



دراسات في:

الاتجاهات السلوكية في المحاسبة

تأليف

دكتور

عوض الله ميخائيل

قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور

حسين عيسى

أستاذ المحاسبة والمراجعة
رئيس جامعة عين شمس

تقديم ومراجعة

أ.د. حسين عيسى

أستاذ المحاسبة والمراجعة
رئيس جامعة عين شمس



إهداء
إلى مصدر الحبيبة
نحية حب وعرفان ووفاء

تقديم

يسعدنا أن نقدم للدارسين في مجال المحاسبة هذا الكتاب الذي يتناول
"دراسات في الاتجاهات السلوكية في المحاسبة".

وقد تم إعداد هذا المؤلف على النحو التالي :
تناول الدكتور / عوض الله ميخائيل عوض الله الوحدات التعليمية الخمس
الاولى وتشمل ما يلي :

الوحدة التعليمية الاولى : المحاسبة والمتغيرات السلوكية.
الوحدة التعليمية الثانية : السلوك الاخلاقي للمحاسب .
الوحدة التعليمية الثالثة : دور المتغيرات السلوكية في تحديد المعايير وتحفيز الاداء.
الوحدة التعليمية الرابعة : الموازنة المرنة كأحد الاتجاهات السلوكية للمساعدة
المحاسبية .

الوحدة التعليمية الخامسة : الجوانب السلوكية لأساليب الرقابة المحاسبية.
وقد أعد الاستاذ الدكتور/ حسين عيسى الوحدات التعليمية من السادسة الى
التاسعة وتتضمن ما يلي :

الوحدة التعليمية السادسة : المحاسبة عن الأصول البشرية .
الوحدة التعليمية السابعة : الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية .
الوحدة التعليمية الثامنة : الجوانب السلوكية لتقييم الاداء .
الوحدة التعليمية التاسعة : الأبعاد السلوكية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

وقد تم إعطاء أمثلة رقمية لكل مجال من المجالات التطبيقية التي تناولها الكتاب ، كما تم إضافة مجموعة من التطبيقات لكل وحدة تعليمية لمساعدة الدارس على فهم المحتويات الدراسية للوحدة من خلال تعامله مع هذه التطبيقات لضمان تعميق قدراته الاستيعابية لمحتويات الدراسة .

وفي الختام نتقدم بكل الشكر والامتنان لله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا في إعداد هذا الكتاب وتقديمه بهذه الصورة ، ونرجو أن نكون قد وفقنا في تحقيق إضافة لاثراء الفكر المحاسبي الحديث .

والله عز وجل هو الموفق ،،

المؤلفان

(١) الوحدة التعليمية الأولى المحاسبة والمتغيرات السلوكية

• الأهداف:

يتمثل الهدف الرئيسى لهذه الوحدة التعليمية فى إيضاح العلاقة الوثيقة بين المحاسبة والمتغيرات السلوكية، ويتم تحقيق ذلك الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

أولاً : دراسة وتحليل الجوانب السلوكية للإتصال الإنسانى الفعال وكيفية تطبيقها فى مجال المحاسبة.

ثانياً : إظهار دور الجانب الإنسانى فى إنجاح أساليب الرقابة المحاسبية.

ثالثاً : التعرف على مفهوم الدوافع وكيفية تحريكها نحو تحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية، والكشف عن عوامل إحباطها.

• المحتويات:

١/١ - المحاسبة أداة إتصال بين الأفراد.

٢/١ - المحاسبة تستخدم أساليب رقابية يركز نجاحها على الأفراد.

٣/١ - المحاسبة من خلال العلوم السلوكية يمكنها تحريك دوافع الأفراد نحو تحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية بكفاءة وفعالية.

٤/١ - أسئلة متنوعة.

١/١- المحاسبة أداة اتصال بين الأفراد:

لقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية "A.A.A." المحاسبة بأنها عملية قياس Measuring وتوصيل Communicating المعلومات الاقتصادية لامكانية اتخاذ القرارات والأحكام الرشيدة من جانب مستخدمي هذه المعلومات.

فالمحاسبة تعتبر أداة اتصال مع الأفراد سواء أكانوا داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

- محاسبة التكاليف تعتبر أداة اتصال مع المستفيدين الداخليين الذين يتمثلون في المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية.
- والمحاسبة المالية تعتبر أداة اتصال مع المستفيدين الخارجيين كالمساهمين، والدائنين، والمقرضين، والمستثمرين المرتقبين، والجهات الحكومية، وغير ذلك من جهات خارجية.

ولتحقيق فعالية الاتصال بين المحاسب وبين مستخدمي المعلومات المحاسبية - سواء أكانوا داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها - يجب أن يستند على مبادئ سلوكية تتعلق بالاتصال الإنساني السليم.

ولتوضيح المبادئ السلوكية للاتصال الإنساني السليم سيهتم الكاتب بالاتصال الداخلي بين محاسب التكاليف والمستويات الإدارية المختلفة على اعتبار أن هذا النوع من الاتصال أكثر تكراراً أو شيوعاً بالمقارنة مع الاتصال الخارجي بين المحاسب المالي والطوائف الخارجية، فمحاسب التكاليف عادة على اتصال يومي مع المستويات الإدارية التنفيذية، بعكس الحال بالنسبة للاتصال الخارجي بين المحاسب المالي والجهات الخارجية الذي يكون على فترات متباعدة قد تصل إلى أن تكون ربع سنوية. بالإضافة إلى أن الاتصال الداخلي السليم له فوائد عديدة بالنسبة للوحدة الاقتصادية والعاملين فيها، وفي ذلك يوضح Milton F. Usery أن الاتصال الداخلي السليم يؤدي إلى تنمية روح الفريق،

والتعاون بين العاملين، وتيسير عملية الإنتاج، وتشجيع الاقتراحات، وتخفيض الضياع، ورفع الروح المعنوية وقد عبر عن فوائد الإتصال الإنساني السليم بما يلي:

" ... develops teamwork and cooperation, facilities production, encourages suggestions, eliminates waste and improves morale" (1).

• مفهوم الإتصال الإنساني في مجال العمل وشروط فعاليته:

يقصد بالإتصال الإنساني في مجال العمل إرسال بيانات «رسالة» من عضو في الهيكل التنظيمي «المرسل» إلى عضو آخر «المرسل إليه» ومن أهم أغراض ذلك الإتصال الإنساني تحريك دوافع الأفراد العاملين نحو تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

ويقرر Heckmann & Huneryager أن تحقيق الهدف من الإتصال الإنساني يتطلب أكثر من نقل البيانات شفويًا أو كتابية أو بأى طريقة إلى الأفراد الآخرين، إذ أن تحقيق الإستجابة المطلوبة من جانب العاملين يتطلب مراعاة ثلاثة اعتبارات سلوكية مهمة هي (٢) :

(١) إرسال البيانات بالطريقة المناسبة.

(ب) فهم الفرد الذى يستقبل البيانات للمعنى الذى يرغب المرسل لها.

(ج) قبول المستقبل للبيانات التى أرسلت إليه.

وإذا لم تراعى هذه النواحي بالترتيب السابق فلن يتحقق الهدف من الإتصال أى العمل أو الاستجابة بالطريقة المطلوبة.

(1) Milton F. Usry, " Solving the Problem of Human Relations in Budgeting", Budgeting, (November/ December), P. 6.

(2) I. L. Heckmann & S.G. Huneryager, Human Relations in Management (New York, South Western Co.), PP. 267 - 268.

• التطبيق المحاسبي لمفهوم الاتصال الإنساني الفعال،

إن الحقيقة التي لا بد من إقرارها أولاً هي أن المساعدة التي يقدمها محاسب التكاليف للمستويات الإدارية المختلفة، والمتخذة شكل تقديم تقارير التكاليف لهذه المستويات لتمكينها من الرقابة على عناصر التكاليف الداخلة في مجال تحكمها وتحقيق الأهداف المسئولة عنها، هي نوع من أنواع الاتصال الإنساني في مجال العمل، فتقارير التكاليف اللازمة للرقابة هي «الرسالة»، ومحاسب التكاليف هو «المرسل»، والمستوى الإداري المرسل إليه التقارير هو «المرسل إليه»، ولذلك يجب أن تراعى الاعتبارات السلوكية للاتصال الإنساني السليم، - السابق الإشارة إليها - حتى يمكن ضمان فعالية ذلك الاتصال وتحقيق الهدف منه.

وفيما يلي توضيح لكيفية قيام محاسب التكاليف بتطبيق الاعتبارات السلوكية الثلاثة للاتصال الإنساني السليم عند تقديمه لتقارير التكاليف اللازمة للرقابة للمستويات الإدارية المختلفة لتحقيق الفعالية لذلك الاتصال:

أولاً: إرسال البيانات بالطريقة المناسبة:

هذا يتطلب من محاسب التكاليف مراعاة مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي:

- ١ - مشاركة المستويات الإدارية في تصميم التقارير المقدمة إليها.
- ٢ - مناسبة لغة التقارير لمستوى فهم المستوى الإداري المقدمه إليه.
- ٣ - مناسبة المضمون والتفاصيل لاحتياجات المستويات الإدارية.
- ٤ - موضوعية بيانات التكاليف وتكاملها.
- ٥ - تضمين التقارير بيانات مقارنة ترشد الإدارة بالاستثناء.
- ٦ - الثبات على المبادئ.

وفيما يلي توضيح لكل مبدأ من المبادئ السابقة بشيء من التفصيل:

١- مشاركة المستويات الإدارية في تصميم التقارير المقدمة إليها :

إن تقارير التكاليف اللازمة للرقابة هي وسيلة الاتصال بين محاسب التكاليف وبين المستويات الإدارية المختلفة، لذلك يجب أن تشمل تلك التقارير كل ما تحتاج إليه المستويات الإدارية في تحقيق الرقابة على التكاليف بالشكل المناسب لتلك المستويات.

