

دراسة تحليلية لتطور أساليب المحاسبة الإدارية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال
في ظل بيئة التصنيع التقليدية وبيئة التصنيع الحديثة

بحث مستخرج من رساله دكتوراه بعنوان:

التأثير الوسيط للمحاسبة الإدارية بين حوكمة تكنولوجيا المعلومات وبين الأداء
الكلي لمنشآت الأعمال: دراسة ميدانية

اعداد:

هشام عبدالعاطي عبدالمنصف عبدالسلام
مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة القاهرة
hesham_abdelaaty@foc.cu.edu.eg

اشراف :

الأستاذ الدكتور / سعيد يحيي محمود ضو
أستاذ محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية
كلية التجارة - جامعة القاهرة

١٤٤٢ هـ - ٢٠٢١ م

دراسة تحليلية لتطور أساليب المحاسبة الإدارية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال في ظل بيئة التصنيع التقليدية وبيئة التصنيع الحديثة

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلي دراسة وتحليل أسباب تطور أساليب المحاسبة الإدارية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال في بيئة التصنيع التقليدية والحديثة. تطور أساليب المحاسبة الإدارية مر بأربعة مراحل. المرحلة الأولى (خلال فترة ما قبل خمسينيات القرن الماضي) وقد تمثل الهدف في قياس التكلفة لتقييم مخزون الإنتاج التام وغير التام، شاملاً التكلفة المباشرة، وغير المباشرة مما أدى إلي ظهور نظرية مراكز التكلفة.

المرحلة الثانية (خلال الفترة من ١٩٦٥ الي ١٩٨٥) تحول نظام المحاسبة الإدارية من نظام لقياس التكلفة إلى نظام يهدف إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية.

المرحلة الثالثة (من ١٩٨٥ الي ١٩٩٥) نتيجة لتطور الانتاج التكنولوجي اختلط مفهوم الإستراتيجيات التنافسية السائد في علوم إدارة الأعمال بالعلوم المحاسبية، وقد لعبت إستراتيجية خفض التكلفة دوراً مهماً في الكثير من أساليب المحاسبة الإدارية. مما أدى إلي ظهور مفهوم إدارة التكلفة ومن ثم ظهور أساليب المحاسبة الإدارية التي تعمل على خفض التكلفة وتعظيم ربحية المنشأة.

المرحلة الرابعة (خلال الفترة من ١٩٩٥ وحتى ٢٠١٦) نتيجة لزيادة درجة المنافسة والتطور في تكنولوجيا الإنتاج كان لابد على منشآت الأعمال أن توجه اهتماماتها نحو مفهوم خلق القيمة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المحدودة للمنشأة، مما أدى إلي ظهور مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية مثل: الإدارة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة.

أن التغييرات في البيئة الصناعية غالباً تسبق التغييرات في أساليب المحاسبة الإدارية، مما يعني وجود فجوة زمنية بين حدوث التغييرات في البيئة الصناعية، وما يترتب عليها من الحاجة الي نوعية مختلفة من المعلومات، وبين إستجابة نظم المحاسبة الإدارية في تطوير أساليبها بهدف توفير المعلومات التي تتماشى مع تغييرات البيئة الصناعية الحديثة.

كلمات الفهرسة: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، أساليب المحاسبة الإدارية المطورة.

Abstract

This research aims to study and analyze the reasons for the development of management accounting techniques in order to evaluate the performance of business firms in the traditional and modern manufacturing environment.

The development of management accounting techniques has gone through four stages. The first stage (during the period before the fifties of the last century) and the objective was to measure the cost to evaluate the inventory of the finished production and work in process production, including the direct and indirect costs, which led to the emergence of the theory of cost centers. The second stage (during the period from 1965 to 1985) the management accounting system transformed from a cost-measuring system to a system aimed at providing information for the purposes of planning, control and managerial decision-making. The third stage (from 1985 to 1995) as a result of the development of production technology, the prevailing concept of competitive strategies in management sciences has been mixed with accounting sciences, and the cost reduction strategy has played an important role in many management accounting techniques. This led to the emergence of the concept of cost management and then the emergence of management accounting techniques that aim to reduce cost and maximize the profitability of the business firm. The fourth stage (during the period from 1995 to 2016) as a result of the increase in the degree of competition and development in production technology, businesses had directed their interests toward the concept of value creation through the optimal use of the company's limited resources, which led to the emergence of a group of management accounting techniques such as: Activity based management and total quality management.

It can be said that changes in the industrial environment often precede changes in management accounting techniques , which means that there is a time gap between the occurrence of changes in the industrial environment, and the consequent need for a different type of information, and the response of management accounting systems in developing their techniques in order to provide information that is in line with modern industrial environment changes.

مقدمة

ظهرت المحاسبة الإدارية في البداية في الولايات المتحدة الأمريكية تحت مسمى المحاسبة عن التكلفة، ومع بداية الخمسينيات من القرن الماضي انفصلت المحاسبة الإدارية عن المحاسبة عن التكلفة، الأمر الذي تؤكدته دراسة (Boer, 2000). وتجدر الإشارة الي أن التفرقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة عن التكلفة أخذت اتجاهين. **الاتجاه الأول**، يرى أنه لا توجد حدود واضحة المعالم يمكن من خلالها التفرقة بينهما، والدليل على ذلك أن كافة موضوعات المحاسبة عن التكلفة تم تناولها ضمن موضوعات المحاسبة الإدارية مثل: المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط، تحليل العلاقة بين التكاليف والحجم (الإيرادات) والأرباح، الموازنات التخطيطية، سلسلة القيمة، وغيرها. بينما يري **الاتجاه الثاني**، أن هناك مجموعة من أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة عن التكلفة.

ومع ثمانينيات القرن الماضي تضافرت جهات متعددة للعمل على بيان أن ممارسات المحاسبة الإدارية أصبحت غير فعالة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وأصبحت لا تلي احتياجات المستخدمين، ومن ثم فهناك ضرورة لاقتراح ممارسات أو أساليب محاسبة إدارية جديدة من شأنها تلبية رغبة مستخدمي نظم معلومات المحاسبة الإدارية.

هذا، ويمكن للباحث القول بأنه منذ نشأة المحاسبة الإدارية وحتى الآن، أن الصفات التي وُصفت بها المحاسبة الإدارية جاءت للتعبير عن مرحلتين زمنيتين: **المرحلة الأولى**، مرحلة بيئة التصنيع التقليدية؛ وخلال هذه المرحلة وُصفت المحاسبة الإدارية بصفات متعددة منها: **المحاسبة الإدارية التقليدية** (Curry et al., 2019; Ismail et al., 2018) **المحاسبة الإدارية التشخيصية** (Diagnostic Management Accounting) (Agbejule, 2011; Frezatti et al., 2007; Margo et al., 2017; Accounting Abadi et al., 2016).

المرحلة الثانية، مرحلة بيئة التصنيع الحديثة؛ حيث الإنتاج غير النمطي، وخلال هذه المرحلة وصفت المحاسبة الإدارية بصفات متعددة وكثيرة منها: **المحاسبة الإدارية المعاصرة** (Armitage et al., 2016; Ashfaq et al., 2016) **المحاسبة الإدارية التفاعلية** (Interactive Management Accounting) (Frezatti et al., 2007) Abadi et al., 2016) **المحاسبة الإدارية الإستراتيجية**

(Cadez and Guilding, 2008; Cinquini Strategic Management Accounting and Tenucci, 2010; Cescon et al., 2019) ابتكارات المحاسبة الإدارية (Lapsley and Wright, 2004; Smith et Management Accounting Innovations Strategic Cost للتكلفة الإدارية الإستراتيجية (al., 2008; Acintya, 2020) Management (Phomlaphatrachakorn, 2018; Pavlatos, 2018).

