

"أثر استخدام معايير المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات"

إعداد : د/ إبراهيم عبدالجبار محمد المرتضى

## المخلص:

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر استخدام معايير المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات، وإظهار مدي أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على المؤسسة، حيث أنه مع ازدياد حدة المنافسة في الأسواق توجب على المؤسسات الهادفة إلى البقاء والاستمرار وتنمية قدراتها التنافسية، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لكونه منهاجاً مساعداً على التحليل الشامل لمشكلة الدراسة والمعلومات ذات صلة، باعتبارها الأكثر ملائمة لتغطية جوانب الدراسة من خلال عرض مفاهيم للمحاسبة الإدارية الحديثة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها:

- ظهور الآليات حديثة للمحاسبة الإدارية باستطاعتها أن تتواءم مع التقلبات والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة وتحقيق الميزة التنافسية.
- الميزة التنافسية هي عنصر تفوق المؤسسة يتم تحقيقها في حالة إتباعها الاستراتيجية التنافس، أو هي قدرة المؤسسة على أداء أعمالها بالشكل الذي يصعب على منافسيها تقليده.

الكلمات الافتتاحية: المحاسبة الإدارية الحديثة، الميزة التنافسية.

## المقدمة:

تواجه العديد من المؤسسات في العصر الحديث العديد من الضغوطات والتحديات، خاصة مع التقدم التكنولوجي في وسائل الاتصال وتكنولوجيا المعلومات خاصة مع بداية القرن الواحد والعشرين التي تشهدها بيئة الأعمال المحيطة بنا، مما أدى إلى ركود المؤسسات لتوفير أدق المعلومات وأكثرها مرونة، كما يتطلب المزيد من الخبرة والمهارات الفائقة في الإدارة، فالمؤسسات على اختلاف أحجامها ونوعياتها أصبحت تعمل تحت مظلة نظام علمي جديد تتمثل معالمه في العديد من الأبعاد منها: عولمة الاقتصاد، عولمة التجارة، عالمية المنافسة والتكتلات الاقتصادية والدولية والتحالفات الاستراتيجية للشركات العملاقة التي استهدفت تعزيز القدرات التنافسية للمتحالفين والسيطرة على السوق، فالمؤسسة تهدف إلى خلق فرصة جديدة وتجنب التهديدات والثغرات من أجل تحقيق هدفها في السيطرة والبقاء وفرض وجودها داخل السوق تجعلها في مراكز أفضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى وذلك بتلبية احتياجات الزبائن بجودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب فنجاح المؤسسة متعلق بمدى اكتشافها للطرق الحديثة والأكثر فعالية وكفاءة بإمكانها أن تجسدها في السوق وهذا ما يجعل المؤسسات تسعى لتحقيق الميزة التنافسية. (جمعة، 2011)

ويؤدي التغير المستمر في بيئة الخدمات الحديثة إلى تعرض الإدارة لمواقف متغيرة عديدة تتطلب تغيير سياساتها، ومن ثم تتغير الخطط والأعمال التنفيذية، مما يلزم المحاسبة الإدارية بضرورة توفير المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوافق مع احتياجات الإدارة وتمكنها من إعداد الخطط الملائمة والرقابة عليها حتى يتوافر الارتباط بينها وبين البيئة التي تعمل في ظلها، وبالرغم من التقدم التكنولوجي الهائل إلا أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لم تتواءم مع التطور، لذلك يتم توجيه الانتقادات بشدة إلى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من ناحية الدقة، لذلك تطلب الأمر اللجوء إلى آليات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تتلاءم مع التطور التكنولوجي المستمر للمؤسسة، والاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تبحث في العناصر التي تشكل مدخلات للنظام مثل مكونات النظام والهيكل التنظيمي وأهداف النظام والمعايير والمؤشرات التي تساعد في تقييم النظام والتي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص النماذج الحديثة والتي تتواءم مع خصائص البيئة الصناعية والخدماتية الحديثة والمتطورة، فالمحاسبة التقليدية لا تعتمد على أسس علمية وعملية ولكن التغير البيئي المستمر والسريع يتطلب ضرورة تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات الملائمة، فالمحاسبة الإدارية الحديثة أداة فعالة تهدف إلى تقييم معلومات مالية مختلفة لجميع

مستويات الإدارة وبالتالي تعمل علي خدمة الإدارة ومساعدتها علي القيام بوظائفها، فالمحاسبة الإدارية وتقنياتها الحديثة تمكن المؤسسة من تحقيق الميزة التنافسية في شتي المجالات. (حجازي، سعاد، 2013)

### مشكلة الدراسة:

إن عدم تبني المؤسسات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتوفير المعلومات الملائمة لإدارتها يتسبب في ضعف قدرتها التنافسية، فالمحاسبة الإدارية تلعب دورا كبيرا في تزويد الشركة بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة وترشيد القرارات فخلال السنوات الماضية ومع التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج وزيادة المنافسة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية وذلك نظرا للمنافسة الشديدة الموجودة بين الشركات المختلفة في العصر الحاضر لانفتاح الأسواق العالمية على بعضها فنتيجة لتطور تقنية المعلومات بشكل سريع واستجابة لأذواق العملاء المتغيرة فقد استدعي كل ذلك طلب معلومات أكثر دقة وسرعة واتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت الملائم للبقاء في دائرة المنافسة، فالمؤسسات اليوم تعيش تغيرات جوهرية هامة فرضت عليها المنافسة الشديدة لذلك أصبح من الضروري على المؤسسات أن تحسن من وضعيتها وأدائها من أجل البقاء والنمو وتحقيق الميزة التنافسية.

فمن خلال ما تقدم تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

- ما أثر استخدام معايير المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات؟

ومن السؤال الرئيسي يتفرع عدة تساؤلات هي:

- هل للميزة التنافسية عوامل بإمكانها أن تحقق للمؤسسة أهدافها؟
- ما مدي مساهمة المحاسبة الإدارية الحديثة في تطور المؤسسة؟
- ما معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسة؟

### أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من أهمية متغيري الدراسة وهما المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية، باعتبار المحاسبة الإدارية الحديثة تلعب دورا بارزا في تطور المؤسسة وتقدمها أما الميزة التنافسية فهي الوسيلة التي تستطيع المؤسسة من خلالها الفوز على منافسيها في شتي المجالات، وأيضا في إبراز وضبط المفاهيم المتعلقة بكل من المحاسبة الإدارية الحديثة والميزة التنافسية وإيضاح مدي مساهمة المحاسبة الإدارية في تحقيق الميزة

التنافسية للمؤسسات، وتكمن أهمية الدراسة في معرفة مدي مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية ومحاولة الاطلاع علي معوقات تطبيق المحاسبة الإدارية الحديثة وبيان مدي سعي المؤسسات في خلق فرص جديدة من أجل تحقيق الميزة التنافسية، أما من الناحية التطبيقية تأمل الدراسة في الوصول لنتائج وتوصيات يمكن الاستفادة منها في بحوث أخرى.

### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- معرفة مدي مساهمة المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية.
- التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- إظهار مدي أهمية تطبيق آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسة.
- معرفة التحديات التي تواجه تطبيق المحاسبة الإدارية الحديثة.

### منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لكونه منجها مساعدا على التحليل الشامل لمشكلة الدراسة والمعلومات ذات صلة، باعتباره الأكثر ملائمة لتغطية جوانب الدراسة من خلال عرض مفاهيم للمحاسبة الإدارية الحديثة.

### مصطلحات الدراسة:

المحاسبة الإدارية: هي نظام يقوم فيه المحاسب الإداري بجمع جميع البيانات وتحليلها للحصول على معلومات مالية وغير مالية تساهم اتخاذ القرارات الصحيحة. (الفضل وآخرون، 2007)

تعمل علي تحديد المعلومات وقياسها وتجميعها وتحليلها وإعدادها وتفسيرها وإبلاغها لمساعدة المديرين التنفيذيين في تحقيق الأهداف التنظيمية. (الحارس، 2004)

الميزة التنافسية: المقصود بها حياة المؤسسة على عوامل التفرد في منتج معين أو خدمة معينة وتحقق من وراء ذلك مكاسب تجعلها تحتل مكانة هامة في السوق. (بوظلعة، 2008)

فالميزة التنافسية هي كل شيء يميز المنظمة أو منتجاتها عن منافسيها في عيون المستهلك النهائي لمنتجاتها. (مجانبي، طبول، 2017)

## الدراسات السابقة:

نال موضوع آليات المحاسبة الإدارية وتحقيق الميزة التنافسية اهتمام العديد من الباحثين، حيث توفرت دراسات تناولت موضوعي "المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية" بشكل منفصل وفيما يلي سوف نقدم مجموعة من الدراسات:

### 1- الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية:

- دراسة (بركة، 2012) بعنوان "دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة" وقد هدفت إلى دراسة الحوكمة من جوانبها المختلفة والتعرف على أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر عليها، وركزت على أساليب المحاسبة الإدارية لما لها من دور كبير في العمل المالي والإداري في الشركات ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية في جمع المعلومات وقد صممت استبانة تتناسب مع هذا الغرض، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ولعل من أهمها أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة تساهم بشكل كبير وفعال في زيادة فعالية حوكمة الشركات، لأن الشركات الصناعية تطبق قواعد إجراءات الحوكمة، كما تبين أن هذه الشركات تقوم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها، كذلك تعمل إدارة الشركات على تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها، وقد تبين من النتائج أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تطبق الأساليب الحديثة بشكل أكبر من الأساليب التقليدية.
- دراسة (درويش، 2007) بعنوان "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة" وقد هدفت إلى دراسة الإطار الفكري لأسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وارتباطه بتطوير الأداء في المؤسسة الخدمية، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر أساساً مناسباً لقياس كافة الخدمات المقدمة من قبل الجامعة وهو الأمر الذي يبصر متخذي القرارات بواقع التكاليف في أرجاء الجامعة وإن تطبيق الجامعة لهذا الأسلوب الحديث لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يعتبر خطوة نحو الحدثة ومواكبة التطورات العلمية والاستفادة من إمكانياتها .

▪ دراسة (جلس، 2007) هدفت الدراسة إلى استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مجال تحديد وقياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات التعليمية على أسس موضوعية، وكانت نتيجة الدراسة وتوصياتها على النحو التالي:

- ✓ إمكانية إعداد إطار لبيان كيفية قياس تكاليف الخدمات التعليمية بناءً على أسس موضوعية دقيقة وبشكل يتيح إمكانية استخدام هذا الإطار في مجال ترشيد ورقابة تلك التكاليف التعليمية.
- ✓ محاولات تسعير الخدمات التعليمية المقدمة وذلك عن طريق الاستفادة من بيانات التكاليف بالجامعة وإمكانية تطوير نظام لمحاسبة التكاليف وبما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والحفاظ عليها.
- ✓ إمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي وذلك عن طريق يتناسب وتحميل تكاليف الأصول الثابتة بالجامعة ضمن تكاليف الخدمات التعليمية واستخدام طريقة الاستهلاك التي تتناسب مع عامل التقادم لبعض الأجهزة بالجامعات.

## 2- الدراسات المتعلقة بالميزة التنافسية:

▪ دراسة (مقميح، 2019) بعنوان " أثر أنشطة البحث والتطوير في تعزيز الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة كوندور الجزائر" وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالبحث والتطوير ومعرفة أنواعه وأهدافه على المؤسسة بالإضافة إلى ذلك معرفة مستوياته ومؤشراته القياسية، وأيضاً معرفة دور البحث والتطوير في تعزيز الميزة التنافسية لدى مؤسسة كوندور، وتوصلت نتائج الدراسة إلى ما يلي:

- ✓ يعتبر البحث والتطوير أحد أهم الأسس التي تحقق تميز للمؤسسة بغض النظر عن مجالها الصناعي أو المنتجات التي تقدمها.
- ✓ تعتمد الميزة التنافسية على الصفات المميزة للمنتج، وتمثل قيمة لدى المستهلك سواء بتخفيض تكاليف الاستعمال أو برفع كفاءة التشغيل، وهو ما تم تأكيده في علاقة الارتباط بين بعد إبداع المنتج والميزة التنافسية.

■ دراسة (عبد الوهاب، 2012) بعنوان " دور الابتكار في دعم الميزة التنافسية لمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة اتصالات الجزائر للهاتف النقال-موبليس" هدفت هذه الدراسة إلى تبين دور الابتكار في دعم الميزة التنافسية لمؤسسة الاقتصادية موبليس، وذلك من خلال طرح التساؤل التالي في صيغة الإشكالية: ما هو أثر الابتكار على تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية؟ وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة تحديد مفهوم الميزة التنافسية وأنواعها، محاولة الكشف عن المصادر الخارجية للميزة التنافسية التي تساهم في امتلاك المؤسسة على ميزة تنافسية، محاولة الكشف عن المصادر الداخلية للميزة التنافسية التي تساهم في الحصول على ميزة تنافسية، محاولة إبراز دور الابتكار في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها:

✓ إن الابتكار يحقق ميزة تنافسية وفيما يتعلق بكونها مستدامة أو مؤقتة، فإن ذلك يبقى بحسبان الابتكار هو مفتاح البقاء للمؤسسة في ظل الظروف المتغيرة التي تميز بيئة الأعمال من خلال قدرته على تكييف المنتج ليتلاءم مع التغيرات الجديدة التي حدثت لحاجات ورغبات الزبائن بفعل المنافسين.

■ دراسة (البستنجي، 2011) بعنوان " أثر كفاءة نظم المعلومات التسويقية في اكتساب الميزة التنافسية، دراسة حالة الشركات الصناعية الأردنية" وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة أبعاد نظم المعلومات التسويقية في اكتساب الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، كما تهدف على تحقيق التعرف على مستوى إدراك المستجوبين في الشركات الصناعية الأردنية إزاء أبعاد كفاءة نظم المعلومات التسويقية، التعرف على مستوى إدراك المستجوبين في الشركات الصناعية الأردنية إزاء اكتساب الميزة التنافسية، التعرف على أثر كفاءة أبعاد نظم المعلومات التسويقية في اكتساب الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

✓ الحرص على إشراك المستخدمين لنظم المعلومات التسويقية في الشركات الصناعية الأردنية في تطوير نظم المعلومات المحوسب.

