

المحاسبة الإدارية وأدواتها

في ظل بيئي الأعمال التقليدية والحديثة

■ أ / غيث المبروك الطبال

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية / جامعة طرابلس

المستخلص :

تهدف هذه الورقة إلى بيان أهمية المحاسبة الإدارية بالوحدات الاقتصادية سواء في ظل بيئة الأعمال التقليدية أو بيئة الأعمال الحديثة، والأدوات التي كانت مستخدمة من قبل المحاسب الإداري لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة في ظل بيئة الأعمال التقليدية، والانتقادات الموجهة إلى المحاسبة الإدارية التقليدية والتي تمثل قصور المحاسبة الإدارية في ظل بيئة الأعمال الحديثة في القيام بوظيفتها الرئيسية والمتمثلة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائفها المختلفة، وبيان الأدوات الحديثة التي يستخدمها المحاسب الإداري سعياً منه لتطوير المحاسبة الإدارية والسعي بها نحو مواكبة حركة التطور وما تميزت به بيئة الأعمال الحديثة من كثرة المتغير وسرعة التغير وتشابك المجالات، ولاحتياز تلك الانتقادات الموجهة للمحاسبة الإدارية بشكلها التقليدي . كما تبين هذه الورقة أهمية دور المحاسب الإداري إلى الدرجة التي يمكن معها القول بأنه أصبح مشاركاً في صنع القرار . وعلى ذلك حددت محاور هذه الورقة والتي تعكس هدفها فيما يلي :

- 1 . المفهوم التقليدي والحديث للمحاسبة الإدارية .
- 2 . دور المحاسبة الإدارية وأدواتها بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال التقليدية .
- 3 . دور المحاسبة الإدارية وأدواتها بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة .

المقدمة :

(يعيش عالم اليوم عصر المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن أفضل استخدام لها بأقل تكلفة لإنتاجها وذلك لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة ،ومن ثم تؤثر إيجابياً على موارد المجتمعات وثرواتها ،وبالتبعية على رفاهية أفرادها . كما تؤدي إلى

الكشف عن الإمكانيات الحقيقية لتقدم المجتمعات ونموها . ويعتبر النظام المحاسبي . في ظل الثورة التقنية التي نعيشها . أهم الأنظمة المنتجة للبيانات والمعلومات السليمة والمفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية تؤثر في رفاهية الأفراد والمجتمعات ، كما يعتبر استخدام البيانات والمعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات ظاهرة عملية من الظواهر الحياة العصرية الحديثة¹ . وبذلك تعتبر العلاقة بين النظام المحاسبي . كنظام للمعلومات ونوعية البيانات والمعلومات المحاسبية علاقة وثيقة الصلة بالعملية الإدارية ووظائف الإدارة .

وقد أكدت دراسة² Tony Davila & George Foster 2004 على أهمية تبني نظام المحاسبة الإدارية من قبل الوحدات الاقتصادية وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات تفيد في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، وقد أكدت الدراسة على أهمية نظم المحاسبة الإدارية وبخاصة في الوقت الحاضر حيث إن بيئة الأعمال تتميز بالتغير وعدم الاستقرار وتعقد عملياتها وشدة المنافسة فيها . وحتى تفي المحاسبة الإدارية بالدور المنوط بها كان لزاما عليها أن تواكب حركة التطور في البيئة الاقتصادية وما صاحبها من متغيرات عدة جعلت الإدارة وغيرها من أصحاب القرار في حاجة متزايدة للبيانات والمعلومات .

أولاً: المفهوم التقليدي والحديث للمحاسبة الإدارية .

لا شك في ان لبيئة الأعمال تأثير على عمل الوحدة الاقتصادية بصفة عامة وعلى الإدارة وما تحتاجه من معلومات بصفة خاصة، وبالتالي التأثير على نظم المعلومات بصفة عامة ونظام المحاسبة الإدارية بصفة خاصة . وأن بيئة الأعمال التقليدية تختلف على بيئة الأعمال الحديثة، وبالتالي حاجة الإدارة إلى معلومات في بيئة الأعمال الحديثة تختلف عنها في بيئة الأعمال التقليدية . وعلى ذلك فإن دور المحاسبة الإدارية والمحاسب الإداري يختلف في ظل بيئة الأعمال التقليدية عنه في ظل بيئة الأعمال الحديثة . الأمر الذي يؤثر بلا شك على مفهوم المحاسبة الإدارية بين بيئة الأعمال التقليدية وبيئة الأعمال الحديثة .

1 . بيئة الأعمال التقليدية :

لقد كان لزاما على المحاسبة أن تتطور حتى تواكب حركة التطور في المشاريع الاقتصادية وتلبي حاجة مستخدميها، حيث أصبحت المحاسبة تسعى إلى تلبية احتياجات مستخدميها فيما يتعلق بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، الأمر الذي

1 - رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحيله، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة، عمان. الأردن 1997 م، ص3.

2- Tony Davila & George Foster 2004. Management Accounting systems Adoption Decisions ; Evidence and Performance Implications form Startup Companies.

كان الأساس في نشأة المحاسبة الإدارية . (وقد ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية لأول مرة في نوفمبر 1950 في ندوة مشتركة بين رجال الإدارة والمحاسبة البريطانيين والأمريكيين عرفت بندوة المحاسبة الإدارية . ومن ذلك التاريخ ظهر الاهتمام بالمحاسبة الإدارية وما توفره من معلومات محاسبية لأغراض الاستخدام الداخلي . ولقد غير المجمع القومي لمحاسبة التكاليف National Association of Cost Accountant في الولايات المتحدة اسمه إلى المجمع القومي للمحاسبة NAA (National Association of Accountant) ، وفي بريطانيا غير معهد محاسبة التكاليف والأعمال The Institute of Cost and Works Accountants اسمه إلى معهد المحاسبة الإدارية والتكاليف Institute of Cost and Management Accountants في عام 1972 ، وكذلك تم تغيير اسم المجلة التي يصدرها من محاسبة التكاليف إلى المحاسبة الإدارية في عام 1965 . وقد انتشرت الأبحاث في المحاسبة الإدارية في الستينات حيث تم تطوير أساليبها لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لها، ففي بداية الستينات ازداد الاهتمام بالأساليب المحاسبية للأغراض الرقابية وتحول مفهوم الرقابة من الاهتمام بالأشياء والوحدات إلى الاهتمام بالأشخاص، وربط كل من السلطة والمسؤولية والتكاليف الممكن رقابتها بالمسؤولين عن النشاط، حيث إن الرقابة على أداء الأفراد تساعد على التحكم في نتيجة هذا الأداء وهو ما عرف بمحاسبة المسؤولية، وقد استلزم ذلك الاهتمام بنظم التكاليف المعيارية والموازنات وظهور مقاييس مختلفة لقياس الأداء في ضوء الموازنات المعدة طبقاً لنماذج البرمجة الخطية، فضلاً عن الاهتمام بدور الحوافز في مجال محاسبة المسؤولية، نظراً للتزايد المستمر في الدراسات السلوكية والتي اهتمت بها الأبحاث في تلك الفترة سواء في مجال المحاسبة أو في مجال إدارة الأعمال، ولتأكيد أهمية الجانب الرقابي في مجال المحاسبة الإدارية أصبح من الضروري تقييم الأداء وحساب الاختلافات (الانحرافات) وإرجاعها لمسبباتها، واستلزم ذلك تطوير أساليب تحليل الانحرافات للأغراض الرقابية باستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية)¹ . وتجدر الإشارة هنا إلى أن بيئة الأعمال التقليدية كانت تتصف بنوع من الاستقرار والسكون والذي كان له الأثر الكبير في دور المحاسبة الإدارية وأدواتها المستخدمة بالوحدات الاقتصادية .

2. بيئة الأعمال الحديثة أو المعاصرة :

إن بيئة الأعمال في الوقت الحالي تتصف بكثرة الحركة وسرعة التغيرات، وإن الحركة

1 - نشأت فؤاد، نحو إطار نظري مقترح للمحاسبة الإدارية في ضوء التطورات التاريخية والاتجاهات المستقبلية، مرجع سابق، ص 141، 142 .

والتغيرات في الظروف البيئية تؤدي إلى اختفاء مشاكل وقرارات قديمة وظهور مشاكل وقرارات جديدة تحتاج بالضرورة إلى معلومات جديدة . إن الحركة التي أصبحت تتصف بها بيئة الأعمال في الوقت الحاضر قد أدت إلى صعوبة التنبؤ والتخطيط للمستقبل وبالتالي زيادة الغموض وزيادة درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات . وكما هو معلوم أن إزالة الغموض وتخفيض درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات يتوقف على توفير المعلومات التي تساعد على الوضوح في رؤية الحاضر والتنبؤ والتخطيط لما يتوقع أن يكون عليه المستقبل . وكما هو معلوم أيضا أن المصدر الأساسي لتوفير المعلومات المفيدة والمؤثرة في اتخاذ القرارات في الشركات في مجال الأعمال هو نظام المحاسبة الإدارية . وبذلك أصبح دور نظام المحاسبة الإدارية في الوقت الحاضر دورا أساسيا وحيويا . وعلى ذلك يجب تطوير مفهوم وأهداف وأدوات وأساليب نظام المحاسبة الإدارية التقليدي، بحيث يتمشى مع هذه الإبداعات والتطورات في بيئة الأعمال الحديثة ويستطيع أن يفي بالاحتياجات الجديدة من المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات . واستجابة إلى ذلك (بادرت المحاسبة الإدارية بتطوير مقاييس للوقت ومكونات منسوبة إلى الأنشطة سواء تلك التي تعطي قيمة مضافة مباشرة أو غير مباشرة أو تلك التي لا تعطي قيمة مضافة . وصارت المحاسبة الإدارية معنية بقياسات جديدة لم يكن لها عهد بها وأصبحت تعد تقارير دورية وحسب الحاجة عن أزمنا التحضير والتشغيل والتسليم وعن تكلفة الأوقات غير المنتجة للقيم بما يساعد في خفض التكاليف وتحسين أداء الأنشطة بالمؤسسة)¹ .

