



جامعة شندي

كلية الدراسات العليا والبحث العلمي



أثر تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية

(دراسة ميدانية – بنك فيصل الإسلامي السوداني وبنك الخرطوم – فرع
شندي)

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة:

إيلاف التجاني أحمد الشيخ

إشراف :

الدكتورة زهراء تاج الدين عبد القادر

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية الاقتصاد – جامعة شندي

السنة 2017م – 1438هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

ط ا ط ا

أ □ □ □ نى نيّ

صدق الله العظيم

سورة الضحى الآية : 5

الإهداء

إلى التي غرست في قلبي الصبر والعطاء ومن تحت قدميها جنات الخلد والرحمة فهذه أمنيته
مصحوبة بصفاء دعواتك أترجمها لك لعلها تنال رضاك

أمي الحبيبة

في فمي نغماً أرددته مدى الدهر وفي روحي مناجاة ورمزاً للوفاء الأبدي إلى ذلك النيل الذي
اجتاح كل السدود لكي يصب بداخلي إلى رمز الفداء والتضحية الذي علمني معنى الثبات في
أصعب المواقف ومعنى الصبر على الشدائد .

والدي العزيز

الذين أثاروا لي طريق حياتي وكانوا شموعاً تحترق من أجلي

أخي وأختي وأهلي وعشيرتي

بقايا مداد هي قليل من غزارة علمكم وجزالة فقهكم وغرة جهدكم .

زملائي وزميلاتي

وإلي كل من علمني حرفاً تنحني قامتي أمامكم إجلالاً وتقديراً إليكم جميعاً أهدي بحشي عليه يكون
نقطه في محيط العلم الشاسع .

الباحثة

الشكر والتقدير

الشكر أجزله لله فاطر السماوات والأرض ممهد لي الطريق ومسهل لي ما أصبو إليه القائل في

كتابه العزيز (ولئن شكرتم لأزيدنكم)

تقدم الباحثة بالشكر من بعد الله سبحانه وتعالى

لجامعة شندي ممثلة في كلية الدراسات العليا التي أتاح لي الفرصة لنيل الدرجة العلمية
والشكر للدكتورة: زهراء تاج الدين عبد القادر التي رعت البحث منذ أن كان فكرة إلي
أن صار واقعا ملموساً ولم تبخل بفكرها وجهدها ووقتها فكانت خير معين موصول
لأسرة مكتبة جامعة شندي المركزية و أسرة مكتبة جامعة السودان وأسرة مكتبة جامعة
النيلين وإلي كل من تعاون معي وأسهم في تسهيل مهمتي وساعدني في إخراج وطباعة هذا
البحث ولم يسع المجال لذكرهم والحمد والشكر لله من قبل ومن وبعد وآخر دعوانا إن
الحمد لله رب العالمين.

الباحثة

قائمة الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	البسملة
ب	الاستهلال
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	قائمة الموضوعات
ز	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
ك	قائمة الملاحق
ل	المستخلص
م	Abstract
المقدمة	
4 - 2	أولاً : الإطار المنهجي للبحث
17 - 5	ثانياً : الدراسات السابقة
الفصل الأول : الإطار النظري لنظام محاسبة المسؤولية	
17 - 19	المبحث الأول : مفهوم نظام محاسبة المسؤولية
38 - 29	المبحث الثاني : مقومات نظام محاسبة المسؤولية ومزاياه
49 - 39	المبحث الثالث : نظام اللامركزية
الفصل الثاني : الإطار النظري لرقابة المالية	
62 - 51	المبحث الأول : مفهوم الرقابة
74 - 63	المبحث الثاني : أنواع الرقابة وأساليبها
82 - 75	المبحث الثالث : الرقابة المالية وفعاليتها في ظل نظام محاسبة المسؤولية

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
89 - 83	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن البنوك محل الدراسة
121 – 90	المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة
141 - 122	المبحث الثالث: اختبار ومناقشة الفرضيات
الخاتمة :	
143	أولاً : النتائج
144	ثانياً : التوصيات
148 - 145	قائمة المصادر والمراجع
156 - 150	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
93	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
94	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
95	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
96	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(4/2/3)
97	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(5/2/3)
98	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(6/2/3)
99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(7/2/3)
100	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(8/2/3)
101	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(9/2/3)
102	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(10/2/3)
103	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	(11/2/3)
104	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	(12/2/3)
105	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة	(13/2/3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة	(14/2/3)
107	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة	(15/2/3)
108	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر	(16/2/3)
109	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر	(17/2/3)
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر	(18/2/3)
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر	(19/2/3)
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر	(20/2/3)
113	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر	(21/2/3)
114	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر	(22/2/3)
115	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر	(23/2/3)
116	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر	(24/2/3)
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العشرون	(25/2/3)

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
118	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية والعشرون	(26/2/3)
119	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية والعشرون	(27/2/3)
120	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة والعشرون	(28/2/3)
121	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة والعشرون	(29/2/3)
122	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى	(1/3/3)
124	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(2/3/3)
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(3/3/3)
127	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية	(4/3/3)
129	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(5/3/3)
130	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(6/3/3)
132	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة	(7/3/3)
134	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(8/3/3)
135	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(9/3/3)
137	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الرابعة	(10/3/3)
139	نتائج مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الرابعة	(11/3/3)
140	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الرابعة	(12/3/3)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
93	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
94	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
95	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
96	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(4/2/3)
97	الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(5/2/3)
98	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	(6/2/3)
99	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	(7/2/3)
100	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	(8/2/3)
101	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	(9/2/3)
102	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	(10/2/3)
103	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	(11/2/3)
104	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	(12/2/3)
105	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة	(13/2/3)
106	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة	(14/2/3)
107	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة	(15/2/3)
108	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر	(16/2/3)
109	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر	(17/2/3)
110	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر	(18/2/3)
111	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر	(19/2/3)
112	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر	(20/2/3)
113	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر	(21/2/3)
114	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر	(22/2/3)
115	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر	(23/2/3)
116	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر	(24/2/3)
117	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العشرون	(25/2/3)

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
118	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية والعشرون	(26/2/3)
119	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية والعشرون	(27/2/3)
120	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة والعشرون	(28/2/3)
212	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة والعشرون	(29/2/3)
126	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى	(1/3/3)
131	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية	(2/3/3)
136	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة	(3/3/3)
141	الشكل البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الرابعة	(4/3/3)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	الإستبانة	150 – 155
2	محكمو الإستبانة	156

المستخلص

تناولت هذه الدراسة أثر أسلوب محاسبة المسؤولية علي الرقابة المالية بالتطبيق علي بنك فيصل الإسلامي وبنك الخرطوم.

وتمثلت مشكلة البحث في كيفية تقسيم المنشآت إلي مراكز مسؤولية ورقابة المالية علي هذه المراكز والوحدات لضمان تنفيذ الخطط الموضوعة للمشروعات بكفاءة المطلوبة.

وتتبع أهمية الدراسة من أهمية محاسبة المسؤولية نفسها والأثر الذي تتركه علي الرقابة المالية وكذلك معرفة ماهي الصعوبات التي تقف عائد أمام تطبيق ذلك النظام والعمل علي وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها.

ونصت الدراسة علي أربعة فرضيات تم اختبار صحتها واتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي ومنهج دراسة الحالة والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لإدخال بيانات الدراسة واختبار ومناقشة الفرضيات.

توصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها :

أن نظام محاسبة المسؤولية أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في المستويات الإدارية المختلفة، وتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في البنوك يساهم مساهمة فعالة في عملية تقويم الأداء المالي، و أن تحديد معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية وتحديد الانحرافات يزيد من فعالية الرقابة المالية، كما أن التطبيق الفعلي لمحاسبة المسؤولية بالبنك يساعد علي زيادة أرباح البنك وتقليل الخسائر.

كما توصلت الدراسة إلي العديد من التوصيات أهمها:

يجب أن تبدأ الرقابة في ظل نظام محاسبة المسؤولية من أدني المستويات في الهيكل التنظيمي للبنك وتتصاعد إلى أن تصل إلى أعلى مستوى، العمل علي مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد التقارير المالية لما له من تأثير في زيادة فعالية الرقابة المالية، يجب أن تقدم محاسبة المسؤولية تقارير أداء بصورة متكاملة وواضحة وفي الوقت المناسب. ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد لكل مستوى إداري مستوياته وصلاحياته ويسهل عملية قياس وتقويم الأداء المالي.

Abstract

The present study handled responsibility accounting system effect on financial control. The study is also applied on Faisal Islamic Bank and Khartoum Bank. The problem of study focused on how to split facilities into responsibility centers and also the financial control on these centers and units to guarantee the implementation of prepared plans for projects with high efficiency. The significance of the current study comes from the significance of the responsibility account itself, and the effect it leaves on the financial control, and also to recognize the difficulties that impede what so called system application and working on making suitable solutions to develop it. The study stated four hypothesis, all these have been tested and proved. The researcher followed the historical, deductive, and inductive method, in addition to a case study and analytical descriptive method using statistical packages for social sciences program to enter the study data, and test and discuss the hypothesis. The study has come out with many results are as follows:

The responsibility account system is an accounting control method to serve the administration in different administration levels. Applying responsibility account method in banks has an effective contribution in financial performance assessment process, and performance standards through making arbitrage for every responsibility center and determining deviations increases the financial control efficiency, and the real application for responsibility account in a bank helps to increases the bank profit and decreases losses. The study has also come out with some recommendations, the as follows:

Censorship must begin in the responsibility account system from the lowest levels in bank organizational plan, and it goes up to the highest level. Working in different administrative levels contribution in financial reports preparation which has an effect in financial control efficiency increases responsibility account should present complete and obvious performance reports and in a suitable time. An available obvious organizational plan determine the levels of any administrative level and it is warrants, and facilitates the process of financial

أولاً الإطار المنهجي للبحث

تمهيد:

لاشك أن الوحدات الكبيرة تتجه دائماً بحكم ضخامة مجال نشاطها إلي تطبيق فكرة اللامركزية والتي تظهر كنتيجة لها بعض المشكلات في مقدمتها بعد الإدارة العليا عن واقع التنفيذ مما دعي الفكر المحاسبي إلي تقديم محاسبة المسؤولية كنظام تطلبه الوحدات الاقتصادية والضخمة منها بصفة خاصة بما يكفل فعالية الرقابة عامة والقضاء على مسببات الضياع والإسراف وتنمية أوجه الكفاية وتحقيق أقصى كفاءة ممكنة في الأداء.

وتهدف محاسبة المسؤولية في المقام الأول إلي خدمة الرقابة من كل زواياها حيث الرقابة من خلال تقارير المسؤولية وكذلك الرقابة كوظيفة من وظائف الإدارة بالإضافة إلي تقويم الأداء.

وقد نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف للرقابة وتقييم أداء العاملين في الوحدات الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمساءلتهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط ويتطلب هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدي مختلف المستويات الإدارية.

مشكلة البحث:

تمثلت مشكلة البحث في كيفية تقسيم المنشآت إلي مراكز مسؤولية ورقابة المالية على هذه المراكز والوحدات لضمان تنفيذ الخطط الموضوعة للمشروعات بكفاءة المطلوبة.

وعليه البحث يسعى للإجابة على التساؤلات الآتية:

1. ما مدي أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالبنوك السودانية على كفاءة الرقابة المالية؟
2. هل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالبنوك السودانية يؤدي إلي تحسين الأداء المالي؟
3. هل عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالبنوك السودانية يؤدي إلي صعوبة تقييم الأداء؟

4. ما مدي أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على تطوير الأداء للأجهزة الرقابية؟
أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من أهمية محاسبة المسؤولية نفسها والأثر الذي تتركه على الرقابة المالية وكذلك معرفة ما هي الصعوبات التي تقف عائد أمام تطبيق ذلك النظام والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها.
أهداف البحث:

يرمي البحث إلى الأهداف التالية:

1. دراسة أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على كفاءة الرقابة المالية.
 2. بيان أثر الهيكل التنظيمي للمؤسسات على نظام محاسبة المسؤولية.
 3. دراسة أثر غياب نظام محاسبة المسؤولية المناسب على أداء المؤسسات.
- فرضيات البحث:**

لتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ورفع كفاءة الرقابة المالية في البنوك السودانية.
2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي في البنوك السودانية.
3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية و تطوير الأداء للأجهزة الرقابية.
4. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وصعوبة تقييم الأداء في البنوك السودانية.

منهجية البحث:

1. المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور البحث وصياغة الفرضيات.
2. المنهج الاستقرائي: لاختبار الفرضيات.
3. المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.
4. المنهج الوصفي التحليلي: وذلك لتحليل بيانات البحث.

أدوات جمع المعلومات:

البيانات الأولية: تتمثل في الاستبانة أو المقابلة الشخصية.

البيانات الثانوية: تتمثل في الكتب والمراجع والرسائل العلمية و التقارير السنوية.

حدود البحث:

الحدود المكانية: بنك فيصل الإسلامي السوداني (فرع شندي) – بنك الخرطوم
(فرع شندي).

الحدود الزمانية: 2017م.

هيكل البحث:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة.

تتكون المقدمة من الإطار المنهجي الذي يشتمل على طبيعة المشكلة وأهمية البحث وأهدافه وفروضه ومنهجية وهيكله والدراسات السابقة.

بينما يتناول الفصل الأول الإطار النظري لمفهوم محاسبة المسؤولية ويشتمل على ثلاثة مباحث المبحث الأول تناول مفهوم نظام محاسبة المسؤولية، والمبحث الثاني مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومزاياه، والمبحث الثالث تناول نظام اللامركزية.

أما الفصل الثاني تناول الإطار النظري لرقابة المالية ويشتمل على ثلاثة مباحث المبحث الأول تناول مفهوم الرقابة وأهميتها، المبحث الثاني تناول أنواع الرقابة وأساليبها، والمبحث الثالث تناول الرقابة المالية وفعاليتها في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

أما فيما يختص بالفصل الثالث فإنه يغطي الدراسة الميدانية وتشمل على مبحثين الأول نبذة تعريفية عن نشأة وتطور بنك فيصل الإسلامي السوداني وبنك الخرطوم ، المبحث الثاني تحليل واختبار الفرضيات.

وأخيراً الخاتمة و تشمل على النتائج و التوصيات و قائمة المراجع و الملاحق.

ثانياً : الدراسات السابقة

سوف تستعرض الباحثة بعضاً من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث:

1/ دراسة حافظ حامد محمد حامد (2003م)¹:

تناولت هذه الدراسة محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء أي تم الربط بين محاسبة المسؤولية والرقابة وتقويم الأداء في الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل).

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الأنظمة المحاسبية المالية توفر معلومات إجمالية على مستوى الوحدة الاقتصادية، كما ان أنها موجهة نحو من هم خارج المنشأة الاقتصادية، إلا ان هذا لا يساعد في تحقيق الرقابة وتقويم الأداء والتي تعتبر من الوظائف الهامة في المنشأة ولا تحتاج القيام بهذه الوظائف الي وجود نظام معلومات محاسبي ملائم يعطي معلومات داخلية على مستوي الأقسام من القاعدة إلي القمة الهرم الإداري، كل حسب احتياجاته من المعلومات.

تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

1. محاسبة المسؤولية تساعد الوحدة الاقتصادي في رفع كفاءة أدائه وقدرته على استغلال موارده المتاحة بأقصى كفاية ممكنة، وذلك بتقسيم الوحدة الاقتصادية إلي مراكز إشراف و مسؤولية.
2. تقوم محاسبة المسؤولية بدور فاعل في عملية الرقابة، وتمثل عنصر رقابي على الأداء وبالتركيز على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف .
3. نظام محاسبة المسؤولية يعمل على توفير المعلومات ملائمة تساعد في تقويم الأداء على مستوي مراكز المسؤولية، والتعرف على مدي مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.
4. نظام محاسبة المسؤولية يمكن تطبيقه على الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل) لتنفيذ الرقابة على التكاليف وتقويم أدائها على المستوي الجزئي والكلي.

¹حافظ حامد محمد حامد ، محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء (دراسة تحليلية وتطبيقية) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2003م.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. تعتبر محاسبة المسؤولية من الأساليب الحديثة في الرقابة وتقييم الأداء و تطوير النظم المحاسبية التي تهدف إلى مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط في المراحل المختلفة للعملية الإدارية .

2. تقوم محاسبة المسؤولية على فرض رئيسي، وهو ان الأفراد يجب ان يخضعوا للمساءلة ليس على أدائهم فقط، بل على أداء مرؤوسيههم أيضاً، وان الرقابة تركز ليس على الرقابة عناصر التكاليف فقط ، بل على الأشخاص الذي تسببوا في إحداث تلك التكاليف .

3. نظام محاسبة المسؤولية يقوم على تقسيم الوحدة الاقتصادية الي مراكز مسؤولية (مراكز تكلفة - ربحية - استثمار) بحيث يمكن توضيح السلطات و المسؤوليات لكل مركز مسؤولية بدقة حتى يمكن مراقبته و تقييم أداء وتحديد مسؤوليته عن الإنفاق والإيراد.

أما أهم توصيات الدراسة كان على النحو التالي :

1. يجب ان تجري أولاً عملية تنميط للهيكل التنظيمي للشركة بحيث يوجد هيكل تنظيمي جيد ومفهوم، تتضح فيه الأهداف العامة للشركة و أقسامها وبيان خطوط السلطة والمسؤولية بشكل واضح لكل مستوي من المستويات الإدارية حتى يكون هناك أساس سليم لتقييم الأداء ومن ثم المحاسبة و المساءلة.

2. تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية وإعداد دليل وخرائط وإجراءات لمراكز المسؤولية بطريقة عملية دقيقة على جميع المستويات الإدارية بالشركة.

3. التخطيط السليم والدقيق للشركة يوضح الأهداف وإعداد معايير الأداء والموازنات التخطيطية المرنة لمراكز المسؤولية المختلفة حتى يكون أساساً للقياس و المقارنة وتستخدم هذه المعايير للمحاسبة والمساءلة و لا ينجح محاسبة المسؤولية في قياس الكفاءة والفعالية للإدارة بدونها.

يلاحظ الباحث أن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بأن السابقة ربطت بين محاسبة المسؤولية والرقابة وتقييم الأداء في الشركة السودانية للاتصالات

(سودانل) بينما نجد أن الدراسة الحالية تناولت أثر أسلوب محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية بالبنوك سودانية.

2/ دراسة الفضل الطيب محمد (2004م)¹:

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المنشآت . وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق بعض المنشآت الخدمية في السودان لنظام محاسبة المسؤولية بشكل فعال مما يؤدي إلي تفشي الظواهر السالبة (مثل الغش والتزوير). تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

1. نظام محاسبة المسؤولية يوفر معلومات تساعد في تقويم أداء المنشأة وتعتبر أكثر ملائمة في تحقيق أهداف وغايات المنشأة المطلوبة.
2. يعتبر مركز الاستثمار أفضل أنواع مراكز المسؤولية كمقياس في تقويم أداء المنشأة الخدمية.

وتوصلت الدراسة إلي النتائج الآتية:

1. أنه تتم عملية التقويم بواسطة المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط والذي يتطلب ان يكون متناسبا مع ظروف كل مركز مسئولية حتى تتم مساءلة المدير عن العناصر التي تخضع لرقابته.
2. وان التقارير الأداء التي تعد لكل مدير مركز المسؤولية تمكن الإدارة من التعرف على كفاءة هذا المدير في استخدام موارده المتاحة وقدرته على تحقيق عائد مناسب على الاستثمارات.

أما توصيات الدراسة كانت على النحو التالي:

1. بان يجب إعداد خرائط التنظيم الإداري بالمنشأة لتعكس بكل دقة مراكز السلطة والمسؤولية والإجراءات لكل نشاط بالمستويات الإدارية المختلفة المنشأة.
2. ضرورة أن يصاحب تطبيق محاسبة المسؤولية نظام حوافز والدوافع بطريقة علمية موضوعية وإعلام كافة العاملين به.

1الفضل محمد الطيب ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المنشآت ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2004م.

يلاحظ الباحث بان الاختلاف بين هذه الدراسة والدارسة الحالية بأن السابقة هدفت إلي بيان دور محاسبة المسئولية في تقويم أداء المنشآت في تقويم أداء المنشآت الخدمية في السودان ، بينما هدف الدراسة إلي بيان اثر تطبيق أسلوب محاسبة المسئولية على كفاءة الرقابة المالية.

3/دراسة على عبدالله محمد حماد(2004م)¹:

تناولت هذه الدراسة الدور الرقابي لمحاسبة المسئولية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات الحكومية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن كثير من المنشآت سواء كانت شركات ذات الإمكانات المالية الضخمة والتي تهدف إلي تحقيق الأرباح والمنشآت الخدمية والتي لا تهدف إلي الربح تعاني من مشاكل تتعلق بالرقابة ومشكلات مواردها المالية المتاحة بصورة غير صحيحة ومكلفة ودن تخطيط جيد لاستغلالها مما يجعل هذه المنشآت تتحمل الكثير من الأعباء وينعكس ذلك على أدائها وعدم تمكنها من تحقيق الأهداف المخطط لها.

تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

1. تطبيق نظام محاسبة المسئولية يساهم مساهمة كبيرة في العملية الرقابية واستخدام الموارد المتاحة بصورة جيدة المؤسسات الحكومية.
2. عدم تطبيق نظام محاسبة المسئولية يؤثر سلباً على تحقيق أهداف المنشأة.
3. يحقق نظام محاسبة المسئولية درجة عالية في إدارة الموارد المتاحة والاستخدام الأفضل لها في المؤسسات الحكومية.

توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها:

1. إن أهم عوامل نجاح تطبيق نظام محاسبة المسئولية وهو تقسيم المنشأة إلي وحدات أو دوائر نشاط أو مراكز مسئولية وتحديد الشخص المسئول ومراعاة التنظيم الإداري وحجم الوحدة الاقتصادية.

1على عبد الله حماد ، الدور الرقابي لمحاسبة المسئولية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات الحكومية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا ،

2. إن تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد على تحقيق اللامركزية في اتخاذ القرارات الإدارية دون أن تفقد الإدارة العليا سيطرتها على أداء المراكز المختلفة.

أما توصيات الدراسة كانت على النحو التالي:

1. ضرورة إعداد تقارير بالمسؤولية لمعرفة الشخص المسئول عن كل مركز مسؤولية ويختلف مدي الإيجاز والتفصيل في التقارير حسب المستوي الذي سترفع إليه.

2. يجب أن يتم تبويب التكاليف على أساس تقسيم المشروعات إلي إيرادات وأقسام طبقاً للوظائف التي يمارسها المشروع من أجل تحقيق الهدف الرئيسي.

3. اختبار الكوادر المؤهلة وتحديد المسؤوليات بصورة دقيقة لتجنب إهدار الموارد و استغلالها استغلالاً جيداً بعيداً عن الإسراف والإهمال.

يلحظ الباحث أن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بأن السابقة تناولت هذه الدراسة الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية و كفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات الحكومية بينما ان نجد الدراسة الحالية تناولت أثر محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية.

4/ دراسة محمد البشير احمد (2005م)¹:

تناولت هذه الدراسة اثر محاسبة المسؤولية على تحقيق التكاليف الإنتاجية في المشروعات الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في ان كثير من المشروعات الصناعية الهادفة للربح تعاني من مشاكل تتعلق بكيفية تحديد وقياس تكاليف الإنتاج ومن ثم التحكم فيها.

تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

1. تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية.

2. تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يزيد من فعالية الرقابة الإدارية والمالية.

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

1محمد البشير إبراهيم أحمد ، محاسبة المسؤولية و أثرها على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2005م

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. إلى ان تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يؤدي إلى تحقيق التكاليف الإنتاجية، كما يساعد في الرقابة على المخزون السلعي وتكاليف العمل وتكاليف الخدمات الإنتاجية.

2. وان يجب الفصل بين التكاليف التي يمكن التحكم فيها وتلك التي لا يمكن التحكم فيها بجانب توافر نظام عادل للحوافز للعاملين بالمشروع يؤدي إلى تحقيق التكاليف الإنتاجية. وان تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية.

أما أهم التوصيات الدراسة كانت على النحو التالي:

1. انه يجب الاهتمام بتحديد معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها والعمل على معالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

2. ضرورة تقييم التقارير الرقابية وفق نموذج مرن الشكل والمحتوي للمستوي الإداري للمشروع. وضرورة فصل إيرادات وتكاليف كل مركز مسؤولية على حده من اجل تقويم انجازه بشكل عادي وسليم وتجنباً للتداخل بين أعمال هذه المراكز.

يلاحظ الباحث الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية هدفت الدراسة إلى اقتراح تطبيق محاسبة المسؤولية وبيان درها في تقويم الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية، بينما تهدف الدراسة الحالية إلى تطبيق محاسبة المسؤولية وبيان دورها في تفعيل الرقابة المالية.

5/ دراسة محمد (2006م)¹:

تناولت الدراسة أساليب الرقابة المالية في الوحدات الحكومية الولائية بالتطبيق على وزارة المالية بالقضارف. تمثلت مشكلة الدراسة في مدي تطبيق وزارة المالية بالقضارف لأساليب الرقابة المالية في الوحدات التابعة لها. تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

1 محمد حسن حسين بابكر ، دور الرقابة المالية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في تطوير الجودة الشاملة في المصارف السودانية ، جامعة النيلين ،كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، 2010م

عدم وجود لجنة للرقابة المالية يؤدي إلى ضعف تطبيق أساليب الرقابة المالية.
عدم تأهيل الكوادر الحسابية والمالية يضعف الأداء المالي و الحسابي.
عدم متابعة اللصيقة يساعد على ضياع المال العام و إهداره.
توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
بالرغم من وجود لجنة للرقابة المالية بالولاية إلا أنها لا تقوم بإعداد النشرات الدورية
ولا تقوم بزيارات سيادية للوحدات لها.
لم يتم التأمين على الأصول ضد الأخطار وهذا يؤدي إلى إهدار المال العام
وضياعه.

أن مهام أمناء المخازن غير واضحة أو محددة في معظم الوحدات.
أما أهم التوصيات كانت على النحو التالي:
مراعاة كفاءة الموظفين ومؤهلاتهم ومتطلباتهم الوظيفية.
يجب تطبيق محاسبة المسؤولية.

يلاحظ الباحث الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بأن السابقة تناولت
الرقابة المالية في الوحدات الحكومية الولائية والدراسة الحالية تناولت الرقابة المالية
في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالبنوك السودانية
6/دراسة مها خوجلي محمد (2007م)¹:

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء في منشآت
الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وتقييم
أداء هذه المراكز والوحدات لضمان سهولة وفعالية الأداء بالنسبة للمشروعات
الصناعية والصعوبات التي تواجهه.
تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

1. الاعتماد على بيانات محاسبة المسؤولية يساهم في تقييم الأداء.
2. تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في تقييم الأداء.
3. تقارير محاسبة المسؤولية تواكيل احتياجات المنشأة.

¹مها خوجلي ، دور محاسبة المسؤولية في تقييم المنشآت الصناعية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في
التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م.

4. محاسبة المسؤولية أداء فعالية في تقويم ومساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.
توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها:
1. توفير الأساليب لقياس وتقويم الأداء والاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية يساعد في تقويم الأداء الكامل بالمنشأة، كما يزيد في كفاءة الأداء وفعاليته.
 2. تقسيم المنشأة إلي وحدات ومراكز مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد مسؤوليات وصلاحيات من أهم أساليب التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية.
 3. توفر محاسبة المسؤولية معلومات وظيفة لتقويم الأداء وتحديد مسؤولية أداء الأعمال وإجراء المعالجات اللازمة.

أما التوصيات الدراسة كانت على النحو التالية:

1. أن يكون هنالك مستوي عالي من التعاون بين المستويات المختلفة وقبول عام في الهيكل التنظيمي بالمنشأة.
 2. أن يتم نظم الحوافز الفردية والجماعية قائمة على أساس سليم على التعاون ورفع مستوي كفاءة الأداء،
 3. أن يتم إتباع مبدأ الإدارة بالأهداف بإشراك مراكز المسؤولية مع الإدارة العليا في تحديد الأهداف العامة مما يجعلها مقبولة.
- يلاحظ الباحث بان الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بان السابقة تناولت دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المنشآت الصناعية نجدها ركزت على المنشآت الصناعية بينما الدراسة الحالية تناولت أثر أسلوب محاسبة المسؤولية على رقابة المالية بالبنوك السودانية.

7/دراسة حبيب أبونا ابكر(2007م)¹:

تناولت الدراسة دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق كفاءة أداء الوظائف الإدارية بالتطبيق على البنك الزراعي السوداني. تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد وتشعب العمليات الإدارية أدي ذلك إلي زيادة حاجة الإدارة بأنظمة الرقابة الداخلية. تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

1حبيب أبونا عبد الرحمن ، دور الرقابة في تحقيق كفاءة أداء الوظائف الإدارية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م

1. يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال إلى كفاءة أداء الوظائف الإدارية.
 2. يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال إلى قرارات إدارية رشيدة.
 3. يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال إلى الثقة في نتائج أعمال المنشأة.
- توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. إن فعالية الرقابة الداخلية في البنك الزراعي السوداني يؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة من سلامة العمل في البنك.
2. إن فعالية الرقابة الداخلية في البنك الزراعي السوداني تعتمد على إداري جيد ومحاسب سليم إنما تعتمد على توفير مجموعة من الأفراد الأكفاء. ويعتبر الهيكل التنظيمي الكفاء في المنشأة يحدد المستويات وخطوط السلطة وتحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارة المختلفة مقوم أساسي لنظام الرقابة الداخلية الفعالية في أي منشأة.

أما أهم توصيات الدراسة كانت على النحو التالي:

1. ان على إدارة البنك الزراعي السوداني وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد فيه السلطات والمسؤوليات للأفراد حتى تحقق الرقابة الذاتية للمنشأة.
2. ضرورة الاهتمام بتطوير المراجعة الداخلية واستقلالها عن الإدارة التنفيذية ودعمها بالكفاءات الملائمة من الكادر البشري في هذا المجال.
3. ضرورة الاهتمام بإعداد التقارير الدورية التي تساعد على اكتشاف الأخطاء في حينها وتصحيحها في وقت مبكر.

يلاحظ الباحث أن الاختلاف بين هذه الدراسة و الدراسة الحالية بأن السابقة تناولت دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق كفاءة أداء الوظائف الإدارية، بينما نجد ان الدراسة الحالية هدفت لدراسة أثر أسلوب محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية.

8/دراسة نمر(2008م)¹:

تناولت هذه الدراسة دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. تمثلت مشكلة الدراسة في ما هو دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء المالي في ظل محاسبة المسؤولية.

تبنت الدراسة فرضية أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التقارير الرقابية وتقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تختلف عن العلاقة بين التقارير الرقابية وتقييم الأداء في ظل النظم المحاسبية الأخرى. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن للتقارير الرقابية دوراً هاماً و تأثيراً كبيراً في تقييم أداء المؤسسات بأنواعها تطبق الأنظمة المحاسبية جنباً إلى جنب مع محاسبة المسؤولية.
- أن للتقارير الرقابية دوراً هاماً وتأثيراً كبيراً في تقييم أداء المؤسسات بأنواعها التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية إلا أن هذا الدور يكون أكثر أهمية وتأثير في المؤسسات القطاع الخاص.

أما أهم توصيات الدراسة كانت على النحو التالي:

- ضرورة وضع نظام جيد لتدريب العاملين و الاهتمام بالتأهيل العملي والتدريب المستمر والمتنوع في مجالات العمل الرقابي للمسؤولين عن إعداد التقارير.
 - ضرورة الالتزام بإعداد وتقديم التقارير الرقابية بموعدها وفي الوقت المناسب ومراعاة السرعة والدقة في إعدادها وتقديمها للجهات المستفيدة منها.
- يلاحظ الباحث أن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بأن السابقة تناولت دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية بينما نجد أن الدراسة الحالية تناولت أثر أسلوب محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية.

1 عبد الناصر عبد الرحمن وادي ، دور التقارير في تقييم الأداء في ظل تطبيق محاسبة المسؤولية ، دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2000م

9/دراسة ندي يحيي عبد الرازق الحاج (2010م)¹:

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي والإداري في المؤسسات الحكومية. تمثلت مشكلة الدراسة حول الصعوبات التي تواجه المؤسسات الحكومية في أدائها لنشاطها بصورة عامة لكبر حجمها وتعدد أنشطتها وأنظمتها الأمر الذي يتطلب تفويض السلطات وإدارة تلك الأنشطة بصورة إجرائية بواسطة أفراد متعددين على أن يكون كل فرد مسئول عن الأنشطة التي تولي إدارتها.

تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

1. يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المؤسسات الحكومية على إدارة عملياتها بكفاءة.
2. يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية إلى تقويم أدائها المالي.
3. يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية إلى تقويم أدائه الإداري.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. يمكن تقسيم المؤسسات إلى إدارات (مراكز مسئولية) وإعداد تقرير منفصل عن أداء كل إدارة حدا.
2. تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز ومتابعته بصورة جزئية أسهل من ان يتم متابعته بصورة عامة.
3. تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية يساعد على ارتفاع مستوى الأداء و كفاءته.
4. اكتشاف انحرافات كل إدارة على حدا ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

1 ندي يحيي عبدالرازق الحاج ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي والإداري بالمؤسسات الحكومية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م.

5. إعداد تقارير لكل مركز مسئولية يساعد على اكتشاف حدوث الأخطاء، وتطبيق محاسبة المسئولية يساعد المؤسسات الحكومية في متابعة أدائها المالي.

أما أهم توصيات الدراسة كانت على النحو التالي:

1. ضرورة التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات للعاملين بالمؤسسات.
2. ضرورة وضع معايير أداء لكل مركز مسئولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها.
3. تصميم نظام محاسبي يقوم على أساس نظام محاسبة المسئولية في المؤسسات الحكومية.

4. ضرورة الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة المسئولية بصورة متكاملة.

5. ضرورة تدريب وتأهيل الأفراد للالتزام بنظام محاسبة المسئولية ومعايير أدائها.

يلاحظ الباحث الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بان السابقة تناولت دور محاسبة المسئولية في تقويم الأداء المالي والإداري في مؤسسات الحكومية فركز هذه الدراسة على الأداء المالي والإداري في المؤسسات الحكومية بينما ركزت الدراسة الحالية على اثر محاسبة المسئولية أسلوب على رقابة المالية بالبنوك السودانية.

10/ دراسة إبراهيم (2010م)¹:

تناولت الدراسة أثر استخدام أساليب الرقابة المالية المعتمدة على إدارة الجودة الشاملة على الأداء المالي لبنك فيصل الإسلامي السودانية. تمثلت مشكلة في ضعف دور الرقابة في المنشآت المالية المتخصصة والمتمثلة في بنك فيصل الإسلامي والوقوف على أثر ذلك التقييم ورفع الكفاءات الإدارية لدي العاملين وفقاً للمتطلبات إدارة الجودة الشاملة.

تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

الثقافة التنظيمية الشاملة بالسائدة بالبنك تساعد على تطبيق أساليب الرقابة المالية المعتمدة على إدارة الجودة.

1 إبراهيم بنداسي حسين ، دور الرقابة المالية والإدارية في رفع كفاءة الأداء المالي والإداري في منظور الجودة الشاملة في المصارف السودانية ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، 2010م.

أسلوب التقنية الحديثة يؤثر في كفاءة أداء العاملين بالبنك ويؤثر على رضا العملاء. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة إيجابية بين الرقابة المعتمدة على إدارة الجودة الشاملة والأداء المالي ببنك فيصل الإسلامي. تطبيق أساليب الرقابة يعتمد على الثقافة التنظيمية بالبنك. أما أهم التوصيات الدراسة كانت على النحو التالي: العمل على اعتزال العمل الروتيني الجامد والعمل على التغذية العكسية للمعلومات بين إدارة تنمية الموارد البشرية المختلفة. استخدام معايير تقييم ثنائية لجهود العاملين. يلاحظ الباحث الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية بأن السابقة ركزت على الرقابة المالية والإدارية في المنشآت المتخصصة مطبقة في بنك فيصل الإسلامي بينما تناولت الدراسة الحالية الرقابة المالية في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

المبحث الأول

مفهوم نظام محاسبة المسؤولية

تمهيد:

ظهرت محاسبة المسؤولية كأحد أساليب إحكام الرقابة المستخدمة من قبل الإدارة العليا لغرض تقييم أداء العاملين في المؤسسات الاقتصادية، ومن ثم التقصي والمسائلة عن أسباب الانحرافات بين التنفيذ الفعلي والأداء المخطط. تركز سلوكية محاسبة المسؤولية على رقابة تصرفات العاملين في نشوء التكاليف وفقاً للصلاحيات المخولة لكل منهم والنتائج والمسؤوليات المترتبة عليهم. وبناء عليه فيمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها نظام محاسبي رقابي لتحليل سلوكية العاملين عن نشوء التكاليف والإيرادات والمسائلة عن انحرافات نتائج التنفيذ لغرض تقييم الأداء وتحديد مدى مساهمة نشاطات العاملين في تحقيق الربح أو الخسارة من خلال مؤشرات أسعار التحويل فيما بين مراحل الأنشطة الاقتصادية¹.

يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية كأسلوب محاسبي وإداري، إلى تهيئة مقومات أساسية في كل من النظام المحاسبي والإداري على النحو التالي:

المقومات المحاسبية:

ينبغي التركيز في هذا الجانب على تحليل سلوكية لكل من عناصر التكاليف والإيرادات من حيث خضوعها للرقابة من قبل مركز المسؤولية ومدى تأثير قرارات المركز عليها ومن ثم وضع جدول زمني لفترة قادمة يعبر عن ما ينبغي أن تكون عليه مراحل التنفيذ متمثلة بالموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية التي تمثل الخطط التفصيلية المستقبلية لاستخدام الموارد في السعي لتحقيق أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى إن هذه الموازنات ستكون الدليل لمراكز المسؤولية لغرض متابعة الخطوات التنفيذية للتأكد من أن كافة الأنشطة متفقة مع نهج الموازنات التخطيطية. وبالتالي مع أهداف المؤسسة ككل، وفي حالة عدم التقاء الأهداف المرسومة مع نتائج التنفيذ الفعلي سيتم تقييم أداء المراكز ومن ثم مسائلة الشخص الذي منح السلطات

¹. د. حارس كريم العاني ، المحاسبة الإدارية (النظرية والتطبيق)، (عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2011م) ، ص

والصلاحيات في توجيه ذلك المركز عن الانحرافات التي حدثت لاتخاذ القرارات بالتصحيح.

2. المقومات الإدارية:

يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية إتباع أسلوب الإدارة اللامركزية التي تستلزم جزئية التنظيم الداخلي للمؤسسة إلى وحدات يجرى تخصيص موارد محددة لكل منها كمدخلات للعملية التشغيلية وتخصص سلطة اتخاذ القرارات التشغيلية إلى رئيس تلك الوحدة كونه الشخص الذي خول الصلاحيات والمسؤوليات عن إدارة ورقابة الموارد الاقتصادية، وبالتالي يخضع للمسائلة عن الانحرافات التي قد تتضمنها تقارير الأداء التي يجرى إعدادها من قبل الوحدات العاملة إلى الإدارة العليا التي تقوم بدورها باتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات، وبناء عليه فإن نظام محاسبة المسؤولية يقوم بتغذية الإدارة العليا بالمعلومات والبيانات اللازمة لتخطيط والرقابة وتقييم الأداء ويمثل القناة الموصلة بين الإدارة العليا والوحدات اللامركزية الثابتة لها في المؤسسة.¹

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية:

تعتبر محاسبة المسؤولية من أدوات القياس المحاسبي المهمة والتي يمكن من خلالها مواجهة كل أهداف محاسبة التكاليف من تجميع تكاليف ثم تبويبها على أساس المسؤولية عنها والوصول إلى تكلفة الإنتاج. والفصل كذلك بين عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها والسيطرة عليها ورقابتها عند كل مستوى أدارى وتحديد المسؤولية عن الإنفاق وإعداد تقارير عنها، وتبلور مفهوم محاسبة المسؤولية عبر ربط التكاليف مباشرة بالأفراد والمسؤولين عنها عبر المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للوحدة.

تناول عدد من الكتاب تعريف محاسبة المسؤولية فقد عرفها ادهم (بأنها نظام محاسبي يتفق مع الهيكل التنظيمي بحيث تجمع التكاليف ويعد بها التقارير بالاتفاق

1. المرجع السابق، ص ص 342 - 344.

مع مستويات الإشراف بالتنظيم التكاليف التي تعبير مسئلة عنها والتي تمكن المسئول عن وحدة الإشراف والمسئولية من مراقبتها والتحكم فيها).¹

كما تعرف محاسبة المسئولية تعريفات متعددة منها :

1. أنها (محاسبة الأفراد عن أداء واجبات ومسئوليات محددة)
2. كما عرفت بأنها (هي رقابة على التصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسئوليات المرتبة عليها) (هي أسلوب أدارى - محاسب متطور يظهر في تحليل نهائي مدى مساهمة كل عضو من أعضاء المنشأة في ضوء النتائج المحققة فعلاً).

من خلال التعريفات السابقة لمحاسبة المسئولية يتضح أن محاسبة المسئولية تعتمد على مبدأ هو أن الأفراد يجب أن يكون مستعدين للمحاسبة و المساءلة عن أدائهم بمعنى ضرورة ربط المعايير المتعلقة بتقويم الأداء بالمسئوليات.²

كما تعرف محاسبة المسئولية (هي نظام محاسب صمم في ضوء تدرج السلطة والمسئولية داخل المنشأة. وتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسئول في الاضطلاع بمسئوليته ما ينعكس على أهداف المنشأة).³

من خلال هذا التعريف يتضح الآتي :-

1. إن محاسبة المسئولية نظام رقابي يطلبه الاتجاه الحديث للإدارة في كافة المنشآت هادفة أو غير هادفة للربح حكومية أو غير حكومية.
2. أن محاسبة المسئولية كأساس لتحقيق الرقابة وتقييم الأداء بالنسبة لجميع المستويات تهدف إلي:

- التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة.

1 د. فكري عبد الحميد عشاوي ، محاسبة المسئولية كأداة للرقابة على الوحدات القطاع العام ، (القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة ، 1971م) ، ص 57.

2 د. الهادي آدم محمد إبراهيم / المحاسبة الإدارية ، ط 10 ، (الخرطوم: د ن ، 2011م) ، ص ص 169 - 170.

3. د. أحمد زامل ، المحاسبة المسئولية مع تطبيقات بالحاسب الآلي ، ج 2 ، (الرياض: معهد الإدارة العامة ، 2000م) ، ص 509 .

- التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف.

- اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الفروق عن الأهداف.