مشكلة البحث:

من القضايا الهامة التي تشغل اهتمام مديري منشآت الأعمال هي تلك القضية المتعلقة بكيفية تعظيم أداء وربحية منشآت الأعمال في الأجلين القصير والطويل، لما في ذلك من تأثير علي القيمة المحققة لحملة الأسهم، وعلي مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإحتفاظ بمناصبهم، بالإضافة الي قدرة المنشأة علي الوفاء بالتزاماتها ومن ثم ضمان الاستمرارية في السوق. وهو ما يتطلب الإهتمام بالعوامل المؤثرة علي أداء وربحية المنشآت. ويتوقف قياس أداء منشآت الأعمال علي أمرين، الأمر الأول: يتمثل في تحديد بيئة التصنيع التي تنتمي إليها منشآت الأعمال حيث أن بيئة التصنيع قد تكون بيئة تصنيع تقليدية أو بيئة تصنيع حديثة. الأمر الثاني: يتمثل في تحديد أساليب المحاسبة الإدارية التي تناسب بيئة التصنيع التي تنتمي إليها منشآت الأعمال، حيث تعتمد بيئة التصنيع التقليدية علي أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، في حين أن بيئة التصنيع الحديثة تعتمد علي أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. ومن ثم فإن مشكلة البحث تتمثل في الاجابة علي التساؤل التالي:

ماهي أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لقياس أداء منشآت الأعمال في ظل بيئة التصنيع التقليدية وبيئة التصنيع الحديثة؟

هدف البحث

يتمثل هدف هذا العمل البحثي في دراسته وتحليل أسباب تطوير أساليب المحاسبة الإدارية علي اختلاف أنواعها، تقليدية أو معاصرة، بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال في ظل بيئة التصنيع التقليدية وبيئة التصنيع الحديثة.

خطة البحث: لتحقيق هدف البحث، سوف يتناول الباحث بالدراسة والتحليل الأبعاد

التالية:

- ١- مفهوم المحاسبة الإدارية.
- ٢- تطور المحاسبة الإدارية.
- ٣- أساليب المحاسبة الإدارية.
- ٤- العلاقة بين المحاسبة الإدارية وأداء منشآت الأعمال.

١- مفهوم المحاسبة الإدارية:

يعتمد الباحث في تناوله لمفهوم المحاسبة الإدارية على التفرقة بين مفهوم المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع التقليدية وبين مفهوم المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة. والسؤال الذي يمكن أن يُطرح نتيجة هذه التفرقة ذو شقين. **الشق الأول**، هل ينظر إلى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ أي أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية / التفاعلية / المطورة / ابتكارات المحاسبة الإدارية، على اعتبارها البديل الأفضل للمحاسبة الإدارية التقليدية. **الشق الثاني**، هل ينظر إلى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ على اعتبارها البديل المكمل للمحاسبة الإدارية التقليدية؛ أي انهما مكملان لبعضهما البعض؛ بمعنى أن تطبيق المنشأة لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، لا يمنع نفس المنشأة من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في ذات الوقت.

في يناير من عام ١٩٥٧ قامت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) بتعيين أول لجنة للمحاسبة الإدارية، وقد تمثلت المهمة الأساسية لهذه اللجنة في "توضيح ما هو المقصود بمصطلح المحاسبة الإدارية". وفي نوفمبر ١٩٥٧ خلصت هذه اللجنة إلى تحديد طبيعة المحاسبة الإدارية وأهميتها ومجالات إختصاصتها، (Brummet et al., 1959, p. 207). وقد عرفت المحاسبة الإدارية في إطار التقرير الصادر عن لجنة المحاسبة الإدارية على أنها "هي تطبيق الأساليب والمفاهيم المناسبة لمعالجة البيانات الإقتصادية التاريخية والمتوقعة للمنشأة، لمساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الإقتصادية، وفي إتخاذ قرارات تعمل على تحقيق هذه الأهداف الإقتصادية" (Brummet et al., 1959, p. 210)

وفي عام ١٩٨١ أصدر معهد المحاسبين الإداريين (IMA) The Institute of Management Accountants، والذي سمي بعد ذلك رابطة المحاسبين الأمريكية The

National Association of Accountants (NAA)، النشرة الأولى للمحاسبة الإدارية Statement on Management Accounting (SMA)، وفيها عُرفت المحاسبة الإدارية على اعتبارها "عملية تحديد، وقياس، وتجميع، وتحليل، وإعداد، وتفسير، وتوصيل المعلومات المالية التي تستخدمها الإدارة، بهدف تخطيط وتقييم ورقابة أداء المنشأة وتوفير معلومات عن المنشأة للمساهمين والدائنين والهيئات التنظيمية والسلطات الضريبية".

وقد أصدر معهد المحاسبين الإداريين والتكاليف- لندن The Institute of Cost and Management Accountants- London (ICMA) تعريفا للمحاسبة الإدارية على أنها "جزء من الوظيفة الإدارية للمنشأة، والتي تهتم بتحديد وعرض وتفسير المعلومات التي تستخدم لأغراض: صياغة إستراتيجية المنشأة، تخطيط ورقابة أنشطة المنشأة، إتخاذ القرارات الإدارية، الإستخدام الأمثل لموارد المنشأة، الإفصاح عن معلومات المنشأة لحملة الأسهم وغيرهم من المستخدمين الخارجيين، الإفصاح عن المعلومات للعاملين بالمنشأة، المحافظة على أصول المنشأة".

يعتمد الباحث في تناوله لمشكلة البحث، على الإتجاه الأوسع لمفهوم نظام المحاسبة الإدارية، والذي يقوم على أساس أن نظام المحاسبة الإدارية المطبق بالمنشأة هو نظاماً عاماً لمعلومات المحاسبة الإدارية يهدف إلى توفير المعلومات التي تخدم كل من الأطراف الخارجية بنفس القدر من الإهتمام لخدمة الأطراف الداخلية (Nicoleta, 2019, p. 454; Briciu, 2017, p. 127).

اختصاراً، يمكن للباحث القول بأن تعريف نظام المحاسبة الإدارية يجب أن يقوم على مجموعة من المقومات، وهذه المقومات تتمثل في، أولاً: وجوب النظر إلى نظام المحاسبة الإدارية المطبق بالمنشأة على اعتباره شريك Partner. ثانياً: أن نظام المحاسبة الإدارية يمثل شريك أساسي في صياغة إستراتيجية المنشأة. ثالثاً: أن نظام المحاسبة الإدارية بصفته شريكاً فعلياً لتقديم المعلومات لأغراض التخطيط وإتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء. رابعاً: أن نظام المحاسبة الإدارية يوفر المعلومات للأطراف الخارجية من المساهمين من حملة الأسهم، العملاء، الموردين، وغيرهم من الأطراف الخارجية ذوي العلاقة بالمنشأة. وعلى ذلك وبمراعاة هذه المقومات الأربعة يمكن للباحث وضع تعريف للمحاسبة الإدارية على اعتبارها: شريك في إدارة المنشأة عند أعلى مستوياتها الإدارية، بغرض رسم وصياغة إستراتيجية المنشأة، وتوفير المعلومات للأطراف الداخلية

لأغراض التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء، وتقديم المعلومات للأطراف الخارجية في إطار فعال لحوكمة تكنولوجيا المعلومات.

يشير الفكر المحاسبي إلى أن (Simmonds, 1981) هو أول من قدم مصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" وقد روج له كأداة لتحقيق التناغم بين النظم المحاسبية بصفة عامة ونظام المحاسبة الإدارية بصفة خاصة وبين إستراتيجية المنشأة. وقد عرفها Simmonds على أنها عملية توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية التي تخص المنشأة والمنافسين لإستخدامها في تطوير ومراقبة إستراتيجية المنشأة (Simmonds, 1981, p. 26).

علي الرغم من تعدد الكتابات التي تناولت موضوع ابتكارات المحاسبة الإدارية (Askarany and Smith, 2000; Lapsley and Wright, 2004; Ax and Bjørnenak, 2006; Smith et al., 2008; Zawawi and Hoque, 2010; Johanson and Madsen, 2019)، إلا أن الكتابات التي تناولت مفهوم أو تعريف ابتكارات المحاسبة الإدارية تعد محدودة للغاية.. ويعرف (Arwidi and Samuelson, 1993) ابتكارات المحاسبة الإدارية على إعتبارها نظام أو نموذج للمحاسبة الإدارية Management Accounting Model يوضح المنهجية العامة التي يقوم عليها تصميم نظام المحاسبة الإدارية بالمنشأة. ومن ناحية أخرى، يعرف Birkinshaw et al. (2008) ابتكارات المحاسبة الإدارية على إعتبارها مجموعة من الأدوات أو الأساليب التي تم استحداثها لرفع كفاءة نظم المحاسبة الإدارية.

