

**دراسة تحليلية لدور المعلومات المحاسبية في ترشيد
قرارات الإدارة
بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج**

دكتور عبد الوهاب نصر على

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

عیدتہ رجا خیسلاصا بتلوہا لہذا روجا خیلطت خداع

قراءتہ اذاعا

وتظا اذاعا قہلین خیسلاصا بتلوہا لہذا

رہا رجا خیسلاصا بتلوہا لہذا

قیلوا اذاعا

قیلوا اذاعا قہلین خیسلاصا بتلوہا لہذا

١ - استعراض مشكلة البحث :

من المتفق عليه أنه يمكن النظر للإدارة كعملية لاتخاذ القرارات، وأن نظام المعلومات الإداري يجب أن ينتج معلومات ملائمة لتشغيل نماذج إتخاذ القرارات الإدارية بكفاءة وفعالية، وأن نظام المعلومات المحاسبي الداخلي، أو نظام معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، يعتبر جزءاً هاماً وجوهرياً من نظام المعلومات الإداري، ويستهدف في المقام الأول إنتاج معلومات محاسبية ملائمة لأغراض مساعدة الإدارة في أداء وظائفها بكفاءة وفعالية، خاصة وظيفتي التخطيط والرقابة، وما تنطويان عليه من إتخاذ قرارات، سواء كانت قرارات استراتيجية طويلة الأجل، أو قرارات تشغيلية قصيرة الأجل بطبيعتها.

وفي ظل اقتصاد السوق، الذي يتجه إليه العالم الآن بصفة عامة تقريباً والاقتصاد المصري بصفة خاصة، ووفقاً لسمات هذا الاقتصاد الحر كأهم متغير بيئي تعمل في ظلّه الوحدات الاقتصادية، فسوف ينظر لآليات ووسائل تفاعل إدارة الوحدات الاقتصادية مع قوى هذه السوق بكفاءة كمؤشرات أساسية وهامة للحكم على مدى كفاءة وفعالية الإدارة من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المشروع، خاصة الملاك.

إن الإدارة الناجحة في ظل اقتصاد السوق هي الإدارة التي تهتم بتحديد أفضل وسيلة للتعامل مع سوق المنتج، من خلال صياغة وأختيار، ومراقبة أداء، الاستراتيجية الملائمة لريادة سوق المنتج وتنمية حصتها من هذه السوق في مواجهة منافسيها فيها، لأن نجاح الإدارة في هذا المجال سوف يكون له اثار إيجابية على ربحية الوحدة الاقتصادية وعائد الاستثمار في أصولها، وجذب مزيد من الاستثمارات المستقبلية وتوسيع حجم واتجاهات النشاط الرئيسي للوحدة. ولا شك أن اختيار الإدارة لاستراتيجية معينة لريادة سوق المنتج، وما ينطوي عليه هذا الاختيار بالقطع من إتخاذ قرارات استراتيجية، وكذلك ضرورة متابعة وتقييم ومراقبة أداء الاستراتيجية السوقية المختارة، وما ينطوي عليه هذا الأمر أيضاً من إتخاذ قرارات رقابية على وجه الخصوص، كل

ذلك من شأنه أن يوجد حاجة من جانب الإدارة لمعلومات محاسبية داخلية ذات بعد استراتيجي، يجب أن ينتجها نظام المعلومات المحاسبي الداخلي.

إن كفاءة نظام المعلومات المحاسبي الداخلي في إنتاج معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية بشأن اختيار ومراقبة أداء استراتيجية الوحدة الاقتصادية لزيادة سوق المنتج أصبحت هدفاً جوهرياً لمحاسب التكاليف والمحاسب الإداري، خاصة في ظل اقتصاد السوق وزيادة حدة المنافسة في سوق المنتج، ولذلك فإن تحديد احتياجات الإدارة من المعلومات المحاسبية الإدارية والتكليفية لأغراض اتخاذ القرارات التي يتطلبها تحديد ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج من ناحية، وتوصيف بدائل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الداخلي من المعلومات لهذا الغرض من واقع الممارسة العملية، من ناحية أخرى، من شأنه أن يساعد المحاسبين على استكشاف مدى وجود احتياجات متزايدة للمعلومات المحاسبية الداخلية من ناحية، ويساعدهم في إقترح وتطبيق أفضل المداخل والأساليب والأدوات الملائمة لتطوير نظام المعلومات المحاسبي الداخلي لمواجهة هذه الاحتياجات الإدارية للمعلومات المحاسبية المتزايدة، أو للتغلب على النقص في المعلومات المحاسبية الداخلية إن وجد، من ناحية أخرى.

وسوف تتناول مشكلة البحث بالدراسة والتحليل الإجابة على ثلاثة تساؤلات أساسية :
 التساؤل الأول، ما هي احتياجات الإدارة عند اتخاذ قرارات اختيار ومراقبة أداء استراتيجية الوحدة لزيادة سوق المنتج من المعلومات بصفة عامة، والمعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي الداخلي بصفة خاصة؟، والتساؤل الثاني، على ضوء ما يوفره نظام المعلومات المحاسبي الداخلي من معلومات، كما توضح معظم الدراسات الميدانية بصفة خاصة في هذا المجال، ما مدى زيادة حاجة الإدارة إلى هذه المعلومات لأغراض ترشيد قراراتها بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج؟.
 والتساؤل الثالث، إذا وجد نمو في حاجة الإدارة. لهذه المعلومات بقدر ما، فما هي أهم متطلبات تطوير نظام المعلومات المحاسبي الداخلي لمواجهة هذه الحاجة المتزايدة الى المعلومات

بإنتاج معلومات محاسبية إدارية وتكاليفية تساهم بكفاءة فى ترشيد قرارات الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج فى مواجهة المنافسين فى هذه السوق ؟.

٢ - هدف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل متطلبات إتخاذ الإدارة للقرارات، بشأن اختيار ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج، من المعلومات المحاسبية، ومناقشة مدى وأهمية كفاءة نظام المعلومات المحاسبى الداخلى فى إنتاج هذه المعلومات، وتحديد مقومات دعم هذا النظام فى إنتاج هذه المعلومات خاصة إذا كان هناك نمو فى حاجة الإدارة إلى معلومات يجب أن يوفرها المحاسب الإدارى ومحاسب التكاليف لترشيد قراراتها بشأن استراتيجية زيادة الوحدة الاقتصادية لسوق المنتج.

٣ - خطة البحث :

لإنجاز هدف البحث وعرض مشكلته بصورة علمية منطقية ملائمة فسوف ينقسم البحث إلى أربعة مباحث كما يلى :

المبحث الأول : مداخل الإدارة لاختيار ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج من منظور محاسبى

المبحث الثانى : تحليل حاجة الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لأغراض اختيار ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج

المبحث الثالث : مقومات دعم دور المعلومات المحاسبية فى ترشيد قرارات الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج

المبحث الرابع : الخلاصة والتوصيات

المبحث الأول

مداخل الإدارة لاختيار ومراقبة أداء استراتيجية

ريادة سوق المنتج من منظور محاسبي

تستهدف الدراسة في هذا المبحث مناقشة بدائل إدارة الوحدة الاقتصادية لاختيار استراتيجية ريادة سوق المنتج، وتقييم ومراقبة أداء الاستراتيجية المختارة، وبلورة أهم القرارات التي تنطوي عليها وظيفة الإدارة الاستراتيجية في هذا المجال. ولذلك سوف نعرض لبدائل استراتيجيات الإدارة لريادة سوق المنتج، ثم نعرض بعد ذلك لمتطلبات تقييم ومراقبة أداء هذه الاستراتيجيات باختصار، باعتبار أن هذا المجال محور اهتمام البحوث الإدارية في المقام الأول، ولأن هذه المهام الإدارية من صميم عمل الإدارة وأن ما يرتبط بها من قرارات إدارية يعد من أهم محددات حاجة الإدارة للمعلومات المحاسبية التي يجب أن يوفرها نظام المعلومات المحاسبية الداخلي المصمم والمنفذ بصورة ملائمة.

١ - بدائل استراتيجيات الإدارة لريادة سوق المنتج :

يتفق الكثير من الكتاب (Dennis et al, 1991; Chakravarthy and Lorange, 1991; Christensen, 1985; Romanelli 1989; Hiromoto, 1991; Hirsch, 1990, Pogue, 1990) على أن التخطيط الاستراتيجي يعتبر من أهم وظائف الإدارة الحديثة، وأن من أهم متطلبات التخطيط الاستراتيجي : تحديد التوجهات Mission طويلة الأجل للوحدة، تحديد مجال نشاط الوحدة والسوق التي تبيع فيها والموارد المتاحة والممكنة للوحدة، تحديد توجهات المنافسين وسبل مواجهتها، وتحديد أوجه القوة والضعف للوحدة وأهدافها طويلة الأجل، تحديد الاستراتيجيات والخطط المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف والموارد المطلوبة لهذا الغرض. كما يرون أن الاستراتيجية بصفة عامة خطة للتحرك تحدد الموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف، وأن من أهم الأهداف طويلة الأجل للوحدة الاقتصادية فتح أسواق جديدة أمام منتجات الوحدة وريادة السوق والتكلفة في مواجهة المنافسين في سوق المنتج. ويمكن القول بأن عملية التخطيط الاستراتيجي

تنطوى بالضرورة على بحث مكثف من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية عن فرص خلق ميزة تنافسية للوحدة فى سوق المنتج (Dennis et al, 1991). ويرى البعض (Chakravarthy and Lorange, 1991) أن تحديد الإدارة لتوجهات التخطيط الاستراتيجى يتضمن سعى الوحدة باستمرار لاكتشاف وتطوير وابتكار منتجات جديدة لريادة السوق، وزيادة حصة الوحدة من سوق المنتج بالمقارنة بسوق الصناعة التى تنتمى إليها.

ومن ناحية توجهات الاستراتيجية التسويقية توجد استراتيجيات كثيرة، أهمها استراتيجية ريادة التكلفة Cost Leadership، واستراتيجية تنوع المنتج Diversification. ويقصد بالتوجه الاستراتيجى الاتجاه الذى تقرره الإدارة وتسير عليه الوحدة بهدف البقاء والنمو. ولذلك كلما كان لدى الوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية تركز عليها، سواء ريادة التكلفة أو التنوع، فسوف تزداد مقدرتها فى الدفاع عن الاستراتيجية المختارة فى مواجهة المنافسين الحاليين والمحتملين.

وتحتاج الوحدة الاقتصادية التى تنافس فى قطاع صناعى عن طريق تخفيض التكلفة إلى موارد ملموسة ذات تكلفة منخفضة وجودة مرتفعة كلما أمكن، خاصة المواد الخام والعمالة المباشرة، أما الوحدات التى ترغب فى أن تكون منافس متخصص، فيجب عليها أن تركز أيضاً على حيابة، والاعتماد على، موارد إضافية غير ملموسة، مثل تنمية دافعية الأفراد داخل التنظيم ومدى التزامهم بأهدافه (Chakravarthy and Lorange, 1991).

ويدافع البعض (Sriram and Gupta, 1991) عن استراتيجية ريادة التكلفة، ويرى أنه فى ظل المنافسة المرتفعة فى سوق المنتج، فقد أدى اعتماد إدارة الوحدات الاقتصادية على هذه الاستراتيجية إلى تحفيزها لتطوير أساليب التصنيع، خاصة نظام التصنيع المرن - Flexible Manu- facturing System وهو النظام الذى ساعد الشركات التى طبقتة فى الولايات المتحدة وأنجلترا على تحقيق استجابة أفضل تجاه تحديات السوق، لأن هذا النظام يساعد على توفير منتجات ذات دورة حياة أقصر وطلب عليها مرتفع، ويزيد مقدرة الوحدات على مقابلة الطلب قصير الأجل

على منتجاتها والاستفادة من اقتصاديات المدى الانتاجي، وتحسين جودة المنتج، وتخفيض التكاليف، خاصة تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وتكاليف الإشراف والرقابة.

