

نحرايطا مفهومي للمحاسبة الإدارية الدولية

دكتور أحمد سامي عثمان

كلية التجارة جامعة المنصورة

المركز البحثي - المنصورة

1984

تقديم

لا يزال البحث في مجال المحاسبة الإدارية يتسم ، حتى وقتنا الحالي ، بعدم التغير النسبي لمقابلة المتطلبات الاجتماعية -- الاقتصادية الدولية المتغيرة . فاهتمام الإدارة بالمناخ الخارجى ، قوميا ودوليا ، وبالوضع الاجتماعى - الاقتصادى الدولى المتغير يتطلب استجابة محاسبية جديدة .

ومع ذلك المحاولات والجهود ووجود مرغوبية ملحة نحو تطوير المحاسبة لخدمة الأنشطة والعمليات الدولية ولتسايرة محيطها الاجتماعى والاقتصادى ، فان النتائج قد تركزت بصفة رئيسية على تحقيق أغراض المحاسبة المالية واطارها المفهومى دون تأثير واضح أو اهتمام ملحوظ بالأهداف الإدارية الدولية فى مجالات التخطيط واتخاذ القرارات الاجتماعية والاقتصادية .

ان الحاجة الى محاسبة ادارية دولية أصبحت ضرورية فى عالمنا المعاصر خاصة بالنسبة للدول النامية والآخذة فى النمو ، فهناك عوامل عديدة مؤثرة ومبررة لتلك الحاجة وهى : انتشار المنشآت متعددة الجنسية ، تدخل أو تأثير القطاع الحكومى (العام) الاهتمام المتزايد بالمسئولية الاجتماعية للمنشآت

(١) الحاجة الى محاسبة ادارية دولية

(١) اتجاهات تطوير المحاسبة لخدمة الأهداف الدولية :

أصبح من المؤكد في عالمنا المعاصر ضرورة أن يتوافق نظام قياس المعلومات المحاسبية مع محيطه الاجتماعي والاقتصادي . وتبعاً لذلك يثور التساؤل عن ما اذا كانت مفاهيم ومنهجية المحاسبة الادارية بصورتها الحالية تسير ، على نحو كاف ، الظروف الاجتماعية والاقتصادية المتغيرة . من المنطقي أن هذا المجال الهام من العمليات لا يمكن عزله تماما عن فرع الدراسة " المحاسبة الادارية " أو حتى عن نظام قياس المعلومات الشامل ، أي " المحاسبة " .

ان البحث أو الدراسة في مجال المحاسبة الادارية ، سواء في المجال الأكاديمي أو التطبيق ، حتى الوقت الحاضر لا يزال يتسم بعدم التغير النسبي لمقابلة المتطلبات الاجتماعية - الاقتصادية المتغيرة . فالمناخ الخارجى لإدارة قومية ودوليا ، أهداف المسؤولية الاجتماعية ، والتغير المستمر في الظروف الاجتماعية والاقتصادية ، كل ذلك يتطلب استجابة محاسبية جديدة . وفى هذا الاتجاه يحدد Gordon Shillinglaw ثلاث مراحل زمنية للمحاسبة الادارية هي (١) :

- (1) Gordon Shillinglaw , " Old Horizons and New Frontiers : The Future of Managerial Accounting " , Management Accounting 1980 (Urbana, Ill . : University of Illinois Department of Accountancy, 1980) , P.5.

وكذلك الارتباط الاقليمي والدولى لتحقيق أهداف متعددة ، كنتيجة أصبح وجود اطار مفهومي للمحاسبة الادارية الدولية متطلبا معاصرا هام .

وهذا ما دعا الباحث لاختيار هذا المجال للدراسة والتحليل مستهدفا من ذلك الخروج " بمحاولة " نحو تصميم اطار مفهومي للمحاسبة الادارية الدولية . هذه المحاولة ، لا تعنى بنسب فلسفة متماسكة لأجل محاسبة ادارية دولية ، فمثل هذا البناء يحتاج الى مجهودات ومحاولات متعددة من جانب الأكاديميين وكذلك المنظمات والهيئات العلمية والمهنية . ومع ذلك ، فقد حاول الباحث - ما أمكن - أن يضع الخطوط العريضة أو الأفكار الرئيسية تجاه تصميم الاطار المفهومي للمحاسبة الادارية الدولية .

وترتبا على ذلك تم تحديد اطار البحث فى النقاط الثلاثة التالية :

- (١) الحاجة الى محاسبة ادارية دولية والعوامل المبررة لتلك الحاجة .
- (٢) المخطط التمهيدي لاطار المحاسبة الادارية الدولية كمدخل رئيسى لتكوين الاطار المفهومي .
- (٣) تصميم الاطار المفهومي للمحاسبة الادارية الدولية . وقد تم فى محاولة التصميم هذه تحديد الاطار المفهومي أولا ثم بعد ذلك استكشفت الخصائص أو الجوانب التى تضى على هذا الاطار الطبيعية الدولية ذات الأبعاد المتعددة .

وقد انتهى البحث بملخص للنتائج والتوصيات .

(٢) تؤكد الاتجاهات التاريخية أن المحاسبة حاولت أن تهين نفسها لكي تستجيب إلى الظروف الاقتصادية المتغيرة، رغم أنها لم تكن متأثرة - في الواقع - بالوضع الاقتصادي لدرجة ملحوظة . فقد تغيرت الطرق أو الأساليب المحاسبية نتيجة الظروف الاقتصادية ، القوى والمتطلبات الاجتماعية والسياسية ، التنظيمات الحكومية والتشريعية ، واتساع نطاق نشاط الأعمال ليشمل المنشآت الدولية . ومع ذلك ، فقد كان واضحا أن الاهتمام الأساس للمحاسبة - في كل من المجال القومي والدولي - انصب على المحاسبة لأجل القيادات المسؤولة مع التركيز على اتخاذ القرار الجزئي Micro decision-making . هذا بينما يتطلب الاتجاه المعاصر التأكيد بدرجة أكبر على المطالبات الاجتماعية - الاقتصادية ، المعلومات ذات الطبيعة المستقبلية ، وأيضا التكاليف - المنافع غير المباشرة .

(٣) وفي الولايات المتحدة ، اتجهت المحاولات نحو تطوير ممتد وشامل للمحاسبة مستهدفا أن تساهم فيه متطلبات المحيط الاجتماعي والاقتصادي :

(أ) فيحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن تهدف القوائم المالية التي التقرير عن أنشطة المنشأة المؤثرة في المجتمع التي يمكن تحديدها ووصفها أو قياسها والتي تعتبر هامة فيما يتعلق بدور المنشأة تجاه

- المرحلة الأولى ، شهدت اكتشاف تكاليف الصنع ،
- المرحلة الثانية ، تمثلت في عصر الرقابة الإدارية ،
- المرحلة الثالثة ، وهي المرحلة الأحدث التي يبدو فيها أن اهتمام الإدارة بالمناخ الخارجي قد يتطلب استجابة محاسبية جديدة .

ومع وجود الدوافع وبذل المحاولات نحو تطوير المحاسبة لخدمة الأنشطة والعمليات الدولية ولمقابلة الظروف الاجتماعية والاقتصادية المتغيرة ، فإن النتائج قد تركزت على أغراض المحاسبة المالية دون تأثير واضح في المحاسبة الإدارية . ويتضح ذلك كما يلي :

- (١) نتيجة ظهور وانتشار المنشآت الدولية ومتعددة الجنسية وما ترتب عليه من تزايد تنسيق العمليات القومية والدولية - سواء تعلق ذلك بالصفقات في حدود نطاق العالم الغربي أو بالتفاعلات بين اقتصاديات العالم الأول والثالث - حاولت هيئات دولية متعددة ، مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ولجنة معايير المحاسبة الدولية ، أن تنمط معايير القياس والافصاح والتقرير المحاسبي وأن توحد الأهداف والمعايير والأعراف التي يمكن استخدامها لاعداد القوائم المالية لخدمة الأنشطة الدولية (١) . ومع ذلك ، فإن هذه الجهود غطت بصفة أساسية المحاسبة المالية والمراجعات دون الاهتمام بإطار المحاسبة الإدارية الذي يلزم لخدمة الصفقات الدولية على نحو فعال .

(1) Joseph P. Cummings and Michael N. Chetkovich " World Accounting Enters a New Era" , Journal of Accounting , April 1978 , pp. 52-61.

محيطها الاجتماعى (١).

