

الفصل الثامن

الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين

إذا كانت البيانات تعبر عن حقائق خام وأولية ، فإن المعلومات تمثل بيانات مشكلة بطريقة تصلح للاستخدام في موقف معين . أما المعرفة فهي تمثل معلومات عامة وعلي درجة عالية من التجريد تصلح للاستخدام بشكل عام وفي أي وقت ولجميع العلوم .

ولقد بات علي رجال الفكر المحاسبي وممارسوا مهنة المحاسبة أن يستجيبوا للتطورات سريعة الخطي التي تعرضت لها اقتصاديات العالم . بعد أن بدا واضحاً أن إمكانيات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لم تعد قادرة علي مسايرة التعقد الشديد في العملية الإدارية علي مستوي الوحدة الاقتصادية .

ويؤكد مضمون هذا البحث علي أن محافل المعرفة الوافدة والرافدة تحت أيدينا ، إنما وجدت للتطور والتطوير عبر الأجيال المتلاحقة علي أيدي رجال من الباحثين (يهتم هذا البحث بالنواحي المحاسبية) عن المعرفة من خلال اختباراتهم المنظمة للفروض المنطقية التي تقوم عليها البحوث المحاسبية .

ولقد جاءت نتائج هذا البحث متسقة ومتناسقة مع الكيفية التي استطاع بها المحاسبون أن يقدموا من الإبداعات الإدارية والمالية لمواجهة تلك الثورة التكنولوجية الهائلة فجاء الأدب المحاسبي زاخراً بإبداعات المحاسبين أكثر مما جاء به من إبداع محاسبي .

Knowledge Management
Between
Creative Accounting and Creative Accountants

Abstract:

Data is the Fact of Rowmaterial, Information is the out- put of data Operation used for Sub- Positions, But the Knowledge are the General Information Wich can be used in general Poisons and also at Any- Time in Different branches of Science. Consequently huge efforts are encerted by Entrepreneurs Accountants , and Professional Accountants to melt the new Over- Coming Technology in the World & Economy so that it can be Globalize for the Development and Innovation in the Roll of Applied, Theoretical and Costing Accounting.

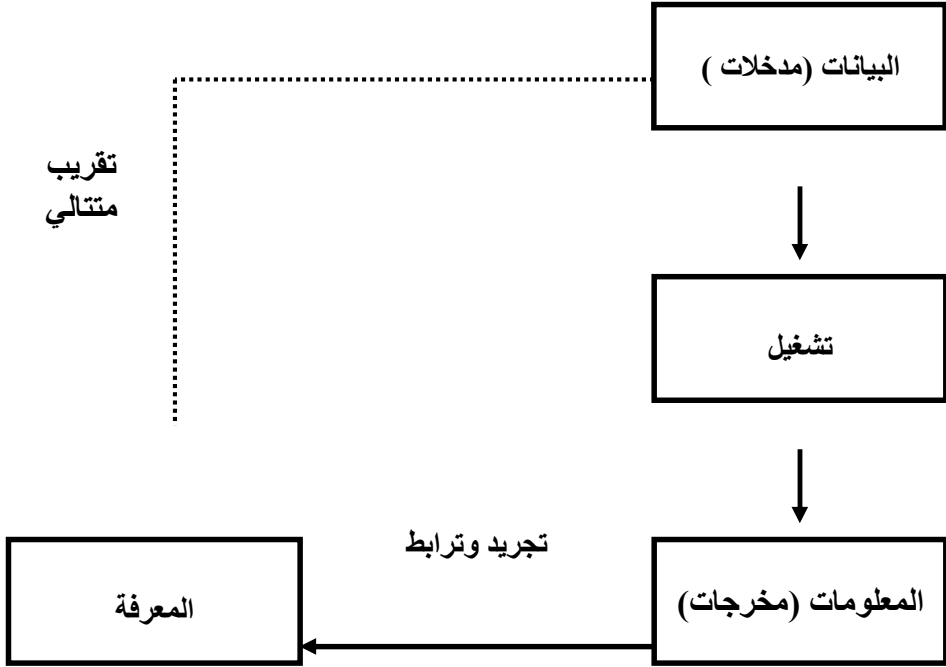
This Technology Revolution - to be Over - Come - Need Acreative Accountants becos need Acreative Accounting.

تمثل المعرفة Knowledge الرصيد المتراكم من الخبرة والمعلومات والدراسات الطويلة في مجال معين ، ومن الطبيعي أنه عند تجميع هذا الرصيد يختفي الكثير من التفاصيل والإيماءات ، وتتصاعد درجة التجريد والترابط في عناصر المعلومات المكونة لرصيد المعرفة .

وإذا كانت البيانات Data تعبر عن حقائق خام وأولية ، فإن المعلومات Informations تمثل بيانات مشكلة بطريقة تصلح للاستخدام في موقف معين، أما المعرفة Knowledge فهي تمثل معلومات عامة General Information وعلي درجة عالية من التجريد تصلح للاستخدام بشكل عام وفي أي وقت ولجميع العلوم .

علي أننا يجب أن نلفت النظر إلي أنه إذا كنا نرغب في أن نتصاعد في درجة التجديد والتعميم ، فإنه يلزم عند محاولة تطبيق المعرفة علي الواقع العملي (أو مواجهة اختبارات الإتساق الواقعي) إجراء عملية عكسية وتعرف هذه العملية بالتقريب أو التجسيد المتتالي Successive Concretization وتعني تخصيص مستوي التجريد بحيث يتم خلالها إدخال فروض أكثر تفصيلاً تمكننا من مواجهة نتائج المعرفة النظرية بالواقع الملموس .

أنظر الشكل التالي:



البيانات – المعلومات – المعرفة:

وسوف نحاول في هذا البحث أن نلقي الضوء علي عدد من القضايا منها ما سوف نتناولها بالدراسة والتحليل ومنها ما هو مطروح للمناقشة والحوار حول الدور المعرفي السائد في الأدب المحاسبي المتداول وما هي تأثيرات انعكاسات التكنولوجيا علي المفاهيم والإجراءات المحاسبية بوجه عام وعلي محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية علي وجه الخصوص .

هذا وسوف يتم تقسيم أيولوجية هذا البحث في ثلاثة مباحث رئيسية تتعلق كل واحدة منها بالشرح والتحليل والتأصيل للعديد من أصول المعرفة ومدى تأثيرها بالطفرات الجهنمية Vicious Circle لتكنولوجيا العصر ومتطلبات البيئة الحديثة علي النحو التالي :

- **المبحث الأول:** التحديات والتغيرات التي تمر بها منظمات اليوم .
 - **المبحث الثاني:** نظرة شاملة علي المتغيرات والاتجاهات التي يحملها القرن الواحد والعشرين بالنسبة لقضايا الفكر المحاسبي المعاصر وخاصة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية .
 - **المبحث الثالث:** إدارة المعرفة بين الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسبين.
- المبحث الأول :**
- التحديات والتغيرات التي تمر بها منظمات اليوم :**

أولاً – التحولات الأساسية في الظروف المحيطة : { نظرة عن قرب }

لعلنا في هذا السياق نحاول أن نرصد عن قرب تلك المؤثرات العالمية والمحلية والبيئية التي جعلت من العالم دوائر صغيرة متشابكة اختلطت أقطارها وتداخلت محيطاتها وتباعدت مراكزها اقتصادياً واجتماعياً بفضل تلك الطفرات التكنولوجية الهائلة فجعلت منها ما هو متخلف ومنها ما هو نامي ومنها ما هو دون الفقر وتربع علي مركز الدائرة كل من لهث وراء السباق العلمي والتكنولوجي فاتسعت الهوة بين الفقر والغني دولاً وأفراداً وطففت علي السطح الدولة الأحادية (أمريكا) فأصبح لزاماً علينا أن ننهل من روافد المعرفة وأن نثريها في جميع قطاعات الحياة (علماء وثقافة واقتصاداً وثورة تكنولوجية فائقة التطور) حتى يمكن لنا (كدول عربية) أن نلحق بركب الثقافة التكنولوجية الحديثة وصولاً إلي عالم جديد ذو روافد واسعة وحضارة دائمة .

ولعلنا في هذا المبحث نحاول رصد كل تلك التحولات علي المستوى العالمي وبيان مظاهرها حتى تكون مدخلاً ملائماً للحاق بهذا السباق .