✓ المتطلبات المادية والبرمجيات في هذه الدراسة كان لها أثر على جميع أبعاد الميزة التنافسية.

✓ يوجد أثر لنظم المعلومات التسويقية بجميع متطلباتها في اكتساب الأبداع والابتكار التنافسي.



### 3- دراسات تربط بين متغيرين معا:

- دراسة (منصور، 2002) وهدفت الدراسة إلى بيان دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وكان أهم النتائج والتوصيات كالتالي:
  - ✓ العمل على تفعيل دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية باعتبارها نظاما للمعلومات في تحقيق استراتيجية القدرة التنافسية للمنشأة.
  - ✓ ضرورة استخدام أسلوب الجودة الشاملة في تحقيق وفورات تكاليف انخفاض الجودة وبالتالي يتحقق خفض الحقيقي في التكلفة.
  - ✓ إعداد المعايير - في ضوء الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية - لتحقيق الملاءمة والصلاحية في مجال رقابة التكلفة وتقييم الأداء.
  - ✓ ضرورة تطبيق المنشآت المصرية للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بما يمكنها من تحقيق القدرة التنافسية في ظل تطبيق الاتفاقيات الاقتصادية العالمية، ويحقق لها زيادة الحصة السوقية.

### ما يميز الدراسة:

تهدف الدراسة الحالية إلى تسليط الضوء على أثر استخدام معايير المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات، فهي تناقش الموضوع من زاوية مختلفة وذلك بعرض مفاهيم مرتبطة بالمحاسبة الإدارية الحديثة ومعرفة مدى مساهمتها في نجاح المؤسسة واتخاذ القرارات الصحيحة وتحقيق أهداف المؤسسة وعرض الميزة التنافسية وأهميتها للمؤسسة ومحددات الميزة التنافسية وأهدافها وأيضاً معايير الحكم علي جودة الميزة التنافسية.

## الإطار النظري

المحور الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية الحديثة

مفهوم المحاسبة الإدارية وخصائصها:

عرفت المحاسبة الإدارية على أنها نظام للمعلومات يختص بجمع وتحليل وتبويب وتخزين البيانات الأساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع مالي أو غير مالي يقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامه في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط، وهي أداة لتوفير البيانات إلى مستويات مختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض التخطيط والرقابة للعمليات المختلفة على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها. (التكريتي، 2006)

للمحاسبة الإدارية عدة خصائص من أبرزها:

- توفر المحاسبة الإدارية معلومات بشكل دائم لتجنب المشاكل الروتينية وغير الروتينية التي قد تواجهها المؤسسات في أعمالها اليومية.
- تقوم المحاسبة الإدارية أساساً على خدمة الإدارة ومساعدتها في تأدية وظائفها المختلفة على أكمل وجه.
- تعتمد على الإجراءات المحاسبية المعروفة من تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وتفسير البيانات، إما عن طريق النظام المحاسبي أو عن طريق أساليب التحليل الخاصة بالتحليل المالي.
- تقدم المحاسبة الإدارية معلومات موجهة خصيصاً للجهات الداخلية في المؤسسة. (الخداش، 2004)

## تطور المحاسبة الإدارية:

خلال الثمانينات من القرن الماضي ووجهت انتقادات كثيرة لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، حيث كانت هذه الانتقادات مدعومة بكثير من الحالات التي قادت فيها المعلومات المحاسبية مدراء الشركات لاتخاذ قرارات خاطئة والسير الخاطئ بدل من التطور وتحقيق الأهداف المنشودة، فالضعف في دور المحاسبة الإدارية يرجع إلى قلة الابتكارات من الأدوات الجديدة، فمعظم الأدوات المستخدمة تعود للربع الأول من القرن الماضي، إذ وجه انتقادات قوية لممارسات المحاسبة الإدارية فعلياً إن جميع الممارسات المطبقة من قبل منظمات الأعمال

مستمدة من كتب محاسبة التكاليف التي تعود في جذورها لعام 1925، وعلى الرغم من التغييرات المدركة في بيئة الأعمال خلال الفترة الماضية، إلا أن هناك ابتكارات محدودة في تصميم وتطبيق محاسبة التكاليف ونظم الرقابة الإدارية، ومعلومات المحاسبة الإدارية تابعة لإجراءات ودورة نظام التقارير المالية في المنظمة فهي متأخرة، إجمالية، مشوهة لكي تكون ملائمة لقرارات المدراء التخطيطية والرقابية، فالمحاسبة الإدارية تعتمد على المعلومات المستخلصة من نظام المحاسبة المالية والتي يتم تجميعها لأغراض إعداد التقارير المالية، لكن استخدامها محدود في مجال قياس الأداء والرقابة للمنظمة. (الرمحي، 2013)

ومنذ ذلك الوقت تم الاستجابة لهذه الانتقادات وتم ابتكار العديد من الأدوات والأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ومن أبرز هذه الأساليب:

- التكاليف على أساس الأنشطة ABC .
- موازنات الأنشطة ABB .
- الإدارة على أساس الأنشطة ABM .
- المقارنة والمراجعة Benchmarking .

- بطاقة النقاط المتوازنة Balanced Score Card .

- إدارة الكلفة الاستراتيجية .

فقد تم ابتكار هذه الأساليب الإدارية الحديثة لتجاوز جميع نواحي قصور وانتقادات المحاسبة التقليدية، إن تطبيق الأساليب الحديثة أحدث تغييرا ملحوظا في أوجه عمل المحاسبة الإدارية وغير من دورها التقليدي في تحديد التكاليف والرقابة المالية إلى دور أكثر تطورا، وهو تعظيم القيمة الإنتاجية للشركة في السوق وتحقيق الميزة التنافسية لمواجهة تحديات المنافسة العالمية، ومرت المحاسبة الإدارية بأربع مراحل زمنية وهي:

- المرحلة الأولى ما قبل سنة 1950 وكانت تحديد التكاليف والرقابة المالية: وصفت المحاسبة الإدارية وممارساتها للفترة ما قبل سنة 1950 بأنها أنشطة فنية ضرورية لمتابعة تحقيق أهداف الشركة المحدودة، إذ كانت موجهة بصورة أساسية إلى احتساب تكلفة المنتج لأغراض التسعير وإعداد الموازنات والرقابة المالية على العمليات التشغيلية، ويؤشر في هذه المرحلة اهتمام إدارات الشركات بالقضايا الداخلية، بالأخص فيما يتعلق بالطاقات الإنتاجية، وكان استخدام محاسبة التكاليف وتطبيقاتها والموازنات هو

السائد في هذه المرحلة على الرغم من إهمال دور المعلومات الكفوية واستخدامها بشكل خفيف في صناعة القرار.

- المرحلة الثانية من سنة 1950 إلى سنة 1965، توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة: بعد الحرب العالمية الثانية كان هناك قلق متزايد من دور المعلومات المحاسبية بشكل عام والمعلومات التكاليفية بشكل خاص، ومدى ملاءمتها لاحتياجات المستخدمين، إذ وجد المحاسبون أنفسهم أكثر رغبة في تعديل نظم المحاسبة الإدارية وجعلها تستجيب لاحتياجات الإدارة، ففي تلك الفترة تغير اهتمام المحاسبة الإدارية وأزداد تركيزها على توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة، علي العلم بأن المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة أصبحت نظاما إداريا يدعم الإدارة العليا بالبيانات والمعلومات من خلال استخدام مجموعة من الأساليب والأدوات المحاسبية، من هنا فقد شهدت هذه المرحلة العديد من الابتكارات مثل نظم دعم القرار ومحاسبة المسؤولية إلا أن الاهتمام كان منصبا على القضايا الداخلية من دون الاهتمام باعتبارات البيئة الخارجية والمتطلبات الاستراتيجية.

