.²

المبحث الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة

لقد انتشر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) انتشاراً واسعاً في بيئة عالم الأعمال المعاصرة، حيث يعتمد عليه بشكل كبير وخاصة عند تحديد سعر البيع التنافسي، فهو يعمل على تقديم البيانات وتحليل مختلف العوامل الداخلية والخارجية التي لها تأثير كبير على منتجات المؤسسة، فهو يهدف إلى العمل في إطار التكلفة التي يتم احتسابها قبل البدء الفعلي للإنتاج والتي في إطارها يتحدد سعر البيع وهامش الربح الذي تستهدفه المؤسسة، مع مراعاة الجودة الأداء لتوليد الربحية، وقد لا يمكن تحديد هذه التكلفة المستهدفة ويتم اتخاذ قرار بالإنتاج أو تقديم الخدمة فتلجأ المؤسسة إلى أساليب أخرى معاونة تتمثل في أسلوب التحسين المستمر، وأسلوب هندسة القيمة.

¹ حيدر شاکر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالي، العدد 63، العراق، 2014، ص: 261.

² حسين مصطفى هلالى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

المطلب الأول: نشأة وتطور أسلوب التكلفة المستهدفة

إنَّ ظهور أسلوب (TC) في المجال المحاسبي لم يكن فجأة بل كان ذلك بفضل اهتمام المحاسبين بهذا الحقل لإيجاد أسلوب يتم من خلاله التحكم منذ البداية في تكاليف الأنشطة، وقد ظهر هذا الاجتهاد للرد على سيطرت المهندسين والمصممين في الإدارة، الذين أخذوا قرارات صارمة تتعلَّق بعدم إخضاع عملية التصميم للتكلفة وحساباتها، فهي في نظرهم ينبغي لا تنقيد بحسابات أو تكلفة.

1. نشأة أسلوب التكلفة المستهدفة

لقد طفق أسلوب (TC) يأخذ أهمية كبيرة ضمن الأبحاث والدراسات، وتعود جذوره التاريخية الأولى مع ثلاثينيات القرن الماضي (1930) في مؤسسة "ماركس سبنسر" "Marks Spencer" بإنجلترا ومؤسسة "Volkswagen Beetle" الألمانية¹، ففي مؤسسة Volkswagen وبغية تحقيق السعر المستهدف للسيارة DM900 تم إيجاد أسلوب بديل يقوم على أساس تخفيض تكلفة التصنيع حيث كان يطبق تلقائياً.

وبعيد الحرب العالمية الثانية وما نتج عنها من ندرة في الموارد الاقتصادية، قام رجال أعمال الولايات المتحدة الأمريكية بتبني شعار "تحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف إنتاجها في الوقت نفسه".² إذ و في سنة 1947 وبالضبط في شركة "جنرال إلكتريك" "General Electric" بالولايات المتحدة الأمريكية قام "لورانس مايلز" (Miles) بالبحث عن بدائل للمنتج أو الخدمة وهذا لتحديد وتصنيف الوظائف* التي يؤديها، لغرض تحقيق تلك الوظائف المطلوبة بأسلوب مغاير، أو عنصر آخر، وبتكلفة إجمالية أقل، أو رفع الأداء، أو بهما معاً، من خلال البحث عن بدائل ابتكارية لا تؤثر على الجودة

¹ SorinBriciu, SorinelCapusneanu, Pros And Cons For The Implementation Of Target Costing Method In Romanian Economic Entities, Journal Accounting And Management Information Systems, Vol12, No3, 2013, P457.

* يقصد بالوظيفة هنا إضافة تجعل المنتج يعمل أو يباع.

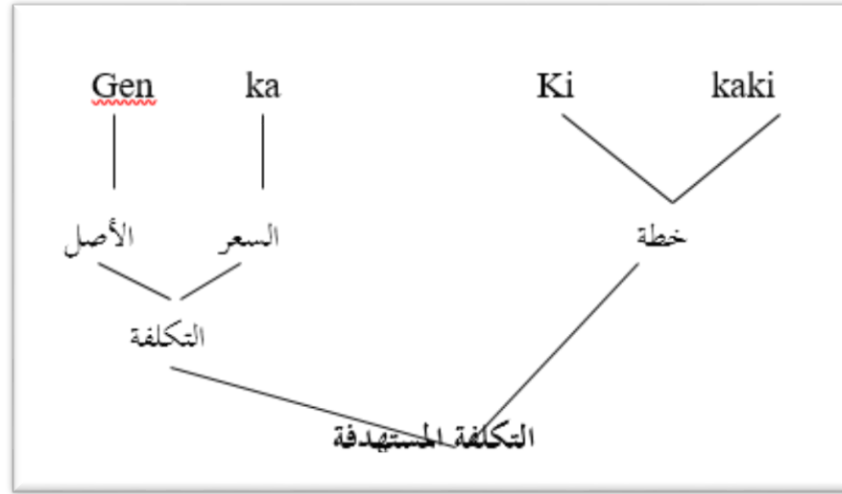
² طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير-دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد العراق، جامعة الموصل، العدد85، 2010، ص:4.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

والأداء، وقد أطلق عليه "التحليل القيمي" الذي عرف فيما بعد "بهندسة القيمة". حيث أصبح يطبق في المؤسسات اليابانية بشكل تدريجي لمواجهة المنافسة العالمية.

ومع بداية الستينيات تم اللجوء إلى توحيد هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية، أي أثناء مرحلة التخطيط والتصميم، وكان هذا الإدماج تمهيدا لظهور ما يسمى بالتكلفة المخططة أو المتوقعة "genkakikaku" وهو مصطلح ياباني الصنع.¹

الشكل رقم (3-5): الخلفية الأدبية لأصل التكلفة المستهدفة



Source:Patrick Feil , Keun Hyo, Woon Kim, Japanese Target Costing : A Historical Perspective, P11, 2019 اطلع عليه ماي

https://www.uakron.edu/cba/docs/ins-cen/igb/scm/TCHistory_formatted.pdf

تعتبر مؤسسة "TOYOTA" أول مؤسسة استخدمته عام 1963². وهذا كان نتاج جهود مهندسي التصميم والإنتاج في سعيهم الحثيث لتصميم وتطوير المنتج في إطار مستوى الجودة والتكلفة التي تستوفي متطلبات العملاء وظروف المنافسة السائدة في السوق³.

على الرغم من أن الإرهاصات الأولى كانت يابانية إلا أن الدراسات اليابانية لم تشر إلى ذلك ، وبقي الأمر سرا إلى غاية 1978 ، عندما أخذت مختلف المؤسسات اليابانية العمل به مثل

¹ طه عليوي ناصر، مرجع سبق ذكره، ص:4.

²Sorinbriciu, Sorinelcapusneanu, op, cit, p457.

³مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات، العلوم الإداريةالأردن ، عمادة البحث العلمي، المجلد41، العدد2،2014، ص:272.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

CANONNISSAN, SONY، كما عملت عدة مؤسسات على استخدامه مثل مؤسسات السلع الرأسمالية، ومؤسسات البناء والكهرباء، والصناعات الإلكترونية، حيث وصلت نسبة استخدامه إلى حدود 80%، أما بخصوص المؤسسات المتخصصة في المواد الكيميائية والأدوية وصلت 30% من مجموع المؤسسات المتخصصة، ولم يقتصر الاستخدام على المؤسسات اليابانية، فقد قامت مؤسسات أمريكية وأوروبية باستخدام هذا الأسلوب وبنجاح.¹ كما باشرت مؤسسات الدول الأنجلو ساكسونية في استخدامه عام 1989 على اثر النجاحات الميدانية التي حققتها اليابان.² ويمكن أن نلمح لأول من كتب حول التكلفة المستهدفة بالإنجليزية و هو الباحث Hiromoto فقد كان ذلك سنة 1988.³

2. تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة

قُدِّمت الكثير من التعاريف التي رامت إلى ضبط ماهية أسلوب (TC) لعلَّ من أهمها:

التعريف الأول: أسلوب (TC) هو طريقة للتخطيط و الربح وإدارة التكلفة التي تركز على المنتجات ذات عمليات التصنيع المفضلة، والتي تهدف إلى تصميم تكاليف المنتجات في أثناء مرحلة البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة حياة المنتج، وليس الاهتمام بتخفيض التكاليف أثناء مرحلة التصنيع فقط.⁴

التعريف الثاني: يرى المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي (CAM-1) أنَّ أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة في المراحل المبكرة، عبر اعتماده على سعر البيع المستهدف ويركز على العملاء أثناء عملية تصميم المنتج.⁵

التعريف الثالث: كما اصطلح عليه أنه أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتحليل التكلفة استراتيجيا، يعمل على تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة تصميم، أي في المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج،

¹ François meysonnier, le targetcosting : un état de l'art, journal finance contrôle stratégie, Vol4, No4, 2001, p115.

² François Meysonnier, op, cit, p115.

³ بلال زيوش، التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2010-2011، ص: 26.

⁴ حيدر علي المسعودي، مرجع سبق ذكره، ص: 142.

⁵ نواف فخر، حسن زكي، مرجع سبق ذكره، ص: 495.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

مع الاحتفاظ بضرورة تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية، تلبيةً لتطلعات وحاجات العملاء، عن طريق الوصول إلى قيمة محددة سلفاً للتكلفة في ظل أسعار السوق للسلعة المنتجة.¹

التعريف الرابع: يعرف أسلوب (TC) بأنها ما يجب ان تكون عليه التكلفة في ظل الإمكانيات والطاقات المتاحة للمؤسسة، والأخذ في الاعتبار إمكانيات وطاقات المنافسين والبيئة الخارجية بصفة عامة.²

التعريف الخامس: أسلوب إداري معلوماتي يستخدم جميع الموارد والمعلومات المتاحة للمؤسسة، من خلال الاهتمام بالتنسيق والتنظيم بين جميع الأقسام، وجميع مراحل دورة حياة المنتج، بهدف تقديم منتجات متنوعة ذات أسعار تنافسية وذات جودة مناسبة والوصول إلى التكاليف المستهدفة وإضافة قيمة للعميل.³ من جلّ هذه التعاريف يتبين أن الأسلوب يوفر المعلومات الملائمة عن البيئة الداخلية والخارجية، لمتخذي القرارات بغرض التسعير واعتماد سعر البيع المستهدف وهامش الربح الذي يتوافق مع متطلبات السوق، وذلك قبل أن تحدث عملية الإنتاج أو الخدمة فعلاً، أي أثناء مراحل التخطيط والتصميم، ويبقى الأسلوب مشروط بعدم التأثير على جودة المنتج وخصائصه.

3. خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة

يمكن عرض خصائص الموقف الذي يكون فيه استخدام أسلوب (TC):⁴

- إذا كانت مرحلة تطوير وتصميم المنتج طويلة ومعقدة؛
- أن يتميز سوق المنتج برغبة العملاء في أن يدفعوا مقابل التمايز في الجودة، أو مقابل خصائص معينة في المنتج (الوظائف)؛
- أن تكون العملية الإنتاجية معقدة، باعتبار أن أسلوب التكلفة المستهدفة لا يكون ملائماً في الصناعات التي تكون عملياتها بسيطة؛

¹ مجدي وائل الكبيسي، مرجع سبق ذكره، ص: 171.

² سندس ماجد رضا الجعفري وآخرون، المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية العراقية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية العراق، المجلد 3، العدد 6، 2013، ص: 4.

³ كريم محمد حافظ توفيق محمد، دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، الجزء الأول، جامعة قناة السويس، المجلد 10، العدد 4، 2019، ص: 83.

⁴ سعيد محمود الهلباوي، تهابي محمود النشار، مرجع سبق ذكره، ص: 167.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار الاستراتيجي

- أن تكون للمؤسسة القائمة على التصنيع القدرة على التأثير في تصميم أجزاء المنتج؛
- أن تكون للمؤسسة القائمة على التصنيع على استعداد لقبول إحداث خفض في التكاليف لدى الموردين، أو لدى المؤسسات التي تقوم بالتصنيع، رغم أنها هي من تتحمل تكاليف البحوث والتطوير.

المطلب الثاني: أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القرارات الإستراتيجية

نظير توافر بيئة تتميز بالمنافسة الشديدة، وكذا دورة حياة المنتج قصيرة جدا، وسرعة تقلب أذواق العملاء، يتطلب إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة لتوفير معلومات عن السوق، كما يتطلب توفير معلومات عن تصميم المنتجات وتكاليف إنتاجها وطريقة إحداث تخفيض جوهري في التكاليف عند هذه المرحلة تسمح باتخاذ القرارات الإستراتيجية، وتسهل عملية تجريب الكثير من البدائل الإستراتيجية قبل الاصطدام بواقع البيئة.

1. دور أسلوب التكلفة المستهدفة في القرارات الإستراتيجية

إنَّ تحويل جهود تحليل التكلفة في مرحلة التصميم بغرض الحصول على معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة المختلفة داخل العملية الإنتاجية أثناء هذه المرحلة المبكرة يجعل عملية تحليل التكلفة تشكل دعما للقرارات الإستراتيجية ومن أهمها قرارات التسعير.

وقد أشارت بعض الدراسات أنَّ معظم صناعات قرارات التسعير لا يستخدمون في الواقع العمل النماذج الاقتصادية التي تقوم على افتراض تعظيم الربحية، ولكنهم يستخدمون طريقة التسعير التي تقوم بتحديد التكلفة المستهدفة، ومن هنا برز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال التسعير لمواجهة المشاكل التي ارتبطت به منذ فترة طويلة.

لقد اقترنت المحاسبة الإدارية الحديثة وطبيعة معلوماتها بأهداف ترشيد سياسات التسعير، في هذا الإطار تكشف الدراسات أنَّ الخلل في جوانب التسعير غالبا ما يكون ناتجا عن الخلل في أساليب المحاسبة الإدارية، وما تقدّمه من معلومات غير دقيقة أو غير ملائمة.

كما أنَّ عدم الدقة في معلومات المحاسبة الموجهة لخدمة قرارات التسعير قد يكون سببا في القضاء على المقدرة التنافسية للمؤسسة، مما يهدّد استمرارها وبقائها.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

في سياق ذي صلة اهتمت العديد من الدراسات بأسلوب (TC) وهذا راجع إلى كونه أسلوب متكاملًا، لا يعتمد فقط على معايير التكلفة الداخلية، وإنما يعتمد إلى جانب ذلك على دراسة وتحليل تكاليف المنافسين، وأسعارهم وإمكانياتهم، بالإضافة إلى احتياجات ورغبات العملاء.¹

وهناك عدة قرارات إستراتيجية تتخذها المؤسسة بناء على معلومات أسلوب (TC):²

- قرار تقديم منتج للسوق بجودة عالية وبسعر تنافسي محققًا الأرباح المستهدفة: تمارس ذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج والرقابة عليه خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير، وحتى بيع المنتج بما يحقق ميزة تنافسية.

- قرارات التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج: تركز على وجهة نظر العملاء، بما يسمح بإنتاج منتجات ترضي جميع الأطراف وذات مركز تنافسي وبجودة عالية.

- قرارات إرضاء حاجات ورغبات الإدارة: وهي من أهم القرارات الإستراتيجية لأنها تهدف إلى الوصول إلى هامش ربح مستهدف والحصول على الحصة السوقية.

- قرارات تخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج أو الخدمات: من خلال إتباع سياسات التخطيط الاستراتيجي بالمؤسسة وزيادة فعالية تصميم وتطوير المنتجات.

- قرارات تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم: تتخذ الإدارة هذا القرار والذي هو قرار استراتيجي لأنها تهدف إلى تقديم منتجات متطورة وذات جودة عالية وبالسعر المناسب التي تحقق رغبات العملاء.

وتهدف المؤسسة من وراء هذه القرارات إلى بناء إستراتيجية تنافسية:

- الإنتاج بتكلفة مساوية لتكلفة المنافس وبنفس مستوى الجودة يمكن المؤسسة من مسايرة أسعار المنافسين؛

- الإنتاج بتكلفة أقل من تكلفة المنافس وبنفس المستوى الجودة يمكن المؤسسة من البيع بنفس أسعار

المنافسين مع زيادة هامش الربح المستهدف تدعيمًا للقدرة التنافسية

¹عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد15، العدد1، 2001، ص:69.

²كريم محمد حافظ توفيق محمد، مرجع سبق ذكره، ص:85.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- الإنتاج بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين وبنفس مستوى الجودة يمكن للمؤسسة من البيع بأسعار أقل من أسعار المنافسين (التميز بالأسعار) مع المحافظة على هامش الربح المستهدف.

ولتحديد السعر المستهدف يلزم فحص وتحليل ودراسة العوامل التي تؤثر في قرارات التسعير والتي يوفرها أسلوب التكلفة المستهدفة منها:¹

-**العملاء:** من حيث مرونة طلبهم بالنسبة إلى السعر المستهدف ويتم جمع المعلومات عنهم وتحليلها ومعرفة ردود أفعالهم اتجاه المنتج.

-**المنافسين:** للتأكد من أن السعر المستهدف يحافظ على القدرة التنافسية للمؤسسة، وفي هذا الإطار يتم تحليل نشاط المنافسين وخططهم المستقبلية المتعلقة بالجودة والتكاليف والمزايا التي يتمتعون بها حالياً ومستقبلاً، وما هي ردود أفعالهم تجاه منتج المؤسسة.

-**الحصة السوقية:** وهي حجم السوق الذي ترغب المؤسسة في بلوغه، وهذا يرتبط بخصائص المنتج المطروح ووظائفه.

أما في حالة المنتجات الجديدة فإنه يتم اتخاذ قرار التسعير وفقاً لإحدى الاستراتيجيتين الآتيتين:

-**سعر التميز (الكشط):** تقوم هذه الاستراتيجية على أساس وضع سعر مبدئي مرتفع نظراً لتمييز المؤسسة بهذا المنتج أو انفرادها، ومن ثم يتم تخفيض هذا السعر تدريجياً مع ظهور المنافسة لهذا المنتج وتعضها.

-**سعر الإغراق (الإغراق):** هذه الاستراتيجية عكس السابقة فهي تنبني على وضع سعر منخفض يسمح بقبول المنتج وإغراق السوق به، والهدف من ذلك إشهار المنتج وتحقيق وضع أفضل في السوق في الفترة طويلة الأجل.

-**في حالة المنتجات الموجودة في السوق:** في هذه الحالة تكون الأمور سهل لأنَّ سعر السوق موجود، يبقى فقط إعادة تقييمه ودراسة الوضع التنافسي والاستعداد لمواجهة أي اختلالات وظيفية محلية أو إقليمية مبكراً.

¹نواف فخر، حسن زكي، مرجع سبق ذكره، ص: 508.

3. مقومات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

- إن عملية نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يستلزم ما يلي:¹
- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية؛
 - وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية؛
 - الدعم من قبل الإدارة، وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا الأسلوب، ولتأثيره على العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسات.
 - قدرة المؤسسة على إنتاج منتجات متعددة؛
 - التدريب على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة؛
 - تعمل المؤسسة في سوق يتميز بالمنافسة، حتى لا تكون تكاليف استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر من الفائدة العائدة منه؛
 - تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات؛
 - إتاحة المعلومات بين الإدارات والأفراد وعدم استحواد البعض عليها؛
 - اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتها على الابتكار والإبداع؛
 - وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين المؤسسة والموردين والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المؤسسة، لتسهيل وتقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات؛
 - القدرة المالية للمؤسسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة وما يتطلبه من دراسات للسوق، واستخدام الآلات الحديثة؛
 - تمتع العملاء بالإدراك والوعي لخصائص المنتجات الجديدة التي تطرح بالسوق.
- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب القيام بعدة إجراءات ودراسات، منها دراسة السوق التي تعد عملية استباقية، قبل البدء في عملية التصميم، فالتكلفة المستهدفة هي المرحلة الأخيرة والتي على أساسها تتخذ المؤسسة قراراتها، إمّا بالبدء في العملية فعلياً أو إلغائها وإعادة التفكير من جديد.

¹حنان سليمان العماري وآخرون، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية ليبيا، الأكاديمية الليبية مصراتة، العدد14، 2019، ص:51.

1. مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

- بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة يتم أخذ في الحسبان عدة عوامل من أهمها:¹
- إجراء بحوث السوق: في هذه المرحلة يتم تحديد المواصفات التي يرغبها العملاء في المنتج والسعر الذي يرغبون في دفعه مقابل الحصول على المنتج، حيث تهدف هذه المرحلة إلى تحديد نوعية العملاء المطلوب التركيز على إرضائهم، وظروف السوق، وتحديد تصاميم المنتج المطلوب إنتاجه.
 - إجراء تحليل المنافسين: يتم ضبط منتجات المنافسين المعروضة للعملاء في السوق، كما يتم تقييم العملاء لهذه المنتجات، وردود أفعال المنافسين اتجاه المنتج المطلوب إنتاجه، واحتمال مقاومة المنافسين للمنتج.
 - تعريف المنتج والعميل: في هذه المرحلة يتم تحليل بحوث السوق وتحليل المنافسين لتعريف وتحليل المنتج والعميل المنتظر لهذا المنتج.
 - دراسة وتحليل العميل: هذا النوع من الدراسة يضمن تحديد احتياجات ومتطلبات العميل ودراسة وتحليل هذه المتطلبات والاحتياجات باستقصاء آراء العملاء المستهدفين، وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد المواصفات التي يرغب بها العملاء في المنتج المطلوب إنتاجه وتحليل رأيه اتجاه هذه المواصفات.
 - تحديد مواصفات المنتج والتصميم المبدئي: عرض التصميم المبدئي على عينة من العملاء المستهدفين وقياس ردود أفعالهم بغرض التحسين والتعديل بناء على معلومات العملاء.
 - تحديد التكلفة المقدرة: في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة المقدرة عن طريق تحديد الموارد وقدرات المؤسسة لإنتاج المنتج.

ويمكن ذكرها في النقاط الآتية:

- المواصفات والتفضيلات التي يرغب فيها العملاء؛
- السعر الذي يمكن للعميل دفعه مقابل هذا المنتج؛
- ظروف المنافسة على ضوء الحصة التي ترغب المؤسسة تحقيقها في السوق؛

¹ محمود مصطفى محمد يسن، دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد تكاليف البيئة الداخلية والخارجية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد6، العدد1، 2015، ص:342-343.

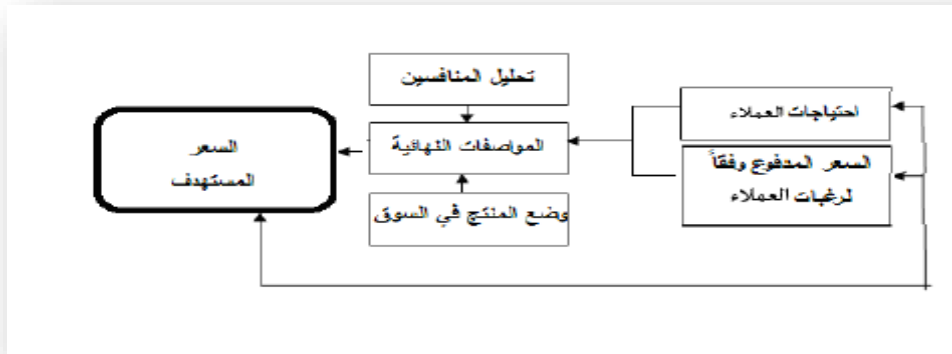
الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- التعرف على جميع الإمكانيات المادية والبشرية، من أجل تحديد التكلفة المستهدفة حسب الإمكانيات المتوفرة لدى المؤسسة.

-**تحديد السعر البيع المستهدف:** يتم تحديده في ظل نوع من التكامل الأفقي بين مجموعة من المؤسسات التي تستهدف نفس النوعية من العملاء أو المنتجات، وضغط البيئة التنافسية، مع مراعاة الهدف الاستراتيجي للمؤسسة الذي يتمثل في الحصول على حصة سوقية معينة، وبما يحقق للمؤسسة دخل تشغيلي مستهدف للوحدة.

كما يأخذ في الحسبان عند تحديده مدى استعداد العملاء للدفع مقابل هذا المنتج أو الخدمة، وتقدير المنفعة التي يقدمها المنتج أو الخدمة للعملاء.

الشكل رقم (3-6): تحديد سعر البيع التنافسي



المصدر: امتثال رشيد بجاي الطائي، صباح عبد الوهاب، ترشيد القرارات الإدارية وتقويم الأداء بتوظيف أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 32، 2015، 108.

-**تحديد الربح المستهدف:** تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب فيه المؤسسة يتطلب توافر البيانات والمعلومات عن الإستراتيجية طويلة الأجل لأرباح المؤسسة، ومعلومات عن سلسلة زمنية سابقة لحجم أرباح المؤسسة، ومعلومات عن معدلات العائد على الاستثمار، ومعدلات العائد على المبيعات، علاوة على بيانات ومعلومات حول معدلات الأرباح لدى المنافسين، ومن خلال الاستخدام الكفاء

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

لتلك البيانات والمعلومات تستطيع المؤسسة الوصول إلى هامش الربح المستهدف الذي ترغب فيه.¹ وبناء على سعر البيع المستهدف والربح المستهدف تتحدد التكلفة المستهدفة.

-**تحديد التكلفة المستهدفة:** وهي التكلفة المبدئية المقدرة التي تحتاج إلى جهود تطوير متعددة للوصول إليها، وهي ناتجة عن المرحلتين السابقتين من العلاقة الآتية:

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

بعد تحديد التكلفة المستهدفة وتوافر الأسباب الإستراتيجية، واتخاذ القرار الاستراتيجي بالمضي في إنتاج المنتج، يقوم المدير بإصدار أمر تصميم المنتج المقترح وفق التكلفة المستهدفة، حيث يتم اعتمادها كسقف أعلى لتصميم المنتج من خلال إنتاجه بهذه التكلفة أو أقل منها إذا كان ممكناً²، وفي بعض الحالات قد تظهر أنّ التكاليف القابلة للتحقق أكبر من التكاليف المستهدفة، في هذه الحالة فإن القرار يصدر بإعادة تصميم وتكرار ذلك حتى يتم تحقيق التطابق بين التكاليفتين.³ والشكل أدناه يبين قبول تصميم المنتج من عدمه.

