

## حقيقة تطور المحاسبة الإدارية في ظل مستجدات بيئة الأعمال

د. مراد كواشي\*

أ. نجوم قمازي\*\*

### ملخص:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى معرفة أبرز المحطات التاريخية التي مرت بها المحاسبة الإدارية والتطرق إلى أهم الظروف التي مست بيئة الأعمال الحديثة، وجعلت المحاسبة الإدارية تتجه نحو المدخل المعاصر، من خلال تطوير مفاهيمها وأبعادها، والسعي لاستحداث أساليبها بما يتلاءم مع متطلبات العصر الحديث. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية لها دور كبير في توفير معلومات ملائمة تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة، وتضمن لها البقاء والاستمرارية في جو تسوده المنافسة الشديدة والتغير السريع، كما توصلت الدراسة أيضا إلى معرفة حقيقة التطور الذي حدث للمحاسبة الإدارية وبالأخص في حقبة الثمانينات، إذ أنه لم يأتي لتصحيح نقائص كانت بأساليب المحاسبة الإدارية؛ بل جاء لظهور احتياجات جديدة لم تكن موجودة سابقة بل أفرزتها التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية، تعظيم القيمة، بيئة الأعمال، المدخل المعاصر، حقيقة التطور.

\*- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة أم البواقي-الجزائر

E. Mail: kouachimourad@yahoo.fr.

\*\*- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف1-الجزائر

E. Mail: guemazi19@hotmail.com.

**مقدمة:**

يعيش العالم منذ العقدين الأخيرين من القرن الماضي وبدايات القرن الواحد والعشرين فقرة هائلة في التقدم التكنولوجي والاقتصادي، إلى جانب التطور الهائل في التقنيات الحديثة ونظم المعلومات، هذا التغيير ولّد الحاجة إلى الحصول على أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة، وذلك بأقل التكاليف لأن المعلومات الدقيقة والسليمة تؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة وخصوصاً في المجالات الاقتصادية والإدارية.

إن هذه التغيرات في بيئة الأعمال ألقت بظلها على المحاسبة الإدارية فأصبح تطويرها واستخدام أساليبها الحديثة أحد أهم التحديات التي تواجه المؤسسات المعاصرة والتي تجعلها تتخذ طابعاً أكثر ديناميكية لتعظيم قيمتها بهدف ضمان الاستمرار والبقاء في ظل هذه التغيرات الجديدة.

ومن أجل مواكبة ذلك التغيير لا بد من الاعتماد على طرق تسييرية حديثة، وبالتالي استحداث أساليب المحاسبة الإدارية لتضمن تحقيق التطوير الدائم والتحسين المستمر في توفير نوعيات جديدة ومختلفة من المعلومات المحاسبية الملائمة لرفع جودة القرارات وتحسين الأداء وزيادة المقدرة التنافسية هذا ما يزيد من تعظيم قيمة المؤسسة مما يسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى.

**مشكلة الدراسة:**

نظراً لما تواجهه المحاسبة الإدارية الآن من تحديات كبيرة على الصعيد الدولي، تطلب بالمقابل استجابة سريعة لمواكبة هذا التغيير، لذلك تبرز مشكلة الدراسة

في معرفة حقيقة المنعرج الذي أخذته المحاسبة الإدارية في الثمانينيات، هل كان لتصحيح نقائص ذاتية أم لظهور احتياجات جديدة أفرزها تطور بيئة الأعمال؟  
**أهمية الدراسة وأهدافها:**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية موضوع المحاسبة الإدارية في المؤسسة على خلاف آثارها الواضحة في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية من خلال مساهمتها في رفع جودة القرارات وتحسين الأداء وزيادة الميزة التنافسية، لذا فالاهتمام بهذه المحاسبة أمر ضروري وهام خصوصاً أمام التطورات الحاصلة في البيئة الصناعية والتي تدعو إلى ضرورة تطوير أساليب المحاسبة الإدارية بما يتلاءم مع المستجدات الجديدة في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.

وتهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على مدى تأثير التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية على تطوير المحاسبة الإدارية، ولتحقيق هذا الهدف كان لا بد من معرفة الأهداف الفرعية التالية:

- معرفة المحطات التاريخية التي مرت بها المحاسبة الإدارية وأهم الانتقادات الموجهة لها في ظل الظروف الراهنة؛

- معرفة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية وعلاقتها بتطور المحاسبة الإدارية.

**أسئلة الدراسة:**

تفرع من الإشكالية الجوهرية مجموعة من التساؤلات، تسعى الدراسة للإجابة عليها وهي:

- ما أهم المحطات التاريخية التي مرت بها المحاسبة الإدارية؟
- ما هي التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية؟

– هل بقيت المحاسبة الإدارية ملائمة في ظل التغيرات الجديدة؟  
منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على المناهج المتبعة في الدراسات والبحوث الاقتصادية، أين تم إتباع المنهج التاريخي لمتابعة التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية وصولاً إلى اتجاهاتها الحديثة، واستخدم المنهج التحليلي لتحليل العلاقة بين تطور المحاسبة الإدارية وتطور بيئة الأعمال.

#### الدراسات السابقة:

لقد حظي موضوع تطور المحاسبة الإدارية باهتمامات كثيرة من قبل المفكرين والباحثين وذلك لما لها من دور حيوي ومهم في التأثير على المحاسبة بمختلف أنواعها وأشكالها، ولذلك قد حفلت المراجع بالعديد من الدراسات الثرية التي تعطينا خلفية عن هذا الموضوع نستعرض بعضاً منها على النحو التالي:

– الدراسة الأولى: (نريمان إبراهيم صباح، 2008) بعنوان "واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة"<sup>(1)</sup>، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في الشركات الصناعية في غزة، ومعرفة الأساليب الأكثر تطبيقاً، ثم تحديد مجال استخدامها والتعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها عند تطبيقها.

دعمت هذه الدراسة بجانب تطبيقي تمثل في توزيع استبيان على 60 شركة من الشركات الصناعية بغزة وتم تحليل النتائج والتوصل إلى:

1- نريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008.

■ يتم تطبيق أساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية بنسبة 75.4%، وأكثر الأساليب استخداماً هو أسلوب التكلفة الفعلية بنسبة 84.13%، وأقل الأساليب تطبيقاً أسعار التحويل بنسبة 65.9% كونها لا تنتظر لعمليات التحويل بين الأقسام كعملية بيع بين الأطراف الخارجية؛

■ وبلغت نسبة تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية 78.7%، وأسلوب إدارة الجودة هو الأكثر استعمالاً بلغت نسبته 83.6% وأقلها أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بحوالي 70.8% وذلك لقناعة الإدارة أن رضا المستهلك هو الذي يضمن استمرار المنتج في السوق؛ وبالتالي تطبق أسلوب إدارة الجودة لمواجهة المنافسة؛

■ تواجه الشركات في غزوة صعوبات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بنسبة متوسطة، وذلك يعود بالدرجة الأولى إلى الوضع السياسي والاقتصادي القائم على إغلاق للمعابر، وعدم ثبات أسعار المواد، عدم ضمان وصول المواد الخام بشكل منتظم.

