كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

تخصص:تدقيق ومر اقبة التسير

بعنوان

دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة البناءات المعدنية للجنوب "إيكومس"

إعداد الطالبين :

شاهدي عبدالقادر

بالحاج ميلود

إشراف الدكتور: بن مسعود محمد

لجنة المناقشة

الأسم واللقب	الرتبة	الصفة
عبد العزيز بوكار	أستاذ	(رئيسا)
محمد بن مسعود	أستاذ محاضر "أ"	(مقررا ومشرفا)
جيلالي قالون	أستاذ	(مناقشا)

الموسم الجامعي

2021.2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République algérienne populaire et démocratique

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

UNIVERSITE AHMED DRAYA - ADRAR

BIBLIOTHÈQUE CENTRALE

Service de recherche bibliographique

N°.....B.C/S.R.B//U.A/2021

جامعة احمد دراية - ادرار

المكتبـــة المركـــزية

مصلحة البحث البيبليوغرافي

الرقم: 195 م.م/م.ب.ب /ج.أ/2021

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): .....

المشرف مذكرة الماستر.

الموسومة بـ: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية

من إنجاز الطالب(ة): بالحاج ميلود

و الطالب(ة): شاهدي عبد القادر

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم التجارية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

تاريخ تقييم / مناقشة: .....

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.

وبإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والاليكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

ادرار في: 24 JUIN 2021

24 JUIN 2021

مساعد رئيس القسم:

د. ولد بوسمير

مساعد رئيس قسم العلوم التجارية

مكلف بالتدريس والتعليم في التدرج

ملاحظة: لاتقبل أي شهادة بدون التوقيع والمصادقة.

الإهداء

نهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين حفظهم الله وأطال في عمرهما فهما الأساس في وصولنا إلى هذه المرتبة من المشوار الدراسي فاللهم احفظهما وأبعد عنهما كل داء وارزقهم جنة الفردوس يا رب العالمين.

وإلى إخوتنا وجميع أفراد عائلة "**شاهدي**" و"**بالحاج**" ذكوراً وإناثاً، وإلى كل الأصدقاء والأحباب الذين تربطهم بنا صلة المحبة والمودة في هذه الحياة.

كما نهدي هذا العمل إلى كل طلاب تخصص تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2021 وإلى كل طلاب كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، وإلى كل من علمنا حرفا في هذه الحياة.

الشكروالتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

والصلاة على رسوله الكريم

إنها لحظة فارقة حين يكتمل العمل بإذن الله تعالى وتعطى فيه المساحة ولو في أسطر قليلة لتقديم كل الشكر والعرفان والتقدير إلى من ساهم بعد فضل الله جل جلاله في إتمام هذا العمل المتواضع إلى الأستاذ الدكتور "**بن مسعود محمد**"الذي بذل كل ما في وسعه لإتمام هذاالعمل فكل الشكر له على الدعم والتحفيز والنصائح وعلى صدقه وتحمله معنا طيلة فترة إشرافه على عمل المذكرة.

والشكر موصول لكل موظفي مؤسسة "**إيكومس**" على مساعدتهم وتجاوبهم لإعداد هذا العمل، ولكل من ساهم من قريب أو بعيد في إجراء الدراسة الميدانية للمذكرة.

كما نقدم كل الشكر الخالص لأساتذة اللجنة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها وعلى مجهوداتهم وتصحيحهم الأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

والشكر العميق لكل الأساتذة الذين ساهموا في تحصيلنا العلميطيلة مشوارنا الدراسي الجامعي.

الفهرس

الفهرس	I
قائمة الجداول والأشكال والملاحق	III
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف	4
تمهيد	5
المبحث الأول: محاسبة المسؤولية	6
المطلب الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية	6
المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام محاسبة المسؤولية	7
الفرع الأول أهمية نظام محاسبة المسؤولية	7
الفرع الثاني: أهداف نظام محاسبة المسؤولية	7
المطلب الثالث: مقومات نظام محاسبة المسؤولية	8
الفرع الأول: المقومات التنظيمية	8
الفرع الثاني: المقومات المحاسبية	10
المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف	14
المطلب الأول: تعريف الرقابة وأهدافها	14
الفرع الأول: تعريف الرقابة	14
الفرع الثاني: أهداف الرقابة	15
المطلب الثاني: أنواع الرقابة	16
المطلب الثالث خصائص ومقومات الرقابة	17
الفرع الأول: خصائص الرقابة	17
الفرع الثاني: مقومات الرقابة	18
المبحث الثالث: العلاقة بين محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف	21
المطلب الأول: العلاقة بين محاسبة المسؤولية والتكاليف	21
المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة المسؤولية والرقابة	22
المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة المسؤولية وتقيم الأداء	24
المبحث الرابع: الدراسات السابقة	25
المطلب الأول: الدراسات السابقة	25
المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	27

فهرس المحتويات

خلاصة الفصل الأول	29
الفصل الثاني: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في مؤسسة "إيكومس"	30
تمهيد	31
المبحث الأول: نبذة تعريفية حول مؤسسة "إيكومس"	32
المطلب الأول: تعريف المؤسسة وأهدافها	32
الفرع الأول: تعريف المؤسسة	32
الفرع الثاني: أهدافها	32
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	33
المبحث الثاني: تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة على تكاليف إنتاج المكيفات الهوائية	36
المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في تحديد مراكز محاسبة المسؤولية	36
الفرع الأول: الأدوات المستخدمة	36
الفرع الثاني: تحديد مراكز محاسبة المسؤولية	37
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الرقابة على التكاليف.	38
خلاصة الفصل الثاني	48
خاتمة	49
قائمة المراجع	51
الملحقات	53
الملخص	

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	التكاليف التقديرية لإنتاج المكيفات الهوائية	39
2	التكاليف الفعلية لإنتاج المكيفات الهوائية	40
3	التكلفة التقديرية والفعلية للمادة الأولية المستعملة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2019	41
4	التكلفة التقديرية والفعلية للمادة الأولية المستعملة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2020	42
5	مصاريف الإنتاج المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2019	43
6	مصاريف الإنتاج المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2020	44
7	مصاريف الإنتاج غير المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2019	45
8	مصاريف الإنتاج غير المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2020	46

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	الهيكل التنظيمي لمؤسسة "إيكومس"	34
2	مراكز المسؤولية لمؤسسة "إيكومس"	37

قائمة الملحقات:

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	الأسئلة التي تم توجيهه أثناء المقابلة الشخصية مع المدير التنفيذي	53
2	صور لمكيف هوائي تم صنعه من طرف مؤسسة "إيكومس"	53

-توطئة:

تستخدم المحاسبة الإدارية عدة أساليب بهدف توفير البيانات والمعلومات للمستويات الإدارية المختلفة في المؤسسات الاقتصادية من أجل الرقابة على العمليات داخل المؤسسة، ومن بين هذه الأساليب نظام محاسبة المسؤولية الذي يعتبر من الأنظمة الحديثة التي أدى التطور الاقتصادي إلى ظهورها لمساعدة إدارة المؤسسة في التسيير، وهو منالأدوات القائمة على التنظيم اللامركزي الذي يعتبر كل وحدة إدارية لا مركزية في المؤسسة تتمتع بحرية اتخاذ القرارات بالحدود التي يسمح لها نشاطها.

وتهدف محاسبة المسؤولية إلى التحقق من أن كل عملية داخل فرع أو وحدة في المؤسسة الاقتصادية تسير وفقا لما هو محدد مسبقا، إضافة إلى تقييم أداء مسؤولي هذه الفروع أو الوحدات من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له وتحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها، ومن ثم تحميل المسؤولية للجهة المسؤولة عن حدوثها.

وتعدالرقابة على التكاليف من العناصر المهمة التي يجب على المؤسسات الاقتصادية الاهتمام الكبير بها ومراقبتها باستعمال مختلف الأساليب من أجل العمل على تدنيتها، وبهدف معرفة الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية، فقد تم اختيار مؤسسة "إيكومس" كإحدى المؤسسات الناشطة في القطاع الصناعي بولاية أدرار لإجراء الدراسة الميدانية،حيث تم استخدام مجموعة من الأدوات التي تسهل عملية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال تقسيم الهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة إلى مراكز مسؤولية من أجل تحديد الانحرافات وتحليلها وتقيم أداء مدراء هذه المراكز، وبناءاً على ما سبق فقد كانت إشكالية البحث كما يلي:

2- الإشكالية:

ماهو دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في مؤسسة "إيكومس"؟

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات التالية:

أ- هل يوجد لدى مسيري مؤسسة "إيكومس"درايةكافية بنظام محاسبة المسؤولية؟

ب- هل يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة "إيكموس"؟

ج- هل تستخدممؤسسة "إيكومس" الميزانيات التقديريةكنظاماللرقابة على التكاليف؟

3- الفرضيات:

للإجابة على التساؤلات الفرعية كان لابد من وضع مجموعة من الفرضيات التي تعد كإجابات محتملة للأسئلة الفرعية:

أ- يوجد لدى مسيري مؤسسة "إيكومس" درايةكافية بنظام محاسبة المسؤولية.

ب- يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسة "إيكومس" وفقا لهيكلها التنظيمي.

د- تستخدم مؤسسة "إيكومس" أسلوب تحليل الانحرافات كأداةللرقابة على التكاليف.

4- أسباب اختيار الموضوع:

من بين الأسباب التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع:

أ- الرغبة في التعرف على نظام محاسبة المسؤولية أكثر.

ب-محاولة التدقيق في الجوانب التطبيقية المتعلقة بالموضوع

ج- موصلة البحث في مجال تخصصنا لبناء معارف حديثة مكتسبة من الواقع.

5- أهداف الدراسة:

يمكن تلخيصأهم الأهداف التي تسعى إليها الدراسة فيما يلي:

أ- المساهمة في توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية من خلال تطبيق بعض أساليبها على أرض الواقع.

ب- إبراز أهمية نظام محاسبة المسؤولية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ج- الرغبة في التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

د- محاولة التعرف على دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف باعتبارها أداة فعالة تساهم في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، من خلال التطبيق على مؤسسة "إيكومس".

6- أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال أهمية محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف، والسعي لإظهار الفوائد التي يمكن للمؤسسات الاقتصادية تحقيقها عند تطبيقها، بالإضافة إلى معرفة مدى إطلاع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على هذا النظام وهل هناك استقلالية فعلية لمدراء الفروع والوحدات داخل هذه المؤسسات عن الإدارة العليا في اتخاذ القرارات.كما تتجسد أهمية الدراسة في محاولة تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في مؤسسة "إيكومس" من خلال تحديد وتحليل الانحرافات المتعلقة بمركز التكلفة في المؤسسة.

7- مناهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على التساؤلات وإثبات أو نفي الفرضيات تم الاعتماد على:

المنهج الوصفي في الجانب النظري لجمع البيانات والمعلومات من خلال الاطلاع المراجع ذات العلاقة بالموضوع متمثلة في الكتب والرسائل والأطروحات الأكاديمية، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة لمعرفة دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في المؤسسة الاقتصادية من خلال استخدام أداتي المقابلة والملاحظة.

8- حدود الدراسة:

الحدود المكانية تم تطبيق الدراسة على مستوى مؤسسة "إيكومس".

الحدود الزمنية تمثلت في بيانات تكاليف الإنتاج التقديرية والفعلية لمؤسسة "إيكومس" خلال سنتي 2019 و2020.

9- صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام بالدراسة وإتمامها ما يلي:

أ- عدم الإلمام الجيد لمسيري مؤسسة "إيكومس" بمحاسبة المسؤولية.

ب- عدم الاهتمام الكافي من جانب مسؤولي المؤسسة بتوفير المساعدة والبيانات المفصلة اللازمة للقيام بالدراسة، مما حال دون التحليل المعمق والخروج بنتائج أكثر جودة.

10- هيكل الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين ومقدمة وخاتمة،حيث تناول الفصل الأول الجانب النظري لمحاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف من خلال أربعة مباحث، شمل المبحث الأول محاسبة المسؤولية والمبحث الثاني الرقابة على التكاليف أما المبحث الثالث والرابع فقد تضمنا العلاقة بين محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف والدارسات السابقة حول الموضوع، بينما تم التطرق في الفصل الثاني إلى الجانب الميداني للدراسة حيث تم تقسيمه إلى مبحثين تناول المبحث الأول التعريف بمؤسسة "إيكومس" في حين تمت محاولة تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف على مستوى مؤسسة "إيكومس" في المبحث الثاني.

الفصل الأول:

محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف.

تمهيد:

نظرا لتطور المؤسسات الاقتصادية وتعدد فروعها وتعقد أعمالها أصبح من صعب إدارة المؤسسات من قبل الإدارة العليا، الوضع الذي أدى الى ظهور الحاجة إلى تحويل الصلاحيات والمسؤوليات إلى الإدارات الفرعية والأفراد لإدارة الأعمال بكفاءة وفعالية، لذلك أصبحت هناك حاجة ماسة إلى نظام يقيم أداء الأفراد في المؤسسة ومحاسبة المتسبب في الخلل والانحراف في العمل، من هنا جاء نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على التكاليف ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل إبراز المفهوم النظري لمحاسبة المسؤولية والرقابة والعلاقة بينهما إضافة إلى الدراسات السابقة حول هذا النظام وذلك ضمن أربعة مباحث:

- المبحث الأول:الإطار الفكري لمحاسبة المسؤولية.
- المبحث الثاني:ماهية الرقابة.
- المبحث الثالث:العلاقة بين محاسبة المسؤولية و الرقابة على التكاليف.
- المبحث الرابع:الدراسات السابقة.

المبحث الأول:الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية.

تعد محاسبة المسؤولية أسلوبا من أساليب (المحاسبة الإدارية) الحديثة نشأت في ظل التوجهنحو (اللامركزية) في أدارت المؤسسات الاقتصادية نتيجة لكبر حجمها وتعدد نشاطها وذلك بتفويض السلطة لمدراء الأقسام الفرعية في اتخاذ بعض القرارات مع محاسبتهم وتقييم أدائهم لهذا سنحاول في هذا المبحث إبراز أهم العناصر المرتبطة بمحاسبة المسؤولية.

– **المحاسبة الإدارية:** "هي عبارة عن أداة لتوفير البيانات والمعلومات للمستويات المختلفة في الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة، على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القراراتالروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية".[1]

– اللامركزية: "تعني الاستقلالية الممنوحة لمدراء الأقسام الفرعية في اتخاذ بعض القرارات ضمن الوحدة التي يشرفون عليها دون الرجوع للإدارة العليا للمؤسسة".[2]

المطلب الأول:مفهوم محاسبة المسؤولية.

لمحاسبةالمسؤولية عدة تعاريف نذكرمنها:

1– محاسبة المسؤولية: "هي الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية لقياس أداء الأفرادوالأقسام تجاه تحقيق الهدف العام للمؤسسة".[3]

2– محاسبة المسؤولية: "هي أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم نظام محاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة، وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمؤسسة بجميع مستوياتها الإدارية".[4]

---

[1]–أحلام بن فطيمة، فطيمة الزهرة بالرمضان، عبير زايي،**واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي دراسة استبيانيه**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق (غيرمنشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمةلخضر، الجزائر، 2019/2018، ص5.

