

الفصل الخامس

السلوك المحاسبي في التقارير المحاسبية

أن مصمم النظام المحاسبى ينبغي أن يكون لديه فكرة واضحة عن إحتياجات مستخدمى المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالبيانات التى يتوقعون تلقيها وأن يصمم النظام بحيث يهدف إلى إنتاج مجموعة من التقارير المحاسبية اللازمة لتلبية هذه الإحتياجات تبعاً للأولويات أو الأهمية النسبية لكل مجموعة من مجموعات المستخدمين وكذلك التوفيق بين إشباع هذه الإحتياجات والحدود الخاصة بتكلفة تجميع البيانات للإستخدام المعين.

وتعتبر التقارير المحاسبية المنتج النهائى للنظام المحاسبى لأنها تتضمن عرضاً منسقاً لبيانات مستمدة من المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية فى المشروع وبالرغم من أن هذه التقارير ليست هدفاً فى حد ذاتها إلا أنها جزء هام من النظام إذ بدونها لا يمكن القول بأن النظام المحاسبى قد حقق كامل أغراضه.

ويعتقد المؤلف أن التقارير المحاسبية تعتبر أحد الصور الملموسة التى تعبر عن سلوك المحاسب لأنها تمثل القرار النهائى الذى توصل إليه فى تحديد شكلها ومضمونها لتقديمها إلى من يهمه الأمر، وهى من جهة أخرى إحدى العوامل التى سوف تؤثر فى سلوك مستخدميها، ويتمثل هذا الأثر فى تفضيل المستخدم إنتهاج تصرف معين دون آخر، ويمكن أن يتم بتويب التقارير من حيث إستخدامها وتداولها إلى نوعين:

(١) تقارير داخلية وهى التى يتم إعدادها للإستخدام داخل المشروع وتهدف إلى خدمة المستويات الإدارية المختلفة فيه.

(٢) تقارير خارجية وهى التى تقدم إلى جهات وهيئات خارجية. وما دام الإهتمام هنا منصبا على النواحي السلوكية فى التقرير، لذا سيتم إلقاء الضوء على المفاهيم السلوكية التى يجدر على المحاسب مراعاتها حتى تتسم التقارير

بالكفاية وتتمكن بالتالى من تحقيق أهداف المشروع عن طريق توجيهها لسلوك مستخدميها بالشكل الى يحقق تلك الأهداف.

ويتم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول

تقييم التقارير المحاسبية

تختلف التقارير الداخلية للأغراض الإدارية عن التقارير المعدة للأغراض الخارجية في أنها تتمتع بقدر أكبر من المرونة - سواء في إعداد أو عرض بيانات هذه التقارير - عن التقارير الخارجية، ذلك أن الغرض الأساسي من إعداد هذه التقارير موجه كلية نحو خدمة إدارة المشروع في المجالات والوظائف المختلفة التي تقوم بها، وبالتالي فإن المحاسب الإداري سوف يعمل على اختيار الأدوات الفنية وطرق عرض البيانات التي يرى أنها تسمح بإنتاج مجموعة من التقارير تحقق أقصى إستفادة ممكنة بالنسبة للإدارة، وبعبارة أخرى ليست التقارير الإدارية محكومة بمجموعة معينة من المبادئ المحاسبية أو صور محددة لعرض البيانات بها ينبغي على المحاسب الإداري أن يتقيد بها كما هو الحال في إعداد التقارير المالية الخارجية، بل إن المحاسب الإداري له الحرية في إختيار البيانات المحاسبية وطرق عرضها وأسس تحليلها التي يرى أنها تحقق الإستفادة المرجوة للإدارة بالنسبة للحالة المعنية وبصرف النظر عن مسيرتها أو مخالفتها للمبادئ والإجراءات المحاسبية المتعارف عليها.

ولقد كان من الأسباب الرئيسية لتحقيق هذا القدر من المرونة في التقارير الإدارية - إمكانية الخروج عن القواعد المحاسبية التقليدية.

إن هذه التقارير تخدم جهة واحدة محدودة هي الإدارة ويمكن تحديد احتياجاتها بوضوح من المعلومات المحاسبية والتعرف السريع على مدى قدرة التقارير الحالية على تلبية هذه الاحتياجات وذلك نتيجة لقرب الإدارة من مصدر المعلومات المحاسبية وبالتالي سرعة الإتصال العكسى فيما بينها وسبب آخر لهذه المرونة هي إنتفاء الصفة القانونية عن التقارير الإدارية، فهي ليست معدة للنشر والإستخدام من قبل الأطراف المعنية الأخرى خارج المشروع وبالتالي فليس هناك مبرر للقول بأنها قد تظهر بيانات متحيزة قد يترتب عليها تضليل المستخدمين الخارجين وأخيرًا فإن الإنتقادات الشديدة الموجهة لبعض القواعد المحاسبية التقليدية إما بسبب النتائج غير الحقيقية - أو غير الملموسة - التى تظهر من تطبيقها أو لعدم ملائمتها للتطبيق فى جميع الحالات قد أدت إلى عدم تقييد التقارير الإدارية بهذه القواعد المحاسبية التقليدية، فمثلاً عدم كفاية البيانات المالية التاريخية لأغراض التخطيط والرقابة أدى إلى عدم تقييد المحاسب الإدارى بمبدأ التسجيل التاريخى المتبع فى المحاسبة المالية وإتباعه لمبدأ التنبؤ بالبيانات المحاسبية.

وتختلف التقارير الإدارية أيضاً عن التقارير المالية من ناحية أن البيانات التى تعرضها والشكل الذى تعرض به يختلف تبعاً للأنشطة المختلفة أو القرارات المختلفة التى تعد هذه التقارير لخدمتها.

فهناك تقارير تساعد الإدارة فى تخطيط ورقابة أنشطة الإنتاج والبيع والتحصيل والتمويل وغير ذلك من الأنشطة كما أن المحاسب الإدارى يتولى إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية المرتبطة بإتخاذ قرارات إدارية معينة مثل إنتاج منتج جديد أو وقف منتج حالى أو تصنيع جزء معين أو شراؤه من الخارج وغيرها.

على أن المرونة التى تتمتع بها التقارير الإدارية ليست مطلقة وإنما هي

محكومة بخدمة الأغراض التي أعدت من أجلها بأفضل صورة ممكنة، أو بمعنى آخر يمكن التغلب على أى من أو كل العوائق المحاسبية بطريقة عملية فى إعداد التقارير الداخلية إذا كانت النتيجة المتحققة من ذلك أكثر قرباً من الحقيقة أو أكثر فائدة فى توجيه وإدارة أنشطة المشروع.

تقييم معلومات التقارير المحاسبية

إن تحقيق التقارير المحاسبية للغرض منها يتوقف على معايير معينة لتقييم المعلومات الخاصة بها، ذلك أنه ليس كل ما تحويه التقارير من معلومات يعد ذو فائدة أو منفعة، كما أنه ليست كل أشكال التقارير تحقق الغرض منها بالصورة المرجوة، وإنما يستلزم الأمر توافر مظاهر أو اعتبارات معينة فى التقارير التى تشمل على هذه المعلومات وكذلك فى المعلومات المحاسبية حتى يمكن تلبية إحتياجات مستخدمى هذه المعلومات بدرجة ملائمة.

وقد تشكلت لجنة وضع الإطار الفكرى والنظرى للمحاسبة بقرار من مجلس إدارة مجمع المحاسبة الأمريكية فى عام ١٩٦٤ وبعد عامين أنجزت اللجنة مهمتها ونشرت تقريرها بعنوان - بيان بأساسيات النظرية المحاسبية فى عام ١٩٦٦ - وقد أوصت اللجنة بالإسترشاد بالمعايير الأربعة التالية لتقييم معلومات التقارير المحاسبية .. وهى:

الملائمة Relevance.

القابلية للتحقيق Verifiability.

الخلو من التحيز «النزاهة» Freedom from bias.

القابلية للقياس الكمى Quantifiability.

وفيما يلى مناقشة كل معيار من المعايير السابقة:

(١) الملائمة:

تهدف نظم المعلومات المختلفة في المشروع وبصفة خاصة نظام المعلومات المحاسبي، إلى مد متخذي القرارات بتقارير معلومات تساعد في عملية إتخاذ القرارات الإدارية، ويقصد بمعيار الملائمة أن تكون المعلومات المحاسبية التي تظهرها التقارير ذات فائدة لمستخدمي هذه التقارير في إتخاذهم القرارات والأحكام وتكمن فائدة المعلومات أساسًا في قدرتها على تخفيض درجة عدم التأكد بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات.

