

محاسبة المسؤولية ك أسلوب حديث في المحاسبة الإدارية لغرض تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أ. تفرات يزيدي .أ.د. بن عيشي بشير
جامعة أم البواقي جامعة بسكرة
الجزائر

ملخص

تعد عملية تقييم الأداء من العمليات المهمة في المؤسسة الاقتصادية لما توفره من مؤشرات ضرورية للطاقة الإنتاجية للعاملين في المؤسسة وكذلك تبين إمكانيات العاملين الجسدية والفكرية وما يقدمونه من مستوى إنتاجي وقدراتهم على التكيف مع البيئة التي يعملون فيها ومؤشرات التطور التي تبدو على إمكانياتهم في هذه المجالات مستقبلا.

ومن بين الأساليب المتاحة التي تعتمدها المؤسسة في تقييم أدائها نجد المحاسبة الإدارية كأسلوب هام يساهم في تحسين مردودية المؤسسة وزيادة الكفاءة الإنتاجية وذلك باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية، والتي تعتبر محاسبة المسؤولية من أهمها.

ومن خلال دراستنا خلصنا إلى أن محاسبة المسؤولية تعمل على تقديم تقارير الأداء للمستويات العليا في إدارة المؤسسة، حيث هذه التقارير توضح مدى قيام العمال بمختلف مهامهم في المؤسسة والنتائج المتوصل إليها ومن ثم يتم اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، والعمل على تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة وتفادي الانحرافات السلبية مستقبلا.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، أساليب المحاسبة الإدارية، محاسبة المسؤولية، الأداء، تقييم الأداء.

Abstract

The performance appraisal process of important processes in the economic institution because they provide necessary production capacity indicators for workers in the organization , as well as show the physical and intellectual workers and input from a production level and their ability to adapt to the environment in which they work and indicators of development that looks at their potential in these areas in the future possibilities. Among the available methods adopted by the Foundation in evaluating the performance of management accounting as a way we find an important contribute to improving the cost-effectiveness of the organization and increase productivity and efficiency by using the management accounting tools , which are considered the most important responsibility accounting. Through our study , we concluded that the accounting responsibility is working to provide performance reports senior levels in the organization management , where these reports illustrate the extent to which workers in various duties in the organization and the results obtained are then take appropriate decisions at the right time , and work to improve performance and achieve the objectives underlined and avoiding the negative deviations in the future.

، management accounting methods. Keywords: management accounting

Performance evaluation. , performance ,Accounting responsibility

مقدمة:

إن ظهور نظام محاسبة المسؤولية يعد قديماً إذ تعتبر محاسبة المسؤولية جزءاً أساسياً من محاسبة التكاليف، أي من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف في تقييم أداء المنشآت الاقتصادية.

كما تعتبر محاسبة المسؤولية محاولة من جانب المحاسب لتبويب النتائج المحققة على أساس تنظيمي طبقاً لمراكز اتخاذ القرارات المختلفة في المنشأة، وتسمى هذه المراكز عادة بمراكز المسؤولية وقد تكون مراكز المسؤولية هي أقسام المنشأة (التموين، الإنتاج، خدمات...) أو خطوط الإنتاج أو مناطق التوزيع... الخ.

يعد الأداء من بين المواضيع التي يهتم بها في الدراسات الاقتصادية وبشكل متطور، حيث يقوم العاملون في أي منشأة بأداء أعباء وواجبات ومسؤوليات قصد تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، استقرت سياسية المنشأة عليها حيث يعتبر تقييم الأداء ذات أهمية في التعريف بكم ونوع مستوى الإنجاز والوقوف على صلاحية أداء العاملين وسلوكياتهم، وتصرفاتهم أثناء العمل على مقدار التحسن الذي طرأ على أسلوب أدائهم، وعلى معاملتهم مع زملائهم ومرؤوسيهـم.

أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

- التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة الإدارية من خلال عرض مفهومها والهدف من استخدام هذا النوع من المحاسبات في المؤسسة لما لها دور معتبر في حل مختلف المشاكل التي تواجهها المؤسسة خاصة في ظل تغيرات البيئة الصناعية الحديثة.
- الوقوف على المفاهيم المتعلقة بتقييم الأداء وربطها بأسلوب محاسبة المسؤولية .
- التطرق إلى مختلف المفاهيم التي المتعلقة بمحاسبة المسؤولية إذ أن نظام محاسبة المسؤولية يعد من الأساليب العصرية للمحاسبة الإدارية لما لها من دور هام في تقييم الأداء الشامل للمؤسسة.
- التطرق إلى المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية حتى يكون تطبيقها ناجحاً في المؤسسات الاقتصادية خاصة المؤسسات الإنتاجية، وعلى أن تكون لها خارطة تنظيمية واضحة تبين فيها المسؤوليات الملحقة بكل مدير فرعي في المؤسسة.
- تبيان مختلف المفاهيم والمتغيرات التي تعزز من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والتي تتبع تقييم الأداء ومن بين هذه المفاهيم الرقابة والتخطيط لما لها دور في زيادة فعالية محاسبة المسؤولية في

كشف الانحرافات السلبية التي تؤثر على موارد المؤسسة وعلى نتائج أعمالها وجعلها تواجه مشاكل مالية وتشغيلية.

- وضع توصيات واقتراحات تهدف إلى سد الفراغ القانوني المتمثل في جهل تطبيق الكثير من الأساليب المعتمدة في المحاسبة الإدارية رغم الإصلاحات المحاسبية والمالية التي ببنتها الجزائر في سنة 2007 والتي تم تطبيقها في مطلع السنة المالية 2010، حيث لم يتطرق الإصلاح المحاسبي في الجزائر إلى الاهتمام بنظام المحاسبة الإدارية وأساليبها.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في أهمية الموضوع في حد ذاته حيث يعد البحث الذي تناوله الباحثين من أوائل الدراسات التي تناولت نظام محاسبة المسؤولية وربطها بأحد الوظائف الهامة في الإدارة ألا وهي تقييم الأداء.

- يسعى نظام محاسبة المسؤولية إلى معرفة التكلفة المحملة على كل مركز مسؤولية في المؤسسة بدلا من تحديد التكاليف الإجمالية لكل مراكز التكلفة في المؤسسة، حيث نظام محاسبة المسؤولية يهتم في تحديد تكلفة كل قسم ومركز في المؤسسة ومساعدة الإدارة المعنية أي إدارة القسم المعني في اتخاذ القرارات اللازمة في حالة ظهور أي مشكل على مستوى مركز المسؤولية.

- الفائدة من محاسبة المسؤولية هي المساعدة في وضع موازنات تقديرية جزئية عن كل نشاط في المؤسسة مما يجعلها تتمكن من مراقبة تكاليفها وتفادي الهدر والإسراف في الموارد الاقتصادية المتاحة ومن ثم دعم الأداء وتطويره وكسب ميزة تنافسية بالمقارنة مع مؤسسات القطاع.

- توضيح أهمية البحث على المستوى الأكاديمي والمهني حيث السعي من تطبيق محاسبة المسؤولية بجدية تجعل العاملين يدركون مدى قيامهم بالمهام المسندة لهم والرقابة عليها ومن ثم تقييم أداء كل مسؤول في المؤسسة، فالمؤسسة تقوم بتقديم تحفيزات مادية ومعنوية لكل مسؤول يساهم في تحسين مردودية النشاط الذي يديره ويخفض التكاليف إلى أدنى مستوى مطلوب، أما الموظف الذي يعرقل أهداف المؤسسة ويعلم أنه يقيم أدائه فيتحمل مسؤولية قد تفقده بعض الامتيازات وهذا في حالة تقصيره وإهماله للمسؤولية المسندة له، أما على الصعيد الأكاديمي قد تساهم الدراسة في إضافة قيمة علمية للبحوث المحاسبية في مجال المحاسبة الإدارية.

- تبيان مدى الاعتماد على معلومات نظام محاسبة المسؤولية في رسم السياسات الإدارية والمالية للمؤسسة والتخطيط لأهدافها والرقابة على الأنشطة أو أقسامها، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء للإدارة العليا لتستخدم في تنفيذ السياسات المرسومة والوقوف على مواطن الضعف لتصحيحها في المستقبل وتعزيز وتطوير نقاط القوة.

إشكالية البحث:

إن الهدف من تقسيم المؤسسة إلى مراكز المسؤولية المتعارف عليها في محاسبة المسؤولية يتمثل في الرقابة على مختلف التكاليف التي يتحملها القسم وترشيدها ولكي يفني الغرض المطلوب وتحقيق أهداف المؤسسة يستوجب الأمر على الإدارة العليا في المؤسسة تحديد تكلفة كل نشاط والإيراد المتوقع له ومن ثم وضع معايير مثالية مستمدة من البحوث العملية والعملية أو من معايير مؤسسات نموذجية في نفس القطاع، لغرض تقييم أداء مراكز المسؤولية. ومن هذا المنطلق تبرز لنا الإشكالية التالية:

✓ كيف تساهم محاسبة المسؤولية كأسلوب عصري في المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء للمؤسسات؟

فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية السابقة قمنا بصياغة ووضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تعتبر نظام المحاسبة الإدارية علم حديث نسبيا يهدف إلى استغلال المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية في تحسين وظائف الإدارة ومساعدة الإدارة في إعداد تقارير محاسبية وغير محاسبية دورية لغرض تحليلها وتشخيص الحالة الاقتصادية للمؤسسة.