- المرحلة الثالثة من سنة 1965 إلى سنة 1985، تخفيض الضياع والهدر في الموارد: خلال السبعينات من القرن الماضي واجهت منظمات الأعمال تحديات كبيرة، تمثلت في المنافسة العالمية المتسارعة واتساع الأسواق والتطور في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات والاتصالات، حيث أظهرت الأسواق العالمية نهاية المشهد الذي كان يعول فيه على الزبون لكي يبقى ولاؤه لمنتجات الشركة، وهذا أدى بالكثير من الشركات إلى تغيير سياساتها من الإنتاج الموجه إلي السوق الموجه في البحث عن الأسواق المربحة والإنتاج بأحجام صغيرة تصنع وفقا لاحتياجات المستهلك، لقد أدى هذا التغير إلى توسيع قاعدة المتطلبات التقنية والفنية والتي أدت بدورها إلى ظهور ابتكارات تكنولوجية منها أسلوب أتمته المصنع والذي يستند إلي استخدام نظام التصنيع المرن ونظام التصميم المستند إلي الكمبيوتر ونظام الإنتاج المستند إلي الكمبيوتر وأيضا تم استحداث أساليب إنتاج جديدة تركز علي درجة التقيد التقني مثل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد ونظام إدارة الجودة الشاملة والتي تركز علي تخفيض الضياع والهدر في الموارد، وقد فرضت هذه التحديات نفسها على منظمات الأعمال وعلى نظم المحاسبة الإدارية التقليدية المطبقة فيها والتي أصبحت تشكل عبئا عليها، يستلزم الأمر معه تعزيزها بالمزيد من الأدوات

والأساليب الحديثة، لذا فقد شهدت هذه المرحلة استخدام العديد من الأدوات والأساليب منها أساليب إدارة التكلفة وتكاليف الجودة وأساليب تحليل العمليات.

- المرحلة الرابعة من سنة 1985 حتى الآن، تعظيم القيمة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد: فمنذ بداية النصف الثاني من الثمانينات من القرن الماضي وحتى اليوم لم تنزل منظمات الأعمال تواجه التحولات المستمرة في بيئة الأعمال والتقدم التقني في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات الذي لم يسبق له مثيل، فالاستخدام الواسع لشبكة الانترنت أدى إلى ظهور التجارة الالكترونية والتي أضافت بعدا جديدا للمنافسة، أدى بدوره إلى تغيير توجهات المحاسبة الإدارية نحو تعظيم القيمة الإنتاجية للشركة في السوق من خلال الاستخدام الأمثل للموارد، وذلك باستخدام أساليب تحديد موجهات القيمة للمستهلك. (آل آدم، صالح، 2000)

### العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأنظمة الأنظمة المحاسبية الأخرى:

إن بعد تطور المحاسبة الإدارية أصبح لدي المؤسسات أنظمة أكثر تداولاً تتمثل في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية فهي على علاقة وثيقة بين كلا من:

- العلاقة بين المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية: إن المحاسبة المالية تضم مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتسعى إلى إتباع كل الخطوات الخاصة بالمحاسبة من تسجيل، تبويب، تلخيص وتدوين في الدفاتر والسجلات المحاسبية من أجل التأكد من كل العمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، كما توفر المحاسبة المالية معلومات تخص كل الأطراف التي هي على علاقة بالمؤسسة سواء كانوا من المستخدمين الخارجيين (الدائنين والمستثمرين) من جهة و المستخدمين الداخليين من جهة أخرى ومخرجات المحاسبة المالية (المعلومات) تعتبر بمثابة الركيزة الأساسية للمحاسبة الإدارية وذلك بعد أن تقوم بصياغتها وإضافة سمة عليها بما يتفق ويخدم الهدف المنشود من تلك المعلومات، ومن هنا تظهر العلاقة التي تربط بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية معا:

✓ من خلال التقارير المقدمة من طرف كلا المحاسبين يمكن تقييم أداء المؤسسة سواء المؤسسة ككل وهذا ما يهتم الأطراف الخارجية، أو جزء أو قسم أو مركز من مراكز المسؤولية للمؤسسة وهذا ما تهتم به الأطراف الخارجية.

✓ كل منهما يلتزمان بالموضوعية مع قابلية الأرقام للتحقيق وإن اختلفت درجة هذا الالتزام، يمكن القول إن المحاسبة المالية تكون أكثر موضوعية مما تكون عليه المحاسبة الإدارية وهذا راجع إلى أنها تهتم بالمستقبل الأمر الذي يستند إلى عنصر التقدير الشخصي بدرجة أكبر.

✓ تحصل كلتا المحاسبين على المعلومات من النظام المحاسبي، أي يستخدمان المعلومات المالية والمحاسبية بشكل دقيق فهما تهتمان بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

✓ كلا المحاسبين تسعيان إلى قياس نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة والتقرير عنها للجهات المعنية.

- العلاقة بين المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف: أن محاسبة التكاليف هي أداة لتشغيل المعلومات وفق مبادئ وفروض وقواعد محاسبية للوصول إلى النتائج المرغوب فيها، كما تعتبر وسيلة مهمة في ترشيد واتخاذ القرارات اللازمة، وبذلك يوجد علاقة وثيقة متشابكة بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية (علاقة متكاملة)، وعلى هذا الأساس فإن الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج الذي حدث في الفترة السابقة من أجل تحديد ثمن بيعه وقياس هامش الربح، إضافة إلى تقييم مخزون آخر مدة، ولكن هذه البيانات المقدمة من طرف محاسبة التكاليف تعتبر قاصرة لتحقيق أهداف الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في معظم الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف، كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وعلى الرغم من تشابه أهداف المحاسبين إلا أن هذا لا يمنع من وجود بعض الاختلافات بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتتمثل في أن محاسبة التكاليف تهتم بأحداث الماضي والحاضر وتتعامل مع متغيرات المستقبل، بينما تهتم المحاسبة الإدارية بمكونات ومتغيرات المستقبل اعتمادا على ما تقدمه المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف من معلومات وبيانات. (الحسين، محمد، 2004)

وتقدم أيضا المحاسبة الإدارية أيضا بيانات تخدم جميع العلوم الأخرى، وتخدم الإدارة وتساعد على اتخاذ القرارات الملائمة وذلك باستخدام كل الطرق والأساليب الإحصائية، الاقتصادية والإدارية، وهذا ما يشير إلى تواجد ارتباط بين المحاسبة الإدارية وبين الأنظمة الأخرى جميعها مثل (علم الاقتصاد، علم الإدارة، العلوم السلوكية والأساليب الكمية وبحوث العمليات).

