

دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

The role of management accounting in measuring the financial performance of the economic institution

كردوسي محمد¹¹ جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، mkerdouci2018@gmail.com

تاريخ النشر: 03/09/2020

تاريخ القبول: 22/08/2020

تاريخ الاستلام: 21/08/2020

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، خاصة بعد النتائج التي حققتها أساليب محاسبة التسيير الحديثة في المؤسسات الخدمية و الاقتصادية، بعدما عجزت الأساليب التقليدية على مواكبة التطور في بيئة التصنيع الحديثة و أصبحت آثار عجز هذه الأساليب لا يمكن تجاهلها من قبل المنشآت الموجودة على اختلاف أنواعها و أحجامها الذي أثر عليها بشكل كبير ، فأصبح من الضروري على هذه المنشآت اتخاذ أساليب تسييره حديثة التي تمكنها من ضبط إنتاجها من خلال تخفيض التكلفة و التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة على منتج المنشآت، و الذي سوف يؤثر في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، ويمكنها في الصمود في البيئة المعاصرة و تحقيق الميزة التنافسية لها، تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل عرض المعلومات المتعلقة بمحاسبة التسيير و الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، والدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي.

كلمات مفتاحية: محاسبة التسيير، الوظيفة المالية، قياس الأداء، الأداء المالي، التحليل المالي، المؤسسة الاقتصادية.

تصنيف JEL : M4، M40.

Abstract:

This study aims to know the role of management accounting in measuring the financial performance of an economic institution, especially after the results achieved by modern management accounting methods in service and economic institutions, after traditional methods have struggled to keep pace with the development in the modern manufacturing environment, and the effects of the deficiency of these methods cannot be ignored by existing establishments of different types and sizes that have affected them greatly, It became necessary for these establishments to adopt modern management methods that enable them to control their production by reducing costs and getting rid of activities that do not add value to the enterprises' product, which will affect the improvement of the financial performance of economic institutions, and can resist in the contemporary environment and achieve its competitive advantage. This study relied on the descriptive and analytical approach in order to present information related to management accounting and the financial performance of the economic institution, and the role that management accounting plays in measuring financial performance.

Keywords: Management accounting; financial function; Performance measurement; Financial performance; financial analysis; economic company.

Jel Classification Codes: M4, M40.

1. مقدمة:

إن التقلبات و التغيرات الموجودة في البيئة الصناعية بسبب التطور التكنولوجي، والذي خلق منشآت صناعية كبرى تتلاءم مع البيئة المعاصرة، و الذي أثر على المنشآت الصناعية الموجودة على اختلاف أحجامها و أنواعها حيث أصبحت غير قادرة للدخول في سقف المنافسة و غير قابلة لتجاهل هذا التطور الذي أثر بشكل عام و النظم المحاسبية بشكل خاص بالأخص نظام محاسبة التكاليف، حيث تعسر الأمر على أصحاب المنشآت في عدم معرفة مجرى منتجاتهم سواء من حيث التكلفة أو الإنتاج و حتى في تحديد السعر، الأمر الذي أدى بها إلى إعادة هيكلة استراتيجياتها و مخططاتها من أجل البقاء و الاستمرار في عجلة النمو الاقتصادي.

وفي ظل هذا التطور و تبني أغلب المنشآت مناهج معاصرة من أجل التفوق و اللحاق بسوق المنافسة خاصة أن خطوات الإبداع أصبحت تسير بشكل متسارع و الفكر الإداري و الأساليب المعمول بها لم تواكب هذا التطور، و بات ضروريا على المنشأة التي تسعى إلى الاستمرارية و البقاء في تبني أساليب تسييره حديثة التي تساعد في التحكم في انتاجها من كل النواحي و التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتوج و لا ترفع من جودته و بالتالي تساهم في تخفيض التكلفة و ضبط الأنشطة و رفع من مستوى المنتوج و تحقيق ميزة الكفاءة و الفعالية للمنشأة، والذي يساهم في تحسين الأداء المالي ، خاصة أن هناك العديد من الدراسات التي أظهرت تزايد درجة الآلية في بيئة التصنيع الحديثة.

