

دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة
(بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية)⁺

**THE ROLE ACCOUNTING RESPONSIBILITY SYSTEM IN
MEASURING THE COMPETENCE OF THE VARIOUS
MANAGERIALS
(Apractical Research In The Enational Levels Company For Food
Industries)**

ندى عبد المطلب*

جبار جاسم الربيعي*

المستخلص

يهدف البحث الى التعرف على نظم محاسبة المسؤولية والدور الذي يمكن ان تلعبه في تقويم كفاءة اداء المستويات الادارية المختلفة عن طريق تقسيم الاعمال على مراكز كلفة للمراحل والمصانع ولادارة الانتاج ومراكز الربحية ومراكز الاستثمار لتحديد الانحرافات ودراستها، مما يساعد في توجيه القرارات الادارية نحو معالجة تلك الانحرافات بالاعتماد على مبدأ الادارة بالاستثناء لتخفيض كلفة القرارات وزيادة منفعتها. استخدم في البحث بيانات سنة ٢٠٠٠ م للشركة الوطنية للصناعات الغذائية لاختبار فرضية البحث التي صيغت حول امكانية قياس الاداء على مختلف المستويات الادارية وتوجيه القرارات الادارية لمعالجة الانحرافات. وقد بين البحث ان جميع الانحرافات وعلى اساس مستوى مشرفي الانتاج ومدراء المصانع ومدير الانتاج ملائمة باستثناء انحراف المواد الاولية في مصنع السفن آب حيث كان انحرافا غير ملائم بسبب قدم المكائن المستخدمة مما يؤدي الى زيادة نسبة تلف المواد المستخدمة. وبالتالي فقد حقق البحث هدفه في تحديد الانحرافات لاغراض توجيه القرار نحو محاسبة مسؤول مركز الكلفة لتصحيح ذلك بما يخدم ويحقق اهداف الشركة.

Abstract

The research aims to find out the accounting responsibility system and its role in evaluating performance competence of the various factories in production management, profitability centers and investment center to determine the fluctuations and study them. This will help direct managerial decisions toward treatment such fluctuations depending upon the principle of exception of management to reduce the cost of decision- making and increase its benefits. The research uses data for the year 2000 of the National Company for Food Industries to test the research hypothesis, which deals with measuring the performance of the various managerial levels and directs the managerial decisions for treatment of fluctuations. The research indicates that all fluctuations are measured by the level of production supervisors and factory manager, and production managers suitable except the fluctuation in the raw

⁺ تاريخ استلام البحث ٢٠٠٣/١٢/٩ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٥/٢/٢٢

*معهد الادارة التقني / مدرس

material in the factory of 7-up. That fluctuations are inappropriate because the out-dated machines increase the percentage of the damage material. At the end the research has achieved its aim in determining the fluctuation for the purposes of directing the decision toward the cost center responsibility for correcting that to serve the company objectives.

المقدمة

للمحاسبة اهمية متعاظمة في عملية ادارة المنشآت لما لها من دور بالغ في توفير المعلومات الكمية الاساسية التي تساهم في توجيه القرارات الادارية، حيث تقوم بتزويد الافراد والجهات المختلفة سواء كانت داخلية ام خارجية (بالمعلومات المالية) التي تشكل القاعدة الاساسية في توجيه القرار الاداري نحو الهدف المطلوب. وبالرغم من تلك الاهمية الكبيرة للمحاسبة والمعلومات المحاسبية الا ان اتخاذ القرارات الادارية في المنشآت الصغيرة يتسم بالفردية دون مشاركة الاخرين، لكن مع كبر حجم المنشآت وتعدد اقسامها واتساع انتاجها وتنوعه وزيادة رقعة تعاملها داخليا وخارجيا، اصبح من الضروري تجاوز الفردية في اتخاذ القرارات، مما يعني ضرورة تفويض بعض الافراد العاملين في المنشأة عند مستويات ادارية مختلفة مزيدا من الصلاحيات والسلطات التي تساعدهم على اتخاذ كافة ما تتطلبه ادارة النشاط من قرارات. وبالطبع فانه مع تفويض بعض الافراد العاملين في المنشأة عند مستويات ادارية مختلفة مزيدا من الصلاحيات والسلطات التي تساعدهم على اتخاذ كافة ما تتطلبه ادارة النشاط من قرارات. وبالطبع فانه مع تفويض السلطة تأتي المسؤولية، بمعنى محاسبتهم عما يتخذونه من قرارات تتعلق بدائرة نشاط المسؤولين عنها. ان نجاح ذلك يتطلب تقسيم المنشأة على وحدات يسهل ادارتها وهو ما يعرف باللامركزية في الادارة وهذا يحتم على المحاسبة تزويد الادارة العليا بالتقارير اللازمة لغرض محاسبتهم عن انشطتهم وتحديد نتائج النشاط الايجابية والسلبية على حد سواء لتطوير الايجابي منها وللوقوف على الخلل المسبب السلبي لمعالجته في المستقبل.

مشكلة البحث

ان تحديد مراكز المسؤولية للكلفة وللانقسام الانتاجية والخدمية من اجل الرقابة على كلفة تلك المراكز وترشيدها، لا يفي بالغرض المطلوب في تحقيق اهداف الادارة العليا في التخطيط والرقابة على المدى البعيد، ما لم يكن ذلك مقرونا بوجود نظام محاسبة المسؤولية، مما يشكل عائقا امام الادارة العليا في تحديد مسؤولية حدوث الانحرافات عن ما مخطط وينعكس ذلك على تقويم المستويات الادارية المختلفة لقياس كفاءتها في تحقيق الاهداف.

