

University M'Hamed Bougara Of Boumerdes جامعة أمحمد بوقرة بومرداس Faculty of Economic, Management and Commercial Sciences كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية Department of Finance and Accounting قسم العلوم المالية والمحاسبية 1st Year Master: In-depth accounting and taxation سنة 1 ماستر : محاسبة وجباية معمقة Academic Year: 2022-2023 2nd Semester السنة الجامعية: 2022-2023 السداسي الثاني	Strategic Management Accounting محاسبة التسيير الاستراتيجية La Comptabilité de gestion Stratégique Provided By: FERZIZI Ibrahim فرزيزي إبراهيم
---	---

**Management Accounting! Strategic Management
Accounting!**
Why do we need it?
**محاسبة التسيير! محاسبة التسيير
الإستراتيجية! لماذا نحتاجها؟**



Managerial Decisions must be based on reliable information

القرارات الإدارية يجب أن تبني على قاعدة معلومات موثوقة



ما هي أوجه القصور للمحاسبة المالية؟

- معلوماتها تاريخية لا تكفي للتخطيط للمستقبل ووضع الاستراتيجيات
- تبرز نتيجة المؤسسة كوحدة واحدة ولفترة مالية (سنة غالباً) دون تحديد نتيجة الفترات الفرعية، أو نتيجة كل قسم أو فرع أو منتج...
- عدم جدوى النتائج التي تقدمها للمديرين لأنها تقدم بعد مضي عام كامل أو أكثر بشهرين، مما يقلل من فعالية النتائج وعدم إمكانية المراقبة.
- لا توفر أي معلومات عن تكلفة المنتجات المصنعة. هنا، فإن المدير ليس قادراً على وضع سعر مناسب أو معرفة حدود تغيير السعر...
- لا توفر المحاسبة المالية وسائل للتحكم في التكاليف وتخفيضها وقياس مستوى الكفاءة...
- معلوماتها لا تكفي كقاعدة لاتخاذ العديد من القرارات (إغلاق وحدة، التخلي عن زبون، دخول سوق جديد، التخلي عن منتج ما...)



ما هي محاسبة التسيير؟

محاسبة التسيير هي مهنة تتضمن النشارك في اتخاذ القرارات التسييرية، واستحداث نظم التخطيط وتسيير الأداء، وتوفير الخبرة في مجال التقارير المالية والرقابة لمساعدة المسير في صياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة.

Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy.

Institute of Management Accountants, 2008

ما هي محاسبة التسيير؟

محاسبة التسيير هي "عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وإيصال المعلومات التي تستخدمها الإدارة للتخطيط والتقييم والرقابة داخل المؤسسة وضمان الاستخدام الأنسب للموارد والمساءلة (المحاسبة) عنها".

Management Accounting is "the process of identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation and communication of information used by management to plan, evaluate and control within an entity and to assure appropriate use of and accountability for its resources".

- The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)

ما هي محاسبة التسيير؟

محاسبة التسيير تهتم بـ:

- تتبع التكاليف: وتخصيصها بين المنتجات المختلفة من أجل معرفة مساهمة كل منتج أو خدمة في نتيجة المؤسسة ككل؛
- شرح سلوك التكاليف وأسباب حدوثها من أجل تسهيل عملية تسييرها والتأثير فيها.
- توفير المعلومات الملائمة لمساعدة المديرين على اتخاذ قرارات أفضل؛
- توفير المعلومات للتخطيط والمراقبة وقياس الأداء والتحسين المستمر.