وهذا ما جاءت به محاسبة التسيير حيث يعتبر نظامها مصدر للمعلومات مهم جدا في تحديد الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، لذلك فإن أي قصور ونقطة ضعف في هذا النظام سيقلل من الكفاءة والإنتاجية ويخلق عدة مشاكل في المنشأة، حيث يوفر نظام محاسبة التسيير كمجموعة فرعية من المعلومات المالية وغير المالية تفيد المستخدمين لها، فإن محاسبة التسيير هي وسيلة للرقابة والتقييم وإدارة التوقعات المستقبلية بالإضافة إلى مقارنة الأداء، باعتبار الأساليب التي جاءت بها سواء في مجال التخطيط والتقييم واتخاذ القرارات... الخ، تعتبر أساليب زهية ومرنة وتقدر درجة الكفاءة والفعالية والتشغيل الاقتصادي لأي حجم وشكل للمنشأة، حيث يرى مديري المنشآت أن استخدام الأساليب الإدارية الحديثة يلعب دورا مهما في خلق مزايا تنافسية لهم (Mehrdad Ghanbari and Saeed Vaseli, 2015, P1912)

وبعد العديد من الدراسات التي أظهرت النتائج المتقدمة التي حققها أساليب محاسبة التسيير الحديثة في المنشآت الصناعية، حيث أصبحت علامة فارقة في نجاح أي منشأة تعمل بها، ودفع هذا الأمر أصحاب القرار إلى تحقيق نتائج جديدة من خلال تطبيق هذه الأساليب الحديثة في المؤسسات الخدمية مثل: المستشفيات وشركات التأمين والبنوك... الخ، مما انعكس ذلك إيجابا على الأداء المالي للمؤسسات (درويش مصطفى الجعلب، 2007، ص 3).

وتأتي هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باعتبار أن الكشوفات المالية لا تعطي صورة صادقة لتقسيم لتقييم الاداء، من خلال الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والتي ساعدت عدة مؤسسات في تحسين الوضع المالي لها مثل: شركة كرايسلر سنة 1990م والتي كانت تعاني من وضع مالي غير جيد للغاية، حيث ساهم احدى أساليب محاسبة التسيير في تحسين وتعظيم الوضع المالي للشركة، وذلك بناء على العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط.

1.1 الإشكالية:

وانطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية محل الدراسة على النحو التالي:

❖ ما مدى مساهمة محاسبة التسيير في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

❖ لأي مدى المعلومات التي توفرها الطرق والأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير تتناسب مع متطلبات بيئة التصنيع

الحديثة ؟

❖ هل تعد محاسبة التسيير أداة مكتملة لأدوات أخرى موجودة في المؤسسة لقياس الأداء المالي ؟

❖ هل الطرق والأساليب الحديثة مكلفة للمؤسسات المطبقة لها ؟

2.1 أهداف الدراسة :

إبراز دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و معرفة العلاقة بينهما، خاصة أن تغير التكلفة يتغير طردياً مع تغير مستوى النشاط و تحليل النظم المالية للمؤسسة الاقتصادية بواسطة آليات حديثة.

3.1 الدراسات السابقة :

1_ انعام احمد محمد الحاج: "المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي-دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية"2014م، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة "مدى انعكاس تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية"، وقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي، ومن نتائج هذه الدراسة "أن اعتماد إدارة المنشأة على بيانات وتحليل التكلفة يساعد على رفع مستوى الأداء المالي" (إنعام أحمد محمد الحاج، 2014).

2_ نوبلي نجلاء: "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب"2014م، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على "كيفية تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية"، وقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة حالة، ومن نتائج هذه الدراسة "أن بطاقة الأداء المتوازن تعكس قياس الأداء المالي الحالي والمستقبلي من خلال الفهم الكامل لمسببات الأداء المثالي لتحقيق الغايات الأساسية" (نوبلي نجلاء، 2014).

3_ Josipa Mijoc: «Investigation of the relationship between contemporary cost management methods and improvement in financial performance»2014, Economic Research Journal, Taylor & Francis Online, Vol 27-No 01, Date : 24 December 2016.

"دراسة العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة المعاصرة وتحسين الأداء المالي".

هدفت هذه الدراسة إلى "دراسة العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة المعاصرة وتحسين الأداء المالي في عدة شركات في كرواتيا"، وقد اعتمدت هذه الدراسة على الأسلوب التجريبي الاستكشافي، وكذلك استندت هذه الدراسة على استبانة في عينة الدراسة ل48 شركة محدودة كرواتية، ومن نتائج هذه الدراسة "اثبات أن الشركات التي تستخدم أساليب إدارة التكلفة المعاصرة لديها أداء مالي أفضل من تلك التي تستخدم الأساليب التقليدية فقط".

4 _Peter Mwangi Gichaaga: «Effects of management accounting practices on financial performance of manufacturing companies in kenya»2014, The Degree of Master of science in finance degree, School of Business, University of Nairobi.

"اثار ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لشركات التصنيع في كينيا".

هدفت هذه الدراسة على "اكتشاف اثار ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لشركات التصنيع في كينيا"، وقد اعتمدت هذه الدراسة على تصميم المسح الوصفي، واستخدام برنامج SPSS حيث استهدفت هذه الدراسة 455 من السكان

في شركات التصنيع في كينيا، ومن نتائج هذه الدراسة "أن المحاسبة الإدارية تحدد وظيفة العوامل الرئيسية التي تؤثر على الأداء والمجالات الخطرة التي تتطلب التحسينات، وارتفاع العائد على حقوق المساهمين" (Peter Mwangi Gichaaga, 2014).