○ إن المظهر الأول للعالم الجديد وما يجري فيه هو ذلك المعدل السريع والمتزايد للتغيير الضاغط في كل اتجاه من أجل إيجاد واقع جديد يقول دركر (1) "إن الغد يتشكل اليوم" . إن هذا التغيير قد شمل مجالات عديدة في العالم اليوم ، وأيضاً تتفاعل مظاهر التغيير في المجالات المختلفة لتكون بدايات عملية تحول شاملة في التركيب الاقتصادي والإنتاجي والاجتماعي في العالم .

يحدد بيتر ودركر أهم التحولات الاقتصادية التي تهت فعلاً في النتي :

○ انفصال اقتصاديات إنتاج المواد الأولية في العالم عن الاقتصاد الصناعي . وتمثل هذا في انخفاض الطلب علي المواد الخام (الأولية) وهبوط أسعارها ، في نفس الوقت الذي يشد الطلب علي المنتجات الصناعية وترتفع أسعارها .

○ وحتى في الاقتصاد الصناعي للعالم المتقدم اقتصادياً ، فإن معدلات العمالة وخلق فرص التوظيف قد انفصلت هي الأخرى عن الإنتاج الصناعي ، بحيث أن معدلات زيادة الإنتاج الصناعي لا يواكبها زيادات مماثلة في خلق فرص التوظيف الجديدة.

○ إن حركة رؤوس الأموال أصبحت هي القوة الحقيقية المحركة للاقتصاد العالمي وليس حركة السلع والبضائع في التجارة الدولية .

○ من جانب آخر ، فإن رؤية مكملة لما قدمه بيتر دركر تقوم علي محاولة رصد الاتجاهات الكبرى Megatrends وتلمس تأثيرها علي مختلف الأصعدة . وقد كان من هذه المحاولات وما قام به

Naisbitt⁽³⁾ في رصد الاتجاهات الكبرى لأعوام الثمانينات وأعوام

التسعينات والتي يمكن حصرها أساساً في التالي :

- ابتكارات وتغيرات تكنولوجية هائلة وسريعة .
- فرص اقتصادية هائلة وسوق عالمي متسع .
- إصلاحات سياسية وحركات تتوجه نحو الديمقراطية وتحرير الإنسان .
- نهضة ثقافية واجتماعية وعودة إلى الأساسيات الروحية .
- طفرة هائلة لفكر ودور المفكر أو المنظم Entrepreneur وسيادة المشروع الصغير

ثانياً : الاتجاهات الكبرى للتغيير في العالم :

وقد كانت التحولات الكبرى التي رصدها نايست⁽³⁾ في كتابه **النول**

للعوام الثمانينات هي :

- التحول من المجتمع الصناعي إلى مجتمع ما بعد الصناعة (مجتمع المعلومات) .
- التحول من التكنولوجيا المحدودة والبسيطة إلى التكنولوجيا الأعلى High Tech .
- التحول من الاقتصاد الوطني المنغلق علي نفسه إلى الاقتصاد العالمي Global Economy .
- التحول من اهتمامات المدى القصير إلى اهتمامات المدى البعيد ومن ثم أهمية التخطيط الاستراتيجي .
- التحول من النظم المركزية إلى النظم اللامركزية .

- التحول من الاعتماد علي التبعية للمؤسسات والمنظمات إلي وضع يسود فيه الفرد وتزداد أهمية الاعتماد علي الذات .
 - التحول من نظم الديمقراطية النيابية Representation إلي نظم ديمقراطية المشاركة Participative .
 - التحول من التنظيمات الهرمية (القائمة علي السلطة المركزية وفوارق المستويات) إلي المنظمات الداخلية Networks القائمة علي التفاعل والتكامل بين عناصر التنظيم .
 - التحول من الشمال إلي الجنوب .
 - التحول من التفكير في البدائل المتعارضة Either/or إلي التفكير في البدائل المتكاملة والمتداخلة .
- وقد عمت هذه الاتجاهات الكبرى العالم الغربي وظهرت آثارها بوضوح في كثير من بلدانه ، ولا تزال تتفاعل لإنتاج تأثيرها . ونستطيع أن نلمس بدايات لمثل هذه الاتجاهات في عالمنا العربي .
- ويمكن لنا توضيح التغيرات التي تهر بها منظمات اليوم :**
1. منظمات مبنية علي المعرفة Knowledge Based .
 2. منظمات مبنية علي المعلومات Information Based .
 3. التعقيد Complexity والاعتماد المتبادل Interdependency .
 4. الاندماج والتنويع والدخول في مجالات جديدة .
 5. التحالف الاستراتيجي .
 6. تخفيض المستويات الإدارية والهياكل المفلطحة Flatten .
 7. تغيير اتجاه قنوات الاتصال من القنوات الرأسية إلي الأفقية والجانبية.

8. تزايد دور الوحدات الفنية الاستشارية في التخطيط الاستراتيجي .
9. أساليب التكامل الرأسي والأفقي مع الموزعين والموردين والشركات بل والإدارات .
10. المنافسة الشديدة عالمياً وإقليمياً ومحلياً .
11. زيادة المعروض من السلع والخدمات .
12. زيادة قوتي العملاء وسيادة عصر التوجه بالسوق .
13. العولمة / التعامل مع السوق العالمية Globalization .
14. إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو .
15. تنمية التبادل التجاري والتوجه نحو التصدير Export Orientation

يرصد نايست الاتجاهات الكبرى التالية :

- انطلاق الاقتصاد العالمي خلال التسعينات .
- نهضة الفنون والآداب .
- ظهور اشتراكية السوق الحر FreeMarket Socialism .
- ظهور أنماط حياة متشابهة عالمياً ، مع زيادة الضغط من أجل المحافظة علي الثقافات القومية .
- انتشار وتعاضم الاتجاه نحو التخصيص Privatization .
- نهضة دول الحزام الباسفيكي Pacific Rim .
- تزايد دور المرأة في القيادة .
- تزايد أهمية البيولوجيا Age of Biology .
- الصحة الدينية .
- انتصار الإنسان الفرد .

إن حركة المجتمع يمكن بلورتها في النهاية في مفهومي الفرص والقيود ومن ثم فإن كل تغير في مستويات وحالات الفرص والقيود إنما يطرح نفسه بشدة علي الإدارة المسؤولة عن استثمار الفرص والتغلب علي القيود وبالتالي ، فإن إعداد وتنمية هذه الإدارة إنما يجب أن تبني علي فهم واضح لحركة الفرص والقيود . وفي الأساس ففي كل التغيرات التي حدثت فعلاً ، وتلك التي يتوقع حدوثها ، فإن الإنسان هو العنصر الفاعل والذي يجب أن تتركز وتدور حوله كل جهود التنمية .

ثالثاً - الانطلاقة الكبرى للتكنولوجيا والبيولوجيا الحيوية :

إن أحد أهم اتجاهات التحول في العالم المعاصر - والتي تحدد معالم المستقبل إلي درجة بعيدة - هي تلك الانطلاقة التكنولوجية الهائلة التي انتقلت باقتصاديات الدول المتقدمة من حدود الاقتصاد الصناعي التقليدي Industrial Economy إلي اقتصاديات المعلومات ذات الآفاق اللانهائية Information Economy ، والتي في نفس الوقت أتاحت فرصاً للانطلاق السريع غير المتدرج لبعض الدول النامية ومن ثم حققت طفرات اقتصادية هائلة .

إن التطور التكنولوجي يعكس آثاره علي مختلف جوانب وعناصر النظام الاقتصادي والإداري في المجتمع ، بل ويعيد صياغة المجتمع بأسره وأساليب الأداء وأنماط العلاقات الاقتصادية والسياسية والثقافية والاجتماعية في شتي أبعادها . وبالتالي فإن التطور التكنولوجي الشامل في المجتمع ينتقل به من حالة إلي حالة أخرى تماماً .

ولقد شهد العالم خلال السنوات الماضية – ولا يزال يشهد – ما يمكن وصفه بالثورة التكنولوجية ، التي تمثلت في إيجاد اقتصاد جديد (اقتصاد ما بعد الصناعة أو اقتصاد المعلومات) . الذي يجد ركيزته في :

* تكنولوجيا المعلومات Information Technology

* تكنولوجيا الإلكترونيات Information Electronics

* تكنولوجيا الاتصالات Information Communications

* تكنولوجيا الحاسبات الآلية Information Computer

* تكنولوجيا الهندسة الوراثية Information Genetic Engineering

* تكنولوجيا البيولوجيا الحيوية Information Biotechnology

ويعدد دافيز⁽⁴⁾ نماذج التطورات التكنولوجية التي تبدو مثلاً في الحاسبات الآلية التي تستطيع عمل استنتاجات منطقية وتتعامل في المعلومات كما يفعل العقل الإنساني، أو الحاسبات التي يمكنها تلقي تعليمات شفوية تصل إلي 20.000 كلمة، أو الآلات التي يمكنها تحليل وقراءة الكروموسومات ودراسة الجينات في جسم الإنسان ، أو المنتجات الجديدة لهذه التكنولوجيا والتي لا يزيد حجم المنتج منها علي حجم الذرة ، أو ما يبدو في تكنولوجيا الموصلات فائقة التوصيل Super Conductors والتي تنقل الطاقة بدون أدنى تسرب أو خسارة .