(ب) ويضيف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فيما بعد أن " وظيفة التقرير المالى هي توفير المعلومات التى تكون مفيدة لهؤلاء الذين يتخذون القرارات الاقتصادية بشأن منشآت الأعمال وبسأن الاستثمارات فى أو القروض الى منشآت الأعمال ". كما يقر المجلس أيضا بأن " النظام المحاسبى يجمع ، يعالج ويوفر المعلومات بشكل عادى سواء كانت تسمى ادارية أو مالية أو داخلية أو خارجية " (٢)

(٤) وفيما يتعلق بالعمليات الدولية ، برز أيضا اتجاه ملحوظ - متمثلا بوجه خاص فى جهودات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) - نحو أن تكون القوائم المالية أكثر شمولاً وأن تفتح عن العناصر الهامة المؤثرة فى الصفقات الدولية مثل : تسعير التحويلات ، المبيع العالمية النطاق ، الاهلاك ، الخ (٣). ومع ذلك لم تك هذه الجهود ذات تأثير ملحوظ فى المحاسبة الادارية الدولية .

- (1) American Institute of Certified public Accountants, "Report of the Accounting Objectives Study Group (Trueblood- Report)", New York: AICPA, 1973, P.68.
- (2) Official Releases, "Statement of Financial Accounting Concepts, No.1- Objectives of Financial Reporting by business Enterprises," Journal of Accountancy, February 1979, P.94.
- (3) Frederick D.S.Choi and Vinod B.Bavishi, "Financial Accounting Standards :A Multinational Synthesis and Policy Framework," The International Journal of Accounting, Vol.18, Num.1, Fall 1982, P.162.

من العرض المتقدم يتضح أن الاتجاهات والجهود والمحاولات يبدو أنها تقود الى اطار مفهومى لأغراض المحاسبة المالية دون تركيز على الأهداف الادارية الدولية فى مجالات التخطيط واتخاذ القرارات الاجتماعية والاقتصادية .

مبررات الحاجة الى محاسبة ادارية دولية :

ان التسليم باهتمام الادارة بالمناخ الخارجى، وبالوظيفة المتغيرة للمحاسبة بوجه عام ، يتطلب أن توجه المحاسبة اهتمامها نحو الوضع الاجتماعى - الاقتصادى الدولى المتغير . وفى هذه النقطة قد يثور التساؤل عن التغيرات الدولية التى تؤثر فى المحاسبة وتتطلب استجابة محاسبية جديدة (١).

يمكن اقرار أن هناك عوامل عديدة مؤثرة فى المحاسبة ، وتبرر فى نفس الوقت الحاجة الى محاسبة ادارية دولية . هذه العوامل أو المبررات تتمثل فى :

- انتشار المنشآت متعددة الجنسية ،
- تأثير القطاع الحكومى (العام) ،
- التقرير عن المسئولية الاجتماعية ،
- الارتباط الاقليمى والدولى .

- (1) Adolf J.H.Enthoven, "International Managemen Accounting : Its Scope and standards ," The International Journal of Accounting, Vol.1 Num.2 , Spring 1982, PP.61-63.

لأجل قياس الكفاءة . وتعتبر هذه الانعكاسات ذات أهمية خاصة بالنسبة لدول العالم الثالث بسبب أن مفهوم القيمة المضافة يرتكز بدرجة كبيرة على الثروة الناتجة عن العمل ورأس المال .

(ب) تأثير القطاع الحكومي (العام) :

يعتبر تأثير القطاع الحكومي (العام) عامل آخر يبرر الحاجة الى محاسبة ادارية دولية . هذا التأثير يتضمن اتجاهين :

- الاشراف ، التنظيم والرقابة بواسطة الحكومات للقياس والافصاح المالي .
- اتساع أنشطة القطاع العام سواء كانت انتاجية أو خدمية .

فيما يتعلق بالاتجاه الأول ، تكون هناك حاجة الى:

- (١) وجود أساليب مناسبة وفعالة لتوزيع المـوارد المالية ، المادية والبشرية في الاقتصاد القومي . اذ يعتبر ذلك اهتمام أساسى لغالبية الدول ، وبوجه خاص تلك ذات الموارد المحدودة نسبيا والاستخدامات غير المحدودة .
- (٢) اجراء دراسات سليمة لطبيعة التكاليف والمنافع ، الخاصة والاجتماعية ، للمشروعات أو البرامج الحكومية المحددة بخطة التنمية وأى سياسات مرتبطة بها .

(١) انتشار المنشآت متعددة الجنسية :

أصبحت المحاسبة عن المنشآت متعددة الجنسية مجال ذو اهتمام خاص بالنسبة للدول النامية والأخذة فى النمو . لذلك أعدت بعض الهيئات ، مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ، خطوطا هادية تسترشد بها هذه المنشآت وبوجه خاص فيما يتعلق ب :

- (١) سياسات تسعير التحويلات (داخل المجموعة) ، السياسات المحاسبية (التوحيد او التنميط ، مثلا) وقوائم القيمة المضافة .
- (٢) الافصاح عن المعلومات المالية والمعلومات غير المالية مثل : قوائم التأثير البيئى ، بيانات التوظف ، ومعلومات اجتماعية اخرى .

ويعتبر توفير مثل هذا التوجيه ، فيما يتعلق بالمعايير الدولية للافصاح ، ذو أهمية خاصة لعدد من دول العالم الثالث . وتعتقد الأمم المتحدة أن معايير التقرير المالى والمعايير المحاسبية لا يمكن أن تكون مستقلة تماما ، فهذه المعايير لا تعنى أن تحل محل الجهود القومية والاقليمية لمختلف الدول .

ومن ناحية اخرى ، لم تحظى بيانات القيمة المضافة ، رغم أهميتها ، اهتمام كاف من جانب المحاسبة . فبيانات القيمة المضافة تعتبر لازمة لأجل التحليل الاقتصادى الجزئى والكلى وأيضا

نشأت الحاجة الى المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نتيجة تزايد الادراك الاجتماعى للنتائج غير المرغوب فيها للأنشطة الاقتصادية والاهتمام العام بالمشاكل البيئية عبر السنوات الأخيرة. كنتيجة أصبحت الادارة مسئولة على نحو متزايد ليس فقط عن الأداء الكفء للمنشأة معبرا عنه بالربحية ، ولكن أيضا عن الدور الذى أدته تجاه العملاء اللانهاى من المشاكل الاجتماعية والبيئية (1).

لهذا السبب ، أصبح من المتطلب أن توضح القوائم المحاسبية المنافع الاجتماعية والاقتصادية التى ساهمت بها المنشأة وأيضا التكاليف الاجتماعية والاقتصادية التى تعرضت لها ، بمعنى الافصاح عن المساهمة الاجتماعية التى حققتها المنشأة تجاه حل مشاكل المجتمع .

ويجب أن يقر أى افصاح عن المعلومات الاجتماعية الآثار المتنوعة لسلوك المنشأة على المجتمع ، فالمنشأة مسئولة عن عدد متزايد من الأصول الاجتماعية التى عادة ما تكون هامة تماما . وهكذا ، قد ينظر الى المسؤولية الاجتماعية المشتركة كمجموعة متسعة من علاقات المسؤولية بين منشآت الأعمال والمجتمع الذى يجب أن يكون متمورا على أنه يكون وحدة أو كلا تماما ومتناسق

أما فيما يتعلق بالاتجاه الثانى ، فإن الأمر يتطلب (1) قياسات مباشرة لطبيعة التكلفة - المنفعة الخاص والاجتماعية ، فهى ضرورية لدراسة أنشطة وعملية منشآت القطاع العام وقياس مدى كفاءتها فى تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية التى يتركز عليها تكوين هذا القطاع .

(2) قياسات غير مباشرة ذات دلالة اقتصادية للبرامج أو المشروعات ذات النفع العام وذلك بسبب غياب بيانات السوق بالنسبة لمخرجات كثير من هذه البرامج أو المشروعات (1).

(د) التقرير عن المسؤولية الاجتماعية :

يرتبط تماما بالتأثير الحكومى وانتشار المنشآت متعددة الجنسية ، وجود اهتمام متزايد - على المستوى القومى والدولى - بأهداف ووظائف الرعاية الاجتماعية للمنشآت الناتجة عن مسؤولياتها تجاه المجتمع .

المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية يعتبر مجال جديد تماما فى تطوير المحاسبة ، انه يتطلب توسيع نطاق المحاسبة من خلال الأخذ بعين الاعتبار الآثار الاجتماعية لقرارات المنشأة بالإضافة الى آثارها الاقتصادية . وقد

(1) Stephen A. Moscovice and Mark G. Simkin , "Accounting Information systems-Concepts and Practice For Effective Decision Making," Wiley & Sons , Inc. , New York, 1981, P.4

الارتباط الاقليمي والدولسي :

ظاهرة هامة جديدة بالاعتبار، في عالمنا المعاصر، وهي اتجاه الدول نحو الارتباط معا اقليميا ودوليا لتحقيق أغراض اقتصادية، اجتماعية وأيضاسياسية. ومن أمثلة هذا الاتجاه: الوحدة الاقتصادية الأوربية، اتحاد دول جنوب شرق آسيا، مجلس الوحدة الاقتصادية (جامعة الدول العربية)، ومنظمة الوحدة الإفريقية. التنسيق المحاسبي في هذه المناطق وغيرها أمر ضروري، ويجب أن ينفذ بالشكل الذي يمكن معه تحقيق الأغراض المتعددة.

وتحتاج الأنشطة الاقليمية والدولية الى تجميع، قياس، معالجة والتقريب عن معلومات اقتصادية - مالية تعبر بشكل أفضل عن العمليات المتعلقة بها. النقطة الأساسية التي تستوجب الاهتمام هنا هي فعالية المعلومات المحاسبية (أو معلومات التكاليف) المتصلة بالعمليات وذلك لخدمة الدراسات الضرورية لمشروعات وبرامج الأنشطة الاقليمية والدولية. لهذا السبب، يكون من الضروري وضع معايير ومفاهيم أفضل لمحاسبة ادارية اقليمية ودولية.

الأجزاء . وتتطلب علاقة المسئولية هذه توفر الشروط الثلاثة التالية: توقع، اتصال، والتزام . وعلى ذلك، لكي تكون المنشأة مسئولة اجتماعيا يجب أن (١):

(د)

- (١) نتوقع انجاز أو تحقيق غايات معينة .
 - (٢) تدرك ما هي تلك الغايات وامكانية انجازها أو تحقيقها .
 - (٣) وتلتزم بالسعى نحو انجاز أو تحقيق تلك الغايات
- فالفرض من المعلومات الاجتماعية أن تنشأ، وتحافظ على استمرار، علاقات المسئولية بين منشآت الأعمال والقطاعات المتعددة في المجتمع .

ان الدراسات في هذا المجال تتطلب وجود معايير مناسبة لتحديد المصقات الاجتماعية وقياسها والتقريب عن الأداء الاجتماعي، ويجب أن تنعكس هذه المعايير على نحو كاف في اطار المحاسبة الادارية .

ومن الملاحظ أن المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية، أو المحاسبة الاجتماعية، في بعض الدول - مثل: فرنسا، ألمانيا، والسويد - قد تقدمت على نحو ملحوظ ولها شخصية متعددة الجنسية.

(1) Paul F. Williams, "The Evaluative Relevance of Social Data," The Accounting Review, Jan. 1980, pp. 62-63.

المحاسبة الادارية الدولية ثم ايضاح الركائز أو المقومات التي يعتمد عليها تكوين هذا الاطار . هذا ما يتناوله الباحث بشيء من الايضاح على النحو التالي :

(١) تفسير المقصود باطار المحاسبة الادارية الدولية :

كنقطة بدء يتم تفسير المقصود باطار (نظرياً) المحاسبة الادارية الدولية من خلال مناقشة وتحليل :

- مفهوم المحاسبة الدولية .
- مفهوم (تعريف) المحاسبة الادارية كما حددته جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) ، المجمع القومي للمحاسبين (NAA) .
- ما اذا كانت المحاسبة الادارية تبوب كنظرية مستقلة أو فرعية .

(أ) مفهوم المحاسبة الدولية :

يمكن وصف المحاسبة الدولية بأنها تطبيق المفاهيم والمبادئ والمعايير والاعراف المحاسبية على المحيط الدولي او متخط الحدود القومية . فهي تعالج التدفقات والأرصدة المتعلقة بالوحدات في دولة أو اقليم ما ازاء تلك المتعلقة بوحدات دولية أو اقليم آخر .

ولا يمكن النظر الى المحاسبة الدولية على انها نظام مستقل تماماً - مثل محاسبة المنشأة ، المحاسبة القومية او الحكومية - وانما تعتبر أساساً تهيؤ أو تكييف للمحاسبة مع مجال العمليات

(٢) المخطط التمهيدى لاطار المحاسبة الادارية الدولية

تختلف البيئات والمتطلبات الاجتماعية والاقتصادية للمنفعة والاقتصاد الجزئية والكلية الأخرى تكون أيضاً متباينة لذلك فان أى محاولة لتخطيط أو تنميط " قواعد " بواسطة دول مختارة ، وتوقع أن تكون هذه القواعد مقرة بواسطة كافة الدول الأخرى - سواء على المستوى الاقليمي أو الدولي - ليس يكون مفيداً للمحاسبة الادارية في الأجل الطويل (١) .

انه يكون مفيداً ، بدرجة كبيرة ، أن تبدأ المحاولة بوضع مخطط تمهيدى لاطار المحاسبة الادارية الدولية ، يراعى فيه :

- (١) أن يكون هذا الاطار مستكشفاً على أساس دولي ، مـ حيث وضع المفاهيم والمعايير .
- (٢) أن يحقق الاطار أيضاً " المرونة " . فهي ضرورية فـ توضيح المعايير التي وفقاً لها يتم تخطيط الأسـ والمبادئ الرئيسية والفرعية تمهيداً لاقرارها تحـ مختلف الظروف الاقتصادية والاجتماعية .

في محاولة وضع المخطط التمهيدى لاطار المحاسبة الادارية الدولية ، يتطلب الامر تفسير " واضح " للمقصود باطار، أو نظرياً

الخاصة ولكن أيضا العامة . كما يجب أن تعكس هذه البيانات معايير التكلفة - المنفعة الاجتماعية وكذلك الخاصة ، فكثير من الخارجيات يجب أن تكون مجسدة في اطار المحاسبة الادارية .

(٢) بيانات القيم الجارية :

الحقيقة انه يكون هناك بين البيانات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة " التكاليف أو القيم الجارية " . فهي تمثل تلك القيم الجارية أو الاستبدالية التي يتطلب الأمر أيضا قياسا من جانب المحاسب الادارى .

(٣) الاهداف الاقتصادية :

وهي ينبغي أن تصبح أشمل لكي تتضمن الأهداف الاجتماعية بجانب الاقتصادية ، بما في ذلك المسؤولية الاجتماعية .

هذا ، ويغيب عن مفهوم المحاسبة الادارية ، وفقا للتعريف ، الحاجة الى المساعدة في عملية التحليل والسياسة الاقتصادية التي تعتبر الى حد ما متميزة عن اتخاذ القرار على الرغم من أنها يمكن أن تؤدي الى اتخاذ القرارات .

عرف المجمع القومى للمحاسبين المحاسبة الادارية بأنها " العملية المتعلقة بتحديد ، قياس ، تجميع ، تحليل ، اعداد ، تفسير ، وتوصيل المعلومات المالية المستخدمة بواسطة الادارة لكي تخطط ، تقييم وتراقب في حدود نطاق المنظمة

(ب) تفسير مفهوم المحاسبة الادارية في معنى اقتصادى أوسع

يتم مناقشة وتحليل مفهوم المحاسبة الادارية وفقا لتعريف جمعية المحاسبة الامريكية في عام ١٩٦٦ وتعرّف المجمع القومى للمحاسبين عام ١٩٨٠ بهدف استكشاف مدى استجابة المفهوم للظروف والمتطلبات المعاصرة المتغيرة ، وذلك على النحو التالى :

(١) عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية ، المحاسبة الادارية بأنها " تطبيق لأساليب ومفاهيم مناسبة في معالجة البيانات الاقتصادية ، التاريخية والمتوقعة للوحدة لكي تساعد الادارة فى انشاء المخطط لأجل اهداف اقتصادية معقولة وفى اتخاذ قرارات منطقية بقصد تحقيق تلك الاهداف (١) " .

مفهوم المحاسبة الادارية وفقا لهذا التعريف ، اذا تفسيره فى معنى اقتصادى أوسع ، قد تتحقق له قابلية الاستخدام عموما فى الوقت الحاضر . فهو يعتبر ، فى ظل الظروف المعاصرة المتغيرة ، مقيد الى حد ما بسبب انه يحتاج الى توسع لكي يغطى ما يلى :

(١) البيانات الاقتصادية :

يمكن أن تشمل فى الوقت الحالى بيانات اجتماعية واقتصادية تأخذ فى الحسبان ليس فقط المتطلبات

(1) American Accounting Association, " A Statement of Basic Accounting Theory , " Sarasota , Fla. : AAA, 1966 , P.39

الأخرى ، فإذا أمكن ذلك فسوف تبقى المحاسبة مستمرة في الوجود والا فربما تتلاشى وتستغرق بواسطة مبادرات مجاورة (1) .

