



مقرر: المحاسبة الادارية

د. محمد حسين حجاج

جامعة الملك فيصل

عمادة التعلم الإلكتروني والتعليم عن بعد

المحاضرة الثالثة عشر

نظام محاسبة المسؤولية وتقييم وإدارة الأداء



العناصر الرئيسية:

- أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية
 - ثانياً: طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية
 - ثالثاً: مقومات نظام محاسبة المسؤولية
 - تحديد مراكز المسؤولية
 - تحديد معايير الأداء
 - اعداد تقارير الأداء (الرقابية)
 - رابعاً: أنواع مقاييس الأداء وبطاقات القياس المتوازن للأداء
 - خامساً: تسعير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم الأداء
- حالات عملية

❖ اختبر نفسك (اسئلة للمراجعة)



أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية

■ يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على أنها:

« نظام محاسبي يعتمد على تجميع وتحليل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار، وإعداد تقارير رقابية ومتابعة على أساس الوحدات التنظيمية للمنشأة (مراكز المسؤولية)، بغرض مساءلة كل مدير مركز مسؤولية عن العناصر التي تدخل في نطاق رقابته وتحكمه، ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءه أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج».



ثانياً: طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية

□ يتضح من التعريف السابق أن أهم النقاط المتعلقة بطبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية تتمثل في الآتي:

1- أن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يستلزمه الاتجاه اللامركزي للإدارة، وهي تهدف من خلال النظام الرقابي الى:

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

ب. التحقق من التكامل الداخلي بين ادارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف

ج. اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف

2- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المنشأة الى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى " مراكز المسؤولية " .

3- يكون مركز المسؤولية تحت أمره شخص معين تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات وأيضا المخرجات في حدود معينة، أي أن هذا الشخص يكون مسئولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية في حدود السلطات الممنوحة له.



4- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق مفهوم « الإدارة بالأهداف»، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية، حيث تعد الموازنة التخطيطية لمركز المسؤولية هدفا يسعى المركز الى تحقيقه، فهي تشتمل على المعدلات المعيارية لأنشطته، حيث يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.

5- تساهم محاسبة المسؤولية في تفعيل مفهوم « الإدارة بالاستثناء»، فأى مركز مسؤولية أو مستوى اداري لا يمارس ولا يراقب من العمليات الا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك. وان مبدأ الإدارة بالاستثناء يعني عدم تبليغ الإدارة الأعلى الا عند الضرورة، أي عند وجود خطر أو انحراف يستدعي تدخل الإدارة الأعلى لتصحيح الانحراف.



ثالثا: مقومات نظام محاسبة المسئولية

حتى يحقق نظام محاسبة المسئولية أهدافه بنجاح، من الضروري أن يستند الى مجموعة من المقومات هي:

(1)- تحديد مراكز المسئولية

(2)- تحديد معايير الأداء

(3)- اعداد التقارير الرقابية

(1)- تحديد مراكز المسئولية:

- مراكز المسئولية هي وحدات ادارية فرعية غالبا لامركزية في التنظيم، تقع تحت اشراف ومسئولية شخص اداري مسئول
- مركز المسئولية قد يكون فرعا مستقلا أو ادارة فرعية أو مصنعا أو قسما أو مركز تكلفة انتاجية أو خدمية.....الخ



■ يمكن تصنيف مراكز المسؤولية الى ثلاثة أنواع هي :

النوع الأول: مركز تكلفة

✓ مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولا أساسا عما يحدث بها من عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته وتحكمه، ويكون هدفه تخفيض التكلفة الى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات والاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤوليته ومسئولته

✓ في مركز التكلفة تكون عناصر التكلفة -كلها أو بعضها - خاضعة لتحكم ورقابه مدير المركز، ويكون المدير مسئولا عنها حيث يستطيع بقراراته وتصرفاته أن يؤثر فيها.

✓ يركز تقرير الأداء في مراكز التكلفة على التكاليف القابلة للرقابة، ويقارن بين التكاليف المعيارية المخططة وبين التكاليف الفعلية بهدف تحديد الانحرافات وتحليل مسبباتها ومحاسبة المسؤولين عنها



✓ تعد مراكز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما في الحياة العملية، فكثير من دوائر النشاط الانتاجي والخدمي في التنظيم يمكن اعتبارها مراكز تكلفة حيث يمكن حصر تكاليفها وقياسها.

