

## ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية

م.د. بثينة راشد حميدي الكعبي\*

### المستخلص:

يهدف هذا البحث بشكل عام الى الاجابة على التساؤل المهم التالي: هل يمكن تحديد اطار مفاهيمي للمحاسبة الادارية كأساس لانبثاق معايير المحاسبة الادارية؟ من خلال تحديد اهداف المحاسبة الادارية والسبل المتبعة لتحقيق تلك الاهداف ومن خلال تحديد المفاهيم والعناصر الاساسية لمكونات هذا الاطار لتطبيق اساليب المحاسبة الادارية

تبرز اهمية البحث من خلال اهمية المعلومات التي توفرها المحاسبة الادارية في دعم الادارة العليا والتنفيذية في ادارة الاداء التشغيلي في المنظمات سواء ان كان في المدى القصير او الطويل وحتى يرقى الحاسب الاداري بدوره في توفير هذه المعلومات فمن المهم تحديد القالب الذي ستنبص فيه معلومات المحاسبة الادارية والخصائص التي تتصف بها وكيفية توجيهها في الاتجاه الصحيح وبما يتلائم مع الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية لمواكبة المنظمات المنافسة في السوق.

توصلت هذه الدراسة الى الاستنتاجات التالية:

1. اتساع المعلومات المطلوب توفيرها من قبل نظام المعلومات للمحاسبة الادارية بسبب اختلاف الوظائف والمستويات الادارية والانشطة و الهياكل التنظيمية مما يتطلب تحليل تلك المعلومات في ظل هذه الابعاد ليكون الحاسب الاداري قادرا على توفير المعلومات المؤثرة في نجاح الوظائف داخل المنظمة والتي تتاثر بحجم ودرجة تعقد المنظمات وزيادة درجة اعتمادها على مكوناتها الداخلية وتعاضم درجة تخصصها وتنوع اعمالها وزيادة التعقيد التكنولوجي.
2. تواجه المحاسبة الادارية تحديا كبيرا كونها لا تمثل عملية مستقرة وبدلا من ذلك فانها تتبع التغيير التنظيمي والقوى المؤثرة التي تجعل المنظمة تتبعها كالتغيير التكنولوجي والعولمة وحاجات الزبون.

### Abstract:

**This study aims to answer an important question: can we make a conceptual framework for MA as a basis to arise the MA standards? This can be made by determining the objectives of MA and the ways to achieve it, by determining the concepts and the initial elements that are involved in this frame to apply the MA.**

**The importance of this study rises from the importance of the information provided by management accounting (MA) to aid the high and excusive management to do operational performance in organizations either in long or short term , and the superiority accountant in his role in providing this information, it's very important to determine the design that provides the MA information and its characteristics ,and how to direct trend it in the right trend that is relevant with the environments,economical ,and socialicts circumstances that ensure the organizations continuity in competitive markets.**

**The study has reached the following conclusions:**

1. **Expanding of the information that should be available by MA system because of the Varity of functions, management levels, activities and organizational structural. All the analyses required for the information**

\* مدرس / الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

مقبول للنشر بتاريخ 2011/6/5

depend on these dimensions. Thus, the accountant should be able to provide the information those effects on the success of organization. the high interfered degree among the information and its specialty degree and the in variety of its jobs and the increase of its technological levels .

2. The MA faces a great challenge due to the changeable environment and the influential forces that make the organization change according to it such as the technological and organizational changes and the customer's needs.

## المقدمة:

ان الثورة الصناعية وظهور التكنولوجيا وتعقد حجم المنظمات ادى الى ضرورة وجود رؤوس اموال لاستثمارها بالمصانع والمكانن والمعدات ، كما ظهرت حاجة اخرى لدعم قرارات التمويل، وبعد ان اتسع العمل بالاتمة وزيادة مستويات الانتاج وزيادة تكاليف اقتنائها ادى ذلك الى ضرورة الرقابة على مكوناتها الداخلية خصوصا مع تنوع اعمالها في ظل بيئة متسارعة التغيير، وهذا ادى الى سرعة تضاعف المعرفة التي تعتبر واحدة من العوامل المتعلقة بالمعلومات في التنظيم الحديث وبيئته الاقتصادية والسياسية. فلقد اصبحت المعلومات موردا اساسيا للمنظمات المعاصرة لتقوم باداء وظائفها على افضل وجه والتغلب على المنافسين.

فعندما ركزت الادارة على الانتاج في الاربعينيات والتسويق في الخمسينيات والستينات والتمويل في السبعينات من القرن السابق، ظهرت الحاجة الى المحاسبة التي تقوم بتسجيل الكلف اولا لمعرفة ما يكلفه المنتج من مواد مباشرة وضرورة مراقبة الاجور بعد توسع العمل المنزلي واستخدام العمالة ومن ثم احتساب كلفة الانتاج لغرض وضع الاسعار ومعرفة الارباح الناجمة عن مزاوله الانشطة الانتاجية ، وحتى تقوم الرقابة باعمالها لابد من توفر معلومات كافية توجه عملها بالاتجاه الصحيح، وهذا ادى الى تطور محاسبة التكاليف ايضا، وبما ان وظيفة الرقابة تحتاج الى معلومات تتعلق بما يجب ان يكون عليه الاداء في المستقبل ، زاد دور محاسبة التكاليف ليس فقط بتجميع البيانات الفعلية عن الاداء الفعلي بل اتسع دورها لغرض تحويل التكاليف الفعلية للاداء السابق بما ينسجم مع التغيرات المتوقعة في ظل الظروف المحيطة ووضعها في جداول تدعي موازنات تخطيطية لكافة اهداف المنظمة، وهذا ادى بمحاسبة التكاليف ان تكون جزءا مكملا للمحاسبة الادارية ، ولا يقف دور المحاسبة الادارية بالمحاسبة كوظيفة بل يمتد ليمتلك المحاسب الاداري الكثير ليشترك مع الاقتصادي بدلا من قيامه بوظائف المحاسب التقليدية، حيث اصبح يهتم بقياس الاداء الاقتصادي للاقسام وقياس القيمة للموارد المستنفدة في البضائع والخدمات المجهزة واصبح يطلق عليه لقب **controller** او **comptroller** الذي يمثل الرئيس المالي والاداري ويكون مسؤولا عن الاشراف على قسم الحسابات والمسؤول عن اعداد المعلومات المتعلقة بالابلاغ المالي بتطبيق المحاسبة المالية والادارية ويقوم بتفسير المعلومات لخط المدراء ويمثل جزءا مكملا لفريق الادارة كما يشترك في اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة لكل مستويات الادارة داخل المشروع اضافة الى دوره الكبير في توفير المعلومات المؤثرة في نجاح تلك الوظائف والتي تتأثر بحجم ودرجة تعقد المنظمات وزيادة درجة اعتمادها على مكوناتها الداخلية وتعاطم درجة تخصصها وتنوع اعمالها وزيادة التعقيد التكنولوجي.

لذلك تمت هذه الدراسة لدراسة نوعية المعلومات الواجب توفيرها من قبل المحاسبة الادارية والاطار المفاهيمي الذي يمكن ان ينظم فيه عمل المحاسب الاداري لترتقي بدوره هذا المنظمات الاقتصادية الانتاجية والخدمية.

وقد نهج البحث المنهجية التالية:

## اولا: مشكلة البحث :

تواجه المحاسبة الادارية الآن تحديا كبيرا في البيئة المتسارعة التغيير التي تتطلب بالمقابل استجابة سريعة لمواكبة هذه التغيرات وهذه الاخيرة اوجدت حاجة للكثير من الطرق والاساليب والنظم التي تعمل في خدمة المنظمة سواء كانت في جانب تحسين النوعية او خفض التكاليف او كلاهما، مما جعل المحاسب الاداري في حيرة من امره في كيفية ترتيب استخدام هذه الاساليب الكثيرة لتحقيق هدفه في تقديم المعلومات المفيدة في تعظيم قيمة المنظمة، لذلك تبرز المشكلة في البحث عن قالب لوضع المعلومات التي توفرها هذه الاساليب والجهات التي تستخدمها فيه وينظم عمل المحاسب الاداري في توفير المعلومات التي ترشد الادارة في اتخاذ جميع قراراتها في ظل معلومات شاملة وواسعة تفيد جميع الاطراف داخل المنظمة.

## ثانياً: أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من خلال أهمية المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية في دعم الإدارة العليا والتنفيذية في إدارة الأداء التشغيلي في المنظمات سواء ان كان في المدى القصير او الطويل وحتى يرقى المحاسب الإداري بدوره في توفير هذه المعلومات فمن المهم تحديد القالب الذي ستنصب فيه معلومات المحاسبة الإدارية والخصائص التي تتصف بها وكيفية توجيهها في الاتجاه الصحيح وبما يتلائم مع الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية لمواكبة المنظمات المنافسة في السوق.

