



الفصل الأول

طبيعة ونطاق المحاسبة الإدارية

أ. إيمان العقيل

أهداف الفصل

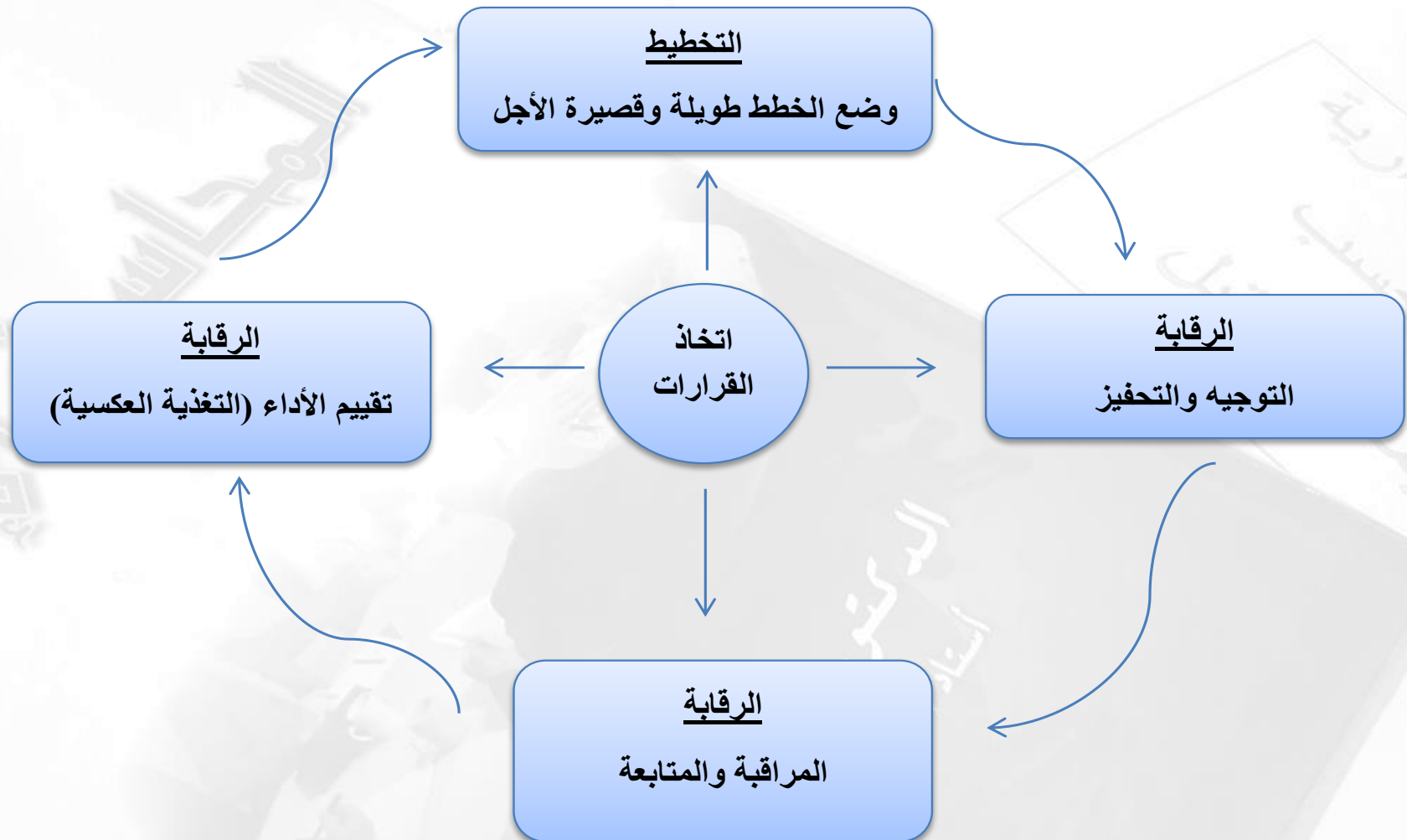
١. مفهوم المحاسبة الإدارية وأهميتها ووجهات النظر حولها .
٢. أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية .
٣. خصائص معلومات المحاسبة الإدارية .
٤. دور المحاسب الإداري في صياغة استراتيجية الشركة .
٥. دور المحاسب الإداري في تنفيذ استراتيجية الشركة .
٦. إرشادات المحاسبة الإدارية الأساسية
٧. موقع المحاسب الإداري في الهيكل التنظيمي .
٨. إرشادات السلوك المهني
٩. زمالة المحاسبين الإداريين