- الدراسة الثانية: (محمود يوسف الكاشف، 2011) بعنوان "اتجاهات تطوير المحاسبة الإدارية في ظل تبني إستراتيجية الاستجابة للعملاء"<sup>(1)</sup>، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تغيير إستراتيجية المؤسسة على نظام المحاسبة الإدارية، وقد توصل الباحث إلى:

■ أن تبني إستراتيجية الاستجابة لرغبات العملاء بشكل غير مباشر على نظام المحاسبة الإدارية من خلال تأثيرها على بيئة التصنيع والعلاقات الترابطية داخل المؤسسة، حيث يتولد عن تبني تلك الإستراتيجية تغيير في تصميم التصنيع ومستوى

1- محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير المحاسبة الإدارية في ظل تبني إستراتيجية الاستجابة للعملاء، بحث علمي مقدم إلى كلية التجارة- جامعة المنصورة، مصر، 2011.

الآلة كما تؤثر على بيئة اتخاذ القرار وهو ما يؤثر بدوره على طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية لدعم اتخاذ القرار الإداري؛

■ تتوقف فاعلية استجابة المحاسبة الإدارية لمتطلبات تبني إستراتيجية الاستجابة لرغبات العملاء على مدى مشاركة المحاسبين الإداريين في عملية التخطيط للحصول على نظام التصنيع المرن وتطويره بما يتلاءم مع المتغيرات المستجدة في كافة المجالات.

- الدراسة الثالثة: (ياسر سعيد سعد قنديل، 2011) بعنوان "إطار مقترح للعوامل المؤثرة في تطوير نظم المحاسبة الإدارية في ظل التحولات الاقتصادية"<sup>(1)</sup>، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهم التقنيات المستخدمة في المحاسبة الإدارية المتقدمة ومدى استخدامها في الشركات الأردنية، مع إبراز أثر تطبيقها في تحقيق الميزة التنافسية ولمعرفة ذلك تم توزيع استبيان على 92 شركة أردنية، وتوصل إل أهم النتائج:

■ الشركات الأردنية تسعى لبناء الميزة التنافسية من خلال تبني استراتيجيات (القيادة بالتكلفة، التمييز، والتركيز) وذلك من خلال التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية؛

■ على الرغم من استخدام الشركات الصناعية الأردنية لتقنيات التكاليف و المحاسبة الإدارية الحديثة إلا أن هذه التقنيات قد تباينت في مدى مساهمتها في تحقيق استراتيجيات قيادة التكلفة و التمييز والتركيز.

- الدراسة الرابعة: (Simon, et. Al,2005)<sup>(2)</sup> بعنوان:

1- ياسر سعيد سعد قنديل، إطار مقترح للعوامل المؤثرة في تطوير نظم المحاسبة الإدارية في ظل التحولات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2011.

2- Simon.C, Marka.H and Maja.Z, A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting techniques application: Evidence from Solvenia, sixth international Conference on Enterprise in Transition, 2005.

## A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting techniques application: Evidence from Solvenia"

هدفت الدراسة إلى تقييم أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات السلوفينية حوالي 193 شركة وكذلك مقارنة تطبيقاتها بين الصناعات المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى أن:

- أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخدامًا من قبل الشركات السلوفينية أسلوب الموازنات الرأسمالية، يليه تقييم إنجاز المنافسين ثم مراقبة وضع المنافسين وأقلها استخدامًا أسلوب تقييم العملاء كأصول، ويليه تحليل فترة حياة ربحية العميل ثم تكلفة دورة حياة المنتج.

- وجود اختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بين القطاعات الصناعية المختلفة، وبمعدلات واضحة، أكثر القطاعات استخدامًا لهذه الأساليب هو قطاع الصناعة، النقل، بينما أقلها استخدامًا الخدمات العامة والبناء.

أولاً: لمحة تاريخية عن المحاسبة الإدارية:

مع تطور المحاسبة العامة في الواقع العملي بداية بالقيود الوحيد وانتهاه بالقيود المزدوج، كان هناك في المقابل تطور كبير في شكل الوحدات الاقتصادية، إذ انتقلت من مشاريع فردية أو عائلية إلى مشاريع بالمساهمة، ومع ظهور الثورة الصناعية، ارتفع حجم المشاريع واتسعت الأنشطة الاقتصادية وتعقدت العمليات وانتشرت المنافسة الشديدة بين هذه المشاريع. كل هذا أدى إلى ظهور الحاجة إلى نوع آخر من المحاسبة ينصب في مضمونه إلى قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع، فظهرت المحاسبة التحليلية.

إن المحاسبة العامة تسمح للمؤسسة بتقييم ذمتها وتقديم نتيجة إجمالية للنشاط، إلا أنها لا تسمح بتجزئتها حسب طبيعتها وتركيبها ومعرفة كل منتج فيها. ونظراً لما تقدمه المحاسبة التحليلية من تدارك لحدود المحاسبة العامة لهذه الاحتياجات الداخلية في تسيير المؤسسة، فقد تم اعتبارها من أهم المصادر الأساسية للمعلومات الاقتصادية وحلقة وصل هامة بين مختلف مستويات الإدارة. وعموماً فقد ارتبط التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية بالتطور التاريخي للمحاسبة العامة الذي يعود إلى مطلع القرن الرابع عشر.

مع ظهور حركة الإدارة العلمية الحديثة التي ركزت على ضرورة استخدام الأساليب العلمية في الإدارة وما يتعلق بها من وظائف يمكن ممارستها في الوحدات الاقتصادية، فضلاً عن ظهور الصناعات القياسية والسكك الحديدية سنة 1850، ازدادت حاجة أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي، ومن هنا بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف<sup>(1)</sup>، وهو ما يمثل بداية الاهتمام بالمحاسبة الإدارية خلال هذه الفترة، على اعتبار أن محاسبة التكاليف أخذت تمثل -فيما بعد- أحد المقومات الأساسية للمحاسبة الإدارية.

حيث أظهر T. Johson أهمية المعلومة الداخلية الخاصة بالتكاليف لتدعيم نمو المؤسسات الكبيرة الإنتاجية والتسويقية، كالمؤسسات في قطاع النسيج والسكك الحديدية، حيث تستعمل هذه المعلومات في<sup>(2)</sup>:

1- جاريسون، ري اتش ونورين، اريك، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة العربية، ترجمة زايد محمد عصام الدين مراجعة حجاج احمد حامد، دار المريخ، الرياض، 2008، ص25.

2- Robert, S. Kaplan, the evolution of management accounting, the accounting review, vol. lix, n°3, 1984, p:18.