وفيما يتعلق باستراتيجية التنوع كمدخل لريادة سوق المنتج ومزاياها التسويقية فقد توصلت بعض الدراسات (Miller, 1987; Grinyer et al, 1980) إلى أن ثمان شركات صناعية إنجليزية طبقت هذه الاستراتيجية امكنها مواجهة تحديات السوق بصورة أفضل، خاصة التحديات المعاكسة، وزيادة حصتها من سوق المنتج في حالة عدم وجود تحديات معاكسة من المنافسين. وعادة تتطلب استراتيجية التنوع لامركزية إدارية وتعدد الأقسام والمراكز داخل الهيكل التنظيمي، والاهتمام بمدى تفاعل التنظيم مع متغيرات بيئته الخارجية، لأن التأثير بين التنظيم وبيئته تأثير متبادل. ويمكن القول بأن هناك ثلاث مجموعات من المتغيرات الهيكلية تهتم إدارة الوحدة الاقتصادية في هذا المجال وهي: تخفيض عدم التأكد، والتنوع، والتكامل. ولتخفيض عدم التأكد يجب أن تركز الإدارة على بعض الأنشطة مثل: فحص وتحليل المتغيرات البيئية وآثارها الحالية والمحتملة على التنظيم وتفويض السلطة والمسئولية، وتطبيق إجراءات رقابية، كمية ومعيارية، وتبسيط وتنميط المهام قدر الإمكان.

ومن ناحية التنوع فيجب على الإدارة مواءمة أساليب التنوع مع ضغوط واتجاه المتغيرات البيئية، وتنمية الابتكارات وتشجيع لامركزية إتخاذ القرارات، والاقتناع بأن العلاقة بين عدم التأكد البيئي والتنوع علاقة طردية. وكلما زادت هذه العلاقة كلما زادت الحاجة للتكامل. ويقصد بالتكامل اتساق ومساندة الجزء للكل. ويتطلب هذا الوضع زيادة مؤشرات الرقابة، والاهتمام بمهام التنسيق، وتدعيم الاتصال وتكثيفه أفقياً ورأسياً داخل التنظيم، واستخدام الحاسبات الآلية في تشغيل نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية الداخلية.

إن نظام التخطيط الاستراتيجي وما ينطوي عليه من تحديد الإدارة لاستراتيجية ريادة سوق المنتج سوف يتأثر بلا شك بمتغيرات بيئة عمل الوحدة. وفي هذا الشأن يرى البعض (Filho,

(1985) أنه لأغراض تحديد استراتيجية زيادة السوق يجب أن تحدد الإدارة أهم المتغيرات البيئية واتجاهاتها وآثارها المتوقعة على التنظيم بمرور الوقت، فقد تمثل هذه المتغيرات تهديداً للوحدة، كما هو الحال عند دخول منتجات جديدة للسوق من جانب المنافسين ذات سعر أقل وجودة أعلى، أو قد تفرض هذه المتغيرات قيوداً على عمل الوحدة، مثل فرض الدولة لقيود تصديرية أو استيرادية معينة أو التخفيف من القيود المفروضة حالياً في هذا الشأن.

ويمكن القول بأن الإدارة الناجحة لا تعتمد على استراتيجية جامدة لريادة السوق، فيمكنها عمل مزيج من الاستراتيجيات التسويقية، أو التحول من استراتيجية لأخرى حسب متطلبات الوضع التنافسي لها. وكما يرى «برس» (Press, 1990) فإن بعض الوحدات تبدأ بمنتج ذو تكلفة منخفضة وجودة أعلى مع التنوع، وتركز على علاقتها بالموردين، ثم تتجه بعد ذلك للتنوع والاهتمام بالسوق وتحريك السعر وحافة الربح، كما هو الحال في الشركات اليابانية التي تستخدم الآلية في التصنيع، فقد طبقت استراتيجية التكلفة المنخفضة في الستينات والسبعينات مع التركيز على علاقتها بالموردين، واستخدمت نظام الإنتاج بدون مخزون Zero Inventories أو نظام الانتاج في الوقت المناسب (JIT) وأساليب تشغيل كفئة ولم تهمل التركيز على فلسفة البائع والجودة والريادة السوقية، وترتب على ذلك أن تحول اليابانيون في الثمانينات رويداً رويداً نحو تنوع المنتج واستراتيجية الحافة المرتفعة.

نخلص مما سبق إلى أن إدارة الوحدة الاقتصادية تسعى دائماً إلى تحديد استراتيجية ريادة السوق التي تحقق أفضل تنمية لحصتها من سوق المنتج ككل. وعادة ما يتم تحديد هذه الاستراتيجية في إطار نظام التخطيط الاستراتيجي للوحدة. ولكل استراتيجية تسويقية توجه أساسي، وأهم هذه التوجهات زيادة التكلفة وتنوع المنتج، وأن لكل توجه استراتيجي لريادة السوق متطلبات وتأثيرات على هيكل الوحدة التنظيمي ومواردها الحالية والمطلوبة المادية والبشرية، وذلك كله في إطار تفاعل التنظيم الضروري والمرغوب مع متغيرات بيئتي عمله الخارجية والداخلية.

كما يتضح مما سبق أن اختيار الإدارة لاستراتيجية زيادة سوق المنتج ينطوي على مجموعة من القرارات أهمها : تحديد التوجه الاستراتيجي للاستراتيجية المختارة، تحديد كم ونوع الموارد المطلوبة لتنفيذ الاستراتيجية المختارة، تحديد نوع وأسلوب نظام الإنتاج الذي يدعم تنفيذ الاستراتيجية المختارة، تحديد فلسفة اتخاذ القرار ونظام الاتصال داخل التنظيم، تحديد أسلوب قياس رد فعل المنافسين تجاه الاستراتيجية المختارة، وتحديد شكل وأهداف نظام المعلومات الداخلي الإداري والمحاسبي، وكلها قرارات إدارية تحدد حاجة الإدارة إلى المعلومات التي يجب أن يصمم وينفذ نظام المعلومات، خاصة نظام المعلومات المحاسبي الداخلي، لانتاجها وتوفيرها للإدارة.

٢ - متطلبات اختيار ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج :

يتطلب اختيار استراتيجية زيادة السوق الإلتزام بفلسفة الإدارة في توجهاتها الرئيسية. وكما يرى البعض (Press, 1990)، فإن جوهر التخطيط الاستراتيجي هو اتخاذ قرارات التخصيص الأمثل للموارد في ضوء أهداف التنظيم العامة والمحددة كمعايير للأداء، والتي تتأثر بالضرورة بفلسفة الإدارة. وفي حالة اتباع إدارة الوحدة لفلسفة البائع، كوحدة من أهم فلسفات الإدارة، فإن أهدافها تتركز في زيادة سوق المنتج، ويصبح من واجبها اتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق هذه الزيادة مثل : تطوير المنتج، توظيف موارد المشروع بكفاءة وفعالية، تحديد السعر الملائم لبيع المنتج، تحديد أفضل طريقة لتوزيع المنتج، تحديد أفضل أسلوب وسياسة للترويج للمبيعات، وتحسين مستوى جودة المنتج باستمرار. كما أن على الإدارة مراقبة أدائها التسويقي، خاصة بالاعتماد على معايير أداء مثل : الجودة، قيمة المنتج، حصة الوحدة من السوق، وترتيبها في سوق الصناعة.

ويتطلب اختيار استراتيجية زيادة السوق أيضاً تحديد مدخل وضع الاستراتيجية، هل هو مدخل ديمقراطي أم مدخل متسلط. ويحكم هذا الاختيار أربعة عوامل، يجب معالجتها في

إطار نظام التخطيط الاستراتيجي، وهي : اتجاه وضع الأهداف، هل تفرض على المسؤولين عن تحقيقها أم يشاركون في وضعها، والوقت المستغرق في التخطيط والذي سيكون أكثر نسبياً في ظل المدخل المتسلط وسيوجه معظمه لإعداد الموازنة التخطيطية، وأولوية الموازنة حيث ستكون الموازنة التشغيلية أهم من الموازنة الاستثمارية في ظل المدخل المتسلط والعكس في ظل المدخل الديمقراطي، أما العامل الرابع والأخير فيركز على الربط بين الخطة المالية والموازنات التخطيطية، وسوف يكون هذا الربط محدوداً في ظل المدخل المتسلط، وكبيراً في ظل المدخل الديمقراطي (Chakravarthy and Lorange, 1991).

ومن متطلبات اختيار استراتيجية زيادة سوق المنتج توافر المعلومات المحاسبية والإدارية الملائمة لهذا الغرض، ويؤكد البعض (Prekumar and King, 1991) على أن نظام التخطيط الاستراتيجي ككل يحتوي على ويتطلب تدفق للمعلومات، ولا يشترط أن يكون هذا التدفق في اتجاه واحد، بمعنى أن خطط الوحدة تقدم مدخلات تخطيط نظام المعلومات، لأن هناك حالات عديدة قامت فيها الإدارة بوضع الاستراتيجيات اعتماداً على تدفق عكسي للمعلومات، بمعنى أن نظام المعلومات يوفر معلومات استراتيجية بشأن أساس الميزة التنافسية. ويبنى على ذلك أن الإدارة تحتاج إلى تدعيم دور نظام المعلومات الداخلي بما يساعد على الاستفادة من النظام في تشغيل نظام التخطيط الاستراتيجي واختيار الاستراتيجية الملائمة لزيادة سوق المنتج.

ويتوقف نجاح الإدارة في زيادة سوق المنتج على التنفيذ الصحيح للاستراتيجية المختارة. وفي هذا المجال يرى البعض (Kellinghusen and Wubbenhorst, 1990) أن التنفيذ الناجح لاستراتيجية زيادة السوق يتطلب وجود ما يعرف بالرقابة الاستراتيجية Strategic Control. وتتطلب الرقابة الاستراتيجية نفس مقومات الرقابة المعروفة، خاصة تحديد ماذا يتم قياسه ومراقبته، أي الأهداف الاستراتيجية. وعند تقييم الأداء الاستراتيجي يتم التركيز على فحص وتقييم وضع الوحدة الاقتصادية في مواجهة منافسيها. ويجب أن تركز القرارات والتصرفات الاستراتيجية

على إعادة تخصيص الاستثمارات على مراكز الربحية وتحديد تكاليف تحسين المنتج وإغلاق خطوط إنتاج معينة والاندماج مع بعض المنافسين أو إضافة خطوط إنتاج جديدة.

ويصاحب الرقابة الاستراتيجية على تنفيذ استراتيجية زيادة سوق المنتج بعض المشاكل أهمها ما يلي (Asch, 1992) :

أ - سوء تحديد الأهداف : إن عدم قابلية الأهداف للقياس تجتد من إمكانية الرقابة على أداء الاستراتيجية، خاصة وأن الأهداف ترتبط بالتخطيط والرقابة وتمثل أساساً لاشتقاق معايير الأداء.

ب - عدم كفاية إنتاج المعلومات : وذلك بسبب صعوبة قياس الأهداف واحتياجات الرقابة الاستراتيجية من المعلومات .

ج - الإدارة بالاستثناء : لأن هذا المفهوم يؤدي إلى التركيز على الانحرافات غير الملائمة فقط في أداء الاستراتيجية، ولا يتمشى ذلك مع مبدئى الثواب والعقاب وفقاً لمفهوم الرقابة ذات البعد السلوكى .

ومن منظور محاسبى، فإن المشاكل السابقة تصاحب الرقابة التشغيلية والرقابة الاستراتيجية على السواء، ولكن وجهة نظر البعض (Asch, 1992)، أن تأثير هذه المشاكل على الرقابة الاستراتيجية سيكون أكثر لأن علاقة وسائل الأداء بنتائجه الاستراتيجية تكون أقل وضوحاً، خاصة وأن الرقابة الاستراتيجية تتطلب توافر معلومات من داخل وخارج التنظيم، بل والكثير منها سيكون غير محاسبى. أضف إلى ذلك أن بيانات الرقابة الاستراتيجية تكون أقل دقة. كما يتطلب تحليل الأداء تحليل أثر المتغيرات البيئية، والتي يفترض المراقب ثباتها فى ظل الرقابة التشغيلية. ويصعب أيضاً قياس الأداء الاستراتيجى وتحديد جودته كمياً، حتى الموازنة التخطيطية رغم كونها أداة من أدوات تطبيق الاستراتيجية إلا أن هدفها قصير الأجل وتستخدم مقاييس مالية، فى حين أنه من المطلوب رقابياً وجود موازنة استراتيجية تركز على الاستثمار المطلوب للتوسع، أو لتحسين المركز التنافسى للوحدة فى ضوء استراتيجية التسويق المنفذة، بحيث يتم التركيز على المنافع النهائية من التكلفة وليس على تتبع الموازنة.

وبصفة عامة يمكن النظر للرقابة الاستراتيجية على أنها رقابة غير مالية للأداء الاستراتيجي بدرجة كبيرة. وكما يرى البعض (Bungay and Goold, 1991). فإن من أهم مقاييس الرقابة الاستراتيجية على الأداء غير المالي : حصة الوحدة من السوق في ظل استراتيجية معينة لريادة السوق في مواجهة المنافسين، كم ونوع نفقات الأبحاث والتجارب لمنتج جديد في ظل استراتيجية التنوع، رضا المستهلك عن المنتج، التزام العمال بأهداف التنظيم، وغيرها من المقاييس التي يشترط فيها أن تقيس مدى كفاءة إدارة الوحدة في تحقيق ميزة تنافسية في الأجل الطويل.