هدف البحث

يهدف البحث الى بيان اهمية نظم محاسبة المسؤولية في تشخيص الانحرافات الملائمة وغير الملائمة عن طريق مراكز الكلفة وتحديد المراكز الناجحة والفاشلة اعتمادا على مراكز الربحية كما يهدف البحث الى بيان معدل العائد على الاستثمار عن طريق مراكز الاستثمار في الشركة وبالتالي امكانية تحديد مسؤولية الانحرافات لمحاسبة المسؤول عنها عن طريق تقويم كفاءة الاداء ولمختلف المستويات الادارية.

فرضية البحث

كلما طبق نظام محاسبة المسؤولية امكن تقويم كفاءة اداء المستويات الادارية المختلفة وتوجيه القرارات الادارية المناسبة نحو مراكز المسؤولية ذات الاداء الضعيف.

عينة وفترة البحث

اختار الباحثان الشركة الوطنية للصناعات الغذائية كعينة للبحث وذلك للأسباب الآتية:

- ١ - للشركة هيكل تنظيمي ملائم لتصميم نظم محاسبة المسؤولية مع اجراء بعض التعديلات المناسبة.
- ٢ - ان الشركة تعتمد الكلفة المقدرة على مستوى المصانع وهذا سهل تصنيف التكاليف على اساس المراحل الانتاجية ولكل مصنع.
- ٣ - اعتمد المصنع في سنة ٢٠٠٠م اسلوب المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المقدرة لبعض عناصر التكاليف وللمصانع مما سهل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

خلاصة البحث

سيتناول الباحثان موضوعهما عن طريق المحاور الآتية:

- اولا - مفهوم وفروض نظام محاسبة المسؤولية.
- ثانيا - فوائد نظام محاسبة المسؤولية
- ثالثا - مقومات نجاح محاسبة المسؤولية
- رابعا - انواع نظم محاسبة المسؤولية
- خامسا - نظم محاسبة المسؤولية في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية.
- سادسا - الاستنتاجات والتوصيات.

اولا - مفهوم وفروض نظام محاسبة المسؤولية

يعرف نظام محاسبة المسؤولية على ان كل مدير وبغض النظر عن مستواه يكون مسؤولا عن مركز مسؤولية، ومركز المسؤولية هو جزء او وحدة فرعية من التنظيم، بحيث يمكن مسائلة مديرة عن مجموعة الانشطة المحددة به. وكلما ارتفع المستوى الاداري للمدير كلما اتسع نطاق مركز المسؤولية الذي يشرف عليه ويديره وكلما زاد ذلك من عدد التقارير التي ترتفع اليه من مرعوسيه، وعليه فمحاسبة المسؤولية هي نظام يقيس الخطط بواسطة الموازنات والاداء بالنتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية[1].

كما يعرف نظام محاسبة المسؤولية على انه ذلك النظام الذي يتضمن مفاهيم واساليب يمكن استخدامها من اجل اعداد تقارير عن كفاءة وفعالية مديري الدوائر والاقسام بعدها مراكز المسؤولية على ان تتضمن هذه التقارير العناصر التي يستطيع المدير التحكم فيها.

وعرف نظام محاسبة المسؤولية ايضا بانه ذلك النظام الذي بموجبه يمكن اعداد تقارير عن اداء مديري مراكز المسؤولية بقصد تحقيق الرقابة على اعمال هذه المراكز والتكاليف الخاصة بها. وعند تطبيق هذا النظام لابد من مراعاة ان اداء مدير مركز المسؤولية يعتمد على معايير متعددة، منها معايير كمية واخرى نوعية ونظام محاسبة المسؤولية يركز على المعايير الكمية، اي قياس الاداء المالي للمدير، وقياس الاداء المالي للمدير بمدى الفعالية والكفاءة في ادارة العوامل الخاضعة لتحكمه ورقابته[2].

وبتضح مما تقدم ان كل مدير في موقعه يأخذ من الصلاحيات والسلطات ما يكفيه لادارة نشاطه بكفاءة، وفي نفس الوقت يتحمل المسؤولية او المسائلة عما يترتب على قراراته وادارته من نتائج . وهكذا فان محاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية وهي ان الافراد يجب ان يكونوا مستعدين للمحاسبة والمسائلة عن ادائهم فضلا عن اداء مرءوسيهيهم ، كي يمكن اداء تقارير المحاسبة وتقييم الاداء لهذه المسؤوليات كل على حدة.

ومحاسبة المسؤولية بصفة عامة تقوم على عدة فروض اساسية منها[3]:

- ١ - ان كل مدير يجب ان يتحمل مسؤولية الانشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي تدخل في نظام تحكمه.
- ٢ - ان كل مدير يجب ان يسعى جاهدا لتحقيق الاهداف والغايات المرجوة منه.
- ٣ - يجب ان يشترك كافة رجال الادارة في وضع وتقرير الاهداف التي بناء عليها سيتم محاسبتهم وتقييم ادائهم.
- ٤ - كما ان هذه الاهداف يجب ان تكون ممكنة التحقيق في ظل اداء فعال وكفاء.
- ٥ - ان تصل تقارير الاداء والتغذية العكسية للمعلومات كل مدير بسرعة وفي الوقت المناسب
- ٦ - يجب ان يكون دور محاسبة المسؤولية في تقديم ونمو المنشأة واضحا ومفهوما.

