

الأثر المتبادل لتطور المحاسبة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء

د. عبد الخالق ياسين زاير البدران (*)

المقدمة

توصف المحاسبة أنها وليدة البيئة التي تعمل فيها أو أنها لغة الأعمال من خلال النظر إلى إن المحاسبة تطورت منذ البوادر الأولى لظهورها بفعل تغيرات عدة في البيئة التي تعمل فيها من حيث إنها ليست ظاهرة مستقرة عبر الزمن، وإنما هي ظاهرة متغيرة، حدثت عليها تغيرات عدة لمواكبة الأحداث التي تحصل في البيئة (الشيرازي، 1990: 12؛ Glautier & Underdown, 1987: 3)، فضلاً عن ذلك فقد وصفت المحاسبة أنها نظام يهدف إلى توفير المعلومات المختلفة لأطراف عدة من بينها إدارة المنظمة، التي تستخدم هذه المعلومات في مختلف العمليات الإدارية ومن أهمها الرقابة وتقويم الأداء.

ويعد موضوع الرقابة وتقويم الأداء (1) من بين المواضيع المتشعبة البحث، وذلك لاهتمام العديد من الباحثين في مختلف الحقول المعرفية به، ومن بينها المحاسبة (2)، وقد ارتبط تطور المحاسبة بشكل كبير بتطور مفاهيم الرقابة في المنظمات منذ أقدم العصور، وعلى هذا فإن دراسة تاريخ تطور المنظمات والرقابة والمحاسبة يساعد في الحصول على فهم أفضل لها، وأساساً لدراسة حاضرها وأستشراف رؤى مستقبلها. فدراسة التطور التاريخي والتغير في أنظمة المحاسبة والرقابة في المنظمات أمر في غاية الأهمية، وذلك لمعرفة الأدوار التي تلعبها هذه الأنظمة في تكيف وتأقلم المنظمة مع متغيرات البيئة المحيطة التي تعمل فيها (الزاير، 1993: 140). والمتفحص للأدبيات المنشورة في مجال تطور المنظمات والرقابة والمحاسبة -سواءً بشكل مستقل أو متداخل- يلاحظ إن هنالك تطوراً يميل لأن يكون مترامناً ومتوازياً بين كل من هذه الحقول المعرفية الثلاث، ويستند هذا الرأي على حقيقة مفادها "إن جميع الأنشطة (الاقتصادية والمالية والإدارية) في منظمات الأعمال والتي تنجم عنها تبعات مالية، ينبغي أن تخضع للرقابة، والمحاسبة كحقل متخصص، مسؤولة عن تقديم

(*) مدرس المحاسبة/ جامعة البصرة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة.

(1) يعد تقويم الأداء بمثابة الحلقة النهائية من حلقات العملية الإدارية، بل إنه نتاجها الملموس، وبدونه لا داعي لوجود الرقابة (Atkinson et. al., 1995: 54)، وعليه سيتم خلال البحث الاكتفاء بذكر كلمة الرقابة فقط، بدلاً من الرقابة وتقويم الأداء، وذلك اختصاراً في التعابير وعدم التكرار، إلا عندما تعدو الضرورة لذلك.

(2) للمزيد من التفاصيل عن هذا الموضوع يمكن مراجعة:

(البدران، 1999: 3-15؛ اللاذي، 1999: 45-52؛ خليل، 2000: 43-52) و (Hopwood, 1974:17-38; Giglioni & Bedein, 1974: 292-295; Otley & Berry, 1980: 231-233; Merchant & Simon, 1986: 183-203 ; Fisher, 1994: 493)

البيانات والحقائق المالية عن هذه الأنشطة، بمعنى إن الرقابة والمحاسبة تطورتا نتيجة لنمو وتطور علاقات وقوى الإنتاج والتقدم الاقتصادي والحضاري على مر العصور" (العبيدي، 1991: 1-4). وقد اعتمد الباحث المنهجية أدناه لاتمام بحثه وكما يلي:-

مشكلة البحث

إن البيئة التي تعمل فيها المنظمات تؤثر وتتأثر بها بشكل كبير، وأن الكثير من الدراسات والتاريخية منها بشكل خاص التي بحثت في موضوع بيئة الأعمال لم تتطرق الى دراسة تطور المحاسبة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء بالشكل الذي يحفز التفكير الى ما يجب استنباطه من نظم محاسبية للرقابة لمواجهة المتغيرات المستجدة المستمرة في البيئة. الا انه على الرغم من ذلك فلم تتطرق اي من ادبيات الرقابة او المحاسبة، مسبقا بصورة مباشرة وشاملة لمراحل تطور المحاسبة لاغراض الرقابة، وانما تم الاكتفاء باشارات بسيطة وضمنية، وهذا ما دعى الى توجيه الانتقاد الى الدراسات التاريخية لتطور المحاسبة ونسبت لها عيوب عدة جعلتها غير صالحة لدراسة التغير والتطور في نظم المحاسبة والرقابة بصورة شاملة (الزير، 1993: 140). ويعزو الباحث هذا القصور الى عدم الاخذ بالاعتبار دراسة المحاسبة باعتبارها ظاهرة غير مستقرة عبر الزمان والمكان، إذ تتغير تبعاً للمتغيرات المحيطة بها التي تفرض متطلبات رقابية محددة تلبىها المحاسبة من خلال نظم تواجه هذه المتغيرات وما تفرضه من متطلبات رقابية. تتلخص مشكلة البحث في التعرف على إجابة السؤال الآتي:-

"هل إن متغيرات بيئة الأعمال هي الأهم في بيان الاثر المتبادل لتطور المحاسبة لاغراض الرقابة وتقويم الأداء، وذلك من خلال المتطلبات الرقابية التي تفرضها هذه المتغيرات، والتي لا بد للمحاسبة أن تستجيب إليها بشكل أنظمة وأساليب وأدوات وإجراءات جديدة".

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من جانبين:-

الأول منها ينبع من إن دراسة تطور المنظمات، وما يحيط بالبيئة التي تعمل فيها من متغيرات، يوفر الأساس السليم لبيان تطور المحاسبة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء، إذ إن المنظمات تعمل في ظل متغيرات اقتصادية وتكنولوجية واجتماعية عدة، ولكي تستمر هذه المنظمات في العمل بنجاح بوجود هذه المتغيرات، يتعين أن تمارس مجموعة من الوظائف الإدارية من أهمها الرقابة وتقويم الأداء، على الرغم من أهميتها حتى في ظل ظروف بيئة الاعمال المستقرة (البدران، 1999: 1)، فلا يمكن للمنظمة أن تعمل بدون بعض أشكال الرقابة (Otley & Berry, 1980: 232) وكلما تطورت واتسعت هذه المتغيرات، وضعت متطلبات رقابية جديدة، ولقد ساهمت هذه المتطلبات منذ القدم في تطور المحاسبة وكان لها

الأثر الأكبر والاهم في ذلك (Scapens, 1980: 279)، أي إن للتعرف على المتطلبات الرقابية التي تفرضها متغيرات بيئة الاعمال الدور في تطور المحاسبة لمقابلة هذه المتطلبات.

الثاني، إن دراسة تطور المحاسبة ضمن التأثير المتبادل مع اغراض الرقابة وتقويم الاداء يساعد في تحريك البواعث للتفكير العلمي لاستحداث أنظمة محاسبية جديدة تمكن من مواجهة المتغيرات المستجدة في بيئة الاعمال من خلال أستقرار المتغيرات الحالية او المتوقعة الحدوث والمتطلبات الرقابية التي تفرضها.

هدف البحث

يهدف البحث إلى بيان الأثر المتبادل لتطور المحاسبة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء من خلال استعراض مراحل تطور المحاسبة اعتماداً على المنهج الوصفي التاريخي أسلوباً للبحث، وتبرير ذلك باستخدام المنهج الاستنتاجي، فإيجاد الأثر المتبادل يقوم على أساس الاستعراض التاريخي لأهم المتغيرات التي واكبت بيئة الأعمال في المنظمات وما أفرزته من متطلبات لأغراض الرقابة وتقويم الأداء وما أنتجته المحاسبة من أنظمة لمقابلة هذه المتطلبات وتعليل هذا الربط من خلال المنهج الاستنتاجي.

فرضية البحث

ويستند هذا البحث على افتراض مفاده "إن لمتغيرات بيئة الأعمال التي تعمل فيها المنظمات الدور في تشكيل الأثر المتبادل لتطور المحاسبة في مجال خدمتها لأغراض الرقابة وتقويم الأداء من خلال ما تفرضه هذه المتغيرات من متطلبات رقابية" ولأجل أثبات صحة أفتراض البحث من عدمه سيتم استعراض مراحل تطور المحاسبة، وما تحمله طيات كل مرحلة من مظاهر تشير الى تأدية المحاسبة لوظيفة الرقابة، إذ سيتم التوقف عند كل مرحلة من هذه المراحل من حيث بيان مداها الزمني وملامحها الاساسية ووصف ابرز متغيراتها والمتطلبات الرقابية التي وضعتها هذه المتغيرات، والكيفية التي استجابت بها المحاسبة لهذه المتطلبات.

