

الفصل الاول

التعريف بالمحاسبة الادارية

(دور المحاسب في التنظيم)

مقدمة

من الخطأ الاعتقاد بأن المحاسبة مجرد حصر بيانات وتجميعها وتصنيفها، فالمحاسبة الادارية (محاسبة التكاليف الحديثة) تتعدى ذلك فهي تلعب دوراً هاماً في اتخاذ القرارات الإدارية ، وذلك ابتداء توفير المعلومات اللازمة للتخطيط حتي تصل الي تقييم مدي النجاح في تحقيق الخطط الموضوعة. وسوف نركز في هذا الفصل علي التعريف بالمحاسبة الادارية ومكانتها في المنظمات، وذلك من خلال النقاط التالية:

١ - التعريف بالمحاسبة الادارية والفرق بينها وبين المحاسبة المالية.

٢ - القرارات الاستراتيجية والمحاسب الاداري.

٣ - دعم قيمة نظم المحاسبة الادارية.

٤ - ارشادات المحاسبة الادارية.

٥ - الهيكل التنظيمي والمحاسب الاداري.

٦ - ارشادات السلوك المهني.

١ - التعريف بالمحاسبة الادارية والفرق بينها وبين المحاسبة المالية:

هي فرع من فروع المحاسبة، يهدف إلي توفير المعلومات المالية وغير المالية والتقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة، لاستخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء. لذلك يطلق عليها البعض المحاسبة لخدمة الادارة، او المحاسبة لخدمة اتخاذ القرارات باعتبار ان جوهر عمل الادارة هو اتخاذ القرارات. وتختلف المحاسبة الادارية عن المحاسبة المالية في العديد من النواحي من اهمها:

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية
تهدف إلي خدمة الأطراف الخارجية (المستثمرين، الدائنين.... الخ) عن طريق إعداد القوائم و التقارير المالية (قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي) والتي يطلق عليها تقارير خارجية.	تهدف إلي خدمة الأطراف الداخلية وهي الإدارة بكافة مستوياتها عن طريق توفير المعلومات في تقارير يطلق عليها تقارير داخلية.
تلتزم بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	لا تلتزم بتطبيق تلك المبادئ ولكن يستخدم المحاسبون الإداريون مدخل التكلفة والمنفعة في اتخاذ قرارات.
تركز علي البيانات المالية والتي تكون في صورة إجمالية.	تركز علي البيانات المالية وغير المالية وتكون عادة في صورة تفصيلية.
تركز علي الإحداث التاريخية التي حدثت في الماضي	تركز علي المستقبل مع استخدام بيانات وإحداث الماضي في التنبؤ بالمستقبل.
تقاريرها نمطية في الشكل والمحتوي، وتعد بصورة دورية.	تقاريرها غير نمطية سواء في الشكل أو المحتوي، وتعد بصورة غير دورية (عند الحاجة إليها)

٢- القرارات الاستراتيجية والمحاسب الإداري:

تهدف أي شركة الي تحقيق الربح من خلال جذب العملاء لمنتجاتها، وعادة يقارن العملاء بين المنتجات والخدمات المعروضة من أي شركة والمنتجات و الخدمات المعروضة من الشركات المنافسة، ويتمثل نجاح أي شركة في خلق قيمة للعملاء تميزها عن المنافسين، ويتطلب ذلك ان تعمل أي شركة من خلال استراتيجية معينة، ويلعب المحاسب الإداري دور هاماً سواء في اعداد او صياغة الاستراتيجية وايضا في تنفيذ الاستراتيجية وذلك علي النحو التالي:

أ- دور المحاسب الإداري في اعداد او 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 غالباً الشركات إحدى استراتيجيتين، فبعض الشركات تنافس على أساس تقديم منتج أو خدمة جيدة وبأسعار أقل من المنافسين وهذا ما يعرف باستراتيجية **ريادة التكلفة** ، و بعض الشركات تنافس على أساس قدرتها على تقديم منتجات أو خدمات متميزة وغالباً ما تكون بسعر أعلى من منتجات أو خدمات المنافسين وهذا ما يعرف باستراتيجية **تميز المنتج** .