نخلص مما سبق إلى أن اختيار الإدارة لاستراتيجية معينة لريادة سوق المنتج يحتاج أيضاً رقابة على أداء هذه الاستراتيجية تهدف في المقام الأول إلى ضمان تحقيق الإدارة لأهداف الاستراتيجية في ريادة سوق المنتج، وأن هذا الدور الإداري ينطوي على مجموعة من التصرفات والقرارات أهمها : تحديد فلسفة الإدارة وتوجهاتها كمرشد لقرارات تخصيص وإعادة تخصيص الموارد على استخداماتها البديلة، تحديد وتدريب أدوات تطبيق استراتيجية ريادة السوق من تطوير للمنتج وكفاءة استخدام الموارد وتحديد سعر بيع المنتج وأسلوب التوزيع والترويج المناسب وتحسين مستويات الجودة باستمرار، تصميم وتنفيذ نظام معلومات إداري ومحاسبي كفاء ينتج معلومات مالية وغير مالية تسهل الرقابة الاستراتيجية على أداء استراتيجية ريادة السوق المختارة، تحديد مدخل اختيار الاستراتيجية إما متسلطاً أو ديمقراطياً، وتحديد معايير الأداء التسويقي للاستراتيجية المختارة، على أن تكون هذه المعايير شاملة مالية وغير مالية تساعد على وجود رقابة استراتيجية فعالة على أداء استراتيجية ريادة السوق مالياً ونوعياً.

ولاشك أن هذه القرارات والتصرفات الإدارية تتحدد أولاً، وتختلف بدرجة ما من وحدة اقتصادية إلى أخرى، ولكنها في جميع الأحوال من أهم محددات حاجة الإدارة إلى معلومات يجب أن يصمم وينفذ نظام المعلومات المحاسبي الداخلي مستهدفاً إنتاجها لخدمة الإدارة، كما سنوضح في المبحث التالي.

المبحث الثاني

تحليل حاجة الإدارة إلى المعلومات المحاسبية

لأغراض اختيار ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج

تستهدف الدراسة في هذا المبحث تحليل حاجة الإدارة للمعلومات المحاسبية لأغراض مساعدتها في اتخاذ القرارات الملائمة لتحديد وتنفيذ ومراقبة أداء الاستراتيجية الملائمة لزيادة سوق المنتج، كما تستهدف الدراسة أيضاً تحليل البدائل الممكنة لمخرجات نظام المعلومات المحاسبى الداخلى فى هذا المجال، حتى يمكن استكشاف وتحليل مدى نمو حاجة الإدارة إلى مخرجات نظام المعلومات المحاسبى الداخلى لأغراض ترشيد قراراتها بشأن تحديد وتنفيذ ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج.

١ - تحليل الحاجة إلى المعلومات المحاسبية لأغراض تحديد ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج:

اتضح من المبحث السابق أن اتباع استراتيجية زيادة التكلفة بهدف زيادة سوق المنتج يتطلب من الإدارة القيام بتطوير نظم التصنيع تبعاً لذلك، وأن نظام التصنيع المرن قد لاقى نجاحاً في هذا المجال. ولا شك أن نظام التصنيع أو الانتاج المرن يتطلب تطوير دور محاسب التكاليف والمحاسب الإدارى فى تخطيط وقياس التكلفة والرقابة عليها. وفى هذا الصدد يوضح البعض (Sriram and Gupta, 1991) أن قصر دورة حياة المنتج فى ظل نظام التصنيع المرن يحفز الإدارة لفهم بعض الأمور التى كانت هامشية فى ظل نظام التصنيع والتقرير التقليدى. وأن أهم هذه الأمور، أو المتغيرات، ذات التأثير الفعال على التكاليف والربحية، هى متغيرات استراتيجية تشمل التحسين والتطوير فيما يلى :

أ - جودة وربحية المنتج : تركز معظم الشركات الأمريكية الآن على تحسين جودة وتصميم المنتج كأفضل أسلوب لمواجهة المنافسة المحلية والدولية وتنمية حصتها من سوق المنتج. ويتطلب الأمر أن يتوافر للإدارة معلومات عن : نسبة الإنتاج المعاد تشغيله بسبب عيوب المنتج، أسباب ومقاييس معالجة وتدنية عيوب المنتج، والعلاقة بين تدنية عيوب المنتج والتغير في الأرباح في الأجل الطويل. ويتطلب الأمر أيضاً أن يؤخذ في الحسبان عند إعداد الموازنة الاستثمارية التخفيض في التكاليف وزيادة في المبيعات نتيجة تحسين جودة المنتج، دون إهمال المقاييس المالية التقليدية عند إعداد هذه الموازنة.

ب - قياس الإنتاجية: يؤدي نظام التصنيع المرن إلى تحسين الإنتاجية، ويجب تطوير أساليب قياسها، كما يجب إبراز كيف تتأثر نسبة المدخلات إلى المخرجات بتحسين الجودة والصيانة المانعة للمعدات بصفة خاصة.

ج - التكاليف والربح ودورة حياة المنتج : يساعد التطبيق السليم لنظام التصنيع المرن على تحسين جودة المنتجات الحالية وإدخال منتجات جديدة في التشكيلة، وسيكون من غير الملائم أن تستخدم الإدارة نفس مقاييس التكلفة والربحية التي يجرى العمل بها قبل التحول لهذا النظام. ويجب أن تركز مقاييس التكاليف والربحية للمنتجات الجديدة، بدرجة أكبر، على مقدرة الوحدة في تطبيق ابتكارات وتكنولوجيا جديدة ومرونة العمل في الأجل الطويل. ويجب ألا يركز تقييم أداء المديرين الذين يقودون عملية إدخال المنتجات الجديدة على مدى كفاءتهم في تخفيض التكلفة ولكن في تحسين الجودة ومواجهة احتياجات المستهلكين والمساهمة في زيادة حصة الوحدة من السوق.

د - توقيت التقرير : من المتفق عليه أن تأخير إعداد وتوصيل تقرير الأداء يحد من قيمة محتواه من المعلومات في تقييم الأداء ورقابة التكلفة. ويجب أن تسير جودة قياس التكلفة في اتجاه موازى لدورة عملية الإنتاج، حيث يسمح نظام التصنيع المرن بتجميع بيانات

التكلفة أثناء عملية الإنتاج دون زيادة في تكاليف تجميع البيانات، كما يسهل النظام من تجميع بيانات التكلفة الصناعية غير المباشرة وإمكانية تتبعها مباشرة على خلايا الإنتاج.

ويتطلب تحديد استراتيجية زيادة السوق في إطار نظام التخطيط الاستراتيجي أيضاً تطوير المحاسب الداخلي لنظام تقارير الأداء المحاسبية. وفي هذا الصدد يرى البعض (Sriram and Gupta, 1991) أن تقارير الأداء التقليدية تظهر الآثار المالية لقرارات وتصرفات الإدارة، بينما من المطلوب، لخدمة استراتيجية زيادة السوق، أن توضح تقارير الأداء، بجانب البيانات التقليدية عن التكلفة، معلومات تفيد في تحسين الاستراتيجية التسويقية التنافسية للوحدة. ولذلك يجب أن تقدم تقارير الأداء للمديرين معلومات تساعدهم في البحث عن فرص إنتاج جديد، وتقييم تكاليف وحافة ربح المنتجات القائمة، وأهم سبل تحسين المركز التنافسي للوحدة في سوق المنتج.

وفي ظل التحول إلى نظام التصنيع المرن، لخدمة استراتيجية زيادة سوق المنتج، يجب أن يوفر المحاسب الإداري معلومات ملائمة لعمل تحليل استراتيجي للتكلفة، يفيد الإدارة - خاصة إدارة التسويق - في استكشاف وتحديد الآثار التسويقية والتنافسية والمالية لإنتاج الوحدة الاقتصادية لمنتج جديد وتسويقه بسعر بيع معين وحافة ربح معينة، سواء في الأجل القصير أو في الأجل الطويل.

ولا شك أن توفير المحاسب الإداري لهذه المعلومات يعنى قيامه بعمل تحليل استراتيجي للتكلفة، بجانب التحليل التقليدي لها، وقد يترتب على ذلك تأثير بدرجة ما في قرار الإدارة بشأن تحديد تشكيلة الإنتاج الملائمة لتدعيم موقف الوحدة التنافسي في سوق المنتج.

ويرى البعض (Ames and Hlavacek, 1990) أنه طالما أن المنافسة في سوق المنتج، في الأجل الطويل، تتطلب تخفيض التكاليف، خاصة تكاليف الإنتاج والتسويق في ظل التضخم، فإن الإدارة تحتاج أن توضح البيانات المحاسبية التكاليف الحقيقية وربحية كل منتج لكل قطاع

عن قطاعات السوق ولكل عميل من كبار العملاء قدر الإمكان، وأن يساهم نظام المعلومات المحاسبي الداخلى فى تخصيص التكاليف على أساس الأسواق وليس فقط على أساس المنتجات، وينتج معلومات ملائمة عن أسباب عدم المقدرة على الاستمرار فى المنافسة إن وجدت، مثل ارتفاع المصاريف البيعية والإدارية وعدم ملائمة سياسة التسعير وتضخم نفقات الأبحاث والتطوير. وخلاصة الأمر أصبح مطلوباً أن تتواءم نظم المعلومات المحاسبية الداخلية مع متطلبات إدارة خطوط الإنتاج والأسواق، كأهم متطلبات المنافسة فى سوق المنتج.

ومثلاً يؤيد البعض (Sriram and Gupta, 1991; Holzer and Norrekliit, 1991) أهمية تعديل محاسبة التكاليف لأدوارها فى مواجهة تطوير نظم التصنيع لأغراض استراتيجية الإدارة لزيادة سوق المنتج، خاصة من خلال زيادة التكلفة، فإن بعض الكتاب يرى أهمية مد نطاق عمل المحاسب الإدارى إلى خارج التنظيم لخدمة أداء الإدارة بكفاءة فى مجال التسويق فى ظل المنافسة الشديدة فى سوق المنتج، فىرى البعض (Rickwood et al, 1990; Pogue, 1990) أن بيئة الأعمال الحديثة توجد الحاجة إلى أن تركز المحاسبة الإدارية بدرجة أكبر فى أنشطتها خارج التنظيم، وذلك لزيادة كفاءة التنظيم نفسه فى التعامل مع سوق المنتج. كما يرون أن اهتمام المحاسب الإدارى بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، أو المحاسبة الإدارية من منظور توفير معلومات للأغراض الاستراتيجية، Strategic Management Accoutning، سوف يساعده فى تقييم منافع المبيعات فى إطار مدى زمنى طويل وتقدير التكاليف للوحدة فى مواجهة منافسيها، ومن المتوقع أن يتطور تقييم الاستثمار، تبعاً لذلك، بحيث يأخذ فى الحسبان الخصائص الاستراتيجية للاستثمار نفسه لأن المحاسبة من منظور توفير معلومات للأغراض الاستراتيجية تركز على جمع وتحليل بيانات استراتيجية، مثل الاتجاهات طويلة الأجل فى الأسعار والتكاليف وحجم الإنتاج وحصصة الوحدة من السوق والتدفقات النقدية طويلة الأجل.

إن اختيار الإدارة لاستراتيجية معينة لزيادة السوق عادة ما يرتبط باستثمارات تتخذ بشأنها

بعض القرارات. ويرى البعض (Spicer, 1992) أن تركيز الاستراتيجية على زيادة التكلفة سيجعل من المتوقع الاستفادة من تسهيلات المدى الإنتاجي الكفاء وتخفيض التكلفة من خلال الخبرة المكتسبة، أما في حالة التركيز على التنوع فإن أمور مثل البحث والتصميم ورقابة الجودة وإمكانيات خدمة المستهلك سوف تتطلب اتخاذ قرارات استثمارية لها. ويمكن القول بأن نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف والرقابة سوف تختلف باختلاف نوع وتوجه استراتيجية زيادة السوق، وأن الوحدات التي توائم استراتيجيتها التسويقية لظروفها التنافسية، وتوائم نظم المعلومات وهيكلها التنظيمي للاستراتيجية المختارة، من المحتمل كثيراً أن تحقق ميزة تنافسية، وأن هذه الميزة ستكون أكبر في حالة قيام المحاسب الإداري بالمحاسبة من منظور توفير معلومات للأغراض الاستراتيجية، إذ أنه سيتمكن عندئذ أن يلعب دوراً هاماً في استكشاف هياكل تكلفة المنافسين، وتحديد أفضل أسلوب لإنتاج معلومات استراتيجية تكاليفية رقابية لتشغيل ومراقبة أداء استراتيجية الوحدة في مواجهة منافسيها في سوق المنتج.

