

أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية

ودورها في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية ***

د. زياد هاشم السقا

استاذ مساعد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل

د. ساكن ظاهر عمر

مدرس، المعهد التقني، كركوك

المستخلص

في ظل التحديات الكبيرة التي يواجهها المحاسبون الماليون في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، لابد من البحث في كيفية تطوير الأساليب التقليدية للمحاسبة المالية بحيث يمكن من خلالها المساهمة في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية، من خلال تبني النظرة الإستراتيجية للمحاسبة المالية.

فالمحاسبة المالية الإستراتيجية هي: الشكل المتطور لأساليب المحاسبة المالية، الذي يعتمد على استخدام التحليل الاستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما وبين مخرجات النظم المحاسبية، وذلك لتوفير المعلومات المحاسبية الإستراتيجية اللازمة لمتخذي القرارات، فضلاً عن تحقيق القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

تناول البحث توضيح الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الإستراتيجية مع تحديد أهم أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية التي يمكن من خلالها المساهمة في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال دعم كل من: إستراتيجية قيادة الكلفة وإستراتيجية التمايز، وقد تم التوصل إلى أن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية لها دور كبير في دعم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية، وعليه فقد تم إقتراح كيفية تطوير كل من أساليب: القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية)، بطاقة الأداء المتوازن، الرقابة الإستراتيجية.

(*) البحث مستل من أطروحة الدكتوراه.

(**) تم استلام البحث في ٢٩/١/٢٠١٣ وحصل على قبول النشر في ٨/٥/٢٠١٣.

Methods of the Strategic Financial Accounting and its Role in Achieving the Competitiveness Ability of Economic Units

Dr. Zeyad Hashim Al-Saqā

Asst. Prof., College of Administration and Economy, Mosul University

Dr. Sakar Dhahir Omer

Lect., Technical Institute, Kirkuk

Abstract

In the light of the big challenges faced by the Financial accountants in providing the propriety information to make the strategic decisions, so it is necessary to seek how to develop the traditional methods of financial accounting which can contribute in achieving the competitiveness ability of the economic units, through the adoption of the strategic perspective of financial accounting.

Accounting financial strategy is the developed form of the methods of financial accounting, which relies on the use of strategic analysis and financial ratios and mixing between them and the outputs of accounting systems, So as to provide an accounting information strategy for decision makers, as well as achieving the competitiveness of economic integration.

The research aims to explain the conceptual framework of strategic financial accounting and identifying the most important methods of strategic financial accounting through which they can contribute to achieve the competitiveness ability of the economic units through supporting each of: cost leadership strategy and differentiation strategy. The researchers conclude that the methods of strategic financial accounting have a great role in supporting the competitiveness of the unit economic, so some ways have been suggested to develop each of the financial statements (income statement, balance sheet, statement of cash flows), balanced scorecard, and control strategy.

منهجية البحث:

إن التطورات الهائلة التي يشهدها العالم الآن أدت إلى زيادة أهمية البيانات والمعلومات المستقبلية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وفي ظل عد النظام المحاسبي في الشركات أهم مصدر لتقديم تلك البيانات والمعلومات. ولعل المحاسبة المالية تمثل الركيزة الرئيسية من هذا النظام. فقد أصبح من المطالب الأساسية أن يكون النظام المحاسبي قادراً على إنتاج المعلومات التنبؤية الملائمة والكافية للجهات المستفيدة (الداخلية والخارجية) لمساعدتهم وإرشادهم باتخاذ تلك القرارات.

فالمحاسبة المالية لم تعد مجرد تسجيل للأحداث المالية في سجلات منتظمة، وإنما أصبح الشغل الشاغل اليوم مواجهة التحديات الكبيرة التي يواجهها المحاسبون الماليون في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، واستناداً إلى الجهود المبذولة في مجال تطوير المحاسبة المالية وانطلاقاً من التطورات الحديثة التي أقيت بظلالها على تطوير الأساليب المحاسبية المالية، قامت المحاسبة المالية بتحديث وتطوير تقنياتها وأساليبها وأدواتها، لمواكبة تلك التطورات.

ومن هنا تأتي مشكلة البحث من خلال ضرورة تحديد الأساليب الملائمة التي يمكن من خلالها أن تساهم المحاسبة المالية الإستراتيجية في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية؟

وعليه فإن أهمية البحث تتضح من خلال تناوله موضوعاً حديثاً وحيوياً في إمكانية التركيز على مجموعة من أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية التي يمكن من خلالها المساهمة في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية.

وبذلك فإن أهداف البحث تتحدد بتوضيح الآتي:

١. الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الإستراتيجية مع تحديد أهم أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية التي يمكن من خلالها المساهمة في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية.
٢. دور أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة لتحقيق القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية.
٣. دور أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية التمايز لتحقيق القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية.

ولتحقيق أهداف البحث يتم الإعتماد على فرضية البحث الرئيسة:

يمكن أن تساهم المحاسبة المالية الإستراتيجية في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية من خلال تطوير الأساليب التقليدية للمحاسبة المالية ودعمها بأساليب حديثة.

أما منهج البحث فيتم الإعتماد على المنهج الوصفي وذلك من خلال الإستعانة بالأنماط والرسائل الجامعية والدوريات والكتب التي تتناول موضوع الدراسة وخاصة فيما يتعلق بمجالات: المحاسبة الإستراتيجية، المحاسبة المالية، القدرة التنافسية.

وعليه فإن خطة البحث تتضمن:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الإستراتيجية.

المبحث الثاني: أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية.

المبحث الثالث: دور أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية في تحقيق القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية.

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الإستراتيجية

أولاً: مفهوم المحاسبة المالية الإستراتيجية

تمثل الاتجاه العام في الأدب المحاسبي عند الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية في التركيز على المحاسبة الإدارية والتوصل إلى أدوات وأساليب للمحاسبة الإدارية تتصف بالإستراتيجية، ولكن خروجاً عن هذا الاتجاه قام العديد من الكتاب بالربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية في نطاق أطلقوا عليه (المحاسبة المالية الإستراتيجية).

إن أفرد (Grundy, et.al, 2009, 90) فصلاً في كتابهم "استكشاف الإدارة المالية الإستراتيجية" بعنوان "المحاسبة المالية الإستراتيجية" لمحاولة الربط بين المحاسبة المالية والإدارة الإستراتيجية، وهم يرون بأن القوائم المالية التي يتم إعدادها في مجال المحاسبة المالية تتضمن قدراً هائلاً من المعلومات المفيدة مالياً وإستراتيجياً. ويؤكدون بأنه يمكن الاستفادة بشكل كبير من نسب التحليل المالي إذا ما تم مزجها بالتحليل الاستراتيجي في عملية واحدة أطلقوا عليها اسم المحاسبة المالية الإستراتيجية، ويرون بأن تلك العملية تتيح نظرة أكثر عمقاً وشمولاً عن أداء الشركة.

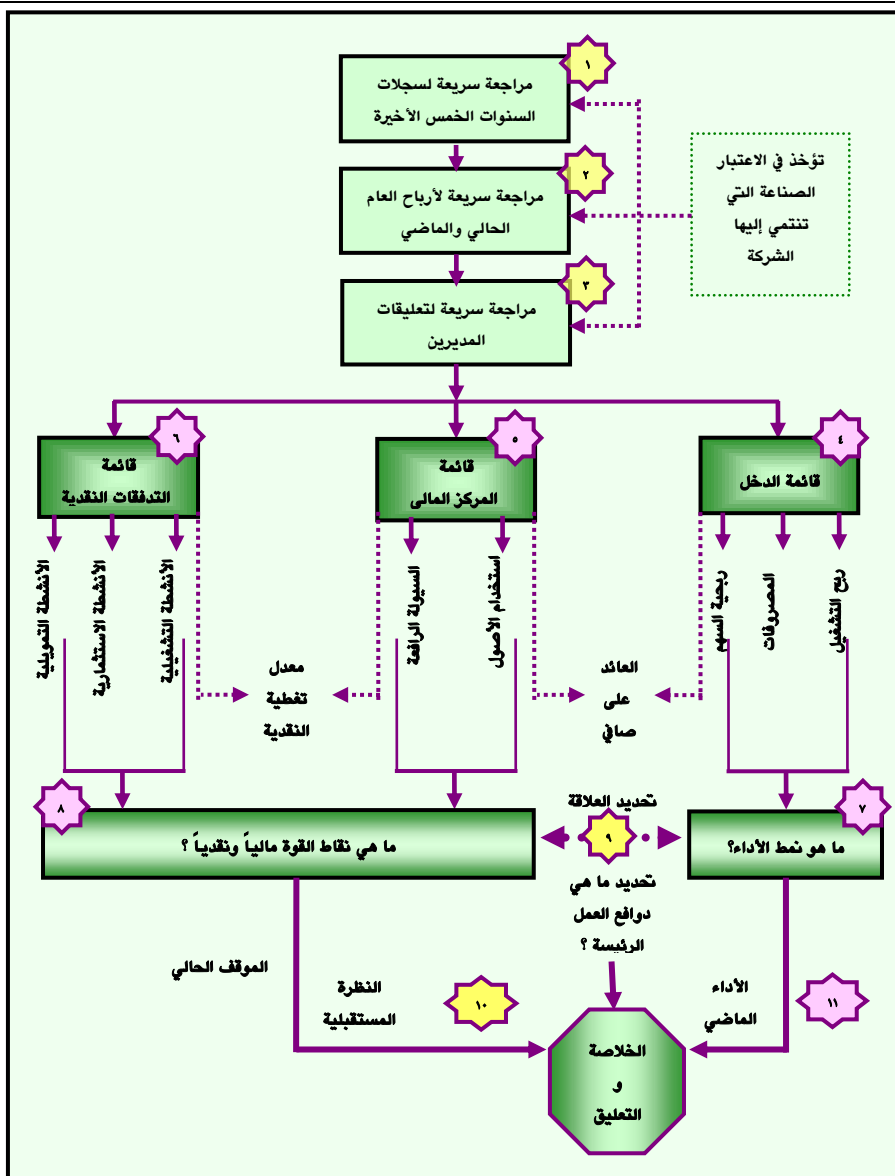
وقد عرفت المحاسبة المالية الإستراتيجية بأنها: "نتاج دمج وربط المعلومات المحاسبية المالية بالأهداف العليا للشركة من أجل تحقيق ميزة تنافسية للشركة" (الجليلي، ٢٠٠٧، ١٤).

أما (Tillman & Goddard, 2008, 27) فعرفاها بأنها: "مجموعة من أساليب المحاسبة المالية ذات التوجه الاستراتيجي، وفي ظلها يلعب المحاسب المالي دوراً جوهرياً في عملية الإدارة الإستراتيجية".

كما تعرف بأنها: "أداة هامة لفهم وتقدير آثار التغيرات الإستراتيجية في الشركة وتقييم مدى كفاءة تطبيقها" (عبد العظيم، ٢٠٠٥، ٩).

في حين ينصب تعريف (Paul & Miriam, 2006, 14) للمحاسبة المالية الإستراتيجية على أنها: "تحليل المعلومات المالية لأسواق منتج الشركة، ومتابعة استراتيجيات الشركة ومنافسيها في هذه الأسواق لعدد من الفترات المالية".

واكد (Grundy, et. al, 2009, 91-92) على أن فحص النسب المالية وتحليلها استراتيجياً يتيح للمديرين فهماً أعمق لأداء الشركة وموقفها ومستقبلها، وقد عرضوا نموذجاً لعملية تتكون من إحدى عشر مرحلة كما يظهر في الشكل (١) تدمج التحليل المالي والتنظيمي للوصول إلى فهم مالي واستراتيجي متكامل للشركة.



شكل (١)

مراحل التحليل المالي الاستراتيجي

ومن خلال الشكل السابق يرى الباحثان أنه تم مزج القوائم والتقارير المالية مع النسب المالية والتحليل الاستراتيجي بما يمكن أن يساعد على توفير معلومات تفصيلية للأطراف الداخلية تخدمهم في اتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل، فضلاً عن توفير تلك المعلومات للأطراف الخارجية أيضاً، كما أن إضفاء صفة الإستراتيجية على نموذج (Grundy, et.al) يرجعه الباحثان للأسباب الآتية:

١. إنجاز المراحل الثلاثة الأولى (مراجعة سجلات السنوات الخمس السابقة، ومراجعة أرباح العام الحالي والماضي، ومراجعة تعليقات المديرين)، يقوم المحلل بإنجازها أخذاً في الاعتبار ظروف الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، ويتفق ذلك مع الاتجاه السائد بربط الإستراتيجية بمراعاة ظروف المنافسة بالسوق التي تعمل بها الشركة.
٢. النظرة الشمولية التي تنطوي عليها المرحلة التاسعة، والتي يتم خلالها تحديد العلاقة بين نمط أداء الشركة ونقاط القوة المالية والنقدية التي تتمتع بها، ويتم إنجاز هذه المرحلة اعتماداً على تحليل شامل لكافة مؤشرات التحليل المالي التي يتم حسابها لتوضيح العلاقات بين عناصر قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.
٣. النظرة المستقبلية التي تتضمنها المرحلة العاشرة والتي يتم خلالها تحديد المسار الذي يجب أن تتبعه الشركة مستقبلاً، لتنفيذ إستراتيجيتها طويلة الأجل من خلال إعداد الموازنات التخطيطية طويلة وقصيرة الأجل والتي تفصل للمستويات التنفيذية الأهداف المطلوب تحقيقها.

واستناداً إلى ما تقدم، يمكن تعريف المحاسبة المالية الإستراتيجية بأنها: الشكل المتطور لأساليب المحاسبة المالية، الذي يعتمد على استخدام التحليل الاستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما وبين مخرجات النظم المحاسبية، وذلك لتوفير المعلومات المحاسبية الإستراتيجية اللازمة لمتخذي القرارات، فضلاً عن تحقيق القدرة التنافسية للوحدة الإقتصادية.

ثانياً: مهام المحاسب المالي في ظل المحاسبة المالية الإستراتيجية

إن المحاسبة المالية الإستراتيجية تتطلب فئة من المحاسبين يمتلكون مهارات جديدة أوسع من تلك التي تتضمنها مجالات العمل المعتادة، بجانب ضرورة التعاون مع الإدارات الأخرى بالشركة (عبد العظيم، ٢٠٠٥، ١٠).

ويضيف (Tillman & Goddard, 2008, 29) أنه على المحاسب المالي أن يباشر أنشطة (Sense-Making) والتي تعد أنشطة ذهنية وذلك لمحاولة فهم الموقف الإستراتيجية التي حدثت في الماضي والتي ربما تحدث أو يكون لها تأثير في الحاضر أو المستقبل، وأشار الباحثان إلى مدى أهمية المهارات المعرفية الموسعة للمحاسب المالي، حيث لم يعد كافياً أن يعرف المحاسب المالي أساليب وأدوات المحاسبة المالية بل إن هناك حاجة أكبر للمعرفة (Know-How) فالمحاسبة المالية في المواقف الإستراتيجية تعد نشاطاً معقداً لدرجة كبيرة.