وتعاني المحاسبة الإدارية ، أيضا ، من نفس المصير أي عدم وجود " نظرية " ، هذا بالرغم من أن كثير من الأساليب والطرق والمفاهيم المتضمنة قد وجدت قبولاً عاماً . لقد أصبح من المتعين أن تدخل المحاسبة عصر الأساس العلمي وأن تبني نظرية محاسبية منطقية ومتماككة قابلة للتطبيق بوجه عام ، وتعتبر أعمال ودراسات لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB) وإطارها المفهومى جدير بالاهتمام فى هذا المجال (2) .

ان ازدهار العلم يمكن أن يتحقق فقط اذا كانت هناك محاولة بين المنهجين الاستقرائى والاستنباطى . فى هذا الشأن لاتزال المحاسبة تظهر ثغراتها ، ومع ذلك لا يمنع الامر من محاولة وضع الاطار المفهومى للمحاسبة الادارية (3) .

1. Richard V. Mattessich, "Methodological Predictions" The Accounting Review, July 1972, p.482.

2. Nicholas Dopuch and Shyam Sunder, "FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting A Review", The Accounting Review, January 1980, pp.1

3. Adolf J.H. Enthoven, Op. Cit., p. 66.

وأن تضمن الاستخدام المناسب لمواردها والمسئولية عنها المحاسبة الادارية أيضا اعداد التقارير المالية للمجموعات الأخرى مثل المساهمين ، الأجهزة التنظيمية والتشريعية والضريبة (1) .

مفهوم المحاسبة الادارية كما هو واضح ، وفقا لهذا التعريف ، يعتبر مختلف وفى نفس الوقت أضيق الى حد ما ذلك المتعلق بجمعية المحاسبة الامريكية ، ومع ذلك يمكن تفسيره بنفس الأسلوب .

(ج) امكانية تبويب المحاسبة الادارية كنظرية :

يمكن تعريف النظرية بأنها " مجموعة منطقيه مترابطة من المبادئ أو الأسس الافتراضية ، المفهومية والواقعية لأجل البحث فى حقل من الدراسة أو المعرفة تحديد ما اذا كانت المحاسبة ، او المحاسبة الادارية موضوع بحثنا ، يمكن أن تبوب كنظرية منفصلة ومستقلة تماما او كنظرية فرعية فى علم الاقتصاد . مازال يعتبر من الامور التى لم يستقر عليها الرأى . فحتى الآن هناك شك ما حول ما اذا كان هناك امكانية فعلا لتصميم نظرية محاسبية متماسكة او تكون هناك سلسلة من نظرية المحاسبة المتعددة لاغراض مختلفة . ان الحاجة ضروريا لان تندمج كافة فروع المحاسبة داخل اطار متماسك وبصفة خاصة فى زمن الدمج الأخذ فى التقدم بمبادئ المعرفة

(1) National Association of Accountants, " Definition of Management Accounting , Statements on Management Accounting". Statement 1A, New York : NAA, 1981, p.65.

- (١) قياس أكثر شمولاً للتكاليف والمنافع الاجتماعية
للأنشطة الاقتصادية .
- (٢) تقييمات واقعية وفعالة للقيم أو التكاليف الجارية
- (٣) إسقاطات تتعلق بالتكاليف والمنافع الاجتماعية
والخاصة المستقبلية .

تكاملاً نظام المعلومات المحاسبية :

من الضروري أن يحدث تكامل محكم ودقيق بين نظام المعلومات المحاسبية ونظام التخطيط ، السياسة واتخاذ القرارات الاقتصادية . ويستلزم هذا التكامل تفاعل بين هذين المجالين ، بمعنى أنه يتطلب :

- (١) اطار وأنظمة فرعية أشمل لنظام المعلومات .
- (٢) مجموعة من الأسس الشاملة والسليمة اقتصادياً لكي توجه وترشد القوى الحركية للمحاسبة .
- (٣) أن يكون لدى المحاسب الإداري ادراك مناسب لأدوات التحليل والتخطيط الاقتصادي مثل : المحاسبة القومية ، تحليل المدخرات - المخرجات ذوالطبيعة الثابتة والحركية ، تسعير التوازن (أسعار الظل) ، ومعايير رأس المال - المخرجات .

(٣) تصميم الاطار المفهومى للمحاسبة الادارية الدولية

من الضروري فى محاولة تصميم الاطار المفهومى للمحاسبة الادارية الدولية ، أن يتم - كمهمة أولية - تحديد الاطار

(٢) أساسيات فى تكوين اطار المحاسبة الادارية الدولية :

ان التفكير فى تصميم الاطار المفهومى للمحاسبة الادارية الدولية يتطلب ، الى جانب تفسير المقصود بالاطار ، استكشاف الركائز او المقومات التى تشكل الاساس فى تكوين الاطار . مرتبطاً بتفسير المقصود بالاطار المحاسبة الادارية الدولية ، يعتمد تكوين مثل هـ (ب) الاطار بصفة اساسية على :

- قياسات ممتدة لطبيعة التكلفة - المنفعة .
- تكامل نظام المعلومات المحاسبية مع نظام التخطيط
السياسة واتخاذ القرارات الاقتصادية .

فهذه الجوانب تشكل " الاساس " للاطار ولكنها لا تولد الاطار ذاته .

(١) قياسات ممتدة لطبيعة التكلفة - المنفعة :

يجب أن تبني هذه القياسات على اساس المطالب الاجتماعية والاقتصادية المتغيرة مع ضرورة الأخذ فى الاعتبار منافع التكلفة الخاصة والاجتماعية على السواء .

انه يكون ضرورى فى تكوين الاطار ، اذا ما المتطلبات والأهداف الاجتماعية والاقتصادية المتغيرة أن يركز هذا الاطار على :

عدة نقاط هامة هي :

أن المحاسبة الادارية تواجه ، بدرجة أكبر من المحاسبة المالية ، تحدى فيما يتعلق بما هو " مناسب " اقتصاديا . فالمحيط الذى تؤدي فيه وظيفتها يتجه الى أن يكون أوسع نطاقا ، انه يتطلب من المحاسبة الادارية أن :

- (أ) تبحث فى التوزيع الفعال والكفاء للموارد المالية ، غير المباشرة والبشرية ، ويحتاج هذا التوزيع الى تقييمات مباشرة وغير مباشرة - مبنية على أساس قياسات سليمة ومناسبة - كجزء من الأهداف .
- (ب) تستخدم معلومات غير محاسبية لكي تحقق الأهداف التى تعتبر ذات طبيعة اقتصادية واجتماعية معينة .

فى ضوء ذلك ، فان محيط أداء المحاسبة الادارية لوظيفتها يكشف عن انماط معيارية Normative تستخدم الاطار المفهومى .

- (٢) أن هناك حاجة ، فيما يتعلق بالمحاسبة الادارية الدولية ، لفهم دقيق وواضح للأهداف والمفاهيم التى تتصل بالمنهج الاستقرائى للوحدة الجزئية Microentity وأيضا المنهج الاستنتاجى الذى يعكس الظروف والأهداف الاجتماعية والاقتصادية . ويحتاج هذا الفهم الى تبصر عميق داخل علم الاقتصاد والاجتماع ، بالإضافة الى قدر مناسب من المعرفة بالأساليب الكمية والحاسب الآلى .

وفيما يلى يتناول الباحث كلا من العناصر المكونة للاطار المفهومى بشئ من الايضاح :

المفهومى للمحاسبة الادارية ثم بعد ذلك تستكشف الخصائص التى تضى على هذا الاطار الطبيعية الدولية ذات الأبعاد المتعددة والفائدة الاقتصادية للمعايير التى يتم اختيارها .

(١) ويتكون الاطار المفهومى المصمم جيدا من العناصر الآتية

(١) الأهداف :

وهي تميل البارومترات الأساسية بالنسبة للاطار المفهومى . ويلزم أن تكون هذه الأهداف مرتبطة ، فى الوقت الحالى ، بالأغراض الاجتماعية - الاقتصادية للمجتمع وخطه وسياساته .

(٢) المفاهيم :

وهي تولد دعائم الاطار . وتخدم هذه المفاهيم كأساس لتقييم المعايير الموجودة ولانشاء المعايير الجديدة .

