

تخطيط ورقابة التكاليف الثابتة الاختيارية - مدخل سلوكي

دكتور أحمد حامد صبايح

كلية التجارة - جامعة المنصورة

استحدث الفكر المحاسبي - وبخاصة في السنوات القليلة الماضية - العديد من اساليب تخطيط ورقابة التكاليف ، والتي كانت محصلة لتزاوج ناجح وفعال بين المعرفة المحاسبية ومجالات اخرى عديدة من المعرفة ، كالادارة والاقتصاد وبحوث العمليات والعلوم السلوكية . . وما الى ذلك ، وقد ساعد على تطبيق هذه الاساليب والخذ بها ما حدث من تقدم هائل وعملاق في عالم الحاسبات الالكترونية ، وما ترتب على ذلك من انخفاض ملحوظ في تكاليف تشغيل البيانات ، مما كان لكل هذا اكبر الأثر في زيادة وتحسين كفاءة اداء المحاسب الاداري ، ممثلا فيما يعرضه من اساليب ومعلومات كان من شأنها ترشيد هذا التخطيط وتلبيك الرقابة ، ومن ثم تحقيق فعالية وكفاءة ادارة الوحدات الاقتصادية ، بدرجة كان من المعوية بمكان بلوغها وتحقيقها فيما مضى .

ومع هذا فان تخطيط ورقابة التكاليف الثابتة الاختيارية - وعلى عكس التكاليف الهندسية والتكاليف الثابتة الملزمة - لا يزال يمثل مشكلة كبيرة تؤرق معظم التنظيمات الحديثة ، خاصة

تلك التي تعتمد على اللامركزية في الإدارة ، السبب في هـذا ان تخطيط هذه التكاليف وتحديد قيمتها المثلى يعد أمرا صعب المنال ، لكونه يتأثر بنوازع ودوافع واهواء ومآرب شخصية من جانب المديرين المخول لهم صلاحية انفاق هذه التكاليف ، فهؤلاء المديرين يكون لديهم عادة ميل طبيعي نحو المغالاة في هـذا الانفاق ، لتحقيق نوعا من الرضا الشخصي - لا يكون بوسعهم تحقيقه خارج التنظيم - ومن ثم تحسين منفعتهم ، لكن على حساب التنظيم ككل ، الامر الذي يخلق ما يعرف " بمشكلة الوكالة Agency Problem " عند تخطيط وانفاق هذه التكاليف الشابتة الاختيارية . وللأسف فان الإدارة لا يكون بوسعها كبح هذا الميل والحد منه في معظم الاحوال ، لأنه قد لا يكون مدركا لها ، وحتى لو كان مدركا لها فانه غالبا مالا يتوافر لديها المعلومات المتخصصة والخافية عن ما يجب ان يكون عليه هذا الانفاق ، خاصة في ظل ضعف - او ربما انعدام - العلاقة الواضحة والمحددة بين الجهد والانجاز ، او بالأحرى بين التكاليف (المدخلات) والنتائج المرجوة من انفاقها (المخرجات) ، مما يجعل من قياس كفاءة - وربما فعالية - هذا الانفاق الاختياري امرا صعبا ومستحيلا في اغلب الاحيان .

وبالطبع فقد تصدى الفكر المحاسبي لهذا بحلول عديـدة لكنها مع الاسف ركزت اساسا على معالجة النتيجة او الظاهرة (المغالاة في الانفاق الاختياري) ، لا السبب او المشكلة التي ادت الى هذه الظاهرة ، وهي الذات البشرية ، فالمشكلة هي في الدوافع والاهواء والنوازع البشرية التي تدفع المديرين الى هذا السلوك ، فاذا امكن التحكم في هذه المشكلة (السبب) امكن التحكم بالضرورة في هذه الظاهرة (النتيجة) ، بمعنى التحكم في المغالاة في الانفاق الاختياري ، وتخفيض " تكاليف الوكالة Agency Costs " وتدنيتهـا الى اقل حد

ممكن بصفة عامة .

وترتيباً على ذلك فإن معالجة هذه المشكلة والتخلص منها كلية إنما يكون بتبديد غموض العلاقة بين الجهد والانجاز عند تخطيط هذه التكاليف، بتحويلها الى تكاليف هندسية كلما أمكن ذلك، وإلا فإنه لن يكون هناك من سبيل أمام الإدارة ومحاسبها الإداري إلا بالاعتماد على الحكمة المهنية والواعية عند تخطيط ورقابة هذه التكاليف الاختيارية، وهو ما يتطلب ضرورة الثقة والاقتراب نفسياً من المديرين المخول لهم صلاحية انفاقها، وسبر غورهم، والتعرف على ذاتهم، وتعريفهم بها، وتحقيق وتنمية الجانب الراشد من هذه الذات، أي أن نقطة البداية والمدخل لأي تخطيط جيد للتكاليف الاختيارية إنما يكون الإنسان والذات البشرية بمعنى أن التركيز عند تخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية إنما يجب أن ينصب أساساً على الامتبارات السلوكية وليس على الامتبارات الفنية لهذا التخطيط وتلك الرقابة، والامتثال بالأثر المتبادل بين التكاليف والسلوك البشري، وبهذا فقط يكون العلاج نابهاً من ذات الفرد لا مفروض عليه من الخارج وما لم تدرك إدارة الوحدات الاقتصادية هذه الحقيقة وتسلم به فإن تخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية سيبقى مشكلة يمكن أن تقضى على أية نتائج طيبة يمكن أن تحققها الوحدة الاقتصادية من تخطيط وضبط تكاليفها الأخرى الهندسية والثابتة الملزمة .

ومن هنا كان الهدف من هذا البحث ممثلاً في بيان أهمية وكيفية الأخذ بهذا المدخل، وتحقيقاً لهذا فإن الباحث سوف يبدأ بالتعرف على مشكلة الوكالة المتعلقة بالتكاليف الاختيارية، ثم يشن باستعراض وتحليل الحلول التقليدية لهذه المشكلة، وذلك كله تمهيداً لتبيان أهمية وكيفية استخدام المدخل السلوكي المقترح عند تخطيط التكاليف الاختيارية ورقابتها، وبما يمكن من تحديد قيمتها المثلى، وتخفيض تكاليف الوكالة وتدنيتهن إلى أقل قدر ممكن .

مشكلة الوكالة والتكاليف الاختيارية:

لعله من المناسب بداية التعرف على مشكلة الوكالة الاقتصادية في علاقتها بالتكاليف الاختيارية، تلك المشكلة التي لم تكن أهميتها وخطورتها مدركة - بشكل كافٍ - حتى السبعينيات^(١). وبصفة عامة فإن الوكالة الاقتصادية تحدث عندما يتعاقد أو يستخدم شخص ما (الموكل أو الاصيل) شخصاً آخر (الوكيل) لاداء عمل او مهمة معينة ومحددة، وتحدث مشكلة الوكالة عندما يحاول الوكيل تعظيم منفعته وتحسين رفاهيته بممارسة أنشطة لا تتفق مع مصلحة الموكل (كالسرقة والاختلاس وازاعة الوقت والمغالاة في استهلاك الموارد في تحسين مناخ العمل بأكثر مما ينبغي ... الخ) .

وبالطبع فلو ان الموكل يعرفه بالتحديد ما هي الأنشطة المثلى المفروض ان يمارسها الوكيل لألزمه بها ، ومن ثم تفادى هذه المشكلة كلية او على الاقل التخفيف منها ، لكن الذي يحدث غالباً ان الموكل لا يكون لديه المعلومات المتخصصة والكافية التي تعينه على هذا التحديد للأنشطة المثلى . كما ان الموكل يكون بوسعه - من ناحية اخرى - ان يوفر وسائل للضبط والمراقبة وخطط للحوافز والمكافآت^(٢) لحث الوكيل على عدم اختيار تلك الأنشطة التي يمكن ان تزيد من رفاهيته على حساب الموكل ، ومن ثم تخفيض تكاليف اختلاف المصالح بينه وبين الوكيل ، كما ان الموكل يمكنه ان يوقع بوليصة تأمين ضد خيانة الامانة يكون من شأنها تخفيض احتمال^(*) اختيار الوكيل لتلك الأنشطة التي تؤذيها ،

(*) لأن شركة التأمين لابد ان تجرى بعض الاختبارات (مثل اختبارات الكذب) قبل تحرير البوليصة ، وهو ما قد يفيد الموكل في رفض التعاقد مع الوكيل اصلاً اذا ما اتضح من هذه الاختبارات ان هناك احتمال كبير لخيانته للأمانة .