عليه يمكن القول، إن المهام التي يجب أن يقوم بها المحاسب المالي أصبحت الآن تتمثل في ضرورة توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على انجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للوحدة الإقتصادية، بحيث تتضمن معلومات عن: (كيسو ويجانت، ٢٠٠٩، ٢٠١)

١. بيانات مالية وغير مالية/ مثل:

- أ. بيانات التشغيل ومقاييس الأداء ذات المستوى العالي التي تستخدمها الإدارة في إدارة الشركة.
- ب. القوائم المالية وجوانب الإفصاح عنها.

٢. تحليلات الإدارة/ مثل: أسباب التغيرات في البيانات المالية والتشغيلية والبيانات المتعلقة بالأداء وتأثير الاتجاهات الأساسية بالشركة.

٣. معلومات مستقبلية/ مثل:

- أ. الفرص والمخاطر التي تواجهها الشركة متضمنة تلك الناتجة عن الاتجاهات الأساسية لها، وخطط الإدارة متضمنة عوامل النجاح الأساسية.
- ب. مقارنة أداء الشركة الحالي بالمعلومات المستقبلية التي سبق الإفصاح عنها.

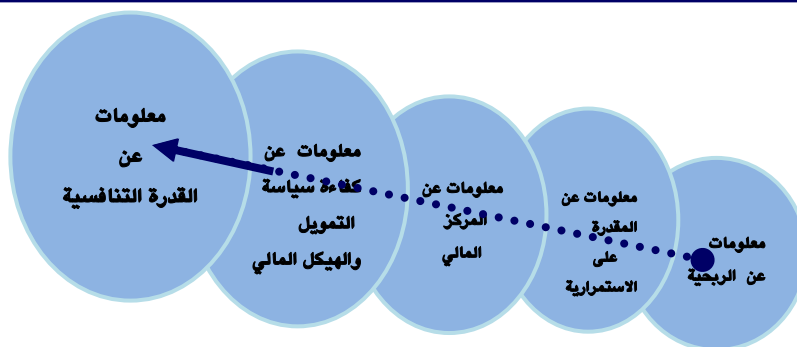
٤. معلومات عن الإدارة والمساهمين/ مثل: أعضاء مجلس الإدارة والمدراء والمكافآت والمساهمين الأساسيين والصفقات والعلاقات بين تلك الأطراف.

٥. خلفية عامة عن الشركة/ مثل:

- أ. الأهداف والإستراتيجية العامة.
- ب. وصف الشركة وخصائصها، وأثر هيكل الصناعة على الشركة.

كما أن البيانات والمعلومات التي يهيئها المحاسب المالي تشكل نقلة نوعية في الإفصاح، وتوسع مجال اهتمامات القوائم المالية من عملية التقرير المالي إلى عملية التقرير عن الشركة ككل.

وبذلك يرى الباحثان أن المعلومات التي كان يهيئها المحاسب المالي كانت تركز على الربحية بالدرجة الأساس، لكن في ظل المحاسبة المالية الإستراتيجية يلزم المحاسب المالي أن يوسع من دائرة المعلومات التي يقدمها، حيث يلاحظ مسار معلومات المحاسب المالي (الحبيطي ومصطفى، ٢٠٠٤، ٣٧ بتصرف الباحثين) وكما موضح في الشكل (٢) وصولاً إلى تقديمه معلومات عن القدرة التنافسية.



شكل (٢)

مسار معلومات المحاسب المالي

مما تقدم يمكن القول أن الحاجة أصبحت ضرورية وماسة لأن تعمل المحاسبة المالية وفق المتطلبات الإستراتيجية للوحدات الإقتصادية، وأن ذلك يمكن أن يتم إذا ما تم تطوير أساليب المحاسبة المالية بحيث تساهم في تقديم المعلومات الإستراتيجية التي تحتاج إليها الوحدات الإقتصادية في تحقيق ودعم قدرتها التنافسية في ظل التغيرات والتطورات المتلاحقة التي تحدث في بيئة الأعمال الحديثة، وهو ما سيتم تناوله في المبحثين اللاحقين.

المبحث الثاني

أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية

هناك اهتمام أكاديمي من قبل الكتاب والباحثين بمجال أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية، وقد أسفر هذا الاهتمام عن تأصيل مجموعة من الأساليب المحاسبية المالية للمزج بين مخرجات نظم المحاسبية المالية والتحليل الاستراتيجي والنسب المالية والأهداف الإستراتيجية للشركة.

وعلى الرغم مما كتب عن المحاسبة المالية الإستراتيجية إلا إنه لا يوجد حتى الآن إطار شامل لما تحتويه المحاسبة المالية الإستراتيجية من أدوات وأساليب، فقد اختلف الكتاب والباحثين فيما بينهم في عدد هذه الأدوات والأساليب.

وتعدّ القوائم المالية بمثابة المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي المالي، لأن هذه القوائم بما تحويه من معلومات تشكل المرآة التي تعكس نتائج الشركة على مدار الفترة المالية لتعطي بذلك صورة واضحة عن أداؤها، ويمكن من خلالها تشخيص جوانب القوة فيه مع جوانب الضعف.

وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) على إن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تتمثل بالآتي:

١. قائمة الدخل.
٢. قائمة المركز المالي.
٣. قائمة التدفقات النقدية.
٤. قائمة تظهر أما:
- أ. كافة التغيرات في حقوق الملكية أو
- ب. التغيرات في حقوق الملكية باستثناء العمليات مع أصحاب الشركة سواء بزيادة أو تخفيض رأس المال أو توزيع الأرباح.
٥. السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

وقد تم تطوير تلك القوائم لتتضمن قدراً كبيراً من المعلومات المفيدة مالياً واستراتيجياً، فضلاً عن تحقيق أهداف المحاسبة المالية الإستراتيجية، وتظهر تلك الاستفادة في الآتي: (Grundy, et. al, 1998, 95)

١. صياغة أو تشكيل إستراتيجية الشركة لدعم واختبار تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف والفرص والتحديات.
٢. فهم إستراتيجية المنافسين الرئيسيين وتحديد نقاط قوتهم ونقاط ضعفهم والفرص المتاحة لهم والتحديات التي تواجههم، ونواياهم الإستراتيجية من خلال المقارنات مع الشركات المماثلة في الأسواق المختلفة.
٣. فهم أعمق لموقف العملاء الرئيسيين واحتياجاتهم الحالية والمستقبلية.
٤. تقييم الأساليب المختلفة التي يمكن أن تتبعها الشركة للنمو، ولاسيما عن طريق السيطرة على شركات جديدة أو الاندماج مع شركات أخرى.

ولتطوير القوائم المالية تم اعتماد أسس محددة، للوصول إلى النتائج المبتغاة من هذا التطوير، ومن هذه الأسس: (عبد الفتاح وآخرون، ٢٠٠٥، ٦١)

١. تطوير طريقة عرض البيانات بالقوائم المالية دون الإخلال بالمبادئ والأسس المحاسبية المعدة على أساسها.
٢. إمكانية عمل المقارنات مع الفترات المختلفة لتحديد الاتجاه العام من ناحية، والمقارنة مع الشركات الشبيهة والصناعية بصفة عامة من ناحية أخرى.
٣. إمكانية تطبيق أساليب التحليل المالي وحساب المؤشرات المختلفة للحكم على أداء الشركة من ناحية، والوقوف على إمكانية الاستثمار فيها من ناحية أخرى.
٤. بيان المفاهيم البنائية (مثل تكلفة المبيعات وصافي الأرباح قبل خصم الفوائد والضرائب ورأس المال العامل وغيرها) التي تهم مستخدمي القوائم المالية في صلب القوائم المالية وبصورة واضحة.
٥. الإفصاح عن بعض البيانات والمؤشرات الإحصائية (مثل الأرقام القياسية وعدد الأسهم المصدرة والقيمة السوقية للسهم وعدد العاملين وعدد فروع الشركة وغيرها).

٦. التعبير في القائمة نفسها بالقيم المالية وبالنسب المئوية حتى تكون المقارنة منطقية بين الفترات المالية المختلفة، وتحسب النسب المالية في قائمة الدخل على أساس صافي المبيعات، وفي قائمة المركز المالي المطورة على أساس رأس المال المستثمر، وفي قائمة النفقات النقدية على أساس صافي التدفقات لكل نشاط.
٧. إمكانية استخدام الجداول الإلكترونية التي تعد من أكثر البرامج ملائمة لتسهيل العمليات المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية وعمل التحليلات المالية وإعداد الموازنات التخطيطية والتنبؤ بالتدفقات النقدية.

وفي ضوء ما تقدم، يمكن تحديد نماذج مقترحة لتطوير مجموعة القوائم المالية بما يؤدي إلى تحقيق أغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية على النحو الآتي *:

أولاً: قائمة الدخل (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية) ودورها في دعم القدرة التنافسية

تمثل قائمة الدخل احد القوائم المالية الأساسية، إذ يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة من (ربح أو خسارة).

ويرى الباحثان أنه يمكن إضافة بيانات أخرى ضمن القائمة لتكون معدة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية كمقارنة نتيجة السنة المالية الحالية مع السنوات السابقة، وتوفير معلومات فيما لو كان هناك نمو وزيادة في نتيجة النشاط أو هناك تناقص في الأرباح، وكذلك توفير معلومات عن حصة السهم من الأرباح والذي يساعد الإدارة في رسم

(*) تم تحديد أشكال النماذج المقترحة لكل من: قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية بتصرف استناداً إلى:

—الجيلي، مقداد احمد يحيى (٢٠٠٧)، "الإطار المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (٢٩)، العدد (٨٦)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ص ٢٠-٢٤.

—عبد الفتاح، زكريا فريد وآخرون (٢٠٠٥)، دراسات في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص ٦٣-٦٩.

سياساتها الإستراتيجية المختلفة، وأن إعداد قائمة الدخل لأغراض المحاسبة الإستراتيجية يتم على وفق الأنموذج الآتي:

شركة.....

قائمة الدخل لأغراض المحاسبة الإستراتيجية

عن السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٠ والسنوات المقارنة من سنة (٢٠٠٠) إلى سنة (٢٠٠٠) علماً ان سنة الأساس هي (٢٠٠٠)

سنوات المقارنة						السنة		التفاصيل
....	سنة ٢٠		سنة ٢٠		سنة ٢٠		المالية الحالية	
	%	دينار	%	دينار	%	دينار	% دينار	
							xxx	إيراد المبيعات (١)
							xx	تكاليف الإنتاج
							xx	تكاليف مباشرة
							xx	تكاليف غير مباشرة
							xx	أجمالي تكاليف الإنتاج خلال الفترة
							xx	+ مخزون انتاج غير تام أول المدة
							(xx)	- مخزون انتاج غير تام آخر المدة
							xx	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
							xx	+ مخزون الإنتاج التام أول المدة
							(xx)	- مخزون الإنتاج التام آخر المدة
							xx	تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة

التفاصيل	السنة		سنوات المقارنة					
	المالية الحالية		سنة ٢٠		سنة ٢٠		سنة ٢٠	
	دينار	%	دينار	%	دينار	%	دينار	%
+ تكاليف التسويق	xx							
تكلفة المبيعات (٢)	xxx							
مجمّل الربح (٢-١)	xx							
- تكاليف إدارية	(xx)							
صافي الربح قبل الفوائد والضرائب	xx							
- الفوائد	(xx)							
صافي ربح النشاط	xx							
+ إيرادات غير جارية (عرضية)	xx							
- مصروفات غير جارية (عرضية)	(xx)							
صافي الربح قبل الضرائب	xxx							
- ضرائب دخل	(xx)							
صافي الربح	xxx							
متوسط عدد الأسهم العادية المصدرة	xxx							
صافي ربح السهم العادي	xxx							

ثانياً: قائمة المركز المالي (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية).

تعد هذه القائمة أساساً لبيان المركز المالي للشركة، ولقياس المركز المالي أهمية خاصة لدى جميع مستخدمي البيانات المالية. ذلك لأن قدرة الشركة على الاستمرار تكون عادة مرهونة بمدى قوة أو ضعف مركزها المالي، وقوة أو ضعف المركز المالي للشركة ترتبط بمصادر تمويلها.

ويرى الباحثان أنه يمكن أن تكون هذه القائمة ملائمة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال إضافة بنود لها لكي توفر معلومات ضرورية لأغراض التخطيط

الاستراتيجي، مثل معدل العائد إلى رأس المال، معدل دوران المدينين وأوراق القبض ونسبة التداول وغيرها، وبذلك فإن إعداد قائمة المركز المالي لأغراض المحاسبة الإستراتيجية يمكن أن يتم على وفق النموذج الآتي:

شركة.....

قائمة المركز المالي (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية)

كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٠ والسنوات المقارنة من سنة (٢٠٠٠) إلى سنة (٢٠٠٠) علماً أن سنة الأساس هي (٢٠٠٠)

سنوات المقارنة						السنة		التفاصيل	
...	سنة ٢٠		سنة ٢٠		سنة ٢٠		المالية الحالية		
	%	دينار	%	دينار	%	دينار	%		دينار
									اولاً. مكونات رأس المال المستثمر:
							xxx		مخزون سلعي
							xxx		مدينون وأوراق قبض (صافي)
							xxx		حسابات مدينة مختلفة
							xxx		نقدية بالصندوق والبنوك
							xxx		مجموع الأصول المتداولة
									خصوم متداولة:
							xxx		بنوك دائنة
							xxx		دائنون وأوراق دفع
							xxx		حسابات دائنة مختلفة
							(xx)		مجموع الخصوم المتداولة
							xxx		رأس المال العامل
							xxx		أصول ثابتة
							xxx		مجموع مكونات رأس المال

سنوات المقارنة						السنة		التفاصيل	
...	سنة ٢٠		سنة ٢٠		سنة ٢٠		المالية الحالية		
	%	دينار	%	دينار	%	دينار	%		دينار
									المستثمر
									مصادر تمويل رأس المال المستثمر
									حقوق الملكية
							xxx		رأس المال
							xxx		احتياطيات وأرباح مرحله
							xxx		مخصصات الإهلاك
							xxx		مجموع حقوق الملكية
							xxx		قروض طويلة الأجل
							xxx		مجموع مصادر تمويل رأس المال المستثمر
							xxx		نسبة التداول
							xxx		نسبة السيولة السريعة
							xxx		نسبة حقوق الملكية
							xxx		معدل دوران المدينين وأوراق القبض
							xxx		معدل العائد على حقوق الملكية
							xxx		معدل العائد على رأس المال

ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية)

هي إحدى القوائم المالية الأساسية والمهمة التي نص المعيار الدولي رقم (٧) على إعدادها والتي تفيد في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالأساس لتقييم قدرة الشركة على توليد النقدية وما يعادلها، إذ تأتي حاجات الشركة في استخدام التدفقات النقدية في القرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية والتي تتطلب تقييم لقدرة الشركة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة التأكد في عملية توليدها، وتصنف التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية (الجارية) والاستثمارية والتمويلية (عبد اللطيف، ٢٠٠٦، ٢٤١).

ويرى الباحثان أن معلومات قائمة التدفقات النقدية تعد في غاية الأهمية بالنسبة للإدارة الإستراتيجية إذا ما تم إضافة بعض البنود إلى هذه القائمة، كمعدل دوران صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ومعدل تغطية النقدية ونسبة كفاية التدفقات النقدية وغيرها.

وبذلك فإن إعداد قائمة التدفقات النقدية لأغراض المحاسبة الإستراتيجية يمكن أن يتم على وفق النموذج الآتي:

شركة.....