فالتقارير في خدمة المستفيدين منها وليس في خدمة من يعدونها، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة مشاركة جميع المستويات الإدارية في تصميم التقارير ومحتوياتها حتى تكون مفهومه لهم من ناحية، ومفيدة لهم من ناحية أخرى في الرقابة على التكاليف الداخلة في حدود اختصاصاتهم.

وترجع أهمية تلك المشاركة إلى اختلاف ثقافة كل مستوى إداري واختلاف رغبته، فالإدارة العليا تحتاج إلى تقارير تتناسب مع المؤهلات الفنية للمديرين، والإدارة الوسطى تحتاج إلى تقارير تتناسب مع تاهيل رؤساء الأقسام، والإدارة الدنيا تحتاج إلى تقارير واضحة مصحوبة باجتماعات دوريه، كما أن البعض يفضل التقارير في صورته وصفية والبعض يفضلها في صورته جدولية أو رسوم بيانية... إلخ.

وبدون تلك المشاركة في تصميم التقارير لا يمكن أن نضمن فعاليتها، نظراً لأن التقارير المصممة بطريقة لا تناسب ثقافة أو رغبات المستوى الإداري الذي تقدم إليه، قد يتم تجاهلها وعدم استخدامها الأمر الذي لا يحقق الهدف من إعداد هذه التقارير والذي يتمثل في مساعده المستويات الإدارية المختلفة في تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف الداخلة في مجال تحكمها.

٢- مناسبة لغة التقارير لمستوى فهم المستوى الإداري المقدمة إليه:

إن من أهم الشروط الواجب مراعاتها من جانب محاسب التكاليف عند تقديمه تقارير التكاليف اللازمة للرقابة، أن تكون لغتها متمشية مع مستوى فهم المستوى الإداري المقدمه إليه.

وقد وضع Milton Usry أن استخدام المحاسب للغته الفنية في صياغة تقارير التكاليف اللازمة للرقابة يمثل مشكلة أساسية تعوق عملية الاتصال بين المحاسب وكل من العاملين الجدد والعاملين الذين ليست لديهم نفس ثقافة المحاسب.

وقد أشار Usry إلى أن حل هذه المشكلة يقع على عاتق محاسب التكاليف، وذلك باتباعه الأمرين التاليين:

الأمر الأول : الحذر من الإفراط في استخدام المصطلحات الفنية Technical language عند التعامل مع العاملين والمسؤولين في الوحدة الاقتصادية.

الأمر الثاني: تعريف وشرح المصطلحات الفنية غير العادية التي لا من استخدامها.

٣ - مناسبة المضمون والتفاصيل لاحتياجات المستويات الإدارية:

من أجل ضمان فعالية التقارير المرسلة إلى المستويات الإدارية المختلفة، يجب أن يراعى محاسب التكاليف احتياجات كل مستوى من هذه المستويات، فكل مستوى إداري له احتياجات من المعلومات تختلف عن احتياجات المستوى الإداري الآخر، ويصفه عامة يلاحظ أنه كلما ارتفع المستوى الإداري المقدمة إليه التقارير كلما كان في حاجة إلى تقارير إجمالية عن أنشطة المستويات التابعة له، وكلما إنخفض المستوى الإداري المقدمة إليه التقارير كلما كان في حاجة إلى تفاصيل أدق عن الأنشطة التابعة له.

٤ - موضوعية بيانات التكاليف وتكاملها:

ومن سمات موضوعية بيانات التكاليف ضرورة مراعاة محاسب التكاليف ما يلي:

- ألا تتضمن البيانات التي تحتويها التقارير إلا على الحقائق الموضوعية دون الخلط بينها وبين آرائه الشخصية، وإذا رأى ابداء آراء شخصية فيجب فصلها بوضوح عن الحقائق التكاليفية حتى لا يتحيز مستخدم التقارير لآراء المحاسب دون تركيز فكري.

- إلا تتضمن التقارير نقداً من جانب محاسب التكاليف للمسؤولين، إذ أن مثل هذا السلوك قد يعرض التقارير إلى النفور منها، وعدم ترقبها في مواعييدها بمعرفة من يستخدمها.

كما يجب أن تكون البيانات متكاملة بمعنى أن تقدم لكل مسئول التقارير التالية:

(أ) تقارير أداء تتضمن بيانات موضوعية تتعلق بنشاط المسؤولين فقط حتى يتعرف على سلوك التكاليف الداخلة في نطاق رقابته .

(ب) بيانات إعلامية تتضمن بيانات إجمالية عن نشاط المسؤولين الآخرين في المستوى الإدارى نفسه حتى تكون نبراساً للتعرف على مدى كفاءة الأقسام الأخرى في مزاولة أنشطتها، وهذا النوع من التقارير يساعد على تنمية فرص المناقشة الموضوعية في الاجتماعات الدورية.

هـ - تضمين التقارير بيانات مقارنة ترشد الإدارة بالإستثناء:

ينبغي أن يكون واضحاً تماماً لمحاسب التكاليف أن التقارير التى تحتوى على بيانات تاريخية مجردة لا تساعد على أداء الرقابة على التكاليف، ولذلك يجب على محاسب التكاليف عند عرضه للتقارير أن يضمنها بيانات مقارنة مثل مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف النمطية أو المعيارية بحيث تتضح الانحرافات التى تحتاج إلى رعاية خاصة وتلفت النظر إلى حيث تكمن مسببات الأسراف والضياع وحيث تتوطن مسببات الكفاءة، وبذلك تتاح للإدارة فرصة الإدارة بالإستثناء مما يحقق المزايا التالية:

- توفير وقت المستويات الإدارية الذى يضيع فى فحص الأمور العادية وبذلك يمكن تكريسه فيما هو أهم.

- إظهار المواطن التى تحتاج إلى رعاية وتوجيه، إذ أن إبراز الانحرافات السالبة

والموجبة يسهل التحرر عن مسببات الكفاءة أو عدمها توطئه لاتخاذ القرارات السريعة المناسبة لعلاج الانحرافات السالبة وتشجيع الانحرافات الموجبة.

٦ - الثبات على المبادئ :

يتطلب هذا المبدأ من محاسب التكاليف مراعاة ما يلي:

(١) إتباع الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية نفسها من فترة لآخرى عند إعداد تقارير التكاليف اللازمة للرقابة، حيث أن ذلك يساعد على سلامة المقارنات التي تشملها بيانات التكاليف، وعدم مراعاة هذه المبدأ له مخاطره، فمثلاً إذا تغيرت طرق الأهلاك أو طرق التحميل فإن ذلك يجعل عملية المقارنة غير موضوعيه، نظراً لأنها تستخدم أرقاماً ليست مجهزة بطريقة واحدة.

ولا يغنى هذا المبدأ تسرب الجمود إلى مبادئ إعداد التقارير، ولكن إذا تطلب الأمر تعديل أى مبدأ لأسباب فنية تقتضيها الظروف الميدانية فإنه من الواجب أن نحيد عن المبدأ القائم ونعدله، إذ ليس من الحكمة الثبات على إتباع مبدأ خاطئ أو غير مناسب، وحتى تكون المقارنة سليمة يقوم محاسب التكاليف بتعديل الأرقام المقارنة بحيث تتماشى مع الأسس الجديدة.

(ب) الثبات على شكل التقارير وطريقة العرض، وذلك حتى يسهل إستقراء البيانات بطريقة سهلة مألوفة، أما تعديله من حين لآخر يجعل مهمة المستفيدين منها صعبة وتكون التقارير مضيعة للوقت والمجهود، كما يفقد المستفيدون الثقة بالتقارير، ولكن إذا تطلب الأمر إجراء تغيير شكلي لظروف إستثنائية غير متكررة فينبغى عرض التغيير على المستفيدين من التقرير ليفهموا مداه حتى يمكنهم متابعة التقارير بطريقة روتينية سهلة.

ثانياً : فهم المعنى المقصود :

يجب على محاسب التكاليف ألا يقتصر دوره على إرسال البيانات بالطريقة المناسبة، ولكن يجب عليه أن يتأكد من فهم المستويات الإدارية المختلفة للمعنى المقصود. وهذا يتطلب منه قيامه «بالإتصال الشخصي» مع المستويات الإدارية المختلفة المرسل إليها التقارير، وذلك لتفسير وشرح بيانات التقارير، مع ملاحظة أن يزداد مدى الشرح عند المستويات الإدارية الدنيا، إذ أن هذه المستويات عادة ما تصل إلى مراكزها عن طريق الخبرة، كما أن هذه المستويات يقع على عاتقها عبء تنفيذ الموازنة، مما يتطلب ضرورة التأكد من فهمهم لمحتويات التقارير التي يرسلها إليهم محاسب التكاليف حتى يمكن تحقيق الأهداف المسئولين عنها.

وقد بين Hofstede أهمية الاتصالات الشخصية بين المحاسب وبين الأفراد المرسل إليهم التقارير من أجل تدعيم الفهم السليم لتلك التقارير، وقدم نصيحة للمحاسب بأن يخصص حوالي ٢٥٪ من وقته للإتصالات الشخصية مع الأفراد الذين يستقبلون تقاريره، لشرح الأرقام التي تتضمنها التقارير، وإختبار مدى فهم المرسل إليهم لمحتويات التقارير، وقد توصل لتلك النصيحة بناء على دراسة ميدانية قام بها، وقد عبر عن هذه النصيحة بالعبرة التالية:

" Reserve about 25% of your time for personal contacts with the people who receive your management information. Take time to explain figures. Test whether they have understood the information. If they do not it does not mean that they are silly; it means that you have failed in speaking or writing a language they understand. Try again " (1).