وفي تركيزها على الأنشطة ابتكرت المحاسبة الإدارية نظاما لقياس تكلفة إنتاج السلع والخدمات أطلق عليه نظام المحاسبة على أساس الأنشطة، وكان من أبرز تطبيقات هذا النظام استخدام أسلوب الإدارة بالأنشطة والذي يمثل تطورا كبيرا في مجال إدارة الأعمال . وفي ظل التغيرات وعدم الاستقرار الذي تتصف به بيئة الأعمال الحديثة، وبخاصة فيما يتعلق بالتكلفة وتخفيضها والمنافسة الحادة وعملاء ذوي الثقافة والمطالب والرغبات المتجددة والمتنوعة، ابتكرت المحاسبة الإدارية نظام الإنتاج بدون مخزون ونظم التصنيع المرنة، ونظام الجودة الشاملة وغيرها من الأدوات والوسائل والتي تسعى من خلالها المحاسبة الإدارية مواكبة التطورات والتغيرات التي تتصف بها بيئة الأعمال الحديثة . (ولاشك أن تطبيق هذه الفلسفات بنجاح سيؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للشركة من خلال تحسين الجودة، وتخفيض زمن دورة الإنتاج، وزيادة الدقة في مواعيد التسليم، وتخفيض المخزون، وتخفيض تكاليف الإنتاج، وزيادة الابتكارات، والمرونة في

1 - رشيد الجمال، أيمن اشتوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2010 م . ص 16 .

الإنتاج للوفاء باحتياجات العملاء)¹. واستجابة إلى احتياجات منشآت الأعمال، وبناء على طلب الكثير من الأوساط العلمية الأكاديمية، فإن المعهد القومي للمحاسبين بالولايات المتحدة الأمريكية قام بإعداد برنامج للاعتراف بالقبول المهني والإنجاز التعليمي في مجال المحاسبة الإدارية، ويؤدي هذا البرنامج إلى الحصول على شهادة في مجال المحاسبة الإدارية، (Certificate In Management Accounting CMA) حيث يهدف بصفة رئيسة إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسة هي :

1 - جعل المحاسبة الإدارية مهنة معترف بها . عن طريق تحديد دور المحاسب الإداري والمدير المالي، وهيكلة المعرفة اللازمة له، وعن طريق تحديد الخطوط العريضة لبرنامج الدراسة الذي يؤدي إلى الحصول على هذه المعرفة .

2 - تحديد معايير تعليمية تهدف إلى الارتقاء بالمستوى التعليمي في مجال المحاسبة الإدارية .

3 - تحديد مستويات موضوعية تهدف إلى قياس معرفة ومهارة وكفاءة الأفراد في مجال المحاسبة الإدارية².

فالمحاسبة الإدارية تمثل أداة علمية وذلك من خلال اعتبارها نظاما للمعلومات ينتج بيانات ومعلومات أساسية لازمة لمساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في القيام بوظائفها المختلفة. وفي مجال تعريف المحاسبة الإدارية وردت عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

عرفت على أنها نظام تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل وإعداد التقارير عن تلك المعلومات التي تساعد الإدارة على ممارسة أنشطتها الرقابية واتخاذ قراراتها الإدارية على تعددها واختلافها³.

وعرفت أيضا بأنها مجموعة المبادئ والوسائل المناسبة لتحليل البيانات التاريخية والمستقبلية لمساعدة الإدارة في تحديد الأهداف الاقتصادية للمنشآت، ووضع الخطط، واتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيق هذه الأهداف⁴.

كما عرفت المحاسبة الإدارية بأنها وظيفة محاسبية تتضمن نشاط القياس وتوصيل معلومات موجهة بصفة خاصة لخدمة أطراف داخل المنظمة هي الإدارة بمختلف مستوياتها، وذلك بغرض مساعدة إدارة المنظمة على أداء وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وما يرتبط بها من اتخاذ قرارات روتينية وغير روتينية، وتعتمد في ذلك على استخدام أصول المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بالإضافة إلى استنادها إلى علوم

1 - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص 327.

2 - أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 14.

3 - تشارلز، هورنجون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1987، ص 19.

4 - صلاح سيوني عيد، عبد المنعم فليح عبد الله، المحاسبة الإدارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2006، ص 18.

ودوائر معارف أخرى مكملتها مثل علم الاقتصاد وعلم إدارة الأعمال والتمويل وعلوم القرار وبحوث العمليات ونظم المعلومات وعلوم الحاسب الإلكتروني¹ .

نلاحظ من التعاريف السابقة أنها أبرزت الهدف الأساس للمحاسبة الإدارية وهو تقديم المعلومات لإدارة الوحدة الاقتصادية لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة، الأمر الذي يشير إلى أن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية بمستوياتها المختلفة، وأن أشمل التعاريف إيضاحا التعريف الأخير حيث بين أن المحاسبة الإدارية تنتج نوعا من المعلومات موجهة لخدمة الإدارة بمختلف مستوياتها للقيام بوظائفها المختلفة، مبينا اعتمادها في ذلك على فروع معرفة مختلفة مثل علم الاقتصاد وعلم إدارة الأعمال والتمويل وعلوم القرار و بحوث العمليات ونظم المعلومات وعلوم الحاسب الإلكتروني . غير ان النقد الذي يوجه لهذا التعريف هو اعتباره أن المحاسبة الإدارية وظيفة محاسبية، في حين أن المحاسبة الإدارية نظام للمعلومات، حيث إنها تتولى جمع وتحليل وقياس وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وتلك الخصائص هي لنظام المعلومات كما وردت في تعريف نظم المعلومات لكل من (Lauden and Lauden) على أنها عبارة عن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة والمتفاعلة معا والتي تتولى مهام جمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لدعم عملية اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة في المنظمة² .

واستنادا إلى ما تقدم وبعد التطرق إلى مفهوم المحاسبة الإدارية يمكن التطرق إلى دور المحاسبة الإدارية وأدواتها بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال التقليدية وبيئة الأعمال الحديثة .

ثانياً : دور المحاسبة الإدارية وأدواتها بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال التقليدية :

تميزت بيئة الأعمال التقليدية بنوع من السكون والاستقرار، ولاشك في ان هذا السكون والاستقرار ووجود مظاهره في سلوك العملاء وتشكيلة المنتجات والمنافسة وفي الأسواق والتكنولوجية المتاحة قد قلل كثيرا من درجة المخاطرة وخفض حالة عدم التأكد المحيطة بعملية اتخاذ القرارات، (وتجدر الإشارة إلى إن سكون واستقرار البيئة يجعل من الممكن تصور أن المستقبل سيأتي على غرار الماضي مما يساعد على عملية التنبؤ والتخطيط وما يتبع ذلك من رقابة وتقييم أداء . وبالتالي كانت توجد حاجة أقل للمعلومات المحاسبية

1 - أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 م، ص 7.
2 - ثابت عبد الرحمن، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة الدار الجامعية، الإسكندرية، 200 م ص 123 .

الجديدة والمتنوعة التي تساعد على اتخاذ القرارات ¹. الأمر الذي حدد دور المحاسبة الإدارية في توفير ما يحتاجه المديرون من معلومات لاتخاذ القرارات في ظل هذه البيئة، بالإضافة إلى التركيز على التتبع الدقيق لاستهلاك الموارد وتحديد السياسة المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد . فالتوجه الرئيسي لمخرجات المحاسبة الإدارية هو خدمة عملية اتخاذ القرارات داخل المشروع ، وحتى تستطيع المحاسبة الإدارية إنجاز هذا الهدف كان لابد أن يتسع نطاق نشاطها بما يتجاوز كثيرا مجرد تسجيل عمليات التبادل الفعلية وما يترتب عليها من تكاليف وإيرادات . ليشتمل على نوعيات من المعلومات عن المبيعات غير المحققة والكميات والأسعار ، والطلب على موارد الطاقة ، إضافة إلى استخدام مقاييس غير مالية لتقييم الأداء مثل المقاييس الكمية أو حتى الوصفية أو النوعية ² وقد استخدمت العديد من الأدوات من قبل المحاسب الإداري في ظل بيئة الأعمال التقليدية حتى يفى بمتطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات نذكر أهمها :

1 : الموازنات التخطيطية .

لاشك في أن الموارد الاقتصادية تتسم بالندرة وعلى ذلك فإن تخصيص هذه الموارد على الأنشطة والمشروعات المختلفة يكون شغل الإدارة الشاغل دائما ، كما يتم هذا التخصيص بدراسة تكاليف وعوائد هذه الأنشطة وتلك المشاريع ، واختيار أفضلها استغلالا لموارد المنشأة على ندرتها ومحدوديتها . ولا شك في أن الموازنات من أهم الأدوات التي تستند إليها الإدارة في ذلك ، (وقد جاءت الفكرة الأولى لإعداد الموازنات التخطيطية في المشروعات الاقتصادية انطلاقا من الموازنات التي تضعها الحكومات لنفقاتها وإيراداتها . ولقد طورت هذه الفكرة فيما بعد ، ووضعت لها الأسس الكفيلة بتطبيقها على المشاريع الاقتصادية بالشكل الذي يتلاءم وطبيعة هذه المشاريع ، فقد أدى كبر حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة في هذه المشروعات إلى ضرورة اتخاذ القرارات المناسبة في ضوء خطة موضوعة مسبقا وممارسة الرقابة على تنفيذ هذه الخطة وبالتالي إلى تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية على كافة أوجه نشاط المشروعات الاقتصادية)³ . وتعد الموازنات التخطيطية من أهم الأدوات الضرورية لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة . وبذلك تشكل أحد الأركان الرئيسة للمحاسبة الإدارية . وقد عرفت الموازنة التخطيطية

1 - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003 م ص 11
2 - رشيد الجمال، أيمن اشتبوي، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، الإسكندرية، المكتبة الجامعية، 2010 م ص 25 .