قائمة التدفقات النقدية (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية)

كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٠ والسنوات المقارنة من سنة (٢٠٠٠) إلى سنة (٢٠٠٠) علماً أن سنة الأساس هي (٢٠٠٠)

سنوات المقارنة						السنة		التفاصيل
						المالية الحالية		
سنة ٢٠	سنة ٢٠	سنة ٢٠	سنة ٢٠	سنة ٢٠	سنة ٢٠	دينار	%	
دينار	%	دينار	%	دينار	%	دينار	%	
								التدفقات النقدية من الأنشطة الجارية
						xx		نقدية محصلة من العملاء
						xx		فوائد وأرباح محصلة
						(xx)		نقدية مدفوعة للموردين
						(xx)		نقدية مدفوعة للمصروفات
						(xx)		فوائد مدفوعة
						(xx)		ضرائب مدفوعة
						xxx		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الجارية (١)
								التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
						(xx)		شراء أصول ثابتة
						xx		بيع أصول ثابتة
						(xx)		مشروعات تحت التنفيذ
						xxx		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (٢)
								التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
						xx		إصدار أسهم جديدة

سنوات المقارنة						السنة		التفاصيل
..	سنة ٢٠		سنة ٢٠		سنة ٢٠		المالية الحالية	
	دينار	%	دينار	%	دينار	%	دينار	
							(xx)	شراء أسهم خزانة
							xx	إصدار سندات وقروض طويلة الأجل
							(xx)	سداد قروض طويلة الأجل
							(xx)	توزيعات أرباح نقداً
							xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (٣)
							(xx)	الزيادة أو النقص في النقدية (٣+٢+١)
							xxx	رصيد النقدية أول المدة
							(xx)	رصيد النقدية آخر المدة
							xxx	نسبة كفاية التدفقات النقدية (٣+٢/١)
							xxx	معدل دوران صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الجارية (١)
							xxx	معدل تغطية النقدية (١+إجمالي الأصول)

ومن خلال العرض السابق عن القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية) المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية، يتضح بأن القوائم يمكن أن تكون ملائمة للأغراض الإستراتيجية بعد استخدام أدوات متنوعة لغرض الوصول إلى مؤشرات من القوائم المالية التاريخية تتعلق بالأداء المتوقع في المستقبل، سواء كان هذه الأدوات على شكل نسب مالية مضافة إلى كل قائمة ولكل نسبة مدلوله المالي، أو مقارنة السنة الحالية مع سنوات أخرى لتحديد التغيرات من سنة لأخرى،

وبالتالي يمكن أن تستخدم هذه الأدوات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وبما يمكن أن يساعد في أن تؤدي هذه القرارات إلى تحقيق الشركة لأهدافها الإستراتيجية.

رابعاً: الموازنة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)*

تعرف الموازنة بأنها: "خطة العمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لشركة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدماً باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف" (راضي وحجازي، ٢٠٠٦، ١٢).

وقد حظيت الموازنة بالاهتمام المتزايد في السنوات الأخيرة، حيث أصبحت ترتبط في إعدادها وتطبيقها بعدد من الأفكار المستحدثة مثل الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وكذلك بطاقة الأداء المتوازن (BSC) (حماد، ٢٠٠٦، ٢٨١)، وطالما يتم الربط بين الموازنات والاستخدام المتزايد للمؤشرات غير المالية، فإنها ولا شك سوف تستمر في بيئة الأعمال كأسلوب من أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية.

ويعرف الباحثان (BSC) بأنها: أداة ونظام الإدارة الإستراتيجية الرئيسة التي تساعد الإدارة العليا على تعقب وتقويم أداء الشركة لشمولها على مقاييس مالية وغير

(*) من الواضح أن بطاقة الأداء المتوازن تمثل أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ولغرض تطوير إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في مجال المحاسبة المالية الإستراتيجية أيضاً إرتأى الباحثان القيام بربط بطاقة الأداء المتوازن مع الموازنة. كما هو رأي العديد من الباحثين وعدّ الموازنة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن تمثل أسلوباً ضمن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية إلى جانب الإستفادة منها في مجالات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

مالية متضمنة إطاراً ذات أربعة أبعاد وهي المالي والعمليات الداخلية والزيون والتعلم والنمو.

ولربط الموازنة بإستراتيجية الشركة، لابد من ربطها بأداة ومن ثم ربطها بالإستراتيجية، وأفضل أداة في هذا الموقع يمثل بطاقة الأداء المتوازن (BSC) التي تمثل "إطار عملي لقياس الأداء مع هدفين رئيسيين الأول تحويل الإستراتيجية إلى أهداف محددة للأقسام المختلفة في الشركة والثاني توصيل تلك الإستراتيجية إلى جميع أجزاءها" (Hannula, et.al, 2009, 3)، وكذلك هي: "مجموعة مقاييس مختارة ومشتقة من إستراتيجية الشركة وتمثل تلك المقاييس أداة يستخدمها المدراء في اتصالاتهم مع العاملين وحملة الأسهم الخارجيين مما يجعلها تساهم في تحقيق رسالة الشركة وأهدافها الإستراتيجية" (Morisawa, 2002, 7).

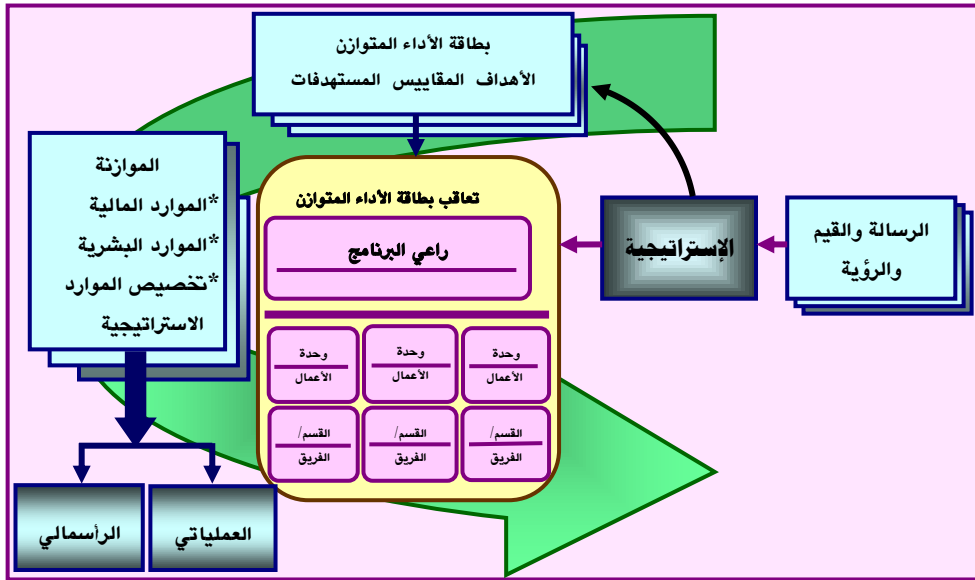
وتقدم بطاقة الأداء المتوازن صورة واضحة وشاملة عن أداء الشركة للإدارة العليا من خلال محاورها الأربعة: المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، محور التعلم والنمو (Kaplan & Atkinson, 1998, 368).

وتتفاعل المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن وبشكل متبادل من خلال مقاييس وأهداف تصب في تحقيق وتنفيذ إستراتيجية الشركة واستناداً للمؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية لضمان تقويم أداء إستراتيجي صحيح.

واستناداً إلى ما تقدم نستنتج بأن البطاقة لم تقدم بديلاً عن مؤشرات الأداء المالي فهي بقت محتفظة بها، ولكنها أضافت لها مؤشرات غير مالية أدت إلى تطوير عملية تقويم الأداء وربطها بالإستراتيجية، حيث قدمت وسيلة لترجمة إستراتيجية الشركة إلى مجموعة أفعال يؤديها العاملين ومن خلال تكامل وتوازن محاور بطاقة الأداء المتوازن يمكن الحكم على مدى نجاح تلك الوحدات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية. والجدير بالإشارة إلى أن

هناك من ينظر إلى هذه البطاقة على أنها أداة أو نظام أو وسيلة أو تقنية، ويرى الباحثان أنها "أداة" وذلك لكثرة تناول هذا المصطلح في المقالات المتعلقة بهذا الموضوع.

ويرى (Paul, 2005, 139) أنه يمكن ربط بطاقة الأداء المتوازن مع الموازنة من خلال مجموعة من الخطوات كما في الشكل (٣).



شكل (٣)

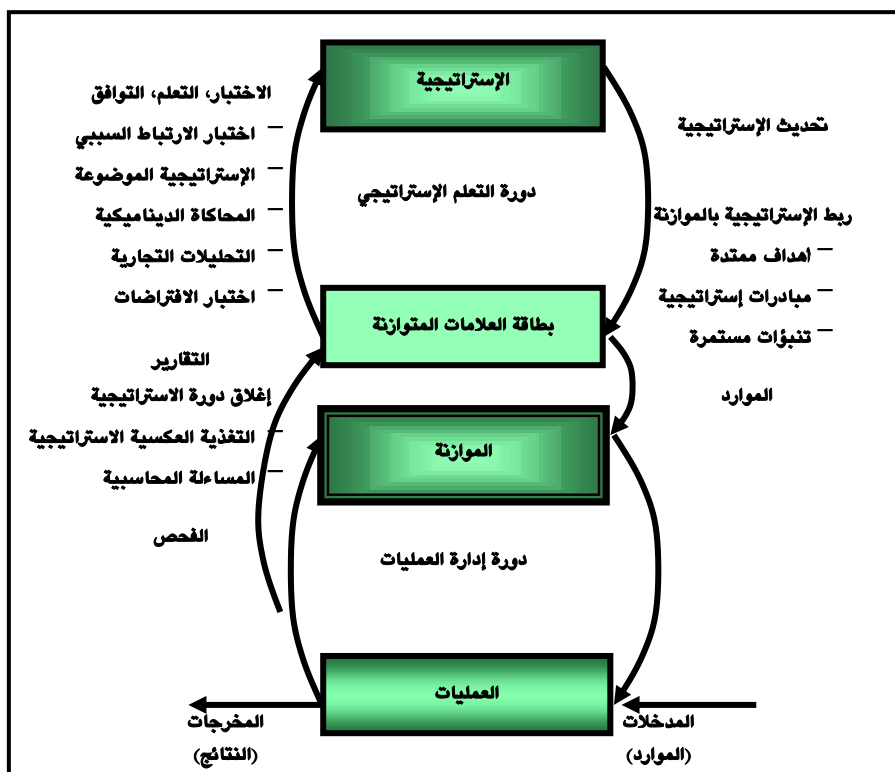
ربط بطاقة الأداء المتوازن مع الموازنة

- كما يؤكد (ادريس والغالبى، ٢٠٠٩، ١٤٢) مجموعة المنافع المتأتية من ربط بطاقة الأداء المتوازن (BSC) مع الموازنة بالآتي:
١. تقوية التركيز على الإستراتيجية الأساسية.
 ٢. تفعيل عمليات الاتصال والتواصل وجعلها أكثر فاعلية ووضوحاً.

٣. تقود إلى التعاون والتنسيق والتفاعل العالي والكبير بين مختلف الجهات.

٤. تساهم في تسهيل عمليات التعلم وزيادة الخبرة.

وبنفس الاتجاه يرى (Kaplan & Norton, 2001, 2) أن هناك خطوات للربط بين الموازنة والإستراتيجية، وبالتأكيد أن أداة الربط سوف تكون بطاقة الأداء المتوازن، ويمكن توضيح آلية الربط كما في الشكل (٤).



شكل (٤)

ربط الإستراتيجية مع الموازنة

- ويرى (عبد الفتاح، ٢٠٠٥، ١٨٠-١٨١) أن إدارة الشركة يمكن أن تستخدم أسلوب الموازنة الذي يمكن ربطه بالإستراتيجية من خلال تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق عدد من الوظائف التنظيمية المهمة التي تتمثل بالآتي:
١. وضع معدلات الأداء المستهدفة وتوزيع الموارد من أجل تحقيق الأداء المستهدف.
 ٢. تقويم الأداء الفعلي في ضوء الأداء المستهدف.
 ٣. تحديث الأهداف في ضوء معلومات التغذية العكسية والتعلم.

ويلاحظ من العرض السابق إن دمج إعداد الموازنة وبطاقة الأداء المتوازن مع عمليات التخطيط يمثل أمراً جوهرياً، وذلك بالنسبة للشركات التي تتبنى تطبيق الإستراتيجية. إذ يتم اعتماد الموارد المالية والبشرية اللازمة لتحقيق المبادرات الإستراتيجية وهذا يعني وضع تلك المتطلبات في صورة موازنة تتضمن مكونين (موازنة إستراتيجية، موازنة عمليات)، مما يتطلب إعادة تبويب مصروفات الموازنة وإيراداتها بموجب محاور بطاقة الأداء المتوازن.

خامساً: الرقابة المالية الإستراتيجية

في ظل مفهوم الرقابة المالية الإستراتيجية يتم استبدال المسؤولية المالية والرقابة المالية بصورة أكثر ثراء للواقع. إذ يشير (Modi, et. al, 2000, 28) إلى مفهوم الرقابة المالية الإستراتيجية بأنه: "عمليات التبصر والحكمة مهيكلية بشكل دقيق وفاعل لتطوير الشركة بشكلها العام أو أي من أنظمتها الخاصة".

وفسره (Norton, 2002, 2) بأنه: "أداة تصويب مسار الشركة نحو قيمها وأنه تحليل لطاقت وقوة وضعف واختناقات المكامن الإستراتيجية".

ويرى (الدوري، ٢٠٠٥، ٣١٧) بأنه: "أحد وسائل أو أدوات أو أساليب تطوير عمليات التحسين المستمر للإستراتيجية مقابل العمليات التكتيكية، وان من مهام الرقابة إعادة تكييف إستراتيجية الشركة لتحسين قدراتها في تحقيق أهدافها".

- ويرى الباحثان أن الرقابة المالية الإستراتيجية هي: أسلوب رقابي متجدد لمعرفة كل ما في الشركة وما تحيط بها، وتضمن هذا التعريف حماية الآتي وتقويم:
١. أهداف وغايات توافق رؤية الشركة ورسالتها، ونسب بلوغها.
 ٢. استراتيجيات وسياسات وقواعد، وأسبقيات تطبيقها.
 ٣. رغبات ذوي العلاقة بالشركة وتطلعاتهم، ومدى تحقيقها.
 ٤. احتياجات حالية ومستقبلية للموارد، وجدولة الحصول عليها.
 ٥. معلومات ذات علاقة بالشركة، وأسس معالجتها وتطويرها.
 ٦. عمليات تسعى الشركة إلى تصميمها وإنجازها.

ومن الضروري هنا التمييز بين الرقابة المالية التقليدية والرقابة المالية الإستراتيجية، فالأخيرة هي أكثر سعة وشمولية مما عليه الأولى (النجار، ٢٠١٠، ٧٣)، ويمكن توضيح الفرق بينهما كما في الجدول (١).