[2]–جيهان سليمان سالم، **مذكرة في مادة المحاسبة الإدارية (المفردات المضافة تطبيقات وحلول عميلة،أسئلة امتحانات وأجوبتها)**، اللجنة الشعبية العامة للتعليم والبحث العلمي الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2010/2009، ص20.

[3]– جيهان سليمان سالم، مرجع سبق ذكرها، ص20.

[4]– محمدمحمود محمد بني هاني محمد،**دور محاسبة المسؤولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك –دراسة ميدانية في البنوك العاملة في الأردن**–، رسالةماجستير في المحاسبة(غيرمنشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة جرش،الأردن، 2013، ص 10 – 11.

3- كما تم تعريفها بأنها "نظام محاسبي يصمم وفق الهيكل التنظيمي للمنظمة بحيث يسمح بتسجيل ومراقبة التكاليف والإيرادات حسب الوحدات الإدارية وربطها بالأشخاص المسؤولين عن هذه الوحدات بحيث يمكن مواجهتهم وسؤالهم عن أسباب الفروق حسب السلطات الممنوحة".[1]

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن أن نقول أن محاسبة المسؤولية هي نظام يعمل على تحديد الانحرافات داخل المؤسسة الاقتصادية ومحاسبة المسؤولين عنهاحسب السلطة الممنوحة لهم.

المطلب الثاني:أهمية وأهداف محاسبة المسؤولية.

الفرع الأول:أهمية محاسبة المسؤولية.

تتمثل في:

إن أول مايركز عليه نظام محاسبة المسؤولية هو الهدف من الرقابة على التكاليف وتقديم القوائم المالية والتقارير مع ربطها بأعضاء الهيكل التنظيمي الأمر الذي يوجب تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية تقوم على أساس ضبط التكلفة والرقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف وهذا ما يؤدي إلى محاسبةالمسؤولين عن الوحدات التي هي تحت إدارتهم، حيث أن الرقابة غير مرتبطة ببنود التكاليف ولكنها مرتبطة بتصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف ضمن السلطات المخولة لهم، إذن فأهمية نظام محاسبة المسؤولية تظهر من خلال تحويل أهداف محاسبة التكاليف من أهدافها التقليدية إلى أهدافها المعاصرة حيث أصبحت تهدف إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وبما يمكن من تبويب النفقات والإيرادات حسب السلطات المفوضة لمدراء الأقسام في مراكز المسؤولية وقدرتهم في التحكم والرقابة عليها.

كماأن أهمية هذا النظام تكمن في كونه جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يستخدم لخدمة عملية التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، إضافة إلى تقيم أداء الوحدات والإدارات المختلفة كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على قدرة مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل.

الفرع الثاني:أهداف نظام محاسبة المسؤولية.

تسعى محاسبة المسؤولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:[2]

---

[1]- محمد محمود محمد بني هاني، مرجع سبق ذكرها، ص11.

[2]- أنظر:

-سالم محمد عماره،**مدى توفر مقومات تطبق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية(مصرف الجمهورية_دراسةحالة)**، مجلة جامعة صبراتة ألعلمية العدد ألسابع يونيو2020، ص35.

- علي حسن إبراهيم ألجدبه، مرجع سبق ذكرها، ص 37.

1- يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.

2- يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تجميع وتبويب وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية حيث يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية وتحديد الانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيدا الاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

3- يعد نظام محاسبة المسؤولية أسلوبا رقابيا يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

4- يهدف إلى الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري في المؤسسة.

5- ربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط له بمراكز الإشراف والمسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في المؤسسة حتى نستطيع أن نحددالمسؤولية عن أي انحرافات قد حدثت فعلا ومقارنتها مع المخطط له.

المطلب الثالث: مقوماتنظام محاسبة لمسؤولية.

إن نظام محاسبة المسؤولية يقوم على مجموعة من المقومات والتي تتلخص فيما يلي:

الفرع الأول: المقومات التنظيمية: أن تطبيق اللامركزية يستلزم أن تعكس طريقة التنظيم الإداري في المؤسسة بكل دقة مراكز السلطة والمسؤولية بكل نشاط, مع الأخذ في الاعتبار طبيعة الوظائف المختلفة وخصوصا الفنية منها وعدد وطبيعة المنتجات التي يتم إنتاجها وطرق الإنتاج إلى غير ذلك من العوامل الفنية وغير الفنية التي تؤثر على الهيكل التنظيمي للمؤسسة, وبصفة عامة يتمثل مركز المسؤولية في واحد من المراكز الآتية:[1]

1- مركز التكلفة:

يعتبر مركز التكلفة القطاع الذي له سلطة الرقابة على حدوث التكاليف، ومن خصائصه أنه ليس له سلطة الرقابة على تحقيق أوتوليد الإيراداتأواستخدمأموال الاستثمارات، ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا وانتشارا في الحياة العملية نظرا لأن كثيرا من دوائر النشاط في الوحدة الاقتصادية يمكن اعتبارها كمراكزتكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية، والسبب في ذلك أن التكاليف يمكن حصرها وقياسها بسهولة أكبر من الأرباح والمنافع التي غالبا يصعب قياسهابموضوعية كافية، لذلك فإن تحقيق

[1]- معتصم مفضي الخالدي، **دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية**، رسالة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية علوم الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، أيار/2015، ص 16 – 17 – 18.

بعض دوائر النشاط في الوحدة الاقتصادية أرباحا لا يعطي الحق باعتبارها مركز إيراد لصعوبة قياس وحصر هذه الأرباح والمنافع, ويمكن القول بأن تحديد المسؤولية في هذا المركز محصورة في التكاليف التي يمكن للمسؤول عن المركز التأثير عليها بقراراته.

2- مركز الربحية:

هو المركز الذي يمنح للمسؤول عنه صلاحية التحكم بالتكاليف والإيرادات وليس لديه صلاحية باتخاذقراراتالاستثمار، فهو يشبه المؤسسةالمستقلة التي لا يدخل ضمن نطاقها المسؤوليةعن المال المستثمر فهو يخص الإدارة العليا، وأيضاهو ذلك الجزء من التنظيم الذي يكون فيه المدير مسؤولا عن عناصر الإيرادات والتكاليف التي تحدث في مركزه وتخضع لرقابته، وبناءا عليه يقيم أداءه ويمكن اعتبار هذا المركز وحدة اقتصادية مستقلة لها تكاليفها وإيراداتها الخاصة بها ويهدف المسؤول عنها إلى تعظيم أرباحها دون إلحاق الضرر والخسائر بأي مركزمسؤولية آخر بشكل ينعكس على تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية ككل.وقد يكون مركز الربحية طبيعيا أو افتراضيا، حيث يقصد بمركز الربحية الطبيعي ذلك المركز الذي يبيع إنتاجه أو خدماته إلى أطراف خارج المؤسسة وبالتالي تحقيق إيراداته كما لو أنه وحدة اقتصادية مستقلة قائمةبذاتها، أما مركز الربحية الافتراضي فهو ذلك المركز الذي يحول إنتاجه أو خدماته أساسا إلى أقسام أخرى داخل نفس الوحدة الاقتصادية ويطلق على أسعار البيع في هذه الحالة اسم سعرالتحويل.

3- مركز الاستثمار:

هو أيمركز مسؤولية داخل المؤسسة يكون مديره مسؤولا عن التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى الاستثمارات التي استخدمها في تحقيق العائد حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذالقرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافةإلى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذه المراكز، وبناء عليه يقيم أداء مدير هذا المركز على أساس الربح الذي يحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الاستثمارات أو رأس المال المستثمر في هذاالمركز، وتجدر الإشارةإلى أن الصلاحيات التي تمنح لمدير مركز الاستثمار هي الأعلى مقارنة بالصلاحيات الممنوحة إلى مدير مركز التكلفة ومركز الربحية، لذلك غالبا مايشتمل مركز الاستثمار على كافة أنواع المسؤولية الأخرى حيث يكون لمديره صلاحية الإشراف والمتابعة على النفقات والتكاليف والإيرادات المحققة إضافة إلى تتبع المال المستثمر في مركز المسؤولية.

إن عدد مستويات ومراكز المسؤولية يختلف من مؤسسة إلىأخرى حسب الهيكل التنظيمي واحتياجات المؤسسة، ايأنه لا توجد قاعدة معينة في تحديد أنواع وعدد مراكز المسؤولية في المؤسسة، فكل مؤسسة تعتبر حالة خاصة تحتاج إلى عدد وأنواع مراكز مسؤولية لايتناسب مع المنظمات الأخرى التي تختلف معها من حيث الحجم، ونوع الخدمة ومواصفات العمليات، فلسفة الإدارة.

الفرع الثاني: المقومات المحاسبية.

لنظام محاسبة المسؤولية مجموعة من المقومات المحاسبية تتمثل في ما يلي:

- **تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة إلى الرقابة وعناصر غير خاضعة للرقابة:**[1]إن العناصر الخاضعة للرقابة هي تلك البنود التي تكون تحت سلطة مدير المركز والتي يمكن أن يؤثر عليها بقراراته، أما العناصر غير الخاضعة للرقابة فهي تلك البنود التي لا يمكن المدير المركز التحكم بها والتأثير عليها في حدود زمنية معينة وظروف وإمكانيات محددة، ومع ذلك ينبغي أن يفهم بأن خضوع العنصر للرقابة يعد أمراً نسبياً إذ يعتمد على عاملين هما:

1- أ- المستوى الإداري لمركز المسؤولية: من المتعارف عليه أن الحدود الوظيفية لمركز المسؤوليةتلعب دورا كبيرا في تحديد المسؤولية عن أحدث عناصر التكاليف والإيرادات، وبالتبعية القدرة على التحكم في تلك العناصر من عدمه، فعدم خضوع العنصر لرقابة مركز مسؤولية أن هذا العنصر غير خاضع للرقابة على الإطلاق، بمعنى أن العنصر غير الخاضع لرقابة مستوى إداري معين، هو في حقيقة الأمر يكون خاضع لرقابة مستوى إداري أعلى من الأول، وهكذا كلما ارتقى المستوى الإداري كلما اتسع نطاق العناصر الخاضعة للرقابة، ومن هنا تظهر فكرة المسؤولية المباشرة والمسؤولية غير المباشرة عن أحداث العنصر، فالمسؤولية المباشرة في هذا المجال تعني التأثير على العنصر في يد المسؤول نفسه، أما المسؤولية غير المباشرة فتعني أن سلطة التأثير على العنصر في يد المرؤوس، الأمر الذي يتفق مع مبدأ تفويض السلطة تحمل المسؤولية كاملة.

ويرتبط التأثير الرقابي للمستوى الإداري على عنصر الكلفة بطبيعة عنصر الكلية نفسه، ففي عناصر التكاليف المقننة أي التكاليف التي ترتبط بالإنتاج والمتمثلة بشكل أساسي بالتكاليف الصناعية والتسويقية المتغيرة، نجد أنها تخضع لرقابة مدير مركز النشاط المعني بينما نجد التكاليف الثابتة الملزمة والتي ترتبط بالطاقة، عادة تكون تحت سيطرة الإدارة العليا، وعليه فهي لا تخضع لرقابة مدراء مراكز الإنتاج أو خدمات الإنتاج بمعنى لا تخضع لمراكز المسؤولية الأدنى من الإدارة العليا.

1- ب- الفترة الزمنية: أما حسب هذا العامل يمكن القول بأن جميع عناصر التكاليف تعد عناصر متغيرة في الأجل الطويل، وبما أن عناصر التكاليف المتغيرة تعد من العناصر الخاضعة للرقابة، فإنه يمكن استنتاج بأن جميع عناصر التكاليف تعد خاضعة للرقابة في الأجل الطويل.

[1]- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلك الراوي، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الثانية ، دار المسيرة، عمان، سنة 2010، ص 507 – 508.

2- تقييم الأداء ومعاييره:[1]يعرف تقييم الأداء بأنه عملية إصدار حكم عن أداء وسلوك العاملين في العمل، ويترتب على إصدار الحكم قرارات تتعلق بالاحتفاظ بالعاملين أو توقيتهم أو نقلهم إلى عمل آخر داخل المؤسسة أو خارجها أو تدريبهم وتنميتهم أو تأديبهم أو فصلهم والاستغناء عنهم، كما يعرف بأنه الحصول على حقائق أو بيانات محددة من شأنها أن تساعد على تحليل وفهم وتقييم أداء العامل لعمله وسلوكه فيه في مدة زمنية محددة وتقدير مدى كفائته الفنية والعملية للنهوض بأعباء المسؤوليات والواجبات المتعلقة بصلة الحاضر والمستقبل ويرى البعض أن المقصود بتقييم الأداء هو المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها.

ولغرض تنفيذ عملية تقييم الأداء لابد من وجود مجموعة معايير يمكن الاسترشاد بها لتقييم أداء المراكز بحيث تكون تلك المعايير ملائمة لطبيعة نشاط المركز وكما يلي :

2- 1- معايير تقييم مراكز الكلفة: لاشك أن معايير تقييم مراكز الكلفة تتمثل في عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة المركز والتي هي:

أ- كلفة المواد المباشرة: إن معايير تقييم كفاءة استخدام عنصر المواد الأولية يكون من خلال تحليل انحرافات كلفة المواد الأولية إلى مكوناتها والمتمثلة بانحراف السعر والكمية ويتم حساب هذه الانحرافات بالشكل الآتي:

الانحراف الكلي للمواد الأولية = الكلفة الفعلية للمواد الأولية المستخدمة في الإنتاج – الكلفة المعيارية للمواد الأولية المستخدمة في الإنتاج.

ويحلل الانحراف الكلي إلى:

انحراف سعر= [السعر الفعلي – السعر المعياري] × الكمية الفعلية للمواد الأولية.

انحراف الكمية=[الكمية الفعلية – الكمية المعيارية] × السعر المعياري

ب- كلفة الأجور المباشرة: وتتمثل معايير تقييم كفاءة استخدام العمالة بالمؤشرات الآتية:

الانحراف الكلي للأجور المباشرة = كلفة الأجور المباشرة الفعلية – الكلفة المعيارية للأجور المباشرة

ويحلل هذا الانحراف إلى:

انحراف معدل الأجر = [معدل الأجر الفعلي – معدل الأجر المعياري] × الوقت الفعلي

انحراف كفاية = [الوقت الفعلي – الوقت المعياري]× معدل الأجر المعياري

[1]- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم، عبد الخالق مطلك الراوي، المرجع نفسه، ص 509 – 510 – 511 – 512.

ج- كلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة: ويتم قياس مدى الكفاءة المؤشرات الآتية:

ج- 1- انحراف الطاقة وهو الفرق بين التكاليف المعيارية (التقديرية) للإنتاج الفعلي والموازنة المرنة للمستوى المخطط.

ج- 2- انحراف الكفاءة أو الكفاية وهو الفرق بين الموازنة المرنة للمستوى المعياري (المخطط له) والموازنة المرنة للمستوى الفعلي.

ج- 3- انحراف الإنفاق وهو الفرق بين الموازنة المرنة للمستوى الفعلي والتكاليف الفعلية.