- متابعة مدى كفاءة استعمال المواد الأولية لإنتاج عدة منتجات واستخراج تكلفة إنتاجها؛  
 - حساب إنتاجية العمالة، تحفيز ورقابة أداء العمال ومعرفة أثر التغيير في نظام العمل.  
 وانطلاقاً من سنة 1880، بدأت مؤسسات أخرى تستعمل التقنيات التي تم تطويرها في مؤسسات السكك الحديدية، مما أدى إلى نمو إحساس عال بوجود رب عمل يراقبهم عن طريق السجلات المحاسبية، كما لم تُحمل التكاليف الثابتة على المنتجات في تلك الفترة، وقد كتب أحد أشهر الكتاب في مجال التكاليف (Smith) في إنجلترا سنة 1899؛ عن مدى أهمية معرفة تكلفة الإنتاج وتحديد تكلفة الوحدة المنتجة، لقد شهدت هذه الفترة ميلاد التكاليف الحدية التي كانت من إبداع العالم الألماني (Ischmalen bach) الذي قسم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وبين أهمية فصل التكاليف الثابتة أثناء التسعير، وبالتالي تطورت حلقة من حلقات محاسبة التكاليف<sup>(1)</sup>.

دفع التسيير العلمي للمؤسسات إلى الإبداع في تطوير استعمال تقنيات محاسبة التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية، أين أدخل المهندسون والممارسون تقنيات جديدة في هذه الفترة، كونهم اهتموا بالتطورات في النواحي الفنية، ولكن انطلاقاً من سنة 1925، فقد كان التطور الحاصل من طرف الأكاديميين وليس الصناعيين، وبالتالي صعب تطبيقه ميدانياً<sup>(2)</sup>.

ولقد كان للحرب العالمية الأولى والأزمة الاقتصادية الكبرى الأثر العميق في تطور محاسبة التكاليف لدرجة أصبحت تمثل مرحلة مستقلة من مراحل تطور هذا

1- عبدالحى مرعي، عبدالله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 8.

2- Robert, S. Kaplan, op. cit, p: 19.

النوع من المحاسبة خلال هذه الفترة، حيث اتسمت بالتعاون المستمر بين الممارسين والأكاديميين لتقليص الفجوة بينهم<sup>(1)</sup>.

وابتداءً من سنة 1936، بدأ الاهتمام لأول مرة بنظرية التكاليف المتغيرة واستخدامها في المجال الإنتاجي والإداري، كما تضاعف عقب الحرب العالمية الثانية الاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، وظهر كذلك ما يعرف بتحليل التعادل، وأدخلت الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع لترفع بذلك مستويات الدقة في المعلومات الخاصة بالتكاليف. وبعد سنة 1945، تطورت الصناعة بشكل كبير مما أدى إلى اشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار والبقاء، وجب عليها تخفيض تكاليفها إلى حدها الأدنى، والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها.

ونتيجة للتطور في الفكر المحاسبي وتماشياً مع كل تطور تكنولوجي، تطورت محاسبة التكاليف في مفهومها وأهدافها وأساليبها، معتمدة في ذلك على علوم متعددة كالرياضيات والاقتصاد والإحصاء<sup>(2)</sup>... فأصبحت بذلك أشمل وأوسع، ولم يقتصر مفهومها على دراسة التكاليف والنظر في كيفية التحكم فيها لتدنيتها، بل أصبحت تخدم الإدارة، فظهر مصطلح المحاسبة الإدارية أو ما يعرف في الدول الفرونكفونية بمصطلح محاسبة التسيير، والمصطلح الأول أشمل من الثاني لأن التسيير ما هو إلا وسيلة في الإدارة.

3- محمد فيومي، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999، ص 15.

1- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، دط، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 30-32.

يرجع ظهور مصطلح المحاسبة الإدارية سنة 1950، عندما قام المجلس الأنجلوسكسوني للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم "فريق المحاسبة الإدارية" الذي زار عدداً من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية، ونشر تقريراً بعنوان "المحاسبة الإدارية" وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسبة التكاليف بمجهودات أكبر من أجل التعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المؤسسة وتركيز جهودها في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات.

في عام 1959، اعتبرت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكيين، أن المحاسبة الإدارية هي تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المؤسسة من أجل مساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة<sup>(1)</sup>.

وفي الستينات، ازداد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها أداة عملية فعالة لإعداد الموازنات التخطيطية لمساعدة الإدارة في الرقابة، واستعملت كذلك في تحديد أجور العمال ومنح المردودية لهم.

وفي عام 1972، تم تحديد معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين ووضع برنامج في الولايات المتحدة الأمريكية لمنح شهادة المحاسبة الإدارية ولقب المحاسب الإداري القانوني CMA والذي يعد لقب مهني تترتب عليه ضرورة الالتزام بمعايير الآداب والسلوك المهني بحكم عمله ومسؤوليته<sup>(2)</sup>.

1- مؤيد فضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة، ط 1، عمان، 2007، ص 13.

2- ري اتش جارسون، مرجع سابق، ص 33.

وقد اهتمت المحاسبة الإدارية في الثمانينات، بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التخطيطية، حيث ركز الاهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من أجل استخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل. وفي التسعينات، تميزت المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات الضرورية لخدمة القرارات الإدارية، لذا اهتمت في هذه المرحلة بالتركيز على نظم المعلومات، فكان ذلك البداية لمدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية الإدارية لرسم السياسات الاستثمارية<sup>(1)</sup>.

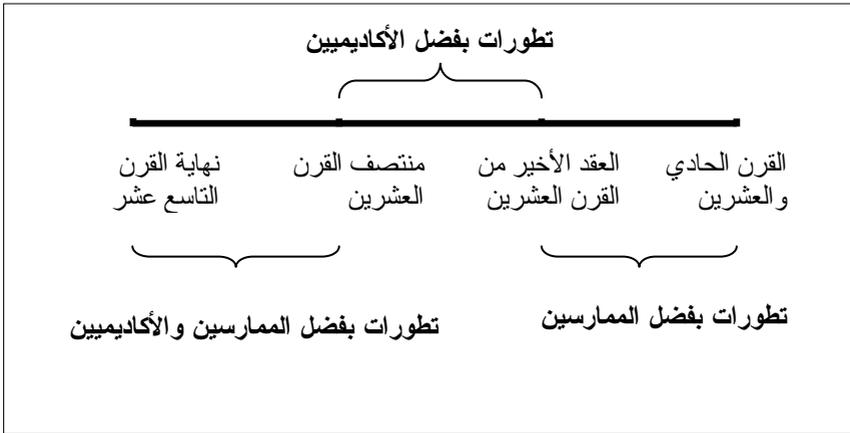
ولقد تتبع Johson و Kaplan (1987) في كتاب لهما تطور المحاسبة الإدارية من جذورها في الثورة الصناعية، بدعمها لأنواع العمليات الصناعية من النسيج والفولاذ والنقل، حيث كانت معنية بتقييم كفاءة العمليات الداخلية بدلاً من قياس ربحية المؤسسة، كما أن إعداد القوائم المالية كان يتم باستعمال نظام معاملات منفصل يسجل الأداء المالي، وقد أكدوا أن ممارسات المحاسبة الإدارية التي كانت في تلك الفترة ظهرت سنة 1925، كما وصفا كذلك محاولات المؤسسات لتحسين الأداء من خلال اقتصاديات الحجم بتخفيض التكلفة الوحودية عن طريق زيادة حجم المخرجات، مما أدى بالاهتمام بقياس كفاءة العمليات الإنتاجية، كما أن حساب التكلفة لمنتجات مختلفة لم يكن ضرورياً لأن صنف المنتج كان متجانساً، ومع مرور الزمن ازدادت أصناف المنتجات وأصبحت المؤسسة تنتج منتجاتين أو أكثر، الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة لمعلومات محاسبية تنتج بشكل كبير لإعداد القوائم المالية وليس للمساعدة على اتخاذ القرارات الإدارية. كما ذكر الكاتبان كيف يجب أن يوفر نظام

---

1- يوحنا آدم و محمود رزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد، عمان، 2006، ص 13.