استعراض مراحل تطور المحاسبة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء

لقد مر تطور البحوث المحاسبية الخاصة بتصميم نظم المعلومات المحاسبية بمراحل مختلفة، والتطور في هذه البحوث يعكس التطور في الفكر المحاسبي الذي يتغير بتغير الأشخاص والبيئة التي يعملون فيها وكذلك بتغير احتياجاتهم (Davis et al., 1982: 307-309; Chua, 1986: 406). ويرى الباحث إن المحاسبة لعبت الدور المهم والفاعل في الاستجابة لها (أي إلى المتطلبات الرقابية) من خلال استحداث إجراءات وأساليب محاسبية عدة وفق ما تفرضه أهداف ومتطلبات كل مرحلة. ويمكن وضع مراحل لتطور المحاسبة لأغراض الرقابة بالاعتماد على ما جاء في مضامين الدراسات المتعلقة بالتطور التاريخي للمحاسبة. ولتعدد الدراسات في هذا المجال وتعدد الاتجاهات في عرض مراحل التطور التاريخي للمحاسبة، فإنه ولاغراض البحث الحالي، وما يهمنا من فرز الأدوار التي لعبتها المحاسبة في خدمة الرقابة، فسيتم اعتماد تصنيف مراحل تطور المحاسبة الذي أورده كل من (الشيرازي، 1990: 15-27؛ Glautier & Underdown, 1987: 5-8)، والذي تم بموجبه تصنيف مراحل تطور المحاسبة إلى أربع مراحل:-

1. محاسبة العهدة. 2. المحاسبة المالية. 3. المحاسبة الإدارية. 4. المحاسبة الاجتماعية^(*).
- أولاً. مرحلة محاسبة العهدة

إن البوادر الأولى لنشوء المنظمات تمثلت بحاجة الناس إلى تجميع أنفسهم لتحقيق أهداف محددة تتعلق بالحماية وجمع الغذاء أو بناء مأوى، ولكن حتى مع هذه الأهداف البدائية كانت الحاجة لتنظيم النشاطات لانجاز الأعمال واضحة جداً، بذلك يمكن القول إن تاريخ المنظمات قديم مثله مثل تاريخ البشرية (جاكسون وآخرون، 1988: 22).

وتمثلت رغبة الأفراد في هذه المرحلة بمسك سجلات لمتابعة ممتلكاتهم وبيان التغيرات التي طرأت عليها، وتمتد جذورها إلى الوظيفة التي خدمتها المحاسبة قبل 4500 سنة قبل الميلاد، فقد كانت وظيفة المحاسبة في هذا المجال هي رعاية الشؤون المالية لصاحب رأس المال، ودور المحاسب هو دور الوكيل المالي، مهمته الإيفاء بوظيفته وهي المحافظة على العهدة، وقد أثبتت العديد من الدراسات أن أولى المحاولات التي قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية، ترجع إلى عهد الآشوريين بتسجيل ما يدفع للجنود من رواتب في صورة ماشية أو حبوب أو أحجار كريمة، ثم ما قدمه المصريون القدماء من إجراءات تتعلق بمسك

^(*) تمثل هذه المرحلة إحدى الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، والتي تهتم بدور المحاسبة في تحقيق الرفاهية للمجتمع ككل، ولأن موضوع البحث يهتم بموضوع الرقابة وتقويم الأداء بتوجهه الداخلي، فلن يتم التطرق إلى تفاصيل هذه المرحلة، التي تهتم أساساً بزيادة متطلبات الإفصاح للأطراف الخارجية.

سجلات الثروة (ثروة الملك او الفرعون) (العبيدي، 1991: 5)، كذلك ما استخدمه اليونانيون في اثينا الذين نسب اليهم اول نظام للمدفوعات الحكومية من (418-415 ق.م) (Caplan, 1971: 9)، وقد خطت المحاسبة خطوة واسعة الى الامام خلال عهدي الامبراطوريتين اليونانية والرومانية بفضل عاملين اساسيين هما:- (كام، 2000: 15-17)

1. استخدام وحدة النقد لعمليات التبادل التجاري بدلا من المقايضة بدءاً من القرن السادس ق.م، مما وفر ركنا اساسيا من اركان نظام القيد المحاسبي.
 2. ظهور الانظمة العددية المتطورة نسبيا، كالنظام العددي اليوناني ثم الروماني ثم النظام العددي الهندي-العربي، وبنقل العرب لهذا النظام الى اوربا قدموا خدمة كبيرة للمحاسبة.
- فضلا عن هذا يرى الباحث ان للمتطلبات الرقابية في هذه المرحلة الاثر الابرز في ظهور وتطور المحاسبة ومنها:-

1. مطلب المحافظة على اموال الدولة (الملك) من السرقة والاختلاس او التزوير او التلاعب، الذي يعد من المتطلبات الرئيسية للرقابة وأقدمها (العبيدي، 1991: 1).
 2. حاجة اصحاب رأس المال الى سجلات يمكنهم من خلالها رقابة علاقاتهم المالية ومسك سجلات خاصة بها وبيان الاسلوب الذي يعملوا به على استثمار ثروتهم وتحديد مديونيتهم عند المدينين وما هو بذمتهم لدى الدائنين.
- ووفقا لهذه المتطلبات، فقد كان النظام المحاسبي السائد في تلك الفترة هو نظام او طريقة القيد المفرد، واتسمت هذه الفترة ببدائية السجلات، اذ لم تكن سوى مذكرات يثبت فيها العمليات المالية الأجلة مع الغير فقط بقصد اظهار الحقوق والالتزامات، وكانت الرقابة شخصية على العمليات النقدية دون الحاجة الى تسجيلها. وعلى الرغم من بساطة اجراءات نظام القيد المفرد المتمثلة بتسجيل العمليات المالية من جهة واحدة، فقد حققت جوانب من المتطلبات الرقابية في تلك الفترة عن طريق المحافظة على اموال الموكل من السرقة والاختلاس والتلاعب، فضلا عن انها اداة ضد النسيان للمعاملات التي تحدث مع الغير. ولقد استمر نظام القيد المفرد بتحقيق الاغراض المطلوبة منه حتى نهاية القرن الثالث عشر، الى ان تغيرت بيئة الاعمال من خلال اتساع حركة التجارة والمعاملات المالية بشكل لم تستوعبها مرتكزات نظام القيد المفرد، وما كان للمحاسبة الا ان تتطور وبما يتناسب ومتطلبات المرحلة الجديدة.

فكان لنمو وازدهار الحركة التجارية في حوض البحر المتوسط بين اقطار الشرق الاوسط والاقطار العربية في اواخر القرون الوسطى الاثر في الاهتداء الى نظام القيد المزدوج في تسجيل الانشطة الاقتصادية عند بدء عصر النهضة (العبيدي، 1991: 4)، اذ حدثت

في بداية القرن الرابع عشر تطورات عدة منها تطوران هامان في مجال التجارة هما:- (كام، 2000: 24-25)

1. زيادة العمليات الآجلة لدرجة لم يستوعب متطلباتها نظام القيد المفرد.
2. انتشار الفروع التجارية البعيدة عن مراكزها الرئيسية، لاسيما بعد توسع التجارة الأوربية والإيطالية.

وتبعاً لهذه العوامل المستجدة فقد ظهر نظام القيد المزدوج كنظام محاسبي جديد، ويرى بعض كتاب المحاسبة إلى أن الحديث عن المحاسبة كنظام متكامل لا يبتدأ إلا مع نهاية العمل بنظام القيد المفرد وبداية العمل بنظام القيد المزدوج (كام، 2000)، وربط هذا الظهور بالعاملين أعلاه وعوامل عديدة أخرى (*) التي أدت إلى نمو وزيادة للمشاريع التجارية، واشتراط وجود هذه العوامل في ظل وجود سوق معقدة (**).

لقد أضاف هذا التغيير في بيئة الأعمال متطلبات رقابية جديدة، نتيجة اتساع المعاملات المالية التي أدت إلى قصور نظام القيد المفرد - الذي كان بسبب بساطة نظام المعاملات المالية وعدم وجود سوق معقدة لا يستدعي حفظ سجلات أكثر تطوراً مما كان موجوداً قبل القيد المزدوج - في عكس هذه المعاملات بشكل تقارير يمكن تقديمها إلى أصحاب رؤوس الأموال أو المالكين للتحقق من نتائج الأعمال ومدى صحة وسلامة العمليات المتعلقة بأموالهم المستثمرة من أي خطأ أو غش أو تلاعب.

وكان للاب لوكا باسيولي (Luca Pacioli) في هذه المرحلة الفضل في وضع ركنين أساسيين للمحاسبة هما:- (كام، 2000: 31)

أ. وصف الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية وهي المذكرة اليومية والاستاذ.

ب. قياس الربح الدوري للمشروع في نهاية الفترة المالية بأعداد حساب الأرباح والخسائر تقفل فيه بنود العمليات المالية التي لا تتقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات.

وبذلك مثل نظام القيد المزدوج تطوراً مهماً في المحاسبة، وهو مستخدم لحد يومنا هذا،

(*) حدد (كام) ثلاث قوى أطلق عليها تسمية (القوى الاجتماعية) أدت إلى نشوء ونمو المنظمات التجارية الكبيرة، والتي أدت بدورها إلى ظهور القيد المزدوج، وهذه القوى هي (الروحانية الرأسمالية، الأحداث الاقتصادية والسياسية، التطورات التكنولوجية) (كام، 2000: 7).