2- 2- معايير تقييم مراكز الربحية:

أوضحنا فيما تقدم أن تقييم أداء مراكز الربحية يتمثل في مقارنة أرباح المركز المتحققة خلال الفترة مع الأرباح المستهدفة أو أحيانا يصار إلى مقارنتها مع أرباح السنة السابقة. ومن الأساليب الشائعة الاستخدام في هذا الخصوص هو أسلوب تحليل مجمل الربح الذي يدرس أسباب التغير في مجمل الربح لتحديد مواطن القوة لتعزيزها وتشخيص نقاط الضعف لمعالجتها، ويتم تحليل مجمل الربح وفقا للمعادلات الآتية:

انحراف مجمل الربح= مجمل الربح للسنة الحالية- مجمل الربح للسنة السابقة أوالمخطط لها

فإذا كانت النتيجة موجبة، فهذا يعني ملائم والعكس غير ملائم. ويحلل انحراف مجمل الربح إلى:

أولا: انحراف إيراد المبيعات ويقاس كما يلي:

انحراف إيراد المبيعات = إيراد المبيعات للسنة الحالية – إيراد المبيعات للسنة السابقة.

الانحراف الموجب ملائم والانحراف السالب غير ملائم.

ويحلل انحراف حجم المبيعات إلى:

أ- انحراف سعر البيع =[سعر البيع للسنة الحالية – سعر البيع للسنة السابقة أو المخطط لها] ×عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية

ب- انحراف حجم المبيعات =[عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية – عدد الوحدات المباعة للسنة السابقة] × سعر البيع للسنة السابقة أو المخطط لها

ثانيا: انحراف كلفة البضاعة المباعة ويقاس كما يلي:

انحراف كلفة البضاعة المباعة = كلفة البضاعة المباعة للسنة الحالية – كلفة البضاعة لسنة السابقة أو المخطط لها.

الانحراف الموجب يعني غير ملائم والسالب يعني ملائم ويحلل إلى:

أ- انحراف سعر الكلفة = [كلفة الوحدة الواحدة للسنة الحالية - كلفة الوحدة الواحدة للسنة السابقة أو المخطط لها] × عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية

أ- انحراف حجم الكلفة = [عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية - عدد الوحدات المباعة للسنة السابقة أو المخطط] × كلفة الوحدة الواحدة من البضاعة المباعة للسنة السابقة أو المخطط لها

2- 3- معايير تقييم مراكز الاستثمار: هناك مؤشرين لتقييم أداء مراكز الاستثمار هما:

أ- معدل العائد على الاستثمار ويقاس بالمعادلة الآتية:

معدل العائد مع الاستثمار = الدوران × الهامش

=[المبيعات÷ مجموع الموجودات] × [صافي الربح قبل الضرائب والفوائد ÷ المبيعات]

ب- معيار الربح المتبقي: ويقصد بالربح المتبقي هو صافي الربح بعد تغطية الفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر في المركز، فالفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر وفق معدل الفائدة السائد في القطاع المصرفي مثلا تمثل الحد الأدنى للربح الواجب تحقيقه وإلا عاد الاستثمار دون المستوى المقبول عموما، أما الربح المتبقي أي الفائض عن الحد الأدنى فهو معيار تقييم الأداء في مراكز الاستثمار وهكذا فإن معيار الربح المتبقي يربط بين معيار أداء مراكز الربحية ومعيار أداء مراكز الاستثمار وذلك من خلال الربط بين الربح كرقم مطلق وبين الربح كرقم نسبي معبر عنه بمعدل العائد على الاستثمار.

3- تقارير الأداء:[1]

تعد تقارير الأداء من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية، فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه، وكثيراً ما تعرف محاسبة المسؤولية على أنها نظام للتقارير التي تربط بالهيكل الإداري للمؤسسة، وبذالك تعد تقارير الأداء العنصر الثالث للمقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية، وتقارير الأداء أو كما تسمى أحياناً التقارير الرقابية هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة.

وتعرفتقارير الأداء من وجهة النظر المحاسبية على أنها التقارير التي تولد عن النظام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختبار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة. ومن بين فوائد تقارير الأداء ما يلي:

1- تساعد المديرين على تحسين الأداء.

[1]-مؤيد محمد الفضل،عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلك الراوي، مرجع سبق ذكره، ص 512 - 513.

2- تخطيط العمليات المستقبلية.

3- تحسين الدافعية لدى العمال للعمل في منشآتهم.

وما تجدر الإشارة إليه بأنه لا يمكن القول بأنه هناك مجموعة مثلى من التقارير الرقابية التي تصلح لمختلف المؤسسات حيث أن تقارير الأداء التي تصلح لمؤسسة معينة قد لا تصلح لمؤسسة أخرى، ورغم ذلك فإنه يمكن تقسيم تقارير الأداء إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

- تقارير قبل الأداء.

- تقارير أثناء تأدية المهام.

- تقارير الأداء بعد إنجاز المهام.

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف

الرقابة الإدارية عنصر مهم وأساسي من عناصر العملية الإدارية التي لا يتم اكتمالها إلا من خلال أداء هذه الوظيفة بشكل علمي وعملي يؤدي إلى تحقيق مستوى كفؤ من الأداء، ولا يختلف اثنان على أهمية الرقابة في المؤسسات بأنواعها المختلفة، والرقابة ليست غاية بحد ذاتها وإنما هي وسيلة لتحقيق غاية معينة، وطالما أن هناك وظائف ونشاطات إدارية تنجز فإن هنالك حاجة ضرورية لوجود الرقابة من أجل التحقق من عمليات الإنجاز والتأكد من مسايرتها للخطط والبرامج.

المطلب الأول: ماهية الرقابة.

الفرع الأول: تعريف الرقابة وأهدافها.

أولا: تعريف الرقابة:

لقد تنوعت واختلفت الرؤى حول الرقابة حيث من بين هذه التعاريف العديدة لمفهوم الرقابة نجد:

1- تعريف هنري فايل: "الرقابة هي التحقيق ما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء".[1]

2- الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة وهي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف .[1]

[1]- عبد الكريم أبو مصطفى، **الإدارة والتنظيم المفاهيمالوظائف ألعمليات**، سنة 2001، ص246.

3- الرقابة هي "وظيفة تقوم بهاالسلطة المختصةبقصد التحقق من أن العمل يسير للأهداف المرسومة بكفاءة في الوقت المحدد لها ,فهي بذلك ضرورة لا غنى عنها لاستكمال إنجاز الأعمال".[2]

ومن خلال كل التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة هي نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسؤولة،يشمل الملاحظة المستمرة للأداء وقياس أساليبه،ومقارنتها بالمعايير الموضوعة مسبقا لتحديد الانحرافات وتجنب الضعف والخطأ وتحديد أنسب الطرق العلاجية والتصحيحية التي تهدف للاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة لتحقيق أهدافها .

الفرع الثاني: أهداف الرقابة:

تتمثل الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة على التكاليف في الآتي :[3]

1- الحد من أوإزالة الضياع أو الإسراف في استخدام الموارد المتاحة.

2- العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بأقسام الإنتاج أو الأقسام الفنية بالمؤسسة.

3- إيجاد نظام لتحفيز العاملين يكون مرتبط بنظام الرقابة على التكاليف.

4- تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق نفس الحجم المستهدف من الإنتاج.

5- تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها.

6- إجراء الدراسات التشخيصية.

7- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإجراء التعديلات المراد إدخالها على أساليب الإنتاج أو مصادرالموادالخام أو منافذ البيع والتوزيع،أو تكوين هيكل العمالة بالمؤسسة.

---

[1]- علي الشريف، **الإدارة المعاصرة**، الدار الجامعيةالإسكندرية، سنة 2002-2003، ص365.

[2]- عمر محمد مرشد الشوبكي، **مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن**،مجلة المنظمة العربية للعلوم الإدارية جامعة الدول العربية، العدد250،عمان، سنة 1981،ص55.

[3]- حفصة محمد إبراهيم محمد، الخضر عبد اللطيف، **دراسة تطبيقية تحليلية عن مدى تطبيق الأساليب الحديثة في تحقيق الرقابة غلى عناصر التكاليف (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية)**، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد الخامس والعشرون، 2تشرين الثاني(نوفمبر)2020، ص68.

المطلب الثاني:أنواع الرقابة

للرقابة عدة أنواع نذكر منها:

أ- **الرقابة حسب توقيت القيام بها:** إن الوقت الذي يتم فيه تنفيذ وظيفة الرقابة يعتبر عاملا مهما في تصميم النظام الرقابي الفعال والرقابة المثالية هي التي تقوم بتحديد المشاكل والتنبؤ بها قبل حدوثها، ويمكن تصنيف الرقابة على أساس توقيت القيام بها إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- 1- **الرقابة السابقة أي الرقابة التنبؤية:** هي تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث، فهي تهدف إلى خدمة الخطط المستقبلية التي تسعى المؤسسة من خلالها إلى تحقيق أقصى عائد مع تقليل الانحرافات والأخطاء وذلك بالكشف عنها قبل حدوثها من خلال الاختيار السليم لكل من الاستثمارات ومصادر التمويل.[1]

أ- 2- **الرقابة المتزامنة:**تتم هذه الرقابة أثناء تنفيذ العمل، من بين الوسائل المساعدة على تفعيل عمل أجهزة الرقابة استخدام مايسمى بالنشرة التنبؤية والتي تظهرالتنبؤ الحاصل في إنتاج مخرجات المشروع خلال فترة أو فترات زمنية معينة على أن تقارن مباشرة بمعلومات الإنتاج الفعلي، فهي تهدف إلى اكتشاف الانحراف أو الخطأ وقت حدوثه وتجنب مضاعفاته وأثاره التي قد تكون مؤثرة سلبيا على المؤسسة والإجراءات التصحيحية اللازمة، ولقد ساهم في ظهور هذا النوع من الرقابة استخدام الحاسبات الآلية والتجمع والتخزين والتحويل الإلكتروني للبيانات التي تمكن من رصد الانحرافات وقت حدوثها وإبلاغ الإدارة بها.[2]

أ- 3- **الرقابة اللاحقة:** ويمكن تحقيقها عن طريق مايلي:[3]

- ملاحظة الأداء الفعلي والاطلاع على النتائج المحققة.
- تقريرمستوى الأداء من ضعيف، ضعيف جدا، مقبول، جيد، جيد جدا، وممتاز.
- الاطلاع على مسوغات العمل والإنفاق وكذا أدلة الإثبات ومعززات القرارات.
- الاطلاع وفحص المبررات والقرارات والتوصيات الخاصة بالعمل.
- تحديد الانحرافات والسلبيات ورصدها ومعاجلتها.
- التوصيات واتخاذ القرارات بالمعالجة والحلول.
- التركيز على الإيجابيات ومنح الحوافز والتشجيع .

---

[1]- حسين حريم،**مبادئ الإدارة الحديثة**، الطبعة الثانية، الدار الحامدية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص311.

[2]- حسن إبراهيم بلوط،**إدارة المشاريع ودراسة جدواها الاقتصادية**، دار النهضة العربية، لبنان، 2002،ص258.

[3]- عبد الله جوهر، **الإدارة العامة وإدارة الأعمال**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2014، ص162-163.

ب- الرقابة حسب أطراف التعامل مع المؤسسة وهي نوعان:

ب- 1- الرقابة الداخلية:تمارس الرقابة الداخليةمن قبل المديرين على مرؤوسيهم من حيث السلوك والأداء، كما أنها تمارس من قبل وحدة تنظيمية للرقابة الداخلية تكون مسؤولة عن الرقابة على أنشطة المؤسسة ونتائج أعمالها، ويتم ربط هذه الوحدة بأعلى سلطة في المؤسسة، بالإضافة إلى تقييم درجة كفاءة وفعالية الأداء ومدى استخدام الموارد بالشكل الأمثل.[1]

ب- 2- الرقابة الخارجية:هي الرقابة التي تتم من أطراف خارج المؤسسة، وهم من يتولون الرقابة داخل هذه المؤسسة ويلاحظ أن هذا النوع من الرقابة يفرض في الواقع عدة قيود على حرية تصرف المؤسسات الخاضعة للرقابة الخارجية، بحيث تتم هذه الرقابة عن طريق زيارات مفاجئة من طرف المراجعين الخارجيين لتفقد وثائق ودفاتر المؤسسة وذلك بغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها وفق معايير موضوعة.[2]

المطلب الثالث: خصائص ومقومات الرقابة.

الفرع الأول: خصائص نظام الرقابة.

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تحديد كفائته وفعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:

- **التكامل:** يجب أن يتكامل نظام الرقابة مع نظام التخطيط وخاصة في الجوانب الضمنية والصريحة بمعنى إجراءات وطرق وتوجهات وافتراضات وقيم،وإن أفضل الطرق لخلق هذا التكامل هو جعل الرقابة جزءا أساسيا من عملية التخطيط يجب أن يعطي نظام الرقابة أهمية كبيرة لوضع المعايير التي تعطينا صور حقيقية عن الإنجاز المتوقع ضمن الخطة.[3]

-**المرونة:** من الأمور المهمة والمطلوب توافرها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى تكون مفيدة وفعالة في مجال الرقابة ضرورة أن يتميز هذا الهيكل بالمرونة، وتعني الاستجابة للتغيرات حيث أن السمة المميزة لبيئة الأعمال اليوم هي الديناميكية والتغيير المستمر لذا يجب أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستجابة لهاته التغيرات.[4]

---

[1]- ماجد عبد المهدي المساعدة، وآخرون،**مبادئ علم الإدارة**، الطبعة الأولى،دارالمسيرة، عمان، 2013،ص289.

[2]- عثمان خالدي، **دور الرقابة المصرفية الداخلية والخارجية في تحسين الأداء داخل البنوك التجارية _دراسة حالة عينة من البنوك التجارية**،مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص بنوك (غيرمنشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة المسيلة، الجزائر،2015/2014، ص7.

[3]- ماجد عبد المهدي المساعدة، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 298.

[4]- المرجع نفسه، ص 298.

- **الفعالية**:يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمنعدم ظهورها في المستقبل،وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.[1]

- **الموضوعية**: إن النظام الرقابي الذي يعطي تفاصيل كمية ومحددة هو أفضل من ذلك الذي يقدم أراء عمومية وصفية وغير محددة كميا.مثال ذلك لو أن المدير العام طلب تقريرا من مشرفي عمل في أحد المصانع في قسمين مختلفين حول أداء الموارد البشرية فيهما، وقدم الأول تقريرا يشير فيه إلى معنويات العاملين جيدة وشكاوي العاملين ضمن الحدود المقبولة ودوران العمل تحت السيطرة، في حين أشار الآخر إلى أن الغياب وصل إلى (4%)،وأن الشكاوي وصلت هذا العام إلى (60) شكاوى (مقارنة ب(40) شكاوى في العام الماضي)، وإن نسبة دوران العمل هي (12%)، فإن التقرير الثاني هو أكثر موضوعية ودقة في طرح المؤشرات لأنه حدد بالأرقام القاطعة حالة الأداء.[2]

الفرع الثاني: مقومات الرقابة:

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعتمد على كل من النموذج المحاسبي والإداري الفعال يسمح بتوليد معلومات معبرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ويمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة، من جهة أخرى ، وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في:

1- المقومات الإدارية:لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام وهي:[3]

أ- **هيكل تنظيمي كفء** : إن وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيقاً وواضحاً،والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفؤاً لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة، ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول وإدارة الحسابات، وهذا من أجل خلق رقابة قسم معين لقسم آخر للحد من ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عنها إن وجدت.