ثانيا: فوائد نظام محاسبة المسؤولية:

لمحاسبة المسؤولية امرا على درجة عالية من الاهمية وذلك لان[3]:

- ١ - المنشأة مقسمة على وحدات او دوائر نشاط ذات احجام يمكن او يسهل من ادارتها.
- ٢ - اتخاذ القرارات عند ذلك المستوى التي يكون عنده كل مدير اكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره.
- ٣ - اتخاذ القرارات يمكن ان يتم بسرعة وكفاءة اكثر وفي الوقت المناسب.
- ٤ - ان مشاركة رجال الادارة في اتخاذ القرارات يكون من شأنه رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن اعمالهم.
- ٥ - ان مديري مراكز المسؤولية لديهم فرصة ذهبية لاطهار مواهبهم ومهاراتهم الادارية. التي تفيد بدورها في تكوين كوادر الادارة العليا للمنشأة في المستقبل.
- ٦ - ان رجال الادارة في ظل هذا النظام يكونوا محفزين للعمل بطريقة اكثر فائدة.

ثالثاً - مقومات نجاح نظام محاسبة المسؤولية:

- ان نجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في اي منشأة يتوقف على توافر الشروط التالية[4]:
- ١ - ان يجوز النظام على مساندة الادارة باعتباره جزءا لا يتجزأ من نظام تقييم العملية الادارية للمنشأة وان يكون هناك تعاون بين المستويات الادارية على تطبيقه. حيث تحدد اختصاصات وصلاحيات كل مركز مسؤوليته. وكذلك يتم تحديد اهداف كل مركز بشكل يحقق الانسجام والتوافق بين اهداف هذا المركز واهداف المنشأة ككل.
 - ٢ - يجب ان تتضمن تقارير الاداء لمراكز المسؤولية البنود التي تخضع لرقابة المسؤول عن هذا المركز واستبعاد جميع العناصر التي لا تخضع للرقابة من هذا التقرير حتى تتحقق المعادلة الادارية (السلطة = المسؤولية).
 - ٣ - يجب مشاركة مدير مركز المسؤولية والعاملين في وضع معايير قياس الاداء والتي ستستخدم للمحاسبة والمساءلة ، لان ذلك يشجع مشاركة العاملين على تنفيذ معايير قياس الاداء والالتزام بها بسبب ارتباطهم بهذه المعايير التي ساهموا باعدادها.
 - ٤ - يجب ان تكون معايير الاداء واقعية وقابلة للتحقيق ومقبولة من لدن مدير المسؤولية وتتلاءم مع ظروف ذلك المركز وليست بالضرورة ان تكون مساوية لمعايير الاداء لمركز اخر.
 - ٥ - يجب ان تلقي تقارير محاسب المسؤولية الضوء على الانحرافات الهامة سواء كانت تلك الانحرافات سلبية ام ايجابية، وذلك حتى يمكن لنظام محاسبة المسؤولية ان يلفت نظر الادارة الى الامور الهامة والحساسة وبالتالي تطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء.
 - ٦ - يجب ان تكون فترة اعداد تقارير محاسبة المسؤولية ملائمة من حيث المدة التي تغطيها ، بحيث يمكن الادارة من اتخاذ اجراءات التصحيح في الوقت المناسب، وان تكون هذه التقارير واضحة وسهلة الفهم وموجهة الى المستوى الاداري المسؤول.
 - ٧ - عند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يجب التأكد من ان الوفورات في الكلفة الناتجة عن تطبيق هذا النظام اكبر من الكلفة اللازمة لتصحيحه وتنفيذه.
 - ٨ - يجب ان يصاحب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية نظام حوافز ودوافع ملائمة وتناسب هذه الحوافز مع حاجات العاملين في كل مركز مسؤولية ومع مدى كفاءتهم في تحقيق الاهداف المحددة مسبقا.

رابعاً - انواع نظم محاسبة المسؤولية

ان نظم محاسبة المسؤولية يمكن ان تقسم على ثلاثة انواع اساسية وهي:-

- ١ - نظام محاسبة المسؤولية لمراكز الكلفة.
- ٢ - نظام محاسبة المسؤولية لمراكز الربحية.
- ٣ - نظام محاسبة المسؤولية لمراكز الاستثمار.

١ - نظام محاسبة المسؤولية لمراكز الكلفة

ويعد هذا النظام من اكثر انواع نظم محاسبة المسؤولية شيوعا واستخداما ويعتمد اساسا على تحديد مراكز الكلفة في المنشأة وتمثل دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عن ما يحدث بها من تكاليف، اي بمعنى جميع عناصر التكاليف التي تدخل في نطاق تحكم ورقابة ومسؤولية مسؤول مركز الكلفة بعكس الايرادات التي لا تدخل في نطاق تلك المسائلة. وعند اعتماد هذا النظام فانه يجب مراعاة بعض الارشادات والاعتبارات عند تحديد ما يجب ان يتحمله مركز الكلفة من تكاليف وهي[3]:

أ- ان الشخص الذي يملك سلطة شراء واستخدام الخدمة يجب ان يحمل بتكاليف هذه الخدمة
ب- كما ان الشخص الذي يؤثر بشكل ملحوظ في قيمة الكلفة عن طريق تصرفاته وقراراته يجب ان يحمل بهذه الكلفة.

ج- اما الاشخاص الذين لا يملكون تأثيرا ملحوظا على الكلفة عن طريق تصرفاتهم وقراراتهم الادارية المباشرة فانهم قد يحملوا بهذه العناصر، بمعنى ان تقارير مسؤوليتهم تتضمن تلك العناصر، وذلك رغبة من الاداء بجعل هذه العناصر موضع اهتمامهم.

٢ - نظام محاسبة المسؤولية لمراكز الربحية

وبموجب هذا النظام يكون مدير المركز مسؤولا عن الايرادات والتكاليف الخاصة بمركزه في نفس الوقت ويشمل تقرير اداء المركز في هذه الحالة الايرادات التي حققها المركز والتكاليف التي تحملها في سبيل تحقيق هذه الايرادات[5].