أو تعويضه فيما لو تم هذا الاختيار. لكن نظرا لان هذا التأمين وتلك الاجراءات للضبط والتحفيز تكون مكلفة ، فاننا نتوقع ————
اولا ان الموكل سيوفر مستوى امثل منها (الى الحد الذى تتعادل عنده التكاليف والمنافع الحدية) ، وثانيا فانه حتى فى ظل هذا المستوى الامثل فان الوكيل يمكن ان يختار بعض الانشطة التى تحسن من رفاهيته ومنفعته على حساب الموكل ، وهو ما يطلق عليه " الخسارة المتبقية Residual Loss (٣) وبالتالي فان تكاليف الوكالة انما تكون عبارة عن تكاليف الضبط والتحفيز وهذه الخسارة الباقية المترتبة على اختيارات او أنشطة لايفضلها الموكل(٤) .

ولغرض الدراسة فانه يمكن تصنيف علاقات الوكالة الى نوعين ، الاول يتمثل فى التعاقد بين ملاك الوحدة الاقتصادية (الموكل) والادارة العليا (الوكيل) ، اما الثانى فيتمثل فى تعاقد الادارة العليا (الموكل) مع مديرى الاقسام ووحدات التنظيم الفرعية (الوكيل) ، وعليه فان مشكلة الوكالة غالبا ما تحدث فى تلك التنظيمات اللامركزية ، حيث تفوض الادارة العليا صلاحية اتخاذ القرار الى مديرى الاقسام او وحدات التنظيم الفرعية ، وحيث لاتكون هذه الادارة بمقدورها مراجعة وتقييم كافة ما يتخذه هؤلاء المديرون من قرارات ، فانها غالبا ما تعتمد على مقياس وحيد لتقييم ادائهم ، الامر الذى قد يجعل هؤلاء المديرين يحاولون تعظيم هذا المقياس ———— خاصة فى الاجل القصير — او المغفلة فيما يعرف " بالانفاق المظهرى " Perquisite ، والذى لا يخرج عن كونه قيمة " ما " يحصل عليها الوكيل (المدير) بالاضافة الى مكافأته المالية(٥) ، كان يشتري المدير سيارة فارهة وباهظة التكاليف للاستخدام بالشركة ، فى حين ان سيارة اقل تكلفة تعد كافية ، وبالطبع فان مثل هذا السلوك سيخفض مقياس تقييم الاداء ، الا ان المدير سيفضل شراء هذه السيارة الفارهة على زيادة وتحسن مقياس

الاداء ، لان هذا سيعظم من منفعته ، لكن للأسف على حساب التنظيم ككل بالطبع . وهو ما يظهر بشكل حاد وصارخ بالنسبة للمديرين المخول لهم صلاحية انفاق التكاليف الثابتة الاختيارية ، وهم أساسا مديرو مراكز التكاليف الاختيارية ، او مديرو مراكز الربحية (الذين ينفقون تكاليف هندسية بالاضافة الى بعض التكاليف الثابتة الاختيارية) او مديرو مراكز الاستثمار (الذين ينفقون تكاليف هندسية وتكاليف ثابتة ملزمة واختيارية) ، نعم ان مشكلة الوكالة الاقتصادية تظهر واضحة وجلية بالنسبة لهؤلاء المديرين ، والذين يطلق عليهم اصحاب الياقات البيضاء ، فهم يسعون دائما الى تحسين ظروف ومناخ العمل ، باقتناء السيارات الفاخرة والسجاد الثمين واجمل واحداث الديكورات ، ولو كان ذلك على حساب التضحية بجزء من المخرجات او الربحية ، ذلك لأن مثل هذا السلوك يحقق نوعا من الرضا والاشباع الذاتى ، لا يمكنهم غالبا تحقيقه خارج التنظيم ، كما ان هؤلاء المديرين يحاولون دائما تحسين ما يقدمونه من خدمات باكثر مما ينبغى ، ومن ثم فاننا نراهم يحاولون الاحتفاظ بعدد كبير من العمالة الماهرة والتوسع فى الامكانيات والطاقات المتاحة لهم ، سعيًا وراء تحقيق وتكوين ما يعرف " بالامبراطوريات الشخصية " اشباعا لغريزة " الاستئثار " لديهم ، وللأسف فان الادارة العليا لا يكون بمقدورها كبح هذا الاتجاه لديهم ، لماذا؟ لان المشكلة هنا هى مشكلة معلومات فى المقام الاول ، فالادارة العليا لا تتوافر لديها عادة المعلومات المتخصصة والكافية للحكم على مدى كفاية هذا الانفاق الاختيارى او على مدى امثليته من عدمه ، خاصة فى ظل صعوبة قياس العلاقة بين الجهد والانجاز من ناحية ، وكون العمليات او الخدمات المرتبطة بهذه التكاليف الاختيارية نادرا ما تستوفى اختبارات السوق المنافسة من ناحية اخرى ، ولهذا فان هذه العمليات كثيرا ما يطلق عليها " صناديق سوداء مغلقة " - اذا جاز التعبير - لكونها عمليات ليس من السهل

تفهمها ،بمعنى ان المعلومات الدقيقة عنها قد لا تكون متاحة او ممكن قياسها (٦) . ناهيك عن صعوبة الملاحظة المادية ومراجعة وفحص كافة قرارات مراكز المسؤولية التي تنفق هذه التكاليف الاختيارية ، فالادارة العليا ما اعتمدت اصلا على اللامركزية فى الادارة الا لتفادى الحاجة الى هذه الاجراءات ، وللاستفادة من ما يتوافر لدى المديرين فى مواقع العمل من معلومات متخصصة تفتقدها غالباً .

ولمزيد من الايضاح فاننا نجد مديري مراكز المسؤولية المخول لهم صلاحية الانفاق الاختيارى يعد لهم موازنات تخطيطية فى ضوء اهداف محددة ، وبالطبع فان رفاهيتهم انما تعتمد على مدى قدرتهم على ادارة ما يدخل فى ارادتهم من موارد اقتصادية فى تحقيق هذه الاهداف ، لكن يجب ان يكون واضحاً ان دالة منفعة او رفاهية المدير لاتحدد فقط فى ضوء المكافآت المالية فحسب ، وانما يساهم فى تحديدها وتشكيلها عوامل اخرى غير مالية ، مثل حجم وشكل ديكور مكتبه وعدد مساعديه .. وما الى ذلك ، تلك العوامل التى يكون للمدير عادة حرية تقرير مقدارها سينفق عليها من موارد اقتصادية ، وبديهي لو ان دالة منفعة ورفاهية المدير تعتمد فقط على مكافآته المالية (التى تكون - بدورها - دالة لادائه وتحقيقه لما قرر له من اهداف) ، لكان معنى هذا انه سيختار ذلك المستوى من الانفاق على كل عامل او عوامل الانتاج الذى يكون من شأنه تعظيم اهداف مركزه مسئولية ، ومن ثم تعظيم اهداف المنشأة (الموكول) ، لكن الامر نادراً ما يكون بهذه الصورة المثالية ، فكما قدمنا فان دالة منفعة المدير لها جانب مالى واخر معنوى ، يتشكل من عوامل غير مالية ، لا يكون بوسع المدير اشباعها خارج التنظيم ، الامر الذى يدفعه دفعا ليس يسيرا الى التضحية ببعض مخرجات (او ربحية) مركز المسؤولية فى سبيل الانفاق المظهرى .