5_ سعاد عدنان لقمان: "اثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية-دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات" 2017م، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد 3، العدد 2، حزيران، ص 619-651. هدف هذا المقال إلى التعرف على "اثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية"، وقد اعتمد هذا المقال على الأسلوب التطبيقي والمنهج الوصفي التحليلي، ومن نتائج هذه الدراسة "أن التقنيات المحاسبية الإدارية تقوم بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي للشركة، فبعضها يساهم في عملية التقييم كالتحليل المالي وبطاقة الأداء المتوازن، والبعض الآخر يساهم في تحسين المؤشرات الفعلية للأداء المالي كالتكلفة المستهدفة وتحديد التكاليف على أساس الأنشطة" (سعاد عدنان لقمان، 2017).

2. عموميات حول محاسبة التسيير

1.2 المفاهيم المختلفة لمحاسبة التسيير:

في الحقيقة لا يوجد تعريف و موحد لمحاسبة التسيير وذلك لرغبة كل باحث إلى دراسة جانب معين من هذا المفهوم، واختلاف احتياجات الإدارة وأهدافها، وكذلك النظام المحاسبي الإداري، لكن جميع التعريفات اجتمعت على إبراز الدور الفعال الذي تقوم به محاسبة التسيير من أجل توفير المعلومات اللازمة لمختلف مستويات الإدارة لبلوغ أهدافها (أسامة الحارس، 2004، ص 26).

ومحاسبة التسيير عدة مصطلحات فمنهم من يطلق عليها اسم محاسبة التكاليف أو المحاسبة الإدارية، وكذلك محاسبة نمو الإنتاج... وغيرها من المصطلحات، ولكن من خلال هذا البحث سأبني مصطلح واحد فقد وهو محاسبة التسيير.

وعرف أسامة الحارس محاسبة التسيير بأنها: "نظام معلومات شامل موجه لخدمة وظائف الإدارة المختلفة، حيث يقوم بتوفير البيانات اللازمة وتحليلها وتفسيرها لتلبي احتياجات الإدارة وتحقيق أهدافها" (أسامة الحارس، 2004، ص 27).

أما فريق المحاسبة الإدارية فقد قام بتعريفها على أنها: "عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمنشأة" (م.م. الفضل و ع.ن. إبراهيم نور، 2002، ص 11).

وعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية محاسبة التسيير على أنها: "تطبيق ملائم يختص بتحليل المعلومات الاقتصادية الخاصة بمشروع معين، من أجل خدمة الإدارة لاتخاذ القرارات ووضع الخطط السليمة للوصول إلى أهداف اقتصادية معقولة" (إنعام أحمد محمد الحاج، 2014، ص 26).

أما المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة فقد عرفها سنة 1990م على أنها: "طريقة لمعالجة المعطيات التي تهدف بطريقة عامة إلى تسهيل عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة" (خفري خيضر، ص 67).

2.2 وظائف محاسبة التسيير:

تعتبر الوظيفة الأساسية لمحاسبة التسيير هي مساعدة الإدارة على أداء وظائفها بشكل فعال، وتكمن وظائف الإدارة في التخطيط والتنظيم والرقابة والتوجيه، ومحاسبة التسيير تساعد في أداء كل من هذه الوظائف بالطرق التالية N. S. (Malik. P 7,8):

أولاً_ توفير البيانات: الحسابات و الوثائق هي مستودع من كمية هائلة من البيانات والمعلومات والتي يتم صنع توقعات للمستقبل فهي بمثابة مصدر حيوي لتخطيط الإدارة.

ثانياً_ تعديل البيانات: البيانات المحاسبية المطلوبة التي على إثرها يتم اتخاذ القرارات الإدارية يتم تجميعها وتصنيفها بشكل صحيح.

ثالثاً_ تحليل وتفسير البيانات: يتم تحليل البيانات المحاسبية ذات القوة للتخطيط الفعال واتخاذ القرار، لهذا الغرض يتم تقديم البيانات في شكل مقارنة.

رابعاً_ وسيلة للتواصل: محاسبة التسيير تقوم بتوصيل خطط الإدارة من الأعلى إلى الأسفل وكذلك من الخارج من خلال المنظمة.

خامساً_ تسهيل السيطرة: تساعد محاسبة التسيير في ترجمة الأهداف الاستراتيجية المحددة من أجل تحقيقها في الوقت المحدد بضمن إنجاز الفعال لهذه الأهداف في السيطرة على التكلفة.

