



مؤسسة الكويت للتقدم العلمي

إدارة التأليف والترجمة والنشر

التحليل المحاسبي

بفرض اتخاذ القرارات
في مجال الإنتاج والتسويق

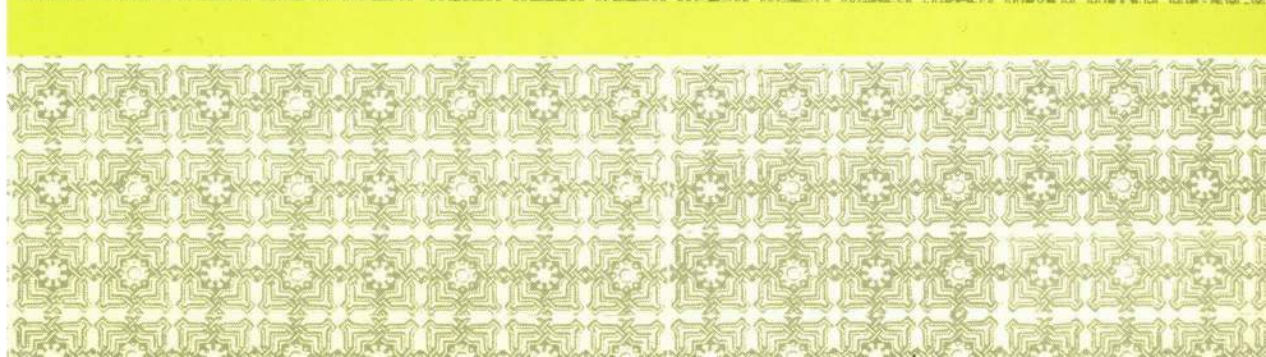
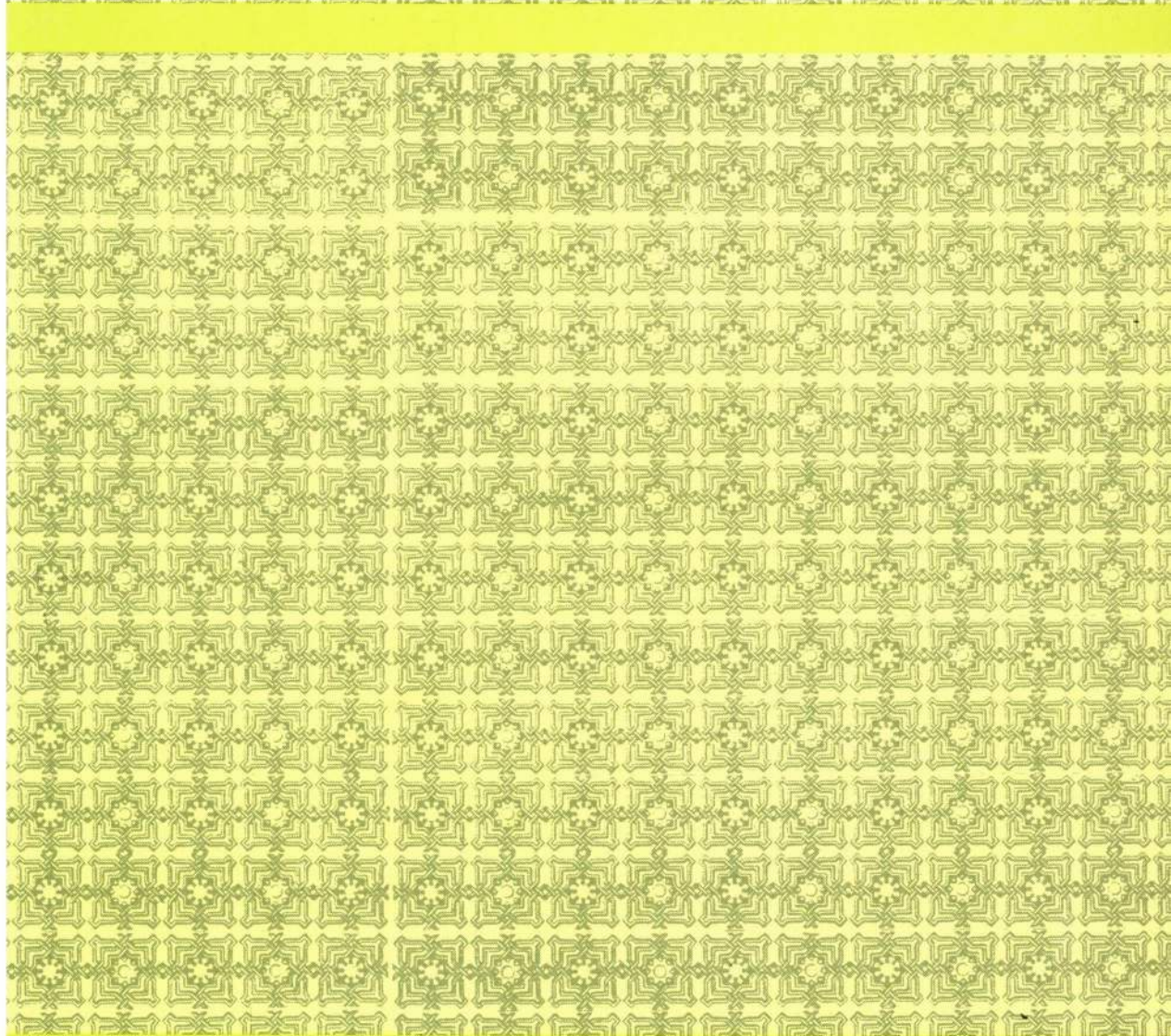
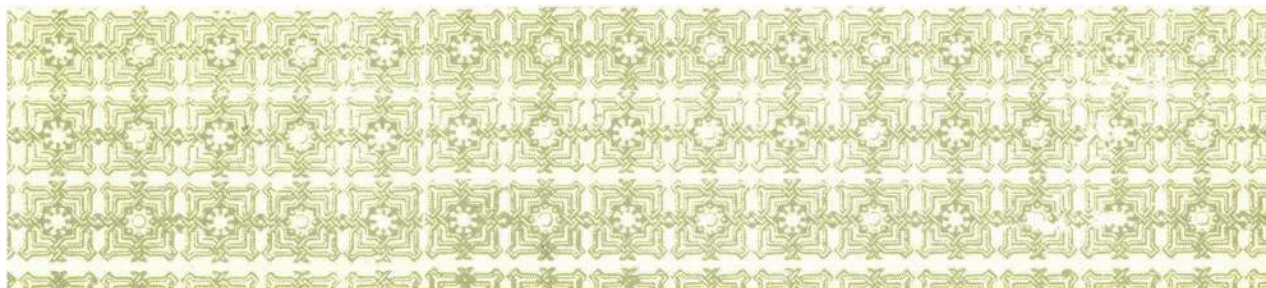
دكتورة حصّة محمد أحمد البعّار
كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية
جامعة الكويت



سلسلة الرسائل الجامعية

الطبعة الأولى، ١٩٨٨م

الكويت



مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
إدارة التأليف والترجمة والنشر



التحليل المحسبي

بغرض اتخاذ القرارات
في مجال الإنتاج والتسويق

دراسة ميدانية في
الشركات المساهمة الكويتية

دكتورة حصة محمد أحمد البحر



سلسلة الرسائل الجامعية
الطبعة الأولى ١٩٨٨م
الكويت

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



صاحب السمو أمير البلاد
الشيخ جابر الأحمد الجابر الصباح



صاحب السمو وليّ العهد رئيس مجلس الوزراء
الشيخ سعد العبد الله السّالم الصّباح

المحتويات

٧	 مقدمة
٩	الباب الأول : إطار التحليل المحاسبي
١١	□ الفصل الأول: هدف الدراسة ومنهجيتها وفرضياتها
١٩	□ الفصل الثاني: نحو بنيان متكامل للتحليل المحاسبي
	● الصعوبات العملية في الوصول إلى بنيان متكامل
١٩	 للتحليل المحاسبي
١٩	● المدخل لوضع بنيان متكامل للتحليل المحاسبي
٢٥	□ الفصل الثالث: النظم والتحليل المحاسبي
٢٥	● تعريف النظم
٣٣	● النظم والنظام المحاسبي
٣٦	● مفاهيم النظم
٤٠	● المحاسبة ونظم المعلومات الادارية
٤٩	□ الفصل الرابع: معايير التحليل المحاسبي
٤٩	● المعيار الأول: الهدف
٥٠	● المعيار الثاني: البيانات
٥١	● المعيار الثالث: القياس الكمي
٥٤	● المعيار الرابع: الطابع المحاسبي
٥٧	الباب الثاني : أساليب التحليل المحاسبي
٥٩	□ الفصل الأول: أساليب تعتمد على التبويب
٥٩	● تبويب الحسابات
٦٢	● تبويب التكاليف
٧٣	● محاسبة المسئولية
٨١	□ الفصل الثاني: أساليب تعتمد على المقارنات
٨١	● المقارنة التاريخية
٨٣	● المقارنة مع نشاط مشابه

٨٤	 مقارنة المسبق بالفعل
٨٤	 التحليل التفاضلي
٨٥	 إعادة التغذية
٩٣	□ الفصل الثالث: أساليب تعتمد على تحديد العلاقات
	 تحليل Du Pont وقياس معدل العائد على رأس المال المستثمر
٩٣	 النسب المحاسبية
١٠٥	 مؤشرات تقييم الأداء
١١١	 تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح
١١٦	 تحليل التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها
١٢٠	 تحليل البيانات باستخدام الحاسب الإلكتروني

	□ الفصل الرابع: الموازنة من نقطة بداية صفر كمدخل
	 أساليب تحليل محاسبية، ويركز على عملية اتخاذ القرارات
١٢٥	 تعريف الموازنة من نقطة بداية صفر
١٢٥	 خصائص مفهوم الموازنة من نقطة بداية صفر
١٢٨	 مزايا استخدام الموازنة من نقطة بداية صفر
١٣١	 مراحل الموازنة من نقطة بداية صفر
١٣٢	 الباب الثالث : اتخاذ القرارات
١٤٩	□ الفصل الأول: النظرية العامة ونظرية القرارات وتحليل المعلومات
١٥١	 النظرية واتخاذ القرارات
١٥٢	 نظرية القياس
١٥٣	 القرارات في حالة التأكد، المخاطرة، عدم التأكد
١٥٦	 النقد الموجه إلى دقة القياس المحاسبي
١٥٧	 القرارات المركبة
١٦٠	□ الفصل الثاني: الجوانب السلوكية في عملية اتخاذ القرارات
١٦٥	 النظرية التقليدية والنظرية المعاصرة
١٦٦	 أهم النظريات المعاصرة
١٦٨	

٧١	• أثر النظريات الحديثة في اتخاذ القرارات
٧٣	الباب الرابع : الدراسة التطبيقية - القرارات في مجال التسويق والإنتاج
١٥	□ الفصل الأول: القرارات في مجال التسويق
١٥	• تعريف النشاط التسويقي
١٦	• مشكلات التسويق
	• نماذج إيضاحية لاستخدام التحليل المحاسبي
١٩	• في اتخاذ قرارات تسويقية
١٥	• أهمية المعلومات المحاسبية في قرار المزج البيعي
	• أهمية المعلومات المحاسبية في قرار زيادة
١١	• خصصات الإعلان
١٢	• قرار قبول طلبات بيع بأسعار مخفضة أو رفضها
١٣	• القرارات المتعلقة بالرقابة
٥	□ الفصل الثاني: القرارات في مجال الإنتاج
٥	• تعريف النشاط الانتاجي
٦	• مشكلات الإنتاج
	• نماذج إيضاحية لاستخدام التحليل المحاسبي في
٨	• اتخاذ قرارات انتاجية
	• أهمية المعلومات المحاسبية في قرار استبعاد
٨	• أحد خطوط الانتاج
٩	• أهمية المعلومات المحاسبية في قرار زيادة الطاقة
	• أهمية المعلومات المحاسبية في قرار التصنيع الداخلي
١	• أو الشراء من مصادر أخرى
٣	• أهمية المعلومات المحاسبية في قرار استبدال آلة
٣	□ الفصل الثالث: الخلاصة والنتائج والتوصيات
	الملاحق :
	□ ملحق ١: اختيار عينة من الشركات الكويتية والتمهيد
٣	• لإعداد صحائف الاستقصاء
٣	□ ملحق ٢: نماذج من صحائف الاستقصاء

٢٦٩		□ ملحق ٣: تلقي النتائج وتحليلها
		المراجع :
٣٣١		□ المراجع العربية
٣٣٤		□ المراجع الأجنبية

مقدمة

ترتكز فكرة الكتاب الأساسية على تكوين بنية متكامل للتحليل المحاسبي، يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات في مجالي التسويق والانتاج، فقد أثار ذلك اهتمام الباحثة لما لاحظته من أن ميدان البحث في مجال المحاسبة، لم يعط الاهتمام الكافي لمثل هذا الموضوع، خاصة في الكويت ودول الخليج العربي. كما لاحظت أن عدم الاستفادة من التحليل المحاسبي يرجع إلى عدة أسباب من أهمها: عدم وجود الوعي الكافي بأهمية دور التحليل المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات الانتاجية والتسويقية، وعدم تطوير الإدارات المالية في الشركات ومدها بالمهارات والخبرات اللازمة. ولذلك كان هذا الموضوع عنوان رسالة الدكتوراه، التي قامت الباحثة بإعدادها وقدمتها إلى قسم المحاسبة - في كلية التجارة - جامعة عين شمس، ومنها اشتقت الباحثة هذا الكتاب الذي يركز على تطوير بنية متكامل للتحليل المحاسبي.

وتتلخص مزايا وجود بنية متكامل في توفير هيكل أساسي، يتم الرجوع إليه عندما تدعو الحاجة إلى تنمية الوعي لدى الشركات، بأهمية التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات، وخاصة في مجال الإنتاج والتسويق، وكذلك، فإنه يساعد على تطوير أساليب التحليل المحاسبي.

وفي محاولة التوصل إلى مجموعة من المعايير يسترشد بها في تحديد الإطار المتكامل للتحليل المحاسبي، تمت دراسة موضوع «النظم»، لأنها تعني بتحليل البيانات، وبتحويلها إلى معلومات، بغرض اتخاذ القرارات، ولذلك تناولنا هذا الموضوع بالتفصيل في الباب الأول.

إن وضع معايير للتحليل المحاسبي ساعد في تصنيف أساليب التحليل المحاسبي إلى مجموعات، تعتمد إما على التبويب وإما على المقارنات، وأما على تحديد العلاقات.

وقد وجدنا أنه من الضروري أن نلجأ إلى دراسة نموذج يربط بين التحليل المحاسبي واتخاذ القرارات، وقد تمت دراسة لنظام الموازنة، من نقطة بداية صفر، كمدخل يضم أساليب تحليل محاسبية، تساعد في عملية اتخاذ

القرارات، وهو نظام حديث نسبياً، لم تتناوله المراجع العربية بالتفصيل الكافي، وتناولنا ذلك في الباب الثاني.

وبعد ذلك تمت دراسة عملية اتخاذ القرارات، فقمنا بعرض دور النظرية العامة، ونظرية القرارات، في تحليل المعلومات، كما تناولنا الجوانب السلوكية، لما لها من دور مهم في عملية اتخاذ القرارات. وهذا ما تناولناه في الباب الثالث. ثم تطرق الكتاب في الباب الرابع إلى عرض دراسة تطبيقية على بعض الشركات المساهمة الكويتية، وذلك لتوضيح التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية، وتعد هذه أول دراسة يتم تطبيقها على هذا النوع من الشركات.

واختتم هذا الكتاب بعرض النتائج التي تم التوصل إليها، وأوصينا بعدد من التوصيات، التي تساعد على تطوير البنيان المتكامل، الذي قدمناه بشكل عام، وتوصيات خاصة بالشركات المساهمة الكويتية، بهدف تحسين أداء هذه الشركات.

وأرجو أن أكون قد وفقت في إضافة جديدة إلى معلومات القاري، وأن تسد هذه الدراسة نقصاً في المكتبة العربية، وأن تُثير اهتمام القاري والمهتمين في مجال المحاسبة إلى مزيد من الدراسة والبحث في مجال المحاسبة بصفة عامة، والتحليل المحاسبي بصفة خاصة.

والله ولي التوفيق،،

د. حصة محمد أحمد البحر

سبتمبر ١٩٨٧ م

الباب الأول إطار التحليل المحاسبي

الدور التقليدي للمحاسب تسجيل وتبويب البيانات، بغرض إعداد الحسابات الختامية، والميزانية، والمطلوب في هذا العصر إضافة أدوار أخرى، مثل: تغذية صانعي القرارات بالبيانات وبالمعلومات اللازمة لهم. عملية جمع البيانات ليست بمشكلة، فوظيفة المحاسب تسهل تلك العملية حيث يتوفر لديه الكثير من البيانات، التي تطلبها الإدارة من: السجلات، والدفاتر التي يقوم بإعدادها.

إذن ما المشكلة؟ وما الحل؟

تتمثل المشكلة في عملية تحويل البيانات، التي في متناول يد المحاسب، إلى معلومات تغذي بها الإدارات المختلفة، لاستخدامها أساسا لاتخاذ القرارات.

أما الحل فيتمثل في عملية تحليل تلك البيانات، وتحويلها إلى معلومات، وذلك بطريقة ملائمة، تمكن الإدارة من الاستفادة من المعلومات التي قام المحاسب بإعدادها.

وقد حاولنا التعرف على أساليب التحليل المستخدمة في مساعدة الإدارة، في القيام بعملية اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية، فلم نجد منها متعارفا عليه، ينطوي تحته التحليل المحاسبي، لذا فإننا سنحاول التماس منهج للتحليل يقوم على معايير، ويمكن تمييزه عن أساليب التحليل الأخرى. ومن ثم تنقسم الدراسة في هذا الباب إلى:

الفصل الأول: هدف الدراسة ومنهجيتها وفرضياتها.

الفصل الثاني: نحو بنیان متكامل للتحليل المحاسبي.

الفصل الثالث: النظم والتحليل المحاسبي.

الفصل الرابع: معايير التحليل المحاسبي.

الفصل الأول

هدف الدراسة ومنهجيتها وفرضياتها

الهدف من الدراسة

لا ندعى أننا أول من ارتاد هذا المجال، فهناك بعض البحوث التي تعرضت لهذه الدراسة، ولكن ما يؤخذ عليها أنها تعرضت لأساليب تحليل أخرى غير التحليل المحاسبي، وكذلك لم تتناول جميع أساليب التحليل المحاسبي التي تعرضنا لها، فاشتملت تلك الدراسات على خليط من أساليب تحليل مختلفة، ولم تشتمل الدراسات على مبادئ ومعايير تحدد المقصود بالتحليل المحاسبي، ولذلك نهدف إلى إيجاد بنية متكاملة، يضم أساليب التحليل المحاسبي، ويرتكز هذا البنية على معايير، يمكن استخدامها في الحكم على قبول الأسلوب ضمن مجموعة أساليب التحليل المحاسبي، وتستمد هذه المبادئ من التطبيق، ومن الإطار العلمي للمحاسبة، كما تهدف الباحثة إلى تحديد العلاقة بين هذا البنية والقرارات الإنتاجية والتسويقية، ومدى الاستفادة منه في هذين المجالين.

المشكلة والافتراضات

هناك نوع من الغموض، وعدم التحديد لما يمكن الاتفاق عليه، بشأن مفهوم وأدوات التحليل المحاسبي، التي يستطيع متخذي القرارات الاعتماد عليها، أو الاستفادة منها، على الرغم من التقدم في ممارسات وتطبيقات المحاسبة.

ونجد أن الأدوات التي يعتمد عليها التحليل المحاسبي، لا يجمعها كيان واحد محدد ومترابط، يساعد على إمكانية الاستفادة منه بأقصى درجة متاحة، ويساعد على الإضافة إليه، وتطويره، والاستفادة منه في مجال اتخاذ القرارات. ويقوم هذا الكتاب على عدة افتراضات رئيسية، تنبع منها افتراضات فرعية على النحو التالي:

١ - إن ميدان البحث في المحاسبة لم يعط الاهتمام الكافي لتكوين بنية متكاملة

للتحليل، يسمح لمتخذي القرارات باستعماله، وإنه لم يتح للباحثين والدارسين في هذا الميدان تطوير أدوات جديدة، تساعد في تيسير مهمة متخذي القرارات. وتتمثل مظاهر القصور فيما يلي:

١/١ - هناك صعوبة في التوصل إلى تحديد واضح لبنیان متكامل للتحليل المحاسبي، وقد أدى ذلك إلى ندرة البحوث في هذا الميدان، وكل ما ورد من تحليلات، ومن أدوات التحليل المحاسبي، جاء مختلطا مع أدوات كمية أخرى، وبالتالي لم يساعد على تحديد خصائص متميزة للتحليل المحاسبي.

٢/١ - على الرغم من وجود عدد من أدوات التحليل المحاسبي، متعارف عليها، في الممارسة الميدانية، فإن هناك قصورا في وجود معايير صادقة، تجعلنا نتمكن من الحكم على أن الأسلوب أسلوب محاسبي، أو غير محاسبي.

٣/١ - أدى عدم الاتفاق على تحديد بنیان متكامل للتحليل المحاسبي، وعدم وجود معايير للتحليل المحاسبي، إلى أن فقد بعض أدوات التحليل المحاسبي انتباهه إلى حقل المحاسبة، حيث أصبح من الشائع أن تضم مؤلفات الإدارة ومراجعها بعض أدوات التحليل المحاسبي، على أساس أنها جزء من الطرق الكمية لاتخاذ القرارات الإدارية، وبالتالي فقدت أدوات التحليل هويتها المحاسبية.

٢ - إن عدم استغلال أدوات التحليل المحاسبي استغلالا كافيا، وبخاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات، في مجالات الإنتاج والتسويق، وما يمكن أن توفره الإدارة المالية (المحاسبية) من تحليل قيم في هذا المجال، وفي جانب منه، يرجع عدم الاستغلال إلى عدم تطوير الإدارات المالية في الشركات، ومدّها بالمهارات والخبرات اللازمة.

ويقوم هذا الافتراض الرئيسي، على عدة افتراضات فرعية:

١/٢ - عدم استغلال أدوات التحليل المحاسبي على مستوى متخذي القرارات في المؤسسات الصناعية، في مجالات الإنتاج والتسويق.

٢/٢ - إن ما يتم استخدامه من أدوات التحليل المحاسبي في الشركات الصناعية، يمثل قائمة محدودة ومتكررة، لا تفي بأغراض اتخاذ

القرارات الرشيدة في مجالات الإنتاج والتسويق.
٣/٢- إن الهيكل التنظيمي للإدارة المالية في المؤسسات الصناعية، لا يعكس اهتماما كبيرا بعملية التحليل المحاسبي، وبالدرجة التي يجب أن تحتلها هذه الوظيفة.

٤/٢- ما تقوم به الإدارات المالية من أعمال التحليل المحاسبي، لا يجد قنوات التوصيل، التي تساعد على وصول نتائج التحليل المحاسبي إلى متخذي القرارات في الإنتاج والتسويق، على أنها معلومات أساسية في اتخاذ القرارات، ويقتصر الأمر دائما على الاحتفاظ بهذه المعلومات في الإدارة المالية، لأغراض إعداد القوائم المالية، والتقارير التقليدية، أكثر من ارتباطها بتدليل اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية، ومن ثم فإن نظم التقارير الدورية، لاتزال قاصرة على مد متخذي القرارات، في مجالات الإنتاج والتسويق، بنتائج التحليل المحاسبي، التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

٣- إن جانبا من مشكلة عدم الاستفادة من التحليل المحاسبي قد يرجع إلى عدم وجود الوعي الكافي من قبل بعض الإدارات الأخرى من ناحية، بمعنى التحليل المحاسبي وأهميته، وما يمكن أن يفيد في اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية، ويقوم هذا الافتراض على:

١/٣- تنظر كل إدارة- في العادة- إلى نفسها، على أنها كيان قائم بذاته، ويتصور مدير هذه الإدارة أن بمقدوره اتخاذ القرارات، بمعزل عن تأثيرات أخرى.

٢/٣- ونظرا لضعف الوعي بدور الإدارة المالية، في بعض المؤسسات الصناعية، فإن هناك تصورا بأن الإدارة المالية هي الجهة التي تسعى دائما إلى الحد من الانفاق، دون النظر لاعتبارات أخرى، وقد أدى إلى توفر عدم الثقة في الإدارة المالية، وما يمكن أن تساهم به في عملية اتخاذ القرارات، وهذا بدوره أضعف من فرص الاستفادة من نتائج التحليل المحاسبي، التي تتم في الإدارة المالية.

٤- نفترض: أنه على الرغم من كل الصعوبات التي تحيط بمفهوم التحليل المحاسبي وأدواته، فإنه من الممكن- بمزيد من البحث- تطوير بنيان

متكامل، يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات، وخاصة في مجالات الإنتاج والتسويق، ويمكن تمييزه عن غيره من الأدوات، استنادا إلى الافتراضات التالية:

١/٤ - إنه من الممكن التوصل إلى بنية متكامل للتحليل المحاسبي، لا يسمح بحدوث اللبس والتداخل بينه وبين الأدوات الأخرى، من خلال التعمق في مفهوم الوظيفة المحاسبية.

٢/٤ - إنه من الممكن التوصل إلى معايير واضحة ومجردة، تميز أدوات التحليل المحاسبي عن غيرها من أدوات التحليل الأخرى.

٣/٤ - من المتصور أن هناك آفاقا مستقبلية، يمكن أن تسمح بتطوير مفهوم أكثر شمولاً للتحليل المحاسبي، وتطوير أدوات جديدة للتحليل المحاسبي.

كذلك يمكن إبراز دور التحليل المحاسبي في الهيكل التنظيمي للإدارة المالية، واستحداث تعديلات على نظم التقارير والمعلومات المتبادلة بين الإدارة المالية، وإدارات الإنتاج والتسويق، وأساليب التوعية بأهمية التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية وضع بنية متكامل للتحليل المحاسبي في التالي:

١ - بذل عناية أكبر من جانب المحاسبين، للتوسع في استخدام أساليب التحليل المحاسبي:

لقد أدى عدم وجود بنية متكامل، يحدد أساليب التحليل المحاسبي إلى الحد من استخدام بعض أساليب التحليل المحاسبي، التي يسهل على المحاسب استخدامها، وقد لمس الباحث ذلك في أثناء الدراسة الميدانية، فال قليل من الشركات تستخدم النسب، كما أن أسلوب محاسبة المسؤولية، كأحد الأساليب التي تساعد على اتخاذ القرارات، سواء أكان ذلك في مجال الإنتاج أو التسويق، فإنه لا يستخدم في هذه الشركات، ويمكن إعادة ذلك إلى: اختلاط أساليب التحليل المحاسبي، بأساليب التحليل الأخرى، التي تحتاج إلى خلفية متعمقة في الرياضيات والإحصاء، مما أدى إلى الحد من استخدام هذه الأساليب، ولكن وجود بنية متكامل للتحليل المحاسبي يشجع

الكثير من المحاسبين على استخدام أساليب التحليل المتاحة .

٢ - تطوير أساليب التحليل المحاسبي

إن وضع بنیان متكامل للتحليل المحاسبي يحتوي على معايير وأساليب التحليل المحاسبي، قد يؤدي إلى تحقيق نتائج، تؤدي بدورها إلى تطوير هذه الأساليب في المستقبل .

٣ - إمكانية الحكم على أساليب التحليل، والمفاضلة بين الأساليب المتاحة يحتاج المدير إلى العديد من المعلومات، لترشيد قرارات الإنتاج والتسويق، لأن المعلومات التي يمكن استخراجها، تختلف باختلاف أساليب التحليل المحاسبي، وليس بالضرورة استخدام جميع أساليب التحليل المحاسبي عند الحاجة إلى المعلومات، وإنما تتم المفاضلة بين الأساليب حسب نوع المعلومات التي تطلبها الإدارة، ووجود بنیان متكامل للتحليل المحاسبي، يساعد على المفاضلة بين الأساليب المختلفة، التي يستطيع المحاسب اختيار المناسب منها، بحيث يحقق أكبر قدر من المعلومات بأقل تكلفة .

٤ - سهولة اختيار أساليب التحليل للمشكلات الجديدة

قد تحتاج الإدارة إلى معلومات، لمواجهة مشكلات جديدة، لم يسبق أن واجهتها من قبل، والحصول على هذه المعلومات قد يتم بسهولة، في حالة وجود بنیان متكامل للتحليل المحاسبي، حيث يستخدم أسلوب التحليل الذي يمكنه من الحصول على المعلومات المطلوبة .

حدود الدراسة

لا يمكن أن نغفل دور أساليب التحليل الأخرى وأهميتها، مثل: بحوث العمليات، وغيرها من الأساليب التي تُستخدم لغرض ترشيد قرارات الإدارة ولكن حدود البحث في هذا المجال مرتبطة بما هو محاسبي، ولذلك فإن الكتاب لن يتناول أساليب تحتاج إلى خلفية متعمقة في الرياضيات، لأنها تنتمي إلى علوم أخرى غير المحاسبة، كذلك سيتجه الكتاب إلى القرارات الإنتاجية والتسويقية، ولن يتطرق إلى القرارات الأخرى، إلا إلى المدى الذي ترتبط فيه بهذين النوعين من القرارات، وليس معنى هذا التقليل من أهميتها، وإنما معناه التركيز على نوعين من أهم القرارات، التي تتخذها المنشأة، للوصول إلى نتائج أفضل .

منهج الدراسة

يرتكز هذا الكتاب على أسلوبين:

أ - منهج المناقشة والتحليل في دراسة معايير التحليل المحاسبي وتحديداتها، وبالتالي تحديد أساليب التحليل المحاسبي، كأساس لاتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية، حيث سيتناول الآراء المختلفة، والأفكار، والتطبيقات السائدة في المراجع العلمية، في محاولة التوصل إلى بنیان متكامل للتحليل المحاسبي، وتوضيح أهميته في اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية.

ب - منهج الدراسة الميدانية في الشركات المساهمة الكويتية، سيعتمد في هذا المنهج على الزيارات الاستطلاعية لميدان الدراسة، ويعقب ذلك إعداد استقصاء تمهيدي، يتم تجربته، وفي ضوء هذه التجربة يتم وضعه في صورته النهائية، (انظر الملحق في نهاية الكتاب) وتوزيعه على الشركات، وتلقي النتائج، وتحليلها، والتعليق عليها.

خطة الدراسة

يبدأ هذا الكتاب بإطار التحليل المحاسبي، وذلك في محاولة التوصل إلى بنیان متكامل للتحليل المحاسبي، ومن الطبيعي أن نقوم بدراسة التراث العلمي، ومراجعة جميع ما كتب في هذا المجال، وقد استرعى نظرنا النظم، لأنها تعنى بتحليل البيانات، وتحويلها إلى معلومات، بغرض اتخاذ القرارات، وبذلك يمكن استخلاص معايير تستخدم كأساس لاختبار أساليب التحليل المحاسبي، وهذه المعايير هي:

الهدف، البيانات، القياس الكمي، الطابع المحاسبي، وخصص لذلك الباب الأول.

بعد أن أوضحنا معايير التحليل المحاسبي، استرشدنا بها في الحكم على أسلوب التحليل، وفي هذا الإطار قمنا بتصنيف أساليب التحليل المحاسبي، تحت المجموعات الرئيسية التالية:-

- ١ - أساليب تعتمد على التويب.
- ٢ - أساليب تعتمد على المقارنات.
- ٣ - أساليب تعتمد على تحديد العلاقات.

ويندرج تحت المجموعة الأولى: تبويب الحسابات، تبويب التكاليف، محاسبة المسؤولية.

ويدخل تحت المجموعة الثانية: المقارنة التاريخية، المقارنة مع النشاط المشابه، مقارنة المسبق بالفعل، التحليل التفاضلي، إعادة التغذية. وتضم المجموعة الثالثة: تحليل Du Pont، وقياس معدل العائد، النسب المحاسبية، مؤشرات تقييم الأداء، تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح، تحليل التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها. كما تمت دراسة الموازنة من نقطة بداية صفر، كمدخل يضم أساليب تحليل محاسبية، ويركز على عملية اتخاذ القرارات، وتناولت الباحثة ذلك في الباب الثاني.

بعد توضيح أساليب التحليل المحاسبي، شملت الدراسة اتخاذ القرارات، فتم توضيح دور النظرية العامة، ونظرية القرارات في تحليل المعلومات، كما تناولت الجوانب السلوكية في عملية اتخاذ القرارات، حيث تؤثر هذه الجوانب في القرارات، لذلك لا بد أن يضعها المحاسب في الاعتبار عند اعداد المعلومات، لغرض اتخاذ القرارات، وتناولنا ذلك في الباب الثالث. وتعرضنا في هذا الدراسة إلى القرارات في مجال التسويق، ويتطلب ذلك تعريف النشاط التسويقي والمشاكل الناجمة عنه، ثم عرضنا نماذج إيضاحية لاستخدام التحليل المحاسبي في اتخاذ قرارات تسويقية، وخصص لذلك الفصل الأول من الباب الرابع.

كما شملت الدراسة أيضا القرارات في مجال الإنتاج، وتم تعريف النشاط الإنتاجي، والمشكلات الناجمة عنه، كما عرضت نماذج إيضاحية لاستخدام التحليل المحاسبي في اتخاذ قرارات إنتاجية. وخصص لذلك الفصل الثاني من الباب الرابع.

كما ذيل الكتاب بثلاثة ملاحق: وخصص الملحق الأول لاختيار عينة من الشركات الكويتية، والتمهيد لإعداد صحائف الاستقصاء. وخصص الملحق الثاني لنماذج من صحائف الاستقصاء. أما الملحق الثالث، فقد خصص لتلقي النتائج وتحليلها.

الفصل الثاني نحو بنیان متكامل للتحليل المحاسبي

يرتبط موضوع هذا الكتاب بالتحليل المحاسبي، بغرض اتخاذ القرارات في مجال الإنتاج والتسويق، ولذلك فمحاولة وضع بنیان متكامل للتحليل المحاسبي له أهمية في مجال اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية، ولذلك فقد اشتملت هذه المحاولة على الخطوات التالية:

أولاً: الصعوبات العملية في الوصول إلى بنیان متكامل للتحليل المحاسبي عندما حاولنا تعريف التحليل المحاسبي صادفتنا صعوبات مختلفة، وذلك لأنه لا توجد معايير يمكن الاعتماد عليها، لتعريف التحليل المحاسبي، فهناك جملة أساليب يستعان بها في التحليل، مثل: التحليل المالي، التحليل الرياضي والاحصائي، تحليل التكاليف، والتحليل الاقتصادي. وبعضها ذو صلة محاسبية، وبعضها قد تمتد جذوره إلى المحاسبة، وإن كان قد اندمج مع أساليب أخرى، بعضها الآخر قد لا تكون له صلة بالمحاسبة، فكيف يمكن تمييز أسلوب التحليل المحاسبي عن غيره من أساليب التحليل الأخرى المختلطة به؟

يمكن حصر الصعوبات التي واجهتنا في وضع بنیان متكامل للتحليل المحاسبي على النحو التالي:-

١ - حصر أساليب التحليل التي يمكن الاسترشاد بها في عملية اتخاذ القرارات، حيث إنها متناثرة في العديد من المراجع العلمية، وليست قاصرة على مراجع المحاسبة، وإنما يوجد بعضها أيضاً في مراجع الإدارة.

٢ - محاولة الوصول إلى معايير، يمكن أن يسترشد بها في تحديد أساليب التحليل المحاسبي.

٣ - الوصول إلى بنیان متكامل.

ثانياً: المدخل لوضع بنیان متكامل للتحليل المحاسبي

يقوم المحاسب بمد الإدارة بتقارير مالية، منها على سبيل المثال: الميزانية،

وقائمة الأرباح والخسائر، هذا بالإضافة إلى قيامه بعمل تقارير مالية داخلية، لمواجهة أغراض معينة، وتكون هذه التقارير على شكل أرقام تمثل تحليل تكلفة المنتج، أو تحليل للمبيعات، أو أي تحليلات أخرى تطلبها الإدارة، وتتوفر للإدارة بيانات عديدة ولكن هذه البيانات تعد عديمة القيمة إذا لم يتم تحليلها بالصورة التي تلائم احتياجات الإدارة.

ويعد Lynch^(١) أن جمع البيانات هو الخطوة الأولى ولا بد أن يكون هناك تحليل لهذه البيانات عن طريق فرزها، وتنظيمها، وتنسيقها، حتى تكون هذه البيانات ذات قيمة، وبالضرورة يترتب على الاختيار استبعاد البيانات غير الملائمة، وترتيب البيانات الملائمة حسب أهميتها على شكل تقارير للإدارة. ويتفق Brook^(٢) وآخرون مع Lynch على أن على المحاسب أن يقوم بذلك النوع من التحليل، ففي الكثير من المشروعات، لا يقتصر دور المحاسب على إعداد القوائم المالية، واستخراج الأرقام، وإنما تمتد وظيفته إلى أبعد من ذلك، فيقوم بتفسير الأرقام وترجمتها وتبيان دلالاتها، وإعداد تقرير بذلك. يصادف القارئ عند الاطلاع على المراجع والدوريات العلمية - العديد من الموضوعات المرتبطة بالتحليل المحاسبي، يمكن إبراز بعضها على النحو التالي:

١ - أساليب تعتمد على التبويب

- تبويب الحسابات.
- تبويب التكاليف.
- محاسبة المسئولية.

٢ - أساليب تعتمد على المقارنات

- المقارنة التاريخية.
- المقارنة مع النشاط المشابه.
- مقارنة المسبق بالفعل.

R.M. Lynch, Accounting for Management, (New York): McGraw-Hill Book Co., L967), (١)
P.6.

H. Brock, G. palmer, and F. Archer, Accounting Principles and Applications, (New York: (٢)
McGraw-Hill Book Co., 1974), P. 863.

- التحليل التفاضلي .

- إعادة التغذية .

٣ - أساليب تعتمد على تحديد العلاقات

- تحليل Du Pont وقياس معدل العائد .

- النسب المحاسبية .

- مؤشرات تقييم الأداء .

- تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح .

- تحليل التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها .

وقد وردت هذه النقاط متفرقة في التراث العلمي ، وبدراسة هذه النقاط اتضح أنها تضم بعض مفاهيم التحليل المحاسبي من ناحية ومن ناحية ثانية يمكن أن نعدّها بعض أدوات التحليل المحاسبي ، ومن ناحية ثالثة : فهي تفيد في مواقف عديدة ، متعلقة بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ، على النحو الذي اتضح تفصيلا من المناقشات والتحليلات في الصفحات التالية وحتى يمكن أن نصل إلى بيان متكامل للتحليل المحاسبي ، فمن المستحسن أن نضع مجموعة ، من المعايير للتحليل المحاسبي ، يسترشد بها في الدراسة ، وهذا يعني دراسة في النقاط التالية :

١ - محاولة وضع بيان متكامل للتحليل المحاسبي ، ويتم ذلك عن طريق دراسة أساليب التحليل ، التي يمكن ضمها إلى حقل التحليل المحاسبي على أسس ومبادئ علمية .

٢ - إيجاد معايير تساعد على تحديد هذا البيان . ويتطلب الأمر البحث في النظريات والمبادئ ، التي يمكن استخدامها في دعم هذه المعايير ، ومن الطبيعي أن نلجأ إلى دراسة النظم ، لأنها تعنى بتحليل البيانات ، وتحويلها إلى معلومات .

٣ - مقارنة المعايير بأساليب التحليل المختلفة ، وذلك بغرض الوصول إلى بيان متكامل للتحليل المحاسبي .

٤ - توضيح دور وأهمية التحليل المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات ، في مجال الإنتاج والتسويق .

وقد استخلصنا من دراستنا للنظم على النحو المبين تفصيلا في هذا الكتاب

المعايير التالية :-

١ - الهدف .

٢ - البيانات

٣ - القياس الكمي .

٤ - الطابع المحاسبي

واستخدم هذه المعايير للاسترشاد بها في تحديد أساليب التحليل المحاسبي ، ولمحاولة الوصول إلى بنیان متكامل للتحليل المحاسبي .
وقد قمنا بتبويب أساليب التحليل على النحو التالي :

أساليب تعتمد على التبويب

- تبويب الحسابات .

- تبويب التكاليف .

- محاسبة المسئولية .

أساليب تعتمد على المقارنات

- المقارنة التاريخية ، إطار النشاط المشابه ، مقارنة المسبق بالفعلي ، التحليل التفاضلي ، إعادة التغذية .

أساليب تعتمد على تحديد العلاقات

- تحليل Du Pont وقياس معدل العائد .

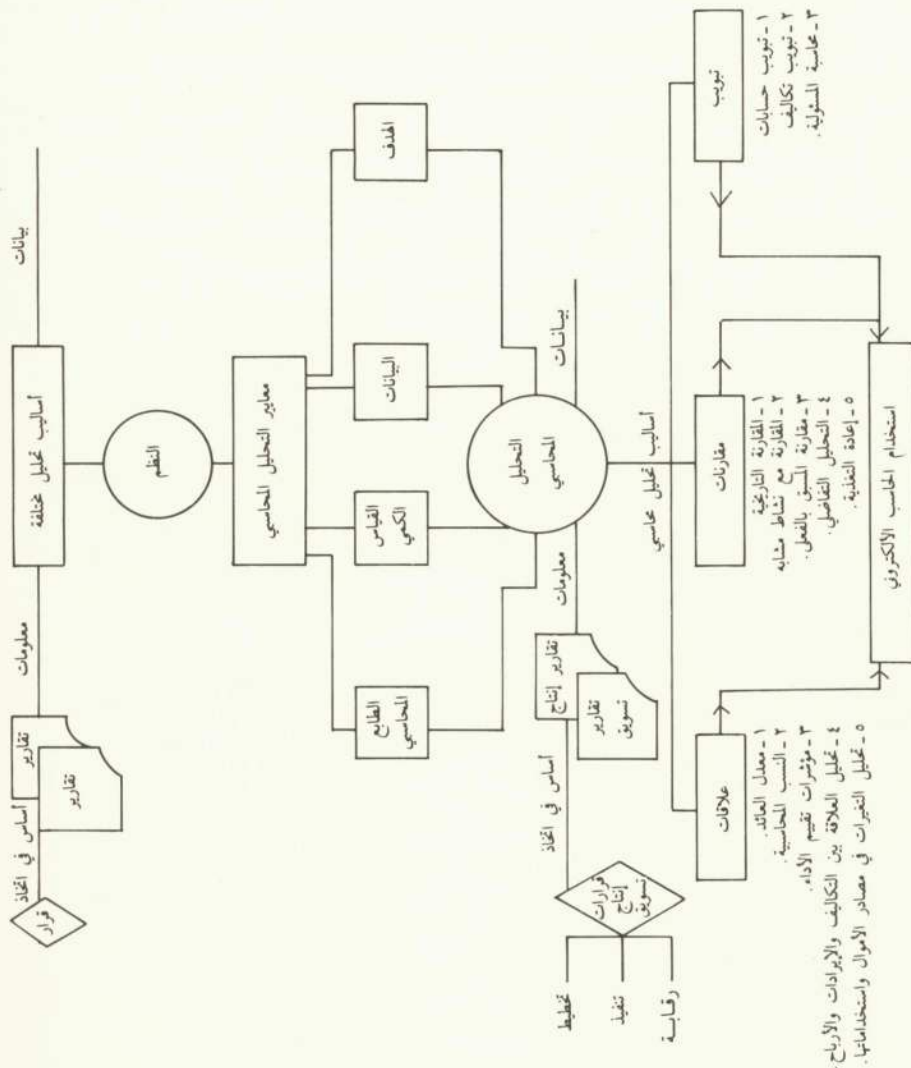
- النسب المحاسبية .

- مؤشرات تقييم الأداء .

- تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح .

- تحليل التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها .

وبذلك يمكن تصوير بنیان متكامل تمهيدي للتحليل المحاسبي بالشكل التالي :



شكل ايضاحي رقم (١-١) البيان التكامل التمهيدي

الفصل الثالث النظم والتحليل المحاسبي

موضوع هذا الكتاب هو التحليل المحاسبي، وهدف التحليل المحاسبي هو الحصول على معلومات، والمعلومات تنتج عن إجراءات وأساليب معينة، وكل من الأساليب والمعلومات لابد أن يجمعها نظام معين، وهذه الأساليب، جزء من نظم المعلومات التي تعنى بتحليل البيانات، وتحويلها إلى معلومات، بغرض اتخاذ القرارات، لذلك استعنا بمفهوم النظم كأساس يمكنه استخلاص معايير يسترشد بها في تحديد أساليب التحليل المحاسبي، ونظرا لأن مفهوم النظم مفهوم غامض في بعض الأحيان، ومفهوم معقد في أحيان أخرى كما أن المدخل الحديث في العلوم الإدارية يركز على النظم، باعتبارها المدخل السليم لدراسة المشكلات في القرن الحادي والعشرين، فقد نجد أنه من الضروري أن يبدأ هذا الكتاب بإيضاح مفهوم النظم بصفة عامة، وانعكاس هذا المفهوم على النظام المحاسبي، ثم ينتقل إلى ربط النظام المحاسبي بنظم المعلومات الإدارية على أن المعلومات تمثل عنصرا مهما من العناصر المساعدة في اتخاذ القرارات. فالمحاسبة نظام يرتبط بمفهوم النظم بصفة عامة، كما أن المحاسبة تشكل مبادئها نظاما يهدف إلى توفير المعلومات لمختلف متخذي القرارات.

تعريف النظم

النظم من أكثر المصطلحات شيوعا، وتستخدم دائما في الحياة اليومية، فنظام المرور، ونظام المدرسة، من النظم التي نتعامل معها كل يوم، النظام يحيط بنا من كل جانب، ونحن نتعامل مع عدة نظم: صناعية، وطبيعية. النظم الصناعية من صنع البشر، مثل نظام النقل. والنظم الطبيعية، هي النظم التي لادخل للإنسان فيها، فخلية النحل نظام طبيعي، تعد فكرة النظم، في حد ذاتها، أساسية ومفيدة، لذلك سنتناولها في الصفحات التالية، وسيتم التفرقة بين استخدامين لمصطلح النظم، الاستخدام الأول للاصطلاح، بمعنى أسلوب علمي لحل المشكلات (النظرية العامة للنظم)،

والاستخدام الثاني للاصطلاح، بمعنى وسيلة لانجاز الأعمال (نظرية نظم العمل).

أولاً: النظرية العامة للنظم

النظرية العامة للنظم تشير إلى طريقة أو مدخل علمي لحل المشكلات، ويرى Buckley^(١) وآخر: أن مدخل النظم يؤكد بشكل عام إمكانية فهم المشكلة، والقيام بدراسة أولية لكل البدائل المتاحة، واختيار أحسن الحلول. ويرى Murdick^(٢) وآخرون: أنها طريقة لدراسة مجموعة نشاطات.

ويوضح أحد الكتاب^(٣): أن النظرية العامة للنظم، تهتم بخلق إطار تحليلي منظم، يمكن من خلاله التعرف على التفاعلات العامة للظواهر، بغية الوصول إلى القوانين المتداخلة، التي تحكم سلوكها. كما يضيف Buckley^(٤) وآخر:

أن كل حل له ميزة وعيوب، أو بمعنى آخر له منفعة وتكلفة، ولا يوجد حل غير مكلف. وأفضل الحلول: الذي يتصف بأقل تكلفة، وأكثر منفعة، كما أن الحل الجيد قد يخفق في الحصول على القبول العام، ومن ثم يتم اختيار البديل الثاني مباشرة، لأنه يلقي قبولا عاما، بمعنى أن هذا المدخل ينادي بالاختيار في ظل الظروف الواقعية.

ونستنتج من ذلك: أن النظرية العامة للنظم ما هي إلا طريقة لدراسة المشكلات تحت ظروف معينة. وعن طريق هذه الدراسة يتم التوصل إلى أفضل حلول ممكنة للمشكلات، وتنطوي النظرية العامة للنظم على الخطوات الأساسية التالية:

١- بناء مفهوم حل المشكلات.

(١) John Buckley and Kevin Lightner, Accounting An Information Systems Approach, (Belmont California: Dickenson Publishing Co., 1973), P. 5.

(٢) Robert G. Murdick, Thomas C. Fuller, Jeel E. Ross and Frank J. Winnermark, Accounting Information System, (Englewood Cliffs: Prentice Hall, Inc., 1978), P. 33.

(٣) د. حسين حمادي، إدارة النظم، (مكتبة عين شمس ١٩٧٦) ص ٢٧.

(٤) John Buckley and Kevin Lightner, op.cit., P.6.

٢ - أسلوب واضح يؤدي إلى حل المشكلات.

٣ - تعيين حدود المشكلة.

٤ - قياس التكلفة والمنفعة لكل الحلول الممكنة.

٥ - تبني أفضل الحلول في ضوء الاعتبارات الفنية والاقتصادية والاجتماعية.

ثانيا: نظرية نظم العمل

هناك مفهوم آخر للنظم هو: مفهوم نظم العمل، وقد أوضحه الكثيرون من الكتاب، فمثلا يعرفه^(١) Buckely وآخر: بأنه أسلوب لدراسة الأعمال وتصميمها وتقييمها، مثل: نظام النقل، والنظام المحاسبي، فهما وسيلة للعمل، ليتم إنجاز الأشياء من خلالها.

ويتضح من التعريف السابق أن هناك اختلافا بين مفهوم النظم، حسب النظرية العامة للنظم، ومفهوم النظم حسب نظرية نظم العمل. فالنظم حسب (النظرية العامة) مدخل لحل المشكلات، أما النظم حسب (نظرية) (نظم العمل)، فهي أسلوب لتصميم الأعمال.

ويمكن فهم معنى النظام حسب نظرية العمل عن طريق إبراز مفهومين أساسيين هما: الهدف/ العملية، حيث يمثل الإطار بناء نظريا متماسكا، يمكن أن يطلق عليه مركب الهدف/ العملية/ النظام، ويمكن توضيح هذه المفاهيم^(٢) كالتالي:

١ - الهدف: هو الغرض الذي يسعى النظام إلى تحقيقه.

Ibid., P. 5.

(١)

(٢) تتخذ العلاقة بين المفاهيم السابقة ثلاث صور هي:

أ - واحد لواحد - وهذا يعني أن كل عنصر من عناصر مركب الهدف/ العملية النظام له ارتباط بالعنصرين الآخرين، فمثلا الهدف هو معرفة المركز النقدي، العملية هي استخراج التسويات الخاصة بالمركز النقدي، النظام هو النظام المحاسبي.

ب - الهرم - وفي هذه الحالة يكون التركيز على هدف واحد رئيسي، ويتطلب عدة عمليات، وعدة نظم، ويتطلب أيضا ربط العملية بأخرى، والنظام بنظام آخر.

ج - الهرم المعكوس - وهذا يعني لدينا عدة أهداف، وعدة عمليات أقل، ونظام واحد كبير، فمثلا أهداف المنشأة في الحصول على معلومات تسويقية وإنتاجية يتطلب الأمر عدة عمليات ونظام واحد هو النظام المحاسبي.

٢- العملية: هي مجموعة نشاطات تساعد على تحقيق الهدف.

٣- النظام: يتضمن الموارد اللازمة للعمل.

ونلخص الفرق بين المفهومين السابقين لمعنى النظم في: أن النظرية العامة للنظم، عبارة عن خطوات معينة، تؤدي إلى تحقيق الهدف، أما بالنسبة لنظرية العمل، فهي: طريقة عمل لتحقيق الهدف أيضا.

وبما سبق نجد أنه من الضروري دراسة العناصر السابقة، وهي الهدف، العملية، النظام.

الهدف:

الهدف في ظل المفهومين السابقين هو: غرض محدد، ولا بد أن يكون الهدف واضحا، حتى يمكن تحديد الخطوات اللازمة لتنفيذه، كذلك لا بد أن يكون الهدف عمليا حتى يمكن تحقيقه، فمثلا هدف تحديد سلوك الموظفين لا بد من تحويله إلى هدف عملي.

ويطلق الباحثون^(١) صفات عديدة على الأهداف.

وأيا كانت هذه الصفات، فوضوح الأهداف يعد هدفا في حد ذاته، فعند معرفة الهدف، يمكن تحديد العملية أو العمليات التي تساعد على تحقيق الهدف، ويمكن اختيار النظام كعنصر من عناصر الهدف، والعملية، والنظام، حيث تتحدد العلاقة بين هذه العناصر بعد معرفة الهدف.

أما في ظل النظرية العامة للنظم، فإن معرفة الهدف تؤدي إلى قياس تكلفة ومنفعة البدائل التي تساعد على تحقيق الهدف، ثم اختيار أفضل الحلول في ضوء الاعتبارات الفنية والاقتصادية والاجتماعية.

وتعد مرحلة تحديد الأهداف من أهم المراحل، لذلك يرى أحد الكتاب أنه يجب إعداد قائمة رسمية، يراعى فيها مجموعة من القواعد والمعايير

John Buckley and Kevin Lightner, op. cit., P. II.

(١)

يصف Buckley وآخر الأهداف بأنها تأخذ الأشكال التالية:-

١- مؤكدة ٢- محايدة ٣- صريحة أو ضمنية ٤- متسقة أو متعارضة

٥- عملية أو غير عملية.

- ١ - التعبير عن الأهداف بشكل كمي .
- ٢ - وضع الأهداف في صورة مكتوبة .
- ٣ - تحديد الأهداف وربطها بفترة زمنية .
- ٤ - تحديد الأهداف في صورة النتائج المطلوبة .
- ٥ - كتابة الأهداف في عبارات مختصرة .
- ٦ - تعيين أسبقية للأهداف، لخلق الإحساس بأهمية، وقيمة الأهداف للمنشأة.