وقد إقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية معيار «الملائمة» أو الصلاحية كمعيار رئيسي لتقييم المعلومات المحاسبية غير أن المحاسبين يختلفون في تحديد معنى الصلاحية أو الملائمة عند إستخدامها كمعيار للتقييم فعلى سبيل المثال تعرفها الجمعية بأنها:

[وحتى تقابل المعلومات معيار الملائمة، فيجب أن تؤثر هذه المعلومات أو ترتبط بالإجراء المفترض تسهيله].

وتضيف جمعية المحاسبة الأمريكية الآتي:

فطالما أن هناك درجات متفاوتة من الملائمة فهناك درجات مختلفة من المنفعة لمختلف الأغراض.

ويعرف ديمسكي الملائمة من وجهة نظر التكاليف والمنفعة بأنها «مجموعة البيانات التي يجب على متخذ القرارات معرفتها».

ويوجه الدكتور أحمد رجب عبدالعال النظر إلى أن المعلومات التي تتولد عن النظام المحاسبي قد تواجه بالإهمال من جانب مستخدمي المعلومات إلا إذا إعتقدوا أنها أكثر منفعة نسبيًا من المعلومات البديلة، لذلك فإنه يعرف الملائمة بأنها المنفعة النسبية للمعلومات في التنبؤ بقيمة المتغيرات التي تنطوي عليها نماذج إتخاذ القرارات.

ويرى المؤلف أن هذا المفهوم ينبع من طبيعة المحاسبة نفسها، فمفهوم المحاسبة هو خدمة الأطراف المختلفة ذات المصلحة فى المشروع وبالتالى فإن السبب فى وجود هذه الخدمة، والإستمرار فى آداؤها هو أن تكون ذات فائدة لأصحاب المصالح المختلفة، ولذلك فإن هذا المستوى للمعيار يكون هو المعيار الوحيد الذى لا يتقيد فى إمكانية تطبيقه.

وبالإضافة إلى هذا فتعتبر الصلاحية متغير مستمر، حيث أنها موضوعاً نسبياً، يرتبط بالهدف المنشود من البيانات، والذى يتغير من لحظة إلى أخرى.

ويأتى دور الإدراك فى الدراسة السلوكية عندما يوازن متخذ القرارات (مستلم التقرير) بين درجات المنفعة النسبية لكل من المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية التى ترد إليه من نظم المعلومات المختلفة فى المشروع، حيث يواجه بموقف يتضمن الاختيار بين نظم المعلومات ومدى ملائمة كل منها لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة للهدف المنشود.

ويرى الدكتور عبدالحى مرعى أن بيانات التقارير يجب أن تكون وثيقة الصلة والإرتباط بالهدف المنشود من إستخدامها وذلك من حيث قدرتها التفسيرية لما ينطوى عليه الأصل الذى تمثله من خصائص، ومن حيث قدرتها التأثيرية على الأهداف المزمع إستخدامها فيها.

(٢) القابلية للتحقق:

تشير القابلية للتحقيق إلى خاصية أن المعلومات الموجودة فى التقارير تتيح لمختلف الأفراد المؤهلين التوصل إلى مقاييس أو نتائج متماثلة والإفتراض الضمنى هنا أن التماثل لا يعنى عدم وجود إختلافات فى المقاييس أو النتائج التى يتم التوصل إليها ولكنه يعنى أن مثل هذه الإختلافات مسموح بها طالما كانت فى نطاق حدود مقبولة.

وهذا المعيار هو عرض معلومات أكثر صدقاً عن أنشطة المشروع فى التقارير المحاسبية، إن رأى القائل بأن الهدف من المحاسبة هو عرض معلومات صادقة عن أنشطة ومركز المشروع يعد جذاباً جداً وأكثر منطقية بالنسبة للكثير من مستخدمى هذه المعلومات وخاصة غير المحاسبين منهم.

ومع ذلك فهناك بعض المشكلات الهامة التى تعترض قبول الصدق كهدف للمحاسبة من وجهة نظر المحاسبين.. يمكن التعبير عنها بالأسئلة الآتية:

ما هى المعلومات الصادقة التى ينبغى أن تظهرها التقارير المحاسبية؟

كيف يمكن عرض معلومات صادقة إذا لم تكن معروفة؟

بالنسبة للسؤال الأول فإنه يتضح إذا عرفنا أن هناك جانباً كبيراً مما يعد بيانات حقيقية عن المشروع يمكن عرضه بالتقارير المحاسبية ومع ذلك فليس كل هذه البيانات مفيد أو ذات قيمة بالنسبة لمستخدمى التقارير المحاسبية، وبالتالي نخلص إلى أنه لتحقيق هذا المعيار يجب أن تكون المعلومات الصادقة مفيدة، ولكن حتى هذا الإستنتاج لا يعد كافياً حيث يتبادر إلى الذهن السؤال التالى:

* أى المعلومات الصادقة تعد مفيدة؟

ويمكن القول أن المعلومات تكون مفيدة إذا ساعدت فى تلبية إحتياجات مستخدمى هذه المعلومات.. والتى يمكن إفتراض أنها تتركز فى النواحي الرئيسية الآتية:

تقييم الإدارة.

تقييم سياسات الإدارة.

تقييم المنشأة.

* أما السؤال الثانى فهو كيفية عرض معلومات صادقة إذا لم تكن معروفة؟
يمكن أن نوضح المقصود بذلك إذا ما حاولنا الإجابة على أسئلة الافتراض
السابق.. وهى:

كيف يمكن تقييم الإدارة؟

كيف يمكن للإدارة تقييم سياستها أو قراراتها السابقة؟

كيف يمكن إحتساب قيمة المنشأة؟

بالنسبة لكيفية تقييم الإدارة فإنه يتم بمقارنة النتائج الفعلية لعمليات المشروع
خلال فترة زمنية معينة بالنتائج المقدرة لنفس الفترة، ويعد ذلك أكثر صعوبة
وذلك بالإضافة إلى الصعوبات والمشاكل المتعلقة بقياس نتائج العمليات
والتي تجعلها تمثل رقمًا حكميًا من وجهة نظر من قام بقياسها، فإنه ينبغي أن
يستبعد من هذه النتائج كل العوامل التى تخرج من نطاق رقابة الإدارة، وهو
ما يعد مهمة صعبة ومعقدة فى كثير من الحالات وأنه من الواضح أن تقييم
سياسات الإدارة يعد أكثر صعوبة من تقييم الإدارة لأن هناك مشكلة خاصة به
وهى ضرورة فصل آثار سياسة أو قرار معين عن تلك الخاصة بالسياسات أو
القرارات الأخرى.

وقد عبر أحد الكتاب عن هذه المشكلة بقوله:

(إنه من المستحيل أن تفصل وتعد تقارير عن النتائج الخاصة بكل قرار سابق
والقيام بذلك يستلزم الرجوع إلى القرار الأصيل وتتبع النتائج لكل الاحتمالات
التي إتخذت - فروع شجرة القرار - وكل البدائل التى لم تتخذ أيضًا).

وقال آخر:

«الإقتصادى.. ينظر إلى المحاسب بإعتباره رجل يتعين عليه أداء مهمة

مستحيلة، لأن عليه أولاً أن يخفض ما هو بالضرورة حقيقة متعددة الأبعاد إلى رقم ذو بعد واحد وفي المرتبة الثانية عليه أن يفعل ذلك على أساس المعرفة بالمستقبل الذى لا يمكن معرفته بدرجة ممكنة».

أما تحديد قيمة المنشأة فقد تناوله كثير من الكتاب، ويرى معظمهم أن قيمة المنشأة تساوى القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية الواردة مستقبلاً زائداً النقدية المتاحة فى الوقت الحاضر ومع ذلك فإن الأمر ليس بهذه البساطة، فمفهوم القيمة الحالية للمنشأة لا يزال معقداً حيث يعتمد تحديدها على مقدار وتوقيت كل من المدفوعات النقدية المستقبلية والمتحصلات النقدية المستقبلية، وكذلك معدلات التضخم المستقبلية وأيضاً التعرف على آثار القرارات السابقة للإدارة والتي لا زالت ذات فاعلية وقراراتها الحاضرة والمستقبلية والتي يمكن أن تنعكس آثارها على القيمة الحالية للمنشأة، وهى كلها معلومات عادة لا يتوافر منها سوى جانب ضئيل وقد يمكن تقديرها ولكنها ليست معروفة وقد لا يمكن معرفتها فى كثير من الحالات.