3 - رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحيل، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 37 .

بأنها : (ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة ،ويوافق عليها المسؤولون والمنفذون ويرتبطون بها ،وتتخذ هدفا يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها ،وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى)¹. فالموازنة بهذا الشكل تحول اهتمام ومنظور الإدارة ليكون مستقبليا . وتعد الإدارة كلا من الموازنات المالية وغير المالية، وتتضمن الموازنة المالية تفاصيل الإيراد المتوقع والتكاليف المتوقعة والمترتبة عن إنجاز خطط التنظيم ،أما الموازنات غير المالية أو المادية فإنها تركز على القياس العيني . وفي هذا الصدد وبالإضافة إلى كون الموازنة تمثل خطة مستقبلية لعمل الوحدة الاقتصادية والسير بها نحو تحقيق أهدافها، يمكن الإشارة إلى أهم الخصائص التي تحققها الموازنة فيما يلي :

- 1 - تتطلب التخطيط الدوري لكافة أنشطة المنشأة .
 - 2 - تحسن من كفاءة الإدارة التنسيقية وتشجع روح التعاون بين الأفراد وتزيد من كفاءة الاتصال بالمنشأة .
 - 3 - تأخذ بالاتجاه أو القياس الكمي في التحليل وعرض البيانات والمعلومات .
 - 4 - تخلق الوعي بالتكاليف لدى الأفراد .
 - 5 - تمكن من مقابلة المتطلبات القانونية أو التعاقدية .
 - 6 - تحرك كافة الجهود والأنشطة صوب تحقيق أهداف المنشأة .
 - 7 - توفر نظاما متكاملا لتقييم الأداء² .
- وعلى ذلك فإن نظام الموازنة يمثل أداة رئيسه للمحاسبة الإدارية لدعم الإدارة في القيام بوظائفها وخاصة في ظل بيئة تتسم بنوع من السكون والاستقرار .

2 : نظام التكاليف المعيارية :

(نشأت فكرة المعايير مع نشأة الإدارة العلمية ومبادئ تايلور . وتقتضي عملية المعايير - وفقا لهذه المبادئ - القيام بالبحوث والتجارب العلمية بهدف تحديد المواصفات الفنية للسلعة وتحديد كمية المواد التي تستلزمها وزمن العمل الذي تحتاجه من خلال دراسة الوقت والحركة أثناء تنفيذ العملية الإنتاجية . هذه المجموعة من المواصفات وعوامل الإنتاج وظروفه والكميات المحددة من المواد والعمل التي تستلزمها السلعة المعيارية هي ما تسمى المعايير)³.

1 - نفس المرجع، ص 38 .

2 - ليستراي هيتجر، سيرج ماتولنتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة : أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1408 هـ. 1988 م، ص 231 .

3 - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1998 م، ص 32 .

(فالمعيار هو إرشاد أو نموذج يستخدم لقياس الأداء في أوجه عديدة للحياة بما في ذلك دنيا الأعمال، وتوضع المعايير لكل من تكاليف وجودة المدخلات المطلوبة لصنع السلع أو تقديم الخدمات، وتمثل معايير الكمية مقدار تكلفة العنصر مثل وقت العمل أو المواد الخام والتي يجب أن تستخدم لصنع وحدة المنتج أو إنتاج الخدمة، وتشير معايير التكلفة إلى ما يجب أن تكون عليه تكلفة وقت العمل أو تكلفة المواد¹. وعلى ذلك فإن التكاليف المعيارية تعرف بأنها تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها . وبذلك فإن التكاليف المعيارية تمثل هدفا تكاليفيا يمكن اعتماده كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية وكأداة لتقييم عملية إنتاجية معينة أو مركز إنتاجي معين . فالتكاليف المعيارية توفر للإدارة إطارا يمكنها من تقييم الكفاية الإنتاجية وإعداد الموازنات التخطيطية على أسس علمية سليمة وتوفر الأساس المنطقي للتسعير عند البيع وقد أكدت دراسة Radu Cristion 2008² على أهمية نظام التكاليف المعيارية عند دراستها للبعد الاستراتيجي لمعلومات التكاليف في المحاسبة الإدارية وذلك من خلال دراسة نظام التكاليف المعيارية، وقد كان من نتائج الدراسة ان المعلومات التكاليفية تمثل محورا استراتيجيا للمحاسبة الإدارية فتطبيق نظام التكاليف المعيارية يؤدي إلى زيادة قيمة المعلومات وتحسين النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية ويساعد على تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف، فضلا عن أنه يقدم بيانات ومعلومات ذات أهمية كبيرة لاتخاذ القرارات . وبصفة عامة فإن استخدام نظام التكاليف المعيارية وفي ظل بيئة تميزت بالاستقرار والسكون يحقق أهدافا متعددة للإدارة أهمها :

أ - المساعدة في التخطيط :

تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة لفترة مستقبلية معينة، ويخدم هذا التحديد المسبق أغراضا متعددة أهمها:

- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات .
- المساعدة في تحديد دخل المنشأة أو قياس أرباحها مقدما .
- تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في وضع الخطط وفي ترجمة هذه الخطط كميًا وماليًا على ضوء التوقعات المستقبلية .

1 - ري اتش جاريسون، اريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة : محمد عصام الدين زايد، دار المريخ . الرياض . المملكة العربية السعودية، 1423 هـ. 2002 م، ص 511 .

2- Radu Cristian BUCȘĂ, (2008) (Strategic Dimension of Costs Information in Management Accounting) Abstract of PhD THESIS .9

ب - المساعدة في الرقابة :

تعد الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية. فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات . ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها والمسؤول عنها . الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وبذلك يوفر نظام التكاليف المعيارية وعيا تكاليفيا لدى العاملين في المنشأة يدفعهم إلى المحافظة على التكاليف عند مستواها المعقول، بل قد يحفزهم هذا الاستخدام إلى خفض هذه التكاليف خاصة إذا اقترن نظام الحوافز بمستوى تحقيق المعايير.

ج - المساعدة في اتخاذ القرارات :

يساعد نظام التكاليف المعيارية على اتخاذ العديد من القرارات، ففي ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة. وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة وغيرها من القرارات المهمة¹

3 . تحليل العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح :

يمثل تحليل العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح من الأدوات المهمة التي يستخدمها المديرون في مجالات عديدة ومتنوعة وبخاصة فيما يتعلق بالإنتاج والمبيعات والأرباح، (فهو يساعدهم على فهم العلاقة المتشابكة بين التكلفة وحجم النشاط وأرباح المنظمة عن طريق التركيز على العلاقات المتشابكة للعناصر الخمسة التالية: سعر المنتج - حجم أو مستوى الإنتاج - التكاليف المتغيرة للوحدة - إجمالي التكاليف الثابتة - وتوليفة المنتجات المباعة² . ولاشك في أن هذه العناصر ذات تأثير على الأرباح ومن ثم فهي تواجه باهتمام خاص من قبل الإدارة بما يضمن تحقيق الأهداف . وتقوم دراسات العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح لأغراض تخطيط الإنتاج والأرباح في الفترة القصيرة في إطار تبويب التكاليف حسب علقتهما بحجم النشاط أي تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة . وعلى ذلك فإن هذا التحليل تحكمه مجموعة من القيود أو الافتراضات تتمثل في :

أ - (إن سلوك كل من التكاليف والإيرادات خطيا خلال المدى الملائم بالكامل، وقد يختلف الاقتصاديون مع هذه النظرة، حيث يقولون إن التغير في حجم النشاط

1 - راجع جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، مرجع سابق، ص 29، 31 .
2 - ري اتش جاريسون، اريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة : محمد عصام الدين زايد مرجع سابق، ص 224، 10.

سوف يؤدي إلى تغييرات في كل من الإيرادات والتكاليف بطريقة تجعل العلاقة غير خطية .

ب - إنه يمكن تقسيم التكاليف بدقة إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة .

ج - أن تظل تشكيلة المبيعات دون تغيير .

د - ألا يتغير المخزون بمعنى أن عدد الوحدات المنتجة يتساوى مع عدد الوحدات المباعة .

هـ - ألا تتغير إنتاجية وكفاءة العمال والآلات خلال المدى الملائم .

و - ألا تتغير قيمة العملة خلال السنة التالية ¹ .

ووفقا لتلك القيود أو الافتراضات يعمل تحليل العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح، ويعتبر من التحاليل المهمة للإدارة للحصول على المعلومات الخاصة بسلوك التكاليف والأرباح و كيفية تغيرهما مع تغير حجم النشاط . وعلى ذلك فإن هذا التحليل يساعد المديرين على تفهم العلاقات المتداخلة بين التكلفة والحجم والربح . لذلك يعتبر عاملا مهما عند اتخاذ العديد من القرارات وبخاصة فيما يتعلق بإيجاد أحسن توليفة من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وأسعار البيع وحجم المبيعات وتشكيلة المبيعات . وقد يؤخذ على هذا التحليل مأخذ رئيسي يتمثل في تلك القيود التي يعمل في ظلها والتي تجعله يعمل في الأمد القصير فقط، ولا يعمل في الأمد الطويل وذلك لأنه وفي الأمد الطويل قد تتغير كثير من الأمور والافتراضات التي يقوم عليها هذا التحليل وبالتالي يصبح ليس له معنى ومثل ذلك أنه في الأمد الطويل لا يمكن تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة أيضا قد تتغير الطاقة الإنتاجية والطاقة البيعية وقيمة العملة . وعلى ذلك فلا يمكن الاعتماد على هذا التحليل في الأمد الطويل .