المحاسبة الإدارية معلومات آنية وملائمة لتسهيل مراقبة التكاليف، وقياس وتحسين الإنتاجية وابتكار عمليات إنتاجية متطورة، إضافة إلى تسجيله لتكاليف المنتجات بشكل صحيح حتى يمكن من اتخاذ قرارات التسعير أو إدخال منتجات جديدة والتخلي عن أخرى، والرد على المنافسين.

ويمكن أن نبين باختصار تطور المحاسبة الإدارية في الشكل الموالي:  
الشكل رقم (01): تطور المحاسبة الإدارية

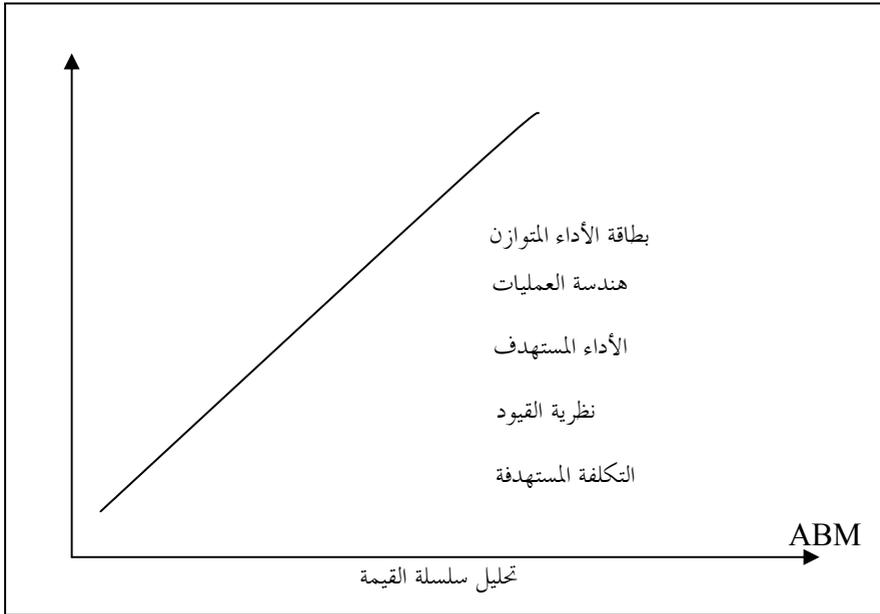


المصدر/ من إعداد الباحثين

ومع زيادة التطور والتشابك في العمليات الإنتاجية، ظهرت أنظمة حديثة للمحاسبة الإدارية مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وترجع إلى التجارب المستخدمة منذ بداية الستينات إلى أن وصلت دراسة Cooper Kaplan سنة 1987.

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبيق هذا النظام<sup>(1)</sup>، كما أن هناك أنظمة أخرى حديثة مثل: إدارة الجودة الشاملة TQM، التكاليف المستهدفة TC، ضبط الوقت JIT، نظام التحسين المستمر CI.

ويمكن إيضاح التطور التاريخي لأساليب المحاسبة في الشكل الموالي:  
الشكل رقم (02): تطور أساليب المحاسبة الإدارية من سنة 1975 إلى سنة 2000



المصدر/ سليمان سندا السبوع، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، 2000، ص 15.

1- زياد هاشم يحيى، قاسم محسن الحبيطي، تأثير التطورات التكنولوجية والبيئية على المحاسبة الإدارية، ورقة بحث مقدمة لملتقى جامعة الأردن، منشورة، 2005، ص 6-7.

## ثانياً: طبيعة المحاسبة الإدارية:

للمحاسبة الإدارية عدة تعاريف متداخلة فيما بينها، فهناك من عرفها على أنها: "نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وتبويب وتفسير وتخزين بيانات متولدة من نظم المعلومات الفرعية التي يتكون منها نظام المعلومات في الوحدة الاقتصادية بهدف إنتاج معلومات كمية ومالية وتوصيلها إلى الإدارة لاستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتأكد من استخدام الموارد المتاحة بفعالية وكفاءة"<sup>(1)</sup>.

في حين عرفها كاتب آخر على أنها: "تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية ولحاجة الإدارة إلى نظام جديد لاستقصاء المعلومات، حيث أن البيانات المحاسبية تهم كل العاملين في المؤسسة دون استثناء، كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات لصنع القرارات لأجل تقديمها إلى الإدارة بغية إقرارها"<sup>(2)</sup>.

إن التحولات الاقتصادية ساهمت في تطوير النظم المحاسبية، فزادت الحاجة إلى نظم المعلومات الإدارية لما لها دور كبير في اتخاذ القرارات ومساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

كما عرفها معهد المحاسبين الإداريين « IMA » على أنها: "عملية تحديد وقياس وتحليل وتقسيم وإبلاغ المعلومات المالية المستخدمة من قبل الإدارة لضمان الاستخدام الأمثل للموارد، ومن أجل السيطرة داخل المنظمة"<sup>(3)</sup>.

1- محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الهناء الإسكندرية، 2009، ص20.

2- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان ط1، 2007، ص 24.

3- Janbell and all, strategy and management accounting, version 1, 2émeS, p2.

حسب هذا التعريف، تقوم المحاسبة الإدارية بإبلاغ المعلومات المالية فقط. ولكن في الحقيقة أن نطاق المحاسبة الإدارية يشمل المعلومات المالية مثل: التكلفة والمعلومات التشغيلية (غير المالية) مثل: نسبة الوحدة المعيبة المنتجة. وبشكل عام، يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها نظام معلومات محاسبي يشتمل على كافة الأنشطة الخاصة بقياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها في صورة تساعد على القيام بكافة وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات وتقييم أداء بكفاءة وفعالية. ويرتكز الهدف التقليدي للمحاسبة الإدارية في توفير معلومات مناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ولكن مع التغيرات الحاصلة في تقنية المعلومات وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، لم تعد مهمة المحاسب الإداري مقتصرة على تقديم المساعدة للإدارة لاتخاذ القرارات، بل أصبح جزءاً من الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة<sup>(1)</sup>.

ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة الإدارية فيما يلي<sup>(2)</sup>:

- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير، المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية؛
- إنتاج معلومات ملائمة لحل المشاكل داخل المؤسسة؛

1- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة، مصر، 2009، ص20.  
2- الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص9-10.

- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط لمعرفة أسبابها وتحديد المسؤول عنها؛
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء، ومساعدة الإدارة في التخطيط للأرباح ووضع الخطط في صورة موازنات؛
- تقديم أساس لمراقبة التكاليف عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المسطرة لها والتكاليف المعيارية؛
- تهدف المحاسبة الإدارية إلى تحديد وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات وإعداد الموازنات والتنبؤات والتأثير على سلوك العمال؛
- توفير معلومات لازمة للإدارة من أجل اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، فهي تقدم معلومات تفصيلية للإدارة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرارات.

### ثالثاً: التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة:

حدثت العديد من التغييرات في بيئة الأعمال جعلت المحاسبة الإدارية تفقد ملاءمتها للقرارات الإدارية، وهذا نتيجة لعدم مواكبتها لهذه التغييرات، ومن أهم التطورات الحاصلة والتي ساهمت في تطوير المحاسبة الإدارية ما يلي:

#### أ- تطورات بيئة الأعمال الخارجية:

هناك كثير من عناصر بيئة الأعمال الخارجية قد تغيرت يمكن أن نحددها

فيما يلي (1):

1- بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، المحاسبة الإدارية الشاملة (حقيقة التطور في ظل التقدم العلمي ومفهوم الذكاء الاصطناعي)، بحث مستل بتصرف من أطروحة دكتوراه، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الشاملة، غير منشورة، جامعة بغداد، 2008، ص 259.

- العولمة: هي التطور الكبير الذي أثر على الأعمال هو العولمة وهي الطريق السريع للانتقال وتوافر للمعلومات بشكل فوري يسمح للعالم بأن يكون سوقاً هائلاً، وأدت العولمة إلى نتيجتين:

✓ تحرير التجارة: إذ تم رفع القيود الجمركية وغيرها على انتقال السلع من مكان إلى آخر فالترتيبات الاقتصادية الجديدة واتفاقيات التجارة المترتبة عليها جعل من اقتصاديات الدول متداخلة مع بعضها البعض.

✓ المنافسة العالمية: أدى تحرير التجارة وإمكانية دخول السلع والخدمات إلى مختلف الأسواق من دون أية قيود إلى شدة المنافسة العالمية، فبعد أن كانت المؤسسات تواجه منافسة محلية من منافسين محليين يواجهون نفس الظروف، أصبحت تواجه في الوقت الحاضر منافسة حادة من مؤسسات عالمية تعمل في بيئة أفضل، فشدة المنافسة تجعل البقاء للأصلح، أي المؤسسات التي تستطيع تقديم منتجات جديدة للأسواق في أسرع وقت ممكن وبجودة عالية، وبأقل تكلفة ممكنة<sup>(1)</sup>.

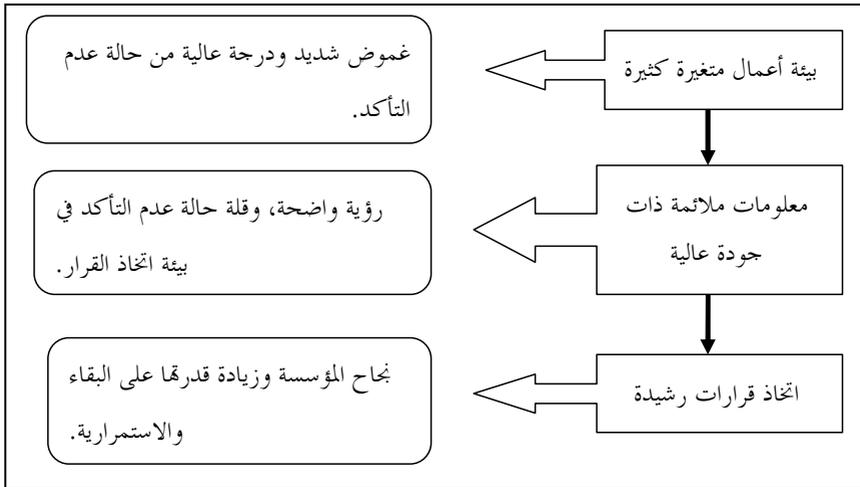
- ظروف صناعة الخدمة: احتلت صناعة الخدمة دوراً متنامياً وخاصة في اقتصاديات الولايات المتحدة، وهذا ما تطلب أكثر فأكثر من تقنيات المحاسبة الإدارية أن تلبى حاجات المؤسسات التي تقوم بهذه الخدمات؛

- الذكاء الاصطناعي: الذكاء الاصطناعي هو علم وتكنولوجيا مستندة إلى فروع العلم الأخرى كالإعلام الآلي والهندسة وعلو النفس والطب... أو هو لغة معينة يتم برمجتها من قبل الإنسان تمكن الآلة من أداء أعمال تعد ذكية إذا ما قام بها البشر، ويتضمن الذكاء الاصطناعي العديد من التقنيات منها (تقنية المعلومات، الأنظمة الخبيرة، تقنية التصنيع المتقدمة التي يتم التطرق إليها في بيئة الأعمال الداخلية)<sup>(2)</sup>.

1- حسين أحمد علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة، د ط، جامعة الإسكندرية، مصر، 2000، ص16.  
2- بهاء عمران، أثر تقنية المعلومات على المحاسبة الإدارية، شبكة المحاسبين العرب، 2009، على الموقع: [www.acc4arab.com](http://www.acc4arab.com) تاريخ التصفح: 2013 /12/18، على الساعة 10 صباحاً.

- تقنية المعلومات: عرفت تقنية المعلومات على أنها مجموعة من المنتجات المادية والبرمجيات وتشغيل أنظمة المعلومات وعمليات الإدارة والمهارات المطلوبة لتطبيق تلك المنتجات من أجل إنتاج معلومات وتطوير أنظمة المعلومات وإدارتها والرقابة عليها، ونتيجة لذلك غيرت المعلومات ظروف بيئة المحاسبة، إذ قلصت من مساحات التطبيق والتي كان يهيمن عليها المحاسبون وخفض من قيمتها الاقتصادية، ولقد ساهمت تقنية المعلومات في تزويد الإدارة بمعلومات ذات جودة عالية وبالتوقيت المناسبة وهذا ما تحتاج إليه الإدارة في ظل بيئة أعمال متغيرة، ويمكن توضيح دور المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة في الشكل التالي:

الشكل رقم(03): دور المعلومات في بيئة الأعمال الحديثة



المصدر/ من إعداد الباحثين بالاعتماد على/ حسين أحمد علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2000، ص28.