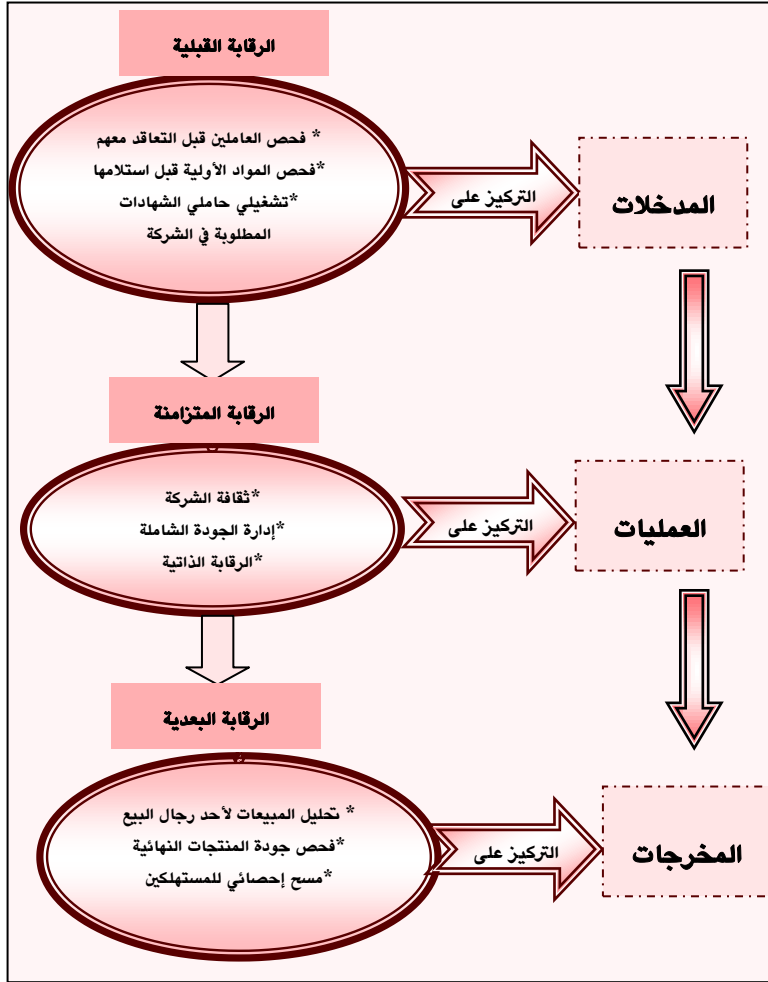
جدول (١)

المقارنة بين الرقابة المالية التقليدية والرقابة المالية الإستراتيجية

الرقابة المالية التقليدية	الرقابة المالية الإستراتيجية
الفترة الزمنية سنة فاقلة.	الفترة الزمنية أطول وتتراوح بين عدة سنوات وأكثر من عشر سنوات.
المقاييس كمية فقط.	المقاييس كمية ونوعية.
التركيز على الأنشطة الداخلية في الشركة.	التركيز يشمل داخل وخارج الشركة.
فعالية المعالجة بعد انقضاء فترة الموازنة.	المعالجة تتم أول بأول.

وبالنظر إلى الجدول (١) يرى الباحثان أن الرقابة المالية الإستراتيجية تأخذ بعداً زمنياً يتجاوز السنة إلى عقد من الزمن، كما أن الوسائل الكمية والنوعية تؤخذ بنظر الاعتبار فضلاً عن العمليات الداخلية والبيئة الخارجية.

وقد أشار كل من (الغالبى وإدريس، ٢٠٠٧، ٤٧١) إلى وجود ثلاثة أنواع من الرقابة الإستراتيجية وكما موضح بالشكل (٥).



شكل (٥)

أنواع الرقابة الإستراتيجية

كما ظهرت للرقابة المالية الإستراتيجية أساليب جديدة، على الرغم من إمكانية استخدام الأساليب التقليدية للرقابة مثل أساليب التحليل المالي والأساليب الإحصائية والملاحظات الشخصية والتقارير الخاصة، ويمكن توضيحها بالآتي:

١. المقارنة بين السيناريوهات البيئية المخططة أو التي تم التنبؤ بها والتي على أساسها تم القيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي بمكوناته المختلفة وبين السيناريوهات البيئية التي تحدث فعلاً أثناء مرحلة التنفيذ ثم القيام بتعديل وترشيد السلوك الاستراتيجي ومكونات الإدارة الإستراتيجية بصفة عامة في ضوء ما يحدث فعلاً (Norton, 2002, 9).

٢. المقارنة بين النتائج المخططة لمكونات هرم السلوك الاستراتيجي الذي تم تخطيطه والذي يحتوى على الرؤية (والغرض والمهمة) والأهداف الإستراتيجية والمزيج الاستراتيجي للأنشطة والمخرجات والنتائج الفعلية واكتشاف الانحراف الاستراتيجي المتعلق بها وتصحيحه في الوقت المناسب.

٣. المقارنة بين مكونات القدرة التنظيمية المخططة وما تواجد منها فعلاً في مرحلة التنفيذ ثم اكتشاف الفجوات بينهما وتحليلها واتخاذ ما يلزم لسد تلك الفجوات في الوقت المناسب.

٤. استخدام المزيج الاستراتيجي للأنشطة والمخرجات في الرقابة من خلال رسم الخريطة الإستراتيجية للمزيج الاستراتيجي في مرحلة التخطيط لتوضيح خطة المزيج الاستراتيجي ثم رسم الخريطة الفعلية للمزيج الاستراتيجي والمقارنة بينهما واكتشاف الانحراف الاستراتيجي وتصحيحه في الوقت المناسب (هالي، ٢٠١١، ٣٧-٣٨).

٥. استخدام أسلوب تحليل أثر الإستراتيجية التسويقية على الربحية وهنا يمكن المقارنة بين أثر عدة استراتيجيات تسويقية بديلة على الربحية ثم اختيار أفضلها عند تخطيط الإستراتيجية ومقارنة الآثار المخططة مع الآثار الفعلية للإستراتيجية التسويقية بعد تنفيذها.

٦. المقارنة بين مكونات الثقافة التنظيمية المخططة وما تواجد منها فعلاً في مرحلة التنفيذ ثم اكتشاف الفجوات بينهما وتحليلها واتخاذ ما يلزم لسد تلك الفجوات في الوقت المناسب وتحليل مدى إعاقة تلك الفجوات الثقافية لعمليات تنفيذ السلوك الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية وتصحيح ما يلزم في الوقت المناسب (السالم، ٢٠٠٥، ٢٥٤).

٧. الرقابة الإستراتيجية على التوازن والمواءمة والاتساق بين مكونات المجموعات الأربعة لإدارة الإستراتيجية وبعضها البعض أثناء مرحلة التنفيذ بما يضمن عدم وجود تناقض بين هذه المكونات الأربعة، ثم اتخاذ ما يلزم نحو تصحيح المسار الخاص بهذه المتغيرات (بني حمدان وإدريس، ٢٠٠٩، ٣٧٢).

ومن خلال ما تقدم عن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية نستنتج: أنه لملاءمة هذه الأساليب في البيئة الحديثة لا بد من إضافة بنود وفقرات وأدوات إلى الأساليب التقليدية للمحاسبة المالية لتواكب التطورات الحاصلة في البيئة المحيطة بالشركة سواء كانت لأغراض البيئة الداخلية أو الخارجية.

المبحث الثالث

دور اساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية

تعمل المحاسبة المالية الإستراتيجية على إيجاد العلاقة المباشرة بين الأهداف الإستراتيجية للشركة وموارد المعلومات المطلوبة واللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وبذلك يحدد المحاسبة المالية الإستراتيجية (SFA) احتياجات الشركة من المعلومات، وذلك من خلال التعرف على مناطق الأداء التي يمكن أن تحقق مزايا إستراتيجية للشركة (Grundy, et. al, 1998, 97).

إن تقوم النظرة التقليدية للمحاسبة المالية على عدّها أنها تؤدي خدمة تقديم معلومات مفيدة لترشيد عملية اتخاذ القرارات مع إغفال دور تلك المعلومات في تحقيق نجاح الشركة أو فشلها، ومع التطور الهائل في تقنية المعلومات وتعدد المستويات البيئية التي تعمل من خلالها الشركة، فإن الإدارة أصبحت تتعامل مع المعلومات كمورد وسلاح استراتيجي، وأصبح لها دور متميز في خلق القدرة التنافسية، واقتحام مجالات أعمال جديدة وتغيير البيئة التنافسية للشركة، واستخدام معلومات المحاسبة المالية الإستراتيجية كمورد استراتيجي تنافسي يحقق المزايا الآتية: (عيسى، ٢٠٠٩، ٣٠)

١. تخفيض التكاليف.
٢. زيادة الإيرادات.
٣. تحسين جودة المنتج.
٤. تحسين درجة الاستجابة للزبائن.

ومن الجدير بالذكر أن تلك المعلومات يتم الحصول عليها من الأوعية الإستراتيجية والتي تمثل مخرجات المحاسبة المالية الإستراتيجية مستخدمين في ذلك مجموعة من الأساليب المطورة الخاصة بالمحاسبة المالية الإستراتيجية. إن تهتم تلك الأساليب بتحليل المعلومات المالية لأسواق منتج الشركة، ومتابعة استراتيجيات الشركة ومنافسيها في هذه الأسواق لعدد من الفترات المالية، بذلك تستطيع تلك الأساليب أن تدعم الإستراتيجية التي تنتهجها الشركة. وللشركة أن تختار إحدى الاستراتيجيات

التنافسية على وفق ظروف المنافسة في صناعتها، والتي هي (إستراتيجية قيادة الكلفة، أو إستراتيجية التمايز، أو إستراتيجية التركيز).

وسيركز الباحثان في دراستهما لهذا المجال على دور أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية في دعم الإستراتيجيتين (قيادة الكلفة والتمايز) من دون إستراتيجية التركيز، لان الإستراتيجية الأخيرة تمثل الابتعاد عن أسواق المنافسة. فضلاً عن دراسة دور تلك الأساليب في تحقيق القدرة التنافسية للشركة، لتصب جميعها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، وعلى وفق الآتي:

ولاً: دور اساليب (SFA) في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة

تعكس إستراتيجية قيادة الكلفة ميزة تنافسية عندما تكون الشركة قادرة على تحقيق هامش ربح كبير ينتج من بيع منتجات بأسعار السوق الحالية، وفي العديد من الحالات تستهدف الشركات بيع منتجاتها بأقل الأسعار وتكون مقبولة لدى الزبون في السوق، وفي الغالب تكون تلك المنتجات ذات مواصفات جيدة لا تقل عن مواصفات المنتجات المنافسة (المغربي، ١٩٩٩، ١٨٣)، وإن أتباع هذه الإستراتيجية يحقق للشركة مركزاً تنافسياً أفضل وعائداً أعلى للاستثمار، وكلف الإنتاج الإجمالية في مستويات منخفضة، بما يمكن الشركة من امتلاك ميزة الكلفة الأقل للحصول على حصة سوقية كبيرة.

إن انتهاج هذه الإستراتيجية ليست بالأمر السهل بل يتطلب من الشركة (فضلاً عن الحجم الواسع) أن تتوفر لديها إدارة مالية ومحاسبية على درجة عالية من التطور (Pills & Lei, 2006, 89)، وعليه لابد من امتلاك الشركة لأساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية لدعم هذه الإستراتيجية وبالتالي دعم القدرة التنافسية للشركة.

ويمكن بيان دور كل أسلوب من أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة وكالاتي:

١. دور قائمة الدخل (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية):

بالنظر إلى قائمة الدخل المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية في الفصل السابق نجد في نهاية القائمة تم إضافة معلومات ونسب ليزيد من قدرة القائمة على مساعدة الإدارة في قراراتهم الإستراتيجية.

ويرى الباحثان ضرورة إضافة نسب أخرى إلى القائمة لتخدم إستراتيجية قيادة الكلفة، ويمكن أن ندرج هذه النسب* مع مغزاها ومدلولاتها وكالاتي:

١. إنتاجية عناصر الإنتاج: وهو معيار لقياس الإنتاجية الكلية في الشركة. وتفيد هذه النسبة في قياس قيمة الإنتاج المحصلة من استخدام وحدة نقدية واحدة من عناصر الإنتاج. فارتفاع هذه النسبة يعني استغلال عناصر الإنتاج بالشكل الجيد وعلى الشركة العمل على رفعها باستمرار لان ذلك يساعد على تخفيض تكاليفها. وتتمثل هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\text{إنتاجية عناصر الإنتاج} = \frac{\text{كمية الإنتاج}}{\text{العمل+المواد+الألات+رأس المال}} \times 100$$

ب. نسبة إنتاجية العامل: هو مقياس لقياس إنتاجية العامل الواحد من الوحدات المنتجة معبرا عنها بالقيمة، وتفيد في معرفة مقدار قيمة الوحدات المنتجة التي أنتجها العامل الواحد من المساهمين في العملية الإنتاجية. فكلما ارتفع هذه النسبة يدل على أن العاملين في الشركة يقدمون مجهوداً جيداً ويسعون إلى تخفيض التكاليف. ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

(*) تم الاعتماد على: (نعمة، عماد صالح (٢٠٠٨)، "تقويم أداء الشركات باستخدام النسب المالية: دراسة تطبيقية في شركة صلاح الدين العامة للفترة من ١٩٩٥-٢٠٠١"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٤)، العدد (٩)، جامعة تكريت) في الحصول على النسب المالية.

إنتاجية العمل = قيمة الإنتاج × ١٠٠

عدد العاملين

ج. نسبة درجة التصنيع: تعكس هذه النسبة الدرجة التي بلغتتها الشركة في تصنيعها للمواد والتي استخدمت في الإنتاج، وكلما انخفضت هذه النسبة دل ذلك على درجة عالية من التصنيع (والعكس بالعكس)، وبالتالي يؤدي إلى إمكانية الحصول على حصة سوقية كبيرة. ويعبر عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\text{درجة التصنيع} = \frac{\text{قيمة المستلزمات السليعية}}{\text{قيمة الإنتاج}} \times 100$$

د. نسبة هامش الربح إلى المبيعات: وتعكس هذه النسبة إجمالي الربح إلى المبيعات، ويعبر ذلك عن هامش الربح تحققه الشركة من خلال نشاطها الإنتاجي والتسويقي وقياس كفاءة الإدارة في معاملة عناصر الكلفة لمبيعاتها. حيث أن ارتفاعها يدل على الكفاءة في التعامل مع التكاليف، وعلى الشركة العمل على استمرار في ارتفاع هذه النسبة. ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

$$\text{نسبة هامش الربح} = \frac{\text{إجمالي الربح}}{\text{المبيعات}} \times 100$$

هـ. معدل دوران المخزون السلعي: وتعكس هذه النسبة نشاط الدينار المستخدم في المخزون السلعي في توليد المبيعات أو الكفاءة في عملية تحويل المخزون إلى النقدية عن طريق المبيعات. إذ إن التخلص من المخزون يؤدي بدوره في تخفيض التكاليف وكل ما كان عدد الدوران سريع دل ذلك على حسن استخدام المخزون والعمل على عدم الاحتفاظ به، ويعبر عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\text{معدل دوران المخزون السلعي} = \frac{\text{كلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون السلعي}}$$

و. **نسبة المخزون إلى الموجودات المتداولة:** ويستدل من هذه النسبة إلى حجم المخزون مقارنة بالموجودات المتداولة بعد أن المخزون هو إحدى مفردات الموجودات المتداولة، وأن ارتفاع النسبة يعني وجود حجم كبير من المخزون مما يتطلب الدراسة ووضع الحلول اللازمة، وذلك لأن هذه الحالة تؤدي إلى ارتفاع التكلفة ولا بد من وضع الحلول للحد من هذا الارتفاع. ويتم التعبير عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\text{نسبة المخزون في آخر المدة} = \frac{\text{المخزون في آخر المدة}}{\text{الموجودات المتداولة}} \times 100$$

ز. **نسبة نمو المبيعات:** وهي تقيس معدل التغير الحاصل في مبيعات الفترة المالية الجارية مقارنة بالفترة المالية السابقة، وتسعى الشركة إلى العمل على زيادة نسبة نمو المبيعات، نظراً لما يمكن أن تساهم به زيادة المبيعات من زيادة للأرباح وبالتالي زيادة القيمة السوقية للشركة، ويعبر عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\text{نسبة نمو المبيعات} = \frac{\text{التغير في المبيعات}}{\text{مبيعات الفترة السابقة}} \times 100$$

واستناداً إلى كل ما تقدم، فإن قائمة الدخل المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية عند إضافة النسب السابقة لها تعدُّ ثروة كبيرة للاستفادة من معلوماتها في إستراتيجية قيادة الكلفة وهذه النسب ليست قطاعية فيمكن إضافة نسب أخرى، وعلى وفق حاجة الشركة لها وفي إطار بيئتها الصناعية.