4 :التقارير :

(إن من أهم وظائف المحاسبة الإدارية في المؤسسة توصيل المعلومات الملائمة لكافة الأطراف الداخلية التي تشتمل على الإدارة العليا والمديرين التنفيذيين المسؤولين عن الإشراف على الإدارات والأقسام المختلفة . وتتم هذه الاتصالات في صورة تقارير دورية مكتوبة تعرف بتقارير الأداء، والتي تهدف إلى قياس مدى نجاح الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة التشغيلية وتشتمل تلك التقارير على مقارنة بين إنجازات الأقسام الفعلية مع تلك الأهداف المنفق عليها في خطة التشغيل أو الموازنة . ويكون المحاسب مسؤولا عن

1 - ري اتش جاريسون ،اريك نورين ،المحاسبة الإدارية، ترجمة :محمد عصام الدين زايد مرجع سابق، ص 348

تصميم كل من نظام إعداد تلك التقارير وشبكة الاتصالات الإدارية بصفته منسقا لأعمال لجنة إعداد الموازنات والخطط التشغيلية . ويجب أن يكون المحاسب ملما بنظام تفويض السلطة والمحاسبة عن المسؤولية المتبع في المؤسسة حتى يستطيع تصميم نظام إعداد التقارير وتوزيعها على الإدارات المختلفة)¹. وتمثل التقارير الوسيلة الرئيسة لنظام المحاسبة الإدارية في توصيل البيانات والمعلومات للمستويات الإدارية المختلفة . (حيث يقوم الدور المحاسبي الإداري على إعداد وتقديم التقارير المناسبة للمستويات الإدارية المختلفة متضمنة بيانات شاملة وملائمة عن الانحرافات وأسبابها وتحديد المسؤولية عن حدوثها ومراكز التكلفة التي حدثت بها، إلى جانب بيانات إضافية أخرى من شأنها تسهيل مهمة المستويات الإدارية في اتخاذ القرارات السليمة بشأن المشاكل التي تواجهها . وتمثل هذه التقارير تغذية عكسية للمعلومات، ويرمي هذا المصطلح إلى استفادة المديرين من النتائج الماضية في تحسين قدراتهم على التنبؤ واتخاذ القرارات السليمة في الفترة التالية. وتنتج التغذية العكسية للمعلومات في نظم الرقابة نتيجة المقارنة بين ما هو مستهدف طبقا للموازنة ونتائج الأداء الفعلي، وتستخدم المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية في :
أ - تسجيل الإنجازات عن مدى التقدم الحاصل في الأداء الفعلي قياسا بالأداء المخطط .

ب - جذب الانتباه نحو مدى التباين الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط والتوجه نحو تحديد المشكلة، وتحديد القاعدة الملائمة لحل هذه المشكلة)². وعلى ذلك فإن المهمة الأساسية للتقارير ليست تحديد الانحرافات فقط، بل لفت انتباه الإدارة إلى هذه الانحرافات وطرق معالجتها ومنعها من الوقوع مستقبلا . (وتوقف مقدرة تقارير المحاسبة الإدارية في تحقيق ذلك الهدف في أفضل صورة ممكنة على عاملين هامين : الأول - هو توقيت إعداد تقارير الأداء أي طول الفترة الزمنية التي يتم إعداد التقارير عنها، والثاني - هو مقدار ما يتضمنه تقرير الأداء من معلومات عن المستقبل)³. وفي هذا الصدد يستخدم المحاسب نظام المحاسبة عن المسؤولية في تصميم تقارير الأداء والذي يقتضي بأن يكون المحاسب على علم بمراكز السلطة والمسؤولية بالوحدة الاقتصادية حتى يمكنه إعداد التقارير لتقييم الأنشطة لكل إدارة أو قسم كلا حسب السلطات المخولة لمديره .

1 - ستفن أ . موسكوف، مارك ج . سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ترجمة : كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1409 هـ. 1989 م، ص 72، 73 .

2 - رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحيلية، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 21، 22 .

3 - عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993 م، ص 431، 433 .

ومما تقدم يتضح أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية هي تقديم البيانات والمعلومات لإدارة الوحدة الاقتصادية للقيام بوظائفها المختلفة، وبخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات والتخطيط للمستقبل أو ما يعرف بالاستراتيجية، (ونظرا للتغير المستمر في بيئة التصنيع الحديثة والتي تشمل كلا من التكنولوجيا وسلوكيات المنافسين والعلاقات مع الموردين والمستهلكين. فمن الطبيعي أن تتغير إستراتيجية المنظمة من وقت لآخر للاستجابة مع هذه المتغيرات، وذلك يتطلب تطور وتغير خدمة المحاسبة الإدارية باستمرار لتتوافق وتتلاءم مع الاحتياجات المتغيرة لإدارة الإستراتيجية. ولقد ظهرت في الأعوام القليلة الماضية عدة أبحاث علمية في مجال المحاسبة الإدارية تتقد وظيفتها وأساليبها التقليدية، وترى أن المحاسبة الإدارية كما تعرض حاليا في الكتب والمؤلفات العلمية تفشل في مساندة إدارة إستراتيجية المنظمة في ظل التغيرات المستمرة لبيئة التصنيع الحديثة، وذلك لأن المحاسبة الإدارية بشكلها التقليدي عرفت بأنماط محددة وأساليب متداولة ثابتة في شكلها مثل تقارير الأداء وتحليل العلاقة بين التكاليف والحجم والربح، وهذه الأنماط والأساليب رغم أهميتها لا تتجاوب مع التغير في البيئة الحديثة للتصنيع والتي من نتائجها تغير هدف المنظمة من تحقيق الربح إلى إشباع رغبات المستهلك بغرض البقاء في الأسواق، وطبيعي أن تتغير رغبات المستهلك من فترة لأخرى مما يترتب عليه تبني استراتيجية جديدة تتجاوب مع هذه الرغبات، ومن ثم يصبح على المحاسبة الإدارية أن تتغير لتوفر مساندة فعالة لصياغة وتنفيذ ومراقبة هذه الإستراتيجية¹ ومن الدراسات التي وجهت انتقادات للمحاسبة الإدارية التقليدية دراسة بشير عاشور 1999 حيث بين أن هناك العديد من الانتقادات الموجهة للمحاسبة الإدارية التقليدية والتي قام بتلخيصها في النقاط التالية:²

- أ - لا تفي نظم المحاسبة الإدارية باحتياجات التغيرات التي حدثت في البيئة الصناعية و الوضع التنافسي الجديد الذي تعمل في ظلّه المؤسسات المختلفة .
- ب - تعتبر المعلومات التي توفرها نظم محاسبة التكاليف التقليدية مضللة لعملية اتخاذ القرارات، خاصة فيما يتعلق بأسلوب تخصيص تكاليف الصنع الإضافية، وذلك في الوقت الذي زادت فيه نسبة هذه التكاليف إلى إجمالي التكاليف مقارنة بالتكاليف المباشرة من مواد و عمل .

1 - أمال محمد كمال إبراهيم، تطوير المحاسبة الإدارية لخدمة القياس المتكامل للأداء في ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة، الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، كلية التجارة بنين سويف، العدد الثاني يوليو 1996م، ص 48.

2 - بشير محمد عاشور الدرويش، تطور أدوات المحاسبة الإدارية والواقع العملي للشركات الليبية، ورقة مقدمة للمؤتمر الأول للتطبيقات المحاسبية والإصلاح الإداري في ليبيا، المعهد الوطني لإدارة، طرابلس، 1999 م، ص 13.8

ج - نظم التكاليف التقليدية هي في الأصل لخدمة أهداف المحاسبة المالية، و لا توفر المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات قصيرة الأجل غير الروتينية مثل قرارات إلغاء أو إضافة قسم أو قرارات التسعير و التي تتطلب بيانات عن التكاليف الإضافية وتكلفة الفرصة البديلة .

د - تركيز المحاسبة الإدارية على الأنشطة الداخلية و إهمال البيئة الخارجية لعمل المنظمة . ولاجتيان أوجه القصور والانتقادات الموجهة للمحاسبة الإدارية، يجب على المحاسبة الإدارية الاتجاه نحو التطوير والتحديث لوسائلها وأدواتها بما يضمن الوفاء بمتطلباتها (وهذا يتطلب أن تستخدم المحاسبة الإدارية معلوماتها بالارتباط مع المعلومات الأخرى المستمدة من البيئة المتغيرة المحيطة بالمنظمة لتصل إلى فهم أفضل للمنظمة والظروف البيئية المحيطة بها ومن ثم تعمل على توفير المعلومات التي تتلاءم مع احتياجات الإدارة وتساندها لاتخاذ أفضل القرارات في ضوء متغيرات البيئة المحيطة)¹ . ولتحقيق ذلك فقد استخدمت المحاسبة الإدارية مجموعة من الأدوات الحديثة تتلاءم مع التقدم الذي تشهده بيئة الأعمال الحديثة وفيما يلي نتطرق لذلك .

ثالثا : دور المحاسبة الإدارية وأدواتها بالوحدات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة .

(يعتمد نجاح إدارة الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها على مدى كفاءة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية . ونتيجة عدم ملائمة تلك الطرق والأساليب للتغيرات التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة، نشأت الحاجة إلى ضرورة تطوير الطرق والأساليب الحالية واستحداث أخرى جديدة تتلاءم مع التقدم الهائل في نظم الإنتاج والتصنيع، وبما يؤدي إلى تعظيم دور المحاسب الإداري وزيادة فعاليته لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات سواء كانت تلك المعلومات خارجية تتعلق بالعملاء والأسواق والمنافسين، أو داخلية تتعلق بالعمليات والتشغيل، وبما يساعد على توجيه الموارد نحو الاستخدام الأكثر كفاءة والرقابة عليها في ظل محدودية تلك الموارد بداية من مرحلة تصميم المنتج حتى خدمات ما بعد بيعه وتسليمه للعميل، و القضاء على مواطن الإسراف والضياع وتحقيق مستوى جودة مرتفع في المنتجات)² ،ومن أهم هذه الطرق والأساليب ما يلي:

1 - أمال محمد كمال إبراهيم، تطوير المحاسبة الإدارية لخدمة القياس المتكامل للأداء في ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة، مرجع سابق، ص 61 .

2 - سماسم كامل موسى إبراهيم، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للمتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 258 .