ويدافع البعض (Hiromoto, 1991) عن أن المحاسبة الإدارية الموجهة لأغراض دعم استراتيجية زيادة السوق في اليابان تعتمد على تحديد الأهداف المسبقة للإنتاج، أى تصميم وتطوير المنتج، ومراحل إنتاجه، ويعتمد هذا النظام على أن الأنشطة يتم مراقبتها باستخدام التكاليف المسموح بها لأهداف السوق الواجب تحقيقها إذا أرادت الوحدة تحقيق ميزة في سوق المنافسة، ثم مقارنة هذه التكاليف مع التكلفة الفعلية أو الفعلية المتوقعة.

وتوصلت دراسة أخرى مشابهة (Monden and Hamada, 1991) إلى أن إدارة شركات صناعة السيارات في اليابان ترغب في وجود نظام للمحاسبة الإدارية يقوم على أساس إدارة التكلفة Cost Management، أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف الإدارية، لأن هذه الشركات تواجه بيئة عمل متغيرة، وقصر دورة حياة المنتج وتنوع الطلب عليه وزيادة حدة المنافسة في سوق بيعه، وتستهدف الإدارة أن يشمل نظام إدارة التكلفة أنشطة تطوير وتصميم المنتج بقدر شموليته لأنشطة الإنتاج أو التصنيع. ولا شك أن هذا المطلب لا يتحقق من خلال الإدارة

التقليدية للتكلفة، التي تركز فقط على رقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.

وثمة حاجة أخرى إلى ما يوفره المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف من معلومات لأغراض استراتيجية زيادة سوق المنتج يرتبط بجودة المنتج، خاصة في ظل التركيز الاستراتيجي التسويقي على زيادة التكلفة. وتعرف الجودة في هذا المجال بأنها مجموع خصائص وسمات المنتج التي تؤثر في مقدرته على إشباع حاجات ومنافع المستهلكين المحددة أو الفعلية (Borthick and Roth, 1992). وترغب الإدارة أن يمد المحاسب الإداري نطاق عمله إلى ما قبل وبعد أنشطة تصنيع المنتج، عند تحديد وتحليل بيانات التكلفة. ويتطلب الأمر أن يوفر معلومات عن تكاليف ومنافع الجودة، في الأنشطة التي تتم قبل أو بعد التصنيع، أو عند كل مراحل دورة حياة المنتج.

ويرى البعض (Moon and Bates, 1993; Grundy, 1992; Ward et al, 1992; Lere, 1986; Hilton et al, 1988) أن المحاسبة عن المنافس Competitor Accounting، أو المحاسبة لأغراض توفير معلومات عن المنافسين تعد أهم مجالات التطور والتحدى أمام المحاسب الإداري في الفترة القادمة لأنها تمثل دوراً متقدماً له وصعباً في نفس الوقت، يستهدف إمداد الإدارة بالمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية التي تدعم نجاح استراتيجيتها لريادة السوق. وعلى الرغم من اتفاق الكثير من الكتاب على أهمية بيانات ومداخل ونظم التكاليف الملائمة في اتخاذ قرار تسعير المنتج إلا أنه لأغراض ريادة السوق يجب أن يعد المحاسب الإداري تنبؤات بالتكلفة المستقبلية للمنتج بالمقارنة بالمنافس. وفي مرحلة ريادة السوق من خلال ابتكار منتجات جديدة يجب أن يتحول تحليل المنافس إلى أنشطة البحث والتطوير لدى الشركة بالمقارنة بالمنافسين، وفي مرحلة تحرك الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة نحو النمو السريع يجب أن يتجه تحليل المنافس نحو تحليل سبل المساندة السوقية بالمقارنة بالمنافسين، وأخيراً في مرحلة ريادة السوق والاستقرار النسبي يتحول تحليل المنافس نحو تحليل كيفية تحقيق المشروع لميزة تكاليفية تولد منها ميزة في

تسعير المنتج. ويرى هؤلاء الكتاب أن المحاسبة لأغراض توفير معلومات عن المنافس تعتبر مطلباً أساسياً لاختيار ودعم ومراقبة أداء استراتيجية زيادة الوحدة لسوق المنتج في مواجهة منافسيها وفقاً لمعرفة مالية وغير مالية حالية واستراتيجية لهم ولها في نفس الوقت.

مما سبق يمكننا أن نحصر بدائل الحاجة إلى مخرجات نظام معلومات المحاسبة الداخلية لأغراض ترشيد قرارات وتصرفات الإدارة بشأن تحديد وتقييم ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج، بأنه يشمل على توفير المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف معلومات تساعد الإدارة في تحديد :

- أ- أثر تطوير نظم التصنيع لتواكب وتعضد استراتيجية زيادة سوق المنتج في ظل المنافسة.
- ب- أثر تدنية عيوب المنتج وتحسين جودته وتصميمه على الأرباح في الأجل الطويل وأهمية أن تأخذ الموازنة الاستثمارية في الحسبان التخفيض المتوقع في التكاليف والزيادة في المبيعات نتيجة تحسين جودة المنتج.
- ج- كيفية تحسين أسلوب قياس الإنتاجية دون إهمال القياس التقليدي لها، وأثر تحسين الجودة وهدف وأسلوب الصيانة على نسبة المدخلات إلى المخرجات.
- د- مدى كفاءة أداء المديرين الذين يقومون بإدخال منتجات جديدة تساعد على تخفيض التكاليف ومواجهة احتياجات المستهلكين وتنمية حصة الوحدة من سوق المنتج التنافسي.
- هـ- كيف يساهم تقرير الأداء المحاسبي في ظل نظم التصنيع المطورة في توفير معلومات تساهم في تحسين استراتيجية زيادة السوق المطبقة، من خلال إبراز مزايا المنتجات الجديدة في دعم حصة الوحدة من السوق، وتقييم تكاليف وربحية المنتجات القائمة.
- و- الآثار المتوقعة لإدخال منتجات جديدة في التشكيلة، خاصة على مركز الوحدة التنافسي وحصتها من سوق المنتجات القائمة، وجدوى الاستمرار في إنتاج وبيع هذا المنتج، ومصادر تمويل عملية إنتاجه عند الاستمرار في إنتاجه.

ز - منافع مبيعات الوحدة فى الأجل الطويل، واستكشاف هياكل التكلفة وأسس التسعير وسياسات المنافسة لدى أهم المنافسين فى سوق المنتج.

ح - أهمية وجود نظم معلومات إدارية ومحاسبية ورقابية بالتنظيم تأخذ فى الحسبان البعد الاستراتيجى التسويقى للوحدة من خلال مساندة نظام التخطيط الاستراتيجى وتحديد ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج.

ط - أثر التحليل الشامل للتكاليف وإدارتها فى كل مراحل دورة حياة المنتج، بدءاً من مرحلة التصميم والتطوير وحتى مرحلة التسليم للمستهلك، على خلق وتدعيم الميزة التنافسية للوحدة ومن ثم زيادة فعالية أداء استراتيجية زيادة السوق.

ك - مدى كفاءة وفعالية استراتيجية زيادة سوق المنتج وكيفية ممارسة رقابة فعالة على هذه الاستراتيجية، وما تنطوى عليه عملية الرقابة من اتخاذ قرارات وتصرفات رقابية معظمها ذات بعد استراتيجى.

٢ - تحليل بدائل المعلومات المحاسبية ذات البعد الاستراتيجى التسويقى :

ركزت معظم الدراسات التى عنت بمناقشة صور أو بدائل مخرجات نظام معلومات المحاسبة الداخلية لأغراض مساعدة وترشيد أداء الإدارة، فى مجال تحديد ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج، على نمو هذه المخرجات إلى حد ما فى السنوات الأخيرة. فىرى البعض (Holzer and Norrklit, 1991) أن محاسبة التكاليف مازالت تنطلق من المحاسبة المالية كمحرك أولى لها، وإن كانت تخدم الآن أهداف مثل : تحديد تكلفة الوحدة من المنتج بدقة لأغراض التسعير، وتقييم خطوط الإنتاج، وتحسين ربحية المصنع من خلال تقارير أداء الربحية فى توقيت ملائم، وتخصيص التكاليف والقضاء على الضياع فى الموارد وقياس كفاءة التشغيل من خلال نظام التكاليف المعيارية، كل ذلك دون إهمال دورها فى تحديد تكلفة المنتج والمخزون.

ويرون كذلك أنه لا يمكن الادعاء بأن أفكار ومفاهيم تخصيص التكلفة وتحديدتها على أساس النشاط بالشىء الجديد، لأن الجديد هو إهتمام محاسب التكاليف بالدقة فى ممارسة عمله، ولعل ذلك يرجع إلى توافر وتقدم تكنولوجيا المعلومات ومناخ الأعمال التنافسى المتغير، بل يمكن القول بأن اتجاه الفكر المحاسبى للحديث عن أساليب جديدة لتحديد تكلفة الوحدة بدقة لهو فى المقام الأول تطوير فى فكر المحاسبة الإدارية.

وفى دراسة حالة قام بها «ريكوود وآخرون» (Rickwood et al, 1990) فى إحدى الشركات الصناعية الأمريكية، للتحقق مما إذا كانت الإدارة قد استفادت من قيام المحاسب الإدارى بالمحاسبة لأغراض توفير معلومات ذات بعد استراتيجى وما ينطوى عليه هذا الدور من جمع وتشغيل بيانات من خارج الشركة، دون تقصير فى القيام بدوره المعروف، اتضح أن المحاسب الإدارى قد ركز على دراسة تقارير وكالات بحوث السوق بشأن حصة الشركة من السوق وسعر البيع. وتم تدعيم هذه البيانات باستقصاء أسبوعى للسوق. وقام المحاسب الإدارى بتحليل هذه البيانات بالتعاون مع موظفى إدارة التسويق، وتوصل إلى أنه يجب نصح الإدارة بتحسين جودة المنتج وتخفيض حجم الوحدة منه وزيادة سعر بيعه بدرجة محدودة. وأدى تنفيذ هذا الاقتراح إلى تحسن إيجابى فى حساسية المبيعات لهذا التعديل، وزيادة حصة الشركة من السوق. ولما قام المنافسون بإجراء مماثل فقد طالب تجار الجملة الشركة بتخفيض سعر بيع منتجها مستقبلاً، فاستجابت الإدارة بهدف تحسين المبيعات، ما لم يكن هناك رد فعل من جانب المنافسين. بعد ذلك واجهت إدارة الشركة تساؤلاً هاماً : كيف تخفض سعر البيع فى الأجل الطويل وتحقق وفورات فى التكاليف وتحافظ على الجودة ؟ قام المحاسب الإدارى بتحديد بدائل سياسات المنافسين وتجميع وتحليل بيانات من البيئة الخارجية طلبتها الإدارة منه وأهمها :

أ - بيانات لتحديد الأثر على التكاليف نتيجة تغيير الحجم والكفاءة خلال فترة تعديل أساليب الإنتاج. فالشركة تستخدم نظام للتكاليف المعيارية يتم تنقيحها كل ثلاثة شهور مع نظام للتكاليف الصناعية غير المباشرة، لا يستدعى فصلها إلى ثابت ومتغير، وطلبت الإدارة أن

تتمشى هياكل التكلفة والتقارير عنها مع التخطيط طويل الأجل للمنتج.

ب - لقياس المنافس يجب معرفة هيكل التكاليف لديه، حتى يمكن توقع سياسته في تسعير المنتج، وقام المحاسب الإداري بتحليل أداء المنافس بانتظام حيث تم دراسة أسعار البيع لدى المنافسين، وبحوث السوق لديهم، ثم قام بجمع بيانات عنهم من وكالات الأنباء وتقارير السماسرة وموردى المعدات والمواد الخام والتقارير المالية المنشورة ومحلى الاستثمار وتجار الجملة ووكالات الإعلان. وبعد تشغيل هذه البيانات أمكن للمحاسب الإداري تقدير التكلفة الأولية للمنتج المنافس والتكاليف المتغيرة الأخرى فأمكن توقع سعر البيع لدى المنافسين ونسبة التكلفة الثابتة إلى سعر البيع. وهكذا أمكن تحديد وتوقع رد فعل المنافسين لاستراتيجية الشركة، وكذلك رد فعل الشركة تجاه رد الفعل المتوقع من جانب المنافسين.