(٣) المعايير :

وهي توضح الخطط الهادية التى تربط الأسس المفهومية والعملية .

(١) وقبل مناقشة هذه العناصر يود الباحث أن يشير الى

(1) Adolf J.H. Enthoven , op.Cit., PP.67-69 .

(١) الأهداف :

ان الوظيفة الأساسية للمحاسبة الادارية الدولية في رأى الباحث ، هي تسهيل الأنشطة والقرارات الاجتماعية والاقتصادية قويا ودوليا . لذلك ينبغي أن تبين أهداف الإطار على حاجات وأهداف اجتماعية - اقتصادية متغيرة ، ومن ثم تصبح المصلحة القومية والدولية واضحا وتقتضى اتخاذ قرار اجتماعي - اقتصادي شامل للدول ككل ، أو في محيط دولي أو اقليمي . وفي هذا الاتجاه قد ينظر الى الأهداف الأساسية للمحاسبة كخدمة للمصلحة القومية والدولية والأهداف المرتبطة بها .

(أ)

ويجب الا يفترض مسبقا أن أهداف جميع الأجزاء الرئيسية في المجتمع معلومة دائما أو أن الأهداف القومية والدولية موحدة تماما ، فهذه تخضع لعملية تقييم شامل . وبالتالي يكون من الضروري اجراء مقابلات شاملة بين الحاجات والأهداف الاجتماعية - الاقتصادية المتغيرة ومتطلبات تصميم الإطار المحاسبي . ومن ناحية أخرى ، قد تغير القياسات المحاسبية أهمية الأهداف عن وداخل ، المنشأة والوحدات الأخرى - وتجميعاتها - في المجتمع . لكن ينبغي وجود علاقة بين المتطلبات والأهداف العامة والخاصة وبين أهداف ومهمة المحاسبة ، كما يمكن أن تستفيد المحاسبة - في عملية تقييم الأهداف الكلية هذه - من تبادل الآراء والأفكار مع المحيط الذي تعمل في حدوده .

وتمثل الأهداف ، كما ذكرنا ، البارومتريات (العناصر المتغيرة) الأساسية للإطار المفهوم ،

وتعتبر الأهداف المتغيرة ، التي يمكن مواجهتها في مجال المحاسبة الادارية الدولية ، ذات ارتباط وثيق بالوضع الاجتماعي - الاقتصادي الدولي المتغير السابق الإشارة اليه عند مناقشة مبررات الحاجة الى محاسبة ادارية دولية .

وعلى ذلك ، فان الأهداف " كمدخلات لتكوين الإطار " يجب أن تشمل التغيرات الرئيسية التالية :

مساهمة المنشآت تجاه الرعاية الاجتماعية - الاقتصادية

توجه حكومات عديدة قدر كبير من الاهتمام نحو ما تساهم به المنشآت في مجال الرعاية الاجتماعية والاقتصادية ، للاقتصاد وأفراد المجتمع . وبذلك فان عناصر المساهمة تصبح مظهر رئيسي في تقييم هذه المنشآت ، كما تصبح جوانب التكلفة - المنفعة أو العائد الاقتصادي هدف ضمنى رئيسي . كذلك الهدف من الإدارة يجب أن يتغير من التعظيم المطلق للربح الى التمسك والاستمرارية ، ولهذا تصبح المجالات المتمصرة للإدارة - مثل الرضا والقبول الاجتماعي - بمثابة مقومات رئيسية . كما أن دور القطاع العام في مراقبة وتوجيه العمليات الجزئية للنشاط الاقتصادي يصبح أيضا مقوم رئيسي .

متطلبات المسؤولية الاجتماعية :

تعتبر متطلبات المسؤولية الاجتماعية ذات ارتباط دقيق بتكوين الإطار . فالعصر الحالى يتطلب ان تمنع

- (١) أن هناك تفاعلات وتراجمات محكمة بين المحاسبة وعلم الاقتصاد ، يمكن المحاسبة وفقا لها أن تخدم كأداة في العملية الاجتماعية - الاقتصادية .
- (٢) ان المحاسبة لاتربط فقط بعلم الاقتصاد ولكن أيضا بعلم السلوكية ومفاهيمه وافتراضاته التجريبيية ذات الطبيعة السلوكية ، فالهدف من المحاسبة هو أن تخدم مستخدميها ، وأن تؤثر المعلومات التي تنتجها في التصرفات واتخاذ القرارات الاجتماعية - الاقتصادية . ولهذا فقد يشار اليها كعملية سلوكية اذ يستطيع علم السلوكية أن يقدم لها مساهمات هامة .

(هـ) التوسع في تفسير مفهوم التكاليف - المنافع كمقابل

للنفقات والايرادات

يحتاج مفهوم التكاليف والمنافع ، بالمقابلة مع النفقات والايرادات ، الى أن يتسع لكي يناسب التحليل الاقتصادي - المحاسبي وانماط اتخاذ القرارات . فتتطرق مفاهيم التكلفة - المنفعة نطاق واسع من القياس يمتد الى ما بعد الجوانب المباشرة للمنشأة ، كما يحتاج المجتمع الى ادراك عميق بشأن استعمال ومنفعة الموارد المتاحة والمستخدم . وهذا يتطلب بدوره اتساع الاطار المفهومي للمحاسبة الادارية بحيث :

- (١) يمكن أن تجمع أو تنوب الأنشطة المحاسبية على أنها تتعلق بالتكاليف والمنافع الاجتماعية - الاقتصادية بمعناها الواسع . في هذا المعنى تشير التكاليف

بأى تكلفة ممارسات الادارة التي تؤدي الى تنفير الجمهور وعدم المرغوبية الاجتماعية ، وأن يكون المجتمع على ادراك تام بما هو جارى أو سائد من احداث . ويرتبط بهذه المتطلبات الحاجة الى انعكاسات المؤشرات الاجتماعية والى مراجعات اجتماعية - اقتصادية (١).

(د) مطالب التوسع المطرد للأنشطة متعددة الجنسية

احداث الاتساع الفخم والنمو المتزايد في المنشآت متعددة الجنسية تغيرات مؤثرة في مطالب المحاسبة الدولية . فتحتاج الأطراف (الحكومات) الأجنبية والوطنية الى رؤية واضحة وتبصر أعمق داخل هذ المنشآت ومساهماتها تجاه الاقتصاد القومي . وممن الطبيعي أن يفرض ذلك سلسلة كاملة من حاجات القياس المختلفة بشأن القيمة المضافة ، تسعير التحويلات ، ومساهمات الرعاية الاجتماعية .

(د) تداخل المحاسبة الادارية مع فروع أخرى من المعرفة

يجب ان يجسد الاطار المفهومي تداخل المحاسبة الادارية مع الفروع الأخرى من المعرفة مثل علم الاقتصاد ، علم السلوكية ، نظرية المنظمة ، علم الاجتماع ، والطرق الكمية . ويمكن اعتبار هذا التداخل أيضا بمثابة عامل ناتج عن الوضع الاجتماعى - الاقتصادى المتغير .

ويمكن توضيح أهمية احداث هذا التداخل ، على سبيل المثال ، كما يلى :

والمنافع الى القيم الماضية ، الجارية أو المتوقعة
كما تتضمن الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية تلخيص
الجوانب الموجهة اجتماعيا التي يكون تحديدها
وقياسها مفيدا مثل مجالات : توزيع الدخل ، التوظيف
المحة والتعليم .

(٢) يتضمن مفهوم التكاليف والمنافع الخاصة والاجتماعية
معا ، مغطيا الجوانب المباشرة وغير المباشرة ،
تفسيرا أوسع نطاقا من مفهوم الدخل (النفقات
والايرادات) الأكثر تحديدا . فالتكاليف والمنافع
تغطى نطاقا واسعا من الأنشطة والموارد الممكنة
قياسها ، كما تتعلق بأنشطة اجتماعية واقتصادية
(خاصة فى القطاع الحكومى) تتضمن فقط تكاليف
دون أن تنتج إيرادات مباشرة . علاوة على ذلك ، قد
يؤدى تحديد الدخل (الربح) فى المعنى الجزئى
الى اهلاك أو استنفاد رأس المال فى المعنى الكلى
نتيجة أن قوى السوق لا تعبر عن أساس سليم لأجل
تحليل التكلفة - المنفعة .

على هذا النحو ، يكون قد تم اكتشاف (تحديد) العناصر
التي يجب أن تدخل فى تكوين اطار المحاسبة الادارية الدولية ،
وتعتبر هذه المدخلات جزءا لا يتجزأ من هذا الاطار .