1. الإنتاج في الوقت المحدد

في ظل بيئة الأعمال التقليدية كانت الشركات تحتفظ بالمخزون لتأمين انسياب العمل وبخاصة الشركات الصناعية، حيث كانت تحتفظ بثلاثة أصناف من المخزون تتمثل في مخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام. ولا شك في أن الاحتفاظ بهذه الأصناف من المخزون يكون مكلفا (ويرى بعض المديرين أن الاحتفاظ بها يعكس عدم الكفاءة، لذلك يرى هؤلاء المديرين أنه بالتخطيط الجيد يمكن الوصول بهذا المخزون إلى مستويات دنيا جدا أو حتى يمكن إلغاءه في بعض الحالات، ونتيجة لمحاولات تخفيض أو إلغاء المخزون (وبالتالي تخفيض التكاليف) دخل نظام المخزون في الوقت المحدد حيز التنفيذ¹.) ويرجع ظهور أسلوب التوقيت المنضبط إلى الدكتور أوتو الياباني الجنسية الذي قام بتنفيذ الأسلوب في شركة تويوتا اليابانية خلال الفترة 1950 - 1960، وبناء على النتائج الإيجابية لتطبيقه في شركة تويوتا فقد انتقل الأسلوب إلى العديد من الشركات اليابانية الأخرى، وفي عام 1980 قام مصنع Kawasaki الياباني بفتح فرع له في مدينة Nebraska الأمريكية وكان هذا أول تطبيق لأسلوب Jnt خارج اليابان .

ويعرف أسلوب التوقيت المنضبط على أنه مجموعة من الأساليب والأدوات التي تتضافر معا لتحقيق الأداء الفوري لعمليات الشراء والإنتاج، وذلك لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة، مع استبعاد كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر للعمليات والمنتجات، وبشكل يمكن من تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية². ويتطلب التطبيق الناجح لنظام التوقيت المنضبط أن تعتمد الشركة على عدد محدود من الموردين بحيث يكونوا على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة بالإضافة إلى تطبيق الشركة لبرنامج الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف مصنعة وبالتالي على الإنتاج التام بمعنى الحصول على إنتاج بدون عيوب، بالإضافة إلى وجود نظام مرن للإنتاج وعمالة فنية ذات مهارة وعلى قدر عال من الكفاءة والتدريب والمهبة تتفق مع بيئة التصنيع الحديثة بحيث لا يسمح بالتوقف أو حتى الانتظار، فيتصرف نظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العملية المستمرة³. واستنادا إلى ما سبق يمكن تحديد المقومات الأساسية أو متطلبات التطبيق الناجح لنظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط في ما يلي :

أ - تحقيق علاقة قوية ومتميزة مع الموردين .

1 - نفس المرجع السابق، ص 206 .

2 - محمد صالح هاشم حماد، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2001 م، ص 19، 15.

3 - راجع أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة مرجع سابق، ص 200، 202 .

- ب - تنظيم وترتيب العمل في صورة أنشطة وخلايا تصنيع مرنة .
- ج - توفير عمالة فنية ذات كفاءة متميزة ومتعددة المهارات .
- د - تحقيق الجودة الشاملة والتخلص من الإنتاج التالف والمعيب .
- هـ - تدنية وقت التصنيع بتقليص وقت الأنشطة غير المنتجة .

وفي ظل الالتزام بفلسفة ومقومات ومتطلبات تطبيق الإنتاج في الوقت المنضبط أمكن الالتزام باعتبارات الجودة وتدنية وقت إعداد وتجهيز الآلات، والتأكيد على التزام الموردين، وضبط إيقاع دورات العمليات الإنتاجية وترتيب وجدولة العمليات الصناعية باستخدام مدخل السحب كل ذلك ساعد الوحدات الاقتصادية على تخفيض جميع أنواع المخزون إن لم يكن التخلص منه تماما . وقد جنت معظم الوحدات الاقتصادية التي قامت بتطبيق هذا النظام ثمار تطبيقه ممثلة في زيادة الإنتاجية وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف ومزيد من القدرة على المنافسة¹ . وقد أكدت دراسة Fullerton . et . at 2003² على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد، وربحية الشركة، وبالتالي فإن تنافسية الشركة التي تطبق نظام المخزون في الوقت المحدد سوف تتحسن أفضل من الشركات التي لا تطبقه؛ بالإضافة إلى ذلك فإن معدل العائد على الاستثمار يزيد في الشركات التي تطبق نظام المخزون في الوقت المحدد عنه في الشركات التي لا تطبقه . وقد خلصت دراسة Mia 2000³ إلى أن ما تقدمه نظم المحاسبة الإدارية يعتبر ذا أهمية للشركات التي تطبق نظام المخزون في الوقت المحدد، وكذلك الشركات التي لا تطبق هذا النظام، غير أن تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد؛ مع ما تقدمه نظم المحاسبة الإدارية يؤدي إلى تحسين ربحية الشركات التي تطبق هذا النظام؛ الأمر الذي يعزز مركزها التنافسي، وتجدر الإشارة هنا إلى أن تطبيق نظام المخزون في الوقت المحدد يحتاج إلى وجود نظام محاسبة إدارية، قادر على التوفيق بين الأنشطة المتعلقة بالعملية الإنتاجية، والمتمثلة في العلاقة مع الموردين والإنتاج والعملاء، وذلك بما يوفره من بيانات ومعلومات .

2 : نظام التكلفة على أساس النشاط ABC :

تمثل مشكلة تخصيص التكاليف من المشاكل التي لاقت اهتماما كبيرا من قبل

1 - ناصر نور الدين عبد للطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009، ص 361، 362 .

2- Fullerton, R. R., and C.S. Mc waters., (2003), (An Examination of the Relationships between JIT and Financial Performance), Journal of operations Management, VOI, 21 .

3- Mia, L., (2000) (Just - In - Time Manufacturing, Management Accounting Systems and Profitability), Accounting and Business Research, 16

المحاسبين وذلك نظرا لأهميتها، فهي تمثل مرشدا أساسيا لكثير من القرارات المهمة، وقد اجتهد المحاسبون في دراسة هذه القضية لمحاولة حلها وإيجاد أفضل تخصيص للتكاليف، ومن ثم تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بقدر أكبر من العدالة، ولم تواجه المحاسبين مشكلة في تخصيص التكاليف المباشرة، ولكن كانت المشكلة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وبخاصة في حالة تعدد المنتجات وتنوعها، وذلك لأن هذه التكاليف يستفيد منها أكثر من منتج،

والسؤال الذي يطرح هنا هو: ما نصيب كل منتج من هذه التكاليف؟

وفي الإجابة على هذا السؤال اجتهد المحاسبون في إيجاد أفضل الطرق والسبل لتخصيص هذه التكاليف فقد استخدم المحاسبون العديد من معدلات التحميل لتحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة، غير أن اختلاف معدلات التحميل قد أدى إلى اختلاف النتائج من استخدام معدل إلى آخر، وقد يستخدم معدل ليست له علاقة سببية مع المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى القياس غير العادل لتكلفة الوحدة المنتجة، أضف إلى ذلك فإن التطورات المتلاحقة في ظل بيئة الأعمال الحديثة قد أدت إلى (تغيير نسبي ملحوظ في هيكل تكاليف الوحدات الاقتصادية خصوصا الصناعية التي تعتمد على الميكنة ونظم الإنتاج المرنة المتكاملة مع الحاسبات وأصبحت معظم التكاليف الكلية تكاليف ثابتة . وبالتالي لم تعد تكلفة العمل المباشر ولا ساعات العمل المباشر لعمال الإنتاج تعتبر الأساس الملائم لإعداد معدلات التحميل في بيئة التصنيع الحديثة)¹ . وبصفة عامة فقد وجهت إلى نظم وطرق تخصيص التكاليف التقليدية العديد من الانتقادات يمكن إيجازها فيما يلي :

- أ - (تؤدي طرق التخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات التكلفة ويرجع ذلك إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وما تستنفذه من موارد، مما أدى إلى عدم فعالية الرقابة على التكاليف ووجود أنشطة لا تضيف إلى القيمة في المنشأة .
- ب - عدم فاعلية تلك النظم في ملاحقة التطورات التكنولوجية الحالية لأنه قد تم تصميمها لتقييم المخزون السلعي بغرض إعداد القوائم المالية وللأغراض الضريبية، وبالتالي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات .
- ج - تزداد المشكلة وضوحا في حالة تعدد المنتجات والخدمات فقد توصلت الدراسات

1 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 300 .

في هذا الصدد إلى أنه بالنسبة للوحدات الاقتصادية الصناعية والخدمية التي تقوم بإنتاج وبيع مزيج من المنتجات أو الخدمات تتسم بيانات التكلفة فيها بعدم الدقة وبالتالي قرارات التسعير غير صحيحة .

د - إن استخدام معدلات تحميل التكاليف الإضافية على أساس معين واحد فقط مثل ساعات العمل المباشر المتخصصة يكون معناه افتراض وجود علاقة سببية بينهما، إلا إن هناك بعض عناصر التكاليف الإضافية ترتبط بمسببات أخرى¹. وباستمرار الدراسات والأبحاث في هذا المجال (يمكن القول إن مشكلة تخصيص التكاليف قد وجدت طريقا للحل وبحيث نستطيع التوصل إلى رقم أكثر دقة لتكلفة المنتجات وبالتالي تسعيرها مع نهاية القرن العشرين من خلال استخدام وتطبيق نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة².) والذي يعتبر بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف يمكن أن تتفادى عيوب المدخل التقليدي، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية التي يمكن أن تكون مفيدة في بعض الحالات في ظل المدخل التقليدي بما يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والطاقت المتاحة وكيفية استغلالها³. وتجدر الإشارة هنا إلى أن بداية ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC (كانت في عقد الثمانينيات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر، وروبرت كابلان حين أخذوا يثرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية . في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه (Activity – Based Costing (ABC) .