٣) الخلو من التحيز (النزاهة):

يعنى هذا المعيار ضرورة مراعاة الموضوعية بصدد توليد المعلومات التى تتولد عن النظام المحاسبى والتي يتضمنها التقرير، وقد يكون التحيز ذات طبيعة شخصية أو من استخدام الطرق المحاسبية.

ويعرف paton النزاهة كهدف للمعلومات التى تتضمنها التقارير:

«أن المحاسبة يجب أن تساعد فى ضمان متوازن للحقوق فى ضوء المستويات السائدة للسلوك والعلاقات الاقتصادية، ومع المراعاة المناسبة للإعتبارات طويلة وقصيرة الأجل».

وهناك بعض المشاكل التى تظهر من إتخاذ النزاهة كهدف للمحاسبة وتؤدى

إلى جعلها هدفاً غير واقعى ومن ذلك أنه إذا كانت النزاهة فى المحاسبة تهدف إلى التوفيق بين المصالح المتعارضة، فإن هذا التوفيق قد يبدو غير مقبول من وجهة نظر مجموعة معينة فى وقت معين أو مكان معين، ويرجع ذلك أساساً إلى إقتناع كل مجموعة من أصحاب المصالح فى المشروع بسلامة موقفها وقصور مواقف الآخرين.

ومن الناحية السلوكية يأتى إدراك الفرد (أى تقديره للأشياء أو الأفراد) يعتمد على العلاقات القائمة بين الأشياء أو الأفراد والصفات أو الخصائص المتعلقة بها ومثل هذه العلاقات تنظم إختيارياً، كما أن هذا التنظيم الإختيارى ليس فقط بالعلاقات التأثيرية بل وأيضاً بالعوامل الشخصية للمدرك، فكلما ازداد غموض وتعقيد المؤثرات، كلما ازدادت أهمية العوامل الشخصية للمدرك فى تحديد إدراكه فى حين تقل أهمية العوامل التأثيرية فعلى سبيل المثال أكدت إحدى الدراسات «أن المديرين التابعين لإدارات المشروع المختلفة إذا قدمت إليهم نفس البيانات فإنهم يميلون إلى التركيز على مظاهر مشكلة معقدة ترتبط بأنشطة إدارتهم (التبعية لإدارات المشروع) وإستناداً إلى ذلك فمن المحتمل أن المعلومات المحاسبية التى قد يعتقد المحاسب أنها أكثر منفعة نسبياً، من البيانات الأخرى غير المحاسبية قد لا تكون كذلك من وجهة نظر متخذى القرارات».

فإذا كان للبيانات المحاسبية أن تخدم إدارة المشروع، فلا بد من التعرف على تقديرات متخذى القرارات للمنفعة النسبية لهذه البيانات.

وبالتالى فإنه يبدو واضحاً إستحالة وضع حدود واضحة ومقبولة لمعنى النزاهة حتى يمكن تحديد مدى إقترابنا من تحقيقه ففى هذه الحالة سيكون من المستحيل تحديد مزايا وعيوب إجراءات بديلة لعدم إمكانية تحديد أى من الإجراءات يقربنا أكثر من الهدف وهو النزاهة.

«وكثيراً ما تستوفى المعلومات المحاسبية كل من معيارى «الملائمة» و«القابلية للتحقيق» رغم أنها قد تكون متحيزة لصالح أطراف معينة وضارة بأطراف أخرى».

٤) القابلية للقياس الكمى:

ترجع أهمية هذا المعيار إلى الارتباط التاريخى بين المحاسبة والقياس حيث ينظر إلى المحاسبة على أنها بمثابة أداة للتعبير عن الأنشطة الإقتصادية فى شكل كمى، ورغم أن وحدات النقد تعد أكثر المقاييس شيوعاً فى التعبير عن الأنشطة إلا أنها ليست المقياس الوحيد الذى يستخدمه المحاسبون.

نخلص من المناقشة السابقة إلى أنه على الرغم من إمكانية عرض كثير من الحقائق والمعلومات الصادقة عن المنشأة، فإنه من ناحية لا يمكن عرض كل الحقائق والمعلومات الصادقة التى يمكن معرفتها عن المنشأة، لأن ذلك يعنى إعداد نموذج يكون مطابق تماماً لكل نواحي المنشأة ومن ناحية أخرى فإنه لا يمكن عرض الحقائق والمعلومات الصادقة التى يود مستخدموا التقارير المحاسبية لو تعرفوا عليها، وبالتالي فإن الصدق ليس هو المستوى الشامل للمعلومات المحاسبية وإنما يحتاج الأمر لشيء أكبر من الملائمة ويعبر عن هذه الخلاصة «بانكوف».. بقوله:

(إن المحاسبة تعتمد على إطار من الافتراضات.. مقبولة لأنها نافعة وليس لأنها صادقة يمكن برهنتها، وبالتالي فإن الإستفادة والملائمة ينبغى أن تكون هى الخاصية الأولى والعامة لكل المعلومات المحاسبية التى تعرضها التقارير).

الجمع بين السرعة والدقة فى إعداد التقارير

أن عنصر الزمن له أهمية كبرى، إذ تفقد التقارير قيمتها إذا قدمت إلى مستخدميها فى وقت آخر، حيث يترتب على ذلك عدم إمكان إتخاذ القرارات

المناسبة فى الوقت المناسب وتظهر أهمية توقيت التقارير بصفة خاصة بالنسبة للتقارير الداخلية لأغراض الرقابة التى تتطلب أن توجه الإدارة جهودها إلى مواطن عدم الكفاية على الفور وإتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة دون إنتظار حتى نهاية الشهر أو السنة.

كذلك فإن التوقيت المناسب لإعداد التقارير الخارجية يعد عنصراً جوهرياً للإفصاح الملائم، فالتطورات المالية الهامة ينبغى أن يتم التقرير عنها من خلال قوائم فترية - ربع سنة - أو أية وسيلة أخرى.

ولسرعة تقديم التقارير يهدف التحليل وإتخاذ القرارات المصححة للانحرافات آثار معنوية كبيرة على العاملين والمسؤولين بالمشروع حيث يدفعهم ذلك إلى العناية الكافية لمنع ظهور انحرافات غير ملائمة فى التقارير المستقبلية.

وقد يستدعى الأمر فى كثير من الحالات إلى التضحية بعامل الدقة المتناهية فى إعداد التقارير مقابل الإسراع بتقديمها.. وذلك للإعتبارات الآتية:

إن السرعة فى تقديم التقارير يترتب عليها إتخاذ قرارات فورية بحيث لا تتراكم الانحرافات غير الملائمة أو لا مكان الإستفادة من أسباب الانحرافات الملائمة.

إن التأخير فى تقديم التقارير حتى يتضمن بيانات فى منتهى الدقة قد يؤدى إلى فقدان التقارير جزء كبير من أهميتها يتمثل فى تقييد سرعة الإدارة على التحرك لإتخاذ القرارات المناسبة لإحتمال تغير الظروف أو لإستفحال خطر الانحرافات أو لعدم تحديد المسؤولية.

تخضع بعض بيانات التقارير لعنصر التحكم والتقدير الشخصى وبالتالي فإن التأخير فى إعداد التقارير لن يزيد من درجة دقتها شيئاً أو على الأقل ليس بالدرجة التى تستحق التضحية بالإعتبارات السابقة.

هذا وقد ساعدت الحاسبات الألكترونية فى الجمع بين السرعة والدقة فى إعداد التقارير المحاسبية.

إلى جانب ذلك فإن هناك مجموعة من المبادئ العامة للتقرير الجيد.. يمكن إيجازها فيما يلى:

١ - ينبغى أن تكون التقارير مرتبة حتى يمكن بسهولة ربط التقارير التكميلية التى تحتوى على التفاصيل بالتقارير الرئيسية التى تتضمن البيانات غير التفصيلية.

٢ - ينبغى أن تكون التقارير بسيطة بدرجة كافية لتمكين مستخدميها من فهمها، ذلك أن التعقيد الزائد فى التقرير قد يؤدى لعدم دراسته والإستفادة منه بالصورة المرجوة.