إن قرار الاختيار بين هذه الاستراتيجية أو تلك يعتبر عمل الإدارة، ويكون للمحاسبين الإداريين دور أساس مع المديرين 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. وبصفة عامة يساعد المحاسب الإداري عند اعداد او صياغة استراتيجية الشركة في توفير المعلومات اللازمة للإجابة على العديد من الأسئلة مثل :

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 في حالة انكماش ؟

ما هي مستويات الطاقة المتاحة للشركة؟..... وهكذا

ب- دور المحاسب الإداري في تنفيذ الاستراتيجية:

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

ويتضمن التخطيط : وضع الخطط التي تحقق أهداف الشركة، وتوصيلها إلى كافة المستويات الإدارية، وتعتبر الموازنات التقديرية إحدى أهم أدوات التخطيط شائعة الاستخدام، والتي تعتبر بمثابة تعبير كمي عن خطط الشركة المقترح تنفيذها وتشمل كافة العمليات التشغيلية والاستثمارية للشركة.

وتتضمن الرقابة : مقارنة النتائج الفعلية مع ما هو مخطط ويسمى الفرق انحراف يستخدم من ناحية في قياس وتقييم الأداء، ومن ناحية أخرى في اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الأمر ذلك .

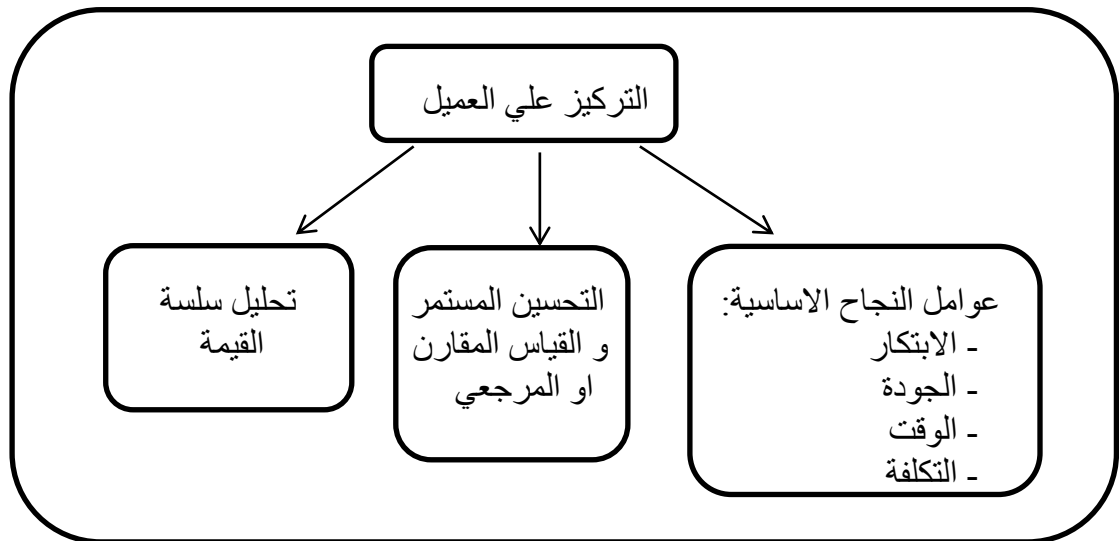
ويتم الربط بين التخطيط والرقابة عن طريق التغذية العكسية، فالتغذية العكسية تشمل فحص المديرين للأداء في الماضي ثم بحث طرق الأداء البديلة بهدف تحسين هذا الأداء في المستقبل، وقد تؤدي التغذية العكسية إلى تغييرات في الأهداف أوفي القرارات أوفي المعلومات المطلوبة للتنبؤ، ويلعب المحاسبون الإداريون دوراً نشيطاً في ربط الرقابة بالتخطيط المستقبلي .