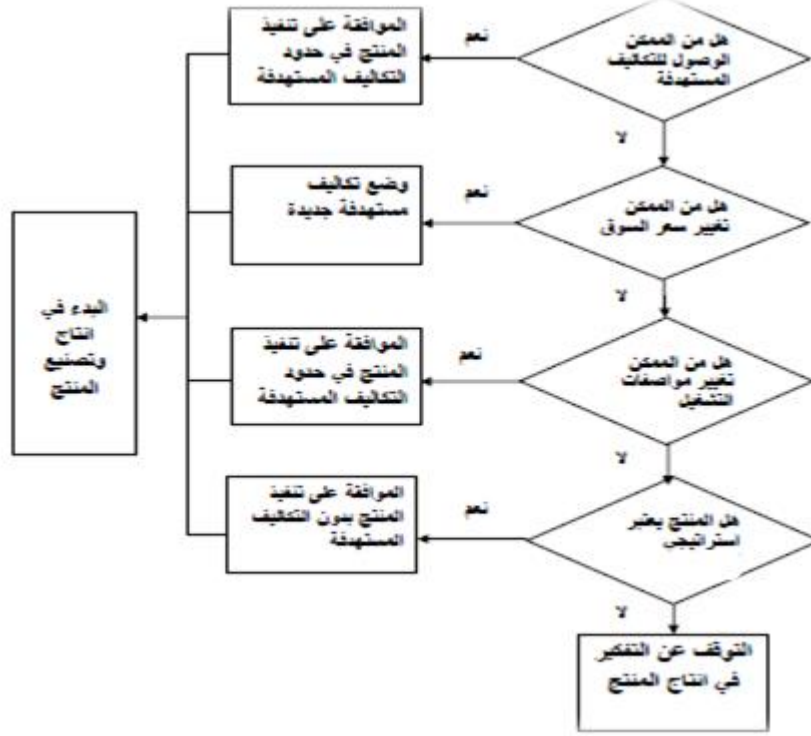
¹ محمد السيد محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص: 568.

² نواف فخر، حسن زكي، مرجع سبق ذكره، ص: 508.

³ صلاح بسيوني عيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الشكل رقم (3-7): خريطة التدفق الخاصة بقبول إنتاج المنتج من عدمه



المصدر: محمد أحمد شاهين، نحوى إطار مفاهيمي مقترح للإدارة المتكاملة للتكاليف (المفهوم، الأهداف، الأدوات)، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد 1، جامعة عين شمس، مصر، 2017، ص: 16.

2. مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة

- يوفر الأسلوب الكثير من المزايا والتي من ضمنها تحسين نوعية المنتج أو الخدمة المقدمة للعملاء والتي تعد من أهم القرارات الإستراتيجية إضافة إلى:¹
- حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقا بناء على معلومات السوق، بالإضافة إلى وقف سيطرة مهندسي التصميم؛
 - الاهتمام بالمحاسب الإداري الحديث للتحكم في التكلفة بدء من مرحلة التصميم، بمعنى ينقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث إلى مرحلة التصميم؛

¹أحمد محمد عبد اللطيف العبيسات، أثر تطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الإسراء كلية الأعمال، قسم المحاسبة، الأردن، 2017، ص: 15.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

-تستخدم كأداة للرقابة لأنها تعمل على تفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج الفعلي؛

-إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً لظروف المنافسة، وليس وفق التكلفة؛

-يساعد في التعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح المطلوبة، أي أنه يمكّن الإدارة من صنع القرارات وخاصة الإستراتيجية منها حول الاستمرار في صنع منتج معين أو التوقف عن صنعه؛

-يعمل على التخطيط الطويل الأجل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يعمل على الوصول إليه من خلال تطبيق أنشطة التحسين المستمر.

المطلب الثالث: الأساليب المعاونة للأسلوب وأوجه الاختلاف

إنّ عملية تحقيق التكلفة المستهدفة مسألة عسيرة، قد يصعب التحكم في مراحلها بل وقد تنفلت عن السيطرة والمراقبة، لعلاقتها مع السوق ودورة حياة المنتج التي أضحت حياة قصيرة، لذلك تلجأ المؤسسة في هذه الحالة إلى أساليب معاونة، تمكنها من تذليل التكاليف في مراحل أخرى غير مراحل التكلفة المستهدفة ومن أهم هذه الأساليب أسلوب هندسة القيمة، وأسلوب التحسين المستمر.

1.1 الأساليب المعاونة لأسلوب التكلفة المستهدفة

بالرغم من أنه يعمل على أخذ كافة المعلومات قبل عملية التصميم بغرض التهيئة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، إلا أنه قد تدخل عوامل تجعل التحكم والسيطرة على تحديد التكلفة المستهدفة بشكل دقيق غير ممكن، ولذلك يظهر أسلوب هندسة القيمة وأسلوب التحسين المستمر في تدارك التكلفة.

1.1.1 أسلوب هندسة القيمة

أسلوب Value Engineering (VE) يعد من بين الأساليب الذي يركز على ثلاثة مقومات بالغة الأهمية وهي كفاءة الأداء، وجودة المنتج أو الخدمة، وتكلفة الإنتاج، والتي تعمل مجتمعة بهدف التغلب على العوائق، و ضبط معايير الجودة التي تجعل المنتج أكثر قبولاً وجودة، واثقاً لدى العملاء، وذلك من

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

خلال تحديد الأهداف والاحتياجات والمتطلبات والرغبات مسبقاً.¹ وعليه فالأسلوب يبحث في كيفية إضافة قيمة وتحقيق المنفعة والفائدة للأطراف ذات العلاقة، وتخفيض التكلفة المبدئية إلى التكلفة المستهدفة.²

وتبعاً لهذا السياق أشارت الدراسة الجمعية الأمريكية الدولية إلى مفهومية Society (VE) American Value Engineer International (SAVEI) معتبرة إياها أنها جهد منظم يستهدف تحليل وظيفة المنتجات والخدمات لتحقيق المهام المطلوبة والخصائص الأساسية بأفضل استخدام للتكاليف، وهذا حسب رغبات وتطلعات أصحاب العلاقة.³ فمن البديهي أن الرفع من كفاءة الأداء وتحسين الجودة مع خفض التكلفة يُمكن من الحصول على أعلى قيمة. والمعادلة التالية توضح المقصود:⁴

$$\frac{\text{الوظيفة (F) + الجودة (Q)}}{\text{التكلفة الكلية (LCC)}} = \text{مقياس القيمة Value Measure}$$

الوظيفة (Function): وهو الغرض الأساسي أو الهدف الذي وجد من أجله المنتج، أو المشروع، أو العملية الإدارية.

الجودة (Quality): وتعني تحقيق متطلبات وتوقعات ورغبات المستفيد مع مناسبتها للوظيفة.

التكلفة الكلية (Cost Cycle Life): وتعني جميع التكاليف التي يتم إنفاقها خلال دورة حياة المنتج أو المشروع.

¹ ريهام أحمد عبد المنصف صادق، دور هندسة القيمة في تقويم تكلفة إنشاء الوحدات السكنية بمشروع الإسكان القومي، رسالة ماجستير، كلية الهندسة، قسم الهندسة المعمارية، جامعة عين شمس، مصر، 2016، ص: 6.

² محمد الفيومي محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

³ أحمد مروة عبد الله علي، أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد 9، العدد 2، 2018، ص: 538.

⁴ الهيئة السعودية للمهندسين، الدليل الإرشادي لدراسات الهندسة القيمة، الإصدار الثالث، المملكة العربية السعودية، 2017، ص: 12.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

1.1.1. أوجه الاختلاف بين أسلوب هندسة القيمة وأسلوب عمليات إعادة الهندسة

عادة ما يتم الخلط بين أسلوب هندسة القيمة وأسلوب إعادة هندسة العمليات، حيث يعرف هذا الأخير أنه عملية إعادة تصميم العمليات الإدارية بصفة جذرية، بغرض تحقيق تحسينات جوهرية فائقة في معايير الإدارة الحاسمة المتمثلة في التكلفة، والجودة، والوقت، فحقيقة هذا الأسلوب أنه يتخطى التغيرات والتحسينات الهامشية التدريجية كليا، فهو يقوم على الابتداء من الصفر، ففي بعض الأبحاث يطلق عليه " الورقة البيضاء".

ويمكن بيان أهم نقاط الاختلاف بينهما والتي تتمثل فيما يأتي:¹

- تركز هندسة القيمة على تحليل وظائف المنتج لتحديد الوظائف الضعيفة لتقليلها أو القيام بعملية التحسين والتعديل الجزئي عليها، وكذلك تحسين قيمة المنتج، بينما أسلوب إعادة هندسة العمليات يتضمن إتباع طريقة جديدة مبتكرة يتوقع منها إحداث تغيير شامل؛

- هندسة القيمة هي تعديل تصميم المنتج الموجود بحيث يتم تعديل أو إلغاء أحد وظائفه أو إضافة شيء وعادة ما تكون هذه التغيرات بسيطة، أما إعادة هندسة العمليات فهي إعادة تصميم جذرية للعمليات واقتلاع ما هو موجود وابتداءً من الصفر؛

- تتمثل التغيرات في هندسة القيمة بالتغيرات الحاصلة في المنتج نفسه، بينما تتمثل التغيرات في إعادة هندسة العمليات بالتغيرات في العمليات بأكملها؛

- إعادة هندسة العمليات تتطلب إعادة النظر في المؤسسة ككل لإكمال العملية مرة أخرى أو مرة واحدة، بينما أسلوب هندسة القيمة يعمل على تجزئة العملية؛

- أسلوب إعادة هندسة العمليات يتلقى مقاومة من قبل العاملين على عكس أسلوب هندسة القيمة.

2.1. أسلوب التحسين المستمر

أسلوب Continuous Improvement (CI) يدخل ضمن العملية المستمرة والغاية التي لا نهاية لها، وشرط أساسي للتميز، تبدأ أثناء مرحلة التصنيع باستخدام مختلف الأدوات الحديثة كنظم التصنيع المرنة (الأوتوماتيك)، وهو مكمل لأسلوب هندسة القيمة، ويأتي بعده مباشرة نتيجة عدم كفاية أسلوب هندسة

¹رياض البكري، برزين شيخ محمد، مرجع سبق ذكره، ص:246.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

القيمة، تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم. ويتميز في أن تطبيقه يكون بعد عملية اتخاذ القرار من قبل الإدارة العليا، حيث تكون عملية التصميم الفعلي للمنتج قد دخلت مرحلة التنفيذ.

إن الغرض (CI) هو إجراء التحسينات بشكل مستمر في محركات التكاليف، من خلال دراسة مراحل تصنيع المنتج بالشكل الذي ينعكس على تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، أو الخدمة المقدمة. حيث يعمل على التحسين التدريجي في المنتجات، والخدمات، والعمليات، وتخفيض التكاليف باستمرار، والذي يمكن تتبع تحسيناته من خلال عمليات الأداء".¹

وترجع جذور أسلوب التحسين المستمر "ContinuousImprovement" (CI) أو "Kaizen" إلى منتصف الثمانينات على يد الخبير الياباني ماساكي إما "Masaaki Imai"، عندما بين أن المديرين اليابانيين يميلون للإنجاز التحسين المستمر من خلال فلسفة "الكايزن"، والتي تعني باليابانية "Kaizen" وهي ذات كلمتين "Kai" وتعني "التغير"، "Zen" وتعني "الأفضل" (الأحسن).²

من خلال ما تقدم يمكن النظر إلى (CI) كمفهوم كونه:³

- أسلوب للحياة يمكن أن تخضع جميع النشاطات إليه؛
- البحث المستمر عن الطرق التي تحسن العمليات من خلال المقارنة بالتطبيقات المتميزة؛
- توليفة متكاملة من الفكر الإداري، نظم العمل، أدوات تحليل المشكلات، واتخاذ القرارات؛
- التحسين المستمر مسؤولية الأفراد العاملين جميعهم في مختلف المستويات؛
- تحسينات لا تتوقف تشمل العوامل كافة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى المخرجات.

¹ عزالدين علي سويسي، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص: 59.

² Manuel Francisco Suárez Barraza, Juan Ramis-Pujol, LaoucineKerbache, houghts on kaizen and its Evolution Three different perspectives and guiding principles, International Journal of Quality & Reliability Management, Vol2, No 4, p289.

³ نزار عبد المجيد البرواري، علي منصورمحمد بن سقاع، تقنيات التحسين المستمر والأداء المنظمي: مفاهيمي ومؤشرات قابلة للتطبيق في المنظمات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد1، اليمن، 2008، ص ص: 9-10.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

1.2.1. المقارنة بين أسلوب إعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر

بينت بعض الدراسات وجه المقارنة بين هندسة القيمة والتحسين المستمر والتي نظهرها في الجدول

الآتي:

الجدول رقم (3-3): مقارنة بين أسلوب إعادة هندسة العمليات والتحسين المستمر

الوصف	إعادة الهندسة	التحسين المستمر
الوصف	تغير سريع وضروري للعمليات الإستراتيجية والجوهرية .	تغيير بطيء ومستمر للعمليات .
الافتراض	إن التغير السريع قد يأتي بنتائج إيجابية على المؤسسة في حالة تم اتخاذ القرار الصحيح.	التغير البطيء نتائجه إيجابية على المؤسسة وهو مستمر على مدى استمرار المؤسسة.
نقاط القوة	-توفير معالجة سريعة وجذرية لمشاكل المؤسسة؛ -توفير خدمة إستراتيجية جديدة للعملاء؛ -دمج عدة وظائف وعمليات في عملية واحدة ووظيفة واحدة.	-توفير معالجة متأنية للعمليات في المؤسسة التي بحاجة إلى تحسين؛ -توفير خدمة متميزة للعملاء؛ -اهتمام وعناية زائدة بالعاملين ماديا ومعنويا.
نقاط الضعف	التغير السريع والجدري قد يحدث ارتباك بين عمال المؤسسة نتيجة الخوف من فشل هذا التغيير (مقاومة التغيير).	-التغيير البطيء بحاجة إلى التزام الإدارة العليا والعاملين في المؤسسة والتدريب المستمر وهذا قد لا يتوفر بالمؤسسة؛ -بعض التحسينات تتطلب تغييرات سريعة.
النتيجة	النجاح يعطي للمؤسسة ميزة تنافسية	النجاح يعطي ميزة تنافسية للمؤسسة وتحقيق الرضا بين العاملين والعملاء

المصدر: مصطفى يوسف كافي، الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق، دار مؤسسة رسلان

للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2018، ص76.

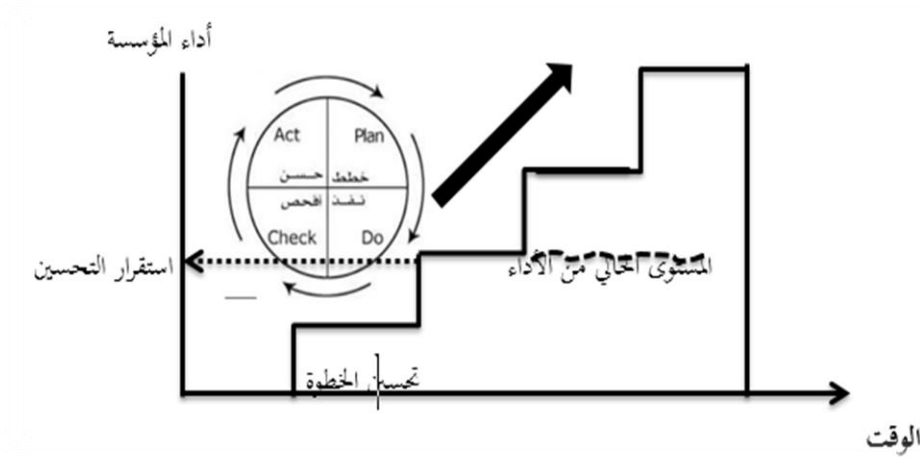
الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

2.2.1. خطوات التحسين المستمر

لقد وضع الباحثان " Walter A " و " Shewhart " في عام 1927 خطوات ناجعة لأسلوب التحسين المستمر، حيث تكون هذه الخطوات تدريجية صغيرة وسريعة تهدف إلى تحقيق تحسين كبير على المدى البعيد.

ومع بداية الخمسينات قام Edwards Deming الذي يعد من طلبة shewhart بتحسين هذه الخطوات والتي أصبحت تعرف بدائرة ديمينج¹ أو PDCA: اختصاراً لكلمة (خطط، نفذ، افحص، حسن)

الشكل رقم (3-8): خطوات التحسين المستمر



أطلع عليه يوم 28-02-2020 <https://dhs.iowa.gov/sites/default/files>

-الخطوة (plan): في هذه المرحلة يتم وضع خطة للتغيير أو التحسينات، مع تحديد المشكلة والحل المقترح المراد اختياره.

-التنفيذ (Do): تنفيذ تجريبي لأفكار التحسينات أو التغييرات على مستوى ضيق أولاً.

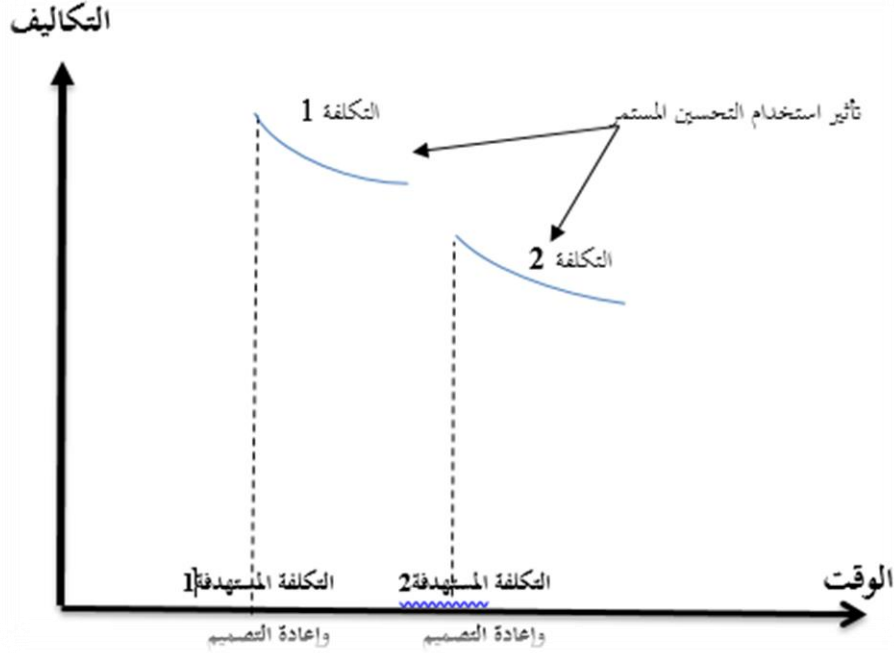
-الفحص (Check): في هذه المرحلة يتم تحليل النتائج وتقييمها مقارنة بالتوقعات.

-المبادرة بالتحسين (Act): على ضوء مرحلة الفحص والتقييم والنتائج الايجابية المحققة يتم أخذ القرار بتنفيذ التحسينات أو التغييرات بشكل رسمي وعلى نطاق واسع.

¹مهند عبد الرحمن، رشا عدنان احمد، مرجع سبق ذكره، ص:233.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الشكل رقم (3-9): التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر



المصدر: سعيد محمود الهلباوي، تهابي محمود النشار، مرجع سبق ذكره، ص 167.

يشير الشكل أعلاه أن التكاليف مرتفعة عند البداية في مرحلة أسلوب التكلفة المستهدفة، غير أنه مع مرور الوقت وإدخال أسلوب التحسين المستمر Kaizen يَأْثُرُ بِشَكْلِ كَبِيرٍ عَلَى تَخْفِيزِ التَّكَالِيفِ نتيجة التحسينات التي تم إدخالها على أسلوب التكلفة المستهدفة.

2. الفرق بين التكلفة التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة

وعلى العموم يمكن إظهار بعض الاختلافات بين التكلفة التقليدية والتكلفة في ظل أسلوب التكلفة

المستهدفة في الجدول أدناه:

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الجدول رقم (3-4): التكلفة التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة

التكاليف التقليدية	التكاليف المستهدفة
لا يعتبر سعر السوق جزءاً من تخطيط التكلفة الأولية	يعتبر السعر التنافسي جزءاً من تخطيط التكلفة الأولية
التكاليف هي التي تحدد سعر البيع	سعر البيع هو الذي يحدد التكاليف
لا يشارك العملاء في خفض التكلفة	بيانات العميل بمثابة دليل لخفض التكلفة
التكلفة الأولية تنبع من النظام الداخلي المغلق	تأخذ بعين الاعتبار الوظيفة التفاعلية أو التأثير الخارجي للمتغيرات (النظام المفتوح)
يشارك الموردون والعملاء بعد تصميم المنتج	يشارك الموردون والعملاء في إبداء آرائهم قبل تصميم المنتج
لا يستخدم هندسة القيمة	هندسة القيمة شرط أساسي لهذا الأسلوب

Source: SamanehSharafoddin, The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran, Journals Procedia Economics and Finance, vol 36, 2016, p126 .

3. معوقات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها التكلفة المستهدفة، إلا أن هناك بعض المحددات التي قد تعيق تطبيق هذا الأسلوب أهمها:¹

-عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من المؤسسات الاقتصادية؛

-الضغط الكبير على العاملين لبلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد؛

-ضعف قدرة إدارة المؤسسة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لأسلوب التكلفة المستهدفة؛

¹مجدي وائل الكبيسي، مرجع سبق ذكره، ص:175.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين؛
- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل؛
- صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية؛
- صعوبة إدارة التكلفة المستهدفة لتحقيق التكلفة المستهدفة؛
- النقص الذي يواجه المؤسسات في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات؛
- ربط تطبيق التكلفة المستهدفة بتحقيق أرباح حالية، فعندما تحقق المؤسسة أرباحا تكون هناك علاقة إيجابية بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح، ولكن إذا حققت خسائر غالبا ما تستخدم الإدارة أي طريقة لتخفيض التكاليف.

المبحث الرابع: أسلوب إدارة الجودة الشاملة

أخذ المحاسبون الإداريون على عاتقهم الاهتمام بهذا الأسلوب مع بداية التسعينيات، وهي فترة متأخرة بالنظر إلى التطورات التي حصلت، الأمر الذي جعل كل من الباحثين " kaplan " و "johnson"، ينتقد المحاسبين الإداريين، وقد أطلق على هذا الأسلوب في بعض الأبحاث مصطلح "أسلوب الجودة الإستراتيجية"¹ نظرا لاهتمامه بجودة المنتجات والأشخاص القائمين وبيئات العمل.

المطلب الأول: مفهوم إدارة الجودة الشاملة وأهميته

لاقي مفهوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة اهتمام المؤسسات التي تسعى لمواصلة تحقيق أهدافها، وقد توسع المفهوم من مصطلح الجودة إلى مصطلح إدارة الجودة الشاملة نتيجة الظروف التي سادت البيئة وأدت بالمؤسسة إلى البحث عن المعلومات في كافة أنشطة المؤسسة داخليا وخارجيا وتحليل تكاليفها مع مشاركة العاملين في تحقيقها.

1. مفهوم الجودة

قبل التطرق إلى أسلوب إدارة الجودة الشاملة كأسلوب حديث في المحاسبة الإدارية يستخدم في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية، نعرض بعض المفاهيم التي تناولت مفهوم الجودة من وجهة نظر روادها.

¹رعد الصرن، مرجع سبق ذكره، ص:22.

1.1. تعريف الجودة من وجهة نظر روادها

قد تطرق رواد الجودة إلى إعطاء تعاريف منها:

التعريف الأول: الجودة عند جوران باختصار هي الملائمة للاستخدام، أي كلما كانت الخدمة أو السلعة المصنعة ملائمة لاستخدام المستهلك كانت جيدة.

التعريف الثاني: يرى كروسي أن الجودة هي التي تحقق ثلاث شروط وهي:¹

- الوفاء بالمتطلبات.

- انعدام العيوب.

- تنفيذ العمل بصورة صحيحة من أول مرة وكل مرة.

من خلال هذه الشروط التي ساقها تمّ التأكيد على ضرورة منح أهمية قصوى لقدرة المنتج أو الخدمة على مطابقة المواصفات، حيث أعطى صورة مطلقة للجودة من خلال (المفهوم، النظام، معايير والمقياس).²

التعريف الثالث: عرفها "ديمنج" بتعريف مختصر يجمع بين التعريفين إذ يقول: إنّ الجودة هي تحقيق احتياجات وتوقعات المستهلك حاضرا ومستقبلا.³

2.1. تعرف الجودة بالتلازم: لقد تم الإشارة إلى تعريف الجودة من خلال نظرة:⁴

- **نظرة المستخدم:** فالجودة تعني القيام بأداء أفضل، وتعتمد في تعريفها على أساس المستعمل النهائي للمنتج أو الخدمة.

- **النظرة الإنتاجية:** تعني مدى مطابقة عملية التصنيع للمعايير والمواصفات، على أن يتم الإنتاج بالطريقة الصحيحة في أول مرة.

- **نظر السلعة أو الخدمة:** هي التغيير الخاضع للقياس الدقيق.

¹ محمود عبد الفتاح رضوان، إدارة الجودة الشاملة فكر وفلسفة.. قبل أن يكون تطبيق، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2012-2013، ص: 14.

² خضير كاظم حمود، روان منير الشيخ، إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص: 21.

³ محمود عبد الفتاح رضوان، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

⁴ رعد الصرن، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

2. مفهوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة

لقد وضع "ستيفن كوهن" و"رونالدبراند" معنى هذا الأسلوب فيقول:¹

-الإدارة: وهي القدرة على التأثير في الآخرين لبلوغ الأهداف المرغوبة، وتعني التطوير والمحافظة على إمكانية المؤسسة من أجل تحسين الجودة بشكل مستمر.

-الجودة: ويقصد بها تحقيق متطلبات المستفيد وتجاوز توقعاته.

-الشاملة: ويقصد بها المعنى الكلي وليس الجزئي، أي شاملة لكل جوانب العمل، ولكل العاملين في المؤسسة سواء مسئولين أو عمالاً بأهمية تطبيق الجودة، ولا تقتصر على مصلحة الجودة فقط. فهي تبدأ بالتعرف على احتياجات المستفيد وتنتهي بتقييم ما إذا كان المستفيد راضياً عن الخدمات أو المنتجات المقدمة له.