MANAGEMENT ACCOUNTING



هي استعمال أدوات ونظم معلومات بهدف خدمة التسيير

الفوارق بين محاسبة التسيير والمحاسبة المالية

وجه المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التسيير
الهدف	الإفصاح المالي	توفير معلومات للمديرين لاتخاذ مختلف القرارات
مستخدمي المعلومات	الاطراف الخارجية	الاطراف الداخلية
المجال الزمني	بيانات تاريخية (الماضي)	الماضي والحاضر والمستقبل
الخضوع لمبادئ ومعايير المحاسبة	تخضع لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) والمعايير IFRS IAS	لا تخضع لمعايير متعارف عليها
نطاق التقرير الاقسام والفروع	تركز على المؤسسة ككل	تركز على الاقسام والفروع والمنتجات ...
الخضوع للتدقيق الخارجي	تخضع للتدقيق الخارجي	لا تخضع للتدقيق الخارجي
المخرجات	القوائم المالية الختامية	تقارير التكاليف، وقياس الأداء، الموازنات، جدول القيادة...
الالزام القانوني	ملزمة لمعظم المؤسسات	غير ملزمة

ما هي محاسبة التسيير؟

محاسبة التسيير ومراقبة التسيير:

- الكتاب الفرانكفونيون: كانوا يستعملون مصطلح مراقبة التسيير Le contrôle de gestion مثل Bouquin. ومنهم كذلك من يستعمل La comptabilité de gestion مثل Lorino.
- الكتاب الأنجلوساكسون: معظمهم يستعمل Managerial Accounting أو Management accounting، كما يستعملون نظام التحكم في التسيير management control system.

هل نتكلم عن نفس الشيء؟

محاسبة التسيير جزء مهم من مراقبة التسيير حيث يضم هذا الأخير كل جوانب التسيير من إعداد للاستراتيجية إلى التسيير اليومي وتسيير الموارد البشرية والتسويق.

الخلاصة: إذا اجتمعا افترقا وإذا افترقا اجتمعا

ما هي محاسبة التسيير؟

محاسبة التسيير والمحاسبة التحليلية:

- المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف): تهتم فقط بحساب التكاليف للمنتجات والمخزونات، وتستعمل طرق التكاليف المختلفة.
- محاسبة التسيير: تتجاوز حساب التكاليف إلى تسيير التكاليف، واستعمال معلومات التكاليف في التسيير، وقياس الأداء

يمكن القول أن محاسبة التسيير هي تطوير لمحاسبة التكاليف

ما هي أوجه القصور لمحاسبة التسيير التقليدية؟

- تركّز على التكاليف وتهمل جانب القيمة Cost based Analysis
- تنظر للمؤسسة على أنها مجموعة من الأقسام شبه المستقلة، باتباع التنظيم العمودي vertical Hierarchical organization .
- تهتم أكثر بالتكاليف وباقي المؤشرات المالية كمؤشرات لقياس الأداء وتهمل مؤشرات أخرى مهمة Financial Performance Measurement
- في الغالب يكون نظام محاسبة التكاليف منعزلاً عن باقي نظم المعلومات في المؤسسة Stand Alone Cost Systems



ربط محاسبة التسيير بالجانب الاستراتيجي

محاسبة التسيير لها ثلاثة أغراض أساسية:

- توزيع التكاليف بين تكلفة المنتجات المباعة والمخزون لتقارير الأرباح الداخلية والخارجية.
 - توفير المعلومات الملائمة للمساعدة في قرارات الإدارة
 - توفير المعلومات للمساعدة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
- بالرغم من كون هذه الأغراض مهمة وحاسمة، إلا أن وجهة النظر التقليدية لمحاسبة التسيير ركزت فقط على استخدام المعلومات الداخلية لتحقيقها، وهذا من بين نقاط الضعف في تلك الأنظمة التقليدية.
- لجعل محاسبة التسيير أكثر إستراتيجية، من الضروري توفير معلومات من خارج وداخل المؤسسة، وأن تكون هذه المعلومات ذات نوجه مستقبلي بدلاً من الماضي. يلخص الجدول الموالي أهم نقاط الاختلاف بين المنظورين التقليدي والاستراتيجي