٧ - كل هدف يعطي نتيجة واحدة، وليس عددا من النتائج .
ومما سبق يتضح لنا أهمية تحديد الهدف، حتى يمكن تحديد الخطوات أو العمليات التي تساعد على تحقيق هذا الهدف، وبالنسبة للنظام المحاسبي، فالهدف منه مد الإدارة والمستثمرين بالمعلومات التي توضح المركز المالي، ونتائج العمليات، وقياس الأداء، واتخاذ القرارات، ولذلك اتخذها الهدف كمعيار للتحليل المحاسبي . فأساليب التحليل المحاسبي : جزء من النظام المحاسبي، ولذلك لا بد أن يكون لها هدف، وهدف التحليل الذي يعني الباحث هنا هو: مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وهذا هدف واضح، ومحدد.

عنصر العملية

مجموعات من النشاطات التي توضح الهدف، أو النتيجة، مثل : عملية تحويل المواد الخام إلى منتجات، وتتصف العملية أيضا بعدة صفات، فبعضها يمكن أن يكون محددا، فيكون لها بداية ونهاية، وتمثل بخط مستقيم، فبداية الحياة الميلاد، ونهايتها الموت، وبعض العمليات يمكن أن يكون تكراريا، ويمثل بشكل دائرة، فمثلا: تعاقب الليل والنهار، عملية متكررة، وهذه العمليات تحول المدخلات إلى مخرجات، هذه المدخلات والمخرجات تختلف من حالة لأخرى، ففي حالة المصانع تحول - كما سبق القول - المواد الخام إلى منتجات،

(١) د. أحمد عبد الخالق، نموذج نظام المعلومات لتطبيق الإدارة بالأهداف، مؤتمر نظم المعلومات، (جامعة الكويت ١٩٧٧) ص ٣٣.

ومعنى ذلك أن العملية: عبارة عن تحويل الشيء من حالة إلى حالة أخرى، بناء على خطة معينة، لتحقيق الهدف. وينطبق ذلك على النظام المحاسبي، فيتم تحويل البيانات إلى معلومات، لغرض اتخاذ القرارات، كما تحتاج العمليات إلى الرقابة، للتأكد من أن النتائج التي تم الحصول عليها مناسبة للخطة، والغرض من إعادة التغذية في هذه الحالة هو ترشيد العمليات في شكل تقارير، تترجم النتائج.

وتواجه الإدارة مشكلة في العمليات، وهي: قياس العمليات.

قياس العمليات

ستعرض لقياس العمليات بشيء من التفصيل، حيث وجدنا أن قياس العمليات يعين في استخلاص أحد معايير التحليل المحاسبي. تواجه الإدارة مشكلة قياس العمليات، ويمكن حل مشكلات القياس، باستخدام وحدة القياس، وهي نوعان:

أ - وحدة قياس كمية.

ب - وحدة قياس نوعية.

ويؤدي استخدام النوعين السابقين إلى الحصول على معلومات، لغرض اتخاذ القرارات.

وكمثال على وحدة القياس الكمية يستخدم الميل/ساعة، كوحدة قياس لعملية السرعة، كما تستخدم السنة/الشهر/اليوم/الساعة/الدقيقة/الثانية، عند قياس الوقت، وتستخدم الفترة المالية، كوحدة قياس لنشاط المشروع. أما وحدة القياس النوعية فتستخدم عند بناء المنزل مثلاً، فيمكن استخدام هذه الوحدة بالشكل التالي:

حفر الأساس ← الأعمدة ← الجدران ← السقف

ويمكن استخدام وحدة القياس النوعية لترشيد العمليات، فعند كتابة تقرير خاص ببناء المنزل يوضح فيه «أنه تمت مرحلة بناء الجدران» ووحدة القياس النوعية لهذه تؤدي إلى إعطاء معلومات مفيدة عن هذه العملية. ويتضح مما سبق: أنه عند إعداد المعلومات لغرض اتخاذ القرارات يمكن

استخدام نوعين من وحدة القياس:

أ - وحدة القياس الكمية.

ب - وحدة القياس النوعية.

وفي النظام المحاسبي: يتم استخدام وحدة القياس الكمية عند إعداد المعلومات بغرض اتخاذ القرارات، فعند كتابة التقارير المالية، تستخدم وحدة قياس كمية لتوضيح كل من التكاليف والإيرادات.

كما أن جميع العمليات في النظام تخضع للقياس الكمي، أي يمكن التعبير عنها بصورة كمية، فمثلاً يمكن إخضاع القيد المزدوج للقياس الكمي، كما أمكن إخضاع بعض المفاهيم التي تساعد على قياس الأداء للقياس الكمي: مثل: معدل العائد على الاستثمار.

وبما أن أساليب التحليل المحاسبي جزء من النظام المحاسبي لذلك لابد أن تخضع هذه الأساليب للقياس الكمي، حتى تدخل في نطاق التحليل المحاسبي، ويمكن اعتبار القياس الكمي أحد معايير التحليل المحاسبي.

عناصر النظم

يقصد بهذه العناصر: النظم عامة، ولا يقصد النظم حسب أي مفهوم من المفهومين اللذين سبق أن استعرضتهما الباحثة.

يرتبط بالنظم عدة عناصر يحددها^(١) «Qmathews» بأنها: المدخلات، والتحويل، والمخرجات، والرقابة، وإعادة التغذية.

ولو طبقنا هذه العناصر على المصنع كنظام، لوجدنا أن المواد الخام هي المدخلات، وأن العملية الإنتاجية هي التحويل، أما المنتجات: فتمثل المخرجات. وعند فحص المنتجات للتأكد من سلامتها، تتأكد بذلك الرقابة، وعند إعداد تقارير بالمنتجات السليمة، والمنتجات التالفة، لتوضيح الانحرافات، وهذه التقارير تستخدم في ترشيد العمليات الإنتاجية مرة أخرى، وتمثل هذه التقارير إعادة التغذية.

وفي مفهوم النظم تعد الرقابة من العناصر الرئيسية، فهي كما يرى أحد

Don Qmathews, The Design of the Management Information System, (N.Y.: Petrocelli (١)
Charter 1976), P. 73.

الكتاب^(١): أن الرقابة: تقع في قلب مفهوم النظم، ويعضدها إعادة التغذية، كما أنه في مفهوم النظم تتضمن وظيفة الرقابة قياس المخرجات، ثم المقارنة بين المخرجات والمعايير المحددة مقدما.

وتعد الحدود من العناصر الرئيسية في النظام، ويرى^(٢) Buckley وآخر: «أن النظام يرتبط بعنصر أساسي، وهو الحدود. فبدون هذه الحدود لا يوجد نظام».

وتختلف طبيعة هذه الحدود من نظام لآخر، فإذا أخذنا مشكلة معينة أسلوب التحليل المنظم، كما يراه أحد الكتاب^(٣) يشتمل على:

١ - «تحديد وتصنيف المشكلة، ويقصد بها نوع المشكلة.

٢ - التعرف على العوامل والمؤثرات التي تحدد مجال الحلول الممكنة، وجمع المعلومات المتعلقة بها».

ومما سبق نستنتج أهمية الحدود بالنسبة لمفهوم النظم، كما أن الحدود مهمة في معرفة ماذا يمكن أن يحدث؟ وماذا يمكن ألا يحدث؟ فكل شيء في الوجود له حدود، فالبحر له حدود، والبلاد لها حدود.

فالحدود: هي الإطار العام الذي يحيط بالشيء، والإطار وما بداخله يسمى نظاما، له عناصر، يتفاعل بعضها مع بعض، أما خارج الحدود، فيسمى بيئة النظام، والبيئة تتفاعل مع النظام، ولكن ليس بالنسبة نفسها التي تتفاعل بها عناصر النظام بعضها مع بعض، وكمثال على الحدود: الكتاب نظام، حدوده الغلاف الخارجي، وعندما تكون هناك ملاحظات من الناقدين والقراء، وتوضع تحت نظر الكاتب، وهو بصدد إعادة طبع الكتاب، هذه العملية تسمى «إعادة التغذية».

مما سبق نستخلص أن النظم ترتبط بعناصر رئيسية هي:

١ - المدخلات ٢ - التحويل ٣ - المخرجات

(١) د. محمد علي شبيب، نظم المعلومات لأغراض الإدارة في المنشآت الصناعية والخدمية، (دار الفكر العربي ١٩٨١) ص ٣٧.

(٢) John Bukley and Kevin Lightner, op. cit., P.18.

(٣) د. علي عز الدين، مشاكل التطبيقات والنواحي الفنية لنظم المعلومات، مؤتمر نظم المعلومات، (جامعة الكويت ١٩٧٧) ص ٢٧٠.

النظم والنظام المحاسبي

سبق أن أوضحنا أن للنظم عناصر رئيسية هي: المدخلات، التحويل، المخرجات، الرقابة، إعادة التغذية، الحدود، فهل تتوفر العناصر السابقة في النظام المحاسبي؟

١ - المدخلات

مدخلات النظام المحاسبي هي: بيانات عن المنشأة نفسها، وعن منشآت أخرى، وتنقسم البيانات الخاصة بالمنشأة إلى نوعين من البيانات:

أ - بيانات محاسبية: يمكن استخراجها من الدفاتر، والسجلات المحاسبية، مثل: بيانات تتعلق بالتكاليف، المخزون، الإنتاج، المبيعات، وغيرها من البيانات التي يمكن استخراجها من دفاتر وسجلات المحاسبة.

ب - بيانات غير محاسبية: وتمثل هذه البيانات في بيانات إنتاجية، بيانات تمويلية، بيانات تسويقية، مثل: التعاقدات الجديدة مع العملاء والموردين، أو في حالة تقدير الطلب المحتمل على سلعة معينة، أو عند التنبؤ باحتمالات نجاح حملة إعلانية.

أما البيانات الخاصة بالمنشآت الأخرى: فهي بيانات غير محاسبية، وهي تخرج عن نطاق الشخصية الاعتبارية محل العناية، ولكنها تؤثر على عملية اتخاذ القرارات، ويجب أن تؤخذ في الاعتبار عند إعداد المعلومات، فتحتاج الإدارة إلى الحصول على بيانات عن آراء المستهلكين، وانطباعهم عن السلعة، كما تحتاج إلى بيانات عن المنافسين، وحركة الأسواق، ومعدلات النشاط التسويقي، والقوانين واللوائح التي تقررها الدولة.

وتعد البيانات السابقة سواء البيانات المحاسبية، أو البيانات غير المحاسبية، مدخلات للنظام المحاسبي، حيث تستخدم في السجلات المحاسبية عند الحاجة إلى اتخاذ القرارات عن طريق تحليل هذه البيانات، لكي تصبح معلومات تساعد على اتخاذ القرارات، وهذا التحليل يتم باستخدام أساليب التحليل المحاسبي، التي سيتعرض لها الباحث فيما بعد، ومعنى ذلك أن مدخلات أساليب التحليل المحاسبي بيانات تمتد جذورها إلى المحاسبة، وأما المخرجات فهي معلومات، لغرض اتخاذ

القرارات في مجال التسويق والإنتاج، ولذلك اعتبرت المدخلات أحد عناصر النظم، ومعيار للحكم على أساليب التحليل المحاسبي، وهذا المعيار أن تكون البيانات المستخدمة في أسلوب التحليل بيانات تمتد جذورها إلى المحاسبة.

٢ - التحويل

تعدّ عملية التحويل في النظام المحاسبي من أهم العمليات، حيث يتم تحويل البيانات إلى معلومات، لغرض اتخاذ القرارات.

وعملية التحويل : ما هي إلا معالجة للبيانات، بغرض تحويلها إلى معلومات، الأمر الذي يجعل من التقارير المحاسبية أداة فعالة للتأثير في سلوك العاملين، في المنشأة، وتوجيه هذا السلوك بما يحقق أقصى قدر من الكفاءة الاقتصادية، ويتم عملية التحويل باستخدام الأساليب المتاحة، لتبويب وتحليل البيانات، ويمثل التبويب المدخل الطبيعي لتحليل البيانات، وتحويلها إلى معلومات، بغرض اتخاذ القرارات، وقد تعرضت الباحثة لموضوع التبويب (الباب الثاني) كأحد أساليب التحليل المحاسبي، التي تساعد على اتخاذ القرارات، فنتيجة لدراسة مفهوم النظم توصلنا إلى أن التبويب يؤدي إلى تحويل البيانات إلى معلومات.

٣ - المخرجات

تكون بشكل تقارير، لجميع الأدوات في المنشأة، وقوائم مالية للاستخدام الخارجي والداخلي، وتحتوي هذه المخرجات على معلومات تساعد على اتخاذ القرارات.

٤ - الرقابة

تتمثل الرقابة في النظام المحاسبي عن طريق قياس الأداء الفعلي، ومقارنته بالخطط والأنماط المحددة مقدما، كما تتمثل في تصميم نظام دقيق للمراقبة والمراجعة الداخلية، ومعنى ذلك أن الرقابة تمتد لتشمل جميع عمليات المنشأة.

٥ - إعادة التغذية

تبدأ إعادة التغذية بشكل تقارير لمستوى النشاط، هذه التقارير يتم إعدادها عن طريق النظام المحاسبي، وتتمثل إعادة التغذية في التقارير التي

تصدر من الإدارة المالية (المحاسبية) إلى الإدارات المختلفة، وتحتوى هذه التقارير على بيانات ومعلومات مختلفة، نتيجة لقرارات سابقة، وتقوم هذه الإدارات بالاسترشاد بهذه المعلومات، عند اتخاذ قرارات تتعلق بالمستقبل، وتسمى هذه العملية إعادة تغذية، وقد استخلصنا أن: إعادة التغذية ما هي إلا أسلوب تحليل محاسبي، ستعرض له في الباب الثاني عند مناقشة أساليب التحليل المحاسبي.

٦- الحدود

حدود النظام المحاسبي: تتمثل في نوع البيانات التي تتخذ كمدخلات في هذا النظام، كما تتمثل في نوع المعلومات التي تعتبر مخرجات للنظام المحاسبي، والتي تصل لمختلف الفئات، وتوضيح الصورة المالية للمشروع. وما سبق يتبين أن حدود المحاسبة توضح البيانات المستخدمة، والمعلومات المستخرجة، فلا يمكن استخدام أي بيانات بصورة عشوائية، كما أنه من غير المعقول استخراج أية معلومات، فالحدود توضح البيانات التي يستطيع النظام المحاسبي استخدامها، وتوضح المعلومات التي يمكن الحصول عليها، أي إن هذه البيانات والمعلومات ذات طابع خاص، هو طابع محاسبي، حتى يمكن أن تستخدم كمدخلات ومخرجات للنظام المحاسبي، وعندما يتم استخدام البيانات الاقتصادية مثل بيانات عن مستوى الدخل القومي، بغرض التحليل المحاسبي، فهذه البيانات تعدّ داخل حدود المحاسبة، وبالنسبة للبيانات الاقتصادية فقط، فهذه البيانات خارجة عن حدود المحاسبة، والطابع الغالب عليها طابع اقتصادي.

وقياسا على ذلك، فحدود النظام المحاسبي، تتضمن نوع الأساليب التي يمكن استخدامها، للحصول على المعلومات ذات الطابع المحاسبي، ومن هذه الحدود استمددنا أحد معايير التحليل المحاسبي، وهو: (الطابع المحاسبي). فليس من المعقول أن تكون جميع أساليب التحليل أساليب تحليل محاسبي، فبعض هذه الأساليب ذو صلة بالنظام المحاسبي، وبعضها الآخر ذو صلة بنظام آخرى، ولذلك فالأساليب التي يغلب عليها طابع محاسبي هي أساليب تحليل محاسبي، ومعنى ذلك أن تغلب على الأسلوب قواعد واجراءات النظام المحاسبي، حتى وإن كان هناك ضرورة للاستعانة بقواعد واجراءات نظام

آخر، فلا بد أن يكون القدر المستخدم يسير جدا، بحيث لا يؤثر في كون الأسلوب ضمن النظام المحاسبي.

ومما سبق يتضح أن النظام المحاسبي: تتوفر فيه جميع عناصر النظام، من مدخلات، تحويل، مخرجات، رقابة، إعادة تغذية، حدود، وهذا يؤكد توفر أركان نظم العمل في النظام المحاسبي.

مفاهيم النظم

هناك مفاهيم أساسية في النظم، ويمكن تعريف هذه المفاهيم على النحو التالي:

١- النظم والنظم الفرعية

إذا كانت حدود أحد الأنظمة في وضع فرعي بالنسبة لحدود نظام آخر، يكون النظام الصغير فرعي بالنسبة للنظام الكبير.

ويرى Buckley وآخر^(١): «أن سجلات المقبوضات، وسجلات المدفوعات أنظمة فرعية بالنسبة للنظام المحاسبي».

ونرى: أن أساليب التحليل المحاسبي، هي أنظمة فرعية بالنسبة للنظام المحاسبي.

٢- النظم من خلال النظم

تعيين حدود للنظام يوضح أن ما يقع داخل هذه الحدود يشكل أجزاء النظام، وأن ما يقع خارج هذه الحدود يمثل بيئة النظام، وكما سبق القول: فإن هناك بعض الأنظمة تعد فرعية بالنسبة للنظام الكبير، كما أن حدود النظام الكبير قد تكون في وضع فرعي بالنسبة لحدود نظام آخر كبير، وهكذا تكون هناك نظم من خلال نظم، فمثلا النظام المحاسبي نظام فرعي، في نظم المعلومات الإدارية، ونظم المعلومات الإدارية نظام فرعي في النظام الاقتصادي (المنشأة)، كذلك المنشأة هي نظام فرعي في النظام الاقتصادي الكلي.

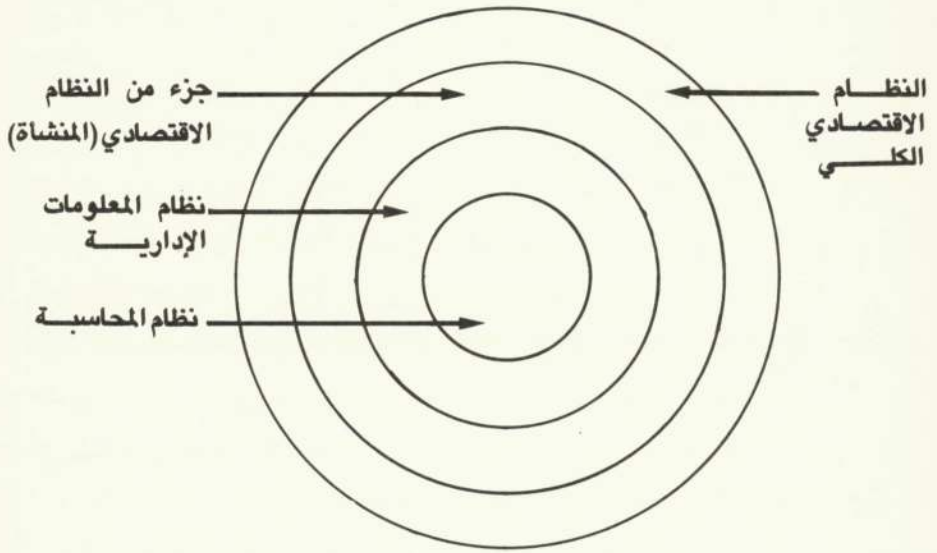
ويمكن تصوير ذلك بالشكل ^(٢) التالي:

John Buckley and Kevin Lightner, op. cit., P. 21

(١)

Ibid., P. 23.

(٢)



شكل إيضاحي رقم (١-٢) «نظم من خلال نظم»

ومن الشكل السابق يتضح : أن النظام المحاسبي ، لا يمثل نظاما منفصلا ، وإنما يشير إلى وجود علاقات تربطه بالنظم الأخرى ، فمن الصعب تصور وجود نظام محاسبي لا يتأثر بالتغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة به ، سواء أكانت هذه التغيرات تتعلق بالمنافسين ، أو بالأسواق ، أو بالموردين ، أو بقوانين تصدرها الدولة ، وتؤثر في النظام الاقتصادي ، مثل : الضرائب ، والسياسة الجمركية ، وسياسة العمالة والأجور ، والسياسة النقدية التي تحدد العلاقات والنظم النقدية ، كما تحدد أسعار الصرف بالنسبة لل عملات الأجنبية ، كما يتأثر النظام المحاسبي بالأسعار الجبرية التي تفرضها الدولة تحقيقا لأهداف : اجتماعية ، واقتصادية ، كما تؤثر سياسة التجارة الخارجية التي تتخذها الدولة في النظام الاقتصادي ، وبالتالي في النظام المحاسبي ، فسياسة الانفتاح أثرت في كثير من المشروعات الاقتصادية في جمهورية مصر العربية ، حيث ظهر العديد من المشروعات التي تعتمد على الاستيراد من العالم الخارجي ، وكل هذه الأمور تؤثر بالتالي في المعلومات المطلوبة .

ونخلص مما سبق : إلى أن النظام المحاسبي ، كنظام من خلال نظم ، يتأثر بهذه النظم المحيطة به ، وتؤثر بالتالي في نوعية المعلومات المطلوبة . وعلى الإدارة

المالية أن تضع هذه الاعتبارات قيد الدراسة والتحليل ، وتحديد مدى تأثير هذه التغيرات في المشروع ، وبالتالي إعداد المعلومات ، بحيث تتخذ أفضل القرارات . وهذا العمل من صلب وظائف الإدارة المالية ، حيث حدد معهد المديرين بالولايات المتحدة الأمريكية أن من وظائف المدير المالي^(١) : تحليل أثر العوامل الخارجية في تحقيق أهداف المنشأة وإعداد التقارير اللازمة لذلك ، وهذه الوظيفة تتضمن التقييم المستمر للقوى : الاقتصادية ، والاجتماعية ، والسياسات والاعراض الحكومية ، وأثرها في عمليات المنشأة . وهذا يؤكد : أن النظام المحاسبي ، من خلال النظم الإدارية والاقتصادية ، يتأثر بالسياسات والإجراءات التي تحدث في بيئة المشروع ، ويتوقف نجاح الوحدة الاقتصادية على درجة التكامل ، والترابط بينها وبين البيئة المحيطة بها ، حيث تحيط بالوحدة الاقتصادية مجموعة من العوامل والاعتبارات ، مثل العوامل التالية :-

- ١ - اعتبارات قانونية مثل : تحديد ساعات العمل ، تحديد الأجور .
- ٢ - اعتبارات سياسية مثل : وقف التعامل مع دولة أجنبية ، سياسة الانفتاح ، فرض أسعار جبرية ، وضع قيود على العملات الأجنبية .
- ٣ - عوامل تكنولوجية مثل : طاقة الآلات ، اختراعات حديثة .
- ٤ - عوامل اجتماعية مثل : مدى ملائمة النظام الإنتاجي للمجتمع الذي تحيط به الوحدة الاقتصادية .
- ٥ - عوامل اقتصادية مثل : معدلات الإنتاج في الشركات الصناعية ، مستوى البطالة ، معدلات أرباح الشركات ، سعر الفائدة ، مستوى الدخل القومي ، كمية النقود ، معدل النمو ، ويجب أن يشمل التحليل كل العوامل والاعتبارات السابقة ، بالإضافة إلى العوامل الخاصة بالوحدة ذاتها . ونوصي المحاسبين : بأن تكون التقارير المالية التي تعد بغرض اتخاذ القرارات محتوية على تحليل للعوامل السابقة ، بالإضافة إلى التحليل الخاص بالوحدة ذاتها ، فمثلا تحتوي التقارير الخاصة بالإنتاج على البيانات التالية :

(١) د. محمد عباس حجازي ، المحاسبة الادارية ، (القاهرة ، مكتبة التجارة والتعاون ١٩٧٧) ص

المتوسط الصناعة	السابق	الفعلي	المستهدف	
٩٨٠٠٠	٩٠٠٠٠	٩٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	كمية الإنتاج
٤٩٠٠٠٠	٤٠٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	تكلفة الإنتاج

٣- النظم المفتوحة والنظم المقفلة

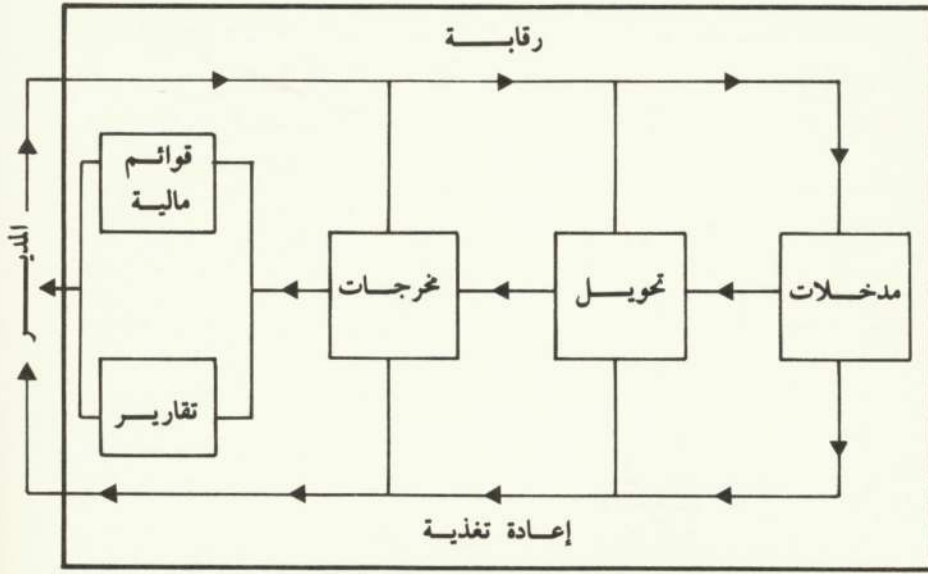
والنظم أيضا قد تكون نظم مقفلة، أو نظم مفتوحة:

النظم المقفلة؛ هي النظم التي لا يكون لها علاقة، أو أي نوع من التبادل مع بيئتها، وهنا إعادة التغذية لا تقطع الحدود، ويوضح Buckley وآخر ذلك بقوله:

«في النظم المقفلة إعادة التغذية لا تقطع الحدود، ولكنها مرتبطة بعملية الرقابة المباشرة دون مؤثرات خارجية، ويضرب مثالا على إعادة التغذية في النظم المقفلة بنظام التدفئة الذي يحكم بالترموتر للتحكم في آلة التدفئة». وفي النظم المفتوحة هناك علاقة تبادل بين النظام وبيئته، وفي هذه الحالة يتبادل النظام مع بيئته، معلومات، أو مواد، أو طاقة، وهنا إعادة التغذية تقطع الحدود.

يعدّ النظام المحاسبي من النظم المفتوحة، حيث تتأثر إعادة التغذية بعناصر خارج النظام، مثل: عوامل اقتصادية، واجتماعية، وتكنولوجية، وترتبط إعادة التغذية في النظم المفتوحة بقدرة النظام على التكيف مع بيئته، وتؤثر هذه الأنظمة في بيئتها، نتيجة للمخرجات الموجهة إلى هذه البيئة، ثم تجمع معلومات عن تأثير هذه المخرجات، لتعديلها بما يتمشى مع القبول العام، ويتم توصيل هذه المعلومات بشكل مدخلات، تساعد في عملية التحويل للمخرجات الجديدة.

ويمكن توضيح إعادة التغذية في النظام المحاسبي في الشكل التالي:



شكل ايضاحي رقم (١ - ٣)
إعادة التغذية في النظام المحاسبي

ويلاحظ أن موقع المدير في هذا الشكل خارج حدود النظام، حيث تقطع إعادة التغذية حدود النظام.

على ضوء ما أوضحناه أعلاه، فإن السؤال الذي يفرض نفسه، ويرتبط بموضوع الدراسة: هو ما علاقة النظام المحاسبي بنظم المعلومات الإدارية، التي تمد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات؟ وينتج عن السؤال سؤال آخر هو: ما طبيعة هذه العلاقة على وجه التحديد؟

وللإجابة على السؤالين السابقين، سنستعرض علاقة نظام المعلومات المحاسبي، بنظم المعلومات الإدارية، باعتبار أن أساليب التحليل المحاسبي يجمعها النظام المحاسبي الذي يعدّ نظاماً فرعياً بالنسبة لنظم المعلومات الإدارية.

المحاسبة ونظم المعلومات الإدارية

على ضوء مفهوم النظم الذي أوضحناه فيما سبق، فإن نظام المعلومات نموذج خاص لتحويل البيانات الخام إلى معلومات، لغرض اتخاذ القرارات،

ويرى Putnam^(١) أن: نظم المعلومات الإدارية تعني أكثر من حل المشكلات الخاصة، فهي تمد الإدارة بالقدرة على القيام بسياسات واسعة، تمكنها من الحكم على كفاءة التشغيل في الشركة.

كما أن معيار الحكم على نظام المعلومات الإدارية الفعال كما يراه Bocchion^(٢) هو «مد الإدارة ببيانات ذات معنى، ودقة، وتوقيت لاستخدامها في التخطيط، والتحليل والرقابة اللازمة لنمو المشروع».

ويرى Burch^(٣): أن مسؤولية الإدارة تنحصر في عمل نظام معلومات، يساعد على تحقيق أهداف المشروع، وأنه طبقاً لتلك المسؤولية فإن أنشطة الإدارة هي التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات. فالإدارة تحتاج للمعلومات في مرحلة التخطيط، لاختيار أحسن الخطط. أما نشاط الرقابة، فهو غير فعال بدون المعلومات، فعن طريق الأنظمة الفرعية يتم قياس المخرجات، وتقارن بالأهداف المخططة، وفي مرحلة اتخاذ القرارات، فإن نظام المعلومات يساعد على اتخاذ القرارات السليمة.

ونستنتج مما سبق أن نظم المعلومات الإدارية تعنى بالنواحي التالية:

- ١ - هناك مشكلة أو قرار يحتاج إلى حل.
- ٢ - الحاجة إلى معلومات لحل المشكلة.
- ٣ - الغرض من نظم المعلومات الإدارية جمع وإعداد المعلومات، لمتخذي القرارات.

وتتكون نظم المعلومات الإدارية من عدة نظم فرعية، تمثل في مجموعها الإطار العام لنظم المعلومات الإدارية، والهدف من النظم الفرعية هو: مد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن جميع نشاطات المشروع، بحيث تحصل الإدارة على صورة شاملة عن جميع النشاطات، بشكل معلومات، تمكنها من اتخاذ القرارات، التي تساعد على نجاح المشروع واستمراره.

(١) Arnold O. Putnam, Management Information System, (London: Pitman, 1980), P. 126.

(٢) William A. Bocchino, Management Information Systems Tools and Techniques, (N. J.: Prentice-Hall, 1975), P.4.

(٣) John Burch; Information Systems, Theory & Practice, (New York: John Wiley & sons, Inc., 1979), P. 60.

يعدّ النظام المحاسبي من أهم وأكبر الأنظمة الفرعية وأكبرها في نظم المعلومات الإدارية، وهناك تحدّ موجه للمحاسبة والمحاسبين، وهو: أن يأخذوا دور القيادة في نظم المعلومات الإدارية، بحيث يضمنوا تدفق المعلومات، لجميع إدارات المشروع، التي تساعد على اتخاذ القرارات، وهذا التحدي الموجه للنظام المحاسبي تأكيد لكون النظام المحاسبي نظاما للمعلومات. وقد وضع مجمع المحاسبين الأمريكي^(١)، دور المحاسبة في نظام المعلومات الكامل إذ يقول: تعدّ الوظيفة المحاسبية واحدة من أهم نظم المعلومات في المشروع، ومن الواضح أن المحاسبة لا تمثل نظام المعلومات الكامل، أو حتى النظام الرسمي للمعلومات لسببين:

أ - تنوع البيانات التي يتم تجميعها ومعالجتها وتوزيعها على الوظائف المختلفة في المنشأة.

ب - المدى الواسع في المجالات التي تؤثر في وظيفة المعلومات. ومع هذا فمن الصعب تصور نظام رسمي دون أن تكون المحاسبة جزءا لا يتجزأ منه، أو المحاسبين دون أن يكونوا قوة رئيسية في إدارة المعلومات. The accounting function is one of the most important information systems in an organization. Clearly, it is not the whole or even the formal information system given (a) the diversity of data collected, processed, and distributed for the many different functions within the organization and (b) the expanded range of disciplines bearing on the information function. It is, however, difficult to conceive of accounting not being an integral part of the formal information system or accountiing personnel not being a major force in information management.

ومما سبق: يتضح أهمية النظام المحاسبي ودوره في نظم المعلومات الإدارية فالنظام المحاسبي يرتبط ارتباطا وثيقا بجميع وظائف المشروع، والنشاط

Comitte to Prepare A Statement of Basic Accounting Theory, (American Accounting (١) Association, 1966), P. 191.

الرئيسي لهذا النظام هو: تجميع البيانات، ثم إعدادها بشكل معلومات، وتوصيلها للإدارة عن طريق التقارير.

والنظام المحاسبي، بما لديه من أساليب تساعد على كونه من أهم النظم الفرعية في نظم المعلومات الإدارية، فإن الأساليب التي تستخدم في تحويل البيانات إلى معلومات جعلت من النظام المحاسبي نظام معلومات، فالتحليل المحاسبي الذي ستعرض له فيما بعد يمكن أن يحول البيانات إلى معلومات متنوعة تؤدي إلى اتخاذ القرارات.

وقد اتضح من الدراسة الميدانية أن الشركات تعطي أهمية للنظام المحاسبي، كنظام للمعلومات، يساعد على اتخاذ القرارات، وهذه الشركات تستخدم المعلومات الناتجة عن التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات، وذلك يعني أن الأهمية التي توليها الشركات للنظام المحاسبي ليست عفوية، وإنما هي عن قصد ودراية بأهمية المحاسبة ودورها كنظام معلومات يساعد على اتخاذ القرارات.

وقد تبين من تحليل ردود الشركات المساهمة الكويتية التي اتخذت كأساس للدراسة الميدانية أن دور النظام المحاسبي يبرز في الناحيتين التاليتين:

أولاً: تقوم الإدارة المالية في ٤ شركات بإعداد تقارير دورية إلى إدارات أخرى بخلاف إدارة التسويق، والإنتاج.

والإدارات^(١) الأخرى هي:

- | | |
|---------------------|------------------------|
| ١ - شئون الموظفين | ٢ - الشئون الهندسية |
| ٣ - الشئون الادارية | ٤ - وزارة النفط |
| ٥ - ادارة الاستثمار | ٦ - المراقبات المختلفة |

ومعنى ذلك أن الإدارة في هذه الشركات هي الجهة التي تمد جميع إدارات المشروع بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

ثانياً: التنوع في الأقسام التي تتبع الإدارة المالية بخلاف أقسام التكاليف،

(١) ملحق ٣.

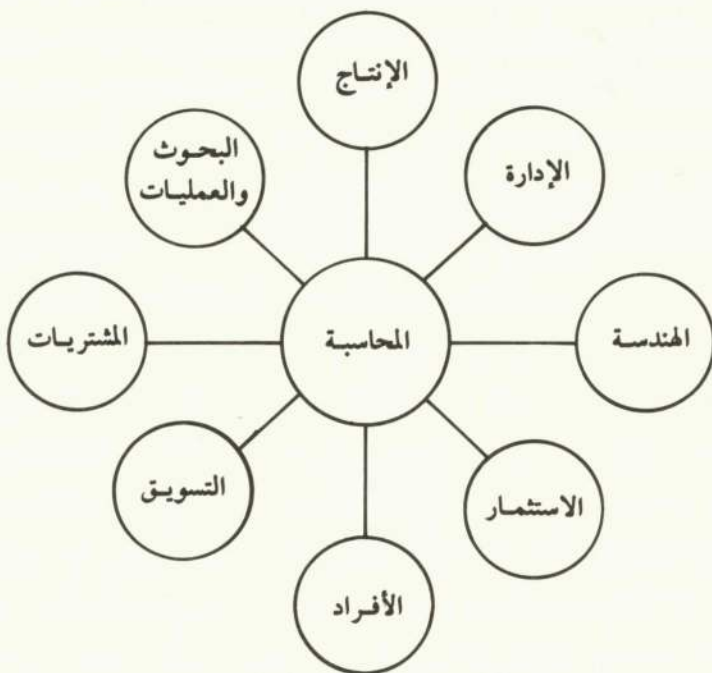
والحسابات والموازنات، والحاسب الالكتروني، والتقارير، وهذه الأقسام هي^(١):

- ١ - التأمين.
- ٢ - المراجعة الداخلية.
- ٣ - الخزينة والتحصيل.
- ٤ - البحوث والعمليات.
- ٥ - الشؤون القانونية.
- ٦ - إدارة الأعمال.
- ٧ - حسابات الأجور والرواتب.
- ٨ - المخازن.
- ٩ - الأسهم.
- ١٠ - المشتريات المحلية.
- ١١ - التخليص.
- ١٢ - الإيرادات والاستثمار.

وعدد هذه الشركات التي لديها أقسام متنوعة ٨ شركات، وهي تمثل ٤٣٪ من مجموع عينة الدراسة.

والأقسام السابقة التي يعكسها الهيكل التنظيمي للإدارة المالية في الشركات، بعضها ذو صلة بالإدارة المالية، من خلال الوظيفة المحاسبية التي تتمثل في: المعلومات، والموازنات. وبعضها الآخر ذو صلة بالإدارة المالية، بمعنى الاستثمار والتوظيف (إدارة أموال). وهذا الجمع بين الوظائف المحاسبية، ووظائف إدارة الأموال يستهدف منه تنسيق وجمع وتحليل البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الجوانب المتعلقة بإدارة الأموال. ويعتد النظام المحاسبي في الشركات المساهمة الكويتية محورا لنظم المعلومات الإدارية في هذه الشركات، ويمكن التعبير عن ذلك في الشكل التالي:

(١) انظر ملحق ٣.



شكل إيضاحي رقم (١ - ٤)
النظام المحاسبي كمحور لنظم المعلومات الإدارية
في الشركات المساهمة الكويتية

والنظام المحاسبي، وهو المحور لنظم المعلومات الإدارية، يلعب دوراً مهماً في تدفق البيانات من المنشآت وإليها. كما أنه الوسيلة الوحيدة، التي تمكن كلا من الإدارة، والمستثمرين من معرفة صورة المشروع ككل، فعن طريق القوائم المالية يتضح للمستثمرين نتيجة العمليات من ربح أو خسارة لفترة معينة، كما تعطي هذه القوائم صورة لمركز المنشأة في تاريخ محدد، بالإضافة إلى ذلك، هناك العديد من المعلومات والتقارير، توزع للأغراض الداخلية والخارجية، مثل تقارير المبيعات، والإنتاج، وتكاليف التسويق، وغيرها من التقارير التي تساعد متخذي القرارات.

ويرتبط بنظم المعلومات ثلاثة حقائق يعرضها Hornagren^(١).

(١) Charles T. Horngren, Accounting for Management Control, (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1974), P.8.

الحقيقة الأولى: التقييم

عند السؤال هل العمل ناجح أم لا ؟
تستطيع المحاسبة الإجابة عن هذا السؤال عن طريق تقييم الأداء، وتقييم المركز المالي في المنشأة.

الحقيقة الثانية: التوجيه

عند السؤال: عن المشكلات التي يجب حلها، يقال يمكن للمحاسبة أيضا مساعدة الإدارة في التركيز على مشكلات العمليات، عن طريق التقارير، وتفسير المعلومات. فالمحاسبة في هذا الجانب تساعد المدير في حل المشكلات، وفي التوجيه الفعال خلال التخطيط، عن طريق التقارير الدورية الداخلية التي تحتوى على معلومات توجه الإدارة.

الحقيقة الثالثة: حل المشكلات

عند السؤال: ما أحسن الطرق الممكنة للعمل ؟
تقول: ترتبط المحاسبة بهذا الجانب عن طريق التوجيه والتوصيات، لحل المشكلات المبنية على اتخاذ القرارات. وهذا يتم عن طريق التقارير الخاصة. وعن طريق تحليل محاسبي خاص، حسب المشكلة المطلوب حلها. ونستنتج مما سبق الصلة بين نظام المحاسبة، ونظام المعلومات، ومدى الارتباط بينهما.

وهذا ما أكدته مجمع المحاسبين الأمريكي^(١) حيث وضع العلاقة بين المحاسبة ونظام المعلومات بالتالي:

المحاسبة بالضرورة نظام معلومات، وبالتحديد تطبيق للنظرية العامة للمعلومات، في مشكلة كفاية العمليات الاقتصادية. كما أنها بصفة عامة تحتل جزءا كبيرا من المعلومات، معبرا عنها بصورة كمية، وبهذا المعنى تعد المحاسبة جزءا من نظام المعلومات العام للمنشأة، وبالتالي فهي جزء من الإطار الذي يحدد مفهوم المعلومات.

Essentially, accounting is an information systme. More precisely, it is an application of general theory of information to the problem of

efficient economic operations. It also makes up a large part of the general information experssed in quantitative terms. In this context accounting is both a part of the general information system of an operating entity and a part of the basic field bounded by the concept of information.

ونخلص من كل ما سبق إلى أن المحاسبة:

أ - هي نظام معلومات.

ب - إنها المحور الذي تدور حوله نظم المعلومات الإدارية.

ويتميز نظام المعلومات المحاسبي كما يراه أحد الكتاب «بأنه ذو مرونة عالية، تمكن من استيعاب كل ما هو ضروري ومتعلق بالعملية الإدارية في وظائفها المختلفة، ومراحلها المتعددة، واستجابة لاحتياجات الإدارة للمعلومات الضرورية في اتخاذ القرارات المختلفة»^(١).

فالمعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي، تساعد على اتخاذ القرارات، وهذه المعلومات التي سبق أن ذكرناها عبارة عن بيانات تم تحويلها إلى معلومات، باستخدام التحليل المحاسبي، لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وسننتقل إلى ايضاح دور المعلومات الناتجة عن التحليل المحاسبي وأهميتها في اتخاذ قرارات الإنتاج والتسويق، في الأجزاء القادمة من هذا الكتاب، ولكن قبل الوصول إلى هذه النقطة، يتطلب الأمر توضيح المقصود بأساليب التحليل المحاسبي، التي تركز على معايير تم استخلاصها من الدراسة السابقة للنظم، وهذه المعايير هي:

١ - الهدف. ٣ - القياس الكمي.

٢ - البيانات. ٤ - الطابع المحاسبي.

وفي الفصل القادم سيتم استعراض معايير التحليل المحاسبي بالتفصيل، والتي سيسترشد بها عند تحديد أساليب التحليل المحاسبي

(١) د. يوسف العادلي، الأبعاد الإدارية لنظم المعلومات المحاسبية، مؤتمر نظم المعلومات، (جامعة الكويت ١٩٧٧) ص ٤٠٥.

الفصل الرابع

معايير التحليل المحاسبي

لقد تطور الفكر المحاسبي خلال سنوات طويلة من التطبيق المهني، وكذلك أسهمت الدراسات والبحوث في إثراء المعرفة، واستحداث المفاهيم والنماذج المتنوعة، التي تحاول كل منها الإحاطة بجانب أو آخر من أساليب التحليل، التي تساعد على اتخاذ القرارات، تلك الأساليب وردت في المراجع العملية مختلطة بعضها ببعض، ويهدف هذا الكتاب إلى إبراز أساليب التحليل المحاسبي وتمييزها عن غيرها من أساليب التحليل الأخرى.

إن عملية اختيار دقيقة، بين تلك الأساليب المختلفة، في ضوء معايير للاحتكام تتصف بالموضوعية، ستؤدي إلى تأكيد ما ذهب إليه هذا الكتاب عند تعريف التحليل المحاسبي. وبصفة عامة، فإن تحديد هذه المعايير يعدّ المنطلق العلمي السليم للإحاطة بأساليب التحليل المحاسبي.

وقد استهدفت هذه الدراسة اقتراح معايير مع استيضاح لمعانيها وأبعادها، وذلك في محاولة للتوصل إلى بيان متكامل، يمثل أساساً يعتمد عليه في تحديد أساليب التحليل المحاسبي.

وكان مدخل النظم هو المدخل المناسب، لتحديد معايير التحليل المحاسبي، والتي استخلصنا منها معايير التحليل المحاسبي، وهي: الهدف، والبيانات، والقياس الكمي، والطابع المحاسبي.

المعيار الأول: الهدف

يرتكز هذا الكتاب على أن وظيفة المحاسبة مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وذلك عن طريق توصيل المعلومات إلى الإدارات المختلفة، لمساعدة المديرين في التخطيط والمفاضلة بين البدائل. وكذلك يجب أن يهدف التحليل المحاسبي إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، لأن مفهوم المحاسبة لم يعد قاصراً على إعداد القوائم المالية، وتحديد الربح والخسارة، بل أصبح يعني مد الإدارة بالمعلومات، لمساعدتها في اتخاذ القرارات.

من ناحية أخرى فالإداريون يتوقعون من الإدارة المالية تحليل البيانات المحاسبية، لمعرفة تأثير القرارات الإدارية على الصورة المالية، ويرى أحد الكتاب^(١) أن:

المطلوب من المدير المالي، ليس مجرد إعداد القوائم المالية: (الميزانية والأرباح والخسائر)، ومراجعة الحسابات، وإيراد القوائم العامة والتكاليف، ولكن وظيفة المدير المالي تحليل البيانات المالية وإرسالها لمراكز اتخاذ القرارات، لمساعدتهم في معرفة تأثير قراراتهم في الصورة المالية الكلية.

لذلك نرى أن هدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات هو: هدف مهم، ويمكن اعتباره المعيار الأول من معايير التحليل المحاسبي.

المعيار الثاني: البيانات

نرى أن البيانات المستخدمة في الأسلوب، لابد أن تمتد جذورها إلى المحاسبة، فالمحاسبة ينتج عنها العديد من البيانات التي يتم تجميعها عن جميع أنشطة المشروع. ويتم تحويل هذه البيانات إلى معلومات عن طريق التحليل والتبويب، ثم توزع بشكل تقارير إلى المديرين الذين يكونون في حاجة إليها، لاتخاذ القرارات. فالنظام المحاسبي كمحور لنظم المعلومات الإدارية، يؤدي إلى تدفق البيانات من جميع أجزاء المشروع وإليها.

كما نرى أن البيانات المستخدمة في الأسلوب لابد أن تمتد جذورها إلى المحاسبة، فهذه البيانات كما يراها Perey^(٢) عبارة عن مجموعة من الحقائق، معبر عنها برموز، ليس لها معنى، ولا تصلح لاستخدامها في اتخاذ القرارات قبل تحويلها إلى معلومات.

ونرى أن المقصود بالرموز أنها لم تخضع لعملية التحليل والتبويب اللازمين، حتى تصبح هذه البيانات معلومات.

وقد ظهرت الحاجة إلى المعلومات بسبب كبر حجم المشروعات، ففي الماضي عندما كانت المشروعات صغيرة ونشاطها محدودا، كان المالك عادة هو:

(١) د. يوسف الهواري، الإدارة بالأهداف والنتائج، (مكتبة عين شمس ١٩٧٦) ص ٥٥.

(٢) Kenneth W. Perey, Accounting An Introduction, (New York: McGraw-Hill Book Co., (٢١ 1971), P. 6

المدير، وكان يستطيع الحصول على المعلومات التي يحتاجها لبناء مشروعه وإدارته.

أما في الوقت الحاضر، فلا يستطيع المدير الحصول على المعلومات بالسهولة التي كانت في الماضي، ويصف Slavin^(١) وآخر ذلك بقولهم «عندما كبرت المشروعات، وزاد غموها، وبالتالي زاد التعقيد، أصبحت المشروعات ذات نشاط كبير وممتد، ومن المستحيل أن تحصل الإدارة على البيانات التي تحتاجها كأساس للسياسات، ولاتخاذ القرارات، بدون معاونة من النظام المحاسبي.

لذلك زادت الحاجة إلى البيانات المحاسبية، كوسيلة لترشيد الإدارة في اتخاذ القرارات، وحتى نستطيع أن نعتبر البيانات محاسبية، لابد أن تمتد جذورها إلى المحاسبة، وتعتبر المحاسبة من أهم مصادر المعلومات ويؤكد أحد الكتاب^(٢) ذلك بقوله:

إن المحاسبة كانت - ويجب أن تكون في المستقبل - المصدر الأساسي للبيانات كافة اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة والمثل.

وليس معنى ذلك استخدام أية بيانات، فمثلاً: البيانات الاقتصادية لا تعدّ بيانات تمتد جذورها إلى المحاسبة، ولكن عندما تكون هذه البيانات الاقتصادية لازمة لعملية التحليل المحاسبي، مثل: معدل النمو، أو كمية النقود، فهذه البيانات تمتد جذورها إلى المحاسبة. ولذلك تعدّ البيانات المعيار الثاني من معايير التحليل المحاسبي.

المعيار الثالث: القياس الكمي

من الدراسة السابقة للنظم تم استخلاص القياس الكمي، كمعيار للتحليل المحاسبي، ومعنى ذلك أن يخضع الأسلوب المستخدم في التحليل للقياس الكمي، أي يمكن التعبير عنه بصورة كمية.

Albert Slavin and renolds I. N., Basic Accounting, (Minsdale, Illionois: The Dryden (١) Press, 1975), P. 698.

(٢) د. سمير فهمي، بحوث العمليات في المحاسبة والادارة، (المركز الدولي للعلوم الادارية ١٩٧٧) ص ٤١.

ويعرف أحد الكتاب^(١) «القياس الكمي: بأنه ربط رقم بعملية، أو التعبير عن النشاط بصورة كمية».

وهنا نتساءل هل يمكن تطبيق ذلك على جميع الأنشطة، فيعبر عن كل نشاط بصورة كمية؟.

وعند الرجوع إلى المراجع العلمية وجدنا أن أحد الكتاب^(٢) يجيب عن السؤال السابق بقوله: «هناك بعض الأنشطة، أو مجالات للتقييم، يصعب فيها تحديد معدلات كمية محدودة للأداء، مثال ذلك: أنشطة البحوث، ورسم السياسات والتخطيط، وبصفة عامة أعمال الإدارة العليا».

ومعنى ذلك: أنه قد توجد بعض الأنشطة التي لا يمكن أن يعبر عنها بصورة كمية، وهنا يتبادر إلى الذهن الأسئلة التالية:

ترى هل ينطبق ذلك على أساليب التحليل؟

هل توجد أساليب يمكن التعبير عنها بصورة كمية؟

ما هذه الأساليب؟

هل يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات؟

وبعد البحث والاطلاع في المراجع العلمية، وجدنا أن هناك العديد من الأساليب التي تخضع للقياس الكمي، وتسمى أحيانا أساليب كمية، ويمكن استخدامها في اتخاذ القرارات.

فيرى Hein^(٣) «أن هناك العديد من الأساليب الكمية، التي تم تطويرها في ظروف مناسبة، وبطريقة مناسبة، وبطريقة علمية، لمساعدة المدير في اتخاذ القرارات السلمية».

ونستخلص منه أن هذه الأساليب تستخدم في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات. فأساليب التحليل الكمي ساعدت في حل العديد من المشكلات الإدارية مثل: مشكلات المخزون وغيرها.

(١) د. محمد عباس حجازي، مرجع سابق، ص ٧٥.

(٢) د. علي السلمي، التخطيط والمتابعة، (القاهرة، مكتبة غريب ١٩٧١) ص ٣٣٧.

(٣) Leonard W. Hein, The Quantitative Approach to Managerial Decisions, (Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1967), P. 3.

وقد تكفل Miller^(١) بذكر بعض أنواع الأساليب الكمية، مثل الإحصاء وبحوث العمليات.

وليس معنى وجهة النظر السابقة أن جميع أساليب التحليل الكمي مستمدة من الإحصاء والبحوث، فبعض هذه الأساليب مستمدة أيضا من الرياضيات، حيث يعد Wortman^(٢) وآخر أن «النماذج الرياضية (التحليلية) من أحسن الأساليب التي تعبر عن القرار بصورة كمية، والتي يستخدمها متخذو القرارات».

كذلك يرى Levin^(٣) وآخر^(٤) «أن هناك أساليب التحليل الكمية، التي يمكن ذكرها على سبيل المثال، وليس الحصر، وهي:

- «تحليل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف والأرباح».
- نظرية الاحتمالات.
- البرامج الخطية.
- نماذج المخزون.
- نظرية المباريات.
- تحليلات ماركوف.
- صفوف الانتظار.
- طريقة المصفوفات.

وهنا نتساءل: هل يمكن استخدام أساليب التحليل الكمي في جميع أنواع القرارات؟

الواقع أن هناك حدودا لاستخدام هذه الأساليب، فهناك من القرارات ما لا يخضع لأساليب التحليل الكمي، وفي ذلك يرى Nelson^(٥) أن هناك الكثير

(١) David W. Miller, Reading in Management Strategy and Tactics, (New York: Holt- Rinehart & Winston, Inc; 1971), P. 87.

(٢) Maxc S. Wortman and Fred Luthans, Emerging Concepts in Management, (New York : The Macmillan Company, 1970), P. 279.

(٣) Richard I. Levin and Charles. Kirkpatrick, Quantitative Approaches to Management, (New York : Mc Grawhill Book Co., 1975), P.22.

(٤) A. Tom Nelson, Accelerated Accounting A Managerial Approach, (Good Year Publishing Company, Inc., 1971), P. 180.

من قرارات الاستثمار لا يمكن أن يساعد التحليل الكمي في اتخاذها، فمثلا بعض الاستثمارات التي تعمل لأسباب جمالية، مثل: تخطيط حديقة فناء المصنع، لا يمكن في هذه الحالة قياس معدل العائد على المروج الخضراء، من الآراء السابقة التي تعرضت للقياس الكمي نستنتج أن:

كل أساليب التحليل المحاسبي أساليب كمية، والعكس ليس صحيحا، فليست كل الأساليب الكمية أساليب محاسبية، وعلى الرغم من أن التحليل الكمي يستخدم في عملية اتخاذ القرارات، إلا أن هناك مواقف تخضع للتحليل الوصفي، ولا يمكن استخدام التحليل الكمي فيها، ولذلك نرى أنه من الضروري أن يخضع الأسلوب المستخدم في التحليل للقياس الكمي حتى نستطيع أن نعهده ضمن أساليب التحليل المحاسبي.