ج - لكي يحدد المحاسب الإداري رأيه في سياسة الشركة للتسعير والإعلان فقد حاول الإجابة على بعض الأسئلة أهمها: ما مقدار الزيادة في المبيعات إذا زادت تكاليف الإعلان؟، ما أثر بدائل التسعير على حجم المبيعات؟، كان مطلوباً منه أن يحدد الإجابة كميًا للمساعدة في وضع الموازنات التخطيطية وتحديد سياسة الإدارة في هذا الشأن، وقام المحاسب الإداري بتجميع بياناته من إدارة التسويق وقام بتشغيلها وأعد مجموعة بديلة من التقارير تخدم الاستراتيجية التسويقية المختارة، في صورة أحجام بديلة للمبيعات والسعر ونفقات الإعلان، فساعد الإدارة على تحديد بدائل استراتيجيات السوق وتوقع رد فعل المنافسين وحجم المبيعات المتوقع للشركة، وصافى التدفقات النقدية المتوقعة على مدار عدد من السنوات. كما أمكن المحاسب الإداري إجراء تحليل حساسية على التغيرات في سياسات الشركة التسويقية في مواجهة ردود فعل المنافسين في سوق المنتج.

لقد كان هناك نمو آخر في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الداخلي للأغراض الاستراتيجية عامة، وفي مجال استراتيجية الإدارة لريادة السوق خاصة، تمثل في مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management. ويتفق بعض الكتاب في هذا المجال

الإدارى لمعلومات التكاليف الموجه مباشرة نحو مرحلة أو أكثر من مراحل دورة الإدارة الاستراتيجية الأربعة وهى :

أ - صياغة أو وضع الاستراتيجية.

ب - توصيل الاستراتيجية للمستويات التنظيمية داخل التنظيم.

ج - إعداد وتنفيذ خطط حركية Tactics لتنفيذ الاستراتيجية.

د - تصميم وتنفيذ نظم للرقابة على مدى كفاءة إنجاز الأهداف الاستراتيجية.

كما يرى هؤلاء الكتاب أن مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة يرتبط بثلاثة مفاهيم مشتقة من الفكر الإدارى فى مجال الإدارة الاستراتيجية وهذه المفاهيم هى :

أ - مفهوم تحليل سلسلة القيمة : Value Chain Analysis

يقصد بسلسلة القيمة، أى وحدة اقتصادية فى أى صناعة، مجموعة الأنشطة المرتبطة ببعضها البعض من أنشطة خلق القيمة، بدءاً من موردى المواد الخام وحتى المستهلك النهائي للمنتج. وينظر مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة للوحدة الاقتصادية على أنها حلقة من سلسلة أنشطة خلق القيمة. أما المحاسبة الإدارية التقليدية فتركز خدماتها داخل الوحدة، بمعنى أنها تركز على مفهوم القيمة المضافة. ومن المعروف أن القيمة المضافة تبدأ متأخرة وتنتهى مبكراً، لأن تحليل تكلفة الابتداء بالمشتريات يحد من فرص استكشاف العلاقة بين الوحدة ومورديها، وقد تكون هذه العلاقة هامة، خاصة إذا لم يكن هناك اتساق بين جداول الإنتاج وقدرات الموردين على التوريد. كما أن توقف تحليل القيمة المضافة عند المبيعات يحد من دور المحاسب الإدارى فى تحليل سلسلة القيمة مع العملاء. وقد توجد متغيرات مثل تكاليف دورة حياة المنتج وتغير أنماط الاستهلاك يكون لها تأثيرها على تسعير المنتج، وكلها أمور تقع بالقطع خارج نطاق المحاسبة الإدارية الحالية.

ب - مفهوم التوظيف الاستراتيجي Strategic Positioning

يرتبط هذا المفهوم بتحليل الدور الذي تلعبه إدارة التكلفة في الوحدة الاقتصادية. ففي ظل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة سيختلف دور تحليل التكلفة باختلاف توجه الاستراتيجية التسويقية للوحدة في مواجهة المنافسين، وفي ظل استراتيجية ريادة التكلفة يجب أن تركز المحاسبة الإدارية على التكاليف المعيارية كأداة للرقابة، عكس الحال في ظل استراتيجية التنوع كوسيلة لريادة سوق المنتج.

ج - مفهوم مسببات التكلفة Cost Drivers :

تفترض المحاسبة الإدارية الآن أن التكاليف دالة في مسبب واحد وهو حجم الإنتاج، أما في ظل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة فإن الحجم يحدد قدرًا ضئيلاً من سلوك التكلفة، حيث سيتم الاعتماد على نماذج ثرية من اقتصاديات التنظيمات الصناعية، وستكون معظم مسببات التكلفة ذات بعد استراتيجي مثل : مدى أو حجم الاستثمار الصناعي، الأبحاث والتجارب خاصة في مجال التسويق، درجة التكامل الرأسي في النشاط، تكنولوجيا عمليات سلسلة القيمة، درجة تعقيد العمليات، مشاركة العمال في وضع الأهداف ومدى التزامهم بالتحسن المستمر في الأداء، إدارة الجودة الكلية، كفاءة الآلات، والاتصال مع العملاء والموردين داخل إطار سلسلة القيمة.

وأخيراً، فقد توصلت بعض الدراسات التطبيقية; (Monden and Hamada, 1991) Moon and Bates, 1993) على بعض الشركات اليابانية لصناعة السيارات أنه أمكن تطوير نظام لتحديد التكلفة على أساس الأهداف Target Costing، يقوم على أساس أنه يمكن تصميم وتخطيط كل منتج ليفي باحتياجات معينة للمستهلكين، ثم يتم تحديد تكلفة الحصول على الربح المستهدف من بيع هذا المنتج، فإذا أمكن تخفيض التكلفة المستهدفة للمنتج مع عدم الإخلال بوظيفة المنتج في إشباع حاجات المستهلكيه، فإنه بالإمكان تدعيم المقدرة

التنافسية للشركة، خاصة في ظل الديناميكية السريعة في تكنولوجيا بيئة التصنيع، وزيادة نسبة التكلفة المتغيرة إلى التكلفة الكلية للمنتج. كما أدى تطبيق المحاسبة عن إدارة الاستراتيجيات، أو المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، في بعض الشركات الانجليزية إلى إمداد الإدارة بمعلومات ساعدتها على مواجهة منافسيها في سوق المنتج بإيجابية، والحفاظ على الميزة التنافسية للشركة في مواجهة المنافسة الحالية والمحتملة، مما كان له أثر طيب على دعم وتنمية حصة الشركة من سوق المنتج التام.

نخلص مما سبق إلى أن السنوات العشرة الأخيرة قد شهدت نمواً إيجابياً إلى حد ما في مخرجات نظام المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف لأغراض ترشيد الأداء الاستراتيجي للإدارة، خاصة في مجال ريادة سوق المنتج، وأهم المعلومات غير التقليدية التي حاول أن ينتجها نظام المعلومات المحاسبي الداخلي ما يلي :

أ - معلومات مستمدة من بيانات أمكن جمعها من خارج الشركة عن المنافسين في سوق المنتج التام ساعدت إدارة الوحدة الاقتصادية على توقع استراتيجية المنافس التسويقية، وبالتالي تحديد بدائل استراتيجية ريادة السوق تبعاً لذلك.

ب - معلومات عن تحليل التكاليف للوحدة الاقتصادية ساعدت إدارتها في التفكير المفيد في أفضل استراتيجية تسويقية لمواجهة رد فعل المنافسين في سوق المنتج.

ج - معلومات عن تحليل المبيعات ونفقات الدعاية والإعلان وبدائل تسعير المنتج أمكن للإدارة استخدامها في تحديد بدائل استراتيجيات السوق وإعداد الموازنات التخطيطية وتقدير صافي التدفقات النقدية في الأجل الطويل.

د - معلومات عن نتائج تحليل حساسية سياسات الوحدة التسويقية في مواجهة ردود فعل المنافسين تجاه استراتيجية ريادة السوق المستخدمة.

هـ - معلومات عن التحليل الاستراتيجي للتكلفة تؤثر في مراحل دورة الإدارة لاستراتيجية ريادة

السوق، خاصة المعلومات الخاصة بأنشطة خلق القيمة، وتحديد مدى ملاءمة التكاليف المعيارية كأداة رقابية في ضوء التوجه الرئيسى لاستراتيجية زيادة السوق، ومسببات التكلفة بخلاف حجم الإنتاج.

و - معلومات عن تكاليف الأهداف من المنتجات، ومدى استمرار تحقيق أو وفاء المنتج بالدور المستهدف منه في إشباع حاجات المستهلكين.

٣ - تحليل الزيادة في الحاجة إلى المعلومات المحاسبية لأغراض ترشيد قرارات الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج:

بعد أن عرضنا لأهم بدائل حاجة الإدارة إلى مخرجات نظام معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف لأغراض قيامها بتحديد ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج، ثم قمنا بتحليل بدائل هذه المعلومات لهذا الغرض، سوف نحدد ما إذا كان هناك نقص في المعلومات التي يجب أن يوفرها المحاسب الإدارى ومحاسب التكاليف لخدمة الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج، أو بمعنى آخر سنحاول استكشاف الحاجة الإدارية المتزايدة إلى هذه المعلومات في هذا المجال، في إطار الفجوة بين النظرية والممارسة العملية في مجال المحاسبة الداخلية.

١/٣ - مدى الفجوة بين النظرية والممارسة العملية في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بصفة عامة :

في محاولة لدراسة الفجوة بين وجهتى نظر الأكاديميين والممارسين للمحاسبة الإدارية بصفة عامة، توصل البعض (Edwards and Emmanuell, 1990; Cleaver and Evans, 1990) إلى أن وجهتى النظر لا تتفقان بشأن بعض المكونات الأساسية لسنق أو نظام المحاسبة الإدارية. وبالرغم من اتفاق الجميع على أن المحاسبة الإدارية نظام محاسبى يستهدف إنتاج معلومات

لخدمة الإدارة وأصبح يشتمل بدوره على نظام محاسبة التكاليف، إلا أن لكل فريق وجهة نظر مختلفة عن الآخر فيما يتعلق بالقضايا الفنية والتنظيمية والاجتماعية للمحاسبة الإدارية، مما يعنى عدم الاتفاق بينهما على حدود المحاسبة الإدارية.

وتوصل هؤلاء الكتاب من دراساتهم الميدانية والتحليلية إلى أن الممارسين يرون ضرورة توسيع نطاق ممارسة المحاسبة الإدارية دولياً، خاصة بعد الوحدة الأوروبية، وأن الأكاديميين ينقصهم فهم أكثر لمشاكل الممارسة، وأنهم - أى ممارسى المحاسبة الإدارية - يمكنهم استيعاب مشاكل تنظير المحاسبة الإدارية بشيء من التعليم والتدريب. كما اتضح أن الأكاديميين لا يهتمون كثيراً بتطبيق أبحاثهم واستكشاف مدى مساهمتها فى تطوير ممارسة المحاسبة الإدارية عملياً، ويركزون اهتمامهم على مناقشة القضايا الاجتماعية السلوكية والتنظيمية للمحاسبة الإدارية، بينما يركز المحاسبون الإداريون الممارسون على القضايا الفنية للمحاسبة الإدارية وكيفية مواجهة الحاجة المتزايدة من جانب الإدارة إلى ما يوفره من معلومات. وخلصت هذه الدراسات إلى أن إصرار الباحثين الأكاديميين على استخدام نماذج كمية جدلية سيجعل من الصعب توحيد حدود المحاسبة الإدارية بينهم وبين الممارسين لها، وأنه من الأفضل للجميع عدم النظر للتحديات أمام المحاسبة الإدارية واقتراحات تطويرها عملياً كقضايا مانعة بالتبادل، وإنما كمحددات لوضع إطار متكامل لتصورهم جميعاً يهدف إلى تطوير المحاسبة الإدارية لمواجهة تحدياتها المستمرة والمتزايدة.

وتعد دراسة (Spicer, 1992) من أهم الدراسات فى مجال دراسة وتحليل الفجوة بين النظرية والتطبيق فى المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، فى ظل التغيرات السريعة فى تكنولوجيا وتنظيم الصناعة، خاصة فى الولايات المتحدة وأوروبا، لأن تصميم وتطبيق نظام معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بما يوائم هذه التغيرات فى بيئة الصناعة أمر يهيم إدارة الوحدات الاقتصادية والمحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف معاً. ومن أهم نتائج هذه

الدراسة أن الباحثين في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف يجب أن يستهدفوا دعم دور النظرية في توجيه وهيكله وتنظيم الممارسة، خاصة من خلال الدراسات الميدانية ودراسات الحالة، وأن هذه الدراسات سوف تساهم في تخفيض الفجوة بين النظرية والممارسة إذا ما ركزت على دراسة ما يلي :

أ - الاختراعات في مجال التصنيع : يجب أن تركز الدراسات هنا على بحث أثر التكنولوجيا المتقدمة في التصنيع على محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، لأن نظام الإنتاج بدون مخزون، والرقابة على الجودة، ونظم التصنيع المرن، وآلية التصنيع، سيكون لها تأثير ملموس على التنظيم، وتتطلب إيجاد طرق جديدة للتعامل مع الموردين، وتنظيم عمليات الإنتاج، ومراقبة الأداء والتعامل مع العملاء. وسوف توجد بالضرورة هياكل جديدة للتكلفة كنتيجة لهذه التطورات في بيئة التصنيع، وبالقطع فسوف يتأثر تصميم نظام المعلومات المحاسبي الداخلي تبعاً لذلك.