أما التعاريف التي تناولت الأسلوب فهي:

التعريف الأول: ترى الجمعية الأمريكية للجودة The American Society for Quality

أنَّ أسلوب إدارة الجودة الشاملة يمثل الخصائص الشاملة لمؤسسة ما، والتي تحمل داخلها القدرة على إشباع الحاجات الصريحة والضمنية، ويجب أن يكون فريق إدارة المؤسسة حريصاً، وعلى دراية بأن إدارة الجودة الشاملة مكتملة لإدارة المؤسسة الحديثة.²

التعريف الثاني: عرفت هيئة المواصفات البريطانية The British Standards Institution (BST)

أنَّ أسلوب إدارة الجودة الشاملة يتضمن فلسفة إدارية تشمل كافة نشاطات المؤسسة التي من خلالها يتم تحقيق احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع، وتحقيق أهداف المؤسسة، وذلك بأيسر الطرق وأقلها تكلفة عن طريق الاستخدام الأمثل لطاقت جميع العاملين بدافع مستمر للتطوير.³

¹ عبد الله حسن مسلم، إدارة الجودة الشاملة (معايير الأيزو)، دار المعزز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص: 28.

² مدحت محمد أبو النصر، إدارة الجودة الشاملة إستراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2015، ص: 49.

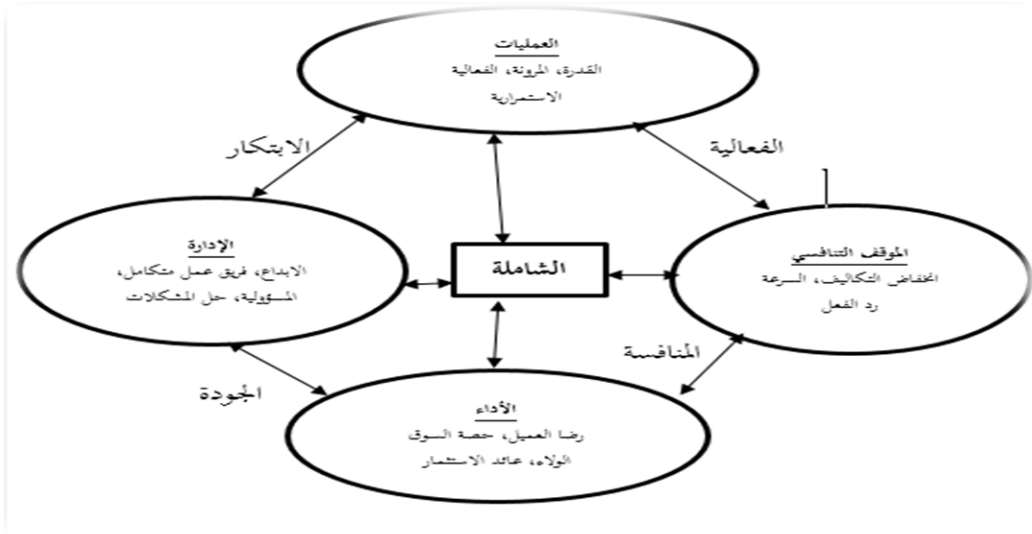
³ مرزوق مطر الفهمي، الطريق إلى الجودة في التعليم أساسيات ومتطلبات التطبيق، مكتبة جزيرة الورد، مصر، 2016، ص: 19.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

التعريف الثالث: عرّفت المنظمة الدولية للتوحيد القياسي IOS: International Organization for Standardization على أنه أسلوب للإدارة في المؤسسة يركز على الجودة، ويبني على مشاركة كل أعضائها، ويستهدف النجاح في الأجل الطويل من خلال إرضاء العميل، وتحقيق المنافع لجميع أعضاء المؤسسة والمجتمع.¹

التعريف الرابع: حسب إدارة الدفاع الأمريكية فإنّ هذا النوع من الأسلوب يركز على مجموعة من المبادئ الإرشادية التي تمثل دعائم أساسيةً للتحسين المستمر للمؤسسة للوفاء باحتياجات العملاء.² ويمكن القول أنّ أسلوب إدارة الجودة الشاملة يستهدف توفير معلومات لتحقيق توقعات العملاء الآتية والمتوقعة بأقل التكاليف وأفضل المواصفات.

الشكل رقم (3-10): طريقة عمل أسلوب إدارة الجودة الشاملة



المصدر: (بتصرف): هاني عبد الرحمن عمر، منهجية إدارة الجودة الإستراتيجية، التحول العالمي الحديث في بناء الجودة، مجلة المدير العربي، العدد 177، 2007، ص 19.

¹مدحت محمد أبو النصر، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

² علاء كمال البزاوي، كيف تكون أخصائيا ناجحا؟ للمكتبات المدرسية في ضوء مفهوم الجودة الشاملة، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، مصر، 2018، ص: 10.

2. أهمية أسلوب إدارة الجودة الشاملة

ترجع أهمية هذا الأسلوب في كونه يعمل على:¹

- تخفيض التكلفة وزيادة الربحية؛
- توفير المعلومات للإدارة العليا لاتخاذ القرارات الإستراتيجية بشأن تغير المنتج أو الخصائص أو المواصفات؛
- يمكن للإدارة من دراسة احتياجات العملاء والوفاء بها؛
- تحقيق ميزة تنافسية في السوق المستهدف.
- توفير مناخ داعم يوفر فرص الحصول على بعض الشهادات الأولية مثل "ISO9000"؛
- المساهمة في اتخاذ القرارات وحل المشكلات؛
- تدعيم الترابط والتنسيق بين إدارات المؤسسة بوصفها كلاً متكاملًا؛
- التغلب على العقبات التي تعيق أداء العنصر البشري نحو تقديم منتج ذي جودة عالية؛
- تنمية الشعور بوحدة المجموعة والانتماء للمؤسسة والعمل كفريق واحد؛
- توفير وتقديم المعلومات للعاملين وبناء الثقة بين مختلف المستويات في المؤسسة؛
- زيادة ارتباط العاملين بالمنظمة ومنتجاتها وأهدافها؛
- إحراز معدلات أعلى من التفوق والكفاءة وزيادة الوعي بالجودة في جميع أقسام ومصالح المؤسسة؛
- تحسين سمعة المؤسسة في نظر العملاء والعاملين؛
- التحسين المستمر في المؤسسة، وليس بالمطابقة مع المواصفات القياسية فحسب؛
- البدء بإدارة تحسين العمليات من الداخل، وليس انتظاراً لما يأتي من شكاوى العملاء؛
- مشاركة جميع وظائف ومستويات المؤسسة وليس فقط المعنية منها بالجودة؛
- جعل العاملين قادرين على قيادة عمليات التحسين؛
- تصميم نظام للجودة وليس التفتيش على العيوب؛
- مشاركة الموردين في تحسين العمليات بوصفهم شركاء إيجابيين وليسوا خصوماً.

¹بمجت راضي، هشام يوسف العربي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 42-43.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

3. المقارنة بين الجودة التقليدية وإدارة الجودة الشاملة

ويمكن ابراز هذه المقارنة من خلال الجدول أدناه:

الجدول رقم (3-5) مقارنة بين الجودة التقليدية وإدارة الجودة الشاملة

إدارة الجودة الشاملة	التقليدية	الجودة
مقارنة توقعات العملاء أو محاولة تجاوزها	تعظيم العائد على الاستثمار	الرسالة العامة
يتم من خلال معايير أداء عالية (مدى رضا العملاء ونجاعة التحسين المستمر)	يتم من خلال معيار معين	القياس
مسؤولية كل فرد في المؤسسة	مراكز الفحص وأقسام الرقابة على الجودة	مسؤولية الجودة
التوجه نحوي تحقيق توقعات العملاء وتجاوزها	التوجه نحوي ما يطلبه العملاء من مواصفات	التوجه
مستمر	غير مستمر	التحسين
تمثل الأولوية وهي واضحة جدا	ليس ضمن الأولويات وغير واضحة	متطلبات العملاء
الجودة تخفض التكاليف؛ تحسن الإنتاجية وسمعة المؤسسة؛	الجودة تزيد التكاليف	التكاليف
التركيز على القرارات الإستراتيجية مع الارتباط الوثيق بالبيئة.	التركيز على الأهداف قصيرة الأجل.	القرارات
لهم أهمية كبيرة في تحقيق الجودة	ليس لهم أهمية وغير معنيين بتحقيق الجودة	الموردون
المؤسسة نظام مفتوح وتشجع كل من له صلة بتقديم اقتراحاته	سياسة النظام المغلق والاقتراحات خاصة بمصلحة أو وظيفة معينة	الإدارة

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

دور المدير	إصدار الأوامر وفرض تنفيذها بكل الإجراءات	التدريب المستمر للموظفين وبناء الثقة بين جميع العاملين للمشاركة في تحقيق الجودة
اتخاذ القرار	المدخل من الأعلى إلى الأسفل	مدخل الفريق
المشكلات	تحديد المسؤولية والعقوبات	التعريف وإعادة الحل
حل المشكلات	يتم بشكل غير مدروس نوع ما، وغير منظم	بشكل مدروس عن طريق فرق عمل مستمرة
الأعمال	ضيقة ومتخصصة وكثرة الجهود الفردية	واسعة وعمومية بشكل كبير.

المصدر: رعد الصرن، مرجع سبق ذكره، ص ص 115-116.

المطلب الثاني: مراحل تطور أسلوب إدارة الجودة الشاملة

لقد تطور أسلوب (TQM) "Total quality management" عبر مراحل متدرجة كانت في معظمها متناسقة ومكملة لبعضها البعض، كما قدم الباحثين والمفكرين والهيئات المهتمة بهذا المجال إسهامات بشكل كبير، فقد وقد اهتمت به المؤسسات من خلال تمكين كافة أفراد المؤسسة من المشاركة في القرارات.

1. بدايات أسلوب إدارة الجودة الشاملة

تم تقسيم مراحل تطور أسلوب (TQM) إلى أربعة مراحل كلها كانت منسجمة ومتناسقة فيما بينها خلال هذه المراحل التطورية:

-مرحلة الفحص (التفتيش): فترة ما بين 1920-1930

اشتملت هذه المرحلة على عدد كبير من العمال الذين يقومون بنفس المهام، حيث كان العامل أو الحرفي هو المسئول عن الجودة ومراقبتها، وبعد ظهور نظرية الإدارة العلمية على يد تاييلور "TAYLOR" وما تقوم عليه من مفاهيم التخصص وتقسيم العمل، ساد الاعتقاد أن التفتيش هو الطريق

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

الوحيد لضمان الجودة من خلال مقارنة ما مدى تطابق المنتجات مع المعايير الموضوعة للتأكد من تحقيق التطابق بغرض عدم وصول المعيب منها إلى العملاء.

- المرحلة الثانية: مراقبة الجودة 1930-1960

شهدت هذه المرحلة تحول حاسماً تمثل في استخدام علم الإحصاء في الرقابة على الجودة، فقد أدركت المؤسسات بأن القيام بنشاط الفحص والتفتيش أصبح غير فعال إلى حد ما، وخاصة أن عملية الفحص يتم تطبيقها بعد الانتهاء من العملية التصنيعية.

وفي ظل هذه الوضعية توجه البحث عن أساليب تكون أكثر تأثيراً ليصبح المنتج بمستوى الجودة المرغوب فيها، فكان التغيير باتجاه السيطرة على الجودة إحصائياً وتزويد الفاحص بأدوات وأساليب إحصائية من بينها الخرائط الإحصائية¹، والتي قدمها "شوارت" وهي رسوم بيانية يتم تصميمها لمواجهة الانحرافات التي لا ترجع إلى عنصر الصدفة، حيث تمكن هذه الخرائط من الحصول على صورة مستمرة للنتائج وقت حدوثها، وذلك خلال فترة زمنية محددة وهي تساعد على:²

- تحديد مستوى الجودة بالنسبة للعملية الصناعية والتي يجب أن تعمل المؤسسة إلى الوصول إليها؛

- وسيلة لمحاولة الوصول إلى هدف المؤسسة من حيث الجودة؛

- وسيلة للحكم على مدى قرب الوصول إلى ذلك الهدف.

- المرحلة الثالثة: تأكيد وضمان الجودة: الفترة ما بين 1960-1980

في هذه المرحلة تم تطوير أساليب الرقابة على الجودة، نظراً لتأثيرها في تحسين المنتوجات وتعزيز مكانة المؤسسة، مما أدى إلى ظهور مفاهيم تؤكد على ضمان الجودة، حيث أطلق وصف ضمان الجودة في هذه المرحلة كونه يركز على توفير الثقة بأن معايير الجودة بالنسبة للمنتج المقصود ستكون محققة.³

¹ رأفت عبد العزيز البوهي وآخرون، الجودة الشاملة في التعليم، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص: 62-64.

² محمد الصيرفي، راقب جودة منتجاتك، دار الفكر الجامعي، مصر، 2006، ص: 24.

³ المنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم، المؤتمر السنوي الرابع للمنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم آليات التوافق والمعايير المشتركة لضمان الجودة والاعتماد الأكاديمي في التعليم، القرية الذكية، مصر، 2012، ص: 2.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

ويمكن وصف تحول مفهوم الجودة في هذه المرحلة إلى مفهوم الأخطاء الصفرية، أو منع وقوع الأخطاء، وليس مجرد استبعادها، وذلك من خلال العمل على منع الأخطاء أثناء مرحلة التخطيط، والتصميم وتطوير، والرقابة على العمليات، ومنح فرصة لمشاركة العاملين وتحفيزهم.

- المرحلة الرابعة: إدارة الجودة الشاملة ما بعد 1980

على الرغم من أنّ هذه الفترة امتدّت منذ الثمانينيات، إلا أن فترة التسعينات تعد بمثابة البداية الأكثر انتشاراً لمفهوم إدارة الجودة الشاملة وخاصة عند المحاسبين، حيث تجاوزت مفهومها التقليدي الذي اعتمدت عليه في مراحلها الثلاث السابقة، وأبانت عن هدفها ومنظورها الاستراتيجي، وذلك من خلال تبنيها العمل على تحقيق رغبات العملاء، والأكثر من ذلك كسب ثقتهم وإحراز التميز سواء لمنتجاتها أو لعملها وإشراك العاملين في ذلك.¹

كما تذكر الدراسات السابقة أن اتحاد العلماء والمهندسين اليابانيين (JUSE) هو أول من أطلق مصطلح إدارة الجودة الشاملة على هذا الأسلوب في عام 1997.² بعد دخول المحاسبين على خط الاهتمام بالجودة، غير أن البعض يرى أنها كانت قبل هذا التاريخ من خلال الأحداث التي اتّسمت بها هذه المرحلة من بينها:

ظهور المؤسسة الأمريكية IBM للصناعات الالكترونية عام 1987 في تبني إدارة الجود الشاملة كأول المؤسسات الأمريكية لوقف الزحف الاقتصادي الياباني³، إضافة إلى ذلك محاولة منها تعميم المواجهة من قبل المؤسسات الأمريكية الأخرى، وبغية التحفيز تم تأسيس هيئة "مالكولم بالدريج" لتحسين الجودة التي يشرف عليها المعهد الوطني للمعايير والتكنولوجيا الأمريكية.

¹ رأفت عبد العزيز البوهي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 62-64.

² بليه حبيب، إدارة الجودة الشاملة المفهوم-الأساسيات -شروط التطبيق، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، مصر، 2019، ص:45.

³ ميادة حيوي مهدي، دور إدارة الجودة الإستراتيجية في إدارة علاقات الزبون دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدراء مصرفي بابل والبصرة "النجم الاشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد15، العدد2، العراق، 2018، ص:330 .

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

كما عملت هذه الهيئة على إنشاء جائزة الجودة القومية الأمريكية السنوية والتي سميت "بالدريج" نسبة لرجل الصناعة "MALCCOLM BALDRIGE"، إضافة إلى قيامها بنشر استراتيجيات الجودة الناجحة للمؤسسات التي تحققها، بغرض تشجيع المؤسسات الأخرى على الاهتمام بالجودة. وهذا النموذج يصور مفهوم إدارة الجودة الشاملة بأسلوب متكامل يسعى إلى تحقيق الرضا لدى عملاء المؤسسة، والذي يتكون من:¹

- القيادة الإدارية: وتمثل محور النظام المتكامل الذي يسعى إلى تحقيق الجودة باعتبار أنها المسئول الأول وبشكل مباشر عن تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

- التخطيط الاستراتيجي للجودة: يري "بالدريج" أن التخطيط الاستراتيجي للجودة هو عملية متكاملة، وأشار إلى ضرورة جعل خطط تحقيق إدارة الجودة مترابطة، وتسعى جميعها إلى تحقيق أهداف هذه الخطة.

- إدارة عملية الجودة: وتعني عند "بالدريج" فعالية تصميم العمليات وفعالية إدارة جودتها.

- إدارة الموارد البشرية وتنميتها: يتمحور هذا المكون على جوانب متعددة تتعلق بجودة تشغيل الموارد البشرية واستثمارها.

- قياس الجودة وتقييمها: وتهتم بقياس درجة رضا العميل والتي لا تكفي وحدها، بل يتطلب الأمر مقارنة هذه الدرجة من الرضا مع درجة رضا العملاء لدى المؤسسات المنافسة.

لقد كان عام 1987 البداية الأولى لظهور ملامح أوروبا الموحدة وأجهزتها في العمل، من أجل تدعيم تطوير أوروبا اقتصاديا وسياسيا، وعلى إثر ذلك ظهرت بعض الأحداث منها قيام المنظمة العالمية للمواصفات (ISO) International Organization Standards، والتي تأسست في لندن 1946 على أعقاب الحرب العالمية الثانية، وهي إحدى المنظمات العالمية التي تهدف إلى وضع أنماط ومقاييس

¹ بهجت راضي، هشام يوسف العربي، إدارة الجود الشاملة المفهوم والفلسفة والتطبيقات، شركة روابط للنشر وتقنية المعلومات، مصر، 2016، ص:59.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

عالمية، للعمل على تحسين كفاءة العملية الإنتاجية، ورفع مستوى الإنتاجية، وتخفيض التكاليف والوصول إلى منتج يحظى بثقة العميل.

كما تم إصدار المواصفات (ISO9000) بانتهاج نفس نهج المواصفة البريطانية "BS5750"، التي فيما بعد وبتنسيق بينهما تم توحيد أسس المواصفة.

ومما يجدر التنبيه به أنّ الإيزو هي (ISO) سلسلة من المواصفات القياسية التي تحدد المتطلبات الأساسية لنظم إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات، فهي الأساس لضمان شهادة الإيزو.

وتعمل المؤسسات على جعل إنتاجها متطابق مع القواعد والشروط المحددة في لوائح الإيزو من أجل الحصول على الشهادة، والتسجيل في دليل منظمة إيزو (ISO)، يمنحها فرصة التعامل مع مؤسسات دول العالم.

وتحرص المؤسسات التي تحصل على شهادة المطابقة مع المواصفة الدولية أن تكون معاملاتها مع الموردين الذين حصلوا هم أيضا عليها من أجل زيادة فرص بقائها في السوق. على عكس تلك المؤسسات التي لا تتطابق أوضاعها مع الشروط المواصفة الدولية فقد تفقد جزء كبير من عملائها ومع مرور الوقت تجد نفسها تدريجيا خارج سوق.¹

كما قام المجتمع الأوربي في نفس العام (1987) بتطوير مواصفة وفق نفس المواصفة "ISO 9000" و "BS5750"، وذلك تحت اسم "EN29000" وتعتمد جميع المواصفات ذات الطبيعة الواحدة على مبادئ الإدارة بالجودة الشاملة.²

وفي عام 1988 قام عدد من رؤساء المؤسسات الكبرى في أوروبا، مع وفد من خبراء الجودة والنظم الإدارية بإنشاء "المنظمة الأوروبية للجودة الإدارية" (EFQM) بدولة "بلجيكا" بروكسل مقر الاتحاد الأوربي، وكان الإعلان الرسمي لظهور هذا النموذج والذي أطلق "نموذج التميز الأوربي" في عام 1991، حيث أقيمت أول دورة لهفي أكتوبر 1992، واعتمدت "نموذج التميز" كمعيار أساسي في التقييم للجائزة،

¹ محمد حسن مصباح، إدارة الجودة الشاملة في القطاع الهندسي، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رمح)، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص: 88.

² وفاء فؤاد شلبي، نجلاء سيد حسين، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

وهذا النموذج يلزم المؤسسات بتقديم وثيقة تصف فيها ما تقوم به، ولماذا تقوم به، وكيف تم تطويره، وما هي النتائج التي وصلت إليها.¹

وبعدها بدأت دول عديدة تطبيق فلسفة التحكم الكامل في الجودة Total Quality Control (TQC) والتي تعني أن المستوى الوحيد المقبول للجودة هو عدم وجود عيوب على الإطلاق، أي "صفر عيوب" حيث يعد أحد الأهداف الإستراتيجية الأساسية للمؤسسات التي تعمل البيئة تنافسية.²

2. أهم المفكرين الذين أسهموا في تطور أسلوب إدارة الجودة الشاملة

يمكن الإشارة إلى بعض المفكرين الذين أسهموا في تطور الأسلوب:

1.2. جوزيف جوران JOSEPH JURAN

صاحب مقولة "الجودة لا تحدث بالصدفة بل يجب أن يخطط لها" وبعد أن فضلت المؤسسة التي كان يعمل بها الاعتماد على النظام الإحصائي في الإدارة ورفضت نظام إدارة الجودة انتقل إلى اليابان في عام 1954، وكان ذلك بعد نشر أو كتاب له تحت عنوان "دليل ضبط الجودة" عام 1901.

حدّد جوران ثلاث ركائز رئيسية أخرجت ضبط الجودة من التصنيع والتفتيش الضيق إلى كافة أفرع وأنشطة المؤسسة³، والتي سميت بثلاثية جوران وهي:⁴

- تخطيط الجودة: وتتضمن:

- تطوير المنتجات؛

- تفعيل الأنظمة والعمليات اللازمة لتلبية احتياجات العملاء والاستجابة لتوقعاتهم من خلال العمل على تحديد من هم العملاء وماهية احتياجاتهم؛

- إعداد الخطط على المستوى التشغيلي التي تسمح بتحقيق المواصفات التي تلي تلك الاحتياجات؛

- تطوير وتحسين العمليات التي من شأنها تحقيق تلك المواصفات.

¹ بهجت راضي، هشام يوسف العربي، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

² أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

³ وفاء فؤاد شليبي، نجلاء سيد حسين، إدارة ومراقبة الجودة، جامعة حلوان، كلية الاقتصاد المنزلي، سوريا، 2005، ص: 4-10

⁴ إياد عبد الله شعبان، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

-مراقبة الجودة: والتي تتم من خلال:

-قياس الأداء؛

-مقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف الموضوعية؛

-معالجة الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

-تحسين الجودة: تحسين الجودة يجب أن يكون مستمرا ويتضمن ما يلي:

-تطوير البنية التحتية الضرورية للقيام بالتحسين المستمر؛

-تحديد مجالات التحسين وتنفيذ المشاريع اللازمة بها؛

-تشكيل فرق العمل المسؤولة عن تنفيذ المشاريع المشار إليها؛

-تزويد فرق العمل باحتياجاتها.

2.2. فليب كروسي PHILIP CROSBY

اشتهر بما يعرف "بانعدام العيوب" ZERO DEFECT، وأيضا بما يعرف "الوقاية بالجودة" QUALITY VACCINE. ركز فليب على كيفية تطوير الجودة وخفض تكاليفها، فهو يرى أن الجودة هي القابلية للتكيف "CONFORMANCE"، كما يعد أول من أسس لكلية الجودة.

تقوم فكرة تحسين الجودة عند "كروسي" على مفهومين هما:¹

-مسلمات إدارة الجودة: أي أن الجودة ماهية إلا المطابقة للمتطلبات، وأن وضع هذه المتطلبات تقع على عاتق الإدارة، الذي ينبغي أن تعمل على تحقيقها بعيدا عن العيوب، حيث أن الطريقة الوحيدة لتحقيق الجودة هو منع وقوع الأخطاء.

-مقياس الجودة: هو الثمن الذي تدفعه المؤسسة بسبب عدم المطابقة للمواصفات.

¹عزالدين علي سويسي، نعمة عباس الحفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص:56.

3.2. إدوارد ديمينج W. EDWARDS DEMING

يعد من الأوائل الذين تحدثوا عن الجودة الشاملة، وهو من مواليد أكتوبر 1900 بالولايات المتحدة الأمريكية، أين مارس مهنته كأستاذ متخصص في علم الإحصاء، وقد ساعده ذلك على تقديم أفكار فيما يخص إدارة الجودة الشاملة للمؤسسات الأمريكية والتي قابلتها بالرفض لاعتقادها أن الجودة هي تكاليف إضافية على المنتج.

هذا الاعتراض الذي قابلة أفكاره في المؤسسات الأمريكية عجل من سفره إلى اليابان أين برزت إسهاماته وتطبيق لأفكاره.¹ وقد بدأ بتعليم اليابانيين في كيفية استخدام الأساليب الإحصائية في الرقابة على الجودة، وركز "إدوارد ديمينج" على ضرورة تقليل الانحرافات التي تقع أثناء العمل، والتي اعتبرها مسؤولية الإدارة وليس العامل، فالإدارة هي المسؤولة عن تدعيم الجودة والبحث عن مختلف المشكلات، والقصور التي تعيق الوصول إلى الجودة سواء في البيئة الداخلية أو الخارجية²، كما طور ما يسمى بـ "دورة ديمينج" التي ربطت بين إنتاج السلع والخدمات من ناحية، واحتياجات العملاء من ناحية أخرى، وركزت على ضرورة الاستخدام الأمثل للموارد من قبل جميع العاملين وعلى كافة المستويات في جهد مشترك لمقابلة تلك الاحتياجات.³

المطلب الثالث: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في دعم القرارات الإستراتيجية

تعد مسألة إدارة تكاليف بغرض تخفيضها من المسائل المهمة والملحة، وهو أحد المفاهيم المحاسبية الهامة التي تسعى المؤسسات لتحقيقها، فإذا كانت بعض التكاليف لا يمكن إلغاؤها أو تجنبها، هناك تكاليف يمكن إلغاؤها أو تجنبها والتي بدورها تؤثر على توجيه أسعار السوق وتحقيق توقعات العملاء وخاصة فيما تعلق بالوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل، واتخاذ القرارات.

¹ وفاء فؤاد شلبي، مرجع سبق ذكره، ص: 4-10.

² إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

³ إياد عبد الله شعبان، إدارة الجودة الشاملة مدخل نظري وعملي نحو ترسيخ ثقافة الجودة وتطبيق معايير التميز، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص: 36-37.

