

أهمية ودور وملائمة البيانات المحاسبية
في صنع واتخاذ وترشيد القرارات الإدارية

المحاسب القانوني

موفق عبد الحسين محمد

مستخلص

تمثل المحاسبة نشاطاً خدمياً ذا أهداف اجتماعية تعمل على ترجمة وتحقيق هذه الأهداف باستخدام وسائل وأساليب وتقنيات معروفة في المجال المحاسبي . وتمثل المحاسبة هذه المكانة بسبب قدرتها على إنتاج معلومات ذات تأثير مختلف في متخذي القرارات و لا يجب ان ينظر اليها على انها مجموعة وظائف تقليدية تؤدي دون تأثير. ان المشكلة الاساسية لهذا البحث هي محاولة تصوير المحاسبة على انها تؤدي وظيفة فعالة غير تقليدية تتعلق بتوفير معلومات لمدى مختلف و واسع من القرارات الاقتصادية التي تهم مستخدمي هذه المعلومات. و من هنا فان هدف البحث هو دراسة و تحديد جوهر العلاقة بين المحاسبة و الادارة بوصف الاولى نظام لنجاح معلومات و بوصف الثانية مجال لاتخاذ القرارات. بهذا فان نوع من التكامل ضروري جدا بين هذين المجالين لتحقيق درجة عالية من الاتساق و وحدة الهدف لمنفعة المستخدمين. ان النتيجة الاساسية لهذا البحث هي ان هناك درجة عالية من التوافق و الانسجام بين المحاسبة و القرارات الادارية باختلاف انواعها .

Abstract

Accounting is a social activity has social goals which it translate and achieve these goals using a known means and techniques in accounting filed. Accounting is played this role because it can producing information which has a different influence in decision makers and will be not see to it a pure groups of traditional functions accomplish without any impact. The basic problem of this research is attempt to explore that the accounting achieve an effective function interested with provide information for arrange and various of economic decision which interest of users.

The objective of research in study and diagnosis the pure relationship between Accounting and Management, the first is information producing system and the second is area of decisions making. A necessary integrated is very important between both fields to achieve a high degree of consistency for between accounting and managerial decisions .

المقدمة :

تتغير الأهمية النسبية لخدمات المهنة المحاسبية بتغير العصور ومع هذا التغير يحدث في العادة تغير مواز في الأهمية النسبية التي تحكم المهنة وذلك في الاتجاه الذي يزيد من فعالية هذه الخدمات وقد تعاقمت أهمية البيانات المحاسبية كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات إضافة لذلك فإن للتقدم التكنولوجي أثره على الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة حيث احتل موضوع النظام المحاسبي ودور البيانات التي تتولد عنه في عمارة اتخاذ القرارات مكان الصدارة في الدوريات المحاسبية ويبرر المحاسبون ذلك الاتجاه على أساس أنه إذا كان للبيانات التي تتولد عن النظام المحاسبي أن تثير الجهد الذي يبذل في إعدادها فيجب أن يستند إليها متخذوا القرارات بصدد اتخاذهم القرارات الإدارية .

إن النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية يلعب دوراً هاماً في كيفية اتخاذ القرارات الإدارية التي تتخذها المستويات الإدارية المختلفة بالوحدة لإدائها لنشطة الوحدة .

لقد تطور نظام المحاسبة التقليدي القائم على أساس دراسة القرارات الماضية وقياس نتائجها إلى نظام قائم على محاولة مساعدة متخذي القرارات وإمدادهم بمعلومات تركز حول الحاضر والمستقبل وبذلك يمكن تعريف المحاسبة كما عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية A.A.A بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية إلى متخذي القرارات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات أفضل.

إن البحث يشمل أربع محاور الأول سيتطرق إلى النظم والبيانات المحاسبية ومن وجهة (دورها كنظام للمعلومات ، وأنواع النظم المحاسبية ، أغراض وأنواع ومستلزمات إعداد البيانات المحاسبية) ، أما المحور الثاني فسيتطرق إلى القرارات الإدارية (ماهيتها ، أهمية صنعها ، مراحل صنعها واتخاذها ، أنواعها ، عناصرها) ، أما المحور الثالث والأخير فسيتطرق إلى الآثار الناجمة عن العلاقة بين البيانات الحسابية والقرارات الإدارية حيث يتضمن (أهمية ودور البيانات المحاسبية في صنع اتخاذ وترشيد القرارات ، محددات العلاقة بين المحاسبة واتخاذ القرارات من وجهة ملائمة البيانات المحاسبية وقياس قيمة المعلومات وعلاقة المحاسبة بأنظمة التكليف الحديثة) . وأخيراً تم عرض أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتي في ضوئها تم طرح جملة من التوصيات .

مشكلة البحث

لايزال ينظر البعض إلى المحاسبة بأنها تختص فقط بتثبيت المعاملات المالية بالسجلات والتبويب للمعاملات بهدف استخراج النتائج المالية دون النظر إلى كونها المحور الأساسي في اتخاذ القرارات الإدارية الصائبة عن طريق البيانات والتقارير المالية التي يصدرها النظام ، لذلك فإن

مشكلة البحث تتعلق لسبباً بعدم استخدام المعلومات المحاسبية للمساعدة في اتخاذ العديد من القرارات الادارية المختلفة .

هدف البحث

يهدف البحث الى دراسة مدى التأثير والعلاقة بين المحاسبة والادارة وما يمكن ان تنم عن البيانات والتقارير المالية التي يصدرها النظام المحاسبي الى المستويات الادارية في الوحدة لاتخاذ افضل القرارات الاقتصادية وبأقل كلفة وأعلى عائد .

حدود البحث

دور المحاسبة والنظام المحاسبي في امداد المعلومات وانواع النظم المحاسبية واغراض وانواع البيانات المحاسبية ومستلزمات توفيرها كذلك ماهية القرارات الادارية واهميتها ومراحل صنعها واتخاذها وانواع وعناصر القرار كذلك الآثار العملية في العلاقة بين البيانات المحاسبية والقرارات الادارية خصوصاً بالنسبة لعرض الحسابات الختامية .

1- النظم والبيانات المحاسبية

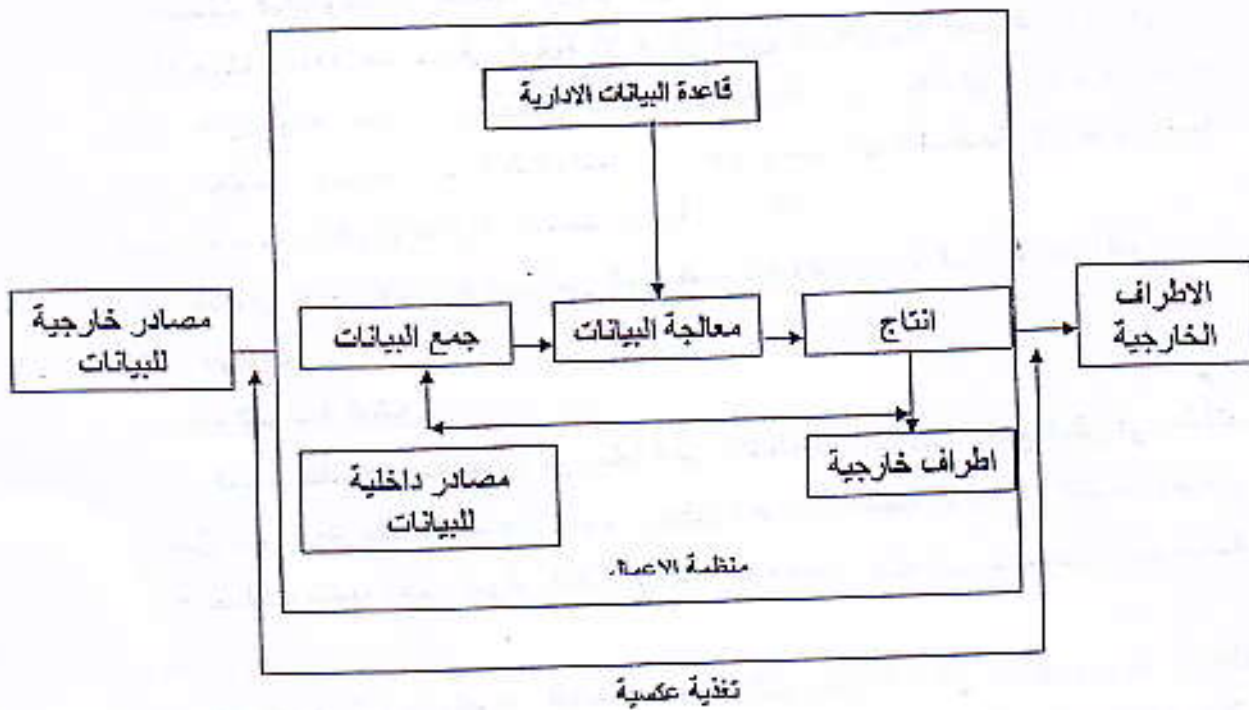
أ. دور المحاسبة كنظام للمعلومات

باعتبارها علم اجتماعي كان تطور المحاسبة على مر العصور في الاتجاه الذي يزيد من فاعليتها كوظيفة خدمية وهكذا تطورت من مجرد نظام لمسك الدفاتر (Book - keeping system) هدفه الاساس توفير الحماية لاصحاب الحقوق لتصبح في عصرنا الحاضر بمثابة نظام للمعلومات (Information system) غرضه الرئيسي توفير البيانات المالية المناسبة لاتخاذ القرارات من قبل الفئات المستخدمة لتلك البيانات سواء في داخل المنشأة او في خارجها . وتعد المحاسبة على انها نظام للمعلومات يتصل بطرفين بالبيئة المحيطة (كما موضح بالشكل التالي) حيث ان المحاسبة تخدم العديد من الاطراف في هذه البيئة الداخلية والخارجية . الاطراف الخارجية تشمل الدائنون والمستثمرون والحكومة ومؤسساتها ودوائرها المختلفة والسلطات الضريبية والمجهزون والعملاء . كما ان هناك مستخدمين يأخذون شكل مؤسسات قائمة بالمصارف . ان هذه الاطراف لديها الكثير من القرارات الاقتصادية التي تتصل باقتصاديات منظمات الاعمال اما الاطراف الداخلية فانها تشمل الادارة على اختلاف مستوياتها .