وبصفة عامة يساهم المحاسبون الإداريون في صناعة قرارات الشركة المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط والرقابة من خلال ثلاثة أدوار رئيسية هي:

- **التسجيل:** ويقصد به تجميع البيانات وإعداد التقارير بالنتائج التي تصف عمل المنشأة لكافة المستويات الإدارية.
- **توجيه الاهتمام:** حيث تساعد المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية علي تحديد المشاكل ومناطق التحسين(الفرص) التي يجب إن يوجه اهتمام المديرين إليها، ويتم التركيز عليها لحل المشاكل واستغلال الفرص.
- **حل المشاكل:** وذلك عن طريق التحليل المقارن للبدائل المتاحة لحل أي مشكلة، وتحديد أفضل بديل يحقق أهداف المنشأة.

٣- دعم قيمة نظم المحاسبة الادارية:

يجب ان تكون التحديات التي تواجه المديرين هي المرشد لتصميم انظمة المحاسبة الادارية، ويوضح الشكل التالي اربعة مجالات يجب ان يهتم بها المديرين ويعملون علي تنفيذها لتحقيق نجاح الشركة واستمرارها في المنافسة في السوق.



ويوضح الشكل السابق ان المجالات الاربعة هي: التركيز علي العمل والذي يعتبر محور الاهتمام الرئيسي، وبينما المجالات الثلاثة الأخرى وهي عوامل النجاح الاساسية (الابتكار، الجودة، الوقت، التكلفة) و التحسين المستمر والقياس المقارن او المرجعي، وتحليل سلسلة القيمة، هي ادوات لتحسين التركيز علي العمل وارضائه، ويجب ان

تساعد المحاسبة الادارية المديرين في التركيز علي هذه المجالات الاربعة، وسوف نعرض شرح مختصر لكل مجال من هذه المجالات وذلك علي النحو التالي:

(أ) **التركيز علي العميل:** يجب ان تكون الاولوية الاولى للشركات هي التركيز علي العميل، ويقصد بالتركيز علي العميل ان يكون المحور الرئيسي لعمل الادارة هو محاولة تحقيق رضا العملاء و الوفاء باحتياجاتهم والبحث دائما عن كيف نضيف قيمة للعملاء، ويرجع ذلك الي ان العملاء هم المصدر الرئيسي لإيرادات الشركة التي تستخدم في تغطية المصروفات، وتوزيع ارباح علي المساهمين او الملاك، وتمويل المشروعات الجديدة والخطط المستقبلية.

ان التحدي الذي يواجه المديرين يتمثل في الاستمرار في الاستثمار في موارد تكفي لتحقيق رضا العملاء، والتركيز علي الاحتفاظ بالعملاء الدائمين وجذب عملاء جدد، ويجب علي نظام المحاسبة الادارية ان يتحقق مما اذا كانت وظائف وانشطة الادارة تؤدي او تنتهي بإضافة قيمة للعملاء وتحقق رضاهم.

(ب) **عوامل النجاح الاساسية:** يرغب العملاء دائما في تحسين مستوي اداء بعض (ان لم يكن) العوامل التالية:

- **الابتكار:** ان التدفق المستمر للمنتجات الجديدة وتطوير المنتجات القائمة هو الاساس للنجاح المستمر للشركة، لذلك يجب ان تهتم الشركات بنشاط البحوث والتطوير، ويجب ان يساعد المحاسب الاداري المديرين في تقييم القرارات الاستثمارية وقرارات البحوث والتطوير.

- **الجودة:** يرغب العملاء دائما في مستويات مرتفعة من الجودة، وقد اصبحت الشركات تطبق برنامج ادارة الجودة الشاملة (TQM) والذي يهدف الي انتاج منتجات تلبي حاجات ورغبات العملاء، بالإضافة الي انتاج منتجات بدون عيوب (صفر عيوب)، ويقوم المحاسبون الاداريون دائما بتقييم تكاليف ومنافع محاولات تطبيق برنامج ادارة الجودة الشاملة (TQM).