✓ تعد مراكز الانتاج (خط انتاجي معين مثلا) ومراكز الخدمات الانتاجية (مركز صيانة الآلات والمعدات بالمصنع) من أمثلة مراكز التكلفة.

النوع الثاني: مركز ربحية

✓ مركز الربحية عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولا أساسا عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات، ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة و بين التكاليف والمصروفات المستنفذة. أما الاستثمارات فلا تدخل في نطاق مسؤولية ومساءلة مدير المركز، بل تخص الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الاستثمارية.



✓ يركز تقرير الأداء في مراكز الربحية على ناتج المقابلة بين إيرادات المركز وبين تكاليف ومصروفاته أي على الربح كمؤشر لتقييم أداء المسؤولين، ويقارن بين الربح المخطط وفق الموازنة وبين الربح الفعلي المحقق بهدف تحديد الانحراف وتحليل مسبباته ومحاسبة المسؤولين عن ذلك

✓ تعد الفروع المستقلة في المنشآت ذات الفروع ، وتعد الأقسام المختلفة في المنشآت ذات الأقسام (قسم أدوات منزلية، قسم أدوات كهربائية) من أمثلة مراكز الربحية.

النوع الثالث: مركز استثمار

✓ مركز الاستثمار عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولا أساسا عما يحققه من إيرادات وعما يحدثه من عناصر تكاليف ومصروفات، إضافة إلى ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية ويكون هدفه الرئيسي هو تعظيم معدلات العائد على الاستثمار في مركز المسؤولية (معدل العائد على الاستثمار = (ربحية المركز ÷ الأصول المستثمرة بالمركز) x 100



- ✓ يركز تقرير الأداء في مراكز الاستثمار على مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة: الإيرادات، التكاليف والمصروفات، الاستثمارات. وذلك بغرض تقييم أداء المسؤولين، ويقارن بين معدل العائد على الاستثمار المخطط وبين معدل العائد على الاستثمار المحقق بهدف تحديد الانحراف وتحليل مسبباته ومحاسبة المسؤولين عن ذلك
- ✓ تعد الفروع المستقلة والخارجية للمنشآت المالية من بنوك وشركات تأمين ، والفروع الخارجية للشركات متعددة الجنسيات من أمثلة مراكز الاستثمار.

(2) - تحديد معايير الأداء:

- معايير الأداء: عبارة عن أدوات قياس محددة مقدما قبل بدء التنفيذ، ويتم انشاؤها وفق الأسلوب العلمي للمعايرة. وتعتمد هذه المعايير للحكم على كفاية نتائج التنفيذ في مراكز المسؤولية المختلفة لأنها أساس مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له .



■ تتمثل معايير أو مؤشرات الأداء في مراكز المسؤولية المختلفة في الآتي:

النوع الأول: معايير الأداء في مراكز التكلفة.

- ✓ تعتبر التكاليف أساسا لتقييم أداء المسئول عن مركز التكلفة، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية التكاليفية المبنية على المعايير التكاليفية التي تعد مقياسا للحكم على الأداء الفعلي أي على التكاليف الفعلية
- ✓ يتحدد انحراف التكاليف بالمقارنة بين التكاليف المخططة المعيارية وبين التكاليف الفعلية، ويتم تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للانحراف ومحاسبة المسئولين وتحديد الاجراءات التصحيحية المناسبة.

النوع الثاني: معايير الأداء في مراكز الربحية.

- ✓ يعتبر الربح أساسا لتقييم أداء المسئول عن مركز الربحية، أما مقياس الأداء فهو التكاليف المعيارية المخططة والايرادات المخططة فينتج الربح المخطط الذي يعد مقياسا للحكم على الأداء الفعلي أي على الربح الفعلي.



✓ يتحدد انحراف الربح بالمقارنة بين الربح المخطط وبين الربح الفعلي، ويتم تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للانحراف ومحاسبة المسؤولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

النوع الثالث: معايير الأداء في مراكز الاستثمار.