1. مفهوم تكاليف أسلوب إدارة الجودة الشاملة

حظيت تكاليف أسلوب إدارة الجودة الشاملة بأهمية بالغة كونها تربط بشكل مباشر بتكاليف دورة حياة المنتج وأثرها على مستوى الربحية الكلية، فهي تساعد على اتخاذ القرارات على المدى البعيد لتحسين نوعية المنتجات، والتنفيذ السليم لأنشطة برامج الجودة. ومن أهم التعاريف التي تناولت مفهوم تكاليف إدارة الجودة الشاملة مع عدم وجود مفهوم محدد بين الباحثين في حقل المحاسبة هي:

التعريف الأول: يشير هذا المفهوم إلى مجمل التكاليف والنفقات الواجب التضحية بها لمنع حدوث أخطاء أو عيوب في المنتج، وكذلك تكاليف فحص وتقييم أنشطة الجودة، هذا بالإضافة إلى الخسائر الناجمة عن الإخفاق الداخلي والخارجي. بمعنى هي التكاليف المرتبطة بكافة الأنشطة الهادفة إلى جعل المنتج يتصف بمجموعة من الصفات المطابقة للمواصفات المخطط لها التي تلي حاجات العميل وورغباته، دون إلحاق ضرر داخلي أو خارجي.¹

التعريف الثاني: هي تلك التكاليف التي تحدث لمنع حدوث الجودة المنخفضة، حيث أن جزء كبير من تكاليف الجودة الشاملة التي تحدث بالمؤسسة تتعلق بجودة المطابقة.²

التعريف الثالث: هي التكاليف التي تحدث لمنع تصنيع منتجات بجودة منخفضة أو المترتبة على انخفاض مستوى جودة المنتجات التي تم تصنيعها بالفعل.³

التعريف الرابع: التكاليف المرتبطة أو المتعلقة بعدم الحصول على المنتجات أو الخدمات المطابقة للمواصفات بطريقة صحيحة منذ المرة الأولى.⁴

¹ عبد اللطيف مصلح محمد عايض، إدارة الجودة، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، 2012، ص:35.
² رقية محمد أحمد عيسى، تكاليف الجودة وأثرها على قرارات التسعير في القطاع الصناعي السوداني، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة ام درمان الإسلامية، السودان، 2009، ص:46.
³ أبو بكر محمد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص:501.
⁴ ريم محمد عامر، ماهر موسى درغام، علاقة تكاليف الجودة بالأداء الاستراتيجي-دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد38، العدد4، 2018، ص:189.

1.1. تبويب تكاليف إدارة الجودة الشاملة

ظهرت جملة من المحاولات الرامية إلى تبويب عناصر تكاليف (TQM) منذ بروز مفهوم تكاليف الجودة ومن أبر التقسيمات المتعارف عليها من قبل المحاسبين تبويب الجمعية الأمريكية للجودة على النحو الآتي:¹

- **تكاليف المنع:** وهي تلك التكاليف التي يتم صرفها لمنع حدوث عيوب في المنتج أو الخدمة، والوقاية من عدم مطابقة المنتجات مع المواصفات المطلوبة.

ومن بين تلك التكاليف، تكاليف التخطيط للجودة، تكاليف التصميم، تكاليف تدريب العاملين لرفع مستوى الجودة، تكاليف تقارير الجودة

- **تكاليف التقييم:** هي التكاليف التي يتم صرفها لإجراءات عملية التقييم والفحص على مستوى جودة المنتج وتحديد المشاكل الموجودة في العملية الإنتاجية، ومنها تكاليف فحص واختبار المواد الأولية المتسلمة، تكاليف الإشراف على عملية الفحص والاختبار الذي يتم إجراءه، تكاليف اختبار وتجريب المنتج النهائي.

- **تكاليف الفشل الداخلي:** هي تكاليف الجودة المرتبطة بإنتاج منتج أو تقديم خدمة غير مطابقة للمواصفات المحددة سلفاً، وهذا الفشل يتم اكتشافه قبل النقل إلى العملاء، ومنها: تكاليف تحليل سبب وجود هذه المنتجات، تكاليف الإعادة والمتضمنة مجموعة مترابطة من العمليات، تكاليف إعادة الاختبار، والفحص، والتقييم، تكاليف حل المشكلة ومعرفة نوعها.

- **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي تكاليف المنتج أو الخدمة المعيبة التي وصلت إلى العملاء ومنها تكلفة خدمات ما بعد البيع، تكلفة النقل (إصلاحها وإرجاعها)، تكلفة التعويضات، تكاليف الإساءة للمؤسسة وما ينتج عنه من تكاليف تتعلق بتحول الطلبات إلى مؤسسات أخرى (الحصة السوقية).

¹ إجماء محمد حسن منصور، نموذج مقترح لقياس تكاليف الجودة الكلية في بيئة التصنيع المتقدمة (دراسة نظرية تطبيقية)، مجلة التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، المجلد 14، العدد 1، 2000، ص: 166.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

وعلى الرغم من القبول العام لهذا التبويب إلا أن العديد من الباحثين وجهوا إليه عدة انتقادات أبرزها:¹

- صعوبة تحديد الأنشطة التي تمنع فشل الجودة، حيث إن الإدارة الجيدة لأي نشاط تؤدي إلى تحقيق الجودة؛

- صعوبة حصر وتصنيف تكاليف عمليات المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي نظرا لتشعبها داخل أنشطة المؤسسة؛

- حتى بافتراض إمكانية تحديد أنشطة المنع في المؤسسات التي لديها نظام لتحقيق الجودة فإنه يصعب تضمين تقارير الجودة بتكاليف تلك الأنشطة بشكل منفصل؛

- تشير النتائج العملية إلى أن المؤسسات التي حققت تخفيضات جذرية بالملاحظة في تكاليف الجودة لم تزد تكاليف المنع لديها؛

- النموذج الأصلي لتكاليف المنع والتقييم والفشل لا يتضمن تكاليف الجودة غير الملموسة الناشئة عن عدم رضا العميل ممثلة في الأرباح غير المتحققة نتيجة النقص في المبيعات بسبب امتناع العميل عن شراء المنتج أو تحويله لشراء منتجات المنافسين؛

- يتجاهل هذا التبويب تكلفة العملية حيث يركز على الأنشطة لذا فإن نتائجه محدودة إذا ما تبنت المؤسسة برنامج إدارة الجودة الشاملة والتي من خلالها تركز الإدارة على تحسين العمليات.

وفي ظل هذه الانتقادات الموجهة لهذا التبويب ومع الأخذ تحول المؤسسات إلى إدارة الجودة الشاملة أصبح لزاما البحث عن تبويبات أخرى يمكن الاعتماد عليها في توفير المعلومات اللازمة لدعم الإدارة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة لرؤية المؤسسة المستقبلية.

و عليه ظهرت العديد من التبويبات من بينها:²

¹ محمود يوسف الكاشف، التكلفة وفقا للنشاط كمدخل لقياس تكلفة الجودة وتوفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة، المجلة المصرية للدراسات التجارية مصر ، جامعة المنصورة، المجلد 21، العدد 4، 1997، ص:7.

² بهاء محمد حسن منصور، مرجع سبق ذكره، ص:166.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستر اتحبة

2.1. تبويب تكاليف الجودة إلى تكاليف ملموسة وغير ملموسة

-تكاليف الجودة المنظورة (الملموسة): وتتمثل في عناصر التكاليف التي تظهر بالقوائم المالية والتقارير المالية للمؤسسة، ويمكن حسابها وتحديد البنود والعناصر المرتبطة بها ومنها تكاليف الإصلاح والتخزين، تكاليف الفحص والاختبار، تكاليف الضمانات الخارجية، تكاليف البحث والتطوير، تكاليف معالجة مشاكل العملاء.

-تكاليف الجودة غير المنظورة (غير الملموسة): وهي تلك تكاليف الجودة غير الملموسة، والتي تتميز بالصعوبة في حسابها في ظل صعوبة قياس بنود التكاليف المرتبطة بها، هذه التكاليف لها تأثير كبير على خفض التكلفة في الأجل الطويل. وهي تتضمن التكاليف المرتبطة بضعف الجودة خلال دورة حياة المنتج لكنها لا تظهر بصورة مباشرة في السجلات منها:¹

-التكاليف المترتبة على ضعف جودة المنتجات والتي يتحملها العميل، هذا وإن كانت هذه التكاليف لا تتحملها المؤسسة المنتجة، لكن تنعكس عليها بصورة غير مباشرة تتمثل في الآثار المترتبة على عدم تعامل العميل لفترة محددة أو غير محددة؛

-الخسائر الناجمة عن فقدان المؤسسة لسمعتها في السوق بسبب انخفاض مستوى جودة منتجاتها؛

-كافة التكاليف الناجمة عن عدم رضا العملاء بسبب الجودة المنخفضة.

وينبغي على المحاسب الإداري الحديث عدم تجاهل هذه التكاليف بل عليه القيام بتوفير مؤشرات عنها بالاستعانة بالخبرات المتراكمة لدى الإدارة والمعلومات التي يمكن أن توفرها الأقسام وخاصة قسم التسويق بالمؤسسة. في هذا الصدد تشير الدراسات أن حوالي 85% من إجمالي تكاليف الجودة محتفية عن أعين الإدارة نتيجة عدم إمكانية قياس هذه التكاليف والتقارير عنها بواسطة الأنظمة المحاسبية التقليدية، وان تكاليف الجودة الخفية تقع ضمن تكاليف الفشل وتشير الآثار السلبية الناتجة عن انخفاض مستوى الجودة

¹إبراق عوض محمود مغيض، مدى قياس تكاليف الجودة والتقارير عنها لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن، 2005، ص:35-37.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

مثل هامش المساهمة الضائع بسبب جودة الإنتاج المنخفضة والذي يؤدي إلى انخفاض المبيعات، ويجب على الإدارة التركيز بشكل كبير على التكاليف الخفية للجودة لزيادة الربحية والتدفقات النقدية المستقبلية.¹ وهناك فرق بين تكاليف الجودة الشاملة وخسائر الجودة، إذ أن خسارة الجودة لا تؤدي إلى حصول أية فائدة حالية أو مستقبلية متوقعة، على عكس تكلفة الجودة تحدث أساسا لتقديم منفعة وإضافة القيمة، وطبقا لهذا الفرق فإن تكاليف الوقاية والتقييم تصنف كتكاليف جودة، إلا أنها ليست دائما فقد تكون هنالك خسارة جودة حتى في هذه التكاليف (الوقاية، والتقييم) بسبب أنها لا تحقق النجاح دائما، أما تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تسمى خسارة جودة الفشل.

2. المعلومات المالية وغير المالية لتكاليف إدارة الجودة الشاملة

تأتي أهمية هذه المعلومات لتكاليف الجودة الشاملة في مساعدة الإدارة العليا في عملية صناعة واتخاذ القرارات الإستراتيجية وتمكن من وضع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

1.2. المعلومات المالية لتكاليف إدارة الجودة الشاملة (الداخلية، الخارجية): وهي تلك المعلومات التي تمكن من بيان جودة عمليات ومنتجات المؤسسة، وعادة ما يناقش المدراء التكاليف والمنافع المتأتية من تحسين الجودة لذلك يتم دراسة العائد على الجودة (ROQ) والذي يمثل الزيادة في الأرباح التي من الممكن الحصول عليها نتيجة جودة المنتجات المقدمة إلى العملاء، فهي تسعى إلى زيادة معدل العائد على الجودة. ويمكن تعريفه بأنه مقدار الأرباح المحققة مقسوما على تكاليف الجودة الكلية، حيث يساعد في اختيار أفضل البدائل المتعلقة بقرارات تحسين الجودة.

إن المعلومات المالية بحد ذاتها لا تعبر بشكل كاف عن أداء المؤسسة، كما تحد من قدرة المديرين على اتخاذ القرارات ذات المنظور الطويل المدى، لذلك وجب استخدام المعلومات غير المالية جنب إلى جنب مع المعلومات المالية.

¹ أحمد هشام معوض سليم، العلاقة بين الإنفاق النسبي على عناصر تكاليف الجودة ونضج نظم الجودة في الشركات المصرية-دراسة اختبارية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 33، العدد 2، 2009، ص: 403.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

2.2. المعلومات غير مالية لتكاليف إدارة الجودة الشاملة (الداخلية، الخارجية):

إن أحد الأهداف الرئيسية من بيئة التصنيع الحديثة هو زيادة الجودة وخفض التكاليف، والسعر المقبول لدى العملاء، وعليه فمن الضروري إيجاد معلومات غير مالية سواء كانت داخلية أو خارجية تدعم هذا التوجه، والتي عادة ترتبط برضا العملاء، وتفضيلاتهم ورغباتهم حول خصائص المنتج، وعدد شكاوى العملاء، وعدد العيوب في كل خط إنتاجي، إنتاجية العملية أي نسبة المخرجات الجيدة إلى إجمالي المخرجات، نسبة دوران العاملين (نسبة عدد العاملين الذين تركوا المؤسسة إلى إجمالي عدد العاملين).

ويرى آخرون أن اتخاذ القرارات الاستراتيجية تبني على ثلاث فئات وهي:

-**العملاء:** يتم اتخاذ القرارات الإستراتيجية بناء على معلوماتهم التي يتم جمعها من أجل تحديد مستويات الجودة التي يرغبها العملاء في المنتج لتحديد أهداف الجودة ثم تصميم وتخطيط ورقابة الجودة، وكذلك المعلومات المرتدة من العملاء والتي تساعد على معرفة آراء العملاء على مستوى رضاهم أو عدم رضاهم عن جودة المنتجات التي تقدمها المؤسسة.

-**الموردين:** وهي المعلومات التي يتم جمعها عن الموردين بهدف التعرف على مدى رقابة الجودة المطبقة لديهم للتأكد على جودة المواد التي يقومون بغرض استبعاد الموردين الغير ملتزمين بشروط الجودة، كما تفيد هذه المعلومات بتخفيض تكلفة فحص الموارد والخامات وتقليل عدد الوحدات التالفة والمعيبة من المنتجات.

-**المنافسين:** تساهم المعلومات التي يتم جمعها عن المنافسين في التعرف على مستوى رقابة الجودة التي يطبقها المنافسين وكذلك مستوى جودة المنتجات المنافسة في الأسواق بما يساعد على تحقيق مستوى جودة مرتفعة.

عموما فإن أهمية تكاليف إدارة الجودة الشاملة في قيمة المعلومات التي توفرها للإدارة العليا من أجل

دعمها في صناعة واتخاذ قراراتها الإستراتيجية تتجلى في النقاط الآتية:¹

¹ريم محمد عامر، ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، ص:194.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- توفير معلومات مفيدة للإدارة العليا لاتخاذ القرارات بشأن مدى فاعلية وكفاءة برامج الجودة، وذلك من خلال توفيرها لمجموعة من المؤشرات والمقاييس الخاصة بالجودة، فمثلا تأثير تدريب العاملين على تطبيق معايير الجودة وانعكاسه على تخفيض الوحدات المعيبة والفاشلة داخليا وخارجيا وبالتالي تخفيض تكاليف الجودة الشاملة؛

- يستعملها متخذ القرار كمقياس للمقارنة بين المدخلات والمخرجات، فمثلا المقارنة بين تكاليف الضمان وتكاليف الفشل الخارجي أو تكاليف الجودة الشاملة؛

- تمكن من إعطاء صانع القرارات رؤية واضحة وجليّة عن واقع التنفيذ الفعلي من خلال التأكد من مدى فاعلية الإجراءات التصحيحية، حيث يتم جمع المعلومات عن تنفيذ ذلك الإجراء من أجل الوقوف على مدى تمكن هذا الإجراء من معالجة مشاكل الجودة، أي بمعنى التعرف على مدى فشل أو نجاح الحلول لهذه المشاكل، كما أن تكاليف إدارة الجودة الشاملة توفر مؤشرات ومقاييس تهتم بأهداف المؤسسة قصيرة الأجل وطويلة الأجل، حيث يتم ربط هذه الأهداف بالرؤية المستقبلية وإستراتيجية المؤسسة، وبالتالي دعم عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية لتقويم الأداء الاستراتيجي للمؤسسة؛

- تساعد في توفير المعلومات الهامة والمناسبة عن مقدار التحسن في أداء المؤسسة ومقدار جودة عملياتها ومنتجاتها؛

- تساعد الإدارة العليا على قياس وتقويم مستوى الجودة المنجزة في جميع العمليات، من خلال توفير نظام للقياس والتقويم ومقارنة ذلك الأداء المنجز مع ما حققه المنافسين عن طريق توفير معايير لهذه المقارنة.

كما ينظر إليها على أن: ¹

- معلومات تكاليف الجودة تساعد على تحديد الأهمية النسبية لمشاكل الجودة؛

- معلومات تكاليف إدارة الجودة الشاملة تساعد على رؤية المديرين لكيفية توزيع تكاليف الإجمالية للجودة على عناصر تكاليف الجودة؛

¹ أحمد هشام معوض سليم، مرجع سبق ذكره، ص: 411.

الفصل الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرار اتالاستراتيجية

- معلومات تكاليف إدارة الجودة الشاملة تقدم الأساس لوضع موازنة تكاليف الجودة بحيث تقدم هذه الموازنة الأساس القوي لتقييم الأداء من سنة لأخرى في اتجاه خفض التكاليف الكلية حيث تجبر الإدارة على التخطيط الاستراتيجي الجيد والمحكم لبرامج تحسين الجودة والتي تؤدي إلى انخفاض التكلفة الكلية.

3. معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة

من أهم المعوقات التي تعيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الاقتصادية وخاصة في البيئة الجزائرية هي:¹

- عدم الاعتماد على الدراسات من قبل المؤسسات لتطوير نظم وأساليب وإجراءات العمل بصفة مستمرة، أو أنها لا تتوافق مع خصوصية المؤسسة؛
- كثير من الأعمال أو التحسينات التي يراد إنجازها تعتمد على العشوائية؛
- عدم التزام الإدارة العليا بإشراك العاملين ومنحهم الفرص في تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛
- الاعتماد على الدراسات التي تتوقع نتائج فورية وليست على المدى البعيد؛
- عدم إعطاء أهمية كبيرة للمعلومات المقدمة من قبل العملاء؛
- التقليد والمحاكاة لتجارب المؤسسات الأخرى دون مراعاة قدراتها وإمكاناتها وبيئتها؛
- الدخول في مرحلة التطبيق قبل إعداد البيئة لتقبلها؛
- لا تعتمد على الموضوعية في الحكم عند عملية تقييم ما تم تحقيقه من أهداف؛
- غير مرنة ولا تراعي كافة المستويات والبيئات الداخلية والخارجية؛
- عدم ملاءمتها لمتطلبات وحاجات المجتمع وظروفه وقضاياه؛
- عملية إدارة الجودة الشاملة غير مستمرة في المؤسسات حيث تعتبرها عملية منتهية.

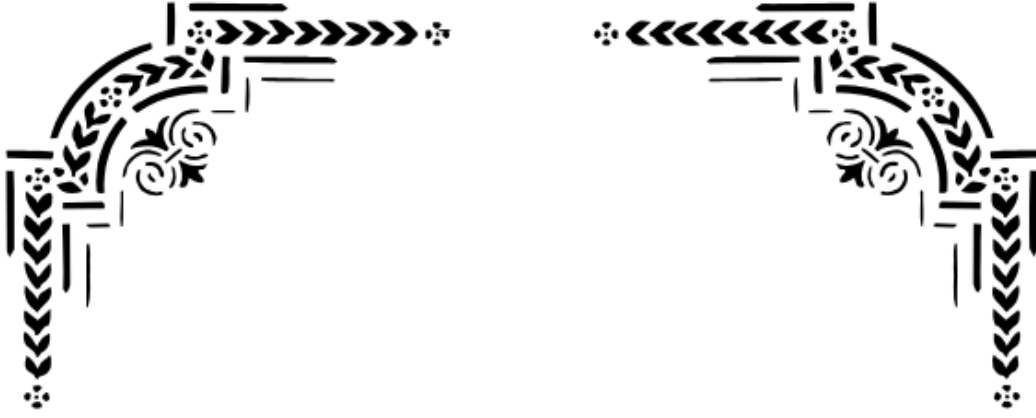
¹وفاء فؤاد شلبي، نجلاء سيد حسين، مرجع سبق ذكره، ص:115.

خلاصة

من خلال هذا الفصل النظري يتَّضح لنا أنَّ أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لها دورها وتعد كدعامة في دعم واتخاذ القرارات الإستراتيجية، على ضوء المعلومات المالية وغير المالية التي توفرها من البيئتين الداخلية والخارجية، إذ جل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تدعم التحليل الاستراتيجي للتكلفة الذي بدوره يدعم صناع القرارات الاستراتيجية بالمعلومات التكاليفية.

إن عملية الوصول إلى تحديد موضوعي لتكاليف المنتج أو الخدمة النهائية وخاصة في المؤسسات التي لديها عديد المنتجات يمنح لصانع القرار عدة بدائل استراتيجية، هذا التحديد لتكلفة المنتج تسبقه عملية تحليل قيمة الأنشطة بغرض لاستثمار في تلك الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد غير الضرورية أو التخلي عن الاستثمار فيها. كما أن تحديد التكلفة التي يراد استهدافها قبل عملية الإنتاج الفعلي، وتحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح من العملية أثناء مرحلة التصميم، يجعل المؤسسة أمام عدة بدائل استراتيجية والتي تختار أفضلها من خلال تحديد الهدف (الأهداف) الاستراتيجي الذي تسعى لتحقيقه.

وتقدممعلومات تكاليف إدارة الجودة الشاملة الأساس القوي لتقييم الأداء من سنة لأخرى في اتجاه خفض التكاليف الكلية بالاستغلال الأمثل للموارد بأقل التكاليفمع المحافظة على الجودة والأداء.



الفصل الرابع

الدراسة الميدانية في

المؤسسات الاقتصادية



الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

في إطار الإحاطة والإجابة عن الإشكالية المطروحة في المقدمة أعلاه، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية، نتناول بداية بمنهجية الدراسة الميدانية وبيّن المجتمع والعينة، كما يوضح كيفية بناء أداة الدراسة لجمع البيانات اللازمة والإجراءات العلمية المستخدمة في التأكد من الصدق وثبات الأداة وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، واختبار الفرضيات وقد تم الإستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss22. من خلال ثلاث مباحث:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

لمبحث الثاني: خصائص عينة الدراسة واختبار الصدق والثبات.

المبحث الثاني: تحليل البيانات ومناقشتها

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

بغرض الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية الدراسة وإثبات صحة أو خطأ الفرضيات الموضوعية تم إسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال تصميم استمارة استبيان لجمع ومعالجة البيانات والمعلومات الميدانية لفئات عينة الدراسة وذلك بالاعتماد على جملة من الأساليب الإحصائية المناسبة لضمان أفضل معالجة واستخلاص النتائج النهائية التي تسهم في تحسين الواقع.

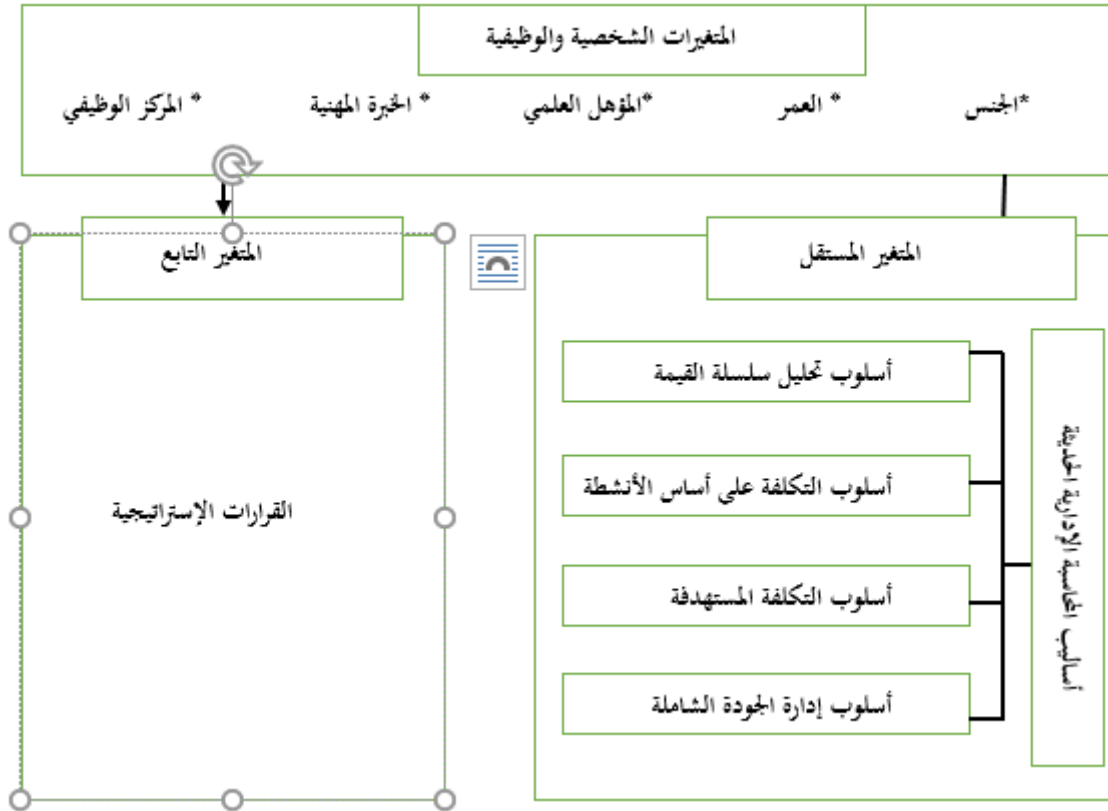
المطلب الأول: مجتمع عينة الدراسة

بناء على أهداف الدراسة فقد تحدد مجتمع الدراسة في الإطار العام لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية الشلف، تم توزيع 110 استبانة في حين قمنا باسترجاع 69 كلها صالحة للتحليل الإحصائي.

