



الأكاديمية العربية في الدانمرك  
كلية الإدارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

# قراءات في المحاسبة الإدارية

إشراف  
أ.د/ وليد ناجي الحبالى

إعداد  
طالب الدكتوراه  
مجدي احمد الجعبرى

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

حيث انه من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه بالفصل الدراسي الثالث من الخطة الدراسية قد تم تكليفي من قبل الأستاذ الدكتور وليد الحيايلى المشرف العلمي لي بالقيام بدراسة احد الكتب في مجال المحاسبة الإدارية وعليه أورد فيما يلي ملخص لبعض الدراسات المنشورة في مجال المحاسبة الإدارية.

## الدراسة الأولى: أساسيات المحاسبة الإدارية - دراسة منشورة بموقع المركز الأكاديمي لتجميع الدراسات والبحوث العلمية.

أولاً: تعريف المحاسبة الإدارية:

هي نظام للمعلومات يختص بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة عن نظم أخرى فرعية للمعلومات في المنشأة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالية كانت أو غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

### الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

- أ- تهدف المحاسبة المالية إلى خدمة مستخدمي المعلومات من خارج المنشأة بينما تهدف المحاسبة الإدارية إلى خدمة مستخدمي المعلومات من داخل المنشأة.
- ب- تهتم المحاسبة المالية بتقويم أداء المنشأة ككل بينما تهتم المحاسبة الإدارية بتقييم أداء الوحدات.
- ج- تهتم المحاسبة المالية بالبيانات التاريخية بينما تهتم المحاسبة الإدارية بالبيانات التاريخية والمستقبلية.
- د- تعتمد المحاسبة المالية على نظام القيد المزدوج بينما تستخدم المحاسبة الإدارية الأساليب المحاسبية والرياضية والإحصائية.
- هـ - تلتزم المنشأة في المحاسبة المالية بإعداد القوائم المالية الأساسية مثل قائمة الدخل والمركز المالي بينما لا يوجد التزام قانوني على الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية.
- و- تعد المعلومات في المحاسبة الإدارية بحسب الحاجة إليها بينما تعد القوائم المالية في المحاسبة المالية بصورة متكررة ودورية في نهاية كل فترة.
- ز- تخضع القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة المالية للمراجعة والفحص من قبل المراجع الخارجي بينما لا تخضع المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية للفحص والمراجعة من جانب مراجع الحسابات.

### دور المحاسبة الإدارية في مساعدة الإدارة :

تتلخص أهم وظائف إدارة المنشأة في أربع وظائف رئيسية هي:

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

## ١- التخطيط:

يقصد بالتخطيط الإجراءات والخطوات الواجب اتخاذها لتحديد الأهداف ووضع البرامج المناسبة للحصول على الموارد المختلفة واستخدامها لتحقيق هذه الأهداف ويقوم المحاسب الإداري بمهمة تجميع البيانات التي تساعد الإدارة في وظيفة التخطيط.

## ٢- التنظيم:

يقصد بالتنظيم تحديد أفضل الطرق والإجراءات والوسائل التي يمكن بها تنظيم الموارد المتاحة المختلفة وبما يمكن من تنفيذ الخطط الموضوعة.

## ٣- الرقابة:

يقصد بها الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط المنشأة بمعنى التأكد من أن التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعة واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات عن الخطط الموضوعة ويظهر دور المحاسبة الإدارية في توفير معلومات تساعد الإدارة على أداء وظيفة الرقابة.

## ٤- اتخاذ القرارات:

تعنى وظيفة اتخاذ القرارات باختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة وتقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الأفضل للمنشأة.

## ثانياً: أساليب المحاسبة الإدارية:

١- أسلوب الموازنات: وهي تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة زمنية معينة وتنقسم الموازنات إلى الآتي:

أ - من حيث وحدة القياس المستخدمة في التعبير عن تقديرات الموازنة تنقسم إلى موازنة عينية وموازنة مالية وموازنة نقدية.

ب - من حيث المدة تنقسم إلى موازنات طويلة الأجل وتغطي مدة أطول من سنة وموازنات قصيرة الأجل تغطي سنة واحدة.

ج - من حيث إمكانية تغيير الموازنة لمقابلة التغيرات في حجم النشاط تنقسم إلى موازنة ثابتة وموازنة مرنة.

٢- تخطيط المبيعات والأرباح باستخدام تحليل التعادل ( نقطة التعادل ).

## تعريف نقطة التعادل:

هي حجم المبيعات الذي يتعادل عنده الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية أي انه عند هذه النقطة فان المنشأة لا تحقق ربح أو خسارة وبالتالي فان أي مستوى إنتاج يقل عن نقطة التعادل تحقق المنشأة معه خسارة تزداد بزيادة البعد عن هذه النقطة وبالمقابل

فان أي مستوى إنتاج يزيد عن نقطة التعادل تحقق معه المنشأة ربح يزداد بزيادة البعد عنها أي إذا غطى الإيراد الإجمالي التكاليف الإجمالية دون ترك فائض للربح فهذا المستوى من النشاط يطلق عليه نقطة التعادل.

كيفية تحديد نقطة التعادل بالأسلوب الرياضي:

قبل حساب نقطة التعادل لابد من التعرف على نوعين من التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج:

التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم الإنتاج مثل المواد والأجور مع ملاحظة أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة لا تتغير بتغير حجم الإنتاج.

التكاليف الثابتة: هي التكاليف التي تظل ثابتة في مجموعها رغم التغير في حجم الإنتاج مثل الإيجار والمرتببات والاهلاكات مع ملاحظة أن متوسط التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة تنخفض كلما زاد حجم الإنتاج.

معادلات تحديد نقطة التعادل:

– عدد الوحدات اللازمة لتحقيق حجم التعادل (نقطة التعادل بالوحدات) =

$$\frac{\text{تكاليف ثابتة}}{\text{الربح الحدي}} = \frac{\text{ت ث}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{ت م للوحدة}}$$

أي أن الربح الحدي = الفرق بين سعر بيع الوحدة والتكلفة المتغيرة للوحدة وعند تحديد عدد الوحدات التي تحقق التعادل يمكن تحديد قيمة مبيعات نقطة التعادل كما يلي:

قيمة مبيعات نقطة التعادل = عدد وحدات التعادل (من الخطوة السابقة) × سعر البيع ولتحديد حجم المبيعات التي تحقق الربح المخطط للمنشأة يتم الاعتماد على المعادلة الآتية:

تكاليف ثابتة + الربح المخطط

الربح الحدي

**مثال:**

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت:

سعر بيع الوحدة ١٠ ريال ، تكلفة متغيرة للوحدة = ٥ ريال ، إجمالي تكاليف ثابتة ١٠٠٠٠٠٠ ريال

المطلوب:

- ١ - الربح الحدي للوحدة.
  - ٢ - كمية المبيعات التي تحقق التعادل.
  - ٣ - قيمة مبيعات نقطة التعادل.
  - ٤ - إذا كانت المنشأة تهدف إلى تحقيق أرباح قدرها ٥٠٠٠٠٠ ريال، فكم عدد الوحدات التي يجب بيعها؟
- الحل:

$$١ - \text{الربح الحدي} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة}$$

$$= ١٠ - ٥ \text{ ريال} = ٥ \text{ ريال}$$

$$٢ - \text{كمية مبيعات نقطة التعادل} =$$

تكاليف ثابتة

$$\frac{\text{تكاليف ثابتة}}{\text{الربح الحدي}} =$$

$$= \frac{١٠٠٠٠٠٠}{٥} = ٢٠٠٠٠٠ \text{ وحدة}$$

$$٣ - \text{قيمة مبيعات نقطة التعادل} = \text{عدد وحدات نقطة التعادل} \times \text{سعر البيع}$$

$$= ٢٠٠٠٠٠ \times ١٠ = ٢٠٠٠٠٠٠ \text{ ريال}$$

$$٤ - \text{كمية المبيعات التي تحقق الربح المستهدف} = ١٠٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠٠$$

٥

$$= ٣٠٠٠٠٠٠ \text{ وحدة}$$

## الدراسة الثانية: تحليل التكلفة والحجم والربح - دراسة منشورة بموقع المنتديات العلمية عبر شبكة الانترنت.

عند إجراء أية دراسة سواء كانت دراسة تحليلية لوضع المنشأة المالي من حيث سلامة مركزها المالي و قدرتها على تحقيق الأرباح أو دراسة لوضع خطة مستقبلية يجب التعرف أولاً على طبيعة عمل المنشأة وهيكل التكاليف و التعرف على سلوك التكاليف عند تغير مستوى النشاط و بالتالي أثر هذا السلوك على دخل العمليات. من هنا تظهر أهمية تحليل التكلفة والحجم والربح كأداة تحليلية توفر البيانات التي تستخدم في العديد من المجالات منها:

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

## في مجال التخطيط.

- تخطيط الأرباح وتحديد الإجراءات الكفيلة بتحقيق الربح المخطط ( مثل تحديد الأسعار المناسبة للسلع المنتجة في ضوء أهداف المشروع وظروفه الداخلية و الخارجية)

- توفير البيانات الضرورية لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم الإنتاج و المزيج السلي الملائم.

## في مجال الرقابة.

- المساعدة على تفسير نتائج المقارنة بين المشاريع المتشابهة من حيث الحجم وطبيعة الإنتاج والظروف الأخرى.

- المساعدة على معرفة أسباب انحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المعيارية.

واقادة الدراسة انه من أجل تحليل التكلفة - الحجم - الربح يجب الاتى:

## أولاً: تحليل سلوك عناصر التكاليف عند تغير مستوى النشاط.

إن عملية إنتاج السلع وتقديمها للمستهلكين يتطلب القيام بعدة نشاطات تتم داخل المنشأة و إن هذه النشاطات تستهلك جزء من أصول المنشأة أو قد يترتب عليها بعض الالتزامات أو كلا الأمرين أي أن إنتاج السلع وتقديمها يتطلب نشاطات تُحْمَل المنشأة بالتكاليف و تهدف التكاليف التي تتحملها المنشأة إلى أمرين هما:  
- توفير البيئة المناسبة لحدوث النشاط مثل استهلاك الأصول الثابتة.  
- حدوث النشاط مثل المواد الأولية والكهرباء.

## العوامل التي تؤثر على تصنيف التكاليف حسب سلوكها.

لتصنيف التكاليف حسب سلوكها يجب تحديد ثلاثة عوامل هي:

١- تحديد وحدة النشاط.

وحدة النشاط هي وحدة لقياس الحجم أو النشاط الذي يُسبب التكاليف أي إنها تستخدم كموجه للتكاليف.

أي إن إنجاز وحدة نشاط واحدة يُرتب على المنشأة مقداراً معيناً من التكاليف فإذا فرضنا أن عدد وحدات النشاط المنجزة هو المتغير X والتكاليف هي التابع Y فتصبح المعادلة كما يلي:  $Y = a + b X$  حيث a هي مقدار التكلفة الثابتة لأي مستوى النشاط أما b فهي مقدار التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط الواحدة.

٢- تحديد المدى الملائم.

وهو المجال المحصور بين مستويين للنشاط ففيه نجد أن المنشأة تتحمل نوعين من التكاليف الأول من التكاليف يبقى حجمه ثابت عند تغير مستوى النشاط و يسمى بالتكاليف الثابتة أما الثاني من التكاليف يتغير بتغير مستوى النشاط و يسمى بالتكاليف المتغيرة و يتحقق فيه ثبات التكلفة المتغيرة الحدية.

٣- تحديد الفترة الزمنية موضوع الدراسة.  
في الفترة الزمنية قصيرة الأجل حيث لا تستطيع الإدارة خلالها تغيير مزيج العوامل الإنتاجية سنجد تكاليف تتغير بتغير مستوى النشاط وأخرى تبقى ثابتة حتى وإن تغير مستوى النشاط أما في الفترة طويلة الأجل حيث تستطيع الإدارة خلالها تغيير مزيج العوامل الإنتاجية سنجد أن كافة التكاليف هي تكاليف متغيرة.

وعلى ما سبق سوف نُحدد وحدة النشاط بالوحدة المنتجة و الفترة الزمنية موضوع الدراسة هي الفترة الزمنية القصيرة أما المدى الملائم فيختلف تحديده من منشأة للأخرى.

### تصنيف التكاليف حسب سلوكها عند تغير مستوى النشاط.

تُصنف التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وأخرى مختلطة.

#### التكاليف الثابتة:

هي تكاليف لا يتغير حجمها عند تغير مستوى النشاط ولكن يتغير نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف عند تغير مستوى النشاط و يتغير حجم هذه التكاليف بقفزات تبعاً لتغير الطاقة الإنتاجية القصوى.  
ومن أجل تطبيق مبدأ مُقابلة الإيرادات بالمصروفات يجب علينا التمييز بين نوعين من التكاليف الثابتة وهما:

– تكاليف الطاقة وهي التكاليف التي يتحملها المشروع من أجل توفير القدرة على الإنتاج أو البيع أو كلاهما مثل استهلاك الأصول الثابتة ورواتب موظفي الإدارة العليا و الوسطى... الخ و تُحمل هذه التكاليف على الدورة التي حدثت فيها وذلك حسب طريقة تحميل التكاليف المُتبعة.

كما تُقسم هذه التكاليف إلى نوعين الأول تكاليف تُعدم عند التوقف عن الإنتاج ولكنها تبقى ثابتة عند أي مستوى إنتاجي ضمن حدود الطاقة المُتاحة غالباً ما تكون نقدية مثل التكاليف الثابتة المُتعلقة بالمخازن المُستأجرة فنحن نستطيع التخلص منها في حال توقف الإنتاج وانعدام المخزون والنوع الثاني تكاليف لا تُعدم عند التوقف عن الإنتاج و تبقى ثابتة عند أي مستوى إنتاجي ضمن حدود الطاقة المُتاحة غالباً ما لا تكون نقدية مثل استهلاك الآلات وأقساط التأمين على الأصول الثابتة.

– تكاليف اجتهادية (عقلانية) وهي تكاليف مُخططة و مُدارة لها أهداف مُستقبلية ولكن قد تستفيد الدورة الحالية منها أمثلتها نفقات البحث والتطوير وحملات الإعلان الكبيرة و نلاحظ أن المشروع لا يحتاج هذه التكاليف في المدى القصير لتسيير أعماله ولكنها ذات أهمية عظمى لاستمرار المشروع و اطراد نموه.

## التكاليف المتغيرة.

هي تكاليف تتغير بتغير مستوى النشاط وبشكلٍ عام تتغير هذه التكاليف وفق إحدى ثلاث حالات وذلك تبعاً لتغير التكلفة المتغيرة الحدية وهي:

١- مُعدل تزايد التكلفة المتغيرة أقل من معدل تزايد النشاط أي التكلفة المتغيرة الحدية تتناقص عند ازدياد الإنتاج.

٢- مُعدل تزايد التكلفة المتغيرة يساوي معدل تزايد النشاط، أي التكلفة المتغيرة الحدية ثابتة عند ازدياد الإنتاج وتبدأ هذه المرحلة عند توقف التكلفة المتغيرة الحدية عن التناقص أي عند نهاية المرحلة السابقة و يكون متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة أكبر من التكلفة المتغيرة الحدية وذلك بشكلٍ دائم فهي تنتهي قبل أن تتساوى التكلفة المتغيرة الحدية مع متوسط تكلفة المتغيرة.

٣- مُعدل تزايد التكلفة المتغيرة أكبر من معدل تزايد النشاط أي التكلفة المتغيرة الحدية تتزايد عند ازدياد الإنتاج.

ولا يُشترط أن تكون كافة بنود التكلفة المباشرة لوحدة المنتج تكلفة مُتغيرة وكذلك لا يُشترط أن تكون كافة بنود التكلفة المُتغيرة تكلفة مباشرة لوحدة المنتج مثال:

- الرواتب و الأجور في المنشآت الاقتصادية للقطاع العام تُدفع على أساس زمن وجود العامل في المصنع بغض النظر عن الإنتاج وبالتالي هذه التكلفة المباشرة ليست متغيرة.

- الاستهلاك عندما يُحسب وفق طريقة مُعدل استهلاك الساعة أو مُعدل النفاذ يُصبح تكلفة متغيرة.

ومن الممكن أن يكون تابع التكاليف المتغيرة لكامل الإنتاج تابع لأكثر من وحدة نشاط أي إنتاج السلعة يتطلب القيام بعدد من الأنشطة لكل منها وحدة نشاط خاصة.

## التكاليف المُختلطة.

هي تكاليف تتغير بتغير مستوى النشاط ولكن هذا التغير يختلف عما هو في التكاليف المتغيرة فجزء منها يسلك سلوك التكاليف الثابتة ولكنه يتغير بفقرات داخل الطاقة الإنتاجية والجزء الآخر يسلك سلوك التكاليف المتغيرة وإن هذه التكاليف لا تنعدم بتوقف النشاط.

ثانياً: العلاقات التي تربط بين التكلفة - الحجم - الربح:

نستخدم في تحليل التكلفة- الحجم - الربح عدة علاقات منها:

١- هامش المساهمة ( هامش الربح ).

هو فائض إيرادات المبيعات ( السعر \* الكمية ) على التكلفة المتغيرة الكلية ( تضم الصناعية و التسويقية و الإدارية ). و تتبع أهميته بالنسبة للإدارة لأنه يعبر عن أرباح المشروع المحتملة و للحصول على نتيجة العمليات نطرح التكاليف الثابتة من هامش المساهمة.

مثال:

شركة الورود التجارية كانت مبيعاتها لعام ٢٠٠٢ م ١٥٦٠٠٠ ل.س على أساس سعر بيع للوحدة ١٢٠ ل.س وكانت التكلفة المتغيرة للوحدة ٧٢ ل.س و التكاليف الثابتة ٨٤٠٠ ل.س .

هامش المساهمة = المبيعات - ت . متغيرة .

$$\text{هامش المساهمة} = ١٥٦٠٠٠ - ٧٢ * (١٢٠ / ١٥٦٠٠٠) = ١٣٠٠$$

$$= ٦٢٤٠٠ \text{ ل.س}$$

نتيجة العمليات = هامش المساهمة - ت . ثا .

$$= ٦٢٤٠٠ - ٨٤٠٠٠ = ٢١٦٠٠ \text{ ل.س أي يوجد خسارة.}$$

٢- هامش مساهمة الوحدة.

هو عدد وحدات النقد التي تساوي الجزء من قيمة الوحدة المُباعة الذي يساهم في تغطية التكاليف الثابتة و تحقيق دخل العمليات.

و يحسب من العلاقة التالية:

هامش مساهمة الوحدة = سعر البيع - ت . متغيرة للوحدة . (أي أن هناك جزء من قيمة الوحدة يستخدم لتغطية التكاليف المتغيرة )

مثال:

شركة الورود: هامش مساهمة الوحدة = ١٢٠ - ٧٢ = ٤٨ ل.س

و يلاحظ أن هامش المساهمة = هامش مساهمة الوحدة \* عدد الوحدات المباعة.

$$٦٢٤٠٠ = ٤٨ \text{ ل.س} * ١٣٠٠ \text{ وحدة .}$$

و تتبع أهمية هامش مساهمة الوحدة من كونه يعطينا مقدار الزيادة في ربح العمليات نتيجة زيادة المبيعات وحدة واحدة.

٣- معدل هامش المساهمة.

و هو نسبة مئوية تعبر عن الجزء من قيمة الوحدة المُباعة الذي يساهم في تغطية التكاليف الثابتة و تحقيق دخل العمليات.

ويحسب كما يلي :

معدل هامش المساهمة = (المبيعات - ت . متغيرة للوحدات المباعة) \ المبيعات .

أو معدل هامش المساهمة = (سعر البيع - ت . متغيرة للوحدة) \ سعر البيع .

ويرى الباحث انه في بعض الأحيان قد لا نستطيع تطبيق إلا أحد هاتين الصيغتين و ذلك ربما بسبب نقص المعلومات أو عدم القدرة على تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة.

و نلاحظ من مفهوم معدل هامش المساهمة أنه يطابق مفهوم هامش مساهمة الوحدة و لكننا نستخدم مفهوم هامش المساهمة للوحدة عندما نتحدث عن المبيعات كعدد وحدات بينما نستخدم معدل هامش المساهمة عندما نتحدث عن قيمة المبيعات.