## ثالثاً: أهداف البحث

يهدف هذا البحث بشكل عام الى الاجابة على التساؤل المهم التالي: هل يمكن تحديد ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية؟ من خلال تحديد اهداف المحاسبة الادارية والسبل المتبعة لتحقيق تلك الاهداف ومن خلال تحديد المفاهيم والعناصر الاساسية لمكونات هذا الاطار لتطبيق اساليب المحاسبة الادارية وتوظيف البيئة الملائمة لها ويتم تحقيق هدف البحث من خلال الآتي :

- 1.ايضاح أهمية الدور الذي تلعبه معلومات المحاسبة الإدارية في المنظمات الاقتصادية.
  - 2.التمييز بين المحاسبة الإدارية والمالية.
  - 3.تحديد المستخدمين المتعددين لمعلومات المحاسبة الإدارية والتنوع في الاستخدامات المختلفة لتلك المعلومات.
  - 4.بيان الكيفية التي يتم بها توفير معلومات المحاسبة الإدارية في خلق وتعظيم قيمة المنظمة التي تتعلق بوظائف التصنيع والتسويق على المدى الطويل.
  - 5.بيان نوعية المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية بنوعها المالية وغير المالية.
  - 6.أهمية تأطير المحاسبة الإدارية بأطار محدد لموارد المعلومات التي ستحسن نظرة المنظمة في التحليل والتصميم لوظيفة المعلومات.
- لذلك تم تقسيم الدراسة الى المباحث الآتية:
- المبحث الاول: تم تخصيصه لتعريف المحاسبة الإدارية ومناقشة اوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية والإدارية.
- المبحث الثاني: جاء لمناقشة دور المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات التخطيط والرقابة وابعاد المعلومات المطلوبة والخصائص الواجب توفرها فيها.
- المبحث الثالث: ناقش مفاهيم وتقسيمات الكلفة.
- المبحث الرابع: جاء لتحديد الاطار المفاهيمي المقترح للمحاسبة الإدارية.
- المبحث الخامس: خصص لعرض اهم الاستنتاجات ووضع التوصيات اللازمة بصدها.

## المبحث الاول: المحاسبة الإدارية تعريفها وما هييتها:

### 1-1 تعريف المحاسبة الإدارية:

اولاً: المحاسبة الإدارية نظاماً للمعلومات:

لقد عرّفت المحاسبة الإدارية من قبل ( Moor et al.,1984,p:4 ) بانها القسم المحاسبي الذي يتعامل بشكل محدد مع الكيفية التي يتم بها استخدام البيانات المحاسبية والمعلومات المالية الأخرى في إدارة الاعمال، الوحدات الحكومية، والوحدات غير الهادفة للربح.

ثانياً: من ناحية الرقابة:

لقد عرّف عَدَدٌ عَرَفَ (Bhattacharyya&Dearder,1996:p3) والمحاسبة الإدارية بأنها عملية تحديد، قياس، تجميع، تحليل، اعداد، تفسير، وتوصيل المعلومات المالية المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط، والتقييم، والرقابة داخل المنظمة وللتأكد من الاستخدام المناسب والمسائلة لمواردها

ثالثاً: من ناحية توفير المعلومات للجهات الداخلية والخارجية بالنسبة للمنظمة :

عرف الـ IFAC المحاسبة الإدارية بأنها عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل واعداد وتفسير وتوصيل المعلومات (المالية والتشغيلية) المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط والتقييم والرقابة ضمن منطقة ما، وبما يضمن الاستخدام المناسب والمسائلة عن مواردها وتتضمن المحاسبة الإدارية كذلك اعداد تقارير مالية للمجموعات غير الادارية كحملة الاسهم والدائنون والمكاتب الرسمية والسلطات الضريبية (IFAC,1997,NO1B).

**رابعاً: من ناحية ترشيد القرارات الادارية:**

عرفت المحاسبة الادارية على انها عملية تحديد وقياس وايلاغ وتحليل المعلومات عن الاحداث الاقتصادية للمنظمة او عملية توفير معلومات مالية وتشغيلية لمدراء ومنتسبي المنظمة وهذه العملية يجب ان تشتق من الحاجات للمعلومات للاقسام الداخلية للمنظمة التي يجب ان ترشد قراراتهم الاستثمارية والتشغيلية (Atkinson et.al.,2000,p:3).

**خامساً: من ناحية تعظيم القيمة:**

عرفت المحاسبة الادارية من قبل المجمع المهني (معهد المحاسبين الاداريين) بانها "عملية التحسين المستمر لاضافة قيمة للتخطيط، للتصميم، للقياس والتشغيل لنظم المعلومات المالية وغير المالية التي ترشد اداء الادارة، تحفز السلوك، وتدعم وتعظم القيمة التثقيفية الضرورية لتحقيق ستراتيجية المنظمة، واهدافها التشغيلية (Atkinson et.al. , 2000,p5)

نستنتج مما سبق ان جميع هذه التعاريف تصب في اتجاه واحد هو ضرورة وجود نظام معلومات للمحاسبة الادارية يهدف الى توفير معلومات ملائمة لترشيد القرارات سواء ان كانت قرارات تشغيلية ام استثمارية ام ادارية (تخطيط ورقابية) والتي تهدف جميعها الى توظيف موارد المنظمة والتأكد من الاستغلال الافضل لتلك الموارد وبما يحقق تعظيم قيمة المنظمة والمحافظة على وضعها التنافسي في السوق كما نلاحظ ان التغيير في التعاريف جاء نتيجة لتطور الحاجة للمحاسبة الادارية .

**1.2: اوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية:**

تشابه المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية من حيث توفيرهما للمعلومات وكلاهما يعتمدان على بيانات نظام المحاسبة الاساسي واجراءاته ، وافراده والكمبيوتر المستخدم في تجميع وخرن البيانات المالية عن الاحداث الاقتصادية داخل المنظمة والذي يضم في احد اجزائه نظام محاسبة الكلفة التي تجمع بيانات الكلفة لاستخدامات المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية كتحديد كلف الانتاج والمساعدة في وضع الاسعار وكلاهما يستخدمان في المحاسبة المالية و الادارية.

ان اختلاف المحاسبة المالية عن المحاسبة الادارية ناتج عن حقيقة ان كلاً منهما يخدم جمهوراً مختلفاً عن الآخر تختلف معه الحاجة للمعلومات والتي يمكن دراجها كالآتي:

اولاً: من ناحية المستخدمين: يلاحظ ان اهداف المحاسبة الادارية تركز على المدراء وحاجاتهم داخل المنظمة بدلا من الاهتمام بمن هم خارج المنظمة كما تهتم المحاسبة المالية بهم وتقوم بالابلاغ المالي لهم. ويمكن تلخيص اهتمام المحاسبة الادارية بالمدراء من خلال التالي:(Hilton,1999,p:5-8)

- توفير المعلومات للمدراء لاتخاذ قرارات التخطيط والرقابة
- مساعدة المدراء في توجيه ورقابة الانشطة التشغيلية
- توجيه المدراء باتجاه اهداف المنظمة
- قياس اداء الانشطة الفرعية، واداء المدراء، المستخدمين داخل المنظمة.
- تقييم وضع المنظمة التنافسي والعمل مع المدراء الآخرين لتأكيد منافسة المنظمة في المدى الطويل في مجال الصناعة.

ثانياً: من حيث الاستخدامات: من منظور الابلاغ المالي (الشفافية) وجوب الافصاح عن النشاط الاقتصادي للمنظمة كحقيقة بدون تلوين لاغراض التأثير على سلوك المستخدمين باتجاه معين ويجب ان تكون المعلومات المحاسبية بعقلانية حقيقية (واقعية Factual) وبموضوعية وان تعد هذه المعلومات بحيادية، بينما لا تتناسب هذه المعايير مع المحاسبة الادارية، حيث توفر معلومات لكي تكون مفيدة فانها يجب ان تكون كالحقائق (مشابهة للواقع) وترتبط بالمستقبل بدلا من ارتبائها بالوقت الحاضر. (Dominiak & Luderback, 1985 ,p8-9)

ثالثاً: من حيث قابليتها للمقارنة: فيما يتعلق بقابلية المعلومات للمقارنة فالمعلومات المجهزة من قبل المحاسبة المالية توفر اساس للمستخدمين يمكنهم من اجراء المقارنة بين المشروعات الاقتصادية لاتخاذ قراراتهم في ضوءه نتيجة لتحديد المحاسبة المالية للمنظمات بالمعايير والطرق والاجراءات التي تقوم بتطبيقها حسب متطلبات الهيئات الحكومية كالضرائب واسواق المال ، وعلى العكس من ذلك فالمعلومات المجهزة من قبل المحاسبة الادارية لا يمكن مقارنتها مع المشروعات الاخرى كما في المحاسبة المالية فقد يكون ذلك اقل ملائمة في منظور المحاسبة الادارية وتشكل هذه محدوديات على المرونة بالنسبة لها نتيجة لاتساع تطبيقها التي تعتدل فيهما الموضوعية والموثوقية المطلوبة. (Brown, بدون سنة ,p:6)

**رابعاً:** من حيث الالتزام بالمبادئ المقبولة قبولاً عاماً يمكن ان ينحرف المحاسب الاداري عن GAAP ويستخدم مقاييس مختلفة يمكن ان تظهر في تقارير المحاسبة الادارية بينما لا يمكن ذلك للمحاسب المالي الذي يعد تقاريره وفقاً لها.

**خامساً:** من ناحية التفاصيل: تتميز المعلومات التي يعرضها المحاسب الاداري بالتفصيل على عكس معلومات المحاسبة المالية الاجمالية.