وعليه فلو فرض اننا بجدد عالم الفترة الواحد ————
one-period World . (اى نموذج ساكن) وان المنحنى
أ ب ج د بالشكل (١) التالى يعبر عن منحنى امكانية الانتاج ،
وان المحور الراسى يعبر عن مخرجات (او ربحية) مركز المسئولية ،
والمحور الافقى يعبر عن قيمة عامل انتاج معين ،والذى يقوم ————
او يعتبره المدير ايضا انفاقا مظهريا (مثل استغلال الكمبيوتر) ،
وعليه فاننا لو احتفظنا بكافة عوامل الانتاج الاخرى على ما هى
عليه (ثابتة) ، فان ربحية او مخرجات المركز ستزيد مع زيادة
الانفاق على هذا العامل من عوامل الانتاج (نظرا لأن التكلفة
الحدية تكون اقل من القيمة الحدية للمنتج) ، لكن الى مستوى
معين تبدأ بعده الربحية او المخرجات فى الانخفاض (بسبب زيادة
التكلفة الحدية عن القيمة الحدية للمنتج) ، وبالتالي فان تعظيم
الربح او المخرجات يتم اقتصاديا بائفاق م* ، لكن لكون المدير
يفترض انه يتلقى دخلا غير ماليا او بالاحرى معنويا ، بمعنى ان دالة
منفعته تتحدد على اساس ارباح المركز والانفاق المظهري ، فان
منحنيات السواء تكون (ن ، ن) ، وفى حالة وجود احلال كامل
بين شقى دالة المنفعة (الربح او المدخلات والانفاق المظهري)
فان هذه المنحنيات للسواء تكون خطية (مع تجاهل الضرائب) ،
لكن لكون هذا الاحلال غير كامل فان منحنيات السواء تكون
مقعرة تجاه الاصل ، كما هو واضح من الشكل رقم (١) التالى ، فالمدير
لا يكون بوسعه انفاق الموارد على ما كل ما يريد او يرغب ، وبالتالي
فانه لا يمكن التضحية كلية بالارباح او المخرجات فى سبب
الانفاق المظهري ، وعليه فان المدير لن يختار ذلك المستوى الذى
يعظم ارباح او مخرجات المركز (م*) ، وانما سيفضى ببعض - وليس
كل - الارباح او المخرجات من اجل الانفاق المظهري ، اى انه سيختار
المستوى ج ، وحيث م < م* (٧) ، وبالطبع فان الفرق بين م ، م*
ليس الا المغالاة فى الانفاق الاختيارى ، الذى يحقق اشباع
معنويا وذاتيا للمدير ، لكن على حساب التنظيم ككل ، ومن هنا

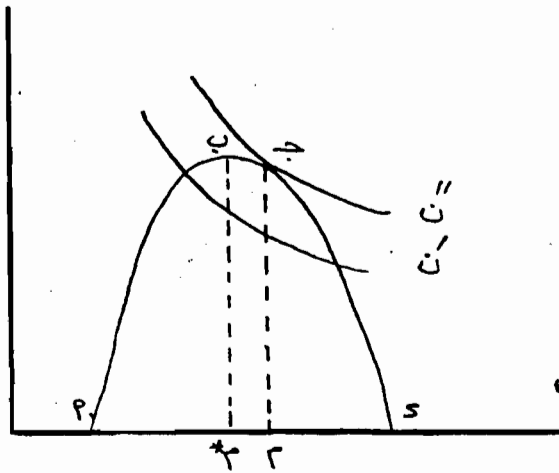
كانت مشكلة الوكالة الاقتصادية واضحة وجلية ومؤثرة لكافة التنظيمات اللامركزية عند تخطيط التكاليف الاختيارية . . لكن كيف السبيل لمواجهة هذه المشكلة . . هذا هو موضع اهتمام الجزء التالي من البحث .

الاساليب التقليدية لمواجهة مشكلة الوكالة المتعلقة بالتكاليف

الاختيارية :

تحاول كافة التنظيمات الحديثة التخلص كلية من مشكلة الوكالة الاقتصادية المتعلقة بالتكاليف الاختيارية بتحويل هذه التكاليف الاختيارية الى تكاليف هندسية ، بمعنى تبديد غموض العلاقة بين الجهد والانجاز ، او بالاحرى بين المدخلات (مقاسة بالتكاليف) والمخرجات (مقاسة بالايراد او اية اهداف اخرى غير مالية) ، وذلك بقياس المهام او العمل ، بمعنى التحليل

الربحية
او
المخرجات



قيمة الانفاق على
عوامل تقوم كأنفاق
مظهري من قبل
الوكيل

شكل رقم (١)

المتأني للواجبات وحجم هذه الواجبات والطرق المستخدمة فـسـى
أدائها بكفاءة^(٨)، أى انه يتم - باختصار - توصيف العلاقة
المثلى بين المدخلات والمخرجات . ومن هنا كان اتجاه كثير من
التنظيمات الى تحويل مراكز التكاليف الاختيارية الى مراكز
تكاليف معيارية ، او حتى مراكز ربحية ، ولعل ما ساعد على هذا
الانخفاض الملحوظ فى تكاليف تشغيل البيانات الكترونيا^(٩) .

الا أن هذا الاسلوب على اهميته لا يصلح الا لتلك الانشطة
ذات الطبيعة المتكررة ، اما بقية الأنشطة - على كثرتها - فليس
هناك من سبيل الا بتخطيطها باستخدام ما يعرف بالموازنة الساكنة
التفاوضية ، أى ان القيمة النهائية للتكاليف الاختيارية لهذه
الانشطة ليست الا اقصى مبلغ او قيمة اجمالية يمكن تحملها ،
تلك القيمة التى ستحدد كنتيجة لعملية مساومة او تفاوض بين
الوكيل (مدير مركز المسئولية) والموكل (الادارة العليا
المركزية) ، بمعنى انها ستكون نتيجة للقدرة على الاقتناع
والاقتناع واللاحاح لا التحليل القاطع او الحاسم ، ومن هنا
الخطورة كل الخطورة فى كون تخطيط التكاليف الاختيارية
يتأثر بدوافع وآرب شخصية - قد لا تتفق مع اهداف التنظيم
ككل - اكثر مما يتأثر بتقييمات موضوعية واقتصادية ، الامر الذى
يدفع المديرين - كما اوضحنا من قبل - الى محاولة الحصول
على موازنات اكبر واكبر ، بل اكثر من هذا فاننا نراهم يسارعون
قرب نهاية السنة المالية بانفاق كافة ما هو مخطط لهم من
تكاليف ، لأن الفشل فى الانفاق قد يدفع الادارة العليا الى
تخفيض موازنة هذه التكاليف فى الاعوام القادمة ، الامر الذى يحرم
الادارة العليا ميزة الانتفاع بالتغذية العكسية للمعلومات
فى تحسين قدرتها على تخطيط هذه التكاليف الاختيارية ، وبالتالى
يزيد من صعوبة تقدير هذه التكاليف ، مما يجعل الادارة العليا
مضطرة - على الاقل فى الاجل القصير - للاذعان والموافقة على

موازنة مديري مراكز المسؤولية الخاصة بالتكاليف الاختيارية ،
ومن هنا كان القول بأن تحديد الموازنة المناسبة ومستوى
وجودة الخدمة المتعلقة بالتكاليف الاختيارية يمثل اعلى المشاكل
امام كل ادارة معاصرة ، وللتغلب على هذه المشكلة فانه يمكن
اتباع الوسائل التالية :

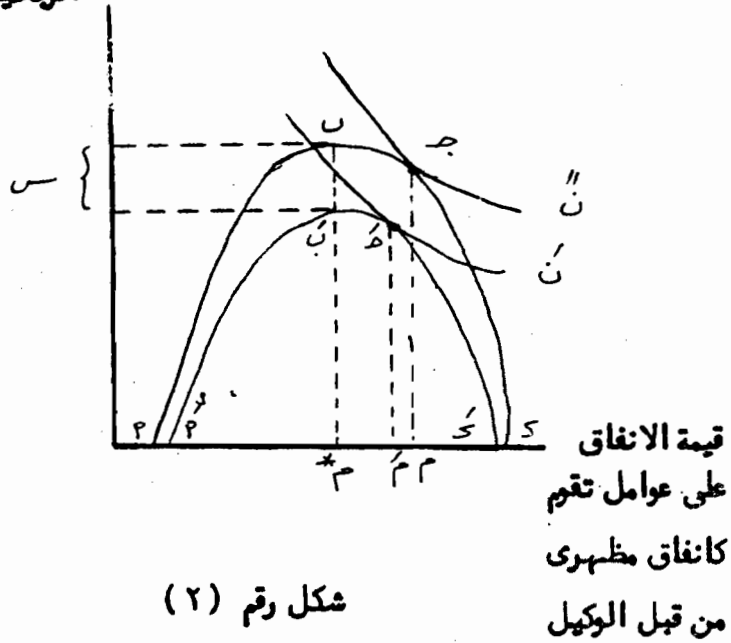
(١) ايجاد منصب ادارى جديد ليكن مساعد المدير العام او مساعد
المدير العام لشئون الخدمات ، والذي تتمثل مسؤوليته
الرئيسية فى محاولة تحديد امثل قدر من هذه الخدمات ،
سواء تم انتاجها داخليا او خارجيا ، الا ان هذا للأسف
لا يمثل حلا لمشكلة اتساق الاهداف (١٠) او مشكلة الوكالة ،
ناهيك عن ان التكاليف الاختيارية لاتحدث فى مراكز
الخدمات فحسب ، وانما يمكن - كما اوضحنا من قبل - ان تحدث
فى مراكز الانتاج ، والتي يمكن ان تعامل كمراكز ربحية
او استثمارية .