3. أن محور محاسبة المسؤولية يتركز حول تقسيم المنشأة إلى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز المسؤولية (Responsibility Centers).

4. يكون مركز المسؤولية تحت إمرة شخص معين، تكون لقراراته قوة التأثير على عناصر المدخلات وأيضاً المخرجات في حدود معينة تتصف بالوضوح التام. وبعبارة أخرى يكون هذا الشخص مسؤولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية، وفق لسياسيات وخطط المنشأة ككل. وذلك في حدود السلطات الممنوحة له.

5. في كل مركز مسؤولية يتم تحديد المعدلات المعيارية لأنشطة المركز، ومقارنتها بنتائج الأداء الفعلي، الأمر الذي يمكن من تحديد الفروق وتحليلها وتحديد مسبباتها والمسؤولية عنها.

6. يعتبر مركز المسؤولية وحدة محاسبة، حيث يعتبر المركز مسؤولاً عن المدخلات والمخرجات خلال كل فترة. وتتمثل المدخلات في الموارد المخصصة بالاستغلال داخل المركز لتحقيق هدف معين خلال فترة معينة. أما المخرجات فتتمثل في وحدات المنتج النهائي التي يتم عرضها للبيع في السوق. أو وحدات الإنتاج تحت التشغيل بالنسبة لمنشأة التي تحتاج إلى تشغيل إضافي في مراكز مسؤولية أخرى. أي تعتبر سلع وسيطة تستخدم كمدخلات لمراكز المسؤولية. أما الوحدات غير الملموسة فهي عبارة عن خدمات يقدمها مركز المسؤولية للسوق الخارجي أو لمراكز مسؤولية أخرى داخل المنشأة.¹

وقد عرفت محاسبة المسؤولية بأنها تقوم محاسبة المسؤولية على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لابد وأن يخضعوا للمحاسبة عن أدائهم، وليس فقط بل على أداء معاونهم أيضاً. ولتطبيق ذلك لابد من تجميع بيانات عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية كما عرفها البعض بأنها محاسبة الأفراد عن أداء الواجبات.

1 المرجع السابق ، ص 510.

ويقوم نظام محاسبة المسؤولية على الأركان التالية:

1. ينبغي تحديد المسئول عن كل مستوى إدارى وذلك في ضوء هيكل تنظيمي مدروس وخطط وبرامج محددة المعالم يسأل عن تنفيذها.
2. تقسيم التكاليف إلى تكاليف يمكن التحكم فيها وأخرى خارجة عن سيطرة مركز المسؤولية.
3. ربط المعدلات الفعلية والمعدلات المعيارية لعناصر المشروع وتكاليفه بمراكز المسؤولية مع تحديد الانحرافات وتشخيصها وتقرير سبل العلاج لها ومتابعة توصيات العلاج.
4. تقدم محاسبة التكاليف تقارير دورية إلى كل مسئول لتضمن أي انحرافات بين التكاليف المخططة له والتكاليف الفعلية. وان تستخدم التقارير في تقييم أداء المسئول في الهيكل التنظيمي.
5. ضرورة تحديد واضح للسلطات والمسئوليات الموكلة إلى كل مركز مسؤولية.¹

ثانياً: أهداف نظام محاسبة المسؤولية .:

تهدف محاسبة المسؤولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

1. الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري وذلك بتبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حده، بحيث يتم ذلك في شكل أساس معياري كخطة أو موازنة لكل مركز مسؤولية وعلى الأساس الفعلي في النواحي القصور مستقبلاً.
2. إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسئولين عن حدوث تلك التكاليف والإيرادات وهذه العلاقة هي أساس الحكم والمساءلة الموضوعية. وفقاً لذلك يتم تقسيم التكاليف والإيرادات إلى بنود قابلة للتحكم والرقابة وهى البنود التي يمكن المساءلة عنها وبنود غير قابلة للتحكم والرقابة فالأولى تسمح بتتبع المسؤولية والمساءلة.

1 د. رمضان محمد غنيم ، الرقابة على التكاليف ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، 1993م) ، ص ص 37 - 38.

3. تمكن محاسبة المسؤولية من أحكام الرقابة عند المنبع مما يؤدي إلى تحقيق رقابة لأنها تمكن تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي تحدث فيها لكل مركز مسؤولية.

4. تساعد محاسبة المسؤولية تقويم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقويم أداء الوحدة الاقتصادية.

5. تساعد محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف Management by objectives وذلك عن طريق الربط بين الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية. وتعد الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية هدفاً تسعى المراكز إلى تحقيقه عن طريق مقارنة النتائج المتحصل عليها بالأهداف المحددة مسبقاً مع تحليل الانحرافات.

6. تؤدي محاسبة المسؤولية إلى تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء Management by Exception فكل مركز مسؤولية أو مستوى إداري بالمنشأة لا يراقب من العمليات إلا هو مؤكله إليه كما أن مبدأ الإدارة بالاستثناء يعنى عدم تبليغ الإدارة الأعلى إلا عند الضرورة بمعنى عند وجود خطر أو انحراف يستدعى تدخل الإدارة الأعلى لمعالجة الأمر.¹

ثالثاً: متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية :

1. حصر تام لعناصر التكاليف والخدمات وعناصر الإنتاج والإيرادات وغير ذلك مما يلزم عادة لنشاط الوحدة الواحدة أو مركز المسؤولية.

2. الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة بهدف ربط العناصر التي لها علاقة بمركز المسؤولية وإبعاد العناصر التي تعتبر في مسؤولية مراكز أخرى كما هو الحال تجاه كثير من العناصر الثابتة للتكاليف.

3. الفصل بين التكاليف التي يمكن الرقابة عليها والتكاليف التي يصعب الرقابة عليها وعادة ما ترتبط التكاليف التي يمكن الرقابة عليها بالمسئول. أما التي يصعب الرقابة عليها فغالباً ما تستبعد ويتم معالجتها في المستويات الإدارية العليا.

1 د. الهادي آدم محمد إبراهيم ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 170.

4. تحديد مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة، ويجب أن يكون مركز المسؤولية مرتبطاً بشخص معين أو مجموعة من الأشخاص حتى يسهل الرقابة على أعمالهم أو على المراكز المسؤولية التي يشرفون عليها.
5. ربط عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات بمراكز مسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة وذلك بعد تحديد هذه المراكز ومعرفة الشخص المسئول عن كل مراكز المسؤولية.
6. الإلمام التام بإطار التخطيط بالمشروع ومعرفة المعدلات التخطيطية الخاصة بكل من عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات وغيرها مع وجوب إظهار وربط مسؤولية الشخص الذي وضع هذه المعدلات أو مجموعة الأشخاص الذين اشتركوا في وضعها في مراكز المسؤولية التابعة لهم.
7. قياس الأداء الفعلي للوقوف على الكميات والقيم الفعلية ومقارنتها بالكميات والقيم التقديرية لنفس مركز المسؤولية المشرف عليه شخص معين.
8. اكتشاف الانحرافات وذلك بمقارنة ما هو فعلي بما هو تقديري وتحديد الشخص المسئول عنها.¹

ويرى كاتب أن محاسبة المسؤولية تقوم على المبادئ التالية:

1. تحديد المسؤولية عن كل نشاط منفذ في المشروع وتخصيص كل مفردة من التكاليف والإيرادات وغيرها على المسؤولية المختلفة.
2. التعرف على نوع وكمية البيانات التي يحتاجها كل مدير، وتأثير ذلك على تبويب البيانات المحاسبية والإحصائية.
3. استخدام التقارير الإدارية لتوصيل البيانات إلي هؤلاء الذين سوف يستخدموها في الوقت الذي يحتاجونها فيه.
4. إعداد الموازنات التخطيطية بصورة متطابقة تماماً مع التقارير.
5. وضع معايير أو مقاييس للأداء حتى تدمج مع التقارير و الموازنات التقديرية.

1 صالح محمد القرا ، مدونة العلوم المالية والإدارية ، www.sqarra.woldpress.com

6. ابتكار الإجراءات المحاسبية و الإحصائية لجمع و تشغيل البيانات المطلوبة.¹

رابعاً: فروض محاسبة المسؤولية :

تعتمد محاسبية المسؤولية على فرضية أساسية يشتق منها فروض متعددة و الفرض الأساسي لمحاسبة المسؤولية أن الفرد يجب أن يكون مسئولاً وخاضعاً للمحاسبة عن أدائه وأداء تابعيه من العاملين في التنظيم، هذا الفرض يرشد ما سيبن الإداريين في تجميعهم والتقارير عن نتائج العمليات حسب قطاعات المسؤولية. أما الفروض الفرعية التي تتضمنها محاسبة المسؤولية فهي :

1. يجب أن يعد المدير مسئولاً عن الأنشطة التي تحدث في القطاع التنظيمي.
2. يجب أن يكون الأهداف قابلة للتنفيذ بالأداء الكفاء الفعال.
3. يجب على المدير أن يشارك في وضع الأهداف التي يقاس أدائه عليها.
4. يجب أن يحدد الدور الذي تلعبه بوضوح محاسبة المسؤولية في الهيكل العام للإثابة عن الأداء.

ونكرر القول بأن نظام التقارير حسب المسئوليات ليست له أهمية كبيرة في المنشآت الصغيرة، ولكن بالنسبة للمنظمات الكبيرة فإن الرقابة و تقييم الأداء تصبح عملية صعبة في مثل هذه التنظيمات فان اللامركزية ونظم محاسبة المسؤولية تكون ذات نفع كبير ذلك لأن :

1. المنظمة تجزأ أي وحدات تنظيمية ذات حجم يمكن إدارته بفاعلية وكفاءة.
2. أن القرارات تؤخذ عند المستوى الملائم حيث يلم المديرون بالمشاكل ويكون لديهم المعلومات الملائمة للقرار.
3. تصنع القرارات في الوقت الملائم بدون تأخير.
4. الروح المعنوية للمديرين ودرجة رضائهم عن وظائفهم تكون عالية بسبب مشاركتهم في عملية صنع القرار.

1 د. د. منير محمود سالم ، د. أحمد محمد يوسف ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 1998م) ، ص 189.

5. مديرو مراكز المسؤولية لديهم فرصة لاكتساب المهارات الإدارية القيمة التي باكتسابها يتوفر للمنظمة (ككل) الكوادر الإدارية التي يمكن أن تشغل وظائف الإدارة العليا.

6. أن المديرين سيدفعون للتصرف بالطريقة التي تحقق أعظم الفوائد للمنشأة.¹
مقومات نجاح محاسبة المسؤولية :

يتمثل الهدف الأساسي لأي نظام إداري في التأكيد من أن المديرين في تجانس نحو تحقيق أهداف الشركة ككل، ويتوقف نجاح نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق هذا الهدف على توافر ثلاثة مقومات أساسية وهي :

1. معايير لتقييم الأداء تؤثر على سلوك المديرين بما يدفعهم الي إظهار أقصى ما عندهم لتحقيق أهداف الشركة ككل. فكل شخص يطلب منه تنفيذ عمل معين يرغب في أن يبدو أحسن ما يكون في هذا العمل ولذلك عندما يتم تقييم أداء المدير بناءً على معيار معين فسيعمل هذا المدير بطريقة تمكنه من تحقيق هذا المعيار بأحسن ما يمكن.

2. تقارير عن الأداء توضح لمدير مدى التقدم الذي أحرزه في تحقيق المعيار المستخدم في تقييمه مما يساعد على تطوير وتحسين أدائه وفق للنتائج التي يتضمنها تقرير الأداء .

3. اشتغال تقارير الأداء على العناصر الخاصة لرقابة المدير المسئول فقط، بمعنى ضرورة استبعاد التكاليف غير الخاضعة للرقابة في تقارير الأداء وإلا سيشعر المدير بعدم عدالة التقييم وبالتالي يفقد حماسة في تحقيق الأهداف المسئول عنها.²

1 د. محمد محمود خيرى يوسف ، اتخاذ القرارات والرقابة ، (القاهرة: مكتبة نهضة الشرق بجامعة القاهرة ، 2000م) ، ص ص 145 - 147

2 د. أحمد حسين على حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2000م) ، ص ص 132 - 133.

خامساً: خطوط المسؤولية و محاسبة المسؤولية:

كل منشأة من المنشآت تختلف عن الأخرى في نوع الصناعة وفي تنظيمها ولكن هنالك بعض من المعايير العامة التي يمكن الاسترشاد بها عند تصميم نظام محاسبة المسؤولية:

1. يجب أن يحدد لكل شخص مسئول تحقيق هدف معين، وفي كثير من الأحيان قد تكون هنالك لجنة أو مجموعة من الأفراد بدلاً من فرد واحد، و في بعض الأحيان قد تقسم وظيفة معينة بين مجموعة من الأشخاص ويكون كل منهم مسئولاً عن جزء من هذه الوظيفة.
2. الشخص الذي عليه تحقيق هدف معين، أي مسؤولية أعباء القيام بوظيفة معينة. يجب إعطاء هذا الشخص السلطة العادلة لهذه المسؤولية، حتى يمكن محاسبته عن أي إخفاق في أداء واجباته.
3. يجب أن يعبر عن المسؤولية (أي تترجم) في صورة (وحدات قياس) بحيث يمكن محاسبة الشخص المسئول عن هذه الوظيفة.
4. يفضل بقدر الإمكان أن يكون نظام وإجراءات التسجيل في الدفاتر مكتوبة، بحيث تكون مقاييس الأداء متوفرة ومتاحة بسرعة لكل مستوى من مستويات المسؤولية.
5. الاحتفاظ بحساب أو سجل لكل وظيفة من الوظائف المؤكل لها مسئوليات محددة كما كان ممكناً.¹

1 د. فكري عبد الحميد عشاوي ، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على الوحدات القطاع العام ، مرجع سابق ، ص 110.

المبحث الثاني

مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومزاياه

أولاً: مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية:

حتى تقوم محاسبة المسؤولية بتحقيق الأهداف السالفة ذكره لابد لها من مقومات أساسية تقوم عليها وهي:

1. تحديد مراكز المسؤولية: ولتحديد مراكز المسؤولية في المنشأة لابد من وجود هيكل إداري واضح يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات في وحدات إدارية مستقلة وتحديد سلطات ومدي مركزيتها أو لامركزيتها لكل مستوي إداري أو مركز مسؤولية على حده مع توحيد الاتصالات في التنظيم ككل سواء الاتصالات الرأسية حيث التسلسل أو الاتصالات الأفقية حسب التخصص الوظيفي ولابد من مراعاة تكافؤ السلطة مع المسؤوليات لتكون عملية التقويم والمساءلة موضوعية.
2. تحديد معايير الأداء: وذلك يتطلب وضع موازن تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حده لتصبح هذه الموازنة هدف يسعى كل مدير أو مشرف مسؤولية إلي تحقيقه. ويتوقف تحديد معايير الأداء على محاسبة التكاليف المعيارية التي توفر المعلومات اللازمة لقياس كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات.
3. تصميم نظام للتقارير الرقابية: بحيث يمكن هذا النظام من تطابق النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنشأة فالتقارير الرقابية الدورية هي وسيلة الاتصال بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنشأة بالإضافة إلي حجم الانحرافات عن الخطة الموضوعية وتحديد الأسباب التي أدت إلي حدوث الانحرافات حتى تبلغ الإدارة العليا (الأعلى) بالاستثناء عند الضرورة.¹

ثانياً: مفهوم وأنواع مراكز المسؤولية:

مراكز المسؤولية هي وحدات إدارية فرعية غالباً لامركزية في المنشأة تقع تحت إشراف ومسئولية شخص مسئول. بحيث يمثل كل مركز مسؤولية مجال نشاط فني أو إداري يتم تنفيذه وفق موازنة والخطة محددة وتحت إشراف ومسئولية محددة. وقد

1 د. الهادي آدم ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص ص 171 - 172.

يكون مركز المسؤولية فرعاً مستقلاً أو إدارة فرعية أو مصنعاً أو مركز إنتاجي أو خدمي ويمكن تقسيم مراكز المسؤولية إلى:

– مراكز التكلفة Cost Centers.

– مراكز الربحية Profit Centers.

– مراكز الاستثمار Investment Centers.

1/ مراكز التكلفة:

مركز التكلفة هو دائرة نشاط يكون مديرها مسئولاً أساساً عما يحدث بها من تكاليف فقط ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن. أما الإيرادات ورأس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤوليته ومساءلته.

في مراكز التكلفة تكون عناصر التكاليف – كلها أو بعضها – خاضعة لتحكم ورقابة Control ladle مدير المركز وبالتالي يكون المدير مسئولاً عنها، لأنه يستطيع بقراراته أو تصرفات أو تصرفات مرؤوسيه أن يؤثر فيها ويخضعها لرقابته. لذلك يركز تقرير الأداء في مراكز التكلفة على التكاليف القابلة للرقابة ويقارن بين التكاليف المعيارية المخططة وبين التكاليف الفعلية بهدف تحديد حجم الانحراف الإجمالي وتحليله إلى مكوناته النوعية لمعرفة أسباب الانحراف وتشخيص هذه الأسباب. وبالتالي محاسبة ومساءلة المسؤولين عنها.

وتعد مراكز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعاً وانتشاراً في الحياة العملية. فكثير من دوائر النشاط الإنتاجي والخدمي في التنظيم يمكن اعتباره مراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية الأخرى. وكذلك جميع دوائر النشاط في الوحدة الاقتصادية يمكن حصر تكاليفها وقياسها. في حين أنه يصعب غالباً قياس الأرباح والمنافع بموضوعية كافية للمحاسبة والمساءلة. لذلك من الأفضل غالباً توصيف بعض الأقسام على أنها مراكز تكلفة بالرغم من المعرفة بأن لهذه الأقسام تأثيراً هاماً على أرباح الوحدة ولكن يصعب أو يستحيل قياس مدي هذا التأثير على الأرباح.¹

1 . جبرائيل جوزيف كحالة، د. رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، ط3، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009م)، ص ص 418 - 419.

2/ مراكز الربحية:

مراكز الربحية هو دائرة النشاط يكون مديرها مسؤولاً عما يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات. ويكون هدفه الرئيسي تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المستنفذة (المصروفات). ينظر إلي مركز الربحية وكأنه منشأة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية. لها إيراداتها وتكاليفها الخاصة بها. أما رأس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤولية ومساءلة مدير المركز. بل يخص الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الاستثمارية.

لذلك يركز تقرير الأداء في مراكز الربحية على ناتج المقابلة بين إيرادات المركز ونفقاته، أي على الربح كمؤشر لتقييم أداء المسؤولين. فيقارن بين الربح المخطط وفق موازنة المركز وبين الربح المحقق لتحديد حجم الانحراف عن خطة الربح الموضوعية وتحليل أسبابه بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. تعد الفروع المستقلة في المنشآت ذات الفروع مثالاً نموذجياً لمراكز الربحية، وخاصة الفروع الخارجية حيث يتمتع مدير الفرع بسلطات تحديد السياسة السعرية المناسبة وفق ظروف السوق المحلية وسلطات الشراء من الغير وتعيين العاملين وإنشاء بقية عناصر التكاليف والنفقات في مثل هذه الفروع تكون جميع عناصر الإيرادات والنفقات - عدا الاستثمارات الرأسمالية والتمويل - خاضعة لرقابة مدير الفرع المسئول، وبالتالي يكون مؤشر الربح مؤشراً موضوعياً لقياس فاعلية وكفاءة مدير مركز الربحية المسئول.

ومثال ثاني لمراكز الربحية يظهر في محاسبة المنشآت ذات الأقسام (صالات البيع بالتجزئة استهلاكية مدينة أو عسكرية، صالات السوبر ماركت) حيث يعد كل قسم على حد مركز ربحية له إيراداته الخاصة به وله حساباته الختامية التي تظهر مجمل ربحه وإذا أمكن أيضاً صافي ربحه. فقسم الأدوات المنزلية، وقسم الأدوات المكتبية، وقسم الأدوات الكهربائية، وقسم بيع اللحوم، وقسم بيع الأحذية، وقسم الألبسة..... كل قسم منها هو مركز ربحية له إيراداته وتكاليفه ونفقاته المستقلة عن باقي الأقسام.

ويراعي في تقرير أداء الأقسام الفصل بين الإيرادات والتكاليف الخاضعة لرقابة مدير كل مركز على حده وبين التكاليف المشتركة التي تخصص على الأقسام (مثل تكاليف الإيرادات العليا، البحوث والتطوير، الكمبيوتر المركزي....) فحتى تكون نتيجة تقرير الأداء الموضوعية ومعتمدة للمساءلة والمحاسبة يفضل أن يظهر نتيجة كل قسم من ربح أو خسارة على مرحلتين: مرحلة أولى تظهر الإيرادات والنفقات الخاضعة لرقابة المدير قبل تخصيص التكاليف المشتركة. وتكون أساساً لمحاسبة المسؤولية، ومرحلة ثانية تظهر بعد تخصيص التكاليف المشتركة، إذ لم يتم تخصيص هذه التكاليف بدقة فإن المعلومات عن ربحية كل قسم تكون قليلة الفائدة وغير صالحة لمحاسبة المسؤولية.