(1) G.H. Hofstede, The Game of Budget Control (London: Tavistock, 1969), P. 390.

ثالثاً ، قبول البيانات والافتناع بها :

يتوقف نجاح الاتصال فى تحقيق هدفه الاساسى الذى يتضمن تحريك الدافع لدى الطرف الآخر الى الاستجابة بالطريقة المرجوه نحو العمل وتحقيق الأهداف المسئول عنها ، على مدى قبوله واقتناعه بالبيانات المرسله إليه . ويفترض البعض أن الفرد يقبل عادة البيانات التى يفهمها ، ولكن هذا الافتراض لا يكون صحيحاً فى كثير من الأحوال ، فقد يفهم الفرد البيانات المرسله إليه ، ولكنه لا يقبلها أو يقتنع بها لاساسية بانها تتعارض مع مصلحته أو أنها غير سليمة مثلاً .

ولتحقيق قبول البيانات والافتناع بها من جانب الافراد العاملين ، يتطلب ذلك ان يكون هناك اصلاً - أى قبل إرسال البيانات الرقابية - قبول واقتناع من جانب هؤلاء الافراد بالاساليب الرقابية المستخدمة ، وهذا يتطلب من محاسب التكاليف قيامه بالتوعية المناسبة للعاملين بأهمية الاساليب الرقابية المستخدمة ، وتمكينهم من المشاركة الحقيقية فى إعدادها ، وإرسال البيانات الرقابية لهم بالطريقة المناسبة - كما سبق توضيحه - وضرورة قيام محاسب التكاليف بالاتصال الشخصى مع مستلمى تقاريره لتدعيم الفهم السليمة للمعنى المقصود ، بالإضافة إلى ضرورة توافر نظام سليم للحوافز وآخر للروادع .

٢/١. المحاسبة تستخدم أساليب رقابية يركز نجاحها على الأفراد،

فالمحاسبة تستخدم أساليب رقابية يقوم بإعدادها أفراد، ويقوم بتنفيذها أفراد، ويقوم بإتخاذ القرارات المصححة أفراد.

وفى ذلك يقول Argyris أن الموازنات الرقابية هي أساليب محاسبية تصمم للرقابة على التكاليف عن طريق الأفراد، وقد عبر ذلك بالعبرة التالية:

"Budgets are accounting techniques designed to control cost through people".

فالأفراد يلعبون دوراً حيوياً فى نجاح رقابة الموازنة وتحقيق الأهداف التى تتضمنها، ويتوقف ذلك على مدى الاهتمام بهذا الجانب الإنسانى للموازنة وفى ذلك يقول Bruce ما يلى:

"The budget can be a powerful tool for motives or it can be a positive hindrance".

وقد أوضحت العديد من الدراسات وكتابات الباحثين أهمية الجانب الإنسانى فى نجاح رقابة الموازنة وتحقيق أهدافها، الأمر الذى يؤكد العلاقة الوثيقة بين العلوم السلوكية والمحاسبة، وفيما يلى توضيح لذلك:

أثبتت الدراسة الميدانية التى قام بها Argyris على مجموعة من المصانع الأمريكية التى تطبق أسلوب الموازنة أن عدم مراعاة الجانب الإنسانى للموازنة أدى إلى مشكلات إنسانية عديدة تضافرت معاً وأدت إلى إنبهار أسلوب الموازنة الرقابية المستخدم، وقد أعلن هذه المشكلات فى مقاله علمية أطلق عليها عنوان مشكلات إنسانية للموازنات "Human Problems with Budgets" وأوضح هذه المشكلات على النحو التالى:

١ - يؤدى ضغط الموازنة إلى تكتل العاملين ضد الإدارة، وإلى وضع مشرفى المصنع فى حالة من التوتر العصبى، وهذا التوتر قد يؤدى إلى عدم الكفاءة والتمرد وربما يؤدى إنبهار المشرف وتوقفه تماماً عن أداء عمله .

٢ - أن شعور الأجهزة المالية بالنجاح عند تصحيحها أخطاء الأجهزة التنفيذية سوف يؤدي إلى شعور الأخيرة بالفشل الأمر الذي يسبب الكثير من المشكلات الإنسانية .

٣ - يؤدي استخدام الإدارة العليا للموازنات الرقابية «كأدوات تأديب» إلى جعل المشرفين على المصنع يهتمون فقط بالمشكلات المتعلقة باقسامهم دون مشكلات غيرهم، وبذلك تنقصهم النظرة الشاملة على مستوى المنشأة ككل.

٤ - يتخذ المشرفون عادة من الموازنات الرقابية وسيلة للتعبير عن انماط قيادتهم، فإذا ما الحقت هذه الانماط أضراراً بالآخرين فإن الموازنة - وهي شيء محايد - غالباً ما يلقي عليها اللوم .

وقد كان إعلان تلك المشكلات الإنسانية بمثابة دق لناقوس الخطر ليعلن حتمية الاهتمام بالجانب الإنساني للموازنة حتى لا تحدث مثل تلك المشكلات أو غيرها، وبالتالي تفادي آثارها السيئة.

كما أشار Robert Dickey إلى حتمية الاهتمام بالجانب الإنساني للأساليب الرقابية بقوله:

«إن الجوانب الفنية للرقابة تستلزم تحديد ما يجب أن تكون عليه التكاليف، ومقارنة بنود التكاليف الفعلية بما كان مقرراً لها من تكاليف، وتحديد الانحرافات المهمة، واتخاذ الإجراءات المصححة. هذه الخطوات في عملية الرقابة ستتخذ بواسطة أفراد مختلفين، وربما بطرق مختلفة ولذلك نجد أن نقص الفهم السليم والتأييد الكامل للنظام الرقابي من جانب الأفراد المسؤولين عن تنفيذه سوف يؤدي إلى عدم كفاءته بالرغم من أنه مدروس وسليم من الناحية الفنية».

كما أوضح R. Dickey إلى أن نجاح نظام الرقابة يتوقف إلى حد كبير على اتجاهات المشاعر الإنسانية وردود الفعل المتولدة عن إجراءات الرقابة والطريقة التي تستخدم بها، وقد عبر عن ذلك بالعبارة التالية:

" The success of the control system came to depend to a greater extent upon the human feelings attitudes and reactions generated by the control procedures and by the way in which they were used".

كما أبرز Hood دور الجانب الإنساني في تخفيض التكاليف من واقع دراسة ميدانية قام بها على مجموعة من الشركات الصناعية، حيث أوضح أن مشكلة تخفيض التكاليف قد شُخصت بأنها مشكلة ناتجة عن مواقف الأفراد أكثر من كونها مشكلة خاصة بالأشياء، وأنه مما لا شك فيه إذا استطعنا أن نحرك دوافع الأفراد ونغير مواقفهم ونخلق فيهم الاهتمام بالتكاليف ستكون النتيجة الجوهرية هي تخفيض التكاليف، وقد عبر عن ذلك بقوله:

The problem of cost reduction was diagnosed as a problem of people attitudes more than a problem of things. We determined that if we could motivate people, change their attitudes, and create in them a concern of cost, the resulting effect would be cost reduction".

ويرى Glover & Roethlisberger ضرورة الاهتمام بالمشكلات الإنسانية الناتجة عن استخدام الأساليب الرقابية وذلك بدرجة مساوية على الأقل للاهتمام والعناية التي تبذل للمشكلات الهندسية والمحاسبية والإحصائية والتحليلية والمشكلات الفنية الأخرى، نظراً لأن عدم الفهم السليم، والمقاومة من جانب الأفراد التي يمكن أن تتولد بدون تعمد خلال استخدام هذه الأساليب الإدارية يؤدي غالباً إلى القضاء على الفوائد المتوقعة الحصول عليها، وقد عبرا عن ذلك بما يلي:

" The human problems involved in the installation, development and management use of standards and control systems require at least as much attention as do the engineering, accounting, statistical, analytical and other

technical problems. Indeed, the human misunderstanding and resistances which can be generated unwillingly through the use of these tools of management can often nullify the benefits expected to be gained from them".

كما بين R. Dickey ان الرقابة على التكاليف تتم عن طريق الافراد، ولذلك يجب ان تبذل مجهودات عظيمة وجادة فى سبيل وضع حلول ليس فقط للنواحي الفنية لبرنامج الرقابة ولكن أيضا للمشكلات الإنسانية الملازمة لاستخدام الأساليب الرقابية، وقد عبر عن ذلك بالعبرة التالية:

" Cost control is people and rigorous efforts must be made to solve not only the technical aspects of a control program but also the human problems which are inherent in its administration".

كما وضع Heckert & Willson أيضا ان الموازنة الرقابية ما هى إلا أسلوب للرقابة على التكاليف يتم عن طريق الافراد، ولذلك يجب ان يعطى اهتمام متزايد للجوانب المتعلقة بالعلاقات الإنسانية فى هذا المجال، ويجب ان توضع فى مرتبة متساوية الأهمية مع النواحي الفنية حتى يمكن للموازنة ان تحقق أهدافها بفعالية، وقد عبرا عن ذلك بما يلى:

" Because the budget is, among other things, a device to control costs through people, the authors are of the opinion that increased emphasis must be given to the human relations aspects of the subject. In fact, this human phase of budgeting must be ranked as of equal importance with the technical aspects when it comes to achieving full budgeting effectiveness".