ويقوم مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط على فكرة إن المنتجات تحتاج إلى منظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، مما يعني ضرورة تصميم النظام بحيث يتم تخصيص أي تكاليف . لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج . على الأنشطة المتسببة فيها، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط⁴ بمعنى إن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة وبالتالي هي التي تسبب التكلفة، وأن المنتجات تحدث التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها في عملية إنتاجها . (ويتم تحديد التكلفة على أساس الأنشطة

1 - نفس المرجع، ص 301، 302 .

2 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 275 .

3 - نفس المرجع، ص 302 .

4 - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006 م، ص 70 .

على خطوتين، في الخطوة الأولى يتم تعيين التكاليف الإضافية على أساس مجموعات التكلفة Cost Polls، لكن مع استخدام عدد أكبر من مجموعات التكلفة في ظل هذا المدخل، كما أنه يتم تحديد هذه المجموعات بشكل مختلف حيث تتمثل المجموعات في الأنشطة بدلا من الأقسام، وفي المرحلة الثانية يتم تعيين التكاليف على الأوامر على أساس احتياجات الأوامر من هذه الأنشطة¹. بمعنى أنه يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة أولا ثم يعاد تخصيص تكاليف الأنشطة على الوحدات المنتجة بحسب استفادتها من كل نشاط. وبذلك يجتاز نظام تكاليف الأنشطة القصور في نظم التكاليف التقليدية وخاصة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف على الوحدات المنتج، (بالإضافة إلى تغيير طبيعة الكثير من عناصر التكاليف الصناعية التي تصنف وفقا للنظام التقليدي على أنها تكاليف غير مباشرة على المنتجات بحيث يمكن اعتبارها الآن من ضمن التكاليف المباشرة وفقا لنظام تكاليف الأنشطة، فكل عنصر تكلفة وفقا لنظام الأنشطة سيرتبط ارتباطا مباشرا بالنشاط الذي يتسبب في وجود هذا العنصر، وبالتالي يمكن تتبع هذا العنصر من التكلفة إلى وحدة المنتج أو إلى أمر الإنتاج، أي يمكن اعتباره من التكاليف المباشرة. إذن يمكن أن يساهم تطبيق نظام تكاليف الأنشطة إلى حد كبير في تحقيق أهم عاملين يؤديان إلى زيادة الدقة في تحديد تكلفة المنتجات، وبالتالي زيادة درجة التحسن في قرارات التسعير، وهما : زيادة نسبة التكاليف المباشرة ضمن التكاليف الكلية للمنتج، وزيادة الدقة في اختيار الأساس الملائم لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات)². (ولقد لاقى نظام تكاليف الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين، كما أنه أحدث تطورا في طرق تخصيص التكاليف الإضافية، وتطورات في مجال تحديد مسببات التكلفة والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة في المنشأة)³.

وقد أكدت دراسة Ratna G. Sarkar & V. G. Narayanan⁴ على أن تطبيق نظام محاسبة تكاليف النشاط يحقق عدة مزايا منها تخفيض التكاليف وبالتالي طرح المنتجات بأسعار تنافسية، وتطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، بالإضافة إلى أنه كان له تأثير بصفة عامة على القرارات الإدارية. وبالإضافة إلى ذلك تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن من أبرز نتائج تطبيق نظام تكاليف الأنشطة أنه لفت انتباه الإدارة إلى الاهتمام

1 - ري اتش جاريسون، اريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة : محمد عصام الدين زايد، مرجع سابق، ص 224.

2 - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة مرجع سابق، ص 65.

3 - محمد الجيلان، ابراهيم ميده، محاسبة التكاليف 1، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 1422، 1423 هـ، 2002، 2003 م. ص 332.

4- Ratna G. Sarkar & V. G. Narayanan. (1999). (The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study). Harvard Business School

بالأنشطة بصفة عامة الأمر الذي نتج عنه أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، Activity Based Management ABM .

(ويعرف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة بأنه إدارة ورقابة أداء المنظمة وذلك من خلال استخدام فكرة معلومات الأنشطة في ممارسة وظائف التخطيط والموازنة والرقابة والتوجيه ... إلخ . ويساهم أسلوب الإدارة على أساس النشاط في التعاون بين كافة الأنشطة معا وبالتالي يساعد المديرين في تكوين نظرة وظيفية شاملة للمنظمة)¹.

ويرى الباحث أن نظام المحاسبة على أساس الأنشطة أوجد حلا لمشكلة تخصيص التكاليف وبالتالي تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بأكثر عدالة، الأمر الذي يساعد في ترشيد العديد من القرارات، أضف إلى ذلك أنه يلفت نظر الإدارة إلى الأنشطة التي تضيف قيمة والأخرى التي لا تضيف قيمة للمنتج، ومن أبرز نتائج تطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة وكما أشرنا سابقا أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، (Activity Based Management ABM)، والذي يساهم في التحسين المستمر وذلك من خلال الاهتمام بكافة الأنشطة وتنمية التعاون فيما بينها .

3 :الموازنة على أساس الأنشطة :

لا شك في أن الموازنات التخطيطية تمثل الأداة الرئيسية لتخطيط عمليات المشروع بصفة عامة والعمليات الجارية بصفة خاصة وكما أشرنا لذلك عند الحديث على أدوات المحاسبة الإدارية في ظل بيئة الأعمال التقليدية، وعلى ذلك فإن هذه الأداة - الموازنات التخطيطية - تستخدم في ظل بيئة الأعمال الحديثة لتخطيط أعمال المشروع أيضا، والتساؤل الذي يطرح نفسه هنا :

هل الموازنة التخطيطية بأسلوبها التقليدي تفي بمتطلباتها وتحقق أهدافها في ظل بيئة الأعمال الحديثة ؟

ومما لاشك فيه أن الجواب على هذا التساؤل يكون بالنفي، وذلك لاختلاف البيئة وما تميزت به، فبيئة الأعمال التقليدية اتصفت بنوع من السكون والاستقرار بينما بيئة الأعمال الحديثة على النقيض من ذلك فتتميز بالحركة الشديدة وكثرة المتغيرات وتنوعها وتسارعها، وعلى ذلك كان لزاما إحداث تطورات في أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها والرقابة على التنفيذ بما يضمن مواجهة التحديات المعاصرة في ظل بيئة الأعمال الحديثة، وبحيث تكون الموازنات قادرة على استيعاب التحديات ومواجهة

1 - محمد صالح هاشم حماد، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، مرجع سابق، ص 21 .

المتغيرات المتعددة والمتنوعة والمتسارعة والتي ميزت بيئة الأعمال الحديثة، وبحيث تفي بمتطلبات الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء . (وعلى الرغم من الإسهام الواضح والمؤثر لنظم المعلومات المحاسبية الإدارية في الحقبة الأخيرة في التعامل مع كثير من المشاكل الإدارية إلا أنه ما زالت هناك فجوة بين المعلومات المطلوبة من تلك النظم وبين المعلومات المتاحة منها . ويتجلى ذلك بوضوح إذا ما نظرنا للموازنة بكونها إحدى أدوات المحاسبة الإدارية التي في أغلب الأحوال لم تلعب الدور المنتظر منها في شتى وظائفها، خاصة مع وجود العديد من المتغيرات البيئية والتي على رأسها المتغيرات التكنولوجية المتلاحقة في بيئة الأعمال وما لها من انعكاسات على اقتصاديات التشغيل¹ . وقد وجهت العديد من الانتقادات للموازنات التخطيطية نتيجة ما تعانيه من قصور نتيجة المتغيرات المتعددة والمتنوعة والمتسارعة التي لحقت ببيئة الأعمال الحديثة، وبهذا الخصوص (يشير Derek Sandison et al إلى ضرورة الحاجة لتغيير أساليب الموازنة التقليدية حيث أن المديرين والتنفيذيين بمعظم المنشآت قد أدركوا تلك المشكلات التي تنتج عن تطبيق الموازنة التقليدية والتي تعاني من أوجه القصور التالية :

أ . انعدام المعلومات التي توفرها الموازنة .

ب . دورة الموازنة طويلة جدا .

ج . تحتوي على تفاصيل كبيرة دون جدوى من ورائها .

د . تعوق الاتصال بإستراتيجية المنشأة المستجيبة لمتطلبات العميل .

والجدير بالذكر أن الانتقادات الموجهة للأسلوب التقليدي في إعداد الموازنات إنما تمثل في منهجية هذا الأسلوب ذاته . حيث تستند أساسا في إعدادها على دراسة تاريخية للمصروف أو المحصل الفعلي على بنود الموازنة خلال فترة زمنية منقضية . وهو ما يترتب عليه الوصول إلى تقديرات غير دقيقة في أغلب الأمر².

(فالموازنة التقليدية لا تبرز الفاقد أو الضياع في الموارد، وتركز على العاملين بدلا من التركيز على العمل المطلوب إنجازه وتركز على تكاليف الإدارات والأقسام بدلا من تكاليف العمليات ذاتها . أي أن الموازنة التقليدية لا تعالج بل تتعامل مع المشكلات القائمة، ويؤيد ذلك Essam Moustafa حيث يذكر في هذا الإطار بأن الموازنات التقليدية تقيس وتتعامل مع الأثر وليس السبب وتتجاهل في إعدادها الطاقات غير المستخدمة³ .

1 . سعيد عبد العظيم القباني، استخدام مدخل الموازنة على أساس الأنشطة كأداة للتخطيط الاستراتيجي والرقابة بالهيئات العامة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، 2010 م، ص 3 .

2 . سعيد عبد العظيم القباني، استخدام مدخل الموازنة على أساس الأنشطة كأداة للتخطيط الاستراتيجي والرقابة بالهيئات العامة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، 2010، ص 4 .

3 . نفس المرجع، ص 42 .