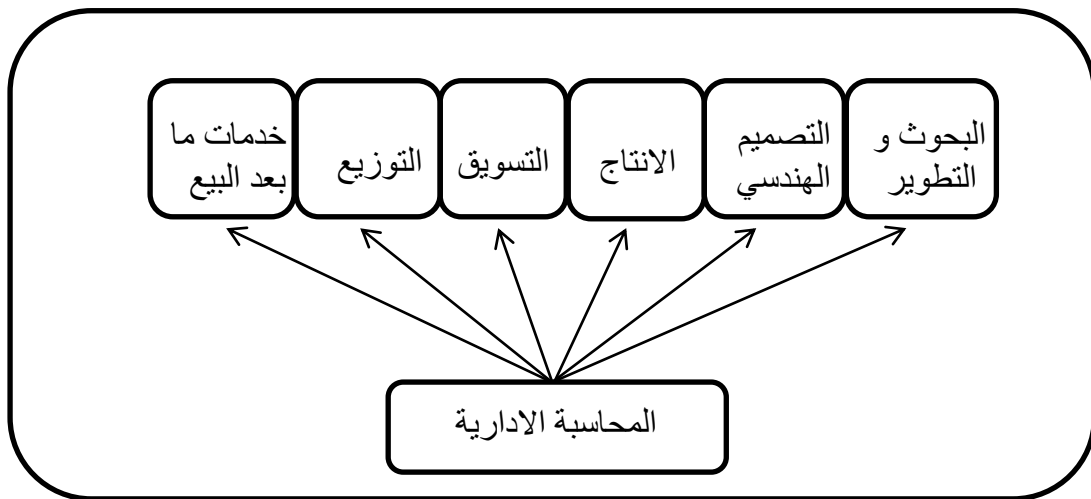
- **الوقت:** يتضمن الوقت سرعة الاستجابة لرغبات العملاء، وسرعة تطوير وتقديم منتجات جديدة، حيث اصبحت المنتجات تتميز بقصر دورة حياتها، مما ادي الي حاجة الشركات لتقديم منتجات جديدة للسوق بسرعة اكبر والالتزام بمواعيد التسليم، وعادة يحدث التأخير بسبب وجود اختناقات في بعض العمليات الصناعية وذلك عندما يزيد العمل المطلوب عن الطاقة المتاحة، ويتمثل دور المحاسب الاداري في قياس تكاليف ومنافع والتخلص من أي اختناقات في العمليات الصناعية.

- **التكلفة:** تواجه الشركات ضغطا مستمرا لخفض تكلفة المنتجات التي تقدمها، ويعتبر فهم المهام او الانشطة التي تسبب التكلفة امرا مهما لمحاولة تخفيض وادارة التكلفة، وذلك عن طريق التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وغير ضرورية مثل نشاط اعادة التشغيل، وتخفيض تكلفة الانشطة التي تضيف قيمة للمنتج وادائها بكفاءة، ويتمثل دور المحاسب الاداري في هذا المجال في تحليل جميع الانشطة اللازمة لإنتاج المنتج والتعرف علي الانشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمنتج و الانشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتج.

(ج) **التحسين المستمر و القياس المقارن او المرجعي:** يقصد بالتحسين المستمر البحث المستمر واللانهائي عن مستويات اداء افضل في المنتجات والعمليات الصناعية لتحقيق رضا العملاء، ومن الاقوال المأثورة في هذا الصدد: (إذا لم تتقدم للأمام فانك تتراجع للخلف)، (نحن نجري بقوة حتي نبقى كما نحن).

وتركز العديد من الشركات علي تحسين مجالات مختلفة بعملياتها الصناعية ومنتجاتها حتي تستطيع الاستمرار في المنافسة، ويتم تحديد أهداف التحسين المستمر غالبا من خلال القياس المقارن او المرجعي لجودة المنتجات والخدمات والانشطة بأفضل مستويات الاداء الموجودة في الشركات المنافسة، وعادة تقوم الشركات بأجراء تغييرات اساسية كبيرة في عملياتها الصناعية ومراحلها الانتاجية باستخدام اسلوب يطلق عليه اعادة الهندسة، وذلك لتحقيق التحسين في التكلفة والجودة والتوقيت والخدمة، ويوفر المحاسبون الاداريون المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بإعادة الهندسة والتحسين المستمر.