---

[1]- بديرة فارس، بيطار بهاء الدين، **دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة في مطاحن الحضنة المسيلة**، مذكرة مكملةلنيل شهادة الماستر(غيرمنشورة)، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجاريةوالتسيير،جامعة محمد بوضياف المسيلة،الجزائر، 2018/2017، ص8.

[2]- ماجد عبد المهدي المساعدة، مرجع سبق ذكره، ص299.

[3]- بديرة فارس، بيطار بهاء اللدين، مرجع سبق ذكره ص14.

إن الهيكل التنظيمي الجيد يمكن أن يساعدا على تتبع العمليات في كل ناحيةمن المؤسسة، مما يعني ربط النتائج بالأفراد والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسؤولية، وخاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبونها وأنهم سوف يجازون في حالة عدم ارتكابهم لهذه الأخطاء.

وبالتالي يمكن القول أن الهيكل التنظيمي الكفء يشمل:

- الرقابة الداخلية على العمليات وذلك بألا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بالعملية من بدايتها إلى نهايتها.
- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها، ومسؤولية المحافظة على الأصول وتداولها .
- الاستقلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطة كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العلاقات بينها.

ب- كفاءة الموظفين:تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة.

ج- وجود مستويات ومعايير أداء سليمة: إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يؤثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء، وبالتالي يجب على الإجراءات الموضوعية إظهار الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب عليها إظهار مستويات الأداء والوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن معايير قياس أدائهم، وذلك من أجل محاولة المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

د- وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول: يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات لتوفير الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس حتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كما يجب عليها الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمال إدخال تعديلات عليها وإتلافها، واتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول كتخصيص أماكن خاصة بها، استخدام الأنظمة الإلكترونية لحمايتها، تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى هذه الأماكن، الاحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف كما يجب أن يتم أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن تصريح وإثبات تلك المعلومات.

هـ- وجود قسم المراجعة الداخلية:من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

2- المقومات المحاسبية:بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية، تتمثل في:[1]

أ- نظام محاسبي سليم: يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي:

- المجموعة الدفترية: وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها ويجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة ومراعية للنواحي القانونية والشكلية.

- الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية.

- الدليل المحاسبي: يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة، حيثيتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تتفرع منها حسابات فرعية.

ب- الوسائل الآليةالإلكترونية المستعملة: أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصاديةتزيد من أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات، العناصر المهمة في ضبط وإنجاز الأعمال خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

ج- الجرد الفعلي للأصول: تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسم بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا، كما أن اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم عملية الجرد الدورية تمكن من معالجة ذلك في الوقت المناسب .

د- الموازنات التخطيطية: تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية فعلى أساسها تتم مقارنة ما أنجز فعلا بما هو مخطط، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات المهمة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات السلبيةوالاستفادة من الانحرافات الموجبة.

[1]- بيدرة فارس، بيطار بهاء الدين، مرجع سبق ذكره، ص16.

هـ- نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة: التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة والجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها. ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجازهذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة.

المبحث الثالث:العلاقة بين محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف.

محاسبة المسؤولية هي إدارة رقابية فعالة على التكاليف لكنها تميز بين أنواع التكاليف والرقابة الواجب القيام بها عليها ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى العلاقة التي تربط بين محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف.

المطلب الأول: محاسبة المسؤولية وعلاقتها بالتكاليف:

يمكن تحديد علاقة محاسبة المسؤولية بالتكاليف من خلال ما يلي:[1]

1- محاسبة المسؤولية وتكاليف المنتج: يميز بين نوعين منالتكاليف حسب علاقتها بالمنتج وهما تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ومحاسبة المسؤولية تستطيع التحكم في التكاليف المباشرة بشكل جيد، لتحكم مسؤول المركز بها كليا ولتحميلها على الخدمة أو المنتج مباشرة وكليا عكس التكاليف غير المباشرة التي قد تكون غير خاضعة للسلطة وتكون أيضا محل تشارك بين مجموعة من المراكز المختلفة وهنا تضيع المسؤولية بين مختلف المراكز ولايمكن معرفة إن كان هناك تقصير متعمد ومن يتحمله بدقة.

2- محاسبة المسؤولية ووظائف المؤسسة: يمكن تقسيم التكاليف حسب الوظائف فنقول تكلفة تموين وتكلفة إنتاج وتكلفة توزيع أو تسويق، فمثل ماقسمت المؤسسة لوظائف تقسم بالموازنات لمراكز تكلفة من خلالها يتحمل كل مسؤول عن مركز أداء مركزه وفقا للخطط الموضوعة، وكذلك مدى تقصيره في تسيير مركزه من عدمه، والمسؤولية هنا تكون في حدود المراكز المحددة فمثلا مسؤول مركز الإنتاج يحمل مسؤول مركز التموين عن أي نقص أو تأخر في التموين بالمواد الأولية وفي تعطل الإنتاج، وكذلك مسؤول التوزيع يحمل مسؤول مركز الإنتاج أي عيب أكتشف نتيجة مردودات المبيعات نظير عدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها والمرفوعة له للتقيد بها وهكذا.

[1]- عزالدين فؤاد، **محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه علوم تخصص محاسبة (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص114.

3- محاسبة المسؤولية وتكاليف النشاط: يمكن تقسيم التكاليف حسب حجم النشاط إلى تكاليف ثابتة وتكاليف شبه ثابتة ومتغيرة في نفس الوقت، فبالنسبة للتكاليف المتغيرة فإن محاسبة المسؤولية عنها سهل نسبيا لارتباطها بوحدة المنتج ولثباتها على المستوى الوحدوي فما أن تحدد في أول مرة حتى يتم التحكم بها مثل المواد المباشرة التي تدخل في إنتاج وحدة واحدة وكذلك العمل المباشر فتغيرها مستبعد، وكذلك سهولة الرقابة عليها من طرف المسؤولين لسهولة إجراء المقارنات بين الوحدات المنتج من وزن ومساحة وجودة...، ولمسؤولية تحمل للقائم على العمل مثل العامل على الآلة أو على الإنجاز، أما التكاليف شبه المتغيرة فهي التكاليف التي تحتوي جزء منها ثابت وجزء متغير أي أن تكاليفها تتغير وفقا لمستوى إنتاج معين وهنا يمكن أن يقال عنها نفس ماقيل عن التكاليف المتغيرة في شقها المتغير، أما الشق الثابت من هذه التكاليف فمحاسبة المسؤولية عنه تكون صعبة نوعا ما لثبات هذا النوع من التكاليف كليا ولتغيره بتغير حجم الإنتاج بالنسبة للوحدة، وهذا النوع من التكاليف في العادة يكون خارج نطاق مسؤولية مسؤولي المراكز لارتباطه بوسائلالإنتاج والتي يكون القرار فيها من صلاحيات الإدارة العليا إلا أن الإدارة العليا تبرر قراراتها من خلال،استشارتها لمسؤولي المراكز عن أي الوسائل الإنتاجيةالأنجع لكي يتم اقتناؤها.

4- محاسبة المسؤولية وتكاليف اتخاذ القرار: لكي يتخذ القرار لابد من مفاضلة التكلفة التي سيحققها بتكلفة بديلة تسمى تكلفة الفرصة البديلة، والمسؤول هنا يقيم أداء مركزه من خلال تحقيق قراراته لتكاليف عادة تكون أقل من تكاليف الفرصة البديلة أو تساويها حتى يكون القرار سليماً وذو أثر إيجابي على أداء المركز، وهناك أيضا نوع آخر من التكاليفيطلق عليها بالتكاليف الملائمة وهي التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار وهي التكاليف التي يستطيع مسؤول المركز تبريرها حين يقع اختياره على بديل من بين مجموعة من البدائل والتي تكون مبررة في مركزه وتكون ضرورية وغير زائدة.

المطلب الثاني:محاسبة المسؤولية وعلاقتها بالرقابة:[1]

فيما سبق تطرقنا لأنواع الرقابة ويمكننا ربط كل نوع من أنواعها بنظام محاسبة المسؤولية كما يلي:

1- محاسبة المسؤولية والرقابة من حيث التوقيت: تتقاطع محاسب المسؤولية مع الأنواع الثلاثة للرقابة الزمنية، بحيث نجد المسؤول عن كل مركز يسعى جاهدا لتكون انطلاقة عمله ستتم في أحسن الظروف من خلال ممارسته للرقابة القبلية وتسمى أيضا رقابة المنع على كل التحضيرات سواء تعلق الأمر بالمنتج ومواده الأولية في مركز الإنتاج مثلا أو من خلال الحرص على العد والحصر الجيد للإحتياجات الضرورية لمركز التموين...إلخ.

2- أما المراقبة أثناء التنفيذ فهي تكتسي أهمية بالغة والتي يطلق عليها أيضا بالرقابة التصحيحية أو التقويمية وهي تدخل في صميم صلاحيات المسؤول عن المركز، وهذا النوع يخفض من الأخطاء ويجعل من

[1]- عز الدين فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص116.

المسؤول دائم الاطلاع على مجريات العمل ودائم التقيد بالخطط الموضوعة المراد تحقيقها، أما النوع الثالث من الرقابة وهي الرقابة البعدية فنظام محاسب المسؤولية أيضا يوليها أهمية بالغة لأنها تدخل في صميم عمله من خلال معرفة مدى التقيد بالخطط الموضوعة بعد الانتهاء من العمل أي تكون المقارنة بنسبة مئة بالمئة، وكذلك التقرير وفقا لنظام محاسبة المسؤولية يكون شاملا عند الانتهاء من الأعمال المكلف بها قسم معين.

3- محاسبة المسؤولية والرقابة من حيث النطاق: من حيث النطاق نميز بين رقابة جزئية ورقابة شاملة (كلية) وفي وقتنا الحاضر ومع تزايدالعمليات التي تقوم بها المؤسساتكما ونوعا أصبح النوع الثاني صعبا جدا وقد يكون مستحيلا، وأصبحت الرقابة الجزئية هي الأكثر انتشارا وتم توظيف مجموعة من الأدوات الإحصائية فيها من خلال الاعتماد على العينات والسحب العشوائي ...، وكل رئيس مركز يستطيع الاعتماد إما على الرقابة الكلية أو الجزئية إلا أنه يفضل الاعتماد على النوع الثاني لسهولة التحكم به ولعدم عرقلته للأعمال ولعدم استهلاكه للوقت والجهدمن طرف المسؤول على حساب أداء مهامه داخلالمركز.

4- محاسبة المسؤولية والرقابة من حيث الإلزام: نميز بين نوعين من الرقابة من حيث الإلزام، رقابة إلزامية ورقابة اختيارية، والرقابة الإلزامية هي معيار المقارنة التي يتخذه الملاك أو من استعان بالرقابة الإلزامية مع تقارير نظام محاسبة المسؤولية والتي تبين أداء كل مركز على حدة والمراكز ككل كوحدة واحدة، وعليه فيمكن القول أنه يوجد تكامل بين نظام محاسبة المسؤولية والرقابة الخارجية لاعتماد الأخيرة على تقارير الأولى.

أما الرقابة الاختيارية فنظام محاسبة المسؤولية يعد في حد ذاته رقابة وتبنيه هو سعي من الإدارة ليس فقط الاكتفاء بالرقابة التقليدية إنما تتعداها إلى الرقابة على الأداء، ومحاولة من الإدارة لتطبيق رقابة متزامنة وقبلية وبعدية من خلال وضع خطط تفصيلية لكل مركز نشاط ومراقبة تطبيقها بواسطة رؤساء المراكز أو من يفوضونه لذلك، عن أي انحراف في وقته لتتم معالجته بالسرعة اللازمة للمحافظة على السير العادي للأنشطة والتقليل من الانحرافات قدر الإمكان.

5- محاسبة المسؤولية والجهة الرقابية: يميز بين نوعين من الرقابة من حيث الجهة التي تقوم بها فيمكن أن تكون الرقابة لصالح الإدارة العليا أي أنها داخل المؤسسة ولصالح أطراف تدخل في تسيير المؤسسة وهي رقابة داخلية وتخصص لها مصلحة في الهيكل التنظيمي وخطة عمل وتحدد حدود صلاحياتها والأوقات التي تعمل فيها وفي العادة هذا النوع يكون مقيدا بتوجيهات الإدارة ويكون لاكتشاف الأخطاء سواء في التسجيل أو الترحيل أو التقصير ويمكن أن يستفيد من تقارير محاسبة المسؤولية أو من النظام ككل من خلال الاعتماد على تحديد نظام محاسبة المسؤولية للأنشطة بدقة والأشخاص المسؤولين عنها وكذلك معرفة أي المراكز قصر والتقرير عنه، أي أنه يحاول مساعدة نظام الرقابة الداخلية في تحديد المسؤوليات بدقة عالية جدا، ويمكن أن تكون خارجة عن المؤسسة إما اختياريا أو إلزاميا، فقد يعين المراقب الخارجي بقوة القانون

في بعض أنواع المؤسسات او قد يلجأ الملاك اختياريا لتعيين مراقب خارجي ليساعدهم على تفسير وتحليل مخرجات المحاسبة والتأكد من صحتها ومصداقيتها وهنا يأتي دور نظام محاسبة المسؤولية لكي يكون كدليل للمراقب الخارجي يعرف من خلال مراكز النشاط الرئيسية والمسؤولياتودرجة الأهمية ويحمل وفقا لنظام محاسبة المسؤولية كل مركز مايخضع له فقط، وكذلك يعمل على رفع تقارير عن المراكز المتميزة لكي يتم مجازاتها على الجهود المبذولة.

المطلب الثالث: محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء:

لم تعد الرقابة بالنظرة التقليدية لها تلبي احتياجات المؤسسة فالمؤسسة حتى ولو لم تسجل أي تجاوزات في تنفيذ العمليات سواء من الشق المالي أو الإداري، إلا أن بيئتها المتطورة التي تنشط فيها فرضت عليها التعلم والتطور لمواكبة التطورات المحيطة،وهذا التطور والتعلم يظهر من خلال تطور الأداء بجميع أنواعه في المؤسسة سواء مالي أو إداري أو اجتماعي أو بيئي...،فالأداء المالي هو الأداء الذي يمثل صورة المؤسسة بالنسبة للملاك والغير الذين يهتمون بالاستثمار أو التعامل معها، وتطويره هو أولى أولويات الإدارة إلا أن عملية التطوير لابد لها من مرافقة رقابية فعالة تعمل على تقويم الأداء خلال مختلف الفترات، وهنا كان لابد من البحث عن أي الأنظمة التي تواكب وترافق وتقوم أداء المؤسسة،وكان نظام محاسبة المسؤولية من الأنظمة التي تلبي احتياجات الإدارة لتعديها المراقبة على التكاليف والإيرادات إلى المراقبة على الأداء التكليفيولإيرادي للمراكز، ولتحديدها الخطة الكلية بدقة وتقسيم المؤسسة لمجموعة من المراكز حتى يسهل تسييرها والرقابة عليها وتقييم أداؤها وكذلك تحديد ما هو مطلوب من كل مركز في إطار الخطة الكلية، وأهم شيء هو على تقسيم المسؤوليات وتحديدها بدقة حتى يعلم كل موظف حدوده ويعلم ما إن كان سيتم محاسبته على تقصيره وما إذا كان تقصيره سيتعدى مركزه أو سيبقى على مستواه أي أنه يمكن أن يؤثر على الأداء الكلي وسيتم محاسبته على ذلك، وهذا النظام يجعل من كل موظف يعي جيدا نتائج أعماله ويسعى لتحسينها وتلافي الأخطاء فيها، وهذا ما يجعل من الأداء ككل يتطور.[1]

[1]– عز الدين فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص118.