1. نموذج الدراسة

يوضح الشكل أدناه نموذج الدراسة

الشكل (1.4): نموذج الدراسة



2. توزيع واسترجاع أداة الدراسة

الجدول أدناه يوضح المؤسسات المستهدفة وعدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة

الجدول رقم (4-2): عدد الاستبانات الموزعة والمسترجعة

عدد الاستبانات		النشاط التجاري	اسم المؤسسة
الموزعة	المسترجعة الصحيحة		
15	10	صناعة وتركيب الزجاج	مؤسسة الزجاج الجديد
24	18	صناعة وتركيب الانابيب البلاستيكية	مؤسسة البلاستيك
13	4	صناعة المواد البلاستيكية	مؤسسة فيكس بلاست

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

9	13	صناعة المولدات الكهربائية	مؤسسة صناعة المولدات الكهربائية
20	25	صناعة اللوالب والبراغي والصواميل	مؤسسة الصناعات الميكانيكية ولواحقها (اورسيم)
10	20	انتاج الاسمنت ومشتقاته	مؤسسة الاسمنت ومشتقاته

عدد الاستبانات	التوزيع	العائد	المستبعد	النهائي
المجموع	110	69	41	69
النسبة	%100	%62.72	37.28	%62.72

المصدر: من اعداد الطالب

وكانت الفئة المستهدفة في هذه المؤسسات:

-عضو مجلس الإدارة؛

-مدقق؛

-نائب المدير؛

-موظف قسم المديرية الصناعية؛

-موظف قسم المالية والمحاسبة؛

-موظف قسم البحث والتطوير؛

-موظف قسم المشتريات؛

-موظف قسم المديرية التجارية.

الفئة التي استهدفتني بداية الدراسة والتي تعطي إجابة واقعية عن إشكالية الدراسة هم مدراء المؤسسات، ونوابهم، رؤساء قسم المحاسبة والمالية، ونظرا لعدم إمكانية الوصول إلى هذه الفئة، تم توسيع إلى الفئات الأخرى المذكورة أعلاه باعتبارها هي أيضا لها علاقة بموضوع الدراسة، كذلك على قدر من المعرفة والكفاءة التي تسمح لها بالتجاوب مع الإشكالية المطروحة، أضف إلى ذلك أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تفرض نفسها على كامل موظفي المؤسسة.

3. صعوبة الدراسة

- من أهم الصعوبات التي واجهت إعداد هذه الدراسة الميدانية نذكر منها:
- عدم إمكانية الوصول إلى المدراء، وبعض المسؤولين الذين لهم سلطة القرار في المؤسسات الاقتصادية؛
- عدم تجاوب العديد من عينة الدراسة؛
- عدم إهتمام بعض أفراد عينة الدراسة عند الإجابة على الاستبانة؛
- صعوبة فهم عينة الدراسة ما يقدم لهم من دراسات حديثة؛
- أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة وغير مواكبة للتطورات الحاصلة وغير مهتمة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

نظرا لأهمية استمارة الاستبيان في هذه الدراسة، فقد تطلب إعدادها شكلا ومضمونا الكثير من الدقة والموضوعية، من اجل تحقيق الهدف التي صممت من أجله، والذي يحقق في الغرض المستهدف من الدراسة الميدانية.

1. أساليب جمع المعلومات

1.1. استمارة استبيان: تعد استمارة الاستبيان من أهم الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات، وتستخدم في البحوث العلمية.

2.1. مراحل اعداد الاستبيان: مرت مرحلة اعداد الاستبيان بعدة مراحل، حيث قمنا في بداية الدراسة بجمع المعلومات من المصادر التالية:

- الدراسات السابقة حول الموضوع أو حول أحد محاوره في بعض الأحيان؛
- الرجوع إلى توجيهات ذوي الاختصاص من بينهم الأستاذ المشرف وبعض الأساتذة المتخصصين في الموضوع؛

- الاعتماد على الجانب النظري الذي تم عرضه في هذه الدراسة والذي تضمن ثلاث فصول.

ومن ثم تم تصميم هذه الأخيرة في شكلها الأول مع مراعاة مايلي:

- التأكد من ترابط الأسئلة وأنها تمثل فرضيات هذه الدراسة؛

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

- تحديد الأبعاد التي تعكس متغيرات الدراسة؛
- محاولة الابتعاد عن الغموض في العبارات حتى تكون مفهومة؛
- محاولة ربط الأسئلة بالواقع العملي في المؤسسات؛
- يسمح للمستجوب اختيار بديل واحد من خمسة بدائل متاحة.

3.1. الصدق الظاهري: بعد الانتهاء من تصميم الاستبانة وتصنيفها في صورتها الأولية بما يتناسب مع أهداف الدراسة، قمنا بعرضها على مجموعة من الأساتذة المحكمين ذوي الخبرة والاختصاص والذي يقدر عددهم بـ 07 محكمين¹، بهدف التأكد من سلامة بناء الاستبيان من حيث:

- الصياغة اللغوية الواضحة والمفهومة؛
- عدم وجود أي غموض في الصياغة؛
- التأكد من أن مجموع الأسئلة تغطي الإشكالية المطروحة؛
- عدم وجود أسئلة متكررة.

وبناء على اقتراحات الأساتذة والتي أخذناها بعين الاعتبار تم إلغاء بعض العبارات وإجراء صياغة على أخرى حتى تكون متناسبة مع موضوع الدراسة، وإضافة عبارات أخرى التي كنا قد سهونا عنها، حتى استقر الاستبيان في شكله النهائي قبل بدأ عملية التوزيع.²

المطلب الثالث: هيكل استمارة الاستبيان وتوزيعها

سنتطرق في هذا المطلب إلى هيكل استمارة الاستبيان وتوزيعها والتي تضمنت في هذه الدراسة عدة أجزاء فالجزء الأول خصص للدياجة، والجزء الثاني معلومات عامة عن المستجوب، والجزء الثالث محاور الدراسة.

1. هيكل استمارة الاستبيان

واشتملت أداة الدراسة (الاستبانة) على ما يلي :

¹أنظر الملحق رقم(2)

²أنظر الملحق رقم (1)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

1.1. الجزء الأول الديباجة: استهدفت هذه الديباجة لفت انتباه أفراد عينة الدراسة، فقد تمثلت في شكل خطاب موجه للمستجوبين، يتضمن عنوان الدراسة طبيعة الشهادة التي نستهدف الحصول عليها من وراء هذه الدراسة والجامعة المحتضنة لهذا الدراسة، مع التأكيد على أهمية آراءهم حول موضوع الدراسة حتى تكون ذات قيمة ونتائج واقعية وذات مصداقية عالية.

2.1. الجزء الثاني: ويشمل البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة وهي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، المركز الوظيفي.

3.1. الجزء الثالث: ويشمل على محورين يتضمن كل منهما متغيرات الدراسة المستقل والتابع ويتضمن 48 عبارة.

1.3.1. المحور الأول: والذي يتضمن 28 عبارة مقسمة على أربعة أبعاد موجهة لأفراد عينة الدراسة لقياس استجاباتهم حول أساليب المحاسبة الادارية الحديثة. والجدول التالي يوضح العبارات التي تقيسها. البعد الأول: يتضمن هذا البعد دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية، يضم سبعة عبارات (من 01 إلى 07).

البعد الثاني: يتضمن هذا البعد دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية، يضم سبعة عبارات (من 01 إلى 07).

البعد الثالث: يتضمن هذا البعد دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية، يضم سبعة عبارات (من 01 إلى 07).

البعد الرابع: يتضمن هذا البعد دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية، يضم سبعة عبارات (من 01 إلى 07).

الجدول رقم (4-2): العبارات التي تقيس محور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة

العبارة	البعد
07-06-05-04-03-02-01	أسلوب تحليل سلسلة القيمة
14-13-12-11-10-09-08	أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
21-20-19-18-17-16-15	أسلوب التكلفة المستهدفة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

28-27-26-25-24-23-22	أسلوب إدارة الجودة الشاملة.
----------------------	-----------------------------

المصدر: من إعداد الطالب.

1.2.3.1. المحور الثاني: والذي يتضمن 20 عبارة موجهة لأفراد عينة الدراسة لقياس استجاباتهم حول

القرارات الاستراتيجية. والجدول التالي يوضح العبارات التي تقيس القرارات الاستراتيجية في المؤسسة.

الجدول رقم (3-4): العبارات التي تقيس محور القرارات الاستراتيجية

المحور	العبارة
القرارات الاستراتيجية	29-30-31-32-33-34-35-36
	37-38-39-40-41-42-43-44
	45-46-47-48

المصدر: من إعداد الطالب.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس العبارات كما يلي:

الجدول رقم (4-4): سلم مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
النقاط	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالب.

2. توزيع استمارة الاستبيان

بعد الانتهاء من تصميم استمارة الاستبيان في شكله النهائي، بدأت عملية توزيعه على عينة الدراسة المشار إليها سابقاً، في صيغته الورقية عن طريق التسليم المباشر لاستمارة الاستبانة أو بالاعتماد على بعض الزملاء في المؤسسات.

المبحث الثاني: خصائص عينة الدراسة واختبار الصدق والثبات

لقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعبر عن الظاهرة المراد دراستها تعبيراً كمياً وكيفياً، إذ تم تحديد مجتمع الدراسة في الإطارات العاملين بمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف. كما تم التعرف على اختبار صدق وثبات الاستبانة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة

سنحاول في هذا المطلب التعرف على سمات وخصائص عينة الدراسة، بالإضافة إلى اختبار صدق وثبات ألفا كرونباخ.

1. خصائص عينة الدراسة

يتسم أفراد عينة الدراسة بعدة سمات وخصائص يمكن توضيحها فيما يلي:

1.1. الجنس: يبين الجدول رقم (4-2) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للجنس.

الجدول رقم (4-5): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	50	72.5%
أنثى	19	27.5%
المجموع	69	100%

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يشير الجدول أعلاه أن نسبة الذكور بين أفراد عينة الدراسة هي الأعلى وقدرت ب 72.5%، بينما بلغت نسبة الإناث 27.5% وهي منخفضة مقارنة بنسبة الذكور.

2.1. العمر:

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر.

الجدول رقم (4-6): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	7	10.1%
من 30-45 سنة	44	63.8%
أكثر من 45 سنة	18	26.1%
المجموع	69	100%

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن فئة الأفراد الذين لديهم يتراوح سنهم من 30 إلى 45 سنة هي الأعلى نسبة ب 63.8%، ثم تليها فئة العاملين الذين أعمارهم أكثر من 45 سنة بنسبة 26.1% وتأتي في الأخير فئة الأفراد الذين أعمارهم أقل من 30 سنة بنسبة قدرت ب 10.1%.

3.1. المؤهل العلمي:

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (4-7): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ثانوي	8	11.6%
شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية وما يعادلها	14	20.3%
ليسانس	29	42%
ماستر	25	21.7%
ماجستير	0	0%
دكتوراه	1	1.4%
شهادات مهنية أخرى	2	2.9%
المجموع	69	100%

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يشير الجدول أعلاه أن نسبة الجامعيين (ليسانس وماستر) بين أفراد عينة الدراسة هي الأعلى وقد قدرت ب 42% و 21.7% على التوالي، ثم تليها فئة حاملي شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية وما يعادلها بنسبة 20.3%، وتأتي في الأخير فئة دكتوراه بنسبة 1.4%. بينما انعدمت نسبة فئة حاملي شهادة الماجستير، ويساهم هذه التوزيع في فهم أفراد الدراسة لموضوع دراستنا الحالية.

4.1. الخبرة المهنية (مدة الخدمة):

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (4-8): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 10 سنوات	21	30.4%

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

من 10-20 سنة	31	44.9%
أكثر من 20 سنة	17	24.6%
المجموع	69	100%

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)
يتضح من خلال الجدول أعلاه أن فئة الأفراد الذين لديهم سنوات خبرة مهنية من 10 إلى 20 سنة هي الأعلى نسبة ب 44.9%، ثم تليها فئة العاملين الذين لديهم مدة خدمة أقل من 10 سنوات بنسبة 30.4% وتأتي في الأخير فئة الأفراد الذين لديهم أكثر من 20 سنة خدمة بنسبة قدرت ب 24.6%. هذا التوزيع المفصل لفئات الخبرة المهنية يساعدنا كثيرا في معرفة استجابة الأفراد لعبارات محاور أداة الدراسة بحكم أن الفئة الشائعة بين أفراد الدراسة هي ذوي سنوات خبرة مهنية من 10 إلى 20 سنة أي أن لهذه الفئة معرفة حول التطور الحاصل في بيئة الأعمال واهمية التعامل معها باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات.

5.1. المركز الوظيفي:

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي.

الجدول رقم (4-9): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المركز الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة
عضو مجلس الادارة	4	5.8%
مدقق	3	4.3%
نائب المدير	6	8.7%
موظف قسم المديرية الصناعية	31	44.9%
موظف قسم المالية والمحاسبة	10	14.4%
موظف قسم البحث والتطوير	7	10.1%
موظف قسم المشتريات	8	11.6%
موظف قسم المديرية التجارية	0	0%
المجموع	69	100%

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

يتضح من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفئة الغالبة بين أفراد عينة الدراسة هي موظفي قسم المديرية الصناعية بنسبة 44.9% من إجمالي أفراد عينة الدراسة، تليها قسم المالية والمحاسبة بنسبة قدرت ب 14.4%، وتأتي نسبة المدققين في آخر الترتيب نسبة من إجمالي أفراد عينة الدراسة قدرت ب 4.3%، بينما انعدمت نسبة فئة قسم المديرية التجارية.

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة مدى قدرتها على قياس الموضوع الذي وضعت من أجله، بمعنى إلى أي درجة تصلح هذه الأداة لقياس الغرض الذي وضعت من أجله. ويتم الاعتماد على الصدق البنائي (الاتساق الداخلي).

1. الصدق البنائي (الاتساق الداخلي) لأداة الدراسة: للتعرف على الصدق البنائي لأداة القياس، اعتمدنا على طريقة حساب درجة ارتباط الفقرات بالدرجة الكلية إلى قياسها، وهذا ما سنوضحه فيما يلي وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

2.1. صدق الاتساق الداخلي أسلوب تحليل سلسلة القيمة:

الجدول رقم (4-10): نتائج الاتساق الداخلي لبعده أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06	07
قيمة معامل الارتباط	"0.576	"0.694	"0.668	"0.679	"0.613	"0.653	"0.523
"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01							
' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05							

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من الجدول السابق أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه ارتباطا ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1%.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

2.2. الصدق الداخلي لبعء أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

الجدول رقم (4-11): نتائج الاتساق الداخلي لبعء أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06	07
قيمة معامل الارتباط	"0.584	"0.498	"0.604	"0.637	"0.682	"0.485	"0.748
"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01							
' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05							

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من الجدول السابق أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه ارتباطا ذودلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1%.
عند مستوى الدلالة 1%.

3.2.2. الصدق الداخلي لبعء أسلوب التكلفة المستهدفة

الجدول رقم (4-12): نتائج الاتساق الداخلي لبعء أسلوب التكلفة المستهدفة

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06	07
قيمة معامل الارتباط	"0.595	"0.722	"0.648	"0.751	"0.605	"0.582	"0.691
"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01							
' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05							

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من الجدول السابق أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه ارتباطا ذودلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1%.
عند مستوى الدلالة 1%.

4.2.2. الاتساق الداخلي لبعء أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

الجدول رقم (4-13): نتائج الاتساق الداخلي لبعء أسلوب ادارة الجودة الشاملة

رقم العبارة	01	02	03	04	05	06	07
قيمة معامل الارتباط	"0.687	"0.733	"0.815	"0.796	"0.759	"0.806	"0.577

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01
' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)
يتضح من الجدول السابق أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه ارتباطا ذودلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1%.
عند مستوى الدلالة 1%.

5.2.2. الاتساق الداخلي لمحور القرارات الاستراتيجية.

الجدول رقم (4-14): نتائج الاتساق الداخلي لبعده القرارات الاستراتيجية

رقم العبارة	معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل الارتباط
01	0.206	06	"0.565	11	"0.550	16	"0.496
02	"0.678	07	"0.437	12	"0.314	17	"0.605
03	"0.504	08	"0.447	13	"0.441	18	"0.294
04	"0.517	09	"0.547	14	"0.478	19	"0.392
05	"0.422	10	"0.627	15	"0.487	20	"0.515
"دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.01							
' دال احصائيا عند مستوى دلالة 0.05							

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)
يتضح من الجدول السابق أن جميع الفقرات ترتبط بالمحور الذي وجدت فيه ارتباطا ذودلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 1%. ما عدا العبارة (01) فهي غير دالة احصائيا.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية

للإجابة على تساؤلات الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها عن طريق الاستبيان، قد تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي وذلك بالاعتماد على البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)*¹.

* Statistical Package for Social Sciences

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

1. ثبات أداة الدراسة

يشير هذا المقياس إلى مدى ثبات الأداة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشمل عليها الدراسة، وتكون نتيجة المقياس مقبولة إحصائياً إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) أكبر من 0.60 وكلما اقتربت من 01 دل هذا على درجة ثبات أعلى لأداة الدراسة.

والجدول التالي يبين النتائج المتحصل عليها من برنامج SPSS.

والجدول التالي يبين النتائج المتحصل عليها من برنامج SPSS.

الجدول رقم (4-15): معاملات الثبات لمحاور أداة الدراسة بأبعادها

المحور	البعد	عدد العبارات	معامل الثبات
أساليب المحاسبة الادارية الحديثة	دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة في دعم القرارات الاستراتيجية	07	0.744
	دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في دعم القرارات الاستراتيجية	07	0.712
	دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القرارات الاستراتيجية	07	0.781
	دور أسلوب ادارة الجودة الشاملة في دعم القرارات الاستراتيجية	07	0.860
القرارات الاستراتيجية		20	0.817
أداة الدراسة		48	0.859

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معاملات ثبات محاور أداة الدراسة تراوحت بين 0.817 و 0.904، ليقدر معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة بشكل عام ب 0.859 وهي قيمة مقبولة ومؤشر

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

لصلاحيه أداة الدراسة (الاستبانة) للتطبيق بغرض تحقيق أهدافها وذلك من خلال الإجابة على أسئلتها مما يشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تظهرها عند تطبيقها.

2. الأدوات الإحصائية

نوضح مجموعة من الأساليب الإحصائية التي اعتمدنا عليها، والتي تمثلت في مقياس النزعة المركزية، ومعامل ارتباط بيرسون، ومعامل ألفا كرونباخ، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

1-مقاييس النزعة المركزية: المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد عينة الدراسة وتحديد

استجاباتهم اتجاه محاور وأبعاد الدراسة التي تضمنها الاستبانة.

2-معامل ارتباط بيرسون **Pearson**: لتحديد الاتساق الداخلي للعبارات لمعرفة صدق أداة الدراسة،

ولتحديد العلاقة بين الأساليب المحاسبة الادارية الحديثة والقرارات الاستراتيجية.

3-معامل ألفا كرونباخ : لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة.

4-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: لتحديد الأهمية النسبية لاستجابات أفراد عينة

الدراسة اتجاه محاور وأبعاد أداة الدراسة، واختبار كاسي² مع قيمة الاحتمال لتحديد تعميم نتائج العبارات لعينة الدراسة على المجتمع أو لا.

5-معامل الانحدار الخطي البسيط **Simple Régression** : وذلك لقياس أثر أبعاد المتغير

المستقل على كل بعد من أبعاد المتغير التابع.

6- اختبار ستودنت (t) للحكم على المعنوية الجزئية لمقدرات معاملات النموذج.

7- اختبار فيشر (F) للحكم على المعنوية الكلية للنموذج لمقدرات معاملات النموذج.

كما استخدم الطالب مقياس ليكرت الخماسي كما سبق الذكر، ولتحديد قيم المتوسط الحسابي

كونها في أي فئة فيتم ذلك من خلال: حساب المدى على النحو التالي: المدى = 5-1=4.

- وبعد ذلك يتم حساب طول الخلايا بقسمة المدى على عدد فئات سلم ليكرت أي: 5/4 = 0.8،

بعدها يتم إضافة 0.8 إلى الحد الأدنى للمقياس وهو 1. نوضحها في الجدول الآتي:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم (4-16): مجالات درجات الموافقة على عبارات أداة الدراسة.

مجال خلية الإجابة	من 1 إلى 1.80	من 1.81 إلى 2.60	من 2.61 إلى 3.40	من 3.41 إلى 4.20	من 4.21 إلى 5
درجة الموافقة (الاتجاه)	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

سنتناول في هذا المطلب عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وتحليلها وتفسيرها من خلال التعرف على استجابات أفراد الدراسة حول عبارات محور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والقرارات الاستراتيجية، وقد تم تحقيق ذلك باستخدام التكرارات والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار (كا²) لحسن المطابقة، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات ومناقشتها.

سنتناول في هذا المطلب عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وتحليلها وتفسيرها من خلال التعرف على استجابات أفراد الدراسة حول عبارات محور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والقرارات الاستراتيجية، وقد تم تحقيق ذلك باستخدام التكرارات والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، ، والانحراف المعياري، واختبار (كا²) لحسن المطابقة.

1. استجابة أفراد الدراسة حول محور المتغير المستقل أساليب المحاسبة الادارية الحديثة.

سنتطرق في هذا العنصر إلى تحليل اجابات أفراد العينة حول أساليب المحاسبة الادارية الحديثة عن طريق تحليل نتائج المعالجة الاحصائية لهذه الاجابات لمعرفة مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية.

1.1. البعد الأول: أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

لقد جاءت نتائج المعالجة الاحصائية المتعلقة باستجابة أفراد الدراسة حول أسلوب سلسلة تحليل القيمة كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم (4-17): استجابة أفراد الدراسة حول بعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

الترتيب	الاتجاه (درجة الموافقة)	الاحتمال	قيمة كا2	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
2	مرتفعة	0.000	71.23	0.73	3.98	يمكن أسلوب تحليل القيمة توفير معلومات عن الأنشطة ذات القيمة من خفض التكاليف.	01
5	مرتفعة	0.000	46.53	0.76	3.94	يمكن أسلوب توفير معلومات عن الأنشطة ذات القيمة التي استفادت من الموارد من دعم استراتيجية الاستثمار في الموارد ذات القيمة	02
1	مرتفعة	0.000	90.63	0.76	4.08	يساهم الاسلوب في مقارنة الأنشطة مع منفعتها من دعم الاستثمار في الأنشطة المضيفة للقيمة	03
4	مرتفعة	0.000	53.60	0.74	3.94	يمكن الاسلوب في تجاوز الأنشطة المباشرة المرتبطة بالانتاج إلى دعم أنشطة التصميم والعلامات التجارية	04
6	مرتفعة	0.000	53.68	0.84	3.81	يمكن اسلوب تحليل سلسلة القيمة من دعم عملية خلق القيمة وتوزيعها	05
7	مرتفعة	0.000	74.55	0.93	3.73	يدعم تحليل سلسلة القيمة توفير معلومات تمكن من الوصول إلى قنوات السوق الجديدة	06

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

07	يساهم أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تطوير الاستراتيجيات بين زيادة الكفاءة والانتاج من دعم استراتيجية التوسع	3.91	0.78	49.20	0.000	مرتفعة	3
	أسلوب تحليل سلسلة القيمة	3.92				مرتفعة	

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من الجدول رقم(4-17) أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة وعباراتها بشكل عام كان مقدر ب (3.92) وهو يدل على استجابة مرتفعة لأفراد الدراسة حول جل أسئلة تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة في المؤسسات محل الدراسة لتفسير ارتفاع هذه استجابة نستعرض فيما يلي ترتيب عبارات هذا البعد من الأكثر أهمية إلى الأقل.

أ- يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة الأكثر أهمية في بعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة هي العبارة رقم (03) والتي تنص على " يساهم الاسلوب في مقارنة الانشطة مع منفعتها من دعم الاستثمار في الانشطة المضيفة للقيمة "، بمتوسط حسابي قدر ب (4.08) وانحراف معياري بلغ (0.76)، وهذا يدل على الاستجابة الكبيرة لأغلبية أفراد الدراسة على هذه العبارة التي تدل أن فهم أفراد الدراسة بأهمية عملية مقارنة الأنشطة مع منفعتها لأن عملية الاستثمار في الأنشطة تعتمد على ذلك.

ب- جاءت العبارة (01) في المرتبة الثانية والخاصة ب " يمكن أسلوب تحليل القيمة توفير معلومات عن الانشطة ذات القيمة من خفض التكاليف. " بمتوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري قدر ب (0.73) وهذا ما يدل علأن هؤلاء الأفراد يعبر بإجماع على أهمية أسلوب تحليل سلسلة القيمة في توفير المعلومات.

ج- جاءت العبارة (07) في المرتبة الثالثة من حيث استجابة وموافقة أفراد العينة عليها في المؤسسة ومفادها " يساهم أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تطوير الاستراتيجيات بين زيادة الكفاءة والانتاج من دعم استراتيجية التوسع " بمتوسط حسابي (3.91) وانحراف معياري قدر ب (0.78). يعبر هؤلاء

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

المستجوبين أن تطوير الإستراتيجيات تعتمد على أسلوب تحليل سلسلة القيمة وخاصة في مجال زيادة الكفاءة والإنتاج.

د- جاءت العبارة الخاصة ب " يمكن الاسلوب في تجاوز الانشطة المباشرة المرتبطة بالإنتاج إلى دعم أنشطة التصميم والعلامات التجارية " في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بمتوسط بلغ (3.94). تدل على أن الأسلوب تجاوز مرحلة الاهتمام بأنشطة الإنتاج إلى مرحلة بأنشطة التصميم والعلامات التجارية. ه- جاءت العبارة " يمكن أسلوب توفير معلومات عن الانشطة ذات القيمة التي استفادت من الموارد من دعم استراتيجية الاستثمار في الموارد ذات القيمة " في الترتيب الخامس من حيث استجابة أفراد العينة بمتوسط حسابي (3.94) تدل على أن أفراد العينة يتفقون على أن توفير المعلومات عن الأنشطة ذات القيمة يدعم الإستثمار في الموارد ذات القيمة.

ي- وتأتي العبارتين 05 و 06 في الأخير من حيث الموافقة لأفراد العينة عن مضمون هاتين العبارتين بمتوسط حسابي (3.81) و (3.73) على التوالي.

ونستطيع القول من خلال ما تم تقديمه من درجات الموافقة لأفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة جاءت بمتوسط حسابي مرتفع يدل على موافقة أفراد العينة بشكل كبير على العبارات ويدل على أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة له أهمية عند تطبيقه في المؤسسات. من جهة أخرى فإن الجدول أوضح أن اختبار (كا²) دال احصائيا لجميع عبارات بعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة حيث أن احتمالها أقل من مستوى الدلالة الاحصائية المعتمد (0.05)، بمعنى أنه يمكن تعميم نتائج هذه العبارات على مجتمع الدراسة.