سادساً_ استخدام المعلومات النوعية: محاسبة التسيير لا تقتصر فقط على البيانات المالية لمساعدة الإدارة في صنع القرار، ولكن تستخدم معلومات التي قد لا تكون قادرة على قياس من الناحية النقدية والتي تجمعها من الاستبانات الخاصة و المجموعات الإحصائية و السجلات...إلخ.

3.2 دور محاسبة التسيير:

تلعب محاسبة التسيير دوراً هاماً في إدارة المنشأة من خلال (محمد نجيب دبابش، 2011، ص 8):

- ❖ وضع المعادلات التقديرية نحو الأنشطة والعمليات الموجهة لتحقيق الأهداف المرتقبة؛
- ❖ وضع معادلات الأداء التي تكشف الانحرافات حالة وقوعها وإبلاغ الإدارة عنها؛
- ❖ إنجاز تقارير الأداء التي تعطي صورة واضحة ومتكاملة عن المنشأة ككل بما فيها وحدات الإنتاج والأقسام بالإضافة إلى الإدارات عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعية؛
- ❖ الاهتمام بالعنصر البشري وخلق روح التعاون بين المدراء والعمال من أجل تحفيزهم للوصول للأهداف المخطط لها، ويظهر هذا الأمر عند القيام بالميزانيات التقديرية حيث يشارك في إنجازها كل من المدراء ورؤساء الأقسام وحتى يشعر العامل بمكانته داخل مجال عمله؛

4.2 خصائص محاسبة التسيير:

لمحاسبة التسيير عدة خصائص وتمثل في (إنعام أحمد محمد الحاج، 2014، ص 35):

- ❖ الاهتمام بكل التفاصيل المتعلقة بتحليل العمليات؛
- ❖ التركيز على الأحداث الفعلية بين الماضي والحاضر؛
- ❖ التركيز والاهتمام بكل العمليات المتعلقة بالمشروع سواء كانت مالية أو غير مالية؛
- ❖ القيام بتحليل النتائج بالاعتماد على طرق إحصائية ورياضية بالإضافة إلى إعداد البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة؛
- ❖ ترجمة النتائج وتقييمها على ضوء الأهداف المخطط لها لنشاط المشروع؛

3. عموميات حول الأداء المالي

1.3 الوظيفة المالية:

1.1.3 تعريفها: هي إحدى وظائف المنظمات، حيث تختار أفضل مصادر التمويل المالي من أجل سد احتياجات المنظمة من الأموال في الوقت المحدد والمطلوب من جهة، وتقوم بإدارة أموال المنظمة من خلال حسن الاستثمار والاستخدام الجيد والمضبوط لها، ونستنتج أن نشاط الوظيفة المالية ينشأ من بداية حياة المنظمة إلى غاية انتهاء عمرها الإنتاجي السلعي أو

الخدمي (محمود عزت اللحام وآخرون، 2014، ص30) ، وتغير مفهوم الوظيفة المالية من وظيفة تختص في تدبير الموارد المالية اللازمة، إلى وظيفة تقوم بالتخطيط المالي والرقابة المالية بالإضافة إلى اتخاذ القرارات في مجال الاستثمار (منير إبراهيم هندي، 2003، ص8).

2.1.3 دورها: يرتبط حجم الوظيفة المالية وأهميتها إلى حد كبير بحجم المشروع، فالمشروعات الصغيرة تقوم بممارسة هذه الوظيفة عن طريق الإدارة المحاسبية بصفة عامة، ومع نمو المشروع يزداد حجم واهمية الوظيفة المالية وبذلك تبرز الغدارة المالية، ويظهر دور الوظيفة المالية في بداية نشأتها بمنح الائتمان ومتابعته، ومن أجل حصول الشركة على مستحقاتها من عملائها يتطلب ذلك تحليل ومتابعة مراكزهم المالية.

ويزداد نشاط الوظيفة المالية مع كبر حجم المشروع "يشمل تقييم ومتابعة المركز المالي والحصول على ائتمان قصير الأجل، ثم يتطلب ذلك اتخاذ القرارات المتعلقة بالأصول الثابتة سواء من حيث مصادر تمويلها أو نوعيتها، ثم تلك القرارات بالتصرف في الأرباح وفقا لسياسات الشركة وظروفها المالية" (عبد الغفار حنفي، 2009، ص 16).

3.1.3 أهدافها: تسعى الوظيفة المالية إلى المساهمة في تحقيق ربحية جيدة للمنظمة، وذلك من خلال إدارة أموال المنظمة و حسن استخدامها و الرقابة عليها، عن طريق التخطيط و اتخاذ القرارات الصائبة للدخول في استثمارات ذات مكسب و البعد عن المخاطرة (محمود عزت اللحام وآخرون، ص 31).