٣ - ينبغى أن تكون مادة التقارير منظمة بدرجة كافية حتى تبدو مادة التقرير متتابعة بطريقة منطقية.

٤ - ينبغى أن تكون التقارير شاملة بدرجة كافية، بمعنى أنه يجب أن تقدم التقارير صورة كاملة عن النشاط الذى تعرضه وبعبارة أخرى فإن التقرير لا ينبغى أن يوضح أنصاف الحقائق حتى لا يتيح الفهم الخاطئ وبالتالي إتخاذ قرارات غير سليمة.

المبحث الثانى

المعلومات الخاصة بالتقارير المحاسبية

يمكن تقسيم إحتياجات مستخدمى المعلومات والتقارير المحاسبية إلى ..
نوعين رئيسيين:

أولهما: المعلومات والتقارير لتلبية الإحتياجات الداخلية للمشروع.

ثانيهما: المعلومات والتقارير لتلبية الإحتياجات الخارجية للمشروع.

وأى كانت المعلومات المحاسبية للإحتياجات الداخلية أو الخارجية فإنها تعمل على تخفيض درجة عدم التأكد، بل إن فائدها تكمن فى قدرتها على تخفيض درجة عدم التأكد وتختلف درجة عدم التأكد هذه بين الأطراف الداخلية والخارجية المستخدمة للمعلومات المحاسبية، فالأطراف الداخلية تنخفض لديها درجة عدم التأكد التى تتخذ فى ظلها القرارات نظرًا لأنهم على إتصال أكبر بالوحدة الإقتصادية، كما أنهم يعرفون كثيرًا من الأحداث الهامة كما وقعت .. أما الأطراف الخارجية عليها أن تعمل فى ظل درجة كبيرة من عدم التأكد نتيجة لأن المعلومات المحاسبية المقدمة إليهم تكون هى المصدر الوحيد للمعلومات وبالتالي فإنها تكون بآة أو قاطعة، وذلك لبعد إتصالهم بالوحدة المحاسبية وعدم معرفتهم لكثير من حقائق الأحداث الهامة التى وقعت.

تلبية الاحتياجات الداخلية من المعلومات المحاسبية

لم تلق المحاسبة كأداة داخلية لخدمة إدارة المشروع إهتماماً كبيراً إلى وقت قريب، فقد كان إهتمام المحاسبة أساساً لخدمة المستخدمين الخارجيين بتلبية ما يحتاجون إليه من معلومات فى إتخاذ قراراتهم وأحكامهم والعمل المستمر على تحسين طرق قياس وعرض هذه المعلومات بما يمكنهم من إتخاذ قرارات سليمة، على أن تعقد الأنشطة وكبر حجم المشروعات الحديثة وما ترتب عليه من ظهور وظائف جديدة ومسئوليات جديدة لإتخاذ القرارات وضرورة تفويض السلطات خلال مستويات التنظيم، ومشاكل المنتجات الجديدة، وظروف المنافسة الخارجية، وقد إنعكست هذه الاحتياجات الداخلية للمعلومات فى الإهتمام بالمحاسبة الإدارية فى السنوات الأخيرة والتعرف على احتياجات الإدارة من المعلومات المحاسبية يحتاج منا إلى تحديد وظيفة الإدارة الحديثة داخل المشروع ودور المحاسبة للأغراض الداخلية فى مساعدة الإدارة على تأدية مهامها بكفاءة وفاعلية.

**** وظيفة الإدارة:**

تؤدى الإدارة وظيفتين رئيسيتين هما التخطيط والرقابة.. ونعرض فيما يلى بإيجاز شديد لكلا الوظيفتين وبالقدر الذى يفيد دراستنا فى هذا الكتاب.

**** التخطيط:**

التخطيط هو عملية الإختيار بين البدائل سواء كانت أهداف أو سياسات أو برامج فهو نشاط يتعلق أساساً بإتخاذ القرارات.

ويمكن تقسيم وظيفة التخطيط.. من حيث تتابعها إلى:-

الإعتراف بالمشكلة وتحديد ها.

البحث عن حلول بديلة للمشكلة.

تقييم الحلول البديلة.

إختيار أفضل البدائل فى ضوء نتائج التقييم.

وإذا حاولنا تحديد المعلومات المطلوبة لكل مرحلة من المراحل الأربعة السابقة.. فإنه يمكن تلخيصها فيما يلى:

١ - أن التنظيم السليم هو الذى يؤدى إلى الإحساس بالمشكلة والإعتراف بها من خلال نظام الرقابة عن طريق التقارير الدورية والخاصة التى تمر خلال قنوات الإتصال إلى المستويات التنظيمية المختلفة، ولا ينبغى أن يترك هذا الأمر ليتم بطريقة عشوائية أو تبعاً للظروف لأن ذلك قد يكون له آثار سيئة على المشروع، ولا شك أن هذا يوضح الترابط القائم بين التخطيط والرقابة، فهذه المرحلة وإن كانت تعد المرحلة الأولى لعملية التخطيط إلا أنها تعد نتيجة عملية الرقابة ولو بصورة جزئية، وبذلك فإن تحديد المشكلة والتعرف على أبعادها يحتاج إلى معلومات ذات تفاصيل كافية تمكن من خلق وعى بوجود المشكلة إلى جانب تفهم علاقة السبب والأثر الخاصة بها.

٢ - البحث عن الحلول للمشكلة يتطلب معلومات عن هيكل المنشأة والعمليات فيها وفى هذه المرحلة يقل دور المحاسب عن دوره فى المراحل الأخرى نظراً لأنها قد تحتاج إلى معلومات فنية متخصصة أو قدرات فنية قد لا تتوفر فيه.

٣ - مرحلة تقييم البدائل تتطلب معلومات أكثر تفصيلاً ودقة أكبر فيما يتعلق بآثار كل بديل منها على التنظيم وهنا ينبغى على المحاسب أن يكون على قدر كاف من معرفة وتطبيق الإجراءات الفنية للتحليل التى تستخدم فى تقييم البدائل ويكون على قدر كاف بإستخدام الحاسبات الإلكترونية إن تطلب الأمر ذلك.. وذلك حتى لا تكون نتائج التقييم غير دقيقة.

٤ - تتطلب المرحلة الأخيرة إجراء المقارنات بين البدائل على أساس النتائج الكمية التى تم التوصل إليها من عملية التقييم والعوامل النوعية التى لا يمكن التعبير عنها بوحدات كمية، ومما يزيد من صعوبة الاختيار وجود تعارض بين هذه النتائج الكمية والعوامل الوصفية ولذلك فإن الحكم والتقدير الشخصى لمتخذ القرار يكون له دوره فى الاختيار بين البدائل وهذا يتوقف على مدى فهم متخذ القرار وإدراكه ومعرفته الفنية بالمشكلة وأبعادها والبدائل المقترحة وآثارها على المنشأة والمجتمع.

وينبغى فى المعلومات المقدمة للتخطيط أن تقدم بصورة يميز فيها بوضوح بين الإعتبارات المتعلقة بالبدائل والتى تدخل فى نطاق رقابة المشروع وبين تلك التى لا تدخل فى نطاق رقابة المشروع وخارج إرادته.

(٢) الرقابة:

الرقابة تعنى تقييم التنفيذ الفعلى والتأكد من أن الأعمال تسير فى إتجاه الأهداف بصورة مرضية، إلى جانب إكتشاف الإنحرافات والإختناقات الناشئة من تنفيذ الخطط المحددة، أيضاً تشمل الرقابة مراجعة كفاءة التخطيط فهى أداة للتغيير إلى أعلى وإلى أسفل خلال التنظيم.

يجب أن تكون هناك معلومات خاصة بالرقابة فالمعلومات هى أداة إتصال بين مستويات الهيكل التنظيمى من ناحية ومستويات هذا الهيكل والعالم الخارجى من ناحية أخرى، وهى أداة تحليل بما تعنيه من تحليل مقدم للأحداث (تخطيط) أو تحليل جارى (رقابة وتنفيذ) أو تحليل لاحق للأحداث (رقابة إدارية).

