

قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالحاسبة الإدارية للمؤسسة

د. إبراهيم مسلم

أستاذة محاضر

جامعة الجلفة - الجزائر

الملخص:

تعتبر الحاسبة الإدارية أحد فروع المعرفة المحاسبية، والتي تهدف إلى توفير المعلومة المحاسبية والمالية للإدارة من أجل المساعدة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرار، وقد تطور هذا النوع من الحاسبة نتيجة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية، حيث أصبحت تحظى بأهمية بالغة في عالم الأعمال، حيث تقوم الحاسبة الإدارية باستخدام مجموعة من الأدوات لتوفير المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب وبأقل تكلفة. وقد ساعد تطور مفاهيم الحاسبة الإدارية في ظهور أدوات وأساليب جديدة كان لها الدور الإيجابي في مساعدة الإدارة للقيام بمختلف مهامها.

Abstract:

Administrative accounting is one of the branches of accounting knowledge, the aim is to provide accounting and financial information to the Department in order to assist in its various functions of planning, control and decision-making. This type of accounting has evolved as a result of technological and economic developments, where they have become very important in the business world, where management accounting uses a set of tools to provide the required information in a timely manner at the lowest cost. The development of management accounting concepts has helped to develop new tools and methods that have had a positive role in helping the administration to carry out its various tasks.

تمهيد:

عرفت الحاسبة الإدارية تطورات عديدة سواء من حيث مفاهيمها أو أساليبها العلمية وكذلك من حيث أهدافها والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية وكل الجهات ذات العلاقة معها سواء كانت هذه الجهات داخلية أم خارجية. مما تطلب ضرورة الاهتمام بالدور الذي يمكن أن تلعبه الحاسبة الإدارية وإمكانية تطوير أساليبها العلمية بما يتناسب ويتلائم مع التطورات والتغيرات التي تحدث في مجالات وحقول المعرفة الأخرى التي تتعامل معها الحاسبة الإدارية — بصورة مباشرة أو غير مباشرة — وصولاً إلى تحقيق أهدافها وأهداف الوحدة الاقتصادية التي تعمل ضمن نطاقها.

وتأتي مشكلة البحث من خلال ضرورة التعرف على التطورات الحاصلة في مجال الحاسبة الإدارية من حيث المفهوم والأساليب والدور المتوقع.

وعليه فإن البحث يهدف إلى توضيح الآتي :

- 1- أهم المراحل التي مرت بها الحاسبة الإدارية وأثرها في تطور مفاهيم وأساليب ودور الحاسبة الإدارية؛
 - 2- علاقة الحاسبة الإدارية بمختلف الفروع الحاسبية الأخرى (الحاسبة المالية، محاسبة التكاليف)؛
 - 3- موقع الحاسبة الإدارية ضمن نظام المعلومات الحاسبي للمؤسسة من خلال ما توفره من معلومات تستخدمها المؤسسة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.
- ولتحقيق أهداف البحث اعتمدنا المنهج الوصفي المبني على الدراسة النظرية التحليلية، وقد تم تقسيمه إلى المحاور الآتية:

أولاً- تطور مفهوم الحاسبة الإدارية؛

ثانياً- الحاسبة الإدارية وفروع المعرفة الحاسبية :

ثالثاً- التطورات الحديثة في مجال الحاسبة الإدارية.

أولاً- تطور مفهوم الحاسبة الإدارية:

ظهر مفهوم الحاسبة الإدارية لأول مرة عام 1950 عندما قام مجلس الأنجلو أمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق عمل تحت اسم فريق الحاسبة الإدارية وكان من مهامه زيارة عدد من المنشآت الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية وذلك لنشر تقرير حول سيرورة العمل هناك حيث قام هذا الفريق بنشر تقريره تحت عنوان الحاسبة الإدارية، كما قام بتعريف الحاسبة الإدارية من خلال عرض المعلومات الحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة وترشيد

الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمنشأة. كما قام هذا الفريق بتقديم مقترحات حول ضرورة الاهتمام بربط محاسبة التكاليف بمشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهود محاسب التكاليف في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات¹.

1- التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية: تطور مفهوم المحاسبة الإدارية عبر عدة مراحل تاريخية عرفت كل مرحلة بخصوصياتها ومتطلباتها فيما يخص اهتمام الإدارة بالمعلومات المحاسبية، ويمكن إيجاز هذه المراحل على النحو التالي²:

المرحلة الأولى: تحديد التكلفة والمراقبة المالية قبل 1950

في هذه الفترة كان اهتمام المؤسسة منصبا على تحديد التكلفة وهذا ما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف التي تعتبر أحد المقومات الأساسية للمحاسبة الإدارية، كما أن المؤسسة كانت تركز على إعداد الميزانيات والمراقبة المالية للعمليات الانتاجية. وصاحب هذه المرحلة ظهور الادارة العلمية التي تهدف إلى استخدام الأساليب العلمية في الإدارة ما مهد لظهور المحاسبة الإدارية.