(د) **تحليل سلسلة القيمة:** يقصد بسلسلة القيمة مجموعة الوظائف او الانشطة التي يتم من خلالها اضافة قيمة للمنتج و للعميل، و يوضح الشكل التالي الوظائف او الانشطة الاساسية التي تتكون منها سلسلة القيمة وتتمثل في ستة وظائف أو أنشطة وهي: البحوث والتطوير، التصميم، الانتاج، التسويق، التوزيع، خدمة العميل بعد البيع. ويوفر المحاسبون الاداريون المعلومات التي يحتاجها المديرين لاتخاذ القرارات في كل من هذه الوظائف او الانشطة.



وسنعرض شرح مختصر لتلك الوظائف او الانشطة الست وذلك علي النحو التالي:

- **البحوث والتطوير:** وتتمثل هذه الوظيفة في توليد وتجربة الافكار الجديدة المرتبطة بالمنتجات والخدمات والعمليات الصناعية.
- **التصميم الهندسي:** وتتعلق هذه الوظيفة بالتخطيط التفصيلي، وهندسة المنتجات والخدمات والعمليات، وتتضمن تحديد الاجزاء التي يتكون منها المنتج، واثار التصميمات البديلة للمنتج علي تكاليف التصنيع.
- **الانتاج:** وتركز هذه الوظيفة علي الحصول علي الموارد وتجميعها لإنتاج المنتج او تأدية الخدمة.
- **التسويق:** وتتمثل هذه الوظيفة في ترويج وبيع المنتجات او الخدمات للعملاء، وتركز علي معارض البيع والاعلانات في الجرائد والمجلات والتليفزيونات وعلي الانترنت.

- **التوزيع:** وتهتم هذه الوظيفة بتسليم المنتجات او الخدمات للعملاء.
- **خدمات ما بعد البيع:** وتركز هذه الوظيفة علي توفير الدعم للعملاء بعد البيع، و الاصلاح خلال فترة الضمان وغيرها من الخدمات الأخرى حتي تحافظ علي رضا العملاء.
- وتكتمل سلسلة القيمة اذا اضيف اليها في البداية الموردين وفي النهاية العملاء، وبصفة عامة يساعد تحليل سلسلة القيمة علي التعرف علي الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج او الخدمة والعمل علي ادائها بكفاءة، والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ومحاولة التخلص منها، وذلك بهدف تخفيض التكاليف.

٤- ارشادات المحاسبة الادارية الاساسية:

هناك ثلاثة ارشادات مهمة تساعد المحاسبين الاداريين علي تحقيق اعلي قيمة عند القيام بأدوارهم في التسجيل، وتوجيه الاهتمام، وحل المشاكل هي:

(أ) **مدخل التكلفة والمنفعة:** يواجه المحاسبون الاداريون باستمرار قرارات تخصيص الموارد وتوزيعها، مثل هل من الافضل للشركة استخدام نظام الموازنات التقديرية او التسجيل التاريخي ؟ يجب اتخاذ مثل هذا القرار باستخدام مدخل التكلفة والمنفعة، بمعنى انه يتم اتخاذ القرار الذي تزيد منافعة المتوقعة عن تكاليفه المتوقعة.

(ب) **الاعتبارات السلوكية:** يجب علي نظام المحاسبة الادارية الا يقتصر دورة علي توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات فقط، بل يجب ان يمتد هذا الدور لتوفير معلومات تؤثر علي سلوك المديرين والعاملين لتحفزهم علي العمل وتوجههم للقيام بالأعمال التي تضمن تحقيق النتائج المرغوبة.

(ج) **تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة:** يجب ان تركز المحاسبة الادارية علي انه هناك طرق بديلة لحساب التكاليف، حيث ان 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 الادارية.