المبحث الرابع:الدراسات السابقة حول محاسبة المسؤولية.

تعتبرالدراسات السابقة ذات أهمية في تحديد وتوجيه وتدعيم الموضوع قيد الدراسة، ولهذا اخترنا هذه الدراسات التي تتناول موضوعات متشابهة في بعض التفاصيل لموضوع دراستنا وهي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة

1- دراسة محمد البشير إبراهيم أحمد سنة 2005 :[1]

حيث هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح تطبيق محاسبة المسؤولية وبيان دورها في تقويم الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، إضافة إلى المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات والمعلومات واستخراج النتائج، والتي تمثلت في:

1- إن تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية, كما يساعد في الرقابة على المخزون السلعي وتكاليف العمل الخدمات الإنتاجية.

2- الفصل بين التكاليف التي يمكن التحكم فيها وتلك التي لا يمكن التحكم فيها، بجانب توفير نظام عادل للحوافز للعاملين بالمشروع يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية.

3- تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية.

2- دراسة نزار كامل آدم قمر الدين سنة 2007:[2]

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مساهمة محاسبة المسؤولية في القدرة التنافسية للمؤسسة وزيادة أرباحها من خلال معرفة الانحرافات وتحليلها ومن ثم معالجتها مما يؤدي إلى تحقيق هدف الموازنة، وقد أعتمد الباحثون على المنهج الوصف التحليلي إضافة إلى المنهج الاستنباطي الاستقرائي في وضع وتحليل البيانات من المصادر الأولية والثانوية، وكانت من أبرز نتائجها ما يلي:

1- نظام محاسبة المسؤولية يمكن المؤسسة من استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاية ممكنة، وكذالك يعمل على ترقية أداء المؤسسة مما يساعدها على تحقيق أهدفها.

2- إن وجود نظام لمحاسبة المسؤولية يساعد على إعداد وتنفيذ موازنات تخطيطية بصورة جيدة.

---

[1]-محمد البشير إبراهيم أحمد،**تطبيق محاسبة المسؤولية وأثارها على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2005.

[2]- نزار كامل آدم قمر الدين، **دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية**،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007.

3- مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في وضع وتنفيذ الموازنة التخطيطية يساعد على نجاح الموازنات وتحديد معايير الأداء وتحليل الانحرافات يزيد من فعالية الرقابة الإدارية.

3- دراسة محمد الناير محمد ين سنة 2011:[1]

حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى ملائمة الأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف لبيئة التصنيع الحديثة وبيان دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في عملية الرقابة على التكاليف، واتخذت شركة الرشيدي كعينة لدراسة واستخدمتأسلوب دراسة الحالة لجمع البيانات والمعلومات وفق المنهج الوصفي وكان من ابرز نتائجها:

1- الاعتماد على النظم التقليدية كنظم لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة اثر سلبيا على رشد القرارات في المنشأة الصناعية.

2- تقسيم المنشأة إلى مراكز أنشطة أدى إلى تحقيق العدالة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.

3- تطبيق التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية أدى إلى الفعالية في الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية.

4- دراسة محمد سعيد علي أحمد سنة 2013:[2]

هدفت هذه الدراسة إلىإبراز مفهوم و أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك أمدرمان الوطني وبيان أثره على تفعيل الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسات الخدمية والوقوف على مدى توفر مقومات تطبيقه في بنك أم درمان الوطني حيث اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، إضافةإلى المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب الدراسة الميدانية حيث يعتمد على جمع المعلومات ذات العلاقة بموضوع البحث, وكان من أبرز نتائجها:

1- أن تقسيم بنك أمدرمان الوطني إلى مراكز مسؤولية يؤدي إلى تحقيق كافة أهدافه وتقويمأداء كل الأقسام كما يساعد في عملية الرقابة على الصرف داخل مركز التكلفة.

2- إن وضع معايير محددة لتقويم الأداء في بنك أم درمان الوطني يساهم في عملية الرقابة على التكلفة.

---

[1]- محمد الناير محمد ين،**دور التكامل بين التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية**، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2011.

[2]-محمد سعد علي أحمد، **نظام محاسبة المسؤولية ودوره في الرقابة على عناصر التكاليف بالمنشآت المالية**، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، 2013.

3- إن سعر التحويل يحدد بناءاً على الأهمية النسبية لكل مركز مسؤولية داخل البنك ويكون كمايلي:

أ- سعر تحويل المستند على التكلفة يحفزمركز المسؤولية على خفض الصرف.

ب- إنسعر التحويل المستند أو سعر السوق يؤثر في الرقابة على عناصر التكلفة.

ج- سعر التحويل المرتبط بضوابط البنك المركزي يؤثر في الرقابة على التكاليف.

5- دراسة محمد بابكر حسن محمد علي 2018:[1]

لقد كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مفهوم وأهمية نظام محاسبة المسؤولية ودورها الرقابي على الموارد المالية والبشرية في المستشفيات الحكومية وتسليط الضوء على مدى مساهمة نظام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء ورفع كفاءته وتحسين عملية اتخاذ القرارات في المستشفيات الحكومية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي للوصول لبعض النتائج أهمها:

1- إن نظام محاسبة المسؤولية يحدد للإدارة العليا مركز المسؤولية الناجح ومركز المسؤولية الفاشل وبالتالي يمكن اتخاذ القرار الملائم للمؤسسات عن طريق تجميع البيانات وحصرها لمركز المسؤولية وبالتالي مقارنتها مع المعايير الموضوعة.

2- إن تقارير الأداء التي تعد لكل مركز مسؤولية تمكن الإدارة من التعرف على كفاءة إدارة مركز المسؤولية في استخدام طرق الإنتاج الكفوءة والقدرة على تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق عائد مناسب للمؤسسة.

المطلب الثاني: الفرق بين دراستنا ودراسات السابقة:

بعد أن تطرقنا للدراسات السابقة التي تم إنجازها في مجال الدراسة نجد انه هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف بينها وبين دراستنا في عدة جونب نذكر منها:

إن من بين أوجه التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة هو الهدف الذي سعت إليه الدراسة والمتمثل في أهمية استخدام محاسبة المسؤولية في تسيير المؤسسة، إذ أنها تهدف إلى التحقق من أن كل نشاط في المؤسسة يسير وفق ما هو مخطط له، فوجود محاسبة المسؤولية ضروري لكل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت صناعية أو تجاريةأو خدماتية، هادفة للربح أو لا رغم الاختلاف في طريقة صياغة أهدافها وأساليب معالجتها، في حين يتضح اختلاف دراستنا عن الدراسات السابقة في كونها اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في عرض الدور الرقابي الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف

[1]- محمد بابكر حسن محمد علي، **أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة شندي السودان، 2018.

في المؤسسات الاقتصادية بشكل عام، إضافة إلى تحديد العلاقة بينهما حيث تعتبر محاسبة المسؤولية من الأدوات الرقابية التي تستخدم في تقييم الأداء داخل المؤسسة، ويمكن القول بأن هذه الدراسة هي دراسة مكلمة للنتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة وذلك لما تهدف إليه من:

1- الوقوف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية.

2- تبيان الفوائد التي يمكن تحقيقها من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والمعوقات التي تقف حائلا أمام تطبيق هذا النظام.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للجانب النظري الذي يحتوي على الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية والتعرف على أهم أهداف هذا النظام وأهمية تطبيقه بالنسبة للمؤسسة، بالإضافة إلى المقومات التي يقوم عليها والعلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف حيث تبين لنا أن لهذا النظام دور كبير في العملية الرقابية على التكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية، فهي تمثل مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تسعى إلى التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعة واتخاذ القرارات الضرورية لمعالجة الانحرافات التي قد تحدث حيث تتمثل العملية الرقابية في قياس أداء رؤساء الأقسام الفرعية والكشف عن الانحرافات وتصحيحها واتخاذ ما يلزم من تدابير لمنع حدوثها في المستقبل ومقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له سابقا، كما تم التطرق إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا مع ذكر أهم النتائج المتوصل إليها إضافة إلى إبراز أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين دراستنا.

الفصل الثاني:دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في مؤسسة "إيكومس"

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للموضوع بالإضافة إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية، سيتم في هذا الفصل إسقاط المفاهيم النظرية لمحاسبة المسؤولية ومحاولة إبراز دورها في الرقابة على التكاليف في مؤسسة "إيكومس"، وللإلمام أكثر بالجانب التطبيقي سيتم التطرق في هذا الفصل إلى التعريف بمؤسسة "إيكومس" وهيكلها التنظيمي مع تقسيمه إلى مراكز مسؤولية إضافة إلى توضيح الأدوات المستخدمة عند إجراء الدراسة مع عرض وتحليل نتائج الدراسة، وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: نبذة تعريفية حول مؤسسة "إيكومس".

-المبحث الثاني: تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسة "إيكومس".

المبحث الأول: نبذة تعريفية حول مؤسسة "إيكومس".

في هذا المبحث سوف يتم إعطاء نبذة تعريفية حول مؤسسة "إيكومس" والأهداف التي تسعى إليها، إضافة إلى شرح العناصر التي تشكل الهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة وأهدافها.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة.

مؤسسة "ايكومس" هي شركة اقتصادية خاصة ذات الشخص الوحيد تأسست سنة 1999، تقع في الجنوب الجزائري وبالضبط في ولاية أدرار تبعد عن مقر الولاية بحوالي 5 كيلومترات وهي شركة خاصة ذات مسؤولية محدودة بدأت العمل في تصنيع المكيفات الصحراوية، وعرفت تطورا متصاعدا في مسارها من حيث نوعية الإنتاج وكميته. وعرفت منتجاتها تطورا متزايدا من حيث النوعية والكمية،مما ساعدها على اكتساب سمعة جيدة في السوق المحلية والجهورية وانتشرت منتجاتها عبر كامل الأقاليم الصحراوية وتعدت إلى دول الجوار، وإيمانا من مسيريها بأن الاعتناء بالنوعية وجاذبية الشكل هي الأساس في الحفاظ على المكانة التسويقية فقد عكف المهندسون والمصممون على تحسين شكل ونوعية المكيفات حتى وصلوا للنموذج الحالي المصنوع من البلاستيك الصحي المتين الذي يمتاز بخفة الوزن،وسهولة النقل،وجاذبية الشكل، مع كفاءة أكبر في التبريد مقارنة مع المنتج السابق الذي كان يصنع من صفائح الفولاذ الثقيلة والمتعرضة للتآكل مع مرورالزمن.

وفي سنة 2012 افتتحت "إيكومس" فرعا لصناعة ملحقات أنظمة الطاقة الشمسية وتطويراستغلالها"إيكومس سولار" لتساهم من جانبها في تجسيد استراتيجية الدولة للانتقال الطاقوي وذلك بإنجاز عدة مشاريع تمكنت خلالها من اكتساب خبرة واحترافية في الدراسة والتصميم والإنجاز، كما قامت "إيكومس سولار " باستحداث مخبر تقني مجهز بآلات القياس تقوم من خلاله بالتجارب المخبرية والفحص لاختيار أجود الأجهزة لأنظمة الطاقة الشمسية،كما عملت على تدريب فريق من مهندسين وتقنيين لتوفير الصيانة وخدمات ما بعد البيع،حتى تضمن للمستهلك دورة استهلاكية متكاملة.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة:

تسعى مؤسسة "إيكومس" إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها:

1- التعريف بالمؤسسة داخل وخارج الوطن من الترويج لمنتجاتها.

2- تحقيق الأرباح كغيرها من المؤسسات الاقتصادية.

3- توسيع نطاق النشاط والإنتاج بشكل كبير.

4- جذب أكبر عدد من الزبائن واكتساب ثقتهم، وتوسيع حصتها السوقية.

5- التحسين من نوعية منتجاتها بشكل مستمر.

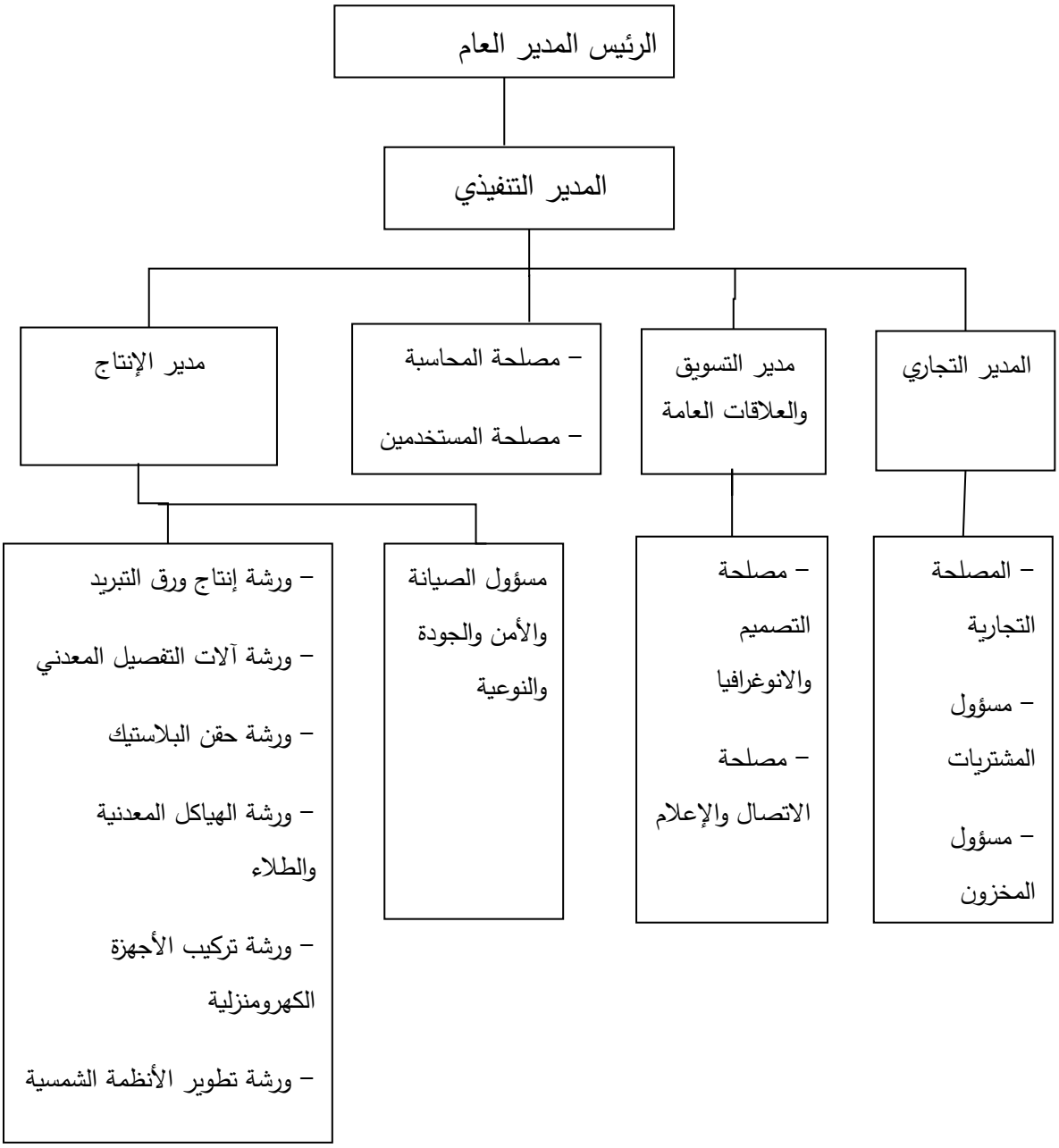
6- التوسع أكثر في مجال الطاقات المتجددة نظرا لأهميته، وبالنظر لخصوصية المنطقة التي تنشط فيها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

إن عملية إنتاج المكيفات الصحراوية، وكذا الأنظمة الشمسية تستوجب المرور على عدة مراحل أهمها: الدراسة والتصميم والتصنيع والطلاء والتركيب ثم التغليف، وبدون إغفال لعملية البرمجة والإدارة.