الفرضية الثانية: محاسبة المسؤولية نظام محاسبي يصمم داخل الشركة ولتجسيده ينبغي أن يتم تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية رئيسية تساهم في إعداد تقديرات للتكاليف والإيرادات تجعل المسؤول المباشر يتفادى العوائق التي تحد من تحقيق أهداف إستراتيجية للمؤسسة.

الفرضية الثالثة: تعتبر عملية تقييم الأداء أهم الأنشطة التي يقاس من خلالها أداء المورد البشري المسؤول للوقوف على نقاط القوة والضعف وانعكاساتها السلبية والإيجابية على أهداف المؤسسة، وينبغي أن تتوفر مراحل ومؤشرات لتقييم أداء أنشطة المؤسسة.

الفرضية الرابعة: يعتبر نظام محاسبة المسؤولية من الأساليب المعاصرة في المحاسبة الإدارية يجند إدارة المؤسسة في تقييم أدائها ويساهم في تحقيق نتائج أعمال مرضية تدعم في بقاء ونمو المؤسسة ومواجهة المنافسة على الصعيد المحلي والأجنبي.

منهج البحث:

سيتم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي في البحث وذلك للملائمة لطبيعة البحث الهادفة للتعرف على أحد المفاهيم الهامة في المحاسبة الإدارية وكذلك المقومات الأساسية لتطبيق محاسبة المسؤولية باعتبارها نظام محاسبي متطور يوفر لإدارة الشركة معلومات تفصيلية عن الهيكل التكاليفي ومن ثم تقييم الأداء الاقتصادي للشركة، وللإجابة على الإشكالية الرئيسية تم الاعتماد على الدراسات السابقة والمصادر العلمية المختلفة كتب ورسائل علمية ومقالات علمية حيث اعتمدنا على مراجع ذات الصلة بالبحث وتخدم إشكالية بحثنا .

الدراسات السابقة :

في حدود علمنا لا توجد دراسات في مجال محاسبة المسؤولية في الجزائر حتى لو وجدت فهي نادرة جدا، وتم الاطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة في مجال محاسبة المسؤولية التي تعتبر أحد المواضيع الهامة في المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك بسبب حداثة ظهورها وتطبيقها في العديد من الشركات الاقتصادية وحتى المؤسسات الحكومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح ومن بين الدراسات السابقة التي تم الاطلاع عليها نجد ما يلي:

1- دراسة ديابا جميل الرزي بعنوان: مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية

في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007. هدفت الدراسة إلى الوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، وبيان الفوائد التي تعود على الشركات نتيجة تطبيقها لمحاسبة المسؤولية، حيث تناولت الدراسة الشركات الصناعية في قطاع غزة، وأخذت عينة عددها 75 شركة صناعية، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بجمع البيانات الأولية بواسطة إستبانة علمية محكمة بواسطة مختصين والاعتماد على دراسات سابقة، وتوصلت دراسة الباحثة إلى أنه يتوفر لدى الشركات محل الدراسة هيكل تنظيمي جيد، إلا أنه لا يوجد سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية، كذلك تعتمد الشركات الصناعية على أسلوب اللامركزية وتقوم بتطبيق نظام الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، لكنها لا تشارك العاملين في إعدادها، كما أنها تقوم بمقارنة الأداء الفعلي والأداء المتوقع في تحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عن الانحرافات السلبية، كما أن نسبة استخدام الشركة لتقارير الأداء جيدة، وبشكل عام تتوفر الشركات الصناعية محل الدراسة على مقومات كافية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

2- دراسة يعرب جميل عبد الرزاق كلاب بعنوان: مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008. هدفت الدراسة إلى التعرف إلى تطبيق مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود، والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، وبيان الفوائد التي تعود على البنك نتيجة تطبيقه لنظام محاسبة المسؤولية، ولتحقيق هذا الهدف تم تحديد المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية بالاعتماد على الدراسات السابقة في هذا المجال، وتمثلت هذه المقومات بتوفر هيكل تنظيمي معد وفقا للأسس العلمية ونظام معلومات محاسبي وتوفر أنظمة تخطيط ورقابة متمثلة بالتكاليف المعيارية والموازنات التقديرية وتوفر نظام التقارير الرقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية ووجود نظام حوافز فعال.

وخرج الباحث بمجموعة من التوصيات التي تدعم وتعزز تطبيق محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود من بينها ضرورة توعية العاملين في البنك وخاصة الإدارة العليا بضرورة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لما له من أثر في رفع مستوى الأداء، العمل المستمر على تطوير الهيكل التنظيمي للبنك ومراكز المسؤولية، العمل المستمر على تطوير النظام المحاسبي بشكل يتطابق مع تطوير الهيكل التنظيمي وذلك لتحسين طرق قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، ضرورة إشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات التقديرية وتوفر وحدة إدارية لمتابعة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتقييمها.

3- دراسة سالم توفيق مكي بعنوان: مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009. هدفت الدراسة لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية وتحديدًا بقطاع غزة، إضافة لقياس مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تلك المنظمات، والمتمثلة في الهيكل التنظيمي للمنظمة، ومراكز المسؤولية، والموازنات التقديرية ونظام الحوافز، ونظام المعلومات المحاسبي، ونظام تقارير الأداء، كنا هدفت الدراسة لبيان أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها يتمثل في أن المنظمات الأهلية الفلسطينية تطبق نظام محاسبة المسؤولية بشكل كبير وأن مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية متوفرة بدرجات متفاوتة كان أضعفها نظام الحوافز ونظام الموازنات التقديرية وأكثرها تطبيقاً نظام المعلومات المحاسبي.

4- دراسة أحمد رضوان أحمد مرتجي بعنوان: قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007. هدفت الدراسة إلى قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على الدراسات السابقة والتي تمثلت في الهيكل التنظيمي المعد وفقاً لأسس علمية، ونظام المعلومات المحاسبي، وتوفر نظام معياري يركز على التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية، وتوفر نظام للتقارير الرقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية، ووجود نظام حوافز فعال.

وقد تم الخروج بمجموعة من التوصيات التي تقوي وتدعم تطبيق محاسبة المسؤولية من أهمها توعية العاملين في الجامعات وخاصة الإدارة العليا بضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية لما لها من أثر في رفع مستوى الأداء، العمل على تطوير الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات المحاسبي بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، بناء نظام للمعايير يركز على التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية ونظام للتقارير الرقابية يرتكز بمركز المسؤولية ونظام حوافز فعال، حتى تتمكن الإدارة العليا من مساءلة الأفراد عن أي انحراف.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

1- مفهوم المحاسبة الإدارية:

تحتل المحاسبة الإدارية موقعا متميزا داخل نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة ونظم المعلومات الإدارية بصفة عامة، وتتبع هذه الأهمية المتميزة ليس من حيث قدرتها على توفير المعلومات المدعمة لعملية اتخاذ القرارات فحسب وإنما أيضا من حيث عرض بدائل النماذج والأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات المعقدة القيود والمتغيرات، ولقد وردت عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية نوجزها فيما يلي:

التعريف الأول: المحاسبة الإدارية "هي إحدى فروع المحاسبة، وتهتم بالأحداث الاقتصادية الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة بما يتلاءم قياس البيانات المرتبطة بهذه الأحداث وتوصيل نتائج هذا القياس للمستويات الإدارية للمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية تخطيط ورقابة أنشطة المؤسسة حتى تتحقق أهدافه بأقصى كفاءة وأقل تكلفة وبأفضل وضع ممكن".¹

التعريف الثاني: تعرف المحاسبة الإدارية على أنها "تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية ولحاجة الإدارة لنظام جديد لاستقصاء المعلومات مجتمعة استثناء، كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات بصنع القرار من أجل تقديمها إلى الإدارة العليا بغية إقرارها".¹

التعريف الثالث: تعرف المحاسبة الإدارية على أنها فن إعداد واستخدام البيانات والمعلومات المحاسبية والإحصائية بالشكل الذي يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الجاري والنشاط المستقبلي وما يتضمن تحقيق أقصى كفاءة ممكنة مع الاطمئنان على سلامة التنفيذ وتحديد المسؤوليات ومجابهة المشكلات".²

التعريف الرابع: يمكن تعريفها على أنها هي التي تقدم المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة في استخدام البيانات في مجال السياسات وفي مجال مزاولة النشاط اليومي العادي للمؤسسة".³

ومن التعاريف السابقة يرى الباحثين أن المحاسبة الإدارية هي علم يهتم بالأحداث الاقتصادية الحاضرة والمستقبلية للمؤسسة وهذه الأحداث قد تكون مالية وغير مالية مما يمثل جانب هاماً من جوانب تميز المحاسبة الإدارية عن غيرها من المحاسبات الأخرى.