1.2. البعد الثاني: أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

لقد جاءت نتائج المعالجة الاحصائية المتعلقة باستجابة أفراد الدراسة حول أسلوب التكلفة على

أساس الانشطة كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم (4-18): استجابة أفراد الدراسة حول بعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

الترتيب	الاتجاه (درجة الموافقة)	الاحتمال	قيمة كا2	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
7	مرتفعة	0.000	38.07	0.72	3.72	يمكن توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب درجة الاستفادة من دعم تخفيض التكاليف	01
5	مرتفعة	0.000	45.71	0.87	3.82	يساعد توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات حسب استهلاكها للأنشطة من توفير معلومات تدعم استراتيجية التسعير	02
1	مرتفعة	0.000	55.23	0.68	3.97	يمكن توفير معلومات عن الأنشطة الضرورية للمنتج النهائي من دعم استراتيجية التركيز على الأنشطة الضرورية	03
2	مرتفعة	0.000	80.20	0.77	3.92	يمكن استخدام عدد من المسببات التي تسببت في حدوث التكلفة بشكل دقيق من خفض التكاليف	04
6	مرتفعة	0.000	40.73	0.82	3.76	يمكن توفير معلومات موضوعية عن المنتج النهائي من دعم استراتيجية التسعير	05
3	مرتفعة	0.000	84.56	0.60	3.93	يمكن تخصيص الموارد على الأنشطة حسب درجة الاستفادة	06

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

						من دعم استراتيجية التركيز على الموارد ذات القيمة
4	مرتفعة	0.000	52.95	0.94	3.85	07 يساهم تحديد الأنشطة التي استفادت من الموارد وتخصيص هذه الأنشطة على المنتجات التي استفادت فعلا من خفض التكاليف
	مرتفعة				3.86	أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من الجدول رقم (4-18) أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بشكل عام كان مقدرب (3.86) وهو يدل على استجابة مرتفعة لأفراد الدراسة حول جل أسئلة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات محل الدراسة لتفسير ارتفاع هذه استجابة نستعرض فيما يلي ترتيب عبارات هذا البعد من الأكثر أهمية إلى الأقل.

أ- يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة الأكثر أهمية في بعد أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هي العبارة رقم (03) والتي تنص على " يمكن توفير معلومات عن الأنشطة الضرورية للمنتج النهائي من دعم استراتيجية التركيز على الأنشطة الضرورية"، بمتوسط حسابي قدر ب (3.97) وانحراف معياري بلغ (0.68)، وهذا يدل على الاستجابة الكبيرة لأغلبية أفراد الدراسة موافقون على أن الأسلوب يوفر معلومات يعول عليها في التركيز على الأنشطة الضرورية.

ب- جاءت العبارة (04) في المرتبة الثانية والخاصة ب " يمكن استخدام عدد من المسببات التي تسببت في حدوث التكلفة بشكل دقيق من خفض التكاليف " بمتوسط حسابي (3.92) وانحراف معياري قدر ب (0.77) وهذا ما يدل على أن الأفراد يتوافقون مع العبارة، وأن عدد المسببات التي تسببت في حدوث التكلفة تمكن من تخفيض التكاليف

ج- جاءت العبارة (06) في المرتبة الثالثة من حيث استجابة وموافقة أفراد العينة عليها في المؤسسة ومفادها " يمكن تخصيص الموارد على الأنشطة حسب درجة الاستفادة من دعم استراتيجية التركيز على

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

الموارد ذات القيمة " بمتوسط حسابي (3.93) وانحراف معياري قدر ب (0.60). وهذا يدل أن المستجوبين موافقون أن عملية تخصيص الموارد على الأنشطة حسب درجة الاستفادة تمكن من الاهتمام والتركيز على الموارد ذات القيمة.

د- جاءت العبارة الخاصة بـ "يساهم تحديد الأنشطة التي استفادت من الموارد وتحميل هذه الأنشطة على المنتجات التي استفادت فعلا من خفض التكاليف " في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (3.85) وانحراف معياري قدر ب (0.94). وهي عبارة تدل على أن المستجوبين وبدرجة مرتفعة موافقون أن عملية تحديد الأنشطة التي استفادت من الموارد وتحميل هذه الأنشطة على المنتج النهائي يؤدي إلى خفض التكاليف.

هـ- جاءت العبارة " يساعد توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات حسب استهلاكها للأنشطة من توفير معلومات تدعم استراتيجية التسعير " في الترتيب الخامس من حيث استجابة أفراد العينة بمتوسط حسابي (3.82) وانحراف معياري قدر ب (0.87). تدل الأفراد المستجوبين يؤيدون أن توزيع التكاليف الأنشطة على حسب درجة الاستهلاك يوفر معلومات تساعد في التسعير الاستراتيجي.

ي- وتأتي العبارتين (05 و 01) في الأخير من حيث الموافقة لأفراد العينة عن مضمون هاتين العبارتين بمتوسط حسابي (3.76) و (3.72) على التوالي، وانحراف معياري قدر ب (0.82)، (0.72) وتدلل على حقيقة الأسلوب وهو صعوبة الوصول إلى تحديد الأنشطة بشكل موضوعي للمنتج النهائي مما يجعل توفير المعلومات عنه في غاية الصعوبة وهذا بالنسبة للأفراد المستجوبين.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

3.1.1. البعد الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة

لقد جاءت نتائج المعالجة الاحصائية المتعلقة باستجابة أفراد الدراسة حول أسلوب التكلفة المستهدفة كما

هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-19): استجابة أفراد الدراسة حول بعد أسلوب التكلفة المستهدفة

الترتيب	الاتجاه (درجة الموافقة)	الاحتمال	قيمة كا2	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
1	مرتفعة	0.000	31.81	0.85	4.01	يمكن تصميم المنتج وفق توقعات العملاء من دعم استراتيجية كسب العملاء	01
5	مرتفعة	0.000	44.79	0.86	3.85	يمكن استخدام معلومات العملاء عن ما يعنيه المنتج لهم من دعم التسعير التنافسي للمنتج	02
3	مرتفعة	0.000	68.31	0.80	3.94	يمكن توفير المعلومات الملائمة عن السوق من دعم استراتيجية خفض التكاليف	03
7	مرتفعة	0.000	71.50	0.94	3.73	يمكن توفير معلومات عن قدرة العملاء على الدفع مقابل الحصول على المنتج من تحديد سعر البيع التنافسي	04
6	مرتفعة	0.000	41.55	0.74	3.84	يمكن الاسلوب توفير معلومات عن قدرة وامكانيات المؤسسة من دعم استراتيجية التصميم	05
2	مرتفعة	0.000	50.59	0.78	3.97	يمكن توفير معلومات عن أنشطة التصميم قبل البدء في الانتاج الفعلي من استبعاد الأنشطة غير الضرورية	06

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

07	يمكن توفير معلومات عن مدى رضا العملاء لمواصفات المنتج من دعم التسعير التنافسي	3.94	0.93	33.20	0.000	مرتفعة	4
أسلوب التكلفة المستهدفة		3.91				مرتفعة	

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من الجدول رقم (4-19) أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام كان مقدر ب (3.91) وهو يدل على استجابة مرتفعة لأفراد الدراسة حول جل أسئلة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة لتفسير ارتفاع هذه استجابة نستعرض فيما يلي ترتيب عبارات هذا البعد من الأكثر أهمية إلى الأقل.

أ- يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة الأكثر أهمية في بعد أسلوب التكلفة المستهدفة هي العبارة رقم (01) والتي تنص على " يمكن تصميم المنتج وفق توقعات العملاء من دعم استراتيجية كسب ولاء العملاء"، بمتوسط حسابي قدر ب (4.04) وانحراف معياري بلغ (0.85)، وهذا يدل على الاستجابة الكبيرة لأغلبية أفراد الدراسة على هذه العبارة التي تدل أن عملية تصميم المنتجات بناء على توقعات العملاء يساهم في كسب ولاء العملاء الذي يعد أحد السمات البارزة في الآونة الأخيرة في المنافسة.

ب- جاءت العبارة (06) في المرتبة الثانية والخاصة ب " يمكن توفير معلومات عن أنشطة التصميم قبل البدء في الانتاج الفعلي من استبعاد الأنشطة غير الضرورية " بمتوسط حسابي (3.97) وانحراف معياري قدر ب (0.78) وهذا ما يدل الأفراد المستجوبين تحديد الأنشطة أثناء مرحلة التصميم بغرض استبعاد غير الضرورية منها.

ج- جاءت العبارة (03) في المرتبة الثالثة من حيث استجابة وموافقة أفراد العينة عليها في المؤسسة ومفادها " يمكن توفير المعلومات الملائمة عن السوق من دعم استراتيجية خفض التكاليف " بمتوسط حسابي (3.94) وانحراف معياري قدر ب (0.80). تدل على أن الأفراد المستجوبين يوافقون على أن للسوق دور في توفير المعلومات التي تساعد في خفض التكاليف.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

د- جاءت العبارة الخاصة ب " يمكن توفير معلومات عن مدى رضا العملاء لمواصفات المنتج من دعم التسعير التنافسي " في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بمتوسط بلغ (3.94). تدل أن الأسلوب يوفر معلومات عن مدى رضا العملاء عن مواصفات المنتج والتي لها دور في التسعير التنافسي.

هـ- جاءت العبارة " يمكن استخدام معلومات العملاء عن ما يعنيه المنتج لهم من دعم التسعير التنافسي للمنتج " في الترتيب الخامس من حيث استجابة أفراد العينة بمتوسط حسابي (3.85) تدل أن الأفراد المستجوبين موافقين أن كسب معلومات عن ما يعنيه المنتج للعملاء يساعد في دعم التسعير التنافسي.

ي- وتأتي العبارتين (05 و 04) في الأخير من حيث الموافقة لأفراد العينة عن مضمون هاتين العبارتين بمتوسط حسابي (3.84) و (3.73) على التوالي. تدل إجابة الأفراد المستجوبين عن العبارتين أن عملية معرفة مقدرة العملاء على الدفع وإمكانية المؤسسة قد لا تتحقق في كافة المؤسسات المبحوثة.

4.1. البعد الرابع: أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

لقد جاءت نتائج المعالجة الاحصائية المتعلقة باستجابة أفراد الدراسة حول أسلوب إدارة الجودة الشاملة

كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-20): استجابة أفراد الدراسة حول بعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة

الترتيب	الاتجاه (درجة الموافقة)	الاحتمال	قيمة كا ²	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
2	مرتفعة	0.000	101.50	0.73	4.01	يمكن أسلوب إدارة الجودة الشاملة توفير معلومات عن التحديد الصحيح لمجالات التحسين من خفض التكاليف	01
4	مرتفعة	0.000	74.11	0.84	4.00	يساهم الأسلوب في منع الأخطاء قبل وقوعها من دعم تحقيق الجودة حسب رغبة العملاء	02

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

3	مرتفعة	0.000	91.50	0.75	4.01	يمكن توفير معلومات عن سوء جودة المنتج من دعم استراتيجية إعادة التصميم	03
6	مرتفعة	0.000	70.34	0.81	3.88	يمكن مراقبة الجودة لدى الموردين من دعم استراتيجية خفض التكاليف	04
7	مرتفعة	0.000	72.37	0.85	3.84	يمكن تقليل الوقت اللازم لانجاز المهمات للعميل من دعم استراتيجية كسب ولاء العملاء	05
5	مرتفعة	0.000	55.56	0.93	3.98	يمكن عمل الاشياء بالطريقة الصحيحة من أول مرة من خفض التكاليف	06
1	مرتفعة	0.000	59.29	0.67	4.11	يمكن الأسلوب توفير معلومات عن حاجات المجتمع من تحسين المركز التنافسي للمؤسسة	07
	مرتفعة				3.97	أسلوب إدارة الجودة الشاملة	

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من الجدول رقم (4-20) أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة بشكل عام كان مقدرب (3.97) وهو يدل على استجابة مرتفعة لأفراد الدراسة حول جل أسئلة تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات محل الدراسة لتفسير ارتفاع هذه استجابة نستعرض فيما يلي ترتيب عبارات هذا البعد من الأكثر أهمية إلى الأقل.

أ- يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة الأكثر أهمية في بعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة هي العبارة رقم (07) والتي تنص على " يمكن الأسلوب توفير معلومات عن حاجات المجتمع من تحسين المركز التنافسي للمؤسسة "، بمتوسط حسابي قدر ب (4.11) وانحراف معياري بلغ (0.67)، وهذا يدل على الاستجابة

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

الكبيرة لأغلبية أفراد الدراسة على هذه العبارة التي تدل أن الأفراد المستجوبين موافقين على العبارة وأن الأسلوب يوفر معلومات عن حاجات المجتمع والتي لها أهمية في تحسين المركز التنافسي.

ب- جاءت العبارة (01) في المرتبة الثانية والخاصة بـ " يمكن أسلوب ادارة الجودة الشاملة توفير معلومات عن التحديد الصحيح لمجالات التحسين من خفض التكاليف " بمتوسط حسابي (4.01) وانحراف معياري قدر بـ (0.73) وهذا ما يدل على الاعتماد على الأسلوب يمكن من خفض التكلفة وخاصة في قدرته على تحديد مجالات التحسين الممكنة.

ج- جاءت العبارة (03) في المرتبة الثالثة من حيث استجابة وموافقة أفراد العينة عليها في المؤسسة ومفادها " يمكن توفير معلومات عن سوء جودة المنتج من دعم استراتيجية إعادة التصميم " بمتوسط حسابي (4.01) وانحراف معياري قدر بـ (0.75). وافق الأفراد المستجوبين على العبارة وأن الأسلوب يوفر المعلومات عن سوء جودة المنتج والتي يمكن استخدامها لإعادة التصميم.

د- جاءت العبارة الخاصة بـ " يساهم الاسلوب في منع الاخطاء قبل وقوعها من دعم تحقيق الجودة حسب رغبة العملاء " في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بمتوسط بلغ (4.00). اعتبر الأفراد المستجوبين أنه إذا تم تطبيق الأسلوب بمفهومه فإنه يمنع وقوع الأخطاء.

هـ- جاءت العبارة " يمكن عمل الاشياء بالطريقة الصحيحة من أول مرة من خفض التكاليف " في الترتيب الخامس من حيث استجابة أفراد العينة بمتوسط حسابي (3.98) تدل العبارة على التشابه بين العبارة أعلاه وأن المستجوبين يرون عدم تحقق عمل الأشياء بالطريقة الصحيحة من أول مرة، غير أن في حالة تحققها تؤدي بالضرورة إلى خفض التكاليف.

ي- وتأتي العبارتين (04 و 05) في الأخير من حيث الموافقة لأفراد العينة عن مضمون هاتين العبارتين بمتوسط حسابي (3.88) و (3.84) على التوالي. يعتبر الأفراد المستجوبين أن العبارتين بالنسبة للأسلوب في درجة اهتمام منخفضة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

المطلب الثاني: استجابة أفراد الدراسة حول محور المتغير التابع القرارات الاستراتيجية

سنتناول في هذا المطلب عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وتحليلها وتفسيرها من خلال التعرف على استجابات أفراد الدراسة حول عبارات محور المتغير التابع القرارات الاستراتيجية، وقد تم تحقيق ذلك باستخدام التكرارات والنسب المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار (كا²) لحسن المطابقة.

1. استجابة أفراد الدراسة حول محور المتغير التابع القرارات الاستراتيجية.

سنتطرق في هذا العنصر إلى تحليل اجابات أفراد العينة حول القرارات الاستراتيجية عن طريق تحليل نتائج المعالجة الاحصائية لهذه الاجابات.

الجدول رقم (4-21): استجابة أفراد الدراسة حول محور القرارات الاستراتيجية.

الترتيب	الاتجاه (درجة الموافقة)	الاحتمال	قيمة كا ²	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
12	مرتفعة	0.000	82.71	0.61	4.08	تساعد القرارات الاستراتيجية في التكيف مع المتغيرات البيئية	01
1	مرتفعة جدا	0.000	23.73	0.59	4.39	تمكن القرارات الاستراتيجية من تحقيق النظرة المستقبلية للمؤسسة	02
5	مرتفعة جدا	0.000	54.07	0.65	4.24	تساهم القرارات الاستراتيجية في تحديد الاهداف الاستراتيجية الطويلة المدى للمؤسسة	03
10	مرتفعة	0.000	28.68	0.79	4.11	لدى المؤسسة المرونة الكافية لتعديل القرارات الاستراتيجية بما يتلاءم مع التطورات البيئية	04
20	مرتفعة	0.000	61.79	1.01	3.71	يأخذ صناع القرار الاستراتيجي مشاركة العاملين بعين الاعتبار	05

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

19	مرتفعة	0.000	32.66	1.05	3.79	06	يشارك محاسب المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية
15	مرتفعة	0.000	34.59	0.78	4.02	07	تتميز القرارات الاستراتيجية بالشمولية
18	مرتفعة	0.000	72.37	0.79	3.95	08	يتم اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالشكل الذي يلاءم امكانية المؤسسة الداخلية والخارجية
16	مرتفعة	0.000	57.59	0.89	4.02	09	تتميز القرارات الاستراتيجية بالرصد والتنبؤ بالتغيرات الداخلية والخارجية ومدى توافر المعلومات عنها
3	مرتفعة جدا	0.000	56.15	0.68	4.26	10	تساعد القرارات الاستراتيجية زيادة رضا العملاء وكسب ولائهم
6	مرتفعة جدا	0.000	57.89	0.67	4.24	11	تسعى القرارات الاستراتيجية إلى زيادة المنافع التي تقدمها المؤسسة
17	مرتفعة	0.000	74.94	0.66	3.97	12	تتميز القرارات الاستراتيجية بتأثيرها الطويل المدى على كافة أنشطة المؤسسة
13	مرتفعة	0.000	23.73	0.63	4.04	13	تساهم القرارات الاستراتيجية في حل المشكلات المعقدة التي تعيق تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة
11	مرتفعة	0.000	68.17	0.79	4.10	14	تساعد القرارات الاستراتيجية في تحديد الانماط الرئيسية التي سيتم توزيع الموارد بموجبها
4	مرتفعة جدا	0.000	62.42	0.68	4.26	15	تساهم القرارات الاستراتيجية في تحديد مسار المؤسسة واتجاهاتها العامة بناء على المتغيرات المحيطة بها

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

14	مرتفعة	0.000	81.50	0.89	4.04	16	تساهم القرارات الاستراتيجية في خفض التكاليف على المدى البعيد
2	مرتفعة جدا	0.000	47.46	0.67	4.27	17	تساهم القرارات الاستراتيجية في تحسين جودة منتجات المؤسسة على المدى البعيد
7	مرتفعة جدا	0.000	23.73	0.61	4.21	18	يعتمد القرار الاستراتيجي على نقطة قوة أو ميزة تنافسية مثل الجودة
9	مرتفعة	0.000	59.78	0.77	4.15	19	تساهم نظم المعلومات الاستراتيجية في توفير المعلومات الاستراتيجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية
8	مرتفعة	0.000	25.39	0.60	4.20	20	تساهم نظم المعلومات الاستراتيجية بتقديم تقارير موجزة عميقة وشاملة عن أنشطة المؤسسة تمكن من اتخاذ القرار الاستراتيجي المناسب
	مرتفعة				4.10		القرارات الاستراتيجية

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22)

يتضح من الجدول رقم (4-21) أن المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة حول محور القرارات الاستراتيجية بشكل عام كان مقدر ب (4.10) وهو يدل على استجابة مرتفعة لأفراد الدراسة حول حل أسئلة القرارات الاستراتيجية، لتفسير ارتفاع هذه استجابة نستعرض فيما يلي ترتيب عبارات هذا البعد من الأكثر أهمية إلى الأقل.

أ- يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة الأكثر أهمية في محور القرارات الاستراتيجية هي العبارة رقم (02) والتي تنص على " تمكن القرارات الاستراتيجية من تحقيق النظرة المستقبلية للمؤسسة "، بمتوسط حسابي قدر ب (4.39) وانحراف معياري بلغ (0.59)، وهذا يدل على الاستجابة الكبيرة لأغلبية أفراد الدراسة على هذه العبارة التي تدل درجة موافقة عالية الأفراد المستجوبين للعبارة وأن القرارات الاستراتيجية تهدف إلى تحقيق المنظور المستقبلي للمؤسسة.

الفصل الرابع:..... الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

ب- جاءت العبارة (17) في المرتبة الثانية والخاصة ب"تساهم القرارات الاستراتيجية في تحسين جودة منتجات المؤسسة على المدى البعيد " بمتوسط حسابي (4.27) وانحراف معياري قدر ب (0.67) وهذا ما يدل علمواقتهم بدرجة مرتفعة وان الهدف من القرارات الاستراتيجية تحسين جودة المنتجات على المدى البعيد.

ج- جاءت العبارتين (10 و 15) في المرتبة الثالثة والرابعة من حيث استجابة وموافقة أفراد العينة عليها في المؤسسة بمتوسط حسابي متساوي بلغ (4.26) وانحراف معياري قدر ب (0.68). تدل العبارتين على موافقة الافراد المستجوبين أن القرارات الاستراتيجية تهدف إلى تحقيق رضا العملاء وكسب ولائهم، وتسعى إلى تحديد مسار المؤسسة واتجاهاتها العامة.

د- جاءت العبارتين (03 و 11) في المرتبة الخامسة والسادسة من حيث الأهمية بمتوسط بلغ (4.24) وانحراف معياري قدر ب (0.65 و 0.67) على الترتيب. تدل على أن الافراد المستجوبين موافقين على أن القرارات الاستراتيجية تساهم في تحديد الاهداف الاستراتيجية الطويلة المدى للمؤسسة وان الأصل في اتخاذها هو زيادة المنافع التي تقدمها المؤسسة.

هـ- جاءت العبارات (20 و 19 و 4 و 14) بدرجة موافقة مرتفعة من حيث استجابة أفراد العينة بمتوسطات حسابية قدرت بـ (4.20 و 4.15 و 4.11 و 4.10) على الترتيب. تدل أن الأفراد المستجوبين موافقين على ماجاء في العبارات لكن بدرجة موافقة مرتفعة وهي أقل من العبارات السابقة موافق مرتفعة جدا.

ز- وتأتي العبارات (01 و 13 و 16) بدرجة موافقة مرتفعة أيضا من حيث استجابة أفراد العينة بمتوسطات حسابية قدرت ب (4.08 و 4.04 و 4.02) على الترتيب. وافق المستجوبين على العبارات بدرجة موافق وهي درجة في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية.

ي- وفي الأخير من حيث درجة الموافقة تأتي العبارات (12 و 08 و 06 و 05) بمتوسطات حسابية قدرت ب (3.97 و 3.95 و 3.79 و 3.71) على التوالي.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

المطلب الثالث: تحليل وعرض اختبار فرضيات الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب اختبار الفرضيات المتعلقة بالفرضية الأولى ضمن الجانب التطبيقي اعتماداً على الأساليب الاحصائية من أجل تأكيد صحتها أو نفيها.

1. الفرضية الأولى: والتي مفادها: "أساليب المحاسبة الادارية الحديثة لها دور في دعم القرارات

الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية"

اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الأولى وهي كالتالي:

1.1. الفرضية الفرعية الأولى: أسلوب تحليل سلسلة القيمة له دور في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

1.2. الفرضية الفرعية الثانية: أسلوب التكلفة على أساس النشاط له دور في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

1.3. الفرضية الفرعية الثالثة: أسلوب التكلفة المستهدفة له دور في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

1.4. الفرضية الفرعية الرابعة: أسلوب إدارة الجودة الشاملة له دور في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

فيما يلي الجدول التالي يوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر الأساليب المحاسبة الادارية الحديثة (أسلوب تحليل سلسلة القيمة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب إدارة الجودة الشاملة) على دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

الجدول رقم (4-22): نتائج تحليل اختبار أثر الأساليب المحاسبة الادارية الحديثة على دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

المتغير التابع: القرارات الاستراتيجية			
المتغيرات المستقلة	المعامل	قيمة (T)	الدلالة الاحصائية
الثابت	2.533	7.923	Sig (T) 0.000

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

0.001	3.415	0.186	أسلوب تحليل سلسلة القيمة
0.008	2.744	0.154	أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
0.007	2.775	0.163	أسلوب التكلفة المستهدفة
0.143	1.484	0.125	أسلوب إدارة الجودة الشاملة
3.457			قيمة F
0.013			الدلالة الاحصائية (sig F)
0.422			قيمة معامل الارتباط (R)
0.178			قيمة معامل التحديد (R ²)

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS.V.22).
من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

- **الفرضيات الفرعية:** هناك تأثير طردي ذو دلالة احصائية لكل متغيرات: أسلوب تحليل سلسلة القيمة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث كانت معاملات هاته الاخيرة كلها موجبة بمعنى أنها كل ما تغيرت ب (0.001، 0.008، 0.007) تغير استجابة عينة الدراسة حول دعم القرارات الاستراتيجية بدرجة واحدة في اتجاه واحد. أما فيما يخص المتغير الخاص بأسلوب إدارة الجودة الشاملة فقد بينت النتائج أنه بدون تأثير حيث احتمال احصائية (T) غير معنويا احصائيا عند مستوى دلالة أقل من (0.05) حيث بلغ (0.143) وهو أكبر من مستوى الدلالة.

وعليه نقبل الفرضيات الفرعية الأولى والثانية والثالثة، بينما نرفض الفرضية الفرعية الرابعة.

-بلغت درجة تأثير دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة نسبة 17.8% على دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية، أي أن ما نسبته 17.8% من التغيرات الحاصلة في القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية المبحوثة مصدرها أساليب المحاسبة الادارية الحديثة المذكورة سابقا، أما النسبة الباقية والمتمثلة في 82.2% فتعود لعوامل أخرى خارد النموذج.

الفصل الرابع:..... الدراسة الميدانية في المؤسسات الاقتصادية

ومنه يمكننا القول أن هناك تأثير طردي وضعيف نوعا ما لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة على القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية.

- توجد علاقة ارتباطية طردية موجبة ومتوسطة بين أبعاد أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والقرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية حيث بلغت درجة الارتباط ما قيمته 0.422، أي أنه كلما زادت هذه الأبعاد زاد دعم القرارات الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية.