لذلك ولضرورة استقلالية المراحل كان لابد من هيكل تنظيمي يضمن التنسيق بين المصالح والفصل بين المسؤولياتوالذي يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 1: الهيكل التنظيمي لمؤسسة "إيكومس"



المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المؤسسة.

فيما يلي الشرح لبعض عناصر الهيكل التنظيمي لمؤسسة "إيكومس":

1– الرئيس المدير العام: يقوم بتوجيه الإدارة نحو أهداف محددة للمؤسسة، وترجيح الأهداف المقترحة، كما يقرر تخصيصات مالية حسب رؤيته لمصالح المؤسسة.

2- المدير التنفيذي: يقوم بقيادة المدراء والتنسيق بينهم عبر خطة موجهة لتحقيق الأهداف المتفق عليها، ورسم الميزانيات الأولية للمصالح والورشات، ثم الإشراف على تنفيذها بعد المصادقة عليها. ورسم مخططات التنفيذ.

3- مدير الإنتاج: يقوم بالدور المحوري في توجيه رؤساء الورشات لترشيد تكاليف الإنتاج، وضمان السير الحسن لعملية الإنتاج ومراقبة المسؤولين عن الجودة والصيانة، كما يقوم بتنفيذ مخططات التنفيذ في جانب الإنتاج.

4- المدير التجاري: يقوم بالإشراف على عمليات الشراء للمواد الأولية واحتياجات الإنتاج وتحديد ومراقبة مخزون المواد الأولية، والبضائع النهائية، كما يسهر على تنفيذ عمليات البيع وانتشار مندوبي المبيعات حسب مخططات التنفيذ.

5-مدير التسويق والعلاقات العامة: يتمثل دوره في الترويج لمنتجات الشركة وتسجيل ردود أفعال المستهلكين منها، وكذا المشاركة في المعارض والأيام الاقتصادية المنظمة في الأسواق المحتملة للشركة.

- حيث تشكل هذه العناصر التي سبق شرحها مجلس الإدارة الذي من مهامه دراسة الاحتياجات العامة للشركة وتحديد الأهداف، ومعالجة المشاكل والعراقيل عن طريق التشاور ومناقشة الأطروحات.

6- مصلحة المحاسبة: وهي المصلحة التي تشريف على العمليات المحاسبية داخل المؤسسة بدأ من تجميع الوثائق إلى إعداد الميزانية.

7- مصلحة المستخدمين: وهي المصلحة التي تسهر على تسير الموارد البشرية داخل المؤسسة، فيما يتعلق بالتوظيف والتكوين ومراقبة حركة العمال اليومية إضافة إلى إعداد الأجور.

8- مصلحة التصميم والانوغرافيا: هي مصلحة تابعة للمسؤول عن التسويق والعلاقات العامة حيث من مهامها تصميم كل مكون هيكلي وهندسته وتحديد قياساته.

9- مصلحة الصيانة والأمن والجودة والنوعية: وهي التي تهتم بصيانة الإعطاب وتقديم النصائح من أجل التقليل من حدوثه إلى جانب توفير الحماية للعاملين داخل ورشات الإنتاج، ومن مهامها أيضا الاهتمام بجودة ونوعية المنتج.

10- مصلحة التجارة ومسؤول المشتريات والمخزون: وهي مصالح تابعة للمدير التجاري أي أنها تسير من طرف شخص واحد ومهامها تتمثل في مهام المدير التجاري الذي يهتم بعملية الشراء ومراقبة المخزون وتنفيذ عمليات البيع.

المبحث الثاني: تطبيق محاسبة المسؤولية على مؤسسة "إيكومس".

من أجل دارسة دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف يجب تقسيم الهيكل التنظيمي لمؤسسة "إيكومس" إلى مراكز مسؤولية وتحديد الجهة التي تنشئ التكاليف في المؤسسة وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات.

المطلب الأول: الأدوات المستخدمة في تحديد مراكز المسؤولية:

الفرع الأول:الأدوات المستخدمة: من أجل استكمال الدراسة الميدانية وجمع مختلف البيانات حول لمؤسسة "إيكومس" تم استخدام أسلوب المقابلة الشخصية والملاحظة التي تعد من بين أفضل الأدوات بهدف الوصول إلى نتائج حول الموضوع.

أ- المقابلة الشخصية:

بما أن المقابلة أداة مهمة من أدوات البحث العلمي فقد قمنا باستخدامها للحصول على معلومات حول مصالح ودوائر المؤسسة ونشاطها، حيث تم بإجراء مقابلة أولية مع المدير التنفيذي تم من خلالها إعطاؤه نظرة عامة حول نظام محاسبة المسؤولية وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصل إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الحصول على بعض المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة ويمكن تلخيص نتائج هذه المقابلة كما يلي:

1- تتمثل المصالح التي يتم من خلالها تأدية مختلف مهام المؤسسة في مصلحة المدير التنفيذي ومصلحة الإنتاج إضافة إلى مصلحة المحاسبة ومصلحة التجارة.

2- تعمل المؤسسة على التنسيق بين المصالح والمستويات الإدارية المختلفة لمنع التضارب فيما بينها، حيث أن كل مصلحة تختص في عمل معين وتكون مسؤولة عن الأعمال التي تقوم بها.

3- يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بشكل واضح، والهدف منه تسهيل عملية الرقابة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

4- هناك مدراء فرعيون في المؤسسة مسؤولون مسؤولية مباشرة أمام مدير واحد، وهذه من المتطلبات التي يجب أن تتوفر في الهيكل التنظيمي من أجل ملاءمته لأغراض نظام محاسبة المسؤولية.

5- يعتبر كل مدير فرعي في المؤسسة مسؤولا مباشرا عن إيرادات ومصاريف مركز المسؤولية ووحداته الفرعية التابعة له.

6- تتم مقارنة بين الأنشطة الفعلية والتقديرية حتى تتمكن المؤسسة من معرفة هل حققت الأهداف التي كانت تسعى إليها يجب أن تكون هناك من أجل تحديد الانحرافات وتحليلها ومحاسبة المسؤولين عنها.

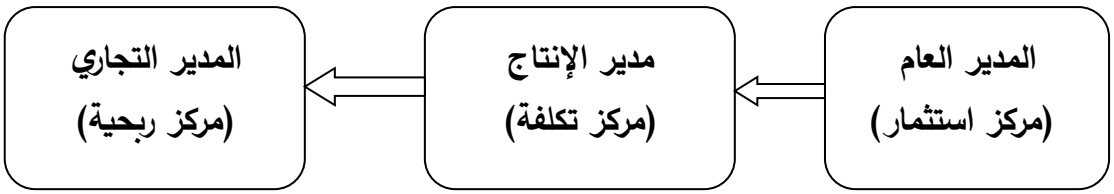
7- تتم عملية الرقابة بشكل دوري في المؤسسة، الشيء الذي يسمح بتقييم الأداء والتأكد من تحقق أهداف المؤسسة.

ب- الملاحظة: استخدمنا أداة الملاحظة في هذا البحث كوسيلة ثانية بغرض تشخيص وضع المؤسسة محل الدراسة والتي خلصت إلى غياب مصلحة مستقلة خاصة بالرقابة، بالإضافة إلى أنه بالرغم وجود مسؤول عن كل مصلحة ألا أنه تتم استشارة المدير التنفيذي في كل القرارات داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: تحديد مراكز المسؤولية.

من خلال ما تم تطرق إليه في الجانب النظري فإنه لا يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية دون تحديد مراكز المسؤولية في التنظيم الإداري، لأن هذا التقسيم يساعد في جعل مراكز المسؤولية خاضعة للرقابة في الأعمال التي تقوم بها ويسهل تقيم العمل وتحديد التكاليف في مركز المسؤولية، وهذا التقسيم يجعل المقارنة سهلة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له من أجل تحديد الانحرافات وتحليلها ومحاسبة المسؤولين عن حدوثها، وعليه قمنا بتقسيم الهيكل التنظيمي لمؤسسة "إيكومس إلى مركز استثمار ومركز تكلفة إضافة إلى مركز ربحية كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 2: مراكز المسؤولية في مؤسسة "إيكومس"



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على تعريف مراكز المسؤولية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الرقابة على التكاليف.

بعد تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى مراكز مسؤولية سوف نقوم بعرض وتحليل نتائج الرقابة التكاليف لمركز التكلفة الذي يتمثل في مدير الإنتاج في المؤسسة، وكما يظهر في الهيكل التنظيمي فأن عملية إنتاج منتوجات المؤسسة تمر عبر عدة ورشات، إلا أننا سوف نقتصر في الدراسة على المنتج الذي توفرت حوله المعطيات والمتمثل في المكيف الهوائي حيث تتم عملية إنتاجه في الورشات التالية:

1- **ورشة إنتاج ورق التبريد:** وهي الورشة التي يتم فيها تفصيل وتصميم ورق التبريد وفق المقاييس والعدد المحدد من طرف مدير الإنتاج.

2- **ورشة آلات التفصيل المعدني:** تختص هذه الورشة بتصميم وهندسة الهيكل المعدني الذي يحتاجه المكيف إضافة إلى تصميم الهياكل التي تحتاجها المنتجات الأخرى وفق المقاييس المحددة، كما أن هذه الورشة تعتمد على عدد قليل من العمال نظراً لاعتمادها بشكل كبير على الحاسوب والبرمجيات.

3- **ورشة حقن البلاستيك:** وهي الورشة التي يتم فيها إنتاج الهيكل البلاستيكي للمكيف الهوائي، حيث أن المؤسسة تقوم بشراء البلاستك كمادة أولية ثم يتم تحويله إلى هيكل بلاستيكي باستعمال آلات الحقن، وذلك وفق المقاييس والعدد المحدد من طرف مدير الإنتاج.

4- **ورشة التركيب النهائية:** تتم في هذه الورشة عملية تجميع العناصر المنتجة في الورشات السابقة لتشكيل المكيف الهوائي مع إضافة لوحة التحكم في الجهاز وتغليفه ليصبح جاهزا للبيع.

لقد تم اختيار مصلحة الإنتاج كمركز لتكلفة نظرا لأن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تتمثل في التكاليف التقديرية والفعلية التي تتحملها عملية إنتاج المكيفات الهوائية بشكل إجمالي، وسوف نقوم بعرض وتحليل الانحرافات بالإضافة إلى التعليق عليها كما يلي:

أولا: تحديد وتحليل الانحراف الكلي لتكلفة إنتاج المكيفات الهوائية لسنتي (2019 – 2020):

قبل البدء في عملية الإنتاج تقوم مؤسسة "إيكموس" بتقدير تكلفة للمواد الأولية والمصاريف المباشرة وغير المباشرة التي تدخل في عملية إنتاج المكيفات الهوائية، ويتضمن الجدول الموالي التكاليف التقديرية لإنتاج المكيفات الهوائية لسنتي 2019 و2020 كما يلي:

جدول رقم1: التكاليف التقديرية للإنتاج المكيفات الهوائية.

الوحدة: الدينار الجزائري.

الدورة الإنتاجية	**2019**	**2020**
هدف الدورة الإنتاجية	7500 وحدة (مكيف)	1000 وحدة (مكيف)
مكونات الكترونية مستوردة	63750000	85000000
مادة البلاستيك الأولية	25500000	34000000
مادة ورق التبريد الأولية	3000000	4000000
مادة الغراء والكاولين الأولية	525000	700000
مستهلكات التغليف	3000000	4000000
إهتلاك آلة حقن البلاستيك	375000	500000
اليد العاملة للحقن	1005000	1340000
إهتلاك خط إنتاج ورق التبريد	112500	150000
اليد العاملة لإنتاج ورق التبريد	450000	600000
اليد العاملة للتجميع الأولي	525000	700000
اليد العاملة للتركيب والتغليف	975000	1300000
مجموع التكاليف التقديرية للإنتاج	**99217500**	**132290000**

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المؤسسة.

أما عند الانتهاء من عملية الإنتاج فتقوم المؤسسة بحساب التكلفة الفعلية للمواد الأولية والمصاريف المباشرة وغير المباشرة التي تدخل في عملية إنتاج المكيفات الهوائية، من أجل تقيم أداء مدير الإنتاج، ويتضمن الجدول الموالي التكاليف التقديرية لإنتاج المكيفات الهوائية لسنتي 2019 و2020 كما يلي:

جدول رقم2: التكاليف الفعلية للإنتاج المكيفات الهوائية.

الوحدة: الدينار الجزائري.

الدورة الإنتاجية	**2019**	**2020**
هدف الدورة الإنتاجية	7500 وحدة (مكيف)	1000 وحدة (مكيف)
مكونات الكترونية مستوردة	63750000	87400000
مادة البلاستيك الأولية	25500000	38000000
مادة ورق التبريد الأولية	3000000	4000000
مادة الغراء والكاولين الأولية	525000	9200000
مستهلكات التغليف	3602000	3987000
إهتلاك آلة حقن البلاستيك	375000	500000
اليد العاملة للحقن	998000	1520500
إهتلاك خط إنتاج ورق التبريد	112500	150000
اليد العاملة لإنتاج ورق التبريد	478000	721000
اليد العاملة للتجميع الأولي	538500	702000
اليد العاملة للتركيب والتغليف	1003000	1356200
مجموع التكاليف التقديرية للإنتاج	**99882000**	**139256700**

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المؤسسة.