2.3 الأداء المالي:

1.2.3 تعريفه: "هو مدى قدرة المؤسسة على استخدام الوسائل المالية بطريقة فعالة من أجل بلوغ الأهداف المالية للمؤسسة واستخدام المؤشرات المالية لقياس الأهداف المنجزة" (عقبي حمزة، 2016، ص 107). "وكذلك إمكانية المؤسسة من خلق قيمة لمواجهة العقبات المستقبلية وضمان الصحة المالية بالاعتماد على الكشوفات المالية" (دادن عبد الغني، 2006، ص 34)، ويعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية (دادن عبد الغني، 2006، ص 41-42):

❖ العوامل المؤثرة في المردودية المالية:

❖ اثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة:

❖ مدى مساهمة معدل نحو المؤسسة في إنجاح الساسة المالية وتحقيق فوائض من الأرباح؛

❖ مدى تغطية مستوى النشاط للمصارف العامة

2.2.3 العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على الأداء المالي:

1_ العوامل الداخلية: يوجد داخل المؤسسة عدة عوامل مؤثرة على أدائها المالي والتي يمكن السيطرة عليها بالطريقة التي تؤدي إلى تقليل التكاليف والمصروفات وتعظيم العائد المتوقع واهم هذه العوامل (حجاج نفيسة، 2016، ص16):

❖ الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال:

❖ الرقابة على التكاليف؛

❖ الرقابة كفاءة استخدام الأموال المتاحة؛

❖ إدارة السيولة؛

❖ المؤشرات الخاصة بالربحية؛

2_ العوامل الخارجية: للمؤسسة عدة عوامل خارجية التي تؤثر على أدائها المالي والتي يصعب عليها السيطرة، وإمكانية المؤسسة فقط وضع توقعات مستقبلية لهذه العوامل ومحاولة تقديم خطط لمواجهةها والحد منها ومن هذه العوامل (حجاج نفيسة، 2016، ص 17) :

❖ التغير التكنولوجي والعلمي المؤثر على نوعية الخدمات؛

❖ قوانين وتعليمات الدولية، قوانين السوق التي تطبق على المؤسسات،

❖ السياسات المالية والاقتصادية للدولة؛

3.3 قياس الأداء المالي:

1.3.3 تعريفه: "هو عبارة عن عملية اكتشاف وتحسين الأنشطة التي تؤثر على ربحية المؤسسة" (شنن نبيل، 2009، ص9)، "ومراجعة بما تم إنجازه بالاعتماد على معايير العمل" (روان مازن الضلاعين الجوازنة، 2014، ص23)، وقياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لا يتم الا من خلال مؤشرات ومقاييس رئيسية مالية او غير مالية (نوبلي نجلاء، 2014، ص195).

2.3.3 أهميته: تبلغ أهمية عملية قياس الأداء المالي في النقاط التالية (شنن نبيل، 2009، ص 8-9):

❖ لا يوجد تحسين مالي من دون قياس مالي، فإذا لم تعرف المؤسسة حالتها المالية فلا يمكن معرفة مستقبلها ولا الوصول إلى حيث ترغب؛

❖ قياس الأداء المالي يؤدي إلى تحسين إدارة الإنتاج والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء؛

❖ يساهم في تقديم تبريرات حول تنفيذ البرامج وتكاليفها؛

❖ يوفر قياس الأداء المالي بيانات ملموسة يمكن الاعتماد عليها في حل المشاكل واتخاذ القرارات الملائمة حول عمليات المؤسسة؛

❖ يحقق قياس الأداء المالي فوائد كثيرة للمؤسسة، فهو يركز على الخطة الاستراتيجية للبرنامج فضلا عن غاياته ومستوى أدائه، وتحسين العلاقة المالية بين الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة؛

3.3.3 دوره: تلعب عملية قياس الأداء المالي دورا مهما في المؤسسة الاقتصادية (نوبلي نجلاء، 2014، ص161):

❖ تضيف صفة المصدقية في عرض الوضعية المالية للمؤسسة؛

❖ توفر بيانات ومعلومات تحمل موضوعية كبيرة؛

❖ ترتبط بأهداف المؤسسة الاقتصادية؛

❖ تعتمد على مقاييس ومؤشرات مالية التي تعكس نجاح المؤسسة في البيئة التنافسية؛

❖ التحقق من متطلبات العملاء والعمل على ارضائهم؛

4.3 التحليل المالي:

1.4.3 تعريفه: هو عملية تقوم على اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية التي تستخدم في تقييم أداء المنشأة في الماضي والحاضر والتنبأ بما سيكون عليه في المستقبل قصد اتخاذ القرارات لنشاط مشروع اقتصادي، بالاعتماد على معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر أخرى (محمد مطر، 2010، ص3).