وقد يكون مركز الربحية طبيعيا يحقق ايراداته خارج المنشأة ، أي يمارس نشاطه في الاسواق الخارجية ويحقق ايرادات بنفس القدر الذي تحققه الشركة كونها وحدة ، وقد يكون مركز الربحية وهميا يحقق ايراداته من تعامله مع المراكز الاخرى داخل المنشأة.

٣ - نظام محاسبة المسؤولية لمراكز الاستثمار:

ويكون مدير المركز في ظل هذا النظام مسؤولا عن الايرادات والتكاليف الخاصة بمركزه فضلاً عن الاستثمارات، وتقاس كفاءة الاداء هنا بالعائد على الاستثمارات التي يحققها المركز والذي يربط بين الاستثمارات من ناحية والارباح من ناحية اخرى والتي تعكس العلاقة بين الايرادات والتكاليف في المركز. ويمثل تفويض السلطات هنا اكبر تفويض ممنوح لندير المركز مقارنة بمراكز المسؤولية الخاصة بالكلفة او الربحية فقط[6].

خامسا - نظم محاسبة المسؤولية في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية

بعد دراسة الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للصناعات الغذائية، وخاصة الجزء المتعلق بالعملية الانتاجية، يمكن تحديد مراكز الكلفة الخاصة بالانتاج وبما يتلائم مع نظم محاسبة المسؤولية وكما يلي:

١ - مركز كلفة خاص بكل مدير انتاج، وتقرير الاداء لمدير هذا المركز يقدم للمدير المفوض في الشركة.

٢- مركز كلفة خاص بكل مدير لمصانع البيرة والعصير والسفن آب وتقدم وتقارير الاداء الى مدير الانتاج في الشركة.

٣- مراكز كلفة لاقسام الانتاج وهي اقسام التحضير والتعبئة ولكل من المصانع الثلاثة. وتقدم تقارير الاداء الى مدير المصنع المختص في الشركة.

وبالنظر لاستخدام الشركة النظام المحاسبي الموحد في تخصيص وتوزيع تكاليف المواد والاجور والمصاريف الصناعية غير المباشرة، فان الامر يتطلب اعادة تنظيم وترتيب بعض الحسابات لغراض الملائمة لنظم محاسبة المسؤولية. وعليه يجب فصل رواتب العاملين في كل قسم انتاجي عن رواتب المشرفين على اساس ان الاول يعد اجراً مباشراً في حين يعد الثاني من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، وكذلك الحال لبعض المستلزمات السلعية حيث يتضمن هذا العنصر المواد المباشرة بالاضافة الى المواد غير المباشرة التي تعتبر من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة. وعلى هذا الاساس يمكن تقديم تقرير اداء مدراء الاقسام الانتاجية كما في الجدول الاتي:

جدول (١): تقرير اداء مدراء اقسام التحضير والتعبئة في مصانع الشركة لسنة ٢٠٠٠ (المبالغ بالالف الديناري)

التفاصيل	الكلفة الفعلية	الكلفة المقدرة	الانحراف
اولا : مصنع البيرة			
قسم التحضير			
خامات ومواد اولية	٤٢٠٦٤٧	٤٥٠٠٩٣	(٢٩٤٤٧)
رواتب واجور	٦٨٥٩٩	٧٤٠٨٧	(٥٤٨٨)
رواتب واجور ومستلزمات سلعية وخدمية (صناعية غير مباشرة)	١٧٠٧٥٢	١٨٦١٢٠	(١٥٣٦٨)
مجموع تكاليف قسم التحضير / مصنع البيرة.	٦٥٩٩٩٨	٧١٠٣٠٠	(٥٠٣٠٢)
قسم التعبئة			
خامات ومواد اولية	١٤٠٢١٦	١٥٠٠٣١	(٩٨١٥)
رواتب واجور	٢٢٨٦٦	٢٤٦٩٦	(١٨٣٠)
رواتب واجور ومستلزمات سلعية (صناعية غير مباشرة)	٥٦٩١٧	٦٢٠٤٠	(٥١٢٣)
مجموع تكاليف قسم التحضير / مصنع البيرة	٢١٩٩٩٩	٢٣٦٧٦٧	(١٦٧٦٨)
ثانيا مصنع العصير			
قسم التحضير			
خامات ومواد اولية	٣٦٢٤٩٥	٣٩٥١١٩	(٣٢٦٢٤)
رواتب واجور	٢١٣٦٢	٢٣٠٧١	(١٧٠٩)
رواتب واجور ومستلزمات سلعية وخدمية (صناعية غير مباشرة)	٣٢٢٠٦	٣٤٤٦٠	(٢٢٥٤)
مجموع تكاليف قسم التحضير / مصنع العصير.	٤١٦٠٦٣	٤٥٢٦٥٠	(٣٦٥٨٧)
قسم التعبئة			
خامات ومواد اولية	١٢٠٨٣١	١٣١٧٠٦	(١٠٨٧٥)
رواتب واجور	٧١٢١	٧٦٩٣	(٥٧٢)
رواتب واجور ومستلزمات سلعية وخدمية (صناعية غير مباشرة)	١٠٧٣٥	١١٤٨٦	(٥٧١)
مجموع تكاليف قسم التحضير / مصنع العصير.	١٣٨٦٨٧	١٥٠٨٨٥	(١٢١٩٨)
ثالثا مصنع السفن آب			
قسم التحضير			
خامات ومواد اولية	٦٢٣٧٣٤		
رواتب واجور	٤٥١٦٦	٤٩٢٣١	(٤٠٦٥)
رواتب واجور ومستلزمات سلعية وخدمية (صناعية غير مباشرة)	٩٥٥٧٥	١٠١٣١٠	(٥٧٣٥)