المرحلة الثانية: تقديم معلومات من أجل التخطيط الإداري والمراقبة (1950-1965)

في هذه المرحلة ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية وأصبحت تعد أداة إدارية فكانت مهمة المحاسب الإداري تنتهي في تقديم المعلومات لأغراض التخطيط الإداري ومساعدة الإدارة في وضع خطة لأهدافها واتخاذ القرارات الرشيدة. كذلك كانت تستخدم مجموعة من الأساليب لتحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية والمراقبة المالية.

المرحلة الثالثة: توفير معلومات تساعد في تخفيض هدر الموارد (1965-1985)

بحلول هذه المرحلة انصب اهتمام المحاسبة الإدارية بدراسة قرارات التمويل والاستثمار الفعال حيث بدأت بالانفتاح على العلاقات الخارجية وهذا ما أدى إلى المساهمة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في مختلف وظائف المؤسسة انطلاقا من التخطيط والمراقبة ووصولاً إلى اتخاذ القرارات الاستثمارية بالإضافة إلى إعداد الموازنات التقديرية، فضلا عن ذلك فإن المحاسبة الإدارية بدأت باستخدام الأساليب الكمية كالتحليل المالي، استخدام التكنولوجيا الحديثة كاستعمال الاعلام الآلي في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف كما قامت بتبني تقنيات تسيير وإنتاج جديدة مما سمح لها بالتحكم في التكاليف من خلال تخفيض نسبة الضياع في الموارد المستخدمة، وهنا أيضا ظهرت أهمية المعلومة المحاسبية والمالية وأهميتها في صنع القرارات وأصبحت مهمة المحاسب الإداري تتجلى في توفير المعلومات المحاسبية والمالية الملائمة للجهات الإدارية لدعم جودة القرارات.

المرحلة الرابعة: خلق القيمة بواسطة الاستعمال الفعال للموارد (1985-1995)³

ركز اهتمام المحاسبة الإدارية في هذه الفترة حول إيجاد طرق وأساليب علمية دقيقة أكثر تطورا لتحديد تكاليف المؤسسات وخلق القيمة من خلال الاستغلال الفعال للموارد المتاحة واستخدام التكنولوجيات الحديثة لمواجهة التطورات الحاصلة في البنية الاقتصادية والتكنولوجية.

أما بالنسبة للفترة الموالية أي بعد سنة 1995 واستجابة للثورة التكنولوجية التي غطت جميع الميادين (الصناعة،

التجارة... إلخ)، وما ترتب عنها من استثمارات ضخمة فرض على المحاسبة الادارية ضرورة تبني فلسفات ادارية جديدة تنسجم مع التطور الصناعي، فظهرت أساليب وأدوات حديثة كتقنية التوقيت المنضبط والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)..... إلخ⁴.

2- تعريف المحاسبة الإدارية :

تعتبر من أهم العناصر المكونة لنظام المعلومات الادارية في المؤسسة، فهذا النظام يوفر المعلومات المالية والاقتصادية، ويتولى تجميع المعلومات المتولدة من نظم المعلومات الفرعية الأخرى في المؤسسة والمتعلقة بالموارد البشرية، الانتاج، التسويق، المخزون، البحوث. والغرض الأساسي من العمليات التي يقوم بها نظام المحاسبة الادارية هو إعداد التقارير التي توفر معلومات تستخدم في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

وتوجد هناك عدة تعريفات للمحاسبة الإدارية من بينها :

- المحاسبة الإدارية هي مجموعة من الطرق والنظم والأساليب المختلفة التي يتبناها المحاسب ويقوم بتطبيقها بدرجة عالية من الكفاءة الشخصية وبحذق وفن وقدرة علمية وعملية في سبيل مساندة الإدارة بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاءة التي يحققها المشروع كوحدة اقتصادية.⁵

- وتعرف أيضا بأنها " نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وتبويب وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي، مالية أو غير مالية، تقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط."⁶

- وفي تعريف آخر للمحاسبة الإدارية نجدها :

" نظام للإعداد ومعالجة المعلومات مصمم لمساعدة المديرين في التخطيط. واتخاذ القرارات ومراقبة العمليات، ويتم إعداد مجموعات مختلفة من المعلومات لكل من هذه الأهداف المختلفة، وتعتمد المحاسبة الإدارية في تكوين مادتها العلمية على مجموعة متنوعة من فروع المعرفة مثل علم الاقتصاد وعلم الإدارة وبحوث العمليات ولكنها تصبغ ما تستمد من هذه الفروع بلونها الخاص وتضفي عليه طابعا مميزا سواء عن طريق التعديل أو الإضافة أو إخضاع بعض المفاهيم النظرية للقياس الكمي، بحيث تنسج من هذه الأجزاء ثوبا متجانسا ومتكاملا يمثل المادة العلمية للمحاسبة الإدارية.