٢. دور قائمة المركز المالي (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية):

لكي تكون قائمة المركز المالي ملائمة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية، يرى الباحثان ضرورة إضافة نسب أخرى إلى القائمة لتخدم إستراتيجية قيادة الكلفة، ويمكن استدرج هذه النسب* مع مغزاها ومدلولاتها وكالاتي:

أ. نسبة عائد الاستثمار: وتفيد هذه النسبة في قياس كفاءة الشركة في استثمارها لأموالها، فارتفاع هذه النسبة يعني نجاح الشركة في تمويل أكبر قدر من المبيعات ومن ثم تحقيق الأرباح بدلاً من احتجازها على شكل أصول ثابتة أو مخزون أو على شكل منتجات تحت التشغيل، وهذا أساس إستراتيجية قيادة الكلفة. ويعبر عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

صافي الأرباح

$$\text{عائد الاستثمار} = \frac{\text{صافي الأرباح}}{\text{رأس المال المستثمر}} \times 100$$

ب. معدل دوران رأس المال العامل: إن فترة دوران رأس المال العامل هي مجموع (فترة الإنتاج + فترة التجهيز + فترة البيع + فترة التحصيل) وأن (٣٦٥) يوماً تمثل عدد أيام السنة المالية أو ربما يقع الاختيار على أية فترة أخرى، كأن تكون شهراً أو فصلاً وغير ذلك، وتعد زيادة معدل الدوران زيادة في المخاطر المالية التي قد تتعرض لها الشركة سواء عن طريق زيادة البسط أو انخفاض المقام. أما انخفاضها فيشير إلى تحسن في سيولة الشركة وتدهوراً في ربحية صافي رأس المال وهذا ناتج من أن زيادة المبيعات يلحقه زيادة في الائتمان، وعليه هذا المؤشر يفيد في توجيه الشركة للتركيز على تخفيض التكاليف وليس فقط في زيادة المبيعات. ويتم التعبير عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\text{معدل دوران رأس المال العامل} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{صافي رأس المال العامل}} \times 365$$

(*) تم الاعتماد على: (حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٦)، تحليل القوائم المالية: نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر) في الحصول على النسب المالية.

ج. احتجاز الأموال في المخزون: وتشير هذه إلى نسبة المبيعات إلى إجمالي المواد المخزونة، ويشير انخفاض هذه النسبة إلى زيادة حجم المخزون وهذا يتطلب دراسة أسباب تكديس المخزون وإيجاد الحلول اللازمة لها، لأن أية زيادة في المخزون يؤدي إلى ارتفاع نسبة التكاليف في الشركة، وعليه هذه النسبة توجه الشركة نحو العمل على إدارة المخزون بكفاءة وبشكل حقيقي. ويعبر عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\text{احتجاز الأموال في المخزون} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{المخزون}}$$

من كل ما تقدم يتضح أن قائمة المركز المالي المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية تؤدي دوراً كبيراً في توجيه الشركة نحو حسن استثمارها لأموالها، وتوجيهها للتركيز على تخفيض التكاليف وزيادة المبيعات معاً وليس عزل أحدهما عن الآخر، فضلاً عن توجه الشركة نحو العمل على إدارة المخزون بكفاءة لأن أحد أسباب الارتفاع في التكاليف يكون سببه المخزون، وبذلك نرى أن هذه النسب تدعم إستراتيجية قيادة الكلفة عن طريق توفير معلومات عن الوضع الحالي للشركة للاسترشاد بها نحو المستقبل.

٣. دور قائمة التدفقات النقدية (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية):

لكي تكون قائمة التدفقات النقدية ملائمة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية يرى الباحثان ضرورة إضافة نسب أخرى إلى القائمة لتخدم إستراتيجية قيادة الكلفة، ويمكن استدراج هذه النسب* مع مغزاها ومدلولاتها وكالاتي:

أ. نسبة التدفق النقدي إلى المبيعات: وتعكس هذه النسبة التدفق النقدي إلى المبيعات، ويعبر ذلك عن التدفق النقدي المتحقق للشركة من خلال نشاطها الإنتاجي والتسويقي وقياس كفاءة الإدارة في معاملة عناصر الكلفة لمبيعاتها

(*) تم الاعتماد على: (دهمش، نعيم حسني (١٩٩٦)، قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن) في الحصول على النسب المالية.

بالشكل النقدي. إذ إن ارتفاعها يدل على الكفاءة في التعامل مع التكاليف بصورة نقدية. ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

$$\text{نسبة التدفق النقدي} = \frac{\text{النقدية من العمليات التشغيلية}}{\text{إلى المبيعات}} \times 100$$

ب. نسبة مؤشر العمليات التشغيلية: وهو مؤشر يقارن بين النقدية المتأتية من العمليات وبين الدخل المتأتي من العمليات التشغيلية المستمرة، فهو يقيس إنتاجية توليد النقدية من العمليات التشغيلية المستمرة، فالأخيرة تتحقق عندما تكون التكلفة منخفضة وتستخرج هذه النسبة على وفق المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة مؤشر العمليات التشغيلية} = \frac{\text{النقدية من العمليات التشغيلية}}{\text{الدخل من العمليات التشغيلية المستمرة}} \times 100$$

تأسيساً على ما تقدم يرى الباحثان أن أهمية قائمة التدفقات النقدية المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية في هذه الإستراتيجية تأتي في معرفة النقد المساهم في تحقيق الدخل للشركة وتحقيق الأخيرة عند تخفيض التكلفة النقدية، وبذلك تعمل الشركة على تحقيق التخفيض لتحصل على دخل عالٍ.

٤. دور الموازنة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

تغطي الموازنة كل وحدات الشركة، طبقاً لخريطة التنظيم الإداري فيها. وتعتبر الموازنات رسمياً عن القرارات المستقبلية لكل مستويات الإدارة في الشركة، فيما يتعلق بامتلاك الموارد الاقتصادية، وطرق استخدامها والنتائج المستهدفة من هذا الاستخدام، ويتم التعبير عن ذلك مالياً، ويتم تحديد أهداف الشركة بدقة قبل وضع الموازنة، ثم تحديد وسائل تحقيق هذه الأهداف على مراحل تتدرج من الأعم إلى

الأخص، ولعل أهم الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها هو تخفيض تكاليفها للحصول على حصة سوقية كبيرة وبالتالي تحقيق الأرباح للشركة. (ادريس والغالبى، ٢٠٠٩، ١٣٧)

ويظهر الهدف الأساس للموازنة بوضوح من خلال التجميع للتخصصات الواردة فيها لمختلف المجموعات وكيفية ترابط هذه الأهداف لتشكيل البرامج المراد تنفيذها (Niven, 2005, 49).

ويرى (عبد الفتاح، ٢٠٠٥، ١٧٠) أن الموازنات تتيح نظاماً إعلامياً داخل الشركة، إذ يعدّ تحقيق الاتصال داخل الشركة من وظائف الموازنات، ويرى (Horngren, et.al, 2000, 258) أن الموازنات تحقق ميزة إعلام الأفراد داخل الشركة بما هو متوقع منهم، ويرى أن الموازنة الجيدة هي تلك التي تساعد على الاتصال من أعلى إلى أسفل وكذلك من أسفل إلى أعلى.

وعليه تعمل الموازنات على مساعدة المدراء في التنسيق بين الأهداف، فعلى سبيل المثال إن الموازنة تؤدي إلى تكامل خطة إدارة المشتريات مع متطلبات إدارة الإنتاج، وتقوم إدارة الإنتاج بوضع خطتها، في ضوء الجدول الزمني لموازنة المبيعات، كما يقوم المدير المالي باستخدام موازنة المبيعات وموازنة المشتريات لتحديد الاحتياجات النقدية للشركة، وعلى ذلك فالموازنة توضح الرؤية المشتركة للأقسام في ضوء الخطة العامة للشركة، وبذلك يتكامل التنسيق بين الأقسام ولا يتم الهدر في الوقت والجهد وبالتالي تخفيض الكلف داخل الشركة.

وقد اكتسبت الموازنة أهمية كبيرة عندما تم الربط بينها وبين بطاقة الأداء المتوازن للوصول إلى الربط بين الموازنة وإستراتيجية الشركة، إذ إن تخصيص الموارد المهمة والإستراتيجية من خلال البطاقة يمثل تغيراً جوهرياً بممارسة وضع الموازنة. إذ إن بطاقة الأداء المتوازن تمثل تطويراً متدفقاً للمؤشرات أشبه بالشلال من

المستويات الأعلى حتى المستويات الأدنى، إذ إن الأهداف الأساسية لهذه المؤشرات هو وصف الحالة الراهنة للشركة وإعطاء تصور عن التحديات المحتملة نزولاً إلى مستوى المبادرات والأفعال التي تحاول ردم الفجوة بين الأداء المالي والأداء المستهدف والمرغوب (حماد، ٢٠٠٥، ٨١).

وعليه ترتبط أنشطة إعداد الموازنات بالمبادرات والمستهدفات ولمختلف المحاور الواردة في البطاقة. كما إن مجمل هذه العمليات تساعد الشركة في تخصيص الموارد بشكل كفوء وفعال سواء المالية أو البشرية، إن وجود هذه المرحلة يساهم في جعل أنشطة تطوير الموازنة أنشطة ديناميكية متحركة وليست آليات عمل جامدة تخصص فيها الموارد على وفق آليات ثابتة.

وبالنظر إلى محاور بطاقة الأداء المتوازن نجد أن المحور المالي يهتم بالنتائج المالية لبقية المحاور الثلاثة. وبذلك يجب ربط أهداف ومقاييس المحاور الأخرى بالأهداف المالية. فضلاً عن امتلاك المحور المالي لثلاثة مواضيع إستراتيجية (نمو الإيراد، تخفيض الكلفة، الانتفاع من الموجودات، Hansen & Mowen, 2003, 407) والتي تخدم كأساس لتحسين أهداف ومقاييس تشغيلية محددة كهدف تخفيض التكاليف، وتخفيض كلفة إنتاج الوحدة، وتخفيض كلفة الزبائن للوحدة، وتخفيض تكاليف قنوات التوزيع.

أما محور الزبائن فيتضمن عدة مقاييس جوهرية ذات صلة بولاء الزبون وعوائده والتي تشتمل (تحقيق رضا الزبون والاحتفاظ بالموجود منهم وكسب الزبائن الجدد فضلاً عن ربحية الزبون والحصة السوقية في الأجزاء المستهدفة من ذلك السوق) (Rohm, 2007, 412)، ونستنتج من ذلك بأن محصلة هذه المقاييس هي التي يمكن أن تصل لبلوغ الأهداف المالية كتخفيض كلف المشتريات، وتحسين وظيفة المنتج، وتحسين جودة المنتج.

ويرى (Kaplan & Norton, 2001, 206) أهم الأهداف والمقاييس الموجودة في منظور العمليات الداخلية ضمن مراحله هي (زيادة عدد المنتجات الجديدة، زيادة المنتجات الملائمة، تخفيض وقت تحسين المنتجات الجديدة، تخفيض وقت العمليات). أما أهم أهداف منظور التعلم والنمو يتمثل بـ (زيادة قدرات العاملين، زيادة قدرات نظم المعلومات، زيادة التحفيز والتطوير) (Paul, 2009, 69).

واستناداً إلى كل ما تقدم، يمكن القول أن الموازنة بثوبها الجديد تلعب دوراً متميزاً في تحقيق أهداف إستراتيجية قيادة الكلفة، من خلال ما توفرها من معلومات ومقاييس يمكن الاسترشاد بها.

٥. دور الرقابة المالية الإستراتيجية:

تتركز الرقابة الإستراتيجية بصيغة عمليات إختبارية فاحصة غايتها التحقق من اعتماد المدخل الاستراتيجي في قيادة الشركة وتوافر الأدوات الفاعلة في إدارتها. وبرزت الرقابة الإستراتيجية لضمان التصحيح المبكر لانحراف محتمل، فضلاً عن التحقق من تعبئة الموارد صوب الأهداف وإمكانية تقييم المراحل والأنشطة الفرعية للإدارة الإستراتيجية نفسها (الطائي وقداة، ٢٠٠٨، ١٢٠).

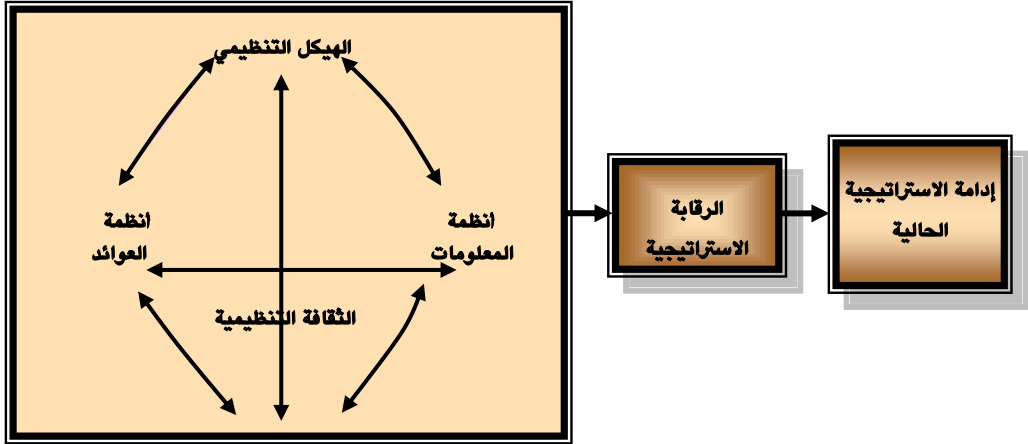
وحدد (Mason & Dimechkie, 2005, 28) الرقابة الإستراتيجية برقابة القدرات والموارد ومدى كفايتها لتعظيم قيمة الشركة من خلال تحقيق الأرباح عن طريق تخفيض التكاليف، فضلاً عن استيعاب المتغيرات البيئية ذات العلاقة بالشركة.