ب - البعد الاستراتيجي : تستهدف دراسات الممارسة في هذا المجال تحسين دور نظام المعلومات المحاسبي الداخلي في إنتاج معلومات تساعد الإدارة في صياغة وتطبيق استراتيجيات التصنيع والتسويق وبناء، والحفاظ على، الميزة التنافسية في سوق المنتج.

ج - الممارسة المقارنة : تستهدف دراسات الممارسة في هذا المجال بحث لماذا تقوم إدارة الوحدات الاقتصادية المختلفة في الدول المختلفة بتغيير تصميم وتشغيل نظام المعلومات المحاسبي الداخلي في مواجهة التغيرات في بيئة المنافسة والابتكارات في تطبيق تكنولوجيا التصنيع، وكيف يتم نقل الممارسة من دولة إلى أخرى.

د - التغيرات في بيئة المنافسة : تركز دراسات الممارسة في هذا المجال على بحث كيف تتأثر بيئة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية ببعض التغيرات مثل : الاتجاه العالمي لتحرير وتسهيل

التجارة الخارجية، التنظيم المستمر للصناعة، واتجاه معظم الدول نحو تشجيع القطاع الخاص الصناعي. وتستهدف هذه الدراسات تحليل أثر هذه المتغيرات على استراتيجيات الوحدة وتنظيمها الداخلى ونظم الرقابة والحوافز فيها، ومن ثم نظام المعلومات المحاسبى الداخلى.

واعتماداً على كثير من الدراسات الميدانية فى هذا المجال، حاول «هيروموتو» (Hiromoto, 1991) تحديد مدى ملاءمة توجهات المحاسبة الإدارية فى الوقت الحالى. وتوصل إلى أنه طالما أصبحت كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية فى وضع وتنفيذ استراتيجيات الاستفادة من الاختراعات وتكنولوجيا التصنيع، هى أهم مؤشرات كفاءة وفعالية الإدارة الحديثة، فإن المحاسبة الإدارية يجب أن تستهدف إنتاج معلومات لترشيد دور الإدارة فى هذا الشأن، ويتطلب الأمر أن يعيد المحاسبون الإداريون النظر فى توجهات المحاسبة الإدارية التقليدية، وعلى وجه الخصوص تحديد إطار العمل بالحدود الداخلية للتنظيم. ولذلك يرى البعض (Epstein, 1993) أن التوجه الخارجى للمحاسب الإدارى يعد من أهم تحديات عمله مستقبلاً، فعليه الآن أن يساهم بفعالية فى تطوير نظم الرقابة، والتقرير عن علاقة الإدارة ببيئة عمل الوحدة سلباً وإيجاباً، خاصة بيئة المنافسة فى سوق المنتج، وربط نظم الثواب والعقاب وتقييم الأداء للعاملين بمدى مقدرة الوحدة على التعامل مع بيئة عملها.

٢/٣ - مدى وجود نمو فى الحاجة إلى المعلومات المحاسبية لأغراض ترشيد قرارات الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج :

مثلما توجد فجوة بين ممارسة المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف عملاً من ناحية وبين النظرية وطموحات الباحثين وحاجة الإدارة المتزايدة والنامية إلى مخرجاتها من ناحية أخرى، وعلى الرغم من أن هناك بعض أوجه أو صور النمو فى معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف كما سبق وأوضحنا، إلا أن الكثير من الكتاب (Howell and Sakural, 1992)

Shank and Govindarajan, 1992; Daniel and Reitsperger 1992; Monden and Hamada, 1991; Shank, 1989; Ames and Hlavacek, 1990; Taylor and Graham, 1992) يرى أنه مازالت هناك مشاكل بحثية في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف لم تلق قدرًا كافيًا من الاهتمام الأكاديمي، أهمها كيف توائم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية نفسها عمليًا للتغيرات في بيئة الأعمال، خاصة ظروف المنافسة الشديدة المحلية والعالمية في سوق المنتج.

ويرى هؤلاء الكتاب أن الأكاديميين قد ساهموا في خلق الفجوة العلمية العملية في عرض معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، بسبب عدم تقديمهم لاقتراحات عملية ميدانية لتنمية كم ونوع المعلومات المحاسبية في هذا الشأن، لأنهم لا يعرفون إلا القليل عن التغيرات في بيئة المنافسة السوقية والتصنيعية ذات التأثير الحتمي والجوهري في ممارسة المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، وما توجده من قضايا مرتبطة بنقص المعلومات المحاسبية التي تحتاجها الإدارة للعمل في ظل بيئة منافسة سريعة.

كما يتفق هؤلاء الكتاب على أن المحاسبين إذا أرادوا تطوير نظام المعلومات المحاسبية الداخلي لإنتاج معلومات تساعد الإدارة في مواجهة المنافسة التسويقية والرغبة في زيادة سوق المنتج فعليهم أن يدركوا أن عناصر نظام المعلومات تحتاج إلى إعادة هيكلة وتطوير في أهداف ووسائل التشغيل المحاسبية للبيانات، وأن يقنعوا أنفسهم أن التحول من مفهوم محاسبة التكاليف إلى مفهوم التحليل الإداري للتكلفة، وأن التحول من مفهوم التحليل الإداري للتكلفة إلى مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، لهو تحول هادف ينطلق من الضعف إلى القوة ومن الحاضر إلى المستقبل في محاسبة التكاليف، كما أن التحول من مفهوم المحاسبة الإدارية إلى مفهوم المحاسبة من منظور توفير معلومات للأغراض الاستراتيجية ومفهوم المحاسبة لأغراض توفير معلومات عن المنافسين (Ward et al, 1992) يحقق نفس الهدف الموازي، وأن هذه التحولات تعالج فعلا القصور الاستراتيجي في نظام المعلومات المحاسبية الداخلي.

وثمة بعد آخر لنقص وعدم ملاءمة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الداخلي، أوضحته

هذه الدراسات، يركز على أن المعلومات المحاسبية المقدمة للإدارة الآن في ظل بيئة التصنيع والمنافسة السوقية المتطورة لا تساعد الإدارة على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج، بينما تساعد فقط على رقابة التكلفة في مرحلة التصنيع، كما لا تساعد هذه المعلومات على ترشيد القرارات طويلة الأجل، ولا تشجع التحسينات في الجودة ومرونة التصنيع. وقد ترتب على هذا القصور في الشركات الصناعية الأمريكية أنها لم تستطع أن تقوى على المنافسة السوقية مع الشركات اليابانية المناظرة، كما هو الحال في صناعة الإلكترونيات، حيث تناقص نصيب الشركات الأمريكية من سوق المنتج بدرجة كبيرة، وكان أحد التبريرات الجوهرية لهذا الوضع هو نجاح المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في الشركات اليابانية في مساعدة الإدارة على زيادة السوق من خلال إمدادها بمعلومات تساعد على تحسين الجودة والإنتاجية.

نخلص مما سبق إلى ما يلي :

أ - أن نقص معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف لأغراض ترشيد الأداء الإداري الاستراتيجي التسويقي يتمشى مع الفجوة بين ما تقدمه المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وما هو مطلوب منها بصفة عامة.

ب - أن أهم أوجه القصور في المعلومات المحاسبية لأغراض ترشيد قرارات الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج يتمثل في تحديد المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف لدوره بحيث لا يتعدى حدود التنظيم، وعدم توفيره لمعلومات للإدارة عن علاقاتها التفاعلية مع البيئة بقدر كافي، وعدم مساعدته للإدارة في بناء الميزة التنافسية والحفاظ عليها أمام المنافسين، من خلال إمدادها بالمعلومات الملائمة لهذا الغرض.

ج - أن تركيز المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف على مفهوم القيمة المضافة جعله غير قادر على إنتاج معلومات تساعد على قياس عائد القيمة لكل مكونات سلسلة القيمة، ولذلك

فهو لا يساعد الإدارة في قياس أثر علاقتها بالموردين والعملاء على دورها، أو دور التنظيم، في خلق القيمة باعتباره أحد حلقاتها.

د - أن اهتمام المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف بإنتاج معلومات للأجل القصير، ولمساعدة الإدارة في الرقابة على التشغيل والتصنيع، جعله يساعد في الرقابة على التكلفة في مرحلة التصنيع دون التركيز على إنتاج معلومات تساعد الإدارة في إدارة وتحليل التكلفة والرقابة عليها في مرحلة تصميم وتطوير المنتج.

هـ - رغم أننا لا ننكر أن هناك بعض المساهمات الإيجابية لمحاسب التكاليف والمحاسب الإداري في توفير معلومات ذات بعد استراتيجي في بعض الدول مثل اليابان، إلا أن التحدى أمامه في هذا المجال مازال كبيراً.

و - أن الدور المستهدف الأول للبحوث المحاسبية في هذا المجال يجب أن يحلل ويرز ما هي أهم السبل والمقومات التي يجب على المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف مراعاتها لزيادة ما يوفره من معلومات كما ونوعاً، لمواجهة الحاجة المتزايدة إلى هذه المعلومات من جانب الإدارة للأغراض الاستراتيجية التسويقية، وهذا ما سوف نعرض له في المبحث التالي.

المبحث الثالث

مقومات دعم دور المعلومات المحاسبية فى ترشيد قرارات الإدارة

بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج

بعد أن عرضنا لبدائل استراتيجيات الإدارة لزيادة سوق المنتج ومواجهة المنافسة فى هذه السوق، وما تتخذه الإدارة من قرارات عند تحديد وتنفيذ ومراقبة أداء الاستراتيجية المختارة، وما تحتاجه الإدارة من معلومات محاسبية إدارية وتكليفية لاتخاذ هذه القرارات. وعلى ضوء وجود نقص فى مخرجات نظام المعلومات المحاسبى الداخلى لهذا الغرض، فسوف نعرض الآن لاعتبارات أو مقومات دعم دور المعلومات المحاسبية فى هذا المجال، باعتبار أن هذه المقومات ضوابط وإرشادات لزيادة فعالية دور المحاسب الإدارى ومحاسب التكاليف، فى ظل البيئة الحديثة للأعمال، فى توفير معلومات ملائمة لترشيد قرارات الإدارة، وأدائها لدورها، وهى بصدد وضع، أو اختيار، وتنفيذ ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج .

١ - تطوير نظام وأهداف تقارير الأداء المحاسبية :

من المتفق عليه أن تقارير الأداء المحاسبية يمكن أن تقدم معلومات تساهم فى استئارة الدوافع المرغوبة لمستخدمى التقرير، وخاصة إذا استخدمت تقارير الأداء كوسيلة للتغذية العكسية Feedback. ويتطلب الأمر عند تصميم وتشغيل نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مراعاة إمكانية إعداد تقارير الأداء بطريقة تستثير دوافع العاملين بالتنظيم للعمل بما يعضد الميزة التنافسية له فى سوق المنتج، وتقديم معلومات عكسية لهم عن أثر دافعيتهم للإنتاج على تحسين مستويات الجودة، ومن ثم تنمية حصة الوحدة فى سوق المنتج (Roberts and Scapens, 1985).

وكما يرى البعض (Sriram and Gupta, 1991)، فإن تطوير الإدارة لنظم التصنيع يساعد على نجاح استراتيجيتها لزيادة السوق، خاصة من خلال زيادة التكلفة. وتساعد نظم التصنيع

الحديثة على إعادة تنظيم المصنع إلى خطوط لتدفق الإنتاج، وليس مجرد خطوط وظيفية، فسوف ينقسم المصنع إلى عدد من خلالها الإنتاج، كل خلية تقوم بصنع عائلة من المنتجات يتم إدارتها ذاتياً وتستجيب بدرجة عالية لطلب السوق المستمر. ويتطلب هذا الوضع الجديد أن تكون تقارير الأداء المحاسبية أداة اتصال تأثيري وليس إخباري، حيث سيركز تقييم الأداء على كفاءة التكلفة لخطوط تدفق الإنتاج والجودة ومواعيد التسليم وسرعة تدفق الإنتاج وخطوطه وبناء استراتيجيات السوق والاستجابة لتحديات المنافسة التسويقية، وليس مجرد التركيز على الأداء القطاعي ومراكز المسؤولية كما هو الوضع الآن.