**سادساً:** من ناحية اختلاف المعلومات التي تقيسها: تهتم المحاسبة المالية بالقياس والافصاح عن المعلومات المالية فقط بينما معلومات المحاسبة الادارية يمكن ان تكون مالية وغير مالية، كمية ونوعية (Jiambalovo,2001,p:2)

**سابعاً:** من ناحية تصميم التقارير: تكون تقارير المحاسبة المالية معدة للغرض العام بينما تصمم تقارير المحاسبة الادارية خصيصاً لقرار معين او لمستخدم معين لذلك قد تظهر المعلومة في تقرير داخلي معين اولا تظهر في الأخرى معلومات مختلفة لأغراض مختلفة (Dominiak & Luderback,1985,pp8-9) عليه يمكن تلخيص اهم المواصفات التي تميزت بها المحاسبة الادارية عن المحاسبة المالية بالاتي:

( Garrison&Noreen,1997,p12)

- تركيزها على توفير بيانات للاستخدامات الداخلية.
- تركيزها على المستقبل .
- لا يحكمها اي مبادئ او قيود.
- تعطي التركيز الأقل على الدقة والتركيز الاكثر على البيانات غير المالية.
- توجه النظر على اقسام المنظمة بدلا من النظر الى المنظمة كوحدة واحدة.
- تكون المحاسبة الادارية غير مفروضة على الادارة وانما اختيارية.
- تنبثق المحاسبة الادارية من الاقسام الاخرى كالاقتصاد والادارة وبحوث العمليات وغيرها.

## المبحث الثاني: صور المحاسبة الامارية في ترشيح قرارات التخطيط والرقابة وابعاد المعلومات المطلوبة والخصائص الواجب توفرها

### 1.1.2: حاجة قرارات التخطيط للمعلومات:

احد ادوار المحاسبة الادارية هو تجهيز المعلومات لتساعد المدراء في اتخاذ افضل قرارات التخطيط للمنتجات والخدمات (مزيج انتاجي وتسعير)، أنشطة، زبائن ومجهزين يمكن تحفيزها بمعلومات اضافية وقد تكون قرارات التخطيط تلك استراتيجية او قصيرة الاجل. (Mc waters et.al.,2001,p:2) والمشكلة الاساسية للادارة هي كيف تتخذ القرارات وما هي المعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ تلك القرارات ، وما هي الموارد المطلوبة لنشاط معين، للبضائع، او الخدمة وقد تتضمن عناصر الكلفة للوحدات الحكومية والتي تعكس التزام الوحدة. فاذا تم اتخاذ قرار معين على اساس معلومات كلفة غير كافية او غير ملائمة فانه توضع اسعار بأقل من الحقيقة والحقيقة تتضمن كلفا اكبر مما تم استخدامها لاتخاذ قرار التسعير .

وعليه فان توفير معلومات كلفة كاملة وملائمة سوف يعطي الكلف الاقرب للواقع للأنشطة والسلع والخدمات، الا ان فشل النظم المحاسبية في تجهيز مدراء الانتاج بمعلومات ملائمة وبالتوقيت المناسب وسبب هذا الفشل هو (Mckinnon & Bruns,1993,pp:29-37) :

- وصول معلومات المحاسبة متأخرة لمدراء الانتاج.
- قصور الطرق المستخدمة من قبل المحاسبة لعرض المعلومات.
- التعبير النقدي عن المعلومات والمدراء بحاجة الى معلومات نوعية عن الانتاج وحجمه.

ويمكن تلخيص المعلومات التي تحتاجها قرارات التخطيط بالاتي:

1. معلومات عن تخطيط الانتاج: كمعلومات الكلفة التاريخية، معلومات عن حجوم الانتاج المتوقع انتاجها ومعلومات حول العمليات التي يتوقع تغييرها في الاجل القصير لغرض تخصيص الموارد النادرة . وبما يتبع ذلك من معلومات فعلية لمقارنتها مع ما تم تخطيطه لحصر الانحرافات وتتبعها ومعالجة السالب وتطوير الموجب منها ومعلومات التغذية العكسية لغرض تغيير الخطط واعادة تخصيص الموارد وتسوية الاسعار وقياس الاداء.

2. معلومات عن تخطيط الاسعار: كالكلف المباشرة وغير المباشرة والطرق المستخدمة في نسب الكلفة وعناصر الكلف غير المباشرة وحجوم المخرجات المستخدمة في حساب كلفة الوحدة واي متغيرات يمكن ان تؤثر بهذه الحجوم وتحديد افضل استراتيجية مناسبة للتسعير .

3. معلومات عن ادارة الكلفة:مثل بيانات كلفة العمليات التي تنجز داخل نشاط معين او لخدمة او بضاعة لغرض التخطيط الاستراتيجي استنادا الى تحديد كفاءة واقتصادية العمليات الحالية وحذف العمليات المكلفة وغير الضرورية والبحث عن الطرق البديلة.

4. معلومات عن التخطيط الاستراتيجي:هناك استخدام متزايد لمصطلح المحاسبة الادارية الاستراتيجية و بسبب اتساع محاسبة الكلفة اتسعت المحاسبة الادارية وتضمنت المحاسبة الادارية الاستراتيجية حيث تم اعطاء الاهتمام المتزايد للنقاط المحاسبية المهمة للادارة الاستراتيجية وبشكل خاص الاهتمام بالوضع الاقتصادي للمنافسين في ضوء اسعارهم ،كلفتهم ، وحصتهم السوقية في الاتجاهين الوطني والدولي ليكون المحاسب الاداري قادرا على تحليل التطبيقات الاقتصادية لتلك الاستراتيجيات في مصطلحات اوسع من تلك التي تحصل عليها بشكل كلي للمشروع (Harper,1990,p:8). كما اصبحت البيانات الخارجية مكملة لنظم معلومات المنظمات لاغراض اتخاذ القرارات لذلك يجب ان تحدد يوما بيوم كعدد الزبائن الموجودين ، من اين يشترون ،كيف يشترون(Drucker,2001,p:2).

هذا كله ادى الى ضرورة تغيير المحاسبة الادارية مع اي تغيير في الاهداف الاستراتيجية وان تركز اهتمامها بالنظرة الاجمالية للمنظمة بدلا من النظرة الفردية لكل جزء (Nanni et.al.,1988,pp:42-48).ويجب على المحاسبة الادارية الاستراتيجية تحديد الوضع التنافسي للمنظمة وان تنظر للخارج بدلا من الداخل وللمستقبل بدلا من الماضي ونسبة الحصة السوقية للمنتجات ودورة حياة المنتج ،تشكيلة المنتجات المجهزة واحتمال التكاليف المشتركة استنادا الى منحنيات الخبرة ، وهذا لا يكون فقط في منظمة واحدة بل يجب معرفة مزايا المنافسين وتحليل كلفتهم الماضية والمستقبلية وادانهم التسويقي واختياراتهم الاستراتيجية . (Ashton et.al.,1991,p:10)

## 2.1.2. حاجة قرارات الرقابة للمعلومات:

تتبنى الادارة وظيفية الرقابة التي تعني التأكد بان عمليات المنظمة تسير باسلوب موجه لتحقيق اهدافها (Hilton,1999,p:5) وكما ذكرنا ان المدير العام للمحاسبة في المنظمة يطلق عليه controller المراقب المالي اعترافا بحقيقة ان الغرض الاساس لبيانات المحاسبة الادارية لغرض المساعدة في الرقابة على عمليات المشروع ، وان المراقب المالي هو جزء من فريق الادارة العليا المسؤول عن ادارة المشروع ووضع اهدافه وتحديد الاهداف التي تم تحقيقها (Meigs et.al.,1996,p:30-31).

والرقابة لها دور رئيس في طلب معلومات المحاسبة الادارية وتحقق الرقابة بواسطة توزيع المسؤوليات لاعضاء المنظمة وتحفيزهم للاداء بافضل ما يمكن كما لو ان المالك يؤدي مهامه (McWatter,2001,p:15) , حيث ان احدى المسؤوليات الرئيسية للادارة هي الانابة او التحويل stewardship لذلك يجب على الادارة ان تحمي موارد المنظمة مقابل الخسائر الممكنة نتيجة الافلاس بسبب عدم الاهتمام باستخدام التجهيزات او الموارد الانتاجية، الاتساع في المديونية غير المضمونة، الفشل في الشراء من المجهزين باقل الاسعار والعمال غير الكفونين والسراقات ، وبسبب الانابة في الاعمال يجب ان تتق الادارة بمختلف اساليب الرقابة لتنفيذ قراراتها وتحقيق اهدافها وتنظيم انشطتها ذات المسؤولية النهائية حيث توسعت الرقابة على مدى واسع من الانشطة كالمحافظة على كمية الخزين واستنفاد التجهيزات للانتاج والادارة وتسديد القوائم بخضم ضمن الفترة المسموح بها ، وبسبب اهمية الرقابة الداخلية الجيدة وتأثيرها على المنظمة يمكن اجمال ثلاثة عناصر مهمة لهيكل الرقابة الداخلية:

### 1. بيئة الرقابة 2. نظام المحاسبة 3. اجراءات الرقابة

كذلك يجب الاحتفاظ بسجلات كافية لجهود الرقابة على الموجودات وتحليل توزيع المسؤوليات والتأكيد على اهمية التوثيق الجيد في كافة السجلات وكافة اجزاء المنظمة ولكافة الاحداث وبهذا الشكل فان كل السجلات يجب ان تسمح بشكل اجمالي بالاستشهاد للمعاملات ذات الصلة بواسطة تقاسمها بالواقع العملي فان موقع المسؤولية سيوفر التحقق من قبل شخص آخر وبالعكس (Bodner,1995 ,p:8) . كما تحتاج الرقابة التشغيلية المعلومات الفعلية من اقسام التصنيع نفسها حيث يحتاج المدير معلومات

مفيدة عن: (McKinnon&Bruns,1993.pp29-37)

- عناصر الانتاج بمصطلحات كلفوية ونوعية ومدى توفرها.
- الاطار الزمني.
- قنوات الاتصال التي تتدفق خلالها المعلومات.