ويحكم المحاسبة الإدارية مبدأ عام واحد فقط هو مبدأ الاستفادة، فالبيانات المحاسبية التي تصلح كأساس لاتخاذ قرار سليم في موقف معين قد لا تصلح كأساس لاتخاذ قرار سليم في موقف آخر.⁷

كما عرفت المحاسبة الإدارية بأنها "عملية تعريف وقياس وجمع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات التي تساعد في إنجاز أهداف المنظمة."⁸

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص العناصر الأساسية التالية التي تتكون منها المحاسبة الإدارية:

- تساعد في تطبيق الأساليب الفنية والمفاهيم العلمية لعرض البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة الفعالة وذلك اعتمادا على أساليب العرض الإحصائي والرياضي؛

- وسيلة لخدمة أهداف الإدارة لتحقيق أقصى كفاءة؛
 - وسيلة داخلية لخدمة الإدارة وليست لخدمة الأطراف الخارجية.
- وحتى يكون للمحاسبة الإدارية الأثر الفعال يتعين توافر مجموعة من الشروط في النظام المحاسبي والإداري لكي يزود الإدارة بالبيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية اللازمة لتحقيق الأهداف الإدارية وتمثل هذه الشروط في:⁹
- توفير المعلومات المحاسبية والإدارية اللازمة لمد النشاط الإداري بمعلومات مستمرة ومتابعة لخط سير تنفيذ أهداف التخطيط؛
 - ربط المعلومة المحاسبية والإدارية بالهيكل التنظيمي، بحيث يسمح بالاستفادة الكاملة من المعلومات من خلال نظام فعال للتقارير؛
 - توفير المناخ الملائم لجو بيئة العمل ودراسة مدى تأثيره على السلوك الإنساني من حيث درجة مقاومته، أو استجابته للنظام حيث يقاس نجاح النظام بمدى استجابة الأفراد له؛¹⁰
 - أن تكون الثقة كاملة من قبل المستفيدين الإداريين للمعلومات المحاسبية والإدارية في إمكانية وفعالية هذه المعلومات في إمدادهم بما يحقق لهم أهدافهم.

3- علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى :

هناك علاقات متشابكة بين المحاسبة والعلوم الإدارية والاقتصادية والسلوكية يمكن توضيحها كما يلي:

- العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة :

يمكن توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة عن طريق الربط بين وظائف المحاسبة ووظائف الإدارة حيث تتمثل وظائف الإدارة في:

- التخطيط ورسم البيانات؛

- التنظيم والتنسيق؛

- التنفيذ والمتابعة؛

- الإشراف الإداري؛

- الرقابة واتخاذ القرارات.

والتي ترتبط على الترتيب بالوظائف المحاسبية التالية:

- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.

- تصميم النظم المحاسبية؛

- تسجيل الأحداث المالية أولاً بأول؛

- المراقبة الداخلية؛

- التقارير المحاسبية والمالية.

أي أن الحاسبة الإدارية هي امتزاج بين الحاسبة والإدارة لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات السليمة.

– العلاقة بين الحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد :

تعتبر الدراسات الاقتصادية أمراً هاماً للمحاسب الإداري، فهو يعتمد عليها في صياغة التقارير وفي تحديد المفاهيم من خلال المفاهيم النظرية لعلم الاقتصاد كما هو الحال في دراسة نقطة التعادل والتكاليف الحدية والدراسات الخاصة بفصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة.

فقيم الحاسبة الإدارية غالباً ما تكون كمية قريبة من الواقع العملي لكن لا يمكن فهم المدلول الاقتصادي لهذه القيم ما لم يعتمد المحاسب الإداري على المفاهيم النظرية لعلم الاقتصاد.

– العلاقة بين الحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية :

تهتم الحاسبة الإدارية بالعنصر البشري باعتباره العامل الذي يؤثر ويتأثر بالوظائف الحاسبية والإدارية، فتعتمد الحاسبة الإدارية على دراسات العلوم السلوكية في مجال دراسات الحوافز والدوافع لمعرفة العوامل الأكثر تأثيراً على العامل البشري لدفعه وتحفيزه ورفع روحه المعنوية من أجل زيادة الإنتاج، كما تتعامل مع أساليب الإدارة بالأهداف والنتائج والإدارة بالاستثناء وتتعامل أيضاً مع نظم دفع الأجور والأجور التشجيعية، وتعتمد على أسلوب المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية.

ثانياً- الحاسبة الإدارية وفروع المعرفة الحاسبية :

ترتبط الحاسبة الإدارية بكل من الحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، حيث تستمد من الحاسبة المالية البيانات التاريخية التي تعد جزءاً من البيانات التي تعتمد عليها في الوصول إلى المعلومات. وكذلك ترتبط الحاسبة الإدارية ارتباطاً وثيقاً بمحاسبة التكاليف والتي تعتبر مرحلة من مراحل تطورها وظهورها. وسنتناول في هذا العنصر علاقة الحاسبية بكل من الحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

1. الحاسبة الإدارية وعلاقتها بالحاسبة المالية :

تعتبر الحاسبة المالية بمثابة الأصل الذي تفرعت عنه الفروع الأخرى للمحاسبة " وتهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة الحاسبية بين المؤسسة والغير، وذلك بقصد إعداد تقارير مالية خارجية توفر لمستخدمي هذه التقارير معلومات حالية عن نتيجة أعمال النشاط ومركزها المالي، ولذا يتركز الهدف الرئيسي لهذا الفرع من فروع المحاسبة على قياس الربح والمركز المالي للوحدات الاقتصادية " ¹¹. وتتصف بيانات الحاسبة المالية بأنها تجميعية شمولية على مستوى الوحدة الاقتصادية وتهدف أساساً إلى خدمة أطراف خارجية.