(٢) المفاهيم :

(١) اتجاهات التفكير العلمى فى بناء الأسس المفهومية

من الواضح أن الأفكار النظرية تتجه حاليا
الى أن تكون ذات طبيعة تقنية ، رأسية ، واستقرارية

مفضلة عن أن تكون استنتاجية ، مفهومية ، وأفقية ،
فالمنهج العلمى فى تفسير القيم أو التكاليف
الجارية ، مثلا ، يجب أن يكون حالة من تفكير
استنتاجى ما ، رغم أن هذا التفسير فى معظم الدول
يخضع لمحاسبة التضخم التي تعتبر فى واقع الأمر
غير ملائمة . فالتعبير الفعال عن القيم الجارية ،
فى المحاسبة الادارية ، يجب أن يبنى على مفهوم
القياس والتقرير عن التكاليف الاقتصادية المناسبة .

ورغم أن المحاسبة الادارية - مثل المحاسبة
المالية - تعتبر نظام فرعى من المحاسبة ، فهى
يجب أن تبنى على أساس اقتصادى واسع . فاهتمام
الادارة بالمناخ الخارجى يتطلب ، كما سبق بيانه ،
استجابة محاسبية جديدة ، وقد يمثل هذا المناخ
مجموعة متميزة من البارومتريات الأساسية المتغيرة
تغطى الأهداف والخطط والسياسات لدولة أو عدة
دول . انشاء الاطار المفهومى للمحاسبة الادارية
يجب أن يغطى أولا تخطيط الاهداف والعلاقات مع
فروع المعرفة الأخرى ، والتي تشكل الأساس للاطار
المفهومى ومبادئه . ونتيجة أن الأهداف تختلف
جزئيا تبعا للدولة والاقليم ، فان تخطيط الأهداف
سوف يتضمن مجموعة من المصطلحات العامة التي يمكن
أن تؤلف الأساس الموحد للاطار المفهومى .

وفى محاولة التفكير لبناء نظرية المحاسبة
الادارية ، أدرك Mattessich أن هناك
تجزئة معينة بل وربما تفككا الا اذ جندت كافة

في الحساب الأهداف ولا القيود كمتغيرات أصيلة
ولكنه يدرس العلاقات المتبادلة للإشارة البيئية
على الأهداف المتغيرة . بايجاز ، يشمل
وراء النظرية جوانب ذات ابعاد متعددة مبثية على
نظرة شاملة .

ولكى تتحقق الإفادة من المزايا الاقتصادية
للمنهج العلمي ويتم تجنب أى تجزؤ غير ضرورى،
يتعين أن تشتق نظرية المحاسبة الادارية من خلال
تفسيرات نظرية عامة للمحاسبة متضمنة كافة
المجالات الجزئية والكلية لفرع الدراسة (المحاسبة
الادارية) ، وعلى ذلك ، يمكن تصور نظرية
المحاسبة الادارية على أنها تداخل وتفاعل لطارين
شاملين :

الأول: يوفر الافتراضات الأساسية والنظريات التى لها
خصائص نموذج المدخلات - المخرجات لكافة الأنظمة
المحاسبية .

والثانى: يختص باعداد تفسيرات محددة لتلك الافتراضات
الأساسية على ضوء المعايير الاجتماعية المتغيرة
والقيود البيئية الأخرى .

ويبدو أن هذا النوع من التكامل يمثل شرط مسبق
لمنع أى تجزؤ أكثر من ذلك ، أما الشرط الثانى فيمكن
فى ادراك مزايا نظام أكثر توحدا للمحاسبة الادارية (١) .

(1) Richard V. Mattessich, "Management Accounting:
Past, Present, and Future," Management Accounti
1980 (Urbana, Ill.: University of Illinois
Department of Accountancy, 1980) p.232

القوى المضادة لاضفاء التماسك على هذه النظرية
وهو يوضح أن المحاسبة الادارية تحتاج الى قس
كبير من التفسير المنهجي ، وأنها يجب أن تكتسب
طبقاتهرمية الأنظمة التى تحيط بها . على ه
النحو ، ربما تنهج المحاسبة الادارية منهج
متكاملا بدلا من منهج جزئى مغلق (١) .

وتبعا لهذا رأى ، فان نظرية المحاسبة
الادارية المفيدة تتطلب ربط " النظرية الاقتصادية
بتفاصيل نظرية المحاسبة الادارية الحالية
والموجهة لهدف محدد . ويتضمن هذا الربط تكوي
واختيار افتراضات ذات هدف محدد عن نقاط مثل
التحقق ، التخصيص ، والتبويب . ويعتبر رب
نظرية الهدف the object theory
وراء النظرية the meta-theory أح
جوانب التوحيد فى المحاسبة الادارية . اما محر
استبدال ما وراء الأنظمة meta-models بالأنظمة
الهدفية object Models فسوف لا يكون شى فعال
لكن الشئ ذو الأهمية البالغة هو المظهر التكميل
ليعضهما البعض . ان ما وراء النظرية يعال
الجوانب المعيارية والواقعية للبيئة التى تعتب
الأنظمة الهدفية جزءا لا يتجزأ منها ، أنه لا يأخذ

(١) Richard V. Mattessich, "Instrumental Reasoning and
Systems Methodology", Boston: Reidel, 1978 (as
Cited in : Adolf J.H. Enthoven, Op: Cit., p.69).

(٢) تأثير المطالب الدولية على الأسس المفهومية

في ضوء اتجاهات التفكير العلمي في بنسب
الأسس المفهومية السابق ايضاحها ، يثور التساؤل
عن مدى تميز الاطار المفهومي للمحاسبة الادارية
الدولية عن ما تم تصويره بوجه عام . في الواقع
أن المقومات الأساسية سوف تكون متماثلة ، الا ان
المطالب الدولية سوف تضى عليها طبيعة بعدية
اضافية . فعلى أساس القوى المتغيرة ، يتم توضيح
الوضع كما يلي :

(١) بسبب ميكانزم التخطيط والرقابة الحكومية
فان الحاجة الى قياسات تكلفة - منفعة
جزئية وقومية تكون أكثر تعمقا . ولكي تحل
الدول كفاءة الأنشطة الوطنية والدولية ، فانها
في حاجة الى مفاهيم مراجعة شاملة تتعل
بالعمليات أو التكاليف . وبسبب المتطلبات
القومية ، يجب أن يكون التفاعل بين المجال
الاقتصادية والمحاسبة الجزئية والكلية
كاملا ومحكما . كل ذلك سوف يتضمن تأثير على
المفاهيم الأساسية .

(٢) قياس الخارجيات ، متضمنة التكاليف والمنافع
غير المباشرة والثانوية ، يجب أن يكون
جزءا من اطار دولي . وتبعاً لذلك فان الأمم
يتطلب :

(١) ان يكون القياس مجسدا كجزء من هيكل
التخطيط والبرمجة الاقتصادية للدولة .

(ب) ان يبني التخطيط الاقتصادي بدقة على
أساس دراسات جدوى مقيمة ، تجسد تحليل
المدخلات - المخرجات ، نسب رأس المال -
المخرجات وتسعير الظل .

(٣) يجب أن تبنى متطلبات عمليات وأنشطة المنشآت
متعددة الجنسية - مثل : قوائم ومعلومات
القيمة المضافة ، المؤشرات الاجتماعية ومعايير
التبويب والتقييم على اساس مبادئ معينة
مقبولة دوليا .

(٣) المعايير :

(أ) الحاجة الى معايير دولية

يلزم انشاء معايير متماسكة للمحاسبة الادارية
الدولية تلائم الاطار المفهومي المصمم جيدا .
الحاجة الى أو أهمية المعايير الدولية تنبع من
كونها ضرورية لأنها :

- (١) تساعد على اجراء تقييمات ودراسات الجدوى ،
مقارنات التكلفة - السعر ، وتقييمات الأداء
على مختلف المستويات القومية ، الاقليمية
والدولية .
- (٢) تسهيل قياس كفاءة وأداء المنشأة والصناعة
متعددة الجنسية والدولية .
- (٣) تحدد بدقة حاجات رأس المال الدولي وتسهيل
قرارات الاستثمار متعددة الجنسية والدولية .

استخدام عوامل الإنتاج وتقييم الأداء الاجتماعي
للأنشطة والعمليات متعددة الجنسية والدولية .
(٢) تعتبر معلومات القيمة أو التكلفة الحارية ضرورية
وذلك لتحقيق فعالية : تقييمات التكلفة - المنفعة ،
تقديرات التكلفة ، توزيعات الموارد ، تقييمات
الأداء ، وأيضاً التخطيط الإداري ، واتخاذ القرارات .