2.4.3 أنواعه: يوجد نوعين من التحليل المالي تحليل داخلي وتحليل خارجي (محمد صالح الحناوي ونهال فريد مصطفى، 2005، ص44-45):

أولاً_ التحليل الداخلي: يكون هذا النوع من التحليل عادة أكثر دقة وتفصيلا وذلك لقيام إدارة المنشأة بهذه العملية من اجل معرفة نقاط القوة والضعف التي تميز المشروع من خلال ابراء تحليل مالي دقيق وشامل ومعمق للخصائص المالية والتشغيلية.

ثانياً_ التحليل الخارجي: يعتمد هذا النوع من التحليل على أطراف من خارج المنشأة مثل المستثمرين والمقرضين وحملة الأسهم، حيث تقوم هذه الفئات بدراسة البيانات المنشورة والمتاحة عن المنظمات حيث من الصعب على هذه الفئات الحصول على بعض البيانات التي تحتفظ المنشأة بسريتها.

ونستخلص أن التحليل المالي يهدف إلى معرفة المظاهر السلبية وتشخيص المشاكل التشغيلية والمالية التي تعاني منها المنشأة (محمد صالح الحناوي ونهال فريد مصطفى، 2005، ص45)، من خلال استخدام الأساليب والطرق المحاسبية

والرياضية التي تحدد العلاقات المتشابكة، ويجب أن يرتبط التحليل المالي بالوقائع الموضوعية الموجودة (محمد سعيد عبد الهادي، 2008، ص87).

3.4.3 مقوماته: تتطلب عملية التحليل المالي مجموعة من المقومات والمبادئ من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة (فهومي مصطفى الشيخ، 2008، ص9):

- ❖ تحديد أهداف التحليل المالي بشكل واضح؛
- ❖ توفير بيانات مالية موضوعية وملائمة خلال الفترة المالية التي يشملها التحليل؛
- ❖ استخدام المؤشرات المناسبة للحصول على أفضل النتائج وبأسرع وقت؛
- ❖ إعطاء تفسير سليم لنتائج التحليل المالي خالية من التأويل من أجل استخدامها بصورة سليمة؛
- ❖ دراية المحلل المالي بالبيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالشركة، واتباعه لمناهج علمية تتوافق مع عملية التحليل وتمكنه من تفسير النتائج لاستقراء المستقبل؛

4.4.3 أهدافه: يهدف التحليل المالي على الحكم على كفاءة وفعالية الإدارة بالإضافة إلى تحديد قدرة المؤسسة على الاقتراض، ومعرفة الوضع المالي للمؤسسة بصورة حقيقية وواضحة وتقييم جدوى استثمارها (فيصل جميل السعيدة، 2007، ص110-111).

5.4.3 أغراضه: يمكن بشكل عام حصر أغراض التحليل المالي في عدة نقاط (جميل أحمد توفيق، ص 77):

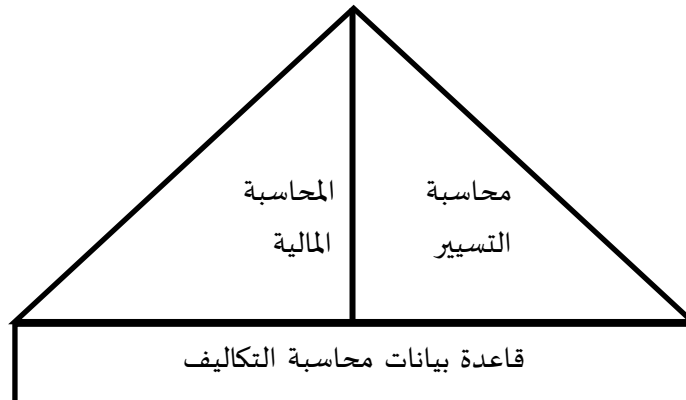
- ❖ معرفة المركز المالي للمنشأة؛
- ❖ تحديد المركز الائتماني للمنشأة؛
- ❖ الوصول إلى القيمة الاستثمارية للمشروع؛
- ❖ تقييم ربحية المشروع ومركزه التنافسي؛
- ❖ الحكم على مدى كفاءة إدارة الأصول والخصوم؛
- ❖ تخطيط السياسات المالية للمنشأة ومعرفة على مدى صلاحيتها؛
- ❖ اختيار مدى كفاءة العمليات المختلفة للمنشأة ومعرفة مركزها في القطاع الذي تنتهي إليه؛

4. علاقة محاسبة التسيير بالأداء المالي

1.4 علاقة محاسبة التسيير والمحاسبة المالية بمحاسبة التكاليف:

تعد البيانات والمعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف لها أهمية كبيرة لكل من المحاسبة المالية ومحاسبة التسيير (شحاتة السيد شحاتة، 2016، ص9)، حيث تقدم محاسبة التكاليف بيانات متعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون إلى المحاسبة المالية بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية (سالمي ياسين، 2009، ص23)، وكذلك تقدم محاسبة التكاليف معلومات وبيانات لمحاسبة التسيير لغرض التخطيط والرقابة (شحاتة السيد شحاتة، 2016، ص9).