(٢) النظر الى ممارسات الصناعة لمعرفة ما اذا كان الانفاق
على وظيفة معينة يتم فى حدود انفاق الشركات الاخرى فى
نفس المجال ، الا ان هذا ليس الا اكبر دليل على كون الشركة -
ومن ثم الشركات الاخرى - لاتدرى ما هى القيمة المثلوية
لهذا الانفاق ، فهذا ليس الا كالعامة الذى يقود اعمى
آخر . (١١)

(٣) كما تلجأ بعض التنظيمات الى تأجير الخدمات بدلا من
انتاجها ، على اساس انه عادة مايكون هناك مقاومة طبيعية
لطلب الخدمات الخارجية باكثر من اللازم ، الامر الذى يوفر
نوعا من المراقبة والضبط المرغوب للتكاليف المقابلة
لهذه الخدمات (١٢) ، لكن ان صح هذا فانه يبقى دائما
التخوف من ان يكون هذا على حساب جودة الخدمة وتقديمها
فى الوقت المناسب .

- (٤) تخطيط قيمة التكاليف الاختيارية على اساس نسبة معينة من الايراد ، اخذا بمعيار القدرة على التحمل ، بمعنى ان الشركة تنفق قدرا او نسبة معينة من الايراد لا لشيء الا لان هذا القدر يكون في حدود قدرتها على التحمل ، مع انه لا يوجد تبرير جوهري لكون الانفاق الاختياري مرتبط بشكل سببي بالمبيعات او الايراد (١٣) .
- (٥) تصميم نظم حوافز مناسبة ، لخلق نوع من الاتساق في الاهداف ، ولتشجيع المدراء على تخفيض التكاليف الاختيارية (٤) ، الا ان نظم الحوافز - كما قدمنا من قبل - نادرا ما تحقق الاتساق التام في الاهداف ، وانما هي - فقط - تضيق هوة الاختلاف في الاهداف والمصالح بين المديرين والادارة العليا بشكل او بآخر يتوقف على جودة هذه النظم .
- (٦) في ظل افتراضات التاكيد فان الانفاق الاختياري لمدير مركز المسؤولية يمكن ان ينخفض بفرض ما يسمى بضرائب المبلغ الاجمالي Lump-sum عليه ، وتخصيص التكاليف المركزية في صورة مبلغ اجمالي يمكن ان يحقق نفس النتيجة ، فمن شكل رقم (٢) التالي نجد ان تخصيص جزء من التكاليف الاضافية للموكل (الادارة العليا) لمركز المسؤولية ، ليكن المقدار (س من الجنيهات) ، يجعل مدير مركز المسؤولية يواجه مجموعة فرص جديدة يعبر عنها بالمنحنى $أ ب ج د$ ، والذي ينخفض عن المنحنى ($أ ب ج د$) بالمقدار $س$ ، ومن ثم يصبح المستوى الامثل الجديد للانفاق (من وجهة نظر الوكيل) هو $ج$ ، ومن ثم ينخفض الانفاق المظهري من $م$ الى $م'$ (١٥) ، لكن ما الذي جعل المدير يخفض الانفاق من $م$ الى $م'$ ؟ ، الاجابة على هذا ببساطة هو ان اختيار المدير المستوى ($م'$) لا يزال يتفق مع منحنيات السواء الخاصة به ، والتي تعكس صيغة معينة للتضحية بالارباح او المخرجات في سبيل الانفاق المظهري ، تلك المنحنيات

الربحية او المخرجات



شكل رقم (٢)

التي تأخذ - كما اوضحنا من قبل - الشكل المقعر جهــــة
الاصل ، وهو ما يعنى ان المدير سيكون على استعداد - فقط -
للتضحية بقدر من الارباح او المخرجات فى سبيل الانفــــاق
المظهرى ، وليس بكل الارباح او المخرجات بالطبع ، خاصة
وان دخله المالى (والذى يشكل جزءا هاما من دالة منفعتة)
عادة ما يكون مرتبطا بهذه الارباح او المخرجات ، اى انه
لا بد وان يحتفظ بمستوى معين من الارباح او المخرجات ، فاذا
فرض عليه مبلغ اجمالى من التكاليف المركزية العامة ،
لكان معنى هذا انه لا بد وان يخفض من انفاقه المظهــــرى
لكى يحافظ على مستوى معين من الارباح او المخرجات ، والافمن
اين سيكون دخله المالى؟.

وعليه فانه يمكن الاستفادة من هذه الفكرة بتخصيص تكاليف مراكز التكاليف الاختيارية على مراكز الربحية والاستثمار، وهنا ستكون الفائدة مضاعفة كالاتى :

✳ فتخصيص تكاليف مراكز التكاليف الاختيارية على مراكز الربحية والاستثمار سيدفع مديريها الى تخفيض تكاليفهم الاختيارية، للمحافظة على نفس القدر من الارباح التى كانوا يحققونها قبل التخصيص، ومن ثم المحافظة على معدل العائد على الاستثمار بمراكزهم، خاصة وان التكاليف الاختيارية تكون عادة اكثر استجابة للتغيير من غيرها من التكاليف الاخرى او الايرادات .

✳ ان هذا يكون من شأنه - من ناحية اخرى - تنصيب مديري مراكز الربحية والاستثمار مراقبين على تكاليف مراكز التكاليف الاختيارية، فهذا الاسلوب يخلق لديهم الحافز على ضبط ومراقبة تكاليف مراكز التكاليف الاختيارية، او بالاحرى مساعدة مديريها وحثهم على تخفيض تكاليفهم، نظرا لان رفاهيتهم تتأثر بهذه التكاليف .

ولعل ميزة هذا الاسلوب فى ضبط ومراقبة التكاليف الاختيارية تتمثل فى كونه يتم بتكاليف تكاد لاتذكر بالمقارنة بتكاليف وسائل الضبط والتحفيز الاخرى، فتخصيص التكاليف يتم اصلا بغرض تحديد تكلفة المنتج كغرض اساسى لمحاسبة التكاليف، ومن ثم فان هذا الاسلوب يكون مفضلا جدا اذا ما كان هناك انتشار جغرافى واسع لمراكز المسؤولية، وحيث تكون تكاليف الملاحظة المادية ووسائل الضبط الاخرى مرتفعة بدرجة ملحوظة فى هذه الحالة .

لكن السؤال الان هو على اى اساس سيتم هذا التخصيص وبحيث يتم تحقيق هذه الفائدة الموضحة اعلاه ؟ الاجابة فى رأى الباحث هى ان هذا التخصيص يجب ان يكون على

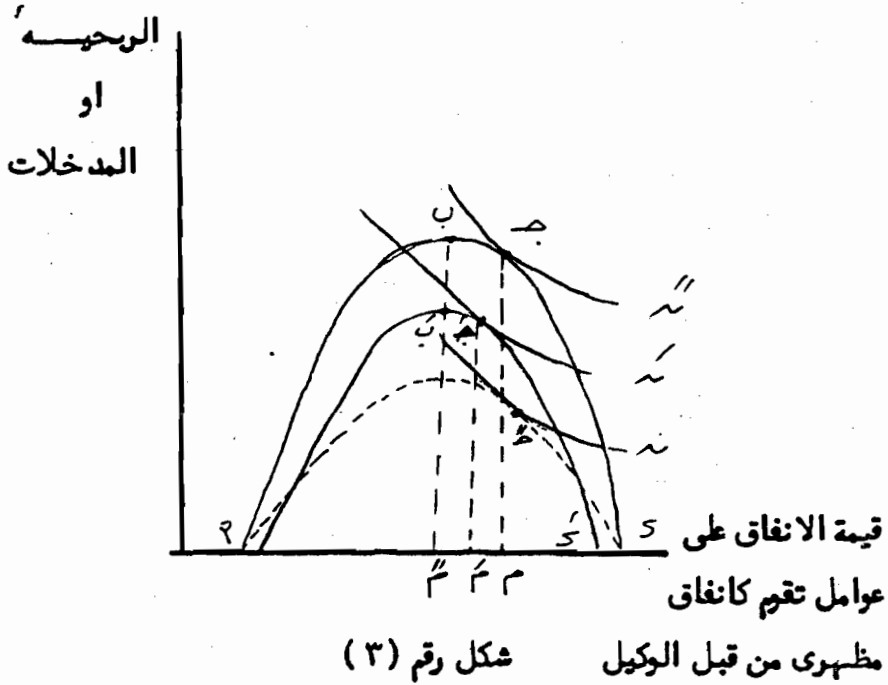
اساس حكى ومفروض من قبل الادارة العليا فالتخصيصات
الحكيمة - كما هو معروف - يقصد بها تحميل المركب
مبلغ معين اجمالى (او بالاحرى فرضه عليه) يتراوح
ما بين الصفر واقصى قيمة يمكن تخصيصها له ، وهذا هو
بالضبط ما يحقق الغرض الذى نحن بصدده ، وبالطبع فان
لا أهمية - فى هذا المقام - للقول بأن هذه التخصيصات
الحكيمة تفتقد الى تبرير السبب - النتيجة ، لان الغرض
من هذا التخصيص ليس التحميل - فى حد ذاته - وتحديد
تكلفة المنتج ، وانما الغرض هنا تحفيزى ، ناهيك عن
ان منطق السبب - النتيجة متعلق بالتكاليف المتغيرة
اصلا اكثر منها بالنسبة للتكاليف الثابتة موضع اهتمامنا ،
كما ان القول بان هذا التخصيص الحكى يمكن ان يدفع
مديرى مراكز الربحية والاستثمار الى الحصول على اكبر
استغلال ممكن من خدمات مراكز التكاليف الاختيارية مقابل
ما خصص لهم من تكاليفها ، مما يؤدى الى الضغط على
خدمات هذه المراكز ، يمكن الرد عليه ببساطة بانه يمكن
فى هذه الحالات وضع نظام لاولويات الاستخدام .