ولا تقل المعلومات التي تقدمها المحاسبة لكلا هذين الطرفين اهمية في اغناء هذه الاطراف لمواجهة القرارات والتحديات التي تظهر امامها من اجل النهوض بكافة الاعباء والالتزامات القائمة والمحتملة لهذه الوحدات او المنظمات .

(Hall, 2004 , pp. 11 - 12)

البيئة الخارجية



ان التعاريف الحديثة للمحاسبة من قبل جمعيات المحاسبة العالمية قد خرجت بالمحاسبة من النظام التقليدي القائم على اساس دراسة القرارات الماضية وقياس نتائجها الى نظام قائم على محاولة مساعدة متخذي القرارات وامدادهم بمعلومات تركز حول الماضي والمستقبل ولا شك ان اعطاء متخذي القرارات فكرة عن نتائج قراراتهم السابقة امر مهم غير انه لا يكفي لا اتخاذ افضل القرارات .

ان المنشآت الاقتصادية لا يمكن ان تعمل بدون ادارة او محاسبة اضافة الى ذلك فان الادارة لا يمكن ان تعمل بدون محاسبة والمحاسبة لا يمكن ان تعمل بدون ادارة . فالمحاسب والمدير يعملان بشكل متكامل فبينما تقوم الادارة بتزويد المحاسبة بأهداف المنشأة والبيانات التي تتبعها لكي تتمكن من اداء مهمتها بشكل جيد تقوم المحاسبة بتزويد الادارة بما تحتاجه من البيانات المحاسبية الضرورية لوضع الخطط ومتابعة تنفيذها تحقيقاً لاهداف المنشأة .

ب. انواع النظم المحاسبية :

بما ان وظيفة المحاسبة الاساسية هي قياس وتوصيل المعلومات اللازمة للكشف عن النشاط الاقتصادي ولتحقيق هذا الهدف فان المحاسبة تسلك اربع مراحل متكاملة ومترابطة هي :

أولاً : التسجيل	ثانياً : التنبؤ
ثالثاً : القياس	رابعاً : عرض النتائج وتفسيرها

ان الحسابات المالية وحسابات التكاليف الرئيسية لاي منشأة اقتصادية مهما كان طبيعة عملها فاذا ما وجدت حسابات اخرى فما هي في الحقيقة الا فرعين ليهذين النوعين وقد اجمع الباحثون على ان التطور الذي شهده المحاسبة في الجانبين النظري والتطبيقي قد حقق ابعاداً كبيرة بعد تزايد دورها كنظام للمعلومات لاذ شهدت تطوراً اقلتياً واسعاً بنشوء فروع جديدة لها كالمحاسبة الادارية ومحاسبة المسؤولية ومحاسبة الموارد البشرية والمحاسبة الدولية الخ .
وانشاء ملخص لطبيعة الاتواع الرئيسية من النظم المحاسبية والمخرجات الصادرة عنها التي تعتمد لاتخاذ القرارات :

(1) نظام المحاسبة المالية

المعنى المبسط لنظام المحاسبة المالية هو عملية قياس الانشطة الادارية ذات الطابع المالي في منشآت الاعمال . ولا يتحقق ذلك الا بتسجيل وتبويب وتحليل وعرض الانشطة المالية في المنشآت لغرض اعداد حسابات ختامية وقائمة المركز المالي في نهاية فترة معينة. (د. محمد أمين عبد الله وأغرون. أصول المحاسبة 1981، ص 13)

هو مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها والتي يستند اليها في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية ذات القيم النقدية في مجموعة من السجلات لغرض تحديد نتائج عمليات المنشأة خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية تلك الفترة . (Kieso & weyhandt , 1998 , P:3)

ان الهدف الرئيسي من تسجيل العمليات الاقتصادية هو استخراج نتيجة اعمال المنشأة من ربح او خسارة عن الفترة المالية وذلك عن طريق اعداد الحسابات الختامية (التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر) وكذلك الوقوف على المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية وذلك عن طريق اعداد الميزانية العمومية اضافة لذلك مساعدة الإدارة وترشيدها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك عن طريق تزويدها بالبيانات المستخرجة من السجلات والدفاتر المحاسبية . وبهذا فان المعلومات والتقارير المتوفرة عن هذا النظام تهتم بالدرجة الاولى بالتكلفة التاريخية والمحاسبة الادارة كوكيل للمساهمين عن نتائج اعمالها .

(2) محاسبة التكاليف :

هي عملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير وعرض النفقات التاريخية والجارية والمحتملة لغرض ترشيد القرارات الادارية المتعلقة بالكلف الفرعية والرئيسية لمختلف الانشطة في المنشآت الاقتصادية.

(Orury , 2000 p: 4)

ان محاسبة التكاليف تعين بيانات كافية عن كلفة الوحدة الواحدة او نصف للمصنعة او المرحلة اضافة الى تقديمها نظاماً جيداً عن التكاليف التاريخية اي تفاصيل بكلفة الانتاج الفعلي والتكاليف التقديرية كذلك تفاصيل تكاليف المستقبل عن طريق التوقع والتخمين والتكاليف المعيارية . ان المحاسبة المالية تركز على التكاليف التاريخية حيث تستخدمها في تهيئة الحسابات الختامية والميزانية العمومية والمحاسبة المالية تنظر للمشروع بصفته وحدة واحدة اي لا ينظر الى تفرعات النشاط المالي في المشروع لذا

جاءت محاسبة التكاليف لتغطي هذا النقص في المشروع . ان بيانات محاسبة التكاليف ذات اهمية خاصة سواء بالنسبة للمحاسبة المالية او المحاسبة الادارية فهي المورد الاساس لتغذية تقارير المحاسبة المالية بالتكاليف الاجمالية لانشطة المنشأة كما انها المصدر الاساس الذي تعتمد عليه تقارير المحاسبة الادارية في الحصول على البيانات التفصيلية من تكاليف المنتجات والخطوط الانتاجية وانشطة الادارات المختلفة وبخاصة في المنشآت للصناعية . وعليه فان بيانات محاسبة التكاليف تعد امراً حيوياً عند أعداد تقارير المحاسبة خارجية او داخلية . (د. إسحاق . مبنجر ، محاسبة الادارية ، 1988)

(3) المحاسبة الادارية :

ان البيانات المحاسبية التي تولدها المحاسبة المالية هي ذات طبيعة تاريخية ولا علاقة لها بالمستقبل لذا فهي لا تخدم الادارة بخصوص معرفة المستقبل والتخطيط له . ونظراً لحاجة الادارة للبيانات المحاسبية لغرض اتخاذ القرارات ونظراً لعدم امكانية المحاسبة المالية خدمة الادارة في هذا الصدد لذا جاءت المحاسبة الادارية حيث تقوم بتطوير وتكييف وصياغة البيانات المحاسبية المستخرجة من سجلات المحاسبة المالية باطار تستطيع بموجبه خدمة الادارة ومساعدتها في اتخاذ قراراتها اللازمة بخصوص التخطيط والرقابة وتقييم الاداء . فهي تقوم بجمع هذه البيانات ووضعها على شكل تفسيرات او تحليلات او مقارنه او علاقات بحيث تتماشى مع ظروف المنشأة المالية واحتمالات المستقبل .

فالمحاسبة الادارية هي (الكيفية التي تستخدم فيها الاساليب العلمية المتاحة في الرياضيات والاحصاء والاقتصاد والمحاسبة والادارة وغيرها في استخراج وتطوير وتفسير وعرض البيانات الحسابية لغرض معاونة الادارة على اخلاف مستوياتها في المشروع لاتخاذ قرارات تتمتع بالسلامة). (Moscové & wright , 1990 , P: 6)

وقد تحددت المفاهيم الواردة للمحاسبة في خدمة الادارة فمنها ما يعتبر المحاسبة الادارية تطوير للبيانات المحاسبية لتلبي الاحتياجات الادارية ومنها من يفترض بان المحاسبة جزء لا يتجزأ من شخصية الادارة بينما يشير مفهوم اخر الى ان وظائف كل من الادارة والمحاسبة يكمل بعضها البعض وكل منها اداة لتحقيق اهداف المشروع ونتيجة لذلك فان المحاسبة تساهم في عملية التخطيط أو تحديد الأهداف وأعداد قوائم وحركة الاموال واعداد الميزانيات التقديرية .