مقارنة بين الأساليب التقليدية والاستراتيجية لمحاسبة التسيير	
Strategic Approach الأسلوب الاستراتيجي	Traditional Approach التقليدي
Value Focus تركيز على القيمة	Financial Focus تركيز على الجانب المالي
Marginal costing, التكلفة المستهدفة target costing	Absorption costing for Cost allocation أنظمة تكاليف مبنية على امتصاص التكاليف
Customer Value orientation توجه نحو تعزيز قيمة الزبون	Cost control orientation توجه للتحكم في التكاليف
Externally orientation تركيز على الخارج	Internally Focussed تركيز على داخل المؤسسة
Multi-dimensional performance measurement and benchmarking مؤشرات أداء متعددة	Performance Measurement financial تقييم الأداء يرتكز على الجانب المالي
Integrated Systems نظم معلومات مدمجة	Fragmented systems نظم معلومات مستقلة
ERP and accounting systems integration استعمال التظم المدمجة لكل المؤسسة	Accounting and operational information separate النظام المحاسبي مفضول عن نظام تسيير العمليات
Profit motive longer term ينظر إلى المدى الطويل	Profit motives short term يركز على المدى القصير
Pricing market driven and strategic نظام تسعير مبني على معلومات السوق والأهداف	Pricing short term cost orientated نظام تسعير مبني على التكاليف

ما هي محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

• أول من استعمل المصطلح: Strategic Management Accounting:

Simmonds, K. (1981), "Strategic management accounting", Management Accounting, Vol. 59 No. 4, pp. 26-30.

"the provision and analysis of management accounting data about a business and its competitors, for use in developing and monitoring business strategy",

• يعرفها ب: عملية توفير وتحليل البيانات التي تقدمها محاسبة التسيير عن نشاط المؤسسة ومنافسها لاستخدامها في وضع وتبعية استراتيجية المؤسسة.

ما هي محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

- The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) :A form of management accounting in which emphasis is placed on information which relates to factors external to the firm, as well as non-financial information and internally generated information. CIMA official terminology, 2005, p. 54

شكل من أشكال محاسبة التسيير يتم فيه التركيز على المعلومات التي تتعلق بعوامل خارجية للشركة، وكذلك المعلومات غير المالية والمعلومات التي يتم إنشاؤها داخلياً..

- بينما يعرفها Dixon and Smith على أنها عملية: تحديد وحدة الأعمال الاستراتيجية SBU أو DAS، والتحليل الاستراتيجي للتكاليف، والتحليل الاستراتيجي للسوق الاستراتيجي، وتقييم الاستراتيجية.

Dixon, R. and Smith, D. (1993), "Strategic management accounting", Omega, Vol. 21 No. 6, pp. 605-18.

ما هي محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

- بينما يعرفها Dixon and Smith على أنها عملية: تحديد وحدة الأعمال الاستراتيجية SBU أو DAS، والتحليل الاستراتيجي للتكاليف، والتحليل الاستراتيجي للسوق الاستراتيجي، وتقييم الاستراتيجية.

Dixon, R. and Smith, D. (1993), "Strategic management accounting", Omega, Vol. 21 No. 6, pp. 605-18.

ما هي محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

في مقال لـ: Roslender and Hart (2010) ، قام الباحثان بمراجعة الكثير من الأدبيات و أكدوا ظهور ثلاثة مفاهيم متميزة لمحاسبة التسيير الإستراتيجية:

1. محاولة دمج الأفكار الإستراتيجية في محاسبة التسيير من خلال أخذ أدوات الإستراتيجية العامة والنظر في معلومات محاسبة التسيير التي يمكن استخدامها لدعم الإستراتيجية.
2. أنه مصمم لمواءمة محاسبة التسيير مع إدارة التسويق لتحديد الموقع الاستراتيجي. ينظر هذا المفهوم إلى أدوات التسويق التي تستخدمها الشركات ويستخدم محاسبة التسيير ضمن تلك الأدوات.
3. إنه مجرد اسم لتجميع العديد من الأساليب المعاصرة في محاسبة التسيير التي تم تطويرها والتي لها تأثير استراتيجي. هناك عدد من الأساليب المعاصرة لمحاسبة التسيير والتي تم تمييزها على أنها تقنيات محاسبة تسيير إستراتيجية بسبب محتواها الخارجي والموجه نحو السوق.