2- أهداف المحاسبة الإدارية:

يكن الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية في أنه توفير المعلومات المناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ويقصد بالمعلومات البيانات التي تخضع للتحليل والتمحيص بناء على مبادئ وطرق علمية والمعلومات المناسبة هي التي تطابق احتياجات الإدارة في اتخاذ القرارات، لذلك يجب أن يسبقها دراسة لطبيعة القرارات التي تستخدمها الإدارة للمعلومات للوصول إليها، والمعلومات المناسبة أيضاً هي تلك التي تصل إلى الإدارة في وقت مناسب لاتخاذ القرار، أي قبل اتخاذ القرار، أو بعد الوقت الذي كان يجب أن يتخذ فيه القرار (إذ أنه قد يتعطل اتخاذ القرار تماماً في حالة عدم وجود المعلومات وبذلك يفوت وقت القرار إذا وصلت المعلومات كذلك أصبحت عديمة الفائدة. فإذا أردنا أن نقيم المعلومات الصادرة من نظام المحاسبة الإدارية بمعنى أن نحدد قيمتها كأبي سلعة، فإننا نجد أن هذه القيمة تتوقف على عنصرين:

الأول: الوقت الذي تصل فيه المعلومات بالنسبة لوقت اتخاذ القرارات كما أشرنا.

الثاني: مدى نجاح المعلومات في تخفيض حالة عدم التأكد عند متخذو القرار فإذا كان احتمال الربح بواقع 2 ون للوحدة المباعة هو 50%، فإذا جاءت معلومات المحاسبة الإدارية بحيث

ارفع احتمالات حصول المؤسسة على هذا الربح إلى 90%، كانت لهذه المعلومات قيمة كبيرة بالنسبة للقرار الخاص بإنتاج وبيع هذه السلعة.

كما تهدف المحاسبة الإدارية إلى تحقيق الآتي:

- إنتاج معلومات لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط، سواء في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم إعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والإستراتيجية.
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء والانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعة مقدما وتقصي أسبابها وتحديد المسؤول عنها:
- إنتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء ومن ثم تطبيق سياسات الثواب والعقاب، وبالتالي استشارة دوافع المنفذين في اتجاه مرغوب.¹

3- دور المحاسبة الإدارية:

- في سبيل إنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية تقوم المحاسبة الإدارية بالعديد من الأنشطة أهمها ما يلي:
- تحديد وقياس وشرح تكاليف التصنيع غير المرتبطة بالتصنيع وكيف يتم التقرير عنها بالقوائم المالية.
 - احتساب تكلفة تقديم خدمة ما، أو تصنيع منتج ما، في المؤسسة الاقتصادية الخدمية أو المؤسسة الاقتصادية الإنتاجية.
 - تحديد سلوك التكاليف والمصاريف كلما تغيرت مستويات النشاط وتحليل علاقة التكلفة بالحجم والحجم داخل المؤسسة الاقتصادية.
 - مساهمة الإدارة في تخطيط الأرباح ووضع الخطط في صورة موازنات.
 - تقديم أساس لمراقبة التكاليف والمصروفات عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة والتكاليف المعيارية.
 - تجميع وتشغيل البيانات وعرض المعلومات الملائمة لقيام الإدارة باتخاذ القرارات.
 - إعداد تقارير الأداء وبما يوفر آلية التغذية العكسية لدعم وسائل استشارة دوافع العاملين بالتنظيم في اتجاه مرغوب.²

4- خصائص تقارير المحاسبة الإدارية:

تعد تقارير المحاسبة الإدارية لمواجهة الاستخدام الداخلي بالمؤسسة بشكل أساسي، وتتصف تلك التقارير بأنها ذات استخدام محدد، أي أنها توجه للمديرين بالمستويات المختلفة لمواجهة مشاكل اتخاذ قرارات في حالات معينة، كذلك تحتوي تقارير المحاسبة الإدارية على بيانات ومعلومات تفصيلية، مثل معلومات تفصيلية عن التكلفة أو تكلفة أداء عملية معينة، كذلك قد تشمل على معلومات مالية وغير مالية طبقاً للحالة التي يغطيها التقرير، وتتميز تقارير المحاسبة الإدارية بالدورية، بمعنى أنها قد تعد شهرياً أو أسبوعياً أو يومياً أو عقب الانتهاء من أداء عملية معينة.

وتختلف المعلومات التي تحتويها تقارير المحاسبة الإدارية طبقاً لاختلاف الغرض من إعدادها والمستوى الإداري الذي تقدم له، فنجد أن التقارير المقدمة للمستويات الدنيا، مثل المشرفين على خطوط الإنتاج أوحيت يتم شراء أو استلام المواد الخام، يزيد الطلب على تلك التقارير وعلى المعلومات التي تمكن من الرقابة على العمليات وتحسين الأداء وتتسم تلك المعلومات بكثرة التفصيل، واحتوائها على بيانات كمية ووصفية أكثر من البيانات المالية، ويرفع معدل تكرار تقديم هذه التقارير وإذا انتقلنا إلى مستوى الإدارة الوسطى حيث اتخاذ القرارات تتعلق بالنواحي المالية وتخصيص الموارد، أو قرارات تتعلق بالمنتجات أو العملاء فإنه يلاحظ أن هذه التقارير تحتوي على بيانات ومعلومات كمية ومالية وتتميز بأنها أقل تفصيلاً من التقارير التي تقدم للمستويات الدنيا من التنظيم وكذلك يقل معدل تكرار تقديمها لحد ما، وتعتمد الإدارة الوسطى على هذه التقارير للقيام بوظائف الإدارة لأداء العمليات.

أما تقارير المحاسبة الإدارية المقدمة للإدارة العليا فإنها تتميز بأنها غير متكررة، وتمثل تلخيص لما يحدث بالأقسام المختلفة أو ما يتعلق بالعملاء المختلفين، وتعتمد الإدارة العليا على هذه المعلومات لتدعيم القرارات التي يمتد أثرها لفترة أطول، حيث أنها قرارات إستراتيجية أكثر منها قرارات روتينية، وفي الوقت الحاضر تقدم للإدارة العليا بجانب المعلومات المالية معلومات أخرى غير مالية، مثل معلومات عن العملاء مدى رضائهم على منتجات المؤسسة، والأسواق والمركز التنافسي للمؤسسة، وزمن أداء العمليات وطاقمة العمالة والتنظيم ككل.¹

المحور الثاني: الأسس النظرية لمحاسبة المسؤولية.

1. مفهوم وأهداف محاسبة المسؤولية:

قبل التطرق إلى محاسبة المسؤولية نتطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف باعتبار محاسبة المسؤولية أداة من أدوات محاسبة التكاليف:

أ- مفهوم محاسبة التكاليف: من الصعب إيجاد تعريف مختصر للتكاليف يحيط بموضوعها بشكل كامل ولكننا سنحاول تبيان أهم تعاريفها كما يلي:
فقد عرفها المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي.¹

بأنها "طريقة لمعالجة البيانات التي ينبغي أن تساهم بصفة أساسية في اتخاذ القرار في المؤسسة، ومن أهم أهدافها تقييم المخزونات التي تمثل جزء مهم في أصول المؤسسة ولتقييم المخزونات آثار مباشرة على تقييم الأداء (Performance) وعلى الحكم الذي يأخذه المسؤولون على الهياكل والأنشطة داخل المنشأة، والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة الإنفاق في أي مشروع بغرض قيام تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية، ويتجلى ذلك من خلال القيام بعمليات تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكاليفية بالمشروع كله والمعبر عنها بالوحدات النقدية".

وتعرف محاسبة التكاليف على أنها "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة".²

ومما سبق يمكن القول أن جميع التعريفات تتفق على أن محاسبة التكاليف نظام فرعي للمعلومات يقوم بمعالجة بيانات التكاليف المستقاة في المستندات، وفقا لمجموعة من المبادئ والطرق والنظريات تهدف إلى إنتاج معلومات تكاليفية تساعد إدارة المنشأة في الرقابة على الأداء، وتحديد كلفة المنتجات والخدمات واتخاذ القرارات.

ب- مفهوم محاسبة المسؤولية: إن لمحاسبة المسؤولية عدة تعاريف يمكن عرض مجموعة من التعاريف وفقا لما يلي:

تعرف محاسبة المسؤولية على أنها "التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء". ويعرف الجداوي محاسبة المسؤولية بأنها "نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل

التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية التي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقييم كفاءته من خلال ما تحقق من نتائج¹.