(**) السوق المعقدة: هي سوق تتضمن أسواق متعددة متنوعة ومتربطة، فمثلاً هنالك سوق للمنتجات لكل من السلع الانتاجية والاستهلاكية، وهنالك أيضاً سوق لعناصر الانتاج... الخ (كام، 2000: 13)

وهو يوفر اجراءات رقابية من خلال تسجيل العمليات المالية النقدية والآجلة من جهتين هما المدخلات والمخرجات، وفي ظل هذا النظام اصبحت المحاسبة اداة مهمة للرقابة بما تحويه من اجراءات رقابية تتضمنها الدورة المحاسبية ابتداءً من عملية القياس والقيود والترحيل واعداد ميزان المراجعة وانتهاءً بإعداد حساب الأرباح والخسائر والميزانية.

وسواءً كان نظام القيد مفرداً أو مزدوجاً، فقد لعبت المحاسبة ادواراً مهمة في مجال الرقابة في ذلك الوقت، ولا يزال مفهوم محاسبة العهدة المتمثل بمسك السجلات، واعداد حسابات دورية لاطلاع اصحاب الاموال على نتائج اعمالهم والتغيرات التي طرأت عليها قائماً حتى الوقت الحالي وهو يمثل جوهر او اصل التقارير المالية (5: 1987, Glautier & Underdown). وباستمرار التقدم الاقتصادي المطرد في المجالين الصناعي والتجاري تغيرت اشكال المشروعات محولاً إياها من الملكية الفردية الى الملكية الجماعية، الذي وصل ذروته أبان قيام الثورة الصناعية في اوربا اواسط القرن الثامن عشر، الامر الذي ادى الى نشوء اهداف جديدة ايضاً، متمثلاً ذلك بظهور بوادر المرحلة الثانية من مراحل تطور المحاسبة وهي مرحلة المحاسبة المالية.

ثانياً. مرحلة المحاسبة المالية

يرتبط ظهور هذه المرحلة بصورة وثيقة بظهور وتطور منظمات الاعمال الكبيرة التي نشأت بفعل قيام الثورة الصناعية، والتي كان من ابرز سماتها حلول الآلة محل الايدي البشرية العاملة، فضلاً عن هذا ان التكنولوجيا الجديدة التي اعتمدت على الآلة بدلاً من الإنسان لم تغير شكل الاعمال فقط، انما غيرت الطريقة التي كانت تمويل بها هذه الاعمال، اذ كانت منظمات الاعمال قبل الثورة الصناعية تمويل من قبل شخص واحد او عائلة واحدة، لكن بفعل الثورة الصناعية وما ترتب عنها من حاجة الى رؤوس اموال ضخمة لا يستطيع شخص واحد توفيرها، إنما يتطلب الأمر تظافر جهود واموال اكثر من شخص، مما ادى إلى نشوء الشركات المساهمة التي تمكن الجمهور العام من تحصيل عائد على رأس المال من خلال مشاركتهم في الموجودات وربحية الشركة، لاسيما بعد التوسع الصناعي الكبير الذي وصل ذروته في الربع الاول من القرن التاسع عشر.

وقد كان لاضفاء الصبغة القانونية للشركات المساهمة دور كبير في تشجيع توفير رؤوس الاموال، فقد شرع البرلمان الانكليزي عام 1855م إقرار مبادئ العهدة قانوناً الذي ينص على ضرورة كشف المعلومات لمالكي الاسهم كوسيلة للوفاء بمنح الامتياز للاسهم المشاركة والمسؤولية المحدودة، من اجل خدمة مصلحة المستثمرين ومالكي الاسهم في هذه الشركات، (6: 1987, Glautier & Underdown) وبذلك اصبحت الشركات المساهمة ملزمة بموجب

القانون باعداد حسابات ختامية دورية، ومن ثم فان المقرض او المالك سيكون مطمئنا عند استثماره لامواله الخاصة، الامر الذي يشجع على استثمار رؤوس الاموال في هذه الشركات. وكما ذكر سابقا ان لمتطلبات الرقابة المتزايدة والمترتبة على التغير في بيئة الاعمال الاثر في ميل المحاسبة الى استحداث اجراءاتها واساليبها ومخرجاتها، فظهور الشركات المساهمة، وما ترتب عنه من انفصال الملكية عن الادارة وضع متطلبات رقابية جديدة على منظمات الاعمال تتمثل بوجود توفير معلومات تعكس لاصحاب رأس المال (المساهمين) والمقرضين الوضع المالي لمنظمة الاعمال، وتبين مدى قدرة الادارة على رعاية شؤون اصحاب المصلحة فيها، وتساعدهم على اتخاذ قرارات استثمارية كفوءة. وقد عكست المحاسبة هذه المعلومات بالمخرجات المحاسبية في كل من قائمتي الدخل والميزانية. وتجدر الاشارة انه ضمن هذا المفهوم لم تخرج المحاسبة عن جوهر محاسبة العهدة، الا انها اضيفت عليه الصبغة القانونية من خلال الالزام باعداد الحسابات الختامية. ولم تقتصر فائدة المحاسبة المالية في الرقابة على اعمال الشركة من قبل المقرضين والمساهمين فقط، بل ان المحاسبة المالية تمثل اول مصدر للمعلومات المحاسبية في الشركة من خلال:-

أ. كشف الدخل:- الذي يمكن من خلاله التعرف على نتيجة النشاط خلال فترة معينة من ربح او خسارة عن طريق حصر الايرادات ومقابلتها بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الايرادات.

ب. الميزانية:- التي تبين المركز المالي كما هو عليه في تاريخ معين عن طريق حصر ممتلكات الشركة (الموجودات) من جهة، والتزاماتها (المطلوبات) من جهة اخرى.

وتوفر هاتين القائمتين ادوات مهمة في الرقابة وتقويم الاداء لما فيها من بيانات ومعلومات تساعد في اجراء العديد من التحليلات المالية والمقارنات الزمانية والمكانية وغيرها من الاساليب الاحصائية التي تساعد جميعها في الوقوف على الوضع الحقيقي للشركة وبيان نقاط القوة والضعف فيها، وإيجاد الحلول المناسبة لكل حالة، فضلاً عن ذلك فان الدورة المحاسبية تمكن من الرقابة على اعداد البيانات المحاسبية محققة بذلك جانب من جوانب الرقابة الا وهو الرقابة المحاسبية.

لقد وفرت دراسات عدة اشارات ضمنية الى دمج مرحلتي محاسبة العهدة والمحاسبة المالية ضمن مرحلة تطور واحدة، فقد بين (سايمون وزملاؤه) ان هذه المرحلة اهتمت بواحدة من انواع المعلومات المحاسبية الثلاثة المطلوبة لرقابة أي منظمة (سيتم ذكرها في المراحل

اللاحقة)، والتي كل منها يخدم غرضاً مختلفاً، وهذه المعلومات هي معلومات بطاقة الاهداف (Score-Card) والتي حسب رأيهم تحاول الاجابة على السؤال الآتي: هل كان اداء المنظمة جيداً أم سيئاً؟، وذكروا ان ادوات الاجابة على هذا السؤال تكون من خلال القوائم المالية، فاذا تم التعرف على نتائج اعمال المنظمة لسنة معينة، فيمكن الحكم على اداءها بمقارنته بالاعوام السابقة (Simon et al., 1954)^(*)، فيما يرى (كابلن) ان احد مجالات الاهتمام المحاسبية الرئيسية هي المسؤولية الائتمانية (Fiduciary Responsibility)، اذ يضم هذا المجال في جوهره المحاسبة المالية التي تهتم بالمحافظة على العهدة من خلال اعلام الجهات التي لها مصلحة مع المنظمة عن الوضع المالي لها عن طريق القوائم المالية (3: 1971, Caplan).

اما (دايفز وزملاؤه) فقد اطلقوا على هاتين المرحلتين باسم المحاسبة كسجل تاريخي (Accounting As Historical Records)، اذ تهتم فيها المحاسبة بشكل أساس بتسجيل جزء من حياة المنظمة والمتعلق بالعمليات المالية التي تحدث بين المنشأة والاطراف الاخرى (Davis et al., 1982: 309).

ووفقاً لهؤلاء الباحثين فان المحاسبة في هاتين المرحلتين ادت الادوار المطلوبة منها في مواجهة متطلبات الرقابة من خلال:-

1. انها ساعدت وبشكل رئيس في تنشيط ذاكرة المالكين عن طريق مسك السجلات وامكانية الرجوع اليها التي ستؤدي الى استرجاع الاحداث في ذاكرة المالك، والتي تكون عرضة للنسيان، بسبب محدودية العقل البشري في ظل مرور الزمن والعمر وتسارع الاحداث وتعددتها.

2. انها ساعدت في زيادة ظاهرة الرؤيا، بمعنى انه بالرغم من التباعد الجغرافي والانفصال بين الادارة والمالكين، الا انه عن طريق السجلات والكشوفات المحاسبية يمكن التعرف على اداء الادارة، فتقارير المحاسبين تعطي مؤشرات تكاد تكون واضحة حول نواحي القصور في اداء الادارة ان وجدت.