أولاً : مفهوم المحاسبة الإدارية ووجهات النظر حولها :

تعريف المحاسبة الإدارية بأنها :

نظام تجميع وتبويب وتحليل وتلخيص واعداد التقارير بالمعلومات التي تساعد الادارة في تأدية أنشطتها التخطيطية والرقابية واتخاذ قراراتها الادارية على تعددها واختلافها .

الأنشطة الأساسية للإدارة :



وجهات النظر حول المحاسبة الادارية

- **وجهة النظر الأولى :** المحاسبة الادارية اسم جديد يطلق على بعض تقارير المحاسبة .
- **وجهة النظر الثانية :** المحاسبة الادارية اسم آخر لمحاسبة التكاليف .
- **وجهة النظر الثالثة :** " فرع جديد من فروع المحاسبة يلبي احتياجات جديدة تتطلبها الادارة لمساعدتها في القيام بأنشطتها المختلفة وله أسسه واجراءاته المختلفة عن الفروع الأخرى " وتعتبر هي وجهة النظر السليمة

✓ وتعتمد المحاسبة الادارية كثيرا على البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف، لذلك يري البعض ان المحاسبة الادارية هي امتداد لمحاسبة التكاليف، حيث توفر محاسبة التكاليف بيانات التكاليف بشكل عام بينما المحاسبة الادارية تتناول تلك البيانات بالتحليل والمقارنة لتوفر معلومات أكثر شمولاً وأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الادارية.

ثانيا : أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية :

المحاسبة الادارية	المحاسبة المالية	
تركز على التوجيه الداخلي للمخرجات حيث تقدم التقارير للمستخدمين الداخليين (الادارة)	تركز على التوجيه الخارجي للمخرجات حيث تقدم التقارير للمستخدمين خارج المنشأة	المستخدمون
التركيز على قرارات تتعلق بالمستقبل وتؤثر فيه	تعتمد على البيانات التاريخية التي تتعلق بالأداء الماضي للمنشأة	الفترة
التركيز على ملائمة ومرونة البيانات حتى ولو كانت اقل موضوعية ويصعب التحقق منها	التركيز على موضوعية البيانات وقابليتها للتحقق	خصائص المعلومات
توفر تقدير جيد بقدر الامكان افضل من الانتظار حتى تتوافر المعلومات الدقيقة	التركيز على أقصى درجة من الدقة في المعلومات	درجة الدقة المطلوبة

ثانيا : أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية :

المحاسبة الادارية	المحاسبة المالية	
اعداد تقارير تفصيلية قطاعية عن الاقسام ، المنتجات ، العملاء الخ تركز على البيانات المالية وغير المالية	اعداد بيانات ملخصة عن المنشأة ككل تركز على البيانات المالية	المجال
غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ولكن يستخدم المحاسبون الإداريون مدخل التكلفة والمنفعة في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد وتوزيعها.	ملزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP	الإلزامية
تقاريرها غير نمطية سواء في الشكل أو المحتوي، وتعد بصورة غير دورية (عند الحاجة إليها) بالإضافة الى انها غير الزامية وتتوقف على مدي تقدير الادارة لأهمية وجود نظام معلومات المحاسبة الادارية	تقاريرها نمطية في الشكل والمحتوي، وتعد بصورة دورية. بالإضافة الى انها الزامية بمعنى انه يجب القيام بها لأغراض اعداد التقارير او القوائم المالية.	التقارير