ولا بد من الاشارة الى ضرورة استخدام تحليل الكلفة/المنفعة حيث يجب على المدراء التنبؤ بكلف ومنافع اجراءات الرقابة وعادة يسهل التنبؤ بالكلف مقارنة بالتنبؤ بالمنافع التي يصعب فيها ذلك، وترتبط المنافع بزيادة الايرادات وانخفاض الكلف وحسب الاساليب المحاسبية يعبر عنها بالمنافع التفاضلية ولغرض

انجاز تحليل الكلفة/المنفعة يقارن المحاسبون المنافع التفاضلية مع الكلف التفاضلية الناتجة عنها بنوعها الكمية والنوعية (6:p, بدون سنة، Bookholdt)

## 2.2: ابعاد المعلومات المطلوبة والخصائص النوعية لها:

صممت المحاسبة الادارية لمساعدة الادارة الداخلية لذلك هي متحررة نسبياً من القيود المفروضة من قبل الجهات المنظمة التي تحدد كيفية اصدار المعلومات المحاسبية للجمهور العام وبالرغم من ذلك الا انها تعتمد على مفاهيم عامة واسعة وتطبيقات مؤكدة certain والتي اغلبها مفيد للادارة بالاضافة الى اعتمادها على الحاجات والتفصيلات لمدراء الاقسام الذين يستلمون المعلومات (5:p, Garrison&Noreen,1997, Moor et al.,1984,p:13).

وتواجه المحاسبة الادارية تحديا كبيرا كونها لا تمثل عملية مستقرة وبدلا من ذلك فانها تتبع التغيير التنظيمي والقوى المؤثرة التي تجعل المنظمة تتبعها كالتغيير التكنولوجي والعولمة وحاجات الزبون، والمنظمة التي تفشل في تبني هذه القوى سوف لن تقاوم في المدى الطويل وبالاضافة الى ذلك يجب على المنظمة ان تواجه حاجات حملة الاسهم بالاضافة الى المستهلكين. (4:p, Mcwatters et.al. 2001, السابقة (851:p, Meigs et.al.,1996) فعلى افتراض ان الافراد دائما يهتمون بتعظيم منافعهم ، فمالك الشركة يريد تعظيم الارباح والمدراء والمستخدمين سيفعلون كذلك اذا كانت تنصب في زيادة منافعهم ، اذا يوجد تعارض المصالح بين المالكين الذين يرغبون عموما في الحصول على الارباح والمستخدمين الذين يرغبون باسهل الاعمال، الاجور العالية، والمنافع المتنوعة. وللسيطرة على هذا التصادم تصمم النظم التي توجه سلوك المستخدمين وتحسن الخطط التي تكافئ المستخدمين عن الارباح المتولدة (3:p, Zimmerman,2000).

كما تطالب المحاسبة الادارية بتوفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية لنفس المدراء، وهذين النوعين من المعلومات تكون متداخلة ومن الصعب التمييز بينها ويتوقع ان يزداد التداخل مستقبلا بدرجة كبيرة ، ويمكن باستخدام الكمبيوتر ان يصبح كلا النوعان متكاملان بدرجة كبيرة، وكرد فعل على ذلك يمكن ان تتوسع نظم المعلومات المحاسبية في هذا المجال ، بحيث تقدم تقاريرها عن فاعلية الادارة وقياس انتاجية العاملين بالاضافة الى انها ربما تترجم هذه البيانات الى قيم مالية تعبر عن قيمة الموارد البشرية (عطية، 2000، ص37).

هذا كله ادى الى اتساع نطاق المحاسبة الادارية لأبعد من حدود النظام التقليدي واشتقت من تخصصات عديدة كالاقتصاد، والتمويل، الاحصاء، بحوث العمليات، والسلوك التنظيمي، هذه المصادر الخارجية اعطت للمحاسبة الادارية قوة تنظيمية تقرر التوجه المفيد لها (14:p, Garrison&Noreen,1997) وفي تقرير \* لجنة لدراسة المحاسبة الادارية قسمت فيه ، الطرق والمفاهيم الضرورية والمؤثرة في التخطيط والرقابة والطرق التي تجمع وتوحد وتحلل وتعرض من خلالها المعلومات المحاسبية حسب علاقتها بمشاكل وقرارات الادارة، في ثمانية مواقع هي:

1. علم الكمبيوتر
2. علم السلوك
3. الاساليب الكمية
4. علم الادارة
5. محاسبة الكلفة
6. الرقابة بالموازنة
7. تحليل الاستثمار والتخطيط طويل الاجل
8. النظم

## 1.2.2 لماذا تحتاج المنظمة الى معلومات:

تحتاج المنظمة للمعلومات لتحقيق اهدافها والتي تمكن المنظمة من انجاز الاتي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001:ص428).

- 1- وضع الخطط المختلفة لانشطة واقسام المنظمة كافة بما يحقق التوجه التشغيلي والاستراتيجي المعد لتحقيق الاهداف.
- 2- جدولة الخطط الزمنية ببرامج اعمال يقابلها تخصيص الموارد المتاحة بما يحقق الاستغلال الامثل لها.
- 3- تنفيذ الرقابة من خلال تحديد الاداء الفعلي ومقارنته بالمستهدف وحصر الانحرافات واقتراح معالجتها.
- 4- تحديد البيئة المحيطة والمتضمنة القوانين الساندة وتغيرات الظروف الاقتصادية واطلاع السوق والمنافسين الحاليين والمرقبين والفرص المتاحة امامها والاكتشاف المبكر للمشكلات المحيطة قبل تفاقمها لتعطي القدرة للمنظمة على الاستجابة المبكرة والتكيف مع البيئة لضمان استمراريتها ويعتمد الاحتياج لمعلومات المحاسبة الادارية على عاملين هما: (عطية، 2000، ص40)

\* Report of the committee on courses in management accounting

الأول: الصفات الشخصية لمتخذ القرار وتتضمن :

- ادراكه وفهمه للمعلومات المقدمة
  - الخلفية الفنية لمتخذ القرار ، واسلوب قيادته وقدرته على اتخاذ القرار
- الثاني: الظروف البيئية والتنظيمية والتي تضم:

- طبيعة وحجم المنظمة
  - المستوى الاداري
  - الهيكل التنظيمي ووضوح السلطات والمسؤوليات
- وقد صنفت معلومات المحاسبة الادارية كما في الشكل (1) بثلاثة اصناف هي : (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001، ص:430)

أولاً: المعلومات حسب مصدرها:

أ. المصدر الداخلي للمعلومات: توفر هذه المعلومات لغرض اتخاذ القرارات التشغيلية وتطوير البرامج وتصحيح الانحرافات حيث تعكس هذه المعلومات الاحداث والحقائق بمزاولة النشاط وظروفه وصعوباته وتستخدم في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ويتضمن هذا النوع: معلومات مالية كالموازنات والتقارير المالية. معلومات عن الخزين كالمشتريات والموجود المخزني والموردين والاسعار والعقود..... معلومات عن الانتاج كالمستلزمات الانتاجية وانواع المنتجات وجداول الانتاج..... معلومات عن المبيعات كالعلاء والتسديدات والمنتجات المباعة والمنافذ التوزيعية للمبيعات معلومات عن الموارد البشرية كالأفراد ، التدريب، المكافآت، التعويضات..... معلومات عن البحث والتطوير كهندسة المنتجات وتصميمها وابحاث السوق

ب. المصدر الخارجي للمعلومات : وتتضمن كافة المعلومات التي تعبر عن احداث البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة مثل:

- الميزات التنافسية للمنافسين ونقاط ضعفهم
- القوانين والتعليمات المرتبطة بانتاج المنظمة ومدخلاتها
- قوانين المحافظة على البيئة
- التطور التكنولوجي لمجال الانتاج

ثانياً: المعلومات حسب وجهة نظر الادارة : وتصنف الى:

أ. المعلومات المحاسبية : تأتي من المصادر الداخلية للمنظمة وتعكس الوقائع المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي في المنشأة وتضم قوائم التكاليف حسب عناصر الانتاج التي تساعد في تقييم الاداء والتحليل المالي والعمليات وتحديد ربحية المنتجات.