اما اسس التخصيص الاخرى فان الباحث لا يراها محققة
للغرض الذى نحن بصدده وتفصيل ذلك :

(١) التخصيص على اساس الاستخدام الفعلى او المخطط وان كان يعد
من اكثر الاسس منطقية ، الا انه قد لا يكون متاح او ممكن ،
والاهم من هذا ان التخصيص على هذا الاساس لا يحقق تحميل
مراكز الربحية او الاستثمار بمبلغ اجمالى من تكاليف
مراكز التكاليف الاختيارية مفروض عليها ، وانما سيحملها
بمبلغ يتوقف اما على استخدامها الفعلى ، الامر الذى قد
يدفعها الى تجنب هذا التحميل بالعزوف اصلا عن هذا
الاستخدام ، او على استخدامها المخطط ، الامر الذى

قد يدفعها الى تجنب هذا التحميل عن طريق تخفيض المستهدف من هذا الاستخدام ، وهو ما يتعارض بشدة مع الغرض المقصود هنا من هذا التخصيص ، والفكرة هي ان يتحمل مدير مركز الربحية او الاستثمار مبلغ اجمالى من تكاليف مراكز التكاليف الاختيارية ، وبحيث يكون هذا المبلغ مفروض عليه ولا يدخل فى ارادته ، الامر الذى يجعله مضطرا الى تخفيض التكاليف الاختيارية التى تدخل فى ارادته ، للمحافظة على ربحيته ومعدل العائد على الاستثمار ، فى حين ان التخصيص على اساس الاستخدام الفعلى يجعل من التكاليف المخصصة له تكاليف ارادية بمقدوره التحكم فيها وتخفيض قيمتها اذا ما رغب الامر الذى ينفى الحافز لديه الى تخفيض تكاليفه الاختيارية .

(٢) التخصيص على اساس القدرة على التحمل يمكن ان يودى الى تأثيرات عديدة على سلوك المدير ، ومن ثم التأثير على دالة منفعة ، وتغيير صيغة او شكل منحنيات السواء الخاصة به ، فمن شكل رقم (٣) التالى نجد ان المنحنى أ ج ديشق اذا ما تم التخصيص على اساس القدرة على الربحية ، وبالطبع فان المنحنى أ ج د ليس الا المنحنى أ ب ج د مضروبا فى (١ - ع) ، حيث صفر > ع < ١ عبارة عن معدل تخفيض التكاليف على اساس ارباح المركز ، الامر الذى سيزيد فى هذه الحالة من الانفاق المظهري الاختيارى لايخفذه (١٦) ، ناهيك عن ان استخدام القدرة على التحمل الفعلية يودى الى جعل التكاليف الاختيارية المخصصة لاتتحدد على اساس اداء المركز فحسب ، وانما تتحدد على اساس اداءه واداء غيره من المراكز ، كما ان استخدام القدرة الواجبة على التحمل وان كان يمكن من تفادى هذا ، الا انه لزال هناك احتمال فى ان يودى هذا الاساس فى التخصيص الى دفع المدير الى تخفيض قدرته



على التحمل المستهدفة ، تجنباً لهذا التحميل ولو جزئياً
ومن هنا فإن نفس الانتقاد الموجه الى التخصيص على
اساس الاستخدام ينسحب على هذا الاساس ايضا .

وترتيباً على ذلك فإنه يمكن استخدام التخصيص الحكيمى
لتكاليف مراكز التكاليف الاختيارية على مراكز الربحية
والاستثمار فى الحد من مشكلة الوكالة الاقتصادية ، الا ان هذا
الاسلوب - على اهميته - لا يزال يتفق مع غيره من
اساليب واجراءات مواجهة مشكلة الوكالة ، والتي سبقت
استعراضها وتحليلها من قبل ، فى كونها جميعاً تهتم بمعالجة
الظاهرة او النتيجة ، ممثلة فى المغالاة فى الانفاق
الاختيارى ، لكنها تحاول التصدى للمشكلة ذاتها أو بالأحرى
للسبب وراء هذه الظاهرة ، تلك المشكلة الممثلة فى دوافع
واهواء نفسية وذاتية لدى المديرين المخول لهم صلاحية
الانفاق الاختيارى ، ناهيك عن هذه الاساليب والاجراءات مجتمعة

ليست الا نوعا من الضغط الخارجى من قبل الادارة العليا على المديرين لتخفيض انفاقهم الاختيارى وضبطه فى حدود قيمة معينة ، لاتدرى للاسف الادارة العليا ما هى اصلا لمشكلة او مرض عضال ، سرعان ما يفتر تأثيره وتظهر اعراض المشكلة او المرض من جديد مرات ومرات ، طالما ان العلاج لم يركز على السبب اصلا ، وهو الانسان نفسه وليس ادل على ذلك من وجود بعض الاختلاف - كثر ام قل - فى المصالح بين مديرى مراكز المسئولية والادارة العليا ، حتى فى ظل هذه الاساليب والاجراءات واكثرها فعالية ، فهذه الاساليب - على اهميتها - ركزت على اثر التكاليف على السلوك البشرى اكثر من اثر هذا السلوك البشرى على التكاليف ، ومن هنا فان الباحث يرى ان مواجهة مشكلة الوكالة الاقتصادية المتعلقة بالتكاليف الاختيارية والتصدى لها انما يجب ان يبدأ بالانسان ، بمعنى تلمس الدوافع والاهواء الذاتية والنفسية للمديرين ، كسبب اساسى للمغالاة فى الانفاق الاختيارى ، فاذا امكن التحكم فيها وتوجيهها الوجهة الصحيحة وتنمية الجانب الراشد فى هذه الذات وازعاف وتحييد الجوانب الاخرى غير الراشدة فيها ، امكن بالضرورة التحكم فى الظاهرة او النتيجة ، الممثلة فى المغالاة فى الانفاق الاختيارى ، وهو ما يتوقف على اقتناع الادارة العليا بهذا المدخل او الاسلوب ومهارتها وحكمتها فى تنفيذه . ومن هنا يكون العلاج نابعا من ذات الفرد لا مفروضا عليه من الخارج ، الامر الذى يمكن من تخفيض تكاليف الوكالة بأنواعها الثلاثة بمعنى ان التخفيض لن ينصب على المغالاة فى التكاليف الاختيارية ، وانما سينسحب ايضا على تكاليف الضبط والتحفيز ، وذلك لاننا لن نكون بحاجة الى ملاحظة وضبط وتحفيز خارجى ، وانما سيكون هذا نابعا من

ذات من الفرد ، وبالطبع فان هذا الضبط الذاتى - اذا جاز التعبير - سيكون له تكاليفه ايضا ، لكنها ستكون بسيطة ومثمرة فى كافة الاتجاهات التى تفيد العمل عموما بالتنظيم لكن كيف السبيل الى ذلك .. هذا هو موضوع اهتمام الجزء التالى من البحث .