وعادة ما يعبر عن معلومات الرقابة فى صورة كمية وحدات النقد أو مستويات ومعدلات الأداء، أو كميات وقيم الموارد المستخدمة والكميات المنتجة أو غيرها من المقاييس، كما نجد أنه فى مستويات التشغيل الدنيا تتضمن تقارير

الرقابة جانبًا كبيرًا من البيانات غير النقدية كعدد ساعات التشغيل أو كميات المواد الخام المستخدمة أو عدد الوحدات المنتجة بإعتبارها مقاييس تعكس بصورة أدق مستوى وكفاءة الأداء وبالتالي فإنها تصلح - أكثر من الوحدات النقدية - فى قياس كفاءة الأداء الحالى بالإضافة إلى أن القيم النقدية عادة لا تدخل فى نطاق رقابة هذه المستويات الدنيا وإنما تسأل عنها إدارات أخرى فى مستويات إدارية أعلى.

وفى مستويات التنظيم العليا نجد أن التقييم يتم أساسًا بوحدة النقد.. حيث أن التقييم فى هذه الحالة يكون لمجموعات مختلفة من الأنشطة ينظر إليها بصورة شاملة وأخيرًا يتعين على المحاسب أن ينتقى للإدارة حاجاتها من المعلومات التى يجب أن تركز إهتمامها بها والتى تستدعى إجراء عاجلاً تجاهها.

وبعد إعداد المعلومات السابقة يجب على المحاسب أن يقوم بإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف التى تحتاج إليها، إذ أنهم يستندون إليها فى إتخاذ قراراتهم، وتعتبر التقارير من أهم وسائل الإتصال داخل المشروع فهى تمثل التيار المتدفق للمعلومات والبيانات التى تتلقاها الإدارة لتقف على مدى كفاءة الأداء فى المشروع بأقسامه المختلفة.

تلبية الإحتياجات الخارجية من المعلومات المحاسبية

يتضمن المستخدمون الخارجيون المستثمرون - الحاليون والمحتملون - والدائنون والبنوك والعملاء والعاملين والجهات الحكومية وغيرها كالمؤسسات العامة وأجهزة الرقابة وبورصة الأوراق المالية والجمعيات والإتحادات التجارية.

ونتناول فيما يلى الإحتياجات الرئيسية لهؤلاء المستخدمين من المعلومات المحاسبية:

(١) المستثمرون:

على المستثمرين أن يقرروا ما إذا كانوا سيعون أو يشترون إستثماراتهم فى المشروع أو يحتفظون بها.

وعلى ذلك فالي بيانات الخاصة بهيكل رأس المال الثابت ونسب تكوينه من الملكية أو الإقتراض ومقدرة المشروع على تحقيق الأرباح فى الأجل الطويل كلها بيانات تثير إهتمامهم بإعتبارها مؤشرات تبين مدى سلامة إستثمارهم وقدرة المشروع على سداد العوائد السنوية.

(٢) البنوك والدائنون:

يحتاجون إلى بيانات تمكنهم من الموافقة أو عدم الموافقة على منح الإئتمان للمشروع، وعلى ذلك فالي بيانات الخاصة برأس المال العامل ونسب السيولة تعد أساسية فى الحكم على مقدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته الجارية أو قصيرة الأجل.

(٣) العملاء:

قد تكون إهتمامات العملاء غير مباشرة أو عامة وبالتالي يمكن تليتها من خلال التنظيمات الحكومية والأسعار، وقد تكون مباشرة مثل معرفة إنتاج الشركة وجودته ومستوى أسعاره وقدرة المنشأة على إستخدام الآلات الحديثة وغيرها.

(٤) العاملون:

يهتم العاملون بالإحتفاظ بوظائفهم مستقبلاً وضمان حصولهم على أجر عادل ومنظم إلى جانب التعرف على إستقرار المشروع ونموه المستقبلى وبالتالي فإنهم يهتمون بالمركز المالى للمشروع والمشاركة فى الأرباح وفى الإدارة.

٥) الجهات الحكومية:

مثل مصلحة الضرائب وأجهزة التخطيط والإحصاء التي لها رقابة شاملة في الدولة، مثل هذه الأجهزة تهتم بأرباح الشركة أو خسائرها والطريقة المقترحة لتوزيع الأرباح وكذلك تحصيل الضرائب المقررة ومتابعة الإنفاق الإستثماري وإستخدام النقد الأجنبي ويجب على المحاسب تقديم معلومات مرنة إلى هذه الجهات حتى تكون مناسبة لإتخاذ قراراتهم ومنها الحسابات والقوائم الختامية.. ويتركز إهتمام المستخدمين الخارجيين في البيانات المتعلقة بالنواحي الثلاثة الآتية:

٢) المركز المالي والسيولة.

١) الأرباح.

٣) فاعلية الإدارة.

المبحث الثالث

المفاهيم السلوكية فى التقارير

تعتبر القوائم والتقارير المالية المنتج النهائى للنظام المحاسبى لأنها تتضمن عرضاً منسقاً لبيانات مستمدة من المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية فى المشروع، ويعتقد المؤلف أن التقارير الرقابية تعتبر إحدى الصور الملموسة التى تعبر عن سلوك المحاسب لأنها تمثل القرار النهائى الذى توصل إليه فى تحديد شكلها ومضمونها لتقديمها إلى من يهيمه الأمر، وهى من جهة أخرى إحدى العوامل التى سوف تؤثر فى سلوك مستخدميها ويتمثل هذا الأثر فى تفضيل المستخدم إنتهاج تصرف معين دون آخر.

ويرى المؤلف أن الدراسات السلوكية التى إتجهت لفحص العملية المتعلقة بإيصال البيانات إلى المديرين على مختلف مستوياتهم تعتبر قليلة جداً، وحتى الآن لم يتم التوصل إلى أى مدى تعتبر فيه الأشكال المختلفة للتقارير الداخلية قد نجحت فى إلقاء الضوء على البيانات المرغوبة وتحديد دقة ومما يؤيد رأى المؤلف أن النتائج التى توصل إليها «براونز» تدعم إلى حد ما رأى القائل بأن التقارير المحاسبية تؤخذ لقيمتها الظاهرة وليس لضبط أو إصلاح الوسائل الفنية المحاسبية المستخدمة، ومع ذلك فإن هذه البيانات تعتبر بمثابة وصف مختصر ومجمل، لذا يجب أن تكون التقارير الداخلية معدة بعناية لتقابل

إحتياجات مستخدميها لأن هذا المستخدم لا يستطيع الذهاب إلى ما وراء الظاهر فى التقارير.

وفى ضوء ما تقدم يخلص المؤلف إلى القول بأن المدخل الإتصالى للنشاط المحاسبى يوضح لنا بأن عملية إعداد التقارير وتوصيلها هى فى حقيقتها عملية من نفس تركيب عملية الإتصال الإنسانى نظرًا لتشابه عناصرها، وهذا الوضع يبرر وصف المحاسبة بأنها عملية سلوكية تقدم معلومات معينة الهدف منها التأثير على الحالة الفكرية لمستخدم المعلومات وذلك ليوجه سلوكه وتصرفاته بالطريقة التى يرغبها المحاسب كشخص بهدف حفز المرسل إليه على بلوغ أهداف المشروع، ويؤكد هذا من جديد أهمية لجوء المحاسب إلى العلوم السلوكية لإستخدام بعض مفاهيمها التى تساعد على تحقيق أهدافه عند إعداد التقارير المحاسبية، ويستخدم المؤلف هنا بعض المفاهيم التى يعتقد أن لها علاقة وثيقة فى زيادة كفاية التقارير المحاسبية.. وهى:

أولاً: المشاركة فى تصميم التقارير المحاسبية.

ثانيًا: تحقيق رغبات مستخدمى التقارير.

ثالثًا: مفهوم السرعة فى إعداد التقارير.

أولاً: المشاركة فى تصميم التقارير المحاسبية

بما أن التقارير وسيلة إتصال بين المحاسب والمستويات الإدارية المختلفة لذا يجب على المحاسب أن يضمنها كل ما تحتاج إليه تلك المستويات وبشكل يتناسب معها، وقد يفضل بعض المستخدمين إعداد التقارير فى صورة رقمية فى حين يفضلها البعض الآخر وشفية، كما قد يحتاج فريق آخر إلى الرسوم البيانية، ويعتقد المؤلف بأن أفراد المحاسب بتصميم التقارير المحاسبية وعرض المعلومات فيها قد تؤدى إلى فقدانها جزءًا كبيرًا من قيمتها عند

إستخدامها بمعرفة المستويات الإدارية كما قد ينجم عند عدم فهمها وإستخدام المعلومات الواردة فيها إستخدامًا غير صحيح.