فالحاسبة المالية لا تفي بكل احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات للأسباب التالية:

- لأنها محاسبة تاريخية إجمالية؛

- تختص بجزء من نشاط المؤسسة وهي العمليات النقدية التي تؤثر على المركز المالي ونتيجة الأعمال؛
- لا تعطي أهمية لعملية التحليل بقدر اهتمامها بعملية التسجيل؛
- لا تساعد بمفردها على قياس النجاح في الأداء وتنفيذ السياسات الموضوعة.

إذن تستخدم معلومات الحاسبة المالية بشكل أساسي من طرف المستخدم الخارجي وهو المستخدم الذي لا علاقة له بالأنشطة اليومية للمؤسسة. مثل المستثمر والدائن والعميل، ويعتمد هؤلاء على التقارير المالية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، والهدف الأساسي من الحاسبة المالية هو تسجيل العمليات التجارية للمؤسسة وكتابتها في تقارير بشكل منظم.

أما الحاسبة الإدارية فهي تستخدم من قبل المديرين والمستخدمين الذين ينتمون إلى المؤسسة والذين يتدخلون في الأنشطة اليومية لها، وتبقى الحاسبة الإدارية توفى بحاجة الإدارة للمعلومات الداخلية التفصيلية عن العمليات (تكاليف الإنتاج في القسم).

و تتركز أهم الاختلافات بين الحاسبة الإدارية والحاسبة المالية فيما يلي:¹²

- **الهدف:** تهدف الحاسبة المالية إلى إعداد القوائم والتقارير المالية المنشورة لجميع المهتمين بالمشروع، بينما تهدف الحاسبة الإدارية إلى خدمة الإدارة الداخلية للمشروع في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- **المستخدمون:** توجه مخرجات نظام المعلومات الحاسبية المالية إلى الجهات الخارجية، بينما توجه مخرجات نظام معلومات الحاسبة الإدارية إلى الجهات الداخلية في جميع المستويات الإدارية بالمشروع؛
- **الوقت:** تهتم الحاسبة المالية بالأحداث الماضية، فالحاسبة المالية توفر بيانات ومعلومات عن الأحداث والأنشطة التي حدثت فعلا في الماضي، بينما تركز الحاسبة الإدارية على الأحداث المتوقعة مستقبلا، لخدمة الإدارة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وكلها متعلقة بالأحداث المستقبلية؛
- **القيود على المعلومات:** معظم المعلومات التي توفرها الحاسبة الإدارية توجه لخدمة الإدارة الداخلية للمشروع، وبناء عليه فالحاسبة الإدارية غير ملزمة بالقواعد والمبادئ الحاسبية المتعارف عليها، والتي تلزم بها الحاسبة المالية في إعدادها للقوائم والتقارير المالية المنشورة؛
- **مخرجات النظام:** إن القوائم المالية التي تعدها الحاسبة المالية يجب أن تنشر للجهات الخارجية المهمة بمعرفة المركز المالي للمؤسسة والنتائج المحققة وبناء عليه فإن الحاسبة المالية تعتبر إجبارية، وعلى العكس من ذلك نجد أن الحاسبة الإدارية اختيارية فهي لخدمة الإدارة فقط ويرجع الأمر إليها لتقرير ما إذا كانت تنشئ نظاما للمحاسبة الإدارية أم لا؛
- **المرونة:** تتصف الحاسبة الإدارية بمرونة كاملة في مجال إعداد تقاريرها نظرا لاختلاف وطبيعة المعلومات التي تحتاجها الإدارة من مشروع إلى آخر على العكس من ذلك نجد أن الحاسبة المالية لا تتصف بالمرونة لاعتمادها على قواعد ومبادئ تحكم التقارير والقوائم المالية. وما هو شكل هذه القوائم والتقارير، ومتى

يتم إعدادها؛

- **النظرة إلى المؤسسة:** تتعامل الحاسبة المالية مع المؤسسة كوحدة واحدة فالتقارير المنشورة تظهر نتائج المشروع كوحدة واحدة خلال فترة مالية معينة. ومركزها المالي في نهاية تلك الفترة. بينما تتعامل الحاسبة الإدارية مع المؤسسة كأجزاء، فهي تهتم بالتفاصيل وتعد تقارير على مستوى الأقسام والوظائف. بالرغم من الفروقات المذكورة بين الحاسبة المالية والحاسبة الإدارية إلا أن هناك بعض أوجه التشابه بينهما ويتركز هذا التشابه في النقطتين التاليتين :¹³
- إن كلا من الحاسبة المالية والإدارية تهتم بالمعلومات الاقتصادية المالية للمؤسسة، فمثلا تحديد تكلفة الوحدة من منتج معين هو جزء من الحاسبة الإدارية، في حين أن الإفصاح عن إجمالي تكلفة إنتاج وبيع منتج معين هو جزء من الحاسبة المالية؛
- إن كلا من الحاسبة المالية والإدارية تتطلب قياس نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وإبلاغها للجهات المعنية، وتصدر الإشارة هنا أن الحاجات للمعلومات الحاسبية للجهات المختلفة المعنية بهذه المعلومات هي المسؤولة عن أغلبية الفروقات بين الحاسبة الإدارية والحاسبة المالية.