- الأنظمة الخبيرة: تعتبر فرع من الذكاء الاصطناعي والتي تعتمد على استخدام الكمبيوتر بشكل واسع كون هذه التكنولوجيا تقوم بحل المشاكل وتحليلها بالصيغة

والنتائج نفسها لخبرة البشر، باستعمال التحليل الكمي وإعداد حالات معقدة وتقديم حلول أكثر للمفاضلة بينها.

### ب- تطورات بيئة الأعمال الداخلية:

هناك كثير من عناصر بيئة الأعمال الخارجية للمحاسبة قد تغيرت يمكن أن نحددها فيما يلي:

#### - تقنية التصنيع المتقدمة:

شهد العالم في الربع الأخير من القرن العشرين تطوراً تكنولوجياً هائلاً، فقد أدت زيادة المنافسة بين المؤسسات واتساع الأسواق وغازرة تدفق رأس المال إلى توجيه مبالغ خيالية للبحث والتطوير نتج عنها هذا التقدم التكنولوجي المذهل، وقد انصبت معظم هذه التطورات التكنولوجية في وسائل الإنتاج والاتصالات وإحلال الآلة مكان البشر<sup>(1)</sup>.

لقد استندت الأساليب التقليدية لحساب التكلفة إلى أن المؤسسة تتّج فقرات نمطية قليلة، بينما مع المعدات والآلات المتطورة ظهر الإنتاج السريع الذي ساهم في تخفيض التكلفة، هذه التغيرات أنشأت الحاجة لأنواع وأساليب حديثة للمحاسبة الإدارية، وقد أثرت تقنية التصنيع المتقدمة على هيكل التكاليف في النقاط التالية<sup>(2)</sup>:

✓ انخفاض تكلفة العمل المباشرة، ومن ثم أصبح حجم تكلفة الأجور المباشرة في هيكل التكاليف ضئيلة مما قلل أهميتها؛

✓ بسبب ضخامة حجم الاستثمار في المعدات وكون عمرها الإنتاجي قصير، مما أدى إلى امتلاكها على المدى القصير، وزيادة أهمية التكاليف الصناعية غير المباشرة

1- حسين احمد علي، مرجع سابق، ص 16.

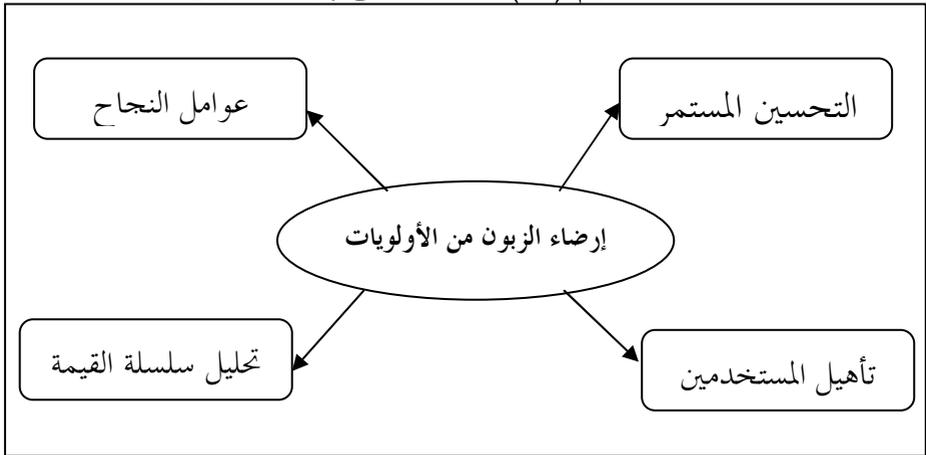
2- بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، مرجع سابق، ص 264.

وأهمية قياسها بشكل جيد لاسيما وأنها تحمل على الإنتاج، وبالتالي إذا حُملت بالزيادة تفقد المؤسسة القدرة على المنافسة أو وإذا حُملت بالنقصان تؤدي إلى خسارتها؛ هذا أدى إلى ظهور أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.

- التركيز على إرضاء الزبون:

يُعد التركيز على الزبون وإرضائه من أهم مظاهر البيئة التنافسية الحديثة، حيث أصبحت المؤسسة في ظل هذه الظروف مطالبة بتحسين مستويات الخدمة والمنتج من حيث جوانب عديدة، والشكل الموالي يوضح أهم الأمور التي يجب تحقيقها للوصول إلى رضاء الزبون:

الشكل رقم (04): التركيز على إرضاء الزبون



Source/ Colin drury, management for business decisions, Thomson learning, 2<sup>ed</sup>, 2001, p12

يتضح من الشكل السابق أنه ينبغي على المؤسسة أن تركز على عدة نقاط وهي<sup>(1)</sup>:

✓ عوامل النجاح الأساسية: هي تؤثر بشكل مباشر في رضا العملاء مثل: التكلفة والجودة، الوقت والتجديد والابتكار.

✓ التحسين المستمر: من جانب المنافسين تعني خلق نوع من البحث والتطوير الذي لا نهاية له للوصول إلى مستويات أفضل وأعلى من الأداء داخل العديد من المؤسسات، والمؤسسة الناجحة هي التي وجب عليها توفر نوعاً من القياس المستمر لما تقدمه من سلع أو خدمات في ضوء أفضل مستويات الأداء التي يمكن أن تتواجد بداخلها.

✓ تحليل سلسلة القيمة: إن هذا التحليل له جانبين هما:

- معاملة كل وظيفة من وظائف الأعمال على أنها أنشطة ضرورية تضيف قيمة؛
- التكامل والتنسيق بين جهود كافة وظائف الأعمال بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قدرات كل وظيفة من الوظائف.

بالتالي فإن سلسلة القيمة هي ربط بين الأنشطة التي تخلق القيمة، بداية من المصادر الأساسية للمواد الأولية وحتى الاستخدام النهائي للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل، وتساهم الأجزاء المكونة لسلسلة القيمة مع بعضها في إرضاء العميل بشكل أفضل خاصة فيما يتعلق بالكفاءة، التكلفة، الجودة.

✓ تأهيل المستخدمين: وتعني السماح لهم بالقيام ببعض التصرفات دون استشارة رئيسهم وقد ثبت أنه بتأهيل المستخدمين وتزويدهم بالمعلومات المناسبة يمكن

1- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، د ط، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2003، ص30-32.

الاستجابة للعملاء بسرعة، وزيادة مرونة العمليات وتقليص زمن الدورة ورفع المعنويات.