٢- تطور المحاسبة الإدارية

تعددت الكتابات المحاسبية التي تناولت التطور الفكري في مجال المحاسبة الإدارية (Kaplan, 1984; Bromwich and Bhimani, 1991; Maher, 2001; Gliubic, 2012; Ribeiro and Espejo, 2013; Chenhall and Frank, 2015; Lebedev, 2019) ومع هذا التعدد لم تتفق هذه الكتابات المحاسبية على نمط موحد للتطور. في عام ١٩٩٨ أشارالاتحاد الدولي للمحاسبين الي أن علم المحاسبة الإدارية قد تطور خلال أربع مراحل زمنية.

المرحلة الأولى: خلال فترة ما قبل خمسينيات القرن الماضي

خلال هذه الفترة كان اهتمام المحاسبة الإدارية منصب على قياس التكلفة بغرض تقييم المخزون من الإنتاج التام أو غير التام. وهذا القياس يشمل كل من التكلفة المباشرة، والتكلفة غير

المباشرة على حد سواء. وقد جاء الإهتمام بقياس التكلفة غير المباشرة من خلال الإهتمام بكيفية تحميل التكلفة غير المباشرة على وحدات الإنتاج، وقد أسفر الإهتمام بقياس التكلفة غير المباشرة وتحميلها على الوحدات المنتجة إلى ظهور نظرية مراكز التكلفة. وخلال هذه المرحلة أيضا تم الإهتمام بتخطيط التكلفة كخطوة أساسية لرقابة التكلفة الفعلية، وقد أسفر الإهتمام بتخطيط التكلفة إلى ظهور المحاسبة عن التكلفة بالتكلفة المعيارية.

المرحلة الثانية: خلال الفترة من ١٩٦٥ وحتى ١٩٨٥

خلال هذه الفترة تحول نظام المحاسبة الإدارية من مجرد نظام لقياس التكلفة، سواء التكلفة الفعلية أو التكلفة المعيارية، إلى نظام معلومات المحاسبة الإدارية الذي يهدف بالدرجة الأولى إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية. وقد أدى ذلك إلى ظهور طريقة المحاسبة بالتكلفة المتغيرة Marginal Costing، والإهتمام بحساب تكلفة الأموال سواء المملوكة أو المقترضة، ومن ثم ظهر مفهوم المحاسبة عن الديون Debt Accounting.

المرحلة الثالثة: خلال الفترة من ١٩٨٥ وحتى ١٩٩٥

نتيجة للتطور السريع لتكنولوجيا الإنتاج اختلط مفهوم الإستراتيجيات التنافسية السائد في علوم إدارة الأعمال بالعلوم المحاسبية، وقد لعبت إستراتيجية خفض التكلفة دوراً مهماً في الكثير من أساليب المحاسبة الإدارية. وقد أدى الإهتمام بخفض التكلفة إلى ظهور مفهوم إدارة التكلفة Cost Management، وظهرت مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية التي تعمل على خفض التكلفة وتعظيم ربحية المنشأة. ومن بين هذه الأساليب أسلوب الشراء والإنتاج الفوري Just-in-Time (JIT)، والمحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing (ABC)، هندسة القيمة Value Engineering.

المرحلة الرابعة: خلال الفترة من ١٩٩٥ وحتى ٢٠١٦

نتيجة لزيادة درجة المنافسة والتطور غير المسبوق سواء في الصناعات التحويلية، أو في تكنولوجيا الإنتاج. خلال هذه الفترة كان لابد على منشآت الأعمال أن توجه اهتماماتها نحو مفهوم خلق القيمة من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المحدودة للمنشأة، الأمر الذي دعى المديرين إلى البحث عن محركات القيمة التي تعمل على تعظيم القيمة لأصحاب المصالح، وبدأ الإهتمام واضحا لتقويض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج. وقد أدى الإهتمام بخلق القيمة إلى ظهور مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية، ومن بين هذه الأساليب: الإدارة على أساس النشاط

Total Quality Management (TQM)، وإدارة الجودة الشاملة (ABM)، وActivity Based Management (ABM) Management (TQM).

تشير الكتابات التي تناولت الثورات الصناعية إلى إمكانية تصنيف مراحل التطور في تكنولوجيا الإنتاج في أربعة ثورات صناعية. مع نهاية الثورة الصناعية الأولى وبداية الثورة الصناعية الثانية، ظهرت المرحلة الأولى لتطور المحاسبة الإدارية، حيث ظهرت المحاسبة عن تكلفة الإنتاج، وأهمية توفير المعلومات الخاصة بتكلفة الإنتاج التام، وإنتاجية عمال الإنتاج، وظهر أهمية ضبط ورقابة التكلفة (Kaplan (1984, p. 391). خلال الثورة الصناعية الثالثة، أو "الثورة الرقمية The Digital Revolution"، بدأت بشائر ظهور أجهزة الحاسب الآلي في بداية الستينيات من القرن الماضي (العشرون). وفي السبعينيات ظهرت عمليات الأتمتة Automation، ومع مرور الزمن بدأت ملامح الثورة الصناعية الثالثة في الاكتمال.

ويرى الباحث أن أهم انعكاسات الثورة الصناعية الثالثة على نظم المحاسبة الإدارية هو التغيير الكبير في هيكل استثمارات منشآت الأعمال، حيث التوجه بالاستثمارات نحو الأتمتة والاستثمار في أجهزة تكنولوجيا المعلومات، والاستثمار كذلك في برامج الحاسب الآلي، الأمر الذي انعكس على هيكل التكاليف الجارية للمنشأة- جنبا إلى جنب مع التكاليف الاستثمارية. ومن ثم ظهرت الحاجة أولاً إلى أساليب تعمل على التحميل العادل للاستثمارات التي تنفقها المنشأة على الفترات الزمنية المتوقع الاستفادة منها. ثانياً، ظهرت الحاجة أيضاً إلى آلية أو منهج جديد لتقييم مدى جدوى هذه الاستثمارات خلال الأجلين القصير والطويل. ارتباطاً بالجزئية الأولى، الخاصة بالتوزيع العادل للتكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة المستفيدة من هذه التكاليف أسفرت هذه الكتابات عن ظهور مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing، وظهر أيضاً مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الوقت المستنفذ في التشغيل Time Driven Activity Based Costing، وأخيراً، ظهر مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الموارد المستخدمة Resources- Based Cost Modelling.

وارتباطاً بكيفية تقييم استثمارات المنشأة سواء في مجال الأتمتة أو في مجال تكنولوجيا المعلومات، سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل، قدمت الكتابات المحاسبية بطاقة الأداء المتوازن التي تربط بين إستراتيجية المنشأة- التي تأخذ في الاعتبار البعد قصير الأجل والبعد

طويل الأجل. ومن ابتكارات المحاسبة الإدارية التي تعد أحد نواتج الثورة الصناعية الثالثة، والتي تستخدم أيضا كأداة لتقييم الأداء، أسلوب المقاييس المرجعية Benchmarking. ارتبط مفهوم "الثورة الصناعية الرابعة"، بأتمتة الصناعة، والتقليل من عدد الأيدي العاملة إلى أقصى درجة ممكنة، بحيث يقتصر الدور البشري في العملية الإنتاجية على المتابعة والرقابة التشغيلية ومراقبة جودة الإنتاج، وحتى تتمكن منشآت الأعمال من الوصول إلى "الأتمتة الكاملة"، فإن الأمر يتطلب وجود قدرات علمية توظف في امتلاك بنية تقنية ورقمية متطورة. يشير التحليل السابق إلى حقيقة أن التغيرات في البيئة الصناعية غالبا ما كانت تسبق التغيرات في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية، الأمر يعني أن المحاسبة الإدارية يمكن النظر إليها على اعتبارها المتغير التابع للتطور في البيئة الصناعية الذي يمكن النظر إليه على اعتباره المتغير المستقل. وبذلك لا يمكن إنكار أن هناك فجوة زمنية بين حدوث التغيرات في البيئة الصناعية، وما يترتب عليها من الحاجة الي نوعية مختلفة وإضافية من المعلومات، وبين إستجابة نظم المحاسبة الإدارية في ابتكار أو تطوير أدواتها أو أساليبها التي يمكن من خلالها توفير هذه المعلومات التي تتماشى مع تغيرات البيئة الصناعية الحديثة.