المعيار الرابع: الطابع المحاسبي

من الدراسة السابقة لأحد عناصر النظم (الحدود) تم استخلاص المعيار الرابع من معايير التحليل المحاسبي، وهذا المعيار هو الطابع المحاسبي، فيجب أن يكون الأسلوب مألوفا لدى المحاسبين، أو من الطرق المستخدمة لديهم، فقد يكون هدف الأسلوب مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وتكون البيانات المستخدمة مستخرجة من الدفاتر والسجلات المحاسبية، ويكون الأسلوب خاضعا للقياس الكمي، ومع هذا لا يعد ضمن أساليب التحليل المحاسبي، حيث يكون الطابع الغالب على أسلوب التحليل منتما إلى فرع آخر من فروع المعرفة غير المحاسبية، ومثال ذلك تحليل البيانات المستخرجة من الدفاتر المحاسبية، باستخدام أساليب الرياضيات والإحصاء، وعمل نماذج رياضية مسهبة، وهذا النوع من التحليل يتطلب أساسا رياضيا عميقا.

ويدخل هذا النوع من التحليل في نطاق التحليل الرياضي والاحصائي، ولا يدخل في نطاق التحليل المحاسبي، حيث الطابع الغالب عليه طابع رياضي، أو احصائي، ولو أنها تعتمد في إنجازها على البيانات المحاسبية، ويتم تطبيقها بوساطة أشخاص لديهم خلفية رياضية، ومؤهلين في هذا المجال، مثل استخدام البرامج الخطية في مراقبة المخزون، أو استخدام تحليل الانحدار في تحديد ربحية قنوات التسويق، وأثر المنتج الجديد في السوق.

ولكن عندما يكون القدر المستخدم من علوم الرياضيات والإحصاء هو

القدر اليسير، ولا يتطلب معرفة متعمقة في مجال مميز، مثل: استخدام الرياضيات، لاختضاع معدل العائد على الاستثمار للقياس الكمي، وكذلك في حالة النسب المحاسبية، فإن ذلك القدر المستخدم، لا يجعل أساليب التحليل السابقة تنتمي إلى حقل الرياضيات والإحصاء، لأن هذا القدر الضروري يسير جدا، لا يخرجها عن نطاق الطابع المحاسبي، لأن المحاسب في هذه الحالة يستطيع استخدام أسلوب التحليل، دون الحاجة إلى تعمق في الرياضيات والإحصاء.

يتضح من العرض السابق لمعايير التحليل المحاسبي المقترحة (الهدف، البيانات، القياس الكمي، الطابع المحاسبي)، أننا نهدف إلى تقديم تصور متكامل للمقومات الأساسية للتحليل المحاسبي، كما أنها من جانب آخر، نسهم في تأكيد ما ذهبنا إليه، بالنسبة لأساليب التحليل، التي وردت متناثرة في المراجع العلمية، واعتبرت أساليب تحليل محاسبي.

والنقطة الأساسية التي نريد التركيز عليها: أن هذه المبادئ والمعايير، لا بد أن تتوفر جميعها في أسلوب التحليل، لكي يدخل في نطاق أساليب التحليل المحاسبي، فهذه المبادئ والمعايير المقترحة هي الأركان الأساسية، التي يعتمد عليها في اختيار أساليب التحليل.

وفي الأبواب القادمة سنتناول كل أسلوب على حدة، على ضوء المعايير المقترحة، وبذلك يتحقق ما هدفنا إليه في هذا الكتاب، وهو: تحديد أساليب التحليل المحاسبي وتجميعها في بنية متكاملة تمهيدية.

الباب الثاني

أساليب التحليل المحاسبي

على ضوء تحديد إطار التحليل المحاسبي على النحو المبين في الباب السابق، يمكن حصر الأساليب التي تدخل ضمن هذا الإطار، وقد قمنا بتبويب أساليب التحليل المحاسبي في ثلاث مجموعات رئيسية، بحسب الخاصية الغالبة على أسلوب التحليل، فبعض الأساليب يدخل في أكثر من تبويب، مثلاً: العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح أدرجت ضمن مجموعة العلاقات، ولكن يوجد فيها تبويب، وقد انضمت إلى مجموعة العلاقات، لأن الصفة الغالبة عليها هي: تحديد علاقات، كذلك المقارنات لا تخلو من تبويب، ولا تخلو من العلاقات، ولكن الخاصية الأساسية فيها هو مقارنات.

يحتوي الفصول التالية :-

الفصل الأول: أساليب تعتمد على التبويب

١ - تبويب الحسابات.

٢ - تبويب التكاليف.

٣ - محاسبة المسئولية.

الفصل الثاني: أساليب تعتمد على المقارنة

١ - المقارنة التاريخية.

٢ - المقارنة مع نشاط مشابه.

٣ - مقارنة المسبق بالفعل.

٤ - التحليل التفاضلي.

٥ - إعادة التغذية.

الفصل الثالث: أساليب تعتمد على تحديد العلاقات

١ - تحليل Du Pont وقياس معدل العائد.

٢ - النسب المحاسبية.

٣- مؤشرات تقييم الأداء.

٤- تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح.

٥- تحليل التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها.

٦- تحليل البيانات باستخدام الحاسب الالىكروني.

الفصل الرابع : الموازنة من نقطة بداية صفر كمدخل يضم أساليب تحليل محاسبية، ويركز على عملية اتخاذ القرارات.

الفصل الأول

أساليب تعتمد على التبويب

يعدّ التبويب المدخل الطبيعي لتحليل البيانات، وتحويلها إلى معلومات، بغرض اتخاذ القرارات.

ويأخذ التبويب عدة صور، فتبويب بنود الحسابات المختلفة يؤدي إلى تحليل البيانات وتحويلها إلى معلومات، وكذلك تبويب التكاليف، فإنه يؤدي الغرض نفسه، وقد يأخذ التبويب صورة أخرى، وهي تبويب التقارير المالية، حسب المستويات الإدارية، وحسب مراكز المسؤولية، وهو ما يسمى: بحاسبة المسؤولية، ولذلك سنتناول من خلال هذا الفصل صور التبويب المختلفة، موضحة أهميتها في اتخاذ القرارات، ولذلك يمكن تقسيم الدراسة على النحو التالي:

١ - تبويب الحسابات.

٢ - تبويب التكاليف.

٣ - محاسبة المسؤولية.

١ - تبويب الحسابات

تعدّ الحسابات المعدة على أساس طريقة القيد المزدوج الأسلوب الأساسي للتبويب. ومع التطورات الحديثة في الأساليب المحاسبية اتسع نطاق التبويب، وأصبحت الحسابات تعطي معلومات واضحة عن الموقف المالي للمنشأة وكلما كان هناك تبويب أكثر تفصيلاً زادت إمكانية الحصول على المعلومات، ويتم تبويب الحسابات والتقارير المالية المنشورة، وغير المنشورة، حسب الأغراض المطلوبة لاتخاذ القرارات، كما أن الأساليب الحديثة مثل تحليل التعادل، التكاليف الحديثة، النسب المحاسبية... إلخ زادت من إمكانية التبويب، والحصول على المعلومات حسب الأغراض المختلفة.

وتتم عملية التبويب باستخدام أحد الأسلوبين:

١ - التبويب من خلال الحسابات.

٢ - وسائل تبويب أخرى.

أولاً: التبويب من خلال الحسابات

تعدّ الحسابات الوسيلة الأساسية للتحليل، ويتم التحليل باستخدام:

أ - تبويب الحسابات.

ب - تبويب التقارير.

أ - تبويب الحسابات

تعد الحسابات التي تفتح في دفتر الأستاذ العام حسابات أجمالية، وكلما كان هناك تفصيل للبيانات، المتعلقة بكل نوع من أنواع المصروفات، أو الإيرادات، كانت الصورة أوضح، وأدت إلى إعطاء معلومات دقيقة، ومعنى ذلك: أنه كلما كان هناك تبويب أكثر تفصيلاً للحسابات، ساعد ذلك على التحليل. والتبويب: لا يقصد به تبويب التكاليف فقط، وإنما يشمل جميع المصروفات والإيرادات، ويتم عن طريق تبويب الحسابات، حسب الوظائف والإيرادات، بحيث تتبع هذه الحسابات الهيكل التنظيمي للمنشأة، ولا شك أن تبويب الحسابات يختلف حسب الاستخدام المستهدف للعمليات، مثال ذلك: يتم تبويب المبيعات حسب الأقسام، والمناطق، وقنوات التوزيع، وأنواع المنتجات، وحسب خطوط الإنتاج، والمبيعات عن كل رجل بيع، أو توزيع المبيعات توزيعاً زمنياً (كل شهر، أو كل ٣ شهور)، كما يتم تبويب بيانات الإنتاج حسب المصانع، وحسب الورديات، أو حسب نوع المنتجات، أو غيرها من أساليب التبويب. ومن المفضل إعادة النظر دورياً في أسس التبويب المستخدمة وفقاً لمشكلات الإدارة التي تحتاج فيها إلى معلومات لغرض اتخاذ القرارات.

وتقوم المنشأة بفتح حسابات، حسب المعلومات المطلوبة، فمثلاً عندما تحتاج إدارة التسويق إلى معرفة المبيعات، حسب نوع المنتجات، في كل منطقة بيع، يتم فتح حساب مراقبة المبيعات، وحسابات فرعية حسب المناطق، وحسب المنتجات، ويتم ترميز الحسابات حسب كود مناسب في دليل الحسابات، بالشكل التالي:

- ١١٠٠ - ح / مراقبة المبيعات .
 ١١٠٠/١ - ح / المبيعات - المنطقة أ
 ١١٠٠/١١ - ح / المبيعات سلعة ١
 ١١٠٠/١٢ - ح / المبيعات سلعة ٢
 ١١٠٠/١٣ - ح / المبيعات سلعة ٣
 ١٠٠/٢ - ح / المبيعات - المنطقة ب
 ١١٠٠/٢١ - ح / المبيعات سلعة ١
 ١١٠٠/٢٢ - ح / المبيعات سلعة ٢
 ١١٠٠/٢٣ - ح / المبيعات سلعة ٣

ومن خلال هذا التبويب يمكن معرفة المبيعات في كل منطقة، ولكل نوع من أنواع المنتجات، وهذه المعلومات تؤدي إلى اتخاذ العديد من القرارات المهمة .

ب - تبويب التقارير

يتم التحليل من خلال التقارير التالية :

- ١ - حساب المتاجرة .
 - ٢ - حساب الأرباح والخسائر .
 - ٣ - الميزانية .
 - ٤ - بيان مصادر الأموال واستخداماتها .
- يتم تبويب التقارير السابقة إلى مجموعات رئيسية، ثم تقسم إلى عدد من المجموعات الفرعية والإضافية، ثم تبويب هذه المجموعات إلى عدد من الحسابات .

ثانياً: تبويب من خلال وسائل أخرى

ظهرت أساليب عديدة تساعد على تحليل البيانات، وتحويلها إلى معلومات تبلورت خلال النصف الأخير من القرن العشرين، وهذه الأساليب هي :

أ - النسب .

ب - التقارير .

أ - النسب

تم استخدام العديد من النسب عن طريق التحليل الرأسي والأفقي، وتفيد هذه النسب في إعطاء معلومات أو مؤشرات تعضد عملية اتخاذ القرارات، ومن هذه النسب نسبة العائد على الاستثمار، هامش الربح، المبيعات، معدل دوران الأصول، معدل دوران البضاعة، وغيرها من النسب المالية والتكاليفية التي تساعد على اتخاذ القرارات.

ب - التقارير

يتم تبويب التقارير حسب المستوى الإداري، الذي ترفع إليه هذه التقارير. وتختلف المعلومات أيضا حسب المستوى، وقد ساعد استخدام أساليب التحليل الحديثة على إعداد تقارير تحتوى على المعلومات التي تطلبها الإدارة، لغرض اتخاذ القرارات، وتضم هذه التقارير تحليل التعادل، وتحليل المبيعات والتكاليف، وقد تحتوى على معلومات تفصيلية، مثل: هامش الربح حسب المنتجات، كما يتم إعداد تقارير حسب المسؤولية، وتأخذ هذه التقارير عدة أشكال، مثل: الجداول أو الأشكال الإيضاحية، والغرض من هذه التقارير توصيل المعلومات إلى متخذي القرارات.

استعرضنا فيما سبق: تبويب الحسابات، بغرض إبراز سمات التحليل، وإن كان لا يغني أسلوب معين، من أساليب التبويب عن الأساليب الأخرى، وفي الواقع ينطبق ذلك على أساليب التحليل المحاسبي، فلا يغني استخدام أسلوب معين من أساليب التحليل المحاسبي عن الأساليب الأخرى، لأن متخذ القرار يحتاج إلى استخدام أكثر من أسلوب في وقت واحد، لاتخاذ قرار معين.

ومن الواضح أن الهدف من تبويب الحسابات مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، كما أن البيانات تمتد جذورها إلى المحاسبة، وبالإضافة إلى ذلك، فتبويب الحسابات يخضع للقياس الكمي، وبالنسبة للطابع المحاسبي: فهو أكيد، وبذلك ينضم تبويب الحسابات إلى أساليب التحليل المحاسبي.

٢ - تبويب التكاليف

تستخدم بيانات التكاليف في عدة أغراض، ويختلف تحليل التكاليف

وتبويبها باختلاف الهدف والموقف الذي تستخدم البيانات من أجله. فلا يمكن أن تستخدم بيانات التكاليف نفسها لتحقيق جميع الأغراض. والمقصود بتبويب التكاليف كما يراه أحد الكتاب^(١): «تقسيم بنود التكاليف إلى مجموعات متجانسة بحسب خاصية محددة، أو باتباع طريقة معينة، أو طبقا لنظرية خاصة».

ويتم تبويب عناصر التكاليف، بحيث تساعد على تحقيق الأهداف المختلفة، وتوجد طرق عديدة لتبويب التكاليف، وهي كالتالي:

١- التبويب الطبيعي أو الأساسي للتكاليف

يتم تبويب التكاليف حسب طبيعة عوامل الانتاج، مواد، وعمالة، وخدمات. وهذا النوع من التبويب لاغنى عنه لأي منشأة، فلا بد من استخدام هذا النوع من التبويب.

٢- تبويب التكاليف حسب سلوكها من تغيرات حجم النشاط

يختلف سلوك عناصر التكاليف باختلاف حجم النشاط، فبعض التكاليف يتأثر كلية بتغيرات حجم النشاط، وبعضها لا يتأثر بتغير حجم النشاط، وبعض التكاليف يتأثر، ولكن ليس بالنسبة نفسها التي يتغير فيها حجم النشاط. ويفيد هذا النوع من التبويب غرض قياس تكلفة الوحدة، والرقابة، وترشيد القرارات، فتحلل عناصر التكاليف إلى ثلاثة أنواع كالتالي:

التكاليف المتغيرة

وهي التكاليف التي تتغير بنسبة تغير حجم النشاط نفسها.

التكاليف الثابتة

وهي التكاليف التي لا تتغير كلية بتغير حجم النشاط.

التكاليف شبه المتغيرة

وهي التكاليف التي تحتوي على جزء ثابت، وجزء متغير. وهذا النوع من التكاليف لا يتغير بنفس نسبة تغير حجم النشاط نفسها، ولكنها في الوقت نفسه ليس ثابتة، فهي تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بالنسبة نفسها.

(١) د. محمد عباس حجازي، مرجع سابق، ص ١٤٥.

وقد قمنا بحصر عدد الشركات^(١) المساهمة الكويتية التي تتبع تبويبا ثابتا ومتغيرا وهي ٨ شركات، تمثل ٤٢٪ من مجموع الشركات عينة الدراسة.

٣- تبويب التكاليف بحسب الوظائف

أما النوع الثالث من التبويب فيتطلب تحليل عناصر التكاليف وتجميعها حسب وظائف المنشأة، وذلك بهدف قياس تكلفة كل وظيفة على حدة. وعند اتباع هذا النوع من التبويب المسمى بالتبويب الوظيفي، يتطلب الأمر بتبويب التكاليف كالتالي:

تكاليف النشاط الإنتاجي

ويشمل التكاليف المتعلقة بمراكز الإنتاج، ومراكز الخدمات الإنتاجية.

تكاليف النشاط التسويقي

يعرف أحد الكتاب^(٢) تكاليف النشاط التسويقي بأنها: «التكاليف التي تتحملها الوحدة، لتخزين الإنتاج التام، والإعلان عنه، وترويجه، وبيعه، ونقله، وتحصيل قيمته، وكذا الأبحاث التسويقية لتصرف الإنتاج».

تكاليف النشاط الإداري

هي التكاليف التي ينفقها النشاط في سبيل تحقيق وظائف الإدارة من: تخطيط وتنسيق، ورقابة.

يبلغ عدد الشركات المساهمة^(٣) الكويتية التي تستخدم هذا النوع من التبويب ٨ شركات، وهي تمثل ٤٢٪ من مجموع الشركات المساهمة الكويتية.

٤- تبويب التكاليف حسب درجة علاقتها بمنتج، أو قسم، أو إدارة: عند تبويب التكاليف حسب درجة علاقتها بمنتج، أو قسم، أو إدارة، فإن الهدف تحديد تكلفة المنتج. وتنقسم التكاليف إلى تكاليف مباشرة، وتكاليف غير مباشرة.

والتكلفة المباشرة: هي التكلفة التي تخصص لمنتج، فمثلا: تكلفة الجلد المستخدم في صناعة الأحذية تكلفة مباشرة، أما التكلفة غير المباشرة، فمن

(١) ملحق ٣ ص ٣٢١ السؤال رقم ٣.

(٢) أ. محمد حمد الجزار، محاسبة التكاليف (القاهرة، مكتبة عين شمس ١٩٧٨)، ص ٦.

(٣) ملحق ٣ ص ٣٢١ السؤال رقم ٣.

الواضح أنها التكاليف التي لا يمكن تخصيصها لمنتج معين.

ومن الواضح أنه طبقا لهذا النوع من التبويب، تنقسم التكلفة إلى نوعين:
- تكلفة مباشرة.

- تكلفة غير مباشرة.

ويتوقف التبويب على مدى التصاق التكلفة بالمنتج، أو مدى تخصيص التكلفة لمنتج معين، أوامر انتاجي معين.

ويبلغ عدد الشركات الكويتية^(١) التي تقوم بتبويب التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة ١٣ شركة وهي تمثل ٦٨٪ من مجموع الشركات المساهمة الكويتية.

٥ - تبويب التكاليف حسب مراكز المسؤولية

يتم تبويب التكاليف حسب مراكز الاشراف والمسئولية، وعند استخدام هذا النوع من التبويب، تحلل عناصر التكاليف إلى تكاليف خاضعة للتحكم والرقابة، وتكاليف لا تخضع للتحكم والرقابة، وفي الوقت نفسه تبويب التكاليف على أساس وحدات الإشراف، ومراكز المسؤولية.

ويرى Dopuch^(٢) وآخرون :

أن رقابة التكلفة تخضع لرئيس الوحدة، عندما تكون هذه التكلفة من النوع الذي يمكن التحكم فيه، وتحدث في مستوى الوحدة التي يكون مسئولا عنها.

أما التكاليف غير الخاضعة للرقابة، فهي التكاليف التي لا يمكن تحويلها لقسم أو منتج معين، وبالتالي لا يتحمل مسئوليتها أي مركز مسئولية. ويهدف هذا النوع من التبويب إلى تحقيق الرقابة وتحديد المسؤولية. ونستخلص مما سبق: أن التكاليف التي تبويب حسب مراكز الإشراف والمسئولية نوعان:

أ - نوع يخضع للرقابة، وبالتالي يحمل على قسم أو مركز معين.

ب - نوع لا يخضع للرقابة، وبالتالي لا يحمل على قسم أو مركز معين.

(١) ملحق ٣ ص ٣٢١ السؤال رقم ٣.

(٢) Nicolas Dopuch, Jacob A. Brinberg and Joel Demski, Cost Accounting, (Harcourt Brace Jovanovich, Inc., New York: 1974), P. 26.

ويبلغ عدد الشركات الكويتية^(١) التي تستخدم هذا النوع من التبويب شركتين تمثلان ١١٪ من مجموع الشركات المساهمة الكويتية.

٦- تبويب التكاليف لخدمة قرار معين

توجد معانٍ مختلفة للتكلفة، تستخدم في محاسبة التكاليف، حسب الخصائص الاقتصادية، وحسب الغرض من استخدامها، وهذا الاختلاف يرجع إلى نظريات التكاليف، ومن هذه التكاليف:

أ - تكلفة الفرص البديلة

المقصود بها: الدخل الذي لم تحصل عليه المنشأة، نتيجة لتفضيل بديل على آخر، وتستخدم عند الاختيار بين البدائل، حيث تؤدي إلى معرفة الدخل الذي لم تحصل عليه الإدارة، نتيجة اختيار بديل على آخر.

ب - التكاليف الغارقة أو المستغرقة

هي إنفاق في الماضي، لا يمكن استعاضته، مثل: حالة آلة قيمتها الدفترية أعلى من القيمة السوقية، والفرق يعدّ تكاليف غارقة أو مستغرقة، ويستخدم هذا المفهوم في مجال اتخاذ القرارات الخاصة، باستبدال آلات، فيتم مقارنة صافي الاستثمارات الجديدة (ثمن الآلة الجديدة ناقص ثمن بيع الآلة القديمة) بالزيادة في الدخل الناتج عن شراء الآلة الجديدة، ويعد الفرق بين القيمة الدفترية للآلة القديمة، والقيمة السوقية لهذه الآلة تكلفة غارقة أو مستغرقة.

ج - التكاليف التفاضلية

هي الزيادة أو النقص في التكلفة، نتيجة تفضيل بديل أو اقتراح على آخر، وتستخدم عند اتخاذ القرارات، مثل: الانتقال من حجم نشاط إلى آخر. وعند إنتاج سلعة جديدة أو التوقف عن إنتاج سلعة حالية، وتتعلق التكاليف التفاضلية بالمستقبل.

د - التكاليف البديلة

تكاليف تنشأ نتيجة لتغير طريقة الإنتاج، أو استخدام آلة أكثر كفاءة، أو إحلال مادة خام محل أخرى. وتستخدم عند اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل التي تهدف إلى تخفيض التكاليف عن طريق تقدير هذه التكاليف،

(١) ملحق ٣ في هذا الكتاب ص ٣٢١ السؤال رقم ٣.

وتقارن بالتكاليف الحالية.

هـ- التكاليف المضافة

هي التكاليف التي تنشأ نتيجة انفاق جديد، عند اتخاذ قرار معين، ويمكن توفيرها عند عدم اتخاذ هذا القرار، ومثال ذلك: عند قبول طلبية معينة للاستفادة من الطاقة العاطلة، ستطلب تكاليف جديدة، كان من الممكن توفيرها عند رفض هذه الطلبية.

و- التكاليف الاجتماعية

هي تكاليف تتحملها الوحدة الاقتصادية، نتيجة الالتزام بأهداف قومية معينة، وتتمثل في التكاليف والأعباء، التي لا يكون لها عائد.

تبويب التكاليف لخدمة غرض الرقابة^(١)

تستخدم التكاليف لخدمة الأغراض المختلفة، ويحتاج المحاسبون والإداريون إلى التكاليف المختلفة لتحقيق أغراضهم.

وهناك عدة أنواع يستطيع المحاسب أن يختار منها ما يلائم النشاط، وما يلائم الهدف، فقد يكون الهدف قياس تكلفة الإنتاج أو المخزون. كما يكون الهدف تحقيق الرقابة أو اتخاذ القرارات. ويختلف التبويب حسب الغرض من كل هذه الأمور، وعندما يكون غرض تبويب التكاليف تحقيق الرقابة، فإننا نحتاج إلى الأنواع التالية من التبويات:

أ - التبويب حسب مراكز المسؤولية وقد سبق ذكرها.

ب - تبويب التكاليف حسب سلوكها من متغيرات حجم النشاط، وقد سبق ذكرها أيضا.

٧- تبويب التكاليف إلى فعلية ومسبقة ومعيارية

يتم تبويب التكاليف إلى تكاليف فعلية، وهي: التكاليف الخاصة بالفترة الجارية، أما التكاليف المسبقة، فهي التكاليف التقديرية في الفترة القادمة، ويستخدم هذا التبويب لمعرفة الانحرافات، عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية

(١) يُرجع في ذلك إلى المراجع التالية:

— Robert Beyer, profitability Accounting, For Planning and Control, (New York:

Ronald Press Co., 1972), P. 270

— W.M. Harper, Cost Accountancy, (Mac Donald and Evans, 1977), P. 12.

بالمسبقة، أو عن طريق مقارنتها بالتكاليف المعيارية، وعند استخدام التكاليف المعيارية يحدد معدل معياري للعناصر المختلفة للتكاليف من مواد وعمالة وخدمات.

فتمدد كميات معيارية لعناصر التكلفة، وكذلك أسعار معيارية لهذه الكميات، ويتم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية، لمعرفة مدى التزام الإدارة بالتنفيذ حسب الخطة، ثم تحدد الانحرافات لمعرفة أسبابها واتخاذ الاجراء المناسب للتصحيح.

ويبلغ عدد الشركات^(١) الكويتية التي تستخدم طريقة التكاليف المعيارية (النمطية) ٥ شركات فقط، تمثل ٢٦٪ من الشركات المساهمة. وتستخدم المفاهيم السابقة للتكلفة في الشركات المساهمة الكويتية، عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج والتسويق، ويوضح الجدول التالي عدد الشركات التي تستخدم المفاهيم السابقة.

جدول رقم (٢ - ١)
طرق تبويب التكاليف

رأس المال بالمليون دينار				طرق التبويب
مجموع الشركات	١٠ - ٣٢	٤ - ٩,٩٩	١ - ٣,٩٩	
٨	٢	٢	٤	ثابت ومتغير
١٣	٣	٥	٥	مباشر وغير مباشر
٨	٢	٣	٣	مركز تكلفة / خط انتاجي
٩	٤	٣	٢	نشاط إنتاجي / تسويقي ... الخ
٢	٢	-	-	خاضعة للرقابة وغير خاضعة
٥	١	٢	٢	مضافة
٥	١	١	٣	بدلية
٢	-	١	١	تفاضلية
١	١	-	-	اجتماعية
٢	١	١	-	غارقة
٢	١	١	-	الفرص البديلة

(١) ملحق ٣.

ويمكن تلخيص الدراسة الميدانية الخاصة بالتبويب المستخدم لبنود التكاليف بإيضاح نتيجة عامة، وهي أن جميع الشركات التي اتخذت أساسا للدراسة تقوم بتبويب التكاليف بصفة عامة، ولكن بعضها يستخدم طريقة واحدة للتبويب، في حين أن بعضها الآخر يستخدم أكثر من طريقة، والمجموعة الثالثة تستخدم جميع طرق التبويب على النحو المبين بالجدول التالي رقم (٢-٢).

جدول رقم (٢-٢)
طرق تبويب التكاليف

رأس المال بالمليون دينار				طرق التبويب المتبعة
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
جميع الشركات				طريقة واحدة فقط
٧	٢	٢	٣	أكثر من طريقة واحدة
٢	١		١	جميع طرق التبويب
				المشار إليها هنا

وهناك ناحيتان اتضحتا عند المقابلات الشخصية، ومن الإجابات التي تم الحصول عليها، وهما:

أولاً: تضارب الإجابات

تم تصميم الأسئلة بحيث يكشف أية تناقضات، ويعمل على تصويبها، وتمثل التضارب في النقاط التالية:

أ - عدم معرفة طريقة التكاليف التي يتم بها التبويب المستخدم في الشركة على أساسها، هل هي حدية، أم إجمالية، (عدم استخدام المصطلحات العلمية السائدة، أو المتعارف عليها).

ب - ذكرت بعض الشركات أنها تستخدم كل طرق التكاليف، في حين تبين من تحليل الإجابات في أسئلة أخرى أنها تستخدم نوعاً واحداً فقط من

التبويب. وكانت نسبة الشركات التي لديها مثل هذا التعارض ٤٧٪ من الشركات المساهمة.

ج- عدد الشركات التي أجابت أن لديها (نظام مراحل) ٦ شركات، في حين أن عدد الشركات التي تعد (تقارير إنتاج) ٩ شركات، وهذا يعني أن الشركات تعد فعلاً تقارير إنتاج، ولكن المدير المالي في ٣ شركات لم يحدد ما إذا كانت تقارير الإنتاج تعد على أساس نظام المراحل أم تعد على أسس أخرى؟ (عدم استخدام المصطلحات العلمية السائدة).

ثانياً: عدم الاستفادة من تبويب التكاليف المستخدم في قياس الكفاءة، وفي اتخاذ القرارات:

تستخدم الشركات المساهمة عدة طرق لتبويب التكاليف، ولكن بعضها لا يستفيد من هذه الطرق في اتخاذ القرارات، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

١ - التبويب المعياري للتكلفة

عدد الشركات التي تستخدم هذه الطريقة ٥ شركات، ويتم الاستفادة منها على النحو التالي:

أ - عدد الشركات التي تستخرج انحراف الكمية = (كمية معيارية - كمية فعلية) ٣ شركات، أي ٦٠٪ من عدد الشركات التي تستخدم التبويب المعياري للتكلفة.

ب - جميع الشركات لا تستخرج نسبة الضياع = (كمية الضياع في الخامات إلى الكمية المعيارية).

ج- عدد الشركات التي تستخرج انحراف السعر، وانحراف الحجم، والتشكيلة، ٣ شركات، وتمثل ٦٠٪ من عدد الشركات التي تستخدم التبويب المعياري للتكلفة.

د - شركة واحدة فقط تقوم بدراسة تحليل أسباب الانحرافات، وتمثل ٢٠٪ من عدد الشركات التي تستخدم هذا النوع من التبويب.

هـ- عدد الشركات التي تعد تقارير إنتاج، تحتوي على تكاليف معيارية، ٣ شركات، وتمثل ٦٠٪ من عدد الشركات التي تستخدم التبويب المعياري للتكلفة.

٢- التبويب ثابت ومتغير

عدد الشركات التي تستخدم هذا التبويب ٨ شركات، ويتم الاستفادة منها على النحو التالي:

أ- عدد الشركات التي تستخدم أسلوب تحليل العلاقة بين الإيرادات والأرباح، كأحد الأساليب التي تساعد على اتخاذ القرارات ٤ شركات، وتمثل ٥٠٪ من الشركات التي تستخدم هذا النوع من التبويب.

ب- عدد الشركات التي تعد الموازنات على أساس مرن، ٥ شركات، وتمثل ٦٢٪ من الشركات التي تستخدم هذا النوع من التبويب.

ج- عدد الشركات التي تقوم بإعداد تقارير، تحتوي على نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة والمتغيرة، ٣ شركات، في حين ذكر مديرو الإنتاج في ١٠ شركات أنهم بحاجة إلى معرفة نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة والمتغيرة.

٣- التبويب على أساس مباشر وغير مباشر

عدد الشركات التي تستخدم هذا التبويب ١٣ شركة، جميعها تعد تقارير تحتوي على مواد مباشرة، وأجور مباشرة، وتكاليف غير مباشرة، ومن هذه الشركات ٧ شركات تصل تقاريرها إلى مديري التسويق والإنتاج، وتبقى ١١ شركة يحتاج فيها مديرو الإنتاج إلى معرفة نصيب الوحدة من المواد والعمالة والمصروفات.

ونستنتج مما سبق: أن الشركات المساهمة لاستفيد الاستفادة تامة من التبويب الذي تستخدمه.

وقد اتضح من إجابات مديري الإنتاج والتسويق. أنهم بحاجة لمثل هذا النوع من المعلومات، لحل الكثير من المشكلات.

ويمكن أن نعدّ تبويب التكاليف أحد أساليب التحليل المحاسبي، حيث يتفق مع معايير التحليل المحاسبي، فمن نتائج الدراسة الميدانية: تبين أن الشركات المساهمة الكويتية تستخدم أسلوب تبويب التكاليف، عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج والتسويق، على النحو الذي يؤكد: أن الدراسات النظرية الخاصة بتبويب التكاليف، يساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات التي تؤثر في سير الأعمال في المستقبل، وهذا الهدف سبق ذكره ضمن أهداف

كما أن نتائج الدراسة الميدانية قد أثبتت أن البيانات المستخدمة في تبويب التكاليف، بيانات تمتد جذورها إلى المحاسبة، مما يتفق مع المعيار الثاني من معايير التحليل المحاسبي، وبالنسبة للمعيار الثالث، والخاص بالقياس الكمي، نجد أن النظريات الحديثة في التكاليف، توضح أن هناك عوامل سلوكية تؤثر في قياس بعض التكاليف (تكاليف اجتماعية)، وعلى الانحرافات، بسبب طبيعة المعايير، وبالتالي لا يمكن أن نقول: إن جميع أساليب تبويب التكاليف تخضع للقياس الكمي، ولكن معظمها يخضع للقياس الكمي، كما في تكاليف الأصول الإنسانية.

وبالنسبة للطابع المحاسبي: فيتضح هذا المعيار في النواحي التالية:
١ - تعدد محاسبة التكاليف جزءاً من نظرية المحاسبة، فقد ظهرت محاسبة التكاليف، وتطورت في ظل النظرية المحاسبية.

٢ - تقرير مراقبي الحسابات: يذكر أن حسابات التكاليف منظمة لما لها من أثر في المركز المالي، ونتيجة النشاط، ويوضح Anthony وآخر ذلك بقوله^(١):
تستخدم بيانات التكاليف عند اعداد الميزانية، وقائمة الدخل، وذلك لتحديد الربح عن طريق قياس تكلفة الإنتاج التام.

٣ - الحاجة إلى محاسبة التكاليف ظهرت بسبب قصور المحاسبة المالية عن تحقيق أهداف محاسبة التكاليف.

٤ - تتأثر محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية، والعكس صحيح، ومثال ذلك: أن الاستهلاك يرد ضمن تكلفة الإنتاج، ويتأثر بالأسلوب المحاسبي، كالقسط الثابت، أو المتناقص.

كما أن تقييم البضاعة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، والتكلفة تتأثر بـ Fifo أو Lifo.

وهكذا يتضح من العرض السابق: أن تبويب التكاليف يخضع لجميع المعايير المقترحة للتحليل المحاسبي، ويعدّ أحد أساليب التحليل المحاسبي، التي تؤدي إلى اتخاذ القرارات في مجالي الإنتاج والتسويق.

Robert N. Anthony and Glenn A. Welsch, Fundamentals of Management Accounting, (١)

(Home-Wood Illinois: Richard D. Irwin, 1977), P. 57.

٣- محاسبة المسئولية

يعرف أحد الكتاب^(١) محاسبة المسئولية بأنها «.. تصميم النظام المحاسبي، طبقا لتدرج خطوط السلطة، والمسئولية بالهيكل التنظيمي للمشروع، ليتم تجميع التكاليف على أساس مراكز للمسئولية، متفقة مع المستويات الإدارية».

ويعرفها Anthony^(٢) وآخر بأنها:

نظام محاسبي، يعنى بتبويب التكاليف والعوائد، حسب مراكز المسئولية التي تسبب في إحداث التكاليف، أو تحقيق العوائد، وتقوم محاسبة المسئولية بتبويب التكاليف حسب مراكز المسئولية، وحسب طبيعتها، فيما إذا كانت تخضع للرقابة أم لا تخضع
ويلاحظ أن: التعريفين يتناولان النقاط التالية:

١- إن محاسبة المسئولية نظام محاسبي.

٢- ربط نظام محاسبة المسئولية بالهيكل التنظيمي للمشروع.

٣- تبويب التكاليف يكون حسب مراكز المسئولية.

٤- تبويب العوائد أيضا حسب مراكز المسئولية.

واعتماد محاسبة المسئولية على ربط النظام المحاسبي بالهيكل التنظيمي يعد تحديدا واضحا للسلطة والمسئولية، وبذلك يمكن تحديد مراكز المسئولية، وتحديد المسئول عن التكاليف والعوائد، واعداد التقارير حسب تدرج السلطة والمسئولية.

وقد وجدنا أن آراء الكتاب^(٣) تتفق في: أن نظام محاسبة المسئولية يركز

(١) د. عباس شافعي، محاسبة التكاليف، (القاهرة، مكتبة التجارة والتعاون ١٩٧٥)، ص ٣٩.

(٢) Robert N. Anthony and Glenn A. Welsch, op. cit., P. 398.

(٣) يرجع في ذلك إلى المراجع التالية:

أ- د. منير محمود سالم، محاسبة المسئوليات، التنمية الصناعية العربية، المجلد الرابع،

إبريل، ١٩٧٣، ص ١٦.

ب- A.W. Willsmort, Accounting for Management (London: Pitman Publishing

1971), P. 138

ج- محمد محمد الجزار، مرجع سابق، ص ٢٤٠.

د- J.H. Toy, Responsibility Accounting, Management Accounting, (January 1978),

P.23.

على المبادئ التالية:

- ١- تبويب النفقات والعوائد، حسب المراكز المسؤولة عن هذه النفقات والعوائد، وحسب خضوعها، أو عدم خضوعها، للتحكم والرقابة.
 - ٢- تصميم التقارير حسب المسؤولية وحسب المستوى الإداري.
 - ٣- تتصف التقارير بأنها تساعد على متابعة الأداء من المنبع.
 - ٤- توجيه التقارير لجميع المستويات الإدارية.
 - ٥- تطابق مراكز المسؤولية، ونظام التقارير، مع الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، حتى يكون كل مركز مسئولية متحملاً بالتكاليف والعوائد المسئول عنها، والتي تخضع لرقابته.
- ويلاحظ أن نظام محاسبة المسؤولية هو الأساس في تحقيق الرقابة، وفي ذلك يقول أحد الكتاب^(١) «إن نظام محاسبة المسؤولية: هو أساس الرقابة الفعالة، حيث تظهر بوضوح عدم الكفاية والمسئولية عنها».
- ويتفق معه في الرأي Parker^(٢) حيث يقول:
- «محاسبة المسؤولية محاولة حقيقية، لتحقيق الرقابة على النفقات، عن طريق إعداد تقارير للأشخاص المسئولين عن الرقابة»
- وتتدرج التقارير في نظام محاسبة المسؤولية حسب السلم التنظيمي، فكلما كان المستوى الإداري أعلى كانت المسؤولية أكبر، وكانت التقارير أكثر إيجازاً، وكلما كان المستوى الإداري أدنى كانت المسؤولية أقل، وتبعا لذلك تكون التقارير أكثر تفصيلاً.
- وتشتمل هذه التقارير على النفقات والإيرادات التقديرية، والنفقات والإيرادات الفعلية، والفرق بينهما، وعن طريق تحليل هذه الفروق يتم التعرف على مواطن القوة والضعف، لتلافي مواطن الضعف في المستقبل عند اتخاذ الخطوات التصحيحية.
- في نظام المسؤولية توجه الإدارة عنايتها نحو الانحرافات التي تصل إلى حد لا يمكن قبوله، وبالتالي تدرس أسباب هذه الانحرافات دراسة أكثر

(١) محمد محمد الجزار، مرجع سابق، ص ٢٣٧.

(٢) L.D. Parker, Managerial Stress in Responsibility Accounting Systems, Cost and Management, (March-April, 1978), P. 24.

تفصيلاً. وفي ذلك نجد أن نظام محاسبة المسؤولية يساعد على تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف.

ويمكن تمثيل تقارير المسؤولية بالشكل التالي:

تقرير مقدم إلى مجلس الإدارة بتاريخ ١٩٧٨/١٠/١

مجلس الإدارة	تقديري	فعلي	الانحرافات
إدارة الإنتاج	١٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
إدارة البحوث	٦٠,٠٠٠	٥٥,٠٠٠	٥,٠٠٠
إدارة التسويق	٩٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	(١٠,٠٠٠)

المستوى
الإداري
الأول

تقرير مقدم إلى مدير الإنتاج بتاريخ ١٩٧٨/١٠/١

إدارة الإنتاج	تقديري	فعلي	الانحرافات
مصنع (أ)	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠
مصنع (ب)			
مصنع (جـ)			
	١٠٠,٠٠٠		

المستوى
الإداري
الثاني

تقرير مقدم إلى مدير المصنع (أ) بتاريخ ١٩٧٨/١٠/١

المصنع (أ)	تقديري	فعلي	الانحرافات
قسم الإنتاج	٢,٥٠٠		
قسم الصيانة			
قسم القوى			
المحركة			
	١٥,٠٠٠		

المستوى
الإداري
الثالث

تقرير مقدم إلى رئيس قسم الإنتاج بتاريخ ١٩٧٨/١٠/١

قسم الإنتاج	تقديري	فعلي	الانحرافات
مواد	×	×	×
عمل	×	×	×
تكاليف متغيرة	×	×	×
ثابتة	×	×	×
	٢,٥٠٠		

المستوى
الإداري
الرابع

شكل إيضاحي رقم (٢ - ١)

وفي الدراسة الميدانية وجدنا: أن نظام محاسبة المسئولية لا يتوفر في الشركات^(١) المساهمة الكويتية، ويوضح الجدول رقم (٢ - ٣) أجابة الأسئلة، ١٨ ، ٢٧ ، ٢٨ ، ٣٤ الواردة بالاستقصاء، والتي تتناول موضوع محاسبة المسئولية على النحو التالي:-

جدول رقم (٢ - ٣)
تقارير محاسبة المسئولية

راس المال بالمليون دينار				السؤال رقم ١٨ هل يتم إشراك: (في إعداد الموازنة):
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
١١	٤	٣	٤	(١) رئيس القسم (ب) ملاحظ العمال
-	-	-	-	
١٦	٥	٧	٤	السؤال رقم ٢٧ هل تقوم بإعداد تقارير دورية
١٦	٤	٧	٥	- رئيس مجلس الإدارة
٩	٤	٥	-	- مدير عام
٩	٣	٥	١	- مدير انتاج
٥	٢	٣	-	- مدير تسويق
				- أخرى
٧	٢	٢	٣	السؤال رقم ٢٨ هل تعد تقارير خاصة..
٧	٣	٢	٢	- للأقسام التابعة لإدارة الانتاج
٣	-	٢	١	- للأقسام التابعة لإدارة التسويق
٤	٢	٢	-	- للملاحي العممال
				- للمسؤولين عن مناطق البيع

(١) ملحق ٣.

تابع جدول رقم (٢-٣)
تقارير محاسبة المسئولية

راس المال بالمليون دينار				السؤال رقم ٣٤
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
				هل تطلب تقارير خاصة
١١	٣	٤	٤	- مجلس الادارة
١٦	٤	٧	٥	- مدير عام
٨	٣	٣	٢	- مدير انتاج
٨	٣	٣	٢	- مدير تسويق
٤	٢	-	٢	- أخرى

ويلاحظ من الجدول السابق ما يلي:-

١ - تم استبعاد ٥ شركات أجابت: بأن رئيس القسم يشترك في إعداد الموازنة، لعدم وجود موازنات لديها، كما استبعدنا أجابتنا: أن ملاحظ العمال يشترك في إعداد الموازنة للسبب نفسه.

٢ - تم التركيز في الدراسة على شركتين تقومان بتبويب التكاليف إلى تكاليف خاضعة للرقابة، وتكاليف غير خاضعة للرقابة، وبدراسة مدى استفادة هاتين الشركتين من هذا التبويب، وجدنا مايلي:

١ - كلتا الشركتين تقومان بإشراك رئيس القسم، في إعداد الموازنة، دون التدرج إلى المستوى الأقل، وهذا يتنافى مع مبدأ إشراك جميع المستويات الادارية.

٢ - كلتا الشركتين تقومان بإعداد تقارير دورية إلى بعض المستويات دون بعضها الآخر، فتعد تقارير دورية إلى: مجلس الإدارة، ومدير الشركة، ومدير الانتاج فقط.

ومعنى ذلك أنها لاتقوم بإرسال تقارير إلى جميع مراكز الاشراف والمسئولية، وهذا يتنافى مع مبدأ محاسبة المسئولية. ومما سبق نجد أن الشركتين السابقتين لا تستفيدان من تبويب التكاليف الخاضعة للرقابة، وغير الخاضعة

للمراقبة، في تطبيق نظام محاسبة المسئولية.

وهكذا يتضح من المناقشة السابقة: أن الشركات المساهمة الكويتية لا تتوفر لديها نظام محاسبة المسئولية.

وتتميز محاسبة المسئولية بأنها تهدف إلى اظهار كفاية المسئولين، وتحقيق الرقابة على أعمالهم، وفي ذلك يرى Batty^(١) «أن محاسبة المسئولية تهدف إلى اظهار كفاية المديرين، والأشخاص الآخرين في انجاز العمل». ويرى Dopuch^(٢): أن نظام محاسبة المسئولية يختلف من تنظيم لآخر، لأنه لا يوجد تنظيمان يمكن أن يحددا مسئولية اتخاذ القرارات بالطريقة نفسها، ومهما كان، فمبادئ محاسبة المسئولية تبقى واحدة، فيتم تحديد القرارات من قبل الادارة أولاً، وبمجرد تحديد تلك القرارات، فالمسئولية تمتد عند كل قرار محدد.

كما سبق نجد: أن محاسبة المسئولية تساعد على اظهار كفاية المديرين في اتخاذ القرارات، وتؤدي إلى تحديد المسئولية، ومعرفة نقاط الضعف والقوة في كل مركز مسئولية، وبالتالي إظهار الانحرافات، وعن طريق تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها، يمكن استخدام النتائج في الخطوات التصحيحية، كما يمكن استخدام التقارير السابقة عند التخطيط في المستقبل، عن طريق التغذية بالمعلومات الموجودة في هذه التقارير، ويؤدي ذلك بالتالي إلى اتخاذ العديد من القرارات المهمة.

وبذلك نجد أن هدف محاسبة المسئولية خدمة الإدارة، ومساعدتها في اتخاذ القرارات، وهذا يتفق مع المعيار الأول من مبادئ ومعايير التحليل. وبالنسبة للمعيار الثاني الخاص بالبيانات، فمن الواضح أن البيانات المستخدمة تمتد جذورها إلى المحاسبة، ويؤكد Anthonty^(٣) ذلك فيقول: إن الإدارة تستخدم جميع أشكال البيانات المحاسبية عند اجراء الرقابة، ولكن محاسبة المسئولية أهم هذه الأشكال، كما أن البيانات التي تحتويها تقارير نظام محاسبة المسئولية تحتوى على بيانات فعلية، مستخرجة من الدفاتر

(١) J. Batty, Advanced Cost Accountancy, (London: Mac Donald and Evans, 1978), P. 153.

(٢) Nicolas Dopuch, Jacob A. Birnberg and Joel Demski, op. cit., P. 330.

(٣) Robert N. Anthony and Glenn A. Welsch, op. cit., P. 467.

والسجلات المحاسبية، مقارنة بالبيانات المستهدفة، وتوضح مراكز المسؤولية. ويتضح من العرض السابق: أن نظام محاسبة المسؤولية يخضع للقياس الكمي ويتفق بذلك مع المعيار الثالث من معايير التحليل المحاسبي. كما نرى: أن الطابع المحاسبي في نظام محاسبة المسؤولية واضح، فهي مستمدة من نظرية المحاسبة. ومن ذلك نجد: أن محاسبة المسؤولية هي أحد أساليب التحليل المحاسبي، التي تساعد على اتخاذ القرارات.

الفصل الثاني أساليب تعتمد على المقارنات

تسعى الإدارة دائماً إلى تحقيق الكفاية في الإنتاج، بقصد تحقيق أقصى ربح ممكن، وفي سبيل ذلك، تستخدم مختلف الوسائل لكي تعرف نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة في الفترة المالية، وما تستطيع تحقيقه في المستقبل، وتعدّ المقارنات من الطرق أو الأساليب المستخدمة في معرفة مدى تقدم المشروع، وإمكانية تفادى الأخطاء في المستقبل.

وتستخدم المقارنات لتحليل البيانات الموجودة بالتقارير والقوائم المالية المنشورة وغير المنشورة، وتأخذ هذه المقارنات عدة أشكال على النحو التالي:

- ١ - المقارنة التاريخية، وتسمى التحليل الأفقي.

- ٢ - مقارنة رقم بالقوائم بمجموع القائمة نفسها، ويسمى التحليل الرأسي.

(وسيتّم دراسته عند استعراض موضوع النسب).

- ٣ - المقارنة مع نشاط مشابه.

- ٤ - مقارنة المسبق بالفعل.

- ٥ - التحليل التفاضلي.

- ٦ - إعادة التغذية.

١ - التحليل الأفقي

يعدّ التحليل الأفقي من الطرق الشائعة لتحليل البيانات المتعلقة بهدف معين، أو وظيفة معينة، ويتم ذلك عن طريق مقارنة هذه المعلومات بمعلومات مماثلة عن فترة لاحقة، أو سابقة، أو بمعلومات عن شركات مماثلة.

ونرى أن المقارنة لفترة واحدة لا تكفي للحكم على المشروع، بل لابد أن تمثل المقارنة أكثر من فترة، فالتحليل باستخدام بيانات قائمة مالية، قد يكون مضللاً في بعض الأحيان، فقد تحتوي بيانات مؤقتة، مما يجعل القوائم المالية غير ممثلة للحقيقة، ومن الخطأ استخدامها للتخطيط في المستقبل. وتعضد الآراء التالية ما ذهبنا إليه:

يرى Beam^(١) وآخر:

أنه يتم في التحليل الأفقي مقارنة كل بند من بنود القوائم المالية في الفترة المالية، بالرقم المماثل له في الفترات السابقة.

ويرى Davidson^(٢):

أن مقارنة القوائم المالية لعدة سنوات، لتحليل الاتجاهات، التي تساعد على التخطيط للمستقبل هي الأفضل.

ولا يتوقف الأمر عند مقارنة بيانات بأخرى، وإظهار الفروق بشكل وحدات نقدية، بل يتم استخراج التغيرات بشكل نسب مئوية، وفي ذلك يقول أحد الكتاب^(٣): «تم استخراج التغيرات بنسب مئوية، حتى تصبح الرقابة ذات معنى».

ونرى أنه من مميزات التحليل الأفقي، أنه يساعد في الحكم على سلامة عمليات المشروع، فهذه المقارنات تساعد على استخراج مؤشرات، لتقييم الأداء.

فالهدف من إجراء المقارنات في القوائم المالية، كما يراه أحد الكتاب^(٤): إيجاد علاقات، ومعدلات، أو نسب مئوية، يمكن اعتبارها مؤشرات للحكم على سلامة العمليات، أو لدراسة اتجاهات عناصر نشاط المشروع وبنوده في المدد المالية المختلفة.

ويرى Meigs^(٥) وآخرون: «أن التحليل الأفقي يساعد على دراسة الظروف المحتمل حدوثها في المستقبل».

ومع ذلك توجه عدة انتقادات إلى التحليل الأفقي، على أساس أن المقارنة تتم بين فترة ماضية، وفترة حالية، فنقطة الضعف في التحليل الأفقي كما يراها

(١) R.E. Beam and C. Lund, Financial Statements, Accounting Basics, (N.J.: Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1972) P. 135.

(٢) Sidney Davidson, Handbook of Modern Accounting, (New York: McGraw-Hill Book Co. (١٩٦٧), PP. 5-8

(٣) أ. محمد محمد الجزار، مرجع سابق، ص ٢٣٢.

(٤) د. متولي عامر، إطار المحاسبة الإدارية (القاهرة، دار النهضة العربية ١٩٦٩)، ص ٣١٩.

(٥) Walter B. Meigs, Charles E. Johnson and Robert F. Meigs, Accounting the Basis for Business Decisions, (New York: McGraw-Hill Co., 1977), P. 878

Garrison^(١): «أن المقارنة، باستخدام النتائج الماضية، لا يمكن استخدامها كأساس للتقدم في المستقبل».

ومن الانتقادات الموجهة إلى التحليل الأفقي أنه لا يبين المستوى الذي تتحقق فيه كفاية الأداء.

ويتلخص النقد الموجه إلى التحليل الأفقي في: أن المقارنة في بعض الأحيان تكون غير صحيحة، إما نتيجة لاختلاف الظروف، وإما لأسباب أخرى.

٢ - المقارنة مع نشاط مشابه

يمكن التغلب على عيوب التحليل الأفقي بإيجاد أنماط تُستخدم للمقارنة، وربما يكون هذا النمط شركة، أو متوسطاً معيناً.

وعندما تتم مقارنة شركة بشركة أخرى منافسة، لابد أن تكون الشركة الأخرى ذات حجم مماثل، وتمارس النوع نفسه من النشاط، فيتم مقارنة نسبة معينة لشركة، بالنسبة نفسها في الشركات الأخرى.

ولكن هناك مشكلات تعترض هذا النوع من التحليل، ويضرب Meigs^(٢) وآخرون مثالا لذلك:

قد تعد شركتان ضمن صناعة واحدة، ولكنهما لا تمارسان الأعمال نفسها بالضبط، فالشركة التي تقوم بتسويق منتجات البترول، لا يمكن مقارنتها بشركة تقوم باستخراج البترول، وضخ الغاز، مع أن هاتين الشركتين تنتميان إلى صناعة البترول.

ونرى: أنه من الضروري لنجاح المقارنة، أن يستخدم النشاط المقارن الأسس والأساليب المحاسبية نفسها التي يستخدمها النشاط الذي يقارن به. ويضيف Meigs^(٣) وآخرون مشكلة أخرى هي:

أن اختلاف طرق المحاسبة يقلل من إمكانية مقارنة البيانات المالية، فتحديد العمر الإنتاجي للأصل يختلف تقديره من شركة لأخرى، كذلك

RAY H. Garrison, Managerial Accounting Concepts for Planning Control, Decision (١) Making, (Austin, Tex: Business Publication Inc., 1976), P. 567.

Walter B. Meigs, Charles E.J. and R.F. Meigs, op. cit., P. 779. (٢)

Ibid. (٣)

الاختلاف في طرق الاستهلاك، مما يجعل من الصعب المقارنة، وبخلاف هذه الحدود، فإن المقارنات وسيلة جيدة للتحليل.

ونضيف صعوبة أخرى ناجمة عن تقويم المخزون، حيث تختلف طريقة تقويم المخزون، فقد تتخذ الشركة في تقويم المخزون طريقة الأول فالأول، وتتخذ الشركة الأخرى طريقة متوسط التكلفة، مما يشكل عائقا في سبيل مقارنة نشاط بنشاط مماثل.