وتعرف محاسبة المسؤولية على أنها المفهوم الحديث الذي بمقتضاه يمكن ربط المعدلات التقديرية لعناصر نشاط المؤسسة بمراكز المسؤولية، ربط المعدلات الحقيقية لتلك العناصر بنفس مراكز المسؤولية حتى يمكن تحديد مسؤولية الانحرافات التي قد تنتج من مقارنة ما هو حقيقي بما هو تخطيطي².

أ- طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية: إن البحث في طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية ولو بشكل تعدادي يؤدي إلى فهم أفضل لمحاسبة المسؤولية، وفيما يلي أهم النقاط المتعلقة بطبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية³.

- ✓ تمثل محاسبة المسؤولية مدخلا حديثا لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تغيير في نظرية المحاسبة ومبادئها المقبولة عموما، فتنطبق محاسبة المسؤولية فقط إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير للربط المباشر بالهيكل الإداري للمنظمة الاقتصادية.
- ✓ يهدف الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري إلى تسيب وتجميع عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدى.
- ✓ تعتمد محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسؤولين عن إنشائها، فهذه العلاقة المباشرة هي أساس الحكم والمساءلة الموضوعية، لذلك يتم تقسيم التكاليف والإيرادات من وجهة نظر محاسبة المسؤولية إلى بنود قابلة للتحكم والرقابة، يمكن المساءلة عنها وبنود غير قابلة للتحكم والرقابة.
- ✓ تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص لكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقييم الأداء للوحدة الاقتصادية ككل.
- ✓ تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عن المنبع، وبذلك تحقق رقابة فعالة فمحاسبة المسؤولية تمكن من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق التكاليف أو خلق الإيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة.

2. مقومات وفروض تطبيق محاسبة المسؤولية.

أ- المقومات التنظيمية لمحاسبة المسؤولية: إن محاسبة المسؤولية تربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنشأة وتمثل المقومات التنظيمية لمحاسبة المسؤولية فيما يلي:

أ-1. الهيكل التنظيمي: يجب توفر خريطة تنظيمية داخل المؤسسة تبين سلطات واختصاصات المصالح الإدارية التي تتكون منها المؤسسة من أجل ضمان نجاح محاسبة المسؤولية في تحقيق الأهداف المراد تحقيقها.¹

أ-2. تطبيق نظام حوافز فعال: يتمثل نظام الحوافز في خطة يتم بمقتضاها ربط الأجر بالأداء بقصد زيادة الكفاءة الإنتاجية مع الأخذ بعين الاعتبار عامل الزمن الذي يتقاضاه العامل وحجم إنتاجه، حيث يحقق نظام الحوافز عدة مزايا للمنشأة منها رفع معدل الإنتاج وتحسين الجودة، وتخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الإيرادات، كما يجعل إدارة المنشأة حرصة فيما يتعلق بمستلزمات الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها.²

ب- المقومات المحاسبية لمحاسبة المسؤولية: وتمثل المقومات المحاسبية المسؤولية في الجوانب التالية:

ب-1. تبويب عناصر التكاليف والإيرادات: قد يجد محاسب التكاليف صعوبة في تصنيف العناصر القابلة للرقابة والغير قابلة للرقابة، لذا يجب أن يعتمد على خبراته الشخصية في المجال ويمكنه الاعتماد على المعايير التي وضعتها الجمعية القومية للمحاسبين الأمريكيين (AAA) حيث اعتبرت الشخص المسؤول عن الرقابة في الحالات التالية:³

- ✓ إذا كان يقوم بشراء البند واستعماله.
- ✓ إذا كان يستطيع مزاولة تأثير على مبلغ التكلفة من خلال قراراته الإدارية.
- ✓ إذا رغبت الإدارة العليا في ذلك، لأنه لا يمكن مزاولة تأثير على قرارات الآخرين بموجب السلطة المخولة إليه.

ب-2. التقارير الرقابية (تقارير الأداء): تعتبر تقارير الأداء أو كما تسمى أحيانا التقارير الرقابية من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية، فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه.

وتعرف تقارير الأداء من وجهة النظر المحاسبية على أنها التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنشأة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف، وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة.⁴

ت- الفروض الأساسية لمحاسبة المسؤولية: بصفة عامة تقوم محاسبة المسؤولية على عدة فروض

أساسية يمكن حصرها فيما يلي:

✓ كل مدير يجب أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل الدائرة أو القسم أو الوحدة التي تدخل في نطاق مسؤولياته.

✓ أن يسعى كل مدير أن يحقق الأهداف والغايات المرجوة منه.

✓ يجب أن يشترك كافة رجال الإدارة في وضع تقارير الأهداف التي بناء عليها سوف يتم محاسبتهم وتقييم أدائهم.

✓ يجب أن تكون هذه الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال.

✓ يجب أن تصل تقارير الأداء والمعلومات لكل مدير قسم أو وحدة بسرعة وفي الوقت المناسب.

✓ يجب أن تكون محاسبة المسؤولية في تقييم ونمو المنشأة ككل واضحا ومفهوما. ¹

3. متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية:

أ- شروط تطبيق محاسبة المسؤولية: من الشروط الرئيسية لتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل

صحيح وموضوعي يجب توفر ما يلي: ²

✓ توافر نظام محاسبة متكامل الأركان: أي أن يكون النظام المحاسبي مصمما بشكل علمي بما يتوافق مع طبيعة العمليات التكنولوجية والهيكل التنظيمي للمنشأة.

✓ تطبيق النظام المعياري الشامل المرتكز على المعايير والموازنات التقديرية: لقد نشأ نظام محاسبة التكاليف المعيارية تلبية لاحتياجات الإدارة العلمية وتطورت نماذجه ووظائفه وأهدافه، وأصبح مدخلا إداريا مهما يستخدم في المحاسبة وتقييم الأداء.

✓ التعمق في درجة التحليل للانحرافات: إن التحليل المعمق للانحرافات يمكن من الوقوف على الأسباب الحقيقية لها وتقييم الأداء بصورة موضوعية، مما يتيح إمكانية القيام بالمساءلة الإدارية وتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح.

✓ المعالجة الآلية أو الإلكترونية للبيانات والمعلومات: إن المطلب الأساسي لتنفيذ الشروط المذكورة أعلاه هو المعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالإنتاج والتكاليف والإيرادات، مما يسمح بتوفير الوقت والجهد والموارد وتحقيق السرعة في الإنجاز وتحديد النتائج وعرض الانحرافات وتحليلها وتقييم الأداء.

ب- خصائص ومزايا محاسبة المسؤولية:

- ب- 1. خصائص محاسبة المسؤولية: وأهم خصائصها ما يلي: ¹
- ✓ تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب محاسبة التكاليف لأنها أداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات.
 - ✓ تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص اللذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات.
 - ✓ تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما.
 - ✓ تقوم محاسبة المسؤولية على الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية كي تتمكن من الإطلاع بدور الرقابة والتخطيط وتقييم أداء الشركات.
- ب- 2. مزايا محاسبة المسؤولية: تتميز محاسبة المسؤولية بمجموعة من المزايا يمكن ذكرها فيما يلي: ²
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار العامل الإنساني والسلوكي عند وضع الخطط والأهداف والمعايير.
 - ✓ يوفر نظام محاسبة المسؤولية أساساً عادلاً للحوافز للعاملين في المؤسسات بشكل عام.
 - ✓ يساعد في تقييم أداء المنشآت من القاعدة إلى القمة، وذلك باستخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي، فكلما اقتربنا من قمة التنظيم كانت المعايير شاملة وترتبط بمدى تحقيق الأهداف العامة، فكفاءة الأقسام تؤدي في النهاية إلى كفاءة التنظيم ككل.
 - ✓ يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب هذه المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات، ومقارنة الإنفاق المحدد من الإنفاق الفعلي على مستوى مراكز التكلفة الموافق عليها داخل المنشأة.
- ت- العوامل المساعدة على تطوير محاسبة المسؤولية: توجد مجموعة من العوامل التي أدت إلى تطوير محاسبة المسؤولية داخل المنشأة يمكن ذكرها فيما يلي: ³
- ✓ اتجاه الشركات إلى تكوين وحدات (فروع) اقتصادية كبيرة للاستفادة من مزايا الحجم الكبير والتخصص.