2. الحاسبة الإدارية وعلاقتها بحاسبة التكاليف :

يطلق مصطلح محاسبة التكاليف على مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد تكلفة وحدة الإنتاج وقد تم تطبيق مفاهيم التكاليف في البداية على المؤسسات الصناعية التي يتم فيها تحويل المواد الأولية إلى بضاعة تامة الصنع.¹⁴

وفي الوقت الحالي تطبق محاسبة التكاليف على مختلف القطاعات التجارية والزراعية والخدمية وغيرها. وتنصب محاسبة التكاليف على كل من أحداث ووقائع الماضي والحاضر وتساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية على اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية الشراء، الإنتاج، التوزيع والبيع. وتعرف محاسبة التكاليف بأنها " تقنية معالجة المعلومات المحصل عليها من الحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها للحصول على نتائج، يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المرد ودية وتحديد فاعلية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة " ¹⁵ ، ومحاسبة التكاليف لها أهداف متعددة استوجبتها طبيعة الإدارة الرشيدة في المؤسسات ويمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلي :

- قياس تكلفة الإنتاج؛
- تحقيق دورة الرقابة عن طريق تقارير التكاليف المعيارية؛
- إعداد التقارير الدورية عن الأسعار وكميات الإنتاج ومعدلاته وتكاليفه؛
- إعداد الدراسات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية؛

- تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة.
- ومن خلال مقارنة محاسبة التكاليف بالحاسبة الإدارية نستطيع إبراز العلاقة القائمة بين النوعين, حيث تختلف محاسبة التكاليف عن المحاسبة الإدارية في:
- تختص محاسبة التكاليف بتسجيل التكاليف أولاً بأول مع محاولة توفير بيانات مستقبلية. إلا أن المحاسبة الإدارية أكثر فاعلية في هذا المجال نظراً لما توفره من بيانات جاهزة عن الماضي والحاضر والمستقبل؛
- تهتم محاسبة التكاليف بالأحداث الفعلية الجارية بينما تهدف المحاسبة الإدارية إلى التعرف على الفرص المتاحة في الحاضر والمستقبل لتوظيف واستخدام الموارد؛¹⁶
- يمكن النظر إلى محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف من أجل إعداد القوائم المالية والتقارير الضريبية ويعكس ذلك الدور التقليدي لمجال محاسبة التكاليف لخدمة الجهات الداخلية في المؤسسة.
- أما المحاسبة الإدارية فهي أحد فروع المحاسبة والتي تعنى بتزويد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لأغراض التخطيط والمفاضلة بين البدائل المختلفة والرقابة واتخاذ القرارات المختلفة، وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية تخدم بشكل رئيسي الجهات الداخلية.¹⁷ وتعتبر محاسبة التكاليف من الفروع الحاسبية المرتبطة بكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فالعلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تتركز في توفير الأخيرة لبيانات التكلفة التي تساعد على إعداد القوائم المالية. وتوفر محاسبة التكاليف البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة أي أنها ترتبط أيضاً بالمحاسبة الإدارية.
- ومن خلال العرض السابق يمكن تلخيص الخصائص الرئيسية للمحاسبة الإدارية مقارنة بكل من خصائص المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف على النحو التالي:

الجدول رقم 1: الخصائص الرئيسية للمحاسبة الإدارية مقارنة بكل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

الخصائص	نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	نظام المحاسبة الإدارية
من ناحية الوظيفة	الاهتمام بالآثار المالية للعمليات التاريخية	الاهتمام بالآثار المالية والنواحي الاقتصادية الداخلية والخارجية
من ناحية الوقت	تاريخية	جارية ومستقبلية
من ناحية الأهداف	العمليات الفعلية	الفرص المتاحة في الحاضر والمستقبل

من ناحية الجهات المستفيدة	الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية	الإدارة الداخلية
من ناحية وحدة القياس	مالية وكمية	مالية وكمية إلى جانب النماذج الإحصائية والرسوم البيانية والنماذج الرياضية
من ناحية درجة التفصيل	إجمالية وتفصيلية في إطار الدليل المحاسبي	تفصيلية شاملة للبيانات الداخلية والخارجية
من ناحية الموضوعية	حقائق موضوعية لعمليات فعلية	حقائق موضوعية لعمليات فعلية إلى جانب دراسات النشاط الجاري والمستقبلي وتأثر بالتقدير الشخصي
من ناحية مستوى الدقة	دقيقة في حدود القواعد التي تحكم الإطار العام لنظرية المحاسبة	تقريبية ونسبية في حدود مسموح بها
من ناحية مواعيد تقديم البيانات والمعلومات	دورية متكررة	دورية وجاهزة عند الحاجة

المصدر: يحيى محمد أبوطالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مرجع سابق، ص. 25.