ان المحاسبة الادارية تبحث في الاستخدامات المحاسبية في ميدان السلطة والمسؤولية لاغراض معاونة الادارة في المنشأة في مجالات التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. (عزيز محمد ، محاسبة الادارية ، 1970 ، ص 350)

ان مهمة المحاسبة الادارية هي جمع المعلومات والارقام الحسابية وتفسيرها وفرزها وعرضها بأسلوب وبصورة بحيث تستطيع الادارة استخدامها لاغراض التخطيط والرقابة وتقييم الاداء وغيرها . وتختلف البيانات باختلاف المستوى الاداري المطلوب تقديمها له . فالنقارير المقدمة الى مدراء الاقسام تحنوي على بيانات محاسبية تختلف عن تلك التي تقدم الى المستويات الدنيا او المستويات العليا كما ان التقارير المقدمة الى مدير قسم الانتاج تختلف عن تلك المقدمة الى قسم المبيعات او قسم المشتريات وغير ذلك .

(Moscové & wright . 1990 . P: 7)

مجلة دراسات محاسبية ومالية
 فالمحاسبة الادارية تقوم اذن باعداد تقارير تحتوي على بيانات محاسبية تستعمل عادة داخل المنشأة وتكون هذه التقارير يومية او اسبوعية او شهرية او فصلية او حسب الحاجة حيث ان عليها ان تلبي حاجة الادارة الى البيانات وقد تكون التقارير هذه بوحدات نقدية او كمية او وقت او اي شي اخر. وبيانات المحاسبة الادارية عادة لا تتمتع بالدقة الكبيرة وذلك لان اغليبتها تقديري يتصل بالمستقبل اضافة الى احتواء التقارير على بيانات تتعلق بالماضي والحاضر والبيانات المحاسبية هذه قد تكون عن مشروع ككل او عن قسم او وحدة من المشروع او المنشأة فعلى سبيل المثال فان الموازنات التقديرية هي خطة للعمل بارادة نشاط المنشأة توضع بشكل ارقام توضح بالتفصيل هذه الخطة للدورة المقبلة والطريقة التي تنفذ بها كما وتحتوي على معلومات تفصيلية حول توزيع المسؤولية التنفيذية بين العاملين في المنشأة لكي يصبح بالإمكان مراقبة انجاز كل شخص منها . فنظام الموازنات التقديرية يحتم على المنشأة القيام بعملية التخطيط اي التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل والاستعداد له والرقابة اي التحقق من ان ما يحدث يطابق الخطة المقررة والتنسيق بين اعمال الادارات داخل المنشأة .

اولاً : توفير المعلومات الضرورية والتافية للمستويات الادارية المختلفة	ثانياً : تحديد الاهداف الرئيسية للمنشأة .
بالاقل تكلفة وفي الوقت المناسب .	ثالثاً : تحديد التوزيع البشري لتنفيذ البرامج المرسومة .
رابعاً : التخطيط لأنشطة المنشأة المختلفة .	سابعاً : تحديد تكلفة الانشطة والمنتجات .
خامساً : توفير الضوابط التي تحكم الرقابة ونقل لمس التلاعب والغش.	ثمنياً : تقييم الاداء بالنسبة للعمليات والأفراد .
سادساً : تحديد اسعار البيع للسلع .	عشرأ : سرعة الحصول على تقارير دورية وسريعة .
تسبعا : ترشيد القرارات الادارية	

وهناك عدة انواع من الموازنات التقديرية ومن اهمها :-

موازنة تقدير الكميات المباعة واسعارها والموازنة المتعلقة بحجم وكلفة الانتاج ، والموازنة الخاصة بتقدير حجم المخزون للسلي ، وموازنة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة

جـ. أغراض البيانات المحاسبية

يهدف النظام المحاسبي الى تحقيق اغراض متعددة تختلف في تنوعها وتفاصيلها باختلاف احتياجات ادارة الوحدة الاقتصادية من بيانات واحتياجات من ناحية والأجهزة المعنية من ناحية اخرى. ان النظام المحاسبي لا يمثل دفاتر اليومية والاستاذ وغير ذلك من القوائم والسجلات وما يحكم استعمالها من قواعد . ولكن النظام المحاسبي يوفر بيانات محاسبية مناسبة للمستويات الادارية المختلفة في الوقت المناسب واعتمادياً تتفاوت احتياجات المستويات الادارية للبيانات المحاسبية وذلك حسب طبيعة المنشأة وحجمها وكفاءة تنظيمها الاداري والبشري وغير ذلك وبصورة عامة فان النظام المحاسبي الصحيح لمشروع معين والبيانات المحاسبية الصادرة عنه تساعد الإدارة في تحقيق

الاغراض التالية :- (مسون ونفسى . 1991 . ص 42)

يقوم المحاسب الإداري بمشاركة الإدارة بشكل أو آخر في وضع البيانات المستقبلية للمشروع وذلك لأنه يحتفظ بالبيانات الضرورية والمهمة في المشروع والتي تكون لديه تصوراً عن مستقبل المشروع وبذلك فإنه يستطيع ان يترجم هذا التصور ويقدمه للإدارة على شكل تقرير مالي أو شكل موازنة تقديرية تنفيذ الإدارة. ويمكن ان يتم تقسيم البيانات المحاسبية وحسب نوعها أو طبيعتها أو المصدر الذي توجه إليه وكالاتي:

أولاً : بيانات حسب نوعها ومضمونها :-

(1) بيانات تقييم الأداء :

وهذه البيانات قد تستخدم في داخل المنشأة أو من قبل جهات خارجية لتقييم الأداء ومثال على ذلك تقرير التكاليف الذي يقارن النتائج الفعلية مع المعايير المحددة مقدماً حيث تكون هذه البيانات بمثابة تقرير أداء للاقسام والعاملين في المنشأة فالبيانات المحاسبية مثل التقرير الذي يعتبر كرسالة بين مركزي اتصال وهو جزء من مخرجات نظام انتاج البيانات ويعبر عن أداء فعلي (سنتر سمون ، محاسبة ادوية ، 1986 ، ص16)

(2) بيانات توجه النظر أو الاهتمام :

وهذه البيانات توجه انظار المسؤولين في المستويات الادارية المختلفة الى المشاكل التشغيلية وعدم كفاءة العاملين وبذلك تساعدهم على اتخاذ قرارات اكثر فعالية بخصوص الاشراف والتخطيط فتقرير التكاليف الذي يقارن النتائج الفعلية مع المعايير المحددة يعتبر تقرير توجيه نظر للمسؤولين ولرؤساء الاقسام والوحدات الانتاجية . (Drury , 2000 , P: 561)

(3) بيانات لحل المشاكل :

وهذه البيانات ضرورية للاعمال غير الروتينية اي التي تتطلب تحليلاً خاصاً أو تقارير محاسبية خاصة وعادة تستخدم هذه البيانات لعرض اتخاذ بعض القرارات في الاجل القصير مثل (قرار قبول طلبات خاصة قرار التصنيع أو الشراء ، قرار اضافة أو التخلص من احد خطوط الانتاج ، قرار التسعير ، قرار تخصيص المواد النادرة) . (اسيات تكليف والمحاسبة الادوية ، د. علي عبد الرحيم وآخرون ، 1990 ص 631)

ثانياً : بيانات حسب متخذي القرارات :

- (1) تقارير داخلية للإدارة لاستخدامها في تخطيط ومراقبة العمليات المتكررة .
- (2) تقارير داخلية للإدارة لاستخدامها في اتخاذ القرارات غير المتكررة أو غير العادية والمتعلقة بوضع الخطط والسياسات الرئيسية للوحدة .

- (3) تقارير للأشخاص الطبيعيين الخارجيين والذي لهم علاقة بنشاط الوحدة مثل المساهمين ،

المستهلكين ، النقابات ، الحكومة الخ

عموماً فإن البيانات المحاسبية تنصف بالتالي : (سمون وقيسي ، 1991 ، ص73)

أ. حسب المستوى الإداري المرفوعة له .

ب. قد تكون يومية أو اسبوعية أو شهرية .

ت. قد تعبر عن وحدات نقدية أو كمية .

ث . قد تكون شفوية أو تحريرية توضع على شكل ارقام او احصائيات او رسوم بيانية اضافة الى احتوائها على تعليقات تفسيرية وتوضيحية واستنتاجات المحاسب ومقترحاته وذلك لغرض ارشاد الادارة وتوفير الوقت لها.

هـ. مستلزمات توفير بيانات محاسبية جيدة :

لكي تتمتع البيانات المحاسبية المقدمة بالدقة ولكي تحقق الفائدة المرجوة منها يجب ان تتوفر المستلزمات التالية في المنشأة :

- (1) ان يكون هناك تنظيم اداري جيد وسليم .
 - (2) ان تكون هناك نظام حسابي جيد وسليم .
 - (3) ان تكون وسائل الاتصال في المنشأة جيدة بحيث تضمن وصول البيانات المحاسبية (التقارير) الى الاشخاص اصحاب العلاقة بسرعة ووضوح وسلامة.
 - (4) ان تؤمن الادارة بأهمية الجهاز الحسابي واهمية البيانات التي يقدمها هذا الجهاز.
 - (5) ان تكون اهداف المنشأة واضحة ومحددة للجميع .
- وبناء على ذلك فان هناك حاجة كبيرة لدى متخذي القرارات لاستخدام المعلومات المحاسبية في هذه العملية ، ولكي يمكن تحديد نمط هذه المعلومات فان من المهم تحديد انواع القرارات الادارية اللازمة لذلك وهذا ما سيتم مناقشته في الفقرة التالية .