كما أشار J.L. Peirce إلى أهمية الجانب الإنسانى للموازنة بقوله: ان الموازنة الرقابية تركز على مبادئ إنسانية أكثر من إستنادها على قواعد

محاسبية، ويرى أنه إذا ما طبقت هذه المبادئ فإن التطبيق الناجح للموازنة يعتبر أمراً مؤكداً. وقد عبر عن ذلك بالعبرة التالية:

"... budgeting rests on principles which have more in common with concepts of human relationship than with rules of accounting, and that, if these principles are applied, successful practice is inevitable".

كما بين Milton Usry أن التطبيق الفعال لمبادئ العلاقات الإنسانية يعتبر أمراً ضرورياً عند استخدام أسلوب الموازنة. فإذا كان نظام الرقابة عن طريق الموازنة الرقابية يبغي التوصل إلى أقصى كفاءة ممكنة فإن الاعتبارات الإنسانية يجب قبولها على أنها بالغة الأهمية بما لا تقل عن الاعتبارات الفنية، وقد وضع ذلك بالعبرة التالية:

"The effective use of human relations principles is essential in the use of any managerial technique and is particularly vital in budgeting. If the budgetary control system is to achieve maximum effectiveness as a management tool, human interests and considerations must be accorded at least as much importance as technical and procedural considerations".

وقد قرر Hill مايلي:

« أن من الأشياء البسيطة ولكنها حقيقية، هي أن الأساليب الرقابية سوف تنجح كلما سمح الأفراد المنفذون بذلك فقط. »

يتضح مما سبق أن الموضوعات السلوكية أمر ملازم لاغنى عنه لأعمال المحاسب، وأن نجاح الأساليب الرقابية التي يستخدمها المحاسب يرتكز على اعتبارات سلوكية لا تقل أهمية عن الاعتبارات الفنية، الأمر الذي يؤكد العلاقة الوثيقة بين المحاسبة والمتغيرات السلوكية.

١/٣- المحاسبة من خلال العلوم السلوكية يمكنها تحريك دوافع الأفراد نحو تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفعالية؛

• أهمية الدوافع فى تحقيق أهداف الأساليب الرقابية؛

يقول Charless Hornngren أن جوهر مشكلة الإدارة لا يتمثل فى وضع هدف أو معيار معين، حيث أن وضع المعايير والموازنات الرقابية فى حد ذاته لا يضمن تحقيق الأهداف التى تتضمنها، وإنما جوهر المشكلة يتمثل فى كيفية تحريك دوافع الأفراد نحو تحقيق هذه الأهداف.

وتظهر أهمية الدوافع كقوى محددة للكفاءة الانتاجية التى تمثل الهدف النهائى للأساليب الرقابية من خلال التحليل الذى قام به الدكتور على السلمي والذى يمكن توضيحه فيما يلى:

الكفاءة الانتاجية تتأثر بمجموعتين من العوامل هما:

(أ) العوامل الفنية.

(ب) العوامل الإنسانية.

وقد وضح أن العوامل الإنسانية تفوق فى أهميتها العوامل الفنية وذلك من حيث تمكين الإدارة من الوصول إلى أهدافها، وقد توصل إلى هذه النتيجة من خلال تصوره وجود أحد المجموعتين دون الأخرى بالشكل المناسب وتحليل ما قد يترتب على مثل هذا الموقف فى عمل الإدارة.

فعندما تصور توافر العوامل الفنية دون الأفراد المناسبين اتضح له عدم القدرة على تحقيق النتائج المطلوبة، ومن أمثلة ذلك حين تحصل إحدى الشركات على آلات ومعدات حديثة ولكنها تعجز عن توفير الأفراد المناسبين لتشغيلها ستكون النتيجة أن هذه الآلات والمعدات تصبح عديمة النفع.

وعندما تصور الموقف الآخر وهو توافر أفراد من نوعيات ومهارات مناسبة لأنواع النشاط المختلفة بينما تقصر الموارد المادية والأساليب الفنية المتاحة لهم،

فاتضح له أن العنصر الإنساني قادر على تعويض هذا القصور والتغلب على المعوقات الناشئة عن ذلك النقص في الامكانيات والموارد.

وقد بين أن المحددات الإنسانية للكفاءة الانتاجية تشمل ما يلي :

١ - المقدرة على العمل Ability.

٢ - دوافع العمل Motivation.

وقد عبر عن العلاقة بينهما وبين مستوى الاداء بالمعادلة التالية :

$$\text{مستوى الاداء} = \text{المقدرة على العمل} \times \text{دوافع العمل}$$

وتعنى هذه المعادلة أن القدرة على العمل ودوافع العمل يتفاعلان معاً في تحديد مستوى الاداء، ويمكن توضيح هذه العلاقة باعطاء قيم رقمية لكل من المقدرة والدوافع لشخصين كالتى:

- الشخص « أ » لديه مقدرة = ٣ ودوافع = ١

مستوى اداء الشخص « أ » = $1 \times 3 = 3$

- الشخص « ب » لديه مقدرة = ٣ ودوافع = ٣

مستوى اداء الشخص « ب » = $3 \times 3 = 9$

اى انه بالرغم من تساوى أ، ب فى مستوى المقدرة على العمل إلا أن مستوى الاداء اختلف اختلافاً جوهرياً لاختلافهما فى مقدار دوافع العمل لديهما. وبالمثل فإنه إذا تساوى الأفراد فى دوافع العمل لديهم واختلفت قدراتهم فإن مستوى الاداء سوف يختلف أيضاً.

مما سبق يتضح أن الدوافع ذات دور فعال فى تحسين مستوى الاداء ومن ثم تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.

• مفهوم الدوافع وتعريفها:

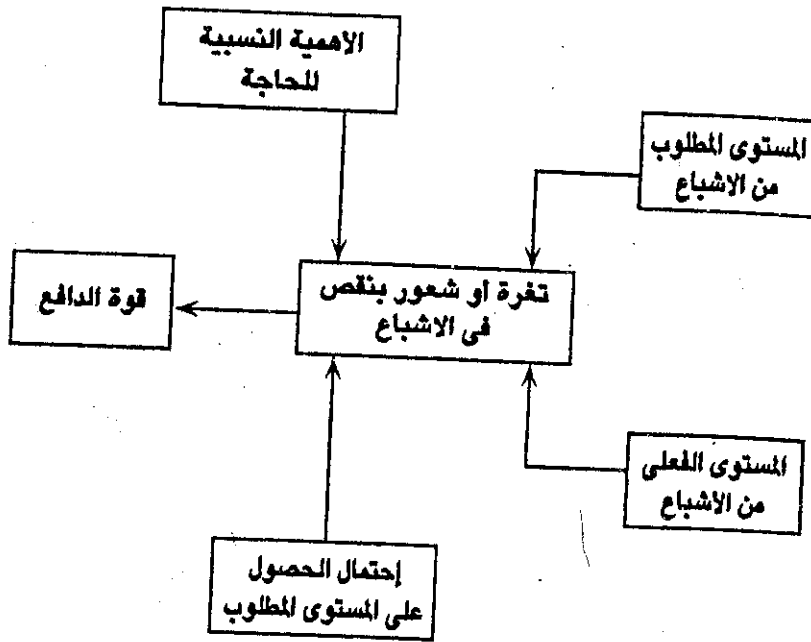
الدوافع عبارة عن قوى معنوية لايمكن ملاحظتها مباشرة، ولكن يمكن

إستنتاجها من السلوك المشاهد، مثلنا فى ذلك مثل الفيزيقي لا يلاحظ الجاذبية مباشرة بل يلاحظ ظواهر مختلفة تشترك كلها فى صفة واحدة وهى التحرك إلى مركز الأرض.

ولقد قدمت إحدى الدراسات العلمية الحديثة فى مجال الدوافع تفسيراً منطقياً لكيفية نشأة الدافع والعوامل التى تحكم قوته، ويقوم هذا التفسير على الأسس التالية:

- ١ - أن لكل فرد حاجات يسعى إلى إشباعها.
- ٢ - أن كل فرد يتوقع مستوى معين من إشباع تلك الحاجات، ويطلق على ذلك مستوى الإشباع المأمول.
- ٣ - يتحقق مستوى الإشباع الفعلى من خلال تفاعل الفرد مع البيئة المحيطة.
- ٤ - إذا كان مستوى الإشباع المأمول أعلى من مستوى الإشباع الفعلى - من وجهة نظر الفرد - كان هناك ثغرة أو حاجة غير مشبعة.
- ٥ - الحاجة غير المشبعة لن تصبح دافعاً حقيقياً للسلوك إلا إذا كانت تمثل أهمية كبيرة بالنسبة للفرد، بالإضافة إلى إدراك الفرد أن احتمال إشباع تلك الحاجة احتمال كبير من خلال سلوكه.

ويوضح الشكل التالى رقم (١/١) المفهوم السابق للدوافع :



شكل رقم (١/١) يوضح مفهوم الدوافع

نخلص مما سبق إلى التعريف التالي للدافع:

«الدافع هو عبارة عن قوة تنبع من داخل الفرد نتيجة لوجود حاجة (فسيولوجية، اجتماعية، نفسية...) يهتم بها الفرد ولم يصل مستوى الاشباع فيها إلى المستوى المطلوب، في ذات الوقت الذي يعتقد فيه الفرد أن احتمال تحقيقه للمستوى المطلوب احتمال كبير، وهذه القوة تجعل الفرد يسلك سلوكًا معينًا نحو أهداف محددة تمثل وسائل اشباع لهذه الحاجات الإنسانية».