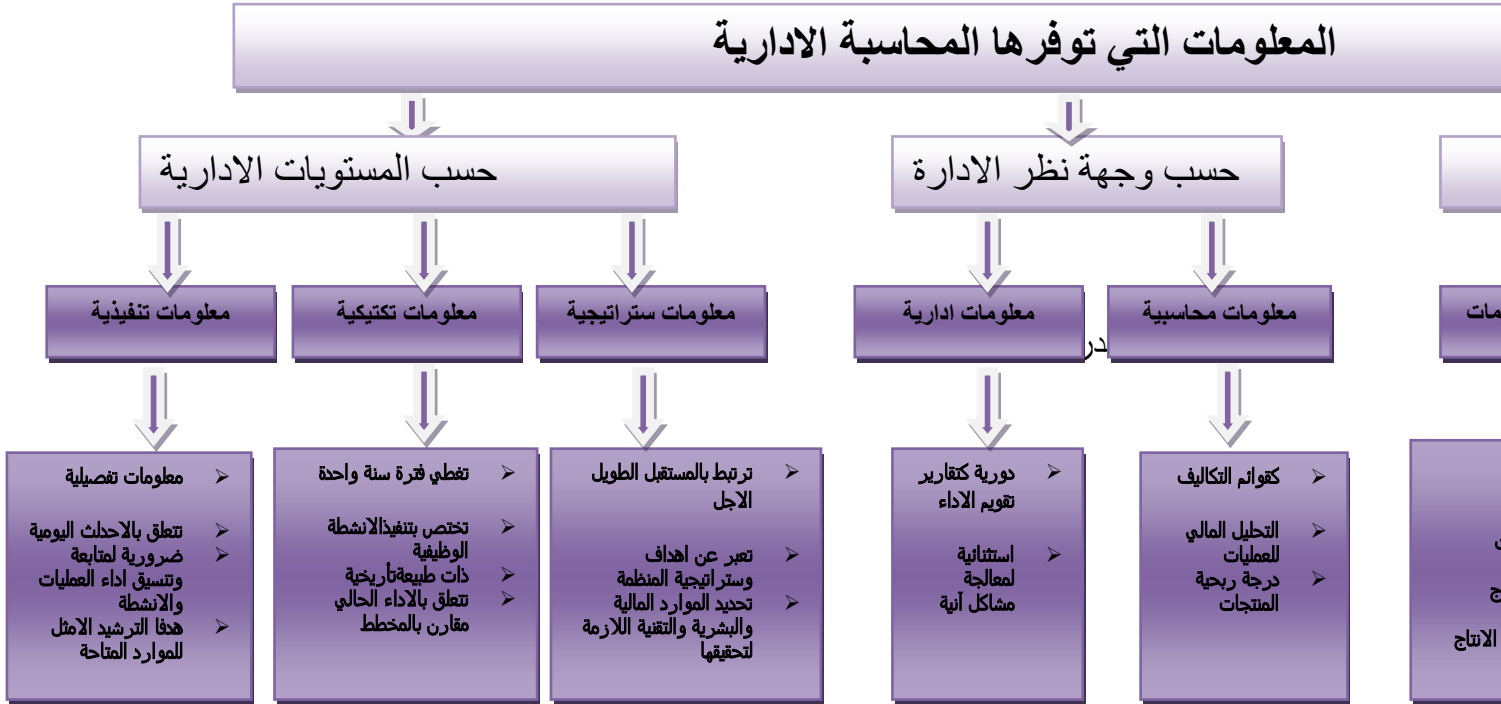
ب. المعلومات الادارية : تتسم بالاجمال والتلخيص لتوضيح نتائج الاعمال الاجمالية واتجاه تطورها ومن امثلتها:

- التقارير الدورية كتقارير تقييم الاداء وتحديد نسب الانجاز والصعوبات التي تواجه عمليات التشغيل الجاري.
- التقارير الاستثنائية التي تستدعي تدخل الادارة بسرعة للتصحيح وضبط العمليات.



الشكل (1)

المعلومات التي توفرها المحاسبة الادارية



- ثالثاً: المعلومات حسب المستويات الادارية: وتصنف الى: (عطية, 2000, ص13)
- أ. المعلومات الاستراتيجية: تتعلق بالمستقبل الطويل الاجل وتعبّر عن اهداف واستراتيجيات المنشأة وتحدد الموارد المالية والبشرية والتقنية اللازمة لتحقيقها ويكون مصدرها خارج المنظمة كالعلاء والموردين والمنافسين والمتغيرات الاقتصادية والسكانية المختلفة وتتخذ القرارات الاستراتيجية بناءً على هذه المعلومات.
- ب. المعلومات التكتيكية او الوظيفية: هي المعلومات التي تغطي فترة سنة وتختص بتنفيذ الانشطة الوظيفية في المنشأة كالانتاج، المشتريات ، المبيعات، والتخزين وتتخذ في ضوء هذه المعلومات القرارات التكتيكية وفقاً للاستراتيجيات التي تضعها الادارة العليا وتتسم هذه المعلومات بانها ذات طبيعة تاريخية وتتعلق بالاداء الحالي مقارنة مع المخطط وتستفاد الادارة الوسطى من هذه المعلومات.
- ج. المعلومات التشغيلية او التنفيذية: هي معلومات تفصيلية تتعلق بالاحداث والعمليات اليومية التي تجري في المنشأة وهذه المعلومات ضرورية لمتابعة وتنسيق اداء العمليات والمهام الوظيفية المختلفة والهدف من هذه المعلومات هو الترشيح الامثل للموارد المتاحة كتحديد اساليب الانتاج وتخفيض التكاليف وسياسة التسعير وتستفاد منها الادارة التنفيذية في اتخاذ القرارات التشغيلية.
- ويمكن تلخيص هذا التصنيفات بالشكل (2):

الشكل ( 2 )

نوعية المعلومات حسب المستويات الادارية

خصائص المعلومات	مدراء مستوى الادارة		
	الادنى (تشغيلي)	الوسطى (تكتيكي)	العليا (الاستراتيجي)
المصدر	داخلي	→	خارجي
المدة (الافق الزمني)	ضيق	→	واسع
مستوى التفاصيل	مفصلة	→	مختصرة
الافق الزمني	تاريخية	→	مستقبلية
التداول	متداولة بشكل كبير	→	غير متداولة
الدقة المطلوبة	عالية	→	واطنة
تكرار الاستخدام	متكررة كثيرا	→	غير متكررة الاستخدام
التوقيت المناسب	مهمة جدا	→	اقل اهمية
الكمية	كثيرة	→	قليلة
النوعية	اقل	→	اكثر

المصدر: (Bodner & Hopwood, 1995, p:3) بتصريف الباحثة

اما فيما يختص بمحتوى المعلومات حسب المستويات الادارية لتنفيذ الوظائف الادارية فيمكن توضيحها بالشكل (3):

الشكل ( 3 )

محتوى المعلومات المطلوبة للمستويات الادارية لتنفيذ الوظائف

الوظيفة الادارية	ادارة عليا (معلومات استراتيجية)	ادارة وسطى (معلومات وظيفية)	ادارة دنيا (معلومات تشغيلية)
الانتاج	تخصيص الطاقة المتاحة على المنتجات والتنبؤ بالاحتياجات المستقبلية	برامج الانتاج وجدولة الطلبات	متابعة تنفيذ الطلبات المجدولة
المشتريات	البحث عن مصادر جديدة	تقييم اداء الموردين	متابعة اوامر الشراء
التخزين	تطبيق اساليب جديدة لتخفيض المخزون كسياسة الخزين الصفري	تقارير دورية ملخصة عن حركة المخزون	الحركة اليومية لارصدة الخزين
التسويق	التنبؤات المتعلقة بالانتاج والاسواق الجديدة	تنبؤات دقيقة حول السوق الحالية	متابعة تنفيذ طلبات العملاء
التمويل	تحديد الاحتياجات الراسمالية	تحليل البدائل التمويلية والاستثمارية في المدى القصير	متابعة حركة النقدية ورصيدها

المصدر: (الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001:ص432)

ومما سبق اعلاه يتبين للباحثة اتساع المعلومات المطلوب توفيرها من قبل نظام المعلومات للمحاسبة الادارية بسبب اختلاف الوظائف والمستويات الادارية والانشطة و الهياكل التنظيمية مما يتطلب تحليل تلك المعلومات في ظل هذه الابعاد ويمكن تلخيص الخصائص التي تتصف بها معلومات النظام المحاسبي الاداري بالآتي:

- الملائمة **Relevance**: هي العلاقة بين المعلومة وحالة اتخاذ القرار وبالتالي تحقق اهداف المنظمة وتكون المعلومة في اعلى قيمتها عند اتصافها بالملائمة.
  - القدرة على التعبير الكمي **Quantability**: الدرجة التي يمكن بها التعبير عن المعلومات بقيم رقمية.
  - الدقة **Accuracy**: وتعني الموثوقية **Reliability** والضبط (الاحكام) **Precision** للمعلومات.
  - الايجاز (التلخيص) **Conciseness** الدرجة التي يمكن بها تلخيص المعلومات بحيث يقبلها المدراء لتحقيق حدث فعال. (الراوي، 1990، ص:162-163)
  - التوقيت المناسب **Timeline**: ويقصد به انتشار او تداول المعلومات عند الحاجة لها.
  - المدى **Scope**: القياس المحيط بالمعلومات (Wilkinson, 1986, p:220)
  - المرونة **Flexible**: المعلومات المرنة تفيد في اتخاذ قرارات عديدة.
- وتختلف مدى افضلية هذه الخصائص حسب حاجة متخذ القرار فتفضل السرعة بدلا من الدقة كالتنبؤات والتقديرات التي تكون اكثر فائدة من الارقام الدقيقة . وكذلك الحال المفاضلة بين الملائمة والموضوعية فاذا كانت المعلومة ملائمة لمشكلة معينة سينظر متخذ القرار الى موضوعيتها كمسألة ذات اهمية ثانوية. (Garrison & Noreen, 1997, p:13)
- كما تتأثر منفعة المعلومات بشكل مباشر باسلوب الإبلاغ عنها ومن الاساليب التي تزيد منفعة المعلومات هو الاتي:

- ضرورة ابلاغ المعلومات المرتبطة مباشرة بنشاط معين للشخص المسؤول عن ذلك النشاط.
- ان يتم الإبلاغ عن كافة المعلومات الكمية والمالية والنوعية مع ضرورة تحديد العلاقة بين الاسباب والآثار الناتجة للمتغيرات.
- ضرورة ابلاغ الاشخاص المسؤولين عن الانشطة بمساهماتهم في الوضع النهائي للمشروع ككل.
- ضرورة توفير خاصية حيوية المعلومات **Vividness Of Information** وقدرتها التأثيرية من خلال اختيار الطرق الملائمة للعرض كالرسوم البيانية والمقارنات وتمثيل البيانات بالنسب وابرار المعلومات المهمة بالوان بارزة واستخدام الاشكال الهندسية وخرائط التدفق والخرائط التشخيصية التي تبرز العلاقة السببية بين الاهداف والمتغيرات (الغريب، 1986، ص:87-119)

### المبحث الثالث: المفاهيم المرتبطة بالكلفة وتصنيفات الكلفة:

تقع على عاتق نظام المحاسبة الادارية والكلفة توفير المعلومات لمواجهة المتطلبات التالية: (Drury, 2000, p:32)

1. لتخصيص الكلف بين البضاعة المباعة والمخزون لغرض قياس الربح والافصاح عنه للاطراف الداخلية والخارجية.
2. توفير معلومات ملائمة تساعد المدراء في اتخاذ قرارات افضل.
3. توفير معلومات لاغراض التخطيط والرقابة وتقويم الاداء.

ويمكن اشتقاق بعض المفاهيم من هذه المتطلبات اهمها:

(the Committe on courses in managerial accounting ,1972, pp:1-13)

- 1- **القياس:** القياس اساسي للمحاسبة الادارية وبدونه سوف لن يكون هنالك اساس للموضوع وعرفت الـ **American Accounting Association Committee** القياس في ضوء المحاسبة بانه "نسب الارقام للظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية لوحدة ما على اساس مشاهدة (ملاحظة) الماضي او الحاضر واستنادا الى قواعد"
  - 2- **التوصيل:** هي الاجراءات التي من خلالها يؤثر فكرا معينا على اخر وبدون التوصيل فان عملية الحركة من ثبات قياس معلومة واحدة ستفقد ولغرض التوصيل فان هذه المعلومة المقاسة يجب توصيلها بصيغتها الخاصة لشخص آخر بحاجة اليها.
  - 3- **المعلومة:** يكون المنتج في ظل المحاسبة الادارية بحاجة الى تقييمه في ضوء بعض المحتوى المعلوماتي **فمفهوم ( المعلومة ) يعني اشياء Things** مختلفة لاشخاص مختلفين تساعدهم في القيام بفعل معين ويتبع ذلك ان المعلومة يمكن ان تكون تلك التي تقلل عدم التأكد المتعلق بمتخذ القرار.
  - 4- **النظام:** يمثل النظام عدد من الاهداف مع علاقات محددة بين الاهداف والممتلكات **properties** يجب شمولها **comperhended** في العملية.
  - 5- **التخطيط:** بسبب عناصره المختلفة يصعب وضع تعريف باسلوب تشغيلى . وربما يكون التخطيط عموما فكرة تهيئة (وضع) الاهداف ، والتغيرات في الاهداف ومعانيها **accomplishment** .
  - 6- **التغذية العكسية:** التغذية العكسية كوظيفة في نظام ثانوي تقارن المخرجات مع بعض المعايير وانها سوف توفر اساس الرقابة لانها تضمن الاتساق بحيث تشق المعايير من التخطيط.
  - 7- **الرقابة:** تمثل الرقابة الحالة الساندة للنظام وهي تسمح بمطابقة الفعلي مع المخطط.
  - 8- **سلوك الكلفة:** مصطلح الكلفة يشير الى بعض انواع التضحيات المقاسة والمتضمنة في النتائج التشغيلية للاحداث والمتعلقة بالنشاط العملي او المنتج. وان فهم سلوك الكلفة الملائمة يتطلب تعريف وفهم الكلفة الملائمة في ظل حالات متعددة.
- وترى الباحثة اهمية تبويب وتصنيف الكلف لغرض تجميعها وتفصيلها حسب الغرض من الكلف كالمنتج ، الخدمة ، مراكز المسؤولية ، قنوات التوزيع ، وهدف الكلفة (الذي يمثل اي نشاط تقاس كلفته بشكل مستقل)، لذلك صنفت الكلف حسب ما مبين في الشكل ( 4 ) الى التصنيفات التالية:
- 1- **التبويب النوعي:** في ظل هذا النوع من التبويبات تصنف الكلفة فيه الى:
    - أ. المواد المباشرة: هي المواد التي يسهل تتبعها وتخصيصها على وحدات الانتاج وبالتالي تخصيص كلفها على وحدات الانتاج.
    - ب. الاجور المباشرة: هي اجور العمال العاملين بشكل مباشر على الانتاج في الوقت المنتج فقط دون الضياع في الوقت وفي الوجبة الاساسية او الاضافية بشرط بدون علاوة الاجر عند العمل في الوجبات الاضافية كون هذه العلاوة تمثل اجرا غير مباشر وان كان مباشرا على الانتاج.
    - ج. ت.ص.غ.م. تضم كافة عناصر التكاليف الصناعية عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة وتضم عناصر مختلفة في طبيعتها وسلوكها مع تغيرات حجم النشاط وتصنف هذه العناصر الى:
      - مواد غير مباشرة: هي المواد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات الانتاج.
      - اجور غير مباشرة وتضم اجور العمال الذين لا يعملون مباشرة على وحدات الانتاج.
      - مصروفات غير مباشرة وتشمل كافة المصروفات الصناعية التي تتحملها المنشأة لغرض انجاز مهمتها والتي لا يمكن دراجها ضمن المواد غير المباشرة والاجور غير المباشرة.
- (Drury,2000,p:32)

- 2- **التبويب الوظيفي:** عند استخدام هذا التبويب فان الكلفة تقسم الى:
  - أ. كلف الانتاج
  - ب. كلف التسويق
  - ج. كلف الادارة والتمويل

- 3- **تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط:** حيث تبويب الى:
  - أ. كلف ثابتة: هي الكلف التي لا تتغير بمجموعها مع تغيير حجم النشاط ضمن المدى الملائم وتبقى ثابتة لكن حصة الوحدة الواحدة من هذه التكاليف تزداد بانخفاض حجم النشاط وتخفض بزيادة حجم النشاط.
  - ب. كلف متغيرة: هي الكلف التي تتغير بمجموعها تتغيراً طردياً مع تغير حجم النشاط حيث تزداد بزيادته وتتناقص بانخفاضه وتكون صفراً عند التوقف، تكون ثابتة للوحدة الواحدة في الاجل القصير.
  - ج. كلف مختلطة (شبه ثابتة شبه متغيرة): هي تكاليف تضم صفات كلا النوعين السابقين لكن ليس بنفس نسبة تغير الكلف المتغيرة ولا نسبة ثبات الكلف الثابتة. لذلك يتم استخدام بعض الطرق لفصل هذه الكلف الى ثابتة ومتغيرة لاحاق كل جزء بنوع التكاليف المشابهة لها.

ان التبويب الاول والثالث يعتمدان على النظرية المطبقة لغرض احتساب كلف الانتاج المباع وتحت التشغيل والتام آخر لمدة (اجمالية، متغيرة ومستغلة) كما موضح في الشكل (4).

4- تبويب الكلف حسب علاقتها بوحدة النشاط: في ظل هذا النوع من التبويب تبويب الكلف الى:  
أ. كلف مباشرة:

ب. كلف غير مباشرة:

كما تم ذكره في التبويب النوعي لكن دون تمييز نوع الكلفة هل هي مواد، اجور، ام ت.ص.غ.م. لكن ينظر اليها كونها مباشرة ام غير مباشرة لوحدة النشاط.

5- حسب امكانية خضوعها للرقابة: وتبويب حسب الاشخاص المسؤولين عن عملية الرقابة الى ما يلي:

أ. تكاليف خاضعة للرقابة: هي التكاليف التي يمكن التأثير بها وليس التخلص منها نهائيا وتعتبر كافة التكاليف خاضعة للرقابة في المدى الطويل.

ب. تكاليف غير خاضعة للرقابة: بعد تحقق التكاليف تكون غير قابلة للرقابة وخصوصا الثابت منها كونها ثابتة كالاندثار والاجار والتامين والصيانة الدورية التكاليف... الخ وهذه جميعها لا يمكن تخفيضها او التأثير عليها كونها محددة بمبلغ معين.

6- حسب فترة التحميل: وتصنف الكلف الى:

أ. كلف رأسمالية: وتتمثل بكلف الانتاج التام غير المباع وكلف الانتاج تحت التشغيل اللذان يضمن المواد المباشرة والاجور المباشرة و التكاليف غير المباشرة حسب نظريات تحميل التكاليف (اجمالية، متغيرة، ومستغلة) بشرط ان تكون لها قيمة مستقبلا.

ب. كلف ايرادية: وتشمل كلفة البضاعة المباعة خلال الفترة التي تشمل المواد والاجور المباشرة وت ص غ م والتكاليف التسويقية والادارية. وتقابل هذه الكلف الايرادات المتحققة جراء بيع هذه البضاعة لقياس الربح المتحقق.