٤٦٣٣٥	٧١٨١٤٠	٧٦٤٤٧٥	مجموع تكاليف قسم التحضير / مصنع السفن آب
١٨٧١١	١٨٩٢٠٠	٢٠٧٩١١	قسم التعبئة
(١٣٥٥)	١٦٤١٠	١٥٠٥٥	خامات ومواد اولية
٥٧٣٥	٢٦١٢٣	٣١٨٥٨	رواتب واجور
٢٣٠٩١	٢٣١٧٣٣	٢٥٤٨٢٤	رواتب واجور ومستلزمات سلعية وخدمية (صناعية غير مباشرة)
			مجموع تكاليف قسم التحضير / مصنع السفن آب

ويبين الجدول (١) ان مدراء الاقسام الانتاجية في مصنع البيرة حققوا انحراف ملائم بلغ (٥٠٣٠٢) دينار و (١٦٧٦٨) دينار لاقسام التحضير والتعبئة على التوالي. وقد بلغت بنسبة اجمالي الانحرافات ٧,٠٨% من الكلفة المقدرة ونسبة ٧,٦% من الكلفة الفعلية. وكذلك هو الحال بالنسبة لمدراء الاقسام الانتاجية في مصنع العصير حيث بلغت الانحرافات الملائمة (٣٦٥٨٧) و (١٢١٩٨) دينار وعلى التوالي. وبلغت نسبة الانحرافات الى الكلفة المقدرة ٨,٠٨% والكلفة الفعلية ٨,٧% ، واخيرا فان مدراء اقسام التحضير والتعبئة في مصنع السفن آب فقد حققوا انحرافاً غير ملائم في عنصر الخامات والمواد الاولية مما اثر على الانحراف الاجمالي لكل قسم والذي بلغت (٤٦٣٣٥) و (٢٣٠٩١) دينار للقسمين على التوالي ونسبة ٧,٣١% من الكلفة المقدرة و ٦,٨١% من الكلفة الفعلية. والشكل البياني التالي يوضح تلك الانحرافات للمصانع الثلاثة مقسمة على اساس الاقسام الانتاجية



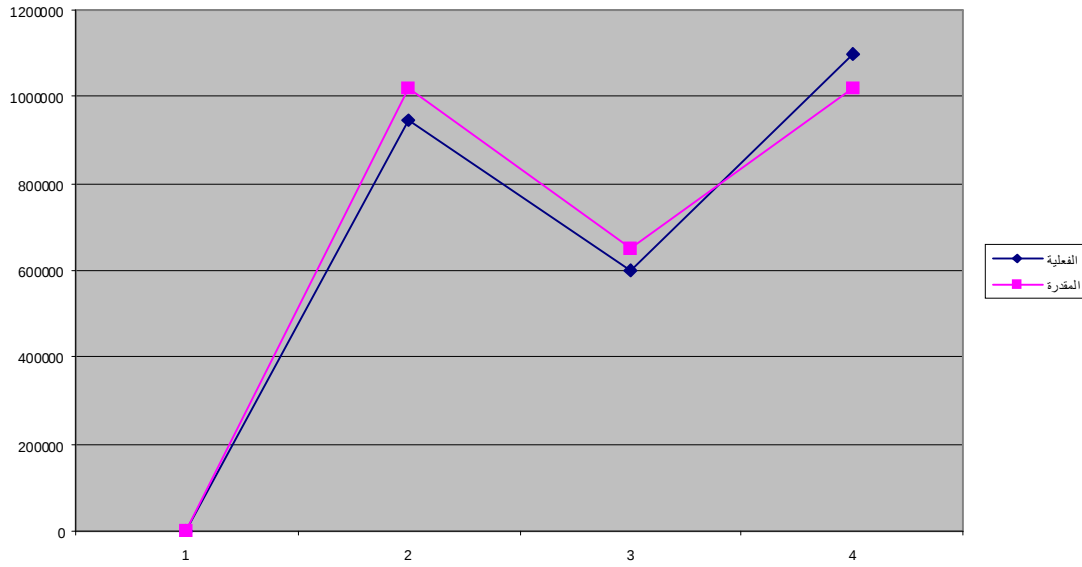
لقد انعكست الانحرافات الملائمة وغير الملائمة بضلالها على اداء مدراء المصانع كما في الجدول التالي:

جدول (٢): تقرير اداء مدراء المصانع في الشركة لسنة ٢٠٠٠ (المبالغ بالالف الدنانير)

التفاصيل	الكلفة الفعلية	الكلفة المقدرة	الانحراف
اولا - مصنع البيرة			
تكاليف ادارة المصنع	٦٨٤٤٥	٧١٨٦٧	(٣٤٢٢)
تكاليف التحضير	٦٥٩٩٩٨	٧١٠٣٠٠	(٥٠٣٠٢)
تكاليف قسم التعبئة	٢١٩٩٩٩	٢٣٦٧٦٧	(١٦٧٦٨)