ثالثاً- التطورات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية :

نظراً للمنافسة الشديدة التي أصبحت موجودة بين مختلف المؤسسات ازدادت حاجة الإدارة إلى معلومات مختلفة وذات جودة أكبر من المعلومات المطلوبة في السابق. ومن العوامل التي استدعت إدارة المؤسسات إلى تغيير نوعية المعلومات المطلوبة من المحاسبين الإداريين ما يلي:¹⁸

- التغير في أذواق العملاء إلى الأفضل؛
- انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض؛
- التغير في التقنية حيث أصبح العالم بمثابة قرية صغيرة يمكن التوصل عن طريق الانترنت إلى أي مكان خلال ثوان معدودة، حيث أصبح تسويق المنتجات أكثر سهولة والمنافسة أكثر حدة؛
- التغيرات السريعة في الأسواق المالية؛
- التركيز على الجودة والتنوعية؛

- مطالبة الملاك إدارة المؤسسة بتحقيق أرباح وعوائد مجزية.
ونتيجة للعوامل السابقة تغير دور الحاسبة الإدارية للتجاوب مع متطلبات الإدارة من المعلومات الجديدة لاتخاذ القرارات المناسبة للبقاء والقدرة على المنافسة، وتعتبر العوامل التالية الأكثر تأثيراً على تغيير حاجة الإدارة من المعلومات :

• التغير في التقنية :

أدى التقدم التكنولوجي إلى الاعتماد على الآلة بشكل كبير في العمليات الإنتاجية وقلص من اليد العاملة البشرية مما أدى إلى تخفيض أجور العمال بشكل كبير.
وكذلك الحال فإن استعمال الحاسب الآلي أدى إلى تخفيض تكلفة تجميع وتخزين المعلومات الحاسوبية الإدارية مما أتاح الحصول على معلومات تفصيلية كثيرة على المنتجات والخدمات. وقد فتح التسويق عبر الانترنت أمام المؤسسات أسواقاً لم تكن تستطيع الوصول إليها.

• الجودة :

أصبح عامل الجودة هو الشغل الرئيسي لكثير من المؤسسات مما أدى إلى استخدام نظام مراقبة الجودة الشاملة ويتطلب هذا النظام وجود البيانات اللازمة في الوقت المناسب والمتعلقة بالمنتجات التي فيها عيب أو خلل وتكاليف إعادة تصنيعها.
ونتيجة لذلك تم التركيز على المقاييس غير المالية مثل رغبة المستهلك وعدد المكالمات الهاتفية لانجاز الخدمات وما شابه.

بالإضافة إلى ذلك أصبحت المؤسسات تسعى إلى تخفيض مستوى مخزونها السلعي إلى أدنى حد ممكن مما أدى إلى تخفيض تكاليف التخزين بشكل كبير وتستعمل المؤسسات لهذا الغرض طريقة " الوقت المناسب للبضاعة " وبهذه الطريقة يتم شراء المواد الخام في الوقت المناسب وتستعمل في الإنتاج والتصنيع بالكميات المناسبة للبيع وبالتالي عدم وجود مخزون سلعي أو وجوده بأدنى كمية. مما يتطلب من الحاسبة الإدارية توفير معلومات دقيقة وتفصيلية وفي الوقت المناسب.

واستجابة لكل هذه المتغيرات ظهرت مجموعة من التقنيات الحديثة المستخدمة في الحاسبة الادارية يمكن ايجازها على النحو التالي:

1- نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة:

عرف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه: "نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف،¹⁹ أي أن النشاط هو الذي يخلق الطلب على الموارد، وعلى العموم فإن

هذا النظام يعمل على التحديد الدقيق لتكاليف الانتاج من خلال تحليل العمليات والأنشطة والتعرف على مسببات التكلفة.

ومن أهم مزايا نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة نذكر:

- تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف؛
- تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم؛
- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن؛
- تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية؛
- التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها؛
- يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها.

ومن أهم عيوبها أن تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة جدا وتتطلب صبرا من المؤسسة لتعود بالفوائد المنتظرة، بالإضافة إلى صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تحديد التكاليف؛

2- نظام التوقيت المنضبط:

نظام التوقيت المنضبط هو ذلك النظام الذي يقوم باستبعاد كل مصادر الهدر من مواد أو أنشطة لا تؤدي إلى إضفاء قيمة على المنتجات أي الإنتاج حسب الطلب (الحاجة) وفي الوقت الملائم.²⁰ ويعتمد هذا النظام على مجموعة من الخصائص نوردتها على النحو التالي:

- التخلص عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن (الوصول إلى المخزون الصفرى)؛
- الحد من الهدر في الموارد والأنشطة في العملية الإنتاجية؛
- الإنتاج بالكميات المحددة وفي الوقت المناسب لمواجهة الطلب؛
- فلسفة تقوم على نظام معلومات فعال من حيث تحديد كمية ومواصفات وأوقات الحاجة إلى الموارد؛
- تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والموردين من خلال التنسيق بين الإنتاج والطلب والمواصفات والجودة المطلوبة؛
- تقوم فلسفة التوقيت المنضبط على بيئة مستقرة داخل المؤسسة حيث تتطلب روح التعاون والإقناع

والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين.