إضافة إلى ذلك يشير الباحث إلى أن متغيرات بيئة الأعمال الحديثة كان لها كبير الأثر في قصور الموازنات التخطيطية التقليدية في تحقيق الهدف، فقد (شاهدت بيئة الأعمال الحديثة العديد من التغيرات من أهمها استخدام تكنولوجيا تصنيع متقدمة تعتمد على الحاسبات الآلية، ونظم تصنيع مرنة تساعد على الاستغلال الأفضل للطاقة الإنتاجية، وتكنولوجيا اتصالات حديثة التي تساعد على إتمام الصفقات دون تحمل تكاليف مرتفعة بحيث يمكن الوصول إلى العملاء والموردين في أماكن وجودهم، أيضا الإنتاج الضخم والمنتجات المتنوعة والمعقدة التركيب، والمنافسة الشديدة في الأسواق المحلية والعالمية والتي تشكل ضغطا متزايدا على الوحدات الاقتصادية لكي تتصارع من أجل البقاء والاستمرار والنمو)¹، الأمر الذي أصبح معه عملية التنبؤ والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أكثر صعوبة وأشد تعقيدا عما كانت عليه في بيئة الأعمال التقليدية . فالحركة والتغير السريع في بيئة الأعمال يجعل من الصعب التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتوقع ما سيكون عليه وضع المنظمة في السوق، وبالتالي زيادة درجة المخاطرة وارتفاع حالة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات الأمر الذي يولد الحاجة الشديدة والماسة إلى المعلومات الملائمة التي تساعد على تخفيف درجة المخاطرة وتقليل حالة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات . وعلى ذلك كان لزاما عند إعداد الموازنات التخطيطية في ظل بيئة الأعمال الحديثة مراعاة موترات ومتغيرات هذه البيئة والتي من أهمها :

أ - قصر دورة حياة المنتج :

ب - زيادة ثقافة العملاء :

ج - انفتاح الأسواق وفقا لانفاقية التجارة العالمية (الجات)

د - شدة المنافسة :

هـ - تنوع المنتجات وكثرة البدائل من السلع .

واستنادا إلى ما تقدم نخلص إلى أن أوجه القصور والانتقادات الموجهة للموازنة التخطيطية بأسلوبها التقليدي (كانت هي الداعي والباعث الرئيسي لتسخير وتطوير أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لبلورة أسلوب مستحدث في إعداد الموازنات روعي فيه المنظوران الداخلي والخارجي للمنشأة، بحيث لا يقتصر فقط على عملية تخصيص الموارد على المستويات المختلفة ولكن ليكون قادرا على استيعاب وتحقيق كل من رؤية وإستراتيجية وأهداف المنشأة . ويمكن أن تتوفر هذه المطالب في أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة إذا ما توفرت مقومات نجاحه، والذي يمكن اعتباره بأنه منهج ذو ارتباط

1 - سماسم كامل موسى إبراهيم، دراسة تحليلية لدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للمتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 257 .

بالتراث الفكري لمنهج محاسبة تكاليف النشاط ومنهج الإدارة على أساس الأنشطة¹. ولا شك في أن المحاسب الإداري نتيجة لاحتكاكه المستمر بالبيئة الداخلية والبيئة الخارجية بصفة عامة وإدارة المنظمة بصفة خاصة فإنه تكون له الخبرة والمعرفة بحاجة الإدارة من البيانات والمعلومات والتي يمكن ان تنير الطريق لها وخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات وقد زادت أهمية دور المحاسب الإداري في ظل بيئة الأعمال الحديثة إلى الدرجة التي يمكن معها القول بأن المحاسب الإداري وفي ظل بيئة الأعمال الحديثة أصبح مشاركا في صنع القرار . ففي قرارات تخطيط الإنتاج وإعداد الموازنات التخطيطية للعمليات الجارية يلعب دورا كبيرا في ذلك من خلال توفير البيانات والمعلومات والمتعلقة بذلك وخاصة عند استخدام الأدوات الحديثة مثل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ونظام المخزون في الوقت المحدد، ونظم التصنيع المرنة وغيرها . وبما يحقق أهداف المنظمة في التخطيط والرقابة ومواجهة المنافسة الشديدة والتي تميز الأسواق في ظل بيئة الأعمال الحديثة .

4 : الجودة الشاملة:

تميزت بيئة الأعمال الحديثة بعدم الاستقرار والتغير وذلك للمتغيرات السريعة التي تحدث فيها والتي من أبرزها شدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية، ومن أبرز العوامل التي تستند إليها الوحدات الاقتصادية الآن في دخول حلبة المنافسة هي الجودة، (حتى إن موضوع الجودة الآن لم يعد ماثرا للنقاش والمفاضلة بين تكاليفه وبين المزايا التي يمكن الحصول عليها منه، وإنما أصبح موضوع الجودة الآن ضرورة حتمية يجب توفرها في أي شركة ترغب في البقاء والاستمرار في السوق . بمعنى إن الجودة الآن لم تعد ميزة تنافسية يمكن أن تستفيد منها شركة عن أخرى، وإنما أصبحت من الشروط والمتطلبات الأساسية التي يجب توفرها حتى تستطيع الشركة أن تكون عضوا في السوق وتشارك في حلبة المنافسة)². ولقد ازداد الاهتمام بالجودة نتيجة لانفتاح الأسواق وزيادة حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية وزيادة ثقافة العميل وتطور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات . الأمر الذي جعل من الجودة أحد أهم المقومات الأساسية لنجاح الوحدة الاقتصادية . (ومما لا شك فيه إن الاهتمام المتزايد بالجودة يساعد على تحسين كفاءة استخدام الموارد، ومن ثم نشر الوعي بضرورة التحسين المستمر، ومحاولة تدنية التكاليف والانحرافات في التكلفة، وتدنية مسموحات وخسائر التشغيل كالفقد والتالف)³.

1 . سعيد عبد العظيم القباني، استخدام مدخل الموازنة على أساس الأنشطة كأداة للتخطيط الاستراتيجي والرقابة بالهيئات العامة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة . جامعة عين شمس، 2010، ص 48 .
2 - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة مرجع سابق، ص 176
3 - ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 429 .

(وقد بدأت جهود ودراسات تحسين الجودة بالتركيز على تحسين جودة المنتجات والعمل على الحصول عليها سليمة من أول مرة بدون عيوب، وقد ركزت هذه الجهود على تحسين جودة المنتجات من بداية كونها فكرة في مرحلتي البحوث والتطوير ومرورا بعملية الإنتاج وحتى تصبح في يد العميل . وتبدل هذه الجهود بفلسفة يطلق عليها التحكم في الجودة الشاملة Total Quality Control)¹.

وقد تطور مفهوم الرقابة على الجودة عبر الزمن ،(حيث كان مفهوم الجودة في بداية ظهوره يركز على تخفيض نسبة التالف بهدف تخفيض التكاليف، وكان يتم تحديد نسبة التالف بعد الانتهاء من عملية الإنتاج، ثم تطور هذا المفهوم فيما بعد لمحاولة اكتشاف التالف بمجرد حدوثه، وكان هذا التطور بمثابة الميلااد الحقيقي لمفهوم الجودة وطبق في الولايات المتحدة وكان السبب في تميز جودة منتجاتها في مرحلة السبعينات، ولقد ظلت الولايات المتحدة تحقق أعلى مستوى من الجودة حتى فوجئت في بداية الثمانينات بغزو العديد من المنتجات اليابانية للعديد من الأسواق في العالم، وكان السبب وراء ذلك هو تفوق مستوى جودة المنتجات اليابانية نتيجة تطبيق مفهوم الرقابة الشاملة على الجودة . ويقصد بالرقابة الشاملة للجودة التأكد من الالتزام بالمواصفات النموذجية للجودة في كافة مراحل العملية الإنتاجية ابتداء من الحصول على المواد الخام ومرورا بمراحل الإنتاج حتى تسليم المنتجات للعملاء بالمواصفات النموذجية المطلوبة . ولا شك أن تطور بيئة الأعمال المعاصرة والثورة الصناعية المعاصرة قد زادت من أهمية أسلوب الرقابة الشاملة للجودة، لدرجة أن جودة المنتج قد أصبحت من أهم المداخل الإستراتيجية للتفوق والاستمرار والنجاح في دنيا الأعمال، كما زاد من أهمية أسلوب الرقابة الشاملة على الجودة أنه يعتبر مقوما أساسيا لنجاح تطبيق أسلوب التوقيت المنضبط Just – In – Time والذي ينال اهتمام العديد من الباحثين والشركات الصناعية العالمية)².

(ونظرا للتحسينات المذهلة التي تحققت في جودة المنتجات والمزايا والوفورات الكبيرة التي أمكن تحقيقها من هذه التحسينات امتد تطبيق فلسفة الرقابة الشاملة على الجودة الآن ليشمل جميع المجالات والأنشطة في الشركات في الوقت الحاضر وهو ما يطلق عليه الآن إدارة الجودة الشاملة Total Quality – Management)³.

وتعرف إدارة الجودة الشاملة (على أنها فلسفة إدارية وإطار متكامل يشمل مجموعة من الأفكار والأساليب المتكاملة التي تسهم في زيادة ودعم الأداء التنافسي وإستراتيجية

1 - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة مرجع سابق، ص 176 .

2 - محمد صالح هاشم حماد، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، مرجع سابق، ص 18، 19

3 - أحمد حسين على حسين، المحاسبة الرادارية المتقدمة مرجع سابق، ص 176، 177 .

المنظمة، وذلك من خلال التحسين المستمر في جودة أداء المجالات الوظيفية المختلفة بالمنظمة بما فيها الأنشطة الفنية والإدارية والمحاسبية .

ويتضح من هذا التعريف ان مفهوم إدارة الجودة ما هو إلا تعميم لخاصية الجودة على كافة أنشطة العمل الفنية والإدارية ... الخ بالمنظمة لضمان إنجاز كل نشاط بأعلى مستوى من الكفاءة والجودة، وبما يدعم توجهات وأهداف واستراتيجيات المنظمة في الأجل الطويل¹ .