3/ مراكز الاستثمار:

مراكز الاستثمار هو دوائر النشاط يكون مديرها مسئولاً أساساً عما يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات إضافة إلى مراعاة ما تم استثماره من موارد وأصول في مراكز المسؤولية. لذلك يعد مركز الاستثمار تطويراً لمركز الربحية، إذ لا يقتصر قياس وتقويم الأداء على تتبع الإيرادات والتكاليف فقط كما هو الحال في مركز الربحية، إنما أيضاً تتبع رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية. وهكذا يمكن قياس وتقويم الأداء بصورة أفضل نظراً لأن تتبع جميع عناصر الأداء يؤدي إلى تنمية حس المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة. ووفق مركز الاستثمار يتحول مقياس كفاءة الأداء من مؤشر صافي الربح الذي يعكس العلاقة بين الإيرادات والتكاليف في المركز- كما هو الحال في مراكز الربحية - إلى مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة الإيرادات، التكاليف، رأس المال المستثمر في صورة أصول ثابتة ومتداولة. يلاحظ عند تطبيق محاسبة المسؤولية وفق مراكز الاستثمار أن تفويض السلطات الممنوحة لمركز تبلغ أعلى درجاتها مقارنة بمراكز المسؤولية الأخرى الخاصة بالتكلفة أو الربحية، وهذا الأمر منطقي عقلاني. فمدير المركز يتحمل مسؤولية أكبر وينبغي أن يتمتع بسلطات أكبر لاتخاذ القرارات لتحقيق قاعدة التكافؤ بين السلطة والمسؤولية وتصبح المحاسبة والمساءلة موضوعية.

هنالك العديد من مجالات الاقتصادية حيث يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية على أساس مراكز الاستثمار بفاعلية وكفاءة بصورة عامة حيثما يتمتع مدير المركز بسلطات ويكون مستقلاً عن الإدارة في اتخاذ القرارات الروتينية الجارية وبشارك في اتخاذ القرارات الاستثمارات التي تهم مركزه، في مثل تلك الحالات ينجح تقييم الأداء ومحاسبة وفق مركز الاستثمار.

إن الأمثلة النموذجية لمراكز الاستثمار هي الفروع المستقلة والخارجية للمنشآت المالية من بنوك وشركات التأمين، وكذلك الفروع الخارجية للشركات متعددة الجنسيات بكل أنواع أنشطتها الاقتصادية من صناعية وزراعية وتجارية وخدمية. ومن حيث المبدأ فإن جميع مراكز الربحية يمكن تطويرها إلى مراكز استثمار إذا شارك مدير المركز في اتخاذ قرارات التوسيع وشراء الأصول الثابتة التي تهم مركزه وإذا تم الربط بين الربح الذي يحققه المركز وبين استثمار جزء منه في المركز نفسه.¹

ثالثاً: معايير تقييم أداء مراكز المسؤولية:

إن عملية محاسبة المديرين عن النتائج طبقاً لنظام محاسبة المسؤولية تقضي تحديد معايير نموذجية للحكم على مدي كفاءة الأداء ومن ثم محاسبة المسؤولين وفقاً لتلك المعايير ولما كانت مراكز المسؤولية متعددة فإنه من الضروري اختلاف معايير تقييم كل مركز من المراكز. فعلى سبيل المثال يعتبر مؤشر التكاليف الخاضعة للرقابة معيار لقياس أداء مدير مركز التكلفة. بينما نجد مؤشر الربح الذي ينتج عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف معيار لقياس أداء مدير مركز الربحية. أما لمركز الاستثمار فيقياس الأداء فيه على أساس معدل العائد على الاستثمار حسب المفاهيم المختلفة للأموال المستثمرة. إلا أن القياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية وفقاً للمعايير المذكورة (تكاليف، إيرادات، أرباح، أموال مستثمرة.... الخ) قد لا يسمح وحده بتقييم الأداء، لأن عملية قياس الأداء الفعلية هي خطوة ضرورية تقوم بها كافة

1 جبرائيل جوزيف كحالة، د. رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ، مرجع سابق ، ص ص 419 - 421.

الوحدات الاقتصادية سواء كانت طبقت نظاماً مركزياً أو لا مركزياً في ظل نظام محاسبة المسؤولية أو بدونه.

أما عملية تقويم الأداء الفعلي بمراكز المسؤولية فإنها تتطلب مقارنة بين الأداء الفعلي والمعياري الذي حدد مسبقاً ويمثل الفرق بينهما انحراف بحيث يقدم تقرير عنه إلى الإدارة العليا.

أن معايير تقويم الأداء عبارة عن أدوات قياس محددة مقدماً من قبل بدء التنفيذ الفعلي وتحدد بالطرق العلمية عن طريق الضبط المنهجي وتعتمد هذه المعايير للحكم على كفاءة نتائج التنفيذ في مراكز المسؤولية المختلفة عن طريق مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي.

هنالك صفات لابد من توافرها حتى يؤدي المعيار هدف تقويم الأداء وهي:

1. المشاركة: تعني ضرورة مشاركة كافة المستويات الإدارية في وضع المعيار لان ذلك يمنح الرضي والافتتاح والتحفيز لتحقيق أهداف المنشأة.
2. الواقعية: يجب أن لا يكون المعيار مثالياً يصعب تحقيقه مما يؤدي إلى إحباط المنفذين للأداء كما لا ينبغي أن يكون المعيار سهلاً بل يكون معيار دقيقاً موضوعياً يراعي ظروف المنشأة ويساعدها على تنفيذ أهدافها.
3. الدقة والوضوح: يجب أن يكون المعيار دقيقاً وواضحاً بالنسبة لجميع ويجب أن يمتد الوضوح إلى جميع المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة حتى يحددوا الجهد المطلوب منهم لتحقيق أهداف المنشأة.
4. الثبات النسبي: لان تغير المعيار من سنة إلى أخرى مع تعديل برنامج الموازنات التخطيطية بين الفترات المتتالية قد يؤدي إلى فقد الثقة في الخطة وعدم اقتناع المسؤولين عن تنفيذها لذلك يجب أن تثبت المعايير خلال الفترات المتتالية إلا أن ذلك لا يعني الجمود بل تغير هذه المعايير متى ما اقتضت الضرورة ذلك.¹

1 د. الهادي آدم محمد إبراهيم ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص ص 178 - 179.

رابعاً: معايير الأداء بمراكز التكلفة:

أن أداء مدير مركز التكلفة يقاس على أساس التكاليف ويُقوَم ذلك الأداء عن طريق التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، لان التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية عبارة عن خطة للتحكم على تكلفة الأداء الفعلي عن طريق المقارنة، بحيث تمثل المقارنة انحرافاً إجمالياً يجب أن يحل إلى مكوناته النوعية (سعر - كمية - معدل الأجور - الغرض.....الخ) بهدف تحديد أسباب الانحرافات و المسئول عنه لإجراء المساءلة اللازمة للإدارة المعنية.

تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن يعطي المعيار جميع عناصر التكاليف حتى تصبح الانحرافات وتحليلها والتقرير عنها ذات دلالة موضوعية لكي تساعد الإدارة في معرفة الأسباب والتميز بين الأسباب التي يمكن التحكم فيها والتي تتأثر بالقرارات الإدارية والأسباب غير المتحكم فيها والتي تدخل في نطاق المستوى الإداري الأعلى. وعادة ما تتم معايرة عناصر التكاليف مشتملاً على البنود المختلفة لها على النحو الآتي:

تكلفة المواد الخام المباشرة - تكلفة الأجور المباشرة - التكاليف الصناعية غير المتغيرة - التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة والمتغيرة - التكاليف الإدارية والتمويلية....الخ ويتم إعداد الموازنات التخطيطية للعمليات التشغيلية وفقاً لذلك التقسيمات.

يلاحظ أن هذا التقسيم التحليلي والنوعي لعناصر التكاليف يسمح لمدير مركز التكلفة بممارسة رقابة فاعلة على أداء المرؤوسين لديه بالمركز. وبالتالي تحدد مدي الهدر والإسراف في التكاليف عن طريق الرقابة عند المنبع مما يرفع من كفاءة الأداء بالمركز إلا أن الإدارة العليا قد لا تحتاج لكل هذه التفاصيل التكاليفية ويكتفي بمقارنة الإجماليات لتحديد الانحرافات الإجمالية عن الخطة الموضوعية في شكل معدلات مئوية.

معايير الأداء بمراكز الربحية:

يعتمد تقويم أداء المدير المسئول عن المركز الربحية على الربح الذي يتحقق عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف، بمعنى أن الربح عبارة عن ناتج متغيرين. لذلك

مقياس الأداء بمراكز الربحية هو مقياس مشترك بين التكاليف المعيارية المخططة والإيرادات المخططة والتي تؤدي إلى الحجم المخطط الذي يتضح من خلال مقارنة الربح المخطط بالربح الفعلي بالإضافة إلى عقد المقارنات بين النتائج السنوات المالية المتتالية وبين مراكز المسؤولية المتماثلة وبعد معرفة حجم الانحراف لابد من توضيح الأسباب التي أدت إلى حدوثه لأنه قد تكون العوامل المؤثرة في ذلك تكاليفية أو إيرادية أو الاثنين معاً.

تجدر الإشارة إلى أن عرض التقرير بمراكز الربحية يجب أن يراعي مدي قدرة المراكز على الرقابة والتحكم في التكاليف والإيرادات حتى تتم مساواة المدراء عن الانحرافات السالبة الناجمة. فالتكاليف المتغيرة يتحكم عليها من قبل المركز تكون وتحت رقابته، أما التكاليف العامة المشتركة مع المراكز الأخرى فهي تقع خارج نطاق رقابة وتحكم مدير المركز.

أما بالنسبة للإيرادات فتحتل حسب المناطق الجغرافية والأسواق المحلية وأسواق الصادر حتى يتم متابعة تطور حصة المنشأة في تلك الأسواق والتطورات التي تلحق بالحصة من زيادة ونقصان. وبالتالي توفير المعلومات المفيدة تمكن من اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة الاقتصادية والاجتماعية بأقل تكلفة وأكبر عائد.¹

معايير الأداء بمراكز الاستثمار:

هنالك مؤشرين لتقييم أداء مراكز الاستثمار هما:

معدل العائد على الاستثمار = (الدوران × الهامش)

$$= \frac{\text{المبيعات}}{\text{مجموع الموجودات}} \times \frac{\text{صافي الربح قبل الضرائب والفوائد}}{\text{المبيعات}}$$

معدل الربح المتبقي:

ويقصد بالربح المتبقي، لصافي الربح بعد تغطية الفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر في المركز، فالفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر وفق معدل الفائدة السائد في القطاع المصرفي مثلاً تمثل الحد الأدنى للربح الواجب تحقيقه و

1 د. الهادي آدم محمد إبراهيم ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص ص 179 - 180.

إلا عد الاستثمار دون المستوى المقبول عموماً، 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 و معيار أداء مراكز الاستثمار وذلك من خلال الربط بين الربح كرقم مطلق وبين الربح كرقم نسبي معبر عنه بمعدل العائد على الاستثمار.

الدخل المتبقي = صافي ربح النشاط - { رأس المال المستثمر بالمركز × معدل العائد المستهدف }¹

خامساً: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية:

لاشك أن هنالك كثير من المزايا التي تعود على الوحدات التي تقوم بتطبيق محاسبة المسؤولية. وهي عبارة عن مجموعة من الفوائد والمزايا نتيجة لتطبيق نظم الإدارة ومحاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية والتقارير ولاشك أيضاً أن تمكين أقل المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي من الرقابة على التكاليف والإيرادات وكذلك محاسبة هذه المستويات الدنيا عن الأداء التي تؤدي إلي وجود كثير من المزايا هي:

1. خلق شعور بالوعي التكاليفي عند أقل مستوى إشرافي مسئول في التنظيم نظراً لان كثير من بنود التكاليف يمكن للمستويات الدنيا أن تكون في موقف أحسن للرقابة عليها، ولا تسمح التقارير المرفوعة للمستويات العليا بإمكانية الرقابة عليها.
2. أن الميزة الكبرى لمحاسبة المسؤولية هو إمكانية الرقابة على مختلف الفعاليات وبنود التكاليف والإيرادات، ذلك بإلقاء الضوء على الانحرافات مما يمكن من اتخاذ الإجراء المصحح المناسب.
3. نتيجة لتوافر كثير من المعلومات المالية والكمية، مما تولد لدي المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم الرغبة في الفحص والتحليل، حيث تقارن الإدارة تكلفة المنتج في كل مركز من المراكز فيما بين فترة وأخرى، وتكوين رأي الإدارة عن نجاح

1 د. د. مؤيد محمد الفضل ، ود. عبد الناصر إبراهيم نور ، المحاسبة الإدارية ، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2002م) ، ص 382.

أو فشل المشرف على المركز في ضبط نفقاته وزيادة إنتاجية وتحقيقه للأهداف المرسومة مقدماً.

4. تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات حول مفهوم تحليل الطاقة والربح، الشراء أم الصنع، مفهوم العائد على الاستثمار - الاستمرار في تشغيل المركز أو الاستغناء عنه أو شراء خدماته من الخارج، كما هو الحال في مراكز الصيانة وتوليد القوي المحركة.

5. توضيح للإدارة الملاحظين والمشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات أكبر.

6. تمكن المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم من التعرف على مسؤولياتهم والعناية بها.

7. يؤدي إلى مساعدة في خلق الشخصيات الصالحة لقيادة والتفويض للسلطات والمسؤوليات لمختلف المستويات الإدارية.

8. تؤدي إلى المساعدة في وضع نظم المكافآت والأجور الحافزة.¹

9. يمكن هذا النظام من تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية فرعية وقيام كل رئيس وحدة باتخاذ القرار الإداري على مستوى تلك الوحدة.

10. توفير المعلومات المناسبة للشخص المناسب وفي الوقت المناسب يمكن من اتخاذ القرار الذي يحقق أكبر عائد.

11. يمكن هذا النظام من توفير اتصال جيد يساعد إدارة المشروع في تحقيق أهدافه مجال التكاليف والربحية.

12. ارتفاع مستوى الأداء الإداري والتنفيذي وذلك كما يتاح للقائمين على مراكز المسؤولية من فرصة أكبر للمساهمة في اتخاذ القرارات.

13. تساعد تقارير المسؤولية على التخطيط السليم ووضع الموازنات التخطيطية المستقبلية، وتقييم أداء وقياس كفاءة مراكز المسؤولية.¹

1 د. فكري عبد الحميد عشاوي ، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على وحدات القطاع العام ، مرجع سابق ، ص 97 - 99.

المبحث الثالث

نظام اللامركزية

يهتم هذا المبحث بالتعريف بنظام اللامركزية ومحاسبة المسؤولية كأداة للتطبيق نظام اللامركزية وذلك من تعريف محاسبة المسؤولية. طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية، ومقومات محاسبة المسؤولية.

أولاً: طبيعة اللامركزية:

كانت المنشآت تاريخياً (قبل 1950م) تتصف بالآتي:

1. قلة الملاك أو المساهمين لذلك يسهل عليهم مراقبة ومتابعة أداء الشركة، فالمدير كان غالباً هو المالك للشركة وهو الذي يقوم بكل المهام الإدارية من تخطيط ورقابة وغيرها. حيث كان القرارات والمعلومات تنساب من أعلى إلي أسفل كما أن نوع المعلومات المطلوبة كانت بسيطة ويسهل الحصول عليها.
 2. صغر حجم المنشأة من حيث رأس المال أو عدد الموظفين أو حجم الأصول لذلك تستطيع الإدارة أن تلاحظ كل شيء بنفسها وتستطيع اتخاذ القرارات دون الحاجة إلي لأي تقارير معقدة.
 3. محدودية الحجم الاقتصادي إذ كان حجم الإنتاج وكذلك حجم المبيعات صغيراً جداً لذا لا توجد مشاكل تتعلق بالتسويق لعدم وجود مشاكل معقدة تتعلق بالمخزون السلعي أو حساب المدينين أو التمويل.²
- أما في العصر الحالي بعد (1950م) فقد اختلقت المعطيات فأصبح لدينا منشآت تتصف بالآتي :

1. أصبح لدينا عدد المساهمين في المنشأة كبير جداً ولا يعرفون بعضهم البعض و صار من الصعب جداً إشراكهم جميعهم في إدارة المنشأة وبالتالي لابد من انتخاب مجلس إدارة يمثلهم وترتب على ذلك فصل ملكية المنشأة عن إدارتها لتصبح الإدارة مسئولة أمام المساهمين.

1 د. رمضان محمد غنيم على ، الرقابة على التكاليف ، مرجع سابق ، ص 39.

2. محمد عوض الكريم ، المحاسبة الإدارية ، (مدني: دار الجامعة الجزيرة للطباعة و البحث ، 1430هـ/2010م) ، ص142.

2. كبر حجم المنشآت من حيث تعدد المستويات الإدارية أو من حيث الفروع أو حجم الأصول وغيرها.

3. ظهور الشركات متعددة الجنسيات، إذ توجد رئاسة بعض الشركات في دولة معينة أما فروعها فهي موزعة في دول أخرى.

لكل ما سبق أصبح من الصعب جداً لمدير في أعلى الهرم الإداري اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب:

أ. قد لا تتوفر لديه المعلومات الكافية حول الأقسام والفروع الجغرافية الأخرى لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

ب. حتى لو وجدت المعلومة فإن المدير لا يجد الوقت الكافي لمتابعة القرارات التشغيلية وكذلك التخطيط والرقابة حيث يضيع جل وقته على الاطلاع على التقارير والمشاكل الواردة إليه من الأقسام والفروع الأخرى.

ومن هنا تظهر ضرورة تفويض الصلاحيات لبعض الأفراد في مستويات إدارية أو جغرافية سلطة أو صلاحية اتخاذ القرارات المتعلقة بتشغيل ذلك المستوى أو الفرع ومساءلة أو محاسبة عن النتائج المحققة بمعنى محاسبة الأفراد عن النتائج ما يتخذون من قرارات تتعلق بتشغيل ذلك المستوى الإداري أو الجغرافي المسؤولين عنه.

فاللامركزية في مجال إدارة الأعمال تعني الحرية النسبية في اتخاذ القرارات والمساءلة عن النتائج، أي أقل قيود وأقصى حرية ممكنة في اتخاذ القرار في المستويات الإدارية والجغرافية المختلفة. فهي لا تعني الحرية الكاملة في اتخاذ القرار لأن الإدارة العليا هي المسؤولة تماماً أمام المساهمين.

فكلما كبر حجم المنشأة تدعو الحاجة إلى تقطيعها وتقسيمها إلى وحدات صغيرة تسهل إدارتها (تفويض صلاحيات)، ولكن تظهر مشكلة كيفية التنسيق بين هذه الوحدات الصغيرة والكثيرة لتحقيق أهداف المنشأة ككل، فليس من الضرورة أن تكون أهداف الأقسام متطابقة مع أهداف المنشأة في كل لحظة ووقت.¹

1. محمد عوض الكريم الحسين ، مرجع سابق ، ص143.

ثانياً: تعريف اللامركزية:

1. تعرف اللامركزية بأنها (درجة عدم تركيز السلطة، أي تشتت السلطة وتوزيعها بين الأشخاص والمستويات الإدارية المختلفة في المنظمة أو على مستوى الدولة).
 2. ويصف ليونارد اللامركزية كمفهوم شامل (بأنها نقل السلطة، تشريعية كانت أو اقتصادية أو تنفيذية من المستويات الحكومية العامة إلى المستويات الدنيا).
 3. ويعرف هنري ماديل إن اللامركزية تتكون من مصطلحين الأول هو التفكيكية ويقصد بها (تفويض الإدارية المركزية السلطات المناسبة إلى الإدارات البعيدة عنها جغرافياً للقيام بمهام معينة عهدت بها إليها، الثاني هو التحويل ويقصد به (تحويل السلطات الدستورية المحلية الصلاحيات اللازمة للقيام بوظائف أو مهام معينة أوكلت إليهم).¹
 4. تعني اللامركزية تفويض كل أو بعض السلطات إلى الوحدات والوظائف الأدنى في الجهاز الإداري. وهذا يعني تمتع هذه الوحدات الإدارية والوظائف بصلاحيات وسلطة صنع القرار، والتصرف المستقل، وفق ما يميل عليها تقديرها للحالات والمشاكل التي تواجهها، فعندما تصنع القرارات على مستوى الوحدة أو على مستوى الوظيفة القائمة بالتنفيذ، دون أن تصعد هذه القرارات إلى مستويات أعلى، وعندما لا تقيد تصرفات الوحدات والوظائف بلوائح مقيدة لسلطتها وصلاحياتها التقديرية فإن اللامركزية تكون هي الصفة الغالبة.
- وكذلك فإن اللامركزية تعني المرونة في التبعية الإدارية ، بحيث لا ترتبط الأجهزة الإدارية في إقليم الدولة ارتباطاً راسياً، إذ تتدرج تدرجاً هرمياً في الجهاز الإداري الرئيسي في عاصمة الدولة، وفق القرارات التي تحكمها، وتحدد علاقتها ببعضها، حيث تكفل تأدية الوظيفة الإدارية للدولة على وجه لا يتعارض مع بعضه، ولا يحدث تعارضاً وتبايناً في أهداف الدولة، ولا يتعارض كل ذلك مع القرارات الدستورية أو القضائية للدولة.²

1 . www.ar.m.wikipedia.ord

2. على محمد عبد الوهاب ، مقدمة في الإدارة ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1982م) ، ص 91.

يتضح مما تقدم أن مصطلح اللامركزية يرتبط ارتباطاً مباشراً بالمركزية ، وأن كلاً المفهومين يوضح درجة التفويض، ويمكن تصور هذين المصطلحين على أنهما نهايتين متعاكستين لمحور التفويض حيث يشير على أن اللامركزية تدل على أقصى تفويض للأنشطة الوظيفية ومن صلاحية اتخاذ القرار للمرؤوسين، في حين تدل المركزية على عدم وجود التفويض.