• تصنيف الحاجات الإنسانية:

بعد أن اتضح أن الحاجات الإنسانية هي مصدر دوافع الأفراد، يتبادر إلى الذهن سؤال مهم هو:

ما هي أنواع الحاجات الإنسانية الأساسية لدى العاملين في الوحدات الاقتصادية والتي تمثل مصدر دوافعهم للعمل؟

قبل الإجابة على هذا السؤال يجب أن يكون واضحاً تماماً أن الحاجات الإنسانية الأساسية لدى العاملين في الوحدات الاقتصادية لا يمكن أن تختلف عن الحاجات الإنسانية لباقي الأفراد. وفي ذلك يقول Hofstede ما يلي:

" There is no reason to assume that the basic needs of the budgeted manager will be any different from the basic needs of other people".

وعند تحديد أنواع الحاجات الإنسانية التي يسعى الفرد إلى إشباعها عن طريق العمل، نجد أنه قد تعددت أنواع التصنيفات التي وضعها علماء النفس للحاجات الإنسانية، ولكن يعتبر تصنيف العالم النفساني «ماسلو Maslow». أفضلها حيث أنه يفسر للإدارة الكثير من مشكلات السلوك الإنساني في مجال العمل والتي يستعصى فهمها عن طريق النظريات الأخرى للدوافع.

وقد صنف «ماسلو Maslow» الحاجات الإنسانية الأساسية إلى خمسة أنواع هي:

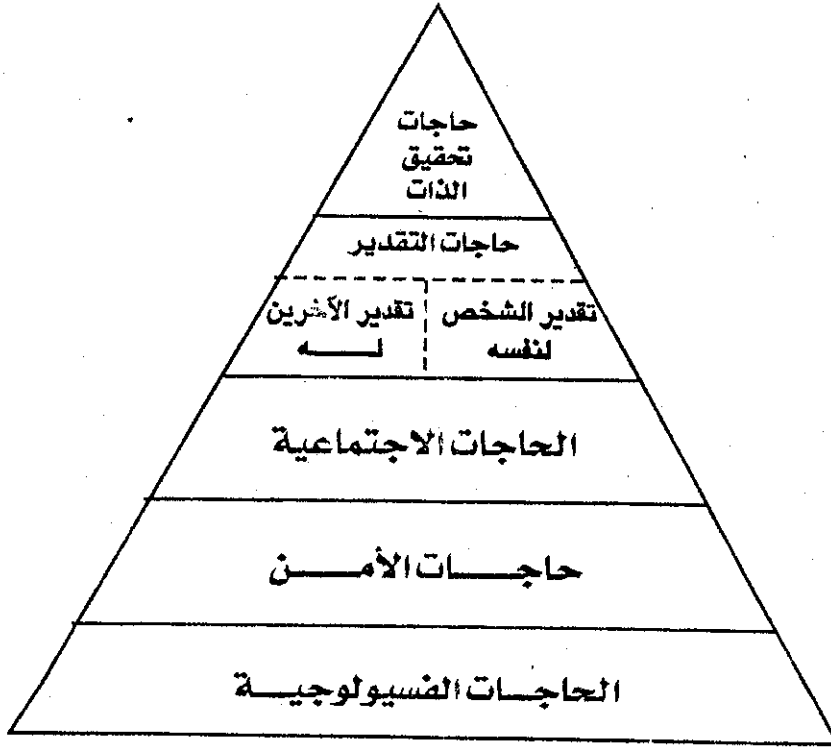
- | | |
|----------------------------|-------------------------------|
| Physiological Needs | ١ - الحاجات الفسيولوجية |
| Safety Needs | ٢ - حاجات الأمن |
| Social Needs | ٣ - حاجات اجتماعية «الانتماء» |
| Esteem Needs | ٤ - حاجات التقدير |
| Self - actualization Needs | ٥ - حاجات تحقيق الذات |

- التدرج الهرمي للحاجات الإنسانية The Hierarchy of Basic Needs

يرى «ماسلو» أن الحاجات الإنسانية تنتظم في مستويات حسب قوتها وأهميتها النسبية، ويعنى بذلك أن هذه الحاجات ليست لها أهمية متساوية، فبعض الحاجات تعتبر أساسية عن الحاجات الأخرى، وتتطلب الأشباع أولاً، وبعد أن يتم إشباعها أشباعاً معقولاً تفقد أهميتها كمحرك للسلوك وتترك مكانها للحاجات الأقل أهمية التي تظهر وتوجه السلوك لأشباعها.

فالحاجات الفسيولوجية هي أقوى الحاجات الإنسانية وحينما يتم إشباعها إشباعاً مناسباً تكف عن الوجود كمحدد نشط أو منظم للسلوك، ولا يصبح لهذه الحاجات أى تأثير على سلوك الفرد، وتظهر فى الحال حاجات أخرى أقل قوة من الحاجات السابقة وهى حاجات الأمن وتطغى بدورها على الإدراك وتوجه سلوك الفرد، وعندما تشبع هذه الحاجات نسبياً يظهر حاجات أخرى تليها من حيث القوة وهى الحاجات الاجتماعية لتوجيه السلوك بهدف إشباعها إلى أن تشبع نسبياً تظهر حاجات أخرى تليها فى القوة... وهكذا. وقد أطلق «ماسلو» على ذلك إصطلاح «التدرج الهرمى للحاجات الإنسانية».

ويوضح الشكل (٢/١) التدرج الهرمى للحاجات الإنسانية.



شكل (٢/١) يوضح التدرج الهرمى للحاجات الإنسانية

يفسر التدرج الهرمى للحاجات الإنسانية الكثير من مشكلات الدوافع فى مجال العمل، إذ يجد الإداريون أنفسهم فى حيرة عندما يجدون أن بعض الأفراد يفضلون البقاء فى وظيفة معينة ويرفضون الانتقال إلى وظيفة أخرى أكبر أجراً، إذ أن مثل هذا الشخص وقد أشبعت حاجاته الأولية يعطى أهمية أكبر لبقائه مع المجموعة التى ينتمى إليها وتشبع حاجاته الاجتماعية.

فالتدرج الهرمى للحاجات الإنسانية يوضح لنا أن الدوافع المادية ليست الدوافع الوحيدة للعمل بل هناك دوافع أخرى مثل الأمن والإنتماء والتقدير وتحقيق ذات يتحتم إشباعها فى مجال العمل.

وقد أشار Morse & Wesis إلى حقيقة أن الدوافع المادية ليست هى الدوافع الوحيدة للعمل، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من الأفراد، وكان يوجه لكل منهم السؤال الآتى:

« على فرض أنك ورثت مبلغاً كبيراً من المال مصادفه وأن هذا المبلغ يكفىك لتعيش عيشه طيبه دون أن تكون فى حاجة إلى العمل، فهل تستمر فى عملك الحالى أم تتركه؟ »

وكانت النتيجة أن ٨٠٪ من مفردات العينة البالغ عددها ٤٠١ فرداً أجابوا بأنهم سيستمرون فى العمل حتى ولو حصلوا على هذا الميراث المفاجئ.

وهذا يوضح أن الفرد يعمل ليس فقط من أجل إشباع الحاجات الفسيولوجية «المادية» ولكن لديه حاجات أخرى - أمن، إنتماء، تقدير، تأكيد ذات - يريد إشباعها من خلال قيامه بالعمل.

وبناء على ما سبق ينبغى مراعاة التدرج الهرمى للحاجات الإنسانية للعاملين فى الوحدات الاقتصادية حتى يمكن تحريك دوافعهم نحو تحقيق الأهداف التى تتضمنها أساليب الرقابة المحاسبية، إذ لا يكفى استخدام الحوافز

المادية فى سبيل تحريك دوافع الأفراد نحو تحقيق أهداف الموازنة الرقابية -
فليس بالخبز وحده يحيا الإنسان - وإنما ينبغى العمل على إشباع حاجاتهم
الأساسية الأخرى.

• الفرق بين الدافع Motive والحافز Incentive والعلاقة بينهما.

- الدافع Motive :

هو عبارة عن قوة تنبع من داخل الفرد نتيجة لوجود حاجة (فسيولوجية
اجتماعية، نفسية...) يهتم بها الفرد ولم يصل مستوى الإشباع فيها إلى المستوى
المطلوب فى ذات الوقت الذى يعتقد فيه الفرد أن احتمال تحقيقه للمستوى
المطلوب احتمال كبير، وهذه القوة تجعل الفرد يسلك سلوكا معيناً نحو أهداف
محددة تمثل وسائل إشباع لهذه الحاجات الإنسانية.