3- إدارة الجودة الشاملة:

من المفاهيم الإدارية الحديثة مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وهو يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج والخدمات وتحقيق الأداء الأفضل وتخفيض نسب الفاقد والعمل على كسب رضا الزبائن وعرفت إدارة الجودة الشاملة من قبل معهد الجودة الفيدرالي بأنها "منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات".

وعرفت بأنها "التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض، من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح ومن المرة الأولى وفي كل وقت".²¹

وبناء عليه فإن نظام إدارة الجودة الشاملة عبارة عن نظام متكامل يعتمد على العوامل التالية لنجاحه:²²

- تحقيق التميز والتفوق في الأداء التنظيمي للمؤسسة؛
- العمل على إرضاء المستهلكين؛
- اعتماد المشاركة الجماعية والعمل بروح الفريق؛
- تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالية؛
- إجراء تحسينات مستمرة على أنشطة المؤسسة والعمل على إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة في جميع الأوقات.

4- بطاقة الأداء المتوازن:

عبارة عن نظام شامل لقياس الأداء الإستراتيجي للمؤسسات الصناعية وتحتوي على مجموعة شاملة من مقاييس الأداء، وذلك بالنظر لأداء المؤسسة من أربع جوانب وهي:²³

- جانب الأداء المالي (نمو الدخل، الربحية، العائد على الاستثمار)؛
- جانب العلاقات مع العملاء (تحقيق رضا العملاء، خدمة العملاء، مدى ولائهم)؛
- جانب العمليات الداخلية (جودة الخدمة الداخلية، ابتكار منتجات جديدة)؛
- جانب الموارد البشرية (تطوير الأداء، التعلم، الابتكار).

- أثر تقنية المعلومات على الحاسبة الإدارية:

أحدث التطور الحاصل في تقنية المعلومات عدة تأثيرات على الحاسبة الإدارية سواء تعلق الأمر بأساليب الحاسبة الإدارية المستخدمة أو بالحاسب الإداري الذي يطبق هذه الأساليب وسنحاول من خلال ما يلي من التطرق لتأثير تقنية المعلومات على كلا الجانبين.

1- تأثيرها على دور المحاسب:

بعد أن كان إعداد المعلومات وتقديمها لمتخذ القرار يتم من طرف المحاسبين الإداريين، أخذ التقدم في تقنية المعلومات كثيرا من المهام الروتينية التي كان يقوم بها المحاسب الإداري، حيث أصبح الأمر بالنسبة له مجرد إدخال قيود اليومية التي تثبت الأحداث المالية ودوره لا يتعدى المتابعة لمخرجات نظم المعلومات بدلا من دوره السابق وهو تشغيل هذه النظم.

من ناحية أخرى أصبح المدراء هم من يتحملون مسؤولية إدارة التكاليف التي كانت من مسؤوليات المحاسب الإداري. مما نتج عنه انتقال المحاسبين من إدارتهم إلى مختلف المستويات الإدارية، خاصة إذا كان المدير التنفيذي ليس له خلفية محاسبية تمكنه من إدارة التكاليف، أي لا مركزية أقسام الحاسبة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2- تأثيرها على أساليب الحاسبة الإدارية:

نتيجة التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال وتقنية التصنيع والهيكل التنظيمي للمؤسسات، أصبحت التقنيات المستخدمة في الحاسبة الإدارية غير ملائمة مما استوجب ظهور التقنيات الحديثة المذكورة سالفًا. وبعثت تقنية المعلومات آمالا كبيرة لدى أكثر الباحثين في أن تقوم هذه التقنية بإحداث تغيير في الحاسبة الإدارية وذلك بتسهيل استخدام أساليب الحاسبة الإدارية الحديثة.

وقد أكدت الكثير من الدراسات الميدانية التي كانت تهدف إلى معرفة مدى تأثير تقنية المعلومات على انتشار أساليب الحاسبة الإدارية الحديثة، على أن هناك منافع عامة من استخدام تقنية المعلومات حيث أنها تزيد من الفعالية والكفاءة والجودة العالية للمعلومة إضافة إلى سهولة الوصول إليها، إلا أن تأثير تقنية المعلومات على استخدام أساليب الحاسبة الإدارية الحديثة والتي تتطلب معالجة معقدة للبيانات وليس مجرد استخراج للتقارير المالية كان ضعيفا لعدة أسباب منها:²⁴

- نظم تقنية المعلومات المتقدمة معقدة وتتطلب بعض الوقت حتى يتسنى الحصول منها على المنافع، وليس غريبا على هذه النظم المتطورة جدا أن يحتاج المستخدمون وقتا للتعلم على كيفية استخراج المنافع المتوقعة منها خاصة أن هذه النظم تشهد تطورا مستمرا وسريعا؛
- إمكانية الحصول على كافة المنافع المتوقعة من هذه النظم وعلى رأسها استخدام أساليب الحاسبة الإدارية الحديثة محدودة طالما أن تطبيق بعض المؤسسات لهذه النظم مازال جزئيا وليس كليا؛

- هناك جيل جديد ومكمل لهذه النظم يركز على تحليل المعلومات الاستراتيجية والمتوقع أنه سوف يشجع على استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- تجدر الإشارة إلى أن تقنية المعلومات لا تمثل سوى عامل واحد، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على نظام المحاسبة الادارية الحديثة مثل حجم المؤسسة، استراتيجية المؤسسة، ونوع القطاع (صناعي، خدمي).