٣- مقارنة المسبق بالفعل

يتم التخطيط وفق تقديرات لما يمكن أن يتوقع في المستقبل، ويستخدم أسلوب التكاليف المعيارية في التخطيط للمستقبل، فيتم تنميط العمليات، وتستخدم معايير فنية وعلمية لتحديد التكاليف، وتقرن التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية، وتحدد الانحرافات.

كما تستخدم الموازنات كوسيلة من وسائل التخطيط في المستقبل، وهي تعكس أهداف الإدارة، وما تتوقعه من تكاليف في المستقبل، فتستخدم هذه الموازنات لهدفين هما: الرقابة والتخطيط، عن طريق التنبؤ بالمستقبل. وعادة تكون هذه الموازنة محددة بفترة زمنية معينة، وتستخدم في المقارنة مع التكلفة الفعلية، وتحدد الانحرافات، ويتم تحليلها ودراسة أسبابها لمعالجتها في المستقبل.

٤- التحليل التفاضلي

تعرض التحليل التفاضلي إلى كثير من المناقشات والدراسات، ويرى أحد الكتاب^(١) أن:

التحليل التفاضلي يقوم أساسا على مقارنة الأحداث المترتبة على قرار معين، فيما يماثلها من تكاليف ملائمة، بهدف التنبؤ بالعائد الصافي الناتج عن ذلك القرار.

ويستند التحليل التفاضلي على التكاليف التفاضلية التي يعرفها Anthony^(٢): «بأنها الفرق بين التكاليف في ظل وضعين بديلين».

(١) د. أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الادارية (الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة ١٩٦٩)،

ويساعد التحليل التفاضلي متخذي القرار في حل الكثير من المشكلات الادارية، مثل مشكلات قرار شراء آلة جديدة، وغيرها من قرارات الاستثمار، وعلى أساس المقارنة يتخذ القرار الذي يلائمه، ويحقق له أقصى ربح.

٥ - إعادة التغذية

تبدأ إعادة التغذية بشكل تقارير لمستوى النشاط، هذه التقارير يتم إعدادها عن طريق النظام المحاسبي.

وفي ضوء الدراسة السابقة لمفهوم النظم نصل إلى حقيقة مهمة هي: أن إعادة التغذية في النظم المفتوحة مثل النظام المحاسبي، لا بد أن تقطع الحدود، وأن يشمل التحليل المحاسبي نظماً أخرى، فقد اتضح من دراسة مفاهيم النظم (نظم من خلال نظم) أن التحليل يشمل النظام الاقتصادي الكلي. فالكثير من العوامل تؤثر في نشاط الوحدة الاقتصادية، وتتميز هذه العوامل بالديناميكية والتعقيد، مثل العوامل التكنولوجية، والاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية، بالإضافة إلى العوامل الخاصة بالوحدة ذاتها، مثل: حجم الوحدة والآلات المستخدمة فيها، وكفاياتها الادارية، والعلاقات الانسانية السائدة. ولذلك، فإن جمع البيانات عن البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية وتحليلها، يؤدي إلى استنتاج مؤشرات وحقائق غاية في الأهمية، يتم استخدامها عند إعداد التقارير مرة أخرى (إعادة التغذية)، ثم توصل إلى متخذي القرارات. ونرى أن إعادة التغذية حسب مفهوم النظم تعد حلقة وصل بين النظام وبيئته، حيث تساعد النظام على التفاعل مع البيئة المحيطة، فيتأثر النظام بما يتاح في البيئة من موارد، وإمكانات، وفرص، ويؤثر في البيئة بشكل مخرجات مادية، أو معنوية، تساهم في إعادة تشكيل الأوضاع السائدة في هذه البيئة. وتتمثل إعادة التغذية في التقارير التالية:-

أ - تقارير رقابية

تتضمن هذه التقارير التكاليف والإيرادات الخاصة بالفترة، فتحتوي على معلومات توضح التكاليف والإيرادات الخاصة بكل نشاط أو قسم أو منتج، وتفيد هذه التقارير في تحديد مواطن الإسراف والقصور، ومواطن القوة والكفاية، لذلك تستخدم المعلومات التي تحتويها هذه التقارير عند التخطيط للنشاط في الفترة القادمة، وتؤكد بذلك إعادة التغذية.

ويمكن تمثيل هذا النوع من التقارير بالشكل التالي :-
تقرير خاص بمدير التسويق

المبيعات	التقديري جنيه	الفعلي جنيه	التغيرات جنيه
المنطقة ١	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	(١٠٠٠٠)
ب	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
المجموع	٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	(٥٠٠٠٠)

تقرير خاص بمدير المنطقة - أ -

المبيعات	التقديري جنيه	الفعلي جنيه	التغيرات جنيه
فرع ١	١٠٠٠٠	١٧٠٠٠	(٧٠٠٠)
فرع ٢	٥٠٠٠	٨٠٠٠	(٣٠٠٠)
المجموع	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	(١٠٠٠٠)

تقرير خاص بمدير الفرع رقم ١ - المنطقة - أ -

المبيعات	التقديري جنيه	الفعلي جنيه	التغيرات جنيه
السلعة (س)	٢٠٠٠	٣٠٠٠	(١٠٠٠)
السلعة (ص)	٤٠٠٠	٨٠٠٠	(٤٠٠٠)
السلعة (ع)	٤٠٠٠	٦٠٠٠	(٢٠٠٠)
المجموع	١٠٠٠٠	١٧٠٠٠	(٧٠٠٠)

شكل إيضاحي رقم (٢ - ٢)
التقارير الرقابية

ب- تقارير الاتجاهات

تستخدم هذه التقارير لقياس الأداء، ويتم مقارنة النتائج الفعلية بالخطوة وتحديد التغيرات، وفي حالة التغيرات العادية، فإنها تكون تغيرات مقبولة، أو يمكن احتمالها، ولكن عندما تمثل التغيرات حدا لا يمكن قبوله، فإن الإدارة تتولي عناية خاصة لهذا النوع من التغيرات أو الاستثناءات، سواء أكانت موجبة أم سالبة. ويتم إعداد تقارير لدراسة هذه الاستثناءات لمعرفة أسبابها. وقد تأخذ تقارير المقارنة شكلا آخر، ويتم مقارنة بيانات الفترة الحالية بفترات سابقة، خمس أو عشر سنوات سابقة. مثل هذه المقارنات تساعد في التعرف على الاتجاهات، واكتشاف النماذج من واقع هذه المقارنات، وتستخدم كمؤشرات أساسية لمستوى الأداء، ويمكن دراسة هذه الاتجاهات والكشف عن أسبابه، وتتخذ كأساس للتخطيط في المستقبل.

ج- تقارير تفسيرية

تحتوي هذه التقارير على تفسير لمحتويات التقارير السابقة وشرحها، خاصة بالنسبة للانحرافات، حتى تستطيع الإدارة معرفة أسباب الانحرافات، واتخاذ القرارات في ضوء تلك التقارير، وتعدُّ إعادة التغذية في النظام المحاسبي من أهم المراحل، حيث تعد هذه المرحلة تصحيحا للانحرافات، التي تم توضيحها عن طريق التقارير، وبالتالي استخدام المعلومات الموجودة في التقارير مرة أخرى في التخطيط.

ويرى أحد الكتاب^(١):

أن هناك علاقة قوية بين كفاءة الأشخاص وحساسهم، والمعلومات التي تصلهم عن انجازاتهم في الوقت المناسب، وأن التغذية المرتدة بالصورة المناسبة، وبالكمية المناسبة، وفي الوقت المناسب، تساعد على تصحيح المسار قبل فوات الأوان.

ويتم استخدام التقارير السابقة لتوصيل المعلومات الناتجة عن استخدام أساليب التحليل المحاسبي، لغرض اتخاذ القرارات. إن إعادة التغذية كعنصر من عناصر النظم، ضرورية لنجاح أساليب التحليل المحاسبي، فاستخدام

(١) د. سيد الهواري، مرجع سابق، ص ٥٥.

المعلومات التي تحتويها التقارير، عند اتخاذ القرارات، تتعلق بفترة قادمة، تساعد على اتخاذ قرارات جديدة، وبذلك تتأكد أهمية إعادة التغذية. وبعد أن استعرضنا أنواع المقارنات، نود أن نوضح نقطة مهمة هي: أن التحليل قد يشمل في بعض الأحيان أكثر من نوع من الأنواع السابقة، ويعتمد نجاح هذه المقارنات على مدى ما تحتويه من تحليل للعوامل التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية، والتي سبق أن استعرضناها عند دراسة إعادة التغذية، ونوصي المحاسبين بأن تكون تقاريرهم المالية محتوية على: تحليل للعوامل الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، والتكنولوجية، وأن تخرج هذه المقارنات عن الشكل التقليدي، الذي لا يأخذ في الاعتبار العوامل السابقة، ونرى ان استخدام مفهوم النظم من خلال النظم، ومفهوم النظم المقفلة، والنظم المفتوحة، عند إعداد التقارير، يؤدي إلى الأخذ في الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية، حيث تلعب المعلومات، التي تحتويها هذه التقارير، طبقاً لمنطق النظم، دوراً بارزاً في توجيه هذه الوحدة، وتحديد معدلات نموها. فالمعلومات عن مستويات الأسعار مثلاً تؤدي إلى اتخاذ قرار مناسب بالنسبة لتسعير المنتجات، وكذلك المعلومات الخاصة بالتطور التكنولوجي تساهم في رفع الكفاية الإنتاجية. ونوصي مرة أخرى المحاسبين بأن يعدوا التقارير التي تحتوى على المقارنات، من خلال مفهوم النظم. وبعد أن استعرضنا الأنواع المختلفة للمقارنات يوضح في الصفحات التالية أنواع المقارنات المستخدمة في الشركات المساهمة الكويتية^(١)، حيث يمثل الجدول رقم (٢ - ٤) الإجابات عن الأسئلة ١١، ٣٠، د، ٣١ ثانياً، ٣٢، ٣٣.

(١) ملحق ٣ ص ٣٣١.

جدول رقم (٢ - ٤)
المقارنات

راس المال بالمليون دينار				المقارنات
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٣,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
٣	-	٢	١	السؤال رقم ١١ هل يتم إعداد تقارير ... - تقديري - فعلي - سابق
٣	١	١	١	السؤال رقم ٣٠ د هل تحتوي تقارير الانتاج - انحراف الكمية
٥	١	٢	٢	السؤال رقم ٣١ ثانيا هل تحتوي تقارير... تكلفة الوحدة الحالية/ السابقة
٦	١	٣	٢	السؤال رقم ٣٢ ب هل تعد تقارير... ١- كمية مستخدمة حالية ٢- سعر الوحدة الحالي ٣- سعر الوحدة السابقة ٤- تكلفة خامات حالية بسعر حالي ٥- تكلفة خامات حالية بسعر سابق ٦- نسبة التغير
٦	١	٣	٢	ج ١- عدد العاملين في الموازنة ٢- عدد العاملين في نهاية السنة
٥	١	٣	١	٣- صافي التنقلات في السنة ٤- عدد العاملين العام السابق
٥	١	٣	١	

تابع الجدول رقم (٢ - ٤)
المقارنات

رأس المال بالمليون دينار				المقارنات
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
				السؤال رقم ٣٣
				هل تحتوي التقارير على..
				١ - السنة الحالية/السابقة
٧	١	٤	٢	مواد مباشرة
٧	١	٤	٢	أجور مباشرة
٧	١	٤	٢	تكاليف غير مباشرة
				ب
١	١	-	-	انحراف سعر
٣	١	١	١	انحراف تكلفة
٣	١	١	١	انحراف فروق تكاليف
-	-	-	-	انحراف الحجم والتشكيل
				ج
١	-	-	١	تحليل أسباب الانحرافات

ملاحظات

- ١ - تم استبعاد الشركات التي أجابت أنها تقوم بالمقارنة بين التقديري والفعلي، والعام السابق، واتضح أنه لا يوجد لديها موازنات، وعدد هذه الشركات شركتان، كما استبعدت شركة أجابت بأنها تقوم بالمقارنة بين التقديري والفعلي للسبب نفسه.
 - ٢ - استبعدت الشركات التي أجابت بأنها تقوم بالمقارنة بين التقديري والفعلي، والعام السابق، لم تجب عن الأسئلة التالية ٣١ أ، ٣٢ ب، ج وعدد هذه الشركات ٣.
- ويمكن تلخيص أنواع المقارنات المستخدمة في الشركات المساهمة الكويتية بالجدول رقم ٢ - ٥.

جدول رقم (٢ - ٥)
أنواع المقارنات

راس المال بالمليون دينار				الأنواع
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
٣	-	٢	١	تقديري / فعلي / سابق
٨	٤	١	٣	تقديري / فعلي
٤	١	٢	١	فعلي / سابق
١٥	٥	٥	٥	الإجمالي

أ - يتضح من الجدول السابق أن ٧٩٪ من الشركات المساهمة عينة الدراسة، تقوم بإجراء مقارنات، مما يؤكد أهمية المقارنات كأحد أساليب التحليل المحاسبي، التي تساعد على اتخاذ القرارات، ولكن اتضح أيضا أن ٣ شركات فقط أي ١٦٪ من العينة تستخدم المقارنة بين التقديري والفعلي/السابق، ٨ شركات فقط، أي ٤٢٪ من العينة، تقوم بالمقارنة بين التقدير/الفعلي، ٤ شركات فقط تستخدم المقارنة بين الفعلي والسابق، أي ٢٠٪ من العينة.

ب - كما اتضح أن جميع الشركات التي تقوم بالمقارنات لاتقوم بتحليل أسباب الانحرافات، ما عدا شركة واحدة فقط، أي ٥٪ من العينة.

ونوصي الشركات المساهمة الكويتية باستخدام المقارنات على نطاق أوسع، كما نوصي بالاهتمام بتحليل أسباب الانحرافات، حتى يمكن معرفة نواحي الضعف والقوة، ومعالجة هذه الأسباب لما فيه مصلحة هذه الشركات. ومن العرض السابق نجد أن المقارنات بجميع أشكالها يمكن أن تستخدم كمؤشرات للحكم على سلامة العمليات، أو لدراسة اتجاهات عناصر بنود الفترات المالية المختلفة، وهي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، وهذا

ما يهدف إليه التحليل المحاسبي، كما أن البيانات المستخدمة في المقارنات
بيانات تمتد جذورها إلى المحاسبة، والمقارنات السابقة يمكن أن يعبر عنها
بصورة كمية، والطابع المحاسبي أكيد وواضح، وبذلك تنظم المقارنات إلى
أساليب التحليل المحاسبي.

الفصل الثالث

أساليب تعتمد على تحديد العلاقات

تخطيط بالوحدة الاقتصادية مجموعة من المتغيرات التي تؤثر في تحقيق أهدافها، ويتطلب الأمر دراسة أثر هذه المتغيرات في أداء الوحدة في الماضي، وإمكانية التنبؤ بما يمكن تحقيقه في المستقبل، وتستخدم الإدارة عدة أساليب لتقييم الأداء في الماضي، واستخراج مؤشرات يمكن أن تستخدم في المستقبل، فتقوم الإدارة بدراسة العلاقات بين البنود المالية، لاستخراج هذه المؤشرات، ويمكن دراسة العلاقات باستخدام الأساليب التالية:-

- ١- تحليل Du Pont، وقياس معدل العائد على رأس المال المستثمر.
- ٢- النسب المحاسبية.
- ٣- مؤشرات تقييم الأداء.
- ٤- تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح.
- ٥- تحليل التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها.

١- تحليل Du Pont وقياس معدل العائد على رأس المال المستثمر:

تعتبر شركة Du Pont الأمريكية من أوائل الشركات التي تبنت مفهوم معدل العائد على الاستثمار، وقد إنتشر استخدام هذا النوع من التحليل بشكل واسع في الصناعات الأمريكية.

ونظام ديبنون Du Pont يوضح أن معدل العائد على الاستثمار يعتمد على معدل دوران الأصول، وهامش الربح، ويترجم النظام بشكل معادلة كالتالي:

(١)

$$\boxed{\frac{\text{المبيعات}}{\text{الاستثمارات}} \times \frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}}}$$

(١) J. Fred Weston and Eugene F. Brigham, Managerial Finance, (Hinsdale, Illinois: The Dryden Press, 1978) P. 40.

ويستخدم معدل العائد على الاستثمار عادة كمقياس الأداء في الأقسام^(١). ويتميز معدل العائد بأنه يمكن أن يستخدم كوسيلة من وسائل تقييم الأداء لكل إدارة، أو كل قسم، فهو أحد مؤشرات تقييم اوداء، ويرى Mc Hugh^(٢) أنه يستخدم العائد على الاستثمار بتوسع، لتقييم أداء الأقسام الداخلية للمنشأة، عندما تتبع تنظيمها لا مركزيا، ويكون من الممكن تخصيص الإيرادات والتكاليف والاستثمارات بالنسبة لكل قسم من الأقسام.

وفيد استخراج معدل العائد لكل قسم أو إدارة في التعرف على التالي^(٣):
١ - «معرفة الأقسام ذات القدرة الاستثمارية، والأقسام التي يكون فيها الأداء ضعيفا».

٢ - زيادة نشاط الأقسام ذات القدرة الكبيرة على الربحية.
٣ - رفع الكفاية الإنتاجية في الأقسام التي يكون فيها الأداء ضعيفا، وذلك عن طريق التعرف على المسببات، ومحاولة إزالتها».

ويمكن استخدام معدل العائد في اتخاذ العديد من القرارات المهمة عن طريق مقارنة معدل العائد في أكثر من مركز مسئولية في الوحدة الاقتصادية، أو عند مقارنة هذا المعدل على مدار فترات متعاقبة، وكذلك عند مقارنة هذا المعدل مع المنشآت المماثلة. ومن الواضح أنه كلما ارتفع هذا المعدل دل ذلك على كفاية الإدارة في استخدام الاستثمارات.

ويلاحظ أن أي تغير يطرأ على معدل العائد يرجع إلى تغير في أحد مكونات هذا المعدل، وهو زيادة أو نقص المبيعات، كذلك زيادة التكاليف أو نقصها وزيادة المال المستثمر أو نقصه.

ويمكن استخدام هذا المعدل في تقييم المشروعات الاستثمارية، ويجب أن تؤخذ القيمة الزمنية للنقود.

(١) A.W. Willmore, op. cit., P. 63.

(٢) A.J. McHugh, Relation Ship Between Accounting and the Internal Rate of Return Measures, Journal of Accounting Research (Spring, 1976), P. 181

(٣) Harold E. Whyman and J. Edgor McFarland, Financial Investments, and the true rate of return, Management Accounting (August, 1977), P. 41.

وتستخدم الشركات المساهمة الكويتية معدل العائد بغرض اتخاذ القرارات.

ويمكن تمثيل ذلك بالجدول رقم (٢ - ٦) حيث يمثل الجدول الإجابة عن الأسئلة ٢٣، ٢٤، ٢٥ الواردة بالاستقصاء، والتي تتناول موضوع معدل العائد على رأس المال المستثمر.

جدول رقم (٢ - ٦)
معدل العائد على رأس المال المستثمر

معدل العائد	رأس المال بالمليون دينار			
	٣,٩٩ - ٩	٩,٩٩ - ٤	١٠ - ٣٢	مجموع الشركات
- للمشروع القائم	١	١	١	٣
- كل منتج	١	-	-	١
- كل قسم	١	١	-	٢
- مقارنة حالي/سابق	١	١	١	٣
- نسبة التطور	-	١	١	٢
- للمشروع الجديد	٢	٢	٢	٦

ملاحظات على الجدول السابق:

- ١ - يلاحظ أن عدد الشركات التي تقوم باستخراج معدل العائد للمشروع القائم ٣ شركات، أي بنسبة ١٦٪ من العينة، وجميعها تقوم بالمقارنة للمعدل الحالي بالسابق، منها شركة واحدة، أي ٥٪ من العينة تقوم باستخراج هذا المعدل لكل منتج، وشركتان، أي ١٠٪ من العينة تستخرج هذا المعدل بكل قسم، والنسبة نفسها تستخرج نسبة التطور.
- ٢ - يلاحظ أن عدد الشركات التي تستخرج معدل العائد للمشروع الجديد ٦ شركات، أي ٣٢٪ من العينة، منها ٣ شركات تقوم باستخراج معدل العائد للمشروع القائم.
- ٣ - إجمالي الشركات التي تستخرج معدل العائد ٦ شركات، أي ٣٢٪ من العينة.

مشكلات استخدام معدل العائد:

ينتج عن استخدام معدل العائد عدة مشكلات منها: مشكلة تخصيص الاستثمارات لقسم معين، وينتج عن هذه الأسئلة اختلاف الأصول في مراكز المسؤولية، وكذلك قيمة هذه الأصول، وبالنسبة للشق الأول من المشكلة، والخاص باختلاف الأصول، فقد تم تعديل الأساس المتبع في تخصيص الأصول عن طريق الفوائد، وهي: تساوي سعر الفائدة، الذي ستحصل عليه المنشأة، لو أودعت أموالها في البنوك. وبالنسبة للشق الثاني والخاص بقيمة هذه الأصول، فلا يوجد اتفاق عليها، فبعضهم يستخدم التكلفة التاريخية، والآخر يستخدم القيمة الاستبدالية، كما تتم المفاضلة بين استخدام إجمالي التكلفة، أو صافي القيمة الدفترية (التكلفة ناقص الاستهلاك).

وخلافا لما سبق، فإن معدل العائد يتميز بأنه يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات، وهذا ما يهدف إليه المعيار الأول من معايير التحليل المحاسبي. أما المعيار الثاني والخاص بالبيانات، فمن الواضح أن البيانات المستخدمة قد تمتد جذورها إلى المحاسبة، وبالنسبة للمعيار الثالث والخاص بالقياس الكمي، فقد أمكن إخضاع هذا المعدل للقياس الكمي عن طريق استخدام بعض الأساليب الإحصائية بالقدر اليسير، بحيث لا تخرج عن نطاق المحاسبة، وبالتالي فالطابع المحاسبي أكيد.

ومما سبق يتضح أن معدل العائد على رأس المال المستثمر هو أحد أساليب التحليل المحاسبي، التي تساعد على اتخاذ القرارات.

٢ - التحليل باستخدام النسب المحاسبية

تستخدم النسب المحاسبية كوسيلة من وسائل التحليل، التي تساعد على اتخاذ القرارات.

ويعرف Batty^(١) النسب المحاسبية بأنها: اصطلاح يقصد به إظهار العلاقة بين الأرقام الظاهرة في المركز المالي، وفي قائمة الأرباح والخسائر. وتعد النسب أداة لتحليل القوائم المالية، حيث تضم القوائم المالية المنشورة وغير المنشورة كمية كبيرة من البيانات الموجودة في الدفاتر المحاسبية

J. Batty, op. cit., P. 431.

(١)

الخاصة بالمنشأة، ولا يمكن الاعتماد على البيانات التي تظهر بالقوائم المالية دون تحليل، لذلك تم التركيز على وسائل التحليل المختلفة، التي تستخدم ببراعة في ترجمة القوائم المالية، والقوائم المعنية بالتحليل هي الميزانية، وحساب الأرباح والخسائر.

أهمية تحليل القوائم المالية^(١)

يهتم بالتحليل المالي عدة فئات، ويختلف هدف كل منها عن الأخرى، فمثلاً يهتم المساهمون بنواحي معينة، هل يبقى على السهم أم يبيعه؟ أما المقرضون فيهتمون بدخل المشروع، وهل يكفي لسداد القرض وفائدته.

وتهتم الإدارة بنواحي معينة تؤثر في سياستها، مثل إمكانية تدفق الأموال، والعمليات الناجحة التي يمكن تحقيقها في المستقبل في أثناء فترة قيادة هذه الإدارة.

والواقع أن التحليل باستخدام النسب له أهمية وقيمة في تحقيق أهداف الإدارة وإثبات الكفاية، ومساعدة القائمين على إدارة المشروع في تحليل العمليات، فهذه النسب كما يراها Bruns^(٢): تساعد على تبسيط وتلخيص البيانات الكثيرة، وتفسير العمليات، ولا سيما أن التحليل باستخدام النسب يساعد في معرفة صفات معينة، مثل المقدرة على الدفع، والمقدرة على تحقيق الأرباح، كما أنها تستخدم في الرقابة على التكاليف.

ويضيف Batty مزايا أخرى فيقول^(٣): تخدم النسب عدة أغراض، فهي تساعد الإدارة في وظائفها الأساسية من تنبؤ، وتخطيط، وتنظيم ورقابة، واتصالات.

(١) يرجع في ذلك إلى المراجع التالية:-

(أ)

R.E. Beam, op. cit., P. 135

Burns and Hendrickson, Introduction to Financial Accounting, (New York: (ب)

McGrq-Hill Book Co., 1972) P. 525.

William J. Bruns, Jr., Introduction to Accounting Economic Measurement for Decisions, (٢)

(Wesley Publishing Co., 1971), P. 472.

J. Batty, op. cit., P. 431.

(٣)

ويساعد التحليل باستخدام النسب على التنبؤ عن طريق تحليل الإنجازات السابقة، واستخلاص عدد من العوامل التي تؤثر في النشاط المطلوب التنبؤ به، مع الأخذ في الاعتبار العوامل المتوقع حدوثها في المستقبل. ويعدّ التحليل باستخدام النسب أحد الأساليب التي تساعد على تحويل البيانات إلى معلومات، فالبيانات التي تحتويها القوائم المالية مجرد أرقام، ولكن التحليل باستخدام النسب، يؤدي إلى الحصول على حقائق العوامل التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية ومعرفتها، ويمكن أن تستخدم هذه النسب في مجال الإنتاج، للتعرف على الاتجاهات، وقياس النشاط، وتفايدي الضياع، كما تستخدم هذه النسب في مجال التسويق، حيث تساعد الإدارة في استخراج مؤشرات تساعد على قياس تحقيق الأهداف.

والواقع أن هناك عدة نسب محاسبية لكل منها استعمالاتها، ويتوقف استخدام هذه النسب على الغرض منها.

وتنقسم النسب المحاسبية إلى نوعين:

النوع الأول: نسب محاسبية فعلية، تتناول الأرقام الواردة في القوائم المالية الحالية، أو السابقة، فتوضح العلاقة القائمة بين هذه الأرقام المجردة. النوع الثاني: نسب محاسبية معيارية، توضح ما يجب أن تكون عليه الأرقام الواردة في القوائم المالية، ويمكن استخدام النسب المعيارية للحكم على سلامة الأداء، عن طريق مقارنتها بالنسب الفعلية، وتعدّ النسب التالية نسب معيارية:

١ - نسب السنوات الماضية الخاصة بالمنشأة، والتي تم تعديلها من واقع الخبرة السابقة للوحدة الاقتصادية.

٢ - نسب الصناعات المشابهة.

٣ - نسب في الوحدات الاقتصادية المنافسة.

مقومات التحليل باستخدام النسب المحاسبية

١ - تحديد الأغراض

تستخدم النسب المحاسبية في عدة أغراض، كما سبق أن ذكرنا ولذلك يجب تحديد الغرض الذي من أجله تعد النسب، فالنسب المحاسبية التي تعد لغرض الرقابة على التكاليف تختلف عن النسب التي تقيس القدرة على

الربحية، فيمكن إعداد مجموعة كبيرة من النسب، يستطيع المحاسب أن يختار منها ما يناسب الغرض الذي أعدت من أجله، بحيث تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة.

٢- إعداد النسب بحيث تعكس علاقات مباشرة بين الأرقام:

الهدف الأساسي من استخدام النسب المحاسبية أن تعكس هذه النسب علاقات مناسبة بين الأرقام الواردة في القوائم المالية، فمن غير المعقول اختيار أي رقمين من القوائم، فمثلاً، نسبة صافي الربح إلى المبيعات تعكس علاقة مباشرة بين صافي الربح والعامل الذي ساعد على تحقيقه.

٣- تحديد مقياس للنسب المحاسبية

استخراج النسب المحاسبية، بحد ذاتها، لا توضح الموقف الملائم للشركة، ويجب أن يكون هناك مقياس واضح يستطيع المحاسب أن يفسر به النسب المحاسبية، وهذا المقياس هو نسب معيارية، تقارن مع النسب المستنبطة، بحيث يمكن تفسير معاني هذه النسب.

تبويب النسب

يمكن الحصول على النسب من مصدرين أساسيين هما: القوائم المنشورة، والقوائم غير المنشورة.

أ- القوائم المنشورة:

يتم إعداد مجموعة من النسب المحاسبية من واقع القوائم المنشورة، ويمكن تبويبها على النحو التالي:

- نسب قائمة المركز المالي.

- نسب قائمة الدخل.

- نسب بيان مصادر الأموال واستخداماتها.

- نسب مشتركة بين بنود القوائم.

- نسب مشتركة بين بنود القوائم تعد من اثنين أو أكثر من المصادر السابقة.

ب- القوائم غير المنشورة

يمكن إعداد عدة نسب من القوائم غير المنشورة حيث يستطيع المحاسب الحصول على قدر أكبر من البيانات، ليختار منها ما يناسب أغراض متخذ

القرارات، وفي هذا المجال نعنى بالنسب المحاسبية الخاصة بالإنتاج والتسويق.

أولا - مجال الإنتاج

تهدف الوحدة الاقتصادية إلى تحقيق الإنتاج المطلوب في السوق بالكمية والسعر المناسبين، وفي الوقت الملائم، ويضاف إلى ذلك مستوى مناسب من الجودة، وكل ذلك يعتمد على الكفاءة الانتاجية، بحيث يمكن تحقيق الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة، وبأحسن جودة، ويمكن استخدام النسب المحاسبية التالية كأحد الأساليب المستخدمة في تقييم أهداف الإنتاج:

١ - الإنتاج الفعلي (كمية وقيمة) إلى الإنتاج التقديري (كمية وقيمة).
وتبين هذه النسب مدى التزام الوحدة الاقتصادية بتنفيذ الموازنة.
٢ - الإنتاج الفعلي (كمية وقيمة) إلى الإنتاج في العام السابق (كمية وقيمة). يعد الإنتاج في العام السابق سنة الأساس، وتوضح هذه النسب التطور الزمني للإنتاج.

٣ - تستخدم مجموعة من النسب توضح تحليل جودة الإنتاج، ومستوى هذه الجودة، ويمكن استخدام هذه النسب لقياس الانحرافات، حيث يمكن إيجاد علاقة بين هذه الانحرافات وحجم الإنتاج. كما تستخدم هذه النسب في الرقابة على المصروفات والبضاعة تحت التشغيل والمواد الأولية.

وهذه النسب هي:

أ - الإنتاج السليم إلى الإنتاج الكلي.

ب - الإنتاج المعيب إلى الإنتاج الكلي.

ج - كمية الإنتاج التالف إلى كمية الإنتاج السليم.

د - كمية الإنتاج المعاد تشغيله إلى كمية الإنتاج السليم.

هـ - ساعات إعادة الإنتاج إلى ساعات العمل الفعلية.

و - نسبة الضياع = انحراف إلى الكمية المعيارية.

ثانيا - مجال التسويق

يعد التسويق من أهم الوظائف في الوحدة الاقتصادية، حيث يتوقف عليه نجاحها في تصريف منتجاتها، وهذا يتطلب معرفة احتياجات السوق، وأذواق المستهلكين.

ويمكن استخدام النسب المحاسبية التالية كأحد الأساليب التي يتم استخدامها، في تقييم أهداف التسويق:

- أ - المبيعات الفعلية (كمية وقيمة) إلى المبيعات التقديرية (كمية وقيمة).
وتبين هذه النسب مدى التزام الوحدة الاقتصادية بتحقيق خطة المبيعات.
ب - المبيعات الفعلية (كمية وقيمة) إلى المبيعات في العام السابق (كمية وقيمة).

وتعد المبيعات في العام السابق سنة الأساس، وتوضح هذه النسب التطور الزمني للمبيعات.

ج - نسب خاصة بكفاية المخزون وتطوره، وهي:

١ - فترة التخزين للمنتجات التامة:

قيمة المخزون من المنتجات التامة في نهاية الفترة، بسعر البيع
المتوسط الشهري للمبيعات الكلية في العام

٢ - فترة التخزين للخامات:

قيمة المخزون من الخامات في نهاية الفترة

متوسط الاستخدام الشهري خلال العام

والنسب السابقة تعبر عن مدى كفاءة الجهاز البيعي، ويمكن بالتحليل والدراسة معرفة البضائع الراكدة، ويبحث أسباب الركود ومعالجتها، وكلما طالت فترة التخزين كان ذلك ضد صالح الوحدة الاقتصادية.

وبيين الجدول رقم (٢ - ٧) أ، ب، النسب المحاسبية المستخدمة في الشركات المساهمة الكويتية^(١) الخاصة بمجال الانتاج والتسويق، حيث يتمثل الجدول الإجابة عن الأسئلة ٧، ٩، ٣٠ ب جـ الواردة بالاستقصاء، والتي تتناول موضوع النسب المحاسبية الخاصة بالانتاج والتسويق.

(١) ملحق ٣ ص ٣٣٥.

جدول رقم (٢-٧)

- أ -

النسب المحاسبية (الإنتاج)

رأس المال بالمليون دينار				النسب المستخدمة
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٣,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
				السؤال رقم ٧
				هل تعد تقارير إنتاج تحتوي
٨	٣	٢	٣	١ - الإنتاج الفعلي إلى التقديري
٣	-	١	٢	ب - الإنتاج الفعلي إلى السابق
				السؤال رقم ٣٠
				هل تحتوي تقارير الإنتاج
٦	١	٣	٢	- الإنتاج السليم إلى الكلي
٣	١	١	١	- الإنتاج المعيب إلى الكلي
٦	-	٣	٣	- كمية التالف إلى السليم
٤	-	٤	-	- كمية المعاد إلى السليم
				- ساعات إعادة إلى
٢	-	٢	-	ساعات فعلية
صفر	-	-	-	- نسبة الضياع

جدول رقم (٢-٧)

- ب -

النسب المحاسبية (التسويق)

راس المال بالمليون دينار				النسب المستخدمة
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
٨	٣	٢	٣	السؤال رقم ٧ هل تعد تقارير تسويق تحتوي
				١ - المبيعات الفعلية إلى التقديرية
٣	-	١	٢	ب - المبيعات الفعلية إلى العام السابق
٤	١	١	٢	السؤال رقم ٩ هل يتم استخراج النسب التالية
				١ - فترة تخزين المنتجات التامة
٥	١	١	٣	ب - فترة تخزين الخامات

يتضح من الجدول السابق ٢-٧ أ- ب والمتعلق بالنسب المستخدمة في الشركات المساهمة الكويتية في مجال الإنتاج والتسويق: أن عدد الشركات التي تستخرج نسبا محاسبية ٨ شركات، أي نسبة ٤٢٪ من العينة، في حين أن عدد الشركات التي لا تستخرج نسبا على الاطلاق ١١ شركة، أي ٦٨٪ من العينة، وعند حصر الشركات التي تستخرج نسب محاسبية اتضح ما يلي:-

نسبة	عدد	
١٦٪	٣	أ - شركات تستخرج نسبة واحدة
٥٪	١	ب - شركات تستخرج نسبتين
١٦٪	٣	ج - شركات تستخرج ٣ نسب
٥٪	١	د - شركات تستخرج ٤ نسب

ويتضح مما سبق أن أعلى عدد هو ٤ نسب فقط، وهذا يعكس عدم الاهتمام بموضوع النسب، وهناك من النسب ما لا يستخرج على الإطلاق، مثل نسبة الضياع.

ونعتقد أن النسب المحاسبية تعد مؤشراً للكفاية، وتقييم الأداء، ولذلك نوصي الشركات المساهمة الكويتية بالاهتمام بالنسبة المحاسبية المتعارف عليها.

الانتقادات الموجهة للنسب المحاسبية

يوجه إلى النسب المحاسبية الانتقادات التالية:-

- ١ - أن النسب المحاسبية قد تعدّ نسباً صالحة في فترة مالية معينة، قد لا تصلح في فترة أخرى، تكون فيها الظروف قد تغيرت.
 - ٢ - النسب المحاسبية التي تظهر علاقات بين بنود القوائم المالية سوف تختلف باختلاف الطرق المستخدمة في التقييم.
 - ٣ - عدم نشر النسب المحاسبية مع القوائم المالية المنشورة، مما لا يتيح لكثير من الأفراد استخدام هذه النسب.
 - ٤ - مقدرة النسب المحاسبية على تقييم بعض أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية، دون إظهار آثار عناصر المشروع الإنسانية، وأوجه النشاط الإنتاجي والإداري بشكل مباشر وسريع.
 - ٥ - النسب المحاسبية تقيس الأداء الفعلي للآثار المجتمعة والمتراكمة لنشاطات المشروع جميعاً، خلال فترة زمنية، ولذلك يصعب استخدام نتائج هذا التقييم في اتخاذ القرارات.
 - ٦ - عدم الاتفاق على المفاهيم المستخرجة مثل اختلاف مفاهيم الربح، أو مفاهيم التكاليف الإدارية، أو التكاليف التسويقية، وهذا يؤدي إلى تضارب التفسيرات والأحكام التي يمكن التوصل إليها.
- ومع ما سبق ذكره من انتقادات، فالنسب المحاسبية تقوم بدور مهم في تقديم معلومات مهمة، تساعد المستويات الإدارية في اتخاذ القرارات المختلفة، ويتوقف نجاح النسب المحاسبية كأساس للتقييم، واتخاذ القرارات على دور المسؤولين في الإدارات المختلفة في استخدام نتائج التحليل المحاسبي للانحرافات، وذلك لمعرفة أسبابها، والمسئول عن حدوثها، وبالتالي معالجتها، وهذا يتفق مع هدف التحليل المحاسبي، فالهدف واضح، وهو ترشيد الأداء.

وبالنسبة للمعيار الثاني الخاص بالبيانات، فمن الواضح أن البيانات المستخدمة في النسب المحاسبية بيانات تمتد جذورها إلى المحاسبة. وينطبق ذلك على المعيار الثالث الخاص بالقياس الكمي، فهذه النسب تخضع للقياس الكمي. كما أن الطابع المحاسبي أكيد، فهذه النسب لا تخرج عن نطاق المحاسبة وحدودها.

ويتضح من ذلك أن النسب المحاسبية هي أحد أساليب التحليل المحاسبي، التي تساعد على اتخاذ القرارات.

٣- مؤشرات تقييم الأداء

يعتمد نجاح الوحدة الاقتصادية على ما تستطيع تحقيقه من أهداف، عن طريق استخدام ما لديها من موارد أحسن استخدام، وذلك بالمفاضلة بين الاستخدامات البديلة للموارد المتاحة لديها، وتختلف الأهداف من وحدة اقتصادية إلى أخرى، وقد اتفق الكتاب في التراث العلمي على الأهداف التالية:

- ١- الحصول على أكبر كمية من الانتاج بأحسن نوعية.
- ٢- تصريف المنتجات، والحصول على نصيب في السوق.
- ٣- الربحية أو البقاء في دنيا الأعمال على أقل تقدير.
- ٤- العمالة والمحافظة على الأصول البشرية.
- ٥- الاستغلال الأمثل للموارد المادية والمالية المتاحة.
- ٦- القيمة المضافة.
- ٧- المسؤولية الاجتماعية وخدمة البيئة المحيطة.

وتستخدم الوحدة الاقتصادية عدة أساليب لتحقيق الأهداف، وقد سبق أن تعرضنا لبعض أساليب القياس، مثل المقارنات، والنسب المحاسبية. ويلاحظ أن الأساليب السابقة تركز على الناحية المالية، وعلى الرغم من أهمية هذه الناحية، إلا أنه لا يعد مقياسا كافيا لتأكيد مدى نجاح الوحدة في تحقيق أهدافها، ويتطلب الأمر استخدام مؤشرات تقيس النواحي المختلفة في نشاط المشروع، ويحتاج إلى عدة أنواع من التحليل، بالإضافة إلى التحليل المالي للكشف عن نواحي الضعف، أو القوة في الوحدة، التي لا توضحها النسب

المحاسبية، أو المقارنات المالية، مثل كفاية الأفراد، وتحفزهم للعمل، والاستغلال الأمثل لعناصر العمل، من مواد، وعمالة، وآلات، التي لا تكشف عنها البيانات المالية العادية.

وتقوم الوحدة بقياس الأداء الفعلي، ومقارنته بالأداء المخطط أو المعياري، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ الخطة، ويتم تحديد التغيرات أو الانحرافات، ثم تقوم الوحدة بتحليلها ودراستها، وشرح أسباب هذه الانحرافات، واتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة أسبابها، فقد يكون الانحراف ناتجا عن نقص في الكفاءة، كما قد يكون ناتجا عن المبالغة في المعايير. ويشترط لنجاح هذه المؤشرات اتصافها بالواقعية مع الأخذ في الاعتبار الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية.

ويشترط لنجاح مؤشرات تقييم الأداء ما يلي:

- ١ - وجود قدر كاف من المعلومات، توضح الأداء عن نشاط أو عملية معينة.
- ٢ - وجود معدلات محددة مقدما لمستوى الأداء.
- ٣ - نقل المعلومات الناتجة عن هذه المؤشرات إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات.
- ٤ - اتخاذ القرارات لتصحيح الانحرافات الناتجة عن مقارنة الأداء الفعلي بالمعدل المطلوب.

تنقسم مؤشرات^(١) تقييم الأداء إلى التالي:

أ - مؤشرات رئيسية.

ب - مؤشرات تحليلية.

المؤشرات الرئيسية

هي المؤشرات التي تقيس النتائج النهائية للنشاط، مقارنة بالأهداف والمعايير، وهذ المؤشرات تتناول بالقياس السابق تحقيق الأهداف الرئيسية للمنشأة وهي:

١ - الإنتاج.

٢ - المبيعات.

(١) النظام المحاسبي الموحد.

٣ - الأرباح.

٤ - القيمة المضافة.

فيتم مقارنة الأداء الفعلي للمتغيرات السابقة بالأداء المخطط، كما تتم المقارنة مع الأداء الفعلي في العام السابق، وتستخرج نسبة تحقيق الأهداف، وكذلك نسبة التطور، وقد تناولنا هذا الموضوع عند استعراضنا أسلوب المقارنات.

المؤشرات التحليلية^(١)

هي المؤشرات التي تقوم على التحليل، والقياس الكمي، للعوامل الرئيسية التي تؤثر في كل من:
الإنتاج، والمبيعات، والأرباح، والقيمة المضافة.
وقد سبق أن أشرنا إلى بعض هذه المؤشرات، مثل: معدل العائد على الاستثمار، والتحليل الرأسي (النسب المحاسبية).
وستتناول المؤشرات التحليلية التي لم يسبق لنا تناولها عند دراستنا موضوع النسب المحاسبية، وهذه المؤشرات هي:-

أولاً - مؤشرات الربحية

- نسبة مجمل الربح إلى المبيعات، وتبين هذه النسبة مدى صلاحية السياسة البيعية، التي تتبعها الإدارة، وتتأثر هذه النسبة بما يلي:
١ - تقويم بضاعة آخر المدة.
حيث يؤثر التقويم المتبع في هذه النسبة، كما يؤثر فيها أي خطأ في جرد البضاعة.

(١) يرجع في ذلك إلى المراجع التالية:

أ - النظام المحاسبي الموحد

ب - د. عباس شافعي، مرجع سابق، ص ٣٥٦.

ج - د. علي السلمي، مرجع سابق، ص ٣٤٤.

د - مركز التنمية الصناعية للدول العربية، إدارة الدراسات الانتاجية والادارية، القاهرة.

هـ - د. سمير بياوي فهمي، د. أحمد موسى، مشكلات وحدود استخدام النسب المالية في

تقييم الأداء.. المؤتمر العلمي الثالث للمحاسبين والمراجعين العرب، (الكويت، ١٩٧٦) ص

٢٥١.

٢ - وجود اختلاسات في البضائع أو النقدية .

٣ - الظروف الاقتصادية السائدة، مثل زيادة ارتفاع مستوى الأجور، أو المواد، أو المصروفات الصناعية .

- نسبة صافي الربح إلى المبيعات، وتبين هذه النسبة أيضا مدى الكفاية الإدارية في الوحدة الاقتصادية، وتخضع هذه النسبة للتحفظات نفسها الخاصة بنسبة مجمل الربح إلى المبيعات .

ثانيا - مؤشرات إنتاجية العمالة

- إنتاجية الدينار أجر، يمكن احتساب هذه النسبة كالتالي :

$$\frac{\text{قيمة الانتاج الإجمالي بسعر السوق}}{\text{إجمالي أجور النشاط}}$$

وتهدف هذه النسبة إلى قياس قيمة الإنتاج بالدينار الناتج عن أجور عمال الإنتاج .

$$\text{- إنتاجية العامل} = \frac{\text{قيمة الانتاج الإجمالي بسعر السوق}}{\text{متوسط عدد العاملين}}$$

وتوضح هذه النسبة نصيب كل عامل من قيمة الانتاج، وبمقارنة هذه النسبة على فترات زمنية، ومع الوحدات الاقتصادية المماثلة تعطي مؤشرا له أهمية في تقييم أداء العمال، ولكن يعاب على هذه النسبة أنها توضح إنتاجية العمال في قسم الإنتاج فقط، مع أن العمال في أقسام أخرى لهم دور غير مباشر في زيادة قيمة الإنتاج .

- نسبة الغياب للأسباب غير العادية =

$$\frac{\text{عدد أيام الغياب للأسباب غير العادية}}{\text{صافي أيام العمل المتاحة}}$$

وتكشف هذه النسبة الغياب الناتج عن إهمال العاملين .

ثالثاً - مؤشرات كفاءة التشغيل

- نسبة استغلال الطاقة =

صافي ساعات التشغيل للآلات في كل مرحلة أو خط

إجمالي عدد ساعات تشغيل الآلات في الفترة

وتقيس هذه النسبة الكفاية في استغلال الطاقة الإنتاجية.

رابعاً: مؤشرات كفاءة العمليات التسويقية:

١ - قيمة الصادرات إلى قيمة المبيعات.

توضح هذه النسبة مقدار الصادرات من مبيعات الشركة.

تكاليف الخدمات التسويقية

- ٢

المبيعات

وتعبر هذه النسبة عن العلاقة بين التكاليف والمبيعات، وكلما انخفضت

هذه النسبة دل ذلك على كفاءة الجهاز التسويقي.

أرصدة العملاء + أوراق القبض

- ٣

متوسط المبيعات اليومية

وتوضح هذه النسبة متوسط فترة الائتمان، وتعبر عن مدى كفاءة جهاز

البيع والتحصيل، وتساعد على تخطيط المبيعات الآجلة.

ومن نتائج الدراسة الميدانية وجدنا أن الشركات^(١) الكويتية تستخدم

بعض المؤشرات على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٢ - ٨)، حيث يمثل

الجدول الإجابة عن الأسئلة ٧، ٨، ٩ الواردة بالاستقصاء، والتي تتناول

موضوع مؤشرات تقييم الأداء.

جدول رقم (٢ - ٨)
مؤشرات تقييم الأداء

راس المال بالمليون دينار				المؤشرات الرئيسية والتحليلية
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
				الرئيسية:
				السؤال رقم ٧
				هل تعد تقارير انتاج/تسويق
				تحتوي...
٣	-	٢	١	١ - تقديري، فعلي، سابق
٣	-	١	٢	ب - نسبة التطور
٨	٣	٢	٣	ج - نسبة تحقيق الاهداف
				السؤال رقم ٨
				هل تحتوي التقارير على
١٤	٢	٧	٥	إنتاج كمية / قيمة
				- التسويق
١١	٤	٣	٤	١ - المبيعات كمية / قيمة
١٠	٤	٣	٣	ب - الصادرات
٩	٤	٢	٣	- الفائض القابل للتوزيع
٣	-	١	٢	- القيمة المضافة
٧	١	٣	٣	- تستخدم في تقييم الأداء
				التحليلية
				السؤال رقم ٩
				هل يتم استخراج ..
				الانتاج
٥	-	٣	٢	١ - نسبة استغلال الطاقة
٣	١	١	١	ب - نسبة الضياع في الخامات
-	-	-	-	ج - انتاجية العامل
-	-	-	-	د - انتاجية الدينار، أجر
-	-	-	-	هـ - نسبة الغياب للأسباب
				العادية
				التسويق
				فائض الانتاج والمتاجرة
١٤	٣	٦	٥	إلى المبيعات
١٤	٣	٦	٥	صافي الربح إلى المبيعات

يتضح من الجدول السابق أن عدد الشركات التي تستخرج المؤشرات الرئيسية والتحليلية الخاصة بالإنتاج والتسويق ١٤ شركة، وهي تمثل ٧٤٪ من عينة الدراسة، كما اتضح أن هناك بعض المؤشرات المهمة، والمتعارف على استخدامها، كمؤشرات إنتاج، والتي توضح مدى تحقيق الأهداف، لا يتم استخدامها على الإطلاق وهذه المؤشرات هي:

أ - إنتاجية العامل.

ب - إنتاجية الدينار أجر.

ج - نسبة الغياب للأسباب غير العادية.

ونوصي بضرورة استخراج هذه المؤشرات في الشركات المساهمة الكويتية. ويتضح من الدراسة السابقة لمؤشرات تقييم الأداء أنها تهدف إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، كما أن البيانات المستخدمة في هذه المؤشرات هي بيانات تمت جذورها إلى المحاسبة، وتخضع هذه المؤشرات للقياس الكمي، كما أن الطابع الغالب عليها طابع محاسبي. وبذلك تنضم مؤشرات تقييم الأداء إلى أساليب التحليل المحاسبي.

٤ - تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح
يعد الربح أهم أهداف المنشآت الاقتصادية، فلولا هذا الهدف ما قام المشروع أصلاً. وإن كان هناك أهداف أخرى إضافية، إلا أن هذا لا يمنع من أن المنشأة عندما تقوم بالتخطيط تضع هدف الربح، كأهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وعند تخطيط الربح، يستخدم تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات كوسيلة للتخطيط، فيمكن عن طريق تحليل هذه العلاقة اتخاذ العديد من القرارات المهمة مثل: اختيار المنتجات المربحة، اختيار خطوط الإنتاج، المقارنة بين البدائل... الخ.

يعد أحد الكتاب^(١) تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح أنه: أداة تخطيطية لدراسة العلاقات القائمة بين الأسعار وغط التكلفة، وحجم الإيرادات والأرباح.

(١) د. محمد عباس حجازي، مرجع سابق، ص ٢٥٢.

ويرى Tertill وآخر^(١) أنه «لتخطيط الربح لابد من دراسة العلاقة بين الربح والعناصر التي تؤثر في الربح».

كما يرى Garrison^(٢) أن «أساس العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح معرفة أن التغير في التكاليف والأرباح هو استجابة للتغير في الإيرادات».

مما سبق نستخلص الملاحظات التالية:

١ - تتفق الآراء الثلاثة السابقة في أن هناك علاقة بين المتغيرات:

- الإيرادات - الأرباح - التكاليف.

٢ - يتفق الرأي الأول والثاني في أن هذه العلاقة تساعد على تخطيط الربح.

٣ - أن التغير في التكاليف المتغيرة والأرباح سببه التغير في الإيرادات.

تحليل التعادل

عند تحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح لابد من الإشارة إلى تحليل التعادل، التي يرى Moor^(٣) وآخر أنها «وسيلة من الوسائل المحاسبية التي أصبحت مهمة في السنوات الأخيرة».

ويعرف Horngren^(٤) نقطة التعادل

بأنها النقطة التي تصبح فيها إيرادات النشاط الكلية متساوية مع التكاليف الكلية، وهي النقطة التي يكون فيها الربح والخسارة مساويا صفرا.

ويقوم تحليل التعادل على فروض أساسية، هي:-

١ - الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة، وهذا الفصل ليس بالأمر السهل، فهناك الكثير من التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة، ويتطلب الأمر اتباع عدة طرق للفصل بين الجزء الثابت، والجزء المتغير من هذه التكاليف.

(١) William A. Tertill and Albert W. Patrick, Cost Accounting for Management, (New York: Holl-R Winstom, 1965), P. 533.

(٢) Ray H. Garrison, op. cit., P. 168.

(٣) B. Moor and J. Talbott, «An Application of Cost - Volume - Profit Analysis», Cost and management (March, April, 1978), P. 31.

(٤) Charles T. Hornagren, Cost Accounting (Englewood Cliffs: Prentice-Hall, Inc., 1972), P. 48.

٢ - ثبات سعر البيع، يفترض تحليل التعادل أن سعر البيع سيظل ثابتاً، ولن يتغير بتغير حجم الإنتاج، والواقع غير ذلك، فالطلب على المبيعات يعد من العوامل غير المؤكدة، ولذلك يؤخذ في الاعتبار، عند دراسة الجدوى الاقتصادية، القيمة المتوقعة للمبيعات عند اختلاف الأسعار.

٣ - التكاليف الثابتة لن تتغير في مجموعها خلال الفترة التي تغطيها الدراسة، وهذا صحيح بالنسبة للأجل القصير، في حالة ثبات طريقة الإنتاج والأسعار والسياسات الإدارية، أما في الأجل البعيد المدى، فالتكاليف الثابتة تتحول إلى تكاليف متغيرة، نتيجة الإحلال والتجديد لأصول المنشأة، واختلاف السياسات الإنتاجية والتسويقية والإدارية.

٤ - في حالة تعدد المنتجات، فإن الربح البيعي هو الذي يحقق أكبر ربح حدي إجمالي، دون النظر إلى الربح الحدي لكل منتج على حده.

٥ - التكاليف المتغيرة تتغير في مجموعها بنسبة ثابتة مع تغير حجم النشاط. وبخلاف ما سبق فتحليل التعادل يعد وسيلة جيدة من وسائل التحليل، التي تظهر أهميتها في التخطيط، وفي دراسة الجدوى الاقتصادية، حيث تؤدي إلى معرفة مستوى التشغيل، الذي تتعادل فيه الإيرادات مع العائد المطلوب تحقيقه.

وتظهر أهمية هذه العلاقة في مجال اتخاذ القرارات، ويرى Garrison^(١) أن هذه العلاقة مفتاح الحل بالنسبة للعديد من القرارات، مثل اختيار خطوط الإنتاج، تسعير المنتجات، استراتيجية التسويق.