الشكل 1: علاقة محاسبة التسيير والمحاسبة المالية بمحاسبة التكاليف.



1.1.4 أوجه التشابه بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية: يوجد لمحاسبة التسيير والمحاسبة المالية عدة نقاط متشابهة والمتمثلة في (حاج الله الشريف، 2015، ص26):

- ❖ الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي (مدخلات-تشغيل-مخرجات)؛
- ❖ استخدام الاحداث الاقتصادية؛
- ❖ الاهتمام بالتدفقات النقدية والايادات والمصروفات؛
- ❖ الاعتماد على مفهوم المسؤولية رغم اختلاف مجال التطبيق؛

2.1.4 أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية: تم الاعتماد في بناء أوجه الاختلاف على الباحثين "محمد الفيومي محمد" و "أحمد محمد نور وأحمد حسين علي":

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

محاسبة التسيير	المحاسبة المالية
التقارير للمستفيدين الداخليين "المديرين" من أجل التخطيط، التوجيه والرقابة... الخ.	التقارير للمستفيدين خارج الشركة مثل: الدائنين، الجهات الحكومية.
تقارير ذات اتجاه مستقبلي والتركيز على قرارات ستؤثر في المستقبل.	قوائم على أحداث ماضية والتركيز على النتائج المالية لأنشطة فعلية.
إعداد تقارير تفصيلية قطاعية عن الأقسام والمنتجات والعملاء... الخ، وتركز على البيانات المرتبطة حتى وإن كانت شخصية.	تحضير بيانات ملخصة عن الشركة ككل وتركيز على البيانات الموضوعية.
تطلب كلما ظهرت منفعتها.	تفرض بواسطة القانون.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الباحثين، محمد الفيومي، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص12، وأحمد محمد نور وأحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعة، 2003، ص18.

2.4 النظرة العامة و النظرة الخاصة لعلاقة محاسبة التسيير بالأداء المالي:

1.2.4 النظرة العامة: تشير كثير من الدراسات والبحوث العلمية عن العلاقة بين محاسبة التسيير والأداء المالي حيث تعتبر محاسبة التسيير "فرع من فروع المحاسبة المختصة بتحديد وقياس وتجميع البيانات، للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستفيد منها الإدارة"، وفي كثير من الأحيان " (كامل محمد علي محفوظ، 2014، ص15)، تقوم الإدارة باتخاذ القرارات بناء على عمليات حسابية التي تتضمن العلاقات بين البيانات المالية وهي عبارة عن مؤشرات مالية حيث تعتبر هذه الأخيرة جزء من المعلومات التي تقدمها المحاسبة" (روان مازن الضالعين الجوازنة، 2014، ص30)، وهناك عدة عناصر تبين هذه العلاقة:

1_ التكنولوجيا: "تعتبر التكنولوجيا من العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي ويقصد بها الأساليب والطرق الحديثة التي تخدم أهداف المنشأة، مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب وتكنولوجيا التحسين المستمر... الخ، وهذا ما جاءت به محاسبة التسيير من أساليب التي تخدم المنشأة من جميع النواحي" (نوبلي نجلاء، ص 152).

2_ الكفاءة والفعالية: تعبر الكفاءة والفعالية من مداخل الأداء المالي، حيث جاءت أساليب محاسبة التسيير والتي تختص بالتكلفة والتخطيط، الرقابة وتقييم الأداء، دعم وترشيد القرارات والتحليل الاستراتيجي وكل هذا يصب في التشغيل الكفاء للموارد المتاحة لدى المنشأة (نوبلي نجلاء، ص 155).

3_ نظام محاسبة التسيير:

❖ إن الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التسيير هو تحديد إجمالي التكاليف الفعلية للمنشأة وتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة حتى تقوم المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديده مركزها المالي؛

- ❖ يقوم نظام محاسبة التسيير بتزويد إدارة المنشأة بالمعلومات لضبط ورقابة استخدام الموارد وتتبع نشاط العمال وتحديد الأعباء غير مباشرة الذي يقلل التكلفة ويرفع إنتاجية العمل؛
- ❖ يهدف نظام محاسبة التسيير لقياس تكلفة الإنتاج من خلال متابعة أعباء المنتج وتخصيص حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت لكل منتج وكذلك الخدمات والمواد التي ساهمت في عملية الإنتاج لتقييم المخزون السلعي حيث يعتبر هذا الأخير من العناصر المعتمدة في مؤشر النشاط (روان مازن الضلاعين الجوازنة، ص31-32)؛

2.2.4 النظرية الخاصة: يتم تبويب التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، حسب سلوكها وتغيرها مع حجم الإنتاج أو النشاط ثلاثة أشكال (سامي محمد الوقاد، 2012، ص50-51):

1_ عناصر التكلفة المتغيرة: تتغير التكلفة المتغيرة طرديا مع التغير في حجم الإنتاج أو النشاط، أي أنها تتزايد بنفس الوتيرة في حجم النشاط.