بناء على المعطيات السابقة سوف نقوم بحساب الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج لسنتي 2019 و2020 وتحليله كما يلي:

1- تحديد وتحليل الانحراف الكلي لتكلفة إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2019:

الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج = التكلفة الفعلية الكلية للإنتاج – التكلفة التقديرية الكلية للإنتاج

الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج = 99882000 – 99217500

الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج = **664500دج (غير ملائم)**

بعد القيام بعملية حساب الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج لاحظنا أن قيمة هذا الانحراف كانت موجبة حيث قدرة بـ 664500 دج وهو انحراف غير ملائم مما يدل على التكلفة الكلية التي كانت مقدرة لعملية الإنتاج هي أقل من التكلفة الفعلية التي تحملتها عملية الإنتاج، ورغم أن هذا الفرق ليس بكبير إلا أن مدير الإنتاج

في المؤسسة المسؤول عن عملية الإنتاج، يتحمل مسؤولية وقوع هذا الانحراف نتيجة لسوء تقدير تكلفة الإنتاج.

2- تحديد وتحليل الانحراف الكلي لتكلفة إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2020:

الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج = التكلفة الفعلية الكلية للإنتاج – التكلفة التقديرية الكلية للإنتاج

الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج = 139256700 - 132290000

الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج = **6966700دج(غير ملائم)**

نلاحظ من حساب قيمة الانحراف الكلي لتكلفة الإنتاج أن هناك انحرافا غير ملائم بسب أن قيمته كانت موجبة والتي قدرة بـ 6966700 دج، حيث أن التكلفة الفعلية التي تحملتها عملية الإنتاج خلال سنة 2020 كانت أكبر من قيمة التكلفة المقدرة، مما يدل على أن هناك سوء تقدير لهذه التكاليف يتحمل مسؤوليتها مدير الإنتاج في المؤسسة المسؤول عن عملية الإنتاج وتقدير تكاليف الإنتاج.

ثانيا: تحديد وتحليل الانحراف الكلي لتكلفة المواد الأولية المستعلمة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنتي (2019- 2020).

بعد تحديد وتحليل الانحراف الكلي لتكلفة إنتاج المكيفات الهوائية لسنتي 2019 و2020 سيتم تحديد وتحليل الانحرافات المتعلقة بالعنصر الأول المكون لتكلفة إنتاج هذه المكيفات والمتمثل في تكلفة المواد الأولية المستعملة، وانطلاقا من معطيات المؤسسة المتعلقة بالتكاليف التقديرية والفعلية لإنتاج المكيفات الهوائية لسنتي 2019 و2020 سيتم تحديد وتحليل الانحراف الكلي لتكلفة المواد الأولية كما يلي:

1- تحديد وتحليل الانحراف الكلي لتكلفة المواد الأولية المستعلمة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2019:

يمثل الجدول رقم 3 التكلفة التقديرية والفعلية للمواد الأولية لسنة 2019:

جدول رقم 3: التكلفة التقديرية والفعلية للمواد الأولية المستعملة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2019:

الوحدة: الدينار الجزائري.

المواد الأولية المستعملة	التكلفة التقديرية	التكلفة الفعلية
مكونات الكترونية مستوردة	63750000	63750000
مادة البلاستيك الأولية	25500000	25500000
مادة ورق التبريد الأولية	3000000	3000000
مادة الغراء والكاولين الأولية	525000	525000

مستهلكات التغليف	3000000	3602000
مجموع تكلفة المواد الأولية المستعملة	**95775000**	**96377000**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال معطيات الجدول رقم 3 يمكن حساب انحرافات المواد الأولية المستعملة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2019 وذلك كما يلي:

الانحراف الكلي للمواد الأولية = الكلفة الفعلية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج – الكلفة التقديرية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج.

الانحراف الكلي للمواد الأولية = 96377000 – 95775000

الانحراف الكلي للمواد الأولية = **602000دج (غير ملائم)**

نلاحظ أن قيمة انحراف المواد الأولية المستعملة موجبة وتقدر بـ 602000 دج حيث كان المبلغ الفعلي لتكلفة المواد الأولية أكبر من المبلغ المقدر لها وهو انحراف غير ملائم، وهذا يدل على أن المسؤول عن عملية الإنتاج لم يقم بالتقدير الجيد لكمية المواد الأولية التي يحتاجها المنتج خلال سنة 2019.

2- تحديد وتحليل الانحراف الكلي لتكلفة المواد الأولية المستعلمة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2020:

يمثل الجدول رقم 4 التكلفة التقديرية والفعلية للمواد الأولية المستعملة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2020:

الجدول رقم 4: التكلفة التقديرية والفعلية للمادة الأولية المستعملة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2020:

الوحدة: الدينار الجزائري.

البيان	التكلفة التقديرية	التكلفة الفعلية
مكونات الكترونية مستوردة	85000000	87400000
مادة البلاستيك الأولية	34000000	38000000
مادة ورق التبريد الأولية	4000000	4000000
مادة الغراء والكاولين الأولية	700000	920000
مستهلكات التغليف	4000000	3987000
مجموع تكلفة المواد الأولية المستعملة	**127700000**	**134307000**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال معطيات الجدول رقم 04 يمكن حساب انحرافات المواد الأولية المستعملة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2020 وذلك كما يلي:

الانحراف الكلي للمواد الأولية = الكلفة الفعلية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج – الكلفة التقديرية للمواد الأولية المستعملة في الإنتاج.

الانحراف الكلي للمواد الأولية = 134307000 – 127700000

الانحراف الكلي للمواد الأولية = **6607000 دج (غير ملائم)**

من خلال حساب قيمة انحراف المواد الأولية المستعملة في إنتاج المكيفات الهوائية لسنة 2020 نجد أن قيمة هذا الانحراف كانت موجبة حيث قدرت بـ 6607000 دج وهو انحراف غير ملائم، مما يدل على أن ما تم استهلاكه فعلا خلال الدورة الإنتاجية أكبر مما كان مقدر له، وهذا يعني أن هناك سوء تقدير من طرف المسؤول عن عملية الإنتاج.

ثالثا: تحديد وتحليل الانحراف الكلي لمصاريف الإنتاج المباشرة لسنتي (2019 – 2020)

بعد تحديد وتحليل الانحرافات المتعلقة بالعنصر الأول المكون لتكلفة إنتاج المكيفات لسنتي 2019 و2020، سيتم تحديد وتحليل الانحرافات المتعلقة بالعنصر الثاني المكون لتكلفة إنتاج هذه المكيفات والمتمثل في مصاريف الإنتاج المباشرة، وانطلاقا من معطيات المؤسسة المتعلقة بالتكاليف التقديرية والفعلية لإنتاج المكيفات الهوائية لسنتي 2019 و2020 سيتم تحديد وتحليل الانحراف الكلي لمصاريف الإنتاج المباشرة كما يلي:

1- تحديد وتحليل الانحراف الكلي لمصاريف الإنتاج المباشرة لسنة 2019:

يمثل الجدول رقم 5 التكلفة التقديرية والفعلية لمصاريف الإنتاج المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2019:

الجدول رقم 5: مصاريف الإنتاج المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2019:

الوحدة: الدينار الجزائري.

البيان	التكلفة التقديرية	التكلفة الفعلية
اليد العاملة للحقن	1005000	998000
اليد العاملة لإنتاج ورق التبريد	450000	478000
اليد العاملة للتجميع الأولي	525000	538500
اليد العاملة للتركيب والتغليف	975000	1003000
مجموع المصاريف المباشرة	**2955000**	**3017500**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال المعطيات الواردة في الجدول رقم 5 يمكن تحديد وتحليل انحراف المصاريف المباشرة لسنة 2019 كما يلي:

الانحراف الكلي للمصاريف المباشرة = الكلفة الفعلية للمصاريف المباشرة– الكلفة التقديرية للمصاريف المباشرة

الانحراف الكلي للمصاريف المباشرة = 3017500 – 2955000

الانحراف الكلي للمصاريف المباشرة = **62500 دج (غير ملائم)**

بعد أن القيام بعملية حساب انحراف تكلفة المصاريف المباشرة التي تتحملها عملية إنتاج المكيفات خلال سنة 2019 لاحظنا أن قيمة الانحراف كانت موجبة حيث قدرة بـ 62500 دج وهو انحراف غير ملائم، مما يدل على أن سوء تقدير في تكاليف اليد العاملة المباشرة؛ قد يرجع سببه إلى توظيف عمال جدد خلال الدورة، أو رفع الأجر المخصص لليد العاملة المتعلقة بالإنتاج وهذا ما يعتبر كلفة إضافية بالنسبة للمؤسسة.

2- تحديد وتحليل الانحراف الكلي لمصاريف الإنتاج المباشرة لسنة 2020:

يمثل الجدول رقم 6 التكلفة التقديرية والفعلية لمصاريف الإنتاج المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2020:

الجدول رقم 6: مصاريف الإنتاج المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2020:

الوحدة: الدينار الجزائري.

البيان	التكلفة التقديرية	التكلفة الفعلية
اليد العاملة للحقن	1340000	1520500
اليد العاملة لإنتاج ورق التبريد	600000	721000
اليد العاملة للتجميع الأولي	700000	702000
اليد العاملة للتركيب والتغليف	1300000	1356200
مجموع المصاريف المباشرة	**3940000**	**4299700**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال المعطيات الوردة في الجدول رقم 6 يمكن تحديد وتحليل انحراف المصاريف المباشرة لسنة 2020 كما يلي:

الانحراف الكلي للمصاريف المباشرة = الكلفة الفعلية لليد العاملة المباشرة – الكلفة التقديرية لليد العاملة المباشرة

الانحراف الكلي للمصاريف المباشرة = 4299700 – 3940000

الانحراف الكلي للمصاريف المباشرة = **359700دج (غير ملائم)**

بعد القيام بعملية حساب انحراف تكلفة المصاريف المباشرة التي تتحملها عملية إنتاج المكيفات خلال سنة 2020 لاحظنا أن قيمة الانحراف كانت موجبة حيث قدرة بـ 359700 دج وهو انحراف غير ملائم، مما يدل على أن سوء تقدير في تكاليف اليد العاملة المباشرة؛ قد يرجع سببه إلى توظيف عمال جدد خلال الدورة، أو إلى رفع الأجر المخصص لليد العاملة المتعلقة بالإنتاج وهذا ما يعتبر كلفة إضافية بالنسبة للمؤسسة.

رابعا: تحديد وتحليل الانحراف الكلي لمصاريف الإنتاج غير المباشرة لسنتي (2019 – 2020)

بعد تحديد وتحليل الانحرافات المتعلقة بالعنصر الثاني المكون لتكلفة إنتاج المكيفات لسنتي 2019 و2020، سيتم تحديد وتحليل الانحرافات المتعلقة بالعنصر الثالث المكون لتكلفة إنتاج هذه المكيفات والمتمثل في مصاريف الإنتاج غير المباشرة، وانطلاقا من معطيات المؤسسة المتعلقة بالتكاليف التقديرية والفعلية لإنتاج المكيفات الهوائية لسنتي 2019 و2020 سيتم تحديد وتحليل الانحراف الكلي لمصاريف الإنتاج غير المباشرة كما يلي:

1- تحديد وتحليل الانحراف الكلي لمصاريف الإنتاج غير المباشرة لسنة 2019:

يمثل الجدول رقم 7 التكلفة التقديرية والفعلية لمصاريف الإنتاج المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2019:

الجدول رقم 7: مصاريف الإنتاج غير المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2019:

الوحدة: الدينار الجزائري.

البيان	التكلفة التقديرية	التكلفة الفعلية
إهتلاك آلة حقن البلاستيك	375000	375000
إهتلاك خط إنتاج ورق التبريد	112500	112500
مجموع المصاريف غير المباشرة	**487500**	**487500**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال المعطيات الوردة في الجدول رقم 7 يمكن تحديد وتحليل انحراف المصاريف المباشرة لسنة 2019 كما يلي:

الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة = مصاريف الإنتاج غير المباشرة الفعلية – مصاريف الإنتاج غير المباشرة التقديرية

الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة = 487500 -487500

الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة = **00 دج (معدوم)**

يلاحظ من خلال القيام بحساب الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشر التي تتحملها عملية إنتاج لمكيفات الهوائية لسنة 2019 أن الانحراف معدوم أي أن المصاريف غير المباشرة الفعلية تساوي المصاريف غير المباشرة التقديرية، أي أن المسؤول عن عملية الإنتاج قام بالتقدير الجيد لهذه التكاليف التي تعتبر تكاليف ثابتة تتحملها المؤسسة خلال السنة تتمثل في مصاريف اهتلاك آلات إنتاج المكيفات الهوائية.

2- تحديد وتحليل الانحراف الكلي لمصاريف الإنتاج غير المباشرة لسنة 2020:

يمثل الجدول رقم 8 التكلفة التقديرية والفعلية لمصاريف الإنتاج غير المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2020:

الجدول رقم 8: مصاريف الإنتاج غير المباشرة للمكيفات الهوائية لسنة 2020:

الوحدة: الدينار الجزائري.

البيان	التكلفة التقديرية	التكلفة الفعلية
إهتلاك آلة حقن البلاستيك	500000	500000
إهتلاك خط إنتاج ورق التبريد	150000	150000
مجموع تكلفة المصاريف غير المباشرة	**650000**	**650000**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال المعطيات الوردة في الجدول رقم 8 يمكن تحديد وتحليل انحراف المصاريف المباشرة لسنة 2020 كما يلي:

الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة = مصاريف الإنتاج غير المباشرة الفعلية – مصاريف الإنتاج غير المباشرة التقديرية

الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة = 650000- 650000

الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشرة = **00 دج (معدوم)**

يلاحظ من خلال القيام بحساب الانحراف الكلي للمصاريف غير المباشر التي تتحملها عملية إنتاج لمكيفات الهوائية لسنة 2020 أن الانحراف معدوم أي أن المصاريف غير المباشرة الفعلية تساوي المصاريف غير المباشرة التقديرية، أي أن المسؤول عن عملية الإنتاج قام بالتقدير الجيد لهذه التكاليف التي تعتبر تكاليف ثابتة تتحملها المؤسسة خلال السنة تتمثل في مصاريف اهتلاك آلات إنتاج المكيفات الهوائية.

من خلال ما سبق يتضح أن مؤسسة "إيكومس" تقوم بإعداد موازنة تقديرية لعملية الإنتاج ثم متابعة تنفيذ هذه الموازنة من أجل الرقابة وقياس الأداء الفعلي لمركز التكلفة المتمثل في ورشة الإنتاج، بهدف الكشف

عن الانحرافات وتحليلها لمعرفة الأسباب المؤدية لحدوثها وتحديد الجهة المسؤولة عنها، من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة مختلف المشاكل المتعلقة الإنتاج وتحسين واقع العمل داخل هذا المركز الذي يعتبر المحرك الأساسي لمؤسسة "إيكومس".

من خلال النتائج المتوصل إليها نستخلص ما يلي:

تستخدم مؤسسة "إيكومس" أسلوب الموازنات التقديرية للرقابة على التكاليف والذي يعتبر من الركائز الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية، حيث يساعد على تحديد الانحرافات والجهة المسؤولة عنها.