ويرى Weston and Brigham^(٢): أن تحليل التعادل يساعد في التسعير، والرقابة على التكاليف، واتخاذ القرارات وفي المفاضلة بين البدائل.

وقد أثبتت الدراسة الميدانية أن الشركات^(٣) المساهمة الكويتية تستخدم هذا الأسلوب في اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية التالية:-

أ - اختيار خطوط الإنتاج.

ب - الرقابة على التكاليف.

Ray H. Garrison, op. cit., P. 187.

(١)

J.F. Weston and E.F. Brigham, op. cit.,

(٢)

(٣) ملحق ٣ ص ٣٣٩.

ج- المفاضلة بين البدائل.

د- تسعير المنتجات.

ويوضح الجدول رقم (٢ - ٩) عدد الشركات التي تستخدم أسلوب تحليل العلاقة، بين التكاليف، والإيرادات، والأرباح، حيث يمثل الإجابة عن الأسئلة ٢٠، ٢١.

جدول رقم (٢ - ٩)
تحليل العلاقة بين
التكاليف والإيرادات والأرباح

رأس المال بالمليون دينار				تحليل العلاقة
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
السؤال رقم ٢٠				
٤	٢	-	٢	- نقطة التعادل
السؤال رقم ٢١				
٤	٢	-	٢	- الربح الحدي
السؤال رقم ٢٢				
٣	١	-	٢	- الربح الحدي لكل منتج على حده

ملاحظات على الجدول السابق:

١ - على الرغم من أن عدد الشركات التي تبوب التكاليف، على أساس ثابت ومتغير، ٨ شركات إلا أن عدد الشركات التي تستخرج نقطة التعادل والربح الحدي ٤ شركات، منها ٣ شركات تقوم باستخراج الربح الحدي لكل منتج على حدة.

٢ - بمزيد من الدراسة والتحليل استبعدت شركة واحدة أجابت بأنها تستخرج

نقطة التعادل، وبالرجوع إلى طريقة التكاليف وجد أنها تستخدم طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية)، أما التبويب الذي تستخدمه فقد أجابت أنها تبويب التكاليف على أساس مباشر، وغير مباشر، فكيف تستخرج نقطة التعادل التي أساسها تبويب التكاليف إلى ثابت ومتغير، وبالتالي ليس من الممكن عمليا استخراج نقطة التعادل بطريقة علمية.

٣- بالنسبة للشركات التي تقوم بتبويب التكاليف إلى ثابت ومتغير، ولا تستخرج نقطة التعادل، وهي ٤ شركات، أي ٢١٪ من العينة، فلم يتضح للباحث معرفة وسائل استغلال هذا التبويب، فقد يكون عدم استخراج نقطة التعادل هو الجهل من جانب هذه الشركات بهذا الأسلوب، مع أهميته في اتخاذ القرارات، أو قد يكون أسباب التبويب على أساس ثابت ومتغير مجرد «رفاهية» أو قد تكون هناك أسباب أخرى لم نعرف عليها، ولذلك نوصي بالاهتمام بهذا الأسلوب، كأحد أساليب التحليل المحاسبي، الذي ثبت أن الشركات المساهمة تستخدمه في اتخاذ القرارات.

ومن العرض السابق لتحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح نرى أن هذا الأسلوب أحد أساليب التحليل المحاسبي، حيث يتفق مع معايير التحليل المحاسبي على النحو التالي:-

١- الهدف واضح، وأهميته معروفة في مجال اتخاذ القرارات، وذلك من نتائج الدراسة الميدانية التي استعرضناها فيما سبق.

٢- البيانات المستخدمة تمتد جذورها إلى المحاسبة، فلا يمكن استخدام أية بيانات، لأن التحليل الإحصائي لهذه العلاقة، سواء تم لبيانات تاريخية أو لبيانات مسبقة (تقديرية)، فإن جذورها تمتد إلى المحاسبة.

٣- تحليل التعادل يخضع للقياس الكمي.

٤- الطابع المحاسبي أكيد فهي كما يراها Moor^(١):

عبارة عن أداة محاسبية، وهي كأسلوب تحليل استخدامها منتشر في جميع الأعمال التجارية.

٥ - تحليل التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها:
خضعت قائمة التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها إلى دراسة
مستفيضة، كما تعددت تسمياتها.

يعرفها أحد الكتاب^(١) «بأنها قائمة الموارد المالية، فيقول: «يمكن تعريف
قوائم الموارد المالية، واستخداماتها، بأنها القوائم التي تتضمن بيان المصادر
المختلفة، للحصول على الأموال النقدية، أو مايعادلها، مثل: (الذمم وأوراق
القبض) وطرق استخدام هذه الموارد في المشروع».

ويعرفها كاتب ثان^(٢) «تعدّ قائمة مصادر الأموال واستخداماتها ترجمة مهمة
لما يحدث في المركز المالي للوحدة الاقتصادية بين فترتين ماليتين، كما أن هذه
القائمة تبين تغيرات الأموال وتحركاتها، التي لا تعكسها الميزانية، وقائمة
الدخل.

كما يعرف كاتب ثالث^(٣) «قائمة تدفق الأموال، تلخص الأعمال التي
قامت بها المنشأة خلال فترة معينة، ومن جهة نظر أخرى، أنها توضح المصادر
التي حصلت منها المنشأة على الأموال الإضافية، والاستخدامات التي وجهت
إليها تلك الأموال».

مما سبق يتبين أن جميع التعريفات لم تتفق على تسمية معينة، بل تعددت
التسميات، وهي كالتالي:

- ١ - قائمة الموارد المالية.
- ٢ - قائمة مصادر الأموال واستخداماتها.
- ٣ - قائمة تدفق الأموال.

وتتميز قائمة مصادر الأموال واستخداماتها بالخصائص التالية:

- أ - تعد ترجمة للأعمال التي يقوم بها المشروع.
- ب - تبين القائمة التغيرات التي تحدث في أثناء فترتين ماليتين.
- ج - تبين مصادر الأموال واستخداماتها.
- د - تمدد المستثمرين والدائنين بمعلومات، تساعد على تقييم أعمال الشركة.

(١) د. خيرت ضيف، المحاسبة الادارية، (الدار القومية للطباعة والنشر ١٩٦٩) ص ٣٤٣.

(٢) د. محمد عباس حجازي، مرجع سابق، ص ١١٢.

(٣) د. أحمد نور، دراسات في المحاسبة الادارية، (الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٣)

ونرى: أن قائمة التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها توجب عن العديد من الأسئلة، مثلاً، عندما يكون المشروع في حاجة إلى قرض، فيتساءل البنك ماذا سيفعل المشروع بهذه النقود؟ بماذا ستستخدم هذه الأموال الجديدة؟ كيف سيسدد القرض؟

قائمة مصادر الأموال واستخداماتها ستساعد في الإجابة عن تلك الأسئلة، كما توجب عن أي أسئلة أخرى.

ويرى Meigs^(١): أن هذه القائمة تساعد المستثمرين والدائنين في تقييم أعمال الشركة في الماضي، كما أنها تساعد في معرفة حركة رأس المال العامل، وتقييم السيولة في المستقبل، وهي مفيدة للإدارة والدائنين والمستثمرين. ويضيف أحد الكتاب^(٢) إلى ذلك فيقول: هذه القائمة تعد من الأهمية بمكان بالنسبة للمدير المالي للمشروع، وبصفة خاصة بالنسبة للقرارات المتعلقة بالائتمان الطويل الأجل.

وفي الوقت الحاضر تعد قائمة التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها من القوائم المطلوب نشرها، لما لها أهمية في مجال اتخاذ القرارات. ونرى أن دور هذه القائمة غير بارز بصفة مباشرة بالنسبة لقرارات الإنتاج والتسويق، ولكن ليس معنى ذلك: أن هذه القائمة لا تؤثر في قرارات الإنتاج والتسويق، بل إن التحليل سيؤدي إلى إعطاء معلومات تؤثر بصورة غير مباشرة في قرارات الإنتاج والتسويق. كما نرى أن المقارنة بين هذه القائمة في الوحدات المنافسة تؤدي إلى نتائج أفضل.

وفي الشركات المساهمة الكويتية يتم إعداد بيان التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها، حيث يوضح ذلك الجدول رقم (٢ - ١٠). يمثل الإجابة عن السؤال رقم ٢٦، الذي يوضح عدد الشركات التي تستخرج هذا البيان.

Walter B. Meigs, A.N Mosich and Robert F. Meigs, Financial Accounting, (New York: (١) McGraw-Hill Co., 1975) P. 505.

(٢) د. أحمد نور، مرجع سابق، ص ١١٥.

جدول رقم (٢ - ١٠)
الحسابات والقوائم المنشورة

راس المال بالمليون دينار				الحسابات والقوائم
مجموع الشركات	٣٢ - ١٠	٩,٩٩ - ٤	٣,٩٩ - ١	
				السؤال رقم ٢٦
١٧	٤	٧	٦	حساب المتاجرة
١٩	٥	٨	٦	أرباح وخسائر
١٩	٥	٨	٦	الميزانية
١٠	٢	٦	٢	بيان التغيرات

كما سبق نجد أن ١٠٠٪ من الشركات تستخرج حساب الأرباح والخسائر وأيضاً ١٠٠٪ تعد الميزانية، أما حساب المتاجرة، فنجد أن ٩٠٪ من الشركات تقوم بإعداده. أما باقي الشركات، فتعد حساب تشغيل بدلا منه، وعدد الشركات التي تعد بيان التغيرات ١٠ شركات، أي نسبة ٥٢٪ من العينة، وهذا يعني اهتماما من جانب الشركات بهذا البيان، الذي انتشر في الفترة الأخيرة.

وفي الصفحة التالية نعرض نموذجا بهذا البيان في شركة الأسماك الكويتية المتحدة.

شركة الأسماك الكويتية المتحدة ش.م.ك

الكويت

بيان التغيرات في المركز المالي المجموع

للسنة المنتهية ٣١ / ١٢ / ١٩٧٨ م

المصادر	١٩٧٨ دينار كويتي	١٩٧٧ دينار كويتي
صافي الربح (الخسارة) بنود لا تتطلب اتفاق من رأس المال العامل خلال الفترة الحالية الاستهلاك والإطفاء	١,٧٥٦,٣٠٠ ٥٥٤٩٥١ ٢٢,٥٠٢ ١٦٧,٧٨٥	(٨٢٩,٥١٩) ٦٣٠,٠٢٦ (٢٦,٨٤٣) (٨,٥٤٩)
رأس المال العامل الناتج عن العمليات المتحصل من بيع سفن وآلات ومعدات النقص في أوراق قبض طويلة الأجل الزيادة في قروض مصرفية النقص في الأصول بغرض البيع	٢,٥٠١,٥٣٨ ٧٢٠,١٤٩ ٥٧٥,٥٣٥ ٢,٦٠٣,٧٩٣ ٣١٥,٦٢٣ ٦,٧١٦,٦٣٨	(٢٣٤,٨٨٥) ٤٠٣,٧٣٩ ٧,٢٨٩,٧١٩ ٤,٨٥٣,٤٠٦ ١٨٧,٩٢١ ١٢,٤٩٩,٩٠٠
الاستخدامات إضافات إلى السفن، المباني والآلات والمعدات إضافات إلى الاستثمارات النقص في أوراق دفع طويلة الأجل توزيعات مقترحة للمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة.	١,٢٤٧,٨٩٧ ١,٦٦٦,١٤٣ ٧٥٨,٨٢١ ٥٣٦,٠٠٠	٨٨٩,٢١٥ ٤,١٦٤,٠١٢ ٦,٦٦٩,١٦٧ -
	٤,٢٠٨,٨٦١	١١,٧٢٢,٣٩٤

الزيادة في رأس المال العامل ٢,٥٠٧,٧٧٧

٧٧٧,٥٠٦

مما سبق نجد أن قائمة المتغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها تهدف إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وهذا ما يهدف إليه المعيار الأول في التحليل المحاسبي.

وعند اعداد قائمة مصادر الأموال واستخداماتها، فإن البيانات المستخدمة تمتد جذورها إلى المحاسبة، ويؤكد ذلك أحد الكتاب^(١) بقوله «يمكن استخدام كل من قائمة نتائج الأعمال، وقائمة المركز المالي، لاستنتاج قائمة مصادر الأموال، وأوجه الاستخدام».

ويتضح من ذلك توفر المعيار الثاني من معايير التحليل المحاسبي، كما أن هذه القائمة تخضع للمعيار الثالث الخاص بالقياس الكمي، حيث يمكن التعبير عنها بصورة كمية. أما الطابع المحاسبي فهو واضح، ويؤكد Slavin^(٢) ذلك بقوله «إن قائمة مصادر الأموال واستخداماتها، نشأت أصلاً في حقل المحاسبة، وطور المحاسبون استخدامها».

ويتضح مما سبق أن قائمة التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها أحد أساليب التحليل المحاسبي.

تحليل البيانات باستخدام الحاسب الإلكتروني

انتشر استخدام الحاسب الإلكتروني في مجال الأعمال التجارية، حيث يقوم هذا الحاسب بتقديم العون لرجال الإدارة، عن طريق اجراء العمليات الحسابية المعقدة، وأداء العمليات المنطقية، بالمقارنة بين البدائل المختلفة، كما أصبح من اليسير القيام بالتحليلات الاحصائية للمتغيرات العشوائية في بناء النماذج، سواء في مجال مراقبة المخزون، أو صفوف الانتظار، أو المحاكاة وغيرها من أساليب التحليل، في مجال القرارات الإدارية.

وفي مجال المحاسبة يقوم الحاسب الإلكتروني بدور مهم فيمكن إعداد جميع القوائم المالية، والحسابات المختلفة، عن طريق هذا الحاسب، ويحدد Martay مخرجات الحاسب الإلكتروني^(٣):

(١) د. محمد عادل الهامي، مرجع سابق، ص ٢٣٨.

Albrt Slavin and I.N. Isaac, op. cit., P. 698.

(٢)

Henry Martay, Me and My Computer, The Accountants Digest (December 1977) P. 73. (٣)

بأنها تحتوى على قائمة تسوية البنك، والصندوق، وحساب المتاجرة والأرباح، والخسائر، والإيرادات والمصروفات، والمقبوضات، والمدفوعات، حسب الحاجة إلى تلك القوائم، كما تحتوى على قائمة المركز المالي. ويضيف Clifton^(١) وآخر إلى ذلك: أنه يمكن إعداد قوائم المبيعات والمشتريات، وسجلات تكاليف وإنتاج، وسجلات مدينين ودائنين، وتحليلات أخرى مختلفة.

ويتضح مما سبق أن استخدام الحاسب الالكتروني يساعد في الحصول على تحليل أكثر تفصيلاً للحسابات.

ويرى Glautier^(٢) وآخر: أنه «في الوقت الحالي، ومع التطور الذي طرأ على تنسيق البيانات آلياً والكترونياً، يتم الاستغناء عن الشخص الذي يقوم بتسجيل نتائج العمليات المالية في المشروعات الكبرى». وليس معنى ذلك الاستغناء عن الحاسب، وإنما ذلك يعنى عدم إرهاق الحاسب في عمليات إعدادها بسهولة ويسر، ويوضح Fleming^(٣) ذلك فيقول:

إن الحاسب الالكتروني يساعد في استخدام المحاسبين أحسن استخدام، ففي السابق كان المحاسب يضع الساعات والأيام في ترصيد حساب الأستاذ، أما الآن، فيمكن الحصول على حساب الأستاذ في أي وقت من الشهر. ويبرز دور الحاسب الألكتروني في مجال اتخاذ القرارات، ويوضح Fleming^(٤) ذلك بقوله:

من وجهة نظر المحاسبة، فإن الفائدة التي تبرز ليس في تخفيض التكاليف، بل في الوقت الذي يتم فيه إنتاج المعلومات المالية، فيمكن إعداد

(١) H.D. Clifton and T. Lucey, Accounting Computer Systems, (London: Business Book, 1974), P. 1.

(٢) M.W.E. Glautier & Bunderdown Accounting Theory and practic (London: Pitman Publishing, 1976), P.97

(٣) David M. Fleming, An Accountant's dream come true, C. A. Magazine (March, 1977) P. 32.

(٤) Ibid., P. 29.

تفصيلات مالية كثيرة، تسمح للإدارة باتخاذ القرارات الضرورية لنجاح عمليات المنشأة.

ويرى Schneidman^(١): «أن الحاسب الالكتروني يحل الكثير من المشكلات، عن طريق توفير الوقت، وتحليل الكثير من العمليات، التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات».

ويضيف Hein & Buckley^(٢) «أن استخدام الحاسب الالكتروني لم يؤثر في نوعية القرارات فقط، بل امتد التأثير إلى موقع اتخاذ القرارات في الهيكل التنظيمي، حيث أصبحت عملية اتخاذ القرارات تحتل الجزء الأكثر أهمية». ويمكن تلخيص مميزات الحاسب الالكتروني بالنقاط التالية:

- ١ - بناء نماذج رياضية باستخدام البيانات المحاسبية.
 - ٢ - تحليل أكثر تفصيلا للحسابات، فيمكن عن طريق الحاسب الالكتروني إعداد جميع أساليب التحليل المحاسبي، التي سبق أن استعرضناها.
 - ٣ - فورية التقارير، مما يساعد على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
- ويتم استخدام الحاسب الالكتروني في الشركات المساهمة الكويتية على النحو الذي يوضحه الجدول رقم (٢ - ١١)، حيث يمثل الإجابة عن السؤال ٣٨ في الاستقصاء.

(١) Arnold Schneidman, An Accountant Assesses Computing The Accountant Diagest (١) (Sep-Oct, 1976) P. 125.

(٢) Leonard W. Hein and John W. Buckley, Contemporary Accounting and the Computer, (٢) (california: Dikenson Publishing Co., 1969), P.8.

جدول رقم (٢ - ١١)
استخدامات الحاسب الالكتروني

الاستخدام	رأس المال بالمليون دينار			
	٣,٩٩ - ١	٩,٩٩ - ٤	٣٢ - ١٠	مجموع الشركات
السؤال ٣٨				
- تستخدم حاسبا الكترونيا	٣	٢	٣	٨
- تحليل حركة المخزون يوميا	٢	١	٣	٦
توزيع المواد على:				
١ - مخازن	٢	١	٣	٦
ب - مراكز تكلفة	١	١	٢	٤
- كشف الأجور	٢	٢	٢	٦
- توزيع تكاليف الانتاج	-	١	٣	٤
حساب المراكز				
- سجلات المدينين	٢	١	٢	٥
- سجلات الدائنين	٢	١	٢	٥
- سجلات المبيعات	-	-	١	١
- سجلات المشتريات	١	-	-	١

ويلاحظ من الجدول السابق: أن نسبة الشركات التي تستخدم الحاسب الالكتروني ٤٠٪ من الشركات المساهمة، الواردة بالعينة، وهذه نسبة كبيرة للغاية، وبالرجوع إلى المصادر المنشورة، خاصة تقارير^(١) Computer Survey وغيرها من المصادر، يمكن القول إن الدول العربية تحظى بنصيب محدود جدا في هذا المجال، وبالمقارنة مع هذه المصادر يتضح أن الشركات الكويتية تولي اهتماما خاصا لاستخدام الحاسب الالكتروني، وهذا يؤكد ما يلي:

١ - امكانية استخدام التحليل المحاسبي بالاستعانة بالحاسب الالكتروني، حيث يساعد على فورية التقارير، التي اتضحت أهميتها في المقابلة الشخصية، التي تمت مع مدير عام شركة دواجن، وشركة منتجات

(١) د. أنس نور، مرجع سابق، ص ٢٤٠.

زراعية، وهاتان الشركتان لديهما مندوبو بيع، وموزعون في جميع مناطق الكويت، وفي أسواق الفاكهة، والخضار، فقد ذكر المدير العام في كلتا الشركتين أهمية البيانات في اتخاذ القرارات، خاصة عندما تصل في الوقت المناسب، حيث يستخدم (الكمبيوتر) في معرفة المبيعات اليومية، وهو في مكتبة، دون انتظار للتقارير اليومية، حيث يكون لدى البائع جهاز إرسال واستقبال، كما هو متبع في شركات الطيران، وهذا يؤكد أهمية اتخاذ القرارات عن طريق البيانات المحاسبية، فعدم اتخاذ القرارات في الوقت المناسب قد يؤثر في تقدم الشركة، وقد يكبدها خسائر، أو يمنع أرباحا كان من الممكن تحقيقها.

- ٢ - إمكانية إجراء المقارنات بين الشركات المساهمة بسهولة، لأن ٤٠٪ من الشركات تستخدم الحاسب الالكتروني (بنوك معلومات).
- ٣ - يمكن اجراء تحليل احصائي للنتائج في الشركات المساهمة، بقصد معرفة أحسن شركة، وأسوأ شركة، والشركة التي تمثل النمط السائد.
- ٤ - وجود (رفاهية)، وتحليل غير مستخدم، يتضح من الاستخدامات المحدودة في الجدول السابق، وهذا يؤكد ما سبق أن ذكرناه في عدم استخدام التبويب (ثابت ومتغير)، في تحليل التعادل بالنسبة للشركات التي تستخدم هذا التبويب.

الفصل الرابع

الموازنة من نقطة بداية صفر كمدخل

يضم أساليب تحليل محاسبية، ويركز على عملية اتخاذ القرارات

تعد الموازنة من نقطة بداية صفر مدخلا جديدا في إعداد الموازنات. وقد استخدم ذلك لأول مرة في إحدى الولايات الأمريكية، ثم تبناه العديد من الشركات والمؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية. وفي ضوء ما يمكن أن يطلق عليه بنیان تمهيدي متكامل للتحليل المحاسبي، كان من الطبيعي أن ندرس أحد المداخل التي تبرز التحليل المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات. وقد كان من الممكن دراسة بعض الأساليب التي تبرز التحليل المحاسبي، مثل: الموازنة التخطيطية، أو محاسبة المسؤولية أو غيرها من الأساليب، إلا أننا وجدنا أن الموضوعات السابقة تناوها الباحثون باستفاضة، ولذلك اختيار الموازنة من نقطة بداية صفر، كمدخل حديث، لم تناوله المراجع العربية من قبل بالتفصيل الكافي ولذلك، فالهدف من دراسة هذا المدخل إعطاء غمط للربط بين التحليل المحاسبي واتخاذ القرارات.

تعريف الموازنة من نقطة بداية صفر

هناك عدة تعريفات للموازنة من نقطة بداية صفر، نورد هنا فيما يلي: يعرفها المكتب التنفيذي لرئيس الولايات المتحدة^(١) بأنها: «عمليات الإدارة التي تعطي اعتبارات منظمة، فتربط جميع البرامج والنشاطات بمتطلبات الموازنة وتخطيط البرامج».

ويعرفها Wilson^(٢) بأنها؛ عبارة عن أسلوب الإدارة وأداتها لزيادة الكفاية في استخدام الموارد المحدودة، من أجل تحقيق الأهداف. فالأهداف تتطلب موازنة تخطيطية حتي تحقق المخرجات المطلوبة. كما تؤدي إلى الحصول على

Executive Office of The President Office of Management and Budget, Zero Base (١) Budgeting, (Bulletin 77-9, April 19, 1977).

Charles H. Wilson, Zero-Base Budgeting: Will it Work or Is It Another Buzz-Word; (٢) (Congressional record, January, 1977).

المدخلات المطلوبة، ولا يتطلب ذلك تقليل المصروفات، إنما المطلوب هو الزيادة في البدائل المتاحة.

ويعرفها Gram^(١):

الموازنة من نقطة بداية صفر، على أنها انجاز الموازنة دون الاعتماد على الموازنة الحالية، وذلك مبني على أساس إعادة تقييم، والأساليب، والموارد.

ويعرفها Sarant^(٢) بأنها:

عبارة عن أسلوب لتقييم البرامج وفحصها في الموازنة الحالية، بحيث يمكن التعرف على البدائل، وعلى فعالية الأساليب الحالية في استخدام الموارد المحدودة، وتأثيرها في تحقيق الأهداف، وهي مدخل مرن للإدارة، يساعد على إعادة تخطيط الموارد بطريقة معقولة، عن طريق التركيز على المراجعة المنظمة، وتحليل المستوى النقدي، والعيني للبرامج والنشاطات الحالية.

من التعريفات السابقة نستنتج: أن الموازنة من نقطة بداية صفر هي:

- ١- أسلوب للإدارة لزيادة الكفاية عن طريق المفاضلة بين البدائل.
- ٢- لا تعتمد على تقديرات الأعوام السابقة.

٣- تهتم بفحص البرامج السابقة وتحليلها بالمستوى نفسه الذي يتم فيه فحص البرامج الجديدة وتحليلها.

وبالمقارنة مع التعريفات السابقة نورد فيما يلي تعريفات للموازنة التخطيطية بهدف المقارنة.

تعريف الموازنة التخطيطية

يعرفها Anthony^(٣) وآخر: «الموازنة هي خطة معبر عنها بصورة كمية ونقدية، وتغطي فترة معينة من الوقت عادة سنة».

ويعرفها Dopuch^(٤) وآخرين: بأن الموازنة هي الجزء الصحيح من دائرة التخطيط والرقابة، ففي بداية الفترة تخدم الموازنة الخطة كهدف، وتؤثر في قرارات التشغيل، وفي نهاية الفترة تخدم الخطة كنمط وتعد كمقياس لتقييم الأداء.

(١) Taylor Gram M., Introduction to Zero-Base Budgeting, The Bureaucrat, Spring 1977.

(٢) Peter C. Sarant, Zero-Base Budgeting in the Public Sector, Addisom-Wesley Publishing Company, 1978), P.3.

(٣) Robert N. Anthony and G.A. Welsch, op. cit., P. 449

(٤) Niclas Dopuch, G.J. Birnberg and J. Demski op. cit., P. 371.

ويرى أحد الكتاب^(١) أن هنا تعريفات مختلفة للموازنة، فكلها تأخذ ركيزة معينة في التعريف، قد تختلف من كاتب لآخر، ولكنها جميعا تدور حول التخطيط والرقابة «اتخاذ الاجراءات المصححة».

من التعريفات السابقة يتضح أن الموازنة حسب المفهوم التقليدي هي:

١ - خطة بصورة كمية.

٢ - تستخدم لغرض الرقابة.

وعند مقارنة الموازنة حسب المفهومين السابقين، نجد أن هناك اختلافا في طريقة الإعداد، فطبقا للموازنة التخطيطية قد تتخذ العمليات الفعلية للسنة، أو للسنوات كأساس لإعداد الموازنة في السنة القادمة، بالنسبة للنشاطات القائمة، أما النشاطات الجديدة، فيتم فحصها، وتحليلها، وتحدد مبالغ تمويلها، وتدمج تكاليف النشاطات القائمة مع تكاليف النشاطات الجديدة في موازنة واحدة. أما في الموازنة من نقطة بداية صفر، فيتم تحليل وفحص جميع النشاطات القائمة والجديدة، ويتم المقاضلة بينها، وترتيبها حسب أهميتها للمنشأة، ثم تعد الموازنة على أساس التحليل والترتيب الذي يتم تحت إشراف المسؤولين، ويمكن التعبير عن المفهومين بالشكل التالي:

الموازنة التقليدية

فحص و تحليل
الأساس التاريخي بيانات السنوات انسابقة

الموازنة من نقطة بداية صفر

فحص و تحليل
الأساس التاريخي صفر

البرامج الجديدة
البرامج الحالية

شكل ايضاحي رقم (٢ - ٤)

(١) محمد محمد الجزار، الموازنة رقابة وتخطيط واتخاذ قرارات، (مكتبة عين شمس ١٩٦٩)، ص ١٤.

ونرى أن المفهوم الحديث للموازنة، والذي تناولته المراجع الأجنبية تحت تسمية Zero-Base Budgeting هي تسمية لا تعطي المعنى الفعلي لهذا المفهوم الجديد، فالموازنة لا تبدأ فعلا من نقطة بداية صفر، فكلمة نقطة بداية صفر تعنى أن المشروع يبدأ بإعداد موازنة من الصفر، وليس الأمر كذلك، فالمشروع لا يعتمد على البرامج والموازنة الحالية، ولكن يتم فحص هذه البرامج وتحليلها، واستخدام ما يصلح منها في البرامج الجديدة، وهذا يعني أنها لا تبدأ من الصفر، بل تعيد دراسة البرامج، وتبقى على الصالح منها، لذلك نقترح تسمية هذا المفهوم الجديد للموازنة، باسم: موازنة الفحص والتحليل، وهي موازنة فحص، لأنها تفحص البرامج الجديدة بالمستوى نفسه الذي تفحص به البرامج القديمة، وفي موازنة تحليل، لأنه يتم تحليل البرامج الجديدة والقديمة على السواء.

ويمكن تعريف الموازنة من نقطة بداية صفر بأنها:-

موازنة الفحص والتحليل (الموازنة من نقطة بداية صفر): هي إحدى أساليب التحليل المحاسبي، التي تستطيع الإدارة استخدامها، لتحقيق الكفاية، في استغلال الموارد أكفأ استغلال.

خصائص مفهوم الموازنة من نقطة بداية صفر

تعد الموازنة من نقطة بداية صفر أداة للإدارة، تستطيع أن تستخدمها لتقييم العمليات والبرامج، بحيث يمكن استبعاد البرامج والنشاطات غير المجدية.

ويعد هذا النظام تخطيطا من أعلى إلى أسفل، حيث تحدد الإدارة العليا الأهداف الرئيسية للمشروع، وتصدر التوجيهات اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة.

وهي أيضا تخطيط من أسفل إلى أعلى، حيث يتم فحص البرامج والنشاطات في أدنى المستويات الإدارية، بمعنى أن أدنى المستويات الإدارية تشارك قبل إعداد الموازنة فعلا.

ويتميز هذا المفهوم بالنواحي التالية:

أولا - استحداث مفاهيم جديدة

تميز الموازنة من نقطة بداية صفر باستحداث مفاهيم جديدة، لم تستخدم

في الموازنات من قبل، هذه المفاهيم ستعرض لها فيما بعد، وهى المفاهيم التالية:

- ١ - وحدة اتخاذ القرار Decision Unit
- ٢ - مجموعة القرار Decision Package
- ٣ - تشكيلة القرار Decision Packages Set
- ٤ - ترتيب مجموعة القرار Rank Decision Packages

ثانيا - الجمع بين أساليب مختلفة
يمكن الجمع بين أساليب مختلفة في ظل هذا المفهوم، وهذه الأساليب هي:

١ - الإدارة بالأهداف
تقوم على أساس أن المنشأة لها أهداف يمكن تحديدها بوضوح، ويمكن متابعة تحقيق هذه الأهداف خلال فترة معينة، عن طريق التنسيق، وخلق الحوافز لدى العاملين في المنشأة، وفي ظل الموازنة من نقطة بداية صفر، يتم تحديد الأهداف، وطرق قياس الأهداف، وكذلك تحدد النشاطات والمشروعات، وترتب حسب أهميتها، وحسب مقدرتها على تحقيق الهدف.

٢ - موازنة البرامج والاداء
في ظل هذه الموازنة، يتم التركيز على الأعمال التي يمكن إنجازها، وبالتالي فالتبويب يتم طبقا للبرامج والمشروعات والنشاطات، وليس حسب بنود الإنفاق، وأيضا في الموازنة من نقطة بداية صفر يتم الاهتمام بالبرامج، والمشروعات، والنشاطات التي تقوم بها المنشأة.

٣ - موازنة التخطيط والبرامج
تجمع هذه الموازنة بين التخطيط والبرامج، فالتخطيط يكون: عند تحديد الأهداف، والبرامج تكون: عند ترجمة الأهداف إلى برامج، وهذا عمل يحقق أكبر منفعة، بأقل تكلفة، ثم تترجم هذه البرامج بصورة مالية في شكل موازنة.

وأيضا الموازنة من نقطة بداية صفر تجمع بين التخطيط والبرامج والموازنة.

٤ - تحليل التكلفة والمنفعة

يتم استخدام أسلوب تحليل التكلفة والمنفعة في الموازنة من نقطة بداية صفر بالخطوات التالية^(١):

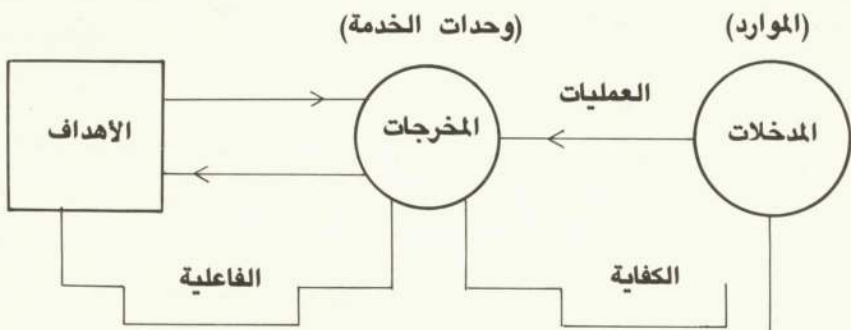
- أ - يتم توصيف النشاط بشكل مجموعات قرار.
 - ب - يتم ترتيب وتقييم كل مجموعة باستخدام تحليل التكلفة والمنفعة، فالترتيب يتم حسب تناقص منفعتها، وأهميتها للمنشأة.
 - ج - يتم تخطيط الموارد حسب التحليل السابق، فتمول مجموعات القرار حسب ترتيبها من حيث الأهمية أو المنفعة.
- ٥ - قياس العمل:

إن نظام الموازنة من نقطة بداية صفر يسمح باستخدام أساليب الإدارة لتحقيق الرقابة، وهو قياس العمل، فهذا الأسلوب يساعد الإدارة في التحقيق من فاعلية وكفاية النظام، في استخدام الموارد المتاحة، لتحقيق أهداف المشروع.

فيمكن قياس فاعلية النظام وكفايته لكل وحدة قرار عن طريق تقييم المخرجات التي يتم الحصول عليها، وعن طريق نظام قياس العمل الذي يستخدم.

ويقصد بالفاعلية تحقيق النظام للأهداف المطلوبة. أما الكفاية، فيقصد بها الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومعنى ذلك؛ الحصول على أكبر منفعة مقابل أقل تكلفة، فالكفاية ترتبط بالعلاقة بين المدخلات والمخرجات، ويمكن تمثيل نظم القياس في ظل الموازنة من نقطة بداية صفر بالشك التالي^(١):

James W.Pattillo, Zero - Base Budgeting, (National Association of Accountants, 1977), (١)
P.8 .



شكل إيضاحي رقم (٢ - ٥) نظم القياس في الموازنة من نقطة بداية صفر

- مزايا استخدام الموازنة من نقطة بداية صفر
- تتضح أهمية المفهوم الحديث للموازنة في النواحي التالية :
- ١- عند اعداد الموازنة يتم التركيز على التحليل الشامل للأهداف، وتطوير الخطط لتحقيق هذه الأهداف.
 - ٢- في هذا النظام تشترك أدنى المستويات الإدارية في التخطيط، والتقييم، وإعداد الموازنة.
 - ٣- تساعد على عملية التخطيط والرقابة، فجميع النشاطات يتم تعريفها وتحليلها وتقييمها، فيتم التحليل باستخدام أسلوب تحليل التكلفة، والمنفعة، لاستبعاد النشاطات غير المجدية، وترتيب هذه النشاطات حسب أهميتها في المشروع، وهذه العملية تساعد على تخطيط الموارد، لتحقيق الفاعلية في إنجاز الأهداف، كما أن عملية تقييم الكفاية في استخدام الموارد، ومقارنة الأداء الفعلي بالخطة، يساعد على تحقيق الرقابة.
 - ٤- تقييم النتائج : يتم قياس العمل لكل مجموعة قرار بعد إنجاز الموازنة، فيتم قياس الفاعلية والكفاية، وهذه العملية ليست بغرض القياس فقط، ولكن أيضا بغرض معرفة الانحرافات ودراسة أسبابها.
 - ٥- تطوير المهارات والعلاقات بين الأفراد، عملية التقييم والتحليل والمراجعة خلال مرحلة التخطيط والرقابة، تساعد على تطوير المهارات والعلاقات

بين جميع المستويات الإدارية، فقياس العمل والتحليل والفحص، في هذه المرحلة، يساعد على الاتصال بين جميع المستويات الادارية، مما ينمي العلاقات بين الأفراد، ويصبح الجميع فريقا واحدا.

٦ - تمم المديرين بمعلومات جيدة، يمكن استخدامها مرة أخرى عند التخطيط للموازنة القادمة (إعادة التغذية).

مراحل الموازنة من نقطة بداية صفر

عند تطبيق هذا النوع من الموازنات، تقوم الشركة بعدة خطوات، هي:

الخطوة الأولى: تعريف الهيكل التنظيمي للشركة، الإدارات، وحدات اتخاذ القرار، الأهداف.

الخطوة الثانية: تحديد مجموعة القرار.

الخطوة الثالثة: فحص وترتيب مجموعة القرار.

الخطوة الرابعة: إعداد وعرض الموازنة.

الخطوة الأولى - تعريف الهيكل التنظيمي، الإدارات، وحدات اتخاذ القرار، الأهداف:

أولا - تعريف الهيكل التنظيمي

قبل أن تقوم الإدارة بتعريف الهيكل التنظيمي يجب أن تحدد النقطتين التاليتين:

هل التنظيم مناسب لتطبيق الموازنة من نقطة بداية صفر؟

هل يحتاج المشروع إلى إعادة تنظيم في الحاضر والمستقبل؟

وفي حالة إعادة التنظيم يجب توصيل هذه المعلومات لجميع المستويات الإدارية لإعداد وإنجاز الموازنة من نقطة بداية صفر، لإعادة التنظيم في الشركة يؤثر في مراحل الموازنة من نقطة بداية صفر، إذا حدث خلال سنوات الموازنة، فيجب عدم البدء بالموازنة من نقطة بداية صفر قبل أن تتسلم جميع الوحدات معلومات كاملة عن الهيكل أو البرنامج الجديد. وفي حالة إعادة التنظيم، أو إحداث تغيير في البرنامج، يجب على الإدارة العليا أن تعرف وتوضح الخريطة التنظيمية الجديدة، وتقوم بتوصيل هذه المعلومات لجميع المستويات الإدارية، لأن هذه الخريطة تساعد المديرين في إعداد متطلبات الموازنة، ويجب أن توضح

هذه الخريطة جميع الوحدات التنظيمية إلى أدنى مستوى من البرامج والنشاطات، وبعد هذه الخطوة، يتم تعريف المديرين المسؤولين عن الوحدات التنظيمية، فيحدد اسم كل مدير مسئول عن كل وحدة من الوحدات التنظيمية الموجودة في الخريطة.

ثانيا - تعريف وحدة اتخاذ القرار

وحدة اتخاذ القرار: قد تكون برنامجاً، أو قسماً، أو مركز تكلفة، أو بنداً في الموازنة، أو عنصراً معيناً أو أي وحدة تنظيمية. فكل وحدة من الوحدات السابقة يمكن أن تكون وحدة اتخاذ قرار، ويتم تحديد وحدات اتخاذ القرار عن طريق الإدارة العليا، وعند تحديد هذه الوحدات يؤخذ في الاعتبار العناصر التالية:

أ - حجم وحدة اتخاذ القرار: يجب ألا يكون حجم الوحدة صغيراً جداً، بحيث يكون مستوى التفصيل لا مسوغ له، وكذلك يجب ألا تكون هذه الوحدات كبيرة جداً، تحول دون فحصها وتحليلها بصورة سليمة.

ب - الأساس في اختيار وحدات اتخاذ القرار ربط السلطة بالموازنة، لذلك يجب أن يكون لمدير الوحدة سلطة كافية لاتخاذ القرارات، حيث يقوم باعداد (مجموعة القرارات) متطلبات الموازنة، كذلك سيقوم بتعريف الأهداف الخاصة بالوحدة المسئول عنها، ويؤخذ في الاعتبار عند تحديد وحدات اتخاذ القرارات تسلسل السلطة، حيث تتبع وحدة اتخاذ القرار سلطة أعلى في الهيكل التنظيمي، وهكذا. . . فمثلاً: إذا كان وحدة اتخاذ القرار برنامج، فهذا البرنامج يتبع مديراً مسؤولاً عن عدة برامج. كذلك البرنامج في وحدة القرار قد ينقسم إلى عدة نشاطات.

وعند تحدي وحدات اتخاذ القرار يتم إعداد قائمة لكل وحدة تشمل المعلومات الآتية:

١ - اسم وحدة اتخاذ القرار، وأي معلومات أخرى إضافية، لتعريف وحدة اتخاذ القرار.

٢ - الأهداف الرئيسية للوحدة.

٣ - الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف.

٤ - الانجازات التي تمت.

٥ - تحديد معايير الأداء .

ويمكن اتخاذ شركة إسمنت الكويت نموذجاً لتوضيح معنى وحدة اتخاذ القرار، وفي هذا المثال وحدة اتخاذ القرار هي الصيانة، ما تظهر في الشكل (٢ - ٦)، حيث يقوم هذا القسم بصيانة العدد والآلات، والطواحين، ومدها بقطع الغيار اللازمة.



شكل إيضاحي رقم (٢ - ٦) :

وحدة اتخاذ القرار (الصيانة)

ج - تعريف الأهداف

يعد التخطيط من أهم المراحل في الموازنة من نقطة بداية صفر، ففي القطاع الخاص يتم تخطيط البرامج، وتوضيح الأهداف والأغراض، ويتم اتخاذ القرارات الأساسية للمشروع ككل، فما الأهداف ؟

الأهداف : مجموعة من النتائج المستهدفة التي يمكن قياسها، وتتحقق خلال فترة من الوقت، وهي مجموعة واضحة من المخرجات المقصودة التي من أجلها وجد البرنامج .

ومن الضروري أن يتوفر للإدارة العليا مجموعة من الأهداف، ترتبط بالمستويات الإدارية التالية لها، بحيث يحدد في كل مستوى إداري هدفاً أو

مجموعة من الأهداف التي تساعد على ما يلي:

- ١ - تساعد في اعطاء التوجيهات للمديرين في الشركة.
- ٢ - تساعد المديرين في اعداد وتعريف مجموعة القرار، وفي تحليل العمل الذي يقومون به، والموارد التي يستخدمونها.
- ٣ - تساعد الإدارة الوسطى في فهم وتقييم متطلبات الموازنة.

هذه الخطوة في تعريف الأهداف، يجب أن تنجز خلال مرحلة التخطيط، وبعد ذلك يستخدم مديرو وحدات اتخاذ القرار هذا التعريف في وصف الأهداف عند اعداد متطلبات الموازنة الخاصة بوحداتهم.

بعد تعريف الأهداف، يجب على المديرين أن يستخدموا طريقة واحدة في قياس الأداء وتقييمه، فالهدف الذي تبتغيه وحدة اتخاذ القرار يجب أن يقاس كمياً في كل مجموعة قرار، ويجب أن يحدد طرق القياس، وتعرف، لتستخدم كمؤشر لكفاية وفاعلية الأداء وقد تعرضنا لأسلوب قياس العمل في الصفحات السابقة.

الخطوة الثانية - تحديد مجموعات القرار

قبل أن يبدأ مدير وحدة القرار، بتحديد مجموعة القرار، يتسلم البرنامج وتوجيهات الموازنة من أعلى مستوى إداري، وتشمل التوجيهات معلومات تتولد خلال مرحلة التخطيط، ويجب أن تحتوي التوجيهات على أسس واتجاهات عامة، تكون نقطة البداية في تحليل وإعداد متطلبات الموازنة، وكل وحدة اتخاذ قرار، لديها مجموعات قرار، وتعد هذه المجموعات الأداة الرئيسية لفحص الموازنة وتحليلها، واتخاذ القرارات، فما مجموعات القرار؟

لتوضيح المقصود بمجموعات القرار، نعود إلى المثال السابق الذي أوردناه عند تعريف وحدة اتخاذ القرار في شركة الإسمنت. وهي الصيانة. في هذا النشاط يقوم مدير وحدة اتخاذ القرار بإعداد مجموعات قرار، ولنفرض أنها ٤ مجموعات، كل مجموعة تمثل مستوى معيناً من التمويل والأداء، وتحتوي كل مجموعة من مجموعات القرار على المعلومات التالية:

١ - تحديد مجموعة القرار.

٢ - وصف النشاط.

٣ - الموارد المطلوبة.

٤ - الأهداف القصيرة المدى.

٥ - التأثير في الأهداف الرئيسية.

٦ - الوسائل البديلة لتحقيق الهدف.

طرق القياس

ويعد مدير وحدة اتخاذ القرارات تشكيلة تضم مجموعات القرارات الأربعة المفترضة في المثال السابق، وعند اعداد هذه التشكيلة يوضح رقم مجموعة القرار، مثلا يعطي أحد المجموعات رقم (١ - ٤) وهذا يعني أن المجموعة تمثل رقم ١ في وحدة اتخاذ قرار لديها ٤ مجموعات قرار، ويوضح مدير الوحدة في كل مجموعة المستوى الأدنى، وهو المستوى الذي يمثل أدنى تمويل ممكن للإبقاء على وحدة اتخاذ القرار، كما يوضح المستوى الحالي وهو مستوى التمويل وأداء الحالي، وقد يكون المستوى الحالي مساويا للمستوى الأدنى، أو قد يكون أعلى منه، ولكنه لا يكون أقل من المستوى الأدنى. يقوم مدير الوحدة بترتيب المجموعات السابقة حسب الأولوية، فتمثل المجموعة الأولى أهم نشاط تمارسه الوحدة، وتعد المجموعة الأولى الحد الأدنى الذي يجب تمويله للإبقاء على البرنامج، ويليه المستوى الثاني في الأهمية وهكذا، كما يجب أن يقوم «مدير وحدة اتخاذ القرار» بنوعين من التحليل المبني على البرامج، وتوجيهات الموازنة التي يحصل عليها من المستوى الإداري الأعلى، وذلك قبل تحديد مجموعات القرار على النحو التالي:

١ - يقوم المدير بفحص الوسائل البديلة، لتحقيق الهدف الرئيسي لوحدة اتخاذ القرار، وهذه البدائل تحدد أداء العمل في الوحدة، ونظرا لوجود بعض البدائل، التي يكون قد تم تعريفها من قبل، نتيجة لفحص سابق، ويمكن أن تستخدم كأساس لإعادة فحص البرنامج في تاريخ لاحق. ومن المهم تعريف البدائل كخطوة أولى وترتيبها، حتى يمكن اختيار أفضل البدائل التي تحقق الأهداف، وتسمى هذه الطريقة المجموعات التبادلية.

٢ - يقوم مدير الوحدة بتحديد المستويات المختلفة للتمويل والعمل، فكل وحدة اتخاذ قرار لديها مجموعات قرار، يتم ترتيبها حسب الأولوية والأهمية، فمثلا: في حالة شركة الإسمنت، وحدة اتخاذ القرار هي (الصيانة). عند تحليل هذه الوظيفة يتكون لدينا مجموعات متزايدة،

تعكس مستويات مختلفة من التمويل والعمل، وتسمى هذه الطريقة المجموعات المتزايدة، ويوضحها الجدول (٢- ١١).

والغرض من تحديد هذه المستويات الإجابة عن الأسئلة التالية:

- ١- في أي مستوى يمكن تخفيض إجمالي المتطلبات؟
- ٢- ما أثر الإضافة أو التخفيض في الأهداف الرئيسية؟
- ٣- كيف يمكن الحصول على أكبر منفعة بأقل تكلفة؟

جدول رقم (٢- ١١) مجموعات قرار (الصيانة)

تحقيق الأهداف	مجموعات القرار	مستوى التمويل والاداء
غير مجدي	١	عدد ١٠ عمال وألتين «للصيانة»
أكثر جدوى من مجموعة ١ -	٢	إضافة ٣ عمال وآلة «للصيانة»
الأدنى	٣	إضافة آلة وعاملين
مج	٤	إضافة عدد من العمال
أكثر جدوى	٥	زيادة الآلات والعمال
الأكثر جدوى في تحقيق		
الأهداف		

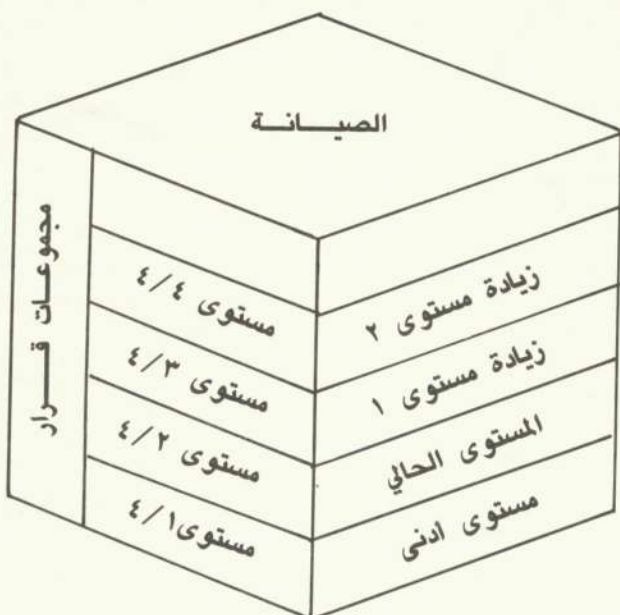
بعد تحديد مستويات الأداء والتمويل لمجموعات القرار يقوم مدير الوحدة بإعداد تشكيلة تشمل مجموعات القرار، وتعكس الزيادة في مستوى التمويل والأداء. ويمكن تمثيل تشكيلة القرار بالشكل التالي^(١):

James W. Pattillo, op. cit., P. 12.

(١)

Peter C. Sarant, op. cit., P. 60.

(٢)



شكل إيضاحي رقم (٢ - ٧)

تشكيلة مجموعات القرار (الصيانة)^(١)

ويعد إعداد مجموعة من النماذج لتشكيلة مجموعات القرار خاصية أساسية للموازنة من نقطة بداية صفر، حيث توضح هذه المجموعة وصف النشاط، والغرض منه، ومقياس الأداء. ولغرض الإيضاح قمنا بإعداد مجموعة من النماذج المبينة على الصفحات التالية، بالتطبيق على شركة إسمنت الكويت، حيث توضح تشكيلة مجموعات القرار في قسم الصيانة، وهذه التشكيلة تضم ٤ مجموعات قرار كالتالي:

(١) يلاحظ أن تشكيلة مجموعة القرار هنا لم تتضمن مجموعة القرار التي أخذت الرقم ١ في الجدول ١١ - ٢ على الصفحة السابقة، لأنها غير مجدية.

تاريخ الاعداد				الترتيب	شركة الاسمنت مجموعة قرار
				إعداد	

قسم الصيانة	أحمد علي	المدير	الصيانة	اسم النشاط
-------------	----------	--------	---------	------------

المسئول عبدالله تليفون ٤٤٣٣	تليفون ٤٤٣٣	(X) أقل () يساوي () أكثر من المستوى الحالي	١ ٤	مستوى الاداء
--------------------------------	-------------	--	--	-----------------

صيانة المصنع وما يشمل من عدد وآلات وتشحيم وتصليح الطواحين ومدها بقطع الغيار اللازمة.	وصف النشاط
زيادة عدد ساعات تشغيل الآلات، وتقليل الوقت الضائع بسبب توقف الآلات، ومنع حوادث العمال بسبب عدم صيانة الآلات.	الغرض من النشاط
يتم عن طريق حصر عدد ساعات تشغيل الآلات، أو على أساس عدد ساعات عطل الآلات، وتوقف العمال بسبب عدم الصيانة.	مقاييس الاداء
تقليل عدد ساعات توقف العمال، والآلات، بسبب عدم الصيانة وزيادة الطاقة المستغلة مما يزيد حجم الإنتاج والمبيعات وزيادة الأرباح.	منفعة التمويل
زيادة عدد ساعات توقف الآلات والعمال بسبب عدم الصيانة الكافية أي زيادة الطاقة غير المستغلة، مما يقلل حجم الإنتاج والمبيعات والأرباح.	أثار عدم التمويل
العمالة ١٠,٠٠٠ الآلات ٢٥,٠٠٠ إجمالي التكاليف ٣٥,٠٠٠	الإيرادات والتكاليف المتوقعة
التكلفة المرتبطة في تشكيلة مجموعات القرار هي كالتالي: المستوى ٤/١ = ٣٥,٠٠٠ = ٣٥,٠٠٠ المستوى ٤/٢ = ٦,٠٠٠ = ٤١,٠٠٠ المستوى ٤/٣ = ٧,٠٠٠ = ٤٨,٠٠٠ المستوى ٤/٤ = ٥,٠٠٠ = ٥٣,٠٠٠	المجموعات البديلة

شركة الاسمنت
مجموعة قرار

تاريخ الاعداد

الترتيب

إعداد

اسم النشاط

الصيانة

المدير

أحمد علي

قسم الصيانة

مستوى
الاداء



(X) أقل

() يساوي

() أكثر من المستوى الحالي

تليفون ٤٤٣٣

المسئول عبدالله

تليفون ٤٤٣٣

وصف
النشاط

صيانة المصنع وما يشمل من عدد وآلات وتشحيم وتصلح الطواحين ومدّها بقطع الغيار اللازمة.

الغرض من
النشاط

زيادة عدد ساعات تشغيل الآلات، وتقليل الوقت الضائع بسبب توقف الآلات، ومنع حوادث العمال بسبب عدم صيانة الآلات.

مقاييس
الاداء

يتم عن طريق حصر عدد ساعات تشغيل الآلات، أو على أساس عدد ساعات عطل الآلات، وتوقف العمال بسبب عدم الصيانة.

منفعة
التمويل

تقليل عدد ساعات توقف العمال، والآلات، بسبب عدم الصيانة وزيادة الطاقة المستغلة مما يزيد حجم الإنتاج والمبيعات وزيادة الأرباح.

اثر عدم
التمويل

زيادة عدد ساعات توقف الآلات والعمال بسبب عدم الصيانة الكافية أي زيادة الطاقة غير المستغلة، مما يقلل حجم الإنتاج والمبيعات والأرباح.