### الآليات الحديثة للمحاسبة الإدارية:

تعتبر طرق المحاسبة الإدارية الحديثة من أبرز التطورات والمستجدات التي تتواكب مع التغيرات الراهنة لبيئة الأعمال، مما زاد اهتمامهم بها خلال السنوات الأخيرة، ومن بين أهم هذه الأساليب:

1- التكلفة المستهدفة: هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة والتي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف، ويعتبر مدخل التكلفة المستهدفة (TC) من مداخل إدارة التكاليف الحديثة تشتمل على عدد من الخصائص من أبرزها:

- ✓ تطبق في مرحلة تطوير وتصميم المنتج حيث أنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
- ✓ التكلفة المستهدفة تعمل على تخفيض التكاليف وتحديد السعر الأمثل وهامش الربح المرغوب فيه.
- ✓ التكلفة المستهدفة هي أسلوب من أساليب إدارة التكاليف التي تساهم في تخطيط الإنتاج.

وتمر عملية تطبيق التكلفة المستهدفة بعدة خطوات تتمثل في:

- ✓ تحديد سعر البيع المستهدف بناء على السوق: يعتبر السعر المستهدف هو ذلك السعر المقدر للمنتج سواء سلعة أو خدمة الذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه وهذا التقدير يبني على أساس فهم وإدراك الزبائن لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين، ويعتبر تحديد السعر المستهدف نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة.
- ✓ تحديد هامش الربح المرغوب: يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للمؤسسة، لأنه الربح الذي تسعى المؤسسة في الحصول عليه بعد القيام ببيع أي منتج معين.

✓ تحديد التكلفة المستهدفة: يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع المحدد في السوق للوصول إلى التكلفة الممكن تحقيقها (المستهدفة)، وفي حالة ظهور تكلفة المنتج أكبر من التكلفة المستهدفة يمكن البدء بإجراءات خاصة للبحث عن الفرص المتاحة لتخفيضها دون المساس بمواصفات المنتج الرئيسي. (جودة، مصطفى، 2010)

2- نظام الإنتاج في الوقت المحدد: لكي تتمكن المؤسسات من بقاء حصتها في السوق واستمراريتها في التنافس، كان لابد لها من تلبية رغبات الزبائن في الوقت المناسب وبالجودة العالية، ولتحقيق ذلك فعليها بتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) ، ويمكن تحديد خصائص نظام الإنتاج في الوقت المحدد كالآتي:

- ✓ نظام دقيق للتحكم في المخزون، ونظام فعال للتنسيق التام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى.
- ✓ الإنتاج بكميات محددة وفي أوقات محددة لمواجهة الطلب.
- ✓ وصول المواد الخام بالكميات والمواصفات المطلوبة في الوقت المناسب.
- ✓ يتطلب نظام (JIT) بيئة عمل مستقرة من حيث الإدارة الجماعية وروح التعاون، والتنسيق بين الإدارة والعمال واحترام العاملين وإشراكهم في الأنشطة الإدارية بشكل فعال.

يتكون نظام الإنتاج في الوقت المحدد من مجموعة عناصر متكاملة وهي:

- ✓ رقابة الجودة الشاملة على المنتجات والمواد الأولية لعدم السماح بوجود أي عيوب أو عدم المطابقة للمواصفات قد يؤدي إلى توقيف عملية الإنتاج وبالتالي ضياع الوقت وهذا من تعارض مبادئه.
- ✓ تبسيط عمليات الإنتاج بغية اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج.
- ✓ تركز المؤسسة على عدد محدود من الموردين وذلك من خلال إبرام عقود طويلة الأجل.



✓ يجب مراعاة تعدد المواهب ومهارات العمال لمشاركة أفراد المؤسسة في بيئة هذا النظام.  
(الحبيطي، يحي، 2006)

3- بطاقة الأداء المتوازن: تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أهم الأدوات الحديثة لقياس الأداء في المؤسسة، بحيث يعتبر هذا النظام قياس أداء متوازن، متكامل وأداة لترجمة الاستراتيجيات إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية مهمة للمؤسسات المالية، وأن (BSC) عبارة عن نظام لقياس الأداء بشكل منظم يتم بواسطتها ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقييم الأداء مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف، وأهم أبعادها هم:

✓ المنظور المالي: والسؤال الذي يطرح هنا "كيف تبدو صورتنا أمام المساهمين؟" ويتعلق هذا المنظور بتحقيق الربح والأهداف المالية للمؤسسة من خلال قياس العائد على الاستثمارات، نمو حجم المبيعات من منتج معين.

✓ المنظور الاجتماعي: إن قياس وتقييم مستوى الأداء الاجتماعي للمؤسسة يهدف إلى الكشف عن مدى وفاء تلك المؤسسات عن الالتزام بمسئولياتها الاجتماعية، فالظروف الاقتصادية المعاصرة تفرض على كافة المؤسسات وخاصة الصناعية منها للتكيف والاستجابة للمتطلبات الاجتماعية لكافة الأطراف ذات العلاقة بتلك المؤسسات من أجل ضمان استمراريتها في الأنشطة بما يحقق المصالح المشتركة بموجب العقد الاجتماعي الذي يلزم تلك المؤسسات تعظيم الربحية الاجتماعية عن طريق تبني المسؤولية الاجتماعية، وإن مسؤولية المؤسسة تتحدد بالدرجة الأولى بأدائها الاجتماعي بما تقدمه من ن ذلك هو المعيار الأول لتطويرها واستمراريتها في بيئتها.

✓ منظور العمليات الداخلية: وي طرح التساؤل التالي "كيف نحقق التفوق؟" هذا المنظور يهتم بالأنشطة الداخلية التي تتميز بها عن غيرها من خلال استخدام التكنولوجيا، الإبداع وتصميم المنتجات وغيرها.

✓ منظور العملاء: يستوجب هذا المنظور طرح التساؤل التالي " كيف تبدو صورتنا أمام العملاء؟ " وتركز على كيفية تحقيق رضا العملاء تلبية رغباتهم واحتياجاتهم من خلال تتبع شكاويهم وتحسين الجودة وغيرها.

✓ منظور الابتكار والتعلم: أما السؤال الموافق له " هل يمكننا الاستمرار في التحسين وخلق القيمة؟ " ويبين هذا المنظور قدرة المؤسسة على تحسين وتطوير منتجات جديدة أو ابتكار تكنولوجيا حديثة أو انتهاج سياسات جديدة. (أدم، رزق، 2006)

### المحور الثاني: الميزة التنافسية واستراتيجيتها

#### مفهوم الميزة التنافسية:

يشير مفهوم الميزة التنافسية إلى قدرة الشركة على صياغة وتطبيق الاستراتيجيات التي تجعلها في مركز أفضل بالنسبة للشركات الأخرى العاملة في نفس النشاط، وتحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل لإمكانيات والموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية بالإضافة إلى القدرات والكفاءات والمعرفة وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها الشركة والتي تمكنها من تصميم وتطبيق استراتيجياتها التنافسية.