2- القرارات الادارية

أ. ماهية ومفهوم اتخاذ القرارات

ترتبط نظرية النظام الاداري الشامل بنظرية اتخاذ القرارات وبالتالي من المهم انه تحدد نوع القرارات المطلوب اتخاذها في نظام ما . ان اتخاذ القرار هو اساساً لجميع الاعمال الادارية وقد تعددت التعاريف ومفاهيم القرار وصولاً للمفهوم المثالي لاحتواء هذه العملية فابتداء ان القرار هو (الحسم) او (الفصل) في نزاع عن طريق اصدار حكم في الموضوع او الوصول الى نتيجة بعد الدراسة ، أو ان القرار هو بمثابة الحكم والحكم لا يصدره القاضي الا اذا كان مسبباً بأسباب معقولة ومؤيدة للنتيجة التي انتهى اليها . ومن هنا يمكن النظر الى قرار على انه اساساً اجراء قضائي ، بمعنى وجود واقعة وحكم عن هذه الواقعة .

او يعرف القرار بوجه عام على انه التصرف في عناصر البيئة يقصد تحقيق الهدف .

ويعرف ايضاً بأنه : امضاء للرأي لمن يملك الحق فيه كذلك يعرف القرار بأنه : امر تصدره سلطة اعلى الى سلطة ادنى منها فلتنزم به هذه الاخيرة تجاه الاولى .

وهناك تعريف متفق عليه للقرار هو (اختيار بديل من بين مجموعة البدائل المختلفة) .

كما يعرف القرار الاداري (هو ذلك الاختيار الذي يفضله المدير بعد تحليله لموقف معين ويعبر هذا الموقف عن تحديد سلوكي معين يختص لما يجب القيام به وما يجب تجنبه) .

اما اتخاذ القرار فيعرف : بأنه عملية لاختيار احسن البدائل المتاحة بعد دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل واثراها في تحقيق الاهداف المطلوبة . (توفيق ، 1990 ، ص 104)

وتأسيساً على ما تقدم يمكن القول بان عملية اتخاذ اي قرار تعتمد على المفاضلة بين مجموعة من البدائل المتاحة ولاته بدون توفر هذه البدائل لا يوجد اختيار اي ان هناك حل واحد اجباري وبالتالي ليس هناك مبرر لعملية اتخاذ القرارات .

ولذلك فان التعريف الذي نعتقد بافضليته لعملية اتخاذ القرار الاداري هو * انها عملية اختيار بديل من بين جميع البدائل المتاحة للأفضلية في تحقيق الاهداف التي يبتغيها منخذ القرار باعلى كفاءة واقل جهد وادنى كلفة .

فالهدف من عملية اتخاذ القرارات الادارية هو الحكم على الامور عن حيث اختيار اولوية الاهداف الواجب تنفيذها حسب الخطة المرسومة للتنظيم وايجاد الحلول للمشاكل التي قد تعترض التنظيم سواء كانت هذه المشاكل مالية ، ادارية او انتاجية او تسويقية وغيرها .

وخلصه مما سبق ان عملية التشخيص العلمي لاي مشكلة ادارية تتطلب (تحديد ابعاد المشكلة وتفهمها تعريف وتوضيح الاهداف ← مناقشة البدائل ← تحليل النتائج ← التقييم والاختيار) .

(د. احمد محمود موسى ، معاصرة للتنشيطية ، 1976 ، ص 18)

ب. أهمية صنع واتخاذ القرارات الادارية

لاشك ان لصنع واتخاذ القرارات اهمية كبيرة سواء في الحياة العامة او الخاصة وسواء في منظمات الاعمال او في منظمات الادارة العامة ، في الوحدات الاقتصادية او في وحدات الخدمات . ولذلك يتفق غالبية الكتاب والمفكرين في مجال الادارة على ان صنع واتخاذ القرار هما محور اي عمل اداري بل هي اهم عناصر العملية الادارية باكملها . فقسم منهم يعتبر بان صنع واتخاذ القرار هو جوهر العملية التخطيطية . كما يعتبره اخرون ركناً اساسياً لقيام اي تنظيم كفوء وغيرهم جعلوا من موضوع صنع واتخاذ القرارات مرادفاً لعملية التنظيم والادارة ولفقوا الانظار الى اهمية مفهوم صنع واتخاذ القرار في العمل الاداري .

وتأسيساً على ما تقدم يمكن القول بان عملية صنع واتخاذ القرارات الادارية في العصر الحالي يعتبر من اهم المقومات الاساسية للادارة الناجحة وذلك لان مقدار النجاح الذي تحققه اي منظمة يتوقف الى حد بعيد على مدى ما تتمتع به ادارتها من مقدرة وكفاءة على صنع واتخاذ القرارات المناسبة .

فالقرار الاداري لذن هو الاداة او الوسيلة المعيرة عن نجاح الادارة او فشلها في استثمار الموارد البشرية والمادية واستغلال الوقت المتاح او اصلاح للادارة يرتبط ارتباطاً اساسياً بمدى امكانية الوصول الى افضل القرارات الممكنة ومن ثم يصبح الاهتمام بترشيد عملية صنع واتخاذ القرارات وتحديثها ذو اهتمام بتتمية العملية الادارية بكاملها .

ولذلك لا يعتبر اعطاء القرارات المناسبة لحظة عابرة تتعرض لها الإدارة كلما جد موقف وتنتهي منه باصدار قرارها - انما هي عملية حية متصلة تجيء نتيجة توارد سلسلة من المواقف التي تطور اندفاع العمل وتدفعه ، وتوضح مدى ما قد ينشأ من انحراف او ما يعترضه من مشكلات تستدعي تدخلاً من جانب الإدارة .

فالمدبر الكفء هو الذي يعرف كيف يقرر وهو على استعداد كامل لتحمل مسؤولية ما يقرره . بل ان المدير لايقاضى راتبه الا لكي يصدر قرارات سليمة ومناسبة .
ولعل الاهمية التي تعطي لعمالية صنع واتخاذ القرارات انما ترجع الى تأكيد المؤلف بان صنعه الحزم والابت هي احدى الصفات الاساسية الواجب توفرها في المدير الكفوء ، وهي تعبر عن قدرة المدير على تولي مهام الإدارة على الوجه المرضي وعلى توجيه جهود الآخرين بكل دقة وعدم تردد حيث تكمن فاعلية المدير وقدرته في اتخاذ القرارات الملائمة ومدى امكانيته في احداث التوازن والترايط بين مدخلات ومخرجات عملية صنع واتخاذ القرار .

وباختصار يمكننا القول بان لعمالية صنع واتخاذ القرار اهمية بالغة ودوراً كبيراً في المنظمات المعاصرة باعتبارها عملية اساسية تجسد فاعلية التنظيم وتمكن القيادات الادارية من ممارسة وظائفها بكل كفاءة وفاعلية .

وعليه فان الاتجاه الى خطة عملية وعملية لصنع واتخاذ القرارات الادارية امر تفرضه الادارة السليمة ويتطلبه التقدم العلمي والتطور التكنولوجي الذي يشهده عالمنا اليوم .
ولهذا فقد اهتم العديد من الباحثين بدراسة وتحليل عملية صنع واتخاذ القرارات بهدف التعرف على العناصر والعوامل التي تؤثر على هذه العملية وكذلك لتحديد الاساليب والنماذج التي يلجأ اليها المدبرون عند اتخاذ قراراتهم .

جـ. مراحل صنع واتخاذ القرارات الادارية :

من اجل الابتعاد ما لمكن عن الاعتماد على الحس والتخمين عند صنع واتخاذ القرارات الادارية لابد من اتباع الطرق العملية المنظمة والمبينة على اسس منطقية وموضوعية وهذه الطرق تتطلب بالاساس تحديد الهدف وتشخيص المشكلة موضوع البحث ، وتحديد العوامل الرئيسية المتعلقة بحلها ، وتحديد الاهداف والظروف التي يجب ان تتوافر في الحل المنشود وجمع المعلومات عن العوامل الرئيسية والحوال العام وتحديد الحلول الممكنة واخيراً اختيار الحل الانسب الذي يمثل افضل تناسب بين التكاليف والعائد ومدى المخاطرة وبالتالي تجري خطوات صياغة واعلان القرار ومن ثم تنفيذ ومتابعة نتائجه ، ويستغل حسن الادراك والحكم التقديري على الامور خلال هذه الخطوات لا على اساس انه الفائدة الاساسية في صنع واتخاذ القرارات بل باعتبارها العامل الموازن الذي يقوم بمزج التقديرات السابقة في قرار نهائي .
وهذه الطريقة المنطقية لها فائدة كبيرة في زيادة فاعلية وانتظام ونجاح القرارات الادارية الى حد كبير .
وعليه فان القرارات المتخذة بهذه الطريقة افضل بكثير جداً من تلك القرارات التي تتخذ عشوائياً ، وتمثل مراحل واتخاذ القرار بالخطوات التالية :

اولاً : تحديد المشكلة .

ثانياً : البحث عن الحلول البديلة .

ثالثاً : تقييم الحلول البديلة .

رابعاً : مقارنة النتائج المتوقعة واختيار البديل الأنسب

خامساً : تنفيذ القرار المتخذ .