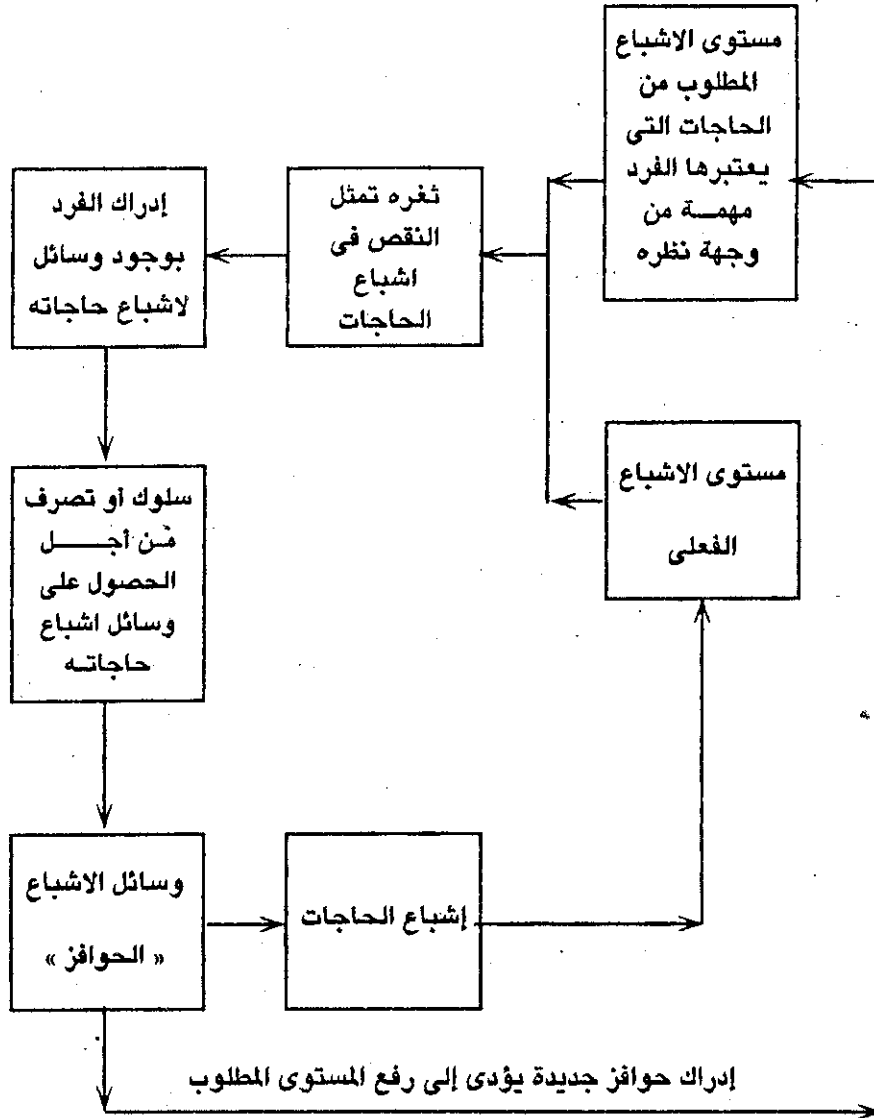
- الحافز Incentive :

هو عبارة عن الامكانيات المادية أو المعنوية التى توجد فى البيئة الخارجية
لل فرد والتى يمكنه الحصول عليها واستخدامها فى تعويض النقص فى إشباع
حاجاته، فالحافز وسيلة لإشباع الدافع.

- العلاقة بين الدوافع والحوافز:

يمكن توضيح العلاقة بين الدوافع والحوافز فى الشكل رقم (٣/١) على
النحو التالى (١) :

(١) د. على السلمي، العلوم السلوكية فى التطبيق الإدارى، ص ٣٦٢.



شكل رقم (٣/١) يوضح العلاقة بين الدوافع والحوافز

يوضح الشكل السابق دورة السلوك الإنساني، وعلاقة الدوافع بالحوافز، حيث أن السلوك الإنساني يسعى دائما إلى تحقيق حاله التوازن بالنسبة للفرد، وذلك بالعمل على سد الثغرات التي توجد بين المستوى المطلوب من كل حاجة

ومستوى الإشباع الفعلى للحاجات، فعندما يشعر الفرد بحاجة غير مشبعة - نتيجة نقص مستوى الإشباع الفعلى عن مستوى الإشباع المطلوب - بالإضافة إلى إدراك الفرد لأهمية هذه الحاجة، وإدراكه بوجود وسائل إشباع هذه الحاجات فى البيئة الخارجية، ينتج عن ذلك قوة تنبغ من داخل الفرد - دافع - تجعله يقوم بالتصرف أو السلوك المناسب للحصول على وسائل الإشباع «الحوافز»، وبحصوله على هذه الحوافز ستشبع حاجاته التى حركت سلوكه. كما قد يعمل الحافز على خلق حاجات جديدة لم يكن الفرد يشعر بها، أو يعمل على رفع مستوى تطلعاته فى ناحية معينة، وهذا يؤدى إلى وجود ثغره يسعى الفرد إلى اشباعها مرة أخرى.

• أهمية إشباع حاجات العاملين لتحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية: يمكن القول بصفة عامة أنه عندما يشبع موقف العمل حاجات العامل المختلفة، سيشعر الفرد بالتوافق مع عمله، وتتناسب درجة توافق الفرد وسعادته على درجة إشباعه لحاجاته، فكلما أمكن إشباع حاجات الفرد المختلفة - الفسيولوجية، والأمن، والانتماء، والتقدير ... إلخ - زادت درجة سعادته فى عمله وينعكس أثر ذلك على كفاءته وفعاليته.

أما إذا صادف العامل عقبات تحول دون إشباع حاجاته فإن الفرد سيشعر بالإحباط Frustration، وحينئذ يتغير سلوكه تغيراً ملحوظاً ويصبح سلوكه درجة كبيرة من الانفعال وعدم التفكير، ويأخذ السلوك الهدام مكان السلوك البناء.

وبناء عليه يمكن القول أن تحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية يتوقف على مدى إشباع الحاجات الإنسانية للأفراد العاملين فى الوحدة الاقتصادية، فكلما أمكن إشباع حاجاتهم انعكس أثر ذلك على زيادة كفاءتهم الانتاجية وتحقيقهم للأهداف المسئولين عنها، أما إذا صادف هؤلاء العاملون عقبات تحول دون إشباع حاجاتهم فسوف يشعرون بالإحباط مما يؤدى بهم إلى العمل بدون كفاءة الأمر الذى يؤدى فى النهاية إلى انهيار الأسلوب الرقابى المحاسبى المستخدم.

وقد تاکدت العلاقة بين اشباع حاجات العاملين وبين كفاءتهم الانتاجية وتحقيقهم للأهداف المسئولين عنها من خلال كتابات وأبحاث الكثيرين التي اوضحت مايلي:

١ - أن هناك علاقة طردية بين مستوى الروح المعنوية للعاملين وبين مدى اشباع حاجاتهم الأساسية.

فكلما زاد شعور العامل باشباع حاجاته ارتفعت روحه المعنوية، وبالعكس كلما قلت فرص اشباع حاجات العاملين إنخفضت روحهم المعنوية، وقد أمكن تعريف الروح المعنوية بانها:

«تعبير عن مدى إشباع حاجات الأفراد في جو العمل» (١).

وقد بين الدكتور السلمي أنه يفضل هذا التعريف عن غيره من التعريفات العديدة للروح المعنوية، وذلك لأن هذا التعريف يساعد على تحديد وسائل قياس الروح المعنوية في الوحدات الاقتصادية، ومن ثم وضع السياسات الإدارية الهادفة إلى رفعها.

وقد اثبتت الأبحاث العلمية أن ارتفاع الروح المعنوية في مجال العمل يعتبر أمراً مهماً وذلك لأنه يحقق مايلي:

(١) ارتفاع في مستوى الكفاءة الانتاجية وينعكس ذلك في صورة انخفاض في تكاليف الانتاج نتيجة لزيادة الانتاج في وحدة الزمن، بالإضافة إلى زيادة الجودة، وانخفاض مستوى التالف أو العادم... الخ.

(ب) انخفاض معدل دوران العمل.

(ج) انخفاض شكاوى وتظلمات العمال.

(١) د. علي السلمي، العلوم السلوكية في التطبيق الإداري، مرجع سبق ذكره، ص ١٨١، ١٨٢.

٢ - أن إشباع حاجات العاملين يمنع عدم الرضا Hygiene، ويزيد الرضا عن

العمل Motivations:

وقد توصلت إلى هذه النتيجة دراسة مهمة من دراسات الدوافع نشرت في كتاب «الدوافع للعمل The Motivation to Work» وقام بها الاستاذ هيرزبيرج Herzberg وزملاؤه وتم إجراؤها على مجموعة من المهندسين والمحاسبين الذين ينتمون إلى الطبقة الوسطى في إحدى عشر شركة واقعة في منطقة بتسبرج في الولايات المتحدة الأمريكية لمعرفة دوافعهم وعوامل إشباعها وعلاقة ذلك بالرضا أو عدم الرضا عن العمل، وذلك باستخدام أسلوب المقابلة الشخصية بمفرادات العينة البالغ عددها ٢٠٠ مفردة، وقد أطلق هيرزبيرج وزملاؤه على هذه الدراسة اصطلاح The Two Factors Theory وتتمثل أهم نتائجها فيما يلي:

(١) أن توفير العوامل الصحية Hygiene في مجال العمل مثل توفير الظروف المادية المناسبة، والأجر المناسب، والعلاقات الطيبة بين الزملاء والرؤساء والمؤسسين، والإشراف المناسب، والاستقرار في مجال العمل يؤدي إلى حالة عادية من الرضا وعدم توافرها يؤدي إلى الشعور بعدم الرضا الذي يسفر عن انخفاض في مستوى الكفاءة الانتاجية، فتوفير هذه العوامل كالمصل يمنع المرض «عدم الرضا» ولكن لا يجلب الصحة الجيدة «الرضا».

(ب) أن توفير العوامل الدافعة Motivators في مجال العمل مثل شعور الفرد بأهمية عمله في التنظيم، وأن تعطى له السلطة الكافية لاتخاذ القرارات في الأمور المتعلقة بعمله، وأن يتيح له العمل فرصة إستغلال مواهبه وقدراته الخاصة، وأن تتاح له فرص الترقى والتقدم في مجال العمل يؤدي إلى المزيد من الرضا وبالتالي إرتفاع في الكفاءة الانتاجية، وعدم توافرها يؤدي إلى حالة عادية من الرضا.

ويعتقد المؤلف أن هناك صلة بين دراسة «هيرزبيرج وزملائه» وبين تصنيف

«ماسلو» للحاجات الإنسانية ويرى ما يلي:

١ - أن العوامل التي أطلق عليها هيرزبرج Hygiene تمثل وسائل إشباع الحاجات الفسيولوجية وحاجات الأمن والحاجات الاجتماعية.