الإيرادات
والتكاليف
المتوقعة

العمالة ١٠,٠٠٠

الآلات ٢٥,٠٠٠

إجمالي التكاليف ٣٥,٠٠٠

المجموعات
البديلة

التكلفة المرتبطة في تشكيلة مجموعات القرار هي كالتالي:

المستوى ٤/١ = ٣٥,٠٠٠ = ٣٥,٠٠٠

المستوى ٤/٢ = ٦,٠٠٠ = ٤١,٠٠٠

المستوى ٤/٣ = ٧,٠٠٠ = ٤٨,٠٠٠

المستوى ٤/٤ = ٥,٠٠٠ = ٥٣,٠٠٠

تاريخ الاعداد	الترتيب				شركة الاسمنت مجموعة قرار
	إعداد				

قسم الصيانة	أحمد علي	المدير	الصيانة	اسم النشاط
المستول عبدالله تليفون ٤٤٣٣	تليفون ٤٤٣٣	(X) أقل () يساوي () أكثر من المستوى الحالي	٣ ٤	مستوى الاداء

وصف النشاط	صيانة المصنع وما يشمله من عدد وآلات وتشحيم وتصليح الطواحين ومدها بقطع الغيار اللازمة.
---------------	---

الغرض من النشاط	زيادة عدد ساعات تشغيل الآلات، وتقليل الوقت الضائع بسبب توقف الآلات، ومنع حوادث العمال بسبب عدم صيانة الآلات.
--------------------	--

مقاييس الاداء	يتم عن طريق حصر عدد ساعات تشغيل الآلات، أو على أساس عدد ساعات عطل الآلات، وتوقف العمال بسبب عدم الصيانة.
------------------	--

منفعة التمويل	تقليل عدد ساعات توقف العمال، والآلات، بسبب عدم الصيانة وزيادة الطاقة المستغلة مما يزيد حجم الإنتاج والمبيعات وزيادة الأرباح.
------------------	--

أثار عدم التمويل	زيادة عدد ساعات توقف الآلات والعمال بسبب عدم الصيانة الكافية أي زيادة الطاقة غير المستغلة، مما يقلل حجم الإنتاج والمبيعات والأرباح.
---------------------	---

الإيرادات والتكاليف المتوقعة	العمالة	١٠,٠٠٠
	الآلات	٢٥,٠٠٠
	إجمالي التكاليف	٣٥,٠٠٠

المجموعات البديلة	التكلفة المرتبطة في تشكيلة مجموعات القرار هي كالتالي: المستوى ٤/١ = ٣٥,٠٠٠ = ٣٥,٠٠٠ المستوى ٤/٢ = ٦,٠٠٠ = ٤١,٠٠٠ المستوى ٤/٣ = ٧,٠٠٠ = ٤٨,٠٠٠ المستوى ٤/٤ = ٥,٠٠٠ = ٥٣,٠٠٠
----------------------	--

شركة الاسمنت
مجموعة قرار

الترتيب

إعداد

تاريخ الإعداد

اسم النشاط

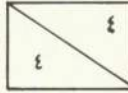
الصيانة

المدير

أحمد علي

قسم الصيانة

مستوى
الاداء



(X) أقل

() يساوي

() أكثر من المستوى الحالي

تليفون ٤٤٣٣

المسئول عبدالله

تليفون ٤٤٣٣

وصف
النشاط

صيانة المصنع وما يشمله من عدد وآلات وتشحيم وتصلح الطواحين ومدها بقطع الغيار اللازمة.

الغرض من
النشاط

زيادة عدد ساعات تشغيل الآلات، وتقليل الوقت الضائع بسبب توقف الآلات، ومنع حوادث العمال بسبب عدم صيانة الآلات.

مقاييس
الاداء

يتم عن طريق حصر عدد ساعات تشغيل الآلات، أو على أساس عدد ساعات عطل الآلات، وتوقف العمال بسبب عدم الصيانة.

منفعة
التمويل

تقليل عدد ساعات توقف العمال، والآلات، بسبب عدم الصيانة وزيادة الطاقة المستغلة مما يزيد حجم الإنتاج والمبيعات وزيادة الأرباح.

أثار عدم
التمويل

زيادة عدد ساعات توقف الآلات والعمال بسبب عدم الصيانة الكافية أي زيادة الطاقة غير المستغلة، مما يقلل حجم الإنتاج والمبيعات والأرباح.

الإيرادات
والتكاليف
المتوقعة

١٠,٠٠٠

العمالة

٢٥,٠٠٠

الآلات

٣٥,٠٠٠

إجمالي التكاليف

المجموعات
البديلة

التكلفة المرتبطة في تشكيلة مجموعات القرار هي كالتالي:

المستوى ٤/٨ = ٣٥,٠٠٠ = ٣٥,٠٠٠

المستوى ٤/٢ = ٦,٠٠٠ = ٤١,٠٠٠

المستوى ٤/٣ = ٧,٠٠٠ = ٤٨,٠٠٠

المستوى ٤/٤ = ٥,٠٠٠ = ٥٣,٠٠٠

الخطوة الثالثة - فحص وترتيب مجموعات القرار

بعد تحديد مجموعات القرار (متطلبات الموازنة) تقوم الإدارة بترتيبها حسب الأولوية، عمليات الترتيب تمد الإدارة بأسلوب لإضافة الموارد عن طرق التركيز على الأسئلة التالية:

ما هو الهدف، أو الغرض الذي تحاول الشركة تحقيقه أو عدم تحقيقه؟
ما عدد الموارد التي يجب إضافتها لمحاولة تحقيق هذه الأغراض؟
ما عدد الأهداف الرئيسية التي تحاول الشركة إنجازها في ضوء الموارد المالية المتاحة؟

ترتيب مجموعة القرارات ترتيبا تنازليا حسب الأولوية يسمح للإدارة في كل مستوى تنظيمي، بتحديد أي من الأهداف الخاصة والأغراض مهمة أكثر من الأخرى بالتالي تخطيط الموارد حسب الأهمية.

ويتم ترتيب مجموعات القرار ترتيبا أوليا عن طريق مدير وحدة اتخاذ القرار (وحدة الموازنة)، الذي يحدد مجموعة القرار وترتيبها حسب الأولوية، ثم ترسل بعد ذلك إلى أعلى، من خلال الهرم الإداري.

ويتم إعادة فحص وترتيب مجموعات القرار مرة أخرى مع مجموعات وحدة اتخاذ قرار منافسة، فكل مستوى إداري يعدّ جدولاً، يتم مراجعته من قبل المستوى الإداري الأعلى، وتكرر هذه العملية عدة مرات حسب الضرورة. وبعد الانتهاء من عملية ترتيب مجموعات القرار حسب الأولوية تتخذ الإدارة العليا أحد القرارات التالية:

- ١ - الإبقاء على المستوى الحالي.
 - ٢ - زيادة مستوى الإنتاج والأداء والاعتمادات.
 - ٣ - تخفيض الاعتمادات إلى المستوى الأدنى.
 - ٤ - إلغاء الاعتماد لبعض وحدات اتخاذ القرارات لعدم جدوى بقائها.
- وبعد الانتهاء من عملية الفحص يتم الإعداد لتصميم الموازنة وتطبيقها، ويمكن تمثيل ترتيب مجموعات القرار خلال الهيكل التنظيمي بالشكل^(١) التالي:

الخطوة الرابعة - إعداد وعرض الموازنة

بعد أن يتم ترتيب مجموعات القرارات ترتيباً تفضيلياً حسب الأهمية، يتم إعداد موازنات تشغيلية تفضيلية للبرامج والنشاطات المختلفة (مجموعات القرار)، بحيث يكون إجمالي التكاليف في كل موازنة تفضيلية مساوياً لإجمالي تشكيلة مجموعات القرار.

ثم تعد الموازنة النهائية من واقع الموازنات التفصيلية. وعند تطبيق الموازنة يمكن إجراء بعض التغييرات بسهولة، دون أن يؤثر ذلك في النظام، وهذه التغييرات هي:

١ - زيادة مجموعات قرار محددة، دون أن يؤثر ذلك في باقي المجموعات في الوحدة.

٢ - إضافة مجموعات قرار بسبب تغير في الأولويات.

٤ - تخفيض تمويل أحد المستويات في الموازنة، لتصل مجموعات القرار إلى المستوى المجدي، دون أن تتأثر باقي الوحدات.

بعد استعراض المراحل إعداد الموازنة من نقطة بداية صفر، يلاحظ أن هناك اختلافاً في طريقة إعداد هذا النوع من الموازنات، فعند إعداد الموازنة التخطيطية تحدد مراحل الإعداد بالخطوات التالية:

١ - تحديد الأغراض المطلوبة خلال فترة الموازنة.

٢ - إعداد التقديرات.

٣ - التنسيق بين الخطط عن طريق إعادة النظر في الخطط الفرعية، بحيث يمكن إعداد خطة شاملة.

وتعد البيانات في الموازنة التخطيطية على أساس تقديري عن طريق التنبؤ، وتحليل البيانات السابقة، المتعلقة بالمشروع، مع الاحتياط للظروف الاقتصادية الخارجية، وقد تتخذ البيانات الفعلية للسنة السابقة كأساس لإعداد الموازنة. ومن المقارنة يتضح: أن هناك اختلافاً في طريقة الموازنة التخطيطية، والموازنة من نقطة بداية صفر.

ففي الموازنة من نقطة بداية صفر يتم دراسة كل نشاط، وكل قسم إلى أدنى مستوى من المستويات الإدارية، التي تقوم بعمل قرارات، ونجد أن جميع المسؤولين في الشركة يشتركون في فحص وتحليل كل وحدة اتخاذ قرار، كما أن

الموارد تخصص حسب أولوية المتطلبات، فالترتيب، والفحص، والتحليل عدة مرات، يساعد على توضيح أهمية القسم، أو النشاط، حيث تستخدم أساليب التحليل، وأساليب القياس، لتحديد التكلفة، والمنفعة المنتظرة من كل نشاط.

وتكرار هذه العملية يؤدي إلى معرفة النشاطات غير المجدية، والاستغناء عنها، كما يؤدي إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، والمفاضلة بين البدائل، كما أن إعادة الفحص والتحليل عند إعداد كل موازنة جديدة، يساعد على تحقيق الرقابة، وبالتالي زيادة الفاعلية والكفاءة، فالاعتماد على موازنة العام السابق في إعداد الموازنة، يؤدي إلى تكرار البيانات من موازنة لأخرى.

كما أن مفهوم الموازنة التخطيطية لا يساعد على توضيح أثر الاستغناء عن نشاط أو برنامج معين، أو استبداله بنشاط أو برنامج، يكون ملائماً أكثر منه.

ويمكن تطبيق المفهوم الحديث في المشروعات الحكومية والخاصة، كما يمكن استخدام الحاسب الالكتروني في نظام الموازنة من نقطة بداية صفر. في ضوء الاستعراض السابق للموازنة من نقطة بداية صفر يمكن القول:

إنها عبارة عن نموذج يربط بين التحليل المحاسبي، واتخاذ القرارات.

وتتطلب الموازنة من نقطة بداية صفر تحويل الاقتراحات المختلفة التي يتقدم بها المديرون إلى مجموعات قرار، يتم تحليلها وتقييمها، ثم ترتيبها حسب تناقص أهميتها.

ويقوم مدير وحدة اتخاذ القرار بفحص الوسائل البديلة، لتحقيق الهدف، حيث تحدد هذه البدائل أداء العمل في الوحدة، ويتم أيضاً تحليل هذه البدائل وتقييمها وترتيبها، حسب أهميتها، ثم يقوم مدير وحدة القرار بتحديد مستويات مختلفة للتمويل والعمل، ثم يعد تشكيلاً لمجموعات القرار، تعكس الزيادة في مستوى التمويل والأداء، وتضم هذه التشكيلة «مؤشرات لتقييم الأداء» حيث تستخدم مقاييس الأداء، لكل مستوى، وآثار عدم تمويل هذا المستوى على أداء الوحدة الاقتصادية، كما تحد التكلفة أو المنفعة لكل مستوى بالشكل التالي:

المنفعة والتكاليف والعمالة	العمالة	١,٠٠٠
	الآلات	٥,٠٠٠
	إجمالي التكاليف	٦,٠٠٠

كما تضم تشكيلة القرار مقارنة للتكاليف في المجموعات البديلة كما يوضحها الشكل التالي:

المجموعات البديلة	التكلفة المرتبطة في تشكيلة مجموعات القرار هي كالتالي:
	المستوى ٤/١ = ٣٥,٠٠٠ = ٣٥,٠٠٠
	المستوى ٤/٢ = ٦,٠٠٠ = ٤١,٠٠٠
	المستوى ٤/٣ = ٧,٠٠٠ = ٤٨,٠٠٠
	المستوى ٤/٤ = ٥,٠٠٠ = ٥٣,٠٠٠

ويتضح مما سبق: أن اقتراحات الموازنة تحول إلى مجموعات قرار، وهذه المجموعات يتم تحليلها، وتقييمها، وترتيبها، باستخدام التحليل المحاسبي، حيث يتم استخدام تحليل المنفعة والتكلفة، ومؤشرات تقييم الأداء لكل مجموعة قرار، كما تستخدم المقارنات لتكاليف مجموعات القرار البديلة، ويحتاج الأمر إلى اتخاذ قرار بالنسبة لمجموعة القرار التي تحقق أكبر منفعة بأقل تكلفة. ولا يتوقف الأمر عند استخدام الأساليب السابقة، بل يحتاج الأمر إلى التنبؤ، حيث تبوب الموازنة حسب البرامج والمشروعات والنشاطات، كما يضم هذا المدخل في إعداد الموازنات إعادة التغذية، حيث تؤدي عملية الفحص والتحليل للبرامج والنشاطات إلى مد المديرين بمعلومات جيدة، يمكن استخدامها مرة أخرى عند التخطيط للموازنة القادمة، كما تساعد الموازنة من نقطة بداية صفر على تطبيق نظام محاسبة المسئولية، حيث يتم توزيع البرامج والنشاطات على أساس الهيكل التنظيمي، فتوضح الخريطة التنظيمية أدنى مستوى من البرامج والنشاطات، لأن الأساس في وحدة اتخاذ القرار ربط

السلطة بالموازنة، وهذا يساعد على تحديد المسؤولية في كل وحدة اتخاذ قرار، وبالتالي يسهل تحديد الانحرافات والمسئول عنها..

ويتضح مما سبق: أن الموازنة من نقطة بداية صفر تطبيق لمفهوم اقتصادي، هو التكلفة والمنفعة، حيث أمكن إخضاع للقياس المحاسبي، وأنه موجه لاتخاذ القرارات، ويمكن تطبيق هذا المدخل في اعداد الموازنات في المجالات التي تخضع للإنفاق الاختياري، والتي لا يمكن الربط فيها بصورة مباشرة بين التكلفة والمنفعة، أي لا يمكن الربط بصورة مباشرة بين المدخلات والمخرجات، مثل: قسم البحوث، ومده بالخبراء، وتأثير ذلك في الانتاج والتسويق، ومثل: حالة زيادة نشاط الإعلان، وأثر ذلك في المبيعات. كذلك في حالة الخدمات الترفيهية، وأثرها في سلوك العمال، وفي حالة الصيانة وأثر زيادة هذا النشاط في الانتاج والتسويق.

ونخلص مما تقدم: إلى أن الموازنة من نقطة بداية صفر نموذج يجمع بين أساليب تحليل محاسبي، ويركز على عملية اتخاذ القرارات، لذلك نوصي بتطبيق هذا المدخل في اعداد الموازنات في الشركات المساهمة الكويتية، لرفع الكفاية والفاعلية.

الباب الثالث

اتخاذ القرارات

تعدّ عملية اتخاذ القرارات من أهم العمليات التي تقوم بها المنشأة، ونظرا لأهمية اتخاذ القرارات سنتناول من خلال هذا الباب الجوانب المختلفة التي تحيط باتخاذ القرارات. وقد قسمت الدراسة إلى فصلين:-

الفصل الأول : النظرية العامة، ونظرية القرارات، وتحليل المعلومات.
الفصل الثاني : الجوانب السلوكية في عملية اتخاذ القرارات.

الفصل الأول

النظرية العامة ونظرية القرارات وتحليل المعلومات

بدأت العلوم الطبيعية عندما بدأ التفكير الانساني في محاولة للتوصل إلى معرفة الحقائق المختلفة عن الظواهر التي تحيط به من كل جانب، واستخدم الانسان المنطق أداة للتوصل إلى المعرفة، والمنطق علم يقوم على أساس استنتاج حقائق معينة، من واقع مسلم بها، وبعد ذلك ظهرت الحاجة إلى التأكد من صحة النتائج التي توصل إليها، عن طريق الاستنتاج، فبدأ يقوم بعملية الملاحظة، وتوصل إلى حقائق من واقع الحياة العملية.

ومعنى ذلك: أن التفكير الانساني استخدام اسلوبين لتفسير حقيقة الظواهر المختلفة، هذان الاسلوبان هما: الاستنتاج والملاحظة، وسمي فيما بعد بالنظرية الاستنتاجية، والنظرية الاستقرائية، ويمكن توضيح هاتين النظريتين على النحو التالي:

١ - النظرية الاستنتاجية أو الاستنباطية: وتتضمن استنتاج بيانات وحقائق معينة، من واقع بيانات وحقائق معترف بصحتها، وكمثال على ذلك، نظرية (آينشتاين) حين افترض علاقة بين المادة والطاقة، وترجم هذه العلاقة بالمعادلة المشهورة: الطاقة = الكتلة $\times$ مربع سرعة الضوء، وقد أثبت نجاح الانقسام النووي صحة نظرية (آينشتاين) بعد ذلك، وتسمى هذه النظرية الطبيعية، وتتميز بأنها تصف النظرية في صورة الناتج الأمثل.

٢ - النظرية الاستقرائية: وتتضمن التوصل إلى تقرير حقائق معينة من واقع ملاحظات أحداث العالم الحقيقي، وكمثال على ذلك قانون (نيوتن) في الجاذبية، الذي توصل إليه من واقع ملاحظاته لسقوط الأشياء، والنظرية الاستقرائية تصف واقع الأحداث، وتسمى النظرية الوصفية، وتستخدم كلتا النظريتين في تحليل المعلومات.

وعند استخدام النظرية الاستنتاجية، يفترض المحلل معلومات محددة، ويثبت التحليل بعد ذلك صحة هذه المعلومات، أو عدم صحتها، أما عند

استخدام النظرية الاستقرائية، فيتم تحليل احتياجات المستخدمين للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، والنظريتان السابقتان تستخدمان في جمع البيانات ويرى أحد الكتاب^(١):

«أنا قد نقوم بجمع البيانات عن طريق استخدام الأسلوب الاستنباطي، ثم عند الرغبة في اختبار صحة هذه البيانات نقوم بإجراء التجربة عليها، مستخدمين الأسلوب الاستقرائي».

النظرية واتخاذ القرارات:

تعد القرارات وصفية بسبب الملاحظات العامة لمتخذي القرارات من ناحية، ومن ناحية أخرى طبيعية، لأنها تصف إطار عملها مثالاً لحل المشكلات، ويمكن تقسيم نماذج القرارات إلى نوعين رئيسين:

descriptive models	النماذج الوصفية
normative models	النماذج الطبيعية

النماذج الوصفية: تعبر هذه النماذج عن الواقع بصورة تقريبية، مرتكزة على ملاحظة الواقع المحيط بالقرار، وعلى استخلاص مجموعة من النتائج. ويفترض هذا النموذج سلوكاً رشيداً مقيداً، حيث يأخذ في الاعتبار سلوك متخذ القرار، ويمكن استخدام هذه النماذج في القرارات التي تحدث مرة واحدة.

النماذج الطبيعية: تأخذ هذه النماذج في الاعتبار ظروف الواقع، وتهدف إلى توفير البديل الأمثل، لتحقيق الأهداف، مثل تحديد الحجم الأمثل للإنتاج، وخطة الاستثمارات المثلى، ويعبر هذا النموذج عن سلوك رشيد تام. ويمكن استخدام هذه النماذج في القرارات المتكررة.

وتختلف المعلومات المستخدمة في هذه النماذج عن المعلومات المستخدمة في النماذج الوصفية، وهناك عدة خطوات تسبق اتخاذ القرار، وهي:-

- ١- تحديد المشكلة.

- ٢- جمع البيانات، والمعلومات، والبحث عن البدائل.

- ٣- مراجعة وتقييم البدائل.

(١) د. منصور فهمي، إدارة القوى البشرية، (دار النهضة العربية ١٩٨١)، ص ٤٢٥.

٤ - اختيار أفضل الحلول .

وعملية اتخاذ القرارات هي : اختيار أفضل البدائل ، وأحسن الحلول ، من وجهة نظر مستخدم القرار ، وبالطبع يتطلب ذلك معرفة البدائل المتاحة ، ولكن تواجه متخذ القرار عدة مشكلات هي :

- عدم القدرة على تعريف المشكلة بشكل واضح .
- عدم القدرة على تحديد جميع البدائل الممكنة .
- كثيرا ما يكون تحديد التكلفة . والمنفعة لكل بديل غير ممكن .
- عدم القدرة على اختيار أحسن البدائل .
- الحدود الشخصية لمتخذ القرار ، مثل الذكاء ، الخبرة ، التعليم .

تعتمد القرارات على القياس ، ولذلك سنتناول نظرية القياس ، لما لها من أهمية في اتخاذ القرارات .

نظرية القياس

تهدف عملية القياس إلى الاجابة عن السؤال التالي :-
ماذا نعمل ؟ فالمشكلات لايمكن حلها دون قياس ، فعندما تواجه المدير مشكلة الطلب على منتجات معينة ، لايمكن أن يحل هذ المشكلة بدون أن يعرف كمية الطلب على هذه المنتجات ، والكمية المتوقع بيعها في المستقبل ، وبالتالي يحدد كمية المنتجات المطلوبة وكذلك الأهداف لابد أن تكون قابلة للقياس ، حتى يمكن تحديد التكلفة والمنفعة ، لتحقيق هذه الأهداف .

ونستخلص مما سبق : أن القياس اعطاء أرقام للأحداث حسب مقاييس معينة ، وقد استخدم الإنسان منذ القدم عدة أساليب للقياس ، ابتداء من استخدام القدم والكف للقياس ، أو استخدام المسافة من الأنف إلى طرف اليد ، كمقياس للمسافات ، وقد تطورت أدوات القياس بتطور العلوم الطبيعية ، وأصبحت تسمى أدوات القياس .

أدوات القياس

تستخدم أدوات للقياس يمكن ترتيبها حسب تدرجها^(١) في جودة القياس

(١) يرجع في ذلك إلى المراجع التالية :

(أ) د. محمد عبد الله عبد الرحيم ، العلاقات مع المستهلكين : مدخل سلوكي (القاهرة ،

دار النهضة (١٩٧٩) ص ١٦١ .

John Buckley and Kevin Lightner op. cit., P. 34.

(ب)

٢ - القياس الترتيبي

١ - القياس الاسمي

٤ - قياس النسب

٣ - قياس المراحل

القياس الاسمي

يستخدم هذا القياس في تعريف الأشياء وترميزها، فتستخدم الأرقام لتعريف الفئات المختلفة، أو كرمز لها، مثل إعطاء أرقام اللاعبين في الفرق الرياضية.

القياس الترتيبي

يستخدم لترتيب أولوية الأشياء، فمثلاً عند ترتيب الخمسة الأوائل في فصل دراسي، يمكن بسهولة ترتيب الطلبة من الأول إلى الخامس، ولكن هذا المقياس لا يحدد الفرق في الدرجات بين الطالب الأول والثاني مثلاً.

قياس المراحل

يهتم هذا القياس بترتيب المواقع، وتحديد المسافات أو المراحل، التي تفصل بين المواقع، وبعد الترمومتر مثلاً على ذلك النوع من القياس، فهو يبين درجات الحرارة المثوية.

قياس النسب

يعدّ أصعب المقاييس، ويعبر عما تساويه النسبة، لتوضيح المقصود بالنسبة كمثال بسيط، أحد المتاجر حقق أرباحاً ١٥٠٠٠ جنيه، و ٣٠٠٠٠ جنيه، ٢٧٠٠٠٠ جنيه في السنوات ١٩٧٥، ١٩٧٦، ١٩٧٧، ربح المتجر تضاعف من سنة ١٩٧٥ إلى ١٩٧٦، وزادت الأرباح تسع مرات في سنة ١٩٧٧، ومعنى ذلك؛ أن الوسط الحسابي للنمو كل سنة $(٩ + ٢) \div ٢ = ٥,٥$ مرة.

فإذا أعطينا رقم الربح ١٩٧٥، نستطيع تقدير ربح ١٩٧٦/١٩٧٧ كالتالي:

$$\text{ربح سنة ١٩٧٥} = ١٥٠٠٠$$

$$\text{ربح سنة ١٩٧٦} = ١٥٠٠٠ \times ٥,٥ = ٨٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{ربح سنة ١٩٧٧} = ٨٢٥٠٠ \times ٥,٥ = ٤٥٣٧٥٠ \text{ جنيه}$$

متوسط النسب ٢، ٩ يؤدي إلى الوصول إلى نتائج خاطئة، ومن الأفضل استخدام الإحصاء، للحصول على مقياس النسبة، وهو ما يسمى بالوسط الهندسي.

ومفهوم مقياس النسب: يساعد على تحديد ما إذا كانت مختلف مقاييس النسب إلى عدد البيانات تؤدي إلى النتائج نفسها.

دقة النتائج

تعد عملية القياس عملية اجتهادية، توصل إليها الانسان عبر الزمن، ولذلك نجد أن القياسات تختلف في قياس الشيء ذاته، فمثلاً لقياس المسافات يستخدم المتر، أو الياردة، و لقياس الأوزان يستخدم الجرام والأوقية، ويرى Buckley^(١) وآخر:

«أنه لا توجد قياسات مطلقة، فالقياس يكون دائماً غير دقيق، بسبب عدم مقدرتنا على استخدام المقاسات نفسها بصورة سليمة». كما يرى أحد الكتاب^(٢) أنه، كقاعدة عامة، يجب الاستفادة من كافة البيانات ومن المعلومات المتاحة، في عملية القياس، نظراً لصعوبة هذه العملية».

ونستنتج مما سبق: أن عملية القياس عملية تتميز بالصعوبة، وعدم الدقة، لذلك يجب الاهتمام بهذه العمليات عند اعداد المعلومات، لغرض اتخاذ القرارات، فيجب تحديد أنواع البيانات والمعلومات، ووضعها في صورة مقاييس، وهذه العملية تحتاج إلى دقة وبراعة. ويتم استخدام المقاييس السابقة في النظام المحاسبي عند اعداد المعلومات على النحو التالي:

- القياس الاسمي : Nominal

يستخدم هذا القياس في المحاسبة عند تخصيص رقم لحدث معين محل القياس، فيتم ترميز الحساب حسب كود مناسب.

- القياس الترتيبي : Ordinal

هو ترتيب الأحداث بطريقة معينة، مثل ترتيب الخصوم حسب تداولها.

- قياس المراحل : Interval

يستخدم في التعبير عن الأحداث في لحظة معينة، يتم فيها القياس بتقسيم

John Buckley, and Kevin Lighthner, op. cit., P. 36

(١)

(٢) د. السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء، (دار الفكر العربي ١٩٧٩) ص ٤٣.

حياة المشروع إلى فترات زمنية مستقلة.

- قياس النسب : Ration

يعبر عن الأحداث منسوبة إلى شيء موحد متفق عليه، وهو وحدة قياس ثابتة أي وحدة النقد ذات القوة الشرائية المحدودة.

وبالنسبة لدقة المقاييس السابقة، عند إعداد المعلومات، فهذا ما سنناقشه عند دراسة القرارات في حالة التأكد، المخاطرة، عدم التأكد.

تبين نظرية القرارات: أنه من الضروري التمييز بين اتخاذ القرارات تحت ظروف التأكد والمخاطرة، وعدم التأكد، وستناول هذه الظروف فيما يلي:

القرارات في حالة التأكد/المخاطرة/عدم التأكد:

تنقسم القرارات إلى ثلاثة أنواع هي:

أ - القرارات في حالة التأكد: وهنا يمكن قياس المشكلات الخاصة بهذا النوع من القرارات، بتأكيد ١٠٠٪.

ب - القرارات في حالة عدم التأكد: لا يمكن قياسها على الإطلاق، وهذا النوع من القرارات يقاس بتأكيد صفر٪.

ج - القرارات في ظل المخاطرة: تشغل المنطقة الممتدة بين البعدين السابقين، أي يمكن قياس مشكلات هذه القرارات بتأكيد أكثر من صفر، وأقل من ١٠٠٪.

ومشكلات القرارات في حالة التأكد توصف بأنها: محددة، فعندما نقول إن الربح الصافي ١٠٠,٠٠٠، يكون القياس بهذه الحالة محددًا، أما المشكلات في ظل المخاطرة، فيمكن وصفها بأنها احتمالية، وهذا النوع من المشكلات هو الأكثر شيوعًا في الحياة العملية. وتستخدم نظرية الاحتمالات في حل المشكلات في ظروف المخاطرة، ويرى أحد الكتاب^(١) أن:

تطوير نظرية الاحتمالات، كفرع من فروع الرياضيات، يستخدم أساليب التحليل الرياضي، مما يترتب عليه تقدم كبير في النظرية

(١) د. عبد اللطيف عبد الفتاح، د. أحمد محمد عمر، مقدمة الطرق الاحصائية، (جامعة المنصورة ١٩٨١)، ص ٣٣٠

الإحصائية وتطبيقها، وخاصة في مجال تحليل البيانات، واستخلاص النتائج.

فمثلا عندما تقول: إن الربح الصافي هو ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بتأكيد ٩٥٪ زائد أو ناقص ١٠٠٠ جنيه بلغة الاحتمالات، فإن الربح هو ١٠٠٠٠٠٠ جنيه درجة الثقة ٩٥٪ فترة الثقة ± ١٠٠٠ جنيه.

وينتقد Buckley^(١) وآخر استخدام الأرقام المحددة في المحاسبة حيث يقول:

«يؤخذ على المحاسبة اعتمادها على نماذج مؤكدة ومحددة في التقارير المالية، وحتى النماذج التي يقوم المحاسبون بإعدادها، كما هو الحال عند عمل مخصص للديون المشكوك فيها، بالنسبة لحسابات المدينين، مثل هذه المعلومات لا تتاح للمستثمرين الذين يستخدمون القوائم المالية في اتخاذ القرارات».

ونرى أنه من المفضل استخدام مقياس الاحتمالات في تقارير المعلومات، فكما سبق القول عند مناقشة دقة القياس، لا يوجد مقياس ثابت، فالمقاييس جميعها اجتهادية، لذلك لا يمكن القول إن الربح الصافي هو ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، ومن المفضل صياغة ذلك بلغة الاحتمالات، حتى يمكن قياس درجة عدم التأكد.

وقد انتقد العديد من الباحثين استخدام المحاسبين لمقاييس محددة، وسنقوم في الصفحات التالية بتحليل للآراء المختلفة في هذا الصدد، مع التركيز على أهمية دقة قياس المعلومات في عملية اتخاذ القرارات. النقد الموجه إلى دقة القياس المحاسب:

ينتقد أحد الكتاب^(٢) دقة القياس المحاسبي فيقول: «إن اهتمام المحاسبين بالدقة الحسابية لا يمثل اتجاها سليما، ولا يتناسب مع الاستخدامات الإدارية للبيانات المحاسبية، والحقيقة أن ما يجب توفيره في البيانات المحاسبية هو الموضوعية، وليس مجرد الدقة الحسابية. فالموضوعية

John Buckley and Kevin Lifhtner, op. cit., P. 39.

(١)

(٢) د. عباس شيرازي، مرجع سابق، ص ١٩٢.

في القياس هي الصفة التي تجعل القوائم المحاسبية أداة فعالة لترشيد الإدارة في المجالات المختلفة».

ويوجه Drebin^(١) و Bierman النقد إلى التقارير المالية بسبب اختلاف الإجراءات، عند قياس الأحداث الاقتصادية نفسها فيقولان: «إن الاختلاف في إجراءات تقييم المخزون، وطرق الاستهلاك تؤدي إلى اختلاف أرقام الدخل التي يعدها المحاسبون، كما يؤيد استخدام الاحتمالات لغرض إعداد المعلومات، حتى يستطيع الشخص الذي يستخدم هذه المعلومات قياس قيمة المعلومات».

ويوجه Baggott^(٢) النقد بالذات إلى بيانات التكاليف لما تحتويه من أرقام تقديرية حيث يقول:

«إن درجة الدقة، التي توضحها البيانات المحاسبية، غير حقيقة، وهي مطلقة من وجهة نظر المحاسبين أكثر من الواقع، ولا يمكن افتراض الدقة المطلقة طالما أن البيانات المحاسبية تعتمد على التقدير، ففي المشروعات ذات الإنتاج المتعدد، يعتمد على التقدير في تحديد أسعار المواد، وفي تحديد تكاليف الفترة، وعلى التقدير في تحديد العمر الإنتاجي للأصل، وبالتالي الاستهلاك مبني على التقدير».

ويتفق معه Churchman^(٣) في الرأي، حيث يوجه الانتقاد إلى أرقام التكاليف فيقول:

«إن القليل من التكاليف تكون معروفة على وجه اليقين، أو التأكيد، وهذه الأخطاء في أرقام التكلفة ذات تأثير مهم في قرارات الإدارة، ومع ذلك نظام إعداد البيانات في المنشآت لا يوفر معلومات عن الأخطاء في تقدير التكلفة».

وبتحليل الآراء السابقة يمكن إبراز النقد الموجه إلى دقة القياس المحاسبي، من الزاويتين التاليتين:

(١) Allan R. Drebin and Harold Bierman, jr., *Managerial Accounting*, (Philidelphia; W.B. Saunders Co., 1978). P. 352

(٢) Joseph Baggott, *Cost and Management Accounting*, (London; W.H. Allen & co., 1979), P. 5.

(٣) C. West Churchman, *Prediction and Optimal Decision*, (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1961), P.65.

أ - اختلاف الإجراءات في قياس الأحداث نفسها، فعدم الاتفاق على طريقة واحدة لتقييم المخزون، أو طريقة واحدة للاستهلاك يؤدي بالتالي إلى إعطاء معلومات تقريبية.

ب - عدم إمكانية التوصل إلى تحديد التكاليف بصورة دقيقة لا تخضع للتقدير، فالكثير من التكاليف يخضع للتقدير، ولذلك فالمعلومات التي تحتويها تقارير التكاليف معلومات تقريبية، وليست أرقام محددة.

ولذلك نرى أن إعطاء أرقام احتمالية، تكون أقرب إلى الدقة، طالما يدخل عنصر التقدير في إعداد بيانات المحاسبة، هذه الدقة تؤثر في قرارات المنشأة، فإذا استخدم المدير المعلومات على أساس أرقام محددة، فإن ذلك قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ولكن عندما تعد على أساس نماذج احتمالية، تكون المعلومات أقرب إلى الواقع، وتكون أكثر دقة من الأرقام المحددة.

ويؤكد أحد الكتاب^(١) ما ذهبنا إليه، في مجال أهمية دقة المعلومات في اتخاذ القرارات، حيث يقول:

«إن توفر المعلومات الدقيقة المنتظمة يزيد من قدرة الإدارة على صنع المعلومات، وتحقيق الفعالية في أداء العمليات المختلفة».

لذلك نوصي المحاسبين: باستخدام النماذج الاحتمالية، خاصة عند إعداد المعلومات لغرض اتخاذ القرارات، فهذه النماذج تسمح بإعطاء وصف واضح لمقدار عدم التأكد الواجب تخصيصه لكل حادثة، حيث اتضح من المناقشة السابقة أهمية دقة المعلومات في اتخاذ القرارات.

ومن الواضح: أن استخدام النماذج الاحتمالية عند إعداد التقارير المالية، مثل استخدام درجة الثقة عند تقدير الأرباح أو التكاليف، لا يخرج هذه التقارير عن الطابع المحاسبي، فالقدر الاحصائي المستخدم بسيط، لا يخرج هذه التقارير عن نطاق المحاسبة.

(١) د. محمد علي شبيب، نظم المعلومات لأغراض الإدارة، (دار الفكر العربي ١٩٨١)، ص ١٨٤.

القرارات المركبة

القرارات المركبة هي القرارات التي تعتمد على قرارات أخرى، وكثير من القرارات تعتمد عادة على قرارات أخرى، وعندما يكون الأمر كذلك، يكون القرار أكثر صعوبة، ولذلك نجد أنه في الحياة العملية عادة تتعقد الأمور، ويتطلب الأمر التفكير في أساليب لحل هذه المشكلات، وتستخدم في مثل هذه الظروف:

أ - أسلوب تحليل شبكات الأعمال.

ب - شجرة القرارات.

ج - استراتيجية القرار.

تحليل شبكات الأعمال

تواجه الإدارة العديد من المشكلات، لتحقيق الأهداف المرجوة من النشاط، وكلما زادت المشكلات زادت الحاجة إلى استخدام أساليب جديدة، لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن أهم هذه الأساليب المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات المركبة الأسلوبان التاليان:

١ - أسلوب بيرت. وهو اختصار للتعبير «أسلوب تقييم البرامج ومراجعتها:

Program Evaluation Review Technique

ويعني: ذلك الأسلوب الذي يمكن الإدارة من تقييم البرامج الكبيرة ومراجعتها، واستخدام أفضل السبل للوصول إلى الأهداف.

٢ - أسلوب المسار الحرج. Critical Path Method

هو أسلوب مماثل، يهتم بدراسة العلاقة بين الوقت والتكاليف في تنفيذ المشروعات والبرامج، وإمكانية الإحلال والتبادل بينها، حتى يمكن جعل وقت التنفيذ أقل ما يمكن.

ويرى أحد الكتاب^(١): «أن تحليل شبكات الأعمال يمكن الإدارة من وضع أساس للتخطيط في المشروع، وكذلك تحديد نقاط الاختلافات، التي تهدد المشروع بعدم الوفاء بالتزاماته تجاه الآخرين، وبالتالي يمكن تحديد مواعيد

(١) د. أحمد فهمي جلال، مقدمة في بحوث العمليات والعلوم الإدارية، (القاهرة مطبعة عابدين ١٩٨٠)، ص ١٤.

للارتباطات بشكل أكثر دقة من مجرد الاعتماد على التخمين أو الخبرة السابقة».

ويذكر أحد الكتاب^(١) مزايا أسلوب بيرت: «في أنها توجه العناية إلى مراقبة تكاليف كل نشاط، بالإضافة إلى مراقبة الوقت، ولكن هناك دائماً صعوبة في تقدير التكاليف، وخاصة للأنشطة الفرعية المتعددة، وبالتالي فمع تعقد شبكة الأعمال تزداد هذه الصعوبة».

ويوضح كاتب آخر^(٢) المسار الحرج: «بأنه يساعد على معرفة الوقت الكلي اللازم للمشروع، وإذا أردنا تخفيض الوقت اللازم لإنهاء المشروع، فإن الأنشطة الموجودة على المسار الحرج هي الأنشطة التي يجب التركيز عليها وتقصيرها».

ويحتاج متخذ القرار إلى المعلومات المحاسبية، مثل معلومات التكاليف، حتى يستطيع استخدام تحليل شبكات الأعمال، وذلك عند اتخاذ القرارات المركبة، وهنا يتضح أهمية التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات.

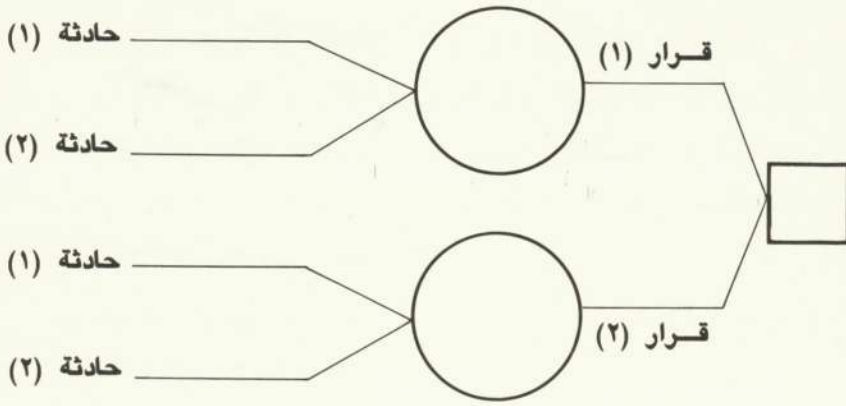
شجرة القرارات

شجرة القرارات مصممة لمتابعة سلسلة من الأحداث لنتيجة معينة، وتمكننا شجرة القرارات من أن نأخذ في الحسبان أثر بدائل التحرك في هيكل القرار.

ويرى أحد الكتاب^(٣): «أن تمثيل العناصر المختلفة، لعملية اتخاذ القرارات بشكل شجرة القرارات، يبرز عملية القرارات في تتبعها، خلال مرحلة تحديد البدائل، أو القرارات المتاحة إلى مرحلة الحوادث المختلفة، واحتمالات حدوث هذه الحوادث، ثم إلى المرحلة الأخيرة وهي مرحلة النتائج».

ويمكن تمثيل شجرة القرارات بالشكل الآتي

-
- (١) د. السيد عبده ناجي، مرجع سابق، ص ١٢٢.
 - (٢) د. محمود سلامة عبد القادر، أسلوب بيرت والتكاليف لتقييم أداء المشروع، المؤتمر العلمي الثالث للمحاسبين العرب، (الكويت ١٩٧٦) ص ٤٠٢.
 - (٣) د. أحمد فهمي جلال، مرجع سابق، ص ٣٠.



شكل ايضاحي رقم (٣ - ١)^(١)
شجرة القرارات

ويساعد أسلوب شجرة القرارات على تقييم أثر اتخاذ قرارات معينة. ويرى أحد الكتاب^(٢) إنه «تبدأ العملية بقرار أولي، أو أساسي، له على الأقل بديلان يلزم تقييمهما، ويجب احتمال كل ناتج، وكذلك القيمة النقدية لكل منهما».

ويستطيع المحاسب في هذا المجال أن يمد متخذ القرار بالمعلومات اللازمة، لمعرفة نواتج البدائل المختلفة، والقيمة النقدية لهذه البدائل، ويستطيع ذلك عن طريق القياس المحاسبي، حيث يقدر تكلفة كل بديل من البدائل المحتملة ومنفعته وتلعب التغذية أيضا دورا مهما في هذا المجال، حيث تستخدم المعلومات الخاصة بالفترة السابقة، بعد تحليل الانحرافات، ومعرفة أسبابها، كأساس للتخطيط في المستقبل. ومما سبق نجد: أنه باستخدام شجرة القرارات يمكن معرفة الآثار المترتبة على اتخاذ القرارات المركبة.

(١) Michael T. Vanecek, An Overview of Decision Theory For Management Accountants, (١) Management Accounting, (January, 1978), P. 45.

(٢) د. حسين حمادي، مرجع سابق، ص ٢٩٢.

استراتيجية القرار

استراتيجية القرار هي الأخذ بالحسبان البدائل المركبة المتاحة لمتخذ القرار، مع أخذ العوامل غير الخاضعة لتحكمه في الحسبان، هذا النموذج من القرارات يعود إلى نظرية المباريات حيث يوضحه Buckley^(١) وآخر، بقوله: «حينما يكون للطرف رد فعل، فإذا استطعنا تحديد رد الفعل، فستكون لدينا القدرة على اتخاذ القرار السليم».

وتساعد استراتيجية القرار على معرفة النتائج المحتملة نتيجة اختيار كل بديل من البدائل المتاحة لديه.

ويرى أحد الكتاب^(٢) «أنها تتيح لمتخذ القرار الفرصة للتركيز على المدى العريض من النواتج، نتيجة اختيار بديل معين، مع إمكانية مقارنته بكل النتائج الأخرى».

وتلعب المحاسبة هنا دورا مهما في مدّ متخذ القرار بالمعلومات اللازمة لمعرفة النواتج حتى يتم اختيار البديل، الذي يحقق أقل تكلفة، وأحسن منفعة، فيتم مقارنة أرقام النواتج من ناحية أثرها في الربح والتشغيل والتكاليف، وهنا تظهر الرابطة بين التحليل المحاسبي وأهميته في اتخاذ القرارات.

ونستخلص مما سبق أن استراتيجية القرار تساعد على معرفة عدد كبير من البدائل نتيجة اتخاذ القرار، وبالتالي يمكن اختيار أحسن البدائل. استهدفت الدراسة في هذا الفصل نظرية القرارات، فتم توضيح دور النظرية في تحليل المعلومات، وعلاقة النظرية بالقرارات، كذلك تم عرض نظرية القياس، والقرارات في حالات التأكد، المخاطرة، عدم التأكد. وشملت الدراسة أيضا القرارات المركبة، والأساليب التي تستخدم لحل هذه القرارات.

وفي ضوء الدراسة السابقة نخلص إلى حقيقة مهمة هي: أن هناك جانبا مهما لنجاح عملية القرارات، هو الجانب السلوكي، فالسلوك البشري يحتل

Jogn Buckley and K. Lightner op. cit., P. 46.

(١)

(٢) د. حسين حمادي، مرجع سابق، ص ٨٧.

مكانا بارزا في عملية اتخاذ القرارات، ومن ثم يحدد كفاءتها وفعاليتها، لذلك خصص الباحث الفصل التالي لدراسة الجوانب السلوكية في اتخاذ القرارات، بغرض التعرف على ردود الأفعال التلقائية تجاه المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات، وبالتالي تعديل هذه المعلومات، بما يتفق مع سلوك متخذ القرار، بحيث يمكن الحصول على أحسن الحلول.

الفصل الثاني

الجوانب السلوكية في عملية اتخاذ القرارات

من الأمور المسلم بها أن يؤخذ في الاعتبار السلوك البشري لمتخذ القرار، لأن عملية اتخاذ القرارات عملية مستمرة، وتعتمد في كثير من الأحيان على المعلومات المتاحة، وتتفاعل هذه المعلومات مع أفكار وخبرات وسلوك متخذ القرار وخبراته وسلوكه، ولتنتج بالتالي القرارات، ويلعب المحاسب في هذا المجال دورا بارزا، فهو الشخص الذي يقوم بإعداد المعلومات لمتخذي القرارات، ولذلك يجب عليه أن يستوعب التأثيرات السلوكية، وأن يأخذها في الاعتبار عند تجهيز هذه المعلومات، بحيث تؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة.

والواقع أن كثيرا من الأفراد لا يعرفون السبب الذي يؤدي بهم إلى القيام بسلوك معين، وحتى لو عرفوا الأسباب التي دفعته لهذا السلوك، فغالبا ما يجهلون الدوافع التي أدت إلى هذا السلوك، فدوافع السلوك تمثل نوعا من القوى التي تؤثر في تفكير الفرد، وبالتالي توجه السلوك البشري باتجاه الهدف الذي يشبع حاجاته، لذلك فإن المحاسب يستطيع أن يزيد من فاعلية المعلومات عن طريق معرفة سلوك الأفراد الذين يعد لهم هذه المعلومات، ويرى أحد الكتاب^(١):

«أن الفرد والبيئة التي يعيش فيها ما هما إلا عنصران مهمان عند القيام بدراسة سلوكه، وأن الفرد يتخذ قراراته في بيئة معينة، ومن ثم فإنه يجب أن تدرس قراراته وتصرفاته، من زواياتي الفرد والبيئة، بالإضافة إلى أن سلوك الفرد موجه نحو تحقيق هدف معين، أو عدة أهداف، وأنه ناتج عن كل من دوافع الفرد، وردود فعله للبيئة.

ويتضح مما سبق أهمية دراسة سلوك الأفراد، لأنها تؤثر في اتخاذ القرارات، ولذلك فإننا سنتناول من خلال هذا الفصل الجوانب السلوكية في عملية اتخاذ

(١) د. محمود صادق بازرع، إدارة التسويق، (دار النهضة العربية ١٩٦٨)، ص ١٦١.

- القرارات، حيث تنقسم الدراسة إلى:
- النظرية التقليدية، والنظرية المعاصرة.
- أهم النظريات المعاصرة.
- أثر النظريات الحديثة في اتخاذ القرارات.

النظرية التقليدية والنظرية المعاصرة

اتسمت المراحل التي مر بها الفكر الإداري بسمات، ميزت كل مرحلة من حيث المفاهيم والفلسفات في تفسير العملية الإدارية، وشهد تاريخ الفكر الإداري العديد من التعريفات، أسهم بها علماء الإدارة وغيرهم، من الممارسين لهذه العملية. ومنذ عهد قريب بدأ الاهتمام بفكرة العلاقات الانسانية، حيث أصبح من التعريفات الشائعة عن الإدارة: انها عملية انسانية وسلوكية، وهذه التعريفات تنبع من علم النفس والاجتماع، ودراسة الاجناس، باعتبار الانسان جزءا حيويا في التنظيم، تدور حوله كافة العناصر التنظيمية، ومنذ ذلك الحين زاد الاهتمام بالعلوم السلوكية. وتأثيرها في تقدم علم الإدارة واضح. ويرى أحد الكتاب^(١): «أن التأخير في تقدم نظرية الإدارة يرجع إلى:

أن نظريات علم الاجتماع الخاصة بالتنظيمات الرسمية وغير الرسمية لم تطبق على وظائف المدير في المنشآت التجارية والصناعية، إلا منذ عهد ليس ببعيد، كما أن أبحاث علماء النفس في نواحي إثارة الرغبة الفردية، ورد الفعل الناتج عن استخدام السلطة ومعاييرها، امتد نطاقها في السنين القليلة الأخيرة فقط.

واتجاه الفكر الإداري نحو العلاقات الإنسانية أدى إلى وجود ما يسمى النظرية المعاصرة، حيث سادت هذه النظرية، وهي تنادي بالاهتمام بالعلاقات الإنسانية. وسنقوم فيما يلي بتلخيص الفرق بين النظرية التقليدية والنظرية المعاصرة على أن يربط ذلك بدور نظم المعلومات في كلا النظريتين:

- ١ - الهدف في النظرية التقليدية هو: تعظيم الربح، وبالتالي فدور نظم

(١) د. علي عبد المجيد عبده، الأصول العلمية للإدارة والتنظيم، (دار النهضة العربية ١٩٧٦)، ص ٣٩.

المعلومات الإدارية هو الحصول على البيانات لتعظيم الربح ، وهو الدور الذي يقوم به النظام المحاسبي ، أما في النظرية المعاصرة ، فتوجد الأهداف الاجتماعية والاقتصادية ، وبالتالي دور نظم المعلومات هو تحليل المعلومات التي تخدم هذه الأهداف الاجتماعية والاقتصادية وتوفيرها .

٢ - الحوافز: في النظرية التقليدية هناك حافزاً واحداً رئيسي ، هو المكافأة ، وبالتالي تكون هناك حاجة إلى معلومات اقتصادية فقط ، أما في النظرية المعاصرة ، فتوجد عدة حوافز بالإضافة إلى المكافأة ، ومعنى ذلك أن الحاجة تشمل جميع البيانات الاقتصادية والاجتماعية .

٣ - أسلوب القيادة: وفقاً للنظرية التقليدية يرغب الأفراد دائماً في معرفة من الرئيس ، ويمكنهم بعد ذلك السمع والطاعة ، وفي ظل هذه النظرية كلما زاد الإشراف على الإنتاج زادت كمية الإنتاج ، ودور نظم المعلومات هنا إمداد الإدارة ببيانات التكلفة لغرض الرقابة ، ومن المفضل الحصول على المعلومات المالية بشكل كمي مع الرغبة في توحيد التقارير ، أما في النظرية الحديثة ، فيجمع الناس معتقداً واحداً ، والقائد يقنع الأفراد بقيمة أهدافه ، والأفراد عادة لديهم حافز ذاتي خاص ، ولكن النموذج الخاطئ ، في الإشراف هو الذي يخفض الإنتاج ، ودور نظم المعلومات يتمثل في إعطاء معلومات توضح التكلفة والمنفعة ، وكذلك الحاجة إلى معلومات لمختلف الأغراض ، والحاجة إلى التنوع أكثر منها إلى التوحيد .

ونستنتج مما سبق أن المعلومات تلعب دوراً مهماً في ظل النظريتين: التقليدية ، والمعاصرة ، ولكن تختلف هذه المعلومات في الحالتين ، ففي ظل النظرية التقليدية تحتاج الإدارة إلى المعلومات الخاصة ، بتعظيم الربح ، وهذا ما كان يقوم به النظام المحاسبي في الوقت السابق ، لذلك تحتاج الإدارة إلى المعلومات الخاصة بزيادة كمية الإنتاج عن طريق بيانات التكاليف ، أما في ظل النظرية المعاصرة ، فالمعلومات التي تحتاجها تختلف ، فهي تحتاج إلى معلومات اجتماعية ، ومعلومات اقتصادية ، بالإضافة إلى معلومات عن الربحية ، وهذا الهدف يستطيع تحقيقه النظام المحاسبي في الوقت الحالي ، بسبب التغيرات التي طرأت على المحاسبة واهتمام المحاسبين بتوفير المعلومات المختلفة لمتخذي القرار ، وهنا يلعب التحليل المحاسبي دوراً بارزاً في مد الإدارة بمختلف

المعلومات الخاصة بالتكاليف وغيرها، ويمده بالتحليلات الخاصة بالتكلفة والمنفعة، وغيرها من المعلومات المتنوعة، التي تعرضنا لها في الأبواب السابقة. وما سبق يتضح لدينا: أن ارتباط النظرية التقليدية بعلم الإدارة والاقتصاد سبب تبني مفهوم تعظيم الربح، واستخدام المكافأة المالية كأهم الحوافز، أما النظرية المعاصرة، فتستمد جذورها من الفلسفة، أو ما يعرف بعلم السلوك.