وإن أهمية توزيع السلطات في نمط اللامركزية لا تتعلق بـ (نوع) السلطة وإنما تتعلق بـ(كمية) السلطة التي يتم تفويضها، فعلى مقدار السلطة تحدد اللامركزية:

1. عدد القرارات التي يتخذها المسؤولون في المستويات الإدارية الدنيا ومدي تكرارها، إذ كلما زاد عدد هذه القرارات درجة اللامركزية.

2. أهمية القرارات، إذ كلما كانت القرارات التي تتخذ في المستويات الدنيا على جانب كبير من الأهمية، أمكن القول أن النظام يتجه نحو اللامركزية.

3. تعدد المهام، إذ كلما تعددت المهام أو العمليات التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها المسؤولون في المستويات الإدارية الدنيا، كان النظام أقرب إلى اللامركزية.

4. مدي الرقابة التي تفرضها المستويات العليا على القرارات التي تتخذها المستويات الأدنى، فكلما قلت هذه الرقابة، كان النظام أقرب اللامركزية.¹

ثالثاً: هنالك مجموعة من العوامل تلعب دوراً في تحديد درجة تفضيل الميل للمركزية أو اللامركزية:

■ تكلفة القرار وخطورته: عندما تكون تكلفة القرار عالية، وتأثيره يشمل أموراً هامة، يظهر الاتجاه والرغبة في جعل عملية اتخاذ تتم بشكل مركزي فصاحب السلطة في هذه الحالة نتيجة أن المسؤولية لا تفوض، يخاف من تفويض سلطة اتخاذ مثل هذا القرار لشخص آخر والعكس من ذلك صحيح.

■ الاتجاه العام للمنظمة: تتوقف درجة المركزية أو اللامركزية مدي رغبة الرؤساء في الإدارة العليا في تفويض السلطة فعندما تكون لديهم الرغبة في التفويض، يظهر عندئذ الاتجاه نحو اللامركزية والعكس من ذلك صحيح.

■ مركزية أو لامركزية الأداء: بعض المنظمات يكون عملها غير محصور في منطقة جغرافية واحدة، بل يشمل مناطق متعددة بشكل يستدعي الأمر أن يكون لها مركز رئيسي وفروع في المناطق الجغرافية التي لها نشاط فيها، وهذا يطلق عليه باللامركزية الأداء، التي تتطلب منها التوجه نحو لامركزية السلطة، لتسهيل العمل وعدم البطء في التنفيذ، إذ لا يعقل أن ترجع الفروع إلى المركز الرئيسي من أجل تصريف أمورها والبت فيها، فلا مانع من أن تميل و تتوجه نحو مركزية سلطة، فيما إذا كانت الظروف تسمح بذلك، ونود الإشارة في هذا المجال إلى أن بالإمكان أن يكون لدينا لامركزية في الأداء ومركزية في السلطة. فعلى سبيل المثال تفوض وزارة الداخلية المحافظات بإعداد وتنظيم جوازات السفر فيها، لكن أن ترسل طلبات الحصول على جوازات السفر إلى العاصمة قبل تنظيمها، من أجل الحصول على موافقة الوزارة.

■ كفاءة عملية الرقابة وأساليبها: هنالك علاقة مباشرة بين كفاءة الرقابة وأساليبها من جهة، ودرجة المركزية واللامركزية من جهة ثانية، فقد أصبح معروفاً لدينا أن اللامركزية تعني توزيع السلطة على الآخرين لتصريف الأمور والبت فيها، وهذا يستدعي وجود رقابة وأساليب فعالة لمراقبة تصرفات من فوضت إليهم السلطة، من أجل التأكد من أن العمل يسير وفق ما هو مطلوب، ولا توجد هنالك إساءة لاستخدام السلطة المفوضة. أما عند افتقار المنظمة إلى الرقابة الفعالة، فنجد أن الوضع الطبيعي في هذه الحالة الميل إلى استخدام المركزية، ليبقى تصريف الأمور تحت الإشراف المباشر لأصحاب السلطة، مما يدخل الراحة إلى نفوسهم، ويبعد عنهم الخوف والقلق لأي تفويض السلطة لا ينفي المسؤولية عن فوضها.

■ كفاءة وخبرة من سيفوض إليهم السلطة: يعلب مستوي الكفاءة وخبرة الذين ستفوض إليهم السلطة لتصريف بعض الأمور والبت فيها، دوراً في الاتجاه نحو المركزية أو اللامركزية. فعندما تشعر إدارة المنظمة أن مستوي الكفاءة المتوفر لدي هؤلاء عالٍ، ولديهم خبرة في ممارسة العمل، لاشك أن هذا سيبعث في نفسها الطمأنينة لأن تتوجه إلى اللامركزية. أما إذا كان المستوي منخفض فلاشك أن إدارة المنظمة ستميل نحو المركزية لخوفها من كثرة الأخطاء أو تعددها.

■ سرعة التغيير في المنظمة: في المنظمات التي يتصف نشاطها بالتغيير المستمر الذي تفرضه المتغيرات البيئية المحيطة. نجد من الأنسب لها أن تبني درجة عالية من اللامركزية، وذلك لمواجهة التغيرات السريعة وتوفير السرعة في مواجهتها والتعايش معها. في حين المنظمة ذات الاستقرار النسبي في نشاطها نتيجة البيئة المحيطة بها، نجد بالإمكان أن تميل إلى درجة أعلى من المركزية.

■ مستوى الثقة السائد في المنظمة: لاشك أن درجة الثقة بين الرؤساء والمرؤوسين لها دور مؤثر وكبير في عملية تفويض السلطة، ومن ثم الميل للمركزية أو اللامركزية، فعندما تكون الثقة عالية بين الطرفين، فمن الطبيعي أن يميل الطرف و هو الرؤساء، إلى تفويض سلطتهم للطرف الثاني، وبالتالي يكون الاتجاه السائد في المنظمة هو اللامركزية، والعكس من ذلك صحيح. فخوف الرؤساء من أن يسيء مرؤوسوهم استخدام السلطة، يجعلهم يحجمون عن تفويضها، وبالتالي الاتجاه نحو المركزية.

■ الرغبة في توحيد سياسة العمل: بعض المنظمات ترغب في توحيد بعض سياساتها التسويقية في فروعها مثلاً، حيث ترغب في أن يعامل زبائنها معاملة واحدة من حيث تقديم الخدمات الإضافية المصاحبة للسلعة المباعة نجد أن المركزية تناسب أكثر من اللامركزية.¹

ويري (Ernest Dale) أن درجة اللامركزية الإدارية تكون كبيرة في عدد من الحالات أهمها:

1. كلما زاد عدد القرارات التي تنفذ في المستويات الإدارية الأدنى.
2. كلما زادت أهمية القرارات التي تتخذها في المستويات الإدارية الأدنى.
3. كلما زاد عدد الوظائف أو أوجه النشاط التي تتأثر بالقرارات التي تتخذ في المستويات الإدارية الأدنى.
4. كلما تقلصت المراجعة المفروضة على القرارات. فتكون اللامركزية في أوسع صورها عندما لا تكون هنالك مراجعة مفروضة على اتخاذ القرارات. وتكون المركزية

1. د. علي منصور ، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم ، (مصر: مجموعة النيل العربية ، 2010م)، ص 394. 364.

قليلة ومحدودة عندما يكون من الضروري جداً إحاطة الرؤساء علماً بالقرارات بعد إصدارها أو استشارتهم فيها قبل إصدارها.¹

رابعاً: مزايا اللامركزية:

1. تخليص الإدارة العليا من الضغوط التي يحتمل أن تحدث من العاملين أو المنتفعين أو المستهلكين و تفتيت تلك الضغوط وتوزيعها، فينقل ثقلها على كاهل أجهزة الإدارة الوسطي.

2. تحقيق السرعة في اتخاذ القرارات في جو يسمح بالتصريف وفق الظروف، وعلى ذلك تعالج الأخطاء والانحرافات بسرعة وتحل المشكلات بغير انتظار القرار من السلطة العليا.

3. تحقيق الانسجام بين الإدارة العليا ومستويات الإدارية الأخرى.

4. غالباً ما تكون القرارات التي تتخذها المستويات الإدارية الدنيا أقرب إلى الحكمة لأنها تبني على معلومات متوفرة لدى تلك المستويات، فضلاً عن أن المستويات تكون أقرب إلى المشاكل و أدري بأساليب معالجتها مثلما أشرنا إليها من قبل.

5. إحساس المديرين في المستويات الوسطي والدنيا. من فوضت لهم السلطة - بالعدالة مما يرفع معنوياتهم.

6. تنمية القدرات القيادية عند صغار المديرين، فضلاً عن شعورهم بديمقراطية الإدارة لأنهم يشتركون مع الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات.²

خامساً: فوائد اللامركزية:

هنالك مجموعه من الفوائد التي يمكن تحقيقها من خلال اللامركزية ، التي تعتبر في الوقت نفسه مأخذ على المركزية:-

1. توفير السرعة في العمل والإنجاز، وذلك من خلال عدم رجوع المرؤوسين إلى رؤسائهم للبت في جميع الأمور .

2. عندما تتوجه الأنظمة نحو اللامركزية فهذا يعني قيام المستويات الإدارية الأعلى بتفويض جزء من سلطاتها للمستويات الأدنى لتعريف الأمور واتخاذ القرارات

1. د. بشير عباس العلاق ، أسس الإدارة الحديثة ، (عمان: ب ن ، 1998) ، ص 229.

2. د. بشير عباس العلاق ، مرجع سابق ، ص 233.

- حياتها. كما يعنى قيام الرؤساء تكليف مرؤوسيههم بأداء بعض مهامهم، وهذا الوضع من الطبيعي أن يخفف عبء العمل عن كاهل الرئاسات الإدارية في المنظمة.
3. إن تعريض المرؤوسين للتصدي المشاكل واتخاذ القرارات لها بأنفسهم نيابة عن رؤسائهم ، سيدربهم وينمى القدرة والخبرة لديهم بشكل يمكن معها لمنظمة الاعتماد عليهم في المستقبل كصف ثاني من الكوادر الإدارية المدربة.
4. تعد اللامركزية من الوسائل المفيدة في تقوية العلاقات والروابط بين الرؤساء والمرؤوسين. فتفويض السلطة، يجعل المرؤوسين يحسون بأن رؤسائهم يثقون بهم، ولولا هذه الثقة لما فوضوهم بتصريف الأمور والبت فيها نيابة عنهم.
5. إن تكليف بعض المرؤوسين باتخاذ بعض القرارات والبت في بعض الأمور وتصريفها، سيرفع من روحهم المعنوية، ويجعلهم يشعرون بأهميتهم ودورهم في العمل، فاللامركزية وسيلة لإثراء وإغناء عمل المرؤوسين داخل المنظمة.
6. تساعد اللامركزية المنظمات التي يشمل نشاطها مناطق جغرافية متعددة، على أن تستفيد في هذه المناطق، من الفروض الايجابية التي تسنح لها في بيئتها المحلية.
7. اللامركزية من الأمور التي تجسد ديمقراطية العمل الإداري، وتسعي إلي إحداث تغيير في السلوك التنظيمي، وكسر السلطوية المستبدة.
- مزايا استخدام نظام اللامركزية في المنشآت الكبيرة الحجم ومتعددة الجنسيات:**
- هنالك مزايا تحصل عليها المنشآت من نظام اللامركزية وهي:
1. يتوقع أن يكون القرار الأمثل في حالة اتخاذه بواسطة المستويات الإدارية المعنية وذلك لكون مديري الأقسام تتوفر لديهم المعلومات عن إدارتهم وأقسامهم أكثر واقعية ودقيقة وفنية تعينهم على اتخاذ القرارات في صورة مثلي.
 2. حفظ زمن الإدارة العليا. وذلك ناتج من تفرغ الإدارة العليا للتخطيط والرقابة وترك قرارات تشغيل المنشأة لرؤساء الأقسام والوحدات.
 3. سرعة الاستجابة للمتغيرات. فمثلاً عند انخفاض أسعار المواد الخام في المنطقة أو ارتفاعها أو انخفاض الطلب على السلعة تستطيع إدارة القسم أو الفرع عمل التحولات اللازمة في الوقت المناسب.

4. منح المديرين حرية اتخاذ القرار فيه تدريب و اكتساب خبرة إعدادهم للترقي داخل المنشأة وفي ذلك حافز المشاركة مما يزيد من دوافع العمل لديهم.
 5. سهولة تحديد مسئولية تحقيق هدف المؤسسة (الأرباح) إذ يتطلب نظام اللامركزية تقييم أداء الإدارات ويساعد ذلك في معرفة مساهمة كل قسم في الربح أو الخسارة.
 6. توفير وقت الإدارة العليا الذي يصرف على القرارات التشغيلية والفنية وتوجيهه إلى التخطيط الاستراتيجي وتصريف الأمور الهامة في المنشأة.
 7. الاستفادة من خبرات ومشاهدات الإدارة التنفيذية لأنها ملتصقة مع الواقع العلمي وهذا يزيد من قيمة وكمية المعلومات المتوفرة لها، أما في حالة إتباع اللامركزية فإن هذه المعلومات تبقى عن متناول الإدارة العليا.
 8. يفيد توزيع عبء اتخاذ القرارات الإدارية على عدة مواقع تنظيمية في سرعة اتخاذ القرارات. ففي المنشآت الكبيرة يتم الإنتاج عدة منتجات وخدمة عدة مناطق جغرافية، وهنا بدون التفاعل السريع مع المشاكل اليومية التي تواجهها الفروع والمناطق سيتم فقد الكثير من فرص العمل المتوفرة. فمثلاً إذا توقفت إحدى الآلات في مصنع من مصانع الشركة فإن تفويض إصلاحها للشخص المسئول عنها سيؤدي إلى اختصار الوقت اللازم لصيانة هذه الآلة لا موافقة الإدارة العليا يحتاج إلى وقت قد يطول وهذا يؤدي إلى تعطيل العمل، وبالإضافة إلى ذلك يستطيع مدير المركز الحصول على أفضل خدمة ممكنة من ظروف العمل.
 9. حفز الأفراد في الإدارات الوسطى والدنيا على تحقيق أهداف المنشأة لان الشخص الذي يشارك في وضع الأهداف ومتابعتها وتزداد قناعة بعمله وبتفاني فيه.
 10. تدريب الموظفين الرئيسيين مما يسهل ملية شغل المناصب الإدارية العليا في المنشأة عند الحاجة.¹
- سادساً: عيوب استخدام اللامركزية في المنشآت كبيرة الحجم أو متعددة الجنسيات:

1. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، المحاسبة الإدارية ، ط4، (عمان: دار وائل للنشر، 2007م) ص ص 223-228.

وتتمثل عيوب اللامركزية في الآتي:

1. صعوبة التنسيق بين المستويات الإدارية والجغرافية أو بين الأقسام والشركة ككل. فقد يركز مدير القسم على الأهداف قصيرة الأجل (تخفيض مصروفات التدريب للعاملين لزيادة الإنتاج) على حساب الأهداف طويلة الأجل للقسم أو المنشأة. وكذلك صعوبة التنسيق بين الأقسام مثل قسم المبيعات وقسم الإنتاج، وينتج من ذلك عدم جود تنسيق أو تجانس بين أهداف الأقسام وبين أهداف الشركة ككل أو عدم أخذ القسم أهداف الأقسام الأخرى أو الشركة في قراراته . فالسؤال هو كيف يمكن تحفيز مدير القسم لخدمة أهداف تؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف الشركة ككل.
2. صعوبة وجود إداريين أكفاء لقيادة العمل في الإدارات المختلفة القائمة ويكون لهم القدرة على الإشراف على أنشطة هذه الإدارات.
3. كيفية حصول المركز (الإدارة العليا) على المعلومات الأساسية لتقييم ورقابة النشاط في هذه الأقسام والإدارات وهو يطلق عليه في علم الإدارة نظرية الوكالة. فالمدير قد يرسل المعلومات التي تساعد في تقييمه ايجابيا فقط ولا يرسل أو يخفي الجانب الآخر من المعلومات خوفا من العقاب.
4. زيادة التكلفة الإدارية بسبب تكرار الأنشطة، حيث انه توجد في كل قسم جميع التخصصات، فتجمع هذه التخصصات يساعد في تخفيض التكلفة (المركزية).
5. يؤدي تطبيق اللامركزية إلى نقص الشعور بالانتماء إلى الشركة ككل. إذ يصبح ولاء الموظفين الأكبر لأقسامهم وإداراتهم على حساب ولائهم للشركة الأم.
6. صعوبة تحديد أسعار التحويل. أي أسعار الخدمات المتبادلة بين الأقسام قد يكون منتج لقسم معين هو مدخل إنتاج لقسم آخر لذلك تتضارب المصالح بين هذه الأقسام.¹

سابعاً: أنواع اللامركزية:

يمكن القول أن هنالك ثلاثة أنواع من التشكيل التنظيمي اللامركزية هو:

1. محمد عوض الكريم الحسين، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص ص 144-145.

■ اللامركزية على أساس الوظائف: ويتبع هذا التشكيل في المنظمات التي تنتج منتجاً رئيسياً واحداً، حيث هنالك وظائف رئيسة مرتبطة بها وظائف فرعية لديها سلطة في اتخاذ القرارات.

■ اللامركزية الجغرافية : وبموجبها تكون الفروع مرتبطة بمدير إقليمي يعتبر حلقة وصل بين الفروع و الإدارة المركزية.

لامركزية خطوط الإنتاج: وهذا الشكل تتبعه معظم الشركات الإنتاجية الكبيرة مثل جنرال موتورز، حيث يعطي كل خط إنتاجي سلطة كافية لإنتاج سلعة محددة و تسويقها، إذ تعتبر وحدة إدارية مستقلة.¹

1. د. على محمد منصور، مبادئ الإدارة أسس و مفاهيم، (مصر: مجموعة النيل العربية ، 2001م) ، ص ص 346-349.

المبحث الأول

مفهوم الرقابة و أهميتها

أولاً: مفهوم الرقابة:

تعتبر (الرقابة) الحلقة الرابعة والأخيرة في العملية الإدارية وتأتي استكمالاً للوظائف الإدارية المتمثلة في التخطيط و التنظيم والتوجيه. تتكون كلمة الرقابة CONTROL لغوياً من جزأين و المقصود بها المطابقة والملاحظة ولم يتفق الفقهاء كعادتهم فيما يتعلق بموضوع حقل العلوم الإنسانية و الاجتماعية . على تحديد دقيق للمفهوم الرقابة؛ إذ انطلق كل منهم لهذا الغرض من زاوية تعكس أو تعبر عن البيئة الثقافية والاجتماعية التي ينتسب إليها. فمنهم من نظر للرقابة على أنها سلطة والسطوة والنفوذ لإجبار الأفراد على تنفيذ الأوامر والتعليمات ومحاسبتهم و توقيع العقاب على هم في حالة خطئهم أو إهمالهم.

ويعرف تيري الرقابة بأنها التحديد الواضح والدقيق لما يتم تنفيذه من طرق تقييم الأداء، ومن ثم اتخاذ القرارات التصحيحية إذا لازم الأمر حتى يتفق الأداء الفعلي مع الخطط والأهداف الموضوعية، وكذلك يقول أنها عنصر حيوي من عناصر الإدارة تساهم في كفاءة الانجاز السليم للعمل عن طريق جهود أفراد آخرين، وتحقق من أن العمل الواجب أدائه قد تم أدائه على أكمل وجه.

أما عالم الإدارة العامة الفرنسي هنري فايول فإنه يعطي للرقابة أهمية واهتماماً خاصاً، ويعرفها بأنها(التحقق من أن كل شيء قد تم وفقاً للخطة التي اختيرت والأوامر التي أعطيت والمبادئ التي أرسيت بقصد توضيح الأخطاء والانحرافات التي يمكن تصحيحها وتجنب الوقوع فيها مرة أخرى).¹

ويعرف أستاذ الإدارة العامة الأمريكي الشهير مارشال ديموك الرقابة بأنها الطريقة أو الوسيلة التي يمكن للقيادة أو الرئاسة الإدارية أن تعرف وتحدد بها هل الأهداف قد تحققت على أكمل وجه و بكفاية في الوقت المناسب و المحدد لها.

¹. د. علي منصور، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم، مرجع سابق، ص239-240.

ومن خلال التعريفات السابقة نجد أن الرقابة تعني (متابعة تنفيذ الأعمال و الخطط باستمرار ومحاولة اكتشاف الانحرافات عن الخطط والأهداف الموضوعية، والعمل على تحديد أسباب الانحرافات، فهي أما تكون في الخطة الموضوعية نفسها، أو قد تكون عملية التنفيذ لهذه الخطة والعمل على إصلاحه الاغوجاج و الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية وفي الوقت المناسب)¹.

يوجد الكثير من التعريفات للرقابة من أشهرها في العهد الحديث تعريف العالم الإداري هنري فايول حيث وصف عملية الرقابة "بأنها تقوم بالتأكد من أن كل شيء يتم حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة، وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل، وتمارس الرقابة على الأشياء والناس والإجراءات".

كما عرفت الرقابة بأنها: (عملية الكشف عن الانحرافات أيا أكان موقعها ذلك في الانحرافات عما يجب إنجازه أو الانحرافات عن الإجراءات المحددة لسير العمل والعمل على مواجهتها بالأسلوب الملائم حتى تصحح ولا تظهر مرة أخرى)².

ويعرف عبد العزيز بن حبتور الرقابة بأنها(النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعية وتقييمها، والعمل على إصلاح ما قد يعثرها من ضعف حتى يمكن تحقيقاً لأهداف المنشودة)³.