وقد أكدت دراسة Chong and Rundus at 2004² على أهمية تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وأوضحت الدراسة أن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في ظل حدة المنافسة تحسن الأداء التنظيمي للوحدة الاقتصادية بصفة عامة ؛ حيث إن الوحدة الاقتصادية التي تواجه منافسة حادة سوف تسعى إلى التركيز على الجودة كمدخل استراتيجي للمنافسة والاستمرار في سوق العمل، وذلك من خلال الوفاء بمتطلبات عملائها .

وفي تعليق لـ Eileen Z . 2004³ على مقالة لـ Kaplan, R. S . 1983 بين أن كابلان قد أوضح في مقالته إن الشركات الأمريكية في ذلك الوقت كانت ناجحة عندما تبنت أساليب إدارة يابانية . الأساليب الحديثة . وأن نظم التصنيع التقليدية قليلة المرونة ومكلفة كثيرا من حيث إصلاح المشاكل المترتبة عنها أثناء التصنيع وبعده . وقد أشار كابلان إلى أن النظرة اليابانية تسعى إلى صفر عيوب . الإنتاج بدون عيوب . أي تطبيق مفهوم الجودة الشاملة، وتخفيض المخزون في جميع صورته إلى درجة التخلص منه . أي تطبيق نظام الإنتاج بدون مخزون . وعلى ذلك فقد دعا كابلان إلى ضرورة تبني الشركات الأمريكية للأساليب الحديثة في التصنيع والتخلي على أسلوب التصنيع المستقر حتى تكون قادرة على التنافس مع نظرائها اليابانيين والأوروبيين الغربيين وذلك بتبني مفاهيم التشغيل الجديدة مثل :الإنتاج في الوقت المحدد والجودة الشاملة . صفر مخزون وصفر عيوب . وقوة عاملة متعاونة، وأنظمة تصنيع مرنة وتصميم بمساعدة الحاسوب وتصنيع متكامل بالحاسوب، والمحاسبة الإدارية يجب أن تخدم الهدف الاستراتيجي للشركة . ومن خلال

1 - محمد صالح هاشم حماد، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، مرجع سابق، ص 20 .

2- Chong, V. K., and M. J. Rundus, (2004), (Total Quality Management, Market Competition and Organizational Performance), The British Accounting Review, Vol, 36, No.

3- Kaplan, R. S. (1983). Measuring Manufacturing Performance : A new Challenge for Managerial Accounting Research . The Accounting Review (October), 686 – 705 (J S T O R Link) Summary by Eileen Z . Taylor PhD . Program in Accounting University of South Florida ,Spring 2004 .

ما تقدم يتضح أن الوحدات الاقتصادية تعمل الآن في ظل بيئة تتميز بالتغيرات السريعة والشديدة وعدم الاستقرار سواء من حيث انفتاح الأسواق وتنوع المنتجات المعروضة فيها وشدة المنافسة بها أو من حيث التطورات التكنولوجية في مجال التصنيع ومجال المعلومات والاتصالات أو من حيث زيادة ثقافة العملاء وتنوع رغباتهم واحتياجاتهم . وعلى ذلك فإنه يجب على الوحدات الاقتصادية أن تتلاءم مع هذه البيئة حتى يمكنها العمل فيها وباستمرار بكفاءة وفعالية وذلك بتبني الفلسفات الجديدة في الإدارة ونظم التصنيع . نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة ونظم التصنيع المرنة ونظم التصنيع المتكامل بالحاسب الآلي . ولا شك في أن تطبيق تلك النظم سوف يؤدي إلى نجاح الوحدات الاقتصادية في العمل في ظل بيئة الأعمال الحديثة ذات التغيرات السريعة والشديدة ويساعدها على تحقيق التفوق والاستمرار والنجاح .

الاستنتاجات :

من خلال الدراسة يتضح أن نجاح إدارة الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد على مدى كفاءة نظام المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية، وأن طرق وأساليب المحاسبة الإدارية بصورتها التقليدية غير ملائمة للتغيرات المتعددة والمتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة، الأمر الذي نشأت معه الحاجة إلى ضرورة تطوير طرق وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية واستحداث أخرى جديدة تتلاءم مع بيئة الأعمال الحديثة وما تميزت به من تغيرات متعددة ومتسارعة ومجالات متشابكة، وبما يؤدي إلى تعظيم دور المحاسب الإداري وزيادة فعاليته لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات سواء كانت تلك المعلومات خارجية تتعلق بالعملاء والأسواق والمنافسين، أو داخلية تتعلق بالعمليات والتشغيل، وبما يساعد على توجيه الموارد نحو الاستخدام الأكثر كفاءة والرقابة عليها في ظل محدودية تلك الموارد، والقضاء على مواطن الإسراف والضياع وتحقيق مستوى جودة مرتفع، وبذلك يمكن القول بأن المحاسب الإداري أصبح مشاركاً في صنع القرار وعلى ذلك يمكن استخلاص النتائج التالية من الدراسة :

- 1 . عدم ملائمة أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية بصورتها التقليدية للتغيرات المتعددة والمتسارعة التي تميز بيئة الأعمال الحديثة .
- 2 . ضرورة تطوير المحاسبة الإدارية وذلك من خلال ضرورة تطوير الطرق والأساليب الحالية واستحداث أخرى جديدة تتلائم مع ما تميزت به بيئة الأعمال الحديثة

من تغيرات متعددة ومتسارعة، وبما يؤدي إلى تعظيم دور المحاسب الإداري وزيادة فعاليته .

3 . الاهتمام بالمحاسبة الإدارية أكاديميا وذلك من خلال الاهتمام بالتأهيل الأكاديمي للمحاسب الإداري بما يضمن علمه بالأساليب والوسائل الحديثة للمحاسبة الإدارية وطرق تطبيقها .

4 . الاهتمام بتقنية المعلومات وتأهيل المحاسب الإداري بما يضمن استخدام هذه التقنية في تطبيق الطرق والأساليب والوسائل الحديثة للمحاسبة الإدارية .

المراجع

أولا الكتب :

- 1 . أحمد حسين على حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2003 م .
- 2 . أحمد صلاح عطية ، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية - الإسكندرية ، 2006 م .
- 3 . أمين السيد أحمد لطفي ، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 م .
- 4 . تشارلز ت ، هورنجون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، دار المريخ ، الرياض - المملك العربية السعودية ، 1987 م .
- 5 . ثابت عبد الرحمن إدريس ، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة ، الدار الجامعية - الإسكندرية ، 2005 م .
- 6 . جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، محاسبة التكاليف المعيارية ، مكتبة دار الثقافة ، عمان - الأردن ، الطبعة الثانية ، 1998 م .
- 7 . رشيد الجمال ، أيمن الشتوي ، المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة ، الإسكندرية ، المكتبة الجامعية ، 2010 م .
- 8 . رضوان حلوة حنان ، جبرائيل جوزيف كحيلة ، المحاسبة الإدارية ، مكتبة دار الثقافة ، عمان - الأردن ، 1997 م .
- 9 . ري اتش جاريسون ، اريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة : محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ - الرياض - المملكة العربية السعودية ، 2002 م .
- 10 . ستفن أ . موسكوف ، مارك ج . سيمكن ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، ترجمة : كمال الدين سعيد ، دار المريخ - الرياض - المملكة العربية السعودية ، 1989 م .
- 11 . صلاح سيونى عيد ، عبد المنعم فليح عبد الله ، المحاسبة الإدارية ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، الطبعة الثانية ، 2006 م .
- 12 . عبد الحي مرعى ، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية ، 1993 م .
- 13 . ليستراى هيتجر ، سيرج ماتولتس ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة : أحمد حامد حجاج ، دار المريخ - الرياض - المملكة العربية السعودية ، 1988 م .
- 14 . محمد الجيلان ، إبراهيم ميده ، محاسبة التكاليف I ، جامعة دمشق - كلية الاقتصاد ، 2003 م .
- 15 . ناصر نور الدين عبد لطيف ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجية المعلومات ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2009 م .

ثانيا : الدوريات والرسائل الجامعية .

- 1 - آمال محمد كمال ابراهيم، تطور المحاسبة الإدارية لخدمة القياس المتكامل للاداء في ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة - كلية التجارة بني سويف، العدد الثاني يوليو 1996م .
- 2 - بشير محمد عاشور الدرويش، تطور أدوات المحاسبة الإدارية والواقع العملي للشركات الليبية، ورقة مقدمة للمؤتمر الأول للتطبيقات المحاسبية والإصلاح الإداري في ليبيا، المعهد الوطني للإدارة، طرابلس . 1999 م .
- 3 - سماسم كامل موسى إبراهيم، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2005 م .
- 4 - سعيد عبد العظيم القباني، استخدام مدخل الموازنة على أساس الأنشطة كأداة للتخطيط الاستراتيجي والرقابة بالهيئات العامة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة عين شمس، 2010 م .
- 5 - محمد صالح هاشم حماد، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2001 م .

ثالثا : المراجع الأجنبية .

- 1 - Chong, V. K., and M. J. Rundus, (2004), (Total Quality Management, Market Competition and Organizational Performance),The British Accounting Review,VOI,36, No,2 .
- 2 - Fullerton, R. R., and C.S. Mc waters., (2003). (An Examination of the Relationships between JIT and Financial Performance), Journal of operations Management, VOI. 21 .
- 3 - Kaplan, R, S.(1983) . Measuring Manufacturing Performance : A new Challenge for Managerial Accounting Research .The Accounting Review (October) :686 – 705 (J S T O R Link) Summary by Eileen Z . Taylor PhD . Program in Accounting University of South Florida, Spring 2004 .
- 4 - Mia, L ., (2000) (Just – In – Time Manufacturing, Management Accounting Systems and Profitability). Accounting and Business Research .
- 5 - Radu Cristian BUCȘĂ, (2008). (Strategic Dimension of Costs Information in Management Accounting) Abstract of PhD THESIS .
- 6 - Ratna G .Sarkar & V .G .Narayanan, (1999). (The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study) . Harvard Business School .
- 7 - Tony Davila & George Foster 2004 .Management Accounting systems Adoption Decisions : Evidence and Performance Implications form Startup Companies .