- ✓ إنشاء الفروع في المدن المختلفة أي التوسع وظهور الشركات ذات الأقسام المتعددة، مما استوجب الأمر إلى التفكير في وسائل محاسبية تساعد في الرقابة عليهما.
- ✓ ازدياد حدة المنافسة بين الشركات مما دعا إلى الرقابة الفعالة على التكاليف بغرض التقليل منها وبذلك تخفيض أسعار البيع للسلع والخدمات المقدمة.
- ✓ زيادة الهوة بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى مما أدى بالإدارة العليا في عزلة عما يجري في المستويات الإدارية الأخرى، حيث استوجب الأمر إيجاد أساليب لمعالجته.

المحور الثالث: الإطار المفاهيمي لتقييم الأداء.

1. مفهوم وأهداف تقييم الأداء:

أ- تعريف تقييم الأداء: قبل تعريف تقييم الأداء نعرج على تعريف الأداء: يعرف الأداء على أنه "مجموع الرضا في كل ما يتعلق بالنتائج المالية وغير المالية للمنشأة من الأطراف المكونة للمؤسسة والمتضمنة لمستوى الثقة في قدرات المؤسسة على إنتاج هذا الرضا بشكل دائم، فالمؤسسة التي تتميز بأداء جيد هي التي من أهم مميزاتها الاستثمار الدائم لزيائنها، لعمالها، لمتجاتها، مهاماً¹.

بعد إعطاء مفهوم للأداء، يعرف تقييم الأداء على أنه "تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه النتائج في نهاية الفترة المحاسبية بحثاً عن العوامل المؤثرة في النتائج في تشخيص ما تبين من صعوبات في التنفيذ وتحديد المسؤوليات وتفادي أسباب الأخطاء مستقبلاً"².

كما يعرف تقييم الأداء على أنه "قياس الأداء الفعلي (ما تم تأديته من عمل) ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث، ولما يحدث فعلاً ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية، بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء"³.

ويمكن أن نعرف تقييم الأداء على أنه محاولة مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط من قبل، من أجل تحديد المسؤوليات ومعالجة الانحرافات وتفادي الأخطاء في المستقبل والرقابة على أداء الأفراد والحكم على مدى قدرتهم في تنفيذ الخطة المستقبلية للمنظمة.

ب- أهداف تقييم الأداء: تهدف عملية تقييم الأداء إلى الوصول إلى مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها كما يلي:

ب-1. متابعة أداء العامل والرقابة عليه بصفة دائمة: حيث تستعمل تقارير الكفاءة كأداة للرقابة والإشراف إذ تسمح للمسؤول المباشر بأن يهتم بصفة شبه دائمة بسير العمل وملاحظة أداء العاملين لأعمال وظائفهم للحكم على مدى كفاءتهم لمهنتهم.

ب-2. دفع العمال إلى الاجتهاد أكثر في مهنتهم: فعند ما يدرك العامل أن مهنته ستخضع للتقويم والتقدير الدائم من قبل المسؤولين، فإن ذلك يجعل العامل يبذل جهد أكثر.

ب-3. إمكانية تثبيت العامل الجديد: فنظم الخدمة المدنية تقضي في غالب الأحيان بقضاء الموظف (العامل) الجديد لفترة ترخيص قبل تثبيته في مهنته، وإلا أستبعد من المهنة وذلك لعدم قدرته على القيام بواجباته.¹

ب-4. تبيان بعض العيوب والمشاكل الإدارية والتنظيمية: حيث تكفل الدراسة التحليلية لنتائج تقارير الكفاءة الكشف عن بعض العيوب الإدارية والتنظيمية وعلى سبيل المثال فإذا كان مستوى غالبية الوحدة الإدارية بالنسبة لعنصر من العناصر دون المستوى المطلوب فإن هذا يبين أن هناك مشكلة في الوحدة الإدارية ككل، وليس في الموظف نفسه.

ب-5. تقدير صلاحية أنظمة شؤون العاملين الأخرى: إذ تعتبر عملية تقييم الأداء بمثابة اختبار لمدى سلامة ونجاح الطرق المستخدمة في الاختبار والتعيين.²

2. الخطوات والمشاكل المتعلقة بتقييم الأداء وعلاقته بالتخطيط والرقابة

أ- خطوات تقييم الأداء: تمر عملية تقييم الأداء بأربعة خطوات أساسية:³

أ-1. تحديد أبعاد ومعايير تقييم الأداء: وهي تحديد ما الذي يجب أن يتم قياسه عند تقييم الأداء للأفراد، مما يعني تحديد الأبعاد التي سوف تستخدم في قياس الأداء والبعد هو جانب من جوانب الأداء، يمكن أن يستخدم لتحديد مدى فعالية وكفاءة الفرق في قيامه بعمله مثال الأداء وجودة الأداء وسلوكيات العمل... الخ.

إن تقييم الأداء يجب أن يركز على أبعاد ذات صلة مباشرة بما يؤديه الفرد فعلا في وظيفته، وهذا يجب أن يتم تحديد أبعاد التقييم استنادا إلى نتائج تحليل الوظائف ويصرف النظر عما إذا كانت أبعاد التقييم مرتبطة بأهداف المنظمة أو مرتبطة بمحتوى العمل الذي يظهره تحليل الوظائف.

أ- 2. قياس الأداء الفعلي: تنصب عملية قياس الأداء الفعلي للأفراد على تحديد درجة أو رتبة مدى جودة أداء الأفراد في كل بعد من أبعاد التقييم التي تم تحديدها في الخطوة السابقة، فقد تستعمل بعض المنظمات قياس مكون من مجموعة من الدرجات أو تستخدم رتب وصفية وقد تكون أحيانا من السهل تقييم الأداء بشكل كمي وذلك في حالة تقييم حجم الإنتاج والتصميمات التي أنجزها الفرد.

أ- 3. توفير معلومات مرتدة للأفراد عن نتائج تقييم أرائهم: غالبا يشار في بعض المنظمات سؤال مؤداه من الأفضل إخبار المرؤوسين بنتائج تقييم أدائهم أم لا؟، وهذا السؤال في حقيقة الأمر يعتبر سؤال مستغرب فكيف يتم تقييم الأداء للأفراد ثم يحجب عنهم نتائج التقييم، وقد وصل الأمر في بعض المنظمات أن يطلق على تقييم الأداء بالتقارير السرية، حيث أنها تعتبر سرية حتى بالنسبة للفرد الذي يتم تقييم أدائه.

أ- 4. إدارة وتحسين الأداء: إن أساليب تقييم الأداء قد يؤثر بشكل مباشر على تحسين الأداء كما أنها قد تؤدي إلى نتائج عكسية، فقد ينتهي بصراع وتعارض بين الفرد ورئيسه المباشر، ولتحسين ذلك يجب أن تقوم فلسفة تقييم الأداء في المنظمة على تحسين الأداء للأفراد وليس عقابهم أو مكافأتهم.

ب- المشاكل المتعلقة بتقييم الأداء وعلاقته بالتخطيط والرقابة:

ب- 1. مفهوم الرقابة والتخطيط:

✓ تعرف الرقابة بأنها العملية التي تتأكد الإدارة بمقتضاها من أن القرارات والأنشطة المختلفة تتماشى مع النتائج المرغوبة، وعادة ما تكون النتائج المرغوبة هي تلك التي سبق تحديدها أثناء عملية التخطيط، وتتضمن عملية الرقابة أيضا ضرورة التعرف على مدى ملائمة الخطط الموضوعية وتعبيرها عن الظروف العلمية إذن الرقابة تهدف إلى تحقيق هدفين: ¹

- الأول: وهو التأكد من حسن سير العمل وتناسبه مع الخطط الموضوعية.

- الثاني: وهو التحقق من تعبير الخطط الموضوعية عن الظروف التشغيلية القائمة.

✓ أما التخطيط فيعرف على أنه "عبارة عن اتخاذ قرار مسبق لما يراد عمله، كما أن الخطة هي طريق مرسوم لفعل يزمع القيام به". ²

ب- 2. علاقة تقييم الأداء بالرقابة: يقول فايول أن الرقابة هي التحقق من أن ما يحدث يطابق الخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، ولذلك تعتبر الرقابة احد الوظائف

الإدارية الرئيسية التي يمكن عن طريقها التأكد من مدى تحقيق الأهداف بالكيفية المطلوبة، وتمر عملية الرقابة بثلاث مراحل أساسية تتمثل في:¹

- ✓ تحديد معايير الأداء.
 - ✓ تجميع البيانات عن الأداء.
 - ✓ تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع، وتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات.
- يتضح مما سبق أن عملية تقييم الأداء تعتبر من أهم العمليات الإدارية لأنه بدونها لا يمكن القيام بعملية الرقابة، فهي تمثل الشق الثاني في العملية الرقابية بعد وضع معايير الأداء كما أوضحنا سابقاً.

ومن هنا انعكاس مباشر لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء على كل الوظائف الإدارية الأخرى، فبناء على الرقابة وتقييم الأداء يتم إعادة التخطيط وهذا انعكاس للرقابة على التخطيط.