ثالثا :خصائص معلومات المحاسبة الإدارية :

☑ حتى تؤدي معلومات المحاسبة الادارية الغرض منها يجب ان تتوفر فيها
الخصائص التالية :

١. الملائمة : وتعني أن تكون المعلومات وثيقة الصلة ومرتبطة بالمشكلة محل الدراسة أو القرار الذي ينبغي على الاداره اتخاذه ، كما يجب أن تكون مناسبة لاحتياجات المستوى الاداري الذي تقدم اليه .

➤ كما يجب ان تكون مناسبة لاحتياجات المستوى الاداري الذي تقدم اليه، فعلي مستوى الادارة التشغيلية او الدنيا مثل المشرفين على خطوط الانتاج تكون المعلومات تفصيلية وتحتوي على بيانات كمية ووصفية أكثر من البيانات المالية، بينما على مستوى الادارة الوسطي فان المعلومات تكون كمية ومالية وتكون اقل تفصيلا من المعلومات المقدمة للإدارة الدنيا، وتعتمد الادارة الوسطي علي هذه المعلومات في التخطيط واتخاذ القرارات، اما علي مستوى الادارة العليا تكون المعلومات ملخصة جدا وتمثل تلخيص مختصر لما يحدث في الاقسام المختلفة او ما يتعلق بالعملاء حيث تركز الادارة العليا علي القرارات الاستراتيجية التي يمتد اثرها لفترات طويلة وليست القرارات الروتينية .

ثالثا :خصائص معلومات المحاسبة الإدارية :

☑ حتى تؤدي معلومات المحاسبة الادارية الغرض منها يجب ان تتوفر فيها
الخصائص التالية :

٢. **التوقيت :** وتعني ان تصل المعلومات لمتخذ القرار في الوقت المناسب لأن المعلومات التي تصل لمتخذ القرار في وقت متأخر تفقد قيمتها .

٣. **الدقة :** وتعني أن تكون المعلومات صحيحة وخالية من الأخطاء لأن الاعتماد على معلومات خاطئة يؤدي الى قرارات خاطئة مع ملاحظة أنه يمكن التوضيح ببعض الدقة أو الدرجة العالية من الدقة مقابل الحصول على المعلومات بسرعة وفي الوقت المناسب وأن المديرون عادة يحتاجون الى تقديرات جيدة وبيانات تقريبية بدلا من معلومات دقيقة جدا ولكن تصل متأخرة وفي الوقت الغير مناسب .

رابعاً : دور المحاسب الإداري في صياغة استراتيجية الشركة :

تعرف الاستراتيجية بأنها العملية التي يقوم بها المديرون بتحليل موارد وامكانيات الشركة وتحليل الفرص المتاحة في السوق والتحديات والتوفيق بينهما لتحديد مصادر تحقيق ميزة تنافسية للشركة .

وتتبع أغلب الشركات احدى هاتين الاستراتيجيتين :

✓ استراتيجية ريادة التكلفة : المنافسة على أساس تقديم منتج أو خدمة جيدة وبأسعار أقل من المنافسين .

✓ استراتيجية تميز المنتج : المنافسة على أساس قدرة الشركة على تقديم منتجات أو خدمات متميزة وغالبا ماتكون بسعر أعلى من منتجات أو خدمات المنافسين .

ان قرار الاختيار بين احدى الاستراتيجيتين عمل الادارة ، ولكن للمحاسبين الاداريين دور أساسي مع الادارة في صياغة استراتيجية الشركة عن طريق توفير معلومات عن مصادر الحصول على ميزة تنافسية حقيقية مثل ميزة التكلفة المنخفضة أو كفاءة الشركة بالنسبة للمنافسين ومدى قدرتها وامكانياتها على تقديم منتجات متميزة .