مدخل سلوكى لمواجهة مشكلة الوكالة المتعلقة بالتكاليف الاختيارية

توصل العالم Eric Berne الى ما يعرف بالمدخل التحليلى التفاعلى Transactional Analysis فى تفسير وتفهم السلوك الانسانى (١٧) ذلك المدخل الذى يقوم على افتراض ان كل فرد باستطاعته ان يتعلم كيف يثق بنفسه ويفكر لنفسه ويعبر عن مشاعره ويتخذ قراراته فى كافة المجالات التى يتفاعل فيها مع غيره ، كما ان هذا التحليل التفاعلى يفيد فى اقامة اتصال وتفاعل واضح وصادق واصيل بين المكونات العاطفية والعقلية فى الشخصية الانسانية ، الامر الذى يحقق التوازن بينهما وتسمى فادى المغالاة فى احدهما على حساب الاخر .

ويتمثل الهدف الرئيسى من هذا التحليل التفاعلى فى ان يصبح كل انسان مستقلا واعيا بذاته يتصرف نتيجة دوافع ذاتية ، فتصرفات الفرد انما تكون مستمدة من احد جوانب الذات (Ego) الثلاثة وهى جانب الطفل وجانب الوالد والجانب الراشد .

ويمثل جانب الطفل فى الذات مشاعر الفرد وانفعالاته مثل الحب والكراهة والقلق والاحباط ، ويظل هذا الجانب من الذات ملازما للانسان طوال حياته ، فسلوك الكبار يتأثر وتتحدد سمات شخصياتهم بالاحداث والخبرات التى يمرون بها خلال سنى حياتهم المبكرة ، ومن هنا كان قول علماء النفس " الطفل والدا اب " ، والذى يعكس الاستمرارية بين الطفولة والرشد (١٨) ، ولذلك فان جانب الطفل

يعد من اكثر جوانب الذات قوة وتحكمافى سلوك وشخصية الفرد .

اما جانب الوالد فيتبلور لدى الفرد فى العام السابع والثامن من عمر الفرد ،متشكلا من قيم وتعاليم وسلوك الوالدين او من يحل محلها ، فالفروق الفردية تنتج من تباین النماذج التى يتيحها الالباء للابناء ،وتباين نظرة الالباء الى الافعال التى يشاب او يعاقب عليها الابناء ، وكيفية قيامهم بذلك (١٩) ، ومن سمات هذا الجانب تمييز الذات بروح النقد والتوجيه والتدعيم ومساعدة الغير ورعاية مصالحهم ،وحتى عندما يبلغ الفرد سن الرشد فان هذا الجانب الوالدى يستمر فى التأثير فى سلوكنا الامر الذى قد يشوه قدراتنا على اصدار احكام وقرارات رشيدة .

واخيرا فان الجانب الراشد من الذات يعبر عن الجانب العقلانى والمنطقى من الذات البشرية ،والذى يجعل الفرد يحرص على جمع المعلومات المناسبة والكافية وتقييم البدائل قبل اتخاذ القرارات على اساس موضوعى ومنطقى ، ويوجد الجانب الراشد فى كل فرد (بما فى ذلك الاطفال) ، كما ان هذا الجانب من الذات لا يستجيب للاحداث بالغضب او الحزم او الضحك او البكاء ،وانما يتمثل فى اتخاذ القرارات بعد تقييم كامل وموضوعى للموقف ككل . الا ان اتخاذ القرارات عادة لا يتم - فقط - فى ضوء هذا الجانب الراشد للذات البشرية ،وانما غالبا ما يتأثر - بشكل او باخر - برواسب الطفولة وما تأثرنا به من سلوك الوالدين . وهذا ما هو حادث بالضبط عند تخطيط التكاليف الاختيارية وانفاقها ، فلو ان المدير المخول له صلاحية هذا التخطيط وذلك الانفاق يسعى لتحديد حجم الانفاق الاختيارى على

اساس من الجانب الراشد من ذاته فقط لكان معنى هذا انه سيختار المستوى م بال ضبط ، لكن هذا التخطيط انما يكون متأثراً بدوافع واهواء ذاتية ، فقد يكون هذا المدير متأثراً فى قراره بالجانب الطفولى او الوالدى من ذاته ، كأن يكون الوالد عوده على الحرمان وعدم الثقة فى النفس ، الامر الذى يدفعه دفعا ليس يسيرا الى الانخراط فى الانفاق المظهرى ، والاهتمام بمظاهر الامور لاجوهرها ، معوضا بذلك ما لاقاه فى طفولته من حرمان ومعاملة سيئة بالديكورات الفخمة والحديثه والسجاد الثمين والسيارات الفارهة .. وما الى ذلك ، او ربما يدفعه هذا الحرمان وتلك المعاملة السيئة من جانب الوالدى الى عكس ذلك بالتمام ، فنراه مقترا وبخيلا ، ومضيقا على نفسه وعلى غيره . وبالطبع فان الخروج من هذه المشكله انما يكون بتنمية الجانب الراشد من الذات لدى المديرين والتحقق من وجوده ، لكن كيف السبيل الى ذلك ؟

يعتقد انصار مدخل التحليل التفاعلى ان تنمية الجانب الراشد من الذات انما يتم عن طريق الشعور بالاستقلال الذاتى ، ذلك الشعور الذى يعد من اهم العوامل التى تدفع الانسان الى تنمية قدراته على الوعى .. والمبادرة .. والألفة ، وهو ما يمكنه من تطوير الجانب الراشد من ذاته ، وتعلم انماط جديدة من السلوك ، وفتور الجانب الطفولى والوالدى فى ذاته ، الامر الذى يحقق فى النهاية تكامل ذات الانسان ، وتوفير فرص اكبر لنجاحه فيما يناط به من اعمال ، وتوفيقه فيما يتخذ من قرارات على اساس موضوعى .

وحتى يتحقق هذا فانه لابد من ايجاد وتنمية هذه الجوانب الثلاثة - الوعى والمبادرة والألفة - بالفرد ، ويقصد بالوعى ان يكون الفرد على معرفة وفهم لما يحدث حوله لاجرد متلقى

لأوامر وتوجيهات ينفذها وحسب ، اما المبادرة فيقصد بها حرية الاختيار من مدى واسع من السلوك والمشاعر ، التي يعكسها كل من الجانب الوالدى والطفولى والراشد بذات الفرد ، فالشخص الذى يتوافر لديه هذه الخاصية يستخدم قدراته على اتخاذ القرارات بشكل مستقل ، بمعنى انه يسلم بوجود كل من الجانب الوالدى والطفولى فى ذاته ، لكن كمجرد احداث تاريخية ، لا يجب ان تتحكم فى اتخاذ قراراته او يكون تحت رحمتها ، واخيرا فان اللفة يقصد بها ان يكون الفرد متفتحا اكثر (وليس منفلقا او منطويا على نفسه) وان يكون على استعداد للتسامح والبعد عن الغموض ، لكن مع ادراك الجانب الراشد فى ذاته دائما ، وتظهر اهمية هذه الخاصية من كون اى تنظيم لا يبقى او يستمر بدون العنصر البشرى ، لكن للأسف اننا نجد كثير من التنظيمات ينقصها هذه اللمسة الانسانية ، الامر الذى يؤدي الى عدم الولاء والتحايل على انظمتها ومخالفتها ونشر الاشاعات والأكاذيب فى ارجائها ، واختلاس اموالها ، مما قد يعرض التنظيم ككل الى عدم الاستقرار ، وربما الاطاحة كلية به .

وترتبا على ذلك فان الادارة العليا يجب ان تتحقق من وجود هذه الخصائص الثلاثة وهى الوعى والمبادرة واللفة ، بالنسبة للمديرين المخول لهم صلاحية الانفاق الاختيارى ، ومن ثم التحقق من استقلالهم الذاتى ورشدهم ، وذلك باجراء الاختبارات النفسية المناسبة ، مثل اختبارات الملاحظة والتقى من اهمها المقابلة الشخصية ، واستبيانات الشخصية والتقى تقيس بعدا وسمه معينه من سمات الشخصية كالدهاء والمظهرية ، والاختبارات الاسقاطية والتي تمثل للمفحوص موقفا مثيرا يتيح له الفرصة لى يسقط عليه حاجاته الخاصة وادراكاته وتفسيراته الذاتية دون ما شعور منه بذلك (٢٠) ، وهى اختبارات سهلة وميسورة ومبررة تجرى عند التعيين فى كثير من

الوظائف الحكومية والعامّة عادة ،للتحقّق من الجوانب النفسية والاسرية لطالبيها .