٢ - أن عوامل المجموعة الثانية والتي أطلق عليها هيرزبرج Motivators تمثل وسائل إشباع حاجات التقدير وتأكيد الذات.

وقد تعرضت هذه الدراسة إلى هجوم ونقد شديدين، حيث يرى الناقدون أنه لا يمكن الفصل بين مسببات الرضا ومسببات عدم الرضا لأنهما طرفا نقيض، بمعنى أن العامل الذي يبعث الرضا إذا لم يتوافر يسبب عدم الرضا، وقد صورت نظرية هيرزبرج وزملائه الموقف بصورة مخالفة تمامًا وفصلت بين مسببات الرضا ومسببات عدم الرضا.

ألا أن المؤلف يرى في نظرية The Two Factors Theory تأكيداً على أهمية إشباع حاجات الأفراد في مجال العمل وخطورة عدم إشباعها.

٣ - أن إشباع حاجات العاملين لا يعطى الفرصة لظهور أعراض الإحباط المختلفة : ومن ثم يمنع ظهور آثارها السيئة في مجال العمل، ويمكن تحديد أربع نتائج أو أعراض رئيسية لإحباط السلوك الناشئ عن العقبات التي تواجه الفرد عند تحقيقه لأهدافه وإشباعه لحاجاته، وهذه النتائج أو الأعراض هي:

(أ) الاعتداء Aggression

(ب) النكوص Regression

(جـ) الجمود Fixation

(د) عدم المبالاة Apathy

هذه الأعراض قد أمكن إنتاجها في المعامل السلوكولوجية، وفي بعض الأحيان كانت تظهر هذه الأعراض مختلطة ببعضها البعض بطريقة تجعل من الصعب تمييزها، ومع ذلك يمكن توضيح كل منها بإيجاز فيما يلي:

(أ) الاعتداء:

إن السلوك العدواني بكافة مظاهره هو مظهر من مظاهر الاحباط الذي يحدث نتيجة لوجود عقبات تحول دون اشباع حاجات الفرد، ويتخذ الاعتداء مظاهر عدة أهمها:

- مهاجمة مصدر الاحباط، وقد يتخذ ذلك شكل الاعتداء الجسدى، أو اللفاظ الجارحة أو التشهير بالشخص الذى يقف عقبه فى سبيل إشباع حاجات الفرد.
- قد يكون الاعتداء على شخص أو شيء بديل، وهذه الظاهرة تسمى فى علم النفس بظاهرة كبش الفداء Scapegoating، وهذه الحالة تحدث عندما لا يستطيع الفرد المحبط مهاجمة مصدر الاحباط فيوجه سلوكه العدواني اتجاه شخص أو شيء بديل آخر، فقد تكون آلات المصنع وذلك بالعمل على إتلافها، أو الموازنة الرقابية قد تكون كبش الفداء ويتم التشهير بها باعتبارها اسلوباً غير عادل وذلك فى حالة احباط - عدم اشباع حاجات - العاملين فى مراكز الموازنة.
- قد يأخذ الاعتداء من جانب العاملين صوراً أخرى مثل النقد المتزايد للإدارة والشكوى الدائمة من ظروف العمل والأجر وخلافه.

(ب) النكوص:

يعتبر النكوص نتيجة من نتائج الاحباط، ويجعل الفرد يترك القيام بآية محاولة بناءة لحل المشكلة ويتقهقر إلى مرحلة سابقة من مراحل النمو كان يشعر فيها بالامن والطمانينة ومن مظاهر السلوك الناشئ عن النكوص لدى العاملين مايلى:

- اشتداد القابلية للإيحاء وقبول أفكار وآراء الغير دون دراسة وتمحيص، وهذا يستتبعه التصديق السريع للشائعات.
- عدم الشعور بالمسئولية وتقديرها.

- عدم القدرة على ضبط الأعصاب.

- عدم القدرة على وضع الأمور في نصابها وتقدير الأمور على أساس سليم.

(ج) الجمود:

يعتبر الجمود مظهرًا من مظاهر الإحباط أيضًا، يجعل الفرد يقوم بسلوك معين لا يتغير بالرغم من إدراك الفرد أن هذا السلوك لن يساهم في حل المشكلة أو يشبع حاجة من حاجاته الأساسية. ولذلك يفرق Maier بين السلوك الاعتيادي والسلوك الجامد، فالفرد يمكنه أن يتوقف عن السلوك الاعتيادي إذا ظهر له أن هذا السلوك لا يحقق الهدف أو يؤدي إلى ضرر أو عقوبات، أما في حالة السلوك الجامد فإن الجمود يشتد كلما تكرر الفشل، ويمكن تحويل العادة إلى جمود نتيجة لتكرار عقاب الفرد.

ومن مظاهر الجمود في مجال العمل عدم قبول العاملين للتغيير ومقاومة إدخال أي نظم حديثه أو أدوات جديدة على الرغم من أن الخبرة تبين أن الأساليب القديمة لا تحقق الأهداف المنشودة.

(د) عدم المبالاة:

من مخاطر الإحباط الشديد في مجال العمل عدم المبالاة من جانب العاملين ويكون من نتيجة ذلك عدم القيام بأي مجهود يكون من شأنه تحسين العمل ورفع مستوى الكفاءة الانتاجية، ويرى البعض أن عدم المبالاة هي حالة كامنة للاعتداء نتيجة لعدم استطاعة الفرد التعبير عنه.

نخلص مما سبق إلى أن هناك علاقة وثيقة بين إشباع حاجات العاملين وبين زيادة كفاءتهم الانتاجية، وبناء عليه يمكن القول بأنه كلما اتاحت ظروف العمل الفرص لإشباع الحاجات الأساسية للعاملين والمسؤولين في الوحدة الاقتصادية، فإن ذلك يساهم بدرجة كبيرة في رفع مستوى الكفاءة الانتاجية وفي تحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية. أما إحباط حاجات العاملين الأساسية فنسوف

يؤدى إلى العديد من المشكلات الإنسانية التى تسبب عدم الكفاءة وعدم تحقيق الأهداف وأخيرا إنهيار الأساليب المحاسبية المستخدمة للرقابة. وتجدر الإشارة إلى أن المشكلات الإنسانية للموازنات الرقابية التى أظهرها Argyris - والتى سبق توضيحها فى الجزء « ٢/١ » - يمكن تشخيصها فى ضوء ما سبق بانها ناتجة عن احباط الحاجات الأساسية للعاملين والمسؤولين فى مراكز الموازنة.

وفى الجزء التالى سيتم توضيح بعض العوامل التى يؤدى اتباعها إلى احباط الحاجات الأساسية للعاملين فى مراكز الموازنة مما يولد الكثير من المشكلات الإنسانية التى تكون سبباً فى عدم تحقيق أهداف الموازنة وإنهيار أسلوبها الرقابى.

• العوامل التى تؤدى إلى إحباط دوافع الأفراد وعدم تحقيقهم لأهداف أساليب الرقابة المحاسبية:

إن من أهم العوامل التى يؤدى إتباعها إلى احباط دوافع الأفراد، ومن ثم إثارة الكثير من المشكلات الإنسانية التى تعوق تحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية وتعمل على إنهيارها مايلى:

١ - إتباع أسلوب الموازنات المفروضة (غير المشاركون فى إعدادها).

٢ - اتباع محاسب التكاليف لأسلوب الرقابة البوليسية.

٣ - اتباع نظام غير سليم للحوافز والروادع.

وسوف يتم تناول هذه العوامل بشيء من التفصيل فيما يلى:

• العامل الأول: إتباع أسلوب الموازنات المفروضة (غير المشاركون فى إعدادها):

لقد وضع Becker & Green مفهوم Anthony للموازنات المفروضة بانها موازنات غير مشاركون فى إعدادها، تستأثر الإدارة العليا بوضعها دون مشاركة المستويات الإدارية الأخرى وتمليها على الأفراد المنفذين فى الوحدة الاقتصادية.

وفى الواقع أن إستخدام الإدارة العليا لأسلوب الموازنات المفروضة يمثل أسلوباً من أساليب القيادة الاستبدادية حيث أن من سمات القيادة الاستبدادية فرض الأوامر دون أى مشاركة من جانب المنفذين.

ويؤدى إتباع الإدارة العليا للأسلوب الاستبدادى فى القيادة وفرضها للموازنات الرقابية دون مشاركة حقيقية للمنفذين فى إعدادها إلى إحباط الكثير من الحاجات الإنسانية الأساسية للعاملين والمسؤولين فى مراكز الموازنة، ومن هذه الحاجات ما يلى:

١- الحاجة إلى الأمن:

إن عدم مشاركة العاملين والمسؤولين فى مراكز الموازنة فى إعداد خطة الموازنة، سوف يفقدهم الشعور بالأمن نظراً لإحساسهم بأن الموازنة قد تتضمن أهدافاً مثالية يصعب تحقيقها.

٢ - الحاجة إلى الانتماء:

إن الموازنات غير المشاركون فى إعدادها لن تجعل الأفراد العاملين والمسؤولين فى مراكز الموازنة يشعرون بأنهم مجموعة واحدة من الأفراد لها أهدافها المقبولة من جانب الجميع، نظراً لأن هذا النوع من الموازنات وضع من جانب واحد فقط وهو الإدارة العليا دون مشاركة المستويات الإدارية الأخرى، مما لا يضمن قبول الأخيرة - المستويات الإدارية الأخرى - للأهداف التى تتضمنها الموازنة.