ويجب كذلك أن توفر تقارير الأداء المحاسبية معلومات دورية عن الزيادة أو النقص في التكاليف بعد التحول لنظم التصنيع الحديث، ومعلومات عن الزيادة في حصة السوق والإيرادات بسبب تحسين جودة المنتج وتخفيض الوقت الضائع، ووفورات التكاليف بسبب تحسين الإنتاجية وتخفيض أخطاء التشغيل وحيز المكان وسرعة تدفق الإنتاج، ومعلومات عن دور إدارتي المشتريات والمبيعات بصفة خاصة في بناء استراتيجية زيادة السوق وتنفيذها، وكيف تعملان كإدارات مولدة للأرباح، خاصة إدارة المشتريات.

٢ - تدعيم التوجه الاستراتيجي لنظام المعلومات المحاسبي الداخلي :

يتطلب الأمر عند تصميم نظم المعلومات الداخلية، وخاصة نظامي المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في ظل ظروف المنافسة السوقية الشديدة أن تكون هذه النظم ذات بعد استراتيجي. وكما يرى البعض (Prenkumar and king, 1991; Taylor and Graham, 1992) فيجب مراعاة مجموعة من الاعتبارات عندئذ أهمها : تركيز نظام المعلومات على دعم الميزة التنافسية للوحدة، استخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة، توجيه النظام لمساندة العمليات اليومية للتنظيم، والاعتماد على نظم وأدوات الاتصال السريع، ومد نطاق جمع وتشغيل البيانات لإنتاج معلومات مالية وغير مالية داخلية وخارجية ذات تأثير استراتيجي. وذلك لأن نظام المعلومات

الذى يوفر مثل هذه المعلومات سوف يساعد الإدارة فى تشغيل نظام التخطيط الاستراتيجى بإمداده بمعلومات عن خطط الأعمال والموارد المطلوبة لإنجازها، مما يساعد على وضع الخطط الاستراتيجية وبناء استراتيجيات طويلة الأجل، خاصة لريادة السوق وتنمية حصة الوحدة فى هذه السوق.

٣ - ربط تحليل التكلفة بالتوجه الاستراتيجى التسويقى :

يتفق بعض الكتاب (Rickwood et al, 1990; Shank, 1989; Ward et al, 1992; Shank and Govindarajan, 1992) على أن نجاح المحاسب الإدارى ومحاسب التكاليف فى مساعدة الإدارة فى اختيار وتنفيذ، والحفاظ على، استراتيجية ريادة سوق المنتج ودعم الميزة التنافسية، يتطلب منه توفير معلومات متولدة من بيانات يتم جمعها من خارج التنظيم. وبالرغم من أن مصادر هذه البيانات لا تخضع لرقابة المحاسب، إلا أن التحدى أمامه أن يستمر فى جمع هذه البيانات بمزيد من الحصافة، خاصة بيانات المنافسين، والعمل على ترشيد تكاليف جمعها وتنمية أساليب تشغيلها لتوفير المعلومات التى تساعد على ترشيد قرارات الإدارة لبناء ميزة تنافسية خاصة وتحديد الاستراتيجية الملائمة لريادة سوق المنتج. وبقدر نجاح المحاسب الإدارى فى إنشاء وتدعيم قاعدة بيانات مالية وغير مالية من أهم المنافسين فى سوق المنتج، باستخدام مفهومى المحاسبة عن وتحليل المنافس، بقدر ما يساهم فى ترشيد الأداء الاستراتيجى التسويقى للوحدة وتنمية حصتها من سوق المنتج.

ولاستكمال أداء دوره السابق بكفاءة يجب على المحاسب الداخلى عمل تحليلات مختلفة للتكاليف حسب محور تركيز استراتيجية ريادة السوق التى اختارتها الإدارة، مستخدماً مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كالتالى :

دور معلومات التكاليف	التركيز على زيادة التكلفة	التركيز على تنوع المنتج
أ - دور التكاليف المعيارية في تقييم الأداء.	مهم جداً	مهم إلى حد ما
ب - دور الموازنة المرنة للرقابة على تكاليف التصنيع.	مهم جداً	منخفض
ج - أهمية تحقيق الموازنة.	مهم جداً	منخفض
د - أهمية تحليل تكاليف التسويق.	غالباً لا يتم بصورة رسمية	مهم جداً للنجاح
هـ - أهمية تكلفة المنتج كمدخلات لقرار التصنيع.	مرتفعة	منخفضة
و - أهمية تحليل تكاليف المنافسين	مرتفعة	منخفضة

ويتطلب الأمر أن يطور المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف من طرق تحليل التكاليف بحيث يتم على أساس مراحل سلسلة القيمة، باعتبار الوحدة الاقتصادية جزءاً من السلسلة يركز على علاقاته الخارجية بدرجة كبيرة، وأن يوائم بين نظام المعلومات المحاسبي والتوظيف الاستراتيجي للوحدة في ظل استراتيجيتي زيادة التكلفة وتنوع المنتج، وأن يغير طبيعة فهمه لسلوك عناصر التكاليف، حيث ستأثر التكلفة بالخيارات الاستراتيجية تجاه هيكل تكاليف المنافس ومهارة إدارة الوحدة في إدارة وتنفيذ الاستراتيجية السوقية المختارة.

٤ - تطوير دور المحاسب الإداري في دعم المركز التنافسي للمشروع في سوق المنتج :

إن التوجه الجديد لنظم معلومات المحاسبة الإدارية يجب أن يلائم سرعة التقدم التكنولوجي والابتكارات الصناعية، وسيادة المنافسة الدولية في سوق المنتج، وتنوع احتياجات المستهلكين، ودورات حياة المنتجات القصيرة، ووجود المنافسة السوقية غير السعرية القائمة على المقدرة على إنتاج منتجات جديدة بجودة أعلى وتكلفة أقل في توقيت تنافسي مميز. وكما توصل «هيروموتو» (Hiromoto, 1991) من دراساته الميدانية في هذا المجال، فإن الترجمة الجديدة للمحاسب الإداري لدعم مركز الوحدة التنافسي في سوق المنتج يتطلب الآتي :

أ - أن يركز المحاسب الإداري على البعد السلوكي لما يوفره من معلومات للإدارة دون الإخلال بدور هذه المعلومات في اتخاذ الإدارة للقرارات، خاصة وقد بدأ دور المعلومات غير

التنافسى فى سوق المنتج، وذلك من خلال استخدام المداخل الجديدة لتحديد التكلفة، خاصة تحديد التكلفة على أساس الأهداف، وعلى أساس النشاط. ومن أهم الآثار التنافسية الإيجابية للوحدة من هذا التطوير رقابة وتخفيض التكاليف بصورة أفضل، خاصة فى مرحلة تصميم وتطوير المنتج.

ب - تطوير أهداف تحليل تكاليف الاستراتيجيات، خاصة من وجهة نظر كل من : سلسلة القيمة للوحدة، دورة حياة المنتج، الأهداف من الأنشطة والوظائف، الجودة، ومقارنة تحليل التكلفة للوحدة الاقتصادية مع هياكل تكلفة المنافسين.

ج - موازنة توجهات وأهداف نظام المعلومات مع أهداف الوحدة بصفة عامة، وفى السوق بصفة خاصة، فقد أثبتت الدراسات الميدانية فى هذا الشأن أنه إذا استهدفت الإدارة الحفاظ على رضا المستهلك عن المنتج، فيجب أن يستهدف نظام المعلومات تبعاً لذلك إنتاج معلومات عن رد فعل المستهلكين تجاه تحسين المنتج وسعر بيعه، ومعلومات عن المبيعات الحالية تساعد على التنبؤ بالمبيعات مستقبلاً، ومعلومات للرقابة على المبيعات.

د - تسهيل إمداد رؤساء الأقسام بالمعلومات عن موقف الشركة فى سوق المنتج، خاصة أقسام الإنتاج والتخطيط وبحوث السوق، من خلال شبكة اتصال أفقى تقدم تغذية عكسية أيضاً فى نفس الوقت.

٦ - تطوير أدوات ونظم قياس ومراقبة جودة المنتج :

أياً كانت استراتيجية زيادة السوق، سواء من خلال زيادة التكلفة أو تنوع المنتج، فسوف تكون جودة المنتج من أهم محددات كفاءته التسويقية، خاصة انفراد الوحدة بميزة تنافسية متمثلة فى مستويات الجودة المرتفعة فى مواجهة منافسيها، وأصبح الآن مطلوباً من من الشركات أن تنتج وتبيع منتج يستوفى مقومات جودة قياسية محددة وملزمة لصالح خدمة المستهلك (Borthick and Roth, 1992)، وقطعاً فإن قياس وتقييم مدى كفاءة إدارة هذه الشركات فى تحقيق مواصفات الجودة القياسية الموحدة يتطلب دوراً فعالاً من المحاسب الإدارى ومحاسب التكاليف فى توفير المعلومات، وإعداد تقارير الأداء، التى تساهم فى تحقيق هذا الهدف.

المبحث الرابع الخلاصة والتوصيات

نعرض في هذا المبحث لخلاصة البحث، خاصة من حيث بدائل استراتيجيات زيادة سوق المنتج وأهم القرارات المرتبطة بتنفيذ ومراقبة أداء الاستراتيجية المختارة وحاجة متخذى هذه القرارات إلى معلومات محاسبية إدارية وتكليفية يوجد نقص في توافرها بدرجة ملموسة وما يجب مراعاته لكي يتغلب المحاسب الإدارى ومحاسب التكاليف على هذا النقص في المعلومات، كما نعرض لأهم التوصيات التى انتهى إليها البحث وذلك على النحو التالى :

١ - خلاصة البحث :

تتميز البيئة الحديثة للأعمال بالديناميكية والتطور التكنولوجى السريع فى مجال التصنيع وزيادة حدة المنافسة فى سوق المنتج. ولتحقيق الأهداف طويلة الأجل للوحدة الاقتصادية، خاصة تنمية الأرباح، فإن الإدارة يجب أن تنمى حصتها من سوق المنتج، ويتطلب ذلك تحديد وتنفيذ ومراقبة أداء استراتيجية ملائمة لزيادة سوق المنتج. وعادة ما يتم تحديد استراتيجية زيادة سوق المنتج فى إطار نظام التخطيط الاستراتيجى، أو التخطيط طويل الأجل. ولكل استراتيجية تسويقية توجه أو تركيز معين، وإما أن يكون هذا التركيز على زيادة التكلفة كمدخل لزيادة سوق المنتج، أو يتم التركيز على تنوع المنتج كمدخل لزيادة سوق المنتج.

وعادة ينطوى اختيار وتنفيذ استراتيجية زيادة سوق المنتج على مجموعه من القرارات أهمها : تحديد التوجه أو التركيز الرئيسى للاستراتيجية، تحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ الاستراتيجية، تحديد أسلوب التصنيع أو الإنتاج الملائم، تحديد أسلوب وأدوات قياس رد فعل المنافسين تجاه الاستراتيجية المختارة، وتحديد وتصميم نظام المعلومات الإدارى والمحاسبى الملائم لإنتاج معلومات تساعد على اتخاذ هذه القرارات بفعالية.

ومن ناحية أخرى، ينطوى قياس وتقييم ومراقبة أداء استراتيجية زيادة السوق المختارة على قيام الإدارة بتصرفات واتخاذ قرارات أهمها : تخصيص وإعادة تخصيص موارد الوحدة الاقتصادية على بدائل إنجاز الاستراتيجية، تحديد أدوات تنفيذ الاستراتيجية من تطوير للمنتج وكفاءة استخدام الموارد وتسعير المنتج وأسلوب توزيعه والترويج له وتحسين مستويات جودته، تصميم وتنفيذ نظام معلومات إدارى ومحاسبى ينتج المعلومات الملائمة المالية وغير المالية التى تسهل

الرقابة الاستراتيجية على مدى كفاءة الإدارة في تنفيذ استراتيجية زيادة السوق المختارة، وتحديد معايير الأداء الاستراتيجي التسويقي سواء كانت معايير مالية أو غير مالية، كمية أو نوعية.