خصائص التكلفة المتغيرة:

- ❖ تتغير بنفس التغير في حجم النشاط؛
- ❖ تكون ثابتة بالنسبة للوحدة المنتجة، تحت كل المستويات الإنتاجية أو المخرجات؛
- ❖ يمكن تخصيصها بدقة على وحدات المنتج؛
- ❖ يمكن راقبتها بمعرفة رؤساء مراكز المسؤولية؛

2_ عناصر التكلفة الثابتة: التكلفة الثابتة تبقى ثابتة رغم التغير في حجم النشاط.

3_ عناصر التكلفة شبه متغيرة أو شبه ثابتة: تتغير هذه التكلفة جزئيا مع تغير مستوى النشاط، ويبقى منها بنود ثابتة إلى مستوى معين من النشاط (جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، 1997، ص 201).

5. خاتمة:

تقوم دراستنا على دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث اعتمدنا على المنهج التحليلي الوصفي، تم التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التسيير والأداء المالي وإبراز الرابط بينهما.

والهدف من هذه الدراسة هو معرفة دور محاسبة التسيير في قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، خاصة مع اشتداد المنافسة وانفتاح الأسواق وتطورها، كان ضروريا على المؤسسات الاقتصادية التكيف مع هذا التطور لمسايرة ركب المنافسة والانفتاح والتركيز على المفاهيم الحديثة، كإدارة التكلفة، رضا العملاء، الجودة، التحسين المستمر... الخ، من أجل توفير معلومات مالية إدارية تتسم بالحدثة والملائمة، لاستخدامها بالشكل الكفء والفعال من أجل تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية.

6. قائمة المراجع:

- Mehrdad Ghanbari and Saeed Vaseli, The Role of Management Accounting in the Organization, International Research Journal of applied and Basic Sciences, Vol 9 (11), Islamic Azad University, Kermanshah, Iran, 2015, P1912.
- N. S. Malik. Management Accounting: Nature and Scope. Course: Management Accounting. Course Code: MC-105. Lesson: 01. p.7_8. www.ddegjust.ac.in/studymaterial/mcom/mc-105.pdf
- Peter Mwangi Gichaaga, Effects of management accounting practices on financial performance of manufacturing companies kenya, The Degree of master, science in finance degree, School of Business, University of Nairobi, 2014.

- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية *Management Accouting*، دار حامد للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
- إنعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014م.
- إنعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.
- جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1997.
- جميل أحمد توفيق، أساسيات الإدارة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، بدون طبعة، بدون سنة.
- حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015.
- حجاج نفيسة، اثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
- خنفري خيضر، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني.
- دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، عدد الرابع، جامعة ورقلة، 2006.
- دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار باستعمال المحاكاة المالية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006..
- درويش مصطفى الجغلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- روان مازن الضلاعين الجوازنة، اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الأداء المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.
- سالي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009.
- سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، بدون بلد، الطبعة الأولى، 2012.
- سعاد عدنان لقمان، اثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد3، العدد2، بغداد، العراق.
- شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2016.
- شنن نبيل، استخدام بطاقة الأهداف الموزونة كمدخل لقياس وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009.

- عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009.
- عقبي حمزة، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.
- فهدى مصطفى الشيخ، التحليل المالي، بدون دار النشر، رام الله، فلسطين، الطبعة الأولى، 2008.
- فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
- كامل محمد علي محفوظ، مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
- محمد سعيد عبد الهادي، الإدارة المالية الاستثمار والتمويل-التحليل المالي والأسواق المالية الدولية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الامارات، الطبعة الأولى، 2008.
- محمد صالح الحناوي ونهال فريد مصطفى، الإدارة المالية-التحليل المالي لمشروعات الاعمال، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي ة الائتماني، دار وائل للنشر، بدون بلد، الطبعة الثالثة، 2010.
- محمد نجيب دبابش، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- محمود عزت اللحام وآخرون، الإدارة المالية المعاصرة، دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع، بدون بلد، الطبعة الأولى، 2014.
- منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، الطبعة السادسة، 2003.
- مؤيد محمد الفضل و عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
- نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014م.