سادساً : متابعة تنفيذ القرار

وتختلف احتياجات كل مرحلة من المراحل الستة من البيانات ، فالبيانات التي تتطلبها مرحلة تحديد وتعريف المشكلة تختلف عن البيانات التي تتطلبها مرحلة البحث بين الحلول البديلة وكذلك عن غيرها من بقية مراحل اتخاذ القرار . فعلى سبيل المثال تتطلب مرحلة تحديد المشكلة نظاماً للمعلومات يساعد الإدارة في الكشف عن المشاكل والظروف المحيطة بها ، وعادة ما يتم الحصول على هذه البيانات من خلال عملية الرقابة لذلك يجب ان تكون المؤشرات التي يوفرها نظام الرقابة تفصيلية للكشف عن المشاكل من جهة وفهم اسبابها واثرها من جهة اخرى . اما مرحلة البحث عن الحلول البديلة فتحتاج الى معلومات تتعلق بالمشكلة المعنية ، ويتوقف البحث عن هذه الحلول على طريقة التصميم المناسب لنظام المعلومات . وفيما يتعلق بمرحلة تقييم الحلول البديلة فان اساليب التحليل الكمي تلعب دوراً بارزاً في هذه المرحلة . كما ان التقدير الشخصي لمتخذي القرار له دوراً اساسي في مرحلة اختيار البديل الأنسب . وتلعب عملية الرقابة دورها الاساسي في مرحلتي تنفيذ القرار ومتابعة تنفيذة والتحقق من ان البدائل المختارة قد وضعت موضع التنفيذ وكما خطط لها حيث يتم مقارنة الاداء الفعلي بالمعايير الممثلة لمستويات الاداء المفترض تحقيقها .

د- أنواع القرارات :

تعدد وتباين القرارات بتعدد وتباين المشكلات التي تواجهها ولذلك من الممكن تقسيم القرارات الى انواع مختلفة طبقاً لمعايير مختلفة ، فمثلاً يمكن تقسيمها وفقاً لموضوعها او اهميتها او غير ذلك نوضح في ادناه اربعة معايير اساسية لتصنيف القرارات وهي :

اولاً : بالنسبة لمجال العمل الإداري :

- (أ) قرارات خاصة بالتمويل .
- (ب) قرارات خاصة بإنتاج .
- (ت) قرارات خاصة بالافراد .
- (د) قرارات خاصة بالتسويق .
- (هـ) قرارات خاصة بالشراء والتخزين .

ثانياً : بالنسبة للمستوى الإداري لمتخذ القرار :

- (أ) قرارات تتخذها الإدارة العليا .
- (ب) قرارات تتخذها الإدارة التنفيذية .
- (ت) قرارات تتخذها الإدارة مباشرة .

ثالثاً : بالنسبة للنتائج النهائية :

- (أ) قرارات خاصة بالكلفة .
- (ب) قرارات خاصة بالمبيعات .
- (ت) قرارات خاصة بالأجور .

رابعاً : بالنسبة لامكانية برمجة القرار :

- (أ) قرارات مبرمجة .
- (ب) قرارات غير مبرمجة .

ومن الجدير بالإشارة هنا إلى أن القرارات المبرمجة هي القرارات الروتينية المتكررة التي يمكن اتخاذها وفقاً لاجراءات محددة . وتعتبر قرارات اصدار اوامر الشراء مثلاً واضحاً على هذا النوع من القرارات اما القرارات غير المبرمجة فهي القرارات التي تتميز بالخصائص التالية :

- ثبات نسبي على المدى الطويل .
- ضخامة الاستثمارات المالية وانثارها على المدى القريب .

ومن امثلة هذا النوع القرارات اختيار موقع جديد او اضافة خط انتاجي جديد الخ .
والواقع ان هناك علاقة عضوية بين التقسيمات الاربعة السابقة يمكن ادراكها في الشكل التالي :

مخطط يبين العلاقة بين تقسيمات أنواع القرارات

قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	الأجور
قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	التقييمات
قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	الكتابة
قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	التشراء و التخزين
قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	التسويق
قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	الأفراد
قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	الإنتاج
قرارات غير مبرمجة	قرارات مبرمجة	التنميط
الأدوية الطبية	الأدوية التفتيشية	المحل الإداري و النتائج النهائي المسوى الإداري
الأدوية المبرمجة		

هـ . عناصر القرارات :

يتضمن القرار عادة العناصر التالية :
 أولاً: متخذ القرار : قد يتخذ القرار فرد أو جماعة أو الوحدة الاقتصادية كلها ، وهذا يؤدي إلى صدور قرار فردي أو جماعي أو قرار تنظيمي .
 ثانياً: حجم المعلومات المتاحة : يختلف القرار باختلاف حجم المعلومات المتاحة لدى الإدارة ، أدى ذلك إلى

(1) فإذا توفرت كل المعلومات المطلوبة ← قرار مؤكد

ينتج

(2) أما إذا توفرت بعض المعلومات ← قرار به مخاطرة
 بترتب على ذلك

(3) وفي حالة عدم توافر اية معلومات ← قرار غير مؤكد

ثالثاً : العائد أو الناتج للقرار : يتم تحديد العائد أو الناتج لكل قرار بطرق عديدة إما مبسطة أو تحتاج إلى حسابات متقدمة ، وقد يكون العائد إما ارقام تكاليف وخسارة مثلاً وفي هذه الحالة يبحث عن القرار صاحب الأقل تكلفة أو خسارة ، وأما يأخذ العائد ارقام ارباح أو إنتاج أو مبيعات وهنا يتم اختيار القرار والعائد الأعلى .

رابعاً : معيار الاختيار : يوجد عادة أكثر من بديل لاية قرار ، ويتم اختيار احد البدائل حسب إحدى معايير عدة أهمها جدول العائد ويقصد به الجدول الذي يلخص النتائج الاقتصادية المترتبة على كل اجراء بديل في ظل كل من الاحداث المتوقعة ، ويعتبر بمثابة القاعدة الكمية التي يستند اليها متخذوا القرارات في الاختيار من بين الاجراءات البديلة . ويمثل جدول العائد مقياساً شخصياً تقريبياً لمنفعة الاجراءات البديلة وكثيراً ما تؤثر الاختلافات الشخصية في اتجاهات المديرين وخبراتهم ومستوى تعليمهم وغير ذلك من العوامل السلوكية في تقديراتهم لمنفعة الاجراءات أو القرارات البديلة والتي تؤثر بالتالي في مقدار العائد المتوقع . وقد يكون العائد المتوقع رقماً موجياً (أي يمثل ربحاً) أو يكون رقماً سالباً (أي يمثل خسارة) . وهكذا يلاحظ وجود العديد من انواع القرارات التي تهدف إلى حل مشاكل مختلفة أو تنفيذ عمليات معينة وطالما ان هذه القرارات ذات طبيعة مختلفة فإن المعلومات المطلوبة ستكون ذات طبيعة مختلفة ايضاً مما يعني زيادة أهمية ودور المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار .

3- آثار العلاقة بين البيانات المحاسبية والقرارات الإدارية

أ. أهمية البيانات المحاسبية في صنع واتخاذ القرارات الإدارية :

لاشك ان عملية صنع واتخاذ للقرارات الادارية عموماً والمالية بشكل خاص لاتتم بمعزل عن الاوضاع والظروف الداخلية والخارجية المحيطة ولا بمعزل عن الظروف الخاصة بمتخذي القرارات . لذلك لا بد من توفر الظروف الملائمة لصنع القرارات المناسبة .

ومن هنا تعد البيانات المحاسبية الدعامة الاساسية التي تبني عليها القرارات المالية التي يتخذها المدير الاداري وان هذه البيانات هي التي تبني عليها الحقائق والتفديرات القيمة لانها هي المادة الاولية لصناعة القرار الصائب .

ولذلك فان وجوب توفر البيانات المحاسبية بالكم والنوع اللازم وبالوقت المناسب ضرورة لا بد من ان يضعها بعين الاعتبار كل ادري وكل من يتعرض لاتخاذ قراراً مالياً وان كل زيادة بالمعلومات عن القدر اللازم من شأنها ان تتبع وقتاً وجهداً ومالاً لا مبرر لانفاقه . كما ان كل نقص عن القدر اللازم يجعل البيانات مبتوره وغير كافية لصنع القرار المناسب كما انه لا قيمة لهذه البيانات اذا وصلت في غير وقتها المناسب اي بعد اتخاذ القرار واصداره .

واكي لا يتقل المدير نفسه ببيانات غير منتجة ، يستحسن ان يبدأ فيحدد نوعية البيانات التي تلزمه ، وبذلك لا ترد اليه سوى البيانات المفيدة ولا تغرقه بيانات لا علاقه لها بالمشكلة موضوع اقرار

وعليه فان كثرة البيانات دون داع عيب يجب تلافيه تماماً مثل عدم كفايتها كما ينبغي معرفة نوع البيانات المطلوبه ويجب دراسة مصادر هذه البيانات حتى نعرف مدى امكانية الاطمئنان اليها . والبيانات اللازمة لاصدار القرار قد لا ترد من المنظمة وحدها ولكنها قد ترد ايضاً من المنظمات الاخرى او حتى من العملاء .

وبعد الحصول على جميع البيانات المطلوبة يقوم القائد الاداري او المدير المالي بدراستها واستخلاص نتائجها ودراسة جميع ما يحيط بالمشكلة من المؤثرات الخارجية والداخلية في اطار التنظيم القائم . لانه لا يمكن تقييم البدائل (الحلول) الا في ضوء البيانات التي تتوافر عنها .

واذلك يجب على القائد الاداري او المدير المالي ان يشجع مرؤوسيه ان يقدم اليه ما عنده من بيانات ذات علاقه بالمشكلة موضوع القرار ، وذلك بان يحسن الاستماع اليه ، فيتركه يتحدث ويعرض بياناته دون مقاطعة ، ويتوخى الحيده في المناقشة وينفادي الانفعال ويشعره بان حديثه يلقى ما يستمعه من تقدير وفهم واستيعاب .