يساعد المحاسب الإداري عند صياغة استراتيجية الشركة في توفير المعلومات اللازمة للإجابة على العديد من الأسئلة على سبيل المثال :

من هم عملاؤنا الأكثر أهمية ؟ ✓

ما مدى حساسيتهم للسعر والجودة والخدمة ؟ ✓

من هم الموردين الأكثر أهمية ؟ ✓

ما المنتجات البديلة الموجودة في السوق وكيف تختلف عن منتجاتنا من حيث السعر والجودة ؟ ✓

هل الطلب في هذه الصناعة في حالة نمو أم انكماش ؟ ✓

ماهي مستويات الطاقة المتاحة للشركة ؟ ✓

خامسا : دور المحاسب الإداري في تنفيذ الاستراتيجية :

بعد صياغة استراتيجية الشركة تقوم الإدارة بتنفيذ الاستراتيجية عن طريق ترجمتها الى اهداف فرعية وإجراءات لوضعها موضع التنفيذ وتؤدي الإدارة ذلك باستخدام نظم التخطيط ونظم الرقابة المصممة لتساعد في تنفيذ القرارات داخل الشركة .

١. يتضمن **التخطيط** : وضع الخطط التي تحقق أهداف الشركة وتوصلها الى كافة المستويات الإدارية وتعتبر الموازنات التقديرية احدى اهم أدوات التخطيط شائعة الاستخدام ، والتي تعتبر بمثابة تعبير كمي عن خطط الشركة المقترح تنفيذها وتشمل كافة العمليات التشغيلية والاستثمارية للشركة- سبق دراستها في ٢٠٢ حسب
٢. بعد وضع الخطة والبدء في تنفيذها سننتقل الى عملية **الرقابة** : حيث تتضمن الرقابة التأكد من تنفيذ الخطة كما هو متوقع لها، أو تعديلها في الفترات التالية وفقا لتغير الظروف.

□ كما تتضمن الرقابة اعداد **تقارير الأداء** والتي تتضمن المقارنة بين البيانات المقدرة والبيانات الفعلية من اجل تحديد الأداء المتميز والاستفادة منه، والأداء غير المرضي لمعرفة أسبابه والتغلب عليها ومعالجتها حتى لا تتكرر، كما تستخدم تقارير الاداء في تقييم اداء العاملين ومكافأتهم.

– خامسا : دور المحاسب الإداري في تنفيذ الاستراتيجية :

□ ويتم الربط بين الرقابة والتخطيط عن طريق التغذية العكسية

□ **التغذية العكسية :** تشمل فحص المديرين للأداء في الماضي ثم بحث طرق الأداء البديلة بهدف تحسين هذا الأداء في المستقبل وقد تؤدي التغذية العكسية الى تغيرات في الأهداف أو في القرارات أو في المعلومات المطلوبة للتنبؤ ويلعب المحاسب الإداري دورا نشيطاً في ربط الرقابة بالتخطيط المستقبلي .

٣. **اتخاذ القرارات:** وتعني المقارنة بين البدائل المتاحة لحل أي مشكلة، واختيار أفضل بديل يحقق أهداف الشركة، مثل ما المنتجات التي يجب التركيز عليها عند التسويق؟ ما المنتجات الجديدة التي يجب انتاجها؟ ما الاسعار التي يجب ان نبيع بها؟ ما المنتجات التي يجب ايقافها؟ الخ. وسنعرض لهذا الموضوع في الفصل الثاني.

□ ونتيجة لتركيز المحاسبة الادارية على خدمة ادارة الشركة يطلق عليها البعض المحاسبة لخدمة الادارة، او المحاسبة لخدمة اتخاذ القرارات باعتبار ان جوهر عمل الادارة هو اتخاذ القرارات.