٥- الهيكل التنظيمي والمحاسب الاداري:

تميز معظم الشركات عند اعداد الخريطة التنظيمية بين الادارات التنفيذية و الادارات الاستشارية، فالإدارة التنفيذية مثل ادارة الانتاج والتسويق والتوزيع تكون مسئولة مباشرة عن تحقيق اهداف الشركة، فمثلا مدير ادارة الانتاج يكون مسئولة مباشرة عن تحقيق اهداف الشركة مثل تحقيق ربح معين مخطط بالموازنة، بالإضافة الي اهداف اخري متعلقة بجودة المنتج والامان والالتزام بالقوانين البيئية، اما الادارة الاستشارية مثل المحاسبين الاداريين فمهمتهم تقديم النصح والارشاد لمساعدة الادارة التنفيذية في اداء اعمالها. لذلك يعتبر المحاسب الاداري نوعا من الادارات الاستشارية التي توفر المعلومات في صورة تقارير لكافة الادارات التنفيذية بما يساعدها علي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتحقيق اهداف الشركة.

وعادة تستخدم الشركات مفهوم فريق العمل لتحقيق اهدافها، ويتضمن هذا الفريق كلا من الادارة التنفيذية والادارة الاستشارية الي الحد الذي يصعب معه الفصل بين كلا منهما.

٦- ارشادات السلوك المهني:

اصدرت المنظمات المحاسبية المهنية الموجودة في العديد من الدول معايير لآداب السلوك المهني ، ومن اهم هذه المنظمات معهد المحاسبين الاداريين (IMA) وهو اكبر معهد للمحاسبين الاداريين في الولايات المتحدة الامريكية ، والذي اصدر معايير آداب السلوك المهني للمحاسبين الاداريين وهي:

- أ- **الاهلية:** حيث يجب ان يحصل المحاسبون الاداريون علي قدر مناسب من التأهيل المهني، بالإضافة الي تطوير معارفهم ومهاراتهم باستمرار، واداء واجباتهم في ضوء القوانين والاعراف والمعايير الفنية.
- ب- **الوثوق:** يجب ان يحافظ المحاسبون الاداريون علي المعلومات السرية التي يحصلون عليها خلال ادائهم لعملهم، وعدم الافصاح عنها لأي اطراف من خارج الشركة.
- ج- **الامانة:** ويقصد بها تفادي اي تعارض في المصالح، وتقديم النصيحة لجميع الاطراف ذات الصلة في الشركة، ورفض اي هدايا او ضيافة يمكن ان تؤثر علي ادائهم، والابتعاد عن اي نشاط يكون من شأنه إضعاف الثقة في المهنة.
- د- **الموضوعية:** ويقصد بها تبادل المعلومات بموضوعية وعدم تحيز فيما بينهم، والافصاح الكامل عن المعلومات الملائمة والتي قد تؤثر علي قرارات المديرين او فهم المستخدمين لما هو مقصود في التقارير او التوصيات المقدمة اليهم.

الاسئلة

- ١- وضح بصورة مختصرة كيف يستطيع المحاسب الاداري المساعدة في اعداد او صياغة الاستراتيجية؟
- ٢- اشرح باختصار دور المحاسب الاداري في تنفيذ الاستراتيجية؟
- ٣- وضح بصورة مختصرة الادوار الثلاثة التي يؤديها المحاسبون الإداريون في صناعة قرارات الشركة المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط والرقابة ؟
- ٤- حدد اربعة مجالات يجب ان يهتم بها المديرين لتحقيق النجاح والتي تلعب المحاسبة الادارية فيها دورا هاما لدعم القرار؟
- ٥- صف باختصار مستعين بالرسم وظائف سلسلة القيمة؟
- ٦- اشرح باختصار الارشادات الثلاثة التي تساعد المحاسبين الاداريين علي تحقيق اعلي قيمة عند القيام بأدوارهم؟
- ٧- اذكر المجالات الاربعة التي تتناول معايير و آداب السلوك المهني للمحاسبين الاداريين بالولايات المتحدة، وما المنظمة التي قامت بإصدار تلك المعايير.