وعن طريق الرقابة وتقييم الأداء تكتشف نواحي القصور في إعداد القوى العاملة، بالزيادة أو النقصان، أو وضع الأفراد في المكان غير المناسب الذي لا يتفق مع مؤهلاتهم أو خبرتهم العملية، وهنا يحتاج الأداء إلى إعادة النظر في سياسات الأفراد، ومعنى ذلك أن الوظيفة الرقابية وتقييم الأداء انعكاس على جميع الوظائف الإدارية الأخرى وظهور التكامل بينهما جميعاً.

ب-3. علاقة تقييم الأداء بالتخطيط: يجب على المؤسسة أن تخطط كي تنسق نشاطاتها، تضمن إن المستقبل مأخوذ بعين الاعتبار، كي تكون عقلانية، وكي تراقب هذا من شأنه أن يخلق التأزر داخل المؤسسة وهو مجموعة من الحركات المتداخلة والمتناسقة مثل الموجودة في أعصاب الكائن الحي، إذ لا يمكن تصور تقييم الأداء دون وجود تخطيط لأنه الأساس الذي يرجع إليه عند التقييم، فالخطة تحدد الأهداف والمعايير المرجعية وتحدد المراحل الوسيطة لقيادة المؤسسة إلى النتائج المستهدفة كبرامج الشراء والإنتاج، لهذا فهي معرضة للتغيير باستمرار بعد تقييم الأداء لضمان استمرار المؤسسة ورفع مردوديتها.²

ب- 4. مشاكل تقييم الأداء: تواجه عملية تقييم الأداء جملة من المشاكل يمكن حصرها فيما يلي:¹

✓ عدم وجود معدلات ومعايير للأداء: من أسباب عدم كفاءة نظام تقييم الأداء في أي مكان هو عدم وجود معدلات ومعايير واضحة ودقيقة للأداء، هذه المعدلات والمعايير ضرورية لتمكين المقيمين من مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المطلوب، وعلى الرغم من صعوبة وضع المعدلات والمعايير لجميع الوظائف، فإنه مع التطبيق والخبرة يمكن الوصول إلى معايير ومعدلات لجميع أو لأغلب الوظائف، وهذه المعايير يجب أن تكون واضحة ودقيقة ومفهومة لكل من الرئيس والمرؤوس وأن يشارك المرؤوسين في إعدادها.

✓ استخدام طريقة للتقييم لا تتناسب مع جميع الوظائف: غالبا ما تستخدم المؤسسات طريقة واحدة للتقييم ويتم تعميمها على جميع الإدارات بغض النظر عن طبيعة ومستوى الوظائف فتعميم طريقة واحدة على جميع الوظائف قد لا يحقق الكفاءة المطلوبة من العملية.

✓ عدم كفاءة نماذج التقييم: تلعب نماذج تقييم الأداء دورا فعالا في نجاح عملية التقييم فوجود نماذج شاملة وواضحة وسهلة قد تشجع المقيم على تعيئه في وقته وبإتقان، أما النماذج المعقدة والغامضة فإنها تؤدي إلى تهرب المقيم من إعدادها أو عدم الاهتمام عند التعبئة، وغالبا ما تكون عدم كفاءة النماذج بسبب استخدام عبارات وألفاظ غير واضحة أو عدم تضمن النماذج لإرشادات توضيحية للمقيم.

✓ اتجاه بعض المنشآت إلى السرية في التقارير: هناك بعض المنشآت التي تأخذ بنظام السرية المطلقة في التقارير، حيث أن السرية المطلقة قد لا تحقق الهدف الرئيسي من نظام التقييم.

ب5. إجراءات معالجة مشاكل تقييم الأداء:

لا يوجد إجراءات جذرية لمعالجة مشاكل تقييم الأداء ولكن هناك بعض الاعتبارات التي يمكن الاستعانة بها للوصول إلى نظام سليم للتقييم وهي:

✓ تصميم نظام تقييم الأداء: يجب تصميم نظام لتقييم الأداء يكون ملائم مع نوعية وطبيعة العمل التي ينتمي إليها العامل، كما يجب أن يحتوي نظام تقييم الأداء مجموعة من البيانات التي تهدف إلى قياس مستوى أداء العامل وبشكل واضح للجميع.²

✓ يفضل استخدام معايير موضوعية في تقييم الأداء وهي التي تمس نواتج تقييم الأداء ثم سلوك الأداء وأقلها موضوعية هي التي تمس الصفات الشخصية.

✓ يفضل استخدام عدة نماذج (أو ربما طرق) للتقييم، وذلك باختلاف الوظائف، والمستويات التنظيمية.

✓ يجب الاهتمام بشكل وبطريقة إخراج نماذج التقييم، والاهتمام بوضوح بالتعليمات والإرشادات الخاصة بإستفء نموذج التقييم، وذلك لإضفاء نوع من الاحترام والثقة والفهم الصحيح للطريقة المستخدمة.

✓ يجب أن يكون التقييم الأداء استخدامات واضحة ومحددة ومفيدة، وإلا من الأفضل عدم استخدامه على الإطلاق.¹

3. مؤشرات قياس الأداء: هناك مجموعة من المؤشرات لقياس الأداء الاقتصادي في المنشآت وذلك حسب فروع أو وظائف المنشأة حيث أن وظائف المنشأة كثيرة ومتعددة نذكر منها: وظيفة التموين، الإنتاج، التسويق، الوظيفة المالية، وظيفة الأفراد... الخ، ونبرر فيما يلي بعض المؤشرات لقياس الأداء الاقتصادي في المنشأة الاقتصادية.

أ- مؤشرات وظيفة التموين: يقصد بوظيفة التموين بأنها "مجموعة من المهام والعمليات التي تعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج وخطط المؤسسة، سواء الإنتاجية أو التسويقية في إطار متناسق في الوقت المطلوب".² وتنقسم وظيفة التموين بدورها إلى قسمين أساسيين هما:

✓ الشراء: هو ذلك النشاط المسؤول على اقتناء السلع والخدمات الضرورية لتشغيل المؤسسة، حيث يجب تحقيق الاقتناء عند مستوى النوعية المطلوبة وبالكميات المرغوبة، وفي الأوقات الملائمة وفي أحسن ظروف الأمن والخدمة.³

✓ التخزين: تعرف وظيفة التخزين على أنها الاحتفاظ بالمواد إلى حين استعمالها، فمن شروط السلامة بالإضافة إلى تعديل حركة تدفق المواد وضبطها مع الزمن والكميات.⁴

إن قياس أداء وظيفة التموين تقاس من ناحيتين هما الشراء والتخزين ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مؤشرات الأداء لوظيفة التموين

المؤشر	مجال القياس	اسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
مؤشر أداء الشراء	ضمان التموين وتكاليفه	نسبة التموين	الكمية المشتراة+Δ في المخزون	/
		أهمية تكاليف التموين	تكاليف التموين تكاليف المؤسسة	/
	نوعية المواد المشتراة	نسبة المرفوعات	المشتريات للرودة مجموع المشتريات	كلما قلت كلما كان أحسن
	مكانة المؤسسة عند الموردين	نسبة التخفيضات	مجموع التخفيضات مجموع المشتريات	كلما زادت كلما كان أحسن
		نسبة الطليبات المؤخرة	عدد الطليبات المؤخرة عن أجلها عدد الطليبات	كلما قلت كلما كان أحسن
		نسبة أسعار الشراء بالنسبة للسوق	متوسط أسعار المواد المشتراة متوسط الأسعار السائلة في السوق	كلما قلت عن الواحد كلما كان أحسن
	تحكم المؤسسة في نقل المشتريات	نسبة التالف لأسباب النقل	عدد الوحدات التالفة لأسباب النقل عدد الوحدات المنقولة	كلما قلت كلما كان أحسن
مؤشر أداء التخزين	التلف الحاصل في المخزونات	نسبة التالف	عدد الوحدات التالفة عدد الوحدات المخزنة	كلما قلت كلما كان أحسن
	تحكم المؤسسة في حجم مخزونها	متوسط المخزون	مخزون احتياط + حجم الطلبية 2	يقارن هذا المؤشر بالمستويات العليا أو الدنيا للمخزونات.
	تكاليف وظيفة التموين	أفراد قسم التموين	نسبة أفراد قسم التموين	عدد عمال قسم التموين عدد عمال المؤسسة
تكاليف قسم التموين		نسبة التكاليف في قسم التموين	تكاليف قسم التموين مجموع تكاليف المؤسسة	
الأصول الثابتة في قسم التموين		نسبة الأصول الثابتة في قسم التموين	الأصول الثابتة لقسم التموين إجمالي الأصول الثابتة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع.