ويرى «فاتر» أن تقديم المعلومات المحاسبية التي تظهر العلاقات فيما بينها يعتبر شرطاً أساسياً لتحقيق عنصر الفهم فيما يقدمه المحاسب من تقارير للإدارة ويدلل بعض الكتاب على ذلك بقولهم: إذا عرضت الأرقام بطريقة جامدة لا توضح علاقاتها وإتجاهاتها تعذر فهم مغزاها وبالتالي فإن مجرد عرض أرقام عن الحوادث لا يمكن من ربط هذه الحوادث ببعضها فى شكل علاقة ذات مغزى، وقد يعتبر مؤشر البيانات المحللة والمعلومات - بمثابة أحد المعايير التي يمكنها أن توفر معيار فهم البيانات.

كما أن «ولش» عندما ناقش مشاكل المحاسبة كنظام إتصال هادف فقد ركز على فهم إستخدام البيانات المحاسبية للمعلومات المدرجة فى التقارير وإنتهى إلى القول بأنه بالرغم من أن السجلات والدفاتر المحاسبية لها فائدة كبيرة لأنها مصدر المادة الخام لوظيفة التوصيل المحاسبى إلا أن إتخاذها ركيزة من قبل المحاسبة تعتمد عليها فى التوصيل أمر لا يخلو من الخطورة إذ لابد للمحاسب من اللجوء إلى مصادر أخرى تساعده على تحقيق الهدف من توصيل المعلومات المطلوبة ولا شك أن مشاركة المحاسبين للمستويات الإدارية يعتبر فى رأى المؤلف إجراء يساعد المحاسبين على تصميم التقارير وعرض المعلومات فيها بالشكل والطريقة التي يرغبها المستخدمين.

ولعل خير ما يؤيد هذا رأى ما توصل إليه أستاذنا الدكتور محمد السيد الجزار حينما لاحظ فى منشأة صناعية أن محاسبها إنفرد فى تصميم التقارير ولم يشرك معه مديرى أقسام الإنتاج المختلفة مما أدى إلى إهمال هؤلاء المديرين - وكلهم من المهندسين - تلك التقارير وحاولوا بوسائلهم الخاصة الحصول على البيانات التي يرغبونها وبالترتيب الذى يفضلونه لإعتقادهم بأنهم إستلموا

تقارير لا تعبر عن مطالبهم أو إحتياجاتهم، إن أفراد المحاسب بتصميم تقاريره جعله يسير فى واد بينما كان مديروا أقسام الإنتاج يسرون فى واد آخر نظرًا لأن عقلية المهندس وسلوكه فى التفكير تختلف عن عقلية وسلوك المحاسب مما يتطلب أن يتم التنسيق بين تفكير كل منهما ولا يحتاج هذا التنسيق لأكثر من إجتماع المحاسب مرة أو أكثر بمن تقدم إليهم التقارير حتى تكون أهدافها مفهومة وإستعمالاتها واضحة.

ولا يقتصر إستخدام مفهوم المشاركة على المديرين فقط وإنما يجب التوسع فى إستخدامه بحيث يمتد إلى مستوى رؤساء العمال كملاحظين مباشرين للتعرف على إحتياجاتهم من البيانات وطريقة عرضها فى التقارير، وكذلك فإن إتصال المحاسب شخصيًا بالمستويات الإدارية على إختلافها له تأثير فعال وعلى جانب كبير من الأهمية بالنسبة لهذه المستويات لأن قدرة إستيعاب كل مستوى يختلف عن الآخر، وكذلك شرح الأرقام والتعرف على طبيعة شخصية كل مدير أو رئيس قسم أو مشرف وعلى طبيعة مشاكله وقدرته على تفهم المعلومات الأمر الذى ينعكس بدوره على طريقه عرض المعلومات على هذه المستويات.

إن تطبيق المحاسب لمفهوم المشاركة مع مستخدمى التقارير على إختلاف مستوياتهم يمكنه من تصميم التقارير وتحديد مشتملاتها وصياغة مصطلحاتها بالطريقة التى يفضلونها مما يسهل فهم هؤلاء لتقاريره، كما يقف المحاسب على المصطلحات الفنية الخاصة بهم ويحاول إستخدامها فى تقاريره المقدمة إليهم بدلاً من إستخدام مصطلحاته المحاسبية وهذا يؤدى إلى ضمان تفهم هؤلاء لمضمون التقارير لأنها مدونة بلغتهم، ولتوضيح ذلك يرى المؤلف أن إستخدام المحاسب لبعض الألفاظ المحاسبية فى تقاريره كالمواد الخام أو المصاريف الصناعية المباشرة أو غير المباشرة أو المصاريف المتغيرة أو

الثابتة.. إلخ، كل ذلك قد يحمل معنى مجردًا ليس له أى مدلول لدى الكثيرين من المنفذين (مستخدمى التقارير).. ولهذا يجب على المحاسب إتباع أحد الحلين التاليين:

إما أن يعرف هؤلاء بالمعنى المقصود من مصطلحاته حتى يكونوا على بينه منها.

وإما أن يستبدل هذه الألفاظ بمعناها حسب مفهوم هؤلاء الأفراد لها.

يخلص المؤلف من ذلك إلى أن التقارير يجب أن تهيا لتخدم المتفاعلين بها وليس من يصنعها، كما أنه كلما كانت التقارير متصلة بالمستوى الإدارى كانت معبره وهادفة وذات فاعلية أكثر، وأخيرًا تتناسب فعالية التقارير طردية مع سهولتها وبعدها عن التعقيد وتجنبها الإصطلاحات الفنية البحتة وملائمتها لتفهم المستوى الموجهة إليه.

ثانيًا: تحقيق رغبات مستخدمى التقارير

إن مهمة المحاسب الرئيسية تكمن فى إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات التى تجدها مناسبة وليس التدخل شخصيًا فى أمورها وفرض البيانات التى يحددها على الإدارة، وهنا تبدو أهمية استخدام مفهوم الدوافع الإنسانية فى التقارير، حيث أن هناك بيانات يراها المنفذون مهمة ويجب على المحاسب أن يذكرها فى التقارير التى يعدها لهم، كذلك يعتبر من العوامل التى تساعد المحاسب على تحقيق رغبات مستخدمى التقارير مراعاة مبدأ الاستفادة الذى يقضى بمنااسبة مضمونها وتفصيلها للمستوى الإدارى الموجهة إليه لأن لكل مستوى ظروفًا وإهتمامات معينة يجب على المحاسب معرفتها.

ويعتقد الباحث بأن إتصال المحاسب بالمنفذين ومشاركتهم لا يفيد فقط فى تصميم وصياغة تقارير يفهمها المستخدمون، وإنما يفيد أيضًا فى تحديد

المستخدمين للمعلومات التى تعتبر من وجهة نظرهم «مهمة» لهم وتساعدهم على تنفيذ أعمالهم ويفضلون أن تذكر فى التقارير المقدمة إليهم، لذا ينبغي على المحاسب أن يدرج فى تقاريره البيانات التى يعتقد المستخدم بأنها مناسبة لخدماته ومتعلقة بأهدافه وجوهرية للغرض المعدة من أجله.. فإن تأكد له ذلك يكون المحاسب بذلك قد أصاب هدفين فى وقت واحد هما:

حقوق رغبة المستخدم وبالتالي.

زيادة كفاءة تقاريره.

ومع ذلك نجد أن ملائمة البيانات التى يحتاجها مستوى الإدارة العليا من حيث الشمول ودرجة التفصيل تختلف عن المعلومات التى يحتاج إليها مستوى الإدارة الوسطى التى تختلف بدورها عن إحتياجات مستوى الإدارة الدنيا.. كما يتضح مما يلى:

(١) إحتياجات مستوى الإدارة العليا:

ترغب الإدارة العليا معرفة النتائج على الأجل الطويل والقصير وكذلك الإتجاه العام السائد على مدى فترة طويلة من الزمن وبذلك نجد أن التقارير المقدمة لهذا المستوى يجب أن توضح ما إذا كان توزيع المسئولية قد تم بطريقة سليمة وأن الخطط الموضوعية قد تم تنفيذها بدقة وكذلك إظهار صورة واضحة عن الأعمال التى تمت كما يجب أن تمكن التقارير من إعداد المقارنات بين النواحي المختلفة للعمل حتى تتمكن الإدارة من إكتشاف نقاط الضعف بصورة سليمة وتقوم بدراسة هذه النواحي إذا دعت الضرورة إلى ذلك وفى ضوء الإعتبارات السابقة.. يمكن للمحاسب تزويد هذا المستوى بنوعين من التقارير:

(أ) تقارير إجمالية عن أوجه نشاط كل وظيفة بصفة عامة تقدم إلى أعضاء

مجلس الإدارة مثل التقارير المتعلقة بالإنتاج وتكاليفه وحساب التشغيل الشهري وقائمة المركز المالي وقائمة الأرباح الشهرية.