ويتطلب قيام الإدارة باتخاذ القرارات اللازمة لتحديد وتنفيذ ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج توافر معلومات يجب أن ينتجها نظام نظام المعلومات المحاسبي الداخلي، بحيث تساعد إدارة الوحدة في تحديد ومعرفة: الآثار المترتبة على تطوير نظم التصنيع بما يخدم استراتيجية زيادة السوق، أثر تحسين مستوى جودة المنتج وتخفيض تكاليفه على أرباح الوحدة ومركزها التنافسي في الأجل الطويل، كيف يساهم تقرير الأداء المحاسبي في تقييم الأداء والرقابة عليه وحفز دوافع الأفراد بما يدعم استراتيجية زيادة السوق، أثر إدخال منتجات جديدة في التشكيلة على مركز الوحدة التنافسي في سوق المنتج، أهمية وكيفية استكشاف هياكل تكلفة وتحليل المنافسين، العائد على الوحدة ككل من تصميم وتطبيق نظم معلومات إدارية ومحاسبية ذات توجه استراتيجي تسويقي بصفة خاصة، أثر تحليل التكاليف في كل مراحل دورة حياة المنتج على خلق وتدعيم الميزة التنافسية في سوق المنتج، وكيفية زيادة فعالية القرارات الرقابية الاستراتيجية التسويقية.

لقد حدث نمو فعلى - إلى حد ما - في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الداخلي لأغراض ترشيد بعض قرارات الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج، خاصة فيما يتعلق بإنتاج معلومات عن: هياكل تكلفة المنافسين واستراتيجياتهم التسويقية، تحليل تكاليف الوحدة لأغراض الأداء الاستراتيجي التسويقي، تحليل المبيعات ونفقات الدعاية والإعلان وبدائل التسعير، نتائج تحليل حساسية سياسات الوحدة التسويقية في مواجهة ردود فعل المنافسين، التحليل الاستراتيجي للتكلفة بما يؤثر في مراحل دورة الإدارة الاستراتيجية، وتكاليف الأهداف من الوظائف والمنتجات التي تقوم بها، أو تنتجها، الوحدة.

ولا يمكن الادعاء بعدم وجود نقص في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الداخلي من المعلومات الملائمة للوفاء بالطلب المتطور عليها لأغراض ترشيد قرارات الإدارة بشأن بناء وتنفيذ وتقييم ومراقبة أداء استراتيجية زيادة سوق المنتج، كما لا يمكن فصل هذا النقص عن الفجوة بين وجهتي نظر الأكاديمين والممارسين للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، وأن أهم أوجه القصور في المعلومات التي يجب أن يوفرها المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف لترشيد قرارات

الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج تشمل عدم توفير معلومات عن: علاقة الوحدة الاقتصادية بمتغيرات بيئتها الخارجية خاصة التسويقية، المحاسبة عن وتحليل المنافس، عائد قياس القيمة لكل مكونات سلسلة القيمة خاصة علاقة الوحدة بالموردين والعملاء، أهداف وكيفية الرقابة الاستراتيجية طويلة الأجل على استراتيجية زيادة سوق المنتج، تحليل و رقابة التكلفة فى مرحلة تصميم وتطوير المنتج، وعن أثر نجاح الإدارة استراتيجياً وتسويقياً على حصتها من السوق وأرباحها فى الأجل الطويل.

ويمكن القول بأن من أهم متطلبات دعم دور المحاسب الإدارى ومحاسب التكاليف فى توفير معلومات لترشيد قرارات الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج أن يراعى المحاسبون الاعتبارات التالية :

- أ - تطوير نظام وأهداف تقارير الأداء المحاسبية .
- ب - تدعيم التوجه الاستراتيجى لنظام المعلومات المحاسبى الداخلى .
- ج - ربط تحليل التكلفة بالتوجه الاستراتيجى التسويقى .
- د - تطوير دور المحاسبة الإدارى فى دعم المركز التنافسى للمشروع فى سوق المنتج .
- هـ - دعم تكامل نظامى معلومات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف .
- و - تطوير أدوات ونظم قياس ومراقبة جودة المنتج .

٢ - التوصيات :

على ضوء ما سبق يوصى الباحث بما يلى :

- ١/٢ - ينبغى أن يركز الباحثون جهودهم على دراسة وتحليل مدى فعالية نظام المعلومات المحاسبى الداخلى، فى ظل البيئة التنافسية فى سوق المنتج، فى إمداد إدارة الوحدات الاقتصادية بالمعلومات الملائمة لأغراض ترشيد قراراتها الاستراتيجية، خاصة فيما يتعلق بتطوير نظم التصنيع والجودة والتسويق، وبدائل تنمية حصة الوحدة من سوق المنتج. ولا يجب أن تقتصر هذه البحوث على تحليل وعرض الموضوع نظرياً فقط، مثلما سار هذا البحث، وإنما يجب أن تركز البحوث القادمة على استكشاف واختبار مدى إمكانية ممارسة المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ذات البعد الاستراتيجى، خاصة التسويقى، ميدانياً فى الوحدات الاقتصادية المصرية فى ظل اقتصاد السوق.

٢/٢- يجب توحيد جهود الباحثين والقائمين على نظم المعلومات وإدارات التكاليف في الوحدات الاقتصادية في سبيل وضع الإطار المهني والتعليمي والتدريبي والتنظيمي الملائم لنظام المعلومات المحاسبي الداخلى فى الواقع العملى، خاصة فى ظل اقتصاد السوق، إذ من المتوقع أن تساهم جهود الفريقين معاً فى تضييق الفجوة بين النظرية والممارسة العملية فى مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

٣/٢- يعتقد الباحث أن جمع وتشغيل بيانات من خارج التنظيم، خاصة عن المنافسين للوحدة الاقتصادية فى سوق المنتج، أو ما يعرف بالمحاسبة عن وتحليل المنافس، سيظل يمثل أهم التحديات المعاصرة أمام المحاسب الإدارى، وذلك لتوفير معلومات ذات بعد استراتيجى تساعد الإدارة فى بناء والحفاظ على الميزة التنافسية فى سوق المنتج، أى معلومات تشبع الحاجة المتزايدة إلى مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الداخلى لأغراض ترشيد قرارات الإدارة بشأن استراتيجية ريادة سوق المنتج ذات المنافسة الدولية والمحلية الشديدة، الأمر الذى يحتاج لمزيد من البحوث النظرية، ثم البحوث الميدانية فى هذا المجال.

مراجع البحث

- Ames, B. Charles and James D. Hlavacek, «Vital Truths About Managing Your Costs», *Harvard Business Review* (January/ February, 1990), pp. 140-147.
- Asch, David, "Strategic Control: A Problem Looking for a Solution", *Long Range Planning* (Vol. 25, No.2, 1992), PP. 105 -110.
- Borthick, Faye and Harold P. Roth, "Will Europeans Buy Your Company's Products?", *Management Accounting* (July, 1992), PP. 28-32.
- Bromwich, Michael, "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", *Accounting, Organizations and Society* (Vol. 15, No. 1/2, 1990) , PP. 27-46.
- Bungay, Stephen and Michael Goold, "Creating a Strategic Control System", *Long Range Planning* (Vol. 24, No.3, 1991), pp. 32-39.
- Chakravarthy, Balaji an Peter Lorgange, "Adapting Strategic Planning to The Changing Needs of a Business", *Journal of Organizational Change Management* (Vol. 4, No. 2, 1991), PP. 6 - 18.
- Christensen, K.S., "Coping with Uncertainty in Planning"; *The Accountants Digest* (September, 1985), PP. 23-32.
- Cleaver, K.C. and E.A. Evans, "Diverging Views on The Boundaries of Management Accounting: A Growth of Knowledge Perspective", *Management Accounting Research* (March, 1990), PP. 47 - 52.
- Daniel, Shirley J. and Wolf D. Reitsperger, "Management Control Systems for Quality: An Empirical Comparison of The U.S. and Japanese Electronics Industries", *Journal of Management Accounting Research* (Vol.4, 1992), PP. 64 - 65.
- Dennis, Alan R. et al, "Supporting The Search for Competitive Advantage", *Journal of Management Information Systems* (Vol. 8, No.1, 1991), pp. 5 - 36.
- Edwards, K.A. and C.R. Emmanuel, "Diverging View of The Boundaries of Management Accounting", *Management Accounting Research* (March, 1990), PP. 51 - 63.
- Epstein, Mare. J., "The Expanding Role of The Accountants in Society", *Management Accounting* (April, 1993), pp. 22-26.
- Filho, Paulo D., "Environmental Analysis for Strategic Planning", *Managerial Planning* (January/ February, 1985), PP. 23 - 31.

- Grinyer, Peter H. et al, "Strategy, Structure, The Environment , and Financial Performance in 49 United Kingdom Companies", *Academy of Management Journal* (Vol. 23, No. 7, 1980), PP. 193 - 220.
- Grundy, Tony, «Competitive and Financial Business Analysis for Strategic and Operational Decision-Taking», *Management Accounting* (February, 1992), pp. 50-52.
- Hilton, R.W., et al, «Product Pricing, Accounting Costos and Use of Product-Costing Systems», *The Accounting Review* (April, 1988), pp. 195-213.
- Hirch, Maurice L., *Advanced Management Accounting* (Boston, PWS: Kent Publishing Co., 1988), PP. 397 - 409.
- Hiromoto, Toshiro, "Restoring The Relevance of Management Accounting", *Journal of Management Accounting Research* (Vol. 3, 1991), PP. 1-15.
- Holzer, H. Peter and Hanne Norreklit, "Some Thoughts on Cost Accounting Developments in The United States", *Management Accounting Research* (March, 1991), PP. 3-13.
- Howell, Robert A. and Michiharu Sakural, "Management Accounting (and Other) Lessons from The Japanese", *Management Accounting* (December, 1992), PP. 28 - 34.
- Kellinghusen, Georg and K. Wubbenhorst, "Startegic Control for Improved Performance", *Long Range Planning* (Vol. 23, No.3, 1990), PP. 30 - 40.
- Lere, J.C., «Product Pricing Based on Accounting Costs», *The Accounting Review* (April, 1986), pp.318-324.
- Mckinnon, Sharon M. and William J. Bruns, JR, "What Production Managers Really Want to Know? Management Accountnats Are Failing to Tell Them", *Management Accounting* (January, 1993), PP. 34- 35.
- Miller, Danny, "The Structural and Environmental Correlates of Business Strategy", *Strategic Management Journal* (Vol. 8, 1987), PP. 55 - 76.
- Monden, Yasuhiro and Kazuki Hamada, "Target Costing and Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies", *Journal of Management Accounting Research* (Vol. 3, 1991), PP. 16-34.
- Moon, Philip and Ken Bates, "Core Analysis in Strategic Performance Appraisal", *Management Accounting Research* (Vol. 4, 1993), PP. 139-152.

- Pogue, George, "Strategic Management Accounting", *Management Accounting* (January, 1990), p. 46.
- Prenkumar, G. and William R. King, "Assessing Strategic Information Systems Planning", *Long Range Planning* (Vol. 24, No.5, 1991), PP. 41 - 58.
- Press, G.L., "Assessing Competitor's, Business Philosophy", *Long Range Planning* (Vol. 23, No.5, 1990), PP. 71-75.
- Rickwood , C.P. et al, "Stapylton: Strategic Management Accounting to Gain Competitive Advantage", *Management Accounting Research* (March, 1990), PP. 37 - 49.
- Roberts, J. and Robert Scapens, "Accounting Systems and Systems of Accountability - Understanding Accounting Practices in Their Organizational Contexts", *Accounting, Organizations and Society* (Vol. 10, No. 4, 1985), PP. 443 - 456.
- Romanelli, E., "Environments and Strategies of Organization Start - up: Effects on Early Survival", *Administrative Science Quarterly* (September, 1989), PP. 369 - 387.
- Shank, John K., "Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles", *Journal of Management Accounting Research* (Vol.1, 1989), PP. 47 - 65.
- , and Vijay Govindarajan, "Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective", *Journal of Management Accounting Research* (Vol. 4, 1992), PP. 179-197.
- Shillinglaw, Gordon, "Managerial Cost Accounting: Present and Future", *Journal of Management Accounting Research* (Vol.1, 1989), PP. 33- 46.
- Spicer, Barry H., "The Resurgence of Cost and Management Accounting: A Review of Some Recent Developments in Practice, Theories and Case Research Methods", *Management Accounting Research* (March, 1992), PP. 1-37.
- Sriram, Ram S. and Yash P. Gupta, "Strategic Cost Management for Flexible Manufacturing Systems", *Long Range Planning* (Vol. 34, No.5, 1991), PP. 34 - 40.
- Taylor, Brian and G. Graham, "Information for Strategic Management", *Management Accounting* (January, 1992), pp. 52-54.
- Ward, Keith et al, «Accounting for The Competition», *Management Accounting* (February., 1992), pp. 19-20.
- Zaviran, Moshe, "Relationships between Organizational and Information System Objectives: Some Empirical Evidence", *Journal of Management Information Systems* (Vol. 7, No. 1, 1990), PP. 65 - 81.