وهناك عدة تعريفات للرقابة يمكن من طرحها فيما يلي :

1. الرقابة هي التحقق من أن ما يتحقق مطابق لما تقرر في الخطة المعتمدة.
2. الرقابة هي التأكد من أن كل شيء في المنشأة يسير وفقاً للخطط الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، وهدفها اكتشاف مواقع الضعف و الأخطاء و منع تكرارها.

1. المرجع سابق، ص 241.

2. د. زكي مكي إسماعيل ، أصول الإدارة و التنظيم ، (الخرطوم: شركة مطابع السودان للعملة ، 2009م) ، ص 90.

3. عبد العزيز صالح بن حبتور، أصول و مبادئ الإدارة العامة ، (عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع،

2000م) ، ص 74.

3. الرقابة هي عملية الكشف عن الانحرافات أياً كان موقعها سواء كانت هذه الانحرافات عما يجب إنجازه أو الانحرافات الإجراءات والعمل على مواجهتها بالأسلوب الملائم حتى تصحح ولا تظهر مرة أخرى مستقبلاً.
4. الرقابة وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد له.
5. وتعني الرقابة تنظيم الجهود الخاصة بالعمل وفقاً لخطط المحددة سلفاً من أجل التحقق من الأهداف المعلنة.
- ومن التعريفات السابقة نخلص إلي أن الرقابة تعني الكشف على الأداء للتأكد من مدي مطابقته ومن ثم تحديد الانحرافات ودارستها من خلال تحليلها و تشخيصها وبالتالي تحديد أسبابها ومعالجتها ومن ثم تجنب حدوثها مستقبلاً¹.
- ثانياً: أهمية الرقابة:**

تبرز أهمية الرقابة من خلال ما يلي:

- من أهم العمليات الإدارية كونها وسيلة للتحقق من مدي فاعلية العمليات الإدارية التي تسبقها.
- التأكد من دقة تأدية العمل و مراجعته أولاً بأول.
- تفادي الوقوع في المشاكل والتنبؤ بحدوثها.
- ترتبط العملية الرقابية بالعمليات الرقابية (التخطيط و توجيه والتنظيم) ارتباطاً وثيقاً.
- الكشف المبكر عن أي خلل قبل وقوعه.
- الكشف عن نقاط ضعف العاملين وخطة العمل و علاجها.²

ثالثاً: مراحل العملية الرقابية:

إذا كانت الرقابة تهدف أساساً إلي تقويم النتائج الفعلية لما تم تنفيذه من أداء ونشاط، فإنه من المنطقي أن تكون هنالك معايير موضوعة مسبقاً، يتم على أساسها هذا التقويم والذي يعني في الواقع مقارنة وقياس النتائج المذكورة بتلك المعايير

1. د. زكي مكي إسماعيل، نظم الرقابة الإدارية ، مرجع سابق، ص5.

2. www.mawdoo.com

الموضوعة، الوقوف على ما إذا كانت هنالك اختلافات سواء كانت إيجابية أو سلبية ومعرفة أسبابها، وفي هذه الحالة يتم إخطار الجهة المختصة باتخاذ القرارات العلاجية أو الأعمال التصحيحية، لمباشرة ما يلزم من إجراءات تضمن تصحيح مسار التنفيذ.

فالرقابة تمر بخطوات أو مراحل معينة تعتمد كل خطوة أو مرحلة على المراحل السابقة وهذه المراحل أو خطوات هي:

1. مرحلة وضع معايير رقابية.
2. مرحلة قياس و مقارنة الأعمال المنفذة.
3. مرحلة التصرفات التصحيحية أو العلاجية.

1/ مرحلة وضع معايير رقابية:

المعايير الرقابية هي النتائج المطلوب تحقيقها أو الوصول إليها، بمعنى آخر هي الأهداف أو الغايات المطلوب بلوغها، وغالباً ما يشار إلى تلك المعايير في خطط أو البرامج أو السياسات الموضوعة، وذلك ما يسمى بمؤشرات خطة أو البرامج أو السياسة، ومن ثم يمكن القول مرحلة وضع المعايير الرقابية تشكل جزءاً أساساً من عملية التخطيط ذاتها، أو من عملية البرامج والسياسات على أساس أولي الخطوات هذه العمليات إنما تتمثل في تحديد النتائج أو الأهداف التي توضع من أجلها والتي تعكس مدي كفاءة تحقيق كل منها.

والمعايير الرقابية تمثل وحدات عمل محددة، تتخذ أساساً لمقارنة وقياس كمية العمل الواجب أدائه ومستوي هذا العمل وكذلك الوقت الذي يلزم لذلك. مما تسعى إلى تحقيقه من أهداف و يلاحظ أن هذا المعايير تختلف أيضاً داخل المنظمة الواحدة، إذ أن هنالك معايير رقابية لنشاط المنشأة ككل، وأخرى لنشاط كل فرع أو قسم و كذلك معايير لنشاط كل مجموعة معينة من الأفراد إضافة إلى أنه قد تحدد معايير فرد حسب قدراته بدلاً من وضع معايير نموذجية يجب أن يصل إليها جميع الأفراد القائمين بنفس العمل، حتى وإن اختلفت كفاءتهم و قدراتهم.

لهذا تتخذ المعايير الرقابية أنواعاً أو صوراً مختلفة، ومن أهم هذه الأنواع وتلك الصور:

أ. معايير كمية

ب. معايير نوعية.

ت. معايير التكلفة.

ث. معايير الدخل أو العائد.

ج. معايير ملموسة أو معنوية.

2/ مرحلة قياس ومقارنة الأعمال المنفذة:

عملية القياس أو المقارنة سهلة أو بسيطة ؛ إذ تتطلب في الواقع الوقوف جيداً على ما تم تنفيذه بالفعل من نشاط أو من نتائج، ثم وضعه في صورة تسمح بالقياس أو المقارنة مع المعايير الموضوعية مقدماً، والإدارة تستعين لهذا الغرض بالمعلومات والبيانات التي تعكس النتائج الفعلية للأداء والتي تتدفق إليها من مصادر متعددة مثل التقارير الشفوية والكتابية - السجلات الملاحظات - جداول رقمية - خرائط بيانيةإلي غير ذلك، ثم القيام بتحليل هذه البيانات وتلك المعلومات للوقوف على حقيقة الأداء الفعلي وبالتالي إجراء القياس أو المقارنة.

وعند إجراء القياس أو المقارنة هذه يمكن من الوقوف على واحد من ثلاثة أوضاع تتخذها الأعمال المنجزة أو النتائج التصحيحية و خاضعاً بالتالي لسيطرة من قبل الإدارة. وقد يتضح أن هذه الأعمال أو تلك النتائج تقل عما هو مقرر لها في المعايير الموضوعية، مما يعني أن هنالك انحراف سلبياً في التنفيذ.

إن الهدف من مرحلة قياس ومقارنة الأعمال المنفذة ليس فقط الوقوف على أوجه الانحرافات سلبية كانت أم إيجابية وتحديد من تقع عليه مسؤوليتها، إنما أيضاً - و قد يكون هذا هو الأهم كما ذكرنا من قبل التعرف على المتغيرات والمؤثرات والعوامل التي أحاطت بالأداء وأسباب ذلك؛ ومن ثم تكوين صورة واقعية عن ظروف العمل ومشكلاته حتى يمكن توجيه العاملين القائمين على التنفيذ إلي أسباب وطرق أفضل لأداء الأعمال، إضافة إلي ذلك فإن هذه المرحلة تهدف إلي كذلك الوقوف على إيجابيات التنفيذ بغرض تعزيزها ودعمها.¹

1 د على محمد منصور، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم ، مرجع سابق ، ص ص 258 - 160.

3/ مرحلة التصرفات التصحيحية أو العلاجية:

تمثل هذه المرحلة الهدف الأساسي من العملية الرقابية في مجموعها، إذ لا فائدة ترجي في الواقع من هذه العملية الرقابية في مجموعها إذا أقتصرت الأمر على تحديد معايير رقابية، أو على مجرد مقارنة نتائج الأداء الفعلية بتلك المعايير دون أن يتوج ذلك كله بالوقوف على أسباب الأخطاء والانحرافات في تنفيذ الأداء، ثم وضع الحلول التصحيحية أو العلاجية الواجب تنفيذها. ومن هنا يمكن القول بأن العملية الرقابية تفقد معناها، أو كل فعالية تذكرها إذا لم تكتمل بهذه الخطوة.

ولكل مرحلة من مراحل الرقابية دور، ونجد أن الدور الذي تؤديه مرحلة التصرفات العلاجية أو التصحيحية يكمن في اتخاذ الإجراءات ووضع التدابير التي من شأنها تصحيح الأخطاء أو معالجة الانحرافات التي أظهرتها عملية المقارنة بين النتائج الفعلية للأداء والمعايير الرقابية لهذا الأداء.

وهذا يتطلب بداية الوقوف أولاً على الأسباب هذه الأخطاء أو تلك الانحرافات ودراستها وتحليل دوافعها، حتى تأتي الإجراءات و التدابير المذكورة أو التصرفات العلاجية والتصحيحية المزمع اتخاذها¹.

رابعاً: عناصر الرقابة:

1. وضع المعيار وتحديد الذي سيتم الاعتماد عليه في قياس النتائج الأداء.
2. تطبيق عملية القياس على النتائج.
3. المباشرة بعملية مقارنة نتائج الأداء بمعايير العملية الرقابية الموضوعية.
4. البحث عن الانحرافات و الأخطاء و استكشافها.
5. تحري أسباب وقوع الانحرافات في حال وجودها.
6. العمل على تصحيح الانحرافات و تقويمها.
7. مراقبة عملية تصحيح الأخطاء ومتابعتها لتقادي وقوع الأخطاء مرة أخرى.²

1 المرجع سابق ، ص 261.

2 . www.mawdoo.com

خامساً: مجالات استخدام الرقابة:

من أجل تأكيد عملية الرقابة كوظيفة أساسية من وظائف الإدارة، فإن الضرورة تقضي الإلمام بمجالات الرقابة، وهذه المجالات هي:

1. الرقابة على الأهداف: وذلك لضمان تحقق الأهداف المرجوة، من النشاطات القائمة في المشروع، والتأكد أيضاً بأن أهداف الشروع واضحة لجميع العاملين، وبحث مدي الحاجة لشرحها وتفسيرها.

2. الرقابة على السياسات: وهذه تهدف للتأكد من أن الأعمال تسير وفقاً للسياسات المقررة (أي وفقاً للقواعد التي تحكم التفكير في الظروف المشابهة المستقبلية)، ودراسة الانحرافات عنها إن وجدت وتصحيح الأخطاء بسرعة، أو تعديل السياسات ذاتها إذا اقتضي الأمر ذلك.

3. الرقابة على الإجراءات: كما ذكرنا آنفاً، فإن الإجراءات تحدد متى وكيف يتم الأداء و من المسؤول عن الأداء. وتهدف الرقابة على الإجراءات إلى التأكد من الالتزام من إجراءات العمل المقررة، ودراسة مدي الحاجة إلى تعديل الإجراءات بما توفير أفضل الأساليب الممكنة لتنفيذ الأعمال/المهام.

4. الرقابة على التنظيم: وذلك بمراقبة الالتزام بالتخطيط التنظيمي المحدد ولأجه النشاط والتقسيمات التنظيمية وعلاقة السلطة والخراط التنظيمية ومواصفات العمل وإجراءاته والدور المحدد للوحدات الاستشارية وغير ذلك. وكذلك التأكد من توافر التعاون على كافة المستويات الإدارية راسياً وأفقياً، وبحث متى تتطلب الأمر تغيير أو تعديل كل أو بعض هذه الجوانب التنظيمية.

5. الرقابة على تطوير القوي العاملة: وذلك بمراقبة مدى الالتزام بسياسات الاختيار وبرامج التدريب وتقدير الكفاءة و سياسات الأجور و الرواتب. وتقييم الوظائف ومراقبة مدي كفاءة وفعالية هذه السياسات والبرامج، والتحقق من أن كل فرد في المشروع له صلاحية مستمرة لتأدية العمل المنوط به على أساس المعدلات والمقاييس والمعايير المتضمنة في برنامج العمل.

6. الرقابة على التكلفة: وذلك لتلافي ظروف الإسراف وهدر ضياع الأموال، والوقوف على أسبابها واتخاذ ما يلزم من إجراءات علاجية ومنع تكرارها

(إجراءات وقائية) ويتم ذلك على ضوء مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية المحددة على أساس دراسات مستفيضة.

7. الرقابة على المصروفات الرأسمالية: وذلك في ضوء ميزانية المصروفات الرأسمالية التي تمثل قيمة احتياجات المشروع وأقسامه التنظيمية من المصروفات الرأسمالية المختلفة عن سنه قادمة، وهي توضيح للظروف الاقتصادية والمادية للمشروع، وأيضا في سياسات الاستثمار.

8. الرقابة على خط الإنتاج: وذلك للتأكد من أن السلع تطابق أذواق المستهلكين وتشبع رغباتهم، وأنها تدعم المركز التنافسي للمشروع بالنسبة للنوع والجودة والسعر والخدمة وغيرها، وبحث مدي الحاجة إلى تغيير سلع أو إضافة منتج جديد (تنويع) وهكذا.

9. الرقابة على المبيعات: ويشمل ذلك مقارنة المبيعات بالميزانية التقديرية للمبيعات.

10. الرقابة المالية: وتشمل الرقابة على تكاليف العمليات وعلى مركز النقدي للتأكد من قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته في مواعيدها ومقارنة الوضع الفعلي بالميزانيات التقديرية.

11. الرقابة على الأسعار: للنظر في مدي ملائمة الأسعار المحددة في ضوء التكاليف الإنتاج.

10. الرقابة على الأرباح والخسائر: وذلك بمراقبة الأرباح والخسائر سواء بالنسبة لوحدة المشروع أو لمنتجاته للوقوف على أسباب ذلك ومدي إمكانية تلافي الخسائر إن وجدت.

11. الرقابة على العلاقات الخارجية: سواء كانت هذه العلاقات مع الجمهور أو مع الاتحادات أو النقابات أو العملاء أو الحكومة.

12. الرقابة على الكفاءة الإدارية: وذلك بمراقبة مدي فاعلية إدارة المشروعات في مختلف المستويات الإدارية.

13. الرقابة الشاملة أو الرقابة على الأداء الكلي للمشروع: هو أسلوب يعتمد على الأداء الكلي لتحقيق الأهداف العامة و الخطط العامة.¹

1. د. بشير عباس العلاق ، أسس الإدارة الحديثة ، مرجع سابق ، ص ص 349-351

سادساً: خصائص الرقابة الإيجابية:

لكي يحقق النظام فعاليته في توجيه نشاط الإداري الوجهة الصحيحة ومن ثم تحقيق الأهداف المنشودة فإنه يجب أن تراعي في خصوصه مجموعة من المبادئ أو المقومات التي من أهمها ما يلي:

1. يجب أن يكون النظام الرقابي متلائماً مع طبيعة و حجم النشاط الذي يؤدي:

بمعنى أن يباشر الجهاز الإداري العديد من أوجه النشاط التي تختلف فيها بينها من حيث النوع - الطبيعة - مدي الأهمية - الاحتياجات المادية و الفنية... مما يعني أن لكل نشاط سمات وخصائص تميزه من بقية الأنشطة، وذلك على النظام الرقابي أن يكون متنوعاً، وبالتالي متلائماً مع سمات و خصائص كل منها إلا فقد جوهره وأصبح غير قادر على تحقيق الأهداف.

كما أن النظام الرقابي الذي تتبعه الإدارة العليا يختلف: أو يجب أن يختلف عما تتبعه الإدارات الأدنى لاختلاف طبيعة النشاط الذي تراقبه كل منها حيث تجد أن الإدارة العليا تراقب المسائل المهمة والإستراتيجية التي تخص المنظمة ككل، إلا أن الإدارة الأدنى تراقب أنشطة جزئية و شاملة لما هو إستراتيجي وغير إستراتيجي، وكذلك يجب أن يعني أن النظام الرقابي يجب أن يكون متدرجاً في تبعاً لأهمية وكبر حجم المنظمة أو المشروع.

2. يجب أن يكون النظام الرقابي مرناً: بمعنى أن يكون النظام الرقابي وجد

للتأكد من أن النتائج الفعلية للأداء تطابق تلك المخططة من قبل، وهو ينظر دائماً إلي المستقبل وبالتالي يضع معايير على هذا الأساس، ولذلك لابد أن يتسم النظام بالمرونة و قابلية لتعديل، إلا أصبح عاجزاً عن مواجهة ما يطرأ على ظروف التنفيذ من تطورات وتغيرات أو على ما يستجد من أمور عند التخطيط أو عند وضع المعايير الرقابية. ومرونة النظام الرقابي تعني أن المعايير الموضوعية وكذلك الأساليب الملزم إتباعها قابلة للتلاؤم و التكيف مع ظروف العمل أو التنفيذ.

3. يجب أن يكون النظام الرقابي اقتصادياً: ذلك أن من أهداف النظام الرقابي

هو تحقيق الوفرة الاقتصادي في التنفيذ أي اكتشاف الأخطاء والانحرافات

التي يترتب عليها تكاليف أي زيادة فيها عما هو مخطط أو متوقع له، النظام الرقابي الذي يكلف الإدارة مبالغ طائلة تفوق التي يهدف لتوفيرها يكون نظاماً فاشلاً بل وتنتفي الحكمة من إعماله وتطبيقه، وبالتالي فإن تكلفة النظام الرقابي الفعال يجب أن تقل عن الوقورات التي يحققها ذلك النظام.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الصعب في كافة الظروف تحديد قيمة النظم الرقابية تحديداً دقيقاً بمعنى قياس نتائج هذا النظام موضع التنفيذ أو موضع التطبيق العملي، بمعنى أن عنصر الاقتصاد في النظام الرقابي عنصر نسبي وليس مطلقاً.

4. يجب أن يتسم النظام الرقابي بالوضوح وسهولة الفهم: ليتحقق ذلك أن يكون متناسباً مع الكفاءات الموجودة في المنظمة، أي ليست العبرة بوجود النظام بل بإمكانية تطبيقه و نجاحه، كما يتضمن معايير رقابية واضحة يسهل تعديلها بل وتبديلها كلما اقتضت الحاجة ذلك، ويجب أن تكون أساليب مباشرته مفهومة من قبل أجهزة الرقابة؛ لأن هنالك الكثير من الأساليب الإحصائية و الرياضية و الخرائط البيانية المعقدة و خرائط نقطة التعادل غير مفهومة من جانب المسؤولين عن استخدامها، وبالتالي يصبح النظام الرقابي عقبة بدلاً من أن يكون عاملاً مساعداً لأداء أفضل.¹

و أخيراً فإن الفعالية لا تقاس بعدد الوسائل المستخدمة أو المبالغ المنفقة على ها وإنما تقاس بدقة الأساليب وعملية الوسائل المستخدمة وإمكانية مباشرتها و نوعية النتائج المترتبة عليها.

5. يجب أن يتسم النظام بالسرعة: تقاس كفاءة النظام الرقابي بمدى قدرته على مسايرة التنفيذ الفعلي لأداء، لذلك كلما كان الفترة الزمنية الواقعة بين تنفيذ الأداء وبين أعمال نظام الرقابة قصيرة كلما أمكن سرعة اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل تفاقمها وهذا يكون قبل وقوعها و معرفة أسبابها أو العوامل التي أدت إليها مما يساعد على مواجهتها قبل وقوعها أو قبل أن تحدث أثارها

1 د. على محمد منصور ،مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم ، مرجع سابق ، ص ص262-264.

السلبية في مسار التنفيذ، وذلك على عكس ما إذا تمت الرقابة بعد تنفيذ الأداء بفترة طويلة.

6. **يجب أن يتسم النظام الرقابي بالموضوعية:** أي كلما كان النظام نظاماً دقيقاً وقادراً على أن يأتي بثماره المرجوة أو يحقق الأهداف المنشودة بكفاءة وفعالية. ولكي يكون نظام الرقابة موضوعياً يجب أن يؤسس على أحكام واقعية لا على أحكام شخصية و تقريبية، والأحكام الواقعية والموضوعية تعني أن تكون المقاييس أو المعايير الرقابية المستخدمة لقياس و متابعة النتائج الفعلية للتنفيذ مقاييس و معايير كمية نوعية بقدر المستطاع ، تتوافر فيها الدقة العلمية و الملائمة العملية.

7. **يجب أن يكون النظام الرقابي تصحيحياً وليس عقابياً فقط:** فالرقابة يجب أن لا تكون سيفاً مسلطاً على رقاب العاملين في الجهاز الإداري تهدف فقط لتصيد الأخطاء وإنزال العقاب على المسؤولين من بينهم.

إن الرقابة الفعالة يجب أن تتم بطريقة يشعر معها العمال والموظفون أنها أداة لمساعدتهم على تحسين مستوي أدائهم و تنشيط المبادأة ورفع الكفاءة الإنتاجية لهم وليست أداة إرهاب و تخويف لهم، ولكي تكون كذلك فإنه يلزم من ناحية أن تتلمس وتبحث عن الوسائل التي لا تهدر كرامة الموظفين أو تحط من شأنهم، فليس تحقيق الهدف هو دليل النجاح في الإدارة، كما يلزم أن تتاح من ناحية أخرى فرصة للعاملين للمشاركة في تنظيمها، وأن يؤخذ رأيهم في أساليبها ووسائلها بل تشجيعهم على أعمال الرقابة الذاتية من ضمائرهم وأخلاقهم، والمهم ألا يشعر الأفراد أنهم موضوعون تحت رقابة مباشرة مما يبيث فيهم الطمأنينة والأمان، وستميلهم نحو التعاون التلقائي مع المنظمة ويجعلهم مستجيبين سلوكياً لمتطلباتها ومن ثم العمل على تحقيق أهدافها.