ب- مؤشرات الأداء لوظيفة الأفراد: تعرف وظيفة الأفراد بأنها استخدام القوى العاملة داخل المؤسسة، ويشمل ذلك عمليات تخطيط للقوى العاملة، الاختيار والتعيين، التدريب والتنمية، التعويض والأجور، العلاقات الصناعية، تقديم الخدمات الاجتماعية والصحية للعاملين وأخيراً بحوث الأفراد.¹

إن قياس أداء الأفراد في معظم الدراسات الأكاديمية ينظر لها من جانبيين ويمكن أن نبين ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مؤشرات الأداء لوظيفة الأفراد

مجال القياس	اسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية المؤشر
إنتاجية العمل	الإنتاجية المتوسطة للعمل	قيمة الإنتاج أو كمية الإنتاج عدد العمال	كلما ارتفعت هذه النسب كان أحسن وتقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى.
	إنتاجية ساعة العمل	قيمة الإنتاج أو كمية الإنتاج عدد ساعات العمل	
	القيمة المضافة المتوسطة ساعة العمل أو العامل	القيمة المضافة عدد العمال أو ساعات العمل	
تكاليف الموارد البشرية	نسبة مصاريف العاملين بالنسبة لمصاريف المؤسسة	مصاريف العمال إجمالي التكاليف	كلما قلت هذه النسب كان أحسن وتقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب سنوات سابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى.
	نسبة مصاريف العمال إلى الإنتاج	مصاريف العمال قيمة الإنتاج	
	الأجر المتوسط	مجموع الأجور عدد العمال	يقارن هذا الأجر بالحد الأدنى للأجور ومتوسط الأجر السائد في القطاع أو القطاعات الأخرى.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع.

ت- مؤشرات الأداء لوظيفة الإنتاج: يهتم النظام الإنتاجي بتوفير السلع والخدمات التي يحتاج إليها الأفراد بأكبر كفاءة ممكنة، وفي حدود الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة للمؤسسة، إذ تعرف إدارة الإنتاج على أنها مجموعة النظم والقواعد التي تطبقها في قطاعات الإنتاج ومراكز الخدمات المرتبطة بها، بقصد الحصول من الآلات والعمال والمواد الموجودة على أعلى ناتج ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ووفقاً لمواصفات الجودة الموضوعية¹ ويقاس أداء وظيفة الإنتاج باستعمال المؤشرات التي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مؤشرات الأداء لوظيفة الإنتاج

مجال القياس	اسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
الكمية ²	نسبة الإنتاجية	<u>المخرجات (الإنتاج)</u> المدخلات (عمال، آلات، مواد)	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب سنوات سابقة وكلما ارتفعت كان ذلك أحسن للمؤسسة.
	معدل إنجاز الإنتاج	<u>الإنتاج المنجز</u> الإنتاج المخطط	
	معدل إنجاز الطاقة الإنتاجية	<u>الطاقة الفعلية للإنتاج</u> الطاقة المتاحة للإنتاج	
التصنيع	نسبة التصنيع	<u>حجم أو قيمة الفضلات</u> حجم أو قيمة المواد المستعملة	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب سنوات سابقة وكلما انخفضت كان ذلك أحسن للمؤسسة.
	نسبة تكاليف الفضلات	<u>تكاليف الفضلات</u> تكاليف الإنتاج	
	نسبة الضياع التكنولوجي	<u>الضياع التكنولوجي</u> Σ الفضلات	
تكاليف وظيفة الإنتاج ³	نسبة تكاليف وظيفة الإنتاج	<u>تكاليف وظيفة الإنتاج</u> تكاليف المؤسسة	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب السنوات السابقة أو النسب السائدة في المؤسسات الأخرى
	نسبة تكاليف قوة العمل	<u>تكاليف مستخدمى قسم الإنتاج</u> Σ تكاليف المستخدمين في المؤسسة	
	نسبة تكاليف قوة العمل في الإنتاج	<u>تكاليف مستخدمى قسم الإنتاج</u> تكاليف الإنتاج	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع.

ث- مؤشرات الأداء لوظيفة التسويق: تعرف وظيفة التسويق على أنها تنفيذ أنشطة المؤسسة المختلفة التي تهدف الى توجيه تدفق السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك أو المستخدم.¹ ويمكن أن نبين المؤشرات الهامة لأداء وظيفة التسويق وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم(04): مؤشرات الأداء لوظيفة التسويق

مجال القياس	اسم المؤشر	قيمة المؤشر	كيفية القياس
فعالية وظيفة التسويق	تطور رقم الأعمال	رقم الأعمال لسنة المقارنة	تقارن هذه النسب بنسب معيارية أو نسب سنوات سابقة وكلما ارتفعت كلما كان أحسن للمؤسسة
		رقم الأعمال لسنة الأساس	
	حجم المؤسسة في السوق	رقم الأعمال المؤسسة	
		رقم الأعمال للقطاع	
معدل دوران المخزون	رقم الأعمال	متوسط مخزون المنتجات التامة	
	ربحية رقم الأعمال	الربح رقم الأعمال	
مصاريف التسويق	عائد مصاريف التسويق	رقم الأعمال إجمالي مصاريف التسويق	كلما ارتفعت كلما كان أحسن للمؤسسة
علاقة المؤسسة بزيائها	تساهل المؤسسة مع الزبائن	نسبة التخفيضات	كلما قلت كلما كان أحسن
		نسبة المبيعات الآجلة	
مركز المؤسسة في السوق	نسبة التسيقات	التسيقات	ارتفعت كلما كان أحسن
		رقم الأعمال	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على عدة مراجع.

المحور الرابع: استخدام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء المؤسسة

1. مفهوم تقييم الأداء وفقا لمحاسبة المسؤولية: يعرف تقييم الأداء حسب محاسبة المسؤولية على أنه "حلقة من سلسلة متكاملة مترابطة من مراحل العملية الإدارية، والتي تبدأ بتحقيق الأهداف، ثم التنفيذ ثم الرقابة على التنفيذ، وتنتهي الرقابة بمرحلة تقييم الأداء وتحديد الانحرافات ثم معالجتها ومحاسبة المسؤولين والمتسببين فيها".¹

كما تعرف عملية تقييم الأداء على أنها الدورة الأخيرة في العملية الرقابية الإدارية التي تبدأ بتحديد الأهداف مع وضع جدول زمني بتنفيذها، وتوفير ما يلزم من موارد، ثم تأتي عملية الرقابة ومن ثم تقييم نتائج الأداء".²

2. أهمية تقارير الأداء في نظام محاسبة المسؤولية: تعتبر تقارير الأداء أو كما تسمى أحيانا التقارير الرقابية من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية، فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه، كما تعتبر تقارير الأداء وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة، تعد لكل مركز مسؤولية على أساس مقارنة خطته المعتمدة بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما، وترفع هذه التقارير دوريا إلى الجهة الإدارية المسؤولية عن هذا المركز بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الأساسية والانحرافات الجوهرية في المركز المعني لاتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.³

ولكي تكون تقارير الأداء فعالة في تقييم الأداء يجب أن يراعى ما يلي:

✓ إعداد التقارير: يجب أن يكون وفقا للمستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية أي وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية بحيث تغطي التقارير البيانات والمعلومات الخاصة بنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية.

✓ ملائمة التقرير للمستوى الإداري: يجب أن يكون مضمون التقارير ومستوى التفاصيل الواردة فيها ملائما للمستوى الإداري المقدمة إليه هذه التقارير بحيث لا تقدم تفاصيل ملائمة أو غير ضرورية لاحتياجات المستوى الإداري المعنى باتخاذ القرارات.

✓ التكاليف والإيرادات القابلة للتحكم: حتى تكون محاسبة مدير المركز المسؤول موضوعية ينبغي اقتصار التقرير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابته وتحكمه، أي عرض العناصر التي يمكن أن تتأثر بقرارات مدير المركز نفسه وسلوك وتصرفات رؤوسه العاملين لديه والمسؤول هو عن محاسبتهم، إذا ليس من العدل والمنطق محاسبة مدير المركز عن

تكاليف وإيرادات لا يمكنه السيطرة عليها والتحكم في سلوكها طالما أنها خارج نطاق تأثير قراراته وسلطاته الممنوحة.

✓ **المقارنات والمعايير:** يجب أن تعتمد التقارير على المقارنات والأساليب التوضيحية والتحليلية لدفع كفاءة وفعالية عملية التقييم، وقد نجرى المقارنة دون توافر موازنة تقديرية أو معايير محددة مقدما وفق أسلوب الضبط المنهجي العلمي.¹

3. **دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء:** يتمثل دور محاسبة المسؤولية في عملية تقييم الأداء من خلال ما يقوم به من وظائف تتمثل عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها، وضبط مراكز المسؤولية عن مختلف الانحرافات بعد تفسيرها ومقارنتها بما هو وارد في الموازنات التقديرية، حيث يخطط التكاليف والإيرادات للأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات في الأنشطة لأجل تحسين الأداء.