هذه الحقيقة تتماشى ما جاء بالعديد من الكتابات المحاسبية، من حيث وجود علاقة بين التغير في البيئة الصناعية وبين ممارسات المحاسبة الإدارية (Fullerton et al., 2013; Cescon et al., 2019; Fuzi et al., 2019; Gerdin, 2005; Ismail et al., 2018a; Ismail et al., 2018b).Rasyid et al., 2017;

٣- أساليب المحاسبة الإدارية:

تعددت طرق تصنيف أساليب المحاسبة الإدارية، فمن ناحية صنف أساليب المحاسبة الإدارية من حيث مدى ارتباطها بالبيئة الخارجية إلى أساليب محاسبة إدارية تقليدية، وأساليب محاسبة إدارية إستراتيجية. ومن ناحية أخرى صنف أساليب المحاسبة الإدارية على أساس الغرض من الأسلوب إلى أساليب تهدف إلى قياس التكلفة، أساليب تهدف إلى التخطيط من خلال الموازنات التخطيطية، أساليب تهدف إلى المساعدة في إتخاذ القرارات، أساليب تهدف إلى تقييم الأداء (Smith et al., 2008).

ارتباطاً بتصنيف أساليب المحاسبة الإدارية إلى تقليدية وإستراتيجية، يشير الباحث إلى تناول الكتابات المحاسبية لكل منهما بأكثر من مسمى، فمن ناحية وصفت أساليب المحاسبة

التقليدية على إعتبارها أساليب محاسبة إدارية مألوفة أو متعارف عليها Conventional Management Accounting Techniques، بينما وصفت أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على إعتبارها أساليب محاسبة إدارية معاصرة أو مطورة Contemporary (Naranjo-Gil et al., 2016; Ekbatani, Management Accounting Techniques 2008). ومن ناحية أخرى، وصفت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على إعتبارها أساليب محاسبة إدارية تشخيصية Diagnostic Management Accounting Techniques، بينما وصفت أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في بعض الكتابات المحاسبية على إعتبارها أساليب محاسبة إدارية تفاعلية Interactive Management Accounting Techniques (Linsay, 2018; Frezatti, 2017) وأخيراً، وصفت أساليب المحاسبة الإستراتيجية في بعض الكتابات المحاسبية مع أواخر القرن الماضي وبدايات القرن الحالي على أنها تمثل ابتكارات المحاسبة الإدارية (Management Accounting Innovations (MAIs) (Johanson and Madsen, 2019; Brusca et al., 2019; Chiwamit et al., 2017; Askarany and Smith, 2000; Foster and Ward, 1994).

ارتباطاً بتصنيف أساليب المحاسبة الإدارية وفقاً للغرض من التصنيف يلاحظ أن الكتابات المحاسبية لم تتفق على تصنيف واحد، يمكن من خلاله تجميع أساليب المحاسبة الإدارية. فمن ناحية صنفّت دراسة (Armitage et al., 2016, p. 45) عدد تسعة عشر أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية في أربعة مجموعات. المجموعة الأولى، أساليب تتعلق بحساب تكلفة الإنتاج من المنتجات أو الخدمات وتتضمن تكلفة المراحل والأوامر الإنتاجية، التكلفة المعيارية، التكلفة المتغيرة، التكلفة المستهدفة، تكلفة الجودة، المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط. المجموعة الثانية، أساليب تتعلق بإعداد الموازنات التخطيطية وتتضمن الموازنات التشغيلية، الموازنة المرنة، الموازنة الرأسمالية. المجموعة الثالثة، أساليب تتعلق بتقارير محاسبة المسؤولية وتتضمن التحليل القطاعي، تقارير محاسبة مسؤولية المراكز والأقسام، تسعير التحويلات، بطاقة التقييم المتوازن للأداء. المجموعة الرابعة، أساليب تتعلق بإتخاذ القرارات الإدارية، تحليل الانحرافات، تحليل الانفاق الرأسمالي، تحليل التكاليف الإضافية، تحليل سلوك التكاليف، تحليل القوائم المالية. الباحث في تناوله لأساليب المحاسبة الإدارية سوف يتبع مدخلاً مشابهاً للمدخل الذي اتبعه Acintya (2020) من حيث تصنيف أساليب المحاسبة الإدارية على مرحلتين. المرحلة الأولى يتناول

الباحث أساليب المحاسبة الإدارية من حيث الهدف من الأسلوب، وفي ظل هذه المرحلة يتبع الباحث المدخل الذي اتبع في دراسة (Nawar, 2017) من حيث تصنيف أساليب المحاسبة الإدارية في أربع مجموعات علي النحو التالي:

١- المجموعة الأولى: أساليب المحاسبة عن التكلفة

تهدف أساليب هذه المجموعة إلى حساب تكلفة الوحدة المنتجة من السلعة أو الخدمة، أو نشاط معين من الأنشطة التي تزاولها المنشأة، أو مركز تكلفة إنتاجي أو غير إنتاجي، أو تكلفة إدارة معينة، أو غير ذلك من وحدات التكلفة التي ترغب المنشأة في قياس تكلفتها بدقة. ويمكن تناول أساليب المحاسبة عن التكلفة في مجموعتين فرعيتين هما.

١/١ - أساليب تقليدية للمحاسبة عن التكلفة

يقصد بها تلك الأساليب التي تساهم في التحديد الدقيق للتكلفة سواء التكلفة الفعلية على اختلاف طرق حسابها؛ الكلية، المتغيرة، المباشرة، المستغلة، أو التكلفة التقديرية على اختلاف مسمياتها؛ المعيارية، القياسية، المخططة، التقديرية، والتي كانت تطبق في الواقع العملي قبل منتصف الثمانينيات، حيث الإنتاج الذي يحقق وفورات الحجم Economies of Scales، الأمر الذي يعني انخفاض نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الإضافية، ومن ثم تمثل التكلفة الأولية، وتكلفة الخامات تحديداً، النصيب الأكبر في هيكل التكلفة الكلية للوحدة المنتجة. ومن بين الأساليب التقليدية للمحاسبة عن التكلفة: (أ) طرق حساب التكلفة وما يرتبط بها من تطبيق نظرية مراكز التكلفة لأغراض تحميل التكلفة غير المباشرة، (ب) التكاليف المعيارية.

٢ - المجموعة الثانية: الموازنات التخطيطية

تتميز الأساليب التقليدية للموازنات التخطيطية بأنها تقوم على أساس المزج بين وظائف المشروع وتفصيلاته وموازنة البنود أو الاعتمادات، حيث يتم تقسيم الإطار العام للموازنة وفقاً لأنشطة المنشأة. حيث يبدأ الإطار العام للموازنة بالوظيفة البيعية أو التسويقية، والتي تترجم إلى موازنة المبيعات وموازنة مصروفات البيع والتوزيع. ثم يعمل الإطار العام للموازنة على ترجمة النشاط الإنتاجي في ضوء الخطة الرقمية المدرجة بموازنة المبيعات، إلى مجموعة فرعية من الموازنات التخطيطية: موازنة كميات الإنتاج من كل منتج، موازنة الاحتياجات والمشتريات من المواد الخام اللازمة للإنتاج، وموازنة المخزون السلعي، موازنة احتياجات الإنتاج من ساعات

العمل المباشر وموازنة تكلفة العمالة المباشرة، موازنة المصروفات الصناعية غير المباشرة. وأخيراً النشاط الإداري، وما يتبعه من موازنات مرتبطة بتخطيط حركة السيولة والربحية وعناصر المركز المالي.