✓ يعتبر معدل العائد على الاستثمار أساسا لتقييم أداء المسئول عن مركز الاستثمار، أما مقياس الأداء فهو معدل العائد على الاستثمار المخطط والذي يعد مقياسا للحكم على الأداء الفعلي أي على معدل العائد على الاستثمار المحقق.

✓ يتحدد انحراف معدل العائد بالمقارنة بين معدل العائد المخطط وبين معدل العائد الفعلي المحقق، ويتم تحديد وتحليل الأسباب المفسرة للانحراف ومحاسبة المسؤولين وتحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة.

✓ معدل العائد على الاستثمار = (ربحية المركز ÷ الأصول المستثمرة بالمركز)



(3) - اعداد التقارير الرقابية:

- **تقارير الأداء/ الرقابية:** هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الادارية المختلفة داخل المنشأة، وهي تعد لكل مركز مسئولية على أساس مقارنة خطته بأدائه الفعلي وتحديد الانحرافات بينهما
- **ترفع هذه التقارير دوريا الى الجهة الادارية المسؤولة** عن المركز المعني بهدف مساعدتها في التعرف على المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية في مركز المسئولية لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة اللازمة.
- **تتمثل أهم قواعد اعداد وتقديم التقارير الرقابية في الآتي:**
 - ✓ التقرير وفق المستويات الادارية. تتصاعد التقارير وفقا لخطوط السلطة من الأدنى الى الأعلى.
 - ✓ ملائمة التقرير للمستوي الاداري. مناسبة مضمون التقارير ودرجة اجمالية أو تفاصيل بياناتها للمستوى الاداري الذي ترفع اليه.



✓ اشتمالها على العناصر القابلة للرقابة والتحكم. ضرورة اشتمال التقارير على العناصر القابلة للرقابة والتحكم فقط من قبل الشخص المسئول عن مركز المسئولية حتى تكون محاسبة مدير المركز المسئول موضوعية.

✓ المقارنات والمعايير. ضرورة أن تشمل التقارير على الأرقام المستهدفة والأرقام الفعلية ، والمقارنة بينهما وتحديد الانحرافات وتحديد أسبابها وتحليلها وتحديد الاجراءات التصحيحية المناسبة.

✓ ثبات شكل وعناصر التقرير: حتى تكون البيانات قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى.

✓ السرعة والدقة في تقديم التقرير. بحيث يمكن الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن ليستفيد منها متخذ القرار.



رابعاً: أنواع مقاييس الأداء وبطاقات القياس المتوازن للأداء

■ **تتدرج مقاييس (معايير) الأداء** من مقاييس تعتمد على معيار فردي للأداء إلى مقاييس مركبة وذلك مروراً بالمقاييس التي تعتمد على عدد من معايير الأداء.

■ **تتمثل أنواع مقاييس الأداء في الآتي:**

1- **مقاييس الأداء ذات المعيار الواحد.** هي المقاييس/ المعايير التي تركز على خاصية واحدة تعبر عن الأداء، ومن أمثلة هذه المقاييس مقياس التكلفة، مقياس الربحية، مقياس معدل العائد على الاستثمار.

2- **مقاييس الأداء ذات المعايير المتعددة.** هي المقاييس/ المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الأداء، ومن أمثلة هذه المقاييس مقياس أداء مركز مسئولية يشتمل على ربحية المركز ونتاجيته ومسئوليته الاجتماعية ومدى التعاون مع الأقسام الأخرى.



3- **مقاييس الأداء المركبة.** هي المقاييس/المعايير التي تركز على عدة خصائص مختلفة تعبر عن الأداء ووضع أوزان ترجيح لكل خاصية من خصائص أداء مركز المسؤولية المعين وتجميع هذه الخصائص بعد ترجيحها.

4- **بطاقة القياس المتوازن للأداء.** هي بطاقات تتضمن مقاييس الأداء المالية وغير المالية لمراكز المسؤولية في تقرير واحد، وتتضمن معظم بطاقات القياس المتوازن للأداء مجموعات المقاييس الآتية:

أ- **مقاييس الابتكار والابداع:** عدد براءات الاختراع الجديدة، عدد المنتجات الجديدة.