ويجب على المدير قبل اتخاذ قراره اي قبل الاختيار عن بين البدائل ان يحصل على اكبر قدر ممكن من البيانات عن البدائل المماثلة امامه من مصادرهما المختلفة . شريطة الاطمئنان الي امانة هذه المصادر وكفايتها والا تكون تكلفة الحصول على البيانات تفوق المكاسب التي سوف يحققها

من القرار نفسه . وهكذا يجب الا يتخذ المدير قراره على اساس مغامرة طائشة بل على اساس مغامرة محسوبة ويتخذها في ضوء نظرة شاملة الى المنظمة ومحيطها وليس في ضوء نظرة قاصرة على مشكلة محلية او وقتية .

ونلخص مما تقدم الى ان عملية صنع واتخاذ القرارات الادارية او المالية يمكن ان تكون مبنية على اساس ارجالية وعشوائية ويمكن ان تكون مبنية على اساس علمية وموضوعية . فالعمليات المبنية على اساس ارجالية وعشوائية تتميز في ان مجمل عمليات بلورة البدائل وعمليات المقارنة بين هذه البدائل ومن ثم عمليات اختيار احد هذه البدائل تكون غير متميزة ومتيسرة وقائمة على بيانات منقصة كما وتوعاً . لذا فان احتمالات الخطأ في ظل هذه العمليات تظهر عادة بنسب عالية . اما العمليات القائمة على اساس علمية وموضوعية تتسم بكون عمليات بلورة البدائل ومقارنتها والاختيار من بينها تكون قائمة على اساس بيانات كافية ودقيقة وبالتالي فان احتمالات الخطأ هنا تكون محدودة نسبياً .

ب. دور البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الادارية :

ان احد الاهداف الاساسية لاعداد وتوزيع البيانات المحاسبية هو مساعدة متخذ القرارات في عملية التنبؤ بقيمة المتغيرات في نماذج واتخاذ القرارات التي يقوم بالاستناد اليها . وعليه يمكن القول بان دور نظام المعلومات المحاسبي ينحصر في توفير البيانات ذات الطابع الاقتصادي التي يستند اليها متخذ القرارات في التنبؤ في نماذج اتخاذ القرارات التي يقوم باتباعها في الاختيار من بين استعمالات الموارد الاقتصادية المحددة المتاحة لادارة الوحدة الاقتصادية .

(Kieso & Weyigandt , 1998 , p:36)

ومن هنا يتبين اثر البيانات المحاسبية في صنع واتخاذ القرارات الادارية والمالية التي يتخذها القائد الاداري في المنظمة باعتبارها المحدد الاساس لدقة وعلمية وموضوعية القرارات من ناحية ونجاح القيادات الادارية والمالية في اداء مهامها من ناحية اخرى .

فبيانات التكاليف مثلاً هي معايير لتقييم الاداء فعند مطابقة المنتج المقدر والكلفة المقدر والوقت المقدر مع المنتج الفعلي والكلفة الفعلية والوقت الفعلي للشخص سواء كان ذلك سلعة او خدمة فان البيانات الواردة في التقرير المرفوع الى المستوى الاداري المسؤول تساعده في تقييم اداء العاملين في القسم او الخط الانتاجي المختص .

اما بيانات توجيه الاهتمام فهي ترفع الى المستوى الاداري المختص بموجب تقرير ايضاً وتختلف درجة دقة هذا التقرير وتفصيله وسريته باختلاف المستوى الاداري المرفوع له التقرير ، وبشكل عام فان هذا التقرير يعطي انطباعاً شاملاً عن سير الاعمال في القسم او في الخط الانتاجي وبذلك يطمئن المسؤول على سير الاعمال حيث يتم تأشير اية ملاحظة ثم اتخاذ مايلزم لها من اجراءات. ان ميزة هذه التقارير انها تلقت المسؤول في القسم الى الحالات الفاضلة أو المتطرفة كان يكون مثلاً ابداع عامل او موظف او بالعكس تردي المستوى الانتاجي لعامل او موظف او للقسم

بشكل عام . ان مصدر هذه البيانات هي محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية حيث تستخلص بعد مطابقة المعايير مع المستوى الفعلي للاداء والمستوى المقدر .

بالاضافة الى ذلك قد يستلزم الامر على الادارة اتخاذ قرار معين وهذا القرار غير متكرر كان يكون مثلاً اضافة خط انتاجي جديد او حذف خط انتاجي قائم / توسيع خط انتاجي او وحدة انتاجية قائمة او تقليصها / تصنيع مواد للتغليف مثلاً او شراءها من خارج المنشأة .

فتح فروع انتاجية او مراكز بيعية للشركة في مناطق جغرافية اخرى او اعتماد اسلوب الوكالات / زيادة الطاقة الانتاجية لغرض مقابلة الطلب على نوع او اكثر من المنتجات وبالتالي تحقيق عائد اكثر / رفع سعر الوحدة الواحدة لغرض مقابلة زيادة التكاليف او لغرض زيادة الارباح / السيطرة على التكاليف او تقليصها لمحاولة اختصار ما يمكن اختصاره / احلال الالات الميكانيكية محل قسم من العمال في احد الاقسام الانتاجية ودراسة كلفة هذه الماكينة ومقارنتها مع كلفة العمال في احد الاقسام الانتاجية ودراسة كلفة هذه الماكينة ومقارنتها مع كلفة العمالة الحالية وكمية الانتاج وجودته وغير ذلك .

ان مثل هذه القرارات تتخذها الادارة بعد ان تكون قد حصلت على البيانات المحاسبية الكافية لصياغة القرار . ان هذه البيانات ذات الطابع المحاسبي يبيئها المحاسب الى الاداري اعتماداً على حسابات التكاليف ، والحسابات الختامية للمحاسبة المالية يتم وضعها باطار وباسلوب يسهل على الادارة قراءتها والاستفادة منها وبالتالي اعتمادها لاساساً في عملية اتخاذ القرارات .

جـ. ملائمة البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات

ان من المزايا الكثيرة التي يحققها معيار الملائمة على حد سواء اعداد البيانات المحاسبية هو للاسترشاد به في تحسين المحتوى الاعلامي للتقارير المالية الخارجية المعدة بموجب مبدأ الكلفة التاريخية خلال فترات يسودها التضخم الاقتصادي وما يحققه من اساليب مناسبة لتسوية وتعديل اثار التضخم بكيفية تزيد من فعالية القوائم المالية كمصدر للمعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات .

(Drury, 2000 , p:260)

- نظرت الجمعيات العالمية للمحاسبة والمفكرين الى اهمية المحاسبة وبينت بأنها تعتبر المحاسبة وظيفة خدمية ، تتمثل مهمتها الرئيسية في توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية في الغالب لتستخدم من قبل متخذي القرارات الاقتصادية في المفاضلة بين بدائل العمل المتاحة .

- ان معيار ملائمة المعلومات المحاسبية لاغراض استخداماتها على صلة وثيقة باعتبار الاستفادة المتحققة منها في عملية اتخاذ القرارات لذا يحتل مكانة خاصة ومميزة بين معايير المعلومات .

- ان مفهوم ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات هو الركيزة الاساسية التي تستند اليها المحاسبة في ادائها لوظيفتها الاعلامية من هنا يمكن القول بان هذا المفهوم كان عاملاً هاماً من عوامل تطور المحاسبة فخلاصة هذا المفهوم ((حتى تكون البيانات المحاسبية مفيدة لمستخدميها لا بد ان تكون مناسبة لاغراض اتخاذ القرارات . ولكي نستطيع المحاسبة توفير مثل هذه البيانات

كان عليها أن تطور أساليبها في التقييم وفي القياس ثم في الاتصال ومن ثم تسخير المفاهيم والمبادئ التي تحكم أساليبها وأجراءاتها لخدمة هذا الهدف)).

- وبعد تزايد الدور الاعلامي للمحاسبة وما رافقه من تطور سواء في مفهوم واطار اغراض عمليتي القياس والاتصال فيها قد عمق البعد الاعلامي لهاتين العمليتين كما زاد من اهمية التقارير المالية كمصدر للمعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات ، مما يفرض على المحاسبين اعادة النظر في الهمية النسبية للفروض والمفاهيم والمبادئ المحاسبية المستمدة فيها قواعد واحكام عمليتي القياس والاتصال وذلك بكيفية توفر لمخرجاتها مواصفات تتفق وطبيعة الاغراض المستجدة للمحاسبة واهم هذه المواصفات (الافادة والتوقيت والتنوع).

- ان من الامثلة على الفروض المحاسبية التي يتطلب اعادة النظر فيها هو فرض الوحدة المحاسبية الذي يحصر اطار عملية القياس المحاسبية في ابراز ما يترتب على الاحداث الاقتصادية من ثار مالية على اصول وخصوم المنشأة ، إذ بعد تزايد اهمية المعلومات التي توفرها نظم المحاسبة الاجتماعية والتي تتركز عملية القياس فيها على اثار التي تحدثها أنشطة المنشأة على الموارد الاجتماعية للبيئة التي تعمل فيها ، اصبح من الضروري توسيع اطار فرض الوحدة المحاسبية لكي ينظر الى المعلومات المحاسبية على انها تعبر عن أنشطة المنشأة ليس من زاوية مصلحة ملاكها فحسب بل من زاوية اشمول واعم هي مصلحة المجتمع الذي تعمل فيه ذلك ما سينعكس حتماً على عمليتي القياس والاتصال المحاسبيتين سواء من زاوية المدخلات بدخول التكاليف والفوائد الاجتماعية كعناصر اساسية في تقويم اداء المنشأة او من زاوية مداخل واساليب القياس والاتصال التي ستفرض على المحاسبين تطوير اساليب ومداخل جديدة في هذا المضمار تيسر قياس وعرض التكاليف والفوائد الاجتماعية .