7- حسب ارتباطها بالمنتج او الزمن:

أ. تكاليف منتج: هي التكاليف التي تتضمنها كلفة المنتج (مواد، اجور، ت ص غ م) وهذه الكلف تطرح من الايراد اذا كانت تخص البضاعة المباعة وتحول الى الفترة القادمة ضمن عناصر الميزانية اذا كانت متعلقة بالانتاج التام غير المباع او انتاج تحت التشغيل آخر المدة شرط توقع حصول المنفعة مستقبلا وتشبه الكلف الرأسمالية في التبويب (6).

ب. تكاليف فترة: هي التكاليف التي تطرح من مجمل الربح وصولا الى صافي الربح خلال فترة معينة ولا يمكن ربطها بالانتاج او بالمستقبل. وتشبه التكاليف الايرادية في التبويب (6).

8- التبويب الزمني: وتبويب التكاليف في ظله الى:

أ. تكاليف فعلية: هي التي حدثت فعلا لغرض انتاج سلعة او تقديم خدمة لذلك تمثل الاداء الفعلي بما تحتويه من كفاءة او عدم كفاءة.

ب. تكاليف تقديرية: هي تكاليف محددة مقدما لما يجب ان تكون عليه التكاليف خلال الفترة المقبلة وتوضع هذه التكاليف في جداول يطلق عليها الموازنة ويمكن ان تكون هذه التكاليف موضوعة بناءً على البيانات الفعلية بشرط تعديلها في ضوء ما يتوقع (كلف فعلية معدلة) او تكون موضوعة بناءً على دراسات فنية وهندسية تجارب معملية (كلف معيارية)، والهدف منها تكون كاساس لمقارنة الاداء الفعلي معها لحصر الانحرافات ومعالجتها.

9- التبويب حسب القرار الاداري: وتصنف الباحثة الكلف هنا الى:

أ. ملائمة: هي الكلف التي تكون قادرة على خلق تغيير في مسار القرار المراد اتخاذه.

ب. غير ملائمة: هي الكلف التي لا تؤثر في مسار القرار المراد اتخاذه.

ج. يمكن تجنبها: هي الكلف التي يمكن توفيرها في حالة اتخاذ قرار معين.

د. لا يمكن تجنبها: هي الكلف التي توجد في ظل كافة البدائل.

هـ. تأريخية او غارقة: هي الكلف التي حدثت في فترة سابقة ولا تتأثر بالقرار المتخذ.

و. مستقبلية: هي كلف ملائمة لاتخاذ القرار ويتوقع ان تحدث في المستقبل.

ز. تفاضلية: هي كلف تختلف ما بين البدائل وتكون ملائمة لاتخاذ القرار.

ح. كلفة الفرصة: هي كلفة الفرصة الضائعة نتيجة الدخول في المشروع او اتخاذ القرار الحالي وترك البديل الذي تمثله.

تلاحظ الباحثة تشعب وتنوع تصنيفات الكلف وتبويباتها وتداخل هذه التبويبات كما موضح في الشكل (4) وهذا بحد ذاته يمثل تحديا للمحاسبة الادارية يحتاج الى ضرورة وجود نظام للمحاسبة الادارية يضم تبويب وتصنيف وادراج كل معلومة تحت صنف معين وضمان كافة اوجه الاستخدام في كافة اقسام المنظمة.

الشكل (4)

## المبحث الرابع: ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية:

من استعراض المباحث السابقة نلاحظ ما يلي :

1. اتساع معلومات المحاسبة الإدارية وتوسع مستخدميها وتنوع الاستخدامات في المنظمة الواحدة كذلك الكم الهائل من المفاهيم للكلف والاساليب والانواع المختلفة من وسائل معالجة البيانات كالمبيوتر وعلم السلوك والاساليب الكمية وعلم الإدارة والمحاسبة والرقابة وتحليل الاستثمار والتخطيط الطويل والقصير الاجل والنظم المتعددة.
2. تواجه عمل المحاسبة الإدارية بعض المحددات منها:
  - محددات تتعلق بانتاج المعلومات المحاسبية وتتمثل بالصفات الواجب توفرها فيها كوجوب كونها كالحقائق وانها كمية ومالية ونوعية
  - محددات تتعلق بتوصيل المعلومات المحاسبية وتشمل الصفات الشخصية لمتخذ القرار كالفهم والادراك والخلفية الفنية واسلوب قيادته وقدرته على اتخاذ القرار.
  - محددات تتعلق بالبيئة التنظيمية كطبيعة المنظمة وحجمها والمستوى الاداري والهيكل التنظيمي ووضوح السلطات والمسؤوليات وهذا بدوره ينسحب على كم ونوع المعلومات التي قد تختلف من منظمة الى اخرى.
3. تعمل المحاسبة في بيئة متجددة وسريعة التغيير وتتطلب من المحاسبة الإدارية الاستجابة السريعة لتوفير المعلومات بما يتلائم مع هذه المتغيرات:
  - التكيف مع البيئة لضمان الاستمرار
  - المنافسين الحاليين والمرقبين
  - الفرص المتاحة
  - الظروف الاقتصادية
  - اوضاع السوق
  - الاكتشاف المبكر للمشاكل المحيطة التكيف مع البيئة لضمان الاستمرار
  - القوانين الساندة
- تمثل هذه العوامل البنية متغيرات يجب تداركها في الوقت المناسب لضمان تحقيق فائدة للمعلومات المحاسبية في خلق قيمة للمنظمة
4. تنوع مصادر واستخدامات المعلومات للمحاسبة الإدارية: هناك نوعان من مصادر المعلومات للمحاسبة الإدارية (داخلية وخارجية) وهذ المعلومات تستخدم في مستويات ادارية مختلفة لتنفيذ وظائف متعددة منها:
  - معلومات تنفيذية تفيد المستويات التشغيلية
  - معلومات محاسبية ومعلومات ادارية تتعلق بالانشطة المنفذة
  - معلومات تكتيكية تتعلق بالمستوى الاداري الوسط لاغراض اتخاذ قراراته المتعلقة بتوريد المخزون وتقييم الموردين وتقييم البدائل الاستثمارية
  - معلومات استراتيجية تفيد في التخطيط الاستراتيجي للمنظمة
5. تنوع تبويبات معلومات المحاسبة الإدارية: لقد تم ادراج تسعة انواع لتبويبات التكاليف:
  - التبويب النوعي
  - التبويب الوظيفي
  - تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط
  - تبويب الكلف حسب علاقتها بوحدة النشاط
  - حسب امكانية خضوعها للرقابة
  - حسب فترة التحميل
  - حسب ارتباطها بالمنتج او الزمن
  - التبويب الزمني
  - التبويب حسب القرار الاداري
- هذه التبويبات تشير الى ان نفس المعلومة قد تستخدم استخدامات متعددة لكنها يمكن ان تندرج تحت تصنيفات مختلفة فمثلا الكلف المباشرة هي نفسها الكلف المتغيرة وكذلك التصنيف حسب ارتباطها بالمنتج او الزمن فكلاهما تكاليف للانتاج التام آخر المدة وتحت التشغيل آخر المدة او انها كلفة بضاعة مباعة او تصنيفها حسب فترة التحميل فان الاولى والثانية تكون رأسمالية والثالثة تكون مصاريف ايرادية. وبهذا قد تواجه المحاسبة الإدارية صعوبة في تصنيف كل كلفة الى النوع الذي يجب ان تنطوي تحته مما يخلق مشكلة في الاعتماد على معلومات غير دقيقة او اقل دقة.
6. المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية: تضم المحاسبة الإدارية الكثير من المفاهيم الأساسية التي تم تحديدها من قبل IFAC في 1972 بموجب التقرير الذي اعدته اللجنة المختصة آنذاك وقد شملت كافة المفاهيم من القياس