وتقوم الرقابة الإستراتيجية الفعالة بدورها من خلال الوظائف التي تقوم بها الشركة التي تمثل حلقات مفهوم سلسلة القيمة، ولعل أبرزها الرقابة من خلال التنظيم والتوجيه والإشراف، فإن الدور الرقابي من خلال هذه المراحل المرتبطة ببعضها تمثل الوسائل التي عن طريقها تنفذ الخطة وتتحقق النتائج، كما يجب أن

يتكيف أسلوب الرقابة على التكاليف ليناسب التنظيم الإداري للشركة. وتؤدي الرقابة دورها من خلال ما يسمى ((بالرقابة المتزامنة)) زمنياً مع مراحل تنفيذ الخطط (باسيلي، ٢٠٠٧، ٥٠).

وعليه فإن أسلوب الرقابة الإستراتيجية يمكن أن يؤدي دوراً مهماً في تدعيم إستراتيجية قيادة الكلفة من خلال إجراء عمليات الرقابة على المكونات التنظيمية المترابطة.

وقد أكد (Certo et. al, 1995, 142) أن هذه المكونات يمكن أن تسهم بانسجامها وتكاملها في بناء أنظمة الرقابة الإستراتيجية الذي يختبر من خلاله مدى استمرار الشركة لامتلاك الجدارة الجوهرية وإضافة الجوانب المعنوية لأسلوب الرقابة الإستراتيجية كالثبات، والحزم، والتوقيت، والالتزام بتوفير الموارد الجديدة، وكما موضح في الشكل (٧)، وبالتالي فإن الرقابة الإستراتيجية ستؤمن الإسناد وإدامة الإستراتيجية الحالية وتعزيز قوتها الدافعة.



شكل (٧)

الرقابة الإستراتيجية في إدامة إستراتيجية الشركة

واستناداً إلى كل ما تقدم يتبين لنا أن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تدعم إستراتيجية قيادة الكلفة، وإن اختلف أسلوب عن الآخر في درجة دعم هذه الإستراتيجية ولكل أسلوب موقعه الخاص في دعمها.

ولابد من الإشارة إلى أن استخدام الشركة لإستراتيجية قيادة الكلفة وتعزيز هذه الإستراتيجية عن طريق أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تؤدي بدورها إلى دعم القدرة التنافسية للشركة، فالشركة عندما تكون القائمة في التكلفة تستطيع أن تخفض سعر السوق، وبذلك تحتل موقعاً أفضل من حيث استخدامها لخفض السعر كسلاح هجومي أو دفاعي، فضلاً عن بقائها في المقدمة وذلك لاستخدامها منحني الخبرة: أسعار أقل - الحجم وحصة السوق - تكاليف أقل، كل هذا تشكل حاجزاً أمام دخول منافسين جدد إلى الصناعة، وتحقق الشركة قوة تساومية عالية مع الموردين، بذلك تكون الشركة قد دعمت قدرتها التنافسية.

ثانياً: دور أساليب (SFA) في دعم إستراتيجية التمايز

إن الشركات غالباً ما تقوم بالإفصاح عن معلوماتها لغرض استفادة المستخدمين من تلك المعلومات في اتخاذ قراراتهم، لكن يقدم البعض من الشركات حججاً ضد الإفصاح، وإحدى الحجج الشائعة هي (الخسارة التي يتم تكبدها عند استخدام المنافسين لهذه الإفصاحات لمصلحتهم الخاصة)، وإحدى النواحي الحساسة في هذا المجال، هي المعلومات المتعلقة بالبحث وتطوير المنتجات الجديدة (فoster، ٢٠١١، ٦٥)، فالشركات التي تشعر أنها تتمتع بمزايا تنافسية على منافسيها، تواجه قرارات صعبة عند محاولة الحصول على رأس مال جديد، فإن السوق المالية ترجح ألا يؤيد طرح الأسهم الجديدة، ومع ذلك إذا قدمت هذه الشركات معلومات تفصيلية فإنها قد تقلل الفترة التي يحتاج إليها المنافسون لمعرفة التطورات بالشركة، والناحية الحساسة الثانية هي الإفصاح عن موازنة الإعلان (مطر، ٢٠٠٧، ٣٦٠)، فقد علقت إحدى الشركات بالتعليق التالي في احد الاجتماعات السنوية لها ((كمسألة سياسة، نحن لا نعلن عن موازنة الدعاية والإعلان

مقدماً لأن منافسينا يهتمهم الحصول على هذه المعلومات)) (مارشاند وكتينغر، ٢٠٠٤، ٢٦١).

كما أن العرض المحايد يؤدي إلى زيادة منفعة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات، إذ يؤدي إلى زيادة إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية كأداة لاتخاذ القرارات (العوام، ٢٠٠٩، ٢٣٤).

ويستدعي العرض المحايد للقوائم المالية قدراً أكبر من الإفصاح المنصوص عليه في معايير المحاسبة الدولية. وتتزايد أهمية الإفصاح في حالة استخدام القوائم المالية المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية في إستراتيجية التمايز، إذ إن المبالغ المعروضة في تلك القوائم وبالأخص: المخصصة للبحث والتطوير والدعاية والإعلان عن المنتج يكون لها دور كبير في معرفة ما إذا كانت الشركة قد خصصت مبالغ للقيام بأعمال تطوير المنتجات ورفع مستوى جودتها، فضلاً عن معرفة المبالغ المخصصة في الترويج لجذب الزبائن لمنتجات الشركة، كل هذه المعلومات لها تأثير كبير على إستراتيجية التمايز وبالتالي فإن مخرجات المحاسبة المالية الإستراتيجية -متمثلة بالأوعية الإستراتيجية- لها دعم ودور كبير في انتهاز الشركة لإستراتيجية التمايز.

والآتي عرض لدور كل أسلوب من أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية التمايز:

١. دور قائمة الدخل (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية):

لقائمة الدخل أهمية في هذه الإستراتيجية مثلما لها في إستراتيجية قيادة الكلفة بعد ما يتم إضافة نسب أخرى لها لتخدم هذه الإستراتيجية بشكل خاص، ويرى

الباحثان ضرورة إضافة النسب التالية إلى القائمة لتخدم إستراتيجية التمايز، ويمكن أن ندرج هذه النسب* مع مغزاها ومدلولاتها وكالاتي:

١. **نسبة تطور الإنتاج (بالقيمة):** وتقدم هذه النسبة مقارنة نسبية بين الإنتاج الفعلي للسنة الحالية والإنتاج الفعلي للسنة السابقة أو لسنة الأساس، وفي هذه المقارنة يمكن التعرف فيما اذا كانت الشركة قد تقدمت أو تأخرت في قدرتها الإنتاجية أو انها بقيت على وضعها السابق، حيث ان إحدى مدلولات التقدم هنا يعني التركيز على جودة المنتجات، ويمكن التعبير عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\text{نسبة تطور الإنتاج} = \frac{\text{قيمة الإنتاج المتحقق للسنة الحالية}}{\text{قيمة الإنتاج المتحقق للسنة السابقة}} - ١$$

ب. **تطور إنتاجية المستلزمات السلعية:** ويوضح هذا المعيار مدى تطور إنتاجية المستلزمات السلعية سواء مقاسه بالقيمة أو الكمية، من خلال مقارنة ما هي عليه في السنة الحالية بالسنة السابقة أو سنة الأساس، إذ إن تطور الإنتاجية يولد تمايزاً للشركة في الأسواق. ويعبر عن ذلك رياضياً بالمعادلة الآتية:

$$\text{تطور إنتاجية المستلزمات السلعية} = \frac{\text{قيمة الإنتاج للسنة الحالية}}{\text{قيمة المستلزمات السلعية للسنة الحالية}} - ١$$
$$\text{قيمة الإنتاج للسنة السابقة} = \frac{\text{قيمة المستلزمات السلعية للسنة السابقة}}{\text{قيمة المستلزمات السلعية للسنة السابقة}}$$

(*) تم الاعتماد على: (فوستر، جورج (٢٠١١)، تحليل القوائم المالية، تعريب: خالد علي احمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية) في الحصول على النسب المالية.

ج. نصيب الوحدة النقدية الواحدة من الإنتاج من تكاليف العاملين: ويمثل هذا المقياس النسبة التي تشكلها نفقات الأفراد العاملين من قيمة الإنتاج كأن نقول إنها تشكل ٢٥٪ أو ٤٠٪، وتعكس هذه النسبة المذكورة درجة التقنية المستخدمة ودرجة التصنيع وكثافة القوى العاملة، إذ إن هذه العوامل جميعها لها تأثير كبير على التقدم والتميز لمنتجات الشركة. ويمكن التعبير عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\frac{\text{نفقات الأفراد العاملين}}{\text{قيمة الإنتاج}} = \frac{\text{نصيب الوحدة النقدية}}{\text{من الإنتاج من تكاليف العاملين}}$$

د. تطور إنتاجية العامل: ويشير هذا المقياس إلى مدى التطور الحاصل في إنتاجية العامل سواء كانت مقاسه بالكمية أو القيمة، وهذا يمثل مدى توجه الشركة نحو العمل على تطور مستوى أداء العاملين لديها عن طريق الدورات أو إدخال تقنيات حديثة لأداء أعمالهم. ويعبر عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

$$\frac{\text{إنتاجية الفرد الواحد للسنة الحالية}}{\text{إنتاجية الفرد الواحد للسنة السابقة}} = \text{تطور إنتاجية الفرد} - ١$$

مما سبق يتضح لنا أن هذه القائمة تخدم أغراض إستراتيجية التمايز وتدعمه من خلال المعلومات التي تقدمها، سواءً معلومات عن التطورات التي تحدث في الإنتاجية أم في المستلزمات السلعية، أو توضح درجة التقنيات الحديثة المستخدمة في الإنتاج وغيرها من المعلومات المهمة.

٢. دور قائمة المركز المالي (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية):

وفي إطار التوجه الاستراتيجي لقائمة المركز المالي يشير (حماد، ٢٠٠٧، ٣٠٤) إلى أنه أصبح باستطاعة إدارة الشركات من خلال هذه القائمة أن ينظروا للمستقبل ليحصلوا على تصورات واضحة عن الظروف المحيطة بالشركة. وتقدم هذه القائمة دعم كبير إلى إستراتيجية التمايز عند إضافة معلومات ومؤشرات إضافية لها، ويرى الباحثان ضرورة إضافة النسب التالية إلى القائمة لتخدم إستراتيجية التمايز، ويمكن أن ندرج هذه النسب* مع مغزاها ومدلولاتها وكالاتي:

١. معدل دوران الموجودات الثابتة: وهو مقياس لبيان مدى استخدام الشركة لمعداتها في العملية الإنتاجية، فارتفاع هذه النسبة يعني إنتاجية الموجودات الثابتة أما انخفاضها فيعني المغالة في التوسعات الرأسمالية، وهذا يشير إلى مدى إمكانية الشركة وضع أموالها في التطورات والتقنيات الحديثة لتكون في موقع التمايز بين الشركات المنافسة، وتستخرج هذه النسبة على وفق المعادلة الآتية:

$$\text{معدل دوران الموجودات الثابتة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

ب. نسبة البحث والتطوير إلى إجمالي الموجودات: ويستدل من هذه النسبة إلى المبلغ المخصص لعمليات البحث والتطوير والدراسات والتجارب مقارنة بإجمالي الموجودات بعد أن البحث والتطوير هو إحدى مفردات الموجودات، وان ارتفاع النسبة يعني وجود تخصيص جيد للأبحاث والتجارب وبإمكان الشركة القيام بالتطور في منتجاتها من خلال نتائج هذه الأبحاث والتجارب، وبالتالي الوصول بالشركة إلى درجة من التمايز في الأسواق. ويتم التعبير عن هذه النسبة بالمعادلة الآتية:

(*) تم الاعتماد على: خنفر، مؤيد راضي والمطارنة، غسان فلاح (٢٠٠٩)، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن) في الحصول على النسب المالية.

$$\text{نسبة البحث والتطوير إلى إجمالي المبيعات} = \frac{\text{مصاريف البحث والتطوير}}{\text{إجمالي الموجودات}} \times 100$$

وعليه فإن قائمة المركز المالي يقدم معلومات مفيدة لدعم إستراتيجية التمايز من خلال الاطلاع على المبالغ المخصص لأبحاث والتطورات، فضلاً عن المبالغ المخصص للتوسعات الرأسمالية، ليشير إلى مدى إمكانية الشركة وضع أموالها في التطورات والتقنيات الحديثة وغيرها من المعلومات.

٣. دور قائمة التدفقات النقدية (لأغراض المحاسبة الإستراتيجية):

إذا ما اعتبرنا قائمة الدخل أداة لقياس نتيجة أعمال الشركة، وقائمة المركز المالي أداة لقياس مركزها المالي، فإن قائمة التدفق النقدي هي بمثابة الأداة المناسبة لقياس مركزها النقدي (الشرايري، ٢٠٠٦، ١٢).

ويرى الباحثان أن الشركة عندما تقرر التميز في إنتاجها سواء عن طريق التقنيات المستخدمة أو زيادة جودة منتجاتها تحتاج إلى مبالغ نقدية موجودة في الشركة للقيام بهذه الخطوة، وضمن القائمة يظهر لنا الأنشطة التشغيلية موضحاً فيها المبالغ النقدية المدفوعة للعمليات الإنتاجية ومن ضمنها يظهر المبالغ النقدية المدفوعة في استخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج سواء لتمييزها أم للتطور في صورتها، فضلاً عن الأنشطة الاستثمارية حيث تمثل الاستثمارات التي تمتلكها الشركة ومن ضمنها تكون المبالغ المدفوع بشكل نقدي للقيام بالعمليات أعلاه، وبهذا يمكن الاستفادة من هذه القائمة في هذه الإستراتيجية لمعرفة المدفوعات النقدية الفعلية المدفوعة لتحقيق هذا الاتجاه، سواء التميز في الجودة أم التميز في التقنية المستخدمة للإنتاج وغيرها.

٤. دور الموازنة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

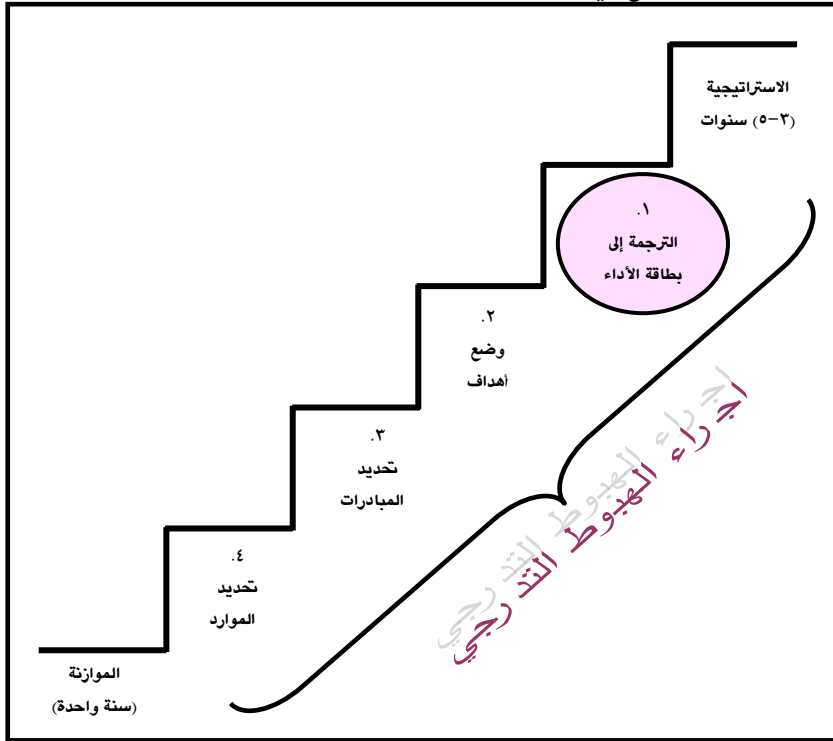
يشير (فتح الله والعوام، ٢٠٠٢، ٢٣) إلى أنه يلزم توافر مقومات معينة لضمان نجاح الموازنة، ولعل أهم هذه المقومات (المشاركة والاقتناع)، إذ إن مشاركة جميع طاقم الشركة في إعداد الموازنة تجعلهم على استعداد للعمل في سبيل تحقيقها نتيجة اقتناعهم بها، كما أن المشاركة تحقق التفاعل المباشر بين واضي الموازنة والمنفذين.