8. **يجب أن تتولي الرقابة عناصر أمنية واعية:** لنجاح هذا النظام لا بد من أنتوله عناصر تتسم بالنقطة والأمانة تؤسس أحكامها على أسس واقعية وموضوعية. إضافة إلي ذلك فإن هذه العناصر يجب أن تكون واعية و

مدركة للمهمة التي تباشرها من حيث: نوعية الأعمال محل الرقابة - معايير الرقابة - أهداف الرقابة، وأن تكون على قدر من الخبرة والتخصص في هذا المجال، كما يجب أن تكون متسمة بقدر من اللياقة والمرونة و الفطنة مع الخاضعين للرقابة لا أن تكون متسمة بالتسلط وحب الظهور.

9. يجب أن يعمل النظام الرقابي على اتخاذ إجراءات أو قرارات تصحيحية:

يجب أن لا يقتصر دور النظام الرقابي على مجرد اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات و معرفة أسبابها؛ بل يجب أن يقوم بدارستها وتحليل واقتراح أنسب الحلول لها أفضل الطرق لمعالجتها، بما يساعد على تلافي آثارها السلبية في الوقت المناسب أو منع حدوثها مستقبلاً.

10. يجب أن يتمشى النظام الرقابي مع نمط التنظيم السائد: بمعنى أن

الرقابة على أداء النشاط معين يجب لابد وأن تتكامل مع الرقابة على الأنشطة الأخرى بالمنظمة، كذلك فإن الرقابة التي يقوم بها مستوي إداري معين لابد وأن تتناسب مع حدود السلطة المفوضة للمختص بالرقابة، وكذلك مع ما هو متاح من خطوط الاتصال بالمنظمة سواء كانت رسمية أم غير رسمية، والتي على أساسها ترفع التقارير الرقابية وتحدد المسؤولية الخاصة بكل مستوي، فنتائج الرقابة في حد ذاتها ليست ذات قيمة إذا لم يتم الاستفادة منها بسرعة و بالذات عند الحاجة إلي اتخاذ قرار علاجي لمواجهة انحراف جسيم أو كبير.¹

1 المرجع سابق ، ص ص264-265.

المبحث الثاني أنواع الرقابة وأساليبها

أولاً: طبيعة الرقابة:

سيتم التعرض هنا إلى أنواع الرقابة الداخلية والخارجية:

1. الرقابة المستمرة الموجهة.

2. الرقابة المرحلية.

3. الرقابة بعد التنفيذ.

4. الرقابة الداخلية.

5. الرقابة الخارجية.

■ الرقابة المستمرة الموجهة:

وهي الرقابة لعملية تنفيذ الأعمال والتي تتوقع أو تنتبأ بحدوث انحرافات معينة قبل وقوعها وذلك حتى يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب وقبل اكتمال التنفيذ.

وتسمى أحياناً (الرقابة المباشرة) لأنها تباشر التنفيذ باستمرار. ويعتبر هذا النوع من أفصل أنواع الرقابة، لأنه يتوقع حدوث الانحرافات ويتضمن اتخاذ القرارات أو الإجراءات التصحيحية أو العلاجية لمنع وقوع هذه الأخطاء في المستقبل أو منع تكرارها والتقليل منها.

■ الرقابة المرحلية:

تقسم عملية تنفيذ الخطة إلى مراحل، وتتم الرقابة بعد الانتهاء من كل مرحلة بحيث يتم مقارنة التنفيذ الفعلي للمرحلة الواحدة مع المعايير الموضوعية. و لا يبدأ في المرحلة التي تليها إلا بعد تأكد من أن المرحلة السابقة قد تمت كما هو مخطط لها. ويصلح استخدام هذا النوع من الرقابة في بعض الحالات مثل إجراءات العقود و الإجراءات المكتبية، حيث إن كل إجراء يتوقف على بعض المستندات حيث يدل كل توقيع على مرحلة رقابية.¹

1 د. على محمد منصور ،مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم ، مرجع سابق ،ص249

■ الرقابة التنفيذية:

يبدأ نشاط الرقابة بعد الانتهاء من تنفيذ الخطة، وذلك بمقارنة النتائج النهائية الفعلية بالمعايير الموضوعية والمحددة سلفاً، وبالتالي تحدد الأخطاء التي حدثت ولا تتم معالجتها في الوقت المناسب وبذلك تعتبر أضعف أنواع الرقابة، لأنها لا تمنع حدوث الأخطاء قبل وقوعها، وقد تسمى بالرقابة غير المباشرة.

■ الرقابة الداخلية:

هي الرقابة التي يقوم بها الجهاز الرقابي نفسه، وهي الأساس في كافة الأعمال الإدارية لأنها تعني قيام الجهاز الإداري بالرقابة على أنشطته و أدائه، وتستهدف تمكين المنظمات من ممارسة الرقابة الذاتية والتعود عليها، وتمكن المنظمة من تلافي أسباب القصور والضعف والتغلب عليها.

تتميز الرقابة من الداخل بأنها رقابة مفترضة، لأنها تتم بقوة القانون ولو لم يوجد نص يسمح للرئيسي بذلك، كما أنها رقابة شاملة وتتمثل في رقابة الرئاسة التي يباشرها الرؤساء على مرؤوسيه، وتعني (رقابة شاملة) للنشاط الإداري ككل من حيث التنظيم العام للمنظمة، ناحية عمليات التشغيل، مدي مطابقة قرارات الإدارة مع سياسات الدولة، وتتخذ صورتين رئيسيتين هما:

- الرقابة على الأشخاص.

- الرقابة على الأعمال.

الرقابة على الأشخاص:

تعني أنه من حق الرئيس الإداري ممارسة سلطة التنظيم والتأديب من جهة، وسلطة إصدار الأوامر والتعليمات من جهة أخرى.

حيث يتولى الرئيس الإداري الأعلى تنظيم إدارته من الداخل ويقوم بتوزيع العاملين في إدارته على فروعها المختلفة، ويحدد الاختصاصات المنوطة بهم حتى يكونوا مسؤولين عنها أمامه، كما له سلطة إنزال العقاب التأديبي في حالة مخالفتهم لأعمالهم، مما يعرقل سير العمل، ويمارس الرئيس الإداري جميع هذه الاختصاصات في حدود القانون.

وله حق إصدار الأوامر والتعليمات وهي ملزمة لمروؤسيه، أي واجبة التنفيذ، ويحتاج المرؤوسون لهذه التوجيهات و الأوامر أحياناً لتحديد طرق العمل وإجراءاته. وقد تكون هذه الأوامر فردية؛ أي موجهة لمرؤوس معين أو تكون هذه الأوامر عامة لجميع المرؤوسين على هيئة منشورات أو كتب أو دوريات.

الرقابة على الأعمال:

تستهدف هذه الرقابة ضمان الملائمة للأعمال الإدارية الصادرة من المرؤوسين، وهي تتم إما تلقائياً من جانب الرئيس الإداري و إما بناء على التظلمات المقدمة من قبل الأفراد إلى الرئاسة الإدارية.

وتتمثل في الرقابة الفنية، أي الأعمال التخصصية التي تميز نشاط المنظمة الإدارية والرقابة الإدارية التي تنصب على إدارة الوسائل أو تقديم الخدمة من جهة، والرقابة السابقة تحدث قبل عملية التنفيذ، والرقابة اللاحقة بعد عملية التنفيذ.

■ الرقابة الخارجية:

هي التي تقوم بها الجهات لا تنتمي عضواً للمنظمة أي من خارج الجهاز الإداري وتتخذ صورتين:

- الوصايا الإدارية.
- رقابة الأجهزة المركزية المتخصصة.

الوصايا الإدارية:

من ناحية وصايا الإدارية فهي وصايا تمارسها أجهزة مركزية لمراقبة المنظمات الإدارية من الخارج وتتم بين شخصين معنويين، الشخص المباشر للرقابة والشخص الخاضع لها. وهي رقابة غير مفترضة لأن القانون هو الذي ينظمها حماية لاستغلال المنظمات الإدارية.

وتسير وفق الحدود التي حددها القانون، وتهدف لتحقيق الصالح العام، وتتمثل في الوصايا على الأعضاء من تعيين وتأديب وإصدار الأوامر والتعليمات من ناحية أخرى.¹

1 د. علي محمد منصور ، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم ، مرجع سابق، ص ص 249-252.

رقابة الأجهزة المركزية المتخصصة:

تتولي هذه الرقابة أجهزة مركزية متخصصة ومستقلة يتخصص كل منها في الرقابة على نشاط من الأنشطة بالنسبة لجميع المنظمات الإدارية العامة في الدولة. ولا يوجد شكل محدد لهذه الرقابة المركزية و لكن تقوم كل دولة بإنشاء الأجهزة الرقابية المركزية المتخصصة بما يتلاءم مع ظروفها وأوضاعها الإدارية. وهي ليست وحدات إدارية تنفيذية ولكنها وحدات إدارية استشارية لإبداء الرأي والمشورة لإصلاح ما يتم الكشف عنه من أخطاء و مخالفات و يتوافق ذلك مع الرقابة الإدارية الحديثة.¹

يمكن تقسيم الرقابة إلى أنواع متعددة، وذلك وفقاً لعدد من المعايير المتنوعة مثل معيار الزمن ومعايير التنظيم ومعايير المصدر. وفيما يلي أنواع الرقابة حسب كل معيار من هذه المعايير وغيرها.

1- الرقابة من حيث الزمن، وتنصف إلى:

أ- الرقابة ما قبل التنفيذ: أي قبل تنفيذ و بدء العمليات، ومهمتها أن تمنع وقوع الأخطاء وتقي من الانحرافات منذ البداية، ويسمى هذا النوع من الرقابة بالرقابة الوقائية (preventive control).

ب - الرقابة ما بعد التنفيذ: أي بعد تنفيذ و بدء العمليات أو بعد انجاز كل مرحلة من المراحل العمل أو جزئية من جزئياته، وذلك عن طريق متابعة الأعمال وحصرها ومقارنتها بالمعايير المقررة. وبذلك يُقيم الخطاء بعد وقوعه. وتكون مهمة الرقابة عندئذ أن تمنع تكراره. ويسمى هذا النوع من الرقابة بالرقابة العلاجية (premedical control).

2- الرقابة من حيث الوظيفة، وتنصف إلى:

أ- الرقابة الإدارية: وهي التي تقوم على أساس متابعة الأداء و تقييمه، والهدف منها الاطمئنان إلى حسن سير النشاط الإداري بعناصره ووظائفه المختلفة.

ب . الرقابة المحاسبية: وهي الرقابة على البيانات المالية، ومهمتها التأكد من صحة المعاملات المالية مع الغير، والتأكد من أنها مؤيدة بمستندات قانونية، والاطمئنان

1 د. على محمد منصور ، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم ، مرجع سابق ، ص 252.

إلي ما من شأنه أن يحمي الأصول والممتلكات ويحفظ ويحقق الغير، وصحة التسجيل و التوجيه المحاسبي.

ج- الرقابة التشغيلية: وهي الرقابة التي تتعلق بالتنفيذ، إذ تفيد العمل بقواعد و تراقب سيرة بصفة مستمرة، وأثرها كبير على العمل، إذ تدفعه إلي أمام، وعلى سلوك العاملين إذ تُقومه. ويطلق عليها أيضا اسم الرقابة المستمرة.

3- الرقابة من حيث المصدر، وتصنف إلي:

أ- الرقابة الداخلية: بمعنى وجود قسم خاص في المنشأة يتطلع بمهام الرقابة مثل قسم التدقيق الداخلي.

ب- الرقابة الخارجية: بمعنى أن عملية الرقابة يقوم بها أناس من خارج المنشأة وليسوا موظفين فيها، ومن أمثلتها ما يقوم به البنك المركزي من رقابة على البنوك التجارية والمتخصصة عندما يقوم موظفوه بجولات تفتيشية على البنوك الأخرى . كذلك ما يقوم به ديوان المحاسبة من رقابة مالية على الدوائر الحكومية.

وفي إطار هذا المعيار، وهناك أنواع أخرى من الرقابة، مثل الرقابة التشريعية، والقضائية، والمصرفية، والإدارية وغيرها.

4. الرقابة من حيث المكان الذي تجري فيه، وتصنف إلي:

أ. الرقابة المكتبية: وهي التي تتم داخل المنظمة أو المنشأة ولا تقتضي انتقالاً لممارستها.

ب . الرقابة الحلقية: وهي التي تتم في حقل أو ميدان العمل.

و توجد أنواع أخرى من الرقابة غير تلك التي أشرنا إليها، مثل:

- الرقابة العامة، وهي التي يجريها المستوي الإداري الأعلى للثبوت من حسن الاتجاهات وسلامتها.

- الرقابة التخصصية، وهي التي تتعلق بنشاط مميز ويكون موضوعها ذلك النشاط وحده.

- الرقابة المستندية، وهي التي تعتمد على فحص المستندات والوثائق من صحتها وتحركها وفقاً للإجراءات المرسومة.

- الرقابة الشخصية، وهي التي تعتمد على الملاحظة الشخصية لسلوك العاملين وأدائهم للعمل.

- الرقابة الكمية، وهي التي تنصب على كمية العمل.

- الرقابة النوعية، وهي التي يكون محلها نوعية العمل وكيفية أدائه.

- الرقابة المفاجئة، وتتم دون إنذار مسبق.

- الرقابة الدورية، وهي رقابة مبرمجة تتم على فترات محددة.¹

ثانياً: أساليب الرقابة:

يوجد العديد من أساليب شائعة التطبيق الإداري و مستخدمة كأسلوب للرقابة:

1. الميزانية التقديرية:

الميزانية هي تقدير للاحتياجات المستقبلية التي تغطي كل أو بعض أوجه النشاط عن فترة زمنية محددة، وترتيب المعلومات التي يتضمنها هذا البيان وفقاً لنظام معين.

أما عن الرقابة عن طريقة الميزانية التقديرية فهي عملية تجري للكشف عما يؤدي فعلاً ومقارنة النتائج الفعلية للأداء بالبيانات التي تتضمنها الميزانية التقديرية والتي تمثل النتائج المتوقعة حدوثها كما حددتها الخطة الموضوعية، وذلك للوقوف على مدى مطابقة النتائج الفعلية للنتائج المتوقعة واتخاذ الإجراءات لإصلاح المفارقات إن وجدت.

وللرقابة عن طريق الميزانية فوائد عدة متمثلة في:

- تعاون الميزانية التقديرية في التخطيط وبلورة الأهداف المنشودة على شكل رقمي.

- تعاون الإدارة في ممارسة التنسيق الشامل على مستوى المشروع ككل.

- تبرز أهمية استخدام مبدأ الرقابة على المسائل الشاذة؛ أي تركيز الانتباه على العناصر التي تنحرف عن المعدلات المقررة.

- تعاون الرقابة عن طريق الميزانية في تحديد المسؤولية.

1. د. بشير عباس العلاق ، أسس الإدارة الحديثة ، مرجع سابق ، ص ص 337-339

2. التقارير الإحصائية:

وهي وسيلة شاملة في أغراض الرقابة حيث تعد تقارير متضمنة بيانات إحصائية تساعد على الدراسة والتحليل والمقارنة، وتتميز هذه الوسيلة الرقابية بتوفيرها للتحليلات الإحصائية والبيانات الإحصائية سواء التي لها طبيعة تاريخية أو التي تكون مرتبطة بعملية التنبؤ بالمستقبل لأغراض وقد تعد هذه البيانات الإحصائية في شكل جداول أو في شكل خرائط، وعلى أن الحديث هو توفير تلك المعلومات الإحصائية اللازمة لأغراض الرقابة في شكل خرائط إحصائية تلفت نظر المديرين بسرعة إلى النقاط الهامة والخطرة في ذات الوقت والتي قد لا يتيسر الوقوف عليها بسرعة عند استعراض عدد ضخم من الجداول الرقمية، مثال لذلك هبوط المبيعات بمعدل سريع.

2- نقطة التعادل:

تعتبر خريطة التعادل أداة هامة في مجال التحليل والرقابة، وتوضح هذه الإدارة العلاقة بين التكاليف والمبيعات والأسعار عند أحجام مختلفة وكذلك أثرها على الأرباح. ونقطة التعادل لسلعة هي النقطة التي تمثل حجم الإنتاج (أو حجم المبيعات) الذي عنده يتساوى الدخل مبيعات هذه السلعة مع إجمالي تكاليفها الثابتة والمتغيرة. و من ثم فعند هذه النقطة لا يحقق المشروع ربحاً ولا يتكبد خسارة، والزيادة عن هذه النقطة تحقق أرباحاً باعتبار أن التكاليف الثابتة هنا ستوزع على عدد كبير من الوحدات، ومن ثم يقل نصيب الوحدة من هذه التكاليف إلى حد كبير كلما زاد حجم الإنتاج.

و هكذا نجد أن تحليل التعادل يجعل الإدارة تقف على حقائق عديدة وهي:

- الأرباح والخسائر المحتملة عند أحجام مختلفة من الأعمال وذلك داخل نطاق توقعه بدرجة مناسبة ومعتدلة.
- المعلومات المتعلقة بالتكاليف والالزمة لإجابة عن تساؤلات الإدارة بشأن نقاط عديدة مع بقاء على خط منتجات معين أو إلغائه، مثل الاستمرار في القيام بأنشطة غير مربحة أو وقفها.

- ويعاون تحليل التعادل في رسم الإدارة الإستراتيجية السليمة للتسعير؛ فالعائد الكلي من المبيعات يتوقف على مستويات الأسعار المحددة، وتحديد سعر مرتفع للوحدة سيؤدي إلي خفض كمية التعادل اللازمة لموازنة التكاليف الكلية، على أن ذلك يقتضي دراسة الكمية المتوقعة بيعها عند كل سعر أو اختيار العرض الذي يحقق أكبر عائد ممكن.

4. الملاحظة الشخصية:

ويقصد بالملاحظة الشخصية وجود الرئيس والمرؤوسين معاً في مكان واحد، حيث يتابع مجموعة العاملين الخاضعين لإشرافه من حيث سير العمل والطرق المستخدمة في العمل والنتائج المحققة.

و يجب على المشرف أو الرئيس زيارة موقع العمل على فترات متباعدة للوقوف على تنفيذ العمليات. وإن مواجهة الرئيس بالقائمين بتنفيذ الأعمال له فائدة تفوق أحياناً التقارير.

وهناك مجالات تظهر فيها أهمية الملاحظة أكثر من غيرها. ففي حالة موظف جديد يحتاج في بداية الأمر للتوجيه والإشراف على طريقة أدائه للعمل.

5. التقارير الخاصة:

تحتاج الإدارة العليا إلي هذا النوع الذي يتناول النواحي المالية وتنفيذ عملية متابعة التقارير الخاصة في الرقابة على الأداء الكلي للمنظمة.

وتختلف هذه التقارير طبقاً لطبيعة العمل والأشخاص المكلفين من داخل أو خارج المنظمة. وهي وسيلة نتعرف من خلالها على سير العمل و على الأخطاء بها، وذلك بتكليف موظف لإعداد تقرير الخاص عن المنظمة عن طريق السجلات والملفات والرأي العام.¹

6. أسلوب نظام التخطيط - المبرمجة - الموازنة PPBS:

هذا أسلوب جديد نسبياً للرقابة لكنه شائع. وهو يضم برمجة الموازنة مع تحليل النظم. ونجد أن البرنامج هو خطة معينة بالنتائج المستقبلية. كما نجد أن برنامج الموازنة هو تعبير مالي للخطة المستقبلية. ورغم أنه لا توجد في النظرية علاقة بين

1 د. علي منصور ، مبادئ الإدارة الحديثة أسس و مفاهيم ، مرجع سابق، ص ص 253 - 256.

(نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة) والنظم، نجد في التطبيق أن الأفكار الأساسية لتحليل النظم، والمداخل التي تؤدي إلى التخطيط الناجح، والبرمجة، والموازنة التخطيطية كلها متشابهة، و بذلك نجد على الأقل في التطبيق أن النظام PPBS يمكن اعتباره مدخلاً لبرمجة الموازنة التخطيطية.

7. أسلوب بيرت / التكلفة:

إن كلمة (بيرت) هي اختصار لما يعتبر (أسلوب لتقييم البرامج و المراجعة) و تم استخدامه لأول مرة في مجموعات الدفع المعقدة، وكان التركيز الأساسي على جدولة الوقت أو بيرت/ الوقت. و بعد سنوات قليلة أضيف مدخل التكلفة إلى مدخل (بيرت) للتخطيط والرقابة، وبذلك يصبح بيرت/ التكلفة يؤدي إلى تكامل بيانات الوقت و بيانات المقابلة لها، كما يسمح بمقارنة الخطط البديلة للوقت - التكلفة.

ومن مزايا أسلوب بيرت / التكلفة في الرقابة يذكر:

1. يسهل كثيراً عملية ربط موقف المشروع بالخطة المالية.
 2. يؤكد على العلاقة بين الوقت و التكاليف من ناحية والآثار المالية من ناحية أخرى ، و ذلك للتغيرات المتوقعة في الموارد/ أو الجداول.
 3. يسمح بتقييم التقدم الحاصل و ذلك من مصادر المعلومات متعددة.
 4. يقدم مجموعة تقارير لتقييم كل من الموقفين المالي والمادي للمشروع.
- ورغم أن هذا الأسلوب يسهل التخطيط والرقابة إلا أنه يجعل بعض الوظائف الإدارية الأخرى - مثل وظيفة التنسيق أكثر صعوبة، علاوة على أن المشاكل المرتبطة بتقديرات التكاليف وعدم التأكد والمخصصات، تجعل أسلوب بيرت/التكلفة أسلوباً رقابياً غير كامل. إلا لهذا الأسلوب مستقبلاً مشرقاً على ضوء النمو في المنظمات المعقدة.