ان هذه المعلومات يمكن أيضاً أن :

- تريب بين مجال المحاسبة الجزئية والمجال الكلي .
- تخدم مفهوم المحافظة على رأس المال .
- وتدعم تكوين رأس المال الداخلي والخارجي .

فالتكاليف أو القيم الحارية تصور بشكل أكثر دقة
الأنشطة الاقتصادية المدارة ونتائج العمليات المنفذة
دولياً وإقليمياً وقومياً .

(٣) تسعير التحويلات في المنشآت متعددة الجنسية ، وهو
يتعلق بإنشاء أسعار للسلع والخدمات بين عمليات
المقر الرئيسي للمنشأة وشركاتها (فروعها) التابعة
خارج الحدود . في إنشاء أسعار التحويل بين
الوحدات التي تعمل في دول مختلفة ، والتي قد
تبنى على أساس التكلفة أو السوق ، فان المنشأة
متعددة الجنسية تدرس عوامل عديدة مؤثرة
تتضمن (١) :

(1) Wayne J. Morse, "Cost Accounting-Processing, Evaluating, and Using Cost Data," Second Edition, Addison-Wesley Publishing Company, Inc. U.S.A., 1981, p. 762.

(٤) تمكن من تقييم ومتابعة تنفيذ خطط اقتصادية
فعالة للصناعة ، القطاع وأيضاً على المستوى
القومي . كما تساعد أيضاً على نشر حسابات
قومية مقارنة .

ولاتقتصر الحاجة الى معايير المحاسبة الادارية
الدولية ، والقومية ، لأجل عمليات ومقارنات منشآت
القطاع الخاص ولكن يجب أن تشمل أيضاً الأنشطة الاقتصادية
والاجتماعية للقطاع العام والحكومي . ومن الضروري أن
تكون المعايير " مرنة " بحيث تخدم الظروف والمتطلبات
الاجتماعية - الاقتصادية الجزئية والكلية المعين
للدول والاقاليم .

(ب) بعض المجالات المؤثرة في المعايير

هناك مفردات معينة يمكن اخضاعها لأكثر درجة ممكنة
من المعايير (التوحيد القياسي) ، من هذه المفردات
الاهلاك ومنهجية تقييمه ، قياس وتقييم المخزون ، البحوث
والتطوير ، واحتماب تكلفة رأس المال المستخدم . ومن
ذلك ، فهناك مجالات محاسبية أخرى تؤثر في معايير
المحاسبة الادارية الدولية مثل : القيمة المضافة ، القيمة
الحارية وتسعير التحويلات . مدى أو نطاق التأثير يمكن
تصويره بإيجاز كما يلي :

(١) تعطى معلومات القيمة المضافة صورة دقيقة وواضحة
للمساهمات التي تخلقها المنشأة تجاه الاقتصاد
القومي . ويمكن استخدام مؤشر القيمة المضافة
أيضاً في : قياس وتقييم الكفاءة الادارية ، تقييم

(١) معايير رئيسية

وهي تنشأ لأجل العمليات الدولية آخذة بعين الاعتبار الأهداف والمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة .

(٢) معايير ثانوية :

ويعتمد انشاء هذه المعايير على الظروف الاقليمية أو القومية ، فالمعايير المتعلقة ، مثلا ، بقياس القيمة المضافة والتقرير عنها وبقياس التكاليف والمنافع غير المباشرة تلعب دورا هاما في اقتصاديات العديد من الدول . فى الواقع يمكن ان يحقق انشاء المعايير الثانوية درجة اكبر من التناسق مع الاقاليم الاقتصادية .

مقترنا فى نفس الوقت مع انشاء معايير المحاسبة الادارية الدولية ، سوف يتم ايضا اعادة تقييم معايير المراجعة الادارية لكى تتوافق مع المتطلبات المتعلقة بالأنشطة والعمليات الدولية .

- تقييم الأداء وحفز مديري الوحدات .
- تقليل الدخل والضرائب .
- مخاطر التضخم وتقلبات معدل تحويل العملة .
- تحويلات الموارد المالية عبر الحدود القومية .

فى غياب التنظيمات والتشريعات الحكومية ، تقلل المنشآت متعددة الجنسية مدفوعات الضريبة ، على الأقل مؤقتا ، من خلال انشاء سعر التحويل الذى يوجه الأرباح من الدول ذات الضريبة المرتفعة الى تلك منخفضة الضريبة .

(د) انشاء المعايير :

يجب أن تنشأ ، فيما يتعلق بالمجالات السابقة وغيرها ، معايير ذات طبيعة دولية ، وقد تم فى هذا الاتجاه بعض الجهود الجادة من جانب الأمم المتحدة ولجنة معايير المحاسبة الدولية ، الا أن هذه الجهود كما سبق الإشارة اليه - لم تؤدى بعد الى نتائج مثمرة ولم يتم ربطها كما ينبغي باطار محاسبى مفهومى مناسب هذا ، كما تركز هذه الجهود على المحاسبة المالية ومن ثم فهى لاتكون ملائمة للمحاسبة الادارية الدولية .

لذلك يراعى عند وضع المعايير الدولية أن تكون عالمية النطاق وأن ترتبط باطار مفهومى أساسى يخدم الأنظمة الفرعية للمحاسبة . وقد يتطلب الأمر أن تكون هذه المعايير ذات شكل مختلف من النطاق ، فيكون هناك مجموعتين من المعايير :

القومي والدولي بالمسؤولية الاجتماعية للمنشآت، تدخل أو تأثير القطاع الحكومي (والعام)، واتجاه الدول نحو الارتباط الاقليمي والدولي لتحقيق أهداف متعددة .

(٤) ونظرا لأن البيئات والمتطلبات الاجتماعية والاقتصادية تكون مختلفة تبعا للدولة والاقليم ولأن الحاجة الى القياس والتقييم تكون أيضا متباينة ، فإن أى محاولة لتخطيط أو تنميط " مفاهيم ومعايير " بواسطة دول معينة وتوقع اقرارها بواسطة كافة الدول الاخرى لن يكون مفيدا للمحاسبة الادارية فى المدى الطويل . الاتجاه المفيد هو البدء بوضع " مخطط تمهيدى " يتخذ بمثابة مدخل لتصميم الاطار المفهومى للمحاسبة الادارية الدولية . ويتضمن هذا المخطط التمهيدي تفسير واضح للمقصود باطار ، أو نظرية ، المحاسبة الادارية الدولية ، كما يتناول الركائز أو المقومات التى يعتمد عليها تكوين الاطار فالمخطط التمهيدي ، اذن ، يشكل " الأساس " لتكوين الاطار ولا يؤلف الاطار نفسه .

(٥) فى محاولة تصميم اطار مفهومى للمحاسبة الادارية الدولية ، قدم الباحث " نموذجا " يتكون من العناصر التالية :

- (أ) الاهداف وهى تمثل البارومترات الأساسية للاطار المفهومى .
(ب) المفاهيم وهى تؤلف دعائم الاطار وتخدم كأساس لتقييم المعايير وانشاء المعايير الجديدة .

(٤) ملخص نتائج البحث والتوصيات

(١) ملخص نتائج البحث :

يمكن تلخيص الخطوط الرئيسية للبحث فى النقطة التالية :

(١) ان البحث أو الدراسة فى مجال المحاسبة الادارية لا يزال حتى الوقت الحاضر يتسم بعدم التقييم النسبى لمقابلة المتطلبات الاجتماعية -الاقتصادية المتغيرة . فالمناخ الخارجى للادارة قوميًا ودوليًا أهداف المسؤولية الاجتماعية للمنشآت ، والتغيير المستمر فى الظروف الاجتماعية والاقتصادية ، كل ذلك يتطلب استجابة محاسبية جديدة .

(٢) ومع وجود الدوافع وبذل المحاولات نحو تطوير المحاسبة لخدمة الأنشطة والعمليات الدولية ولمقابلة الوضع الاجتماعى والاقتصادى المتغير ، فإن النتائج قد تركزت على أغراض المحاسبة المالية دون تأثير فى المحاسبة الادارية بمعنى أنه لا يمكن هناك اهتمام ملحوظ بالاهداف الادارية الدولية فى مجالات التخطيط واتخاذ القرارات .