أهم النظريات المعاصرة^(١)

يقوم المحاسب بإعداد المعلومات لمختلف المستويات الإدارية، بهدف استخدامها في اتخاذ القرارات، وتختلف الاستفادة من هذه المعلومات باختلاف الأفراد، واختلاف سلوكهم تجاه هذه المعلومات، ولذلك فإنه يجب على المحاسب أن يقوم بإعداد هذه المعلومات، بشكل يساعد على تحقيق الاستفادة المطلوبة، وهذا يتطلب دراسة السلوك البشري في مختلف المستويات الإدارية، لأن هذا السلوك ناتج عن نوع من الدوافع التي قد تؤثر في تفكير الأفراد، وبالتالي فإنها توجه السلوك البشري باتجاه الهدف الذي يشبع حاجاته، وقد تعرض العديد من الباحثين لهذه الحاجيات، أمثال ماسلو، وليكرت، وهيرزبرج، فقد قاموا بدراسة هذه الحاجيات التي تمثل نوعاً من القوى المؤثرة في السلوك البشري، وبالتالي في اتخاذ القرارات، ولذلك سنتعرض لهذه النظريات، لارتباطها بصورة لصيقة بالتحليل المحاسبي، بغرض اتخاذ القرارات.

أولاً - نظرية ماسلو : Maslow Theory

تعتمد نظرية ماسلو على جانبين رئيسيين هما:

أ - اعتماد حاجات الفرد على ما يوجد لديه من رغبات، لم يتم إشباعها، وهي التي تؤثر في السلوك، أما الحاجات التي تم إشباعها، فلا تمثل دافعا للفرد.

(١) يرجع في ذلك إلى المراجع التالية:

أ-د. محمد شبيب، مرجع سابق، ص ٢٩٦.

ب-د. منصور فهمي، مرجع سابق، ص ٢٣٤.

John Buckley, and K. Lightner, op. cit., P. 99.

ج-

ب- أن هناك ترتيباً هرمياً لحاجات الإنسان، إذا أشبع إحداها ظهرت الحاجات التي لم يتم إشباعها، وهذا الهرم كالتالي:

١ - حاجات فسيولوجية مثل: الأكل والشرب والنوم.. الخ، وهي تحتل المكانة الأولى، وفي هذا المستوى تكون الحوافز الاقتصادية هي الأقوى.

٢ - الحاجة إلى الأمان: وتتمثل في: الحماية من مخاطر مرض التدهور الاقتصادي، والمخاطر المادية، وهنا هدف التقاعد، وفوائد إضافية تلعب دوراً في الحوافز.

٣ - الحاجة إلى الانتماء، وهذه الحاجة تتمثل: في الصداقة، ويمكن إشباعها عن طريق الجمعيات، والمؤتمرات، وتنظيم الألعاب

٤ - الحاجة إلى التقدير، وتتمثل: هذه الحاجة في أهمية الفرد بالنسبة للآخرين، والشعور بالثقة، والمكانة الاجتماعية.

٥ - الحاجة إلى تحقيق الذات: عند إشباع الحاجات السابقة يستطيع الفرد أن يستخدم الفرص المتاحة أمامه، لتحقيق مواهبه وقدراته وكفاءته الشخصية، وهنا يستطيع الفرد أن يضع أهدافه، ويحاول تحقيقها.

ثانياً - نظرية هيرزبيرج : Herzberg Theory

قام هيرزبيرج بدراسة أسباب افتقار الأفراد إلى الحوافز، وتمكن من التوصل إلى نظريته من خلال دراسة الرضا عن الوظيفة لعدد من المهندسين والمحاسبين، وقد توصل إلى التفرقة بين نوعين من العوامل كالتالي:

أ - عوامل خاصة بالوظيفة، نتج عن عدم توفرها حالة من عدم الرضا لدى الموظفين، ولكن لا تؤدي إلى وجود حافز قوي للموظف، لبذل مزيد من الجهود، ويطلق على هذه العوامل، العوامل الوقائية، وتشمل التالي:

- ١ - سياسة الشركة والإدارة.
- ٢ - الإشراف
- ٣ - العلاقة مع المشرفين
- ٤ - ظروف العمل.
- ٥ - المرتبات
- ٦ - العلاقة مع الزملاء
- ٧ - الحالة الشخصية
- ٨ - العلاقات مع الرؤوسين
- ٩ - الحالة الاجتماعية
- ١٠ - الأمانة

ب- عوامل محفزة إذا توفرت تؤدي إلى وجود حافز قوي لدى الموظف، لبذل مزيد من الجهد، ولكن غياب هذه العوامل لا تجعلهم في حالة من التذمر، وعدم الرضا، وهذه العوامل المحفزة هي:

- ١- الانجازات
- ٢- الاعتراف
- ٣- العمل نفسه
- ٤- المسؤولية
- ٥- التقدير.

ثالثا - نظرية ليكرت : Likert Theory

قام ليكرت بدراسة المنظمات، واستخلص أن مفهوم المنظمة يركز على التالي:-

١- مجموعة من الأفراد تتداخل علاقاتهم ومسئولياتهم برباط مسلسل بشكل الوحدات المختلفة.

٢- مجموعة المديرين الذين يربطون بين هذه الوحدات، ولهم حق التوجيه والتنظيم والإشراف.

ومما سبق نجد أن المنظمة مجتمع انساني يضم أفرادا يعملون على تحقيق أهداف مشتركة، ويتوقف تحقيق هذه الأحداث، إلى حد بعيد، على طبيعة العلاقة بين الرئيس ومروؤسيه، وبالتالي فإن العلاقات الودية بين المدير والعاملين، تزيد من الإنتاجية. وقام ليكرت بالتمييز بين أربعة نماذج رئيسة للقيادة في المنظمات وهي:

١- القائد الاستغلالي: وهذا النوع ينظر للناس كآلات، ويستخدم الخوف والتهديد، لتحقيق أهدافه.

٢- القائد الخير: يظهر عاطفه أبويه تجاه موظفيه، ويوضح أهداف المشروع وكأنها أهدافه، وبرغبة من الموظفين في إرضائه، يتم انجاز أهداف المشروع بصورة جيدة.

٣- القائد الاستشاري: يستطلع آراء الموظفين، ولكن القرارات تبقى في القمة بعد تقييم الآراء.

٤- القائد الاشتراكي: هذا النوع من القيادة يحاول مزج آراء الموظفين، ويعمل لمصلحة الأغلبية، وهنا نجد أن الموظفين يشاركون في عمل القرارات.

ويلخص هيرزبيرج^(١) وآخرون سلوك الأفراد في مختلف المستويات الادارية كالتالي:

١ - الإدارة العليا: قسم سلوك الإدارة إلى عدة أقسام، فهناك نوع من المديرين يرغب في جعل الأفراد فريقاً واحداً في العمل، ومنهم من يرغب في تفويض السلطة، ومنهم من يقاوم التغييرات، وأنواع أخرى من السلوك البشري.

٢ - الإدارة الوسطى: هذا المستوى من الادارة أيضا يختلف السلوك فيه باختلاف الأفراد، فمنهم من يفتقر إلى التحرك في العمل، ومنهم يتجه إلى التخصص، ومنهم من يحمل النظام مسئولية أخطائه. الخ من السلوك الانساني.

٣ - الافراد غير الاشرافيين: في هذا المستوى أيضاً يختلف السلوك البشري، فهناك من يخاف من الآلات، ومنهم من يثق في الادارة، ومنهم من يرغب في تحقيق أهداف قصيرة المدى، ومنهم من يحتاج إلى حوافز. الخ من أنواع السلوك البشري.

أثر النظريات الحديثة في اتخاذ القرارات

تختلف عملية اتخاذ القرارات باختلاف الأفراد وسلوكهم، ففي ضوء ما سبق، نستخلص أن مسئولية المحاسب تتمثل في فهم سلوك الأفراد في المستويات الادارية، حتى يستطيع أن يتعامل معهم، فيمدّهم بالبيانات والمعلومات، التي تساعد على اتخاذ القرارات السليمة، ويرى أحد الكتاب^(٢): «أن قيام المحاسب بدوره، كموزع للمعلومات على العاملين بالمنشأة، يتطلب منه التعرف على سلوك متخذي القرارات، في مواجهة المشكلات الادارية المختلفة، وكيفية صياغة هذه المعلومات بشكل ملائم، ومؤثر في السلوك المتوقع».

وإن كنا نرى عدم اطلاق تسمية موزع على المحاسب، لأن عملية توصيل المعلومات من غير شك عملية مهمة للغاية. عند معرفة المحاسب لسلوك الأفراد، وتوصيل المعلومات بصورة ملائمة،

John Buckley and K. Lightner, op. cit., P.53.

(١)

(٢) د. عباس شيرازي، مرجع سابق، ص ٨٩.

وتأثير المعلومات في سلوكهم، سيجعل أمام المحاسب فرصة لتكييف وإدخال التعديلات، واستخدام المفاهيم والمصطلحات، التي تكون ملائمة لتحقيق الفائدة المرجوة من هذه المعلومات بصورة أفضل لمستخدميها.

ولا نعي هنا الاهتمام بالسلوك الخاص بالمديرين فقط، ولكن على المحاسب أن يتفهم السلوك في مختلف المستويات الادارية، فالمحاسب يعطي تقارير لمختلف المستويات الادارية، وهذه التقارير، بالضرورة، تحتوي على معلومات مختلفة حسب المستوى الاداري.

ومع تعدد الدراسات في مجال نظم المعلومات، وفي مجال سلوك الافراد، ومع قيام ليكرت بتقسيم نماذج القادة، إلا أنه يلاحظ أن الأبحاث والدراسات لم تقدم إلى الآن نوع المعلومات التي تحتاجها النماذج الأربعة للقادة (نماذج ليكرت)، وهنا نتساءل: هل المعلومات التي تقدم للقائد الاشتراكي، تختلف عن المعلومات التي تقدم للقائد المستغل لانتخاذ القرار نفسه؟

ونوصي المحاسبين بالاهتمام بدراسة السلوك البشري لنماذج القادة، وللمستويات الادارية من إدارة عليا، وإدارة وسطى، وإدارة العمليات، حيث ستختلف المعلومات باختلاف سلوك الأفراد في المستويات السابقة.

الباب الرابع الدراسة التطبيقية القرارات في مجال التسويق والإنتاج

نتناول من خلال هذا الباب استعراض الدراسة التطبيقية التي تمت في مجال التسويق والإنتاج.

ويتم ذلك عن طريق تعريف كل من النشاط التسويقي، والنشاط الإنتاجي، والمشكلات الناجمة عن كل منهما، سواء أكانت مشكلات تخطيط أو تنفيذ أو رقابة.

ثم سيتم توضيح أهمية المعلومات المحاسبية لعينة من القرارات التسويقية والإنتاجية في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة، وذلك عن طريق استعراض نماذج إيضاحية لاستخدام التحليل المحاسبي في إتخاذ القرارات، وتطبيق ذلك على الشركات المساهمة الكويتية.

ونستخلص في نهاية هذا الباب بعض النتائج التي توصلت إليها الدراسة ونوصي بعدد من التوصيات المختلفة.

وتنقسم الدراسة في هذا الباب إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول : القرارات في مجال التسويق.

الفصل الثاني : القرارات في مجال الإنتاج.

الفصل الثالث : الخلاصة والنتائج والتوصيات.

الفصل الاول القرارات في مجال التسويق

يتناول هذا الفصل تعريف النشاط التسويقي ، المشكلات الناجمة عنه ، ثم يوضح نماذج لاستخدام التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات التسويقية .

تعريف النشاط التسويقي

اختلفت النظرة إلى التسويق، وبالتالي اختلف مفهوم التسويق من رأي لآخر، ومن فترة لأخرى، فقد مر مفهوم التسويق بعدة مراحل، سنكتفي باستعراض بعض تعريفات التسويق، حسب وجهة نظر الباحثين. اختلف مفهوم التسويق باختلاف التغير الذي حدث في الأسواق فكلما زاد حجم المشروعات، وتعمدت الأعمال التجارية زاد اهتمام الشركات في تبني مفهوم التسويق، كلما اختلف مفهوم التسويق باختلاف الفترات الزمنية إلى أن تم التوصل إلى المفهوم الحديث للتسويق.

يعرف التسويق^(١) : «بأنه جميع أوجه النشاط التي تؤدي إلى انتقال السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك أو المستخدم».

ويعرفه Norver and Savitt^(٢) :

بأنه جميع أوجه النشاط سواء أكان قبل الشراء أم بعده .

بأي طريقة كانت، بحيث تؤدي إلى عقد صفقة مالية .

بين المالك والمستخدم لأي عنصر من عناصر السلع والخدمات .

ويعرفه McCarthy^(٣) :

بأنه عبارة عن أوجه النشاط التي تعمل على انتقال السلع والخدمات من

Marketing Associations Committee.

(١)

John Norver and Ronald Savitt, The Marketing Economy, (New York: Holt, Rinehart (٢) and Winston Inc., 1971), p. 4.

E. Jermoe McCarthy, Basic Marketing, (Homewood Illinois: Richard D. Irwin, 1978), p. (٣)

756.

المنتج إلى المستهلك، أو المستخدم، من أجل إشباع حاجات المستهلكين، وفي الوقت نفسه تحقيق أهداف المشروع.

من التعريفات السابقة نجد أن الهدف من النشاط التسويقي انتقال السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك، طبقاً للمفهوم الحديث للتسويق، حيث يقول أحد الكتاب^(١) : «يعدّ المستهلك الأخير، أو المشتري الصناعي، نقطة البدء في تخطيط أوجه نشاط المشروع».

ومعنى ذلك أن الجهود التي تبذل لمعرفة اتجاهات المستهلك الأخيرة ورغباته، تعد ضمن نشاط التسويق، ولذلك يعد بحوث التسويق ضمن النشاط التسويقي، فعملية جمع البيانات، وتحليلها، تؤدي إلى رسم سياسة لنجاح الخطة التسويقية، ونرى أن التعريفات التي وردت، والتعريفات الأخرى، التي اطلع عليها من المراجع المختلفة، لم تحدد تعريف النشاط التسويقي بشكل قاطع، فمثلاً هل الشراء يعد ضمن النشاط التسويقي أم من اختصاص إدارة الإنتاج، أم من اختصاص إدارة المشتريات؟ وهل يدخل التخزين ضمن إدارة الإنتاج أم إدارة التسويق، أم إدارة خاصة بها مثل إدارة المبيعات؟ لذلك نرى أن مفهوم التسويق لم يحدد بالضبط الأنشطة التي تعدّ ضمن النشاط التسويقي.

مشكلات التسويق

يعترض النشاط التسويقي عدة مشكلات، سنستعرض بعض هذه المشكلات حسب الآراء المختلفة، فهي تختلف من وجهة نظر لأخرى، فهذه المشكلات كما يراها Britt and boyd^(٢) هي :

- | | |
|------------------------------|--------------------|
| ١ - تخطيط الإنتاج. | ٢ - التسعير. |
| ٣ - اختيار العلامة التجارية. | ٤ - قنوات التوزيع. |
| ٥ - سياسات البيع. | ٦ - الإعلان. |
| ٧ - سياسة الترويج. | ٨ - التشغيل. |
| ٩ - الصيانة بعد البيع. | ١٠ - النقطة. |

(١) د. محمود صادق باززع، مرجع سابق، ص ٥٠.

(٢) Steuart Henderson Britt and Harper W. Boyd Jr., Marketing Management Administrative Action, (New York: McCraw-Hill, 1968), p. 34.

ويرى Gundiff^(١) وآخرون مشكلات التسويق فيما يلي :

- ١ - تخطيط وتطوير المنتج .
- ٢ - التخطيط والتدريج .
- ٣ - الشراء .
- ٤ - البيع .
- ٥ - التخزين .
- ٦ - النقل .
- ٧ - تمويل التسويق .
- ٨ - بحوث التسويق .
- ٩ - الحصول على معلومات عن السوق وتحليلها .

ونجد من الرأيين السابقين : أن هناك اختلافا في تحديد المشكلات ، فالرأي الأول ، يرى : أن التسعير يعد ضمن النشاط التسويقي ، وكذلك الصيانة بعد البيع ، أما الرأي الثاني ، فيرى : أن الشراء والتخزين ، وتمويل التسويق ، والحصول على معلومات عن السوق ، وتحليلها ، يعد من مشكلات التسويق .

ونعتقد كما سبق أن قلنا أن السبب في اختلاف تحديد المشكلات ، هو عدم تحديد النشاط الذي يدخل ضمن النشاط التسويقي .

ويرى Green and Wind^(٢) أن مشكلات التسويق تنحصر في التالي :

- ١ - نوعية العملاء .
 - ٢ - سياسة الإنتاج .
 - ٣ - التسعير .
 - ٤ - قنوات التسويق .
 - ٥ - سياسة الترويج .
 - ٦ - البرنامج الكلي للتسويق .
- تعرض أحد الكتاب^(٣) لتحديد مشكلات التسويق ، فيراها تنحصر في المشكلات التالية :

- ١ - تخطيط المنتجات .
- ٢ - الشراء .
- ٣ - البيع الشخصي ، وغير
- ٤ - التوزيع المادي ، ويشمل :
- أ - النقل ب - التخزين .
- الشخصي .

(١) Edward W. Gundiff, Richard R. still and Norman A.P. Govani, Fundamentals of Modern Marketing. (Englewood Clieffs: Prentic-Hall, Inc., 1976), p. 70.

(٢) Paul E. Green and YORAM Wind, Multiattribute Decisions in Marketing, (Hinsdale, Illinois: The Dryden Press, 1973), p. 7.

(٣) د . صديق محمد عفيفي ، التسويق ، مبادئ علمية وبحوث تطبيقية ، (دار النهضة العربية ١٩٧٩) ، ص ٥٤ - ٧١ .

٥ - التمييز والتدريب ————— ج ٦ - تمويل التسويق، وتحمل المخاطر.
 ٧ - بحوث التسويق.
 ومما سبق نخلص إلى: أن مشكلات التسويق تختلف من مشروع لآخر،
 ومن وقت لآخر، حيث تختلف المشكلات التسويقية كلما زاد التطوير، وبالتالي
 زاد التعقيد، وظهرت مفاهيم جديدة للتسويق.
 ومن المراجع العلمية العديدة التي اطلعنا عليها، وجدنا اختلافا في تحديد
 مشكلات التسويق، وإن كان هناك بعض المشكلات متفقا عليها.
 ونرى أن مشكلات التسويق يمكن تبويبها على النحو التالي:

أولا : مشكلات تخطيط

- ١ - اختيار مناطق البيع.
- ٢ - تخطيط عمليات النقل والتوزيع.
- ٣ - اختيار قنوات التوزيع.
- ٤ - تخطيط البرامج التسويقية.
- ٥ - اختيار مصادر تمويل التسويق.
- ٦ - تميز السلع بالعلامات.
- ٧ - حجم المبيعات وربحياتها.

ثانيا : مشكلات تنفيذ

- ١ - الشراء.
- ٢ - التخزين.
- ٣ - البيع.
- ٤ - ائتمان العميل.
- ٥ - التسعير.
- ٦ - الإعلان.
- ٧ - المزج البيعي.

ثالثا : مشكلات رقابة

- ١ - الرقابة على رجال البيع.
- ٢ - الرقابة على المخازن.
- ٣ - دراسة ربحية المنتجات وتحليلها.
- ٤ - الرقابة على تكاليف التسويق.

تبويب القرارات التسويقية^(١)

يمر النشاط التسويقي بالمراحل التالية : -

١ - التخطيط . ٢ - التنفيذ . ٣ - الرقابة .

وترى أنه يمكن تبويب القرارات التسويقية حسب المراحل السابقة وهي :
التخطيط ، والتنفيذ ، والرقابة .

١ - التخطيط : ويعرف بعضهم التخطيط «بأنه تحديد الأعمال ، أو الأنشطة وتقدير الموارد ، واختيار السبل الأفضل لاستخدامها؛ من أجل تحقيق أهداف معينة^(٢) .

وتحتاج الإدارة في هذه المرحلة إلى اتخاذ العديد من القرارات المهمة .
٢ - التنفيذ : أما المرحلة الثانية التي يمر بها النشاط ، فهي : مرحلة التنفيذ ، أو مزاوله النشاط ، وتصريف أمور النشاط .

تحتاج الإدارة إلى اتخاذ العديد من القرارات ، التي تؤثر في استمرار المشروع .

٣ - مرحلة الرقابة : هي المرحلة التي تعقب مرحلة التنفيذ ، يتم فيها تقييم النتائج التي تحققت في ضوء الأهداف المخططة ، ويتم تحليل الأسباب التي أدت إلى تلك النتائج .

وتتخذ الإدارة العديد من القرارات في هذه المرحلة ، لتصحيح الانحرافات التي حدثت بين ما هو مستهدف ، وما تم إنجازه .

لذلك نرى أن التبويب المقترح لعملية اتخاذ القرارات يتفق مع المراحل التي يمر بها النشاط الإنتاجي والتسويقي ، ويشمل جميع النواحي في النشاط ، وفي الصفحات التالية نعرض القرارات الإنتاجية والتسويقية ، طبقاً للتبويب المقترح .

نماذج إيضاحية لاستخدام التحليل المحاسبي في
اتخاذ قرارات تسويقية

يعتمد نجاح القرارات التسويقية على المعلومات المحاسبية ، بالإضافة إلى

(١) سيستخدم التبويب نفسه في القرارات الإنتاجية .

(٢) د . علي السلمي ، مرجع سابق ، ص ١٥٢ .

العناصر الأخرى، وسنوضح أهمية هذه المعلومات لعينة من القرارات التسويقية، ثم نعرض القرارات التسويقية حسب التبويب المقترح، وهو:

- ١ - التخطيط.
- ٢ - التنفيذ.
- ٣ - الرقابة.

أولاً - أهمية المعلومات المحاسبية في قرار المزج البيعي

نفترض أن شركة لديها منتجان أ، ب، وتفكر إدارة المشروع بتغيير المزج البيعي لهذين المنتجين، وفيما يلي البيانات الخاصة بالوضع الحالي:

بيان	المنتج أ	المنتج ب	الإجمالي
المبيعات	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
التكاليف			
ثابتة	٤٠٠٠	١١٠٠٠	١٥٠٠٠
متغيرة	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	١٨٠٠٠
إجمالي	١٦٠٠٠	١٧٠٠٠	٣٣٠٠٠
صافي الربح	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٧٠٠٠

ويفرض أن الإدارة تدرس حالة زيادة المنتج أ بمقدار ٤٠٪، مع ثبات المنتج ب، أو زيادة المنتج ب بمقدار ٤٠٪، مع ثبات المنتج أ.

الحالة الأولى: زيادة المنتج أ بمقدار ٢٠٪ مع ثبات المنتج ب.

بيان	المنتج أ	المنتج ب	الإجمالي
المبيعات	٢٤٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٤٠٠٠
التكاليف			
الثابتة	٤٠٠٠	١١٠٠٠	١٥٠٠٠
المتغيرة	١٤٤٠٠	٦٠٠٠	١٥٤٠٠
الإجمالي	١٨٤٠٠	١٧٠٠٠	٣٥٤٠٠
صافي الربح	٥٦٠٠	٣٠٠٠	٨٦٠٠

الحالة الثانية: زيادة المنتج ب بمقدار ٢٠٪، مع ثبات المنتج أ.

بيان	المنتج أ	المنتج ب	الإجمالي
المبيعات	٢٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤٤٠٠٠
التكاليف			
الثابتة	٤٠٠٠	١١٠٠٠	١٥٠٠٠
المتغيرة	١٢٠٠٠	٧٢٠٠	١٩٢٠٠
الإجمالي	١٦٠٠٠	١٨٢٠٠	٣٤٢٠٠
صافي الربح	٤٠٠٠	٥٨٠٠	٩٨٠٠

ومن التحليل السابق يتضح: أن الحالة الثانية، الخاصة بزيادة المنتج ب بمقدار ٢٠٪ مع ثبات المنتج أ تحقق أفضل مزج بيعي، حيث يبلغ مقدار الربح الصافي ٩٨٠٠ جنيه.

ثانياً - أهمية المعلومات المحاسبية في قرار زيادة مخصصات الإعلان
نفرض أن الوضع الحالي في إحدى الشركات خسارة مقدارها ٨٠٠٠ جنيه، وقد اقترح مدير الإعلان زيادة تكاليف الإعلان، لتنشيط المبيعات، بمقدار ٢٦٠٠ جنيه، وتم دراسة الاقتراح كالتالي:

بيان	الموقف الحالي	الموقف المقترح	الفروق
إيراد المبيعات	١٦٢٠٠٠	٢١٦٠٠٠	٥٤٠٠٠
ت. متغيرة	٤٨٦٠٠	٩٢٠٠٠	٤٣٤٠٠
ت. ثابتة	١٢١٤٠٠	١٢٤٠٠٠	٢٦٠٠
إجمالي التكاليف	١٧٠٠٠٠	٢١٦٠٠٠	٤٦٠٠٠
صافي الربح	(٨٠٠٠)	صفر	٨٠٠٠

- ١ - ونستنتج من التحليل السابق أن اقتراح مدير الإعلان سيؤدي إلى تخفيض في الخسارة، بمقدار ٨٠٠٠ جنيه، وهذا يعدّ مكسباً، كما يلاحظ أن هذا الاقتراح يؤدي إلى وضع تعادلي، يبلغ صافي الربح فيه صفراً.
- ٢ - هناك إيراد تفاضلي يبلغ ٨٠٠٠ جنيه.
- ٣ - تبلغ التكاليف التفاضلية المتزايدة ٤٦٠٠٠، وهي تمثل الفرق بين إجمالي التكاليف في الموقف الحالي، وجملة التكاليف في الموقف المقترح.

ثالثا - قرار قبول أو بيع بأسعار مخفضة أو رفضها

تقوم إحدى الشركات ببيع ٦٠٪ من الإنتاج، ويبلغ عدد الوحدات المباعة ٦٠٠٠ وحدة، بسعر خمسة جنيهاً للوحدة، وهناك طلب إضافي لتوريد ٤٠٠٠ وحدة، يتم استلامها من مخازن المصنع، بسعر أربعة جنيهاً (نهائي)، وأوضح مدير المبيعات في هذه الشركة أن هذا السعر مؤقت، ولن يؤثر على الأسعار المألوفة، كما أنه لن يتسبب في أي آثار ضارة على سمعة الشركة لدى العملاء الدائمين، ولن يحتسب عمولة بيع، وتوزيع ٥٠ جنيهاً عن كل وحدة مباعة، نظرا لقيام المورد باستلام الطلبية من المصنع، دون أن تتحمل إدارة المبيعات أية مصاريف بيع وتوزيع إضافية، وكانت قائمة الدخل كالتالي:

قائمة الدخل عن ٦٠٠٠ وحدة

وحدة	كلي	مبيعات
٥	٣٠٠٠٠	- تكاليف صناعية متغيرة
٢	١٢٠٠٠	- تكاليف صناعية ثابتة
٥٠	٣٠٠٠	مجمّل الربح
٢,٥٠	١٥٠٠٠	- تكاليف بيع وتوزيع
١	٦٠٠٠	متغيرة
٥٠	٣٠٠٠	ثابتة
٦٧	٤٠٠٠	- تكاليف إدارية ثابتة
٣٣	٢٠٠٠	صافي الربح

وبالنسبة لقائمة الدخل الخاصة بـ ٤٠٠٠ وحدة إضافية فقد كانت كالتالي :

قائمة الدخل عن ٤٠٠٠ وحدة إضافية

وحدة	كلي	إيراد المبيعات
٤	١٦٠٠٠	ت متغيرة
٢,٥	١٠٠٠٠	
١,٥	٦٠٠٠	

ويلاحظ من القوائم السابقة ما يلي :

- ١ - عند قبول طلب إضافي، هناك إيراد تفاضلي ١٦٠٠٠ جنيه.
- ٢ - التكاليف التفاضلية تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - تم استبعاد التكاليف الثابتة، لعدم وجود تغير فيها.
- ٤ - تم استبعاد عمولة البيع والتوزيع؛ لقيام العميل باستلام الطلبية من مخازن المصنع.

رابعاً - القرارات المتعلقة بالرقابة

لاحظ مدير المبيعات في إحدى الشركات أن أحد الفروع به تغيرات غير عادية، وعند دراسة تقرير عن حركة المبيعات، المقدم من الإدارة المالية بالشكل التالي :-

تقرير عن المبيعات			
التغيرات	الفعلي	التقديري	
*١٥٠٠	٣٨٥٠٠	٤٠٠٠٠	فرع أ
*١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	فرع ب
٢٠٠٠	٣٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	فرع ج
*٩٥٠٠	١١٠٥٠٠	١٢٠٠٠٠	الإجمالي

وبدراسة التقرير يلاحظ : أن هناك تغيرات غير عادية، لا تسترعي انتباه مدير المبيعات، أما التغيرات غير العادية، والخاصة بالفرع ب، فقد قام مدير المبيعات بدراسة تقرير عن المبيعات في الفرع «ب».

تقرير عن المبيعات في الفرع ب

تغيرات	فعلي	تقديري	
-	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	السلعة (١)
*١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	السلعة (٢)
*١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	

ومن التقرير السابق، يلاحظ مدير المبيعات أن السلعة ٢ سبب التغيرات غير العادية، حيث تبلغ قيمة الانحرافات ١٠٠٠٠ جنيه. وتحليل هذه

* تغيرات سالبة

الانحرافات عن طريق تحليل مبيعات السلعة ٢ كما يظهر في الجدول التالي :

مبيعات الفرع (ب) من السلعة ٢

كمية	تقديري	فعلي	تغيرات
	٦٠٠٠	٤٠٠٠	*٢٠٠٠
سعر الوحدة	٥	٥	—
القيمة	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	*١٠٠٠٠

وهكذا يتضح من التحليل السابق أن التغيرات في مبيعات الفرع ب يرجع إلى أن كمية المبيعات الفعلية للسلعة ٢ أقل من التقدير بمقدار ٢٠٠٠ وحدة، وهنا تستطيع الإدارة دراسة أسباب انخفاض الطلب على السلعة ٢ في هذا الفرع، فقد يحتاج الأمر إلى اتخاذ قرار تنشيط المبيعات من هذه السلعة، أو تخفيض سعر البيع، مما يؤدي إلى زيادة كمية المبيعات، أو زيادة كمية المبيعات من السلعة ١، وبالتالي تزيد ربحية هذا الفرع.

وليست المواقف السابقة هي المواقف التي يفيد فيها التحليل المحاسبي، فهناك العديد من القرارات التسويقية التي يبرز فيها التحليل المحاسبي، ويمكن أن يؤدي إلى اتخاذ أفضل الحلول، فالمواقف السابقة هي كما سبق أن ذكرنا على سبيل المثال، وليس على سبيل الحصر.

ويتضح مما سبق : أهمية المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات التسويقية، وقد لمس الباحث من تحليل ردود الاستقصاء، أن الشركات المساهمة الكويتية التي تتوفر فيها أساليب التحليل المحاسبي تستخدم المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات التسويقية، وهذا ما سنوضحه في الصفحات القادمة، حيث سنتناول القرارات التسويقية حسب التبويب المقترح، وسنوضح عدد الشركات المساهمة الكويتية التي تستخدم المعلومات المحاسبية في كل موقف من مواقف التسويق.

أولا - مرحلة التخطيط

في مرحلة التخطيط يتم رسم سياسة عامة للنشاط التسويقي، وتحدد

* تغيرات سالبة.

الخطوط الرئيسية لنواحي النشاط المختلفة، مثل: تحديد طبيعة السلعة، وتصنيفها، وتمييزها عن باقي المنتجات، وطرق بيعها وتوزيعها، وطرق الترويج والإعلان . . . الخ، ويمكن القول إن التخطيط التسويقي جيد، عندما تتوفر فيه الصفات التالية :

أ - أن ترتبط الخطة بأهداف المنشأة.

ب - أن تكون الخطة مبنية على دراسات سابقة، وعلى أسس علمية سليمة.

ج - أن تكون الخطة ممكنة وسهلة التنفيذ.

د - أن تكون الخطة مرنة، ويمكن تعديلها في المستقبل.

ويرى Hughes^(١) أنه في مرحلة التخطيط: تكون هناك حاجة إلى عدة مهارات مختلفة، وهي التحليل، والتوحيد، والإبداع، والاتصالات. وتتخذ الإدارة في مرحلة التخطيط القرارات الآتية:

١ - قرارات خاصة باختيار الموقع، وتستخدم المعلومات المحاسبية في (١١) شركة عند فتح فروع جديدة، وكذلك (١١) شركة تعتمد على المعلومات في اختيار أسواق جديدة.

٢ - قرارات خاصة باختيار التصميم الخارجي، والتصميم الداخلي للمتجر.

٣ - التخطيط السلعي: يُعني التخطيط السلعي بتحديد المواصفات الفنية للسلعة، وهذه المرحلة تُعني بعملية إجراء الأبحاث على السلعة، وتطوير السلعة، والتصميم النهائي للسلعة، كما يتم اختيار أفضل السياسات. وعند التخطيط السلعي تتخذ الإدارة قرارات مهمة في هذا المجال، فقد يتناول تطوير السلع إضافة إحدى السلع أو حذفها، أو تطوير المنتجات الحالية للمنشأة، أو اكتشاف استعمالات جديدة، أو إضافة سلع جديدة، كما يتناول التخطيط السلعي كلاً من التنوع والتشكيل، ويعين التنوع إضافة منتجات جديدة. أما التشكيل، فيعني شكلاً جديداً للمنتجات الحالية، مثل إضافة أحجام متنوعة، أو مقاسات جديدة، ويتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الخاصة بهذه المرحلة، ومن الدراسة الميدانية وجدنا: أن الشركات المساهمة تعتمد على المعلومات

(١) G. David Hughes, Marketing Management, (Addison Wesley Publishing Company, (١

1978), p. 13.

المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية:

أ - تنوع السلع، ٦ شركات.

ب - تطوير السلع، ٧ شركات.

ج - تحليل ربحية المنتجات، ١٢ شركة.

د - تكديس السلع، ٤ شركات.

٤ - اختيار قنوات التسويق^(١) : يتم اختيار قنوات التسويق بعد دراسة الظروف

المحيطة بالسوق وما به من منافسين، وموزعين لسلع بديلة.

كما يتم دراسة الظروف الخاصة بالمستهلكين. وبعد هذه الدراسة يتم اتخاذ قرار مبني على أسس علمية، واختيار قنوات التسويق في حالة المنتجات الصناعية، أو ما تسمى بسلع الإنتاج، عنها بالنسبة للسلع الاستهلاكية.

ويصور الشكل التالي قنوات التسويق في حالة السلع الصناعية، وفي حالة السلع الاستهلاكية^(٢).

وتفيد المعلومات المحاسبية في هذا المجال لاتخاذ القرارات الخاصة باختيار قنوات التسويق، وتعتمد الشركات المساهمة الكويتية على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية:

أ - قنوات توزيع جديدة، ٨ شركات.

ب - أفضل قنوات التوزيع، ٨ شركات.

ج - إضافة قنوات جديدة، ٨ شركات.

٥ - اختيار طريقة الترويج للنشاط : يعدّ الترويج أحد العناصر المهمة في

العملية التسويقية، ويقصد بالترويج، كما يوضحه أحد الكتاب^(٣) : «كل

صور الاتصال بالسوق التابعة من المنتج، أو البائع، والموجهة نحو السوق

(١) يرجع في ذلك إلى المراجع التالية:

أ - د. علي عبد المجيد، الأصول العلمية للتسويق، (دار النهضة العربية ١٩٧٧)، ص

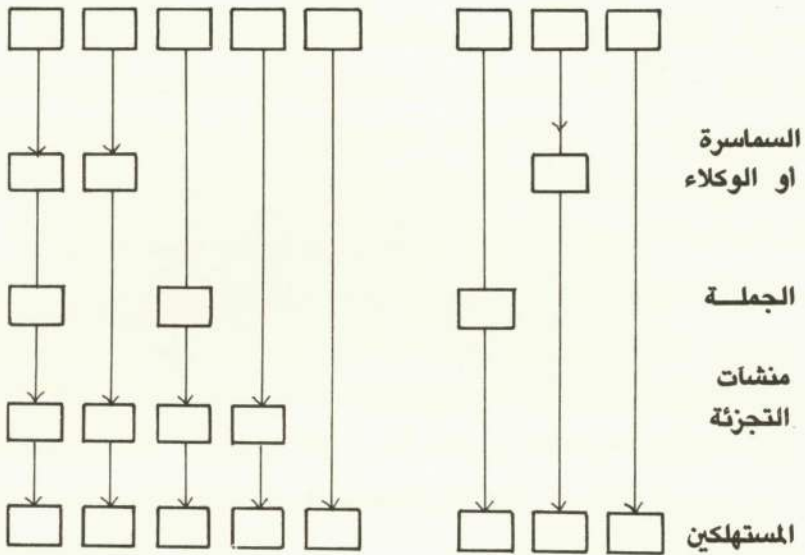
٤٤٩.

David Hughes, op. cit., 339.

ب -

Edeard W. Cundiff, R. R. Stil and N.A.P. Govani, op. cit., p. 268. (٢)

(٣) د. صديق محمد عفيفي، مرجع سابق، ص ٢٨١.



شكل ايضاحي رقم (٤ - ١)
قنوات التسويق للسلع الصناعية والاستهلاكية

بغاية خلق وتنمية الطلب، مما يؤدي إلى زيادة أرباح المنشأة القائمة بالترويج».

ويأخذ الترويج عدة أشكال، وأهمها الأشكال التالية :

- أ - البيع الشخصي، ويقصد به النقل المباشر للرسالة البيعية.
- ب - الإعلان، ويقصد به النقل غير المباشر للرسالة البيعية.
- ج - تنشيط المبيعات عن طريق رجال البيع، أو الاعلان، أو المعارض، أو الكتالوجات، أو المسابقات، أو الهدايا.
- وفي الشركات المساهمة الكويتية يعتمد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار بتنشيط المبيعات في ١٢ شركة.
- د - صور ترويجية مختلفة، مثل تخفيضات الأسعار: الضمان، والصيانة، والخدمات المجانية، والتغليف.
- وعند تخطيط الطريقة الترويجية، يتم اتخاذ القرار، بناء على الظروف

المحيطة بالسلعة، وظروف المنشأة.

٦- تمييز السلع بالعلامات التجارية: تقوم المنشأة بتمييز منتجاتها باستخدام اسم، أو رمز، أو صورة، بهدف تعريف المنتجات والخدمات التي تقوم بإنتاجها وتحديدتها، وذلك تمييزاً لها عن خدمات أو منتجات بمشروعات أخرى منافسة.

٧- تمويل التسويق: وتشمل مرحلة التخطيط للنشاط التسويقي، وتدبير الأموال اللازمة للقيام بهذا النشاط، وتتخذ القرارات الخاصة بالتمويل حسب الظروف المحيطة بالمنشأة، والمفاضلة بين مصادر التمويل.

ثانياً - القرارات الخاصة بالتنفيذ أو مزاوله النشاط :

بعد اختيار الموقع والتصميم الخارجي، والداخلي، للمكان الذي ستزاول به عملية النشاط التسويقي، تأتي مرحلة التنفيذ، أو مزاوله النشاط التسويقي، وتتخذ لذلك في هذه المرحلة عدة قرارات هي :

١- قرارات الشراء

تعدّ وظيفة الشراء من الوظائف التسويقية المهمة، وفي هذه الوظيفة تتخذ الإدارة قرارات عديدة بالنسبة لمصادر الشراء، وكميات الشراء المناسبة، التي تكفي حاجة العملاء والمستهلكين، بأقل تكلفة، كذلك يرتبط بهذه الوظيفة، تحديد مواعيد الشراء المناسبة، حتى لا تتكدس البضائع، ويزيد رأس المال المستثمر في المخزون، وتعتمد القرارات على المعلومات المحاسبية لتحقيق ذلك، وفي الشركات المساهمة يعتمد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية:

أ - مصادر الشراء، ٦ شركات.

ب - مواعيد الشراء، ٨ شركات.

ج - تخفيض التكاليف، ٩ شركات.

٢- التخزين

يعرف أحد الكتاب^(١) التخزين بأنه «الوظيفة التي تخلق المنفعة الزمنية، وهي منفعة الاحتفاظ بالسلعة، من الوقت الذي لا تكون هناك حاجة إليها،

(١) د. صديق محمد عفيفي، مرجع سابق، ص ٦١.

إلى الوقت الذي تظهر فيه الحاجة إليها».

والتخزين يشمل المواد الخام، والسلع غير التامة الصنع. ويقوم المنتجون بتخزين المواد الخام، والسلع غير التامة، فقد يتم تخزينها عن طريق تجار الجملة، أو تجار التجزئة، أو عن طريق منشآت متخصصة في عمليات التخزين، ويعتمد على المعلومات المحاسبية في هذا المجال لاتخاذ القرارات. وتتطلب عملية التخزين: الاحتفاظ بسجلات ودفاتر لتسجيل جميع البيانات الخاصة بهذه العملية.

وفي الشركات المساهمة الكويتية: تستخدم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات التالية:

أ - تخفيض الشراء، ٤ شركات.

ب - مخزون أقل، ٦ شركات.

ج - زيادة المبيعات، ١٠ شركات.

٣ - النقل

ويعني النقل: نقل السلع والخدمات من مكان الإنتاج، أو المكان الذي توجد به إلى المكان الذي تندر فيه.

ويتم النقل إما بالسكك الحديدية، وإما بالبواخر وإما بالسيارات أو الطائرات، وقد تتم عملية النقل بواسطة المنتجين، أو بواسطة متخصصين في عملية النقل، وتتوقف القرارات الخاصة باختيار وسيلة النقل، وطريقة النقل على التكاليف، وعلى كميات السلع، ونوعيتها. وتستخدم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الخاصة بالنقل أيضاً.

وفي الشركات المساهمة الكويتية: يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية؛ لاتخاذ القرارات الخاصة بالنقل، في ٦ شركات.

٤ - الإعلان

يعرف أحد الكتاب^(١) الإعلان «بأنه الوسيلة غير الشخصية؛ لتقديم الأفكار، والسلع، والخدمات وترويجها، بواسطة جهة معلومة مقابل أجر مدفوع».

(١) د. محمود صادق بازركة، مرجع سابق، ص ٥٢١.

ويتخذ الإعلان صوراً عدة، مثل: الصحف، والمجلات، والأفلام السينمائية، والراديو، والمنشورات . . . إلخ. وفي مجال الإعلان تتخذ الإدارة قرارات بالنسبة لاختيار طريقة الإعلان، وكذلك المبلغ الذي تخصصه للإعلان، وتحتاج إلى المعلومات المحاسبية لاتخاذ مثل هذا القرار، وفي الشركات المساهمة يعتمد على المعلومات المحاسبية، عند اتخاذ قرار بتغيير سياسة الإعلان، ٨ شركات.

٥ - البيع

يقصد بالبيع: إنتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة، أو من المنتج إلى المستخدم، أو من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، أو البيع مباشرة، عن طريق رجال البيع التابعين للمنشأة، كما قد يتم البيع عن طريق الهاتف، أو عن طريق البريد، وفي هذه المرحلة يتم اختيار مناطق البيع، أو رجال البيع. وتدريبهم، وتحديد أجورهم، ومكافآتهم، وتتخذ الإدارة القرارات الخاصة بهذه المرحلة، وتحتاج إلى المعلومات المحاسبية؛ لاتخاذ أشكال البيع المناسبة. وتستخدم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الخاصة بهذه المرحلة في الشركات المساهمة كالتالي:

أ - الرقابة على رجال البيع، ٦ شركات.

ب - تدريب رجال البيع، ٦ شركات.

٦ - التسعير

تعدّ قرارات التسعير من أهم القرارات التي تتخذ، ويقول McCarthy^(١) في ذلك: «إن قرارات التسعير تؤثر في كل المبيعات والأرباح، ولذلك لا بد من اخذ تلك القرارات بجدية».

ويرتبط بالتسعير الخصم، وأنواع الخصم التي تسمح بها المنشأة، وهناك عدة أساليب تساعد على اتخاذ قرارات التسعير، مثل: تحليل التعادل، واستخدام نظريات التكاليف في التسعير، فيتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية؛ لاتخاذ القرارات، وتعتمد الشركات المساهمة الكويتية على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية:

E. Jerome McCarthy op. cit., p. 632.

أ - تسعير المنتجات، ١١ شركة.

ب - خفض أسعار بعض السلع، ٧ شركات.

٧ - منح الائتمان للعميل

وفي هذه المرحلة تتخذ القرارات الخاصة بمدى مقدرة المنشأة على منح الائتمان للعملاء، فبعض المنشآت تبيع نقداً، وبعضها يسمح بالبيع على الحساب، وبعضها الآخر يتم البيع فيها بالتقسيط.

ثالثاً : القرارات المتعلقة بالرقابة

تقوم إدارة التسويق بعمل الخطة اللازمة لمباشرة أعمالها، وتتخذ العديد من القرارات المهمة في تلك المرحلة، وقد سبق أن أشرنا إلى بعض تلك القرارات.

وفي مرحلة التنفيذ، أو مزاولة النشاط، تقوم الإدارة بتنفيذ الخطة الموضوعية، وتتخذ في تلك المرحلة العديد من القرارات المهمة أيضاً لاستمرار النشاط.

وقد أشرنا إلى بعض القرارات المهمة في تلك المرحلة . . ولا ينتهي عمل إدارة التسويق عند المراحل السابقة . . ، وإنما يمتد أيضاً، إلى ما بعد التنفيذ، وتسمى هذه المرحلة مرحلة الرقابة، وتأخذ الرقابة عدة أشكال كالتالي : -
أ - مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط؛ لمعرفة قدرتها على تحقيق الأهداف المنشودة، وتحديد الانحرافات وتحليلها، ودراسة أسبابها ومعالجتها، وتستخدم المعلومات المحاسبية لغرض الرقابة. وفي الشركات المساهمة الكويتية: يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تحديد الأقسام ذات الأداء الضعيف في ٩ شركات.

ب - دراسة ربحية المنتجات والأسواق وتحليلها، ومناطق البيع، وقنوات التوزيع، ويعتمد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات في الشركات المساهمة كالتالي:

١ - أصناف راکدة، ٩ شركات.

٢ - فروع ربحية أقل، ٨ شركات.

٣ - تحديد سلع مربحة، ١١ شركة.

٤- توضيح أقسام مربحة، ٦ شركات.

ج- رقابة تشمل المنتجات التي تقوم بتسويقها، وإمكانية إيجاد فرص تسويقية في المستقبل، ويتطلب ذلك تعديلات في المزج التسويقي، ولا بد من مراقبة البرامج التسويقية، فالرقابة الجيدة تساعد مدير التسويق على تحديد نواحي الضعف، وتصحيحها، وفي الوقت نفسه توضيح نواحي القوة، التي تساعد على تقديم برنامج التسويقي التالي:

وفي هذه المرحلة تحتاج الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاتخاذ مثل هذه القرارات. وفي الشركات المساهمة الكويتية يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات عند انخفاض الطلب، ١١ شركة. كذلك تغيير المزج الطبيعي، في ٨ شركات.

ويرى Hughes^(١):

أن الرقابة تقيم للقرارات الاستراتيجية، بمجرد إنجازها، وتحتوي على أربع خطوات:

١- تحديد الأداء حسب القرارات التخطيطية.

٢- الحصول على بيانات الأداء الفعلي.

٣- مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي.

٤- تصحيح الإجراءات التي تسببت في الانحرافات.

وفي مرحلة الرقابة تتخذ الإدارة العديد من القرارات، وتستخدم البيانات التي حصلت عليها نتيجة الرقابة في عملية إعادة التغذية.

المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات التسويقية تلعب المحاسبية دورا مهما في اتخاذ القرارات التسويقية في مراحلها المختلفة المتعلقة بالتخطيط، والتنفيذ، والرقابة، وبرز أيضا دور التحليل المحاسبي، وما يوفره من معلومات في هذا المجال، وفيما يلي أهم المعلومات التي ثبت من الدراسة الميدانية أهميتها في اتخاذ القرارات التسويقية، يوضحها الجدول رقم (٤ - ١).

جدول رقم (٤ - ١)

المعلومات الهامة في اتخاذ القرارات التسويقية

المعلومات	الشركات المساهمة
مواد	١٠
عمالة	٥
مصرفيات	٧
فعلي / سابق	٤
تكلفة تسويق كل سلعة	٣
كل منطقة	—
نقد وأجلة	٨
تكاليف إعلان	٩
تحليل المبيعات حسب مناطق البيع	٢
قنوات التوزيع	٤
المبيعات لكل رجل بيع	٤
متوقعة / فعلية	٧
توزيع المبيعات حسب مناطق البيع	٥
قنوات البيع	٨
أنواع المنتجات	٨
مبيعات متوقعة	٦
أخرى	٤

الفصل الثاني القرارات في مجال الإنتاج

نتناول في هذا الفصل تعريف النشاط الإنتاجي والمشكلات الناجمة عنه، ثم نستعرض نماذج لاستخدام التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات الإنتاجية. تعريف النشاط الإنتاجي:

قبل تحديد القرارات الإنتاجية، سنتعرض لتعريف النشاط الإنتاجي، ثم تحديد مشكلات الإنتاج التي تحتاج إلى اتخاذ قرارات، وهناك عدة تعريفات للنشاط الإنتاجي نذكر منها التعريفات التالية:

يعرف Buffa^(١) الإنتاج «بأنه عملية خلق السلع والخدمات». ويعرفه Starr^(٢): الإنتاج: «هو أية إجراءات وجهود، تؤدي إلى تحويل عناصر المدخلات إلى شكل مخرجات.

ويعرفه Zimmerman and Sovereign^(٣) أيضا «الإنتاج عبارة عن تنظيم الموارد، والأيدي العاملة، والآلات، من أجل توفير السلع والخدمات». ومن الآراء السابقة نجد: أن الرأي الأول يرى أن الإنتاج عملية خلق. أما الرأي الثاني، فيرى: أن الإنتاج إجراء لتحويل العناصر من شكل لآخر.

أما الرأي الثالث، فيرى: أن الإنتاج تنظيم موارد. ولكن، جميع الآراء السابقة تتفق في نقطة واحدة، هي: توفير السلع والخدمات، سواء عن طريق عملية خلق، أو إجراء تحويل عناصر، أو عن طريق تنظيم عناصر العمل.

Elwood Buffa, Modern Production Management, (New York: John Wiley, Inc., 1956), p. (١) 30.

Martin Kenneth Starr, Production Management, (N.J: Englewood cliffs, Prentice-Hall, (٢) Inc., 1965), p. 170.

Hans J. Zimmerman and M.G. Sovereign, Quantitative Models for Production (٣) Management, (N.J. : Englewood cliffs, Prentice-Hall, Inc., 1974), p. 3.

ونقترح التعريف التالي للنشاط الإنتاجي: وهو: «ذلك النشاط الذي يختص بتنظيم الآلات، والأيدي العاملة، والموارد، بقصد إنتاج السلعة، أو الخدمة المتخذ قرار بإنتاجها.

مشكلات الإنتاج

يعدّ النشاط الإنتاجي من الأنشطة ذات المشكلات المتعددة، ولذلك لا بد من التعرف على نوعية المشكلات التي - عن طريق تحديدها - يمكن تحديد القرارات اللازمة، وتختلف هذه المشكلات من نشاط إلى آخر، ولكن هناك مشكلات تتكرر في كل الأنشطة، وستعرض للآراء المختلفة التي تعرضت لتحديد مشكلات الإنتاج.

يرى Starr^(١) أن مشكلات الإنتاج تتخلص في التالي:-

- ١- تصميم المنتج.
- ٢- تصميم الإجراءات.
- ٣- اختيار العدد والآلات.
- ٤- تدريب العمال.
- ٥- تحديد مهارة العمال المطلوبة.
- ٦- اختيار المواد الخام.
- ٧- اختيار المصنع.
- ٨- اختيار موقع المصنع.
- ٩- تحديد جداول التنفيذ.
- ١٠- تصميم نظام الإنتاج.
- ١١- الرقابة.
- ١٢- بناء نظام الرقابة.
- ١٣- تطوير سياسات التصميم.

ويرى Buffa^(٢) أن مشكلات الإنتاج تنحصر في التالي:-

- ١- تصميم المنتج.
- ٢- اختيار الأجهزة.
- ٣- تصميم إجراءات الإنتاج.
- ٤- تصميم العمل.
- ٥- اختيار الموقع.
- ٦- براءة التصميم.
- ٧- الرقابة على الإنتاج والمخزون.
- ٨- كمية الرقابة.
- ٩- الرقابة على العمال.
- ١٠- الرقابة على التكاليف.

ونجد أن الرأيين السابقين يتفقان في النواحي التالية:-

Martin Kenneth Starr, op., cit., p. 6.

(١)

Elwood Buffa, op. cit., p. 31.

(٢)

- ١ - تصميم المنتج .
- ٢ - اختيار العدد .
- ٣ - تصميم إجراء .
- ٤ - اختيار الموقع .
- ٥ - الرقابة .

ويضيف Zimmerman^(١) إلى هذه المشكلات :

- ١ - طاقة الإنتاج .
- ٢ - موقع المصنع .
- ٣ - تصميم المنتج .
- ٤ - رأس المال .
- ٥ - وضع الخطط .
- ٦ - المخزون .
- ٧ - تحديد جداول العمل .
- ٨ - الصيانة .

كما يضيف Riggs^(٢) المشكلات التالية :

- ١ - اختيار موقع المشروع والمخازن والمكاتب .
- ٢ - تصميم خطة ومناطق العمل .
- ٣ - تحدد وتوقيت المصادر .
- ٤ - اختيار التجهيزات، وصيانتها، وإحلالها .
- ٥ - سياسات المخزون .
- ٦ - تصميم الإجراءات والرقابة عليها .
- ٧ - تحديد طرق العمل .
- ٨ - تحديد كمية ونوعية الرقابة .

تلك كانت الآراء المختلفة، التي تعرضت لمشكلات الإنتاج، وتختلف تلك الآراء كل واحدة عن الأخرى، في تحديد هذه المشكلات، وإن كانت هناك بعض المشكلات تتفق فيها الآراء، مثل تصميم الإجراءات، واختيار الموقع، والرقابة، وتحديد الآلات.

ونرى أن المشكلات السابقة يمكن تبويبها بالشكل التالي:

Hans J. Zimmerman, and M.G. Sovereign, op. cit., p. 2.

(١)

James L. Riggs, Production Systems, (New York: Awiley Hamilton Publecation, 1976), p. (٢)

أولاً - مشكلات تخطيط

- أ - اختيار خطة عمل.
- ب - اختيار آلات وصيانتها.
- ج - اختيار مصادر تمويل.
- د - اختيار موقع المشروع.
- هـ - اختيار مهارات.