اجمالي تكاليف مدير مصنع البيرة	٩٤٨٤٢٢	١٠١٨٩٣٤	(٧٠٥١٢)
ثانيا : مصنع العصير			
تكاليف ادارة المصنع	٤٣١٤٧	٤٥٧٣٦	(٢٥٨٩)
تكاليف التحضير	٤١٦٠٦٣	٤٥٢٦٥٠	(٣٦٥٨٧)
تكاليف قسم التعبئة	١٣٨٦٨٧	١٥٠٨٨٥	(١٢١٩٨)
اجمالي تكاليف مدير مصنع البيرة	٥٩٧٨٩٧	٦٤٩٢٧١	(٥١٣٧٤)
تكاليف ادارة المصنع	٧٩٢٧٩	٦٩٧٦٦	٩٥١٣
تكاليف التحضير	٧٦٤٤٧٥	٧١٨١٤٠	٤٦٣٣٥
تكاليف قسم التعبئة	٢٥٤٨٢٤	٢٣١٧٣٣	٢٣٠٩١
اجمالي تكاليف مدير مصنع البيرة	١٠٩٨٥٧٨	١٠١٩٦٣٩	٧٨٩٣٩

يشير الجدول (٢) الى ان مدراء مصانع البيرة والعصير قد حققوا انحرافاً ملائماً على التوالي فقد بلغ لمدير مصنع البيرة (٧٠٥١٢) دينار ويشكل نسبة ٦,٩٢% من الكلفة المقدرة و ٧,٤٣% من الكلفة الفعلية او بلغ لمدير مصنع العصير (٥١٣٧٤) دينار وبنسبة ٧,٩١% من الكلفة المقدرة و ٨,٥٩% من الكلفة الفعلية، في حين حقق مدير مصنع السفن آب انحرافاً غير ملائم مقداره (٧٨٩٣٩) دينار ويشكل نسبة ٧,٧٤% من الكلفة المقدرة و ٧,١٨% من الكلفة الفعلية، والشكل البياني الاتي يوضح تلك الكلف والانحرافات



الشكل (٢): يوضح الكلف والانحرافات لاداء مدراء المصانع

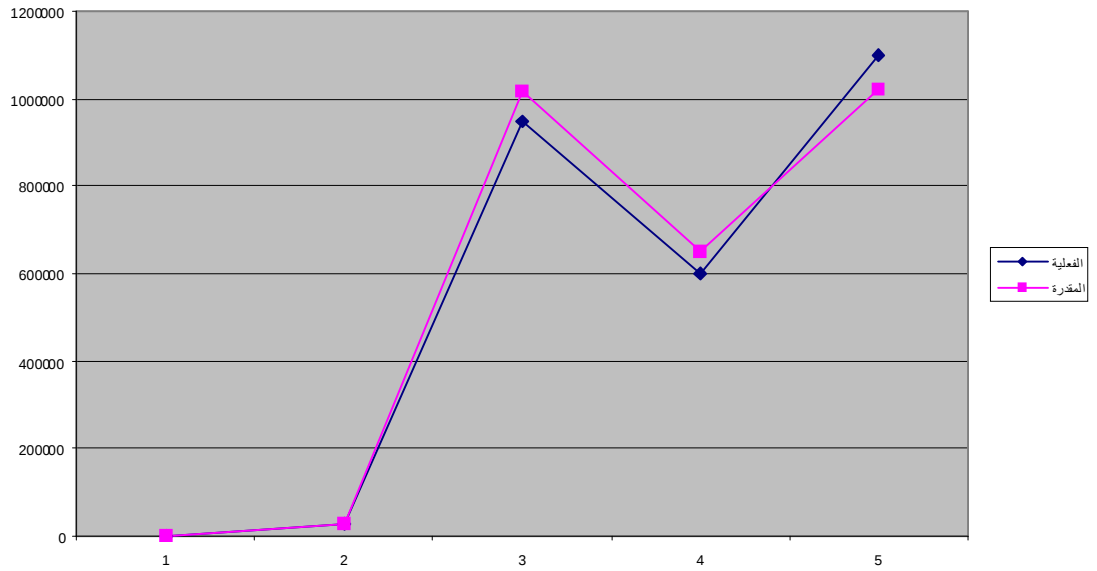
ولقد تركت تلك الانحرافات اثرا مغايرا على اداء مدير الانتاج فقد تحولت الانحرافات غير الملائمة الى انحراف ملائم كما في الجدول الاتي:

جدول (٣): تقرير اداء مدير الانتاج في الشركة لسنة ٢٠٠٠ (المبالغ بالالف الدنانير)

التفاصيل	الكلفة الفعلية	الكلفة المقدرة	الانحراف
تكاليف ادارة الانتاج	٢٩٣٣٠	٢٧٥٧٠	١٧٦٠
تكاليف مدير مصنع البيرة	٩٤٨٤٢٢	١٠١٨٩٣٤	(٧٠٥١٢)

تكاليف مدير مصنع العصير	٥٩٧٨٩٧	٦٤٩٢٧١	(٥١٣٧٤)
تكاليف مدير السفن آب	١٠٩٨٥٧٨	١٠١٩٦٣٩	٧٨٩٣٩
اجمالي تكاليف مدير الانتاج	٢٦٧٤٢٢٧	٢٧١٥٤١٤	(٤١١٨٧)

ويوضح الجدول ان تكاليف ادارة الانتاج الفعلية كانت اكبر من المقدرة مما ينتج عن ذلك انحراف غير ملائم بلغ مقداره (١٧٦٠) دينار وبنسبة ٦,٣٨% من الكلفة المقدرة و ٦% من الكلفة الفعلية. الانحراف مدير الانتاج كان ملائما بسبب تأثير انحرافات الملائمة لمدرء مصانع البيرة والسفن آب حيث بلغ (٤١١٨٧) دينار ويشكل نسبة ١,٥١% من الكلفة المقدرة و ١,٥٤ من الكلفة الفعلية والشكل (٣) البياني يوضح ذلك



الشكل (٣): مقارنة بين الكلف الفعلية والمقدرة لادارة الانتاج

ومن دراسة جداول تقارير الاداء للمستويات الادارية المختلفة يمكن ان تحدد المتطلبات الضرورية لنظم محاسبة المسؤولية وكالاتي:

- ١ - ان تقارير الاداء للمستويات الادارية المختلفة تتدفق بشكل متصاعد من مشرفي الانتاج الى مدير المصنع المختص ثم الى مدير الانتاج في الشركة.
- ٢ - يتضمن تقرير كل مركز كلفة جميع التكاليف الخاضعة لرقابة مدير المركز او المسؤول عنه ويتم استبعاد جميع التكاليف التي لا تخضع لرقابته ليتمكن محاسبته عن التكاليف المسؤول عنها.
- ٣ - تتضمن تقارير الاداء والمستويات الادارية المختلفة مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المقدرة لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة من اجل لفت انتباه الادارة الى الانحرافات غير الملائمة التي تحتاج الى الدراسة والبحث والاستقصاء لمعرفة اسبابها والعمل على معالجتها.

٤ - لا يمكن الاستفادة من تقارير الاداء للمستويات الادارية المختلفة بمثابة وسيلة للحكم على كفاءة الاداء الا اذا تم وضع تكاليف تقديرية لكل عنصر من عناصر التكاليف ولمختلف المستويات الادارية.

اما بالنسبة لمراكز الربحية في الشركة فيمكن تصويرها عن طريق الجدول الاتي:

جدول (٤): تقارير مراكز الربحية لمصانع الشركة لسنة ٢٠٠٠ (المبالغ بالآلاف الديناري)

رقم الدليل	اسم الحساب	مصنع البيرة	مصنع العصير	مصنع السفن آب	الاجمالي
٤١-٤٥	ايرادات النشاط الجاري	١٦١١٤٦٠	٦٥٠٠١٦	١١٧٦٤٧٤	٣٤٣٧٩٥٠
	ينزل رسم الماكس	٦٣٧٨٢٧	-	-	٦٣٧٨٢٧
٣١	رواتب واجور	١٠١٦٢٨	٣١٦٤٧	٦٦٩١٢	٢٠٠١٨٧
٢٣	مستلزمات سلعية	٦٢٣١٨١	٥٣٧٠٢٩	٩٢٤٠٥٠	٢٠٨٤٢٦٠
٣٣	مستلزمات خدمية	٢١٥١٢٥	٤٤٣٣٢	١٢٤٤٩	٣٨٨٢٠٦
٣٧	الاندثارات	٣٧٨٤١	٣٣٨٠	١٦٨٤٣	٥٨٠٦٤
٣٨	مصروفات تحويلية	٥٧٥٨	٢١٩٨	٥٠٩٦	١٣٠٥٢
٣٩	مصروفات اخرى	١٣٦٧٢	١٠٣٠٠	١٢٦٥	٣٦٦٦٧
	مجموع الاستخدامات	٩٩٧٢٠٥	٢٦٨٨٦	١١٥٠٣٤٥	٢٧٧٦٤٣٦
	يضاف الايرادات الاخرى				
٤٦١	فوائد	٣٠١٠	-	-	٣٠١٠
٤٦٣	ايرادات الاستثمارات المالية	٥٧٠٠٠	٤٣٠٠٠	٤٢٦٦٢	١٤٢٦٦٢
٤٨	ايرادات تحويلية	١٩٢٢٦	-	-	١٩٢٢٦
٤٩	ايرادات اخرى	١٨٣٧٧٦	١٧٧١	٧٥٥٣٦	٢٦١٠٨٣
	صافي الايرادات	٢٦٣٠١٢	٤٤٧٧١	١١٨١٩٨	٤٢٥٩٨١
	صافي ربح الفائض القابل للتوزيع	٢٣٩٤٤٠	٦٥٩٠١	١٤٤٣٢٧	٤٤٩٦٦٨
	نسبة ربح المصنع الى ربح الشركة	٥٣,٢%	١٤,٧%	٣٢,١%	١٠٠%

وعن طريق جدول مراكز الربحية فقد تم تعيين المصانع لمراكز ربحية في الشركة لتحديد الربح لكل مصنع من مصانع الثلاثة في الشركة لان معيار هامش الربح يساعد في الحكم على مدى مساهمة المركز في الارباح الكلية للشركة دون الحاجة الى توزيع التكاليف العامة على مراكز الربحية وحتى يكون هذا المعيار فعالا يجب ان يتضمن كافة عناصر التكاليف والايرادات لمراكز الربحية للحكم على مدى كفاءة وفاعلية مركز الربحية في الشركة.

ويلاحظ ايضا بان مركز ربحية مصنع البيرة يحقق اعلى نسبة ربح ويأتي مركز ربحية مصنع السفن آب بالمرتبة الثانية ومركز ربحية العصير بالمركز الاخير.

واخيرا فان نظام محاسبة المسؤولية لمراكز الاستثمار في الشركة يمكن تطبيقه باستخدام المعادلة

الاتية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح في مركز الاستثمار}}{\text{استثمارات مركز الاستثمار}} \times 100\%$$

ويمكن تحديد معدل العائد على الاستثمار في الشركة كما في الجدول الآتي:

جدول (٥): معدل العائد على الاستثمار لمراكز الاستثمار في الشركة لسنة ٢٠٠٠ المبالغ بالآلاف الديناري

التفاصيل	مصنع البيرة	مصنع العصير	مصنع السفن آب	الاجمالي
العائد في المصنع	٢٣٩٤٤٠	٦٥٩٠١	١٤٤٣٢٧	٤٤٩٦٦٨
الاستثمار في المصنع	١٦٧٥٢٢	٧٠٧٤٠١	١٢٨٠٦٨٢	٣٦٦٣٥٢٥
العائد على الاستثمار	%١٤	%٩	%١١	%١٢

وهكذا فان مركز استثمار مصنع البيرة يأتي بالمرتبة الاولى ويأتي بعده مركز استثمار مصنع السفن آب بالمرتبة الثانية واخيرا مركز استثمار مصنع العصير .