- كما ان فرض استمرارية المشروع يحدد التكلفة التاريخية مقياساً لقياس قيم اصول المنشأة وخصومها مهمللاً بذلك التغيرات الحادثة في اسعارها سواء بفعل التغيرات العامة الحادثة في الاسعار او بفعل تغير اسعارها السوقية . ويزيد من خطورة الاثار التي يتركها التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية كمقياس لقيم الاصول والخصوم ، تمسك المحاسب ايضاً بفرض ثبات وحدة النقد خلال فترات التضخم والانكماش مما يؤدي الى نشوء تحيز وحدة القياس الذي يقلل من ملائمة المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعدة على اساس مبدأ التكلفة التاريخية ويجعلها مضللة من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم . كذلك الحال فمبدأ التحقق والذي يعتبر قاعدة هامة من قواعد قياس الربح في محاسبة الاستحقاق ، يلغي ارباح وخسائر الحيازة التي تنشأ بسبب تغير اسعار الاصول المستحوذة من قبل المنشأة في نهاية الفترة من اسعارها الجارية او بسبب التغيرات العامة الحادثة في الاسعار .

أولاً : تطبيق مفهوم الموازنة في إعداد التقارير المالية والخارجية :

يتطلب تطبيق مفهوم الموازنة في إعداد التقارير المالية الخارجية نظرة جديدة من قبل المحاسبين الى المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد هذه التقارير ، نظرة تولي مزيداً من الأهمية لاعتبار الاستفادة من بيانات هذه التقارير في عملية اتخاذ القرارات بحيث يتحقق عنها نوع من الموازنة بين مبدأي الموضوعية من جهة ، ومبدأ الموازنة من جهة أخرى ، او بعبارة أخرى مقايضة جزء من موضوعية المعلومات المحاسبية المحتواة في هذه التقارير بجزء من موائمتها.

وقد أصبح هذا الاتجاه يلاقي قبولاً متزايداً من قبل الباحثين حتى ان البعض منهم دعا بصراحة الى إعادة النظر في تفسير مدلول مبدأ الموضوعية بمفهومه التقليدي والذي يتمحور حول أهمية دقة البيانات المحاسبية فإوصوا المحاسبين (بعدم قبول بيانات محاسبية غير مفيدة لأغراض استخدامها لمجرد كونها موضوعية بل يقتضي الأمر من وجهة نظرهما ان يراعي المحاسبون عند تطبيق مبدأ الموضوعية في الواقع العملي ان يطبقوه بطريقة لا تخل بإفادة البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات).

هذا وقد استقر الاتجاه الجديد في الموازنة بين مبدأي الموضوعية والموازنة في إعداد البيانات المالية المناسبة للتقارير المالية المناسبة للتقارير الخارجية عندما أوصت جمعية المحاسبين الأمريكية في تقريرها الصادر عام 1960 حول المعايير الأساسية للمعلومات المحاسبية باستخدام ما يعرف بأسلوب التقييم المتعدد فاجازت على سبيل المثال استخدام التكلفة الجارية والتكلفة الاستبدالية والسعر السوقي والقيمة البيعية الصافية كأساليب لقياس بنود قائمني الدخل والمركز المالي جنباً الى جنب مع القياس التقليدي المستخدم في هذا المجال وهو التكلفة التاريخية ، كما أوصت الجمعية بتطوير اساليب القياس المحاسبية بشأن التقارير المالية الخارجية أوصت أيضاً بتطوير اساليب الاتصال فيها عندما دعت الى استبدال النموذج التقليدي للتقارير المالية المنشورة والمعدة على اساس التكلفة التاريخية ، وذلك باستخدام نموذج اخر مطور يوفر معلومات أكثر موازنة لمستخدمي هذه التقارير . وهذا النموذج وهو ما يعرف بالتقارير ذو العمودين يوضح بنود كل من قائمة الدخل والمركز المالي مقاسه في احد العمودين على اساس التكلفة التاريخية مقارنة في العمود الاخر بقيمها مقاسة على اساس التكلفة الجارية ، لو بعد تعديل التكلفة التاريخية بالتغيرات العامة الحادثة للأسعار عن طريق استخدام الأرقام القياسية .

وقد بررت الجمعية توصياتها هذه بمحاولة تحسين موازنة التقارير المحاسبية الخارجية كمصدر للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات ، وذلك لان الاجراءات التي أوصت باتباعها تخفض الى حد كبير من اثار تحيز وحدة القياس الناشئة عن تغلب قيمة وحدة القياس وهي وحدة النقد .

أسس تعديل القوائم المالية التاريخية للمنشأة

تقضي عملية تعديل القوائم المالية الختامية للمنشأة بان يعاد قياس بنودها بوحدة نقدية موحدة القيمة (ذات قيمة شرائية موحدة) وفي هذا التعديل يمكن للمحاسب الاسترشاد بالتوصيات الصادرة بهذا الخصوص من معهد المحاسبين الأمريكيين والتي تنص ضمن امور اخرى على ما يلي :

1. ان عملية تعديل البيانات المحاسبية التاريخية سواء تمت في القوائم الاصلية او في قوائم ملحقه ليست ملزمة للمنشأة بقدر ما هي توصية يحدئ المعهد مراعاتها .
2. في عملية التعديل هذه يفضل استخدام الرقم القياسي العام لاسعار الدخل القومي وذلك كمؤشر للتغير العام في الاسعار الناتج من تغير القيمة الشرائية لوحدته النقد .
3. تعديل قيم البنود غير النقدية الاصول الثابتة بانواعها المختلفة وكذلك مخصصات استهلاكها بالمعادلة التالية :

القيمة التاريخية للبيئد * الرقم القياسي للربع الاخير من العام الجاري

الرقم القياسي للربع الاخير من العام الذي ينشأ فيه البيئد

4. بالنسبة للبنود التي تنشأ على مدار فترة مالية معينة وليس في لحظة زمنية معينة مثل المخزون السلعي ، المشتريات ، الايرادات والمصروفات فهذه تعدل بالمعادلة التالية :

القيمة التاريخية للبيئد * الرقم القياسي للربع الاخير من العام الجاري

الرقم القياسي للعام الذي ينشأ فيه البيئد

5. اما بالنسبة للبنود النقدية وهي اصول وخصوم المشروع المحددة بعدد ثابت من وحدة النقد بغض النظر عن التغيرات الحادثة في القيمة الشرائية لوحدته النقد والتي تحدد قيمتها اما بحكم القانون او بحكم العقد مثل : النقدية ، الدينون ، الدائون والقروض فيتبع في تعديلها ما يلي :

أ . بالنسبة للبنود النقدية الواردة في ميزانية العام السابق عن العام الذي يجري فيه التعديل فتعدل بموجب نفس الاسس المتبعة في تعديل البنود غير النقدية .

ب . بالنسبة للبنود النقدية الواردة في ميزانية العام الذي يجري فيه التعديل فلا حاجة لتعديلها لانها تكون مقاسة بالقيمة الجارية لوحدته النقد الذي يجري فيه التعديل فتعدل بموجب نفس الاسس المتبعة في تعديل البنود التاريخية .

ثانياً : قياس قيمة المعلومات :

ان احدى الجوانب الاساسية في قياس قيمة المعلومات المحاسبية لغرض التحقق من مدى امكانية استفادة المستخدمين من هذه المعلومات هي تحديد كلفة ومنفعة هذه المعلومات . ويرى

يحيى و د. الحبيطي (2003، ص86) ان هذه العمليات تساعد المستخدمين في تقليل حالات عدم التأكد من مدى قدرة هذه المعلومات على تعزيز سلوك متخذ القرار وبالتالي تصبح الكلفة والمنفعة محدداً أساسياً لقيمة المعلومات المحاسبية ولهذا كان هناك اتجاه في المحاسبة يحاول بناء المعلومات المحاسبية وبالتالي للتطبيقات التي تنتج هذه المعلومات على اساس القياس الاقتصادي لكلفة ومنفعة هذه المعلومات . ان مصطلح كلفة للمعلومات المحاسبية يشير الى ان الكلفة تتضمن كلفة القوى البشرية والمادية اللازمة لتشغيل نظام المعلومات المحاسبية فانه يشير الى امكانية القياس المادي (النقدي) للمنفعة المتحققة نتيجة استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة . ان هذا يشير الى جوانب متعددة منها ان قياس كلفة ومنفعة المعلومات المحاسبية ينبغي ان يحدد في ضوء معطيات مالية او نقدية كذلك فان هناك درجة من التقدير والتقريب في عملية القياس بسبب حالة عدم التأكد التي تحيط بهذه العملية . من جهة اخرى ، فان المداخل المحاسبية التي تعتمد على قياس كلفة ومنفعة المعلومات المحاسبية تعتمد على طريق تقدير رياضي واحصائي لتحديد ذلك. من ناحية ثانية ، فان عملية الموازنة بين كلفة ومنفعة هذه المعلومات تعتبر عملية اساسية وجوهرية في قياس كلفة ومنفعة هذه المعلومات مع ان المشكلة الاساسية لهذا القياس هو ان قيمة المعلومات لا تمتلك خواص ملموسة يمكن استخدامها في عملية القياس. وعلى اية حال، فان عملية قياس كلفة وقيمة المعلومات المحاسبية يمكن ان يوفر جانباً أساسياً من جوانب بناء نظم المعلومات المحاسبية وتأطير المعلومات المحاسبية في اطار عملية اتخاذ القرار الاقتصادي .