تعد الموازنات التخطيطية من أقدم أساليب المحاسبة الإدارية ظهوراً، وأكثرها انتشاراً وإستخداماً في الواقع العملي، حيث تستخدم كأداة للتخطيط والتنسيق بين الأنشطة التي تزاولها المنشأة، وكذلك فهي تستخدم لأغراض الرقابة. وعلى الرغم من أنه يمكن القول بأن هناك شبه اجماع بين الكتابات المحاسبية على إنخفاض دور الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة على حدٍ سواء، إلا أن هناك رأي آخر يرى أن الموازنات التخطيطية تعد أداة جيدة لتخطيط موارد وأنشطة المنشأة، إلا أنها ليست أداة للرقابة وتقييم الأداء على موارد وأنشطة المنشأة. هذا وتنقسم أساليب الموازنة التخطيطية الي أسلوبين هما:

١/٢ - أساليب تقليدية للموازنات التخطيطية

يقصد بالأساليب التقليدية للموازنات التخطيطية تلك الأساليب التي تعمل على ترجمة خطة المنشأة إلى مجموعة من الجداول، وتتضمن الأساليب التقليدية للموازنات التخطيطية (١) الموازنة الثابتة، و (٢) الموازنة المرنة.

٢/٢ - أساليب مطورة للموازنات التخطيطية

يختلف الأسلوب المطور في إعداد الموازنة التخطيطية؛ الموازنات على أساس النشاط (Activity Based Budgeting (ABB)، عن الأسلوب التقليدي، حيث أن الأول يركز على العوامل المسببة للتكلفة؛ وليس على بنود التكلفة الفعلية أو التاريخية. فمن ناحية، قد تختلف الموازنات التخطيطية المطورة من حيث الهدف من إعداد الموازنة أو طريقة إعدادها عن الموازنة التخطيطية في صورتها التقليدية. ومن ناحية أخرى قد تتشابه الموازنات التخطيطية المطورة من حيث طريقة إعدادها مع الموازنة التخطيطية في صورتها التقليدية. اختصاراً، الموازنة التخطيطية في صورتها التقليدية تركز بالدرجة الأولى على رقابة المدخلات التي تتمثل في عناصر التكاليف أو الاعتمادات المخصصة للمنشأة، في حين أن الموازنات التخطيطية المطورة تركز على جانب المخرجات أكثر من تركيزها على جانب المدخلات.

٣- المجموعة الثالثة: أساليب للمحاسبة عن إتخاذ القرارات الإدارية

إن إتخاذ أو صنع القرار يعد جزء لا يتجزأ من العملية لإدارية، وعلى الإدارة المفاضلة بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأمثل الذي يعمل على تعظيم منافع الأطراف ذات العلاقة. ومع التطور في بيئة الأعمال تظهر أهمية عملية إتخاذ القرارات الإدارية، وتظهر وبصورة أكبر أهمية المعلومات، وأهمية تكنولوجيا المعلومات، بل وأيضاً أهمية حوكمة تكنولوجيا المعلومات. فمع بدايات عمليات التصنيع البدائية؛ حيث قانون Say للأسواق، الذي يقضي بأن الإنتاج يخلق الطلب، والتعامل بأسلوب المقايضة، يبدو الدور الذي يمكن أن تقدمه المحاسبة الإدارية محدوداً، فكمية الإنتاج تتحدد في ضوء الجهد البشري المحدود، ولم يكن للعملاء دوراً ظاهراً في تحديد مواصفات المنتج، ولم يكن هناك إستراتيجيات للمنشأة تسعى إلى تحقيقها. ومع ظهور الثورة الصناعية، وتطور وسائل النقل، لم يعد قانون Say للأسواق مقبولاً لتناقضه مع الواقع، حيث أصبح الإنتاج يفوق العرض، وتحققت وفورات الحجم Economies of Scale، ووفورات النطاق Economies of Scope، وظهرت أهمية تحديد المزيج السلعي، وأهمية تسعير هذا المزيج السلعي، وأهمية قرار قبول أو رفض طلبيات إضافية للتصدير بأسعار مخفضة، كل ذلك انعكس على إظهار أهمية المحاسبة الإدارية، وأهمية المعلومات اللازمة لإتخاذ مثل هذه القرارات وغيرها. ومع ظهور بيئة التصنيع الحديثة، حيث الإنتاج الخالي من العيوب، والإنتاج بغرض البيع فقط؛ الإنتاج الفوري، واعتماد النواحي التصنيعية على الأتمتة وتقويض دور العنصر البشري في العملية الإنتاجية، وظهور الشركات متعددة الجنسية، وغير ذلك من المتغيرات التي صاحبت بيئة التصنيع الحديثة. كل هذه التغيرات انعكست على المعلومات التي تحتاج إليها الإدارة لأغراض إتخاذ القرارات، ومن ثم ظهرت أساليب مبتكرة للمحاسبة الإدارية لكي تعمل على الوفاء باحتياجات الإدارة من المعلومات، (Lord, 2007; Christner and Strömsten, 2015; Curry et al., 2019; Rebeca, 2019). هذا ويمكن تصنيف أساليب المحاسبة عن إتخاذ القرارات الإدارية الي نوعين من الأساليب هما:

١/٣ - أساليب تقليدية للمحاسبة عن إتخاذ القرارات الإدارية

في إطار الأساليب التقليدية للمحاسبة عن إتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل يتم التفرقة بشكل أساسي بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة، ومن هذه التفرقة يتم استكمالاً التفرقة بين التكلفة المناسبة لإتخاذ القرار والتكلفة غير المناسبة. في إطار الأساليب التقليدية للمحاسبة عن إتخاذ

القرارات الإدارية طويلة الأجل يتم الاعتماد بصورة أساسية على (١) التدفقات النقدية سواء غير المخصومة، كما هو الحال في أسلوب فترة الاسترداد، أو (٢) التدفقات النقدية المخصومة، كما هو الحال في أسلوب صافي القيمة الحالية و (٣) معدل العائد الداخلي على الإستثمار.

٢/٣ - أساليب مطورة للمحاسبة عن إتخاذ القرارات الإدارية

بداية يشير الباحث إلى أن الأساليب المطورة للمحاسبة الإدارية لأغراض إتخاذ القرارات جاءت في معظمها مرتبطة بالقرارات قصيرة الأجل، وإن انعكس أثارها على الأجل الطويل. أو بمعنى آخر، يشير الباحث إلى أن تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لم يمتد ليشمل - على حد قراءات الباحث- التدفقات النقدية المخصومة. وتتعدد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للمحاسبة عن إتخاذ القرارات الإدارية وتتمثل الأساليب المطورة للمحاسبة عن إتخاذ القرارات الإدارية في (١) المحاسبة عن العملاء، (٢) التكلفة المستهدفة. (٣) هندسة القيمة.

المحاسبة عن العملاء هي عملية تحديد المعلومات الإقتصادية المتعلقة بالعميل أو مجموعة العملاء وقياسها والإبلاغ أو الإفصاح عنها (McManu, 2002) في إطار مفهوم حوكمة تكنولوجيا المعلومات. وهي بذلك تختلف عن نشاط التسويق الذي يختص بقياس بعض المؤشرات. منها الحصة السوقية، ولاء العملاء، والإحتفاظ بالعميل، ورضا العملاء (McManus, 2013).

وقد حدد (Guiding and McManus (2002, p. 46 الأبعاد أو المكونات التي تتضمنها وظيفة المحاسبة عن العملاء في: أولاً، تحليل ربحية العملاء. ثانياً، تحليل ربحية قطاع معين من العملاء. ثالثاً، التحليل طويل الأجل لربحية العميل. رابعاً، النظر إلى العملاء على إعتبارها أحد أصول المنشأة. خامساً، المحاسبة عن العملاء (منظور شمولي يضم الأبعاد السابقة). **التكلفة المستهدفة** هي منهجية للمحاسبة عن التكلفة تهدف إلى التغلب على أوجه القصور في طرق التكلفة التقليدية للمحاسبة عن التكلفة، وذلك من خلال تقليل تكلفة المنتجات والخدمات لتحديد أسعار أكثر تنافسية في السوق وضمان المزيد من التحكم في التكاليف كوسيلة لتلبية احتياجات العملاء وتحقيق المستوى المطلوب من المنافسة، وبالتالي النجاح التنظيمي (Aladwan et al., 2018). تحسب التكلفة المستهدفة بخضم الربح المستهدف من السعر المتوقع به بيع المنتج محل إتخاذ قرار الإنتاج وفي مواجهة قرار عدم الإنتاج، فإذا ما تمكنت المنشأة من إنتاج المنتج في ضوء التكلفة المستهدفة، نتيجة إنخفاض التكلفة المستهدفة عن التكلفة المتوقعة للإنتاج،

أخذ قرار الإنتاج، أما إذا كانت التكلفة المستهدفة أكبر من التكلفة المتوقع الإنتاج بها، تم البحث في محاولات خفض التكلفة المستهدفة بالاستعانة ببعض الأساليب الأخرى؛ كهندسة القيمة Value Engineering.