سادسا - الاستثمارات والتوصيات

١- الاستثمارات

أ- ان نظام محاسبة المسؤولية يساعد الادارة العليا في تقييم الاداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الاملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الادارية ولكافة المستويات الادارية لتحسين الاداء في المستقبل عن طريق المقارنة مع التكاليف المقدرة او المعيارية والذي يجب ان تكون اقرب الى الواقع والموضوعية بالنسبة لمراكز المسؤولية.

ب- ان نظام محاسبة المسؤولية يحدد للادارة العليا مركز المسؤولية الناجح ومركز المسؤولية الفاشل وبالتالي يمكن اتخاذ القرار الملائم للشركة عن طريق تجميع البيانات وحصرها لمراكز المسؤولية وبالتالي مقارنتها مع المعايير الموضوعية.

ج- ان تقارير الاداء التي تعد لكل مركز مسؤولية تمكن الادارة من التعرف على كفاءة ادارة مركز المسؤولية في استخدام طرق الانتاج الكفوءة والقدرة على تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق عائد مناسب للشركة.

د- حققت مراكز التكلفة في الشركة انحرافات ملائمة في التكاليف باستثناء مراكز تكلفة التحضير والتعبئة في معمل السفن آب حيث كانت الانحرافات غير ملائمة في اجمالها وهذا يعود الى قدم المكنائن المستخدمة في التصنيع مما يؤدي الى تلف الكثير من المواد الاولى المستخدمة في الانتاج. هـ على الرغم من الانحراف غير الملائم الذي تحقق على مستوى مدراء الاقسام الانتاجية لمصنع السفن آب والذي انعكس اثره على انحراف مدير مصنع السفن آب الا ان الانحراف الكلي اصبح ملائما عند مستوى مدير الانتاج لوجود انحرافات ملائمة لمدراء مصانع البيرة والعصير.

و حقق مصنع البيرة اكبر نسبة للربحية حيث بلغت ٥٣,٢% من اجمالي ارباح الشركة وجاء مصنع السفن آب بالمرتبة الثانية ونسبة ٣٢,١% في حين جاء مصنع العصير بالمرتبة الثالثة ونسبة ضعيفة بلغت ١٤,٧%. مما يتطلب من الادارة العليا للشركة اتخاذ قرار بشأن مصنع العصير عن طريق دراسة مستفيضة عن اسباب انخفاض ربحية هذا المصنع.

ان وجود نظام محاسبة المسؤولية في الشركة يساعد بشكل موضوعي على تطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء
لمعالجة الانحرافات غير الملائمة التي تحدث في كل مركز من مراكز المسؤولية.

٢ - التوصيات

- أ-دراسة اسباب الانحرافات غير الملائمة التي ظهرت في مركز مسؤولية تكلفة مصنع السفن آب وبمرحلتيه التحضير والتعبئة ومن ثم اتخاذ القرار الملائم في استبدال المكائن القديمة باخرى اكثر حداثة منها لتلافي ما تسببه من تلف في المواد المستخدمة في الانتاج.
- ب-على الادارة العليا في الشركة ان تتخذ قراراً ادارياً بشأن مصنع العصير لانه يحقق عائداً اقل من بقية المصانع الاخرى يعمل على معالجة الاسباب التي ادت الى انخفاض ايراداته وارتفاع تكاليفه.
- ج- ضرورة استبدال التكاليف المقدرة على مستوى مراكز التكلفة باخرى اكثر دقة وموضوعية ويفضل ان تكون معيارية مبنية على اسس علمية وفقاً لمقاييس متعارف عليها في تلك الصناعة.
- د- ضرورة استخدام مبدأ الادارة بالاستثناء بالنسبة لمدير مصنع السفن آب لغرض معالجة الانحرافات غير الملائمة في الوقت المناسب لتحقيق رقابة ادارية فعالة في تحويل تلك الانحرافات الى انحرافات ملائمة وعن طريق ذلك فان مدير هذا المصنع لا يتمتع بالكفاءة المطلوبة وغير قادر على اتخاذ القرار الاداري في الوقت المناسب.
- هـ ان الشركة بحاجة لنظام معلومات يساعد على تجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بكل مركز مسؤولية لاغراض اعداد التقارير الدورية لتسهيل مهمة الادارة العليا في اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة الحالات غير الملائمة في الانتاج والاستثمار.

المصادر

- ١- تشارلز هورنجون واخرون ، ترجمة وتعريب ، د. احمد حامد حجاج واخرون ، محاسبة التكاليف: مدخل اداري ، دار المريخ للنشر ، الرياض ١٩٩٦.
- 2- Tack Gray and Don Ricketts, *Cost and Managerial Accounting*, McGraw –Hill Book Company, New York, 1982.
- ٣ - هينجز ، لستراي وماتولتش، سيرج ، ترجمة وتعريب د. احمد حامد حجاج، المحاسبة الادارية ، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٨.
- ٤ - عطية ، سليمان ، "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الادارة"، مجلة الادارة العامة ، العدد ٥٧ ، الرياض ١٩٨٨.
- ٥- العادلي ، يوسف واخرون ، *اساسيات التكاليف والمحاسبة الادارية*، منشورات ذات السلاسل، الكويت ١٩٩٠.
- 6- Joseph G., Louder Back and Mauricel. Hirsch, Jr., *Cost Accounting, A Managerial Approach*, Kent publishment company., Boston ,1982.