ويري دافيز أن الأثر الحقيقي لهذه الثورة التكنولوجية هي أنها تجعل النموذج التنظيمي المصاحب للنهضة الصناعية التقليدية غير صالح تماماً وغير متناسب مع متطلبات اقتصاد المعلومات. ويعتقد دافيز – أن الثورة التكنولوجية الحالية وآثارها المستقبلية قد غيرت إلي حد بعيد المفاهيم الآتية:

- مفهوم الوقت .
- مفهوم المكان .
- مفهوم المادة .

وهو يري أن التكنولوجيا الجديدة حررت النظم الإنتاجية من قيود الوقت والمكان والمادة ، وهو يروج مفاهيم جديدة تتمثل في Any time, Any Place, No matter بمعنى أنه وبما تتيحه التكنولوجيا الجديدة من إمكانيات فائقة فإنه يمكن إنتاج وتوفير السلع والخدمات للمستهلكين في أي وقت بحيث تختصر الفجوة الزمنية بين الإنتاج والاستخدام الفعلي للسلعة أو الخدمة إلي أدنى حد ممكن . كذلك يمكن للتكنولوجيا الجديدة تقديم السلعة أو الخدمة للمستهلك في أي مكان بحيث تلغي آثار المسافات والتباعد المكاني .

وبمعنى آخر أن يتم إنتاج السلعة أو الخدمة حيث تستخدم فعلاً . كذلك فإن التكنولوجيا الجديدة تقلل إلي أدنى حد ممكن أهمية المادة Matter فالخامات والمواد الأولية يقل الاحتياج إليها في الإنتاج الجديد من خلال زيادة نسبة الخدمات إلي الإنتاج السلعي من جانب ، ومن خلال ابتكار مواد جديدة رخيصة ، ومن ثم تلغي الآثار الناتجة عن محدودية المواد وارتفاع تكلفتها . ليس ذلك فقط ، ولكن دافيز يروج أيضاً لمفهومه أن السلع والخدمات سوف يمكن تصميمها وإنتاجها ليس في شكل عام مفروض علي الكافة Mass Production ولكن وفقاً لمتطلبات واحتياجات شرائح مختلفة من المستهلكين بحيث يحصل كل مستهلك (أو شريحة) علي السلعة أو الخدمة

حسب المواصفات التي يريدها وتميزة عن كل ما يستهلكه الآخرون . وهذا ما يسميه دافيز Mass Customization .

رابعاً – الأبعاد التنظيمية للتكنولوجيا الجديدة :

في التكنولوجيا الجديدة يمثل تصغير المنتجات نمودجا لتقليل الحيز Micro space أن تكنولوجيا الليزر Laser ، الألياف الضوئية Fiber Optics الهندسة الحيوية، السليكون Silicon ، الذكاء الصناعي كلها تؤدي إلي إنتاج مواد مصغرة Micro Matter في حيز مصغر عما كانت عليه أثناء تكنولوجيا الصناعة التقليدية .

إن صيغة أساسية في التطوير التكنولوجي الجديد هي ما يسمى بتحسين أداء السلعة أو الخدمة Product or Service Enhancement حيث تؤدي السلعة أو الخدمة ذات المهام ولكن من خلال استخدام حيز أصغر (قارن الكمبيوتر في بداياته والحاسب الشخصي الآن) ويصبح المكان (الحيز) أقل أهمية كلما كان السلعة أو الخدمة أساسها المعلومات وليس المادة Information Based وكذلك تتخذ فكرة تقديم السلعة أو الخدمة في أي مكان Any Place شكل نقل العملية من مكان المنتج إلي مكان المستهلك أو المستخدم (مثال نظم البنوك المتطورة التي تجعل العميل من خلال الحاسب الآلي لديه يقوم بكل العمليات المصرفية اللازمة له من مقر مؤسسته هو دون الحاجة إلي الانتقال إلي البنك) . (كذلك ليس فقط انتقال السلعة أو الخدمة إلي مكان المستهلك بل أيضاً تحركها معه حيث يكون كالتليفون في السيارة أو التليفون ذي الخلايا Cellular Phone الذي يحمله الشخص معه في أي مكان) .

ومن الآثار التنظيمية الواضحة التي تفرضها هذه التحولات التكنولوجية :

- الاتجاه إلي زيادة أهمية المشروع الصغير وتقليل أهمية الحجم الكبير .
- اكتشاف أهمية قدرة الأصول المملوكة للمشروع علي خلق القيمة المضافة Value Added باعتبارها المعيار الحقيقي لتزايد القيمة .
- الاتجاه إلي تصغير حجم المشروعات الكبيرة Downsizing وتقليل أعداد العاملين ، وتغيير نوعيات ومواصفات الأفراد بما يتناسب مع متطلبات تكنولوجيا المعلومات .
- الاتجاه نحو التكامل بين الصناعات (الحاسب الآلي والاتصالات) وإيجاد حالات من التزاوج أو التحالف بين المشروعات Alliances .
- اتجاه التنظيم الإداري الداخلي إلي مفهوم الشبكة Network والابتعاد عن النمط الهرمي Hierarchy .
- تغيير مفهوم الإدارة الوسطي Middle Management من تلك الفئة التي تتوسط بين مستوي الإدارة العليا ومستوي الإدارة الدنيا ، إلي مفهوم مختلف تماماً حيث تصبح الفئة من العاملين الذين يتوسطون بين منتج السلعة أو الخدمة Provider وبين المستهلك Consumer .
- المزج بين المركزية واللامركزية في نفس الوقت .

خامساً – الدور الجديد للبيولوجيا الحيوية :

لقد لخص بيكر حركة الانطلاق التكنولوجي بأنها تمثل الانتقال من تأثير علم الفيزياء التقليدية بما تقدمه من مفاهيم أساسية تستخدم في وصف الظواهر (ومنها التنظيم الاقتصادي والإداري) والتي تنهثل في الاتي :

Energy Intensive	○ تكثيف استخدام الطاقة
Linear	○ خطي الاتجاه
Macro	○ كلي النزعة
Mechanistic	○ آلي الأداء
Deterministic	○ محدد السلوك
Outer Oriented	○ خارجي النزعة
Biology	○ التكنولوجيا الجديدة تتأثر أكثر بمفاهيم علم الأحياء والتي تقدم المفاهيم الآتية كأساس لوصف الظواهر :
Information	○ تكثيف المعلومات
Micro	○ جزئي
Iner- directed	○ ذاتي النزعة
Adaptive	○ متطور (متكيف)
Holistic	○ شامل

والسؤال الأساسي الذي يطرح نفسه هو كيف تتحقق هذه الطفرات التكنولوجية التي غيرت - وتغير - شكل العالم ، وبالتالي تغير من مهام وتوجيهات الإدارة ، وتغير كذلك الواقع التنظيمي لمؤسسات الأعمال وعلاقاتها بالبيئة ؟

إن المصدر الحقيقي للتطور التكنولوجي هو " البحث العلمي المنظم وبرامج التطوير المستمرة " Research & Development " أو ما يمكن التعبير عنها بعملية الابتكار Innovation أو عملية الخلق والإبداع (الإنساني) Creativity .

المبحث الثاني:

نظرة شاملة علي المتغيرات والاتجاهات التي يحملها
القرن الواحد والعشرين بالنسبة لقضايا الفكر المحاسبي
المعاصر وخاصة فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

في أي اتجاه تسير العلوم المحاسبية ؟

لاشك أن منظمات الأعمال اليوم تعمل في ظل بيئة تنافسية عالمية
تتسم بالديناميكية أو سرعة وحدة التغير ، وإزاء هذه التغيرات المستمرة
فقد اتجهت معظم المنظمات إلي تغيير توجهاتها الإستراتيجية الحالية ،
وتبني فلسفة جديدة بشأن مجالات أعمالها المختلفة .