خلاصة ان المحاسبة التاريخية (عهدة ومالية) ادت الاغراض المطلوبة منها، ولكن بتعدد وتسارع معدلات التغيير في البيئة الخارجية، ظهرت بعض جوانب القصور في هذا النوع من المحاسبة، مما يتطلب تعزيز هذا النوع بنوع آخر من المحاسبة، وهذا ما سيتم توضيحه في المرحلة القادمة.

(*) Simon et al. (1954). "Centralization Vs Decentralization in Organizing the Controller's Department", Controller ship Foundation, Inc., New York. نقلاً عن (Amigoni, 1978: 76; 51: 1999) (اللايد، 1999).

3. مرحلة المحاسبة الإدارية

تعد مرحلة المحاسبة الادارية حديثة نسبيا اذا ما قورنت بالتاريخ الطويل للتطور المحاسبي (Hilton, 1999: 12)، وهي من اهم المراحل التي جسدت خدمة المحاسبة لاغراض الرقابة وتقويم الاداء، اذ يركز دور المحاسبة الادارية في منظمات الاعمال على توفير المعلومات لعملية صنع القرارات في مختلف اجزاء المنظمة، وتعد الرقابة وتقويم الاداء احد الواجه المهمة في هذه العملية (Hayes, 1977: 22). وتهتم المحاسبة الادارية بتوفير نوعين من المعلومات المحاسبية الثلاثة التي حددها (سايمون وزملاؤه) وهي معلومات محاسبة لفت الانتباه (Direct Attention) التي تهتم بالتعرف على المشاكل التي تواجه المنظمة، وأي من هذه المشاكل يجب الاهتمام بها والنظر اليها، بمعنى انها معلومات تلقي الضوء وتركز اهتمام المدراء حول الرقابة وتقويم الاداء، ومعلومات محاسبة حلول المشاكل (Problem Solving) التي تهتم بالاجابة على التساؤل الآتي:- من بين الحلول الممكنة لحل مشكلة معينة، فاي تلك الحلول افضلها؟ (Simon et al., 1954)

ولا يخرج (كابلن) عن هذا الرأي الذي يرى، كما سبق ذكره، ان مجالات الاهتمامات المحاسبية تنقسم عموما إلى مجالين رئيسيين هما المسؤولية الائتمانية، والمحاسبة كمصدر لمعلومات صنع القرار (Caplan, 1971: 3) اذ توفر المحاسبة في مجال اهتمامها الثاني المعلومات المختلفة المفيدة لعملية صنع القرارات في مختلف مستويات المنظمة لاغراض التخطيط والرقابة وتقويم الاداء والتنسيق... الخ. وتعتمد عمليات صنع القرارات الداخلية للمنظمة في مجالاتها المتعددة على توافر نظام للمعلومات يساعد في تسهيل هذه العمليات، وترتكز المحاسبة الادارية على توفير ما يلزم من المعلومات من المصادر المحاسبية وغير المحاسبية في نطاق ما تفرضه احتياجات نظام المعلومات الاداري للمنظمة، ويستطرد (كابلن) في نفس السياق ذاكرا ان المحاسبة الادارية مسؤولة عن تشغيل النظام الذي يساعد على تحفيز الافراد لصنع القرارات الرشيدة التي تؤدي بالنهاية إلى تحقيق اهداف المنظمة (Caplan, 1971: 4).

وتمثل مرحلة المحاسبة الادارية منعطفا في الدور الذي تلعبه المحاسبة لاغراض الرقابة، اذ تحول اهتمام المحاسبة عما كان ينظر اليه سابقا في المرحلتين الاولى والثانية على اساس الوظيفة المالية التي خدمتها المتمثلة بالمحافظة على العهدة واخلاء المسؤولية امام المالكين واصحاب المصلحة الآخرين، بوصف المحاسبة سجل تاريخي (Historical Scorekeeper) هدفها التحقق والحماية، الى التأكيد على الوظيفة الخدمية للمحاسبة المتمثلة بالمساعدة في انجاز الوظائف الادارية من تخطيط ورقابة وتقويم اداء، بوصف المحاسبة نظام لتوفير المعلومات لصنع القرارات التشغيلية والاستراتيجية لتأدية هذه

الوظائف (اللايد، 1999، 51؛ Hilton, 1999: 7-8; Kaplan & Atkinson, 1998: 11).
و أصبحت المحاسبة الادارية اليوم جزءاً أساسياً و متمماً في العملية الادارية بمختلف وظائفها، و أصبح المحاسب الاداري عضواً و مشاركاً مهماً في فريق ادارة المنظمة الذي يسعى إلى خلق قيمة من خلال ادارة الموارد و الانشطة و الافراد لتحقيق اهداف المنظمة بشكل فاعل (Hilton, 1999: 4)

ان فهم التطور التاريخي للمحاسبة الادارية له اهمية كبيرة في تقييم فائدتها في مجال الرقابة (Scapens, 1980: 279)، ويرى (توماس) - بعد استعراضه للتناقضات في بحث المحاسبة الادارية^(*) - ان الحديث عن نظرية صحيحة للمحاسبة الادارية يجب ان يبدأ اساساً من الرقابة (Thomas, 1983: 2-3) من حقيقة ان المحاسبة الادارية تعد جزءاً متمماً لهيكل المنظمة، اذ تمتزج مع العمليات و الهياكل التنظيمية لتعزيز الرقابة التنظيمية (Waterhouse & Tiessen, 1978: 65)، و ان المحاسبة الادارية هي احدى اهم الإستراتيجيات التي تستخدمها المنظمات لادارة و رقابة و تقويم اداءها (Mak, 1989 : 273).

ولان ظهور المحاسبة الادارية حديث العهد، فان ادواتها و اساليبها لا زالت قيد التطور كطرق توضع لتوفير معلومات تساعد ادارة المنظمة في اداءها لوظائفها، فضلاً عن ان المحاسبة الادارية كي تحافظ على وجودها و تكون مفيدة في المستقبل كما كانت في الماضي، فيجب ان تتكيف لعكس التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال. و يوفر الاستعراض التاريخي الذي قدمته العديد من الكتابات برهاناً واضحاً على تكيف المحاسبة الادارية للتغيرات في بيئة الاعمال التي تضع متطلبات عديدة ابرزها متطلبات الرقابة و تقويم الاداء، و اتفقت هذه الكتابات على تقسيم مراحل تطور المحاسبة الادارية إلى ثلاث مدد زمنية كالآتي: (Zimmerman, 1997: 634-636; Kaplan & Atkinson, 1998: 12-19)

1. المدة من عام 1825 - 1925 2. المدة من عام 1925 - 1985 3. المدة من عام 1985 و لحد الآن.

ففي المدة الاولى (1825-1925)^(**)، كانت الثورة الصناعية أحد ابرز معالم التغير في بيئة الاعمال، و ذات الأثر الاكبر في ظهور البوادر الاولى للمحاسبة الادارية، إذ أفرزت نتائج

^(*) ارتكز (توماس) في مقاله على وجود عدد كبير من التناقضات في بحث المحاسبة الادارية نتيجة لعدم وضوح النقطة التي يجب ان تركز عليها نظرية صحيحة للمحاسبة الادارية (Thomas, 1983: 2-11).

^(**) اعتمد هؤلاء الكتاب على المراجعة التاريخية الرائدة لـ (كارنر):

Garner, S. (1954). "Evaluation of Cost Accounting to 1925" University of Alabama Press, Montgomery.

عدة اضافت متطلبات وتحديات جديدة للمحاسبة الادارية، من أبرزها:-

1. حلول الآلة محل الايدي العاملة وزيادة الاستثمارات في الموجودات الثابتة، ومن ثم نشوء المنظمات الهرمية المدارة (Managed Hierarchical) (أي بمعنى المنظمات ذات الادارة المنفصلة عن المالكين) وزيادة عددها منذ مطلع القرن التاسع عشر، كمصانع الاسلحة والنسيج والمطاحن، واعتمدت هذه المنظمات على اسلوب التكامل العمودي من خلال إجراء العمليات الانتاجية المتكاملة في منظمة واحدة ابتداءً من شراء المواد الاولية، وانتهاءً بتحويلها إلى منتجات تامة الصنع لغرض الاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير (Economic of Scale)، وهذا ما أدى في اغلب الاحيان إلى اختيار مواقع العمل قرب مصادر الموارد أو الطاقة، التي عادة ما تكون منفصلة و/أو بعيدة جغرافياً عن المالكين، وهذا ما فرض الحاجة إلى معلومات جديدة تختلف عن تلك التي كان يتم الحصول عليها من معاملات السوق^(٩). وهو ما أدى الى بروز متطلب اساسي جديد، يتمثل بضرورة قياس ورقابة وتقويم العمليات الانتاجية المختلفة كلما تحرك المنتج من مرحلة لآخرى، فضلاً عن هذا، فان الانفصال بين الادارة والمصنع تطلب وجود نظام معلومات لتحفيز المدراء والحكم على كفاءتهم. وضمن هذه المتطلبات فقد طورت معامل النسيج على سبيل المثال مقاييس داخلية ككلفة الياورد أو الباوند في كل مرحلة من المراحل المختلفة في عمليات النسيج.