– بصفة عامة يساهم المحاسبون الإداريون في صناعة قرارات الشركة المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط والرقابة من خلال ثلاث أدوار رئيسية هي :

١. **التسجيل** : ويقصد به تجميع البيانات واعداد التقارير بالنتائج التي تصف عمل المنشأة لكافة المستويات الإدارية.

٢. **توجيه الاهتمام** : حيث تساعد المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية على تحديد المشاكل ومناطق التحسين (الفرص) التي يجب أن يوجه اهتمام المدراء اليها ، ويتم التركيز عليها لحل المشاكل واستغلال الفرص .

٣. **حل المشاكل** : وذلك عن طريق التحليل المقارن للبدائل المتاحة لحل أي مشكلة وتحديد افضل بديل يحقق أهداف المنشأة .

سادسا : إرشادات المحاسبة الإدارية الأساسية :

— هناك ثلاث إرشادات مهمة تساعد المحاسبين الإداريين على القيام بأدوارهم في التسجيل وتوجيه الاهتمام وحل المشاكل :

١. **مدخل التكلفة والمنفعة :** يواجه المحاسبون الإداريون باستمرار قرارات تخصيص الموارد وتوزيعها مثل هل من الأفضل للشركة استخدام نظام الموازنات التقديرية أو التسجيل التاريخي ؟
➤ يجب اتخاذ مثل هذا القرار باستخدام مدخل التكلفة والمنفعة بمعنى أنه يتم اتخاذ القرار الذي تزيد منفعه المتوقعة عن تكاليفه المتوقعة .

٢. **الاعتبارات السلوكية :** يجب على نظام المحاسبة الإدارية ألا يقتصر دوره على توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات فقط بل يجب أن يمتد هذا الدور لتوفير معلومات تؤثر على سلوك المديرين والعاملين لتحفزهم على العمل وتوجيههم للقيام بالأعمال التي تضمن تحقيق النتائج المرغوبة .

٣. **تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة :** يجب أن تركز المحاسبة الإدارية على أن هناك طرق بديلة لحساب التكاليف حيث أن مفهوم التكلفة لأغراض اعداد التقارير الخارجية قد يختلف عن مفهوم التكلفة لأغراض اعداد التقارير الداخلية **فمثلا** تكلفة الفرصة البديلة لا تأخذ في الاعتبار عند اعداد التقارير الخارجية ولكن تعتبر عنصر هام وضروري وتأخذ في الاعتبار عند اعداد التقارير الداخلية التي تقدمها المحاسبة الإدارية .

سابعا : موقع المحاسب الإداري فى الهيكل التنظيمى :

— تميز معظم الشركات عند اعداد الخريطة التنظيمية بين الإدارات التنفيذية والإدارات الاستشارية حيث أن الإدارة التنفيذية مثل مدير المصنع تكون مسئولة مباشرة عن تحقيق اهداف الشركة مثل تحقيق ربح معين بالإضافة الى اهداف أخرى متعلقة بالجودة أما الإدارة الاستشارية مثل المحاسبين الإداريين فمهمتها تقديم النصح والإرشاد لمساعدة الإدارة التنفيذية في أداء أعمالها لذلك يعتبر المحاسب الإداري نوعا من الإدارات الاستشارية والتي توفر المعلومات في صورة تقارير لكافة الإدارات التنفيذية بما يساعدها على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتحقيق أهداف الشركة .