(٣) ان الحاجة الى محاسبة ادارية دولية أصبحت ملححة فى عالمنا المعاصر خاصة بالنسبة للدول النامية والأخذة فى النمو ، فهناك عوامل عديدة مؤثرة ومبررة لتلك الحاجة وهى : انتشار المنشآت متعددة الجنسية ، الاهتمام المتزايد على المستوى

(د) تحتاج المحاسبة الادارية الى قدر كبير من التفسير المنهجي وانها يجب أن تكشف طبقات هرمية الأنظمة التي تحيط بها ، وبذلك يمكن أن تنهج منهاجاً متكاملًا بدلاً من منهج جزئي مغلوق .

(٢) توصيات الباحث :

ان المحاسبة الادارية الدولية هي مجال محاسبي جديد لم يتضح بعد على نحو متكامل ، فهناك العديد من العوائق التي تكتنف نموه وخروجه الى حيز الوجود في الوقت الحاضر . والنموذج السابق الذي قدمه الباحث لا يخرج عن كونه محاولة في طريق تكوين اطار مفهومي للمحاسبة الادارية الدولية ، يتعين أن يتلوهها محاولات أخرى من جانب الباحثين في هذا المجال .

ويرى الباحث أن تقييم وانشاء هيكل مستقل ومتكامل من المعرفة أو الدراسة في شأن المحاسبة الادارية الدولية يتطلب تركيز واهتمام كبير في مجالات : البحث الاكاديمي ، التعليم الاكاديمي ، الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية .

وفيما يلي بعض التوصيات التي تعتبر - في رأى الباحث - ذات أهمية بالغة :

(١) يتعين أن يكون هناك اهتمام من جانب الاكاديميين بشأن تحديد وتخطيط " اطار مفهومي " متكامل للمحاسبة الادارية الدولية ، فهم يستطيعون

(ح) المعايير وهي توضح الخطوط الهادية التي تربط الأسس المفهومية والعملية .

في هذه المحاولة ، تم أولاً تحديد اطار المفهوم ثم بعد ذلك استكشاف الخصائص أو الجوانب التي تفرق على هذا اطار الطبيعة الدولية ذات الابعاد المتعددة .

(٦) اعتمد الباحث في صياغة النموذج " تصميم الاطار على حقائق وأفكار عديدة ، منها :

(أ) تواجه المحاسبة الادارية ، بدرجة أكبر من المحاسبة المالية ، تحدى فيما يتعلق بما هو " مناسب " اقتصادياً . فالمحيط الذي تؤدي فيه وظيفتها يكون أوسع نطاقاً ويكشف عن انماط معيارية تخدم اطار المفهومى .

(ب) هناك حاجة لفهم دقيق وواضح للأهداف والمفاهيم التي تتصل بالمنهج الاستقرائي للوحدة الجزئية وأيضاً المنهج الاستنتاجي الذي يعكس الظروف والمتطلبات الاجتماعية والاقتصادية . لذلك يجب أن يجسد اطار المفهومى تداخل المحاسبة الادارية مع الفروع الاخرى من المعرفة ذات الارتباط ، ويمكن اعتبار هذا التداخل بمثابة عامل ناتج عن الوضع الاجتماعى - الاقتصادى المتغير .

(ج) يجب ان تبنى المحاسبة الادارية على اساس اقتصادى واسع ، ويتطلب ذلك ربط " النظرية الاقتصادية " بتفاصيل نظرية المحاسبة الادارية الحال في وجهة لهدف محدد .

يجب أن توجه المقررات التعليمية فى المحاسبة، وبوجه خاص فى المحاسبة الادارية، درجة أكبر من الاهتمام نحو الجوانب والقضايا التى تم مناقشتها فى البحث، وأن تتضمن هذه المقررات بدرجة كافية:

- (أ) جوانب المحاسبة المالية والرقابة فى المنشآت متعددة الجنسية.
- (ب) الأبعاد الدولية للأنشطة الاجتماعية والاقتصادية والمطالب والظروف المتغيرة.
- (ج) معرفة مناسبة للظروف الدولية الاجتماعية والاقتصادية ودراسة التطورات التاريخية للمحاسبة، وسوف يشمل ذلك: التحليل الاقتصادى، متطلبات التخطيط والبرمجة، واستخدام البيانات لتركيب الحسابات القومية.

يجب أن توجه الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية - مثل الامم المتحدة، مجلس معايير المحاسبة المالية، لجنة معايير المحاسبة الدولية، الخ - جهودها ومحاولاتها نحو انشاء اطار محاسبة ادارية يخدم الأهداف الدولية.

أداء دور حيوى وفعال فى تصميم الاطار. هذا الاطار:

- (أ) يجب أن يكون ذا طبيعة متسعة فى آفاق اتصالاتها بفروع أخرى من الدراسة أو المعرفة، فترسيط ب: علم الاقتصاد، السلوكية، الطرق الكمية، نظرية المنظمة - لأغراض دولية - تخطيط التنمية الاقتصادية.

(ب) يجب أن يكون مبنيا على الاهداف المتغيرة للمجتمع، فالاهداف الاساسية للاطار ربما تختلف تماما تبعاً للدولة أو الاقليم.

- (٢) يجب أن تكون " المفاهيم والمعايير " جزأاً لا يتجزأ من هذا الاطار، وأن تكون هذه المعايير متصلة كلما أمكن ذلك بالتطورات الأخرى القومية والدولية التى تحدد هى نفسها المعايير. وبوجه خاص تكون الحاجة الى تقنين المعايير لأجل العمليات والأنشطة الدولية، شئ مرغوب فيه تماماً، فنقل أو ترجمة معايير معينة لن يكون مفيداً وسوف لا يخدم المحاسبة الادارية فى المدى الطويل. ومن ناحية أخرى، هناك تطورات اقتصادية هيكلية متعددة تمت فى العقود الاخيرة - مثل: النمو المتسارع للمنشآت متعددة الجنسية، التكامل الاقتصادى فى اقاليم أو دول معينة، والتصنيع لعديد من اقتصاديات العالم الثالث - يلزم أن تكون مقيمة بدقة بواسطة الاكاديميين وتتطلب انشاء معايير أن تجسد هذه الانماط والأنشطة المختلفة. ومن الضرورى المستخدمة لوضع المعايير.

- 7) Glautier, M.W.E. and B. Underdown , " Accounting Theory and Practice " , Pitman Publishing Ltd, London, 1976 .
- 8) Mattessich, Richard V., " Methodological Predictions" The Accounting Review , July 1972.
- 9) , "Instrumental Reasoning and System Methodology ," Boston : Reidel, 1978.
- 10) , " Management Accounting : Past, Present, and Future" , Management Accounting 1980(Urbana, Ill. : University of Illinois Department of Accountancy, 1980).
- 11) Morse, Wayne J., " Cost Accounting-Processing, Evaluating, and Using Cost Data", Second Edition Addison-Wesley Publishing Company, Inc., U.S.A., 1981.
- 12) Moscove, Stephen A. and Mark G. sinkin, "Accounting Information Systems -Concepts and Practice for Effective Decision Making " , John Wiley & Sons Inc., New York, 1981.
- 13) National Association of Accountants, " Definitio of Management Accounting, Statements on Management Accounting " , Statement 1A, New York: NAA,1981.

مراجع البحث

- American Accounting Association, " A Statement of Basic Accounting Theory" , Saracota, Fla.AAA, 1966 b.
- American Institute of Certified Public Accountants, " Report of the Account ing Objectives Study Group (Trueblood Report) " , New York : AICPA 1973.
- Choi, Frederic D.S. and Vinod B.Bavishi, "Financial Accounting Standards : A Multinational Synthesis and Policy Framework" , The International journal of Accounting , Vol.18, Num.1, Fall 1982.
- Cummings, Joseph P. and Michael N.Chetkovich, "World Accounting Enters a New Era" , Journal of Accounting April, 1978.
- Dopuch, Nicholas and shyam Shyam sunder, "FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting : A Review " , The Accounting Review , January 1980.
- Enthoven, Adolf J.H., "International Management Accounting : Its Scope and Standards " , The International Journal of Accounting, Vol.17, Num.2. Spring 1982.

Official Releases , " Statement of Financial
Accounting Concepts, No.1- Objectives of
Financial Reporting by business Enterprises",
Journal of Accountancy, February 1979.

Hillinglaw, Gordon, "Old Horizons and New
Frontiers : The Future of Managerial
Accounting" , Management Accounting 1980
Urbana, Ill. University of Illinois De-
partment of Accountancy, 1980)

Williams , Paul F., " The Evaluative Re-
levance of Social Data" , The Accounting
Review , January 1980.