وهناك العديد من التغيرات التي تواجه المنظمات بأشكالها
المختلفة علي الساحة العالمية وتفرض ضغوطاً نحو التغيير والتطوير
(سبق التعرض لبعض منها في المبحث الأول) ولعل من أبرز هذه
التغيرات التوجه نحو التكتلات الاقتصادية العملاقة ، وخصخصة الأعمال
وتقليص دور الحكومة ، والتغيير المستمر في تصميم وتطوير المنتجات ،
والتوجه نحو الأسواق العالمية ، وزيادة حدة المنافسة ، وتضاؤل القيود
علي التجارة الدولية خاصة بعد بدأ سريان اتفاقية الجات .

ولقد انعكست تلك التطورات والمستجدات المحيطة ببيئة المنشآت
المعاصرة علي نظم المعلومات بها ، وما يجب أن توفره تلك النظم من
معلومات تلئم طبيعة القرارات وأبعادها ومتطلباتها في تلك البيئة الدائمة
التغيير والتطور .

ومما لاشك فيه أن نظام محاسبة التكاليف التي في مقدمة — أن لم يكن أهم — النظم الفرعية لنظام المعلومات الرئيسي بالمنشأة وذلك لما يوفره من معلومات تكون الأساس في اتخاذ العديد من القرارات الجوهرية والهامة من حيث آثارها علي قدرة المنشأة علي المنافسة والاستمرار والبقاء في دنيا الأعمال ، حيث لا يمكن لأي منشأة أن تعمل بمعزل عن اقتصاديات التكلفة لفترة طويلة من الزمن .

ومما يزيد من أهمية نظم محاسبة التكاليف أنها قد نشأت وتطورت وارتبطت بشكل رئيسي بالنشط الصناعي ، ومن ثم فإن التغير الجذري في البيئة الصناعية المحيطة بتلك النظم وانتشار نظم التصنيع المتقدمة لابد وأن ينعكس بشكل مباشر علي أركان ومقومات نظام التكاليف ، بل ويؤثر في مدي ملاءمته وفعاليته في تحقيق الدور المنشود منه .

ولقد طرأت علي البيئة الصناعية التقليدية العديد من التغيرات الهيكلية والتي فرضتها الظروف المحيطة بتلك المشروعات ، وبشكل لا يمكن معه تجاهل آثارها علي كافة النظم المحاسبية بصفة عامة ونظام محاسبة التكاليف بشكل خاص ، **ومن أبرز تلك التطورات ما يلي :**

1. نظم الإنتاج المتكاملة آلياً مع الحاسب الآلي :
Computer Integrated Manufacturing(CIM)
2. نظم الإنتاج المرنة(بما فيها استخدام مفهوم تكنولوجيا المجموعات GT)
Flexible Manufacturing System (FMS)
3. نظم التشغيل الآلي والميكنة :
Automation and Mechanical System

4. التصميم والتصنيع بمساعدة الحاسب الآلي :
Computer Aided Design and Manufacturing (CAD/AM)
5. نظم المناولة الآلية :
Automated Handling System (AHS)
6. أسلوب تخطيط الاحتياجات من المواد :
Material Requirement Planning
7. نظم تقنية إدارة الوقت (وهي ما يطلق عليها أيضاً أسلوب الأداء الفوري)
Just - in - time - (JIT)
8. نظم إدارة الجودة الشاملة (بما فيها الأيزو ISO)
Total Quality Management
- ولقد انعكست تلك التطورات والمستجدات في الأساليب الإنتاجية والإدارية علي تشكيل بيئة الصناعة المتقدمة ، وأصبحت تلك البيئة تتسم بالعديد من الخصائص التي لم تعد تقليدية .
- هل فقدت محاسبة التكاليف مبدأ الملائمة ؟**
- وفي ظل تلك التطورات والمستجدات الحديثة التي طرأت علي بيئة الصناعة التقليدية ، فإن هناك عدة انتقادات توجه إلي محاسبة التكاليف التقليدية ، **ومن أهم أوجه هذه الانتقادات ما يلي :**
1. التركيز علي مؤشرات لقياس الأداء لا تعكس حقيقة الأداء وربما تعوق تحسين الأداء في بيئة الصناعة المتقدمة ، فمثلاً الرقابة علي أساس مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية قد تولد الدافع لدي المسؤولين عن إحداث تلك التكاليف نحو تخفيض التكاليف الفعلية

لتحقيق وفورات موجبة حتى ولو كان ذلك علي حساب تدني مستوى الجودة أو زيادة حجم المخزون .

2. عدم ملائمة العديد من تبويبات التكاليف بشكلها التقليدي ، فالأجور مثلاً قد تصل إلي 5% فقط من تكلفة وحدة المنتج وفقاً لدراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة ، مما يستلزم إعادة النظر في مدي جدوي حساب وتحليل انحرافات تكاليف عنصر الأجور خاصة مع تضخم الآلات والتجهيزات في بيئة الصناعة المتقدمة .

3. تتجاهل محاسبة التكاليف التقليدية العيد من عناصر التكاليف التي أصبحت علي درجة عالية من الأهمية في بيئة الصناعة المتقدمة ، خاصة تلك التكاليف السابقة علي الإنتاج والتي قد تصل إلي 85% من تكلفة دورة حياة المنتج ككل ، مثل تكاليف التصميمات النماذج والبحوث والتطوير ، كما تهمل أيضاً تكاليف الجودة والمحاسبة عنها وكيفية قياسها ورقابتها وتخفيضها .

4. ما زال التوجه الأساسي لنظام التكاليف بشكله التقليدي نحو القياس والتقييم المالي للأداء الصناعي ، وذلك بدلاً من التركيز علي عوامل النجاح الحرجة Critical Success Factors مثل قياس وتقييم مستوى الجودة وبدائل وتكاليف تحسينه ، وتكاليف المستويات المختلفة للمخزون ، وتوفير المعلومات اللازمة لقياس الإنتاجية سواء علي مستوى الشركة ككل أو علي مستوى خطوط الإنتاج ، وتحليل وتبويب تكاليف أنشطة البحوث والتحديث والتجديد والابتكار .

5. لا تمكن النظم التقليدية للتكاليف ولا تهتم بتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي لا تسهم بفاعلية في إحداث التحسينات المستمرة في الأداء والتكاليف .

6. لا تمكن نظم التكاليف الحالية من دعم التوجهات الإستراتيجية للمنظمة وترشيد سياستها وإستراتيجيتها في المنافسة والتميز ، وذلك بسبب اقتصار نظم التكاليف علي الاهتمام بالأجل القصير وفي حدود نطاق المنظمة فقط .

أضواء علي رواد الفكر المحاسبي المعاصر :

وفي ضوء تلك الانتقادات التي توجه إلي نظم التكاليف المتعارف عليها بشكلها التقليدي ، فقد ظهرت العديد من الكتابات التي تنادي بضرورة تطوير أو تعديل أو تغيير نظم التكاليف التقليدية لتجنب تلك الانتقادات وعلاج أوجه القصور بها .

ويعتبر Robert. Kaplan⁽⁵⁾ من أبرز الكتاب في محاسبة التكاليف الذين ينادون بتغيير نظام التكاليف لمواجهة التغير في البيئة المحيطة ، والذي يؤكد علي ذلك المطلب بقوله (إنه خلال الخمسة وعشرون عاماً الماضية تركز منهج المحاسبة علي الإنتاج الضخم بخصائص معروفة وتكنولوجيا ثابتة ، ورغم تعدد محاولات تطوير محاسبة التكاليف إلا أن تلك المحاولات ظلت في إطار النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف) وفي دراسة أخرى يؤكد نفس المطلب بقوله " إن معظم الشركات مازالت تستخدم نفس نظم محاسبة التكاليف والرقابة الإدارية التي أنشئت وطبقت منذ عقود طويلة وكانت مناسبة في ظل بيئة تنافسية تختلف تماماً عن بيئة الأعمال المعاصرة " .

بل وأوضحت تلك الدراسة العديد من الجوانب التي تشير إلى عدم ملائمة النظم الحالية للتكاليف في مواجهة الواقع التكنولوجي والإنتاجي المعاصر .

ودعوة أخرى لتطوير نظم التكاليف الحالية يطلقها Seed Allen⁽¹²⁾ بقوله " إن محاسبة التكاليف التقليدية يجب أن تتغير لتلائم النظم الآلية للإنتاج وبيئة الصناعة المتقدمة ، وإلا فإن بيانات التكاليف لم تعبر عن الحقيقة وستكون مضللة إذا ما استخدمت في اتخاذ القرارات " .