الخاتمة:

ومن خلال هذه الدراسة استخلصت العديد من النتائج والتي يمكن توضيحها في العناصر التالية :

- نظام المحاسبة الإدارية يمثل مجال التقاطع بين نظام المعلومات المحاسبية ونظام المعلومات الإدارية متمثلاً بما يطلق عليه ايضاً " النظام المعلومات المحاسبية والإدارية"، وبذلك فهو يمثل النظام الرسمي والرئيسي والشامل للمعلومات في المؤسسة؛
- تهدف المحاسبة الإدارية الى توفير المعلومة المحاسبية للإدارة من أجل المساعدة الإدارة في القيام بأهم وظائفها (التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرار)؛
- إن إستخدام التكنولوجيا في العديد من مجالات الحياة وبصورة خاصة في المؤسسات الاقتصادية أدى إلى تزايد احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة الاقتصادية (الداخلية والخارجية) من البيانات والمعلومات والتي يجب على المحاسبة الإدارية توفيرها بالدقة والسرعة المناسبين في سبيل تحقيق فائدة أكبر عند إستخدامها؛
- ¹ إن تطور أدوات المحاسبة الإدارية جاء نتيجة النقائص الموجودة في الأدوات التقليدية وعدم توافقها مع مختلف التغيرات التي شهدها عالم الأعمال؛
- عدم ملائمة مخرجات نظام المعلومات الادارية لإحتياجات الإدارة المختلفة من المعلومات سواء في التخطيط أو الرقابة أو اتخاذ القرار ساهم في تطوير تقنيات المحاسبة الادارية؛
- التطور الحاصل في تقنية المعلومات قضى على المركزية في المحاسبة وجعل المحاسب الاداري يعمل بمختلف الادارات بالمؤسسة وليس فقط داخل قسم المحاسبة؛
- سهولة استخدام الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية نتيجة الاستعانة بتقنية المعلومات.

المراجع والإحالات:

¹ - مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص؛13.

² - اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، 2007، ص؛22.

- ³ - مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص: 14.
- ⁴ - William L. Ferrara , Cost / Management Accounting : The 21 st Century Paradigm , Management Accounting , December , 1995 , p; 5.
- ⁵ - يحي محمد أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار الأمين للنشر والتوزيع، مصر، دت، ص ؛ 14 .
- ⁶ - سيد سالم عرفه، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص؛ 119..
- ⁷ - محمد عباس الحجازي، الحاسبة الإدارية، مكتبة عين شمس، القاهرة، دت، ص ؛ 225 .
- ⁸ - Horngren, Charles T., Sundem, Gray L., , Introduction To Management Accounting, Prentice Hall, 7th edition, USA, 1997, P; 4.
- ⁹ - يحي محمد أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مرجع سابق، ص ؛ 18 .
- ¹⁰ - يحي محمد أبو طالب، مرجع سابق، ص ؛ 20 .
- ¹¹ - محمد مطر . الحاسبة المالية: الدورة المحاسبية و مشاكل القياس و الإفصاح و التحليل، مرجع سابق ص؛ 21.
- ¹² - إسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون , الحاسبة الإدارية و نماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية , الإسكندرية، 1994، ص ص 5-7.
- ¹³ - أحمد حسين ظاهر، الحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص ؛ 14 .
- ¹⁴ - نفس المرجع، ص؛ 13.
- ¹⁵ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص؛ 8.
- ¹⁶ - يحي محمد أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مرجع سابق، ص؛ 22.
- ¹⁷ - أحمد حسين ظاهر، مرجع سابق، ص؛ 14.
- ¹⁸ - أحمد حسين ظاهر، الحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص؛ 14.
- ¹⁹ - كمال خليفة أبو زيد وعطية عبد الحي مرعي، مبادئ الحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص؛ 32.
- ²⁰ - رامي حكمت فؤاد الحديثي وفائز غازي البياتي، الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الإنتاج الآلي، دار وائل، عمان، 2002، ص؛ 14.
- ²¹ - الدرادكة، مأمون والشبلي، طارق، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص؛ 18.
- ²² - علوان قاسم نايف، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الإيزو 9001، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص؛ 81.
- ²³ - فودة شوقي السيد، نحو إطار مقترح لتقييم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية، مجلة البحوث التجارية، العدد 2، المجلد 25، مصر، 2003، ص؛ 273.
- ²⁴ - سيد سالم عرفه، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص؛ 132.