- والتوصيل والمعلومات والنظام والتخطيط والتغذية العكسية والرقابة وسلوك التكاليف لغرض شمولها في المعلومات الناتجة عن المحاسبة الادارية.
7. قرارات التخطيط والتنفيذ وقرارات الرقابة: ينصب عمل المنظمات على استمرارية اتخاذ قرارات تخطيط يتبعها تنفيذ ثم تراقب ما قامت بتنفيذه مع ما هو مخطط وهنا يتطلب الامر توفير معلومات عن :
- تخطيط الانتاج و تخطيط الاسعار
  - معرفة الكلف المباشرة وغير المباشرة بموجب تحديد نظريات التكاليف المستخدمة في نسب الكلف ومعرفة المدى الملائم وفضل الاستراتيجيات)
  - معلومات عن ادارة الكلفة لاغراض التخطيط الاستراتيجي (المنافسين والحصة السوقية ، عدد الزبائن )
- هذه العوامل جميعها تتداخل فيما بينها تتأثر وتؤثر بنوع وكم المعلومات المطلوب توفيرها من قبل المحاسبة الادارية كما ان تحقيق فائدة المعلومات المحاسبية يتأثر بشكل مباشر بهذه العوامل المحيطة بالمحاسبة الادارية والتي يجب ان تنصب في خلق وتعظيم قيمة المنظمة واستمرار بقائها في السوق بما يواكب التغييرات البيئية المتسارعة.
- وترى الباحثة ان تحديد اطارا مفاهيميا للمحاسبة الادارية لتوفير معلومات بشكل شامل وموحد لكافة المنظمات امر يصعب تحقيقه وذلك للأسباب التالية:
- أ. تشعب وتنوع كمية ونوعية المعلومات المطلوبة تبعا لنوع المنظمة وحجمها .
  - ب. اختلاف الاستخدامات لهذه المعلومات من منظمة الى اخرى .
  - ج. ان البيئة المحيطة بالمحاسبة الادارية متسارعة التغيير مما يتطلب الاستجابة السريعة وبذلك فما نراه مناسب وجيد اليوم قد لا يكون كذلك غدا مما يشير الى عدم الثبات في هذه البيئة .
  - د. اتساع المسؤوليات المطلوبة من المحاسب الاداري الذي يجب ان يكون ملما بكافة المستويات الادارية الداخلية وما يحيط بالمنظمة ليوفر معلومات تفي بمتطلبات الاستمرار والبقاء سواء ان كانت بالوضع القائم او توقعاته لما سيحدث في المستقبل تحسبا لوقوع كوارث تطيح بالمنظمة.
- لهذه الاسباب وغيرها تتضح اهمية تحديد ملامح للاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية كما في الشكل (5) تضم الخطوط العريضة التي يمكن ان تسيّر عمل المحاسب الاداري والتي توجب عليه ان يكون ملما وعارفا بها حتى يؤدي الدور المطلوب منه في قياس معلومات المحاسبة الادارية التي تخلق وتعظم قيمة المنظمة من خلال جميع الوظائف داخلها ولكل مستوى اداري بالكلم والنوع المطلوب وبما يتلائم مع البيئة التنافسية المحيطة وان يكون قادرا على توصيل هذه المعلومات الى المستخدمين في الوقت المناسب بأساليب مختلفة تضمن فهمها من قبل المستخدم واستخدامها في اتخاذ قرارات التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بما يحقق اهداف المنظمة.



الشكل (5)

## المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات:

### 1.5: الاستنتاجات:

1. توسع دور المحاسبة الادارية اعطى فرصة للمحاسب الاداري ليشارك مع الاقتصادي لقياس الاداء الاقتصادي للاقسام وقياس القيمة للموارد المستنفدة في البضائع والخدمات المجهزة
2. اتساع المعلومات المطلوب توفيرها من قبل نظام المعلومات للمحاسبة الادارية بسبب اختلاف الوظائف والمستويات الادارية والانشطة و الهياكل التنظيمية مما يتطلب تحليل تلك المعلومات في ظل هذه الابعاد ليكون المحاسب الاداري قادرا على توفير المعلومات المؤثرة في نجاح الوظائف داخل المنظمة والتي تتاثر بحجم ودرجة تعقد المنظمات وزيادة درجة اعتمادها على مكوناتها الداخلية وتعاضم درجة تخصصها وتنوع اعمالها وزيادة التعقيد التكنولوجي.
3. ضرورة وجود نظام معلومات للمحاسبة الادارية يهدف الى توفير معلومات ملائمة لترشيد القرارات بكافة انواعها بما يحقق تعظيم قيمة المنظمة والمحافظة على وضعها التنافسي.
4. شمول المحاسبة الادارية على مفاهيم عامة و واسعة التطبيق.
5. تواجه المحاسبة الادارية تحديا كبيرا كونها لا تمثل عملية مستقرة وبدلا من ذلك فانها تتبع التغيير التنظيمي والقوى المؤثرة التي تجعل المنظمة تتبعض التغيير التكنولوجي والعولمة وحاجات الزبون.
6. المحاسبة الادارية مطالبة بتوفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية وهذين النوعين من المعلومات تكون متداخلة ومن الصعب التمييز بينها ولكن باستخدام الكمبيوتر يمكن ان يصبح كلا النوعان متكاملان لدرجة كبيرة.

### 2.5: التوصيات:

1. ضرورة المام المحاسب الاداري بمعارف واسعة كالاقتصاد والادارة وبحوث العمليات حتى يكون قادرا على انجاز الدور المطلوب منه.
2. اهمية تنظيم عمل المحاسب الاداري في اطار يحكم تطبيقاته واجراءته ليكون قادرا على توفير الكم الهائل من المعلومات المطلوبة منه .
3. وضع نظام معلومات للمحاسبة الادارية متطور تقنيا قادرا على تبويب وتصنيف الكلف لغرض تجميعها وتفصيلها حسب الغرض من الكلف كالمنتج، الخدمة، مراكز المسؤولية، وقنوات التوزيع ويساعد المحاسب الاداري في توفير المعلومات الملائمة وبالوقت المناسب وللشخص الذي يحتاجها لاتخاذ القرار في دائرة نشاطه.
4. معرفة اهم التطبيقات التي تؤدي الى توفير المعلومات الملائمة لدائرة كل نشاط.
5. ضرورة استمرارية المحاسبة الادارية على التقدم والتطور والتغيير المتسارع ومواكبته حتى تكون في الجانب الامين دون تخلفها وهذا يتطلب من المحاسب الاداري دورا فعالا.

## قائمة المصادر:

### اولا :الكتب العربية:

1. الراوي، حكمت احمد: نظم المعلومات الخاسبية والمنظمة (نظري مع حالات دراسية) ،1999، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1.
2. عطية، هاشم احمد : مدخل الى نظم المعلومات ،كلية التجارة ،عين شمس ،2000، مطبعة الدار الجامعية .
3. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: الخاسبية الادارية (المفاهيم الاساسية) 2001، مطابع الشمس المملكة الاردنية الهاشمية.

### ثانيا: الدوريات:

1. الغريب، محمد بيومي : النظم المعززة للقرارات واثرها على دور الخاسب الاداري ومستقبله ، جامعة الكويت ،دراسات، المجلد الثالث العدد الثالث، 1986، ص: 87-119.

### Third : books:

1. Ashton , David & Hopper, Trevor&Scapens Robert W.; Post Second War Management Accounting In Retospect,issue In Management Accounting ,1991,printic Hall.
2. Atkinson Anthony A.& Bankar D.Rajiv &Kaplan S.Robert &Young S. Mark : Management Accounting ,3rd ed. , 2000, printic Hall.
3. Bhattacharyya & Dearder , John: Accounting for Management :Text And Cases,1996 printed at kaykay printers ,Delhi.
4. Bodner ,GeorgeH.& Hopwood William S. : Accounting Information Systems, 1995, 6<sup>th</sup> ed , A.,printice Hall.
5. Bookholdt ,J.L:Accounting Information Systems ,5<sup>th</sup> ed.
6. Dominiak ,Geraldine F & Luderback, Joseph c-; Managerial Accounting,4<sup>th</sup> ed., Kent publishing Co.,1985.
7. Drury, Colin ; Management & Cost Accounting ,5th ed. , 2000 ,Business press Thomson learning,.
8. Garrison,Ray H.&Noreen,Eric W. " Managerial Accounting " ,8<sup>th</sup> Ed., Irwin/McGraw-Hill , 1997.
9. Gray ,Jack & Ricketts ,Don ;The Cost And Management Accounting , 1988 , Singapore, Chongmoh offset printing ltd.
10. Harper,w m;Frameworks Cost and Management Accounting ,1990 , printed in singapora,printic hall.
11. Hilton, Ronald W; Management Accounting ,4<sup>th</sup> ed. ,1999, New York , Mc Grow hill.
12. Jiambalvo , James ;Management Accounting ,2001 ,by John Wiley & sons ,inc.
13. Mcwatters ,Cheryi S.& Morse Dale C.&Zimmerman , Jerold L. ; Management Accounting ,2<sup>nd</sup> ed ,2001 , Mc Grow hill higher education.
14. Meigs , Robert F.&Meigs ,Mary A.,&Y Betner, Mark & Whittington ,Ray ; Accounting The Basis For Business Decisions ,10th ed. ,1996.
15. Moscove, Stephen A &Wright, Arnold A. ; Cost Accounting With Managerial Applications,6<sup>th</sup> ed,1990, Houghton , Mifflin company ,USA.
16. Wilkinson,Joseph W.; Accounting And Information System, 2<sup>nd</sup> ed., 1986,John Wiley &sons.
17. Zimmerman,Jeroid L;Accounting For Decision Making And Control , 3<sup>rd</sup> ed. ,2000,McGraw-Hill Higher Education.

### Forth: periodicals &statements

1. Brown, victor H. ; The Tension Between Management Accounting And Financial Reporting " بدون سنة "
2. Committee On Courses In Managerial Accounting ; Report of the Committee on courses in management Accounting , the accounting review vol.XLVII,1972, pp:1-13)
3. Drucker Peter F.; BeBata literate-Know what to now: Reading In Management Accounting ,January,1988 by S.mark yonng ,2001, 3<sup>rd</sup> ed.
4. Harper W M.; Frame Works Cost And Management Accounting ,1990, printic Hall.
5. IFAC,1997;NAA,"Stetement On Management Accounting No.1B :Objectives of managements Accounting" from management Accounting (US) ; November,1982,p57)

6. **McKinnon Sharon M. & Bruns William J. Jr ; "What Production Maneger Really Want To Know" Management Accounting , (january),1993.pp29-37.**
7. **Nanni, Alferd J.&Miller ,JefferyG.&Vollman, Thomas E. ; What Shoud We Account For?, Management accounting January ,1988 ,pp:42-48)**

.....  
.....  
.....