كما خلصت دراسة Jeans & Micheal إلى أن : " التطورات التي حدثت في بيئة الصناعة المعاصرة تؤثر على نواحي عديدة داخل المنظمة ، ومن ثم فإن المنهج التقليدي لتصنيف عناصر التكاليف وتحميل التكاليف على وحدات الإنتاج وفقاً لساعات العمل المباشر لم يعد ملائماً بالمرّة في ظل البيئة المتقدمة للصناعة " .

وقد أجمعت إحدى دراسات Kaplan & Johnson⁽⁶⁾ أسباب الفجوة بين الدور الذي تقوم به النظم المحاسبية الحالية والدور المرتقب والمطلوب منها ، وتنهلت تلك الأسباب فيما يلي :

- احتمال حدوث تحريف كبير في تكاليف الإنتاج باستخدام الأساليب الحالية لقياس التكلفة .
- تركيز النظم الحالية للمحاسبة على توفير معلومات إجمالية ومتأخرة للرقابة على التشغيل .
- التركيز على مؤشرات ومقاييس الأداء قصيرة الأجل والتي لا تعكس التغير في المركز المالي للمنشأة بشكل سليم ، ولا تضمن للمنشأة القدرة على الاستمرار

وتعتبر دراسة كل من Howell Robert & Stephen Soucy من أبرز الدراسات التي تنادي بضرورة تغيير أو تطوير جوانب وأركان النظام التقليدي للتكاليف حيث يرون أن النموذج التقليدي للتكاليف يركز علي تقييم المخزون ، واستخدام التكاليف المعيارية ، ومجمعات التكاليف الإضافية وفقاً للتبويب الوظيفي ، والتحميل الكامل للتكلفة ، وطرق التحميل باستخدام العمل المباشر . ويرون أن هذا النموذج الذي ما زال يطبق في العديد من المنشآت ومازال أيضاً يدرس بكليات المحاسبة ويستخدم بشكل واسع قد فقد فاعليته بشكل حاد في ظل البيئة المتقدمة للصناعة .

ونظراً لأن منظمات الأعمال وما تشمله من نظم فرعية مثل نظم التكاليف تعمل في بيئة مفتوحة ومتغيرة ، لذلك فإن نجاح تلك المنظمات بشكل عام ونظم التكاليف بوجه خاص يتوقف علي مدى التوافق مع الأنشطة والأحداث المحيطة به ، وبقدر تعبير نظام التكاليف عن الأنشطة والأحداث المحيطة به تتحدد درجة فعاليته ونجاحه في دعم تطلعات واحتياجات الإدارة من المعلومات التكاليفية .

ولقد أشارت دراسة Kerremans⁽⁹⁾ إلي أنه رغم أن طرق وأساليب الإنتاج قد تطورت كثيراً نتيجة استخدام العديد من التكنولوجيات المتقدمة في التصنيع ، إلا أن محاسبة التكاليف قد تخلفت كثيراً عن ملاحقة هذه التطورات ، مما جعل العديد من الكتاب يقررون أن نظام التكاليف التقليدي لا يصلح للاستخدام في بيئة الصناعة المتقدمة، وذلك لأن الإدارة في تلك البيئة الصناعية المتقدمة تتطلب بيانات مختلفة كثيراً عن نوعية وكم البيانات التي تحتاجها الإدارة في ظل بيئة الصناعة التقليدية . بل أن دراسة

Kaplan⁽⁷⁾ قد ذهبت إلى أكثر من ذلك وقررت أن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف الحالية غير كافيين للتعبير عن بيئة اليوم أو الغد . وتعتبر دراسة Dennis⁽²⁾ من الدراسات التي أشارت بوضوح إلى العلاقة بين نظام التكاليف وبيئة الصناعة المحيطة به ، حيث أشارت تلك الدراسة إلى أن هناك تغيرات جذرية واضحة حدثت في بيئة الصناعة ، وأبرز هذه التغيرات التي أشارت إليها تلك الدراسة تتمثل في زيادة التشغيل الآلي ، وانخفاض مستوي الأجور المباشرة والمخزون وزيادة الاهتمام بتخطيط الإنتاج والتوجه بالمنتج وقصر دورة حياة المنتجات وزيادة الاهتمام بالجودة .

ولقد اتفقت نتائج تلك الدراسة مع نتائج دراسة أخرى توصلت إلى أن طبيعة عناصر التكاليف قد تغيرت جذريا في بيئة الصناعة الحديثة ، وأصبح متوسط تكلفة عنصر المواد المباشرة 13% والأجور المباشرة 8% والتكاليف غير المباشرة 79% من إجمالي تكلفة المنتج .

ولعل هذا يلقي الضوء على التغيرات الجذرية التي حدثت في بيئة الصناعة الحديثة وانعكاسها على طبيعة عناصر التكاليف .

ولا يقتصر الأمر على مجرد ضرورة تطوير نظم التكاليف وفقاً للتغيرات التي تحدث في بيئة الصناعة المحيطة بها لمعالجة العيوب أو القصور في نظم التكاليف ، بل أن إهمال هذا التطوير الواجب في نظام التكاليف قد يؤدي إلى تعدد الآثار السلبية على بيئة التصنيع نتيجة عدم اتخاذ القرارات الملائمة بسبب عدم توافر بيانات تكاليفية سليمة ودقيقة ومناسبة .

ويتفق مع ما سبق ما توصلت إليه نتائج إحدى الدراسات الحديثة في هذا الميدان من أن التطور التكنولوجي والتجديد في الأساليب الإدارية والتقنيات الصناعية لن يكتب لها النجاح مع تجاهل الأدوات والأساليب المحاسبية بصفة عامة ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة ، والتي تعتبر المرآة المعبرة عن ظروف ونتائج التطوير الإداري والصناعي .

لذلك فإن شركة Borg Warner's لصناعة السيارات حينما أرادت تطوير نظم الإنتاج وتغييرها من نظام الإنتاج بالدفعات Batch إلى نظام الإنتاج المستمر Continuous ، فقد قامت بعمل تطوير جذري في نظم التكاليف المطبقة ، حيث تم تطبيق نظام جديد للتكاليف اختلف في العديد من جوانبه عن نظم التكاليف القديمة ، وكان الهدف من ذلك أن يدعم نظام التكاليف الجديد بيئة التصنيع الجديدة (Robert) (11)

ورغم تعدد الدراسات والبحوث التي تؤكد علي أهمية وضرورة الربط بين طبيعة نظم التكاليف المطبقة من جهة وبين بيئة الصناعة التي تطبق فيها هذه النظم من جهة أخرى ، إلا أن الدراسات التطبيقية قد أبرزت تلك الأهمية والضرورة علي نحو أصبح معه تقييم وتطوير نظم التكاليف المطبقة في المشروعات الصناعية المتقدمة لمواكبة تطورات بيئة التصنيع بتلك البيئة أمر لأخيار فيه .

ففي إحدى الدراسات الميدانية (Lan Cobb) (8) حول أسلوب Jit — والتي شملت 211 شخصاً معظمهم من المحاسبين الإداريين والمراقبين والمحللين الماليين ومحاسبى التكاليف الذين يمثلون مجالس إدارات 205 شركة ، توصلت نتائج تلك الدراسة إلي أن محاسبى التكاليف والمحاسبين

الإداريين إذا لم يكونوا علي إدراك تام بفلسفة Jit وتأثيرها علي النظم المحاسبية ، فإن هناك احتمالاً كبيراً أن يقوم بهذا الدور تخصصات أخرى داخل المشروع غير المحاسبين ، والذين سوف يقتصر دورهم علي التسجيل في الدفاتر عن الأحداث الماضية فقط .