عرف (Chen et al., (2010, p. 514) **هندسة القيمة** على أنها "منهج أو أسلوب منظم يستخدم مجموعة من الدراسات الدقيقة المنطقية والمعرفة الفنية لتحديد التكاليف غير الضرورية للمنشأة والقضاء عليها أو تخفيضها. ويعرفها أيضا Bock and Pütz (2017.p.148) على اعتبارها "منهجية قادرة على البدء والسيطرة على تحقيق تخفيضات التكلفة اللازمة. من كلا التعريفين لهندسة القيمة يتضح أن الهدف الأساسي لها هو خفض التكلفة Cost Reduction، لذا فقد جاءت الكتابات المحاسبية التي تناولت أسلوب هندسة القيمة ارتباطاً بأسلوب التكلفة المستهدفة من ناحية (Bock and Pütz, 2017; Chen et al., 2010; Feng, 2011; Maisenbacher, 2013). وارتباطاً بأسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط من ناحية ثانية (smith et al., 2002)، وارتباطاً بأسلوب المقاييس المرجعية من ناحية الثالثة (Celayir, 2020)، وغير ذلك من أساليب المحاسبة الإدارية.

هذا، ويشير الباحث إلى أن الهدف الأساسي لأسلوب هندسة القيمة هو خفض التكلفة، وليس رقابة التكلفة، الأمر الذي يعني أن أهمية هذا الأسلوب تأتي بالدرجة الأولى في مرحلة تخطيط التكلفة، وتحديدًا في مرحلتها البحث والتطوير ومرحلة تصميم المنتج، مقارنة بمرحلة رقابة التكلفة.

٤- المجموعة الرابعة: أساليب للمحاسبة عن تقييم الأداء

يمكن النظر الي عملية تقييم الأداء على اعتبارها واحدة من الوظائف الإدارية المهمة التي تزاولها المنشأة على إختلاف مستوياتها الإدارية، وهي تعني مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط أو المستهدف. وتقوم المحاسبة الإدارية بدور مهم في عملية تقييم الأداء من خلال ما تقدمه من معلومات يمكن من خلالها تنفيذ عملية تقييم الأداء بكفاءة وفعالية، فمن خلال هذه المعلومات تستطيع المنشأة أن تقف على مواطن القوة Strength والضعف Weakness والفرص Opportunities والتهديدات Threats، الأمر الذي يمكنها من التحليل الإستراتيجي SWOT Analysis، وبما يحقق استدامة المنشأة. وكلما قدمت المحاسبة الإدارية المعلومات التي يمكن من خلالها القيام بوظيفة أو مهمة تقييم الأداء، زادت فعالية عملية التقييم هذه.

وفي هذا الإطار تقدم تكنولوجيا المعلومات مساهماتها الفعالة من حيث توفير المعلومات في الوقت المناسب، ذلك الوقت الذي يمكن أن تستغل فيه المنشأة الفرص المتاحة قبل المنافسين، وكلما تم اكتشاف التهديدات التي يمكن أن تواجه المنشأة مبكراً، أمكن توفير سبل الوقاية وتحديد البدائل المختلفة التي يمكن من خلالها مواجهة هذه التهديدات، والأمر كذلك من حيث قدرة المعلومات التي تقدمها نظم المحاسبة الإدارية في دعم مواطن القوة والعمل على تتميتها، والبحث عن السبل التي يمكن من خلالها القضاء على مواطن الضعف. وتنقسم أساليب المحاسبة عن تقييم الأداء الي نوعين من الأساليب هما: (١) أساليب تقليدية للمحاسبة عن تقييم الأداء، و(٢) أساليب مطورة للمحاسبة عن تقييم الأداء.

١/٤ - أساليب تقليدية للمحاسبة عن تقييم الأداء

تقوم الطرق التقليدية لتقييم الأداء على أساس مجرد مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط المعبر عنه في صورة بيانات الموازنة التخطيطية، أو في صورة معايير تم صياغتها قبل بدء النشاط الفعلي. وتتصف الطرق أو الأساليب المحاسبية التقليدية لتقييم الأداء بأنها لا تأخذ المتغيرات الخارجية في الحسبان، وكذلك لم تكن تأخذ البعد طويل الأجل، ولا تأخذ أيضاً ما يحققه المنافسون. ومن أبرز أساليب المحاسبة التقليدية المستخدمة في عملية تقييم الأداء (١) التحليل المالي للقوائم المالية والذي يتم من خلال التحليل الرأسي أو التحليل الأفقي للقوائم المالية، وكذلك التحليل بالنسب المالية والذي يتم من خلال مجموعة من النسب والمؤشرات التي تعتمد في حسابها علي بيانات قائمة الدخل وقائمة المركز المالي و (٢) تحليل الانحرافات والذي يقصد به مقارنة الأداء الفعلي مع الاداء المستهدف والفرق بينهما يمثل الانحراف، أما تحليل الانحراف فانه يعني تجزئة أو تقسيم الانحراف الكلي الي مجموعة من الانحرافات الفرعية، بحيث يتساوي مجموع الانحرافات الجزئية مع الانحراف الكلي. وتعد أكثر الطرق شيوعاً لتحليل الانحرافات هي التحليل الثنائي للانحرافات حيث يحلل الانحراف الي انحراف كمية واحراف سعر .

٢/٤ - أساليب مطورة للمحاسبة عن تقييم الأداء

تقوم أساليب المحاسبة الإدارية المطورة لتقييم الأداء على ركيزتين أساسيتين. الركيزة الأولى البعد الخارجي للأسلوب، الركيزة الثانية، البعد طويل الأجل المبني علي ضوء إستراتيجية المنشأة. البعد الخارجي لأسلوب المحاسبة الإدارية بغرض تقييم الأداء يتم في ضوء ما حققه المنافسين من نتائج أعمال، وفي ضوء مدى اشباع المنشأة لرغبات العملاء. البعد طويل الأجل

لأسلوب المحاسبة الإدارية يركز علي إستراتيجية المنشأة التي تأخذ في الإعتبار البعد طويل الأجل. وتتمثل أهم الأساليب المطورة للمحاسبة الإدارية في (١) بطاقة الأداء المتوازن، (٢) المحاسبة عن المنافسين، و (٣) المقاييس المرجعية.

بطاقة الأداء المتوازن أقرحت بواسطة Kaplan and Norton (1992, 1996, 2000)، وقد عرفت على أنها نموذج Model أو أداة Tool يمكن من خلالها واعتمادا على إستراتيجية المنشأة وضع رؤية Vision ورسالة Mission لمنشأة الأعمال، والتي تترجم إلى مجموعة من الغايات Goals والاهداف التشغيلية Operating Objectives. وقد وصفت هذه الأداة بالتوازن لأنها تجمع بين المقاييس المالية Financial Measures والمقاييس غير المالية Nonfinancial Measures في تقييم الأداء، وتجمع أيضا بين البعد قصير الأجل والبعد طويل الأجل، كما تجمع بين المقاييس الموضوعية Objective Measures والمقاييس الشخصية Subjective Measures، وتجمع أيضا بين المقاييس الشائعة Common Measures التي تطبق على كافة إدارات المنشأة، والمقاييس الخاصة Unit Measures التي ترتبط بإدارة أو قسم معين.