ونتيجة للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التقليدية، فقد ظهرت في مجال دراسات المحاسبة، ما اصطلح على تسميته (ما وراء الموازنة Beyond Budgeting) كما اصطلح على أنه مرادفاً لمفهوم (موازنة الأفضل Better Budgeting).

ولقد تكونت في المملكة المتحدة منذ العام ١٩٩٧ هيئة بحثية أطلق عليها اسم (المائدة المستديرة لما وراء الموازنة The Beyond Budgeting Round Table (BBRT)) وتهدف هذه الهيئة إلى مساعدة شركات الأعمال على إجراء التحسين المستمر للأداء، وذلك في بيئة شديدة المنافسة، وفيها أصبح المعلومات الإستراتيجية المصدر الاستراتيجي الأساس لنجاح الشركة ونموها، على أساس أن شركات الأعمال تعمل في ظل ما يطلق عليه الموجه الثالثة، والتي يتسم فيها عالم الأعمال بالتطور التقني المتسارع (Peter & Bunce, 2004, 66). إذ فرضت بيئة المنافسة الشديدة على شركات الأعمال استبدال الموازنات الثابتة بالتنبؤات المستمرة أي الموازنات التي تغطي باستمرار فترة ثابتة، ويتحقق ذلك عندما يتم الربط بين الموازنة وبطاقة الأداء المتوازن، ونتيجة لذلك يتم الاعتماد على الموارد البشرية والمالية معاً لتحقيق المبادرات الإستراتيجية، وهذا يعني وضع تلك المتطلبات في صورة موازنة سنوية، تتضمن مكونين: (الخولى، ٢٠٠١، ١٣)

- أ. موازنة إستراتيجية لإدارة برامج التميز التي ترغب الشركة تحقيقها.
- ب. موازنة عمليات لإدارة الكفاءة بالنسبة للأقسام والوظائف والبند.

ويمكن القول إن المكون الأول يتمثل بإستراتيجية توضح مسار الشركة خلال السنة الأولى وتوجهها نحو تحقيق الأهداف الموضوعة في الخطة ذات الثلاث أو الخمس سنوات، إذ وضع (Kaplan & Norton, 2001, 281) كيفية الانتقال من المستوى الأعلى (الإستراتيجية) إلى المستوى الأدنى (الموازنة) وذلك عبر بطاقة الأداء المتوازن، وكما موضح في الشكل (٨):



شكل (٨)

الانتقال التدريجي من الإستراتيجية إلى الموازنة

ومن خلال ما تقدم نجد ان الموازنة تقدم جهداً كبيراً في تحقيق متطلبات إستراتيجية التمايز من خلال وضع موازنة إستراتيجية لإدارة برامج التميز التي تصل بالشركة إلى تحقيقها للتمايز الذي ترغب فيه.

٥. دور الرقابة المالية الإستراتيجية:

إن نجاح أية شركة تعمل في أي مجال وتفوقها لا يتوقف فقط على بناء مجموعة من المقياس أو المعايير فإن تحقيق الأهداف الرقابية لا يتوقف فقط عند مجرد التحقق من إنجاز الأرباح المتوقعة (كإعداد الميزانيات التقديرية بهدف تخطيط الأرباح) ولكن الأمر يتعدى ذلك بكثير فإن مراقبة دقة التنفيذ وحسن التخطيط، والوفاء بالمسؤوليات، يبدو في واقع الأمر من الأمور السهلة اللينة التي قد يكون لها تأثير فعال في إعطاء مساحة من الحرية وزيادة في المسؤولية للقائمين جميعهم عن إدارة الشركة (هلالي، ٢٠١١، ٢٩).

إذ إن الدقة وحسن الاختيار والاعتناء وتحسين المقاييس تعد هدفاً أساساً بحيث تنعكس آثارها إلى ما وراء الأبعاد المالية والمحاسبية وتحقيق الأرباح وغيرها، إلى قياس الآثار الأخرى الأساسية مثل مدى قدرة الشركة على إدارة عملائها وتطوير منتجاتها وإعطائها ميزة تنافسية تتمشى مع البيئة الحديثة وما يصاحبها من تطورات تقنية وأبعاد إستراتيجية (Modi, et. al, 2000, 40).

ويعتمد نجاح الرقابة الإستراتيجية على استخدام أساليب ونظم رقابة مناسبة فالرقابة الإستراتيجية يمكن أن تعتمد على التغذية المرتدة بالبيانات أو على أساس التغذية بالمعلومات الموجهة نحو المستقبل أو على أساس النظم الفورية (النجار، ٢٠١٠، ٧٨).

فالرقابة كنظام للتغذية المرتدة بالمعلومات تعتمد على توفير المعلومات والبيانات عن الأداء الفعلي من أجل تصحيح الانحرافات والوقاية من حدوثها مستقبلاً وبالتالي يركز هذا النظام على تصحيح الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط بعد حدوثه فعلاً.

أما الرقابة كنظام للتغذية بالمعلومات الموجهة للمستقبل فنظراً لوجود فجوة زمنية بين اكتشاف الانحراف وتصحيحه فيجب توفير أساليب رقابية موجهة نحو المستقبل (ولعل أهمها الرقابة الإستراتيجية). وبالتالي تتم الرقابة على المدخلات

وقبل تشغيل عوامل الإنتاج اعتماداً على التنبؤ بالأحداث المستقبلية واكتشاف المشكلات قبل وقوعها. وبالنسبة لهذا الرقابة يمكن الاعتماد على أسلوب تحليل المشكلات المتوقعة، وهذا الأسلوب يستهدف إلى تحليل وحل المشكلات مسبقاً من خلال إزالة حدوثها أو تقليل آثارها وابتكار تصرفات ممكنة اقتصادياً ومادياً وإدارياً لمكافحة أسباب هذه المشكلات في مهدها.

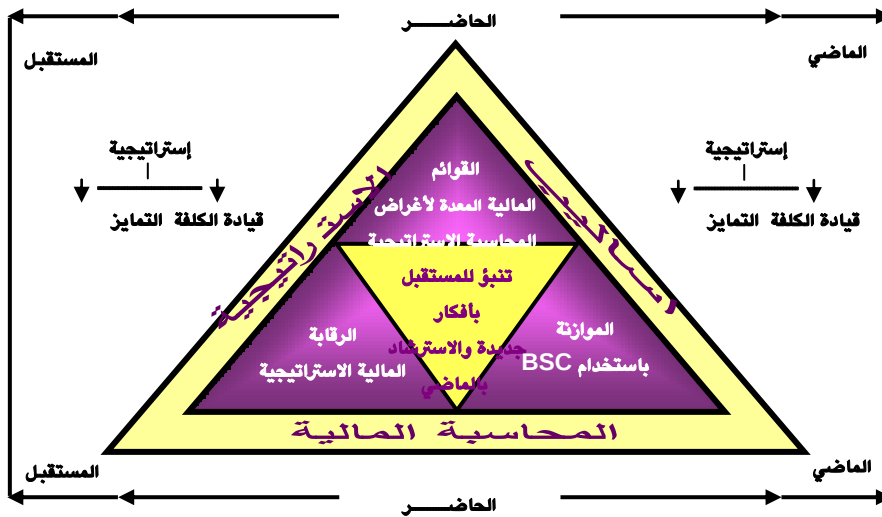
ويرى الباحثان أن الرقابة المالية الإستراتيجية تدعم استراتيجيات الشركة بشكل كبير وخاصة إستراتيجية التمايز، من خلال التعاون بين الرقابة المالية وإدارة الجودة الشاملة بهذا تسعى الشركة إلى تصنيع منتجات ذات جودة عالية وخالية من العيوب، وبهذا تحقق إستراتيجية التمايز أهدافها.

واستناداً إلى كل ما تقدم يتضح لنا بأن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تدعم إستراتيجية التمايز أيضاً، وكما في إستراتيجية قيادة الكلفة تختلف أسلوب عن الأخرى في درجة دعم هذه الإستراتيجية. ولابد من الإشارة إلى أن دعم إستراتيجية التمايز عن طريق أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية يؤدي بدوره إلى دعم القدرة التنافسية للشركة، فالشركة عندما تتمتع بالتميز في السعر أو التميز في صورة المنتج أو التميز على أساس التقنية أو التميز في جودة المنتج يؤدي إلى اكتساب الشركة لقدرة تنافسية عالية، وبذلك تستطيع أن تتخذ من الجودة والابتكار والتميز والسيطرة على الأسواق قدرة على مواجهة منافسيها، وبالتالي تكون الشركة قد عززت من قدرتها التنافسية.

وخلاصة لما تقدم يرى الباحثان أن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تدعم القدرة التنافسية للشركة سواء انتهجت الشركة إستراتيجية قيادة الكلفة أم إستراتيجية التمايز، وإن اختلفت درجة دعم الأساليب من إستراتيجية إلى أخرى. إذ إن القوائم المالية بطلتها الجديدة (من خلال إضافة نسب لها وأسلوب العرض الجديد من خلال المقارنة بين السنة الحالية وسنوات أخرى أو المقارنة بينها وبين شركات

منافسة ضمن القطاع) جاءت بمعلومات ذات أهمية إستراتيجية تسترشد بها الشركة في التوجه نحو الأفضل، فضلاً عن الأهمية الكبيرة التي اكتسبتها الموازنة وبعبارة تم الربط بينها وبين إستراتيجية الشركة عن طريق بطاقة الأداء المتوازن، أما أسلوب الرقابة المالية الإستراتيجية طورت الرقابة المالية بشكل كبير من خلال التوسع في مقاييسها وزيادة اهتماماتها.

ويمكن القول أن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تأخذ باستراتيجيات الشركة من الماضي نحو المستقبل الأفضل وكما في الشكل ذي الرقم (٩).



شكل (٩)

موقع اساليب (SFA) في دعم الإستراتيجيتين (قيادة الكلفة والتمايز)

ثالثاً: دور أساليب (SFA) في تحقيق الأهداف الإستراتيجية

يحول إعداد الأهداف الإستراتيجية، الرؤية الإستراتيجية إلى أهداف أداء محددة، وتمثل الأهداف التزاماً من قبل الشركة بتحقيق نتائج ومردودات محددة، وإذا لم يتم تحويل اتجاه الشركة طويل الأجل لأهداف أداء محددة لإظهار التقدم في مسار تحقيق هذه الأهداف، فسوف ينتهي الحال بمضامين "الرؤية" و"الرسالة" إلى أن تصبح مجرد شعارات أو كلمات لا يتم تحقيقها، ولكي تستخدم الأهداف كمقياس معياري لأداء الشركة وتقدمها، لابد من أن يتم توضيح هذه الأهداف بمصطلحات وعبارات محددة يمكن قياسها كمياً (تومسون وستريكولاند، ٢٠٠٦، ٤٥)، ويمكن أن تكون الأهداف الإستراتيجية للشركة أحد أو أكثر من هذه الأهداف:

١. تحقيق نمو المبيعات صافي يصل إلى ٢٥٪ سنوياً ولمدة (من إلى).
٢. تحقيق مركز مالي قوي خلال خمس السنوات القادمة.
٣. التخلص من الأعمال التي لا توفر أو لا يمكنها أن توفر عوائد مالية كافية، أو لا تتناسب مع إستراتيجية الشركة المطبقة.

مما سبق عرضه عن الأهداف الإستراتيجية للشركة وما تم بيانه عن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية، يمكننا القول أن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية لها دور كبير ومتميز في تحقيق هذه الأهداف، فلو أخذنا مثلاً الهدف الاستراتيجي للشركة هو: (تحقيق نمو المبيعات صافي يصل إلى ٢٥٪ سنوياً ولمدة (من إلى)) فعن طريق أساليب (SFA) يمكن تحقيقها، إذ المعلومات التي تظهر ضمن قائمة الدخل المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية تساعد الوصول إلى هذا الهدف فضلاً عن إمكانية استخدام الموازنة الشاملة للمراحل التي تمر من خلالها هذا الهدف (كموازنة المواد الأولية، موازنة الإنتاج، موازنة المبيعات، وغيرها)، وبالتالي تحقق الشركة هدفها وتكون قادرة على منافسة المتنافسين المتواجدين في الصناعة، فضلاً عن مواجهة المنافسين الجدد الداخلين في الصناعة.

عليه فإن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية لها دور كبير في دعم القدرة التنافسية للشركة عن طريق تعزيز نقاط القوة لدى الشركة والعمل على معالجة نقاط ضعفها، فضلاً عن مساعدتها على اغتنام الفرص في البيئة الخارجية (البيئة العامة، البيئة الخاصة) والتصدي إلى التهديدات التي قد تواجهها الشركة في البيئة المحيطة بها. ومن ثم قدرة هذه الأساليب على تحقيق الأهداف الإستراتيجية التي تسعى الشركة لتحقيقها.

الإستنتاجات والمقترحات

١. المحاسبة المالية الإستراتيجية هي: الشكل المتطور لأساليب المحاسبة المالية، الذي يعتمد على استخدام التحليل الاستراتيجي والنسب المالية والمزج بينهما وبين مخرجات النظم المحاسبية، وذلك لتوفير المعلومات المحاسبية الإستراتيجية اللازمة لمتخذي القرارات، فضلاً عن تحقيق القدرة التنافسية للوحدة الإقتصادية.
٢. إن المهام التي يجب أن يقوم بها المحاسب المالي أصبحت الآن تتمثل في ضرورة توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على انجاز الأهداف المستقبلية والإستراتيجية للوحدة الإقتصادية.
٣. إن القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية) يمكن أن تكون ملائمة للأغراض الإستراتيجية بعد استخدام أدوات متنوعة لغرض الوصول إلى مؤشرات من القوائم المالية التاريخية تتعلق بالأداء المتوقع في المستقبل، سواء كان هذه الأدوات على شكل نسب مالية مضافة إلى كل قائمة ولكل نسبة مدلوله المالي، أو مقارنة السنة الحالية مع سنوات أخرى لتحديد التغيرات من سنة لأخرى، وبالتالي يمكن أن تستخدم هذه الأدوات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وبما يمكن أن يساعد في أن تؤدي هذه القرارات إلى تحقيق الشركة لأهدافها الإستراتيجية، وكما يأتي:

أ. يمكن إضافة بيانات أخرى ضمن قائمة الدخل لتكون عدة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية كمقارنة نتيجة السنة المالية الحالية مع السنوات السابقة، وتوفير معلومات فيما لو كان هناك نمو وزيادة في نتيجة النشاط أو هناك تناقص في الأرباح، وكذلك توفير معلومات عن حصة السهم من الأرباح والذي يساعد الإدارة في رسم سياساتها الإستراتيجية المختلفة.