٤- نقطة التعادل و كمية التعادل وقيمة التعادل.  
- نقطة التعادل هي النقطة التي تتساوى عندها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية أي  
النقطة التي يصبح عندها الربح المحاسبي = صفر  
- كمية التعادل هو ذلك الحجم من الإنتاج و المبيعات اللازم للوصول إلى نقطة  
التعادل.

- قيمة التعادل ( القيمة البيعية لكمية التعادل ) = كمية التعادل \* سعر البيع  
وبالتالي كمية ت التعادل = التكاليف الثابتة \ (السعر - ت. م . للوحدة) = ت. ث \  
هامش مساهمة الوحدة.

**مثال:**

شركة الورود: كمية التعادل =  $84000 / (120 - 72) = 1750$  وحدة .  
قيمة التعادل = ت. ث \ (معدل هامش المساهمة) = سعر الوحدة \* كمية التعادل  
 $84000 \times 40\% = 120 * 1750 = 210000$  ل.س  
وبالتالي تتأثر كمية التعادل بتغير كل من ت . ثابتة ( أو ، و ) سعر البيع ( أو ، و ) ت  
. م . للوحدة.

٥- تحديد نقطة التعادل بيانياً.

نرسم مستقيم التكاليف الكلية و الذي يعبر عنه:  
ت. ث + ت. م للوحدة \* حجم النشاط  
نرسم مستقيم الإيرادات و الذي يعبر عنه :  
الإيرادات = سعر بيع الوحدة \* عدد الوحدات  
نقطة التقاطع هي نقطة التعادل و إحداثياتها على محور وحدات النشاط يكون كمية  
التعادل أما على محور الإيرادات و النفقات يكون قيمة التعادل.

٦- هامش الأمان.

وهو الفرق بين المبيعات (الحالية) أو المتوقعة و بين مبيعات نقطة التعادل (قيمة  
التعادل) و يشير إلى مقدار الانخفاض المحتمل في المبيعات الذي يمكن أن يحدث  
دون أن تبدأ خسارة العمليات.  
ويحسب كما يلي:

هامش الأمان = المبيعات - قيمة التعادل .

أو كنسبة مئوية من المبيعات:

هامش الأمان = (المبيعات - قيمة التعادل) \ المبيعات

و يلاحظ أن دخل العمليات = هامش الأمان \* معدل هامش المساهمة

**مثال:**

بفرض أن مبيعات شركة الورود كانت  $240000$  ل.س فما هو هامش الأمان وما هو  
دخل العمليات:

$$\text{هامش الأمان} = 240000 - 120 * 1750 = 210000 - 240000 = 30000 \text{ ل.س.}$$

$$\text{أو} = (210000 - 240000) / 240000 = 12.5\%$$

$$\text{دخل العمليات} = 30000 * 40\% = 12000 \text{ ل.س.}$$

$$= 240000 * 40\% - 84000 = 12000 \text{ ل.س.}$$

$$= \text{مبيعات} * \text{معدل هامش المساهمة} - \text{ت. ث}$$

#### ٧- المقدرة التشغيلية.

المقدرة التشغيلية = هامش المساهمة / دخل العمليات

و تشير إلى انه إذا زادت المبيعات ١% تكون زيادة دخل العمليات بمقدار المقدرة التشغيلية.

مثال:

$$\text{شركة الورد: المقدرة التشغيلية} = (240000 * 40\%) / 12000 = 96000 / 12000 = 8\%$$

أي أن زادت المبيعات ١% يزيد ربح العمليات ٨%

أي زيادة المبيعات ب ٢٤٠٠ ل.س يزيد الربح ب ١٢٠٠٠ \* ٨% = ٩٦٠ ل.س

وأفاد الباحث أن استخدام المعادلة السابقة و التفسير السابق قائم على الافتراضات التالية:

- التغير في المبيعات هو ناتج عن الكمية فقط.

- نتيجة العمليات يجب أن تكون ربح و ذلك لكي نستخدم المعادلة السابقة.

ثالثاً: الافتراضات التي قام عليها تحليل التكلفة - الربح - الحجم (الساكن).

- التمكن من تحليل التكاليف إلى متغيرة (و من تحديد التكلفة المتغيرة الحدية) وثابتة وذلك بشكل تام.

- في المنشأة الصناعية لا يوجد تغير في المخزون (كقيمة أو كحجم بشرط أن نتبع طرق تقييم للمخزون تسعره بأقدم الأسعار مثل طريقة الوارد أخيراً يُصرف أولاً).

- ثبات المزيج السلعي و عدم تغيره في العام المخطط له.

- أن نستطيع التعبير عن الإيرادات و عن التكلفة بمعادلات خطية لمتغير واحد (أي يجب أن يكون كل ما يلي ثابت القيمة: التكلفة الثابتة، التكلفة المتغيرة الحدية، سعر البيع (الإيراد الحدي))

ملاحظة: التخلي عن أحد الفروض يُخرجنا من تحليل التكلفة - الربح - الحجم الساكن إلى الديناميكي (المُتحرك)

رابعاً: بعض استخدامات تحليل التكلفة - الحجم - الربح.

١- حول تحديد أسعار البيع و حجم المبيعات.

بفرض أن شركة الورود تريد تحقيق ربح مقداره ٥٥٢٠٠ ل.س ما هي كمية المبيعات اللازمة؟

كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المخطط = ٨٤٠٠٠ + ٤٨/٥٥٢٠٠ = ٢٩٠٠ وحدة.

و تتأثر الكمية كما تتأثر نقطة التعادل ( عند تغير ت . ث أو سعر البيع أو ت . م أو الربح المخطط)

و يؤثر الربح المخطط كما تؤثر التكاليف الثابتة.

بفرض أن شركة الورود تريد تحقيق ربح مقداره ٥٥٢٠٠ ل.س عند كمية المبيعات ٢٠٠٠ وحدة فما هو السعر المناسب؟

دخل العمليات = ك المبيعات \* ( السعر - ت . م ) - ت . ث

$$٥٥٢٠٠ = ٢٠٠٠ * (س - ٧٢) - ٨٤٠٠٠$$

$$\text{السعر} = ١٤١.٦ \text{ ل.س}$$

ملاحظة: عند تحديد الكمية الواجب إنتاجها و بيعها لتحقيق الربح المخطط (عن طريق إنتاج كمية ضمن المدى الملائم) يجب الأخذ بعين الاعتبار حدود المدى الملائم وان كان رقم حجم المبيعات يفوق الحد الأعلى للمدى المناسب يجب علينا تعديل أسعار البيع أو ت . متغيرة حسب ما تسمح به الظروف و تصبح المعادلات كما يلي:

الكمية هي حجم الحد الأعلى للمدى الملائم أو استيعاب السوق أما هامش مساهمة الوحدة = (ت.ث + الربح المخطط) \ الكمية.

٢- اتخاذ قرارات زيادة الإنتاج وتخفيضه أو التوقف عن الإنتاج.

لاتخاذ هذه القرارات يجب النظر إلى المدى الزمني لهذه القرارات و إلى الظروف التي تمر بها المنشأة هل هذه الظروف كانت معلومة عند إعداد خطة المنشأة أم أنها ظروف طارئة؟

لاتخاذ هذه القرارات ننظر إلى الإيراد الحدي و نقرانه مع التكلفة الحدية فإن كان هناك فائض نتخذ القرار بزيادة الإنتاج و لكن تحديد الإيراد و التكلفة الحدية يختلف باختلاف الفترة الزمنية التي سيؤثر عليها القرار. الإنتاج الصغير ١ ، الإنتاج الكبير ٢ ، الزيادة أو التخفيض في الإنتاج = أ - ٢ أ - ١

٣- المساعدة في اختيار المزيج السلعي بتقديم البيانات المساعدة على ذلك.

أ - تحديد نقطة التعادل لمنشأة تتعامل مع عدة أصناف من السلع.

- نحدد معدل هامش المساهمة لكل صنف على حده.

- نحدد نسبة مساهمة كل صنف بالمبيعات الكلية و ذلك عن طريق القيم وليس الكميات.

- معدل هامش المساهمة الإجمالي =

= (معدل هامش مساهمة الصنف \* نسبة مساهمة الصنف بالمبيعات)  $\sum$   
- قيمة التعادل = ت. ث / معدل هامش المساهمة الإجمالي .  
- كمية التعادل من كل صنف =  $\frac{\text{قيمة التعادل} * \text{نسبة مساهمة الصنف في المبيعات}}{\text{سعر بيع الصنف}}$

- ب - اختيار المزيج السلعي.  
يجب مراعاة عدة أمور:  
- قدرة السوق على استيعاب الإنتاج .  
- قيود إنتاجية.  
- أسعار البيع و ت. متغيرة (هامش مساهمة الوحدة).  
و نستطيع التعامل مع جميع هذه العوامل عن طريق البرمجة الخطية أو السمبلكس و لكن لغرض التبسيط نفترض أن:  
- القيود الإنتاجية هي ما تستغرقه الأصناف المختلفة من ساعات تشغيل إنتاجها.  
- أنه لا يوجد خط إنتاجي مخصص لصنف معين فجميع الأصناف تنتج عن تشغيل نفس الآلات.

### الدراسة الثالثة: دراسة مقارنة بين أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة) من إعداد الباحث / محمد وسيم معطر إشراف الدكتور / حسن حياني جامعة حلب عام ٢٠٠٤ - ٢٠٠٥.

في ظل تزايد درجة المنافسة الداخلية والخارجية وحتمية تطبيق اتفاقية حرية التجارة (GATT) بين الدول وما نتج عنها من متطلبات شهادة الجودة العالمية حيث أصبحت الشركات الصناعية مطالبة لكي تستمر في الاقتصاديات المعاصرة أن تحقق رضا العميل من جهة ورضا كل من يتعامل مع الشركة غير العملاء كالموردين والعاملين والمستثمرين في المجتمع من جهة أخرى وذلك للحفاظ على حصتها السوقية وسط المنافسة القوية حيث لا أحد يستطيع أن يصمد في وجه المنافسة إلا من يسعى إلى إرضاء العملاء وتحقيق متطلباتهم بشكل مستمر ودائم وفي الوقت المناسب وتوفير هذه المتطلبات بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على مستوى الجودة المناسب.

لذلك أصبح الكثير من الشركات تسعى إلى تبني العديد من الاستراتيجيات التي ترمي من ورائها إلى فهم احتياجات الزبون و رغباته وتسعى لتلبيتها بالإضافة إلى توفر السلعة أو الخدمة وفق متطلبات العميل من حيث الجودة والتكلفة والاستمرارية. لذلك كان من الضروري تضمين المحاسبة الإدارية الصيغة الإستراتيجية أي الأخذ بالمتغيرات البيئية الخارجية للاستثمار التي تؤثر على الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية وللوحدة الاقتصادية المنافسة والتعرف على التكاليف والأسعار التنافسية ونتائج الاستراتيجيات البديلة.

وتتبع أهمية البحث من خلال تناوله المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالدراسة والتحليل والمقارنة وذلك لبيان أوجه الاختلاف والتشابه بين بعض أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة.

وأفاد الباحث أن مشكلة البحث تكمن في الوصول إلى تحديد موقع كل من التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة كأحد أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأوجه الشبه والاختلاف بينهما.

ويهدف هذا البحث إلى الآتي:

– تحديد نطاق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في ظل المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية.

– تسليط الضوء على الإدارات الحديثة المبرزة للمحاسبة الإدارية كمدخل التكاليف المستهدفة وسلسلة القيمة.

وتناول الباحث الدراسة من خلال ما يلي:

أولاً: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

١ – المفهوم:

نتيجة التطورات الهائلة التي حدثت في بيئة التصنيع وما رافقها من ازدياد حدة المنافسة وسيطرة مفهوم أسواق المشتري بدلاً من مفهوم أسواق البائع ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ولقد نتج عن ذلك نوع من الارتباط القوي بين إمكانية استمرار الشركة وبين قدرتها على تدعيم مركزها التنافسي من خلال تبني الاستراتيجيات المناسبة والتي يتم تبنيها بعد دراسة البيئة الداخلية والخارجية (التنافسية) للشركة.

وللحصول على معلومات عن البيئة الخارجية للشركة (أسواق المنتجات ، أسعار وتكاليف المنافسين ، استراتيجيات المنافسين) كان على الشركات تبني مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وذلك بسبب اهتمام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بتحليل الأمور من منظور خارجي.

و على الرغم من أنم البعض يرى عدم وجود تعريف متفق عليه للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلا أن الباحث أورد بعض التعاريف التالية:

– يمكن تعريفها بأنها :عملية توفير وتحليل المعلومات المالية المتعلقة بأسواق منتجات الشركة ولا سيما المتعلقة بتكاليف المنافسين وهايكل التكلفة ومتابعة تنفيذ استراتيجيات الشركة والاستراتيجيات التي يطبقها المنافسون على مدار عدة فترات زمنية متتابعة.

– كما تناول آخرون المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأنها التدابير والتحليلات المحاسبية المتعلقة بمنشأة الأعمال والمنافسين وبصفة خاصة الاتجاهات والمستويات النسبية للتكاليف والأسعار والحجم والحصة السوقية.

٢ – الإطار العام:

إن تحديد دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يتمثل في اتجاهين وذلك بهدف تحقيق ميزة تنافسية نتيجة الاستراتيجيات المتكاملة المتبعة وهذان الاتجاهان هما:  
- تحديد خصائص المنتجات وتكاليها من قبل المنشأة.  
- تحديد هياكل تكلفة العمليات المتماثلة لدى المنافسين الفعليين والمحتملين مستقبلاً وكيفية مواجهتها.

### ثانياً : أساسيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

إن المحاسبة التقليدية تمثل نظام لتجميع وتبويب وتلخيص وتحليل والتقارير عن المعلومات لمساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات والرقابة أي أن المحاسبة الإدارية تقتصر معلوماتها على الوحدة الاقتصادية وبالتالي عدم قدرتها على تلبية حاجة الإدارة وعدم ارتباطها بالتخطيط الاستراتيجي أي أن المحاسبة الإدارية مقتصرة على تأمين معلومات مالية داخلية فقط للإدارة مما جعل الإدارة تركز على العمليات التشغيلية دون النظر إلى العوامل الخارجية مما يؤدي إلى عدم قدرة الوحدة الاقتصادية لمواجهة المتغيرات المتخذة من المنافسين مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة ، وبالتالي فقدان الغرض المتاحة وانعكاس ذلك على الربحية.  
بينما المحاسب الإداري الاستراتيجي يركز على توجيه المعلومات التي تبدأ بتحديد وتوصيف المشاكل وتنتهي بتحليل هيكل القرارات التي تحتاج لمعلومات ملائمة لاتخاذها وبالتالي لا بد من التركيز على الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية كمحدد رئيسي للأرباح المنتظرة وضرورة تحديد وقياس هذا الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية في صورة عناصر محاسبية والإفصاح عنه في التقارير المحاسبية.  
ويرى المنظور الاستراتيجي أن الوحدة الاقتصادية هي ساحة لتعارض واختلاف المصالح واتصافها بوجود الغرض والتهديدات المختلفة.  
فلذلك فإن دور المحاسب الإداري من عملية التغيير الاستراتيجي تنطوي على دراسة مجموعة من القضايا تمر بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى تمثل الإعداد الاستراتيجي والثانية تمثل دراسة ووضع الحلول والثالثة بتنفيذ وتقييم الحلول وهنا يمكن للمحاسب الإداري أن يلعب دوراً فعالاً في المراحل السابقة إلا أن ذلك يتطلب وجود نظرية للإستراتيجية التنظيمية لتحديد وتفسير الأدوار التي يمكن أن تلعبها الأنظمة المحاسبية وهنا أصبحت النظرة البيئية للوحدة الاقتصادية ضرورة للتفاعل مع القضايا التي تتبناها أو القائمة في الوحدة الاقتصادية بدلاً من النظرة المغلقة لها وهذا ما يدعم وجهة النظر القائلة بأن البيانات المحاسبية يجب أن تكون انعكاس للواقع تستخدم في تشكيل وترشيد التحركات الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية ويترجم عملية التغيير الاستراتيجي من خلال ثلاثة عناصر هي (الاهتمامات - والقرارات - وعملية التأييد) التي تتصف بالتعقيد والديناميكية بالإضافة إلى تأثيرها بالأحداث المخططة وغير المخططة على حد سواء.

والسؤال يكمن حول ما تضيفه الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية؟

إن الإجابة على ذلك يحتم علينا العودة إلى مفهوم الإستراتيجية وما هو التحليل الاستراتيجي للتكاليف علاوة على ذلك ما هي الأبعاد المميزة للقضايا الإستراتيجية بشكل عام.

إن الإجابة عن هذه التساؤلات تلقي على النظام المحاسبي مهاماً جديدة وما هو الدور أو الإطار الذي يشارك فيه المحاسب في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية. ولقد تعددت وتنوعت الدراسات الخاصة بتعريف الإستراتيجية ويمكن القول بأن الإستراتيجية الملائمة للوحدة الاقتصادية تعمل على تطوير الأساليب المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات بشأن تحديد الهدف والسياسة والبرامج وتخصيص الموارد المتاحة.

والإستراتيجية تمثل توافقاً بين جوانب القوة والضعف في البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية وبين الغرض والتهديدات التي تواجه الوحدة خارجياً. لقد عرفت الإستراتيجية بأنها عمل الشيء الصحيح بدلاً من عمل شيء صواب وهذا يعني أن الإستراتيجية هي اختبار لموقف تتبناه الوحدة الاقتصادية من بين مجموعة مواقف في ظل عدد من المتغيرات الداخلية والخارجية على حد سواء وإن هذا الاختبار يتضمن الواقعية والموضوعية وليس مجرد اختيار الموقف الأمثل (الصحيح).

إذاً الإستراتيجية هي عبارة عن خطط وأنشطة الوحدة الاقتصادية التي يتم وضعها بطريقة تضمن وجود التوافق بين رسالة الوحدة الاقتصادية وأهدافها وبين البيئة التي تعمل فيها بكفاءة وفعالية.

أما فيما يتعلق بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة فهو تحديد وتحليل التكاليف والإيرادات المتعلقة بالجوانب الإستراتيجية للقرارات الإدارية مع إدراك هذا التحليل لتحديد الإستراتيجية الأنسب للوحدة الاقتصادية التي تؤهل الوحدة الاقتصادية من تحقيق المزايا التنافسية في السوق حيث أن التحليل الاستراتيجي يتعرف على المواقف النسبية للتكاليف ويوضح الطرق التي تستطيع الوحدة الاقتصادية تحقيق الميزة التنافسية وبالتالي قياس تكاليف التميز أي ينطوي الأسلوب الاستراتيجي على دراسة الموقف المنتظر للمنتج في السوق على ضوء قواعد إستراتيجية السوق بالإضافة إلى دراسة تحليل مقارنة للتكلفة الإستراتيجية لتحديد سعر البيع المنتظر للمنتج الذي يعكس المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية ومقارنة المركز التنافسي النسبي وتقدير النتائج المحتملة على تغيير الإستراتيجية الحالية و البحث عن أفضل الحلول الإستراتيجية الممكنة.

أما بشأن الأبعاد المميزة للقضايا الإستراتيجية يجب اتخاذ القرارات المرتبطة بها بواسطة الإدارة العليا وأنها تحتاج إلى تخصيص قدر كبير من موارد الوحدة الاقتصادية المادية والمالية وأن لها أثر ملموس على نجاح الوحدة على المدى الطويل والتوجه المستقبلي لها وأثر جوهري على وحدات النشاط والمجالات الوظيفية المختلفة لأنها تأخذ في الحسبان العوامل البيئية الخارجية للوحدة الاقتصادية وفي المجالات الوظيفية المختلفة لأنها تأخذ في الحسبان العوامل البيئية الخارجية للوحدة الاقتصادية وفي هذا المجال هناك اقتراحات بضرورة إجراء تعديلات على النظام

المحاسبي تماشياً مع المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية لذلك يجب إعداد المحاسب الإداري الاستراتيجي علمياً وعملياً ليتمكن من استيعاب كافة المفاهيم والدراسات المرتبطة بالاستراتيجيات ليقوم بإعداد المعلومات بشكل مناسب للمستخدم الذي يجب عليه التعرف على المشكلة وتحديدتها وحصر البدائل الممكنة للحل و اختيار الأنسب منها ومتابعتها وهنا يمكن تمييز عدد من فئات المستخدمين ، حيث يقوم مديري الإدارة العليا بالتعرف على المشكلة وتحديدتها ، أما حصر البدائل الممكنة للحل يكون على مستوى أقل من الإدارة العليا، أما اختبار البديل المفضل يكونون على مستوى المديرين التنفيذيين.