في ضوء ما سبق فإنه ليس من الصعب أن نتخيل أن نظم محاسبة التكاليف بشكلها التقليدي لا يمكن لها أن تعكس حقيقة تكلفة المنتجات في بيئة الصناعة الحديثة التي تتسم بتعدد المنتجات وتنوع مهام الآلات والعمال والتوسع في التشغيل الآلي والإلكتروني ... الخ ، وذلك نظراً لأن البيئة التي كان يناسبها نظم التكاليف التقليدية والتي كانت تكلفة المواد الخام والأجور يمثلان فيها الجزء الأعظم من تكلفة المنتج قد اختفت الآن . أما بيئة الصناعة الحديثة فقد اختلفت ملامحها حيث أصبحت الأجور تمثل 5% - 15% من تكلفة المنتج ، والمواد الخام تمثل حوالي 45% - 55% ، والباقي 30% - 50% يعبر عن التكاليف الإضافية غير المباشرة ، بل أن التكاليف الإضافية قد تحول معظمها من تكاليف متغيرة إلي تكاليف ثابتة نتيجة زيادة الاستثمار في الآلية (Norm) ⁽¹⁰⁾

المبحث الثالث:

إدارة المعرفة بين الإبداع المحاسبي وإبداع المحاسين

أن محافل المعرفة الوافدة والرافدة تحت أيدينا، إنما وجدت للتطور والتطوير عبر الأجيال المتلاحقة، على أيدي رجال من الباحثين عن البحوث المحاسبية، وإذا استطعنا أن نستحوذ على فكرة جيدة مضمونة النتائج البحثية، فإن نجاحها ومناقشتها يتوقف على مقدار فهمنا لتلك الظواهر الطبيعية والتي من الممكن بحثها ومناقشتها، فأنها سوف تجعلنا قادرين على التنبؤ بالمستقبل، والتحكم فيما سيحدث، (ولكن أعلموا بأن الله فوق الجميع)، أن التطور المذهل الذي يمر به عصرنا من تقدم تكنولوجيا إلى قمة مجد الحاسوبات الآلية، تتطلب منا أن نذهب إلى ما وراء تلك الحدود الآمنة التي فرضتها حالات التأكد، إلى الدقة في التنظيم، وإلى استطلاع الأفق البعيد، بما يحتوى من حالات عدم التأكد، (وليعلم الجميع بأن الغيب لا يعلمه إلا الله سبحانه وتعالى)، ولكن علينا أن نعمل فقط والله القصد من قبل ومن بعد.

وسنحاول في هذا المبحث أن نلمس مدى تأثير درجة المعارف وتنوعها وحجمها وزخمها من خلال التطور التكنولوجي الهائل على آراء المحاسبين وكيف استطاعوا أن يلاحقوا ذلك التطور ولمواكبته ولتسخير الأدب المحاسبي لخدمة تلك التكنولوجيا غير عابئ بما تفرضه على معبده من تقويض .

أولاً – مدخل التطور:

كان ضرورياً أن يستجيب رجال الفكر المحاسبي وممارسوا المهنة المحاسبية للتطورات سريعة الخطى التي تعرضت لها اقتصاديات العالم .

فلقد بدا واضحاً أن إمكانيات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لم تعد قادرة على مسايرة التعقيد الشديد في العملية الإدارية على مستوى الوحدة الاقتصادية .

لهذا كله ظهر لنا ما سمي "بالمحاسبة الإدارية" Managerial Accounting لتكون منفذاً جديداً يمكن من خلاله معالجة أوجه قصور الأنظمة المحاسبية الموجودة على مستوى المشروع، بل يمكن القول بأن ظهور هذا الاقتراح في بداية الخمسينات كان بمثابة صرخة من الرواد الأوائل إلى المفكرين المحاسبين بدعوتهم للإسهام في تطور علم المحاسبة ليسير التقدم الاقتصادي والتكنولوجي وما ترتب عليه من تطور في العلوم الإدارية والسياسية والاجتماعية.

وتعد المحاسبة الإدارية ظاهرة حديثة نسبياً، خاصة إذا ما قورنت بالتطور التاريخي الطويل لأعداد التقارير المالية الموجهة للأطراف الخارجية، كالملاك والدائنون والبنوك والجهات الحكومية... إلخ . كما تعد محاسبة التكاليف أول - أو بالأحرى أقدم - مظهر أو أداة من أدوات نظام المحاسبة الإدارية الحالي ألا أن محاسبة التكاليف اهتمت في البداية بتلبية الحاجة إلى البيانات اللازمة لإعداد التقارير المالية بشكل أساسي، وهذا ما دعا هورنجرن (Horngren, 1975) إلى الإشارة بأن هذه الفترة هي بمحاولة البحث عن "التكاليف الحقيقية" True Costs أو "مدخل الحقيقة الكاملة أو المطلقة" Absolute Truth Approach .

ألا أن المحاسبين قد أدركوا - عند البحث عن إجراءات محاسبة التكاليف الملائمة لخدمة القرارات التخطيطية والرقابية المختلفة العديدة - أن تجميع أو تخصيص التكاليف يجب أن يختلف باختلاف القرارات الإدارية. ومن ثم فليس هناك تخصيص أو تعيين وحيد للتكلفة يمكن أن يكون ملائماً لكافة القرارات والأغراض الإدارية، ومن هنا كانت بداية المحاسبة الإدارية، تلك المحاسبة التي تركز على تخصيص التكلفة الملائمة لغرض الرقابة والقرارات الداخلية أكثر منها لغرض إعداد التقارير الخارجية . وقد أشار هورنجرن عام 1975 إلى هذا "المدخل لنموذج القرار Decision-Model Approach" أو لمستخدم بيانات التكاليف "User-Oriented Approach" وذلك "بمدخل الحقيقة المشروطة" Truth Approach Conditional، بمعنى أن الحقيقة إنما تعتمد على الكيفية التي تم بها تخصيص التكلفة، وكأن صدق المعلومة مشروط بأسلوب وطريقه الحصول عليها.

وفي أواخر الستينيات وأوائل السبعينيات بدأت مدرسة ثالثة للمحاسبة الإدارية هدفها تطوير المدخلين السابقين وتصنيفهما في إطار نظري Conceptual Framework أوسع، ومن ثم ظهر ما يسمى بمدخل اقتصاديات المعلومات Information- Economics Approach ، ذلك المدخل الذي يرى أن نظام المحاسبة الإدارية ما هو إلا نظام خاص للمعلومات، بمعنى أن التطورات الحديثة في نظريته القرار الإحصائي Statistical Decision theory وعلم الاقتصاد في ظل عدم التأكد أظهرت بجلاء أن المعلومات ما هي إلا سلعة يمكن أن تشتري وتباع شأنها شأن كافة السلع الأخرى، ومن ثم فإنه يكون من غير المناسب - كما في حالة السلع

الاقتصادية - التحدث عن "الحاجة" إلى المعلومات دون مراعاة لتكاليف "تلبية" هذه الحاجة (أي شراء وإنتاج هذه المعلومات)، وتكاليف "عرض" هذه المعلومات ، بما في ذلك تكاليف الدقة والتوقيت المناسب، وهذا ما أشار إليه هورنجرن عام 1975 "بمدخل الحقيقة المكلفة" Costly Truth Approach أو ما قد تسمى "بمدخل تكلفة الحقيقة"، فقيمة المعلومات يتم اشتقاقها من نموذج معين، يتضمن:

- (1) البيئة التي يواجهها متخذ القرار .
- (2) البدائل المتاحة أمام متخذ القرار.
- (3) النتائج الممكنة كدالة للبيئة والأنشطة الفعلية .
- (4) دور وتكلفة نظام المعلومات في التنبؤ بالبيئة وناتج القرارات.
- (5) اتجاه المخاطر لدى متخذ القرار، (محاسبة التكاليف، ترجمة جامعة الملك سعود)⁽¹⁾ .

ولقد بدأ المحاسبون يعترفون - أو بالأحرى يدركون - منذ عام 1975 بأن نظام المعلومات وإعداد التقارير يمكن أن يكون له بعض التأثير على الأفراد، بمعنى أنه إذا كان مدخل اقتصاديات المعلومات يركز على تأثير نظام المعلومات على سلوك وأفكار متخذ القرار، فإن هذا المدخل يعترف أو بالأحرى يأخذ في اعتباره بأن مجرد قياس وإعداد التقارير عن أنشطة الأفراد يكون له - ولا شك - تأثير على هذه الأنشطة، وهذا ما أشار إليه إيجيري Ijiri عام 1975 (المرجع نقلاً عن ترجمة كتاب التكاليف - جامعة الملك سعود) حينما أكد على أن نظام المحاسبة ليس بالضبط مثل أي نظام آخر للمعلومات بالمنشأة، وإنما نظام المحاسبة يعد نظاماً فريداً، لماذا؟ لكونه