والميزة التنافسية هي قدرة القطاعات على تلبية احتياجات الزبائن فيما يتعلق بالخدمات والمنتجات وتقديمها بجودة عالية، بهدف إرضائهم، فضلا عن تلبية احتياجات الموظفين في الشركة وتوفير عائد على الاستثمار لتحقيق النمو التطور والوصول إلى الغايات والأهداف المنشودة، والميزة التنافسية هي السياسة المتفوقة التي تتبعها الشركة للتنافس في السوق وتحقق أفضل النتائج التي تصب إليها وذلك من خلال إتباع استراتيجيات محددة من شأنها تحقيق الميزة التنافسية. (جاب الرب، 2013)

أن الميزة التنافسية عبارة عن استراتيجية تقوم على تطوير نموذج أعمال الشركة، وتدفع بعجلة النمو والتطور فيها، وتتيح للشركة فرصة إنتاج وتقديم خدمات و سلع ومنافع للزبائن تتفوق فيها على المنافسين في السوق، ويحفف للشركة مزيد من الأرباح، ويحسن من سمعتها في السوق، والميزة التنافسية ما هي إلا سياسة وأداة لتحسين الأداء، وإدارة وتنظيم الهيكل التنظيمي في الشركة والذي ينعكس بدوره على جودة الخدمات المقدمة، بحيث تتفوق وتتميز على المنافسين وتعظم من أرباحها. (حفيان، 2015)

## أهمية الميزة التنافسية:

- الميزة التنافسية لها أهمية كبيرة في مجال الأعمال فهي تعتبر: (سويسي، الخفاجي، 2014)
- معيار لتحديد المؤسسات الناجحة من غيرها لكونها تتميز بإيجاد نماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها، وممتاحة بشكل واسع وأن المنافسين على علم به.
  - هدف أساسيا وضروريا تسعى إليه جميع المؤسسات التي تريد التفوق والتميز، وأن قدرة المؤسسة على استغلال الموارد والإمكانات في تحقيق موقع أفضل بين المنافسين والسعي لإرضاء الزبائن والتعرف حاجتهم ورغباتهم بطريقة يصعب على المؤسسات الأخرى تقليده.
  - مرتبطة أساس بالأداء المتحقق من المؤسسة والعاملين فيها ومن ثم ال يمكن أن تبني أو تمتلك أي مؤسسة ميزة تنافسية من دون أن ترتقي بأدائها إلى المستوى الذي تتفوق به على المنافسين الآخرين ولمدى زمني مناسب، قد يطول أو يقصر تبعا لقدرتها في الحفاظ على ميزتها التنافسية وإدامتها.
  - سلاحا لمواجهة تحديات السوق والمؤسسات المناظرة من خلال قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل.

## خصائص الميزة التنافسية:

- من أبرز خصائص الميزة التنافسية ما يلي: (مروان، 2011)
- أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة سبق على المدى الطويل وليس على المدى القصير فقط.
  - إن الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تجعل فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق.
  - أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى.

- أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها في المديين القصير والبعيد.
- تتبع من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها وتؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين.
- أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة ويسير وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات المؤسسة من جهة أخرى.

### محددات الميزة التنافسية:

تحدد الميزة التنافسية من خلال متغيرين هامين هما: (بوحيلة، 2019)

- 1- حجم الميزة التنافسية: إن الميزة التنافسية للمؤسسة كلما كانت واضحة سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية التمييز فهذا يفرض على المؤسسات المنافسة بذل جهود معتبرة حتى تتمكن من التغلب عليها وإبطال سيطرتها في السوق، وبالتالي التقليل من المستهلكين لمنتجاتها، ومن هذا المنطلق يمكن القول إن الميزة التنافسية تمر بدورة حياة معينة كما هو الحال بالنسبة للمنتج:
  - ✓ مرحلة التقديم: تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة المنشئة للميزة التنافسية، لكونها تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد البشري والمادي.
  - ✓ مرحلة التبني: تعرف الميزة هنا استقرار نسبيا من حيث الانتشار، باعتبار أن المنافسين بدأوا يركزون عليها، وتكون الوافرات هنا أقصى ما يمكن.
  - ✓ مرحلة التقليد: يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئا فشيئا إلى الركود، لكون المنافسين قاموا بتقليد ميزة المؤسسة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم، ومن ثمة انخفاض في الوافرات.
  - ✓ مرحلة الضرورة: تأتي هنا ضرورة تحسين الميزة الحالية وتطويرها بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس تختلف تماما عن أسس ميزة الحالية، وإذا لم تتمكن المؤسسة من التحسين أو الحصول على ميزة جديدة فإنها تفقد أسبقيتها تماما وعندها يكون من الصعب العودة إلى التنافس من جديد.

2- نطاق التنافس: يعبر النطاق عن مدى اتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق مزايا تنافسية فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة عن المؤسسات المنافسة، ومن جانب آخر يمكن للنطاق الضيق تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوق معين وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتجات مميزة له، ويشمل نطاق التنافس من أربعة أبعاد هي:

- ✓ القطاع السوقي: ويعكس مدى تنوع مخرجات المؤسسة وكذلك تنوع الزبائن الذين يتم خدمتهم، وهنا يتم الاختيار بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة السوق.
- ✓ درجة التكامل الأمامي: يشير إلى درجة أداء المؤسسة لأنشطتها، سواء كانت داخلية أو خارجية، فالتكامل الأمامي المرتفع مقارنة بالمنافس قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز.
- ✓ البعد الجغرافي: يمثل عدد المناطق الجغرافية أو الدول التي تنافس فيها المؤسسة ويسمح هذا البعد من تحقيق مزايا تنافسية من خلال تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية مختلفة وتبرز أهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها أو خدماتها في كل أنحاء العالم.
- ✓ قطاع النشاط: يعبر عن مدى ترابط بين الصناعات التي تعمل في خلالها المؤسسة فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة عبر عدة صناعات، من شأنه خلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة، وفي هذا الإطار تعمل المؤسسة على البحث عن الميزة التنافسية التي تتلاءم مع قدراتها وميدان نشاطها أي بالنظر إلى تحليل إمكانيتها الداخلية وتحليل المحيط.

### مصادر الميزة التنافسية:

تتمثل مصادر الميزة التنافسية في المؤسسة فيما يلي:

- الابتكار: يعتبر الابتكار مصدرا رئيسيا لتحقيق ميزة تنافسية عالية في البيئة الديناميكية ونقطة محورية في استراتيجية المؤسسات، فمع التطور الهائل في مجال التكنولوجيا والاتصالات أصبح الابتكار يشكل ركيزة أساسية وبعدها مهما في الأداء الاستراتيجي، ولذلك فمن الأهمية أن تسعى المؤسسات إلى التكيف مع البيئة الخارجية والاستجابة للمتغيرات التنظيمية التي تفرضها عليها المنافسة القوية في السوق بهدف تحقيق ميزة تنافسية مستدامة وتعظيم الأرباح وجذب أكبر عدد من الزبائن إليها.