### ثالثاً : التكلفة المستهدفة كأحد أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

إن مدخل التكلفة المستهدفة من أكثر المداخل الحديثة والمناسبة لتخفيض التكلفة الإجمالية للإنتاج خاصة في المراحل الأولى لدورة حياة المنتج حيث أنها أداة فعالة للتخطيط المستقبلي اعتماداً على قاعدة بيانات عرضية ومحدثة. وقد اعتبر أن هذا المدخل من الأهمية بمكان للحصول على الميزة التنافسية من خلال إتباع استراتيجيات خاصة بتخفيض التكاليف واهتمامه بأنظمة المخزون الفوري لاستبعاد التكاليف غير المبررة مع ضرورة إقامة أنظمة معلومات إستراتيجية للتكلفة تجمع بين تقديرات أسعار البيع التنافسية والتكاليف المستهدفة. وأفاد الباحث أن إحدى الدراسات الميدانية أوضحت أن الدور الرئيسي في مجال تبني التكاليف المستهدفة يقوم به قسم المحاسبة في الوحدات الاقتصادية وأن أكثر الأهداف التي يسعى إليها هذا المدخل هو تخفيض التكاليف ثم تلبية حاجات العملاء ثم الجودة. وخلصت الدراسة إلى الأمور التالية:

- ١ - إن سيطرة العوامل الإستراتيجية عند صياغة هذا المفهوم كانت بنسبة ١٢ %.
- ٢ - إن سيطرة العوامل لمرتبطة بالتخطيط الطويل الأجل بنسبة ١٧ % وتكاليف المنافسين ٤٠ % ومعدلات تخفيض التكاليف بنسبة ٢٩ % والباقي بسبب التطورات التكنولوجية وأن طرق قياس التكاليف المستهدفة كانت كالتالي:
  - التسوية بين التكاليف المسموح بها ( سعر بيع مخطط - ربح مخطط - والتكاليف المتنبأ بها ٢١.٧ %).
  - التسوية بين التكاليف المسموح بها ( سعر بيع مخطط - عائد مرغوب على المبيعات - التكاليف المتنبأ بها ٣٤.٩ %).
  - التكاليف المسموح لها (سعر بيع مخطط - ربح مخطط ٤.٧ %).
  - التكاليف المسموح لها ( سعر بيع مخطط - عائد مرغوب على المبيعات ١٥.١ %).
  - معدل تخفيض التكاليف المستخدمة لمستوى التكلفة الجارية ١٧.٩ %.
  - الاهتمام بالتكاليف الفعلية للمنتجات المنشأ بها ٥.٧ %.

### رابعاً : سلسلة القيمة كأحد أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

## ١ - مفهوم سلسلة القيمة:

سلسلة القيمة هي عبارة عن مجموعة متصلة من أنظمة خلق القيمة وهو أسلوب لفهم الأنشطة التي تمتد من المواد الخام الأساسية حتى المستهلك النهائي وهي تتضمن مراحل داخل المشروع وأخرى خارجية لذلك فإن الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية المعينة تتحقق عندما يتم تقديم أفضل منتج لعميل ما بتكلفة متساوية أو أقل من المنافسين وفي هذا فإن الميزة التكاليفية لوحدة اقتصادية تتحدد في ضوء ترتيب سلسلة القيمة الخاصة بهذه الوحدة بالنسبة لما يقابلها مع ترتيب سلسلة القيمة الخاصة بالمنافسين حيث أن زيادة درجة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية داخلياً وجهود المنظمات الدولية نحو إزالة معوقات حرية التجارة تدعم تطبيق هذا المفهوم فكل نشاط داخل سلسلة القيمة له قيمة ناتجة عن مجموعة من مسببات التكلفة المتغيرة والتي تؤدي دراستها وتحليلها ومقارنتها مع ما يماثلها لدى المنافسين من الحصول على المزايا التنافسية والتي قد تقاس بالأرباح أو معدلات العائد على الأصول المستخدمة.

## ٢ - مقارنة سلسلة القيمة بالقيمة المضافة:

تمثل القيمة المضافة الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة المشتريات وتعمل المحاسبة الإدارية التقليدية على تعظيم هذه القيمة في ظل افتراض أساسي لدى هؤلاء المحاسبين بأن هذا التحليل هو الأسلوب الأمثل الممكن أن يؤثر على أرباح الوحدة الاقتصادية بينما يرى مؤيدو سلسلة القيمة أفضلية مقارنته بمفهوم القيمة المضافة من حيث توضيح القضايا الإستراتيجية محل المعالجة وذلك للأسباب التالية:

١ - يتصف تحليل القيمة المضافة بالبداية المتأخرة حيث يبدأ تحليل التكاليف بنقطة المشتريات ومعنى ذلك إهمال كل الفرص الخاصة باكتشاف علاقة ارتباط مع موردي الوحدة الاقتصادية حيث أن العلاقة بين الوحدة الاقتصادية والموردين لا تكون مبرارة ذات قيمة صفرية لذا يجب التعرف على علاقات الارتباط هذه وحسن إدارتها لآثارها المربحة للطرفين وهو الأمر الذي تؤيده العديد من تجارب الوحدات الاقتصادية.

٢ - التوقف المبكر لتحليل القيمة المضافة حيث يتوقف تحليل التكاليف التقليدي عند لحظة البيع أي إهمال كل الفرص الخاصة بالانتفاع بعلاقات الارتباط مع العملاء.

## ٣ - العلاقات المتبادلة بين أنشطة سلسلة القيمة:

عند تحليل سلسلة القيمة تظهر حقيقة واضحة هي أن أنشطة القيمة داخل الوحدة الاقتصادية ليست مستقلة عن بعضها البعض فتوقف نشاط الحملة الإعلانية لدى شركة معينة يؤثر بدرجة كبيرة على نشاط استقلال الطاقة الإنتاجية لذا يجب التنسيق بين الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة لوجود علاقات تبادلية بينهم حيث أثبتت الدراسات بأن إحدى الشركات اليابانية استطاعت تخفيض أسعار بيع منتجاتها من ١٣٠٠ دولار عام ١٩٧٧ إلى ٢٩٨ دولار عام ١٩٨٤ نتيجة اهتمامها بأولى مراحل سلسلة القيمة وهي مرحلة تصحيح المنتج مقارنة بالمرحلة الأخيرة من السلسلة وهي مرحلة الإنتاج حيث يتم تخفيض عدد وحجم الأجزاء المكونة للمنتج.

- كما أوضحت الدراسة أنه قد يترتب على دراسة هذه العلاقات التبادلية أن يحدث زيادة في تكاليف إحدى الأنشطة يقابله تخفيض أكبر في تكاليف أنشطة أخرى.
- ٤ - صعوبات تحليل سلسلة القيمة:
    - قياس قيمة المنتجات الوسيطة.
    - قدرة عزل المسببات الرئيسية للتكلفة.
    - تحديد علاقات الارتباط بين الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة.
    - صعوبة قياس هوامش الربح لكل من العملاء والموردين.
  - ٥ - خطوات تحليل تكاليف سلسلة القيمة:
    - تحديد سلسلة القيمة الملائمة والتعرف على الأنشطة المكونة لها وتحديد التكاليف والأصول الخاصة بها .
    - فحص مسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط وتحديد السبل الكفيلة للتعامل معه.
    - التعرف على سلاسل القيمة للمنافسين وعلى التكاليف النسبية الخاصة بهم وقياس الفروق في هذا المجال.
    - تحديد إستراتيجية تعمل على الحصول على تكلفة نسبية أقل من خلال القيام بعملية الرقابة على مسببات التكلفة ووحدات الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة .
    - المحافظة على درجة التميز في ظل الجهود الرامية لفحص التكاليف .
    - اختبار الإستراتيجية المختارة.

#### خامساً : المقارنة بين سلسلة القيمة و أسلوب قياس تكلفة الهدف:

من خلال الاستعراض السابق لأسلوب قياس تكلفة الهدف و دراسة و تحليل أسلوب تحليل سلسلة القيمة يمكن إيجاز أهم نقاط التشابه و الاختلاف بين الأسلوبين (باعتبارهما أداتين من أدوات التحليل الاستراتيجي و التي تستخدم في مجال تحقيق الخفض الاستراتيجي للتكلفة).

أولاً: أوجه التشابه و تتلخص في الآتي:

- يتشابه الأسلوبان في أنهما أداتان من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية اللتين تستخدمان لتحقيق خفض استراتيجي للتكلفة و يلاءمان بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بحدة المنافسة و التكنولوجيا المتطورة.
- متطلبات المستهلك من أهم الأمور الواجب مراعاتها عند اتخاذ قرارات خفض التكلفة.
- إضافة إلى اشتراكهما بالرؤية الخارجية لما يجب أن تكون عليه التكاليف إذ يهتم كلا الأسلوبان برؤية الأسواق (منافسين و عملاء) لما يجب أن تكون عليه التكاليف.
- الخفض المستمر للتكلفة يعتبر هدفاً موحداً لكلا الأسلوبين.

ثانياً: أوجه الاختلاف و يمكن إيجازها في الآتي:

– الهدف من تطبيق أسلوب قياس تكلفة الهدف هو تحقيق التكلفة التي تسمح للشركة أن تبيع بسعر السوق التنافسي مع تحقيق هامش الربح المستهدف.  
في حين لا يتوقف الهدف من تطبيق أسلوب تحليل سلاسل القيمة على تحقيق الخفض التكاليفي من خلال البيع بسعر السوق التنافسي حيث يتعداه إلى تحويل الخلايا غير المضيفة إلى القيمة إلى خلايا مضيضة للقيمة.

– تقوم جهود خفض التكلفة استناداً إلى أسلوب قياس تكلفة الهدف على تحليل المنتج ذاته (وظائفه، مكوناته، ... الخ)، وذلك بهدف أداء هذه الوظائف بأقل تكلفة كلية ممكنة دون المساس بمستوى الأداء المتوقع من المنتج أو جودة المنتج وذلك بافتراض أن أداء أنشطة الشركة يتم بأعلى مستويات الكفاءة و أي زيادة في التكلفة عن تكلفة المنافسين ترجع إلى قصور في التصميم.

بينما تقوم جهود خفض التكلفة استناداً إلى تحليل سلاسل القيمة على تحليل الشركة نفسها إلى خلايا القيمة الداخلة في بناء الشركة و من ثم تصنيفها إلى خلايا تضيف إلى القيمة و خلايا لا تضيف إلى القيمة و بعد ذلك تحلل خلايا القيمة بنوعها إلى أنشطة قيمة و ذلك للعمل على اتخاذ القرارات المناسبة لتحويل الخلايا الغير مضيضة إلى القيمة إلى خلايا مضيضة إلى القيمة و ذلك عن طريق استبعاد التكاليف التي لا تضيف إلى القيمة.

– إن تكلفة الهدف (النتيجة عن تطبيق مراحل أسلوب تكلفة الهدف) تكلفة إجمالية غير قادرة على الكشف عن تفاصيل التكاليف فهي تكلفة إجمالية لا تستطيع النفاذ إلى الأنشطة و العمليات لتحديد تكلفتها بصورة تفصيلية.

بينما يعتمد تحليل سلاسل القيمة على تحليل الشركة إلى خلايا القيمة و أنشطة القيمة الداخلة في بناء الشركة و من ثم تحديد تكلفة كل من هذه الخلايا و الأنشطة بشكل تفصيلي لمعرفة التكاليف التي تضيف إلى القيمة و التكاليف التي لا تضيف إلى القيمة و ذلك لاتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة للتحكم في استهلاك التكاليف بما يضمن تحقيق مزايا تنافسية.

### النتائج:

أفاد الباحث انه من خلال ما تقد يظهر لنا أن كلاً من سلسلة القيمة و التكلفة المستهدفة أسلوبان حديثان من الأساليب المستخدمة في الإدارة الإستراتيجية الحديثة وكل منها يحمل ميزات ممكن أن تكون غير متوفرة في الأسلوب الثاني لكن هذا لا يعني أن كل من الأسلوبين لا يمكن تطبيقهما بل أثبتنا جدارة في الشركات اليابانية و الأمريكية لكن يجب إتاحة الظروف المطلوبة لكل من هذين الأسلوبين وذلك لأن تطبيق أي منهما لا يتم بقرار فجائي بل يعتمد على التخطيط و من ثم البدء بتطبيق قواعد كلاً منهما.

### التوصيات:

يوصي الباحث أن تقوم الشركات وخاصة في ظل الظروف الحالية وضرورة فتح الأسواق العالمية بعضها لبعض أن يتم تطبيق ليس أحد الأسلوبين بل الأسلوبين معاً

من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة واستخدام مزايا سلاسل القيمة بحيث يجعل من المشروع قادراً على المنافسة وتحقيق المزايا التنافسية والحصة السوقية الكبيرة.

## الدراسة الرابعة: التكاليف في المحاسبة الإدارية - دراسة منشورة بموقع المحاسبين المصريين.

### تعريف التكاليف:

أولاً: في المحاسبة المالية:  
التكلفة تعرف على أنها التضحية من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة ويمكن قياس التضحية بواسطة النقدية المنفقة أو الممتلكات المحولة أو الخدمات المؤداة وما إلى ذلك.

ثانياً: في المحاسبة الإدارية:  
مصطلح التكلفة يستعمل بطرق مختلفة وعديدة لذلك يتم تبويبها إلى أنواع مختلفة حسب حاجة المدير الفورية أو العاجلة.

تعريف سلوك التكاليف:  
يقصد به طريقة تغير عنصر التكلفة أو استجابته للتغير في حجم النشاط فعندما يتغير مستوى النشاط تبقى بعض عناصر التكاليف ثابتة كما هي في حين تتغير بعض عناصر التكاليف إما كلياً أو جزئياً وتعتبر دراسة سلوك التكاليف من الدراسات الهامة في محاسبة التكاليف والتي من شأنها تحديد مدى مناسبة التكاليف لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

استخدامات وأهداف التكاليف في المحاسبة الإدارية.  
التكاليف في المحاسبة الإدارية تستخدم في المجالات الآتية:  
تقييم المخزون.  
تقدير الدخل.  
التخطيط.  
الموازنة.  
الرقابة على التكاليف.  
صنع قرارات المدى البعيد وال المدى القريب.

تصنيفات التكاليف.  
تصنف التكاليف في المحاسبة الإدارية إلى عدة تصنيفات حسب:

أولاً: وظائفها الإدارية.  
وفيها تنقسم التكاليف إلى:

## تكاليف تصنيعية.

هي التكاليف المرتبطة بنشاطات التصنيع للمنشأة وتنقسم إلى ثلاثة أقسام فرعية مواد خام مباشرة وهي كافة المواد الخام التي أصبحت جزء لا يتجزأ من المنتج التام الصنع وعمالة مباشرة وهي العمالة التي لها علاقة مباشرة مع تصنيع المنتج وعبء المصنع وهي تحتوي على كافة التكاليف الخاصة بالتصنيع ما عدا المواد المباشرة والعمالة المباشرة مثل الإيجارات والضرائب والتأمين.

## تكاليف غير تصنيعية.

التكاليف الغير تصنيعية تنقسم إلى:

أ- مصاريف المبيعات: هي كافة المصاريف المرتبطة بالحصول على المبيعات وتوصيل المنتج على سبيل المثال مصاريف الدعاية والتسويق وعمولة المبيعات.  
ب. المصاريف العمومية والإدارية: تحتوي على كافة المصاريف المرتبطة بالنشاطات العمومية والإدارية على سبيل المثال رواتب التنفيذيين والمصاريف القانونية.

ثانياً: سهولة متابعتها.

في ضوء هذا التوبيخ تقسم عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة:

### ١- التكاليف المباشرة.

وتشتمل التكاليف المباشرة على جميع بنود النفقات التي تصرف خصيصاً من أجل وحدة المنتج النهائي أي أن عناصر التكاليف المباشرة يمكن تخصيصها بأكملها لمنتج معين أو التي يمكن ربطها بصورة مباشرة وبسهولة بوحدات المنتج النهائي مثال النسيج في صناعة الملابس ، الخشب في صناعة الأثاث أجور عمال الإنتاج وتبويب عناصر التكاليف المباشرة إلى.

أ- تكاليف إنتاجية: مواد داخلية في إنتاج السلعة وتستهلك المواد ضئيلة القيمة، أجور عمال الإنتاج، مصروفات مباشرة مثل تكاليف الأبحاث والتجارب والتصميمات الهندسية اللازمة لإنتاج سلعة معينة.

ب- تكاليف تسويقية: مواد التغليف، عمولة رجال البيع.

### ٢- التكاليف الغير مباشرة.

تتضمن التكاليف غير المباشرة عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ولكن يستفيد منها أكثر من وحدة من وحدات الإنتاج أي أنها عناصر عامة وليست خاصة ويتم ربط التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة سواء مراكز إنتاج أو مراكز خدمات إنتاجية أو مراكز خدمات تسويقية أو مراكز خدمات إدارية وتمويلية. وعلى ذلك فإن التكاليف غير المباشرة يتم توزيعها أولاً على مراكز التكلفة المستفيدة منها

ثم يعاد توزيعها على وحدات المنتج النهائي على سبيل المثال الزيوت والشحوم قطع الغيار أجور المشرفين.

ويتم تبويب عناصر التكاليف غير المباشرة إلى:

أ- تكاليف صناعية إنتاجية.

وتشتمل على تكلفة المواد والأجور والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية العمليات الإنتاجية مثل المواد من زيوت التشحيم، الخيوط، الغراء وأجور مثل أجور عمال الصيانة، أجور المشرفين ومصروفات أخرى مثل إهلاك الآلات، إيجار المصنع، القوى المحركة، التأمين على الآلات.

ب- تكاليف تسويقية:

وتشتمل على التكاليف المتعلقة بوظيفة التسويق من تكلفة مواد مثل الأدوات الكتابية، المطبوعات وتكلفة أجور مثل أجور رجال البيع ومصروفات مثل إهلاك الآلات في المعرض، إيجار المعرض، مصروفات الإعلان، مصاريف النقل للعملاء.

ج- تكاليف إدارية وتمويلية :

وتتضمن تكاليف وظيفة الإدارة والتمويل من مواد مثل أدوات كتابية ومطبوعات وتكلفة الأجور مثل أجور العاملين في الإدارة ومصروفات مثل إهلاك مبنى الإدارة ، إيجار مبنى الإدارة ، الفوائد البنكية والعمولات ، التأمين على مبنى الإدارة.

ثالثاً: التوقيت المستغل ضد إيرادات المبيعات:

وتنقسم فيها التكاليف إلى:

تكلفة المنتج:

وهي عبارة عن ما تحمليه المنتج النهائي من التكاليف المباشرة وجزء من التكاليف الغير مباشرة أي أن التوزيع الكامل للتكاليف يكون على أساس المنتج مثل تكاليف المواد الخام.

تكلفة الفترة:

هي التكاليف التي يتم تحميلها للفترة المحاسبية المصاحبة لعملية الإنتاج مثل مرتبات المشرفين والإدارة وعمال الصيانة.

رابعاً: حسب صلتها بالرقابة وعلى اتخاذ القرار:

وتنقسم فيها التكاليف إلى.

تكاليف قابلة للرقابة وغير قابلة للرقابة:

التكاليف القابلة للرقابة تدخل في مجال تحكم أو رقابة مستوى إداري معين(مركز المسؤولية)والغير قابلة للرقابة لا تدخل في مجال تحكم أو رقابة المستوى الإداري.