والاهم من هذا أن التنظيمات - خاصة الكبيرة منها - يجب ان تسعى اصلا لتنمية هذه الخصائص الثلاثة بموظفيها عموما ، وبالتالي تنمية استقلالهم الذاتى والجانب الراشد بذاتهم ،كل هذا بالشكل الذى يمكن من خلق الكوادر الادارية الرشيدة والواعية بذاتها ،والتي تصلح لتحمل المسؤولية فى كافة مراكز المسؤولية ،وترشيد اتخاذالقرارات بصفة عامة ، والمتعلقة بالتكاليف الاختيارية بصفة خاصة . . وتحققها لهذا فان هذه التنظيمات يجب ان تأخذ - على سبيل المثال لالاحصر - بهذه الاجراءات والسبل بالنسبة لكافة موظفيها وعند كافيّة المستويات الادارية :

(١) الاهتمام بالتوعية النفسية لكافة موظفى التنظيم ،والتي يكون من شأنها تبصيرهم بجوانب وخصائص الذات ،ذلك لأن مجرد ادراك الفرد بهذه الجوانب وتلك الخصائص بذاته يمكنه - ولا شك - من تحييد جوانب الطفولة والوالدية عنداتخاذها القرارات ،فكل فرد منا يعتقد للأسف ان ما يتخذه من قرارات ومايسلكه من سلوك انما يتم نتيجة لتفكيرعقلانى سديد ورشيد ،فى حين انها قد لاتكون كذلك ،وانما هي مجرد انفعالات وردود فعل لدوافع ومشاعر مترسبة فى الذات من ايام الطفولة ومن تأثيرالوالدين على الفرد ،ومن هنا فان مجرد ادراك الفرد لهذه الحقيقة يجعله متحوطا دائما ومتفحفا لسلوكه ومفسرا لقراراته وسلوكه وباحشا عن دوافعه ، الامر الذى يجعل هناك فرص اكبرلاتخاذ قرارات اكثر رشدا . فليس هناك من فرد سوى يود ان لاتكون قراراته رشيّدة ، وان كانت غيرذلك فغالبا ما يكون بشكل غير مدرك من جانبه

ومن هنا تكون اهمية هذه التوعية النفسية ، والتي يكون من شأنها تنمية خاصية الوعي لدى الموظفين .

(٢) الاخذ بنظام محاسبة المسؤولية واللامركزية فى اتخاذ القرارات ، ذلك لان هذا يكون من شأنه تحقيق وتنمية خاصية المبادرة والاستقلال فى اتخاذ القرارات ، وتحقيق النمو الشخصى والادراك الذاتى. (٢١)

(٣) الاخذ بنظام المشاركة فى التخطيط ، لأن هذا سيكون من شأنه تنمية خاصية الوعي لدى الافراد ، ففهم الافراد للخطة واهداف التنظيم ومشاركتهم فى اعدادها وتحديدها يخلق لديهم نوعا من التحفيز ، مما يجعلهم يستمتعون باعمالهم ويقبلون عليها بحماس ، كما ان تقدمهم ودرجة تحقيقهم لهذه الاهداف يحقق نوعا من الرضا والاشباع النفسى ، مما يحقق لهم نوعا من التقدير الذاتى ويشعرهم بقيمتهم الشخصية (٢٢) ويخفف من التعارض فى المصالح والاهداف ، وينمى خاصية الوعي والمبادرة والالفة ، وبالتالي ينمى استقلالهم الذاتى ، والجانب الراشد بذاتهم ، بدلا من جهلهم مجرد متلقين لأوامر وتوجيهات تصدر اليهم من اعلى ، مما ينمى لديهم الجانب الطفولى والوالدى .

لكن يبقى ان نؤكد على ان الادارة العليا يجب ان تأخذ بالمعنى الحقيقى لا الشكلى لهذه المشاركة ، فلا يجب ان تطالب المديرين بوضع تصوراتهم وتقديراتهم الاولى للخطة ، ثم تطرح هذا جانبا وتصدر خطط اخرى لاتعتمد من قريب او بعيد على تلك التصورات او التقديرات ، كما لا يجب ايضا ان تأخذ الادارة العليا بهذه التصورات او التقديرات بعد تعديلها كلية او جزئيا دون فهمهم وتبرير هذا للمديرين لان هذا يتعارض مع صميم خاصية الوعي .

(٤) التخلي كلية عن العقوبات فى معالجة مشاكل الاداء ، الامر الذى يـؤدى الى تحول المسؤولية عن الاداء من المشرف الى الموظف ، وتنمية الجانب الراشد من شخصيته ، وفتور الجانب الطفولى والوالدى بذاته ، وهو ما يعرف حديثا بأسلوب التأديب بدون عقاب (٢٣) ، والذى اوصى باتباعه جون هوبرمان عام ١٩٦٤ كاسلوب يحول هدف العملية التأديبية من عقاب يفرض ردا على مخالفة الى عملية تتطلب من الافراد ان يقبلوا تحمل المسؤولية عن سلوكهم الشخصى وادائهم ومشاركتهم فى التنظيم ، فالنظام التقليدى يحرر الموظف من اية مسؤولية لتحسين ادائه فى المستقبل ، كما ان الادارة بتوقيع العقاب عليه لا تتلقى اى التزام بتحسين الاداء فى المستقبل ، فالعامل اخطأ ودفع الثمن (العقاب) وغفر خطاه وحسب ، لكن المشكلة ان هذا العقاب سيجعل العامل يحس بالاستياء والغيظ واللامبالاه وزيادة التغيب والشكوى وتدهور الاتصـال والثقة .

ويتم اسلوب التأديب بدون عقاب من خلال عدة خطوات تبدأ بعدة اجتماعات متتالية بين المشرف والموظف ، هدفها الرئيسى كسب موافقة الموظف على حل المشكلة ، وتحميله مسؤولية ذلك (مع البعد كلية عن التهديد) والبحث عن اسباب اخفاقه ، ووضع خطة لتفادى هذا الاخفاق ، فاذا فشلت هذه المحاولات تمنح الادارة الموظف اجازة مدفوعة لمدة يوملى يحزم امره ويتخذ قراره ، وبالطبع فان هذه الاجازة المدفوعة تكون لها فوائد عديدة ، فهى تبرهن على رغبة الادارة فى الاحتفاظ به ، كما انها تمكن من تحاشى الاستياء والعداوة واللامبالاه وشعور الموظف بانه كان ضحية مما يدفعه الى تخفيض انتاجيته والتخريب والتحدى وغير ذلك من مشاعر ودوافع سلبية اذا ما اتبعت اجراءات العقاب التقليديـة ،

كما ان هذه الاجازة المدفوعة توضح للموظف خطورة الوضع ، وان بقاءه بالشركة مرهون بقراره بحل مشكلته ، والتعهد بالاداء الحسن ، كما انها توفر له فرصة للتفكير الهادئ فى كل هذا ، بعد هذه الاجازة يعود الموظف الى المشرف ليلبغه قراره اما بالبقاء او ترك الشركة ، فاذا قرر البقاء بدأ مع المشرف فى تحديد اهداف معينة ووضع خطة لتنفيذها على ان يشجع المشرف ويعرب له عن ثقته فى قدرته على تنفيذ هذه الخطة ، مع ابلاغه انه اذا خيب الامال فان الشركة ستكون مقطوعة للاستغناء عنه فى هذه الحالة ، ويتم تسجيل هذه المحادثة فى مذكرة يسلم اصلها للموظف .

ان اهم ما فى الامر أن طريقة التأديب بدون عقاب تعبر عن رفض الشركة اتخاذ قرار نيابة عن الموظف بشأن حياته المهنية والعملية ، بعكس الحال فان طرق التأديب التقليدية تجبر الادارة على اتخاذ كافة القرارات وتبقى بالموظف منذ البداية خارج الموضوع وكأنه لايعنيه ، مما ينمى فيه الجانب الطفولى والوالدى .