Roslender, R. and Hart, S. (2010) 'Strategic management accounting: lots in a name'

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

- حاول العديد من الباحثين دراسة محاسبة التسيير الاستراتيجية، وتحديد أبعادها، فتعددت المداخل التي استعملها كل باحث، وفي دراسة لـ Cadez and Guilding's (2008)، حاول الكاتبان تلخيص أهم الأبعاد التي ينظر من خلالها إلى محاسبة التسيير الاستراتيجية في كتابات الباحثين السابقين، وقد لخصوها في منظورين اثنين:
 - الأول: استعمال تقنيات محاسبة التسيير ذات البعد الاستراتيجي.
 - الثاني: إشراك المحاسبين في مختلف مراحل مسار التسيير الاستراتيجي.
- بحسب الكاتبين، يضم البعد الأول 16 تقنية لمحاسبة التسيير الاستراتيجية، وقد صنفها في خمسة فئات هي:

An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, Simon Cadez, Chris Guilding. *Accounting, Organizations and Society* 33 (2008) 836–863

تحقيق استكشافي لنموذج متكامل لمحاسبة التسيير الإستراتيجية

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

SMA technique categories	SMA technique	تقنيات م ت إ	أصناف تقنيات م ت إ
Costing	1 Attribute costing	التكاليف على أساس الخصائص	حساب التكاليف
	2 Life-cycle costing	تكاليف دورة الحياة	
	3 Quality costing	تكاليف الجودة	
	4 Target costing	التكلفة المستهدفة	
	5 Value-chain costing	تكاليف سلسلة القيمة	
Planning, control and performance measurement	6 Benchmarking	المقارنة المرجعية	التخطيط والرقابة وقياس الأداء
	7 Integrated performance measurement	قياس الأداء المتكامل	
Strategic decision making	8 Strategic costing	التكاليف الاستراتيجية	اتخاذ القرار الاستراتيجي
	9 Strategic pricing	التسعير الاستراتيجي	
	10 Brand valuation	تقييم العلامة التجارية	
Competitor accounting	11 Competitor cost assessment	تقييم تكاليف المنافس	محاسبة المنافسين
	12 Competitive position monitoring	مراقبة الموقف التنافسي	
	13 Competitor performance appraisal	تقييم أداء المنافس	
Customer accounting	14 Customer profitability analysis	تحليل ربحية الزبون	محاسبة الزبائن
	15 Lifetime customer profitability analysis	تحليل ربحية الزبون مدى الحياة	
	16 Valuation of customers as assets	تقييم العملاء كأصول	

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

- أما البعد الثاني والمتعلق بإشراك محاسب التسيير (مراقب التسيير) في التسيير الاستراتيجي والقرارات الاستراتيجية،
- لخص الكاتبان التغييرات الكبيرة التي حصلت في مجال التسيير كظهور ما يسمى بالتنظيم الأفقي والإلغاء التدريجي للقيود التنظيمية بين مختلف الأقسام، وانتشار الأتمتة التي سيطرت على كثير من المهام التقليدية للمحاسب؛
- تشير هذه التغييرات إلى تحول كبير في نموذج المحاسبة الأساسي، وظهور مصطلح المحاسب الإستراتيجي؛
- محاسب التسيير الإستراتيجي ليس مجرد مزود للمعلومات، بل يُنظر إليه على أنه لاعب نشط في مسار التسيير الإستراتيجي، ولديه القدرة على تحقيق أهدافه الخاصة؛

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

مختلف تقنيات البعد الأول 16:

1. التكاليف على أساس الخصائص Attribute costing: هي طريقة مستخدمة في محاسبة التكاليف لتخصيص التكاليف للمنتجات أو الخدمات بناءً على خصائصها أو سماتها المحددة. يمكن أن تكون السمات خصائص مادية مثل الحجم أو الوزن أو اللون أو الميزات الوظيفية مثل الضمان أو مستوى التخصيص أو مستوى الخدمة. تتمثل الفكرة وراء تقدير تكلفة السمة في تعيين التكاليف للمنتجات بناءً على الخصائص المحددة التي يقدرها المستهلكون ، بدلاً من تعيين التكاليف بناءً على متوسط تكلفة جميع المنتجات.
2. تكلفة دورة حياة المنتج Life cycle costing (LCC): هي طريقة تستخدم لتحديد التكلفة الإجمالية للملكية منتج على مدار دورة حياته بأكملها، بدءاً من المراحل الأولى كالتطوير والتصميم مروراً بمراحل التوريد والإنتاج ثم التوزيع وخدمات ما بعد البيع.
3. تكاليف الجودة Quality costing: هي طريقة تستخدم لتحديد تكلفة الجودة الرديئة في عملية الإنتاج. الهدف من تكلفة الجودة هو تحديد مصادر الهدر والعيوب وعدم المطابقة في عملية الإنتاج، يمكن تصنيفها إلى ثلاث فئات: الوقاية ، والتقييم ، وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي.

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

مختلف تقنيات البعد الأول 16:

4. التكلفة المستهدفة Target costing: هي عملية تسيير التكلفة التي تتضمن تحديد التكلفة المستهدفة لمنتج أو خدمة ، ثم تصميم وتطوير المنتج أو الخدمة لتلبية تلك التكلفة المستهدفة. الهدف من تحديد التكلفة المستهدفة هو ضمان تطوير المنتج أو الخدمة بطريقة فعالة من حيث التكلفة ومربحة ، مع تلبية احتياجات الزبائن وتوقعاتهم..
5. تكاليف سلسلة القيمة Value chain costing: هي عملية تسيير التكلفة التي تتضمن تحليل التكاليف المرتبطة بكل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة للشركة ، أو سلسلة الأنشطة المتضمنة في إنشاء وتقديم منتج أو خدمة للزبائن.
6. المقارنة مع الخارج أو المعايير Benchmarking: هي عملية مقارنة أداء المنظمة أو منتجاتها أو عملياتها بتلك الخاصة بمنافسها أو المنظمات الأخرى التي تعتبر الأفضل في فئتها. الهدف من المقارنة المعيارية هو تحديد مجالات التحسين ، والتعلم من أفضل ممارسات المنظمات الأخرى ، وتحسين أداء المنظمة.

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

مختلف تقنيات البعد الأول 16:

7. قياس الأداء المتكامل Integrated performance measurement: هو نهج تسييري يركز على دمج مقاييس وأهداف أداء متعددة في نظام قياس أداء شامل. الهدف من قياس الأداء المتكامل هو تزويد المؤسسات بفهم أكثر شمولاً لأدائها والمساعدة في مواءمة مقاييس الأداء المختلفة مع الأهداف الإستراتيجية العامة للمؤسسة. أهم أداة له هي بطاقة الأداء المتوازن BSC.
8. التكلفة الإستراتيجية (strategic cost management): هي عملية تستخدمها المؤسسات لمواءمة أنشطة تسيير التكاليف مع أهدافها وغاياتها الاستراتيجية. الهدف من تحديد التكاليف الإستراتيجية هو تزويد المؤسسات بنهج شامل ومتكامل لتسيير التكاليف يساعدهم على تحقيق أهدافهم وغاياتهم الاستراتيجية مع تحسين أدائهم المالي.
9. التسعير الاستراتيجي Strategic pricing: هو عملية تحديد السعر الأمثل لمنتج أو خدمة ، بناءً على استراتيجية العمل الشاملة للمؤسسة وأهدافها. الهدف من التسعير الاستراتيجي هو تحقيق التوازن بين الحاجة إلى الربحية وتوليد الإيرادات مع الأهداف الإستراتيجية الأخرى للمؤسسة ، مثل الحصة السوقية ورضا العملاء وتحديد موقع العلامة التجارية، ورد فعل سعر المنافس ، والمرونة ، ونمو السوق ، واقتصاديات الحجم ، والخبرة