ب- **مقاييس العمليات الداخلية:** وقت دورة التصنيع، الجودة، الكفاءة الانتاجية

ج- **مقاييس العملاء:** الوفاء باحتياجات العملاء، سرعة الاستجابة لطلبات العملاء

د- **مقاييس الأداء المالي:** نمو دخل التشغيل والايرادات

.....توجد علاقات سببية بين هذه المحاور الأربعة الأساسية لمقاييس التقييم لهذه البطاقات، حيث يسهم التحسن في مستوى التعلم والابتكار الى زيادة كفاءة الأداء بالنسبة للعمليات الداخلية والفنية، وتؤدي الأخيرة الى زيادة الرضا من جانب العملاء، بما يؤدي في النهاية الى وجود انعكاسات مالية ايجابية للمساهمين.



خامسا: تسعير التحويلات الداخلية وعلاقتها بتقييم الأداء

□ مفهوم سعر التحويل :

➤ هو القيمة التي يتم علي أساسها تحويل وتبادل سلع أو خدمات بين مراكز المسؤولية (الوحدات الفرعية) بالمنشأة وبعضها البعض .

➤ **ترجع أهمية التحديد الدقيق لأسعار التحويل للتحويلات الداخلية** بين مراكز المسؤولية إلي تأثير ذلك على قرارات تقييم أداء مراكز المسؤولية داخل المنشأة وحتى يمكن تقييم أداء المراكز بشكل موضوعي.



□ طرق تحديد سعر التحويل :

- 1- أساس سعر السوق
 - 2- أساس سعر السوق المعدل (سعر السوق) – الوفر في مصروفات التسويق)
 - 3- أساس التكلفة الفعلية
 - 4- أساس التكلفة التقديرية (المعيارية)
 - 5- أساس التكلفة المعدلة (**قد تكون التكلفة المتغيرة فقط**: تمثل الحد الأدنى لسعر التحويل
- أو قد تكون التكلفة مضافا إليها نسبة معينة)
- 6- السعر التفاوضي .



حالة عملية (1):

البيانات الآتية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن عنصر تكلفة العمل بمركز الإنتاج (ك) لشهر 5 / 1433 هـ :

أولاً: البيانات الفعلية

كمية الإنتاج الفعلي خلال الشهر 100 وحدة، الساعات الفعلية المستنفذة في الإنتاج ومعدلات الأجر هي:

نوع العمالة	عمالة فئة أ	عمالة فئة ب	عمالة فئة ج
الساعات الفعلية	480 ساعة	300 ساعة	250 ساعة
معدل أجر الساعة	45 ريال/للساعة	35 ريال/للساعة	15 ريال/للساعة

ثانياً: البيانات المعيارية

نوع العمالة	عمالة فئة أ	عمالة فئة ب	عمالة فئة ج
ساعات معيارية للإنتاج الفعلي	500 ساعة	300 ساعة	200 ساعة
معدل أجر الساعة	50 ريال/للساعة	30 ريال/للساعة	15 ريال/للساعة

المطلوب: اعداد التقارير الرقابية اللازمة عن عنصر الأجور المباشرة



الاجابة

تقرير انحرافات الأجور المباشرة

المسؤول : مدير مركز الانتاج ك

مركز المسئولية: مركز الانتاج ك

انحراف الوقت				انحراف معدل الأجر				نوع العمالة
انحراف الوقت	معدل أجر معياري	ساعات معيارية	ساعات فعلية	انحراف معدل الأجر	ساعات فعلية	معدل أجر معياري	معدل أجر فعلي	
$x(500-480)$ 900=45 ملائم	45	500	480	$2400 = 480 \times 5$ غير ملائم	480	45	50	أ
$=35x (300-300)$ صفر	35	300	300	$1500 = 300 \times 5$ ملائم	300	35	30	ب
$=15x (200-250)$ 750 غير ملائم	15	200	250	$0 = 250 \times 0$	250	15	15	ج
150 ملائم	المجموع الكلي لانحراف الوقت			900 غير ملائم	المجموع الكلي لانحراف معدل الأجر			



1- يتضح من التقرير أن انحراف معدل الأجر غير ملائم، وقد تكون أسبابه:

- ✓ ارتفاع معدلات الأجور بشكل عام
- ✓ عدم تعديل معايير الأجور من فترة لأخرى
- ✓ استخدام عمالة ذات مهارة عالية جدا (من فئة أمثلا)
- ✓ عدم الدقة في وضع المعايير

2- أيضا يتضح من التقرير أن انحراف الوقت ملائم.