1- بالرغم من تحليل الانحرافات المتعلقة بتكلفة إنتاج المكيفات الهوائية وكذا العناصر المكونة لها، إلا أن هذا التحليل يعتبر ناقصا كونه يتعلق بالتكاليف الإجمالية لكل عنصر من عناصر تكلفة الإنتاج، حيث لم يزودنا المسؤولون في هذه المؤسسة بالمعلومات الضرورية لإجراء تحليل معمق للانحرافات، مثل كمية المواد الأولية المستعملة في الإنتاج، تكلفة الشراء الوحدوية للمواد الأولية، عدد ساعات العمل المتعلقة بالإنتاج، تكلفة ساعة العمل في مركز الإنتاج،... حتى نتمكن من حساب انحراف الكمية وانحراف السعر بالنسبة للمواد الأولية وكذا انحراف الوقت وانحراف معدل الأجر بالنسبة لمصاريف الإنتاج المباشرة،... وهذا حتى يكون هناك تحديد دقيق للمسؤولية في هذا المركز.

2- من المتعارف عليه أن الحدود الوظيفية لمركز المسؤولية تلعب دورا كبيرا في تحديد المسؤولية، وفي مؤسسة "إيكومس" فإن الحدود الوظيفية غير محددة بشكل دقيق خصوصا في المستويات الدنيا من الإدارة، الأمر الذي يصعب من التحديد الدقيق للمسؤولية عن الانحرافات التي قد تحصل في التكاليف.

3- وفقا للنتيجة السابقة فإن من يتحمل المسؤولية عن الانحرافات الحاصلة في تكاليف إنتاج المكيفات الهوائية في مؤسسة "إيكومس" هو مدير الإنتاج ثم المدير التنفيذي ثم المدير العام على الترتيب، وكل في حدود التكاليف الخاضعة لرقابته.

4- وفقا للهيكل التنظيمي لمؤسسة "إيكومس" فإن بإمكانها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية خصوصا كونها تستخدم أسلوب الموازنات التقديرية في الرقابة على التكاليف، إلا أن الأمر يتطلب زيادة الوعي بهذا النظام الذي يحتاج إلى الضبط الجيد للحدود الوظيفية لمراكز المسؤولية في المؤسسة.

خلاصة الفصل:

تم التعرض في هذا الفصل للدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة "إيكومس" كمحاولة لإبراز الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في هذه المؤسسة، حيث تم التطرق في المبحث أول إلى نبذة تعريفية حول مؤسسة "إيكومس" وتحديد الأهداف التي تسعى إليها، إضافة إلى شرح الهيكل التنظيمي لها، أما في المبحث الثاني فتم عرض بعض الأدوات التي استخدمت في جمع البيانات والمعلومات وذلك من أجل تقسيم الهيكل التنظيمي لمؤسسة "إيكومس" إلى مراكز مسؤولية هي: مركز استثمار ومركز تكلفة ومركز ربحية، واستنادا إلى ما تم الحصول عليه من معلومات من المؤسسة فقد تم تركيز الدراسة الميدانية على مركز التكلفة وعلى منتج واحد، حيث تم القيام بتحديد وتحليل الانحرافات –التي يمكن حسابها وفقا للمعطيات المقدمة– بهدف الرقابة على التكاليف المتعلقة بإنتاج المكيفات الهوائية، ثم تحديد الجهة المسؤولة عن تلك الانحرافات.

وما يمكن استخلاصه وفقا للهيكل التنظيمي لمؤسسة "إيكومس" هو أن بإمكان المسؤولين عنها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية خصوصا كونها تستخدم أسلوب الموازنات التقديرية في الرقابة على التكاليف، إلا أن هذا الأمر يتطلب زيادة الوعي بهذا النظام الذي يحتاج إلى الضبط الجيد للحدود الوظيفية لمراكز المسؤولية في المؤسسة

كان الهدف أو الغاية من إعداد هذا البحث هو معرفة الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف،حيث تم التطرق في الفصل الاول إلى الاطار النظري لمحاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف وهذا لإبراز مفهوم محاسبة المسؤولية ومقوماتها وأهميتها بنسبة للمؤسسة الاقتصادية والاهداف التي تسعى إليها، إضافة إلى التعريف بالرقابة على التكاليف وتحديد العلاقة بينها وبين محاسبة المسؤولية وأيضا تم الحديث عن الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، أما في الفصل الثاني فكان عبارة عن محاولة لإبراز دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في مؤسسة "إيكومس"من خلال تعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي أولا ثم إظهار الادوات التي استخدمت في تقسيم الهيكل إلى مراكز مسؤولية من أجل معرفة الانحرافات التي وقعت فيها هذه المراكز وتحليلها لتحديد المسؤول عنها وتقيم أداءه، وقد تم الوصول لمجموعة من النتائج في الفصل الثاني التي تمكننا من الاجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة أو نفي الفرضيات الموضوعة مسبقا ويكون ذلك بشكل التالي:

– **اختبار الفرضية الأولى:** كانت الفرضية تنص على أنهيوجد لدى مسيري مؤسسة "إيكومس" دراية كافية بنظام محاسبة المسؤولية. وهي فرضيةتم نفيها من خلال ما تم استنتاجه من إجابة المدير التنفيذي على الأسئلة التي وجهت له.

– **اختبار الفرضية الثانية** التي تقول بأنه يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة "إيكومس" وفقاً لهيكلها التنظيمي وهذا صحيح لأن الهيكل التنظيمي للمؤسسة مقسم إلى فروع وهناك مسؤول عن كل فرع مثل المدير التجاري ومدير الإنتاج.

– **أما الفرضية الثالثة:**تستخدم مؤسسة "إيكومس" أسلوب تحليل الانحرافات كأداةللرقابة على التكاليف وهي فرضية صحيحة لأن المؤسسة من أجل تحديد الانحرافات في التكاليف وتحليلها تقوم بإعداد موازنة تقديرية لهذه التكاليف ومقارنتها بالتكاليف الفعلية وعندما يكون هناك انحراف تتم مسائلة المتسبب فيها.

وبعد اختبار الفرضيات ومعالجة الموضوع من الجانب التطبيقي في الفصل الثاني فقد تم التوصل لمجموعة من النتائج تتمثل في:

– لا يوجد لدى مسيري مؤسسة "إيكومس" فهم جيد لنظام محاسبة المسؤولية.

– لمؤسسة "إيكموس" هيكل تنظيمي جيد يمكنها من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

– لا يمكن أن يكون هناك تحديد دقيق للمسؤولية عن الانحرافات التي وقعت داخل مركز التكلفة في مؤسسة "إيكومس" نظرا لعدم القدرة على إجراء تحليل معمق للانحرافات بسبب نقص المعلومات الضرورية.

– يمكن اعتبار محاسبة المسؤولية كأداة رقابية تستخدم في الرقابة على التكاليف داخل الوحدات والفروع في المؤسسة الاقتصادية.

– دورمحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف يظهر من خلال تحديد الانحرافات التي نتجت عند المقارنة بين التكاليف الفعلية والتقديرية حيث تتم مسائلة المتسبب في الانحراف سواءا كان ملائم أوغير ملائم.

التوصيات:

بعد الوصول لمجموعة من النتائج من خلال الدراسة النظرية التطبيقية للموضوع نقدم جملة من الاقتراحات التي يمكن الاستفادة منها، من بينها:

– يجب على المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة "إيكومس" بصفة خاصة وضع مصلحة مستقلة لرقابة تتمتع بالاستقلالية التامة من أجل تقييم جيد للأداء.

– يجب منح المسؤولين الفرعيين أكبر قدر من الحرية في اتخاذ القرارات التي تخص مصالحهم.

– يجب تطبيق الهيكل التنظيمي واقعيا وفق لما هو محدد من أجل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل جيد.

– تحديد تكاليف المنتجات بشكل تفصيلي من أجل تحليل جيد للانحرافات ومعرفة المسؤول الرئيسي عنها.

– يجب على المؤسسات الاقتصادية الاطلاع على الأساليب المحاسبية الحديثة التي من بينها محاسبة المسؤولية من أجل التحكم الجيد في النشاط ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المخطط لها.

أفاق الدراسة:

في ختام البحث يمكن اقتراح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلا حول نظام محاسبة المسؤولية ومن بين هذه الاقتراحات ما يلي:

– نظام محاسبة المسؤولية ودوره في الرقابة على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

– مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في البنوك الجزائرية.

أولا: الكتب:

1-حسن إبراهيم بلوط،**إدارة المشاريع ودراسة جدواها الاقتصادية**، دار النهضة العربية، لبنان، 2002.

2-حسين حريم،**مبادئ الإدارة الحديثة**، الطبعة الثانية، الدار الحامدية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

3-عبد الله جوهر ,**الإدارة العامة وإدارة الأعمال**, مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2014.

4-عبد الكريم أبو مصطفى، **الإدارة والتنظيم المفاهيم الوظائفالعمليات**، سنة 2001

5-علي الشريف، **الإدارة المعاصرة**، الدار الجامعية الإسكندرية، سنة 2002-2003.

6-ماجد عبد المهدي المساعدة، وآخرون،**مبادئ علم الإدارة**، الطبعة الأولى،دارالمسيرة، عمان، 2013.

7-مؤيد محمد الفضل،عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلك الراوي،**المحاسبة الإدارية**، الطبعة الثانية ، دار المسيرة، عمان، سنة2010.

ثانيا: المذكرات والرسائل والأطروحات:

1-أحلام بن فطيمة، فطيمة الزهرة بالرمضان، عبير زاي،**واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي دراسة استبيانيه**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق (غيرمنشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمةلخضر، الجزائر، 2019/2018.

2-بديرة فارس، بيطار بهاء الدين، **دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة في مطاحن الحضنة المسيلة**، مذكرة مكملةلنيل شهادة الماستر(غيرمنشورة)، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجاريةوالتسيير،جامعة محمد بوضياف المسيلة،الجزائر، 2018/2017.

3-جيهان سليمان سالم، **مذكرة في مادة المحاسبة الإدارية (المفردات المضافة تطبيقات وحلول عميلة،أسئلة امتحانات وأجوبتها)**، اللجنة الشعبية العامة للتعليم والبحث العلمي الجامعةالمفتوحة، ليبيا، 2010/2009.

4-عثمان خالدي، **دور الرقابة المصرفية الداخلية والخارجية في تحسين الأداء داخل البنوك التجارية دراسة حالة عينة من البنوك التجارية**،مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص بنوك (غيرمنشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة المسيلة، الجزائر،2015/2014.

5-عزالدين فؤاد، **محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه علوم تخصص محاسبة (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2015.

6-محمدمحمود محمد بني هاني محمد،**دور محاسبة المسؤولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك –دراسة ميدانية في البنوك العاملة في الأردن**-، رسالةماجستير في المحاسبة (غيرمنشورة)،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة جرش،الأردن، 2013.

7-معتصم مفضي الخالدي، **دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية**، رسالة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية علوم الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، أيار/2015.

ثالثا: المجلات:

1-حفصة محمد إبراهيم محمد، الخضر عبد اللطيف،**دراسة تطبيقية تحليلية عن مدى تطبيق الأساليب الحديثة في تحقيق الرقابة غلى عناصر التكاليف (دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السودانية)**، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد الخامس والعشرون، 2تشرين الثاني(نوفمبر)2020.

2-سالم محمد عماره،**مدى توفر مقومات تطبق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية(مصرف الجمهورية_دراسةحالة)**، مجلة جامعة صبراتة ألعلمية، العدد السابع يونيو2020.

3-عمر محمد مرشد الشوبكي، **مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن**،مجلة المنظمة العربية للعلوم الإدارية جامعة الدول العربية، العدد250،عمان، سنة 1981.

الملحقات

الملحق رقم 1: الأسئلة التي تم توجيهها أثناء المقابلة الشخصية مع المدير التنفيذي.

أسئلة المقابلة:

1- ما هي المصالح التي يتم من خلالها تأدية مختلف مهام المؤسسة؟

2- هل هناك تنسيق بين الأنشطة والمستويات لمنع التضارب بن المصالح؟

3- هل يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة؟

4- هل هناك شخص مسؤول مسؤولية مباشرة أمام شخص واحد؟

5- هل يعتبر كل مدير مسؤول عن إيرادات ومصاريف مركز المسؤولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية الخاصة التابعة له؟

6- هل هناك عملية رقابية دورية في المؤسسة؟

7- هل توجد عملية مقارنة للأنشطة الفعلية مع التقديرية من أجل تحديد الانحرافات؟

الملحق رقم 2: صورة لمكيف هوائي من صنع مؤسسة "إيكومس"

الملخص:

لقد حاولنا من خلال دراستنا معالجة إشكالية **ما هو دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؟**، حيثتهدف دراستنا إلى معرفة الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف في المؤسسة الاقتصادية وذلك خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية والتحقق من أن النشاط في كل مركز يسير وفقاً لما هو مخطط له، فمحاسبة المسؤولية مهمة في كل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها، وللإجابة على الإشكالية قمنا بدراسة نظرية للموضوع باستخدام المنهج الوصفيودراسة تطبيقية باستخدام منهج دراسة الحالة من خلال الاعتماد على الملاحظة والمقابلة الشخصية وأخذت مؤسسة "إيكومس" كعينة أجريت عليها الدراسة، وقد توصلنا لمجموعة من النتائج نذكر منهاأنه لا يمكن أن يكون هناك تحديد دقيق للمسؤولية عن الانحرافات التي وقعت داخل مركز التكلفة في مؤسسة "إيكومس" نظرا لعدم القدرة على إجراء تحليل معمق للانحرافات بسبب نقص المعلومات الضرورية، يمكن اعتبار محاسبة المسؤولية كأداة رقابيةتستخدم في الرقابة على التكاليف داخل الوحدات والفروع في المؤسسة الاقتصادية، إضافة إلى أندورمحاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف يظهر من خلال تحديد الانحرافات التي نتجت عن المقارنة بين التكاليف الفعلية والتقديرية حيث تتم مسائلة المتسبب في الانحراف سواء كان ملائم أوغير ملائم.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، الرقابة، المؤسسة الاقتصادية.

Summary:

We have tried, through our study, to address the problem of what is the role of responsibility accounting in controlling costs in the economic institution?, where our study aims to know the oversight role of responsibility accounting in controlling costs in the economic institution, through dividing the institution into responsibility centers and verifying that the activity in each The center is proceeding according to what is planned. Accountability is important in every institution, regardless of its activity. To answer the problem, we conducted a theoretical study of the subject using the descriptive approach and an applied study using the case study method by relying on observation and personal interview. The study, and we reached a set of results, including that there can be no accurate identification of responsibility for the deviations that occurred within the cost center in the “ECUMS” organization due to the inability to conduct an in-depth analysis of the deviations due to the lack of the necessary information. Responsibility accounting can be considered as a control tool used In controlling costs within the units and branches of the economic institution, in addition to the role of responsibility accounting in controlling costs appears through Determining the deviations that resulted from the comparison between the actual and estimated costs, whereby the cause of the deviation is held accountable, whether it was appropriate or inappropriate.

Key words: accounting responsibility, control, economic institution.