2. يعد نشوء سكك الحديد ونموها السريع في منتصف القرن التاسع عشر القوة الاكبر لتطوير المحاسبة الادارية، وتعد من اكبر واعقد المنظمات التي أوجدها البشر لحد الآن، لأن عملياتها تجرى وتنسق ضمن مسافات جغرافية كبيرة، ووفر اكتشاف التلغراف في نفس الوقت تقريباً القدرة على توفير الاتصال السريع وغير المكلف عبر المسافات المتباعدة. ولقد طور مدراء السكك الحديدية مداخل راقية لمسك المعاملات المالية المطلوبة لعملياتهم الواسعة، إذ تم تطوير مقاييس جديدة لتقويم كفاءة عمليات المدراء التشغيلية، ككلفة كل طن لكل ميل، وكلفة مسافر لكل ميل، والنسب التشغيلية (نسبة المصاريف التشغيلية للايرادات).

3. ظهرت في اواخر القرن التاسع عشر منظمات كبيرة للتجارة بالمفرد كـ (Sears-Roebuck & Marshall Field) مستفيدة من اقتصاديات الحجم الكبير في التوزيع للمنتجات الزبونية،

(٩) كانت المنظمات في القرون الوسطى تجري جميع معاملاتها مع منظمات اخرى مستقلة عنها لانجاز وظائف منفردة معينة في عملية الانتاج، وبالرغم مما بينته الحسابات التشغيلية للتجار والصناعيين من معلومات مفصلة عن كلف المواد والعمل، إلا إن نظام المحاسبة المالية كان كافياً في وقتها لتوفير معلومات مهمة لتقويم كفاءة وربحية المنظمة.

وحالها حال المنظمات الاخرى فان هذه المنظمات التجارية تحتاج لتقويم كفاءة عملياتها الداخلية، الا ان المقاييس الصناعية غير مفيدة في انشطتها المختلفة من شراء او خزن او بيع، وبدلا من ذلك استخدمت هذه المنظمات مقاييس مالية مثل هامش الربح لقياس الربحية. 4. نشأت في العقود الاخيرة من القرن التاسع عشر شركات تصنيع المعادن المعقدة (Complex Metal-Machining Company)، التي ميزتها الاساسية انتاج مختلف المنتجات النهائية، وتستهلك هذه المنتجات الموارد بمعدلات مختلفة بشكل كبير، فضلا عن نشأت واختلاف متطلبات العملية الانتاجية من عناصر الانتاج (رأس المال، العمل، الموارد السائدة)، وبذلك فقد اضافت هذه الميزة الجديدة مجموعة جديدة من التحديات لنظم المحاسبة الادارية، اذ ان المقاييس البسيطة لكلفة كل وحدة من المخرجات اصبحت غير كافية لتلخيص كفاءة عمليات التحويل، وخصوصا فيما يتعلق بكلفة الموارد الرأسمالية المستخدمة في العملية الانتاجية، وانه ليس هناك معايير او حتى اتجاهات ماضية يمكن من خلالها تحديد فيما اذا كانت التكاليف المحتملة فعلا تمثل العمليات الكفوءة.

لقد ميّز هذا القصور مجموعة من المهندسين الميكانيكيين الذي اوجدوا حركة الادارة العلمية (1900-1920) ويعد (فريدريك تايلر) هو واحد من اشهر هذه المجموعة^(*)، ودرس مهندسو الادارة العلمية الـ (Work Processes) بشكل دقيق لغرض اعادة تقييم تدفق المواد وتدفق العمل وتحليل العمليات المعقدة إلى عمليات متوالية متسلسلة وبسيطة وقابلة للرقابة بشكل اكبر، اذ كان هدفهم تسهيل العمل وجعل العاملين اكثر كفاءة، فضلا عن إمكانية الرقابة على افعالهم، وطورت معايير مفصلة للمواد والعمل المستخدم لرقابة ودفع العاملين إلى العمل ضمن ما محدد بأسس علمية دقيقة. وفي هذه المرحلة وكاستجابة منها، عكست المحاسبة الادارية هذه المعايير الهندسية إلى معايير مالية، وحددت الاساليب والاجراءات اللازمة لاحتساب وتحليل الانحرافات، واستخدمت التكاليف المعيارية بشكل كبير بعد ازمة الكساد الكبير في ثلاثينيات القرن العشرين كأسلوب فعال لرفع الكفاءة الانتاجية وتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف (عبد الرحيم وآخرون، 1990: 490).

5. تعد المنشآت ذات الانشطة والمنتجات المتنوعة احد اهم المستحدثات التي حدثت في العقود الاولى من القرن العشرين والتي تطلبت اسنادا جديدا من المحاسبة الادارية لمواجهة هذه المستحدثات، وخير مثال على هذا النوع من المنشآت هي (DuPont Powder Company) التي اسست في عام 1903، وقد واجه مدراء هذه الشركة مشاكل في تنسيق

تنوع انشطتها ذات الانتاج التسويقي المتكامل عموديا وكذلك المشاكل المتعلقة بتقرير التوزيع الاكثر ربحية لرأس المال على عدد من الانشطة، وقد حققت هذه الشركة نتائج مهمة في هذا المجال لا زالت معتمدة الى يومنا هذا. فقد كانت شركة (DuPont) من الشركات الاولى التي قررت في أي عملية من بين العمليات المتنوعة ينبغي ان تتوسع، وكذلك اقترح مدراء الشركة العديد من الانشطة التشغيلية واعداد الموازنات لغرض تنسيق الانشطة وتخصيص الموارد على عدد من المجاميع التشغيلية. ويعد مقياس العائد على الاستثمار (R O I) واحد من اهم مستحدثات المحاسبة الادارية في تلك المدة، اذ يعدّ مقياساً شاملاً للنجاح المالي على مستوى كل وحدة تنظيمية فرعية وللمنظمة ككل، ويساعد في توجيه رأس المال الى الاقسام الاكثر ربحية، وقد توسع استخدام (R O I) في العشرينيات من القرن الماضي بعد تطور النمط المتعدد الاقسام لشركتي (DuPont) و (General Motors)، فقد تطورت المنظمات اللامركزية ذات الاقسام المتعددة لتستغل اقتصاديات النطاق الواسع (Economic of Scope) التي تحصل على مكاسبها من اقتسام وظائف تنظيمية مشتركة عبر منتجات مرتبطة مشتركة، لذلك فقد احتاجت هذه الشركات إلى نظام جديد لتنسيق انشطتها اللامركزية المختلفة، فاصبح مدراء الاقسام مسؤولين عن الربحية والعائد على رأس المال المستخدم في اقسامهم، ولديهم صلاحية اتخاذ القرارات الاستثمارية، واللامركزية اصبحت ضرورية لتنسيق وتحفيز اداء مدراء الاقسام.

وفي ضوء النتائج التي افرزتها الثورة الصناعية والمستحدثات في بيئة الاعمال، سعت المحاسبة الادارية الى تجاوز ما قصرت عنه المحاسبة المالية متمثلاً ذلك باجراءات محاسبة التكاليف، التي تعد المظهر الاول من مظاهر المحاسبة الادارية (Kaplan, 1982: 1) وتركزت هذه الاجراءات على احتساب كلفة البضاعة المصنوعة والمباعة وكلفة للمخزون من اجل اكمال اعداد التقارير المالية.

وتجدر الإشارة انه حتى في هذه المرحلة لم تخرج المحاسبة عن مفهومها المتعلق بالمحافظة على العهدة أو المسؤولية الانتمانية، لان الغرض من احتساب التكاليف كان منصبا اساسا على اكمال اعداد التقارير المالية التي تعد للاطراف الخارجية (Caplan, 1971: 3)، فضلا عن ذلك، فقد سعت محاسبة التكاليف الى توفير معلومات عن كفاءة العمليات الانتاجية وضبط ورقابة استخدام الموارد ومراقبة العمليات الانتاجية، وكذلك معلومات للحكم على كفاءة المدراء والعاملين، كذلك فائدة التفاصيل والتحليلات التي توفرها محاسبة التكاليف في مجال الرقابة.

ويرى (هورنكرن) خلال استعراضه لمراحل تطور المحاسبة الادارية، ان الهدف الاساس للمنظمات في هذه المرحلة (1825-1925) هو التعرف على او تحديد الكلفة الحقيقية او الفعلية لاغراض التقرير المالي، واطلق عليها مرحلة البحث عن التكاليف الحقيقية او الفعلية (True Costs) او مدخل الحقيقة المطلقة (Absolute Truth Approach) (Horngren, 1975)^(*)، فضلا عن ذلك فان عدداً من أساليب المحاسبة الادارية طورت في هذه المرحلة كطريقة الكلفة الكلية في التسعير، ولا زال العديد منها مستخدم إلى يومنا هذا (Zimmerman, 1997: 436)، وفي مجال الرقابة على وجه التحديد يرى (ثوماس)، ان هذه المرحلة شهدت تغيرات كبيرة على نطاق الاساليب والاجراءات، متمثلاً ذلك باستعمال التكاليف المحددة مقدماً (تكاليف تقديرية ومعيارية)، كذلك استخدام الموازنات كأحد وسائل الرقابة على التكاليف، واستخدام السجلات المساعدة للرقابة على المخزون (Thomas, 1983: 3).