ثانياً - مشكلات تنفيذ

- أ - تصميم الإجراءات وطرق العمل.
- ب - تصميم الإنتاج والمخزون.
- ج - تصميم سياسات الصيانة والإحلال.
- د - تصميم جداول العمل.
- هـ - تصميم كمية الرقابة.

ثالثاً - مشكلات رقابة

- أ - رقابة على المخزون.
- ب - رقابة على التكاليف.
- ج - رقابة على الإنتاج.
- د - رقابة على العمال.
- هـ - كمية الرقابة.

نماذج إيضاحية لاستخدام التحليل المحاسبي

في اتخاذ قرارات إنتاجية

تلعب المعلومات المحاسبية دوراً بارزاً في مجال اتخاذ القرارات الإنتاجية، ونوضح فيما يلي أهمية هذه المعلومات، لعينة من قرارات الإنتاج، ثم نعرض القرارات الإنتاجية حسب التبويب المقترح وهو: (١) التخطيط (٢) التنفيذ (٣) الرقابة.

أولاً - أهمية المعلومات المحاسبية في قرار استبعاد أحد خطوط الإنتاج
نفرض أن أحد المصانع لديه ثلاثة منتجات، أحد هذه المنتجات يحقق خسائر، وأن الإدارة تدرس أثر استبعاد هذا المنتج، وفيما يلي البيانات الخاصة بالمنتجات الثلاثة:

المتج الأول	المتج الثاني	المتج الثالث	الإجمالي
المبيعات	٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
ت . متغيرة	١٤٧٥٠٠	١٤٠٠٠٠	٣٢٥٠٠٠
النوع الحدي	١٠٢٥٠٠	٦٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠
ت . ثابتة	٨٢٥٠٠	٤٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠
صافي الربح	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
أو (الخسارة)		(١٠٠٠٠٠)	

ويتضح من البيانات السابقة أن المنتج الثالث يحقق صافي خسارة، قدرها ١٠٠٠٠ جنيه، ويدرس مدير الإنتاج وضعين:

- ١ - استبعاد خط الإنتاج الثالث.
 - ٢ - استبعاد خط الإنتاج الثالث، وزيادة الإنتاج في الخط الأول.
- وفيما يلي البيانات الخاصة بالوضعين السابقين: -

إبقاء خط الإنتاج الثالث	استبعاد الثالث وزيادة خط الإنتاج الأول	الفروق
استبعاد الثالث زيادة الأول	استبعاد الثالث زيادة الأول	زيادة الأول
المبيعات	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
ت . متغيرة	٣٢٥٠٠٠	٢٩٥٠٠٠ +
ت . ثابتة	١٥٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠ -
ت . الكلية	٤٧٥٠٠٠	٢٩٥٠٠٠ +
صافي الربح	٢٥٠٠٠	٢٠٥٠٠٠ +

يتضح من التحليل السابق أن البديل الثاني أفضل، وهو استبعاد خط الإنتاج الثالث، وزيادة خط الإنتاج الأول، حيث يساهم في تحقيق ربح صافي قدره ٨٠٠٠ جنيه.

ثانياً - أهمية المعلومات المحاسبية في قرار زيادة الطاقة
يعدّ هذا القرار من القرارات المهمة، حيث يتطلب استثمار جزء من رأس

المال في شراء آلات، وقد تكون هناك مجالات أخرى تحقق عائد استثمار أفضل، ولذلك يعدّ هذا القرار من الأهمية، بحيث يتطلب دراسة العوامل المحيطة بالمشروع كافة، ويمكن استخدام أساليب التحليل المحاسبي عند دراسة مثل هذا القرار.

مثال :

تقوم إحدى الشركات ببيع جميع منتجاتها، وتوجد طلبات كثيرة من الموردين لزيادة كمية المبيعات، ويمكن تخفيض عمولة المبيعات، عند زيادة كمية المبيعات، وقررت إدارة الشركة دراسة أثر زيادة كمية الإنتاج في الربحية، حيث يتطلب الأمر إضافة آلات، وخطوط إنتاج جديدة، ويمكن دراسة أثر هذا القرار بالشكل التالي:

الطاقة المتاحة الحالية	الطاقة الإضافية	الفرق	
١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	المبيعات
			يطرح تكاليف
			متغيرة
٤٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	صناعية
٥٠٠٠	٤٠٠٠	(١٠٠٠)	تسويقية
٥٠٠٠٠	٦٤٠٠٠	١٤٠٠٠	الإجمالي
٥٠٠٠٠	٨٦٠٠٠	٣٦٠٠٠	هامش المساهمة
			يطرح تكاليف
٢١٠٠٠	٤٠٠٠٠	٩٠٠٠	ثابتة صناعية
٩٠٠٠	٩٠٠٠	—	تسويقية
٥٠٠٠	٧٠٠٠	٢٠٠٠	إدارية
٣٥٠٠٠	٥٦٠٠٠	٢١٠٠٠	إجمالي
١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠	صافي الربح

ملاحظات

١ - انخفض رقم تكاليف التسويق المتغيرة لانخفاض عمولة البيع.

٢- زادت التكاليف الثابتة بزيادة الاستهلاك الناتج عن زيادة الآلات والإشراف الهندسي والفني.

٣- لم تتغير تكاليف التسويق الثابتة، لعدم التغير في إدارة التسويق.

٤- زادت التكاليف الإدارية الثابتة، بسبب التوسع في الطاقة، مما يترتب عليه زيادة العاملين والمشرفين في الجهاز الإداري.

٥- زادت التكاليف التفاضلية بمقدار ١٤٠٠٠ جنيه، كما زاد صافي الربح التفاضلي بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه.

ولا تعدّ زيادة الربح التفاضلي كافية لاتخاذ مثل هذا القرار، حيث يتطلب زيادة الطاقة زيادة في الاستثمارات، ولذلك يجب التأكد من كفاية معدل العائد على الاستثمار، فإذا كانت الاستثمارات الحالية ٤٥٠٠ جنيه، ولزيادة الطاقة، يتطلب الأمر زيادة الاستثمارات، بمقدار ٣٠٠٠٠ جنيه، يمكن حساب نسبة معدل العائد كالتالي:

$$\text{معدل العائد الحالي} = ١٠٠ \times \frac{١٥٠٠٠}{٤٥٠٠٠} = \frac{١}{٣} = ٣٣\%$$

$$\text{معدل العائد بعد زيادة الطاقة} = ١٠٠ \times \frac{٣٠٠٠٠}{٧٥٠٠٠} = ٤٠\%$$

ويلاحظ أن العائد زاد بمقدار $\frac{١}{٣}$ ٦٪، مثل فوائد الودائع في البنوك، فقد تزيد عن ذلك.

وهكذا تتضح من التحليل السابق أهمية التحليل المحاسبي في اتخاذ قرار زيادة الطاقة.

ثالثاً: أهمية المعلومات المحاسبية في قرار التصنيع الداخلي، أو الشراء من مصادر أخرى

تتكون بعض المنتجات من مجموعة عديدة من الأجزاء، وقد تقوم المنشأة الواحدة بإنتاج جزء أو أكثر من هذه الأجزاء، وتشتري باقي الأجزاء من منشآت أخرى متخصصة، ثم يتم تجميع هذه الأجزاء في صورة منتج نهائي قابل للبيع، وتقوم المنشآت بدراسة جدوى التصنيع، أو الشراء من الخارج،

لبعض الأجزاء اللازمة لهذا المنتج ، فقد يتطلب التصنيع خلق طاقة إضافية ، وقد لا يتطلب أي زيادة في الطاقة ، وتتم المفاضلة الربحية في حالة التصنيع ، والربحية في حالة الشراء .
مثال :

تقوم إحدى الشركات بشراء بعض أجزاء المنتج من مصادر أخرى ، وتمثل ٣٠٪ من جميع أجزاء المنتج ، والشركة بصدد دراسة بديل آخر ، وهو تصنيع هذه الأجزاء داخليا ، ويفرض أن المبيعات واحدة في الحالتين ، وفي هذه يمكن استخدام التحليل المحاسبي للمقارنة بين التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج بالشكل التالي :

التصنيع الداخلي	الشراء من الخارج	الفرق
١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	-
مبيعات		
يطرح تكاليف		
٦٠٠٠٠	٨١٠٠٠	(٢١٠٠٠)
متغيرة صناعية		
٤٠٠٠	٤٠٠٠	-
تسويقية		
٦٤٠٠٠	٨٥٠٠٠	(٢١٠٠٠)
الإجمالي		
٨٦٠٠٠	٦٥٠٠٠	٢١٠٠٠
هامش المساهمة		
يطرح تكاليف		
٤٠٠٠٠	٢١٠٠٠	(١٩٠٠٠)
ثابتة صناعية		
٩٠٠٠	٩٠٠٠	-
تسويقية		
٧٠٠٠	٥٠٠٠	(٢٠٠٠)
إدارية		
٥٦٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢١٠٠٠
إجمالي		
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	-
صافي الربح		

ملاحظات

- ١ - التكاليف المتغيرة تزيد في حالة الشراء من الخارج بمقدار ٢١٠٠٠ جنيه .
- ٢ - تكاليف التسويق المتغيرة والثابتة لم تختلف ، ويمكن استبعادها عند التحليل .

٣- التكاليف الثابتة الصناعية تزيد في حالة التصنيع، وهناك فرق قدره ١٩٠٠٠ جنيه بين الحالتين.

٤- التكاليف الإدارية الثابتة تزيد في حالة التصنيع.

٥- مع أن هامش المساهمة في حالة التصنيع الداخلي، يزيد بمقدار ٢١٠٠٠ جنيه عن الشراء من الخارج، إلا أن صافي الربح يتساوى في الحالتين، ولذلك يجب دراسة جدوى قرار الصنع عن الشراء من الخارج، حيث يتطلب التصنيع استثمارات إضافية، ويجب دراسة العائد على الاستثمارات الإضافية.

وفي الحالة السابقة، من الواضح أن قرار الشراء من الخارج أكثر جدوى من التصنيع، حيث يتساوى صافي الربح في الحالتين، ولا يتطلب قرار الشراء استثمارات إضافية.

رابعاً - أهمية المعلومات المحاسبية في قرار استبدال آلة
نفرض أن إحدى الشركات تدرس قرار استبدال آلة قديمة بأخرى
حديثة، وفيما يلي البيانات الخاصة بتكاليف الآلتين:

قائمة بتكاليف صيانة، عن مدة سنة

بيان	الآلة القيمة	الآلة الجديدة
ت. خامات	٦٠٠٠٠	٧٢٠٠٠
ت. عمالة	٩٠٠٠٠	١٠٨٠٠٠
ت. أخرى	٢٦٥٠	٦١٠٠
الاستهلاك السنوي		
١٢٠٠٠ ÷ ١٢ سنة	١٠٠٠	
٥٥٠٠٠ ÷ ١٠ سنين		٥٥٠٠
	١٥٣٦٥٠	١٩١١٠٠
تكاليف طلاء	٦٠٠٠٠	-
الإجمالي	٢١٣٦٥٠	١٩١١٠٠

الوفر السنوي = ٢١٣٦٥٠ - ١٩١١٠٠ = ٢٢٥٥٠ جنيه

الوفر خلال عشر سنوات = $22500 \times 10 = 225000$ جنيه.
 فإذا كانت القيمة الدفترية للآلة القديمة ١٠٠٠٠ جنيه، والقيمة السوقية ٢٥٠٠ جنيه، فإن خسارة الاستغناء عن الآلة القديمة = $2500 - 10000 = -7500$ جنيه، ويكون صافي الوفر عند حيازة الآلة الجديدة:

الوفر خلال عشر سنوات	٢٢٥٥٠٠ جنيه
خسارة الاستغناء عن الآلة القديمة	٧٥٠٠ جنيه
صافي الوفر خلال عشر سنوات	٢١٨٠٠٠ جنيه

ويتضح من التحليل السابق أن قرار استبدال الآلة القديمة بآلة جديدة يوفر مبالغ لهذه الشركة.

وهكذا يتضح من العرض السابق، لعينة من قرارات الإنتاج، أهمية استخدام التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات الإنتاجية، وهذا ما لمسناه من تحليل ردود الاستقصاء، فالعديد من الشركات المساهمة تعتمد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات على النحو الذي سنوضحه في الصفحات القادمة.

ونتناول فيما يلي القرارات الإنتاجية حسب التبويب المقترح، وسنوضح في كل موقف أهمية المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة الكويتية.

أولاً : القرارات الخاصة بمرحلة التخطيط، يعدّ تخطيط الإنتاج بمثابة تصميم واختيار العناصر التي يمكن ترجمتها إلى منتجات مفيدة.

وفي مرحلة تخطيط الإنتاج: تتخذ الإدارة العديد من القرارات المهمة مثل:

١- اختيار موقع المشروع

تقوم المنشأة بالدراسة لتحديد أفضل الأماكن التي تصلح لإقامة النشاط الإنتاجي، فقد يؤثر الاختيار في مقدرة الأموال المستثمرة حيث تختلف التكلفة باختلاف المكان، فثمن الأرض ليس ثابتاً في جميع الأماكن، وكذلك تكاليف البناء تختلف من مكان لآخر، كذلك قرب المصنع أو بعده عن المواد الخام، والأيدي العاملة أو السوق، وقد يؤثر في نجاح هذا الموقع ويعدّ القرار الذي يتعلق باختيار موقع المشروع من القرارات المهمة، حيث يصعب تصحيح

الخطأ الذي يرتكب في اختيار المكان، وبالتالي تتحمل المنشأة تكاليف باهظة نتيجة هذا الخطأ.

٢- تصميم نظام الإنتاج

يقوم النشاط بقصد تحقيق أهداف معينة، وهو إنتاج سلعة أو أكثر، بكمية معينة، وفي مدة زمنية محددة، بأقل تكلفة ممكنة.

ولتحقيق أهداف النشاط يتم تحديد أوجه النشاط اللازمة لتحقيق الأهداف، وتحديد الأعمال المطلوبة، والعلاقة بين هذه الأعمال والتنظيم الإداري للنشاط، ويتم تصميم النظام على مراحل معينة:

١- تحديد الأهداف، وأوجه النشاط الرئيسية اللازمة لتحقيق الأهداف.
٢- تحديد الأعمال المطلوبة لكل نشاط.

٣- تجميع الأعمال المتشابهة بعضها مع بعض.

٤- تجميع الوظائف في أقسام معينة . . . ، وتحديد مشرف على كل قسم.

٥- تحديد العلاقة بين الوظائف المختلفة، وتحديد المستويات الإدارية.

٦- يتم تسجيل النتائج بشكل تقارير ترفع للمسؤولين.

ويتوقف نجاح المشروع على القدرة في تصميم نظام إنتاج جيد، فباستخدام المهارات يمكن أن تقل التكاليف وتزيد الأرباح.

وفي هذه المرحلة تحتاج الإدارة إلى المعلومات، لتصميم نظام إنتاج جيد.

وفي الشركات المساهمة الكويتية يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية :-

أ - إضافة منتجات جديدة، ٧ شركات.

ب - استخدام وسائل جديدة للإنتاج، ٩ شركات.

ج - دراسة أسباب زيادة تكلفة الإنتاج، ١٣ شركة.

٣- تصميم السلع المنتجة

في مرحلة التخطيط يتم تحديد أنواع السلع المنتجة، ويتطلب ذلك القيام بالتالي :-

أ - إعداد الدراسات المختلفة؛ لتحديد أنواع السلع، الممكن إنتاجها مع الأخذ في الاعتبار، السلع المنافسة.

ب - تصميم وتحديد مواصفات السلع التي يتخذ بها قرار الإنتاج.

ج- يقوم القسم المسئول بإعداد الرسوم الهندسية اللازمة.

د - تحديد المراحل اللازمة للتنفيذ.

هـ- تحديد نوع وكمية المواد اللازمة للتنفيذ وكميتها.

وفي هذه المرحلة أيضا : يتم تحديد أنواع المهارات من الأيدي العاملة اللازمة. وتدريب العمال على العمل.

كما يتم التخطيط بالنسبة للمواد، التي تتفق مع السلع المنتجة، والمفاضلة بين المصادر التي يمكن الشراء منها، ويتم كذلك ترقيم المواد وترتيبها، في المخازن، وإعداد سجلات، لتتبع حركة المواد الداخلة والخارجة، وتنظيم تلك السجلات.

وفي مرحلة تصميم السلع المنتجة تحتاج إدارة الإنتاج - لاتخاذ القرارات - إلى المعلومات المحاسبية، وفي الدراسة الميدانية وجدنا أن الشركات المساهمة الكويتية، تعتمد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية:

أ - تغيير مستلزمات الإنتاج، ٧ شركات.

ب- تحسين جودة الإنتاج، ٧ شركات.

ج- استخدام الطاقة، ١٢ شركة.

د - انخفاض العادم من المواد، ١١ شركة.

هـ- مشكلات اختيار أنسب المواد جودة وتكلفة؛ لاعتمادها في إعداد أوامر التشغيل ٤ شركات.

٤- اختيار الآلات والمعدات

يتم التخطيط بالنسبة للمعدات المستخدمة في عملية الإنتاج، فيتم في هذه المرحلة تحديد مواصفات الآلات واستخداماتها، كما يتم أيضا تحديد جداول لتشغيل الآلات، وتحديد مواعيد الصيانة ٤ شركات.

وفي هذه المرحلة تحتاج الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، وفي الدراسة الميدانية لوحظ أن الشركات تعتمد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات في المجالات التالية :-

أ - الحصول على آلات جديدة، ٨ شركات.

ب - إعداد جداول الإنتاج، ٩ شركات.

ثانيا : القرارات المتعلقة بمرحلة التنفيذ، أو مزاوله النشاط.
مرحلة التنفيذ تأتي بعد مرحلة التخطيط، وتهدف هذه المرحلة إلى إيجاد خطة متكاملة؛ لتحقيق الأهداف التي قام من أجلها النشاط، وفي مرحلة التنفيذ تتخذ العديد من القرارات مثل:

١ - تحديد كمية الإنتاج، وحجم الطاقة الإنتاجية

تعدّ عملية التنبؤ بالمبيعات من أهم الأمور التي تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد كمية الإنتاج، وحجم الطاقة الإنتاجية، ويكون التنبؤ بالمبيعات عادة بتقدير الكمية المتوقع بيعها من المنتج خلال فترة زمنية مستقبلية.
وعند تحديد كمية الإنتاج، وتحديد التكاليف الخاصة بكل سلعة، يتم تحديد الأسعار لكل سلعة منتجة، وتستخدم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الخاصة بهذه المرحلة، وفي الشركات المساهمة الكويتية يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية، لاتخاذ القرارات التالية :-

أ - تخفيض حجم الإنتاج، ٧ شركات.

ب - زيادة حجم الإنتاج، ١٢ شركة.

٢ - الأرباح

عندما يكون هدف النشاط تحقيق كمية معينة أو نسبة من الأرباح، بحيث تحقق عائداً عادلاً لرأس المال المستثمر . . . وتقوم الإدارة بتحقيق هذا الهدف عن طريق رفع الكفاية الإنتاجية، وتحديد الأسعار التي تحقق هذا الهدف، وزيادة كمية الإنتاج، وكمية المبيعات، وتتم زيادة كمية المبيعات عن طريق الترويج، بوساطة الإعلانات، أو عن طريق أساليب الترويج الأخرى . . . ويعدّ قرار الربح من القرارات المهمة في النشاط، ويحتاج إلى استخدام أساليب التحليل المحاسبي، حتى يمكن تحقيق هذا الهدف.
وتعتمد الشركات المساهمة الكويتية على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية :-

أ - اختيار الأعمال المربحة، ١١ شركة.

ب- تحديد الأوامر المربحة، ١٢ شركة.

ج- تحديد أفضل خطوط الإنتاج، ١٠ شركات.

٣- قرارات إصلاح واستبدال الآلات

في هذه المرحلة يتم اتخاذ القرارات الخاصة بتنظيم الآلات وترتيبها مع الأخذ في الاعتبار ظروف العمل من إضاءة وتهوية . . وتتخذ قرارات بالنسبة لإصلاح الآلات واستهلاكها وإحلالها بناء على دراسات معينة، وعلى المعلومات المحاسبية. وفي الشركات المساهمة الكويتية يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الخاصة بالتالي:-

أ - استبدال الآلات، ٧ شركات.

ب- مشكلات تعطيل الآلات، ٧ شركات.

٤- تحديد الأجور، وتقدير الكفاءات والخوافز

يتم تحديد الأجور حسب الأعمال التي يقوم بها العاملون، وحسب الآلات التي يستخدمها العمال، فبعد تحديد الأسلوب الذي يضمن أداء العامل في أقل وقت، واستخدام أقل قدر من المورد، ويتم الوصول إلى تحديد وقت نموذجي يلتزم به، وهذا يتحدد عن طريق دراسة الحركة، والزمن، والأعمال، كما قد تتخذ الإدارة قرارات بالنسبة لتشجيع العاملين، وإيجاد نظام لتشجيع الكفاءات، وذلك بإيجاد حوافز لهذه الكفاءات، كذلك يتم تحليل أسباب زيادة القوات الضائع، وزيادة الإنتاج التالف، أو الإسراف في استخدام المواد، فقد يكون السبب هذه المشكلات، ويتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات لحل مثل هذه المشكلات، وفي الشركات الكويتية، وجدنا أنه يُعتمد على المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الخاصة بما يلي:

أ - زيادة الوقت الضائع، ٦ شركات.

ب- زيادة الانتاج التالف، ٨ شركات

ج- الحد من الإسراف في استخدام المواد، ٩ شركات.

٥- المخزون من السلع التامة، والمواد الخام

ترتبط قرارات المخزون بعدة اعتبارات، مثل: الكميات المتوقعة بيعها، وكمية الإنتاج، وسهولة الحصول على المواد الخام، يعدّ نظام التخزين جيداً

كلما كانت فترة التخزين قليلة، فتتراكم السلع، والمواد الخام في المخزون فيؤدي إلى تعطيل رأس المال المستثمر، وتقليل الربح. ويرتبط بالمخزون وضع جداول زمنية، تحدد دخول كمية المواد الخام وخروجها، والسلع التامة الصنع.

كما يرتبط بالمخزون تحديد تكاليف التخزين، لذلك يجب أن تكون سياسة المخزون محققة أقل تكلفة مع ضمان المخزون وسلامته.

وتبرز في هذا المجال المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الخاصة بالمخزون، وفي الشركات المساهمة الكويتية وجدنا: أنه يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية:

أ - دراسة أسباب زيادة أو انخفاض كمية الإنتاج الموجودة في المخازن أو انخفاضها، ١٣ شركة.

ب - تلبية أوامر الشراء، ٩ شركات.

٦ - المحافظة على سلامة العاملين

تعدّ المحافظة على سلامة العاملين من القرارات التي تؤدي إلى زيادة كفاية العاملين، وانعكاس أثرها في حجم الإنتاج وتكلفته.

ويتم إعداد برنامج لمنع الحوادث، التي تؤدي إلى تعطيل العامل عن العمل، أو قد تؤدي بحياته، ويرتبط بذلك نوعية العاملين، وتدريبهم على وسائل الوقاية من الحوادث، والابتعاد عن الإهمال الذي يسبب الحوادث، مثل: التدخين في الأماكن القابلة للاشتعال، كما يرتبط بذلك الآلات ونوعيتها، فقد يؤدي استخدام الآلات القديمة أو الآلات المهملة صيانتها إلى التسبب في الحوادث.

وتحتاج الإدارة إلى المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، للمحافظة على سلامة العاملين، وفي الشركات المساهمة الكويتية تعتمد إدارة الإنتاج على المعلومات المحاسبية، لاتخاذ القرارات التالية:

أ - تحسين ظروف العمل، ٨ شركات.

ب - إصابات العمال، ٥ شركات.

ج - تدريب العاملين، ٧ شركات.

د - ارتفاع نسبة العادم من المواد، ٦ شركات.

القرارات الخاصة بمرحلة الرقابة

تتخذ في مرحلة الرقابة العديد من الإجراءات، وذلك بغرض التأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية، وتشمل الرقابة النواحي التالية:

أ - الرقابة الخاصة بالجودة، ويقصد بالرقابة على الجودة كما يقول أحد الكتاب^(١) «مجموعة العمليات الخاصة بالتفتيش على الإنتاج في جميع مراحله، وتسجيل بيانات عنه، ثم تحليل هذه البيانات بقصد تحديد الاختلاف عن المواصفات الموضوعية، وبالتالي استبعاد الوحدات المعيبة».

وفي هذه المرحلة تتخذ عدة قرارات؛ لتحقيق الكفاية في الرقابة على الجودة، فقد ينتج بعد دراسة الأسباب أن هناك طلبات معينة للمستهلكين، مثل إيجاد أحجام أو مقاسات معينة، وقد يتطلب الأمر تعديل المنتج، أو يتطلب إيجاد منتجات بديلة، أو غير ذلك من الأسباب، وفي هذا المجال يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، وفي الشركات المساهمة الكويتية تعتمد ٥ شركات على المعلومات في الرقابة على الجودة.

ب - الرقابة على التكاليف . معرفة تكاليف الإنتاج لا تكفي كمؤشر لكفاية الأداء، بل يجب مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة، ومعرفة الانحرافات، وتحديد الأسباب، ويقول في ذلك أحد الكتاب^(٢) «ولكي يكون أسلوب الرقابة فعالاً، لا بد من دراسة أسباب حدوث هذه الانحرافات، وتحديد المسؤولية عنها، ومحاولة التحكم في التكلفة، عن طريق اتخاذ الإجراءات العلاجية التي تمنع تكرار حدوث هذه الانحرافات مستقبلاً». وتعتمد على المعلومات المحاسبية؛ لاتخاذ القرارات الخاصة بمرحلة الرقابة على التكاليف.

وفي الشركات المساهمة الكويتية يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في:

- الرقابة على التكاليف، ١١ شركة.

(١) د . عاطف محمد عبيد، إدارة الإنتاج، (دار النهضة العربية ١٩٧٦)، ص ٤٤٥ .

(٢) د . عباس شافعي، مرجع سابق، ص ٥٢ .

- خفض التكاليف، ١٢ شركة.

- الرقابة على المخزون، ١٠ شركات.

ج- في الرقابة على تكاليف الآلات، يرى Boyce^(١) وآخر «أن نظام الرقابة الفعال لا بد أن يمد الإدارة العليا بمعلومات منتظمة عن اتجاهات التكاليف الكلية للآلات، ويجب أن تحتوي بالتدريج على التكاليف الكلية التي تتكون نتيجة التالي: -

١- تكاليف العمال والمواد التي تتفق على صيانة الآلات.

٢- تكاليف إنتاج الفاقد نتيجة عطل الآلات.

٣- تكاليف إحلال التجهيزات القديمة عن طريق معرفة أسعار التجهيزات الجديدة، مطروحا منها قيمة التجهيزات القديمة».

وتعتمد الإدارة على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الخاصة بهذا المجال، وفي الشركات المساهمة، يتم الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التالية: -

أ - الرقابة على الآلات، ١٠ شركات.

ب- زيادة الإشراف على العمال، ٦ شركات.

المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات الإنتاجية

تحتاج الإدارة في مجال اتخاذ القرارات الإنتاجية إلى العديد من المعلومات، وتعتمد المعلومات المحاسبية أفضل المعلومات المستخدمة. وبرز في هذا المجال أساليب التحليل المحاسبي، وما تقدمه من معلومات تساعد في اتخاذ القرارات، وفيما يلي أهم المعلومات التي ثبت من الدراسة الميدانية أهميتها، في اتخاذ القرارات الإنتاجية، يوضحها الجدول رقم (٤-٢).

R.O. Boyce and H. Eisen, Management Diagnosis A Practical Guide, (London: (١) Longman, 1972), p. 177.

جدول رقم (٤ - ٢)

المعلومات	مجموع الشركات
مواد.	١١
عمالة.	٨
مصروفات صناعية.	٧
فعلي / سابق.	٥
بيانات عن كمية الإنتاج.	١٤
بيانات عن تكلفة الإنتاج	١٤
كمية الإنتاج الفعلية / الخطأ.	٩
تكلفة فعلية / الخطأ.	٩
ساعات العمل الفعلية.	١١
العادم من المواد.	١١
رصيد أول المدة، كمية / قيمة.	٧
الإنتاج / كمية	١١
صافي المبيعات / كمية.	١٠
المخزون الدفترية كمية / قيمة .	١٠
الجرد الفعلي، كمية / قيمة.	٨
العجز أو الزيادة، كمية / قيمة.	٨
استغلال الطاقة.	٥
ثابتة.	٣
مراكز التكاليف.	٥
ساعات التشغيل.	١٠
مصروفات صيانة.	٤
الطاقة العاطلة.	٣

الفصل الثالث

الخلاصة والنتائج والتوصيات

نتناول في هذا الفصل تلخيصاً شاملاً لما تم في الدراسة، ثم نستعرض النتائج التي توصلنا إليها، وبعد ذلك يتم استعراض التوصيات المختلفة.

أولاً - الخلاصة

بدأت الدراسة باختبار أربعة فروض أساسية هي :-

١ - لم يعط الاهتمام الكافي لميدان البحث في المحاسبة لتكوين بنيان متكامل للتحليل، يسمح لمتخذي القرارات باستعماله، وللباحثين والدارسين في هذا الميدان بتطويره والإضافة إليه.

٢ - عدم استغلال أدوات التحليل المحاسبي المتاحة استغلالاً كافياً، خاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات في مجالات الإنتاج والتسويق، وما يمكن أن توفره الإدارة المالية (المحاسبية)، من تحليل قيم في هذا المجال، وقد يكون عدم الاستغلال الكامل راجعاً جزئياً إلى عدم تطوير الإدارات المالية في الشركات، ومدها بالمهارات والخبرات اللازمة.

٣ - قد يرجع جانب من مشكلة عدم الاستفادة من التحليل المحاسبي، إلى عدم وجود الوعي الكافي من قبل بعض الإدارات الأخرى بأهمية ودلالة التحليل المحاسبي ودلالته، وما يمكن أن يحققه في اتخاذ قرارات رشيدة في مجال الإنتاج والتسويق.

٤ - على الرغم من كل الصعوبات التي تواجه الوصول إلى بنيان متكامل للتحليل المحاسبي، فقد يكون من الممكن، بمزيد من البحث، الاقتراب من هذا البنيان، بحيث يتضمن أساليب وأدوات تحليل محاسبية، يمكن تمييزها عن غيرها من الأدوات التحليلية الأخرى.

وقد بدأنا بالتعرف على أساليب التحليل التي تساعد على اتخاذ القرارات، ووجدنا أن هذه الأساليب متفرقة في المراجع العلمية المختلفة، مثل مراجع المحاسبة، والإدارة، والتحليل الكمي، ونتيجة للدراسة الاستطلاعية التي قمنا بها عند إعداد الاستقصاء وجدنا: أن هناك أساليب تحليل محاسبي،

تستخدم فعلا في الشركات المساهمة الكويتية، ولكن الاستخدام محدود. وتتلخص مزايا وجود بنیان متكامل في توفير هيكل أساسي، يتم الرجوع إليه عندما تدعو الحاجة إلى تنمية الوعي لدى الشركات بأهمية التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات، وخاصة في مجال الإنتاج والتسويق، كما أنه قد يؤدي إلى استخدام أفضل الأساليب المستخدمة حاليا في الشركات. وكان من الطبيعي أن نقوم، ونحن بصدد التفكير في بناء إطار متكامل للتحليل المحاسبي، بمراجعة التراث العلمي، بهدف الوصول إلى مجموعة من المعايير، نسترشد بها في تحديد هذا الإطار، وقد استرعى نظريا موضوع النظم، لما له من أهمية في هذا العصر، حيث جذب موضوع النظم جميع الدارسين والباحثين في مجال المعلومات، وما يمكن أن يوفره من أسس ومفاهيم، نستعين بها في موضوع هذا الكتاب. ولذلك تناولنا هذا الموضوع بالتفصيل وبدأنا بتعريف النظم مع التفرقة بين نوعين من النظم.

أ - النظرية العامة للنظم.

ب - نظرية نظم العمل.

ثم انتقلنا بعد تعريف النظم إلى توضيح العلاقة التي تجمع نظام المحاسبة بنظم المعلومات.

وقد حققنا من دراسة النظم ما يلي :-

١ - استنتاج معايير تعدد الركيزة الأساسية في تحديد اساليب التحليل المحاسبي، وهذه المعايير هي :-

الهدف، البيانات، القياس الكمي، الطابع المحاسبي.

٢ - تعميق مفاهيم ذات علاقة بالتحليل المحاسبي، وتفيد في اتخاذ القرارات السليمة، وهذه المفاهيم هي: نظم من خلال نظم، النظم المقفلة، والنظم المفتوحة، وارتباط إعادة التغذية، كأحد أساليب التحليل المحاسبي، بهذه المفاهيم.

وفي ضوء الدراسة التي قمنا بها أمكننا تصنيف أساليب التحليل المحاسبي إلى مجموعات بحسب الخاصية الأكثر أهمية على النحو التالي :-

١ - أساليب تحليل تعتمد على التبويب : ويندرج تحت هذه المجموعة تبويب الحسابات، وتبويب التكاليف، ومحاسبة المسؤولية.

٢- أساليب تحليل تعتمد على المقارنات: حيث تضم المقارنة التاريخية، والمقارنة مع نشاط مشابه، ومقارنة المسبق بالفعل، والتحليل التفاضلي، وإعادة التغذية.

٣- أساليب تحليل تعتمد على تحديد العلاقات: ويدخل تحت هذه المجموعة تحليل Du Pont، وقياس معدل العائد، والنسب المحاسبية، ومؤشرات تقييم الأداء، وتحليل العلاقة بين التكاليف والايادات والأرباح، وتحليل التغيرات في مصادر الأموال واستخداماتها.

وقد وجدنا أنه من الضروري أن نلجأ إلى دراسة نموذج يربط بين التحليل المحاسبي، واتخاذ القرارات، حتى نؤكد دور أساليب التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات، والواقع أن هناك نماذج عديدة يمكن دراستها في هذا المجال، منها الموازنة التخطيطية، ونظام المحاسبة المسئولية، ونظام التكاليف المعيارية، ولكننا فضلنا نظام الموازنة من نقطة بداية صفر، كمدخل يضم أساليب تحليل محاسبية، ويركز على عملية اتخاذ القرارات، حيث إنه نظام جديد نسبياً، لم تتناوله المراجع العربية بالتفصيل الكافي.

وقد كانت الخطوة المنطقية التالية، في ضوء ما وصلنا إليه، دراسة عملية اتخاذ القرارات، وتوضيح دور النظرية العامة، ونظرية القرارات في تحليل المعلومات، كما ترتبط عملية اتخاذ القرارات بالجوانب السلوكية لمتخذ القرار، حيث تحتل هذه الجوانب أهمية خاصة عند اتخاذ القرارات ولذلك اشتمل الكتاب على الجوانب السلوكية لمتخذي القرارات.

ولما كانت فكرة الكتاب الأساسية تركز على توضيح أهمية التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية، فقد اشتمل هذا الكتاب على دراسة القرارات في مجالي التسويق والإنتاج، فتم تعريف نشاطي التسويق والإنتاج والمشكلات الناجمة عنهما، كما تم ربط التحليل المحاسبي بعملية اتخاذ القرارات في مجالي الإنتاج والتسويق، بدراسة نماذج إيضاحية.

ثانياً - النتائج

على الرغم من أن بعض النتائج وردت في التلخيص السابق إلا أنه من المفيد تجميعها وحصرها هنا، مع النتائج الأخرى التي توصلنا إليها بالكتاب، ويمكن إبراز نتائج الدراسة على النحو التالي:-

١ - الاقتراب من وضع بنیان متكامل للتحليل المحاسبي، يستخدم المعايير التالية :- (الهدف، والبيانات، والقياس الكمي، والطابع المحاسبي). في تحديد أساليب التحليل المحاسبي، وتبويب هذه الأساليب في ثلاثة مجموعات هي :

١ - أساليب تعتمد على التبويب.

٢ - أساليب تعتمد على المقارنات.

٣ - أساليب تعتمد على تحديد العلاقات. على النحو الذي أوردناه مفصلاً في بابه.

٢ - من زاوية التحليل المحاسبي يجب أن يضم النظام المحاسبي مفهوم النظم من خلال النظم، وبالتالي يجب الربط، في التقارير المحاسبية، بين أثر العوامل الاقتصادية، مثل مستوى الدخل القومي، ومتوسط الصناعة، وكمية النقود، والسياسة النقدية، وغيرها من العوامل التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية بصورة مباشرة، وغير مباشرة.

٣ - اهتمام المحاسبين بالبيانات المحاسبية المؤكدة لا يمثل اتجاهها سليماً، ولا يتناسب مع الاستخدامات الإدارية للمعلومات التي تحتويها التقارير، ويرجع عدم تأكيد هذه المعلومات إلى عدة أسباب، مثل: الاختلاف في إجراءات تقييم المخزون، وإلى تحديد تكاليف الفترة المبنية على التقدير في الاستهلاك . . إلخ، وهذه الأخطاء في أرقام التكلفة، ذات تأثير مهم في قرارات الإدارة، ومن المفضل استخدام النماذج الاحتمالية عند إعداد المعلومات بغرض ترشيد القرارات.

٤ - إن عدم اهتمام المحاسبين بالجوانب السلوكية لمتخذي القرارات أدى إلى قلة الاعتماد على المعلومات المحاسبية، فعند معرفة سلوك الأفراد، ومعرفة تأثير المعلومات في هذا السلوك، يجعل أمام المحاسب فرصة لعمل تغييرات مماثلة في المعلومات، حتى تتحقق الفائدة المرجوة من هذه المعلومات.

٥ - أوضحت الدراسة الميدانية أن :-

أ - أساليب التحليل المحاسب، المستخدمة في الشركات، محدودة، فهناك بعض الأساليب لا تستخدم على الإطلاق، مع أهميتها في اتخاذ القرارات، مثل: محاسبة المسؤولية، بعض الأساليب استخدامها محدود، مثل: النسب

المحاسبية، ومؤشرات تقييم الأداء.

ب - عدم الاستفادة بصورة كاملة، من أدوات التحليل المحاسبي المتاحة، ويتضح ذلك في تبويب التكاليف، وفي عدم استغلال الحاسب الالكتروني في إعداد المقارنات وغيرها من أساليب التحليل، التي يمكن إعدادها بسهولة، باستخدام الحاسب الالكتروني.

٦ - أوضح تبويب نتائج الاستقصاء أن الهيكل التنظيمي للشركات المساهمة لا يعكس اهتماما كبيراً لعملية التحليل المحاسبي، ويتضح ذلك من نظام التقارير المتبع في هذه الشركات، حيث يضطر المدير العام إلى التدخل للتنسيق بين الإدارة المالية، وإدارتي الإنتاج والتسويق، في ٥٢٪ من هذه الشركات، وجميعهم يرون أنه كان من الممكن تلافي الخلاف عن طريق نظام تقارير أفضل.

٧ - أوضح التحليل الذي قمنا به، لنتائج الاستقصاء، أن هناك قصورا في تدفق المعلومات إلى مراكز اتخاذ القرارات، فكثير من الشركات تقوم الإدارة المالية فيها باستخدام أساليب التحليل المحاسبي، ولا يتم توصيل نتائج هذا التحليل إلى إدارتي التسويق والإنتاج.

٨ - أوضحت الدراسة الميدانية أنه يتم الاستفادة من المعلومات الناتجة عن التحليل المحاسبي بشكل محدود، ويستخدم في اتخاذ القرارات التسويقية والإنتاجية.

ثالثا - التوصيات

نوصي بما يلي :

١ - أن يقوم الدارسون والباحثون في مجال المحاسبة، بتطوير البنيان المتكامل التمهيدي، وتطوير أدوات جديدة للتحليل المحاسبي، بحيث تساعد المحاسبين والمديرين على التوسع في استخدام أساليب التحليل المحاسبي، عند اتخاذ القرارات، وعلى إمكانية الحكم على الأساليب المتاحة، والمفاضلة بينها بغرض اتخاذ القرارات.

٢ - الربط في التقارير المحاسبية بين أثر العوامل الاقتصادية، مثل مستوى الدخل القومي، ومتوسط الصناعة، وكمية النقود، والسياسة النقدية وغيرها من السياسات الاقتصادية والاجتماعية، التي تؤثر في عمليات

الوحدة الاقتصادية، بحيث يستطيع المديرون تعديل القرارات، فيصبح العائد المتوقع من القرار أكثر ما يمكن.

٣ - إعداد التقارير المالية على أساس نماذج احتمالية، بسبب أن البيانات المحاسبية غير مؤكدة، نتيجة لاختلاف إجراءات تقييم المخزون، واحتساب الاستهلاك، على أساس العمر التقديري للأصل الثابت إلخ.

ولذلك كان من المفضل استخدام النماذج الاحتمالية، كلما كانت هناك ضرورة، وذلك عند إعداد المعلومات، بغرض اتخاذ القرارات.

٤ - اهتمام المحاسبين بالجوانب السلوكية لمتخذي القرارات يؤدي إلى تحقيق الفائدة المرجوة من المعلومات، التي يقوم المحاسب بإعدادها، فعدم اهتمام المحاسبين بالجوانب السلوكية يؤدي إلى عدم استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

٥ - استخدام الموازنة من نقطة بداية صفر، عند إعداد الموازنات، حيث تضم أساليب تحليل محاسبية، وترتكز على عملية اتخاذ القرارات، ويمكن استخدام هذه الموازنة في المجالات التي تخضع للإنفاق الاختياري ولا يمكن الربط فيها بصورة مباشرة، بين التكلفة والمنفعة؛ أي لا يمكن الربط بين المدخلات والمخرجات، مثل قسم البحوث، والصيانة، والإعلان، وخدمات ترفيهية للعمال، أما المجالات، التي يمكن الربط فيها بصورة مباشرة بين التكلفة والمنفعة، فيمكن استخدام نظام التكاليف المعيارية.

التوصيات الخاصة بالدراسة الميدانية:

توصيات خاصة بالشركات المساهمة الكويتية:

- ١ - التوسع في استخدام أساليب التحليل المحاسبي، مثل: النسب المحاسبية، ومؤشرات تقييم الأداء، وتحليل العلاقة بين التكاليف والإيرادات والأرباح، ومحاسبة المسئولية غير المتوفرة في الشركات المساهمة الكويتية، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق تنمية الوعي بأهمية التحليل المحاسبي، وتنشيط الإدارة المالية، وتدريب المديرين، ومدهم بالخبرة اللازمة؛ لاستخدام المعلومات الناتجة عن التحليل المحاسبي في اتخاذ القرارات.
- ٢ - الاستفادة من أدوات التحليل المحاسبي المتاحة، في اتخاذ القرارات، مثل:

- تبويب التكاليف، واستخدام الحاسب الألكتروني، في إعداد أساليب التحليل المحاسبي مثل: المقارنات، وغيرها من الأساليب.
- ٣- إبراز دور التحليل المحاسبي في الهيكل التنظيمي للإدارة المالية، باستحداث تعديلات على نظام التقارير والمعلومات المتبادلة بين الإدارة المالية، وإدارات الإنتاج والتسويق.
- ٤- توزيع نتائج التحليل المحاسبي؛ لضمان تدفق المعلومات إلى مراكز اتخاذ القرارات، وخاصة إدارتي التسويق والانتاج.

الملاحق

- | | |
|---------------------------------|----------|
| اختيار عينة من الشركات الكويتية | ملحق (١) |
| والتمهيد لإعداد صحائف الاستقصاء | |
| نماذج من صحائف الاستقصاء | ملحق (٢) |
| تلقي النتائج وتحليلها | ملحق (٣) |

ملحق (١)

اختيار عينة من الشركات الكويتية
والتمهيد لإعداد صحائف الاستقصاء

- الشركات المساهمة الكويتية.
- عينة الشركات التي شملها الاستقصاء.
- الدراسة الاستطلاعية، واختبار الاستقصاء.

مراحل إعداد وتطبيق الاستقصاء

مرّ الاستقصاء بعدة مراحل، قبل توزيعه بشكله النهائي، وكانت هذه المراحل من الأسباب التي سهلت، بعد ذلك، وضع الاستقصاء بصورته النهائية، بحيث تمثل الإجابات الواقع العملي الموجود، دون مبالغة، أو إغفال أية ناحية موجودة في الشركات.

وكانت المراحل التي مر بها الاستقصاء كالتالي:

الشركات المساهمة الكويتية، واختيار عينة الاستقصاء

بدأنا هذه المرحلة باختيار عينة الاستقصاء، بحيث تساعد على تحقيق الهدف، وهو الوصول إلى التحليل المحاسبي، بغرض اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية، ولهذا كان لا بد أن يتوافر في العينة الشرطان التاليان:

١ - أن يكون أحد أغراض الشركة إنتاجاً وتسويقاً، حتى يمكن معرفة القرارات الإنتاجية، ومعرفة القرارات التسويقية.

٢ - أن يكون أحد الأسباب المهمة في تقدم الشركة أو تأخرها راجعاً للنظام المالي الموجود، من حيث أساليب التحليل المستخدمة، وتوصيل البيانات لمدير الإنتاج ومدير التسويق، ومعنى ذلك، ألا تكون هناك أسباب أخرى لنجاح الشركة أو تخلفها، كالمضاربات مثلاً، أو ارتفاع الأسعار بصورة عالية جداً، خلال فترة قصيرة من الزمن، كما يحدث في سوق الأوراق المالية، أو في شركات العقارات، لذلك استبعد من عينة الاستقصاء (البنوك / شركات التأمين / شركات الاستثمار / العقارات).

وكانت العينة المختارة تمثل جميع الشركات المساهمة الكويتية، التي من أهدافها الرئيسية الإنتاج والتسويق.

وكان عدد تلك الشركات ثلاثاً وعشرين شركة استبعدنا منها أربع شركات لا يزال بعضها في مرحلة التأسيس وبعضها الآخر له طبيعة خاصة، مثل شركة الفنادق، وشركة السينما، لذلك أصبحت العينة تسع عشرة شركة.

والجدول التالي يمثل جميع الشركات المساهمة الكويتية، بحسب كشف

وزارة التجارة والصناعة، سنة ١٩٧٨:

جدول رقم (١ - ١)

بيان	البنوك	شركات التأمين	شركات العقارات	شركات الاستثمار	شركات صناعية وخدمات	مجموع الشركات
عدد	٨	٤	٣	٣	٢٣	٤١
نسبة مئوية	٢٠	١٠	٧	٧	٥٦	١٠٠٪

أما عينة الاستقصاء، التي سبق أن ذكرنا أنها ١٩ شركة صناعية وخدمات، فيمثلها الجدول التالي:

جدول رقم (١ - ٢)

بيان	مجموع الشركات المساهمة	عينة الاستقصاء
عدد	٤١	١٩
نسبة مئوية	١٠٠	٤٨

والعينة التي تم اختيارها، يمثلها الجدول رقم ١ - ٣، ويوضح هذا الجدول أغراض الشركة، بالإضافة إلى رأس المال.

جدول رقم (١ - ٣)

بيانات عن الشركات المساهمة الكويتية التي تمت فيها الدراسة الميدانية

أغراض الشركة	عدد الأسهم	نسبة الحكومة	رأس المال بالدينار	تاريخ التأسيس	إسم الشركة	م
عمليات النقل البحري وإنشاء مصانع تعبئة الغاز السائل والتأمين والتخليص	٢٥٩٣٦٦٠٥	١٠٠	٢٥٩٣٦٦٠٥	١٩٥٧/ ٩/ ١٩	ناقلات النفط الكويتية	١
صناعة زيت البترول والبحث والتنقيب	١٥٠٠٠٠٠٠	١٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠	١٩٦٠/ ١٠/ ٥	البترول الوطنية الكويتية	٢
صنع الطابوق الجيري وإنشاء المصانع	٦٩٣٠٠٠٠	٥١, ٠١	٦٩٣٠٠٠٠	١٩٦٠/ ١٢/ ٨	الصناعات الوطنية	٣
إستيراد الدقيق والخططة وطحنها وتوزيعها للصناعات	٢٠٠٠٠٠٠	٣٤, ٧	٢٠٠٠٠٠٠	١٩٦١/ ١٠/ ٢٢	مطاحن الدقيق الكويتية	٤
القيام بالنقل البري العام في الكويت، والخارج	٤٠٠٠٠٠٠	٦٢, ١	٣٢٠٠٠٠٠٠	١٩٦٢/ ٩/ ٢٠	المواصلات الكويتية	٥
إنشاء الصناعات الكيماوية البترولية في الكويت	٣٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠	١٧١٦٠٠٠	١٩٦٣/ ٧/ ٢٣	صناعة الكيماويات البترولية	٦
صنع الأطعمة والمشروبات والمواد الغذائية	١٧١٦٠٠٠	-	٥٦٠٠٠٠٠	١٩٦٣/ ١٢/ ٢٩	الكويتية للأغذية	٧
صنع وإنتاج الأنايب المعدنية	٥٦٠٠٠٠٠	١, ٢٠	٨٥٠٠٠٠٠	١٩٦٦/ ٨/ ٢٤	الكويتية لصناعة الأنايب	٨
إقامة مشروع لإنتاج الإسمنت	٨٥٠٠٠٠٠	٢٨, ٥٥	١٠٠٠٠٠٠٠	١٩٦٨/ ١١/ ٥	أسمنت الكويست	٩
صيد الأسماك وتسويقها وتصنيعها وتصديرها	١٠٠٠٠٠٠٠	٤٨, ٣١	٤٠٠٠٠٠٠٠	١٩٧٢/ ٢/ ٧	الأسماك الكويتية المتحدة	١٠
القيام بإنشاء مخازن التبريد العامة	٤٠٠٠٠٠٠	٢٧, ٢	٣٦٠٠٠٠٠٠	١٩٧٣/ ٣/ ٨	مخازن وصناعة التبريد	١١
وعمليات صناعية تتعلق بالتبريد	٤٠٠٠٠٠٠	٢٧, ٢	٣٦٠٠٠٠٠٠	١٩٧٣/ ٧/ ١٦	الوطنية لصناعة وتجارة السيارات	١٢
تصنيع السيارات وإستيرادها	٣٦٠٠٠٠٠٠	٦١, ٧	٩٩٦٨١٧٦	١٩٧٣/ ١١/ ٢٨	نقل وتجارة الموائج	١٣
إنتاج اللحوم ونقلها وصناعة علف الماشية	٩٩٦٨١٧٦	٣٠, ٤	٩٩٣٤٧٥٠	١٩٧٤/ ٤/ ٢	بناء وإصلاح السفن	١٤
بناء وتصلب السفن وتوظيف الممرات المائية	٩٩٣٤٧٥٠	٢٢, ٣	٣٩٩٣٨٢٠	١٩٧٤/ ١١/ ٣٠	الكويتية المتحدة للمواجن	١٥
إنشاء المزارع لتربية الدواجن وإنتاج البيض	٣٩٩٣٨٢٠	٣٣, ٧	٢٩٦٤٢٧٧	١٩٧٥/ ٤/ ١٣	الخليج للكبالات	١٦
إنتاج المصنوعات الكهربائية والمتعلقة بها	٢٩٦٤٢٧٧	٣٣, ٦	٦٣٠٣٩٩٢	١٩٧٥/ ٨/ ١٣	والصناعات الكهربائية	١٧
إنتاج وتصنيع الأدوات الصحية	٦٣٠٣٩٩٢	-	٣٩٦٩٧٤٤	١٩٧٦/ ٤/ ٢٥	صناعة الأدوات الصحية	١٨
إنتاج الميلامين وتصنيع موادها	٣٩٦٩٧٤٤	-	١٠٠٠٠٠٠٠	١٩٧٦/ ٥/ ١	صناعات الميلامين	١٩
إستيراد الفواكه والخضروات وإنشاء مصانع تعبئتها والإنتاج الزراعي	١٠٠٠٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠٠٠	١٩٧٦/ ٥/ ١	المنتجات الزراعية الغذائية	١٩

الدراسات الاستطلاعية قبل إعداد الاستقصاء

قمنا بدراسة استطلاعية قبل إعداد الاستقصاء، فاخترنا (خمس شركات) مختلفة الأغراض، بحيث تمثل الشركات الخمسة جميع الشركات التي اخترناها كعينة للدراسة الاستطلاعية.

وهذه الشركات هي:

١ - صناعة الكيماويات البترولية.

٢ - إسمنت الكويت.

٣ - الأسماك الكويتية المتحدة.

٤ - الصناعات الوطنية.

٥ - الكويتية للأغذية.

وقد قدمت الشركات المذكورة كل معاونة صادقة، حيث تسنى لنا الاطلاع على الدفاتر والسجلات الموجودة، وحصلنا على نسخ من التقارير المالية الداخلية، كما قمنا بمقابلات شخصية مع المدير العام، ومدير الإنتاج، ومدير التسويق، والمدير المالي، في كل من هذه الشركات، وكان الهدف الأساسي من هذه الدراسة التمهيدية، معرفة التالي:

١ - نوع البيانات المحاسبية الموجودة في الشركات.

٢ - نوع التقارير التي تعدها الإدارة المالية، وهل تصل إلى المدير العام / ومدير الإنتاج / ومدير التسويق.

وقد حاولنا في أثناء الزيارة توجيه عدة أسئلة، توضح أساليب التحليل المستخدمة، كما تسنى لنا الاطلاع على العديد من الأساليب المحاسبية، من واقع السجلات، والتقارير المالية، ووجدنا منها ما لم نكن نتصور أنه مستخدم فعلا في الشركات المساهمة الكويتية، لولا أننا اطلعنا عليها.

٣ - نوع القرارات الإنتاجية والتسويقية الموجودة في الواقع العملي وهل تختلف عما نجده في المراجع العلمية الخاصة أم لا؟

تلك الدراسة قد ساعدت في وضع الاستقصاء، بحيث كان السؤال يحتوى على بنود موجودة فعلا، وقد تستخدمها الشركة، وقد لا تستخدمها، إنما تكون معروفة على مستوى الشركات المساهمة في الكويت.