وترتكز بطاقة الأداء المتوازن على أربعة جوانب أساسية: الجانب المالي Financial Perspective، جانب العملاء Customer Perspective، جانب النواحي الداخلية Internal Business Process، جانب التعلم والنمو Learning and Growth. وقد مرت بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من الأجيال. الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن كان بغرض إستخدامها في عملية تقييم الأداء Performance Measurement. الجيل الثاني لبطاقة الأداء المتوازن لإستخدامها بغرض الإدارة الإستراتيجية Strategic Management. الجيل الثالث لبطاقة الأداء المتوازن للأداء لإستخدامها لأغراض الرقابة الإستراتيجية Strategic Control. الجيل الرابع لبطاقة الأداء المتوازن للأداء لإستخدامها لأغراض تحقيق التناغم الإستراتيجي Strategic Alignment. ومما تجدر الإشارة إليه أن كل جيل من أجيال بطاقة الأداء المتوازن يعد تطورا للجيل الذي يسبقه. تصنف مقاييس الأداء المستخدمة في بطاقة الأداء المتوازن على إعتبارها أما مقاييس قائدة أو مؤثرة Leading Indicators؛ وهي تلك المقاييس المستخدمة بصفة أساسية في جانب التعلم والنمو، ومقاييس تابعة أو متأثرة Lagging Indicators، وهي تلك المقاييس المستخدمة في الجوانب الثلاثة الأخرى لبطاقة الأداء المتوازن: جانب النواحي الداخلية، جانب العملاء، الجانب المالي. وهكذا يمكن

النظر إلى المقاييس المستخدمة في قياس جانب النواحي الداخلية على إختبارها مقاييس قائدة أو مؤثرة في جانبي العملاء والجانب المالي. وأخيراً، ينظر إلى المقاييس المرتبطة بجانب العملاء على إختبارها مقاييس قائدة أو مؤثرة في الجانب المالي للمنشأة.

تقييم تكلفة المنافسين Competitor Cost Assessment، تقييم أداء المنافسين Performance of Competitors Assessment، المحاسبة بالتركيز على المنافسين Competitor-focused Accounting، تحليل أداء المنافسين Competitors Analysis، كلها مترادفات للتعبير عن المحاسبة عن المنافسين Competitors Accounting. وتجمع الكتابات المحاسبية على اعتبار أن المحاسبة عن المنافسين تعد أحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للتكلفة (Anderson and Guilding, 2006; Guilding, Strategic Cost Management 1999; Alsoboa and Alalaya, 2015; Cooper and Slagmulder, 1998; Petrović et al., 2016; Heinen and Hoffjan, 2005). ويمكن تعريف المحاسبة عن لمنافسين على إختبارها عملية تجميع وتحليل المعلومات المحاسبية عن المنافسين، ومن ثم فهي تتضمن تحديد تكلفة المنافسين، وتحديد القدرة أو الرافعة التمويلية للمنافسين، والتنبؤ بالسلوك الإستراتيجي المستقبلي للمنافسين. وحتى يمكن تحليل البيانات والمعلومات الداخلية والخارجية المرتبطة بالمنافسين وما يرتبط بها من بيانات عن تكلفة وأداء المنافسين بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، فإن الأمر يتطلب توافر درجة عالية من المعرفة التحليلية، ودرجة عالية من تكنولوجيا المعلومات التي تمكن من التحليل المناسب لبيانات المنافسين (Heinen and Hoffjan, 2005)، الأمر الذي يظهر معه أهمية تكنولوجيا المعلومات وحوكمتها.

أوضح Guilding (1999) أن المحاسبة عن المنافسين تتضمن خمس ممارسات، وهذه الممارسات هي: تقييم تكلفة المنافسين Competitor Cost Assessment، مراقبة الوضع التنافسي للمنافسين Competitive Position Monitoring، تقييم المنافسين في ضوء القوائم المالية المنشورة Competitor Appraisal Based on Published Financial Statements، المحاسبة عن التكلفة الإستراتيجية Strategic Costing، التسعير الإستراتيجي Strategic Pricing. واستكمالاً يشير Guilding (1999) إلى أن تحليل تكلفة المنافسين يرتبط بشكل وثيق مع العملية الإدارية في جانب إتخاذ القرارات، حيث تتضمن المحاسبة عن المنافسين تحديثاً دورياً للتقديرات المتعلقة بإستراتيجية وأسعار المنافسين، الأمر الذي يؤدي إلي

خفض التكاليف مع تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة في آن واحد (Cooper and Slagmulder, 2003).

يُنظر إلى المقاييس المرجعية Benchmarking على إعتبارها أداة أساسية للتحسين المستمر للجودة (Dattakumar and Jagadeesh, 2003; Cadez and Guilding, 2007; Hong et al., 2012; Kharlamova et al., 2020)، ومن ثم تحقيق استدامة منشآت الأعمال. ويمكن تقسيم المقاييس المرجعية من أكثر من زاوية. فمن حيث مصدر المقاييس المرجعية، يمكن أن تصنف المقاييس المرجعية إلى مقاييس مرجعية داخلية، ومقاييس مرجعية خارجية. المقاييس المرجعية الداخلية Internal Benchmarking تتم من خلال المقارنة الداخلية للبيانات الجارية للمنشأة مع البيانات التاريخية للمنشأة. وإن كان هذا النوع من المقارنات يوفر قاعدة بيانات مهمة لمدى تطور أداء المنشأة، إلا أنها لا تقدم معلومات عن مدى تطور المنافسين. المقاييس المرجعية الخارجية External Benchmarking تقوم علي أساس المقارنة بين بيانات المنشأة مع بيانات منشأة أخرى، وهذه المنشأة أو المنشآت الأخرى قد تكون محلية، وهذه هي المقاييس المرجعية الخارجية المحلية National Benchmarking، وقد تكون أجنبية أو غير محلية، وهذه هي المقاييس المرجعية الدولية International Benchmarking. ومن ناحية ثانية، تصنف المقاييس المرجعية على إعتبارها مقاييس مرجعية تنافسية، ومقاييس مرجعية غير تنافسية. المقاييس المرجعية التنافسية Competitive Benchmarking هي بمثابة مقارنة خارجية بين بيانات ونتائج المنشأة وبين بيانات ونتائج المنافسين في ذات النشاط أو المجال الذي تعمل فيه المنشأة. المقاييس المرجعية غير التنافسية Non-Competitive Benchmarking هي بمثابة مقارنة خارجية بين بيانات ونتائج المنشأة وبين ليس فقط بيانات ونتائج المنافسين في ذات النشاط أو المجال الذي تعمل فيه المنشأة، بل مع كبرى منشآت الأعمال التي تعمل أو لا تعمل في ذات النشاط؛ كمقارنة النظام المحاسبي بالمنشأة، مع النظام المحاسبي في كبرى منشآت الأعمال العالمية. وأخيراً، هناك المقاييس المرجعية الإستراتيجية والمقاييس المرجعية التشغيلية. المقاييس المرجعية الإستراتيجية Strategic Benchmarking، تظهر عند الحاجة إلي إستبدال الإستراتيجية الحالية والتي أصبحت غير فعالة لأي سبب من الأسباب مثل؛ ظهور تكنولوجيا جديدة، حدوث تغييرات في ظروف السوق، تغييرات جوهرية في متطلبات العملاء. أما المقاييس المرجعية التشغيلية Process Benchmarking فهي تلك التي تركز

على مقارنة كيفية أداء المهام أو الوظائف داخل المنشأة مع كيفية أداء نفس المهام أو الأنشطة في منشآت أخرى رائدة.

٤- العلاقة بين المحاسبة الإدارية وأداء منشآت الأعمال

إن التحليل أو الاستدلال المنطقي لفرضية وجود علاقة بين نظم المحاسبة الإدارية وأداء منشآت الأعمال، قد تكفي دون اللجوء للدراسات السابقة للكشف عن إيجابية ومعنوية العلاقة بينهما، ف نظام المحاسبة الإدارية ما هو إلا واحدا من النظم الفرعية لنظام المعلومات المطبق بالمنشأة، تتمثل مهمته الأولى في توفير المعلومات للمستويات الإدارية المختلفة لغرض إتخاذ القرارات لمختلف أنشطة المنشأة، ومن ثم فكلما توافرت في نظام معلومات المحاسبة الإدارية مقومات النظام الجيد، أمكنه توفير المعلومات الكاملة التي تتناسب وتلائم موضوع إتخاذ القرار، وإذا ما كانت غالبية قرارات المنشأة تتجه نحو تحقيق الاستدامة، فمن الطبيعي إذن إن يعمل نظام المحاسبة الإدارية على تحقيق استدامة منشآت الأعمال، التي هي مؤشر المقياس الشامل لأداء منشآت الأعمال، الأمر الذي يمكن معه القول بإيجابية العلاقة بين نظم المحاسبة الإدارية وأداء منشآت الأعمال، فكلما توافر في نظام المحاسبة الإدارية مقومات النظام الجيد، تحسن أداء منشآت الأعمال. رجوعا إلى الدراسات المحاسبية السابقة التي تناولت العلاقة بين نظم المحاسبة الإدارية وبين أداء منشآت الأعمال، يمكن تحديد مجموعة من الملاحظات، تتمثل فيما يلي:

أولاً: لم تفرق الدراسات السابقة بين نظم المحاسبة عن التكلفة وبين نظم المحاسبة الإدارية في علاقة أي منهما بنظم تكنولوجيا المعلومات وحوكمتها أو بأداء منشآت الأعمال سواء المالي أو غير المالي. إن عدم التفرقة بين أساليب محاسبة التكلفة وأساليب المحاسبة الإدارية يمكن إرجاعه إلى ما اتفقت عليه الكتابات المحاسبية في عدم وجود خط واضح وفاصل بين نظم المحاسبة عن التكلفة وأساليبها وبين نظم المحاسبة الإدارية وأساليبها.