ان ما يلاحظ من خلال استعراض التطور التاريخي للمحاسبة الادارية، الممتد لفترة 100 عام (1825-1925)، هو نشوء ونمو المنظمات الصناعية الكبيرة والمتنوعة، مما افرز العديد من المتطلبات الرقابية التي قابلتها المحاسبة الادارية بالعديد من الاساليب والممارسات، وهذا ما يؤكد بداية حديثنا في مقدمة هذا البحث حول ان المنظمات والرقابة والمحاسبة هي ظواهر غير مستقلة الواحدة عن الاخرى، فمنظمات بحجم (Dupont) و (General Motors) من غير الممكن ان تبقى دون نظام محاسبة ادارية لتوفير معلومات عن كفاءة وفاعلية عملياتها التشغيلية لاغراض الرقابة وتقويم الاداء.

اما الستين سنة التالية في تطور المحاسبة الادارية (1925-1985)، فلم تكن مثمرة جدا في تطوير اجراءات واساليب المحاسبة الادارية (Kaplan & Atkinson, 1998: 7; Zimmerman, 1997: 635)، وأحد الاسباب المهمة لهذا التلكؤ، هو اهتمام واستمرار ادارات منظمات الاعمال بطلب بيانات التكاليف الفعلية لاغراض اعداد التقارير المالية التي تحكمها مجموعة من القواعد والمعايير التي وضعتها الهيئات والجمعيات التي تنظم عمل مهنة المحاسبة، وهذا ما ادى الى تركيز الاهتمام بتطوير اساليب تقويم المخزون فقط، الذي يعد عنصراً أساسياً في التقارير المالية.

ويعزى السبب الآخر في تلكؤ تطور المحاسبة الادارية في الفترة المذكورة الى ان الاساليب التي استحدثت واستعملت في الفترة (1825-1925) كانت عرضة للنقاش في الفترة (1925-1985)، وهذا ما اشير اليه فعلاً في العديد من الدراسات، إذ يذكر (ثوماس) ان تطور

(*) نقلاً عن (Kaplan, 1982: 1-4).

المحاسبة الادارية جاء متلكتاً نتيجة اللاتجانس في استخدامات اساليب المحاسبة الادارية من قبل ادارات منظمات الاعمال، فعلى سبيل المثال ان التكاليف المعيارية كانت تستعمل لكل من اغراض احتساب التكاليف والرقابة، ونفس الشيء بالنسبة الى طريقة التكاليف المتغيرة، كذلك تطور محاسبة المسؤولية التي قدمت تصنيفاً جديداً للتكاليف على اساس ربط التكاليف (كذلك الايرادات والاستثمارات) بالهيكل التنظيمي، وهذا التصنيف الجديد غير منسجم وبعيد كل البعد عن التصنيف المستعمل لاحتساب تكاليف الانتاج (Tomas, 1983). وناقش (أوتلي) سبب تلكو تطور المحاسبة الادارية الى الفجوة الواضحة بين كل من البحث الاكاديمي والممارسة المهنية، فضلاً عن عدم مواكبة المحاسبة الادارية بشكل جدي لتطورات الحقول المعرفية الاخرى ذات العلاقة، كالاقتصاد ونظرية المنظمة، فعلى سبيل المثال لا الحصر ان تطبيق التكاليف المعيارية في المملكة المتحدة بدأ فعلاً خلال الخمسينيات، في حين ان مفاهيمها طورت في العقدين الاول والثاني من القرن العشرين على يد حركة الادارة العلمية (1: 1985, Otley).

ويتفق الباحث مع آراء الكتاب والباحثين المذكورين، التي عللت اسباب تلكو تطور المحاسبة الادارية في المدة (1925-1985) الى تأثر النظام المحاسبي بالاعتبارات الخارجية بشكل كبير، فمتطلبات ضرائب الدخل ومتطلبات المحاسبة المالية (التي يحكمها مجلس معايير المحاسبة المالية على سبيل المثال) تعد من العوامل التي اثرت على تطور النظم المحاسبية، فضلاً عن عدم وعي ادارات المنظمات والمحاسبين بأهمية الاستفادة من الحقول المعرفية الاخرى في تطوير اساليب المحاسبة الادارية.

ويضيف الباحث سبباً آخر لاسباب تلكو في تطور المحاسبة الادارية، منطلقاً من حقيقة ان متغيرات بيئة الاعمال كان لها الاثر الرئيس في تطوير اساليب المحاسبة الادارية، وان هذه المتغيرات كانت في أوج طاقتها بعد الربع الاول من القرن التاسع عشر وحتى الربع الاول من القرن العشرين، حيث ظهور العديد من الابتكارات والتغيرات الاقتصادية، ومن ثم فان المرحلة الثانية (1925-1985) كانت مرحلة مكملة للمرحلة التي سبقتها، واهتمت باختبار وتثبيت الاساليب والاجراءات التي افرزتها المتغيرات السابقة سواء في المجالات التكنولوجية او الادارية بضمنها اساليب المحاسبة، اي يمكن القول ان المتغيرات في بيئة الاعمال لم تكن بالطاقة والقوة التي تدفع باستحداث اساليب محاسبية جديدة تختلف عن تلك التي تم استخدامها في المرحلة السابقة، فضلاً عن ان كلفة استحداث اساليب محاسبية جديدة قد تفوق المنافع المتوخاة منها في تحسين كفاءة العمليات الانتاجية، وهذا امر ضروري عند تصميم الانظمة، اذ يجب مقارنة كلف وضع وتشغيل النظام بالمنافع التي تنتج عنه، ان هذا التحليل يجرنا الى موضوع

آخر ساهم في تلكو تطور المحاسبة الادارية، وهو اختيار الشركات أسلوب الفصل او الاندماج بين سجلات المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية (ضمنيا محاسبة التكاليف)، إذ فضلت اغلب الشركات ادارة عملياتها الداخلية بنفس المعلومات المستخدمة في اعداد التقارير الخارجية (معلومات المحاسبة المالية) فعلى سبيل المثال تستعمل اساليب الرقابة على الانحرافات من واقع الحسابات المالية للاستاذ العام.

وبالرغم من هذا التلكو، فقد شهدت هذه الفترة حركة بحث مثيرة على الصعيد الاكاديمي، وظهرت العديد من الاتجاهات التي تأثرت بمدخل مختلفة من الحقول المعرفية الاخرى.

اما الفترة الثالثة لتطور المحاسبة الادارية والتي تمتد من عام 1985 الى يومنا هذا، فقد شهدت تغيرات سريعة ومثيرة في بيئة الاعمال، كان اهمها زيادة المنافسة العالمية، وزيادة وتعدد طلبات وحاجات الزبائن وتركيز الشركات على ارضائهم، وكذلك التطور في تكنولوجيا الانتاج والمعلومات والاتصالات، وقد ادت هذه التغيرات الى بروز سمات جديدة في بيئة الاعمال اوجبت على ادارات منظمات الاعمال تغيير منظوراتها في جميع تفاصيل العملية الادارية واعادة النظر في نظم معلوماتها الادارية بما فيها نظم المحاسبة الادارية، وتجدر الاشارة هنا الى ان هذه التغيرات في بيئة الاعمال ليست موجهة بشكل مباشر الى تحسين النظم المحاسبية، الا انه عند تنفيذ تكنولوجيا جديدة على سبيل المثال او حصول تغييرات تنظيمية، فان ذلك يتطلب تغييرات جذرية في النظام المحاسبي الذي يعد جزءا اساسيا في هيكل المنظمة الذي يتأثر بهذه المتغيرات، وللتعرف على كل هذه التغيرات وما وضعت من تأثيرات على المحاسبة الادارية، سيتم التطرق بشيء من التفصيل الى ابرزها:- (الجمال، 2000: 22-40؛

(Hilton, 1999: 12-17; Kaplan & Atkinson, 1998: 8-11

1. اشتداد المنافسة العالمية

بقيت اغلب منظمات الاعمال قبل وخلال السبعينيات، لاسيما في دول الغرب المتقدمة، تتمتع بقدر لا بأس به من الاسترخاء والاستقرار في بيئة تنافسية تكاد تكون محمية بتأثير البعد الجغرافي، وربما بتأثير صعوبات الاتصال، واحيانا بفضل الحماية الجمركية، مما كان لذلك تأثير في الحد من قدرة الشركات عبر البحار (Overseas Companies) على غزو الاسواق المحلية لهذه الدول، وفي مثل هذه الظروف لم تكن منظمات الاعمال مجبرة على، او تمتلك الحافز القوي الذي يدفعها الى تعظيم كفاءتها وتحسين اداءها الاداري او تخفيض تكاليفها، ذلك لان اي زيادة في التكاليف من الممكن ان ينتقل عبئها الى الزبائن، ولكن بعد هذه المدة، وليومنا

هذا، بدأت منظمات الاعمال تواجه منافسة عالمية حادة من خلال منظمات الاعمال متعددة الجنسية التي تقوم بتقديم منتجات عالية الجودة بأسعار منخفضة من خلال وحداتها الفرعية التشغيلية كمصانع الانتاج، او منافذ البيع في بلدين او اكثر، معنى ذلك ان نجاح المنظمات صار مرهونا الآن ومحددا بقدرتها على مواجهة المنافسين ليس فقط المحليين، ولكن عليها ايضا ان تواجه افضل المنافسين في العالم، فضلا عن ذلك، فان التنظيمات او الترتيبات الاقتصادية الجديدة والاتفاقيات التجارية المهمة، ادت جميعها الى جعل البيئة الاقتصادية اكثر تعقيدا، اذ كان لمنظمات مثل الاتحاد الاوربي ومنظمة التجارة العالمية تأثيرات على التغيرات في التجارة العالمية.