ب. يمكن أن تكون قائمة المركز المالي ملائمة لأغراض المحاسبة المالية الإستراتيجية من خلال إضافة بنود لها لكي توفر معلومات ضرورية لأغراض التخطيط الاستراتيجي، مثل معدل العائد إلى رأس المال، معدل دوران المدينين وأوراق القبض ونسبة التداول وغيرها.

ج. إن معلومات قائمة التدفقات النقدية تعد في غاية الأهمية بالنسبة للإدارة الإستراتيجية إذا ما تم إضافة بعض البنود إلى هذه القائمة، كمعدل دوران صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ومعدل تغطية النقدية ونسبة كفاية التدفقات النقدية وغيرها.

٤. إن بطاقة الأداء المتوازن لم تقدم بديلاً عن مؤشرات الأداء المالي فهي بقت محتفظة بها، ولكنها أضافت لها مؤشرات غير مالية أدت إلى تطوير عملية تقويم الأداء وربطها بالإستراتيجية، إذ قدمت وسيلة لترجمة إستراتيجية الشركة إلى مجموعة أفعال يؤديها العاملون ومن خلال تكامل وتوازن محاور بطاقة الأداء المتوازن يمكن الحكم على مدى نجاح تلك الوحدات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

٥. إن دمج اعداد الموازنة وبطاقة الأداء المتوازن مع عمليات التخطيط يعدّ أمراً جوهرياً، وذلك بالنسبة للوحدات الإقتصادية التي تتبنى تطبيق الإستراتيجية، إذ يتم اعتماد الموارد المالية والبشرية اللازمة لتحقيق المبادرات الإستراتيجية وهذا يعني وضع تلك المتطلبات في صورة موازنة تتضمن مكونين (موازنة إستراتيجية، موازنة عمليات).

٦. ظهرت للرقابة المالية الإستراتيجية أساليب جديدة، على الرغم من إمكانية استخدام الأساليب التقليدية للرقابة مثل أساليب التحليل المالي والأساليب الإحصائية والملاحظات الشخصية والتقارير الخاصة.

٧. إن قائمة الدخل المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية تعدُّ ثروة كبيرة للاستفادة من معلوماتها في إستراتيجية قيادة الكلفة عند إضافة مجموعة من النسب لها وهذه النسب ليست قطعية إذ يمكن إضافة نسب أخرى، وعلى وفق حاجة الشركة لها وفي إطار بيئتها الصناعية.

٨. إن قائمة المركز المالي المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية تؤدي دوراً كبيراً في توجيه الشركة نحو حسن استثمارها لأموالها، وتوجيهها للتركيز على تخفيض التكاليف وزيادة المبيعات معاً وليس عزل إحداها عن الآخر، فضلاً عن توجه الشركة نحو العمل على إدارة المخزون بكفاءة لأن الارتفاع في التكاليف سببه المخزون، وبذلك نرى أن هذه النسب تدعم إستراتيجية قيادة الكلفة عن طريق توفير معلومات عن الوضع الحالي للوحدة الإقتصادية للاسترشاد بها نحو المستقبل.

٩. إن أهمية قائمة التدفقات النقدية المعدة لأغراض المحاسبة الإستراتيجية في هذه الإستراتيجية تأتي في معرفة النقد المساهم في تحقيق الدخل للشركة، والعمل على تقديم المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط الإستراتيجي لتحقيق هذا الهدف.

١٠. لقد اكتسبت الموازنة أهمية كبيرة عندما تم الربط بينها وبين بطاقة الأداء المتوازن للوصول إلى الربط بين الموازنة وإستراتيجية الشركة، إذ إن تخصيص الموارد المهمة والإستراتيجية من خلال البطاقة يمثل تغيراً جوهرياً بممارسة وضع الموازنة، إذ إن بطاقة الأداء المتوازن تمثل تطويراً متدفقاً للمؤشرات أشبه بالشلال من المستويات الأعلى حتى المستويات الأدنى.

١١. تقوم الرقابة الإستراتيجية الفعالة بدورها من خلال الوظائف التي تقوم بها الشركة التي تمثل حلقات مفهوم سلسلة القيمة، ولعل أبرزها الرقابة من خلال التنظيم والتوجيه والإشراف، فإن الدور الرقابي من خلال هذه المراحل المرتبطة ببعضها تمثل الوسائل التي عن طريقها تنفذ الخطة وتحقق النتائج، كما يجب أن يتكيف أسلوب الرقابة على التكاليف ليناسب التنظيم الإداري للوحدة الإقتصادية.

١٢. إن استخدام الوحدة الإقتصادية لإستراتيجية قيادة الكلفة وتعزيز هذه الإستراتيجية عن طريق أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تؤدي بدورها إلى دعم القدرة التنافسية للشركة، فالوحدة الإقتصادية عندما تكون القائدة في التكلفة تستطيع أن تخفض سعر السوق، وبذلك تحتل موقعاً أفضل من حيث استخدامها لخفض السعر كسلاح هجومي أو دفاعي، فضلاً عن بقائها في المقدمة وذلك لاستخدامها منحني الخبرة: أسعار أقل - الحجم وحصة السوق - تكاليف أقل، كل هذا يشكل حاجزاً أمام دخول منافسين جدد إلى الصناعة، وتحقق الوحدة الإقتصادية قوة تساومية عالية مع الموردين، بذلك تكون الوحدة الإقتصادية قد دعمت قدرتها التنافسية.

١٣. إن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تدعم إستراتيجية التمايز أيضاً، وكما في إستراتيجية قيادة الكلفة تختلف أسلوب عن الأخرى في درجة دعم هذه الإستراتيجية. ولا بد من الإشارة إلى أن دعم إستراتيجية التمايز عن طريق أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية يؤدي بدوره إلى دعم القدرة التنافسية للشركة، فالوحدة الإقتصادية عندما تتمتع بالتميز في السعر أو التميز في صورة المنتج أو التميز على أساس التقنية أو التميز في جودة المنتج يؤدي إلى اكتساب الوحدة الإقتصادية لقدرة تنافسية عالية، وبذلك تستطيع أن تتخذ من الجودة والابتكار والتميز والسيطرة على الأسواق قدرة على مواجهة منافسيها، وبالتالي تكون الوحدة الإقتصادية قد عززت من قدرتها التنافسية.

١٤. إن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تدعم القدرة التنافسية للشركة سواء انتهجت الشركة إستراتيجية قيادة الكلفة أم إستراتيجية التمايز، وإن اختلفت درجة دعم الأساليب من إستراتيجية إلى أخرى، إذ إن القوائم المالية بأشكالها الجديدة (من خلال إضافة نسب لها وأسلوب العرض الجديد من خلال المقارنة بين السنة الحالية وسنوات أخرى أو المقارنة بينها وبين شركات منافسة ضمن القطاع) جاءت بمعلومات ذات أهمية إستراتيجية تسترشد بها الوحدة الإقتصادية في التوجه نحو الأفضل، فضلاً عن الأهمية الكبيرة التي اكتسبتها الموازنة وبعدها تم الربط بينها وبين إستراتيجية الوحدة الإقتصادية عن طريق بطاقة الأداء المتوازن، أما أسلوب الرقابة المالية الإستراتيجية طورت الرقابة المالية بشكل كبير من خلال التوسع في مقاييسها وزيادة اهتماماتها. ويمكن القول إن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية تأخذ باستراتيجيات الوحدة الإقتصادية من الماضي نحو المستقبل الأفضل.

١٥. إن أساليب المحاسبة المالية الإستراتيجية لها دور كبير في دعم القدرة التنافسية للوحدة الإقتصادية عن طريق تعزيز نقاط القوة لديها والعمل على معالجة نقاط ضعفها، فضلاً عن مساعدتها على اغتنام الفرص في البيئة الخارجية (البيئة العامة، البيئة الخاصة) والتصدي إلى التهديدات التي قد تواجهها الوحدة الإقتصادية في البيئة المحيطة بها، ومن ثم قدرة هذه الأساليب على تحقيق الأهداف الإستراتيجية التي تسعى إليها.

قائمة المصادر

المصادر باللغة العربية

أولاً: المجالات والدوريات

١. الجليلي، مقداد احمد يحيى (٢٠٠٧)، "الإطار المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية"، مجلة تنمية الرفادين، المجلد ٢٩، العدد ٨٦، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٢. الخولي، هالة (٢٠٠١)، "استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٥٧، جامعة القاهرة.
٣. الشرايري، ماجد عادل (٢٠٠٦)، "اثر نظم المعلومات المحاسبية على قائمة التدفقات النقدية- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة"، المجلة العلمية، العدد ٤١، جامعة أسيوط.
٤. عبد العظيم، محمد حسن محمد (٢٠٠٥)، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢١، العدد ١، جامعة بغداد.
٥. عبد الفتاح، محمد (٢٠٠٥)، "العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأدوات التخطيط والرقابة"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد ٢، السنة ٩، جامعة عين الشمس.
٦. نعمة، عماد صالح (٢٠٠٨)، "تقويم أداء الشركات باستخدام النسب المالية: دراسة تطبيقية في شركة صلاح الدين العامة للفترة من ١٩٩٥-٢٠٠١"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٤)، العدد (٩)، جامعة تكريت.

ثانياً: الكتب

١. ادريس، وائل محمد صبحي والغالبي، طاهر محسن منصور (٢٠٠٩)، المنظور الاستراتيجي لبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
٢. باسيلي، مكرم عبد المسيح (٢٠٠٧)، الرقابة والمحاسبة عن التكاليف - رؤية إستراتيجية/ مدخل كمي، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الثاني، المكتبة العصرية، القاهرة، مصر.
٣. بني حمدان، خالد محمد وإدريس، وائل محمد (٢٠٠٩)، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٤. تومسون، آرثر ايه. وستريكلاند، ايه. جي. (٢٠٠٦)، الإدارة الاستراتيجية، مكتبة لبنان ناشرون، لبنان.
٥. الحبيطي، قاسم محسن ومصطفى، شكر محمود (٢٠٠٤)، "تحديد مسار اهتمامات المستثمر على خارطة المعلومات المحاسبية - نموذج كمي مقترح"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٢٦، العدد ٧٥، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٦. حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٦)، تحليل القوائم المالية: نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
٧. خنفر، مؤيد راضي والمطارنة، غسان فلاح (٢٠٠٩)، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
٨. دهمش، نعيم حسني (١٩٩٦)، قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن.
٩. راضي، محمد سامي و حجازي، وجدي حامد (٢٠٠٦)، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
١٠. السالم، مؤيد سعيد (٢٠٠٥)، أساسيات الإدارة الاستراتيجية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
١١. الطائي، رعد عبد الله وقداة، عيسى (٢٠٠٨)، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

١٢. عبد الفتاح، زكريا فريد وآخرون (٢٠٠٥)، دراسات في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر.
١٣. العوام، عاطف محمد (٢٠٠٩)، دراسات في نظرية المحاسبة، ماس للطباعة، القاهرة، مصر.
١٤. عيسى، حسن محمد (٢٠٠٩)، النظم الاستراتيجية للمعلومات المحاسبية، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
١٥. فتح الله، ليلي والعوام، عاطف محمد (٢٠٠٢)، المحاسبة الإدارية، القاهرة، مصر.
١٦. فوستر، جورج (٢٠١١)، تحليل القوائم المالية، تعريب: خالد علي احمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
١٧. كيسو، دونالد وبجانت، جيري (٢٠٠٩)، المحاسبة المتوسطة، تعريب: احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
١٨. مارشاند، دونالد وكتبغر، وليام (٢٠٠٤)، حتى نرى ما لا يُرى: كيف تتفوق الشركات باستخدام الصحيح للمعلومات والعاملين وتكنولوجيا المعلومات، مكتبة العبيكان، السعودية.
١٩. مطر، محمد (٢٠٠٧)، المحاسبة المالية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
٢٠. المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح (١٩٩٩)، الإدارة الاستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، ط ١، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر.
٢١. النجار، فريد راغب (٢٠١٠)، التخطيط الاستراتيجي والمدير العربي - آليات استشراف المستقبل عام ٢٠٥٠، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
٢٢. هلال، حسين مصطفى (٢٠١٠)، الرقابة المالية الاستراتيجية بين إدارة المخاطر واقتصاديات المعرفة من منظور الأداء المتوازن.

Em@il: Heshelaly@Gm@il.com

ثانياً: المصادر باللغة الانكليزية

1. Arreson Paul (2009), "What is the Balanced Scorecard?" Balanced Scorecard Institute. www.BalancedScorecard.org.
2. Certo, Samucl C., Paul Peter, Edward Ottensmeyes (1995), "The Strategic Management Process", 3rd Ed. Irwin , Chicago.
3. Grundy, Tony, Johnson, Gerry & Keven Scholes (1998), "Exploring Strategic Financial Management", Prentice Hall Europe.
4. Hannula. M, Kalmala. H, Suomala, P. (2009), "Total Quality management and Balanced Scorecard Comparative Analysis. www.im.tutfl/cmc/cmc8.
5. Hansan, Don, & Mowen, Maryanne (2003), Management Accounting, 6th ed., (U.S.A.) South Western.
6. Horngren , Charles, T., foster George & Srikabnnt M. Datar (2000), "Cost Accounting" Management Emphasis, 10th ed. Prentice - Hall Inc.
7. Kaplan, R., & Norton, D. (2001), "Transforming Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management" , Accounting Horizons, Vol. 15, No. 2.
8. Mason, Bill & Raid Dimechkie (2005), The Strategic Control. <http://www.Halegrop.com>
9. Modi, Tarak, Mary Ann Durkin, Coroline Kass & Michael Ulin (2000), Strategic Audit. <http://www.tekenirvana.com>
10. Morisawa, Toru (2002), "Building Performance Measurement Systems with the Balanced Scorecard Approach. <http://www.nri.co>.
11. Niven, R., Paul (2005), "Balanced Scorecard Diagnostics: Maintaining Maximum Performance, John Wiley & Sons, Inc.
12. Norton., Cho (2002), Conduct Strategic Audit. <http://www.wiley.com/proudct.data>.
13. Paul, R. & S., Miriam (2006), In Search of Strategic Accounting, Management Accounting Research, 14.

14. Peter, M. & P. Bunce (2004), "Management Control systems in research and development organizations: The role of Accounting behavior and Personal Controls Accounting, Organizations and Society, Vol. 22.
15. Pills, M. A. & P. Lei. (2006), "Operation Management: Concepts , Methods & Strategies west pub.com.
16. Rohm, Howard, U. S. Foundation for performance measurement (2007), "Improve Public Sector Results with a balanced Scorecard: Nine steps to success", the BSC Institute. www.balancedscorecard.org.
17. Tillman, K., & A. Goddard (2008), strategic management accounting and sense making in multination companies, management accounting.

□