✓ قصر دورة حياة المنتج: من الاتجاهات المعاصرة الأخرى التي ظهرت التقدم السريع للمنتجات، فكثير من المنتجات تكون مدة حياتها النافعة قصيرة، وربما حياة بعضها الآخر لا يتجاوز السنة، لذا كل المؤسسات التي لديها مثل هذه المنتجات لا تحاول إتباع إجراءات تخفيض تكلفة المنتجات بل إنها تسعى أن تكون مبتكرة لمنتجات جديدة، فالزبائن يشتررون منتجات هذه المؤسسات المبتكرة لأجل المواصفات المتميزة في منتجاتها، وبالتالي يتمثل النجاح الرئيسي لهذه المؤسسات في استمرارية تقديم منتجات جديدة ذات جودة عالية، لذلك الإنتاج بتكلفة منخفضة ليست لها أهمية وذلك أن الإنتاج سيباع بهامش أكبر من تكلفة تصنيعه، كون سعر المنتج يحدد عبر قيمة المنتج لدى الزبون وليس عبر تكلفة التصنيع<sup>(1)</sup>؛

- تغير الهيكل التنظيمي للمؤسسة: تكون المؤسسة ناجحة إذا استطاعت أن تتكيف وبسرعة مع التطورات الحاصلة في بيئتها، وحينها تظهر لها فرص استثمارية جديدة، وهذا يتطلب وجود هيكل تنظيمياً جيداً قادراً على ربط متخذ القرار بالمعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات رشيدة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

وبالتالي إذا غيرت المؤسسة هيكلها التنظيمي فإن النظام المحاسبي بشكل عام والمحاسبة الإدارية بشكل خاص يجب أن تتغير وتتأقلم مع الحالة الجديدة، للمحافظة على ملائمة المعلومة المقدمة إذ أن تقسيم هذه الأخيرة إلى مراكز مسؤولية وتحديد

1- Drury Colin: 2001, management for business decisions, Thomson learning 2ed, p45.

مراكز التكلفة هي أحد أهم الخطوات المتبعة في تصميم نظام معلومات للمحاسبة الإدارية<sup>(1)</sup>.

#### رابعاً: علاقة تطور المحاسبة الإدارية بتطور بيئة الأعمال الحديثة:

أصبح للمحاسبة الإدارية في ظل بيئة العمال الحديثة دوراً استراتيجياً، إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي توفرها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي أن دورها وأهميتها لم تعد تكمن في مجرد حساب للتكاليف، لذلك فإن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة التي تتواءم مع هذه المتطلبات، كما أثرت شكوك حول مدى دقة المعلومات التي توفرها، والتي قد تكون مضللة لمتخذي القرارات نظراً للتأثير الكبير للبيئة الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف<sup>(2)</sup>.

إن معلومات المحاسبة الإدارية في ظل الوضع التقليدي تهدف أساساً إلى خدمة إدارة المؤسسة، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد على الفكر الاستراتيجي والسعي الدائم لتدفق المعلومات من الداخل والخارج من خلال العلاقات المباشرة ليس فقط مع الموردين والعملاء الحاليين والمتوقعين، وإنما كذلك مع موردي الموردين وعملاء العملاء بهدف إرضاء العملاء والتحسين المستمر للإنتاج، إذ أصبحت هذه المعلومات ضرورية لكافة العاملين خلال دورة حياة المنتج لتساعد على فهم وتحسين الأنشطة بشكل مستمر بما يتوافق مع التغيرات في بيئة الأعمال.

3- بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، مرجع سابق، ص 266.

1- يوحنا آدم و محمود رزق، مرجع سابق، ص 18.

كما أشار Cooper Kaplan (1988)<sup>(1)</sup> إلى أن الإدارة تقوم باتخاذ القرارات بناءً على معلومات مضللة عن التكاليف في ظل النموذج التقليدي لأساليب المحاسبة الإدارية، مما قد يترتب عليه نتائج سلبية تؤدي إلى ضعف المركز التنافسي للمؤسسة. ولقد أدت التغيرات الاقتصادية إلى إجبار العديد من المؤسسات إلى إعادة النظر في الدور الذي تقوم به المحاسبة الإدارية، وذلك بهدف تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة نظراً لأن أساليبها التقليدية قد صُممت في ظل بيئة كانت الأجور فيها تمثل الجزء الأعظم من تكاليف الإنتاج، ومن ثم كانت تستخدم كأساس لتحميل التكاليف الإضافية، إلا أن هذا لم يعد ملائماً في ظل البيئة الحديثة التي أصبحت فيها الآلة في الإنتاج تمثل النصيب الأكبر، ويمكن تناول أثر بيئة الأعمال الحديثة على تصميم أساليب المحاسبة إدارية من عدة جوانب، سنعرض أهمها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مقارنة المحاسبة الإدارية مع المحاسبة الإدارية الحديثة

الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية
1- الأهداف	
الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة، وذلك باستخدام مؤشرات مالية لضمان تخفيض التكاليف	الرقابة على تكاليف الإنتاج لمنع الإسراف والضياع في كافة الأنشطة، ولكن انخفض دور المقاييس والمؤشرات المالية وازدادت أهمية المؤشرات غير المالية: الجودة، درجة إرضاء العملاء...
توفر أساس سليم لتقييم الإنتاج التام ومخزون آخر فترة	انعدام الحاجة لوجود المخزون في حالة تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد JIT، وبالتالي انخفاض أهمية هدف تقييم المخزون
توفير المعلومات لخدمة إدارة المؤسسة، ولكن لا يوفر المعلومات الضرورية والكافية للتخطيط واتخاذ القرارات الإستراتيجية.	المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات، إذ أنه ومع حدة المنافسة أصبح الحاجة لتخفيض التكاليف مع الحفاظ على الجودة وبالتالي أصبحت

1- Dury Colin, op cit, p 456.

الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية
هذه الأساليب تساعد في ترشيح القرارات الإستراتيجية بمختلف أنواعها.	
2- أسس التحميل	
لم تعد ساعات العمل المباشرة ملائمة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية، وأصبح من الضروري البحث عن أسس جديدة تتناسب والبيئة الجديدة مثل: مسببات التكلفة.	اعتماد ساعات العمل المباشرة أو ساعات عمل الآلة كأساس لتحميل التكاليف الإضافية.
3- هيكل التكلفة	
تساؤل أهمية عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة، أو إلى ثابتة ومتغيرة. وظهر توجه كبير نحو تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالأنشطة والعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو المؤسسة ككل.	تصنيف عناصر التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة، ثابتة ومتغيرة
4- مضمون التقارير	
الاستغناء عن تقارير العمالة، انخفاض عدد التقارير التشغيلية وتقارير الانحرافات وزيادة أهمية التقارير غير المالية.	تقارير مالية موجهة لإدارة المؤسسة، تخص أساسا العمالة وتحديد الانحرافات والتقارير التشغيلية.
5- التحليل الاستراتيجي	
ظهور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، كان أول ظهور لهذا المصطلح سنة 1981 كعنوان لمقال كتبه Simonds، يعني الأخذ بعين الاعتبار العملاء، المحيط الخارجي والمنافسين.	توفير معلومات تتعلق بالعمليات الداخلية مع إبداء اهتمام صغير للمحيط الخارجي وأثر قرارات المنافسين وهياكل التكلفة على العمليات الحالية والمستقبلية.

المصدر/ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة لخضر، الجزائر، 2008، ص 20-21.