جزء من نظام المساءلة System Of Accountability بمعنى القدرة على المحاسبة والتفسير . فالموارد يعهد بها إلى مدير معين، ثم يتول نظام المحاسبة تسجيل وإعداد التقارير عن كافة الصفقات المالية المتبادلة التي لها علاقة بهذه الموارد، فضلاً عن تقييم أو تفسير عائد أو نتيجة هذه الصفقات لمن خصص ووفر هذه الموارد (الإدارة العليا أو المالك) أصلاً لذلك المدير . وعلى ذلك فإننا نجد - طبقاً لهذا المدخل - أن المعلومات الناتجة عن نظام المحاسبة يمكن أن توفر أساساً سليماً وجيداً لإبرام العقود بين الوكلاء الاقتصاديين Economic Agents (وهم قد يمثلون الإدارة العليا أو الملاك أو مديري الأقسام والإدارات) ، وبالضرورة فإن معلومات مختلفة إنما تعنى عقود استخدام مختلفة أو مسارات للأداء مختلفة وتخصيصات مختلفة للمكافأة بين الوكلاء وأخيراً مستويات مختلفة من الكفاءة Efficiency ولأن الهدف من توليد وإنتاج المعلومات - طبقاً لهذا المدخل - لا يكون الحقيقة Truth وإنما تحقيق "الكفاءة الاقتصادية" Economic Efficiency عند إبرام وتنفيذ العقد بين المديرين أو المديرين والملاك، وهو اتجاه ولا شك قد لفت الأنظار إلى أهمية المحاسبة الإدارية ودورها في ابتكار طرق وأساليب يمكن للإدارة العليا من خلالها التأثير على أنشطة وأداء الإدارة التنفيذية ، (محاسبة التكاليف، ترجمة جامعة الملك سعود).

لقد باتت التكنولوجيات اليوم من الأمور الطبيعية الواسعة الانتشار والاستخدام، ومن النادر أن نجد أن مشروعاً يخلو من هذه التكنولوجيات، وفى الحقيقة فإن محاولات كل من Kaplan And Johnson⁽⁴⁾ تؤكد أن جميع الممارسات العلمية المستخدمة اليوم، كانت مستخدمة من قبل في عام

1925 (سبق التعرض لدراسات Kaplan في المبحث الثاني) ، وعليه فلن نستطيع إلا القول بأنه لم يحدث إلا تغييراً قليلاً في الممارسة العملية للمحاسبة الإدارية، ولم يتم هذا التغيير الطفيف أيضاً، إلا في السنوات الأخيرة وذلك كله بالرغم من أن جوهر العملية التصنيعية قد أخذت منحناً آخر وقد أخذت مكانها في تكنولوجيات التصنيع التي يمكن أن يقال بأنها مقدمات لتكنولوجيا جديدة.

فما هو موقف الحاسب الإداري منها ؟

ولقد كانت ردود فعل كل من Kaplan And Johnson ⁽⁴⁾ تفاؤلية المدى حيث توقعوا بأن الباحثين سوف يتجهون في المقابل إلى إبداع محاسبي جديد سوف يزخر به الأدب المحاسبي تحدياً لهذا الهجوم التطوري الشامل في مجالات الأعمال الحديثة، وأن كان Kaplan قد تحدى الباحثين في قدراتهم عند أعداد بحوثهم وعن إمكاناتهم في دراسة وتحليل ونقد تلك الابتكارات التكنولوجية العملية التي تمارسها تلك الشركات الضخمة في أواخر القرن العشرين قبل أن يتواجد أمثال فردريك تايلور ، الفريد سلونز .

ونتيجة لذلك ، فلنا أن نتسأل الآن عن ما هي متطلبات البحث لإقرار طبيعة الممارسة العملية للمحاسبة الإدارية في نهاية القرن العشرين ولقد أقترح Robert Scapens, 1988 أنه يمكن لنا أن نعنون ردود أفعال اتجاهاتنا التطورية للبحوث المحاسبية ببعض الأسئلة التالية:-

what is the organizational role of management accounting?

What objectives does it achieve?

How does it affect other organizational processes?

ثانياً: الحاجة إلى إبداع المحاسبين وليس إلى إبداع محاسبي:

The need for creative Accountants-not Creative Accounting

إبداع المحاسبين: Creative Accountants

يتضح لنا مما سبق ، كيف استطاع المحاسبون بما قدموه من إثراء الأدب المحاسبي من خلال الدراسات التي تم عرضها في المبحث الثاني وكذلك أراء الكتاب والمختصين والقائمين على المهنة، في محاولة لابتكار أفكار جديدة لتصميم نظم وعمليات المحاسبة الإدارية ، والتي **يؤكد سردها فيما يلي:**

الأول : مستوى العمليات Operational Level وتعنى بنوعية المعلومات اللازمة لعملية النمو والتطور ، حتى يمكن إعداد الإدارة بأكبر قدر من تلك المعلومات لمساعدتها في عملية اتخاذ القرارات ، وهذا ما يدعونا للرجوع للوراء قليلا لننتذكر ما قاله - كلارك (Clark,1923) ⁽²⁾ عن - تكاليف مختلف لأغراض مختلفة - Different Costs For Different Purposes والتي أعادت إلى أذهاننا تأكيدها لضرورة انفصال نظم التكلفة عن نظم المحاسبة الإدارية ، ذلك أن طبيعة وخصائص معظم نظم التكاليف لا تتناسب مع أهداف عملية اتخاذ القرارات.

ومن المعروف أن نظم محاسبة التكاليف تعتمد على البيانات التاريخية، أن معظم المؤسسات والشركات تتفق في هذه الأيام على أن طول فترة البحث في النتائج السابقة عادة ما تكون غير إنتاجية أو إيجابية ، أن ما تم في الماضي دليل لما سوف يحدث في المستقبل وعلى ذلك تكون تلك هي القاعدة التي تعتمد عليها، أن نظام المحاسبة الإدارية سوف يختص بالتكاليف

المستقبلية ، ومن هذا المنطلق سوف يتطلب ذلك وجود قاعدة منفصلة للبيانات عن النظم التكاليفية .

الثاني: وبالإضافة إلى ما هو معروف عن عملية التمييز بين نظامي المحاسبة الداخلي، فإنه ستكون هناك حاجة ملحة على الاعتماد على الكثير من المعلومات غير المحاسبية والتي يجب أن يعمل لها حساب داخل النظام ، ونرى أنها لا تعبر (المعلومات غير المحاسبية) في هذا الشأن عن معلومات مالية، ولكنها تعتبر من الأهمية بمكان وخاصة بالنسبة للشركات والمنشآت التي قد تعجز عن تقييم تلك المعلومات غير المحاسبية ، وأن تضعها في إطارها الصحيح ، وعليه فإن هذا يعد مدخلاً طيباً لكي نشارك الطرق والأساليب والوسائل الإحصائية للقيام بعملية الرقابة بكفاءة، وعلى سبيل المثال يتم استخدامها في حساب معدلات التخزين ، حساب التأمينات والمعاشات، حساب معدلات غياب العمال ، حساب دورة العمل ، حساب أوقات العمل الكلية ، حساب مجموعات الآلات التي لا تعمل كل الوقت، حساب مستويات الكفاية لمختلف الأعمال ، الطاقة المتاحة والمستغلة وهكذا .

بدأ ذلك الإبداع بمقترح أو دعوة للنقاش حملت رقم 42 وأصدرتها Asc في عام 1988 والذي تحول فيما بعد إلي إصدار معيار محاسبي وجد قبولاً وإقبالاً إن دل علي شئ فإنما يدل علي مدي قدرة المحاسبين علي خلق الإبداع وعلي تطوير أنفسهم لمواجهة التحديات العصرية الجديدة .

هذا وتعتبر تلك الدعوة إلي مناقشة ذلك المقترح الذي يحمل رقم 42 في عام 1988 والصادرة عن : Accounting Standard Committee's Exposure draft والذي يحمل عنوان محاسبة العمليات ذات الأهداف الخاصة Accounting for Special Purpose Transactions تعتبر أحد المعالم الرئيسية لتطوير وتنمية نظم التقارير المالية سواء كان في المملكة المتحدة (مكان إصدار ذلك المقترح) أو في غيرها .

ليس فقط في أن هذا المعيار المقترح قد كشف عما قامت به ASC من استبعاد العديد من الصيغ المحاسبية المتعارف عليها كمظهر من مظاهر الإبداع المحاسبي ، ولكن في كونها قد حاولت أن تفعل شيئاً ما بما قصده من عرض ذلك الإطار النظري أو الأساس النظري Conceptual Framework .