ان اتساع دائرة و شدة المنافسة في بيئة الاعمال الحديثة، وضعت متطلبات رقابية جديدة تستطيع من خلالها المنظمة التأكد من ان خططها تنفذ بحسب ما محدد لها مقدماً، وهذا يتطلب الاهتمام بتطوير المحاسبة الادارية، لاسيما تلك المتعلقة برقابة الكلف ومصادر الربحية نسبة الى المنتجات والزبائن والاسواق.

2. تعدد حاجات الزبائن والتركيز على إرضاءهم

"الزبون دائما على حق" (The Customer Always Right) المقولة المأثورة التي اعتمدها العديد من المنظمات للنجاح في اعمالها، اذ يجب ان تركز المنظمات بمختلف انواعها باستمرار على الزبون، فهو يمثل المصدر الاساس لايرادات المنظمة التي ينبغي ان تغطي تكاليفها وتدر لها فائضاً يسمح بتوظيف استثمارات جديدة، وتعويض حملة الاسهم بتوزيعات الارباح.

وتهتم المنظمات وفق هذا التوجه بقيمة منتجاتها عند الزبائن، والتي تمثل الفرق الذي يدركه الزبائن بين المنافع التي يكتسبها الزبون والتضحية التي يتحملها للحصول على المنتج، لذلك فان على المنظمة ان تستجيب لكل ما يطلبه الزبون حتى يرضى، اي ان ترفع قيمة المنتج لدى الزبون، وهذا يتطلب من المنظمة التركيز على العوامل التي تؤدي الى رفع هذه القيمة، وهذه العوامل هي تجديد المنتج، والجودة، والوقت، والكلفة.

وتمثل الكلفة العامل الحاسم لرضا الزبائن في حالة تعادل العوامل الثلاثة الاخرى لدى المنافسين، وهذا يتطلب ضبط ورقابة التكلفة عند ادنى مستوى ممكن، دون المساس بالعوامل الاخرى، وقد وضع عامل التكلفة متطلبات جديدة عن معلومات المحاسبة الادارية، اذ انتقلت العديد من المنظمات من منظور محاسبة التكاليف التقليدية الى منظور نظام ادارة التكاليف وهو نظام اداري للتخطيط والرقابة الهدف منه تحقيق ما يلي:-

1. قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز انشطتها الاساسية.
 2. تحديد تكاليف الانشطة العقيمة غير المضيفة للقيمة والتخلص منها، وهي الانشطة التي يمكن التخلص منها بدون افساد نوعية المنتج او ادائيتها او قيمته المحسوسة من قبل الزبائن.
 3. تحديد كفاءة وفاعلية جميع الانشطة المنجزة في المنظمة.
 4. تحديد وتقويم الانشطة الجديدة التي يمكن ان تحسن الاداء المستقبلي للمنظمة.
- ويلاحظ تركيز نظام ادارة التكاليف على الانشطة، ويطلق احيانا على هذا التركيز بمحاسبة النشاط (Activity Based Costing)، التي هدفها الاساس انتاج منتجات بجودة عالية وبكلفة قليلة.

3. التطورات في تكنولوجيا الانتاج وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات

اكتشفت المنظمات في الآونة الاخيرة الدور المهم الذي تلعبه تكنولوجيا الانتاج في خلق مزايا تنافسية لمنتجاتها، اذ تعكس هذه التكنولوجيا الجديدة على نوعية الانتاج وتصميم المنتج، ومن بين هذه التكنولوجيات الجديدة هي التصنيع المعتمد على الكمبيوتر (C I M) التي تعد من بين اهم اسباب نجاح وتقدم الشركات اليابانية على منافسيها في الدول الغربية، اذ توفر نظم التصنيع هذه الاستجابة السريعة لتغير حاجات الزبائن من خلال اعتماد خطوط الانتاج المرنة التي تنظم بصورة خلايا انتاجية تدار بطريقة مؤتمتة تتيح امكانية الانتقال من مواصفات منتج معينة إلى مواصفات اخرى بسرعة فائقة وبكلفة اعداد او تحضير قليلة، وتختلف هذه الاكتشافات في تكنولوجيا التصنيع عن بيئة انتاج الحجم الكبير للمنتجات المعيارية أو النمطية التي سادت في العقود السبعة الاولى من القرن العشرين، ومما ترتب على نظم التصنيع الحديثة هذه ظهور مفاهيم واساليب لعل من أهمها فلسفة الانتاج الآني ("JIT Just In Time")، إذ تبنت المنظمات استراتيجية جديدة لرقابة تدفق الانتاج في المراحل المتعددة لعملية الانتاج، وضمن نظام (JIT)، تشتري المواد الأولية او تنتج في الوقت المراد استخدامها فيه، وذلك على عكس ما يتم في نظم الانتاج التقليدية، اذ يتم الاحتفاظ بمخزون اضافي من المواد الأولية والمواد الاحتياطية ونصف المصنعة لغرض تجنب النقص فيها، على الرغم من ان الفائض الكبير من المخزون يستهلك موارد كبيرة التي كانت تنتج من الاحتفاظ بالمخزون.

ان اهم ما ترتب على ظهور وتكنولوجيا الانتاج الحديثة هو تغير هيكل التكاليف التي تتحملها المنظمات، والتي تختلف بشكل كبير عن تلك التي كانت موجودة في بيئة الانتاج التقليدية، وهذا يتطلب اعادة النظر في نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية التقليدية، فقد ظهرت نظم حديثة لاحتساب وتسجيل التكاليف كالنظم الهجينة (Hybrid Systems) التي تمزج

بين نظامي الاوامر والمراحل في نظام واحد هجين، إذ يستعمل ويكون فاعلا في المنظمات ذات التصنيع المرن، وكذلك نظام (Back-Flush)، ويشير هذا المصطلح الى نظام قياس الكلفة الذي يتم فيه تأجيل تسجيل ما يطرأ على حالة منتجات المنظمة الى ان تصبح منتجات تامة، او الى ان يتم بيع المنتجات، اي بمعنى الغاء مرحلة تسجيل تحول المواد الاولية الى انتاج تحت التشغيل، وتتناسب طريقة التسجيل هذه مع فلسفة (JIT)، وتوفر الكثير من الوقت والتكاليف المصروفة في تتبع التكلفة بدأ من استخدام المواد الخام مرورا بالانتاج تحت التشغيل وصولا الى الانتاج التام واخيرا البيع^(*).

فضلا عن ذلك فيجب ان تهتم المحاسبة الادارية بتوفير المعلومات عن المقومات الاساسية لنظام (J I T)، كالمعلومات عن الموردين ومدى امكانية الاعتماد عليهم في الحصول على مواد اولية ذات مواصفات عالية الجودة، ومعلومات عن قياس وقت التحضير وعن دورة التشغيل ونسبة التسليم ومعدلات العيوب.

اما في مجال تطورات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، فقد ساعدت هذه التطورات بشكل فاعل على مواجهة المنافسة العالمية من خلال اقبال المعلومة في وقتها المناسب، اذ كان للحاسبات الشخصية المرتبطة عبر الشبكات المختلفة سواء كانت داخلية (Intranet) او دولية (Internet) دور في تحويل الملفات والتقارير الكترونيا، وكذلك في مشاركة البيانات بين منظمات متباعدة جغرافيا، كما ساعدت البرامج الحديثة في تحليل البيانات التي استفادت منها المحاسبة الادارية بشكل كبير، ومن هذه البرامج (Access, Excel...etc)، فضلا عن ذلك فان وسائل الاتصال الحديثة كالهاتف الخليوي ساعدت في تقريب المسافات المتباعدة جغرافيا من خلال تسهيل عملية الاتصال بأي شخص في أي وقت واي مكان، وبالتالي توفير المعلومة في وقتها، الامر الذي يعد حاسما في عملية صنع القرارات.