— وعادة تستخدم الشركات مفهوم فريق العمل لتحقيق أهدافها ويتضمن هذا الفريق كلا من الإدارة التنفيذية والإدارة الاستشارية الى الحد الذي يصعب معه الفصل بين كلا منهما

ثامنا : ارشادات السلوك المهني:

- يتحمل المحاسبون مسئوليات خاصة فيما يتعلق بالسلوك المهني في ضوء مسئوليتهم عن امن وسلامة المعلومات المقدمة للأطراف الخارجية او الداخلية، وقد اصدرت المنظمات المحاسبية المهنية الموجودة في العديد من الدول معايير لآداب السلوك المهني، ومن اهم هذه المنظمات في مجال المحاسبة الادارية **معهد المحاسبين الاداريين (IMA) Institute of Management Accountants** وهو أكبر معهد للمحاسبين الاداريين في الولايات المتحدة الامريكية والذي يقدم برنامج يمنح شهادة **محاسب اداري معتمد (CMA)**، وتشير هذه الشهادة الي ان حاملها له الصلاحية والكفاءة ولدية المعرفة الفنية المطلوبة من معهد المحاسبين الاداريين في المحاسبة الادارية ، ولقد أصدر معهد المحاسبين الاداريين معايير آداب السلوك المهني للمحاسبين الإداريين، والتي توضح بشيء من التفصيل المسؤوليات الأخلاقية للمحاسبين الإداريين، وتتمثل هذه المعايير في الاتي:

١- الكفاءة Competence: يتحمل كل عضو مسؤولية ما يلي:

- الحفاظ على مستوى مناسب مناسب من التأهيل المهني من خلال تطوير المعارف والمهارات باستمرار.
- اداء المهام المهنية في ضوء القوانين والاعراف والمعايير الفنية ذات الصلة.
- اعداد تقارير وتوصيات واضحة وكاملة بعد التحليل المناسب للمعلومات الملائمة والتي يمكن الإعتماد عليها.

٢- السرية Confidentiality: يتحمل كل عضو مسؤولية ما يلي:

- الحفاظ على سرية المعلومات التي حصلوا عليها اثناء عملهم ما لم يرخص لهم بعكس ذلك.
- ابلاغ الرؤوسين بالاستخدام المناسب وسرية المعلومات ومراقبة انشطتهم للتحقق من المحافظة على السرية.
- الامتناع عن استخدام المعلومات السرية لأغراض غير اخلاقية او غير قانونية.

٣- النزاهة (الأمانة) Integrity: يتحمل كل عضو مسؤولية ما يلي:

- تفادي اي تعارض في المصالح، وتقديم النصيحة لجميع الاطراف ذات الصلة.
- الامتناع عن المشاركة في أي سلوك قد يخل بأداء المهام على نحو اخلاقي.
- الامتناع عن المشاركة في أي نشاط يكون من شأنه إضعاف الثقة في المهنة.

٤- الموضوعية Objectivity: يتحمل كل عضو مسؤولية ما يلي:

- توصيل المعلومات بموضوعية وعدم تحيز.
- الإفصاح الكامل عن المعلومات الملائمة والتي قد تؤثر على قرارات المديرين او فهم المستخدمين لما هو مقصود في التقارير او التوصيات المقدمة إليهم.

تاسعا :زمانة المحاسبين الاداريين :

- تم تصميم هذه الشهادة من قبل معهد المحاسبين الإداريين **IMA** بالولايات المتحدة الأمريكية وهو الجهة الرائدة في العالم لتمكين المهنيين في المحاسبة الإدارية والتمويل من التميز في الأداء، إن الحصول على هذه الشهادة من قبل العاملين في تلك المجالات يحقق لهم العديد من المزايا.
- الفئات الوظيفية المرشحة للحصول على شهادة **CMA** : المدراء الماليون الراغبون في الحصول على تأهيل مهني يوثق خبرتهم العملية، وكسب المعرفة التي تمكنهم من أداء مهامهم الوظيفية بأسلوب ومنهج علمي متطور ، كافة المتخصصين و العاملين في مجال المراجعة و التدقيق المالي والإداري كافة العاملين في المجال المحاسبي الراغبون في الحصول على تأهيل مهني يمكنهم من تولي وظائف قيادية في المجال المحاسبي والمالي ، ، ،العاملون والمتخصصون في قطاع البنوك والاستثمار .