تكاليف معيارية.

يمكن تعريفها على أنها تكاليف محددة مقدما على أساس علمي ومعلمي والتي تعتبر وسيلة من وسائل الضبط والرقابة اى أنها تمثل التكاليف التي يجب أن تكون بشرط أن يتم الأداء بأعلى كفاية ممكنة.

#### تكلفة الفرصة البديلة.

تكلفة الفرصة البديلة لا تظهر أبداً في السجلات المحاسبية ولكنها في المحاسبة الإدارية تؤخذ بعين الاعتبار لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات لأن تكلفة الفرصة البديلة تعتبر تكلفة تفاضلية أو هي تكاليف الفرص الضائعة التي يمكن تحملها في حالة البديل الآخر.

#### التكلفة التزايدية.

هي التكاليف التي تتزايد بتزايد حجم النشاط أي أن الزيادة في حجم النشاط تؤدي إلى زيادة التكاليف بصورة كلية عند مدى زمني معين وتنخفض بانخفاض حجم النشاط والفرق بينها وبين التكلفة المتغيرة في أن تكلفة الوحدة الواحدة تتأثر بتغير حجم النشاط.

#### التكلفة الغارقة.

هي التكاليف المخفية ضمن التكاليف الأخرى وهي في الغالب تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار مثل التكاليف الغير مباشرة الثابتة ويتم استبعادها في حالة اتخاذ القرار.

#### التكلفة المناسبة.

هي تلك التكلفة التي تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار سواء كانت تكاليف ثابتة أو متغيرة وبهذا المعنى فإن التكاليف الملائمة "المناسبة" تتميز بخاصيتين هما:  
أ. إنها تكلفة مستقبلية أي لم تحدث بالفعل بعد وإنما يتوقع حدوثها مستقبلاً.  
ب. إنها تختلف وتتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار.

خامساً: سلوك التكاليف بموجب التغير في النشاط.

وتنقسم التكاليف بموجب التغير في النشاط إلى:

#### أ- التكاليف الثابتة.

هي التي تظل ثابتة في مجموعها الكلي ولا تتغير مهما تغير حجم النشاط أو هي التي لا تتأثر بالإنتاج وتصرف سواء كان هنالك إنتاج أو لم يكن هنالك إنتاج وتكون في خط موازي للمحور السيني بافتراض أن المحور الصادي يمثل التكاليف والمحور السيني يمثل مستوى النشاط وبالرغم من أن مجموع التكاليف الثابتة يبقى كما هو بغض النظر عن التغير الذي يحدث في حجم أو مستوى النشاط إلا أن نصيب وحدة هذا النشاط من هذه التكلفة الثابتة يتغير بتغير مستوى النشاط فتكلفة الوحدة من

التكاليف الثابتة تزيد كلما انخفض مستوى النشاط والعكس صحيح حيث تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة كلما زاد مستوى النشاط .

تنقسم التكاليف الثابتة إلى:

تكاليف ثابتة ملزمة:

وهي لا يمكن التخلص منها بسهولة مثل استهلاك المباني والآلات وتتعلق بالهيكل التنظيمي للمنشأة وأصولها وممتلكاتها.

تكاليف غير ملزمة (اختيارية):

هي تكاليف يمكن التخلص منها بسهولة مثل مرتبات الإدارة، تكاليف البحوث والتطوير.

ب - التكاليف المتغيرة.

وهي التي يزيد أو ينقص مجموعها بطريقة مباشرة وتنافسية مع التغير في مستوى النشاط فهي تكاليف تلاحق مستوى النشاط وتغيره بنفس النسبة فإذا كانت وحدة الإنتاج التام من المواد الخام (3) جنيه لكل وحدة منتجة من ذلك فإن إجمالي تكلفة المواد الخام تتحدد بناء على الوحدات المنتجة مضروبة في تكلفة الوحدة من المواد الخام ومن هنا فإذا كان مجموع التكلفة المتغيرة يتغير بتغير مستوى النشاط وبنفس النسبة فإن تكلفة الوحدة من هذه التكاليف المتغيرة تظل ثابتة وذلك لأن علاقة التكاليف المتغيرة بمستوى النشاط علاقة طردية وتناسبية بمعنى أن كل زيادة في مستوى النشاط بوحدة يترتب عليها زيادة في التكاليف المتغيرة بمعدل ثابت وأمثلة التكاليف المتغيرة كل المواد المباشرة والأجور المباشرة وعناصر التكاليف الإضافية الصناعية المتغيرة.

والمعادلة التي تمثل تلك التكاليف المتغيرة:

ص = ب س

حيث ص = إجمالي التكلفة المتغيرة، س = مستوى النشاط مقاس بوحدة قياس مناسبة، ب = التكلفة المتغيرة لوحدة النشاط.

ج - التكاليف شبه المتغيرة أو المختلطة.

وهي التكاليف التي تجمع في خصائصها بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة مثل تكاليف الكهرباء والصيانة والعمل غير المباشر. بمعنى أنها تتضمن قدرا ثابتا وآخر متغير وبالتالي فإن معادلة التكاليف الثابتة تتفاعل مع معادلة التكاليف المتغيرة لتكون معادلة التكاليف الثابتة ص = أ التكاليف المتغيرة ص = ب س التكاليف المختلطة ص = أ + ب س.

وهناك عدة طرق لفصل التكاليف وهي:  
أولاً: الطريقة الهندسية.

تستخدم هذه الطريقة لجمع المعلومات التي لا تتوفر لدى المنشأة وتكون ملائمة عندما ترغب المنشأة في القيام بنشاط معين. كل عملية إنتاجية تشمل استخدام مواد مختلطة مثل العمالة ومعدات رأس المال لإنتاج منتج مادي عندما يقوم المهندس بتحديد العلاقة بين مدخلات ومخرجات العملية الإنتاجية يمكن تقدير تكلفة المواد والعمالة بتحديد سعر المواد وأجور العمال للمدخل المادي المطلوب ويجب التأكيد أن هذه التكاليف تقديرية بسبب عدم التأكد الذي يصاحب الاستخدام بإصدار المواد الخام أو الزيادة التي تطرأ وعدم كفاءة العمال في عملية الإنتاج.

تستخدم هذه الطريقة في حالة تكاليف المواد الخام التي تمثل نسبة كبيرة من التكلفة الكلية لمخرجات العملية الإنتاجية وإذا بقيت العلاقة بين مدخلات المواد الخام المستخدمة والعمل ثابتة خلال الفترة الزمنية يمكن استخدام تقديرات التكاليف في المستقبل دون أي تغيير.

عيوب استخدام هذه الطريقة:

استخدام هذه الطريقة مكلف لأن قياس العمل يتطلب تحليل تفصيلي للعناصر المادية المتحركة المطلوبة في كل مهمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتج وهناك تكاليف أخرى تنفق أثناء عملية الإنتاج يمكن استخدام مواد وعمال مختلطة لإنتاج نفس المنتج يؤدي إلى اختلافات في تقدير التكاليف.

ثانياً: الطريقة المحاسبية.

هذه الطريقة سريعة ومكففة في تقدير التكاليف وبسبب اختيار كل حساب على حده وبطريقه وظيفية يتم تبويب التكاليف الكلية إلى تكاليف ثابتة أو متغيرة وهذا يتطلب من المحاسب الإداري فحص كل عنصر من عناصر المصروفات من خلال دفتر الأستاذ في كل مستوى من مستويات الإنتاج لتحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة والمختلطة.

أي أن إجمالي التكاليف المختلطة = التكلفة الثابتة + التكلفة المتغيرة.

ثالثاً: طريقة أعلى وأدنى مستوى للنشاط.

وتعتبر من أسهل الطرق استخداماً في تحليل عناصر التكاليف المختلطة واستخدام هذه الطريقة يتطلب تحديد أعلى مستوى للنشاط والتكاليف المرتبطة به وتحديد أدنى مستوى للنشاط والتكاليف المرتبطة به.

– تحديد الفرق بين تكلفة أعلى حجم للنشاط وتكلفة أدنى حجم للنشاط.

– تحديد الفرق بين أعلى حجم للنشاط وأدنى حجم للنشاط.

– حساب معدل التغير عن طريقة قسمة الفرق في التكاليف على الفرق في الحجم حيث يمثل معدل التغير التكلفة المتغيرة للوحدة.

رابعاً: طريقة الانتشار:

هذه الطريقة تتشابه مع طريقة الحد الأعلى والأدنى لأنها تعتمد على البيانات التاريخية لمستويات النشاط والتكاليف المقابلة لها مع تمثيل كل مستوى نشاط وتكاليف على الرسم البياني حيث يمثل المحور الأفقي مستوى النشاط والراسي التكاليف وهكذا يتوفر لنا شكل الانتشار ثم يتوسط شكل الانتشار خط يسمى خط انحدار التكاليف (ص) على حجم النشاط (س) ويعتمد بمد الخط حتى يقطع المحور الراسي في نقطة تعبر عن التقدير البياني للجزء المتغير.

الخاتمة.

تناولت الدراسة مفهوم التكلفة أو بمعنى آخر سلوك التكاليف وأوضح فيه ما هي التكلفة وأهدافها ومصطلحاتها وتصنيفاتها حسب الغرض وقمنا أيضاً بإعطاء بعض الأمثلة الحية لتبين طريقة تقدير التكاليف والنتائج الإيجابية أو السالبة لمساعدة مديري منظمات الأعمال في الرؤى الواضحة لاتخاذ القرارات في الزمن المناسب ومساعدتهم أيضاً في السير السوي تجاه السياسة العامة للمؤسسات .

## الدراسة الخامسة: الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية – دراسة منشورة بموقع المحاسبين العرب.

مراحل تطور المحاسبة ونشأة المحاسبة الإدارية.

- ١- وضع الكاهن الإيطالي لوجا باتشليو نظرية القيد المزدوج في القرن ١٤ الميلادي وبذلك ظهر علم المحاسبة .
- ٢- ظهر علم المراجعة لظهور الحاجة إلى إعداد القوائم المالية لتساعد في اتخاذ القرارات وكذلك تدخل الدولة في النشاط التجاري.
- ٣- في أواخر القرن (١٩) وبداية القرن (٢٠) ومع حدوث الثورة الصناعية ظهر علم محاسبة التكاليف ومع تطور الإدارة وزيادة مشاكلها وحاجتها إلى بيانات ومعلومات تساعد في ترشيد قراراتها ظهر علم المحاسبة الإدارية.

١- مفهوم المحاسبة الإدارية.

عبارة عن مجموعة من العمليات المحاسبية الداخلية الخاصة بقياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها المختلفة بهدف مساعدتها في رسم السياسات والتخطيط و ترشيد القرارات والرقابة والمتابعة وتقييم الأداء والنتائج و إدارة المنشأة بكفاءة ونجاح.

و قد حددت الدراسة الخصائص المميزة للمحاسبة الإدارية كما يلي:  
- أن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين ( الإدارة ).  
- أن جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس والتوصيل، فالقياس يشتمل على قياس القيم المستقبلية بالإضافة إلى القيم الفعلية ويكون قياس نقدي وغير نقدي، أما توصيل المعلومات فيتم للإدارة داخل المنشأة.  
- إن الهدف من المحاسبة الإدارية هو خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط واتخاذ قرارات ورقابة.

### أهداف المحاسبة الإدارية.

المحاسبة الإدارية أداة للتخطيط والرقابة.  
- هي أداة تهتم بنفسية وسلوك العاملين في المنشأة.  
- المساعدة في اتخاذ القرارات.  
- أداة لتنفيذ أنشطة المنشأة.

### ٢- العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأنظمة الأخرى.

أولاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

أ - أوجه الشبه :

- من حيث مجال الاستخدام المحاسبة المالية والإدارية تستخدم بيانات ومعلومات تؤدي إلى ترشيح القرارات.  
- من حيث مصدر البيانات المحاسبة المالية والإدارية يعتمدان على نظام المعلومات المحاسبي ( مدخلات - تشغيل - مخرجات ) .  
- من حيث الاهتمام المحاسبة المالية والإدارية تهتمان بقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأصول والخصوم (المركز المالي - الميزانية العمومية) وقائمة الإيرادات والمصروفات.

ب- أوجه الاختلاف :

- المحاسبة المالية مقيدة بالمبادئ المحاسبية المقبولة لدى المحاسبين (مبدأ التكلفة التاريخية ) أما المحاسبة الإدارية غير مقيدة بالمبادئ المحاسبية فقد يتم تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة الاستبدالية.  
- تهتم المحاسبة المالية بالمنشأة ككل، أما المحاسبة الإدارية تركز على القطاعات المختلفة ( مراكز ربحية، أقسام ).  
- تهتم المحاسبة المالية بالمعلومات النقدية، أما المحاسبة الإدارية فتهتم بالمعلومات النقدية وغير النقدية.  
- تركز المحاسبة المالية على الماضي، أما المحاسبة الإدارية تركز على المستقبل ( خطط مستقبلية )

- مركز المحاسبة المالية على موضوعية البيانات ودقتها وقابليتها للتحقق وتعتبر ملاءمتها أمراً ثانوياً. أما المحاسبة الإدارية تركز على ملائمة المعلومات للمشكلة موضع الدراسة وتعتبر الموضوعية أمراً ثانوياً.

- توفر المحاسبة المالية معلومات أكثر دقة من المحاسبة الإدارية حيث أن الإدارة قد تضحي ببعض الدقة من أجل الحصول على المعلومات بالسرعة المطلوبة.

- تعتمد المحاسبة الإدارية على مصادر معلومات أخرى مثل بحوث العمليات ، الإحصاء ، الاقتصاد بخلاف نظام المحاسبة المالية.

- المحاسبة المالية ملزمة بالاحتفاظ بدفاتر وسجلات معينة، أما المحاسبة الإدارية فليها الحرية الكاملة في الدفاتر والسجلات التي تستخدمها.

- المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية تعتبر الهدف الأساسي منها فعند إعدادها ينتهي دور المحاسبة المالية، أما المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية تعتبر وسيلة لاستخدامها في التخطيط والتوجيه والرقابة.

- تركز المحاسبة المالية على الجهات الخارجية ( بنوك، مستثمرين، أجهزة حكومية )، بينما تركز المحاسبة الإدارية على احتياجات الإدارة.

ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف الفعلية.

أ - أوجه التشابه :

كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة وهو المحاسبة الأم.

ب- أوجه الاختلاف :

معيار التفرقة	محاسبة تكاليف	محاسبة إدارية
١- الهدف	تحديد تكلفة الإنتاج	حل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة
٢- الفترة المحاسبية	وقت محدد ( فترة تكاليفية )	لا يوجد قيود على الوقت ( فترة غير محددة )
٣- درجة الدقة	تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون	تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ
٤- طبيعة البيانات	تاريخية	تتعلق بالماضي و الحاضر و المستقبل

المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة.

١- دور المحاسبة الإدارية في التخطيط.

يتوقف تحقيق الأهداف على التخطيط السليم ويعرف التخطيط بأنه عملية اختيار ومفاضلة بين البدائل المتاحة لتحديد البديل الأمثل لتحقيق الأهداف المخططة وتعتبر

المعلومات والبيانات التي توفرها المحاسبة الإدارية أداة نافعة في إعداد الخطط ويتمثل دور المحاسبة الإدارية في هذا الجانب من خلال إعداد الموازنات و إيجاد المعايير والإرشادات عن نتائج البدائل الممكنة.

٢- دور المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم النتائج.  
الرقابة عملية تتضمن الأنشطة الخاصة بتبني الخطط وتوصيلها من المستويات العلى إلى المستويات الأدنى وحث الأفراد على تنفيذ تلك الخطط وتقييم الأداء الفعلي في ضوء الخطط الأصلية والمعدلة واتخاذ الإجراءات اللازمة سواء كانت إجراءات علاجية أو إجراءات معدلة كل ذلك بهدف تحقيق الأهداف المطلوبة بفاعلية وكفاءة وتمارس الإدارة وظيفة الرقابة من خلال التقارير ( المعلومات ) التي يوفرها المحاسب الإداري عن الفعليات مقومة ومقاسه في ضوء المخططات وما ينتج عنها من انحرافات مع تحليل الانحرافات حسب مسبباتها ومراكز المسؤولية عنها واقتراح الإجراءات المصححة لها وتتابع الإدارة ما تحقق من أهداف والعقبات التي تعترض تحقيق الأهداف وتتخذ الإجراءات الكفيلة لتفادي هذه العقبات.

٣- دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات.  
تعتبر عملية اتخاذ القرارات من المهام الرئيسية للإدارة فالإدارة تواجه مشكلة المفاضلة بين البدائل المختلفة وتتضمن عملية اتخاذ القرار عدة خطوات و مهمة المحاسب في هذه العملية هي توفير المعلومات الملائمة والتي تساعد على ترشيد القرارات الإدارية ويمكن القول أن وظيفة المحاسب الإداري ليست قاصرة على إمداد الإدارة بالمعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية فقط وإنما تشمل توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار حتى لو كانت هذه المعلومات خارجة عن نطاق السجلات المحاسبية.

#### أساليب المحاسبة الإدارية.

أفادت الدراسة انه لا توجد قائمة متفق عليها لأدوات المحاسبة الإدارية فالتطور المستمر في العلوم ينعكس على أدوات المحاسبة الإدارية، إلا أن أهم الأدوات التي تعتمد عليها المحاسبة الإدارية تتمثل في الآتي:

- ١- الموازنات التخطيطية.
- ٢- خرائط التعادل ( العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ).
- ٣- أدوات بحوث العمليات.
- ٤- الإحصاء والرياضيات.
- ٥- الرقابة الداخلية.
- ٦- محاسبة التكاليف.
- ٧- التحليل المالي والمحاسبي.
- ٨- محاسبة المسؤولية.

٩- الرقابة على الجودة.  
١٠- أساليب الإدارة ( بالنظم، الأهداف، الاستثناء ).

### المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط.

يعتمد التخطيط على التنبؤ بالمستقبل وتقوم المحاسبة الإدارية بمساعدة الإدارة في القيام بوظيفة التخطيط من خلال الآتي:

#### أ- الموازنة التخطيطية:

تعتبر الموازنات التخطيطية علامة مميزة في الكثير من المشروعات على اختلاف أنواعها وطبيعة نشاطها ، فالمشروعات التي تطبق الأساليب العلمية وتدار إدارة رشيدة تقوم بإعداد موازنة شاملة لتكون بمثابة خطة للعمل مستقبلا ومرشدا لما يسعى إلى تحقيقه ومعيارا لتقييم ما يتم إنجازه .

#### تعريف الموازنة التخطيطية:

خطة رقمية معدة بمشاركة المستويات الإدارية المختلفة وتشمل أهداف المشروع وسياساته وموارده وتخصيص تلك الموارد وتتضمن هذه الخطة التي تعد للمشروع ككل ولكل قسم من أقسامه النتائج المستهدفة تحقيقها خلال فترة أو فترات مقبلة.

#### خصائص الموازنة:

– الموازنة التخطيطية خطة رقمية حيث تتضمن جداول الموازنة كميات وقيم مستهدفة تحقيقها ( مخططة ) مثل كميات وقيم المبيعات وكميات الإنتاج والمشتريات.

– إن إعداد الموازنة التخطيطية بشكل علمي سليم يستلزم اشتراك ومشاركة كافة المستويات الإدارية في إعدادها. وترجع أهمية ذلك إلى أن الموازنات المفروضة قد لا يتم تحقيقها بكفاءة أما إذا شارك العاملون في تحديد مستويات الأداء التي يتوقعون تحقيقها فإنهم سوف يكونون أكثر تحمسا لتحقيق تلك المستويات بفاعلية وكفاءة.

– تعد الموازنات التخطيطية لكل قسم من أقسام المشروع ( كل نشاط من أنشطة المشروع ) كما أنها تعد للمشروع ككل.