خلاصة

بعد أن تناولنا في الفصول النظرية أهمية ودور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القرارات الاستراتيجية، تم إسقاط إشكالية الدراسة على الجانب التطبيقي للوصول إلى وجود دور لهذه الأساليب من عدمه، وذلك عن طريق تصميم استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية، وبعد عملية التحليل عليها مستخدما في ذلك برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss 22) تم اختبار الفرضيات الموضوعية للإجابة عن الإشكالية واستنتاج النتائج والتوصيات.



خاتمة



يرجع الهدف من الدراسة الميدانية في توضيح دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القرارات الإستراتيجية، وبغرض تحقيق ما هو مستهدف من الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول منها ثلاث في الجانب النظري، حيث تمحور الفصلين الأول والثاني إلى مراحل تطور المحاسبة الإدارية الحديثة الإطار النظري للقرارات الإستراتيجية على التوالي، فيما عالج الفصل الثالث أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كدعامة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية نظريا، الأمر الذي مهد لإجراء الفصل الرابع الذي خصص للدراسة الميدانية من خلال استبانة تم توزيعها على المؤسسات الاقتصادية.

ومن خلال عرض فصول الدراسة، وبعد اختبار الفرضيات المتعلقة بالإجابة على الإشكالية في مقدمة بحثنا يمكن تقديم النتائج المتوصل إليها، وأهم المقترحات الممكنة كالآتي:

1. نتائج اختبار الفرضيات

إنطلاقا من طريقة المعالجة التي تم إعتماؤها، والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة، والدراسة التطبيقية من جهة أخرى، تم التوصل أثناء إختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى: "أساليب المحاسبة الادارية الحديثة لها دور في دعم القرارات الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية" فقد بلغت قيمة احصائية $3.457 (f)$ وهي ذات معنوية احصائية (عند مستوى دلالة أقل من 0.05) وهذا ما يثبت المعنوية الكلية لمتغيرات النموذج. وعليه تقبل الفرضية الرئيسية.

- بخصوص الفرضية الثانية: "تتم المحاسبة الإدارية الحديثة بالمعلومات غير المالية فضلا عن المعلومات المالية ومن ومن البيئة الداخلية والخارجية" توصلنا من خلال الفصل الأول إلى الإتفاق مع مضمون هذه الفرضية وأنها صحيحة، ذلك أن المحاسبة الإدارية الحديثة هي تلك الأساليب الحديثة التي تهدف إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية لمستحقيها داخل المؤسسة لاتخاذ كل أنواع القرارات وخاصة القرارات الإستراتيجية، وبالتالي تحقيق الأهداف الإستراتيجية وإيجاد البدائل الإستراتيجية.

- بخصوص الفرضية الثالثة: "القرارات الاستراتيجية هي القرارات التي يتم اتخاذها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة". توصلنا من خلال الفصل الثاني إلى الإتفاق مع مضمون هذه الفرضية وأنها صحيحة، لأنها طبيعة القرارات التي تحدد توجه المؤسسة وتعمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية وتقديم البدائل الاستراتيجية هي القرارات الإستراتيجية.

- بخصوص الفرضية الرابعة "تعتبر كل من أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وأسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة كدعامة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية" توصلنا من خلال الفصل الثالث إلى الإتفاق مع مضمون هذه الفرضية وأنها صحيحة، لما رأيناه في الدراسة النظرية التي أثبتت أن هذه الأساليب تدعم التحليل الاستراتيجي للتكلفة من خلال دورها في توفير المعلومات المالية وغير المالية ومن البيئة الداخلية والخارجية.

2. نتائج الدراسة

1.2. النتائج المتعلقة بالجانب النظري: من بين أهم تلك النتائج:

- يعد مصطلح المحاسبة من بين المصطلحات التي لم تندثر نظرا لقدرتها على التأقلم مع مختلف التغيرات البيئية؛

- قدمت المحاسبة الإدارية التقليدية دور للإدارة العليا لما كانت البيئة ساكنة ومستقرة وبعيدة عن المنافسة؛

- تعد المحاسبة الإدارية الحديثة من خلال أساليبها أكثر نفعاً في تقديم المعلومات المالية وغير المالية للإدارة الحديثة التي تستهدف المنظور الاستراتيجي؛

- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تهتم وبشكل كبير بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة لتوفير المعلومات التكاليفية التي تمنح التمايز التنافسي، وخاصة فيما يتعلق بتخفيض التكاليف والتسعير التنافسي؛

- المحاسبة الإدارية الحديثة تهتم بالمعلومات غير المالية فضلاً عن المعلومات المالية وبالبيئة الخارجية والداخلية الأمر الذي يعطيها إمكانية ودور في دعم صناعات القرارات وخاصة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية؛

- تعد المعلومات غير المالية التي توفرها المحاسبة الإدارية الحديثة في بيئة زادت فيها شدة المنافسة بشكل كبير أحد أهم السبل للاستمرار والبقاء في عالم الأعمال.

2.2. النتائج المتعلقة بالجانب التطبيقي: من بين أهم تلك النتائج:

- عدم الوعي بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، وأن لهذه الأساليب أهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية وإيجاد البدائل الاستراتيجية؛

- مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة في دعم القرارات الإستراتيجية ضعيف جداً؛

- اعتماد صناع القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة قليل ويتفاوت فيما بينها في ظل عدم معرفة طريقة تطبيقها؛
- أساليب المحاسبة الإدارية شبه غير معروفة في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة؛
- عدم الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يرجع إلى عدم وجود المنافسة بين المؤسسات؛
- تلاقي أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة صعوبة في تطبيقها لأنها تهتم بنوع من التفصيل فيما يخص أنشطة المؤسسة؛
- تعتمد أساليب المحاسبة الإدارية على تطوير الأنظمة التقليدية باستخدام تكنولوجيا المعلومات الأمر الذي يعد مفقود في المؤسسات محل الدراسة.

3. اقتراحات الدراسة

- من خلال ما أشرنا إليه في هذه الدراسة في الفصول النظرية وفصله التطبيقي، وبناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم هذه الاقتراحات:
- ضرورة العمل على زيادة الوعي بأهمية المحاسبة الإدارية الحديثة لدى المؤسسات الاقتصادية كأساس لاتخاذ القرارات الاستراتيجية لأنها تُعنى بالمنظور الاستراتيجي للمؤسسة؛
 - ضرورة الاهتمام بالمحاسبة الإدارية الحديثة من طرف الأكاديميين والباحثين في مجال المحاسبة، وعدم الاكتفاء بهيمنة المحاسبة المالية، ذلك أنها لها ارتباط بالمؤسسات الاقتصادية في مواجهة مختلف التحولات الاقتصادية؛
 - وجوب على المؤسسات الاقتصادية التي تنتج أكثر من منتج أن تكون على دراية بدقة تكلفة كل منتج؛
 - ضرورة الاهتمام بالمعلومات غير المالية عند اتخاذ القرارات وخاصة الاستراتيجية منها؛
 - وجوب الاهتمام بأسلوب إدارة الجودة الشاملة لأنه يوفر المعلومات غير المالية والتي تعد من أهم المزايا التنافسية في وقتنا الحاضر.

4. أفاق الدراسة

أثناء معالجتنا لهذه الدراسة وإشكاليتهاتين لنا أن الدراسة من الدراسات المطلقة ذات علاقة بالمحيط

الإقتصادي لها جوانب جديرة بالدراسة والاهتمام وهي كما يلي:

- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بين المعوقات والتطبيق في البيئة الجزائرية؛
- دور المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بخفض التكاليف ودعم المزايا التنافسية؛
- علاقة المحاسبة بإدارة الأعمال الاستراتيجية للمؤسسات؛



قائمة المراجع



قائمة المراجع

1. الكتب العلمية:

- إبراهيم جابر السيد، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، دار عيذاء للنشر والتوزيع، الأردن 2014.
- إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيذاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2014.
- أحلام بوعبدلي، سياسات إدارة البنوك التجارية ومؤشراتها، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن 2015.
- أحمد الظاهر، محمد أبو النضار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوزيع، مصر 2009.
- أحمد بن عبد الرحمن الشميمري وآخرون، مبادئ إدارة الأعمال الأساسية والاتجاهات الحديثة، العكيان للنشر والتوزيع، الطبعة العاشرة، الرياض 2014.
- أحمد حامد حجاج، مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية- مدخل معاصر للتخطيط-الرقابة-اتخاذ القرارات، الطبعة الثالثة، مصر 2001.
- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2000.
- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر 2006.
- أحمد فوزية ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، مصر 2007.
- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2005.
- أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2003.
- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر 2002.
- إسماعيل حجازي، معالي مسعود، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2013.
- إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر 2007.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن 2007.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن 2008.
- أكرم إبراهيم حماد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، دار أمواج للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2012.
- أكرم سالم الجنابي، الإدارة الإستراتيجية وتحديات القرن الحادي والعشرين، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2017.
- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار نشر الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر 2007.
- إياد عبد الله شعبان، إدارة الجودة الشاملة مدخل نظري وعملي نحو ترسيخ ثقافة الجودة وتطبيق معايير التميز، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2009.
- إيزابيل بريغز مايرز، بيتر برغز مايرز، ترجمة وتدقيق أدهب وهيب مطر، فهم الشخصية وأنماط اختلاف المواهب، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، سوريا 2014.
- يمن طه حمد النيل النور، المحاسبة الإدارية، منشورات كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الباحة، المملكة العربية السعودية 2014.
- إيهاب كمال، مهارات اتخاذ القرار، دار الخلود للنشر والتوزيع، القاهرة 2014.
- بليه حبيب، إدارة الجودة الشاملة المفهوم-الأساسيات-شروط التطبيق، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، مصر 2019.

قائمة المراجع:

- مجت راضي، هشام يوسف العربي، إدارة الجود الشاملة المفهوم والفلسفة والتطبيقات، شركة روابط للنشر وتقنية المعلومات، مصر 2016..
- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإصدار الثالث، الأردن 2009.
- جمال الدين محمد المرسي وآخرون، التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية منهج تطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2007.
- حسين علي معتوق، برامج التنمية الإدارية وأثرها على فاعلية اتخاذ القرارات، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ليبيا 2016.
- حسين مصطفى هلاي وآخرون، التخطيط الاستراتيجي لتطوير أداء المؤسسات، السحاب للنشر والتوزيع، مصر 2009.
- حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار خالد اللحياني للنشر والتوزيع، الطبع الأولى، المملكة العربية السعودية 2017.
- حمد سامي راضي، وجدى حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2001.
- خضير كاظم حمود، روان منير الشيخ، إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2010.
- خليل محمد حسن شماع، المحاسبة الإدارية في المصارف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2015.
- رأفت عبد العزيز البوهي وآخرون، الجودة الشاملة في التعليم، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، الجزائر 2018.
- رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2016.
- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، الأردن 2009.
- زكريا الدوري، احمد علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2009.
- زكريا مطلق الدوري، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وعمليات وحالات دراسية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2005.
- زهرة سواد، محاسبة المنشآت العامة والخاصة، دار الراجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2011.
- السعيد مبروك إبراهيم، المعلومات ودورها في دعم اتخاذ القرار الاستراتيجي، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الرابعة 2015.
- سعيد محمود الهلباوي، هاني محمود النشار، المحاسبة الإدارية المتقدمة (مدخل إدارة التكلفة)، كلية التجارة، جامعة طنطا، الطبعة السابعة، مصر 2019.
- سلمان زيدان، العمق الاستراتيجي موقع التخطيط والمعلومات في صناعة القرارات، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2017.
- سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2008، مصر.
- سليمة طبائية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رمح)، الطبعة الأولى، الأردن 2016.
- سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجية للنشر والتوزيع، الأردن 2009.
- شاکر البلداوي، عمر المشهداني، أثر التحليل الاستراتيجي لبيئة القرارات الرأسمالية في الحد من الأزمات المالية، المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الزرقاء الخاصة، مصر 2009.
- شمس الدين عبد الله شمس الدين، مدخل في نظرية تحليل المشكلات واتخاذ القرارات الإدارية، مركز تطوير الإدارة والإنتاجية، دمشق 2005.

قائمة المراجع:

- صلاح بسبوني عبيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، منشورات جامعة القاهرة، الطبعة 2016-2017، مصر.
- ضبيان شمام حسن الزبيدي، نظم المعلومات وأثرها في التخطيط الاستراتيجي-دراسة سياسية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2016-2017.
- طلال محمد الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2009.
- طلال محمود كداوي، تقييم القرارات الاستثمارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2007.
- عبد الجواد بكر، السياسات التعليمية وصنع القرار، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الطبعة الأولى، مصر 2003.
- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية الأصول العلمية والتوجهات المستقبلية والتطبيقات العملية، مكتبة الملك فهد أثناء النشر، المملكة العربية السعودية 2013.
- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، النشر والتوزيع المكتبة العصرية الأردن 2008.
- عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و(2)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن 2008.
- عبد اللطيف مصلح محمد عايض، إدارة الجودة، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء 2012.
- عبد الله حسن مسلم، إدارة الجودة الشاملة (معايير الأيزو)، دار المعترف للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2015.
- عبد المنعم عوض الله، عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر 1994.
- عبد الناصر علك حافظ، حسين وليد حسين عباس، نظم المعلومات الإدارية بالتركيز على وظائف المنظمة، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن 2014.
- عدنان تاية النعيمي، ارشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2008.
- عزالدين علي سويس، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن 2015.
- عزالدين علي سويس، نعمة عباس الخفاجي، الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن 2015.
- عصام محمود حسن هنطش، إبراهيم جابر السيد أحمد، إدارة التسويق والاتصالات والمبيعات، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر 2019.
- عطية عبد الحي مرعي، محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإدارية المدخل المعاصر لاتخاذ القرارات والتخطيط والمتابعة، المكتبة الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2002.
- علاء كمال البزاوي، كيف تكون أخصائيا ناجحا؟ للمكتبات المدرسية في ضوء مفهوم الجودة الشاملة، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، مصر 2018.
- فتح الرحمن الحسن منصور، بابر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الطبعة الأولى، صنعاء 2009.
- ليث سعد الله حسين، تحليل وتصميم نظم المعلومات مداخل ومنهجيات أدوات وتقنيات، شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن 2021.

قائمة المراجع:

- ليث عبد الله وآخرون، جودة المعلومات والذكاء الاستراتيجي في بناء المنظمات المعاصرة، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2013.
- محمد الجيزاوي، الإدارة الإستراتيجية والأعمال الإلكترونية-إشكالية النظرية والتطبيق، النشر والتوزيع لشركة E-KutubLtd ، الطبعة الأولى، بريطانيا 2018.
- محمد الصيرفي، راقب جودة منتجاتك، دار الفكر الجامعي، مصر 2006.
- محمد الصيرفي، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر 2005.
- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، نظم المعلومات الإدارية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2016.
- محمد الفيومي محمد، المحاسبة الاستراتيجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر 2014.
- محمد بماء الدين محمد بحيث، مقدمة في المحاسبة المالية وتحليل القوائم المالية، الجزء الأول، (ب د)، الطبعة الأولى، مصر 2009.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الأردن 2008.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة، الأردن 2010.
- محمد حسن مصلى، إدارة الجودة الشاملة في القطاع الهنسي، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية(رمح)، الطبعة الأولى، الأردن 2016.
- محمد حسين أبو صالح، التخطيط الاستراتيجي القومي منهج المستقبل، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2016.
- محمد عبد الله عبد الرحيم، حل المشاكل وصنع القرار، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث-كلية الهندسة-جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مصر 2008.
- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر 2004.
- محمد منصور أبو جليل وآخرون، المفاهيم التسويقية الحديثة وأساليبها، دار عيذاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2014.
- محمد هاني محمد، الإدارة الإستراتيجية الحديثة، دار المعزز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2015.
- محمود حسن الهواسي، حيدر شاعر البرزنجي، مبادئ علم الإدارة الحديثة، مطبعة ابن عربي للنشر والتوزيع، العراق 2014.
- محمود حسنين، الإدارة الإستراتيجية، دار البراء للنشر والتوزيع، مصر 2011.
- محمود عبد الفتاح رضوان، إدارة الجودة الشاملة فكر وفلسفة.. قبل أن يكون تطبيق، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، مصر 2012-2013.
- محمود قطر، الإدارة الاستراتيجية للمكتبات الجامعية، دار العلوم للنشر والتوزيع، مصر 2010.
- مدحت محمد أبو النصر، إدارة الجودة الشاملة إستراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، مصر 2015.
- مرزوق مطر الفهمي، الطريق إلى الجودة في التعليم أساسيات ومتطلبات التطبيق، مكتبة جزيرة الورد، مصر 2016.
- مصطفى أحمد عبد الرحمن المصري، التخطيط الاستراتيجي، دار التعليم الجامعي، مصر 2010.
- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن 2009.
- مؤيد عبد الحسين الفضل، نظريات اتخاذ القرارات منهج كمي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2013.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر 2004.

- نوال عبد الكريم الأشهب، اتخاذ القرارات الإدارية أنواعها ومراحلها، دار المجد لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2015.
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2000.
- وفاء فؤاد شلبي، نجلاء سيد حسين، إدارة ومراقبة الجودة، جامعة حلوان، كلية الاقتصاد المنزلي، سوريا 2005.
- وليد بن محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقارير المالي، دار العبيكان للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية 2013.
- يحيى أحمد مصطفى قللي، أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر 2003.

2. المجالات العلمية

- أبوبكر محمد يوسف، الدور التأثيري لاستخدام فلسفة الشمولية في إدارة الجودة على معلومات المحاسبة الإدارية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 3، جامعة المنصورة، كلية التجارة، مصر 2003.
- أحمد عبد الرحمن المخادمة، أثر نظم المعلومات الحاسوبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية "دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد 2، 2007.
- أحمد محمد زامل، دور المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين دراسة نظرية، مجلة البحوث التجارية، المجلد 43، العدد 1، جامعة الرقازيق، مصر 2021.
- أحمد مروة عبد الله علي، أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 9، العدد 2، جامعة قناة السويس، 2018.
- أحمد هشام معوض سليم، العلاقة بين الإنفاق النسبي على عناصر تكاليف الجودة ونضج نظم الجودة في الشركات المصرية-دراسة اختبارية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 33، العدد 2، جامعة المنصورة 2009.
- آدم أحمد سليمان سبيل وآخرون، الموازنات الرأسمالية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، دراسة تطبيقية على فروع المصارف التجارية بمدينة الفاشر، السودان، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، العدد 1، المجلد 1، السودان 2018.
- إيمان محمد المجالي، سيناريات كامل عبد الجبار، مفاهيم النضج المهني واتخاذ القرار، والاتجاه نحو التعليم المهني المتضمنة في كتب التربية المهنية للمرحلة الأساسية العليا في الأردن، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات التربوية والنفسية، المجلد 26، العدد 1، 2017.
- باعجاجة سالم سعيد سالم، التحليل الاستراتيجي للتكاليف ومدى إمكانية تطبيقه: دراسة تطبيقية على شركات الأسمت بالمملكة العربية السعودية، المجلد 31، العدد 1، مجلة البحوث التجارية، جامعة الرقازيق، 2009.
- بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار، المجلة الجزائرية للعملة والسياسات الاقتصادية، العدد 7، جامعة الجزائر 3 2016.
- بن سديرة عمر، الأبعاد النظرية للتحليل الاستراتيجي وتطبيقها في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، دراسة استقصائية لبعض المؤسسات بسطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16، 2016.
- بهاء محمد حسن منصور، نموذج مقترح لقياس تكاليف الجودة الكلية في بيئة التصنيع المتقدمة (دراسة نظرية تطبيقية)، مجلة التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، المجلد 14، العدد 1، 2000.

- ثماني محمود عبده النشار، استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي،
المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 4، جامعة المنصورة 2008.
- ثائر أحمد السمان، خالد زيدان عبد الهادي، دور التجارة الإلكترونية في تعزيز إدارة علاقة الزبائن دراسة استطلاعية في الشركة العامة
لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، عدد خاص مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المؤتمر العلمي الثاني، جامعة الأنبار
2012.
- حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سموت النجف الأشرف، مجلة الغري
للعلوم الاقتصادية، المجلد 2، العدد 9، جامعة الكوفة، العراق 2008.
- حسام كامل سليم أبو عوجة، دور نظام بحوث التسويق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية (دراسة ميدانية على شركات التأمين في فلسطين)،
المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 7، ملحق العدد 3، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس 2016.
- حسان بوبعابة، عبد الباسط مداح، خصائص المعلومات الإستراتيجية لصنع واتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة لعينة
من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، مجلة المركز العربي للبحوث و الدراسات في علوم المكتبات و المعلومات، المجلد 3، العدد 6، 2016.
- حسين بلعجوز، دور معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم
التجارية، العدد 7، جامعة المسيلة، الجزائر 2012.
- حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في
بورصة فلسطين: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، جامعة غزة 2013.
- حنان سليمان العماري وآخرون، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث
الأكاديمية، الأكاديمية الليبية مصراتة، العدد 14، ليبيا 2019.
- حنان هارون فريد، أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسئولية الاجتماعية والاستدامة علي دقة تنبؤات الخللين الماليين،
مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال المجلد 02، العدد 03، جامعة الشلف 2016.
- حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، مجلة ديالي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالي، العدد 63،
العراق 2014.
- خالد محمد عبد العزيز أبو الغنم، أثر نظم المعلومات الإستراتيجية في فاعلية المديرين في شركات الاتصالات الأردنية، مجلة العلوم الإدارية
والاقتصادية، جامعة القصيم، 2013.
- دحاك عبد النور، تحليل الأسس النظرية لمداخل اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، 2018.
- ريم محمد عامر، ماهر موسى درغام، علاقة تكاليف الجودة بالأداء الاستراتيجي-دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة،
المجلة العربية للإدارة، المجلد 38، العدد 4، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية 2018.
- سحر حسن عبد العال، دراسة تحليلية للمداخل المختلفة للتكلفة لتحقيق التكامل فيما بينها بهدف تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة،
المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 7، العدد 4، جامعة قناة السويس 2016.
- سعد فاضل عباس المحمود، محمود محمد أمين عثمان الباشقال، دور فاعلية نظام المعلومات الإستراتيجية في مراحل صنع القرار الريادي
-دراسة تطبيقية لآراء القيادات (المديرين) في عينة من شركات القطاع الإنشائي في محافظة دهوك، مجلة جامعة دهوك، المجلد 16، العدد 1،
العلوم الإنسانية والاجتماعية، عدد ملحق 2013.

- سلمى منصور سعد، عباس نوار الكوسوي، أثر بعض العوامل الشرطية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 55، العراق 2005.
- سلهامي، بوعزيز الشيخ، التطور التاريخي لفكر المحاسبة عبر العصور، مجلة دراسات تاريخية، جامعة البصرة كلية البنات، العدد 23، العراق 2017.
- سندس ماجد رضا الجعفري وآخرون، المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية العراقية، مجلة المنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 6، العراق 2013.
- سهيل الشيخ وآخرون، تفعيل دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجال الإدارة الإستراتيجية لنشاط البحث والتطوير، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 62، سوريا 2009.
- شوقي السيد فوده، وآخرون، أثر استخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 7، العدد 11، الجزء الثالث، جامعه كفر الشيخ، كلية التجارة 2021.
- شيروان عمر، وآخرون، دور متطلبات نظم المعلومات الإستراتيجية في فاعلية المنظمة دراسة تحليلية لآراء مديري عينة من مصارف القطاع الخاص في مدينة أربيل، مجلة زانكو للعلوم البحتة والتطبيقية، المجلد 20، العدد 2، جامعة صلاح الدين، أربيل 2016.
- صباح بلقيدوم، نظم تخطيط موارد المؤسسة ERP وإدارة علاقات العملاء CRM كأدوات لتفعيل التنسيير في موبليس، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، المجلد 24، العدد 03، جامعة عنابة 2018.
- صلاح عبد القادر النعمي، مواصفات المفكر الاستراتيجي في المنظمة، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد 23، العدد 1، المنظمة العربية للتنمية الادارية 2003.
- طاهر حسن، مضر العجي، كفاءة القرار وفعاليتيه بين أرجحية استخدام النمط العاطفي أو العقلاني في اتخاذ القرار، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، 2013.
- طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير-دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل-مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، جامعة الموصل، العراق 2010.
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، مدخل نظم إدارة التكلفة لتدعيم إستراتيجية التميز بالأسعار في ظل البيئة التنافسية الحديثة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 15، العدد 1، 2001.
- عامر محمد سلمان، أثر تكامل (ERP مع نظم المعلومات الحاسبية لتعزيز سلسلة العرض، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 17، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية 2008.
- عبد الحكيم بوصلب، أسلوب اتخاذ القرار كمدخل معرفي لبناء عملية الاختيار الدراسي والمهني لدى تلاميذ المرحلة الثانوية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 40، 2013.
- عبد الستار محمد علي العدواني، علاء عبد السلام يحيى الحمداني، دور خصائص مخرجات نظام المعلومات الاستراتيجي في فاعلية إدارة علاقات الزبائن حالة دراسية في معمل الألبسة الجاهزة (ولدي) بالموصل، مجلة تنمية الرافيدين، العدد 117، المجلد 38، العراق 2018.
- عبد السلام إبراهيم عبيد، التحليل الاستراتيجي والأداء التنافسي دراسة تحليلية في صناعة الخدمات المصرفية، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد 1، العدد 10، 2008.
- عبد العاطي حلقان أحمد عبد العزيز، الإدارة بالتحوال وعلاقتها بفاعلية القرارات الإستراتيجية بجامعة حفر الباطن، دراسة ميدانية، المجلة التربوية، العدد 72، جامعة سوهاج، 2020.