هذا ويمتاز الإبداع المحاسبي بالوضوح ليس لكونه إبداعاً مجرداً ، ولا لكونه إبداعاً محاسبياً ، ولكن نستطيع القول لأنه يلقي قبولاً عاماً . ولكن يمكن القول أيضاً بأن عملية الإبداع المحاسبي (الذي يعبر عنه كتاب الأدب المحاسبي) لم يتمكن من إعطاء صورة حقيقية تمثل جميع الأحداث التجارية والمالية كما هي علي حقيقتها ، ولكن بدلاً من ذلك قاموا باستعراض قدراتهم وإمكاناتهم أنفسهم للإدارة عن طريق ما يقدمونه من تقارير ، ولقد جاء في المقترح رقم 42 أن التطبيق العملي للإبداع المحاسبي في المملكة المتحدة ، قد جاء مؤخراً متفقاً مع بعض المعايير المحاسبية الحديثة Recent Accounting Standards والتي غالباً ما تأتي قاصرة في المفهوم Concept ولا تفي بالغرض Inadequate وعلي وجه الخصوص ما

يختص من تلك المعايير بموضوع الشهرة Goodwill ، وعمليات الحيازة أو الاستحواذ Acquisitions أو بعمليات انضمام أعضاء جدد علي الشركة Mergers .

المحاسبة عن العمليات ذات الأهداف الخاصة :

Accounting for Special Purpose Transactions

لقد تم تعريف ووصف المحاسبة عن العمليات ذات الأهداف الخاصة في المقترح رقم 42 وفي المعيار الذي صدر فيما بعد في عام 1991 ، والذي يمكن وصف تلك العمليات بأنها تعد أعمال غير عادية ، أو قد تكون من نوع تلك الأعمال الغير ظاهرة والتي لا يعرف أثرها وتأثيرها إلا المختصين بها ، فهي لا تعطينا مفهوماً محدداً ، كالذي قد نفهمه منها عند النظر إليها لأول وهلة .

إن العديد من العمليات الخاصة يكون القصد منها القيام بعمل التسهيلات التمويلية علي ما قد جاء بالميزانية العمومية ، وغالباً ما يتم هيكلتها بأنها قد تعبر عن الشكل القانوني والذي ربما قد يكون مختلفاً عن تلك الأسس الاقتصادية التي ينتمون إليها أو عن الأعمال الاقتصادية ذات الثروات الهائلة .

وبينما أن هذا المعيار لم يأل جهداً في أن يثبت بأنه لا يمكن أن يتم تحديد نوع السؤال الذي يطرح لكل فئة ، وأن القصد من ذلك التهرب واضحاً ، والغرض منه هو تحدي ذلك الجدل القائم بين كل من الممتهنين لمهنة المحاسبة ، والمهنيين القانونيين ، بشأن مقدرة تلك اللجنة الخاصة في مدي أحقيتها في أن توصي وأن تضع من التعليمات وفقاً لما تراه وخروجاً علي ما جاء بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

ويمكن أن ستخلص من ذلك أن هناك هدف واحد علي وجه الخصوص من العمليات ذات الأهداف الخاصة Special - Purpose Transactions وهو انه ربما قد يكون هناك عمليات فردية والتي قد يكون لها تأثير علي كل العمليات الأخرى وتختلف مؤثراتها الجانبية علي كل جزئية منها إذ اعتبرنا انفصال كل عملية عن الأخرى ، وان ما أخذ به المقترح ED42 والمعيار الصادر يحافظ علي التأثيرات الاقتصادية والمالية لكل العمليات مجتمعة وليس التأثير علي كل جزء علي حدة ، وذلك عندما يكون لنا مدخل محدد ومناسب لكي تستطيع المحاسبة أن تنفذ من خلاله .

وعلي الرغم من ذلك فإن هذا المقترح ED42 يعد عملاً مناسباً قد تبنته Accounting Standards Committee في صلب المعايير المحاسبية .

جوهر العملية ذات الهدف الخاص :

Special - Purpose Substance of Transaction

ومن خلال استعراضنا للمقترح ED42 والمعيار الصادر بخصوصه في عام 1991 الصادر عن ASC نري أنه قد عرف العملية ذات الهدف الخاص بأنها تلك العملية التي سيتم معالجتها محاسبياً للتأكد من مطابقة تأثيرها التجاري . بينما أن العمليات الواضحة أصلاً Straightforward Transactions لا يتم في العادة أخذها في الاعتبار كأحد المشكلات المحاسبية الأساسية ، هذا ويمكن حصر العمليات ذات الأهداف الخاصة ووضعها في إطارها الصحيح وتحديد ما تلتزم به ، علي سبيل المجاز — إذا كان من الصعب أن نفرق بين المعاملة المحاسبية المناسبة لها والتأثير الذي قد يحدث علي أصول وخصوم المشروع .

ولقد أقر المعيار المتعلق بالعمليات ذات الأهداف الخاصة بأن معظم الأمثلة المعروفة والمشهورة عن هذه المشاكل مثل التمويل التآجيري Finance Lease والذي قام بالتصدي له مجلس المبادئ المحاسبة SSAP وأصدر معياره الشهير رقم 21 ، كما أصدرت لجنة قواعد المحاسبة الدولية IAS المعيار رقم 17 عام 1982 ، وقد تعرض أيضاً لهذا الموضوع بوضوح تام . هذا ويوجد هناك العديد من العمليات الجديدة ذات الأهداف الخاصة ويمكن ذكر بعض منها علي سبيل المثال لا الحصر مثل Separate Sale and re- Purchase of Goods والتي سيكون تحديدها بمثابة نهاية فترة محاسبية .

إن التحديد الجوهرى للعمليات ذات الأهداف الخاصة سوف تأخذ ضمن اعتباراتها وجهة النظر التي تتادي بالمواعمة وبالأسلوب الذي يجعلها تتفاعل معه .

إذا كانت البيانات تعبر عن حقائق خام وأولية ، فإن المعلومات تمثل بيانات مشكلة بطريقة تصلح للاستخدام في موقف معين . أما المعرفة فهي تمثل معلومات عامة وعلي درجة عالية من التجريد تصلح للاستخدام بشكل عام وفي أي وقت ولجميع العلوم .

ولقد بات علي رجال الفكر المحاسبي وممارسوا مهنة المحاسبة أن يستجيبوا للتطورات سريعة الخطي التي تعرضت لها اقتصاديات العالم . بعد أن بدا واضحاً أن إمكانيات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لم تعد قادرة علي مسايرة التعقد الشديد في العملية الإدارية علي مستوي الوحدة الاقتصادية .

ويؤكد مضمون هذا البحث علي أن محافل المعرفة الوافدة والرافدة تحت أيدينا ، إنما وجدت للتطور والتطوير عبر الأجيال المتلاحقة علي أيدي رجال من الباحثين (يهتم هذا البحث بالنواحي المحاسبية) عن المعرفة من خلال اختباراتهم المنظمة للفروض المنطقية التي تقوم عليها البحوث المحاسبية .

ولقد جائت نتائج هذا البحث متسقة ومتناسقة مع الكيفية التي استطاع بها المحاسبون أن يقدموا من الإبداعات الإدارية والمالية لمواجهة تلك الثورة التكنولوجية الهائلة فجاء الأدب المحاسبي زائداً بإبداعات المحاسبين أكثر مما جاء به من إبداع محاسبي .

Knowledge Management

Between

Creative Accounting and Creative Accountants

Abstract:

Data is the Fact of Rowmaterial, Information is the out- put of data Operation used for Sub- Positions, But the Knowledge are the General Information Wich can be used in general Poisons and also at Any- Time in Different branches of Science. Consequently huge efforts are encerted by Entrepreneurs Accountants , and Professional Accountants to melt the new Over- Coming Technology in the World & Economy so that it can be Globalize for the Development and Innovation in the Roll of Applied, Theoretical and Costing Accounting.

This Technology Revolution - to be Over - Come - Need Acreative Accountants becos need Acreative Accounting.

تمثل المعرفة Knowledge الرصيد المتراكم من الخبرة والمعلومات والدراسات الطويلة في مجال معين ، ومن الطبيعي أنه عند تجميع هذا الرصيد يختفي الكثير من التفاصيل والإيماءات ، وتتصاعد درجة التجريد والترابط في عناصر المعلومات المكونة لرصيد المعرفة .

وإذا كانت البيانات Data تعبر عن حقائق خام وأولية ، فإن المعلومات Informations تمثل بيانات مشكلة بطريقة تصلح للاستخدام في موقف معين، أما المعرفة Knowledge فهي تمثل معلومات عامة General Information وعلي درجة عالية من التجريد تصلح للاستخدام بشكل عام وفي أي وقت ولجميع العلوم .