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

مختلف تقنيات البعد الأول 16:

10. تقييم العلامة التجارية Brand valuation: هو عملية تحديد القيمة المالية للعلامة التجارية ، أو مساهمة العلامة التجارية في القيمة الإجمالية للشركة. الهدف من تقييم العلامة التجارية هو مساعدة المؤسسات على فهم القيمة المالية لعلامتها التجارية ، واتخاذ قرارات مستنيرة بشأن إستراتيجية العلامة التجارية وإدارتها.
11. تقييم تكلفة المنافس Competitor cost assessment: هو عملية تقييم ومقارنة تكاليف منتجات أو خدمات الشركة بتلك الخاصة بمنافسها. الهدف من تقييم تكلفة المنافسين هو مساعدة المؤسسات على فهم موقع التكلفة النسبية في السوق ، وتحديد المجالات التي يمكنهم فيها خفض التكاليف وتحسين الكفاءة ، واتخاذ قرارات مستنيرة بشأن استراتيجيات التسعير الخاصة بهم.
12. مراقبة الموقع التنافسي Competitive position monitoring : هي عملية تتبع وتحليل مركز الشركة ومنافسها في السوق بانتظام. الهدف من مراقبة الموقف التنافسي هو مساعدة المؤسسات على فهم وضعها النسبي في السوق ، وتحديد مجالات القوة والضعف ، واتخاذ قرارات مستنيرة بشأن استراتيجياتها وعملياتها.

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

مختلف تقنيات البعد الأول 16:

13. تقييم أداء المنافس Competitor performance appraisal: هو عملية تقييم أداء منافسي الشركة من أجل الحصول على نظرة ثاقبة حول نقاط القوة والضعف لديهم ، وتحديد الفرص والتهديدات. الهدف من تقييم أداء المنافسين هو مساعدة المؤسسات على اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن استراتيجياتها وعملياتها ، والبقاء في صدارة المنافسة.

14. تحليل ربحية الزبون Customer profitability analysis: هو طريقة تستخدمها المؤسسات لتحديد ربحية الزبائن الفرديين أو قطاعات الزبائن. الهدف من تحليل ربحية الزبون هو فهم الزبائن الأكثر قيمة بالنسبة للمؤسسة وأهم الأقل قيمة ، واتخاذ القرارات وفقاً لذلك.

ما هي أبعاد محاسبة التسيير الاستراتيجية؟

مختلف تقنيات البعد الأول 16:

15. تحليل ربحية حياة الزبون Lifetime customer profitability analysis: هو طريقة مستخدمة لتحديد القيمة الإجمالية والربحية للزبون خلال مجمل علاقته مع الشركة. الهدف من تحليل ربحية حياة الزبون هو توفير تقييم شامل ودقيق لقيمة لزون للشركة ، مع مراعاة جميع التكاليف المرتبطة بالحصول عليه وخدمته والاحتفاظ به.

16. تقييم الزبائن كأصول Valuing customers as assets : يشير إلى عملية معاملة الزبائن كمورد قيم يساهم في الأداء المالي العام للمؤسسة. يدرك هذا النهج أن الزبائن هم عنصر حاسم لنجاح المؤسسة ، وأن قيمتها تمتد إلى ما هو أبعد من الإيرادات التي يدرونها من مشترياتهم. مثلاً: يمكن القيام بذلك عن طريق حساب القيمة الحالية لجميع تدفقات الأرباح المستقبلية المنسوبة إلى عميل معين.