استناداً لما سبق، يتبين أن بيئة التصنيع الحديثة تتطلب إعادة النظر في الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، حيث أن هذه البيئة تستلزم أساليب حديثة لتحديد

وقياس وعرض المعلومات المتعلقة بالتكاليف بما يتواءم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة، وعوامل المنافسة التي أصبحت من سمات بيئة الأعمال الحديثة. ولقد تأثر هيكل التكلفة في ظل مراعاة البعد الاستراتيجي واعتماد نظم التشغيل في بيئة التصنيع الحديثة على التقنيات العالمية التي تختلف بدرجة كبيرة عن نظم التشغيل التقليدية.

فقد أدت سيادة الطابع الآلي على نظم التشغيل في معظم الصناعات إلى اختلاف عناصر التكلفة ونسبة كل عنصر في ظل التقنيات المطبقة، حيث أدى انخفاض الحاجة للعمل اليدوي إلى زيادة نسبة تكلفة العمل غير المباشرة على حساب العمل المباشر الذي تضاعف إلى أدنى حد ممكن وانحصر في الأعمال الإشرافية خلال دورة حياة المنتج، والتي تمثلت معظمها في تكاليف ثابتة، كما ترتب على سيادة الطابع الآلي ارتفاع تكلفة الآلات عالية التقنية بالإضافة إلى ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية بالنسبة لإجمالي تكاليف الإنتاج، حيث تحولت العديد من التكاليف المباشرة إلى تكاليف غير مباشرة<sup>(1)</sup>.

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات:

يمكن تحديد أهم الاستنتاجات التي توصلت لها هذه الدراسة فيما يلي:

- إن معظم التطورات التي حدثت خلال الفترات الأولى الممتدة من نهايات القرن التاسع عشر وحتى القرن العشرين، كانت بفضل الممارسين لتلبية ومواجهة الاحتياجات المتزايدة للوحدات الاقتصادية من المعلومات، لذا فقد تم تطبيق التطورات والتكيف معها بسرعة؛

1- يوحنا آدم و محمود رزق، المرجع سابق، ص 14-18.

- إن التطورات الحاصلة خلال الفترة الممتدة من منتصف القرن العشرين وحتى بداية العقد الأخير من نفس القرن، فقد حدثت بفضل الأكاديميين، فمعظم التطورات كانت ذات طبيعة نظرية، وبالتالي تأخر استخدامها والاعتماد عليها من جانب الممارسين، فلم تكن لتلبية متطلبات عملية من وجهة نظرهم؛

- أما التغييرات التي حدثت خلال العقد الأخير من القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين، إنما وجدت بفضل الجهود المشتركة بين كل من الأكاديميين والممارسين، وكان هدفها تطوير أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية لضمان تحقيق التطوير الدائم، والتحسين المستمر في أداء الوحدات الاقتصادية التي تعمل في بيئة العمال المعاصرة والتي تتصف بالتغير الدائم والسريع في متطلباتها، وبالتالي ضرورة استحداث واستخدام نظم وأساليب للمحاسبة الإدارية تتواءم مع تلك الظروف والمتغيرات؛

- إن التحولات الاقتصادية والتغييرات التي طرأت على بيئة الأعمال ساهمت في تطوير النظم المحاسبية، فزادت الحاجة إلى نظم المعلومات الإدارية لما لها دور كبير في اتخاذ القرارات ومساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها؛

- إن فقدان المحاسبة الإدارية لملاءمتها دفعها للاستجابة لتطور بيئة الأعمال الداخلية والخارجية من خلال ظهور أساليب جديدة للمحاسبة الإدارية تساهم بشكل كبير في تعظيم قيمة المؤسسة.

### التوصيات:

انطلاقاً من النتائج السابقة الذكر يمكن أن نقدم جملة من الاقتراحات التي

نراها ضرورية، تتمثل في النقاط التالية:

- تنمية الوعي لدى المؤسسات بشتى أنواعها بأهمية تطبيق المحاسبة الإدارية نظراً لدورها الفعال في تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة والمساهمة في الاستمرارية والبقاء في ظل بيئة يسودها التغير المستمر؛
- ضرورة إجراء العديد من الدراسات حول سبل تعزيز استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاعات الاقتصادية المختلفة من أجل مواجهة التغيرات المتسارعة في البيئة الاقتصادية؛
- ضرورة استمرارية المحاسبة الإدارية على التقدم والتطور ومواكبة التغيرات، لتكون ملائمة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة منها.

## المراجع

- 1- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة، مصر، 2009.
- 2- إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان ط1، 2007.
- 3- الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
- 4- بهاء حسين الحمداني، رياض حمزة البكري، المحاسبة الإدارية الشاملة (حقيقة التطور في ظل التقدم العلمي ومفهوم الذكاء الاصطناعي)، بحث مستل بتصريف من أطروحة دكتوراه، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الشاملة، غير منشورة، جامعة بغداد، 2008.
- 5- بهاء عمران، أثر تقنية المعلومات على المحاسبة الإدارية، شبكة المحاسبين العرب، 2009، على الموقع: [www.acc4arab.com](http://www.acc4arab.com) تاريخ التصفح: 12/18/2013، على الساعة 10 صباحاً.
- 6- جاريسون، ري اتش ونورين، اريك، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة العربية، ترجمة زايد محمد عصام الدين مراجعة حجاج احمد حامد، دار المريخ، الرياض، 2008.
- 7- حسين أحمد علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة، د ط، جامعة الإسكندرية، مصر، 2000.
- 8- زياد هاشم يحي، قاسم محسن الحبيطي، تأثير التطورات التكنولوجية والبيئية على المحاسبة الإدارية، ورقة بحث مقدمة لملتقى جامعة الأردن، منشورة، 2005.

- 9- عبدالحى مرعي، عبدالله عبدالعزيز هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 10- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، د ط، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2003.
- 11- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، د ط، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 12- محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الهنداء الإسكندرية، 2009.
- 13- محمد فيومي، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999.
- 14- محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير المحاسبة الإدارية في ظل تبني إستراتيجية الاستجابة للعملاء، بحث علمي مقدم إلى كلية التجارة - جامعة المنصورة، مصر، 2011.
- 15- المصدر/ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة لخضر، الجزائر، 2008.
- 16- مؤيد فضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة، ط 1، عمان، 2007.
- 17- نريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008.
- 18- ياسر سعيد سعد قنديل، إطار مقترح للعوامل المؤثرة في تطوير نظم المحاسبة الإدارية في ظل التحولات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2011.

- 19- يوحنا آدم و محمود رزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد، عمان، 2006.
- 20- Drury Colin ,management for business decisions ,Thomson learning 2<sup>ed</sup>, 2001.
- 21- Janbell and all, strategy and management accounting, version 1, 2<sup>éme</sup>S.
- 22- Robert, S. Kaplan ,the evolution of management accounting, the accounting review, vol. lix, n°3, 1984.
- 23- Simon.C, Marka.H and Maja.Z, A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting techniques application: Evidence from Solvenia, sixth international Conference on Entreprise in Transition, 2005.