ب) تقارير تفصيلية تقدم لكل مدير عام توضح نشاط إدارته والأقسام التابعة لها وما يتبع هذه الأقسام من ورش وفروع وتهدف هذه التقارير إلى التأكد من استغلال الأقسام التابعة له لجميع الإمكانيات المتاحة للتوصل إلى الأهداف المحددة مسبقاً، وهذه تقارير رقابية تهدف إلى الكشف عن أسباب الانحرافات ومواطنها، كما تبين للمدير إجابة عن التساؤلات التي يمكن أن تطرح عليه فيما بعد.

٢) إحتياجات مستوى الإدارة الوسطى:

يحتاج هذا المستوى إلى تقارير أكثر تفصيلاً مما يعرض على مستوى الإدارة العليا، ويؤيد الدكتور الجزار ذلك فيقول «يقدم إلى كل رئيس قسم نوعان من التقارير هما»:

أ) تقارير تفصيلية عن أنشطة الورش التابعة له والتي يشرف عليها، وتظهر هذه التقارير حجم التالف من المواد وحجم الوقت الضائع وحجم الإنتاج وبيانات عن حركة المواد والعمل.

ب) تقارير إجمالية عن أنشطة الأقسام الأخرى التي تقع في المستوى الإداري نفسه ولكن لا تقع في مجال إشرافه وذلك حتى يتعرف على أداء الأقسام الأخرى.

٣) إحتياجات مستوى الإدارة الدنيا:

ويحتاج هذا المستوى إلى تقارير تفصيلية توضح نتيجة الأداء الفعلي حتى يمكنهم مراقبة عناصر التكاليف أولاً بأول وليمكنهم ذلك من متابعة نتائج الأداء ومتابعة الإسراف والضياع والتلف.

ويكون إهتمام هذا المستوى بالكميات أكثر من القيم حيث أن المشرف يهتم بكمية المنتج وعدد ساعات العمل والوقت الضائع وكمية المواد الداخلة في الإنتاج والتالف منها وكذلك بالمعلومات الخاصة بالعاملين لديه.

يخلص المؤلف مما تقدم إلى أنه يترتب على إتصال المحاسب بمستخدمي التقارير ومشاركتهم في تصميمها وتحديد محتوياتها أن يصبح المحاسب في مركز يستطيع فيه الوقوف على حاجات ورغبات هؤلاء، ويصبح في استطاعته التعرف على الصفات الشخصية والقدرات الفنية المميزة لكل مستخدم وكذلك إدراكه للبيانات التي يحتاج إليها، وبالتالي يستطيع المحاسب عن طريق التقارير التأثير على سلوك وتصرفات المستخدمين بما يتفق وأهداف المشروع وهذا الوضع يبرر القول بوجود علاقة طردية بمعنى أن فعالية التقارير التي يعدها المحاسب تزداد إذا أخذ في الإعتبار الصفات الشخصية للمستفيدين وراعى تلبية رغباتهم وإحتياجاتهم والعكس صحيح، كما توجد أيضًا علاقة بين درجة تفصيل وعمومية المعلومات المدونة في التقارير والمستوى الإداري.

ثالثاً: استخدام مفهوم السرعة في إعداد التقارير

يعتبر مفهوم السرعة أحد مبادئ التعلم التي ذكرت في مؤلفات علم النفس وتوضح أهمية سرعة الفرد في التعرف على نتائج أعماله في إتقان هذا الفرد لسلوكه الجديد لأنه عندما يعلم بنتائج أدائه بسرعة يكون بإمكانه عند تكرار عمله أن يتحاشى أية أخطاء سبق له الوقوع فيها، وعلى نقيض ذلك كلما زاد التأخر في تقديم نتائج الأداء السابق للفرد إنخفض مستوى الأداء «اللاحق» ومن جهة أخرى يؤكد أحد الكتاب بأنه من الحقائق الثابتة في علم النفس وجود «علاقة إيجابية» بين سرعة التعرف على نتيجة الأداء، والأداء الناتج وأن سرعة تعرف الفرد على نتائج أدائه من شأنها أن تشجعه على إتقانه لهذا

الآداء باستمرار، كما يضيف أيضًا بأن سرعة التعرف هذه تعمل كحافز من شأنها أن يدفع الفرد لتحسين أدائه باستمرار كما يجعل الفرد راضيًا عن هذا الأداء في حين أن الانخفاض في الأداء الناجم عن التأخر في التعرف على نتائج الأداء السابق قد يكون من شأنه - منطقيًا - أن يجعل هذا الفرد غير راضٍ عن أدائه.

وأن إعداد وتقديم التقارير في الوقت المناسب يتطلب من المحاسب أن يوازن بين أمرين متضاربين هما الدقة والسرعة.. إذ عليه أن يفضل واحد منهما: أن يقدم تقارير إلى المستويات الإدارية بأسرع ما يمكن ولو أدى ذلك إلى إفتقارها الدقة المتناهية.

وإما أن يحقق الدقة المتناهية في تحضير البيانات وبالتالي يتأخر في تقديم التقارير.

ويميل الباحث إلى تفضيل مفهوم السرعة على مفهوم الدقة المتناهية لعدة أسباب.. منها:

أحد هذه الأسباب كما سبق القول هو وجود علاقة إيجابية بين مفهوم سرعة التعرف على نتائج الأداء عن طريق التقارير والأداء الناجح تتجسد في إتقان الفرد لأدائه الجديد بعد تجنبه أية أخطاء سبق له الوقوع فيها فضلًا عما يصاحب مفهوم السرعة من أثر نفسي لدى المنفذين يتجلى في رضاهم عن عملهم وبذل عنايتهم لتحسين أدائهم مستقبلاً بهدف تجنب وقوع أية إنحرافات سلبية.

السرعة في تقديم التقارير للإدارة العليا يعد عاملاً هاماً في تصحيح أى إنحراف في التقديرات التي سبق أن إعتمدتها وقبل أن يستفحل أمرها وتصبح ذات خطر على نتائج أعمال المشروع، وذلك لأن عنصر الزمن له أهمية كبرى لأن التقارير تفقد قيمتها إذا قدمت إلى المستويات الإدارية في

وقت متأخر مما يترتب عليه عدم تمكنها من إتخاذ الإجراءات المصححة فى الوقت المناسب.

ونحن نرد على رأى القائل بأن تفضيل مفهوم السرعة فى إعداد التقارير يؤدى إلى التضحية بمفهوم الدقة المتناهية.. مما يقلل من الثقة فى التقارير المعدة بالأتى:

أنه بالرغم من سلامة الجزء الأول من هذا رأى إلا أن المؤلف يرى بأن الوصول إلى منتهى الدقة فى البيانات المحاسبية أمر يتعذر تحقيقه لأن الأرقام المحاسبية ما هى إلا تقديرات أعدت طبقاً لمبادئ محاسبية متعارف عليها ولا تخلو هذه التقديرات من عنصر التقدير الشخصى، وبناء على ذلك يرى المؤلف أن الدقة مطلوبة فى إعداد التقارير إلا أنه يجب ألا يتم تحقيقها على حساب مفهوم السرعة لأننا لو فعلنا ذلك فسوف نقدم التقارير إلى المستويات الإدارية بعد فوات الأوان بالإضافة إلى أنه لا يمكن نهائياً التحرر من عنصر التقدير الشخصى.

إن إستخدام الحاسبات الآلية فى إعداد وتجهيز البيانات المحاسبية قد ساعدت المحاسبين على تجنب الأخطاء فى تحضير التقارير وأيضاً يوفر مبدأ السرعة فى إعداد التقارير سواء اليومية أو الشهرية أو تقارير تصحيح الإنحرافات.. وغيرها.