كما تلعب محاسبة المسؤولية دورا هاما في قياس كفاءة وفعالية الأداء ويتطلب قياس كفاءة الأداء توفر علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات للسلع والخدمات، حيث تعتبر هذه العلاقة مهمة في وضع معايير الأداء كما تتأثر فعالية وكفاءة أداء مراكز المسؤولية بمجموعة من العوامل نذكر منها:

- ✓ الحرية عند اتخاذ القرار في مراكز المسؤولية.
- ✓ عدم التأكد المحيطة بالعوامل التي تؤثر على الأداء.
- ✓ الزمن الذي يتأثر به القرار في مراكز المسؤولية.
- و هناك خطوات يستوجب إتباعها عند تقييم أداء مراكز المسؤولية نذكر منها:²
- ✓ تحديد أهداف المنشأة ومراكزها حيث تختلف هذه الأهداف إلى اختلاف نشاط وطبيعة المنشأة.

- ✓ معرفة العاملين في المنشأة بالمهمة المسندة إليهم في كل مركز مسؤولية.
- ✓ تحديد مقاييس الأداء كما يجب مراعاة الدقة والموضوعية.
- ✓ تقديم تقارير الأداء في الوقت المناسب من أجل تبليغ النتائج للمسؤولين.

إن تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية يعطي أهمية كبيرة لعملية تقييم الأداء، فهي لا تهتم بالجوانب الكمية فقط بل تهتم بالجوانب السلوكية للفرد في مراكز المسؤولية المختلفة، حيث تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى زيادة دافعية الأفراد داخل المنظمة للعمل،

لمعرفتهم المسبقة بوجود أداء محدد لكل فرد منهم يتناسب مع كفاءته، هذا بدوره ينعكس بنوع من الثقة على الأفراد لسلامة عملية التقييم ذلك لأن محاسبة المسؤولية تعمل على تقييم أداء الأفراد و مراكز المسؤولية لمعرفة الانحرافات بعد المقارنة بالمعايير الموضوعية وبالتالي تحديد المسؤول عن الانحرافات ومحاسبته، كما أن تقييم أداء مراكز المسؤولية بشكل دوري من خلال محاسبة المسؤولية ورفع تقارير الأداء للإدارة العليا على مستوى أداء كل مركز مسؤولية سيدفع بكل مدير استغلال الموارد بشكل كفاء وفعال لتحقيق أهداف إدارته والمنشأة ككل.¹

خاتمة:

إن محاسبة المسؤولية تعتبر كذلك أسلوب حديث من أساليب المحاسبة الإدارية تعمل على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة مراكز المسؤولية من أجل تحديد المسؤوليات والكشف عن مدى انحراف البرنامج المنجز عن البرنامج المخطط، كما تعمل محاسبة المسؤولية على تقديم تقارير الأداء للمستويات العليا في إدارة المنظمة، حيث هذه التقارير توضح مدى قيام العمال بمختلف مهامهم في المؤسسة والنتائج المتوصل إليها ومن ثم يتم اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

ومن خلال ما سبق نتوصل إلى النتائج التالية:

✓ إن محاسبة المسؤولية نظام واجب في المؤسسة يساعدها في تحقيق أهدافها المسطرة.
✓ إن إفلاس العديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعود إلى عدم الاهتمام بالمحاسبة الإدارية باعتبار هذه الأخيرة مصدر معلومات تساعد الإدارة في تسعير منتجاتها وخدماتها وكذلك تقييم المخزون السلعي مما يسمح بإعداد القوائم المالية بصورة دقيقة، وكذلك تساعد إدارة المنشأة في الضبط والرقابة على التكاليف ومن ثم إعداد التقارير الدورية للمستويات الإدارية العليا.

✓ إن تقييم الأداء في المؤسسة يعتمد على المعلومات التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية لاسيما نظام محاسبة المسؤولية، حيث يتضح مدى قيام العاملين بالمؤسسة بالمهام التي أسندت إليهم

ويتجلى ذلك بتحديد مختلف الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عن هذه الانحرافات ومحاولة اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من أجل زيادة الكفاءة الإنتاجية وتحسين المردودية الاقتصادية في المؤسسة.

توصيات البحث: من خلال ما سبق نوصي بما يلي:

- ✓ العمل على مواكبة المستجدات وذلك بتبني نظام محاسبة الإدارية كأداة لتقييم الأداء الاقتصادي، وذلك لتوعية الأفراد وتحسيسهم بأهمية هذه الأخيرة من خلال تكوينهم في هذا المجال.
- ✓ استخدام طرق محاسبية حديثة بديلة عن الطرق المستخدمة حالياً باستخدام أسلوب محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)، وأساليب أخرى متعارف عليها في المحاسبة الإدارية لاسيما الأساليب الحديثة.
- ✓ انتهاز أسلوب التكاليف المعيارية بالموازاة مع التكاليف الفعلية لأن ذلك يساهم في تحديد عناصر التكلفة لاسيما عنصر المواد ومعرفة الانحرافات مما يمكننا من البحث عن أسباب حدوث هذه الانحرافات والبحث عن الحلول البديلة واختيار البديل الأنسب لمعالجة هذه الانحرافات ومن ثم تجسيد نظام محاسبة المسؤولية.
- ✓ توفير المناخ الملائم للعمل و من ثم السعي إلى تجسيد نظام محاسبة المسؤولية ورقابة الأهداف.
- ✓ ملء الفراغات القانونية فيما يتعلق بتطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية، وإلزام المؤسسات تطبيق محاسبة الإدارية تكون موافقة لمتطلبات الممارسة الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية.

المراجع المعتمدة:

- محمد محمد الجزار، المحاسبة الإدارية الإطار الفكري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 11.
- إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 24.
- حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، دراسات في المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، القاهرة، 1996، ص 11.
- أحمد مشاضي، المحاسبة الإدارية، المعهد العالي للإدارة والسكرتارية، القاهرة، 2011، ص 08.
- الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 09.
- الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 09-10.
- زينات محمد محرم، محمد محمود البايلي، المحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 08-09.
- H.bouquin ، Comptabilité De Gestion ;2^{ème} éd ,édition Sirey ، Paris ،1997 ،P16
- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص 08.
- الجداوي محمود حسين وآخرون، دراسات في المحاسبة، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، 1987، ص 208.

- متولي عامر، المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979، ص 152.
- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة واثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 414-415.
- الرجبي محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، مركز شباب الجامعة، عمان، الأردن، 1999، ص 327.
- زامل أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء الثاني، مركز البحوث، الرياض، 2000، ص 332.
- الرجبي محمد تيسير، وآخرون، مرجع سابق، ص 329.
- الفضل مؤيد، شعبان عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، 2003، ص 513.
- ليستراي هيتجر، سيسرج مالتوتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 185.
- فخر نواف، محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20، العدد الأول، حلب، 1998، ص 107-115.
- ميرة إبراهيم، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص 324-325.
- خشارمة حسين، العمري أحمد، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 20، العدد الأول، عمان، 2004، ص 263-264.
- عبد الله عبد الخالق، تنمية الموارد البشرية وكيفية التعامل معها، دار عالم الفكر، الكويت، 2000، ص 76.
- رواية محمد حسن، مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 12-16.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 171.
- خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 15.
- توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد، دار النهضة العربية، مصر، 2003-2004، ص 12-13.
- حاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين الأداء، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج الأخضر باتنة، 2008-2009، ص 97.
- عبد الباقي صلاح الدين محمد، إدارة الموارد البشرية مدخل تطبيقي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 402-403.
- المرسي جمال الدين محمد، الإدارة الاستراتيجية للموارد البشرية المدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعشرين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 456.
- أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 310-311.

- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة للطلبة الجامعيين، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص 113.
- عامر الحاج، دور تحليل الإنتاج وبحوث العمليات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج الأخضر باتنة، 2003-2004، ص 47.
- محمد توفيق ماضي، إدارة وضبط المخزون، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 12.
- مزهودة عبد الملوك، دور وأهمية التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 1997-1998، ص 36.
- J.Depallens ، J.Pjobard ، Gestion Financière de L'entreprise ، Edition Sirey ، Paris ، 1986 ، P 313.
- نصر الله حنا، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 63.
- توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سابق، ص 30.
- مجيوي إلهام، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الباحث، 2007، العدد الخامس، جامعة ورقلة، ص 59.
- عامر الحاج، مرجع سابق، ص 52.
- محمد صالح الحناوي، إدارة التسويق، الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1984، ص 17.
- عبد الحي عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 437.
- أحمد موسى، المحاسبة التشخيصية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص 557.
- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 441-440.
- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 442-441.
- حسنين عمر، مبارك صلاح، التكاليف في المشروعات الصناعية والخدمات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1985، ص 179-180.
- علي السلمي، تقييم الأداء في إطار نظام متكامل للمعلومات، مجلة الإدارة و التمويل، المجلد التاسع، العدد الأول، عمان، 1986، ص 320.