قائمة المراجع:

- عبد العال بن هاشم محمد أبو خشبة، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس الأنشطة(abc) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 23، العدد 1، جامعة المنصورة 1999.
- عبد الغني أحمد الفطيسي وآخرون، واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية (دراسة استطلاعية)، مجلة أفاق اقتصادية، العدد 5، المجلد 9، جامعة المرقب، ليبيا 2019.
- عبد خلف عبد الجنابي، مقداد أحمد نوري النعيمي، دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات الحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 79، تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق 2014.
- علاء محمد محمد الباتوني، استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في تحليل ربحية العميل - دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 25، العدد 1، جامعة المنصورة 2007.
- علي الضلعين، درجة ممارسة الإدارة بالتجوال وأثرها في فاعلية القرارات الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 1، 2016.
- عماد الصباغ، نظام المعلومات الاستراتيجي، مجلة جامعة الملك سعود (العلوم الإدارية)، المجلد 10، العدد 2، جامعة الملك السعود 1999.
- عمار فتحي موسى إسماعيل، أسامة محمد مهدي مبارز، أثر نظم تخطيط موارد المنشأة في رفع كفاءة أداء البنوك التجارية المصرية (دراسة تطبيقية)، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد 7، العدد 2، جامعة مدينة السادات 2020.
- عمر عبد الرحمن، عبد الرحمن محمد، نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجيا، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 3، الجزء الثاني، جامعة قناة السويس 2019.
- عمر عبد العليم محمود عبد الجواد، دور تحليل سلسلة القيمة للأنشطة اللوجستية في تعزيز الميزة التنافسية بالتطبيق على صناعة الاسمنت بليبيا، المجلد 6، ملحق العدد 4، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مصر 2015.
- عمرو عبد الرحمن عبد الرحمن محمد، نظم التكاليف الإستراتيجية ودورها في إدارة التكاليف لمواكبة نظم التصنيع المتطورة تكنولوجيا، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 3، الجزء الثاني، جامعة قناة السويس 2019.
- عودة أحمد بني أحمد، العلاقة بين نظام المعلومات الإستراتيجية والميزة التنافسية - دراسة حالة (شركة مناجم الفوسفات الأردنية العاملة في السوق الدولي)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 4، سوريا 2011.
- عيد محمود حميدة، زيادة فعالية دور المحاسب الإداري في ظل تطوير الفكر التكاليفي بالمنشأة لدعم قرارات التسعير، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 29، العدد 2، المجلد 29، العدد 1، 2009.
- فضل الله برير جعفر إبراهيم، بشير بكري عجيب بابكر، دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة دلتا العلوم والتكنولوجيا، العدد 7، السودان 2018.
- فيصل ماطة حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة(abc) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، 2007.
- قاسم محمد عبد الله البعاج، عبد عليو الكرعوي، التكامل بين نظام (ABC-JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 39، العراق 2014.
- كريم محمد حافظ توفيق محمد، دراسة تحليلية مدى إمكانية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 4، الجزء الأول، جامعة قناة السويس 2019.

- كشاط منى، متطلبات نجاح نظام تخطيط موارد المؤسسة ERP، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد3، جامعة خنشلة، الجزائر2018.
- ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة(ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة جامعة الأزهر، المجلد1، العدد1، فلسطين2008.
- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، جامعة الأردن، المجلد41، العدد2، الأردن2014.
- محمد السيد محمد الصغير، أثر استخدام تقنية سلاسل الكتل Blockchain في تتبع سلاسل التوريد التصنيعية على تفعيل أدوات إدارة التكلفة البيئية وتعزيز القدرة التنافسية "دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد21، العدد3، جامعة بور سعيد2020.
- محمد السيد محمد الصغير، أثر تطبيق أنظمة تخطيط موارد المنشأة EPR على تفعيل الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء دراسة نظرية ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد22، العدد1، جامعة عين الشمس، 2018.
- محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات الحاسوبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للمنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، 2005.
- محمد عبد الغني، تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد23، العدد1، جامعة الإسكندرية1999.
- محمد مصطفى جمعة خميس محمد، طار مقترح لمدى فعالية نظام محاسبة استيالك الموارد ((RCA كأحد أنظمة التكاليف المدعومة بتكنولوجي المعلومات المتكاملة في تحسين أداء المنشأة، مجلة الإسكندرية للبحوث الحاسوبية، المجلد2، العدد1، 2018.
- محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، الاختبار الأمثل لمخرجات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط، المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، المجلد29، العدد1، جامعة المنصورة2005.
- محمود مصطفى محمد يسن، دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في ترشيد تكاليف البيئة الداخلية والخارجية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد6، العدد1، جامعة قناة السويس2015.
- محمود يوسف الكاشف، التكلفة وفقا للنشاط كمدخل لقياس تكلفة الجودة وتوفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد21، العدد4، جامعة المنصورة، مصر1997.
- مروة بكر مختار الدياسطي، معالم نموذج مقترح لاستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق بالجامعات المصرية، مجلة تطوير الأداء الجامعي، المجلد6، العدد3، جامعة المنصورة2018.
- منى احمد التير، عبد الغني أحمد الفطيسي، أدوات الحاسبة الإدارية (الواقع ومعوقات التطبيق) دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زلتين، العدد الثاني، جامعة المرقب، ليبيا2013.
- المهدي مفتاح السريتي وآخرون، أثر نموذج الأداء المتوازن في ترشيد القرارات الإستراتيجية بالمصارف التجارية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية بمدينة مصراتة)، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد4، العدد1، 2016.
- مهملي بن علي، متخذ القرار الرشيد وتأثيره على فعالية تقييم الأداء الوظيفي داخل المؤسسة، مجلة الرواق، العدد3، 2016.
- مهند عبد الرحمن سلمان، اثر نظريات اتخاذ القرارات في قياس التكاليف الملائمة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد29، العراق2012.

- مؤيد الساعدي، سلمان عبود زيار، جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الإستراتيجية دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 3، 2013.
- ميادة حياوي مهدي، دور إدارة الجودة الإستراتيجية في إدارة علاقات الزبون دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدراء مصرفي بابل والبصرة "النجف الاشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 15، العدد 2، العراق 2018.
- نزار عبد المجيد البرواري، علي منصور محمد بن سَفَاع، تقنيات التحسين المستمر والأداء المنظمي: مفاهيمي ومؤشرات قابلة للتطبيق في المنظمات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 1، المجلد 15، البمن 2008.
- نشأت فؤاد، نحو إطار نظري مقترح للمحاسبة الإدارية في ضوء التطورات التاريخية والاتجاهات المستقبلية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 3، العدد 2، سوهاج 1989.
- هاني أحمد محاريق، دور أدوات إدارة التكلفة في تحقيق فاعلية آليات حوكمة الشركات، دراسة نظرية وميدانية، المجلد 32، العدد 4، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا 2012.
- هاني فاضل جمعة الشاوي، رؤية في صياغة العلاقة بين المشكلات المشهورة في الإدارة وعملية اتخاذ القرارات-دراسة استباقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 3، العدد 16، تصدر عن جامعة الكوفة، 2010.
- هشام عثمان المبيضين، نظم المعلومات الإستراتيجية وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية في شركة البوتاس العربية في المملكة الأردنية الهاشمية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015.
- هند كرامة الله مخدوم، مهارات وآليات صناعة القرارات الإستراتيجية دراسة وصفية تحليلية بالتطبيق على الجامعات السعودية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 9، جامعة كفر الشيخ، مصر 2020.
- وائل مارون معوض وآخرون، مستوى أداء الوظائف الأساسية للإدارة في الاتحاد العربي السوري لكرة القدم وعلاقتها بمدخل صنع القرار الاستراتيجي دراسة ميدانية على عمل اللجنة الفنية لكرة القدم في دمشق، مجلة جامعة تشرين، العلوم الصحية، المجلد 41، العدد 5، 2019.
- ولاء سيد محمد حسن، وآخرون، استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة في توفير المعلومات الملائمة لترشيد قرارات التعهيد، المجلة العلمية العدد 70، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر 2020.
- وليد مجلي العاودة، أثر نظم المعلومات الإستراتيجية في الميزة التنافسية لفروع البنوك الأردنية العاملة في مدينة إربد - الأردن، المجلة العربية للإدارة، المجلد 39، العدد 1، جامعة الدول العربية 2019.
- يعيطيش شعبان، بحثة عيسى، دور تكنولوجيا المعلومات في إدارة العلاقة مع الزبائن، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، جامعة المسيلة 2016.

3. رسائل الدكتوراة والمطبوعات العلمية

- أحمد أبو الفتوح صالح، نظم المعلومات الإدارية، منشورات جامعة المنصورة، مصر (ب س).
- أحمد محمد عبد اللطيف العبيسات، أثر تطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، منشورات جامعة الإسرائ، الأردن 2017.
- أمل مصطفى عصفور، نظم المعلومات الإدارية، منشورات جامعة قناة السويس، (ب ت).

قائمة المراجع:

- براهيمية براهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر 2015.
- بن ربيع حنيفة، مقومات تفعيل نظام المحاسبة الادارية في ظل تحدياته الراهنة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2013.
- دحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة-رسالة دكتوراه العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، الجزائر 2004-2005.
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات التسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر 2005.
- ديدة كمال، أثر استخدام نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات النفطية العاملة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر 2018-2019.
- راضية عطوي، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر 2016-2018.
- سليم حسنية، نظم إدارة المعلومات، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا 2018.
- سليمة طبائية، دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قلمة، الجزائر 2015.
- عبد الماجد محمد منير الجنباز، أثر تطبيق تخطيط موارد المؤسسة ERP على فعاليات البيانات المحاسبية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة كاي، 2017-2018.
- عراقي عادل، مطبوعة دروس في المحاسبة التحليلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر 2017-2018.
- عصافت سيد أحمد عاشور، الاتجاهات المعاصرة في قياس التكلفة، منشورات كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر 2012، ص 18.
- فالتة اليمين، اليقظة وأهميتها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، دراسة استكشافية بعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة دكتوراه في تسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012-2013.
- مصطفى نجم البشاري علي، المحاسبة المالية المتوسطة 1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان 2002.
- مقراش فوزية، محاضرات في الإدارة الإستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جامعة جيجل، الجزائر 2015-2016.
- نواف فخر وآخرون، محاسبة التكاليف الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا 2012-2013.

4. رسائل الماجستير:

- انعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان 2014.
- براق عوض محمود مغيض، مدى قياس تكاليف الجودة والتقرير عنها لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن 2005.

قائمة المراجع:

- بلال زيوش، التحليل الإستراتيجي للتكاليف لدعم الميزة التنافسية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي، الجزائر 2010-2011.
- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين 2007.
- رقية محمد أحمد عيسى، تكاليف الجودة وأثرها على قرارات التسعير في القطاع الصناعي السوداني، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة ام درمان الإسلامية، السودان 2009.
- ريهام أحمد عبد المنصف صادق، دور هندسة القيمة في تقويم تكلفة إنشاء الوحدات السكنية بمشروع الإسكان القومي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الهندسة، قسم الهندسة المعمارية، جامعة عين شمس، مصر 2016.
- سعيد خالد محمد نور، دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان-دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الزرقاء، الأردن 2015.
- سمير شاكر محمود العاني، أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن 2015.
- صالح زيادة الشريده، أثر ذكاء الأعمال على اتخاذ القرارات الإستراتيجية في دائرة الجمارك الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم إدارة الأعمال، جامعة الإسراء، الأردن 2018-2019.
- علا أسامة الشعرائي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا 2010.
- فاطمة محمد أحمد الحاج، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في القرارات الإستراتيجية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر 2017.
- فضل الله، سمية عيسى إبراهيم، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الرقابة وتقييم الأداء في القطاع المصرفي، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، السودان 2016.
- ميرنا أبو نجم، أثر التوجه الاستراتيجي للمنظمات على صناعة القرارات "دراسة على شركات الاتصالات في الجمهورية العربية السورية" مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية 2017-2018.
- هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2012-2013.
- هبة داؤد، دور نظام إدارة علاقات العملاء في زيادة فعالية أداء مؤسسات التمويل الصغير-دراسة ميدانية على مؤسسات التمويل الصغيرة في الساحل السوري، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا 2012.

5. الملتقيات وإصدارات الهيئات العلمية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقويم نظم التكاليف وتحسينها في المنشآت، مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، المملكة العربية السعودية 2011.
- رؤوف زرفة، عادل بوجمان، أهمية ومكانة نظام المعلومات الاستراتيجي في اتخاذ القرار، ملتقى الوطني: دور الموازنة الصغرى في ترشيد النفقات واقع وآفاق- حالة الجزائر-المحور الثالث- أهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار، يومي 22-23 أكتوبر، جامعة قلمة 2019.

قائمة المراجع:

- مروة إبراهيم ربيع، مستقبل الإفصاح السردي من منظور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية-مع دراسة استطلاعية، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة-دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، خلال الفترة من 6-7 ماي، مصر 2017.
- المنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم، المؤتمر السنوي الرابع للمنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم آليات التوافق والمعايير المشتركة لضمان الجودة والاعتماد الأكاديمي في التعليم ، القرية الذكية، مصر 2012.
- الهيئة السعودية للمهندسين، الدليل الإرشادي لدراسات الهندسة القيمة، الإصدار الثالث، المملكة العربية السعودية 2017.

6. مواقع الأنترنت:

- طاهر شعبان حسن، دور القيم التنظيمية في التوفيق بين العقلانية والعاطفة في اتخاذ القرار دراسة ميدانية مقارنة في المنظمات العامة والخاصة السورية، متاح على الموقع www.spu.edu.sy.
- علي سويلم الحجازي، نظم المعلومات الإستراتيجية ودورها في تحسين جودة الخدمات الحكومية، دار الخليج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 2021. من موقع قوقول بوك، متاح على الموقع <https://books.google.dz/books?id>
- نجلاء إبراهيم عبد الرحمن، فاطمة مساعد الشمراي، أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقوم الأداء دراسة ميدانية على شركات التأمين الصحية بمحافظة جدة. متاح على الموقع https://atasu.journals.ekb.eg/article_37745_ee0085251353e8e634f9f3b166e4ac13.pdf
- هنادي خليفة، المحاسب الإداري المعتمد، 2019. متاح على الموقع <https://assets.entrepreneur.com/magazine/2019-10-entrepreneur-al-arabiya.pdf>
- <http://www.ddegjust.ac.in/studymaterial/mcom/mc-105>.
- <https://www.spu.edu.sy/downloads/files/1551524324>
- https://www.uakron.edu/cba/docs/inscen/igb/scm/TCHistory_formatted.pdf
- <https://sfmagazine.com/wp-content/uploads/sfarchive/2008/08/Draft-Statement-on-Management-Accounting-Definition-of-Management-Accounting-and-Management-Accountants>
- <https://dhs.iowa.gov/sites/default/files>
- <https://sfmagazine.com/wp-content/uploads/sfarchive/2008/08/Draft-Statement-on-Management-Accounting-Definition-of-Management-Accounting-and-Management-Accountants>.
- <https://www.ibm.com/ae-ar/topics/supply-chain-management>

7. المراجع الأجنبية:

- AbrarUllah, Rohaizat Bin Baharun, Khalil MD Nor, Muhammad Yasir, Overview of Enterprise Resource Planning (ERP) System in HigherEducation Institutions (HEIs), Vol 24, No 6 , June 2018.
- Alan J. Richardson, The Relationship Between Management And Finacial Accounting As Professions And Technologies Of Partice, Odette School Of Business Publications, University Of Windosor 2017.
- Bhattacharyya Debarshi, management accounting, published by dorling Kindersley, pvt, ltd, india, 2011.

- Colin Drury, Management And Cost Accounting, Cengage Learning, Eighth Edition, Nelson Education Ltd, 2012.
- Don R. Hansen, Maryanne M. MOWEN, Managerial Accounting, Thomson Higher Education, 8th Edition, 2007.
- Don R.Hansen, Maryanne M. Mowen, Managerial Accounting Eight Edition, Thomson South-Western, America 2007.
- Emmanuel K. Oseifuah , Activity Based Costing(ABC) In The Public Sector, Journal Problems And Perspectives in Management, Vol 12, 2014.
- François Meyssonier, le target costing : un état de l'art, journal finance contrôle stratégie, Vol 4, NO4, 2001.
- J.madegowda, management accounting, himalaya publishing house, first edition, india 2007.
- Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique De Gestion, 6e Edition, Dunod, Paris, France 2013.
- Magdy Abdel-Kader, Luther Robert, The Impact Of Firm Characteristics On Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis, British Accounting Review, Vol. 40, No. 1.
- Mahmoud Lari Dashtbayaz, Shaban Mohammadi, Ali Mohammadi, Strategic Management Accounting , Research Journal Of Finance And Accounting, Vol 5, No 23 , 2014 .
- Manuel Francisco Suárez Barraza, Juan Ramis-Pujol, Laoucine Kerbache, thoughts on kaizen and its Evolution Three different perspectives and guiding principles, International Journal of Quality & Reliability Management, Vol 2, No 4.
- Maximilian Kownatzki, The Speed of Strategic Decision-Making and the Impact of Corporate Involvement at the SBU-Level , Difo-Druck GmbH, Bamberg 2002 .
- Nisreen F. Alshubaily, Abdullah A. Altameem, The Role of Strategic Information Systems (SIS) in Supporting and Achieving the Competitive Advantages (CA): An Empirical Study on Saudi Banking Sector ,(IJACSA) International Journal of Advanced Computer Science and Applications, Vol 8, No 7, 2017.
- Niu Shuo, Du Jian, The Review Of Management Accounting, International Conference On Economy, Management And Education Technology 2015.
- Shah Kamal, Historical Evolution of Management Accounting, The Cost And Management, Vol 43, No 4, 2015.
- Sorin Briciu, Sorinel Capusneanu, Pros And Cons For The Implementation Of Target Costing Method In Romanian Economic Entities, Journal Accounting And Management Information Systems, Vol 12, No 3, 2013.
- Sunil Chopra, Peter Meind, Supply Chain Management Strategy, Planning, And Operation, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, Fifth Edition, 2013.
- Tabitha Nasieku, Nicholas Githinji, Use Of Strategic Management Accounting By Organisations, Journal Of Business And Management, Vol 4, No 4, 2016 .



الملاحق



الملحق رقم (01)

بسم الله الرحمن الرحيم

خطاب الاستبيان



إلى السيد المحترم:

جامعة حسبية بن بوعلبي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تحية طيبة وبعد:

تتعلق هذه الاستبانة بأطروحة الدكتوراه الموسومة بـ: "اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ودورها في دعم

القرارات الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة".

إننا نعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة الأبحاث العلمية التي تخدم تطور مجتمعاتنا، فكلنا أمل في تعاونكم معنا من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية، سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة، علما أنه سيتم التعامل مع هذه المعلومات بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا مسبقا على تعاونكم.

الباحث: عبد القادر حليلة سالم

المحور الأول: محور البيانات الشخصية والمركز الوظيفي:

ضع علامة: (x) في الإجابة الصحيحة.

- أولا- الجنس: ذكر أنثى
- 1- العمر: أقل من 30 سنة من 30 سنة إلى 45 سنة أكثر من 45 سنة
- 2- المؤهل العلمي: ثانوي شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية وما يعادلها ليسانس ماستر
- ماجستير دكتوراه شهادات مهنية أخرى
- 3- الخبرة المهنية: أقل من 10 سنوات من 10 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

ثانيا- المركز الوظيفي:

- الوظيفة الحالية: عضو مجلس الإدارة مدقق نائب المدير موظف قسم المديرية الصناعية موظف
- قسم المالية والمحاسبة موظف قسم البحث والتطوير موظف قسم المشتريات موظف قسم المديرية
- التجارية

المحور الثاني : أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

البعد الأول: دور أسلوب تحليل سلسلة القيمة كأسلوب للمحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القرارات الاستراتيجية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1. يمكن أسلوب تحليل سلسلة القيمة توفير معلومات عن الأنشطة ذات القيمة من خفض التكاليف
					2. يمكن الأسلوب توفير معلومات عن الأنشطة ذات القيمة التي استفادت من الموارد من دعم استراتيجية الاستثمار في الموارد ذات القيمة
					3. يساهم الأسلوب في مقارنة الأنشطة مع منفعتها من دعم الاستثمار في الأنشطة المضيفة للقيمة
					4. يمكن الأسلوب في تجاوز الأنشطة المباشرة المرتبطة بالإنتاج إلى دعم أنشطة التصميم والعلامات التجارية
					5. يمكن أسلوب تحليل سلسلة القيمة من دعم عملية خلق القيمة وتوزيعها
					6. يدعم تحليل سلسلة القيمة توفير معلومات تمكن من الوصول إلى قنوات السوق الجديدة
					7. يساهم أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تطوير الاستراتيجيات بين زيادة الكفاءة والإنتاج من دعم استراتيجية التوسع

البعد الثاني: دور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة كأسلوب للمحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القرارات الاستراتيجية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1. يمكن توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب درجة الاستفادة من دعم تخفيض التكاليف

					يساعد توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات حسب استهلاكها للأنشطة من توفير معلومات تدعم استراتيجية التسعير	2.
					يمكن توفير معلومات عن الأنشطة الضرورية للمنتج النهائي من دعم استراتيجية التركيز على الأنشطة الضرورية	3.
					يمكن استخدام عدد من المسببات التي تسببت في حدوث التكلفة بشكل دقيق من خفض التكاليف	4.
					يمكن توفير معلومات موضوعية عن المنتج النهائي من دعم استراتيجية التسعير	5.
					يمكن تخصيص الموارد على الأنشطة حسب درجة الاستفادة من دعم استراتيجية التركيز على الموارد ذات القيمة	6.
					يساهم تحديد الأنشطة التي استفادت من الموارد وتخصيص هذه الأنشطة على المنتجات التي استفادت فعلا منها من خفض التكاليف	7.

البعد الثالث: دور أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب للمحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القرارات الاستراتيجية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات	
					يمكن تصميم المنتج وفق توقعات العملاء من دعم استراتيجية كسب العملاء	1.
					يمكن استخدام معلومات العملاء عن ما يعنيه المنتج لهم من دعم التسعير التنافسي للمنتج	2.
					يمكن توفير المعلومات الملاءمة عن السوق من دعم استراتيجية خفض التكاليف	3.
					يمكن توفير معلومات عن قدرة العملاء على الدفع مقابل الحصول على المنتج من تحديد سعر البيع التنافسي	4.
					يمكن الأسلوب توفير معلومات عن قدرة وإمكانيات المؤسسة من دعم استراتيجية التصميم	5.
					يمكن توفير معلومات عن أنشطة التصميم قبل البدء في الإنتاج الفعلي من استبعاد الأنشطة غير الضرورية	6.
					يمكن توفير معلومات عن مدى رضا العملاء لمواصفات المنتج من دعم التسعير التنافسي	7.

البعد الرابع: دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة كأسلوب للمحاسبة الإدارية الحديثة في دعم القرارات الاستراتيجية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1. يمكن أسلوب إدارة الجودة الشاملة توفير معلومات عن التحديد الصحيح لمجالات التحسين من خفض التكاليف
					2. يساهم الأسلوب في منع الأخطاء قبل وقوعها من دعم تحقيق الجودة حسب رغبة العملاء
					3. يمكن توفير معلومات عن سوء جودة المنتج من دعم استراتيجية إعادة التصميم
					4. يمكن مراقبة الجودة لدى الموردين من دعم استراتيجية خفض التكاليف
					5. يمكن تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل من دعم استراتيجية كسب ولاء العملاء
					6. يمكن عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من أول مرة من خفض التكاليف
					7. يمكن الأسلوب توفير معلومات عن حاجات المجتمع من تحسين المركز التنافسي للمؤسسة

المحور الثالث: القرارات الاستراتيجية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات	
					تساعد القرارات الاستراتيجية في التكيف مع المتغيرات البيئية	.1
					تمكن القرارات الاستراتيجية من تحقيق النظرة المستقبلية للمؤسسة	.2
					تساهم القرارات الاستراتيجية في تحديد الأهداف الاستراتيجية الطويلة المدى للمؤسسة	.3
					لدى المؤسسة المرونة الكافية لتعديل القرارات الاستراتيجية بما يتلاءم مع التطورات البيئية	.4
					يأخذ صناع القرار الاستراتيجي مشاركة العاملين بعين الاعتبار	.5
					يشارك محاسب المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية	.6
					تتميز القرارات الاستراتيجية بالشمولية	.7
					يتم اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالشكل الذي يلاءم إمكانية المؤسسة الداخلية والخارجية	.8
					تتميز القرارات الاستراتيجية بالرصد والتنبؤ بالتغيرات الداخلية والخارجية ومدى توافر المعلومات عنها	.9
					تساعد القرارات الاستراتيجية زيادة رضا العملاء وكسب ولائهم	.10
					تسعى القرارات الاستراتيجية إلى زيادة المنافع التي تقدمها المؤسسة	.11
					تتميز القرارات الاستراتيجية بتأثيرها الطويل المدى على كافة أنشطة المؤسسة	.12
					تساهم القرارات الاستراتيجية في حل المشكلات المعقدة التي تعيق تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة	.13
					تساعد القرارات الاستراتيجية في تحديد الأنماط الرئيسية التي سيتم توزيع الموارد بموجبها	.14

					تساهم القرارات الاستراتيجية في تحديد مسار المؤسسة واتجاهاتها العامة بناء على المتغيرات المحيطة بها	.15
					تساهم القرارات الاستراتيجية في خفض التكاليف على المدى البعيد	.16
					تساهم القرارات الاستراتيجية في تحسين جودة منتجات المؤسسة في المدى البعيد	.17
					يعتمد القرار الاستراتيجي على نقطة قوة أو ميزة تنافسية مثل الجودة	.18
					تساهم نظم المعلومات الاستراتيجية في توفير المعلومات الاستراتيجية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية	.19
					تساهم نظم المعلومات الاستراتيجية بتقديم تقارير موجزة عميقة وشاملة عن أنشطة المؤسسة تمكن من اتخاذ القرار الاستراتيجي المناسب	.20

الملحق رقم (02) قائمة الأساتذة المحكمين

مؤسسة الإنتماء	الرتبة	الاسم واللقب
جامعة الشلف	أستاذ محاضر قسم أ	- ابراهيم براهيمية
جامعة الشلف	أستاذ محاضر قسم أ	- أحمد متناوي
جامعة الشلف	أستاذ محاضر قسم أ	- ابراهيم علي عباس
جامعة البليدة	أستاذ محاضر قسم ب	- مراد كريفار
جامعة الشلف	أستاذ محاضر قسم أ	- مليكة طهراوي
جامعة خميس مليانة	أستاذ محاضر قسم أ	- محمد رياض بوركايب
جامعة الشلف	أستاذ محاضر قسم أ	- أحمد خليفة

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	69	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	69	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,859	48

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	69	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	69	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,904	28

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	69	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	69	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,817	20

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	2,395	,276		8,681	,000
	X	,267	,076	,396	3,525	,001

a. Variable dépendante : Y

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,396 ^a	,156	,144	,27086

a. Prédicteurs : (Constante), X

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,422 ^a	,178	,126	,27363

a. Prédicteurs : (Constante), x4, x1, x2, x3