يتوصل المؤلف مما تقدم إلى أن تحقيق الدقة المتناهية أمر يتعذر الوصول إليه، كما أن التقارير المبكرة أفضل من التقارير المعدة بدقة متناهية. وعلى ذلك إذا تعارضت السرعة مع الدقة المتناهية فيجب ألا يتم تحقيق الثانية على حساب الأولى لأن السرعة فى إعداد التقارير تتلائم مع سرعة الأحداث فى المشروع وفى الحياة وأخيراً تتناسب فعالية المعلومات المدرجة فى التقرير تناسباً طردياً مع مفهوم السرعة فى تقديمها، إذ تزداد قيمة المعلومات كلما قدمت فى وقت

أسرع بمعنى أنه كلما استطاع المحاسب أن يقدم تقاريره بعد كل عملية تحدث خلال اليوم أو جزء منه زادت فعالية التقرير لأنه يمكن الإدارة من تدارك تراكم الانحرافات السالبة وإتخاذ الإجراءات المصححة أولاً بأول.

وتختلف الفترة التي تغطيها التقرير باختلاف المستوى الإدارى الذى يقدم إليه، فعلى مستوى الإدارة الدنيا الذى يشمل رؤساء العمال والمشرفين المباشرين يقدم المحاسب تقارير يومية للأداء الفعلى تتضمن بيانات عن الإنتاج وتفصح عن الانحرافات مما يساعد المسؤولين من ملاحظة أى ضياع أو عجز فى الإنتاج أولاً بأول ويحاول إتخاذ الإجراءات التى تكفل القضاء على الانحرافات السالبة مما يجنب المشروع خسائر كانت ستحدث فى المستقبل إذا لم تعالج أسباب الانحرافات.

وفى رأى المؤلف أن مثل هذه التقارير اليومية تعتبر تطبيقاً مباشراً لمفهوم سرعة التعرف على نتائج الأعمال - الأداء - لأن من شأنها تعريف المنفذين بنتيجة آدائهم السابق يوم بيوم.

أما على مستوى الإدارة المتوسطة فيقدم المحاسب تقارير أسبوعية تعتبر ملخص للتقارير اليومية وتساعد رئيس القسم فى العمل على تحقيق الإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج فى الوحدات التابعة له، وأما على مستوى الإدارة العليا فيقدم المحاسب تقارير شهرية لتحليل الانحرافات وهى عبارة عن تلخيص للتقارير المقدمة للمستويات السابقة، وتساعد هذه التقارير المديرين على تأمين الإشراف والتنسيق بين الأقسام التابعة لإدارتهم، ومن بين التقارير التى تقدم للإدارة العليا تقارير تحليل الانحرافات وذلك لإحتوائها على علاقات ونسب يمكن الإعتماد عليها عن تقارير كفاية القسم أو الإدارة وكفاية المستخدمين.

ويلاحظ مما سبق بأن هناك علاقة طردية بين طول مدة التقرير والمستوى

الإدارى المقدم إليه بمعنى أن هذه المدة تطول كلما إرتفع المستوى والعكس صحيح، كما يلاحظ أيضًا بأن تقسيم التقارير من حيث مدتها إلى يومية وأسبوعية وشهرية وربيع سنوية... هو فى حقيقة الأمر تطبيق مباشر لمفهوم سرعة التعرف على نتائج الأداء لأنها تعرف القائمين بالتنفيذ بنتيجة آدائهم السابق بأسرع وقت ممكن مما يترتب عليه تحسين الأداء وتجنب الوقوع فى خسائر مستقبلية ومثل هذه الفوائد لن يمكن تحقيقها إذا لم يتم إعداد وتقديم التقارير بأسرع وقت.

رابعاً: تصميم التقارير وتوزيعها

إذا كنا قد تعرفنا فى هذا المبحث على العوامل السلوكية الواجب مراعاتها عند إعداد التقارير المحاسبية، فإن الخطوة التالية هى تحديد كيفية تصميم التقارير وتضمينها أقصى قدر ممكن من المعلومات اللازمة لغرض أو إستخدام معين بشكل أكثر كفاية ووفرا.

إلى جانب إلمام القائم بتصميم التقارير بالنتائج والإعتبرات المتعلقة بالمرحلة السابقة فإنه ينبغى أن يأخذ فى إعتبره عند التصميم بعض المتطلبات لزيادة كفاية التقارير.. نذكر منها ما يلى:

مراعاة الإرتباط بين تصميم التقارير وإجراءات تسجيل وتبويب وتلخيص البيانات بها، فالتقارير لا يمكن تصميمها فى الوقت الذى لا تكون بياناتها متوافرة أو إذا لم يكن وقت تكلفة إستخراجها يبرران ذلك.

إن تصميم التقارير ينبغى أن يكون فى ضوء النظر للتنظيم كوحدة متكاملة متجانسة، أو بمعنى آخر فإنه لا ينبغى أن يترك لكل قسم داخل التنظيم القيام بصورة مستقلة بتصميم التقارير الخاصة به لأن ذلك قد يعنى عدم ملائمة التقارير للأطراف الأخرى التى تستخدم هذه التقارير أو عدم إعداد الصور الكافية منه.

أما الشكل النهائى الذى يتخذه التقرير وترتيب المعلومات فيه ينبغى أن

يتحدد إلى درجة كبيرة على التفضيل الشخصى لقارئه فعدم تفضيل قارئ التقرير لشكل معين يفقد هذا التقرير فائدته.

وإذا كان تنميط أشكال التقارير الخاصة بأغراض أو وظائف معينه له مزاياه من حيث تخفيض تكلفة إعدادها وزيادة فائدتها بصفة عامة، فإنه يعاب على ذلك الإجراء أنه قد يفقد التقارير معناها وفعاليتها إذا ما أصبحت أمرًا معتادًا، أو إذا ما تغيرت الظروف مما إستلزم إعداد تقارير مختلفة، لذلك فإنه ينبغى إجراء مراجعة دورية على هذه النتائج وتعديلها كلما كان ذلك ضروريًا.

إن بساطة الشكل الخاص بالتقرير يعد من المبادئ الأساسية فى تصميمه فكلما زادت بساطته كلما كان من السهل إستخدامه سواء فى إعداد بياناته أو إستخدامها.

ينبغى أن يكون ما يود أن يظهره التقرير واضحًا بالنسبة لمستخدميه حتى أولئك الذين يستخدمونه لأول مرة وذلك بإستخدام الوسائل المختلفة لتحقيق هذا الهدف مثل الإختيار الدقيق للعناوين الرئيسية والفرعية وإستخدام الألوان والتظليل أو الأسهم والخطوط الثقيلة وغيرها.

وبعد أن تم تصميم وإعداد التقرير تكون الخطوة التالية بعد ذلك هى تحديد أولئك الذين سيتلقون هذا التقرير.. وهناك رأيان فى هذا الصدد:-

أولهما: ينادى بأن التقرير ينبغى أن يقدم لأى فرد يود أن يحصل عليه وذلك إستنادًا إلى أن تكلفة إعادة إنتاج التقرير تعد ضئيلة بالمقارنة بتكلفة إعداد النسخة الأولى منه.

ثانيهما: فينادى بأن تقديم التقارير ينبغى أن يكون لأولئك الذين يحتاجون إليها للقيام بمسؤولياتهم وذلك إستنادًا إلى أن إنتباه مستخدمى التقارير ينبغى أن يركز على التقارير التى تهمهم فعلاً، أما تقديم تقارير أخرى لا تهمهم قد يعنى تبديد وقتهم فى أمور لا تؤثر على إحتياجاتهم.

ويرى المؤلف أنه بالنسبة للتقارير الخارجية يمكن أن تكون متاحة لكل

من يود الإطلاع عليها على أساس أنها تؤدي وظيفة إعلامية عن المشروع - إلى جانب ما تؤديه من وظائف أخرى للأطراف المختلفة - أما بالنسبة للتقارير الداخلية فإنه ينبغي توزيعها إستناداً إلى حاجة محددة للمعرفة وذلك إلى أطراف داخل المشروع ومن هم في حاجة إليها فقط، كما لا ينبغي عرضها على أطراف خارجية عن المشروع ما لم يتم الموافقة على ذلك من مستويات إدارية أعلى وذلك إستناداً إلى إعتبار ضمان سرية المعلومات التي تتضمنها.

بل وأن نظام التقارير الداخلية الجيد يعد في حد ذاته ميزة تنافسية ينبغي العمل على حمايتها.

ويساعد تحديد الأفراد الذين يتلقون تقريراً معيناً في تسهيل أداء عمليات تصميم هذا التقرير من حيث التعرف على عدد النسخ المطلوبة من التقرير والشكل الذي قد يفضلهُ مستخدمى التقرير كما ذكرت من قبل.