#### مبادئ إعداد الموازنة:

إن إعداد الموازنات التخطيطية بشكل سليم يعتمد على مجموعة من المبادئ والأصول العلمية التي يجب أن تراعى لكي تتحقق الأهداف المرجوة من استخدام تلك الموازنات وتتمثل أهم تلك المبادئ في الآتي:

#### ١- مبدأ الشمول:

أن تكون الموازنة شاملة لكافة أوجه نشاط المشروع ( عدم اقتصرها على وظيفة معينة دون الأخرى ) بالإضافة إلى شمول الموازنة لكافة عناصر التكاليف

والإيرادات والأصول والخصوم وشاملة للنشاط الجاري والاستثماري وشاملة لكافة المستويات الإدارية.

#### ٢- مبدأ الواقعية:

بمعنى أن تتلاءم مع إمكانيات و ظروف المنشأة حتى يمكن تنفيذها ويجب أن لا تكون الأهداف مستحيلة التحقيق ولكن في نفس الوقت يجب أن تكون طموحة بمعنى تشمل أهدافا ذات مستوى عال وطموح ولكن بشرط أن تكون ممكنة التحقيق وليست مستحيلة.

#### ٣- مبدأ المشاركة:

يقضي بضرورة مشاركة جميع العاملين في جميع المستويات الإدارية حتى يتم تنفيذ الموازنة بالشكل المخطط له ويقصد بالمشاركة الاستفادة من خبرة ودراسة كافة المسؤولين في المنشأة عند التخطيط وهو ما ينعكس على سلوكهم تجاه المنشأة في شكل زيادة ولاءهم وبالتالي زيادة الإنتاجية.

#### ٤- مبدأ المرونة :

يعني القدرة على تعديل الموازنة بما يتماشى مع التغيرات والظروف التي قد تحدث أو التي لم تؤخذ في الحسابان عند وضع الموازنة.

#### ٥- مبدأ التنسيق والتكامل:

ينص هذا المبدأ على ضرورة التنسيق بين الموازنات الفرعية وإعداد الموازنات بشكل متكامل بحيث تعتبر كل موازنة فرعية امتداد لما سبقها وأساسا لإعداد ما بعدها.

#### أنواع الموازنات:

توجد تقسيمات متنوعة للموازنات وفقا للزاوية التي ينظر إليها :

##### ١- مدى الفترة التي تغطيها الموازنة:

- أ- موازنة قصيرة الأجل وتغطي عادة فترة محاسبية واحدة.
- ب- موازنات متوسطة الأجل تغطي فترة مالية من ( ١ - ٣ سنوات ).
- ب- موازنات طويلة الأجل تغطي فترة زمنية تتراوح بين ( ١٠ : ٥ سنوات )

##### ٢- طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة:

- أ- موازنة العمليات الجارية: ( تشغيلية ) المبيعات ، الإنتاج .....
- ب- موازنات رأسمالية: موازنة الموارد والاستخدامات الرأسمالية، موازنة النقدية الخاصة بتنفيذ برنامج الاستثمار.

### ٣- طبيعة الموازنة :

أ- موازنة عينية: تقوم على وحدات القياس العينية ( عدد وحدات الإنتاج، ساعات العمل ).

ب- موازنة مالية: ترجمة مالية للموازنة العينية.

ج- موازنة نقدية : برنامج المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية.

### ٤- مستوى النشاط الذي تعد الموازنة على أساسه:

أ- موازنة ثابتة: وتعد لمستوى واحد من مستويات التشغيل.

ب- موازنة مرنة: يتم إعدادها لعدة مستويات تشغيل (توفر مرونة في تغييرها وفقا للنشاط).

### ٥- من حيث الاستمرارية:

أ- موازانات مستمرة: تغطي سنة بصفة مستمرة.

ب- موازنة نهائية: تغطي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها ويحل محلها موازنة لنفس الفترة.

### ٦- خطوات إعداد الموازنة:

– مرحلة الدراسة والإعداد ويتم فيها جمع البيانات وتحديد الأهداف وتعبئة النماذج وتبدأ من أسفل إلى أعلى ويرسل مشروع الموازنة للإدارة العليا .

– مرحلة اعتماد مشروع الميزانية وفي هذه المرحلة تقوم الإدارة العليا بمناقشة ودراسة الموازنة وإجراء التعديلات ثم الموافقة عليها وعندها يصبح مشروع الموازنة واجب التنفيذ.

– مرحلة تبليغ الموازنة ويتم تبليغ القطاعات ( المستويات الإدارية ) المختلفة بالموازنة المعتمدة.

– مرحلة تنفيذ الموازنة ويتم إنجاز الأهداف المحددة كل حسب مسؤولياته واختصاصاته وفي حدود الصلاحيات المحددة له.

– مرحلة المتابعة والرقابة ويتم التعرف على ما تم إنجازه في ضوء الموازانات وتحديد نقاط القوة والضعف ويتم تعديل الموازانات بالتغذية العكسية.

### الموازنة التخطيطية الشاملة:

وهي تضم مجموعة متنوعة من الموازانات ( كمية، مالية، نقدية ):

١- موازنة المبيعات.

٢- موازنة مخزون تام.

٣- موازنة الإنتاج.

٤- موازنة المواد.

٥- موازنة المشتريات.

٦- موازنة الأجور ( العمالة ).

- ٧- موازنة المصروفات الصناعية.
- ٨- موازنة المصروفات التسويقية.
- ٩- موازنة المصروفات الإدارية.
- ١٠- الموازنة النقدية.
- ١١- قائمة الدخل التقديرية.
- ١٢- قائمة المركز المالي.
- ١٣- الموازنة الاستثمارية.
- ١٤- موازنة البحوث والتطوير.

– موازنة المبيعات.

تعتبر موازنة المبيعات نقطة البداية في إعداد الموازنة التخطيطية وهي بيان كمي وقيمي يبين قيمة المنتجات المتوقع بيعها خلال فترة الموازنة مصنفة على أساس جغرافي أو زمني أو كلاهما معاً.

أساليب التنبؤ بالمبيعات.

يتم قياس الطلب والتنبؤ بالمبيعات وفقاً لعدة طرق مختلفة منها:

١- الطريقة التاريخية:

طبقاً لهذه الطريقة يتم تحليل مبيعات الفترات السابقة وتدرس اتجاهاتها بهدف تحديد المبيعات المنتظرة خلال الفترة القادمة. مثلاً قد يتضح للمنشأة أن المبيعات الفعلية لكل سنة تزيد عن السنة السابقة بنسبة ٢٠% في هذه الحالة تفترض المنشأة أن مبيعات السنة القادمة تعادل مبيعات السنة الحالية + ٢٠%.

٢- استخدام استمارة استقصاء:

وترسل الاستمارة إلى:

أ – رجال البيع: لتحديد تقديراتهم بناءً على ما تم بيعه.

ب- مستخدمي السلعة: لمعرفة مقدار الطلب على السلعة.

٣- طريقة المؤشرات:

ترتبط مبيعات بعض الصناعات ببعض المؤشرات الخاصة بالاقتصاد القومي مثلاً مبيعات طعام الأطفال ترتبط بعدد المواليد، مبيعات السيارات والأجهزة الأخرى ترتبط بالنواتج القومي والدخل الشخصي.

٤- استخدام الطرق الإحصائية والرياضية:

وتشتمل على العديد من الطرق منها: المتوسطات البسيطة، المتوسطات المرجحة، تحليل السلاسل الزمنية.

– الموازنة التخطيطية لمشتريات المواد الخام:

توضح هذه الموازنة كميات وأسعار الخامات الواجب شراؤها على مدار فترة الموازنة، وتحسب الكميات الواجب شراؤها من كل صنف من الخامات وفقا للمعادلة التالية:

كمية المشتريات من المواد الخام = احتياج الإنتاج من المواد الخام + مخزون مواد خام آخر الفترة - مخزون مواد خام أول الفترة.  
وبضرب الكميات التي يجب شراؤها من كل صنف × السعر التقديري للوحدة نحصل على تكلفة المشتريات.

- الموازنة التخطيطية للأجور المباشرة:

تعد هذه الموازنة بناء على الموازنة التخطيطية للإنتاج، وتبين كميات الإنتاج وساعات العمل اللازمة لإنتاج وحدة الإنتاج، ومعدل اجر الساعة التقديري والأجور المباشرة لكل منتج.

- الموازنة التخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة:

تتمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة في تكاليف الإنتاج ما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة وتتكون التكاليف الصناعية غير المباشرة من تكلفة المواد غير المباشرة الصناعية، وتكلفة العمل غير المباشر الصناعي والمصروفات الصناعية غير المباشرة. ويتطلب إعداد الموازنة التخطيطية للمصروفات الصناعية غير المباشرة وتحليل التكاليف إلى متغيرة وثابتة .

- الموازنة النقدية:

تتضمن الموازنة النقدية رصيد النقدية المتوقع في بداية الفترة والمقبوضات المتوقعة خلال الفترة والمدفوعات المنتظرة خلال الفترة بالإضافة إلى رصيد النقدية المتوقع في نهاية الفترة. وتساعد الموازنة النقدية في تخطيط السيولة والتعرف على الموقف النقدي للمنشأة ومدى تواجد عجز نقدي يتطلب مواجهته من خلال تدبير مبالغ من البنوك والمقرضين وأي مصادر تمويلية أخرى أو فائض نقدي يمكن الاستفادة منه واستثماره.

ويتطلب إعداد الموازنة النقدية تقدير كل مما يلي:

تقدير البنود المختلفة للمقبوضات

تقدير البنود المختلفة للمدفوعات.

١- المتحصلات (المقبوضات) النقدية :

وتتكون تقديرات المقبوضات من النقدية المنتظر تحصيلها مثل المبيعات النقدية التقديرية والمتحصلات التقديرية من العملاء ، كوبونات الأوراق المالية ، بيع الأصول ، قروض تحصل عليها خلال الفترة.

٢- المدفوعات النقدية:

وتمثل المبالغ المدفوعة للموردين عن المشتريات أحد البنود الرئيسية للمدفوعات النقدية، ويتم تقديرها من خلال الموازنة التخطيطية للمشتريات بالإضافة إلى معرفة شروط السداد. فإذا كانت المنشأة تسدد ثمن الشراء عند استلام البضاعة مباشرة فإن المدفوعات تعادل المشتريات خلال الشهر أما إذا كانت تسدد على أجزاء فإن تحديد المدفوعات يتم بناء على شروط السداد. وبعد تقدير كافة بنود المدفوعات والمقبوضات النقدية ورصيد النقدية أول الفترة تعد الموازنة النقدية.

## الدراسة السادسة: المحاسبة الإدارية وخلق القيمة – دراسة للدكتور محمود يوسف الكاشف – كلية التجارة جامعة المنصورة – مصر.

تتولد القيمة من خلال تأسيس واستغلال ميزة تنافسية وهو ما يتطلب ضرورة التغيير والتطوير المستمر وهذا يمثل تحدي للمحاسبين الإداريين في الفترة التي يتوقع فيها المراقبين انكماش وظيفة المحاسبة إلى النصف. ويجب أن تستمر المحاسبة الإدارية في التطور لتساهم في بناء ميزة تنافسية. ويتحقق ذلك من خلال تقديم حلول مبتكرة في مجالات القرارات الإستراتيجية، وتخصيص الموارد، والتشغيل، وقياس الأداء. وتولد هذه الحلول بتطوير جودة القرار الإداري بالتركيز الواضح على قيمة المساهمين، وتطوير تقييم الجوانب الأخرى مثل المخاطرة والبدائل الاستثمارية. ويمكن أن تتحقق مكاسب تحسين الأداء من خلال استخدام التقرير وهيكل المكافآت لبلورت شكل وثقافة المنظمة بما يتوافق مع مصادر القيمة. ويمكن للمحاسبة الإدارية أن تضيف قيمة من خلال تحقيق الانسيابية في المنظمة واحتلالها موقع مدير المعرفة الذي يزداد الحاجة إليه في المنظمات المتكاملة وهذا سببها مركزاً متميزاً في المنظمة. والاستمرار والتقدم في عالم دائم التغيير يتطلب سرعة استجابة لتلك التغييرات. وعلى الرغم من الطلب المتزايد من المحاسبين الإداريين للبحث عن طرق وأساليب جديدة لإجراء المزيد من الخفض في التكلفة إلا أن السؤال الأكثر إلحاحاً في الوقت الراهن هو كيف يساهمون في خلق القيمة أو كيف يساعدون مدراء التنظيم على تعظيم ما يحققونه من قيمة.

ويهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على دور المحاسبة الإدارية في مساعدة مدراء المنظمة على خلق القيمة. وهو ما يتطلب إلقاء الضوء على مفهوم خلق القيمة أولاً ثم توضيح دور المحاسبة الإدارية.

### أولاً : خلق القيمة.

خلق القيمة يعني تقديم نفع يزيد عن التكلفة. ولكي تنجح المنشأة على ألمدي الطويل يجب أن تسعى لخلق القيمة لكل الأطراف المرتبطة والمتأثرة بالنشاط ممثلين في

المساهمين والعملاء والموظفين والمجتمع. وعدم تحقيق قيمة لأي من الأطراف سيدفعه لتقليص نشاطه مما يؤثر على ما تسعى المنشأة لتحقيقه من أهداف. وقياس القيمة للمساهمين أمراً ممكناً من خلال مقارنة المنافع التي يحصلون عليها بالتكاليف التي تحملوها. أو بمعنى آخر زيادة العائد الذي يحصلون عليه عن تكلفة رأس المال والتي تتحدد بناء على تكلفة الفرصة، أي ما يمكن أن يحصل عليه المساهمين من استثمار نفس المال في مجال آخر له نفس الدرجة من المخاطرة. ومن هنا يمكن القول أنه إذا لم تسعى المنشأة لاكتساب مزايا تنافسية تمكنها من تعظيم القيمة المتحققة للمساهمين، سيؤدي إلى انصرافهم لأنشطة أخرى. ومن ثم يجب عليها الإبداع والتحسين المستمر في عملياتها بما يؤدي لتعظيم ما يتولد عنها من قيمة.

إلا أن قياس القيمة المتحققة للأطراف الأخرى أمراً صعباً وهنا يبرز دور المحاسبة الإدارية متمثلاً ليس فقط في محاولة القياس الدقيق للقيمة المتحققة للأطراف المختلفة، بل أيضاً في مساعدة الإدارة على تحقيق المزايا التنافسية التي من خلالها يمكن تعظيم القيمة.

### دور المحاسبة الإدارية.

يمكن للمحاسبة الإدارية أن تؤدي دوراً فعالاً في خلق القيمة بالمنشأة من خلال مساهمتها في أربع مجالات هي:

- ١ - التخطيط الإستراتيجي: حيث تساعد الإدارة في وضع الخطط الإستراتيجية، وتقييم الاستثمار، ووضع الأهداف الإستراتيجية للجودة بمفهومها الشامل.
- ٢ - تخصيص الموارد: وذلك من خلال دورها في تخصيص الموارد المتاحة ووضع الموازنات الرأسمالية.
- ٣ - المجال التشغيلي: وذلك من خلال مساهمتها في التنبؤ وإعداد الموازنات التشغيلية، وإدارة كلاً من التكلفة والمخاطرة.
- ٤ - إدارة الأداء: وذلك من خلال ما تقوم به من قياس وتقرير، ووضع نظم للمكافآت.

ومن ثم يتبلور دور المحاسبة الإدارية في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية (المرحلية) بشكل كفاء وفعال. والمساهمة في وضع المعايير الرقابية عند إعداد الموازنة، وإدارة التكاليف، والمخاطرة، وتقييم الاستثمار، بالإضافة لقياسها للأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير وتقديم التقارير بالانحرافات وأسبابها وتوصيات بكيفية تلافيها مستقبلاً.

ويتم خلق القيمة من خلال مساهمة المحاسبة الإدارية في الآتي:

١ - رفع جودة القرارات:

تتحقق القيمة كنتيجة لما تتخذه إدارة المنشأة من قرارات، ويتحدد مقدارها وفقاً لمدى جودة تلك القرارات. ويؤكد ذلك تأثير حركة التعامل في أسواق المال على قرارات المنشأة وبصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالاندماج. ويمكن تحسين جودة القرارات وزيادة فعاليتها من خلال الآتى:

أ – الالتزام بتحقيق قيمة للمساهمين:

يجب أن تعتمد أساليب التقييم التي تطبقها المنشأة على مفاهيم القيمة حتى يمكنها اتخاذ قرارات مولدة للقيمة. وبناء عليه يجب النظر لخطط المنشأة وتقييم المشروعات المزمع تنفيذها، والخطط التنفيذية ودراسات الجدوى من منظور القيمة، وفي هذا الصدد يمكن الاعتماد على التنبؤات المالية المخصومة بمعدل ملائم، والابتعاد عن التنبؤات المتفائلة أو تضخيم العقبات المتوقعة حيث أن كليهما يؤدي إلى اتخاذ قرارات مدمرة للقيمة.

ويعتبر النظر إلى القرارات التي تتخذها الإدارة من نفس منظور المستثمرين وسيلة جيدة لاتخاذ قرارات مضيئة للقيمة. كما يمكن تقسيم المنشأة إلى مراكز قيمة، كل منها يمثل نشاط أو مجموعة أنشطة تولد قيمة. وتحدد تلك المراكز في ضوء مصادر تحقيق القيمة داخل المنظمة، ومستوي التفصيل المرغوب عند إجراء التحليل. وبنظرة أكثر شمولاً لا يجب النظر لمراكز التكلفة كمراكز قيمة، بل باعتبارها جزءاً مترابطاً من وظيفة خلق القيمة. ويمكن تطبيق هذا المدخل في إطار مفاهيم التكلفة وفقاً للنشاط.

ب – تقييم المخاطر:

تتوقف فاعلية القرارات المبنية على مفهوم القيمة على مدى الأخذ في الاعتبار المخاطر التي يمكن أن تؤثر على القيمة المحتمل تحقيقها. وفي هذا الصدد يمكن للمحاسب الإداري الاعتماد على الأساليب المستخدمة في التحليل المالي للتنبؤ باحتمالات تحقق النتائج، يساعده في ذلك ما يتوافر لديه من معلومات عن مختلف الأطراف داخل المنشأة بما يمكن معه تحديد القيم الممكنة التحقيق من مختلف الأنشطة، والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية التي تتساوى صافي قيمتها الحالية.

ج – تقييم البدائل الاستثمارية.

إن الاعتماد على صافي التدفقات النقدية أو الربح الاقتصادي وحده لا يوفر الأساس الكافي لخلق القيمة، بل يجب الأخذ في الاعتبار المخاطر المحتملة لكل بديل استثماري، وخصوصاً إذا كان الأمر يتعلق باستثمار جديد يعتمد على استخدام تقنية حديثة لم يثبت تقبل السوق لها بعد. وهنا يكون أمام متخذ القرار المفاضلة بين الاستثمار الكامل أو التدريجي. والأخير لضمان التأكد من قبول السوق للتقنية الحديثة وضمان الحصول على ميزة تنافسية نتيجة الدخول المبكر للسوق.

٢ – تحسين الأداء.

بالرغم من وجود جدل كبير بين الباحثين والممارسين العمليين حول سبل تحسين الأداء، فإن هناك بعض القضايا الهامة التي يجب على المحاسب الإداري مراعاتها منها:

أ – ارتباط التقرير بالأهداف:

يحتاج قياس الأداء إلى دعم الآثار المترتبة على القرارات الإدارية، وهو ما يتطلب ضرورة تحويل القيمة المالية المستهدفة للمساهمين والمتطلبات الإستراتيجية إلى قياسات مؤثرة على جميع المستويات، والتقرير عنها من خلال المحاسبة الإدارية. وهو ما يؤدي إلى تطوير التقارير الإدارية من خلال تضمينها لمقاييس غير مالية تربط بين قيمة المساهمين على المدى الطويل، والتقارير الدورية المنتظمة قصيرة المدى. ويجب على المحاسبين الإداريين السعي لتبسيط وتوضيح التقارير المقدمة للإدارة بما يسمح لها بالتركيز على المتغيرات الأساسية المؤثرة في القيمة، بدلاً من إغراقها في التفاصيل.

كما يجب على المحاسبين الإداريين العمل على التحديث المستمر للأهداف الداخلية في ضوء أفضل التطبيقات المتعلقة بخلق القيمة.

ب – تصميم خريطة للمكافآت.