ولا شك فان تطبيق مثل هذا النظام غير العقوبى يؤثر على كامل التنظيم وعلى فلسفته وقيمه ، وبالتالي فان الامر غالبا ما يتطلب بذل جهد ضخم لانجاحه وقبوله ، يتمثل فى تدريب المشرفين على هذه الطريقة فى التأديب ، وما يكمن وراءها من قيم ، وتدريبهم على اجراء محادثات تأديبية غير عقوبية ، ووضع خطة عمل تكسب موافقة الموظف على التقييد والالتزام مجددا باهداف التنظيم ، كما ينبغى على الشركة ان تبلى كل من يهمل الامر بالهدف العام من وراء هذا الاسلوب ، واخيرا فان الادارة يجب ان ترتبط ما بين هذا الاسلوب التأديبى وسائر البرامج والسياسات القائمة المتعلقة بالموارد البشرية ،

مثل تقييم الاداء ومراقبة الحضور .. وغير ذلك والاهم من كل هذا هو ضرورة توافر الاقتناع الكامل بهذا النظام من قبل الادارة وكافة العاملين بالتنظيم، والعمل على حل اي مشكلة تصادف من هذه المشاكل .

(٥) ان تتسم خطط المنشأة باللمسة الانسانية ،بمعنى انه يجب ان لا تكون صعبة المنال ومجهدة للعاملين بالمنشأة وانما يجب ان تكون معايير ممكنة ،لاهي بالسهلة او بالصعبة المنال ، لان كلاهما يؤدي الى تحفيز سلبى ، اكثر من هذا انه قد يفضل ان تسمح هذه الخطط بشيء من تبادل الحديث والمناقشة مع الزملاء ، الامر الذى يكون من شأنه خلق مناخ الالفة والمودة بين الموظفين والعمال ، على ان يتم توضيح هذا لهم على انه امر مقصود ومحسوب ،وقد يقال ان هذا يمكن ان يؤدي الى انخفاض الانتاجية فى الاجل القصير ،نعم لكن مع مرور الوقت يزداد تمتع الموظفين بوظائفهم ،مما يخلق لديهم دوافع ايجابية تزيد من انتاجيتهم ، وتحقيق معدلات منها تفوق مساصد تحقيقه طبقا للمعايير .

استهدف هذا البحث التصدى لمشكلة الوكالة الاقتصادية المتعلقة بالتكاليف الثابتة الاختيارية، كمشكلة تورق معظم المنظمات الحديثة - خاصة التي تأخذ بنظام اللامركزية فى الادارة - عند تخطيط ورقابة هذه التكاليف، وقد بدأ الباحث بالتعرف على مشكلة الوكالة المتعلقة بالتكاليف الاختيارية، ثم شنى باستعراض وتحليل الحلول التقليدية لهذه المشكلة، واخيرا بين اهمية وكيفية مواجهة هذه المشكلة من خلال مدخل سلوكى، وبالتعرف على دوافع الانسان، ويهدف الى تنمية الجانب الراشد من ذاته.

وقد خلص الباحث الى ما يلى :

(١) تعاني كافة المنظمات اللامركزية الحديثة من مشكلة الوكالة الاقتصادية، كما ان هذه المشكلة تظهر حادة وصارخة بمراكز المسؤولية التى تنفق تكاليف اختيارية، وقد تصدى الفكر المحاسبى لهذه المشكلة بمجموعة من الحلول ركزت مجتمعة على الظاهرة او النتيجة (المغالاة فى الانفاق الاختيارى) لكنها لم تحاول التصدى للمشكلة ذاتها، وهى الدوافع والاهواء والمآرب الشخصية التى تسبب هذه الظاهرة، ومن ثم فقد تمثلت هذه الحلول فى نوع الضغط الخارجى من قبيل الادارة على المديرين لتخفيض انفاقهم الاختيارى، وضبطه فى حدود قيمة معينة، لا تعلمها الادارة اصلا. وكأنها بهذا الشكل ركزت على اثر التكاليف على السلوك البشرى اكثر من اثـر هذا السلوك البشرى على التكاليف.

(٢) ازاء ذلك فان الباحث يرى ان مواجهة مشكلة الوكالة الاقتصادية المتعلقة بالتكاليف الاختيارية والتصدى لها انما يجب ان يبدأ بالانسان، بمعنى تلمس جوانب ذاته ودوافعه، كسبب

اساسى وراء المغالاة فى الانفاق الاختيارى ، فاذا امكن التحكم فيها وتوجيهها الوجهة الصحيحة وتنمية الجانب الراشد من هذه الذات ، وافصاف وتحييد الجوانب غير الراشدة منها ، امكن بالضرورة التحكم فى ظاهرة المغالاة فى الانفاق الاختيارى ، وهو ما يتوقف على اقتناع الادارة العليا بهذا المدخل ومهارتها وحكمتها فى تنفيذه ، ومن هنا - فقط - يكون العلاج نابعا من ذات الفرد لا مفروضا عليه من الخارج .

- Kaplan R.S. , Advanced Management Accounting , (١)
Prentice- Hall , Inc. 1982, P. 567.
- Demski J.S. & Others , Decentralized choice of (٢)
Monitoring systems , The Accounting Review, Vol.
January 1984, P. 31.
- Zimmerman J.L.,The Cost & Benefits of Cost (٣)
Allocation, from,Information Decision Making,
Edited by Rappaport A., Prentice-Hall , Inc.,
Third Edition, 1982, P. 95.
- Kaplan R.S. Op. Cit., p. 568. (٤)
- Morse W.J, & Roth H.P.,Cost Accounting, (٥)
Addison-Wesley Publishing Co., Third Edition,
1986, P, 563.
- Horngren C.T.,Cost Accounting, Prentice- (٦)
Hall, Inc., Fifth Edition, 1982,PP. 326-328.
- Zimmerman J.L.,Op. Cit., pp. 59-60. (٧)
- (٨) لمزيد من التفصيل :
- Horngren C.T.& Foster G. , Cost Accounting,
Prentice-Hall, Inc., Sixth Edition , 1987,
PP. 386-388.

- Morse W.J. & Roth H.P. , Op.Cit. P.509. (٩)
- Horngren C.T. op. Cit., p. 329. (١٠)
- Kaplan R.S. Op. Cit., p. 438. (١١)
- HORngren C.T. Op. Cit., p. 329. (١٢)
- Kaplan R.S., Op. Cit., P. 438. (١٣)
- Bober W., Budget- Based Compensation and (١٤)
Discretionary Spending, The Accounting Review,
Vol. L.X, January 1985, No. 1, PP. 1-7.
- Zimmerman J.L., Op. Cit., P, 61. (١٥)
- Zimmerman J.L, Op. Cit., P. 61. (١٦)
- (١٧) نقلا عن :
- Moscové S.A. & Simkin M.G. , Accounting
Information Systems , John Wiley & Sons, second
Edition, 1984, PP. 478-485.
- Atkinson R.L. & Others , Introduction to (١٨)
Psychology, Harcourt Brace Jovanovich, Inc.,
Eighth Edition, 1983, P. 61.
- Ibid., PP. 387-388. (١٩)
- (٢٠) لمزيد من التفصيل :
- Atkinson R.L.& Others , Op. Cit., pp. 403-410.
- Lynch R.M. & Williamson R.W., Accounting for (٢١)
Management, McGraw - Hall Book Co., Third Edition
1983, P. 299.

- Ibid., P. 301.

(٢٢)

(٢٣) لمزيد من التفصيل :

- Campbell D.N. & Others , Discipline
Without Punishment, Harvard Business Review,
July-August 1985, No. 4, PP. 162-178.

- Atkinson R.L. , & Others, Introduction to Psychology, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., Eighth Edition, 1983.
- Bober W. , Budget-Based Compensation and Discretionary Spending, The Accounting Review, Vol. L.X, January 1985, No. 1.
- Campbel D.N. & Others, Discipline Without Pundihment, Harvard Business Review, July-August 1985. No., 4.
- Demski J.S. & Others, Decentralized choice of Monitoring systems, The Accounting Review, Vol. LIX, January 1984.
- Horngren C.T., Cost Accounting, Prentice-Hall Inc., Fifth Edition, 1982.
- Horngren C.T. & Foster G., Cost Accounting, Prentice - Hall. Inc, Sixth Edition , 1987.
- Kaplan R.S. Advanced Management Accounting, Prentice- Hall. Inc. , 1982.
- Lynch R.M. & Williamson R.W. Accounting For Management, McGraw-Hall Book Co., Third Edition . 1983.

- Morse W.J. & Roth H.P. Cost Accounting , Addison -Wesley, Publishing Co;, Third Edition, 1986;
- Moscové S.A. Simkin M.G., Accounting Information Systems. John Wiley & Sons , Second Edition, 1984.
- Zimmerman J.L., The Cost & Benefits of Cost Allocation, From , Information Decision Making. Edited by Rappaport A., Prentice-Hall, Inc., Third Edition, 1982.