ثالثاً : المحاسبة وانظمة التكاليف الحديثة :

خلال الثمانينات من القرن العشرين ، ظهرت اوجه قصور مختلفة في انظمة التكاليف التقليدية تمثلت في عدم قدرة هذه النظم على توفير معلومات محاسبية تتناسب مع التطور الحاصل في البيئة الصناعية الجديدة. ان النظم التقليدية صممت في الفترة التي كانت معظم الشركات الصناعية تعتمد على عنصر العمل في الانتاج وكانت التكاليف الصناعية غير المباشرة قليلة نسبة الى كلفة الاجور والمواد المباشرة . الا ان التغيير الحاصل في البيئة الصناعية الجديدة جعل التكاليف الصناعية غير المباشرة تحتل الاولوية الاولى بالنسبة للاجور والمواد المباشرة بسبب زيادة الاعتماد على التقنيات الفنية الحديثة. ومن ناحية اخرى ، فان ارتفاع حدة المنافسة بين الشركات العالمية ادى الى ضرورة الاهتمام بتخفيض الكلف بسبب تغيير الفلسفة الاقتصادية التقليدية القائمة على اساس ان الكلفة تقود السعر لاذ ان هذه الفلسفة اصبحت الان تناقض على اساس السعر يقود الكلفة . ان جوانب مثل زيادة التركيز على الكلفة الصناعية غير المباشرة والسعر ودور التقنيات الفنية الحديثة ادى الى تغيير في طبيعة نظم الكلف والذي قدم لنا نظام يطلق عليه الكلفة على اساس الانشطة (Activity - Based Costing (ABC) والذي يهدف

الاستنتاجات :

1. ان الابتكار والنظم المحاسبية قد تطورت مع التقدم لتكنولوجيا وعلى مر العصور وفق مفاهيم حديثة حيث خرجت المحاسبة من الاجراءات التقليدية وهي اقتصارها على اساس التسجيل في دفتر والتبويب للمعاملات المالية الى نظام قائم على محاولة مساعدة متخذي القرارات وامدادهم بمعلومات تركز حول الحاضر والمستقبل للوصول الى افضل القرارات .
2. اهمية نظم المحاسبة الادارية في المنشأة فالانظمة الحاسبية سوف تبقى في عزلة عن القرارات الادارية مالم تدخل انظمة المحاسبة الادارية لانها توفر ارضية جيدة لاستخدام نظم الحسابات المالية والتكاليف والرقابة في بناء نظم موازنات تخطيطية ومحاسبة المسؤولية لتقييم الاداء .
3. ان القرار يجب ان تتوفر فيه امثل المواصفات حيث القرار الممكن اقتصادياً بتوفر المدخلات اللازمة (الموارد) كذلك هو القرار الافضل اي الذي يحقق اقصى عائد واقل كلفة وهو القابل ايضاً للتطبيق العملي .
4. ان طبيعة القرار وتوعيته وظرف اتخاذه هو الذي يحدد الوسيلة التي يمكن الاعتماد عليها في تهيئة وايصال البيانات التي يتطلبها ذلك القرار .
5. توفر البيانات الحاسبية بالكمية والتنوع المطلوبة وبالوقت المناسب والدقة كذلك للمستوى الذي ترفع له سوف يؤثر ذلك على عملية صنع القرارات وبالتالي اما ان تكون ايجابية او سلبية .
6. ان اعداد التقارير المالية الخارجية طبقاً لمبدأ الكلفة التاريخية وفي ظل مبدأ الاستحقاق وفرضية ثبات وحدة النقد سيؤدي الى تقليل الفائدة المتحققة منها في اعراض اتخاذ القرارات خصوصاً متى ما اعدت في فترات مالية يسودها التضخم او الانكماش الاقتصادي .

التوصيات :

1. يجب ان يراعى عند اعداد التقارير المالية تلاقى استخدام المصطلحات الفنية المعقدة التي يصعب ، فهمها اذ ان مستخدم التقارير قد لا يكون نائماً من المحاسبين كما يراعى تجنب التطويل في اعداد هذا النوع من التقارير وذلك بالاستغناء عن البيانات التي لا تهم الأشخاص الذين يلقون هذه التقارير .
2. يجب ان تعرض التقارير بصورة جذابة وسهلة القراءة بحيث لا تترك مجالاً لسوء الفهم.
3. ان التقارير المالية يجب ان تكون وفق المستوى الذي ترفع له فمن المعلوم ان هناك ثلاث مستويات في معظم الوحدات هي الادارة العليا والوسطى والتنفيذية وبالتالي فان احتياجات كل منها الى البيانات تختلف من مستوى لآخر وصولاً لاتخاذ مواصفات القرار الافضل .

4. تقليل الفترة الزمنية بين اعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات التي تستند اليها حيث ان التأخير قد يؤدي الى اتخاذ قرارات ادارية خاطئة تؤثر على اقتصاديات المشروع لذا وجب على المحاسبين والمدققين ان يحاولوا اعداد التقارير بالاوقات المناسبة .
5. لن التقارير يجب ان تستخدم كأداة فعالة في الرقابة على أنشطة الوحدة الاقتصادية وتقييم اداءها وذلك عن طريق مقارنة النتائج الفعلية المتحققة خلال الفترة المعينة بما خطط لها وهذا مما يساعد الادارة على ترشيد قراراتها المستقبلية ومتابعة الانحرافات .
6. التأكيد على اهمية الموازنات التخطيطية والتقديرية والمبينة على الاسس الحاسبية السليمة باعتبارها افضل وسيلة للتخطيط والرقابة والمتابعة .
7. تهيئة كادر محاسبي متخصص وكفوء يمكنه من تهيئة البيانات والمعلومات الحاسبية الدقيقة بأسرع وقت وأقل جهد وأدنى كلفة لمراكز صنع واتخاذ القرار .
8. إعادة النظر في بعض المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتبعة في اعداد التقارير المالية الخارجية كفرض ثبات وحدة النقد ومفهوم الاستحقاق وذلك اما عن طريق تعديل القوائم المالية الاصلية او عن طريق اصدار قوائم مالية معدلة ملحقه بتلك القوائم توضح آثار التغييرات العامة الحادثة في الاسعار بفعل التضخم مما يزيد من موثوقية المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم وتجعلها اكثر ملائمة لاجراض مستخدميها في اتخاذ القرارات .
9. اعادة النظر بتصميم المحاسبية وذلك بقيام محلل النظم باعداد قوائم مبدئية باحتياجات المستويات الادارية من المعلومات ثم تصميم تدفقات جديدة لعناصر المعلومات التي تؤدي الى زيادة الفائدة المرجوة من استخدامها في عملية اتخاذ القرارات وهنا يمكن الاستفادة من التطور في استخدام الحاسبة الالكترونية.

مصادر البحث

أولاً : المصادر العربية :

1. الحافظ ، عزيز / المحاسبة الادارية / ط3 مطبعة المعارف / بغداد / 1979 .
2. الحبيطي ، قاسم ويحيى ، زياد وهاشم / نظام المعلومات الحاسبية ، وحدة الحداثة للطباعة والنشر ، الموصل / 2003 .
3. الحسون ، عادل محمد والقيسي ، خالد ياسين / النظم المحاسبية - ج1 - مطابع دار الشؤون الثقافية العامة / بغداد / 1991 .
4. المعنوق ، منذر ، المحاسبة الادارية ، ج1 ، ط3 / جامعة بغداد / 1986 .
5. توفيق ، جميل أحمد ، ادارة الاعمال - مدخل وظيفي ، دار الجامعات العربية ، القاهرة / 1990 .
6. عبد الرحيم ، علي والعدلي ، يوسف والعظمة ، محمد / أساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية / منشورات ذات السلاسل / الكويت / 1990 .

العدد الاول / 2006

- مجلة حراماته محاسبية ومالية
7. عبد الله ، خالد أمين و عطية ، سليمان حسن وعزاييه ، فوزي عبد الرحيم و دهنش / نسيم حسين وابو جبارة / هاني محمود / أصول المحاسبة / دار جون وايلى للنشر / عمان / 1983 .
 8. موسى ، د. أحمد محمد / المحاسبة الشخصية / دار النهضة العربية / القاهرة / 1976 .
 9. هينجز ، ايستر أي وماتولتس ، وميرج ، ترجمة حجاج ، د. أحمد حامد / المحاسبة الادارية / دار العريخ للنشر / الرياض / 1988 .

ثانياً : المصادر الاحصائية :

1. Drury , Colin, Management & Cost Accounting , 5th edition , Thomson Learning , 2000 .
2. Hall , James A , Accounting Information Systems 5th edition , Thomson , South - Western 2003 .
3. Kieso , Donald D.E & Weygandt , Jerry J , Intermediate Accounting , 9 th Edition , John Wiley & sons 1998 .
4. Moscove , Stephen A , Wright , Arnold , Cost Accounting with Managerial Applications , Houghton Mifflin Company 1990 .