إن توافر تقارير أداء متميزة لا يمثل سوى جزء من إدارة الأداء، حيث يمكن أن تتأثر خلق القيمة للمساهمين بمشكلة الوكالة. بمعنى إن هناك احتمال لتصرف الإدارة بطريقة تعظم من وضعها أكثر من اهتمامها بتعظيم قيمة المساهمين، ويرجع ذلك لاعتماد المكافآت الإدارية على المقاييس المالية قصيرة المدى والتي لا ترتبط بالضرورة بخلق قيمة للمساهمين. ولذا فإن السبيل لحل هذه المشكلة هو وضع خريطة للمكافآت تعكس الأهداف الإستراتيجية والعملية التي يتم التقرير عنها بانتظام. وهو ما يمكن المحاسب الإداري ليس فقط من خلق القيمة للمساهمين بل أيضاً للعاملين بالمنشأة.

ج \_ المرونة والتكامل والفعالية:

لاحظ بعض النقاد أن الوظيفة المالية ستتكشف بنسبة ٧٠% خلال العقد الحالي وقد استعد المحاسبون الإداريون لهذا التغيير بشكل جيد من خلال:

– التقرير الفوري والآلي:

يجب أن يكون المديرون قادرون ومدربون على كيفية الوصول للمعلومات التي يحتاجون إليها بشكل منتظم، بما يوفر وقت المحاسب الإداري اللازم لتنفيذ ذلك. ومن ثم تتاح له فرصة للتحويل لأنشطة مضيعة للقيمة، مثل تدعيم اتخاذ القرارات وإدارة الأداء.

– التكامل بين فريق المحاسبة الإدارية والوحدات التشغيلية:

pdfMachine

A pdf writer that produces quality PDF files with ease!

Produce quality PDF files in seconds and preserve the integrity of your original documents. Compatible across nearly all Windows platforms, simply open the document you want to convert, click "print", select the "Broadgun pdfMachine printer" and that's it! Get yours now!

وبما يمكن معه تبادل المعلومات بين المستويات الوظيفية المختلفة، ويسمح بالتركيز على احتياجات متخذي القرار. ويؤدي ارتباط المحاسب الإداري بالمستويات التنفيذية إلى حصوله على المزيد من المعلومات التي تساهم في رفع جودة ما يقوم به من عمل، ومن ثم تزيد من قدرته على المساهمة في خلق القيمة.

– التركيز على إدارة المعرفة:

تملك المنشأة الكثير من المعلومات الهامة والقيمة المرتبطة بسلسلة الإمداد والتسويق والتسعير، ويمكن للمحاسب الإداري المساهمة في خلق القيمة من خلال ربط هذه المعلومات بقيمة المساهمين من خلال خطوط الإنتاج، ورسم نظرة تحليلية جديدة، وتطوير التعاون بين مختلف الإدارات.

الخاتمة:

أفاد الباحث انه يمكن للمحاسبة الإدارية المساهمة في خلق القيمة من خلال مشاركتها في خلق ميزة تنافسية للمنشأة عبر تطويرها لمجموعة من الأساليب التي تساهم في دعم اتخاذ القرار، وتحسين الأداء.

## الدراسة السابعة: المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات – دراسة منشورة من خلال شبكة الانترنت.

خطوات صنع القرار الإداري.

تتضمن عملية اتخاذ القرار بصفة عامة الخطوات الأساسية التالية:

١- التعرف على المشكلة:

يساعد وجود نظام معلومات متكامل من تسهيل وتيسير مهمة تحديد المشكلة والتعرف عليها وتعد هذه الخطوة من أصعب خطوات اتخاذ القرار بفرض أن المشكلة هي وجود طاقة عاطلة.

٢- تحديد البدائل:

وهي عبارة عن الطرق المختلفة التي يمكن إتباعها لحل المشكلة وبفرض أن البدائل لحل مشكلة الطاقة العاطلة هي:

أ – استخدام الطاقة لإنتاج منتج جديد أو توسع في منتج قائم.

ب- تأجير الطاقة.

ج- الإبقاء على الموقف كما هو.

وكلما زادت البدائل المتاحة كلما تعقدت المشكلة أما إذا وجد بديل واحد فقط فإنه لا توجد مشكلة في اتخاذ القرار.

### ٣- تقييم البدائل ( المفاضلة ).

وذلك بدراسة تكاليف كل بديل والعائد منه بمعنى التعبير عن مزايا وعيوب كل بديل في شكل رقمي ويتم اختيار الأفضل وفقا لذلك إلا أنه في كثير من الحالات نجد أن هناك بعض العوامل التي تؤثر على عملية المفاضلة بين البدائل.

مثال : قد يكون القرار الأفضل للمنشأة وفقا للعوامل الكمية هو الاستغناء عن عدد كبير من العاملين واستخدام الوسائل الآلية بدلا منهم إلا أن المنشأة قد تأخذ في اعتبارها تأثير الاستغناء عن عدد كبير من العاملين على العلاقة بين المنشأة ونقابات العمال وبينها وبين الجهات الحكومية والروح المعنوية للعاملين وسلوكهم تجاه المنشأة ( خوف من المستقبل وعدم الأمان ) ولا شك أن تقدير تلك العوامل متروك للتقدير الشخصي لمتخذ القرار.

### ٤- اتخاذ القرار.

بعد دراسة البدائل المختلفة وتقييم العوامل الكمية وغير الكمية فإن أمام صانع القرار إما اتخاذ أفضل قرار ممكن أو البحث عن معلومات جديدة تساعد على تحسين الموقف ويتم إعادة المفاضلة بين البدائل المتاحة في حالة الحصول على معلومات جديدة. ويجب مراعاة أن الحصول على معلومات جديدة لها تكاليفها وتستغرق وقتا مما يؤخر عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب أو يزيد من تكلفة البديل.

### أنواع القرارات.

يمكن تقسيم القرارات الإدارية بناء على الآتى:

#### ١- ارتباطها بنشاط المنشأة:

أ- قرارات إستراتيجية وهي القرارات التي تتعلق بتحديد أهداف المنشأة وأنواع منتجاتها والأسواق التي تخدمها وهي من اختصاص الإدارة العليا.

ب- قرارات تنظيمية وهي قرارات لوضع الهيكل التنظيمي وتحديد الإدارات والأقسام وتوضيح السلطة والمسئولية لكل مستوى إداري ، وهي من اختصاص الإدارة العليا.

ج- قرارات تنفيذية ( تشغيلية ) وتعلق باستغلال الموارد الإنتاجية وتوزيعها على الاستخدامات المختلفة لتحقيق الأهداف الموضوعية ويقوم باتخاذ تلك القرارات مستويات إدارية مختلفة.

#### ٢- من حيث الزمن.

أ- قرارات قصيرة الأجل وتعلق باستغلال الطاقة الإنتاجية ، مثل قرارات الإنتاج ، التسعير ، قرارات توزيع الأرباح ، وتغطي فترة قصيرة وتكلفتها متوسطة.

ب- قرارات طويلة الأجل وتتضمن تغييرات الطاقة الإنتاجية وتمتد آثارها إلى فترة طويلة نسبيا وتكلفتها عالية.

٣- حسب تكرار الموقف الإداري.

أ- قرارات متكررة وهي قرارات تعالج مواقف متكررة بشكل يكاد يكون يوميا مثل تحديد كمية الإنتاج، تحديد احتياجات المنشأة من النقدية، استعاضة المخزون، فحص الانحرافات.

ب- قرارات غير متكررة: تعالج مواقف لا تتكرر كثيرا، حتى وإن تكررت يكون مداه الزمني طويلا بحيث تنتفي عنها صفة التكرار، مثال: طلبات البيع الخاصة، التوقف المؤقت عن النشاط، إضافة أو استبعاد منتج من تشكيلة المنتجات، إنشاء مصنع جديد أو إضافة خط إنتاجي (توسع في الطاقة).

٤- حسب ظروف اتخاذ القرار:

يتم تبويبها في ضوء احتمالات الأحداث إلى الآتي:

– قرارات في ظل ظروف التأكد: نتائج كل بديل مؤكدة.

– قرارات في ظل المخاطرة: لكل بديل نتائج متفاوتة ولكل منها درجة احتمال معروفة.

– قرارات في ظل ظروف عدم التأكد: لكل بديل نتائج متفاوتة ولكن درجة احتمال تحقق كل منها غير معروف.

### مفاهيم التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

١- التكاليف التفاضلية:

هي التكاليف التي تختلف من بديل لآخر وقد يحدث هذا الاختلاف في كل أو بعض كل من التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة.

٢- تكلفة الفرصة البديلة: ( تكاليف ضائعة)

هي الإيراد الضائع على المنشأة في حالة قبول بديل من البدائل و تفضيله عن بديل آخر. أو هي التضحيات التي تحدث نتيجة اختيار الإدارة لبديل واحد ورفض البدائل الأخرى.

٣- التكلفة المضافة:

هي التكاليف التي تتغير نتيجة اتخاذ قرار معين وهي تعني التغير في التكاليف بين بديلين نتيجة تغير مستوى أو طبيعة النشاط و يتفق هذا مع تعريف التكلفة التفاضلية.

٤- التكاليف الغارقة:

هي التكاليف التي حدثت فعلا و لا يمكن استردادها.

٥- تكاليف يمكن تجنبها ( قطاعية ):

وهي تلك التكاليف التي يمكن تجنبها عند الابتعاد عن اختيار بديل معين.

## ٦- التكاليف الاستبدالية:

هي التكاليف التي تنشأ من استبدال أصل قديم بأصل آخر حديث وهي تختلف عن التكلفة الأصلية لشراء الأصل لزيادة الأسعار و ظهور تكنولوجيا جديدة وهذا النوع من التكاليف مهم جدا لأن التكلفة التاريخية لا تتماشى مع الوقت الحاضر.

## ٧- التكاليف الاجتماعية:

هي التكاليف التي يتحملها المشروع نتيجة سياسة عامة أو نتيجة لقوانين العمل أو نتيجة لسياسات اجتماعية، مثال: إنشاء دور حضانة لأبناء العاملين، مساهمتها في مكافحة التلوث، وهذه التكاليف مهمة عند تقييم الأداء وقياس الإنتاجية.

## ٨- تكاليف خاضعة للرقابة وتكاليف غير خاضعة للرقابة:

التكاليف الخاضعة للرقابة تتمثل في التكاليف التي يمكن السيطرة عليها من قبل شخص أو مستوى إداري محدد. أمثلة ذلك تكاليف يمكن التحكم فيها في نفس القسم الإنتاجي: كمية المواد المستخدمة في الإنتاج، عدد ساعات العمل المباشر. أما التكاليف غير الخاضعة للرقابة فهي التكاليف التي يصعب السيطرة عليها أو رقابتها من قبل شخص أو مستوى إداري معين بالرغم من تأثره بها. أمثلة ذلك: نصيب القسم من تكاليف الإيجار أو الإهلاك أو التأمين على الأصول أو العمال.

وبصفة عامة يمكن اعتبار كل التكاليف من وجهة نظر المنشأة ككل خاضعة للرقابة من قبل شخص أو مستوى إداري معين في وقت معين. فالتكاليف الثابتة يمكن رقابتها والتحكم فيها عند تخطيطها بينما يصعب التحكم فيها بعد نشأتها، والتكاليف المتغيرة يمكن التحكم فيها من ناحية ارتباطها بحجم النشاط أو الإنتاج، بينما يصعب التحكم في معدلاتها أو أسعارها.

## بيانات التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات.

حتى تكون التكاليف ملائمة لاتخاذ القرار يجب أن يتوفر فيها شرطين هما:  
- أن تكون تكاليف متوقع حدوثها مستقبلا و عليه التكاليف التاريخية لا تكون ملائمة لاتخاذ القرارات.

- يجب أن تكون التكاليف مختلفة من بديل لآخر.  
وإذا ما توفر أحد الشرطين دون الآخر في أحد عناصر التكاليف فإن ذلك يعني عدم ملائمة ذلك العنصر لاتخاذ القرارات.

وإفادة الدراسة انه بتطبيق هذه القاعدة على مفاهيم التكاليف السابقة نجد أن التكلفة التفاضلية ينطبق عليها الشرطين السابقين وبالتالي تعد ملائمة لاتخاذ القرارات.

## استخدامات التكاليف التفاضلية في اتخاذ القرارات الإدارية.

تساعد التكاليف التفاضلية في ترشيد القرارات الآتية:

١- قرار الشراء أو الصنع.  
قد تواجه الإدارة مشكلة المفاضلة بين صنع الأجزاء داخليا أو شراؤها من السوق وخاصة في حالة وجود طاقة عاطلة لديها.  
في هذه الحالة تساعد التكاليف التفاضلية في ترشيد عملية اتخاذ القرار، حيث يتم تحديد تكلفة الوحدة في حالة الصنع وتكلفة الوحدة في حالة الشراء.  
ملاحظة: إذا تساوت التكاليف في البديلين تؤخذ التكاليف الثابتة في الاعتبار وهذا فقط في حالة واحدة إذا كانت هذه التكاليف إضافية يترتب عليها البديل الثاني.

٢- استكمال تصنيع المنتج.  
قد ترغب إدارة الوحدة الاقتصادية اتخاذ قرار بيع منتج معين بشكله الحالي، أو القيام بعمليات تصنيع إضافية عليه وبيعه بعد إتمام إنتاجه.  
ويساعد التحليل التفاضلي على ترشيد عملية اتخاذ القرار من خلال الآتي:  
- تحديد الإيراد التفاضلي عن طريق مقارنة الإيراد في حالة بيع المنتج بشكله الحالي بالإيرادات في حالة استكمال تصنيع المنتج.  
- تحديد التكاليف التفاضلية وهي عبارة عن الفرق بين تكلفة المنتج بحالته الراهنة وتكلفته في حالة استكمال التصنيع.  
- تحديد الربح التفاضلي أو الخسارة التفاضلية تتمثل في الفرق بين الإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية.  
وتتخذ المنشأة قرارا باستكمال التصنيع في حالة وجود ربح تفاضلي وتوافق على عدم التصنيع في حالة وجود خسارة تفاضلية وهذا بالطبع يفترض تجاهل العوامل الأخرى غير الكمية ( الحصول على نسبة من السوق ، خدمة المجتمع عن طريق إيجاد فرص عمل ، التكامل ).

٣- قبول أو عدم قبول طلبه خاصة.  
يفيد التحليل التفاضلي في ترشيد الإدارة لاتخاذ القرار المناسب بشأن قبول أو رفض عرضا خاصا لتصنيع كمية من منتجاتها بسعر خاص يكون عادة أقل من السعر المعتاد والذي تباع به المنشأة، وغالبا يكون ذلك في حالة وجود طاقة غير مستغلة.  
ويتم قبول الطلبية إذا كانت ستزيد من صافي ربح المنشأة وذلك عن طريق إعداد قائمة دخل تقديرية لهذه الطلبية.

٤- اتخاذ قرار بالإغلاق المؤقت.

قد ترغب المنشأة في اتخاذ قرار بالتوقف المؤقت عن الإنتاج رغبة منها في تفادي الخسائر المتوقعة أو تقليل خسائر قائمة حيث تؤخذ التكاليف الثابتة ويتم مقارنتها مع صافي الخسارة المحققة في حالة الاستمرار.

٥- قرار استبعاد منتج قائم.

قد تظهر قوائم الدخل التقديرية أن المنشأة تحقق صافي خسارة، وقد ترى الإدارة حذف أحد المنتجات لمعالجة الخسارة.

٦- قرار إضافة منتج جديد.

كان تكون شركه تنتج المنتجين (س، ص) وتريد إدارة الشركة إضافة منتج جديد(ع).

## الدراسة الثامنة: الدور المعاصر للمحاسبة الإدارية - تجديد أم تهديد - إعداد الدكتورة بشرى عبد الوهاب محمد حسن - بغداد.

يعتمد المدراء على الإسناد المستمر الذي يقدمه المحاسبون الإداريون لتعديل خططهم وموازناتهم لذا فإن المحاسبون الإداريون يواجهون الآن تحولا أساسيا في الأسواق التي يقومون بخدماتها والتي تتطلب منهم سرعة الاستجابة لاحتياجات وطلبات المدراء في الحصول على معلومات تنسم بالموثوقية والملائمة. أن التغيير ليس بالجديد على المحاسبين الإداريين فمن الواضح أن الدور الذي سيؤديه المحاسبون الإداريون في السنوات القادمة سيكون مختلفا بشكل كبير عما كان عليه قبل الآن.

وتتلخص مشكلة البحث في فقدان ثقة المدراء في إمكانية الاعتماد على المحاسبة الإدارية التقليدية لمواجهة متطلبات البيئة المعاصرة بسبب عدم امتلاك المحاسبين الإداريين لمهارات تحليلية تمكنهم من تقديم خدمات ذات مستوى عال وليكونوا عوامل تغيير في المنظمة مما يعني أن المحاسبين الإداريين سيجدون أنه من الصعوبة التنافس في مهنة مستمرة في الاتساع والتطور ما لم يستجيبوا للتهوض بمسؤولياتهم بشكل جوهري وسريع.

ويهدف البحث إلى بيان الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال وما هي متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها من المحاسبين الإداريين لينسجم مع هذا التغيير.

ويقوم البحث على وضع فرضيتين أساسيتين هما:

١- في ضوء البيئة المعقدة والمتغيرة باستمرار ونتيجة للتطورات التكنولوجية والمنافسة وإعادة التنظيم للقوانين ونضوج سوق مهنة المحاسبة ولغرض تحقيق

الأهداف المطلوبة فان على المحاسبين الإداريين الاستجابة لتلك التغيرات والتكيف معها.

٢- أن الدور الجديد للمحاسبين الإداريين يتطلب منهم إحداث تغيير جذري للنهوض بمسؤولياتهم كعوامل تغيير في المنظمات وبنفس الوقت كشركاء في العمل بدلا من مجرد امتلاكهم لمهارات وخبرات كافية لأداء الواجبات المالية التقليدية لأنه بخلافه لن يتمكنوا من الاحتفاظ بوظائفهم أو إيجاد فرص للعمل في المهنة.

وقد تناول البحث المحاور الأربع الآتية:

أولاً: الدور المتنامي للمحاسبة الإدارية.

شهدت المحاسبة الإدارية مراحل تطور عديدة نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية والتي يمكن تصنيفها إلى مرحلتين أساسيتين هما:

المرحلة الأولى: القرن التاسع عشر حتى السبعينات من القرن الماضي.  
تمتد جذور المحاسبة الإدارية إلى القرن التاسع عشر عندما ظهرت حاجة الإدارة إلى معلومات عن التكاليف في كل من صناعة الغزل والنسيج وصناعة الحديد والصلب وغيرها من الصناعات القائمة على الحجم الكبير للإنتاج إذ تركز الاهتمام على تكلفة المواد والأجور بالدرجة الأولى ومن ثم توسع الاهتمام ليشمل التكاليف الإضافية والتي تطلب تخصيصها على المنتجات وبما يساهم في تحديد تكلفة المخزون السلعي بشكل أفضل.

لذا ترى الباحثة أن ممارسات المحاسبة الإدارية في تلك الصناعات كان لها هدف واحد عام هو توفير معلومات محاسبية عن تقييم كفاءة استخدام الموارد في العمليات الداخلية للمنظمة والرقابة عليها.

ثم تبعها في العقدين الأخيرين من القرن التاسع عشر الاستفادة من حركة الإدارة العلمية لتحسين كفاءة العمليات الإنتاجية وجعلها أكثر معيارية والتوصل إلى ما يسمى بالتكاليف المعيارية التي كان لها الأثر في أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وفي نهاية القرن نفسه تم تطوير أسلوبان للمحاسبة الإدارية هما (الموازنات لتنسيق وموازنة التدفق الداخلي للموارد من المواد الخام مع المستهلك النهائي و) (العائد على الاستثمار) والذي من خلاله استطاع توجيه تركيز الإدارة على إنتاجية وأداء رأس المال والبحث عن فرص أكثر إنتاجية لرأس المال وكان للعائد على الاستثمار دور مهم في تقييم أداء الأقسام في المنظمة حتى عام ١٩٢٥ ليتبعه تطوير كافة ممارسات المحاسبة الإدارية من محاسبة التكاليف عن المواد والعمل والتكاليف الإضافية والموازنات التشغيلية وموازنات النقد والدخل ورأس المال، الموازنة المرنة وتنبؤات المبيعات والتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وأسعار التحويل ومقاييس أداء الأقسام وغيرها.