بعد هذا العرض للمتغيرات البيئية الحديثة والتي بالضرورة سيكون لها تأثير بأساليب المحاسبة الادارية، فيتعين التنويه ان لهذه المتغيرات اثر في ابراز حالة خاصة بالمنظمات التي تواجه بيئة تنافسية وتكنولوجيا عالمية وزبون ذو حاجات متغيرة ومتعددة، الا وهي قصر دورة حياة المنتجات، التي اصبحت بمرور الزمن ظاهرة او سمة مميزة لبيئة الاعمال، والتحدي الجديد للمحاسبة الادارية هو توفير المعلومات اللازمة لمعرفة التكاليف المقدرة التي ستتحملها المنظمة خلال دورة حياة منتجاتها، ويكون ذلك مهما ومطلوبا جدا في مرحلة التصميم، ذلك لان اغلب عناصر التكاليف تصبح ملزمة منذ هذا التاريخ، بحيث قد لا يمكن التخلص منها. كما يجب ان تمتلك المنظمة معلومات عن كل جديد في السوق والاستجابة لطلبات الزبائن المختلفة

(*) للمزيد من التفاصيل حول هذه الانظمة يمكن مراجعة (Horngren et al., 1997: 717-726)

والمتغيرة، فضلاً عن امكانية تخفيض الفترة اللازمة لطرح منتج جديد او محسن في الاسواق. ومن ثم ولكي تحصل على مزاياها التنافسية، فعلى المنظمات ان تتحول من استخدام أساليب المحاسبة الادارية التقليدية إلى تبني أساليب محاسبة ادارية جديدة، فقد ابرزت التغيرات في بيئة الاعمال عددا من الاساليب الادارية التي كان على المحاسبة الادارية ان تواكبها بوصفها شريك استراتيجي في ادارة المنظمة، وان تتوافق اهدافها وادواتها ووسائلها مع هذه الاساليب، ومن بينها اسلوب التحسين المستمر -الذي يعتمد على استخدام تحليل سلسلة القيمة والتكاليف والادارة على اساس الانشطة وبطاقة تقييم الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) ومعايير الاداء الافضل-، والفرق الوظيفية، وزيادة تفويضات العاملين. وقد ركزت هذه الاساليب بشكل خاص على جانب اهمته الاساليب التقليدية للمحاسبة الادارية بشكل كبير وحتى وقت قريب الا وهو اهمية المعلومات غير المالية في جميع جوانب العملية الادارية ومن بينها الرقابة وتقييم الاداء. إذ تكامل أو توحد هذه الاساليب بين المعلومات المالية وغير المالية.

خلاصة واستنتاجات

أضح من خلال الاستعراض التاريخي لتطور المحاسبة أن متغيرات بيئة الأعمال تمثل المحرك الاساس لتشكيل الاثر المتبادل في تطور المحاسبة والإغراض التي خدمتها في مجال الرقابة وتقييم الأداء، فقد كان على المحاسبة أن تتكيف لهذه التغيرات من خلال استحداث أساليب وإجراءات جديدة وبما يتلاءم مع متطلبات كل مرحلة. مما يعني إن المحاسبة تطورت بفعل تغيرات عدة في البيئة التي تعمل فيها وخاصة في مجال خدمتها لأغراض الرقابة وتقييم الأداء. وان تطور المحاسبة مرتبط بشكل كبير بتطور مفاهيم الرقابة في المنظمات، وإن دراسة تاريخ تطور المنظمات والرقابة والمحاسبة يساعد في الحصول على فهم أفضل لها، وأساساً لدراسة حاضرها ومستقبلها. وان دراسة التطور التاريخي والتغير في أنظمة المحاسبة والرقابة في المنظمات أمر في غاية الأهمية، وذلك لمعرفة الأدوار التي تلعبها هذه الأنظمة في تكيف وتأقلم المنظمة مع متغيرات البيئة المحيطة التي تعمل فيها، وعليه فإن دراسة هذه المتغيرات الأثر الأهم في دفع تطور المحاسبة بما يحقق خدمتها للأغراض التي تستحدث وفقاً لما تضعه هذه المتغيرات من متطلبات مختلفة وخصوصاً في مجال الرقابة وتقييم الاداء. وبذلك فقد تحققت فرضية واهدافه.

واخيراً فإن هذا البحث يقدم رؤى مستقبلية للدراسات النظرية والتطبيقية في العراق في مجال تطور المحاسبة في محتواها التنظيمي بما يضمه من متغيرات لاسيما في ظل الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد العراقي الذي سينتج عنه بالضرورة العديد من التغيرات في مجال ملكية منظمات الاعمال والمنافسة والتطورات التكنولوجية والتي تتطلب تطوراً موازياً في نظم المعلومات المحاسبية بشكل عام ونظم المحاسبة الادارية بشكل خاص.

المصادر

1. المصادر باللغة العربية

1. إبراهيم، نبيل خليل (2000). العلاقة بين استراتيجية الشركات والوسائل المحاسبية للرقابة "رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.
2. البدران، عبد الخالق ياسين (1999). "وسائل الرقابة التنظيمية وأثرها على برامج التكاليف الاستثنائية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.
3. جاكسون وموركان وبوليليلو (1988). "نظرية التنظيم: منظور كلي للإدارة"، ترجمة خالد حسن مرزوق، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية.
4. الجمال، رشيد (2000). "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
5. الزاير، احمد خلف (1993). "الاتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية: الواقع والطموح" العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، العدد (4)، ص: 146-129.
6. الشيرازي، عباس مهدي (1990). "نظرية المحاسبة"، منشورات ذات السلاسل، الكويت.
7. عبد الرحيم، علي ويوسف العادلي ومحمد العظمة (1990). "أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية" منشورات ذات السلاسل، الكويت.
8. العبيدي، ماهر (1991). "الرقابة المالية"، الطبعة الثانية، بغداد.
9. كام، فيرنون (2000). "نظرية محاسبية" ترجمة د. رياض جاسم العبد الله، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل.
10. اللايد، علي عبد الغني (1999). تكيف نظم الرقابة مع متطلبات عملية التحول إلى القطاع الخاص " اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.

2. المصادر باللغة الانكليزية

1. Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R. & Young, M. (1995). "Management Accounting" Prentice Hall, Inc., New Jersey, U.S.A.
2. Caplan, N. (1971). "Management Accounting & Behavioral Science" Addison-Wesley Publishing Com., Inc., U.S.A.
3. Chua, W. (1986). "Radical Developments in Accounting Thought" *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 4, PP. 601-632.

4. Davis, S., Menon, K. & Morgan, G. (1982). The Images that Have Shaped Accounting Theory" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 7, No.4, PP.307-318.
5. Fisher, J. (1994). "Technological Interdependence, labor Production Functions, & Control Systems" *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 19, No.3, PP. 493-506.
6. Giglioni, G. & Bedein, A. (1974). "A Conceptual of Management Control Theory: 1900-1972" *Academic of Management Journal*, Vol. 17. No. 2 , PP. 292-305.
7. Glautier & Underdown, (1987). "*Accounting Theory & Practice*" 2nd Ed. Pitman Publishing ltd., London, England.
8. Hayes, D. (1977). "The Contingency Theory of Management Accounting" *The Accounting Review*, Vol. LII, No. No. 1, PP. 22-39.
9. Hilton, R. (1999). "*Managerial Accounting*" 4th Edition, Irwin, McGraw Hill.
10. Hopwood, A. (1974). "*Accounting & Human Behavior*" Haymarket Publishing Ltd., London.
11. Horngren, Ch., Foster, G. & Datar, S. (1997). "*Cost Accounting: A Managerial Emphasis*" 9th Ed., Prentice Hall, Inc., New Jersey, U.S.A.
12. Kaplan, (1982). "*Advanced Management Accounting*" Prentice-Hall, Inc.
13. Kaplan, R. & Atkinson, A. (1998). "*Advanced Management Accounting*" 3rd Ed., Prentice Hall International, Inc., U.S.A.
14. Merchant, K. & Simons R. (1986). "Research & Control in Complex Organizations: An Overview" *Journal of Accounting Literature*, Vol.5, PP. 183-200.
15. Mak, Y. (1989). "Contingency Fit, Internal Consistency & Financial Performance" *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 16, No. 2, PP. 273-300.
16. Otley, D. & Berry A. (1980). "Control, Organization & Accounting" *Accounting, Organization & Society*, Vol. 5, No. 2, PP. 231-244.
17. Otley, D. (1985). "Development in Management Accounting Research" *Paper Presented for the British Accounting Association* , Hull University, PP. 1-20.
18. Scapens, R. (1980). "Overview of Current Trends & Directions for the Future" In "*Topics in Management Accounting*" Edited by Arnold, J. *et al.*, Philip Allan Publishers, Oxford, England, PP. 373-295.

19. Thomas, W. (1983). "Control Theory as Basis for Management Accounting Theory" Edited by Thomas W. In "*Readings in Cost Accounting, Budgeting & Control*" South Western Publishing Com., Ohio, PP.2-12.
20. Waterhouse, J. & Tiessen, P. (1978). A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research, *Accounting, Organization & Society*, Vol. 3, No. 1 PP. 65-76.
21. Zimmerman, J. (1997). "*Accounting for Decision Making & Control*"^{2nd} Mc-Graw Hill, Irwin.

The alternate Effect of Accounting's evolution for control & performance Evaluation purposes

By

Dr. Abdul-Khaliq Y. Z. Al-Badrran

Banking & Financial Dept. – Collage of Economic & Administration- Basrah University

Abstract

This Research aimed to show the alternate Effect of Accounting's evolution for control & performance Evaluation purposes, by supposing that variables of business environment that is organization have the basic role to create the alternate Effect alternate Effect of Accounting's evolution for control & performance Evaluation purposes by what variables impose of controlling requirements.

The Accounting's evolution stages were browse, according to research hypothesis, to four stages:-

1. Stewardship Accounting stage
2. Financial Accounting stage
3. Cost Accounting Stage
4. Managerial Accounting Stage

The research hypothesis was affirm and appear that, studying of historical evolution and changes in the accounting and control systems in the organizations is importance one, which is recognize the roles that this systems playing in the acclimatization & adaptation the organization with surrounding environmental variables.