8. أسلوب الوقت الفعلي:

شاع استخدام هذا الأسلوب الرقابي ازدياد استخدامات الحاسوب (computer)، حيث بدأ بعض النظم الرقابية باستقبال معلومات فورية سواء على شكل (تغذية عكسية) أو (تغذية أمامية). وتسمى هذه الفورية (الوقت الفعلي). ونجد أن نظم الرقابة مع هذه القدرة من الوقت الفعلي التي يتم إعدادها في صيغة رياضية على

الحاسوب، تحقق توجيه اتخاذ القرار، من خلال تسجيل و إعداد تقرير بما يحدث فعلاً ، و نجد في نظم الوقت الفعلي أن القرارات يتم وضعها في برنامج في النظام (نواحي رقابية مقفولة)، أو تتطلب تصرفات تقديرية (نواحي رقابية مفتوحة). ومن الملاحظ أن نظم الرقابة على المخزون في متاجر التجزئة (المفردة) والسوبر ماركت و كذلك نظم الحجز المستخدمة من قبل شركات الطيران و الفنادق، تعتبر نظاماً رقابية مقفولة.

فشركات الطيران، مثلاً، تعرف بالتحديد موقف كل مسافر من كل طائرة ، ونجد أن الفنادق تعرف مستويات شغل الأماكن للتسهيلات المختلفة على مستوى المنطقة كلها، ونجد في حالة متاجر التجزئة (المفردة) أن يبيع أي بند يتم تسجيله على آلة تسجيل النقد، من ثم يتم وضعه في جدول ويرسل إلي الوحدة المركزية للعمليات.¹

10. أسلوب المراجعة الإدارية:

يتضمن هذا الأسلوب مراجعة شاملة و بناءة للهيكل التنظيمي للمشروع، أو لفرع من فروع الشركات الحكومية، أو لأي وحدة من تلك التنظيمات، مثل قسم أو الإدارة..... وكذلك مراجعة الخطط والأهداف، وأساليب العمليات. كما يشمل الفهم للأسلوب جميع ما تتضمنه طبيعة المراجعات الإدارية. إنه أسلوب يهتم بالإدارة الشاملة للمنظمة أو المشروع.

و المراجعة الإدارية تبدأ من حيث تنتهي أساليب المراجعة المحاسبية التقليدية، و تعتبر المراجعة الخارجية التقليدية وسيلة للتأكد مما إذا كانت (المبادئ المحاسبية) قد استخدمت في جميع السجلات و تقارير المشروع، ونجد أن المراجعة الداخلية تذهب إلي خطوة أبعد للتأكد من أن التطبيقات المحاسبية في المشروع تتوافق ليس مع المبادئ المقبولة، ولكن أيضاً مع سياسات المشروع الداخلية وكذلك الإجراءات المختلفة و تشمل المراجعة الإدارية على كل من المراجعة الداخلية والخارجية.

و نجد أن العمل بهذا الإطار قد يجعل من الإدارة تختار ما بين القيام بذلك بنفسها أو يتطلب ذلك من الخارج من مكتب استشاري مثلاً.

1 د. بشير عباس العلق ، أسس الإدارة الحديثة ، مرجع سابق ، ص ص 341 . 342

11. أسلوب الرقابة الأمامية:

أوضحنا عند تعريف الرقابة، أن هنالك تركيزاً على مدخلات الرقابة ليس فقط الرقابة (بعد حدوث الواقعة). ونجد أن جمع الأساليب التي تم مناقشتها لها جوانب (تغذية أمامية)؛ كما تم استخدامها - من الناحية التقليدية - (التغذية العكسية) عن الأداء، و مع ذلك فإن كل من أسلوب بيرت و الوقت الفعلي لهما استخدام مباشر على المدخلات، كما أن للأساليب الأخرى استخدامات غير مباشرة للرقابة على المدخلات. وقد اقترح كونتز (koontz) بعد الإرشادات لتحسين الرقابة عن طريق التغذية الأمامية ومنها:

- مطلوب تطبيق وتحليل كاملين، بالطبع نجد التخطيط حيوي لجميع نواحي الرقابة، ولكنه يطبق على المدخلات، ويجب تعريفها وربطها بالنتائج النوعية المرغوبة.
- ينبغي تطبيق التفرقة ذات الاهتمام عند اختيار متغيرات المدخلات، وطالما أنه من الممكن تعريف جميع المتغيرات المدخلات، ويجب تعرفها وربطها بالنتائج النوعية.
- ينبغي أن يستمر نظام التغذية الأمامية ديناميكياً، حيث ينبغي رقابة المدخلات الجديدة/ أو غير المتوقعة على أساس دائم.
- ينبغي إعداد نموذج لنظام الرقابة ، حيث يجب على الأقل استخدام مبسط.
- ينبغي تجميع و تحديد البيانات الخاصة بمتغيرات المدخلات وذلك بالنظام ، ويمكن أن تساعد أساليب الوقت الفعلي في جميع البيانات كما يمكن تحديد البيانات من خلال البرامج المعدة بواسطة الحاسوب.
- يتطلب الرقابة عن طريق (التغذية الأمامية) القيام بتصرفات معينة، وينبغي أن يسمح النظام للمدير بوقت كاف للقيام بالتصرفات المناسبة وتصحيح المشاكل المحتملة أو القائمة.

12. أسلوب استخدام النسب المالية:

تعتبر النسب المالية أسلوب فعالاً للرقابة على أداء نشاطات المشروعات من جميع جوانبها.

تختلف النسب المالية باختلاف القائم بالتحليل، فقد يكون المحلل مصرفاً يحلل لكي يمنح قروضاً قصيرة الأجل. ولذا يهتم بالمركز القصير الأجل للمنظمة أو بالسيولة، ولكن الدائنين والمقرضين للأجل الطويلة يركزون على القوة الربحية وعلى كفاءة التشغيل. وبالمثل نجد أن المستثمرين يهتمون بالربحية والكفاءة الطويلة الأجل. ونجد أيضاً أن الإدارة تهتم بكل هذه التحليلات المالية، ويمكن تقسيم مجموعات النسب إلى أربع مجموعات رئيسية، و كما يلي:

-المجموعة الأولى: نسب السيولة، وهذه تقيس قدرة المنظمة على تلبية التزاماتها قصيرة الأجل.

- المجموعة الثانية: نسب المديونية (أو تكوين رأس المال)، وهذه تقيس مدي تمويل المنظمة بالدين.

- المجموعة الثالثة: نسب النشاط، وهذه تقيس مدي كفاءة المنظمة في استخدام مواردها.

- المجموعة الرابعة: نسب الربحية، وهذه تقيس فاعلية الإدارة بشكل شامل، والتي تظهر من خلال العائد على المبيعات وعلى الاستثمار.¹

1. د. بشير عباس العلاق ، أسس الإدارة الحديثة ، مرجع سابق ، ص ص 343 . 346.

المبحث الثالث

الرقابة المالية وفعاليتها في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

أولاً: الرقابة المالية:

تعتبر الرقابة المالية من أهم الجوانب الرقابية للمنظمة حيث ترتبط الأموال بجميع أوجه النشاط بالمنظمة. فالمال يمثل رأس المال المستثمر في المنظمة وبالتالي هو يرتبط بكافة أوجه النشاط الذي تمارسه المنظمة وهو الذي يبدأ به الاستثمار داخل المنظمة ويتخذ الأساس الذي تتحول من خلاله كافة الموارد التي تمتلكها المنظمة من أصول ثابتة و متداولة من مباني وعدد وآلات وأجهزة مختلفة و مواد خام و مستلزمات إنتاج ووقود و تكنولوجيا بجانب ما يتم صرفه على القوي البشرية من أجور وحوافز نقدية وعينية. وبالتالي فالمال هو الدم الذي يجري في شرايين المنظمة ويبث فيها الحياة ، وعلية فان ملية الرقابة على الأموال في أي صورة كانت تعتبر ضرورية سواء كانت في مجال الاستخدامات المختلفة لها أو في مجال الإيرادات المختلفة فمراقبة الاستخدام للأموال ترتبط بالتكلفة وبالتالي ترتبط بضوابط الصرف وعدم الإسراف والاقتصاد في استخدام الأموال بالتالي ملية الرقابة بمثابة الكاشف لأي خلل وكشف التلاعب والاختلاسات كما تراقب عملية الوفاء بالالتزامات المالية وإثباتها وبالجانب الآخر تراقب أيضا عملية الإيرادات المختلفة للمنظمة من مبيعات وغيرها وتتأكد من توريدها في حسابات المنظمة بالبنوك والرقابة المالية أيضا ينوط بها التأكد من أن الأداء بالسجلات المالية يسير وفق النظم المحاسبية كذلك تقوم الرقابة المالية بقياس مقارنة الأداء المالي الفعلي مما تم تخطيطه لأوجه الصرف أو الإيراد ومن اكتشاف أي اختلافات [انحرافات] وتصحيحها ومعالجتها في وقت المناسب، وتمثل الخطط التقديرية والميزانيات الأساس الذي يتم موفقه إجراء عمليات الرقابة.¹

وتعتبر الرقابة الإدارية في مجال التخطيط المالي وسيلة لمراجعة عمليات التخطيط من حيث تقدير الاحتياجات المالية ومدى تناسبها كذلك عمليات تقدير

1. د. زكي مكي إسماعيل، الرقابة الإدارية، (الخرطوم : دار جامعة النيلين للطباعة و النشر)، ص ص 151-152.

نسب الاستهلاك والتقاعد الفني وتمويل العمليات التشغيلية وأسعار المواد الأولية و دفع الرواتب والأجور ونفقات استهلاك الكهرباء والمياه ، وكذلك مراجعة كافة الاحتياجات اللازمة لإنتاج السلع من مواد وأجور أيضا مراقبة وقت الإنتاج و معدل دوران رأس المال العامل أي مدي تناسب وحجم الأموال اللازمة لإكمال دورة إنتاجية. كما تقوم الرقابة المالية أيضا في مجال التنظيم بتحديد سلطات و مسؤوليات الوظيفة المالية وإصدار الضوابط المالية من خلالها للجهات المختلفة لمراقبة الأموال. ومن خلال الرقابة المالية أيضا يتم تحليل أرقام القوائم المالية و من ثم الربط بينها و استنتاج أي حالات اختلال و معرفة أسبابها وبالتالي قياس مدي كفاءة السياسات والعمليات المالية التي تتبعها المنظمة فيما يسمى بعمليات التحليل المالي.

ثانياً: أهمية الرقابة المالية:

مما سبق يتضح أن أهمية الرقابة المالية في كونها الوسيلة التي يتم من خلالها التأكد من أن الأداء المالي يسير في صورة سليمة وفي حالة اكتشاف الرقابة لأي انحرافات أو خلل تقوم بالمعالجة و تصحيح مسار الأداء المالي وكما ذكرنا من قبل فإن عمليات الرقابة المالية تعتبر أداة لقياس مدي كفاءة عمليات التخطيط المالي في كل جوانبه وتقويمها عند اكتشاف أي خلل كما أنها تقوم بعمليات التحليل المالي للتأكد من أن السياسات المالية تسير بصورة سليمة وتعمل أيضا على مراقبة جانبي مصادر واستخدامات رأس المال.

ثالثاً: أهداف الرقابة المالية:

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى الحفاظ على الأموال وحمايتها من العبث و تتخلص هذه الأهداف في النقاط الآتية:

1. التحقق من أن الموارد قد حصلت وفقاً للقوانين، واللوائح والقواعد المعمول بها والكشف عن المخالفات و التقصير.
2. التحقق من أن الإنفاق قد تم وفق ما هو مقرر له والتأكد من حسن استخدام الأموال في الأغراض المتخصصة.

3. متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية، وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يتم وفق السياسات الموضوعية ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقق الأهداف المرسومة و الكشف عن الانحرافات.

4. التأكد من سلامة اللوائح والتعليمات المالية و التحقق من مدى كفاءتها و ملائمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لاقتراح الوسائل العلاجية.¹

5. منع تسرب أموال المنظمة في أوجه غير مشروعة من خلال مراجع وضبط حركة الصندوق وكشف الحساب الوارد من البنك أو العملاء أو من خلال مراجعة دفاتر المنظمة.

6. قياس كفاءة الانجاز المالي والأداء المالي بوجه هام وذلك من خلال تقييم أداء الميزانيات التقديرية ومعدل العائد على الاستثمار.

7. مراجعة التكاليف لاكتشاف مدى تناسب التكلفة وبالتالي إجراء التصحيحات والمعالجات اللازمة في الوقت المناسب.²

رابعاً: الأجهزة التي تقوم بعمليات الرقابة المالية :

أ. أجهزة الرقابة الداخلية وتشمل: قسم التدقيق الداخلي للمنظمة و يعتبر هذا وسيلة من وسائل الرقابة الوقائية حيث تتمثل مهمته في مراقبة تنفيذ الضوابط المالية بالصرف و الاستخدام و توريد الاستحقاقات وبالتالي يعمل على التأكد من قبل الصرف لئلا يحدث الانحرافات قبل وقوعها كما تؤدي أيضا إلى اكتشاف حالات الخلل في حينه تتبع هذه الأجهزة مباشرة لإدارة المنظمة مما يمكنها من الاستغالية في أدائها الرقابي.

ب. الأجهزة الخارجية: وهي الأجهزة التي تقوم بمراقبة الأداء المالي من خارج المنظمة ونجدها في القطاع العام و تتمثل في ديوان المراجع العام الذي يتولى مراجعة الأداء المالي للوحدات الحكومية.

وكذلك بنك السودان يقوم بمراقبة النقد الأجنبي و مراقبة أداء البنوك التجارية المختلفة ومدى التزامها بالضوابط المالية التي يصدرها البنك و بذلك تشمل مظلته مراقبة

1. د. عمر وصفي عقيلي ، الإدارة أصول و مفاهيم ، (عمان: دار زهران ، 1996) ، ص ص 60-61.

2. زكي مكي إسماعيل ، الرقابة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 153.

الأداء المالي على مستوى كافة الأجهزة المالية العاملة في مجال الصرافة والتمويل والبنوك التجارية والبنوك المتخصصة كالبنك الزراعي والبنك الصناعي وبنك العمال وغيرها من البنوك التي تخدم شرائح أو أنشطة معينة.¹

خامساً: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة:

تبدأ الرقابة مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه، وتتمثل الرقابة في مقارنة التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط لتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقاً للمخطط والسياسات والمعايير الموضوعية. ثم اكتشاف أي انحرافات وتحليلها والوقوف على أسباب حدوثها والمسؤولين عنها، ثم إعداد التقارير عنها إلى المستويات الإدارية المختلفة.

وفي مراحل الرقابة يأتي دور المحاسبة حيث تحتاج كل مرحلة رقابية إلى بيانات محاسبية عن الأداء الفعلي لتوصليه إلى المستويات الإدارية من خلال المجموعة المستندية للنظام محاسبة المسؤولية حتى تتمكن هذه المستويات الإدارية - ثانياً - من اتخاذ القرارات على هدي هذه البيانات.²

يري آخر) يعني نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف. ربط التكلفة بشخص مسئول يمكن مواجهته وسؤاله عن أسباب حدوث الفروق في التكاليف الواقعة داخل نطاق سيطرته وتحكمه.³

فالرقابة على التكاليف - ظل محاسبة المسؤولية - تتطلب اتخاذ الخطوات الآتية:

1. تحديد الشخص المناسبة للممارسة الرقابة على التكاليف. ذلك الشخص الذي يستطيع أن يمارس الرقابة عند النقطة التي تحدث فيها التكلفة، وهو عادة الملاحظ أو المشرف المباشر.

2. تحديد عنصر التكلفة القابل للتحكم من قبل الشخص المسئول عن ذلك المركز. وهو ذلك العنصر الذي يملك الملاحظ المسئول إنشاءه وزيادته أو تخفيضه بموجب السلطة المحددة له، وهذا العنصر هو الخاضع للتحكم والرقابة.

1. المرجع السابق، ص ص 153-154.

2. د. جبرائيل جوزيف كحالة ، د. رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 17.

3. د. أحمد محمد زامل ، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، مرجع سابق، ص 508.

3. تحديد النقطة التي تحدث فيها التكلفة. وهي تلك النقطة التي تمتد عادة إلى أسفل الهيكل التنظيمي، وهي ما تعرف بمركز المسؤولية وتقع على الجبهة الأمامية في الهيكل للوحدة.

4. أن هدف الرقابة على التكاليف — في ظل محاسبة المسؤولية — هو منع التكلفة الزائدة عما هو ضروري للتشغيل قبل أن يتم الإنفاق (فروق الإسراف). وعلى ذلك فإن الشكل الغالب للرقابة في ظل محاسبة المسؤولية هو (الرقابة المستمرة على الأداء)، وعلى الأخص (الرقابة المانعة) بينما يتضاءل دور (الرقابة المصححة).

5. أن هنالك مساءلة تجري للشخص المسئول عن التكاليف الخاضعة لرقابته وتحكمه إذا حدثت فيها فروق غير مسببة، وتدخل في نطاق ومستوي رقيبته.¹ إعداد التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية:

يعتبر إعداد التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية أحد المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤوليات حيث أن المسئول من كل مركز المسؤولية يجب أن يتلقى تقارير دورية عن النتائج الفعلية لمراكز المسؤولية مقارنة بالنتائج المخططة والانحرافات التي حدثت ومسبباتها.

ويجب مراعاة المقومات الأساسية التالية عند إعداد التقارير الرقابية:

1. توافق التقارير مع الخريطة التنظيمية للمنشأة، حيث يجب أن تتمشي مع الخريطة التنظيمية. حتى يكون التقرير موجهاً لمركز مسؤولية معين.

2. التوقيت الملائم، تتوقف الاستفادة من التقارير على مدي إعدادها في الوقت المناسب، فلا فائدة من التقارير التي تعد بعد فوات الأوان إذ يتعذر في هذه الحالة اتخاذ الإجراءات المصححة التي تكفل تصحيح الأوضاع الواردة في التقارير، على ذلك فإنه يجب تقليل الفاصل الزمني بين نقطة اتخاذ القرار وإعداد التقارير إلى أدنى حد ممكن وعموماً فإن إعداد التقارير سريعة يزيد من دورية التقارير ويتطلب ذلك تكاليف، وهذا يستلزم ضرورة تحقيق نوع من التوازن بين إعداد التقارير بسرعة وبين تكاليف إعداد هذه التكاليف.

1 د. يحيي محمد أبو طالب ، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، (جمهورية مصر العربية : دار الأمين للنشر والتوزيع ، د ت) ، ص ص 343 - 344

3. المقارنات، إذ يجب أن تحتوي التقارير على الأرقام الفعلية والأرقام المعدة مقدماً الواردة بالموازنة والانحرافات بينها، كما يجب أن يلقي التقرير الضوء على الانحرافات الجوهرية والتي تحتاج إلى اتخاذ إجراءات مصححة وبراغي ثبات المبادئ والطرق المحاسبية من فترة لأخرى من أجل سلامة المقارنات.

4. ملائمة التقرير المستوي الإداري الذي ترفع له، كلما ارتفع المستوي الإداري الذي يرفع له التقرير كلما قلت التفاصيل. ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها أن أي رئيس يهتم عادة بأداء المستويات التي تليه مباشرة وبالتالي ليس هنالك ما يدعو إلى التركيز على أداء التابعين لمروؤسيه. كما أن التفاصيل الكثيرة قد يتعذر تجميعها بهدف تقديمها في تقرير واحد. يضاف إلى ذلك أن مبدأ الإدارة بالاستثناء – وهو الذي يقضي بالتركيز على النواحي التي يختلف فيها الأداء الفعلي على ما هو وارد بموازنة التخطيطية – يمكن للرئيس تطبيقه عادة على المستوي واحد أقل.

ويتم إعداد التقارير الرقابية في محاسبة المسئوليات على أساس تجميع العناصر الخاضعة لرقابة مراكز المسئولية الأعلى بحيث أن العناصر الخاصة بكل مركز مسئولية أعلى تتضمن العناصر الفرعية التابعة لذلك المركز مضاف إليها العناصر الخاضعة لرقابة المركز الأعلى.¹

سادساً: قياس كفاءة وفاعلية الأداء في ظل محاسبة المسئولية:

يشتمل نظام محاسبة المسئولية على تقييم لأداء مراكز المسئولية ونفرق في هذا المجال بين خاصيتين عادة ما يتصف بهما الأداء وهما فاعلية الأداء وكفاءته. وتعتبر فاعلية الأداء Effectiveness of Performance عن مدي نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الهدف المرغوب. أي أن الفاعلية هي مقياس لمدي تحقيق الغاية المرجوة. وتعتبر كفاءة الأداء Efficiency of Performance عن علاقة مثالية بين المدخلات والمخرجات، أي مدي كفاءة الأداء الفعلي في استخدام المدخلات المتاحة للحصول على مخرجات معينة. ويتطلب قياس الأداء بصورة ضرورة وجود

1د. محمد صبري العطار ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : د ن ، 1989م) ، ص ص 331 - 332

علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات وتستخدم هذه العلاقة في وضع المعايير للأداء.

وتتأثر كفاءة وفاعلية أداء مراكز المسؤولية بعدد من العوامل نذكر منها ما يلي:

1. درجة الحرية في اتخاذ القرارات التي لمراكز المسؤولية.
2. مدي الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها على العوامل التي تؤثر على أدائه، وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة.
3. درجة التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر على الأداء.
4. الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية.¹

1 د. إسماعيل إبراهيم جمعة ، و آخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ص 475.