- الوقت: فالوقت يشكل المصدر الرئيسي لتحقيق الميزة التنافسية، والتي تتطلب من الشركات السرعة في تلبية ومتطلبات واحتياجات الزبائن والتأقلم مع تحولات البيئة المتغيرة، والتي تتطلب تجزئة العمل، والتنبؤ بحدوث التغيرات بشكل دائم، وتحديث الآليات لضمان حصول الزبائن على المنتج والخدمات بسرعة تلافيا للاختناقات وزيادة زيادة التكاليف.
- المعرفة: فالمعرفة أهم الاستراتيجيات التي شركة تريد أن تستثمر في المنافسة في السوق التنافسي وتريد التوصل إلى النجاح، وتسعى إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستخدمة من قبل المنافسين، كما أنها تساعد على تحويل المعلومات المهمة والخبرات التي تمتلكها الشركة، والتي تعتبرها ضرورية للأنشطة الإدارية المختلفة كحل المشكلات واتخاذ القرارات والتخطيط الاستراتيجي. (عبد الكريم، 2017)

### الاستراتيجيات التنافسية:

- استراتيجية قيادة التكلفة: تتطلب استراتيجية التكلفة إنشاء والعمل على تشييد تسهيلات تساعد الشركات على الوصول إلى الحجم الكفاء، وتخفيض التكاليف من خلال الخبرة والعمل على خفض المصروفات غير المباشرة علاوة على تدنيه الكلفة في مجال البحوث والتطوير والإعلان والخدمات وذلك يساعدك على إنتاج منتجات نمطية بتكلفة منخفضة للوحدة، وتسمح استراتيجية الكلفة بتحسين الوضع التنافسي للمؤسسة على محاور إطار القوي التنافسية، وبالتالي فهي تشكل حماية من المنافسين والموردين.
- استراتيجية التمييز: وتركز هذه الاستراتيجية على تقديم شيء مميز وله قيمة في المنتج الذي تقدمه الشركة، بشرط أن يدرك المستهلك هذا التميز على مستوى الصناعة، وهو ما يجعل المستهلك على استعداد لدفع مقابل هذا التميز، وتقوم هذه الاستراتيجية على اختيار فئة محدودة من الزبائن، وتسعى إلى تقديم سلع وخدمات متفردة، وإشباع حاجات ورغبات زبائنها بسلع وخدمات ذو جودة عالية وذو خصائص مميزة بحيث يصعب على المنافسين مجاراتها، أو تقليدها، كما يعطي الزبائن أسباب واضحة لتفضيل المنتج على غيرها من المنتجات. وتلجأ هذه الاستراتيجية إلى فرض سعر أعلى من منافسيها، بحيث يكون الزبون على استعداد للحصول على هذه الخدمة أو السلعة المتميزة بغض النظر عن

سعرها، وبما أن سعر تكلفة المنتج أو الخدمة يكون مرتفعا، لا بد أن يكون سعر البيع مرتفع من أجل تحقيق هامش ربح للمؤسسة.

- استراتيجية التركيز: تركز هذه الاستراتيجية على مجموعة معينة من المشتريين أو قطاع من خطوط الإنتاج أو سوق جغرافية معينة، وتطوير استراتيجية معينة لخدمة هذا السوق أو المشتري، لذا تركز هذه الاستراتيجية على قطاع غير جذاب من قبل الشركات المنافسة التي تركز على السوق ككل، وأن هذه الاستراتيجية تقوم على إنتاج سلع وخدمات مصممة خصيصا لقطاعات السوق الصغيرة، بحيث تركز هذه الاستراتيجية على احتياجات ورغبات فئة محدودة ومستهدفة من القطاعات في السوق، والسعي نحو تقديمها بشكل متميز ومبتكر ومتفرد يعادل نظيراتها في السوق، وبذلك تكسب رضا زبائنها وإشباع حاجاتهم. (عزون، 2015)

### المحور الثالث: معايير المحاسبة الإدارية الحديثة وتحقيق الميزة التنافسية

#### مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية:

تحقق المؤسسة ميزة تنافسية من خلال قدرتها على موازنة نفسها مع هذه الأساليب والاستفادة منها ومتابعة تطورها بشكل مستمر لتغيير من برامجها بما يكفل تحقيق نتائج أفضل على جميع مستوياتها ومن بين هذه الأساليب التي تنتهجها المؤسسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي أصبح أمرا ضروريا لأنه يهدف إلى تخفيض التكلفة عن طريق تعدد وتنوع الأنشطة ويهتم بتوفير المعلومات الدقيقة عن تكاليف المنتج ويساعد الإدارة على اختيار البديل الأفضل بخصوص التسعير، فإن الإحاطة بجميع ظروف المنافسين تساعد على اتخاذ قرارات أكثر ملائمة بالنسبة للعملاء، فإن هذا الأسلوب يساهم في تحقيق الميزة التنافسية عن طريق تخفيض التكاليف مما يمكن المؤسسة الاقتصادية القدرة على تنافس جميع المؤسسات سواء في الأسواق المحلية أو الدولية، الأمر الذي ينعكس إيجابا على حصة المؤسسة السوقية والميزة التنافسية لها. (العاني، 2013)

#### مساهمة التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية:

تعتبر التكلفة المستهدفة إحدى الأدوات التي ظهرت نتيجة النمو وتوسع المنافسة، حيث تقوم على تحديد التكلفة على أساس السوق وعند المستوى الذي يعطي للمؤسسة أفضل ميزة تنافسية، وتكمن أهمية (TC) في تخفيض تكاليف المنتجات مع تحسين نوعيتها، وذلك عن طريق تحليل ودراسة المنتجات المنافسة التي تؤثر



بشكل أو بآخر في المنتج بهدف الوصول إلى مستوى الأداء الذي يمكن للمؤسسات من تحقيق وضع تنافسي مستقر في الأسواق، ويتم تحديد التكاليف المستهدفة أثناء التصميم، ومن أجل الوصول إلى مستويات عالية الأداء ينبغي أن تستمر عمليات تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج على مدى جميع مراحل دورة حياته المتمثلة بعناصر سلسلة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية، أي أن تقنية التكلفة المستهدفة ذات أهداف متعددة أهمها تخفيض التكلفة، تأكيد الجودة، تقديم منتجات جديدة للسوق في الوقت المناسب وتطوير منتجات تجذب زبائن جدد وتتميز عن المنتجات المنافسة وذلك عن طريق اختبار كل الأفكار التي يمكن أن تؤدي إلى تخفيض التكاليف في مراحل التخطيط للمنتج والبحث والتطوير ومراحل الإنتاج المختلفة، مع ملاحظة أن (TC) ليست فقط تقنية لتخفيض التكاليف بل هي جزء من الأنظمة الاستراتيجية لإدارة ربحية المؤسسة وتحقيق الميزة التنافسية، فإن التكلفة المستهدفة هي أداة لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة لأنها تعمل على:

- تخفيض التكاليف من خلال تصميم المنتجات بمواصفات ذات فعالية وكفاءة عالية يفوق المنتجات المنافسة.
- التكيف وفقاً لمتطلبات السوق، التقدم التكنولوجي، ووظيفة المنتج بالشكل الذي يحقق لها ميزة تنافسية.
- تساعد على تحسين جودة المنتج بشكل كامل، كتحسين تصميم المنتج بعناية وتصنيع المنتجات لمقابلة احتياجات الزبائن التي تتصف بالتنوع والرغبة في التطوير المستمر.
- زيادة رضا الزبون من خلال التركيز في عملية التصميم على تحقيق قيمة مدركة للزبون. (حنان وآخرون، 2012)

### مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية:

أدى التنافس في ظل ظروف بيئة تتصف بتعقيد المنافسة إلى الحاجة لمؤشرات مالية وغير مالية مترابطة لاستخدامها كدليل موجه لاتخاذ قرارات صحيحة تحقق من خلالها أهدافاً تشغيلية واستراتيجية تمكنها من البقاء في موقع تنافسي في السوق، وتوصلت عدة أبحاث في سنة 1992 إلى استحداث أدوات لتقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية تضم مؤشرات غير مالية مثل (الجودة، رضا الزبائن، مدة التسليم) تم تجميعها في وثيقة واحدة أطلق عليها بطاقة الأداء المتوازن، حيث بواسطة هذه الأداة يتم قياس أداء المؤسسة وتحديد أهدافها،



وبالاعتماد على محاورها الخمسة فهي تعتبر أداة فعالة تترجم استراتيجية المؤسسة الاقتصادية وبالتالي تساهم في إضفاء ميزة تنافسية للمؤسسة. (دودين، 2012)

### الخاتمة:

أن آليات المحاسبة الإدارية التقليدية عاجزة على توفير المعلومات الملائمة للمؤسسة، وهذا لكون البيئة أصبحت أكثر تعقيدا واشتدت فيها المنافسة وتسارعت فيها التغيرات، لذلك ظهرت آليات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تعتبر من أهم التطورات التي تمتاز بها المؤسسات لمواجهة التحديات والاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وبالتالي تستخدم المؤسسة هذه الأساليب لأنها تسعى إلى تحقيق مستوى متميز وراقي عن باقي المؤسسات الأخرى، لذلك سلطت الدراسة الضوء على أثر استخدام معايير المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات واحتوت الدراسة على عدة محاور، المحور الأول عرض آليات المحاسبة الإدارية الحديثة وتعريفها ومعرفة مراحل تطور المحاسبة الحديثة وعلاقتها بباقي الإدارات في المؤسسة، والمحور الثاني تضمن الميزة التنافسية ومفهوم وخصائص الميزة التنافسية وأبعادها واستراتيجيات الميزة التنافسية، والمحور الأخير ربط بين المحورين وركز على هدف الدراسة وهو معرفة أثر استخدام معايير المحاسبة الإدارية الحديثة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات.

### النتائج:

- أصبحت الآليات التقليدية للمحاسبة الإدارية غير كافية لتلبية احتياجات الإدارة من أجل تحقيق أهدافها المنشودة.
- ظهور الآليات حديثة للمحاسبة الإدارية باستطاعتها أن تتواكب مع التقلبات والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة وتحقيق الميزة التنافسية.
- الميزة التنافسية هي عنصر تفوق المؤسسة يتم تحقيقها في حالة إتباعها الاستراتيجية التنافس، أو هي قدرة المؤسسة على أداء أعمالها بالشكل الذي يصعب على منافسيها تقليده.
- من أهم المصادر الميزة التنافسية انخفاض التكاليف، التكنولوجيا، خبرة المؤسسات، التفكير الاستراتيجي، المعرفة، وهناك من حصر مصادرها في نوعين المصادر الداخلية والخارجية.

## التوصيات:

- تنمية الوعي لدى العديد من مسيري المؤسسة الب مفاهيم الحديثة للمحاسبة الإدارية ثم العمل على ضرورة تطبيق الآليات الحديثة للمحاسبة الإدارية بما تساهم في تخفيض التكاليف مع تحقيق الجودة المطلوبة واكتساب رضا العملاء وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية.
- العمل على تعزيز روح الإبداع لدى العاملين من خلال توفير البيئة المناسبة لتحقيق الإبداع والذي ينعكس على الأداء والتميز والتفوق في العمل.
- العمل على تكوين وتدريب المحاسبين الماليين على كيفية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من أجل الحصول على بيانات دقيقة وأكثر مصداقية.
- ضرورة اهتمام إدارة المؤسسة بتدريب وتكوين العاملين وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء من داخل وخارج المؤسسة بهدف تحسين وتطوير الخدمات الموجودة.

## المراجع:

- أحمد حلمي جمعة (2011) محاسبة التكاليف المعيارية التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية، دار الصفاء، الأردن.
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد (2013) محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن.
- محيي الدين القطب (2012) الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد، الأردن.
- أسامة الحارس (2004) المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
- باديس مجاني، وريمة طبول (2017) تأثير الموارد البشرية والميزة التنافسية في البنوك الجزائرية. الجزائر: ألفا للوثائق.
- إسماعيل يحي التكريتي (2006) المحاسبة بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان
- حسام الدين مصطفى الخداش (2004) أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة، عمان.
- نضال محمود الرمحي (2013) المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الأردن.
- آل آدم، يوحنا، الرزق صالح، (2000)، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة. دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- الحسن، علاء محمد، (2004)، أثر استخدام بعض المفاهيم الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية على الأداء المالي للشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- جودة، عبد الحكيم مصطفى، (2010)، محاسبة التكاليف. دار تسنيم للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص.53.
- قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحيي (2006) تأثير التطورات التكنولوجية في بيئة أعمال المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الرابع بعنوان "إدارة المعرفة في العالم العربي" جامعة الزيتونة، الأردن.

- يوحنا آل آدم، صالح رزق (2006) المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد، الأردن.
- سيد محمد جاب الرب (2013) ادارة الابداع والتميز التنافسي. مصر: جامعة قناة السويس.
- عبد الوهاب حفيان (2015) دور ادارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية في المنظمات. عمان: دار الأيام للنشر والتوزيع.
- عز الدين علي سويسي، ونعمه عباس الخفاجي (2014) الميزة التنافسية وفق منظور استراتيجيات التغيير التنظيمي. عمان: دار الأيام.
- محمد نجيب مروان (2011) دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية. مصر: درا الكتب القانونية.
- إلهام بوحبيبة (2019) استراتيجية الإنتاج الأنظف في تحسين القدرة التنافسية في المؤسسة الصناعية. أطروحة دكتوراه مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير. الجزائر، علوم التسيير، سطيف: جامعة فرحات عباس سطيف.0
- هاجر مسعودة عبد الكريم (2017) التحالفات الاستراتيجية ودورها في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة.
- فاروق عزون (2015) دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة -دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف.
- لبنى هاشم نعمان العاني (2013) محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن.
- حنان صحبت عبد الله والآخرون (2012) استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسة محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد، 21 جامعة بغداد.
- أحمد يوسف دودين (2012) درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الاستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، الأردن.

- محمد بوطلاعة (2008) دور استراتيجية المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية. مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 88 الجزائر، مناجمت المؤسسة، أم بواقي: الركن الجامعي العربي بن مهدي.
- مؤيد محمد الفضل والآخرين (2007) المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن.

## Abstract

The study aimed to find out the effect of using modern management accounting standards on achieving the competitive advantage of companies, and to show the importance of applying modern management accounting methods to the enterprise, as it is with the intensification of competition in the markets that organizations aiming to survive and continue to develop their competitiveness, and the study used the descriptive approach The analytical approach, as it helps the comprehensive analysis of the problem of the study and related information, as it is the most appropriate to cover the aspects of the study by presenting the concepts of modern management accounting. The study reached several results, the most prominent of which are:

- The emergence of modern management accounting mechanisms that can cope with the fluctuations and developments taking place in the contemporary business environment and achieve competitive advantage.
- Competitive advantage is an element of the organization's superiority that is achieved if it follows the competitive strategy, or it is the ability of the organization to perform its work in a manner that is difficult for its competitors to imitate.

Introductory words: modern management accounting, competitive advantage.