ثانياً: لم تفرق الدراسات السابقة بين الأساليب التقليدية وبين الأساليب الإستراتيجية (الابتكارات) في علاقة أي منهما بنظم تكنولوجيا المعلومات وحوكمتها أو بأداء منشآت الأعمال سواء المالي أو غير المالي.

ثالثاً: تناولت بعض الدراسات العلاقة بين أساليب المحاسبة عن التكلفة أو أساليب المحاسبة الإدارية- سواء التقليدية أو الإستراتيجية (الابتكارات)- كنظام للمعلومات؛ ومن ثم تناول هذه الأساليب مجتمعة، في علاقة أي منهما بنظم تكنولوجيا المعلومات وحوكمتها أو بأداء منشآت

الأعمال سواء المالي أو غير المالي (Rasyid et al, 2017) Uyar and Kuzey, 2016; (Macinati and Pessina, 2014).

رابعاً: تناول البعض الآخر من الدراسات السابقة علاقة أسلوب معين من أساليب المحاسبة عن التكلفة أو المحاسبة الإدارية، دون بقية الأساليب- سواء التقليدية أو الإستراتيجية (الابتكارات)- في علاقة أي منهما بنظم تكنولوجيا المعلومات وحوكمتها أو بأداء منشآت الأعمال سواء المالي أو غير المالي (Malagueño et al., 2018; Albalaki et al. 2019; Vetchagool et al., 2018).

خامساً: يُنظر إلى الأداء الكلي لمنشآت الأعمال على اعتباره متغير متعدد الأبعاد أو المؤشرات، وقد تناولت الدراسات والكتابات المحاسبية الأداء الكلي بالعديد من الإتجاهات (Meybodi, 2020; Hutahayan, 2015)، وتمثل بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard، أكثر هذه الإتجاهات حداثةً وانتشاراً، نظراً للأبعاد أو الإتجاهات المتعددة التي تتضمنها هذه البطاقة (Kaplan and Norton, 6), 1999, 1992).

الخلاصة

ارتباطاً بالعلاقة بين نظم معلومات المحاسبة الإدارية والأداء المرتبط بالنواحي الداخلية لمنشآت الأعمال، اخذت الكتابات المحاسبية اتجاهين متقابلين.

الإتجاه الأول، يشير إلى معنوية وإيجابية العلاقة بين نظم معلومات المحاسبة الإدارية والأداء الداخلي لمنشآت الأعمال؛ بمعنى أنه كلما ارتفعت كفاءة نظم معلومات المحاسبة الإدارية، أدى ذلك إلى تحسن الأداء الداخلي لمنشآت الأعمال (Oktal et al., 2013; Leist, 2016)

الإتجاه الثاني، يشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم معلومات المحاسبة الإدارية والأداء الداخلي لمنشآت الأعمال؛ بمعنى أن كفاءة نظم معلومات المحاسبة الإدارية لن تؤدي إلى تحسن أو عدم تحسن الأداء الداخلي لمنشآت الأعمال (Fadzil et al., 2005; Arif, 2005).

مراجع مختاره

- Bromwich, M., 1991. Accounting for strategic excellence. Working paper, Department of Accounting and Finance, London School of Economics and Political Science.
- Cadez, S., and C. Guilding, 2007, "Benchmarking the Incidence of Strategic Management Accounting in Slovenia." Journal of Accounting and Organizational Change, 3(2), 126-146.
- Cadez, S., and C. Guilding, 2008, "An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting." Accounting, organizations and society, 33(7), 836-863
- Lord, B. R. (2007). Strategic management accounting. In T. Hopper, D. Northcott, & R. Scapens (Eds.), Issues in management accounting (pp. 135–153). London: Prentice Hall.
- Briciu, S., (2017), Responsibility centres'role in practicing a performing management. Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, 3(9), 115 - 124.
- Christner, C.H. and Strömsten, T. (2015), "Scientists, venture capitalists and the stock exchange: the mediating role of accounting in product innovation", Management Accounting Research, Vol. 28, pp. 50-67.
- McManus, L., Guilding, C., 2009. Customer accounting adoption in Australian companies: a field study. Accounting, Accountability and Performance Journal 15, 33–69.
- Guilding, C., McManus, L., 2002. The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. Accounting, Organizations and Society 27, 45–59.
- Feng, Yahong, (2011). "Life cycle costing management of construction projects based on value engineering," International Conference on Multimedia Technology, Hangzhou, 2011, pp. 3994-3996, doi: 10.1109/ICMT.2011.6002895.
- S. Maisenbacher, F., Behncke, G. H. and Lindemann, U. (2013). "Model for Integrated Value Engineering," IEEE International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management, Bangkok, 2013, pp. 1288-1292, doi: 10.1109/IEEM.2013.6962618.
- Smith, W. I., Lewis, G., Churchwell, T. and Benjamin, C. (2002). "Integrating activity-based costing, target costing, and value engineering for supply chain improvement," Proceedings of the 5th

- Biannual World Automation Congress, Orlando, FL, pp. 447-452, doi: 10.1109/WAC.2002.1049479.
- Celayir, Duygu. Target costing as a strategic cost management tool and a survey on its implementation in the turkish furniture industry, 402:424. as in Babacan, Hasan, Eraslan, Meric, and Temizer, Abidin. (2020). Academic studies in social Sciences, Ivpe Cetinje, Montenegro.
 - Petrović, G., Černe, Ksenija, Zenzerović, Robert. (2016). Competitors' accounting as an instrument of management strategical informing - Croatian experience. 67. 44-60.

An Analytical Study of the Development of Managerial Accounting Techniques with the Aim of Evaluating the Performance of Business Firms in The Traditional Manufacturing Environment and The Modern Manufacturing Environment.

1- Research objective:

The objective of this research is to study and analyze the reasons for developing the different types of managerial accounting techniques, traditional or contemporary, for evaluating the performance of business firms in the traditional manufacturing environment and the modern manufacturing environment.

2- Design/methodology/approach:

This research depends on the inductive approach in which the researcher transforms many of the observations that have been collected from the previous studies into general rules. The previous studies in the frame of this research represent the core of the inductive approach. Inductive reasoning constitutes the main approach for formulating the research problem.

3-Findings/results:

In connection with the relationship between management accounting information systems and the performance associated with the internal aspects of business, the accounting literature took two opposite directions.

The first direction: refers to the significant and positive relationship between management accounting information systems and the internal performance of business establishments. In the sense that the higher the efficiency of management accounting information systems, the better the

internal performance of business establishments Oktal et al., 2013; Leist, 2016).

The second direction: indicates the absence of a statistically significant relationship between management accounting information systems and the internal performance of business. In the sense that the efficiency of management accounting information systems will not improve or not improve the internal performance of business (Fadzil et al., 2005; Arif, 2005).

4- Originality/value/contribution:

This research examined and analyzed many of the recent studies in order to have a grasp about the role of traditional and contemporary managerial accounting systems in evaluating the performance of business firms. The value of this work is represented in providing a logical and methodological method for evaluating the performance of business firms. This method is the base for developing an analytical approach to examine and analyze the performance of business firms. The main contribution of this research is represented in the development of managerial accounting techniques for evaluating the performance of business firms in the traditional manufacturing environment and the modern manufacturing environment.

5- Keywords:

Traditional managerial accounting techniques, contemporary managerial accounting techniques