وعليه تجد الباحثة أن الملامح السائدة لبيئة الأعمال لغاية تلك المدة كانت تتسم بالإنتاج النمطي قليل التنوع وامتلاك المنتج دورة حياة طويلة مع الاعتماد على العمل اليدوي في الإنتاج والذي تسبب في ارتفاع التكاليف وزيادة الوقت والجهد كما تجد أن متطلبات العملاء في الحصول على سلع وخدمات كانت هي الأخرى محدودة ومرتكزة على حاجاتهم الضرورية والتي كانت واضحة المعالم ويسهل التنبؤ بها مستقبلا ولم يمتلكوا وعى تكاليفي واسع إلى جانب تميز التكنولوجيا السائدة بالاستقرار وأن الأسواق غلب عليها الطابع المحلي مع محدودية المنافسة وإمكانية التنبؤ باتجاهات المنافسين.

لذا فإن الحاجة لمعلومات محاسبية جديدة لاتخاذ القرارات كانت محدودة واقتصرت في توفير ما يحتاجه المدراء من معلومات لاتخاذ القرارات الروتينية والتي كانت تمثل النوع السائد من القرارات بشكل واسع دون محاولة التأثير على سلوك أولئك المدراء كما كان التركيز في معلومات المحاسبة الإدارية يتوجه بتتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسة المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد ولم يكن يتوجه إلى البيئة الخارجية في تحديد السياسات المستقبلية.

وتؤكد الباحثة في هذا الجانب إلى أن المحاسبة الإدارية لتلك الحقبة الزمنية كانت تفي باحتياجات عملائها من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

المرحلة الثانية: السبعينات من القرن الماضي حتى الوقت الحالي.  
شهدت هذه المرحلة تغيرات جوهرية وجذرية سريعة يمكن تلخيصها بما يأتي:

١- اتساع نطاق المنافسة بين المنظمات ولم تعد الأسواق ذات حدود محلية بل توسعت لتكون عالمية كما أن تخفيف وإلغاء القيود المفروضة على تبادل السلع والخدمات وإيجاد مناطق حرة للتجارة جعل إدارة التجارة العالمية أكثر سهولة ووسع من التبادل خارج الأسواق المحلية وبالتالي فإن المنافسة لم تعد محلية فقد تكون هناك منظمة ناجحة في السوق المحلية مقارنة بمنافسيها المحليين إلا أنه ينبغي أن تصبح المنظمة منافسا عالميا حتى تبقى في مجال الأعمال كما أن ذلك وفر للعملاء تشكيلة اكبر من السلع والخدمات وبجودة عالية وبأسعار منخفضة مما شكل تحدي كبير للمنظمات المحلية للاستمرار بنشاطها وان انعكاس ذلك على المحاسبة الإدارية هو في أن على الأخيرة أن تستجيب وتصمم بشكل جيد لتساعد الإدارة في التخطيط والتوجيه والرقابة واتخاذ القرار، فنظام المحاسبة الإدارية الضعيف يمكن أن يهدم كل جهود الأفراد لتحقيق النجاح ومما يؤدي إلى منع التقدم.

٢- النجاح الإستراتيجي للمنظمة يعتمد وبالخصوص ضمن المدى الطويل على رضا الزبائن ويلقي على عاتق الإدارة مسؤولية مستمرة للتعرف على آراء الزبائن فيما تقدمه المنظمة من سلع وخدمات والسعي لتلبية تلك الاحتياجات وكنتيجة لذلك فإن المحاسب الإداري هو الآخر يتطلب أن يتحمل مسؤولية مشابهة ومستمرة لفهم آراء

المدراء واحتياجاتهم من المعلومات المحاسبية إذ أنهم العملاء الأساسيين للمحاسبة الإدارية والتي سيتوقف نجاحها على ما إذا كانت قرارات أولئك المدراء تتحسن نتيجة لما يقدم لهم من معلومات محاسبية وفيما إذا كانت تلك المعلومات المحاسبية تتسم بالجودة والملائمة وتقدم بالوقت المناسب خصوصا انه من الصعب جدا التنبؤ باحتياجات العملاء في الوقت الحاضر إذ أن ما يطلبه الزبائن اليوم قد يختلف عن أمس والغد كما أصبحت إدارة المنظمات تجد حاليا صعوبة كبيرة أيضا في الحفاظ على عملائها الحاليين.

٣- الثورة المعلوماتية وما تحتاجه الإدارة من الاستخدام الكفء لتكنولوجيا المعلومات فالحاسوب أحدث ثورة أو تغيير جوهري في عمل الأداره العليا فهو يمتلك تأثيرا كبيرا ومثيرا في سياسات المنظمة واستراتيجياتها وبالتالي سيؤثر على قرارات الأداره من خلال ما يقدمه من مقاييس شاملة ومفيدة على شكل معلومات مفيدة لتلك القرارات.

فتكنولوجيا المعلومات استطاعت أن تغير كل شيء فهي تمثل الجديد في خلق الثروة والذي جاء عوضا عن النموذج الصناعي حيث تمكن النموذج الجديد من تغيير ما يأتي:

— إنجاز الأعمال والتي جعلت من السهولة سرعة الحصول على المعلومات ومعالجتها وتخزينها بأقل تكلفة وعندما تحقق الترابط بين برمجياته أو قاعدة البيانات وعلم الاتصال عن بعد فأنها ستسمح بتوفير أساس معرفي واسع وان ذلك انعكس على كافة أوجه النشاط في المنظمة ومنها المحاسبة كما أن المدراء بإمكانهم استخدام تكنولوجيا المعلومات لكسب علاقات طيبة مع العملاء واختصار الوقت والمسافة بين متطلبات الزبائن واتخاذ القرارات وكذلك لتحسين النوعية وتوفير سلع وخدمات ذات خصائص متنوعة.

— القرارات التي تتخذها الإدارة مختلفة عن تلك القرارات السابقة حيث إن المدراء يستخدمون تكنولوجيا المعلومات للحصول على الفوائد الإستراتيجية، فإذا لم تكن المنظمات في صف القيادة فأنها ستجد العملاء قد تركوا التعامل معها ووضعوها أمام خيارين أما استخدام تكنولوجيا المعلومات نفسها لغرض الوصول إلى القيادة أو أنها تفقد قواها ومواردها، حيث أن إتباع تكنولوجيا المعلومات سيساهم في تحسين النوعية وتخفيض وقت دورة الإنتاج والتركيز على خلق القيمة للعملاء.

— طالما إن غرض المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المحاسبة الإدارية هو دعم عملية اتخاذ القرارات وان تلك القرارات الإدارية قد تغيرت فمن المنطقي والطبيعي قبول فكرة تغير المحاسبة الإدارية.

أن تغير المحاسبة الإدارية يكون من عدة زوايا منها ما يتمثل بان المحاسبة الإدارية لم تعد فقط تقدم المعلومات لخدمة أغراض الإدارة فحسب بل لخدمة كافة العاملين أيضا لتحسين النوعية كما انه سيتم التركيز على التغيرات في الموارد والعمليات ويكون الهدف هو تقليص نصف الوقت وعلى الخصوص ذلك الذي لا يضيف قيمة ومن زوايا أخرى فان الأصول التي ستظهر في الميزانية لن تقتصر على الأصول الملموسة للثورة الصناعية فحسب بل ستشتمل على تلك التي تخلق

القيمة من وجهة نظر العميل والمستثمر كالمعلومات والموجودات البشرية والمعرفة والقدرة على الإبداع وغيرها.

من جهة أخرى فقد توحد تكنولوجيا المعلومات المحاسبة الإدارية مع المحاسبة المالية والتدقيق بنظام واحد جديد يسمى بالمحاسبة الإدارية الشاملة ليستطيع أن يزود كافة الأطراف بالمعلومات المحاسبية وان لا يقتصر على فئة المدراء وسيطلب ذلك كله بالتأكيد مهام جديدة من المحاسبين الإداريين تتوجه نحو العمل التحليلي وحل المشكلات المحتملة قبل وقوعها ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة لان المحاسب الإداري عليه أن يكون المعد لكافة البيانات المخزونة في الحاسوب بعد معالجتها وتحويلها إلى معلومات والتي ستتطلب منه براعة وعناية كبيرة.

– الهيكل التنظيمي للمنظمة بعد أن كان هرمي يسمح بتدفق المعلومات بشكل عمودي والتي كان يمارس المدراء فيها أعمال بسيطة أصبح الهيكل التنظيمي يأخذ شكل شبكة الأعمال بحيث تساهم في التنسيق بين الوظائف وتسمح بتدفق المعلومات بكافة الاتجاهات ودون أن يكون هناك تعارض إلا أن المدراء يواجهون مهام أكثر صعوبة تفرض عليهم ضرورة قيادة المنظمة للنجاح على المستوى العالمي وليس فقط المحلي.

٤- معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين ففي عام ١٩٧٢ تم وضع برنامج في الولايات المتحدة الأمريكية لمنح شهادة المحاسبة الإدارية ولقب المحاسب الإداري القانوني (CMA) والذي يعد لقب مهني مما ترتب عليه ضرورة التزام المحاسب الإداري القانوني بدليل آداب السلوك المهني يحكم أدائه ومسؤولياته، وتتمثل تلك المعايير بالأهلية والوثوق (أو السريّة) والأمانة والموضوعية.

٥- مدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، حيث تعود جذور المدخل الإستراتيجي في المحاسبة إلى أواخر الثمانينات باعتبارها إحدى مجالات التطور المستقبلي في المحاسبة، حيث يعد المدخل الإستراتيجي لنظم إدارة التكلفة أحد تطبيقاته إذ يضع تحليل التكلفة في إطار واسع باستخدام المعلومات التكاليفية لصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات من خلال إتباع مجموعة من الأساليب والتحليل الإستراتيجية.

وترى الباحثة انه من الطبيعي أن تمتد آثار ما تقدم لتنعكس أيضا على أنماط التنظيم السائدة في المنظمات الاقتصادية ومن ثم على أنماط مجموعة المعارف والمهارات المطلوب توفرها في العاملين بتلك المنظمات ومنها المحاسبين الإداريين ليتواكبوا مع تلك التغيرات ويسعوا لتضييق الفجوة بين مهنة المحاسبة الإدارية ومتطلبات واحتياجات سوق العمل ( المدراء على وجه الخصوص) فيما يتعلق بجودة المعلومات ووفرة الإفصاح عنها وبالتوقيت المناسب إذ يشير ذلك إلى فقدان الثقة بإمكانية الاعتماد على المحاسبة الإدارية التقليدية ما لم تتمكن من الاستجابة للمتطلبات والتغيرات البيئية المعاصرة والتي تستوجب معلومات متجددة عن البيئة المحيطة ومهارات عالية من القائمين على توفيرها.

## ثانيا:الاقتصاد العالمي الجديد وما يفرضه من تغييرات مهنية وتهديدات على المحاسبين الإداريين.

يعد الاقتصاد العالمي الجديد احد أهم أشكال التغير التي شهدتها المرحلة الراهنة والتي فرضت على بيئة الأعمال وفي مجالات متعددة ضرورة الاستجابة لتلك التغيرات ولم تكن المحاسبة مستثناة من تلك التغيرات إلا انه بدت التساؤلات تبرز من قبل مدراء منظمات الأعمال حول مدى قدرة المحاسبون الإداريون في الاستجابة بسرعة لتلك التغيرات ومواجهة التحديات المعاصرة وماهية التهديدات التي يستعرضوا لها في حالة إخفاقهم لتلبية تلك الاحتياجات لذا كان لابد من الوقوف على أهم التغيرات المهنية التي فرضها الاقتصاد العالمي الجديد على المحاسبة الإدارية والمهارات المطلوب من المحاسبين صقلها والاستعداد لها في ظل التغيرات الجديدة للبيئة المعاصرة من جانب ومن جانب آخر الوقوف على طبيعة التهديدات التي يواجهها المحاسبون الإداريون عند افتقادهم لتلك المهارات وعدم قدرتهم على التكيف مع متطلبات العمل المعاصرة وذلك كما يأتي:

١- التغيرات المهنية في المحاسبة الإدارية التي يفرضها الاقتصاد العالمي المعاصر.

إن الطلب على المعلومات وبالمفهوم الاقتصادي يمكن أن يتحدد بعدد القرارات التي يحتاج إليها نظام معين وكنتيجه لذلك فان درجة تعقيد الهيكل والبناء الاقتصادي لأي نظام هي التي تحدد نوع وكمية المعلومات التي يمكن أن تتدفق من خلال هذا النظام ومع ذلك فإن المنفعة من مثل هذه المعلومات تعتمد بشكل كبير ليس فقط على حجمها بل أيضا على نوعيتها ومن المعروف أن المصدر الأساسي لتوفير المعلومات المفيدة والمؤثرة في اتخاذ القرارات المختلفة للمدراء هو نظام المحاسبة الإدارية والذي أصبح دوره أساسيا وحيويا وبشكل اكبر في الآونة الأخيرة نظرا للحاجة إلى المعلومات الهامة التي ينتجها هذا النظام لإزالة الغموض وتقليل درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات والذي سيتطلب الحاجة إلى تطوير المهارات المطلوبة في مجال توفير المعلومات فالمعلومات الحديثة والمفيدة هي كالدماغ الذي يسري في الجسم بالنسبة للمنظمة المعاصرة وإذا كان محاسبو الغد يتوقعون المشاركة في اتخاذ قرارات الإدارة بشكل اكبر فان عليهم أن يكونوا موظفين رئيسيين مهتمين بتطوير المعلومات وترتيبها وتوزيعها على جميع إدارات المنظمة ويرى البعض إن المنظمات تعزو قوتها التنافسية في مدى قدرتها على التعلم ومواصلة التعلم فالتعلم هو شكل جديد من العمل بل هو جوهر النشاط الإنتاجي وان المهنيين الذين يسيطرون على المعلومات هم المصدر الرئيسي لهذا التعلم وعند توفر هذه المعلومات فان الأولوية الرئيسية تعطى للمحاسبين الإداريين في مجال بناء نظم المعلومات التنفيذية بما يمكن المدراء أن يصبوا المعلومات في بنك المعلومات ويستخرجوا منه بيسر وسهولة ما يحتاجونه منها للمحافظة على القدرة التنافسية للمنظمة.

لذا فان مسؤولية المحاسب الإداري اليوم أصبحت كبيرة وتتطلب منه أن يكون جاهزا لأداء تلك المهمة إذ تؤكد الإصدارات المهنية الدولية الحديثة على الحاجة المتزايدة للمحاسبين الإداريين لتقديم مجموعة واسعة من الخدمات التي تضيف قيمة إذ تتزايد الفرص أمام أصحاب مهنة المحاسبة الإدارية الذين اعدوا أنفسهم لتحمل المسؤوليات الموسعة لاستخدام مهاراتهم في مجال إدارة المعلومات والإدارة المالية الإستراتيجية وسيتضمن هذا الدور الموسع المشاركة في إيجاد الحلول المسبقة للمشكلات التي تواجه المنظمات أثناء عملية صنع القرار.

وفي خضم التفاعل والتداخل بين التغيرات وانعكاساتها على المحاسبة الإدارية وما فرضته من تغير في دور المحاسبة الإدارية فأن الباحثة تجد إن هناك تيارا شديدا لإجراء تغييرات في هيكل المعرفة العامة والمهارات التي يتعين اكتسابها أو تطويرها من قبل المحاسب الإداري ليكون قادرا على مواكبة احتياجات سوق العمل. إذ يشير البيان الرابع الصادر عن أ ل (N.A.A) إلى مجالات جوهر هيكل المعرفة العامة للمحاسبين الإداريين حيث يتضح إن الدور الجديد للمحاسب الإداري يستلزم منه الإلمام بمجموعة من المعارف الأساسية في مجالات المحاسبة بشكل عام بالإضافة إلى المعرفة في مجالات الأعمال والبيئة المحيطة بها إلى جانب مجموعة من المهارات في مجالات الاتصال ونظم المعلومات واتخاذ القرارات والقيادة.

- مجالات جوهر هيكل المعرفة العامة للمحاسبين الإداريين.

حيث تتلخص تلك المهارات بما يأتي:

١- مهارات الاتصال.

في العقدين الأخيرين أصبحت هناك حاجة أكبر للاتصال بين المنظمات والصناعات وخصوصا تلك التي تتعامل بمنتجات ذات تكنولوجيا عالية بسبب تعقدها كما أن عدد المستخدمين الذين يتعين على المحاسب أن يوفر لهم المعلومات سيكون كبير وستحتاج عالمية التجارة إلى الاتصال بين الأفراد من أمم وبيئات وثقافات اجتماعية واقتصادية مختلفة.

إذ تشير مهارات الاتصال الأساسية في القدرة على نقل المعلومات وتلقيها والقدرة على تقديم الآراء ومناقشتها والدفاع عنها والقراءة والاستماع والكتابة بطريقة فعالة بالإضافة إلى أهمية معرفة الوقت الملائم للاتصال.

٢- مهارات ذهنية.

أي أن تكون لديه القدرة على البحث والتفكير المنطقي والتحليل النقدي وتحديد المشاكل وتوقعها والعثور على حلول بديلة مقبولة وتنمية التفكير التحليلي ولمفاهيمي القائم على أساس المعايير المهنية.

٣- مهارات خاصة بالتواصل الشخصي.

حيث تشمل القدرة على العمل مع الآخرين ولا سيما في مجموعات والتأثير فيهم وتنظيم المهام وإسنادها وتحفيز الأشخاص وتنميتهم وحل المنازعات والقدرة على الاضطلاع بالمواقف القيادية داخل المنظمة والتفاعل مع مختلف الأشخاص.

#### ٤- معارف محاسبية وعامة متعلقة ببيئة الأعمال.

يتعين على المحاسب الإداري أن يتفهم العمل الذي أوجدته البيئة في المنظمة والأعمال الداخلية والخارجية للمنظمة وما هي الطرق التي تتغير بها وكنتيجة لزيادة الاعتماد على التكنولوجيا فان على المحاسب الإداري أن يتفهم التكنولوجيا الحالية والمستقبلية للمعلومات وكيف أن تلك التكنولوجيا غيرت طبيعة واقتصادية الأنشطة المحاسبية وخلقت الكثير من الفرص وفي مساحات واسعة كتصميم وتطوير نظم المعلومات و أدارتها والرقابة عليها وتقييم تلك النظم بالإضافة إلى حاجته للتعرف على المسؤولية المهنية للمحاسبة الإدارية وما تتطلبه أخلاقيات المهنة لتمكنه من القدرة لإصدار أحكام قائمة على أساس القيم وتناول القضايا بنزاهة مع أهمية إلمامه بالمعارف المتعمقة في المجالات المحاسبية المتخصصة وخلفية جيدة في الاقتصاد والإحصاء والتحليل الرياضي والعلوم السلوكية والاجتماعية والقانون. إلا انه يبقى التساؤل هل يستطيع كافة المحاسبون الإداريون من التكيف مع البيئة الجديدة والاستجابة للمتطلبات الجديدة للمهنة للإيفاء باحتياجات المدراء أم لا؟

#### ٢- التهديدات التي يواجهها المحاسبون الإداريون في الوقت الحاضر والمستقبل.

أدركت الإدارة العليا للمنظمات أن المحافظة على القدرة التنافسية لا يتطلب منها بيع المزيد من السلع والخدمات فحسب بل تحسين نوعيتها وزيادة الإنتاجية وكنتيجة لذلك اضطرت المنظمات للبحث عن أوجه نقص الكفاءة بهدف تجاوزها ويرى خبراء الإدارة بان ذلك لا يكفي فهناك حاجة لإعادة الهندسة بهدف البحث عن أوجه الكفاءة والتحقق من مدى الحاجة إليها والبحث عن كيفية إعادة تصميمها بما يتناسب مع العمل وعلى النحو الأمثل.