-أما في حالات اذا كان انحراف الوقت غير ملائم فقد يرجع ذلك لأسباب منها:
- ✓ عدم كفاءة العاملين مما يؤدي الى زيادة وقت التنفيذ
 - ✓ توقف عمليات الانتاج بسبب أعطال مفاجئة
 - ✓ استخدام عمالة ذات مهارة منخفضة جدا .
 - ✓ عدم الدقة في وضع المعايير

3- يعتبر مدير مركز الانتاج هو المسئول عن تلك الانحرافات في عنصر الأجور المباشرة، لأن

هذا العنصر يدخل في نطاق رقابته وتحكمه.



□ حالة عملية (2) :

شركة " السلام " تتخصص في تصنيع المنتجات الزجاجية، ويقوم قسم البراويز بتصنيع البراويز وتحويلها داخليا الى قسم الزجاج، وقد بلغت تكلفة التصنيع لديه كما يلي : (القيم بالريال)

عناصر التكلفة	فعلية	معيارية
مواد مباشرة	15	13
أجور مباشرة	20	17
مصروفات غير مباشرة	30	25
	65	55

يستطيع قسم البراويز بيع البراويز الى محلات الزجاج الخارجية بمبلغ 80 ريال للوحدة (منها 10% مصروفات تسويقية)

المطلوب: أولاً: تحديد سعر التحويل للوحدة بين قسم البراويز وقسم الزجاج على أساس:
أ- سعر السوق المعدل
ب- التكلفة المعيارية مضافا إليها ربح مستهدف نسبته 10%
ثانياً: أوضح السبب في تفضيل استخدام التكلفة المعيارية عن استخدام التكلفة الفعلية عند تحديد أسعار التحويل.

الاجابة

أولا : تحديد سعر التحويل للوحدة على أساس :

أ - سعر السوق المعدل (سعر السوق مخصوما منه تكاليف ومصروفات تسويقية)
سعر التحويل = سعر السوق المعدل

$$= 80 - (80 \times 10\%) = 72 \text{ ريال}$$

ب- التكلفة المعيارية مضافا اليها ربح مستهدف لقسم البراوير نسبته 10% منها
 $= 55 + (55 \times 10\%) = 60.5 \text{ ريال}$

• ثانيا : السبب في تفضيل استخدام التكاليف المعيارية على التكاليف الفعلية عند تحديد أسعار التحويل

- 1- التكلفة المعيارية تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة وليس ما هو كائن فعلا
- 2- التكلفة المعيارية تتضمن المسموحات الحتمية فقط ولا تسمح بترحيل الاخطاء أو الانحرافات بين الأقسام عند التحويل الداخلي بينهم.



اختبر نفسك



1- محاسبة المسئولية نظام رقابي يهدف الى:

- أ. التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية معينة
- ب. التحقق من التكامل الداخلي بين ادارات وأقسام المنشأة بما يساعد على تحقيق الأهداف
- ج. اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف
- د - جميع ما سبق.

الإجابة الصحيحة (د)



2- مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسئولاً عن:

- أ - عناصر تكاليف فقط خاضعة لرقابته
- ب - عناصر تكاليف متغيرة فقط
- ج - عناصر تكاليف متغيرة وثابتة تحدث بمركزه
- د - جميع ما سبق

الإجابة الصحيحة (أ)



3- في حالة ان انحراف معدل الأجر غير ملائم قد يكون السبب:

- أ - ارتفاع معدلات الأجر بشكل عام
- ب - توقف عمليات الإنتاج بسبب أعطال مفاجئة
- ج- عدم كفاءة العاملين مما يؤدي الى زيادة وقت التنفيذ
- د - جميع ما سبق

الإجابة الصحيحة (أ)





مَشْرِطٌ بِحَمْدِ اللَّهِ



د. محمد حسين حجاج

مقرر: المحاسبة الادارية