ويجد البعض إن من مساوئ إعادة الهندسة تخفيض عدد الموظفين فان كان العمل غير ضروري فان القائمين عليه غير لازمين أيضا وأدى ذلك إلى تخفيض التكاليف وارتفاع الأرباح وتحقيق تحسن ملحوظ في نوعية المنتجات والخدمات إلا أن انعدام الأمن الوظيفي وعلى وجه الخصوص للموظفين الكتبة ومنهم نسبة كبيرة من المحاسبين الإداريين خلق مخاوف حول تلك السياسة والتي يتوقع تستمر مستقبلا أيضا.

وأفادت الباحثة أن إحدى الدراسات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين تشير بأن المحاسبين يواجهون الآن تحولا أساسيا في الأسواق التي يقومون بخدمتها ويمكن أن يكون هناك الكثير من المحاسبين يتنافسون للسعي وراء وظائف على مدار العقد القادم إلا انه وكنتيجة للتطورات التكنولوجية والمنافسة وإعادة التنظيم للقوانين ونضوج سوق مهنة المحاسبة سيجد القليل من المحاسبين الإداريين مكانا للعمل وفي نفس الوقت سيكون هناك انخفاض في وظائف المحاسبة التقليدية.

لذا فان على المحاسبين الإداريين أن يمتلكوا ويحافظوا ويعززوا باستمرار مستويات عالية من الأهلية لمقابلة التوسع والزيادة الكبيرة في طلب الخدمات إذ أن مقابلة تلك الطلبات وتسويق الخدمات المطورة الجديدة تعرض مجالات جديدة وتهديدات أمام

المحاسبين فإذا لم يتمكن المحاسبين من الاستجابة لتلك المجالات الجديدة فإن الأفراد في الفروع الأخرى من المعرفة سيقدمون الخدمات المطلوبة بالشكل الذي يضيق مدى التطبيقات المحاسبية مما يستلزم الحاجة إلى مواصلة المحاسب الإداري لمجالات التعلم مدى الحياة كوسيلة للتعديل مقابل التغير والإدراك بان السبيل الوحيد للمعرفة الحقيقية هو التغيير إلى الدور الجديد كمسهل وعامل تغيير وشريك في العمل يفتح على الابتكار بدلا من الدور التقليدي كمقدم معلومات تاريخية وبخلافه فان من لم يتقبل هذا التغير ويستجيب له فلن يتمكن من الاحتفاظ بوظيفته.

### ثالثا: تحليل نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.

خصصت الباحثة هذا المحور لعرض نتائج الدراسة الميدانية المعدة لاختبار ما تم تناوله من ملامح للتغيرات في البيئة المعاصرة وانعكاساتها على دور المحاسبين الإداريين في الاستجابة لها وطبيعة المؤهلات والمهارات التي يتطلب منهم تطويرها لينسجم مع تلك التغيرات لذا فانه تم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية الوصفية ( التكرارات المطلقة والنسبية ، الوسط الحسابي ) لتساعد في تحقيق ذلك وتحليل استمارة الاستلانة المعدة في هذا المجال.

أ - تحليل نتائج استجابة فئات العينة وتفسيرها ذات الصلة بالتركيز على الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال.

وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

١ - اتفاق كبير لأطراف العينة من الأكاديميين المستجيبين بان هناك تغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة وأنها تسببت بفقدان خاصية الملائمة في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الحالية مما يستدعي ضرورة أن تتطور المحاسبة الإدارية وتتكيف مع تلك التغيرات.

٢ - أن شكل التغيرات كان نتيجة تأثير مواجهات رئيسة ثلاث خلقت الحاجة لتغير دور المحاسبين الإداريين والاستجابة لها والتي تمثلت بما يأتي:

– النجاح الإستراتيجي للمنظمة الذي يعتمد على رضا العميل في المدى الطويل والذي تطلب ضرورة قيام المحاسبون الإداريون بتوفير معلومات ذات جودة وملائمة وتقديم في الوقت المناسب لتلبية احتياجات المدراء.

– اتساع المنافسة وظهور العولمة والشركات المتعددة الجنسيات والتي أتاحت للعميل تشكيلة واسعة من السلع والخدمات وبجودة عالية وأسعار تنافسية وفرضت أهمية سعي المحاسبين الإداريين لتركيز الاهتمام على تقديم معلومات عن المفاضلة بين البدائل المتاحة من جانب ومن جانب آخر ذات صلة بالمنافسين وعلى أن تساعد في تخفيض التكلفة وبما يمكن المنظمات المحلية الاستمرار بنشاطها في ضوء تلك التغيرات.

– تكنولوجيا المعلومات والتي ساهمت في القضاء على الدور التقليدي للمحاسب عموماً والمحاسب الإداري تحديداً وإعادة في الوقت ذاته النظر بالهيكل التنظيمي للمنظمة من الشكل الهرمي إلى شكل أشبه بشبكات الأعمال مما خلق الحاجة لأن يكون للمحاسبة الإدارية دور رئيس في إضافة القيمة للمنظمة و المشاركة في إيجاد الحلول المسبقة للمشكلات التي تواجه المنظمة أثناء اتخاذ القرار.

٣- إن طبيعة المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية تطلبت ضرورة تركيزها بشكل أكبر على التوجه نحو البيئة الخارجية لتحديد السياسات المستقبلية من جانب ومن جانب آخر تتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسات المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل لها.

٤- أن ذلك أعطى الأولوية للمحاسبين الإداريين لأن يمارسوا دور الشريك في العمل ويكونوا عامل تغيير بدلاً من كونهم مقدمي معلومات محاسبية تقليدية وعلى أن يساهموا في بناء نظم المعلومات المحاسبية.

٥- هناك فئة ضئيلة من المحاسبين والإداريين الخاضعين للاستطلاع وجدوا عدم تغير دور وأهمية المحاسبين الإداريين بالنسبة للإدارة عما كانت عليه في العقدين الماضيين.

٦- اتفق أغلب فئات العينة من المحاسبين والإداريين على تحديد المدراء نوع المعلومات المطلوب من المحاسبين توفيرها ونسبة (٧١.٥ %) على الرغم من أن هناك ما يمثل نسبة (٤٧.٥ %) من فئات العينة المستجيبة كانت تتفق على أن المحاسبين يحددون احتياجات المدراء من المعلومات بشكل أفضل.

٧- أن نسبة (٤٠ %) من أفراد العينة كانت تتفق بأن الإدارة تستفيد بشكل كبير من المعلومات المقدمة من خلال نظام المعلومات المحاسبية في المنظمة لغرض اتخاذ القرارات، كما أشر الوسط الحسابي مستوى مقاربا للوسط المعياري، إلى جانب ذلك فإن ما نسبته (٦٠ %) كانت ترى الحاجة لتوافر نظام محاسبي كفاء يهتم بتزويد المدراء بالمعلومات الضرورية في الوقت المناسب والتي أشر وسطها الحسابي ارتفاعاً عن وسطها المعياري.

٨- أكد نسبة (٥٢ %) من أفراد العينة الخاضعة للاستطلاع من المحاسبين والإداريين على إسهام استخدام الحاسب الإلكتروني والأنظمة المحاسبية الجاهزة في التقليل من الجهد المبذول لانجاز الأعمال الروتينية كما أكد نسبة (٤٧.٥ %) من العينة أهمية استخدام المحاسبين الحاسب الإلكتروني وإلمامهم بنظم المعلومات في تعزيز المشاركة باتخاذ القرارات كما كانت نتائج الوسط الحسابي تشير إلى ارتفاع الفقرتين عن وسطها المعياري مما يؤشر على الاتفاق بهذا الجانب.

٩- أن للتغير في بيئة الأعمال تأثير واضح على أداء العمل المحاسبي من قبل المحاسبين إذ شكلت تكنولوجيا المعلومات أحد أهم تلك التغيرات من وجهة نظر أفراد العينة والتي بلغت نسبتها (٥٠ %) يليها اهتمام الإدارة العليا بتطوير المعرفة والمهارات لكوادرها الإدارية (المحاسبين تحديداً) التي أيدتها ما نسبته (٤٣ %) من أفراد العينة كما شكلت العولمة وظهور الشركات متعددة الجنسيات متغير مؤثراً على الأداء المحاسبي والتي شكلت نسبة مؤيديه من أفراد العينة (٣٨ %) في الوقت الذي

لم تجد فيه أطراف العينة من المحاسبين والإداريين التأثير الكبير لكل من الاهتمام بالعمل من قبل المنظمة والسعي لتلبية احتياجاته وإعادة الهيكلة التنظيمي من الشكل الهرمي إلى شبكة الأعمال والتي أشرت نسبة الاتفاق على قوة تأثيرها من وجهة نظر العينة بنسبة (٢٩%)، (٣١%) فقط وعلى الترتيب.

وعليه تجد الباحثة ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية الأولى التي تنص على انه " في ضوء البيئة المعقدة والمتغيرة باستمرار ونتيجة للتطورات التكنولوجية والمنافسة وإعادة التنظيم للقوانين ونضوج سوق مهنة المحاسبة ولغرض تحقيق الأهداف المطلوبة فان على المحاسبين الإداريين الاستجابة لتلك التغيرات والتكيف معها".

ب - تحليل نتائج استجابة فئات العينة وتفسيرها ذات الصلة بالتركيز على أهم متطلبات العمل والمهارات المطلوب من المحاسبين الإداريين تطويرها لينسجم مع التغير من واقع البيئة المحلية.

١- اتفاق أطراف العينة المستجيبة من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين بضرورة التزام المحاسبين الإداريين بدليل آداب السلوك المهني ليحكم أداءهم ومسؤولياتهم إلا أن نسبة تأكيد الأكاديميون كانت أعلى (تشير إلى اتفاق تام) مما هي عليه في المحاسبين والإداريين.

٢- اتفق طرفا العينة من الأكاديميين، المحاسبين والإداريين على أهمية إلمام المحاسبين الإداريين بالمعرفة العامة في مجالات متعددة إلا أنهما اختلفا في ترتيب أولويتها والتي تمثلت بما يأتي:

— يرى الأكاديميون من فئات العينة المستجيبة على ضرورة إلمام المحاسبين الإداريين بالمعرفة العامة في كل من (المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، اتخاذ القرار الإداري، الهيكل التنظيمي والإدارة ، بيئة التشغيل وأنظمة المعلومات ، العلوم السلوكية والاجتماعية والقانونية والاقتصادية والإدارية والإحصائية، إعداد التقارير الداخلية ، العمليات الرئيسية في المنظمة، التخطيط المالي وتقويم الأداء ، إعداد التقارير الخارجية) والتي كانت نسبة الاتفاق قد تراوحت بين (٩٦% - ٦٥%) إلى جانب ما عكسته نتائج الوسط الحسابي التي ارتفعت عن وسطها المعياري ولكافة المجالات.

— أن المحاسبين والإداريين يؤكدون على ضرورة إلمام المحاسبين الإداريين بالمعرفة العامة في كل من (المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، بيئة التشغيل وأنظمة المعلومات ، العمليات الرئيسية في المنظمة، إعداد التقارير الخارجية ، التخطيط المالي وتقويم الأداء ، إعداد التقارير الداخلية ، العلوم السلوكية والاجتماعية والقانونية والاقتصادية والإدارية والإحصائية ، اتخاذ القرار الإداري، الهيكل التنظيمي والإدارة) والتي كانت نسبة الاتفاق قد تراوحت بين (٤٨% - ٣٣%) ،

إلى جانب ما عكسته نتائج الوسط الحسابي التي ارتفعت عن وسطها المعياري ولكافة المجالات .

٣- أكد طرفا العينة من الأكاديميين ، المحاسبين والإداريين على أهمية امتلاك المحاسبين الإداريين لمهارات ذات صلة بجوانب متعددة سواء كانت تتمثل بجوانب (القدرات الذهنية والقابلية على التحليل، التواصل الشخصي، أو الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات) إذ تراوحت نسب الاتفاق ذات الصلة بتلك الجوانب بين (٩١ % - ٤٣ %) مع ارتفاع الوسط الحسابي لكافة الجوانب عن وسطها المعياري.

لذا ترى الباحثة ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي انه يمكن قبول الفرضية الثانية التي تنص على " أن الدور الجديد للمحاسبين الإداريين يتطلب منهم إحداث تغيير جذري للنهوض بمسؤولياتهم كعوامل تغيير في المنظمات وبنفس الوقت كشركاء في العمل بدلا من مجرد امتلاكهم لمهارات وخبرات كافية لأداء الواجبات المالية التقليدية، لأنه بخلافه لن يتمكنوا من الاحتفاظ بوظائفهم أو إيجاد فرص للعمل في المهنة".

رابعاً: الاستنتاجات والمقترحات.

توصلت الباحثة إلى الاستنتاجات التالية:

١- هناك تغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة تسببت بفقدان خاصية الملائمة في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الحالية والتي يتطلب منها ضرورة الاستجابة والتكيف مع تلك التغيرات والتي أكدت نتائج استجابة أطراف العينة من الأكاديميين من جانب ومن جانب آخر فان تلك التغيرات فرضت اهتماما اكبر لدور المحاسبون الإداريون لخدمة الإدارة خلال العقدين الماضيين وأنهم يحددون احتياجات المدراء من المعلومات بشكل أفضل لذا فان الإدارة ستستفيد بشكل كبير من المعلومات المقدمة من خلال نظام المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات والذي سيفرض الحاجة لان يتسم بالكفاءة والملائمة والتوقيت المناسب والتركيز على التوجه نحو البيئة الخارجية بشكل اكبر لتحديد السياسات المستقبلية المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد ، والتي عكستها نتائج استجابة أطراف العينة من المحاسبين و الإداريين .

٢- اتسمت ملامح بيئة الأعمال المعاصرة بتأثرها بثلاثة أنماط تغيير رئيسة فرضت الحاجة لتغيير دور المحاسبين الإداريين والاستجابة لها تمثلت بكل مما يأتي:  
- تكنولوجيا المعلومات والتي ساهمت في القضاء على الدور التقليدي للمحاسب الإداري والتقليل من الجهد المبذول لانجاز الأعمال الروتينية لان يكون للمحاسبة الإدارية دور رئيس في إضافة القيمة للمنظمة والمشاركة في إيجاد الحلول المسبقة للمشكلات التي تواجه المنظمة في اتخاذ القرار ، إذ أكدت نتائج أطراف العينة

المستجيبة الخاضعة للتحليل من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين إلى قوة تأثير هذا التغيير بشكل كبير على المحاسبين الإداريين.

– اتساع المنافسة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات والتي أتاحت للعميل تشكيلة واسعة من السلع والخدمات وبجودة عالية وأسعار تنافسية وفرضت أهمية سعي المحاسبون الإداريون لتركيز الاهتمام على تقديم معلومات عن المفاضلة بين البدائل المتاحة من جانب ومن جانب آخر ذات صلة بالمنافسين وعلى أن تساعد في تخفيض التكلفة وبما يمكن المنظمات المحلية الاستمرار بنشاطها في ضوء تلك التغيرات والتي أظهرته نتائج أطراف العينة المستجيبة والخاضعة للتحليل من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين لقوة تأثير هذا المتغير على دور المحاسبين الإداريين.

– النجاح الإستراتيجي للمنظمة الذي يعتمد على رضا العميل في المدى الطويل والذي تطلب ضرورة قيام المحاسبون الإداريون بتوافر معلومات ذات جودة وملائمة وتقدم في الوقت المناسب لتلبية احتياجات المدراء والذي أكدته نتائج استجابة أطراف العينة من المحاسبين والإداريين في تأثيرها على دور المحاسبين الإداريين.

٣- إعطاء الأولوية للمحاسبين الإداريين لان يكونوا عوامل تغيير بدلا من دورهم في تقديم معلومات محاسبية تقليدية ويساهموا في بناء نظم المعلومات المحاسبية والتي أكدته إجابات العينة من الأكاديميين ، مما يستدعي ذلك ضرورة تبني المحاسبون الإداريون لمجموعة من المعارف والمهارات لينسجم مع تغيرات البيئة المعاصرة والتي أكدته استجابة أطراف العينة من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين والتي يمكن تلخيص أهمها بما يأتي :

– الالتزام بدليل آداب السلوك المهني ليحكم أداء المحاسبون ومسؤولياتهم .  
– الإلمام بالمعرفة العامة في كل من مجالات المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، اتخاذ القرار الإداري، الهيكل التنظيمي والإدارة ، بيئة التشغيل وأنظمة المعلومات ، العلوم السلوكية والاجتماعية والقانونية والاقتصادية والإدارية والإحصائية، إعداد التقارير الداخلية ، العمليات الرئيسية في المنظمة، التخطيط المالي وتقويم الأداء ، إعداد التقارير الخارجية .

– امتلاك المحاسبين الإداريين لمهارات ذات صلة بجوانب متعددة سواء كانت تتمثل بجوانب القدرات الذهنية والقابلية على التحليل، التواصل الشخصي، الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات.

#### اقتراحات الباحثة:

١- على المحاسب الإداري أن يصبح جزء من فريق إضافة القيمة للمنظمة ويشارك في صياغة وتنفيذ استراتيجياتها ويساهم في نقل الأهداف و الأغراض الإستراتيجية داخل المقاييس الإدارية والتشغيلية.

٢- التحرك بعيدا عن كون المحاسب الإداري ماسكا للسجلات ليصبح مصمما لأنظمة المعلومات المحاسبية إلى جانب قيامه بدور الشريك في المنظمة والذي يزود الإدارة العليا بالمشورة الحكيمة ويتفهم كافة نواحي العمل.

٣- أن يدرك المحاسب الإداري كل ما يحتاج للتغيير ويحلل أسبابه بمهارة ليصبح عنصر التغيير المرتجى و يسعى المحاسب الإداري بامتلاك مجموعة من المعارف والمهارات التحليلية بحيث يمكن تحديد الاتجاهات الجديدة وتقديم التوقعات، مما يتطلب منه ضرورة أن يواصل التعلم والتدريب مدى الحياة كوسيلة للتعديل مقابل التغيير سواء من خلال برامج تعليمية وتدريبية تقدم من قبل أرباب العمل أو تلك التي تقدم من قبل الجمعيات المهنية والمؤسسات التعليمية.

## الخلاصة

أكدت الباحثة إن للمحاسبة الإدارية دور هام ومؤثر في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية وعليها أن تنهض لتواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المدراء التي تتغير بوتيرة متسارعة فنحن نواجه في القرن الحادي والعشرين حقبة جديدة تشهد طفرة معلوماتية عارمة ولما كانت المحاسبة وليدة الحاجات الاقتصادية بات من الضروري لها أن تأخذ في حساباتها التطورات التقنية الهائلة التي نراها اليوم. لقد اجتاحت العالم في الماضي ثورة صناعية تبعها ثورة تكنولوجية وقد خلفتا وراءهما أعدادا هائلة من الوحدات مختلفة الأنشطة ومنها الشركات العملاقة متعددة الجنسيات وأنتجتا أصنافا متنوعة من السلع والخدمات عالية التقنية والتعقيد، فبعد عصر تكنولوجية المعلومات والاتصالات أفرزت هناك تقنيات جديدة يتعامل معها المحاسبون وفي مواجهة هذا العصر المعلوماتي الجديد كان لا بد للمحاسبين الإداريين أن يكونوا موظفين رئيسيين مهتمين بتطوير معلومات ذات جودة وملائمة لاتخاذ القرارات ويتم توزيعها في الوقت المناسب إلى جانب أهمية مواكبة المحاسبة الإدارية باعتبارها المصدر الأساسي للمحافظة على القدرة التنافسية للتطور والتكيف مع تلك التغييرات، فلا سبيل للمحاسب الإداري إلا أن يمتلك مجموعة من المعارف والمهارات لتكون غير محددة بالجوانب الفنية فقط بل أيضا بجوانب الإبداع والتفكير وإيجاد الحلول المسبقة للمشاكل التي تواجه المنظمات أثناء صنع القرار إذ سيجد المحاسبون الإداريون الذين لا يستطيعون التكيف مع تلك التغييرات انه من الصعوبة المنافسة في هذه المهنة المتوسعة ولا يتمكنوا من تقديم خدمات مهنية بنوعية جيدة مما يعرضهم إلى تهديدات قد ينتج عنها عدم إمكانية احتفاظهم بالوظائف التي يمارسونها اليوم.