٣ - الحاجة إلى تقدير الذات

أن الموازنات غير المشاركون فى إعدادها لن تساهم فى إشباع الحاجة إلى تقدير الذات لدى العاملين والمسؤولين فى مراكز الموازنة نظراً لأن الأهداف التى تتضمنها الموازنة أهداف مفروضة على العاملين من جانب الإدارة العليا دون أى مشاركة من جانبهم، ومن المعروف أن الفرد يشعر بتقدير

الذات عندما يحقق الأهداف التي حددها لنفسه والمثله لمستويات طموحة وليس عن طريق تحقيق الأهداف المفروضة عليه.

وغير خاف أن إحباط الحاجات الإنسانية الأساسية بالصورة السابقة سوف يؤدي إلى مخاطر عديدة تتضافر معا وتؤدي إلى مشاكل إنسانية عديدة تعمل على عدم تحقيق أهداف الموازنة وإنهيار أسلوبها الرقابى، وتتلخص أهم هذه المخاطر فيما يلى:

- انخفاض الروح المعنوية للعاملين، وهذا يؤدي إلى العديد من النتائج السيئة التى منها انخفاض مستوى الكفاءة الانتاجية، وزيادة معدل دوران العمل، وزيادة الشكاوى والتظلمات التى تصل للإدارة.
- شعور العاملين والمسؤولين فى مراكز الموازنة بعدم الرضا عن عملهم مما يسبب انخفاض مستوى كفاءتهم الانتاجية.
- ظهور أعراض الاحباط المختلفة التى تتمثل فى الاعتداء، والنكوص، والجمود، وعدم المبالاة.

السبب فى استخدام الإدارة العليا لاسلوب الموازنات المفروضة:

يعتقد المؤلف أن استخدام الإدارة العليا لاسلوب الموازنات المفروضة يرجع إلى واحد من السببين التاليين:

السبب الأول : تجاهل الإدارة لأهمية الجانب الإنسانى فى نجاح الاسلوب الرقابى.

السبب الثانى : تقديرها الخاطئ لطبيعة النفس البشرية ومحددات السلوك الإنسانى.

ومن أمثله التقدير الخاطئ لطبيعة النفس البشرية ما اطلق عليه دوجلاس ماكروجر Douglas McGregor نظرية (x) والتى تقوم على الافتراضات التالية (١) :

١ - الإنسان العادى بفطرته يكره العمل ويحاول أن يتجنبه على قدر الامكان.

(1) Douglas McGregor, The Human side of Enterpris (N.Y., McGrow - Hill Co.), ch. 3.

٢ - بسبب هذه السمة المميزة لطبيعة النفس البشرية - الكره الفطرى للعمل - يجب أن يجبر الأفراد على العمل، ويراقبوا بكل دقة، ويوجهوا باستمرار، ويهددوا بالعقاب حتى يمكنهم بذل المجهود الكافى فى سبيل تحقيق أهداف المنظمة العاملين بها.

٣ - الإنسان العادى يفضل أن يقاد ويرغب أن يتجنب المسئولية ولديه طموح قليل للعمل .

وقد وضع McGregor خطأ النظرية التقليدية (x) وقدم نظرية حديثة تكشف عن طبيعة النفس البشرية ومحددات السلوك الإنسانى وأطلق عليها نظرية (y) والتي تقوم على الأسس التالية (١) :

١ - ليس من طبيعة النفس البشرية الكره الفطرى للعمل، ولكنها تفضله لذاته.

٢ - الإنسان العادى يسعى دائما لتحمل المسئولية.

٣ - الإنسان العادى يطلب الحرية فى العمل والتحرر من القيود.

والنتيجة الطبيعية لتجاهل الإدارة لأهمية الجانب الإنسانى أو فهمها الخاطئ لطبيعة النفس البشرية ومحددات السلوك الإنسانى هى تركيز الإدارة العليا لكل السلطات فى أيديها والنظر إلى العمال على أنهم أداة من أدوات الانتاج ليس عليهم إلا أن يطيعوا ما يصدر إليهم من أوامر ولذلك تستأثر الإدارة العليا بأعداد الموازنة الرقابيه دون مشاركة المستويات الإدارية الأخرى وتقوم بفرضها عليهم.

وقد بحث Argyris سبب إتباع الإدارة العليا لأسلوب الضغط عن طريق الموازنة - وذلك خلال مقابلاته الشخصية مع مجموعة من العاملين والمشرفين وبعض أفراد الإدارة العليا فى المصانع التى كانت موضع دراسته الميدانية - وتوصل إلى أن السبب يرجع إلى الفهم الخاطئ لطبيعة النفس البشرية، ذلك الفهم القائم على أساس أن معظم العاملين بفطرتهم كسالى وليست لديهم الدوافع الكافية لأداء واجباتهم من تلقاء أنفسهم.

(1) Ibid. Ch. 4.

وقد قدم Argyris بعض تعليقات أفراد الإدارة العليا التي تؤيد ما توصل

إليه، ومن بين هذه التعليقات ما يلي:

" I'll tell you my honest opinion. About 5% of the people work, 10% of the people think they work, and the other 85% would rather die than work" (1).

" Man is inherently lazy, and if we could only increase the pressure, I think the budget system would be more effective" (2).

• العامل الثانى: إتباع المحاسب لأسلوب الرقابة البوليسية القائم على

تصيد أخطاء المتفذين:

ان العامل الثانى الذى يؤدى إلى إحباط حاجات العاملين ويؤدى إلى عدم تحقيقهم لأهداف الأساليب الرقابية يرجع إلى سلوك المحاسبين الذى يقوم على ما يلي:

١ - تصيد الانحرافات للعاملين والمسؤولين فى الوحدة الاقتصادية، وذلك بطريقة يمكن أن يعبر عنها بأنها نوع من أنواع الرقابة البوليسية. وقد عبر Argyris عن ذلك بالعبرة التالية:

" Our interviewers suggested that the budget people perceive their role as being " the watchdog of the company" (3).

ويرجع ذلك الدور الذى يقوم به المحاسبون فى الرقابة إلى اعتقادهم بأن إكتشاف تلك الانحرافات هو دليل نجاحهم فى عملية الرقابة، وقد عبر Argyris عن ذلك بالعبرة التالية:

(1) Chris Argyris, Op. Cit. P. 98.

(2) Idem.

(3) Chris Argyris, op. Cit., P. 103.

" In other words the success of the finance men derives from finding errors, weaknesses and faults that exist in the plant" (1).

٢ - لا يقتصر سلوك المحاسبين على تصيد الانحرافات للعاملين، ولكنهم يقومون بتبليغ هذه الانحرافات للإدارة العليا أولاً بأول دون تقديم أى مساعدة للعاملين الذين يقومون بالتنفيذ الفعلى، والذين يقع عليهم العبء الحقيقى فى تحسين عملية الرقابة.

وكان من نتيجة هذا السلوك هو شعور المحاسبين بالنجاح عند تصيدهم أخطاء التنفيذ وتبليغها أولاً بأول للإدارة العليا، وكان هذا الشعور بالنجاح من جانب المحاسبين على حساب شعور التنفيذ بالفشل، وقد أوضح Argyris أن الشعور بالفشل قد جعل الأفراد (٢) :

- يفقدون اهتمامهم بالعمل.
- تخفيض معاييرهم المتعلقة بالإنجاز.
- يفقدون الثقة بأنفسهم.
- يستسلمون للفشل بسرعة.
- يرفضون إدخال أى أساليب جديدة للعمل.
- يتوقعون دائماً الفشل فى أعمالهم.
- يهربون من الفشل عن طريق أحلام اليقظة.
- يصفون الأعمال التى يقومون بها بصعوبة التحقيق.
- يلقون اللوم باستمرار على الغير.

ويمكن تفسير سبب هذه المشكلات السلوكية - فى ضوء دراستنا السابقة للدوافع - بأن سلوك المحاسب القائم على تصيد انحرافات التنفيذ

(1) Idem.

(2) Idem.

وتبليغها إلى الإدارة العليا يسبب في إحباط أكثر من حاجة إنسانية لديهم كما سيتضح مما يلي:

- إن شعور المنفذين بأن المحاسب يتصيد أخطاءهم وينتقدهم لدى الإدارة العليا سوف يفقداهم الشعور بالأمن.

- إن شعور محاسب بالنجاح عند تصيده أخطاء المنفذين لن يساهم في اشباع الحاجة إلى الانتماء نظرًا لأن هذا السلوك لن يؤدي إلى احساس الجميع بأنهم جميعا يركبون مركبا واحداً يتجه نحو هدف واضح نظرًا لتعارض المصالح، فالمحاسب يشعر بالنجاح على حساب شعور المنفذين بالفشل.

- إن إقتصار خدمة المحاسب على الإدارة العليا دون الإدارة التنفيذية سوف يؤدي إلى إحباط الحاجة إلى تقدير الذات لدى المنفذين حيث لا تقدم لهم المعلومات المتعلقة بإنجازاتهم من جانب المحاسب .

وفي الواقع أن احباط الحاجات الإنسانية للعاملين سوف يؤدي إلى العديد من المخاطر - سبق توضيحها - التي تتضافر معا وتؤدي إلى عدم تحريك دوافع الأفراد العاملين نحو تحقيق الاهداف التي يتضمنها الأسلوب الرقابي، ولا يقتصر الأمر عند هذا الحد بل يتم محاربة الأسلوب الرقابي حتى يتم إنهياره.

السبب في اتباع المحاسب لأسلوب الرقابة البوليسية:

يرى المؤلف أن استخدام المحاسب لأسلوب الرقابة البوليسية لا يمكن أن يخرج عن واحد من سببين هما:

١ - تجاهله لأهمية الجانب الإنساني في نجاح الأسلوب الرقابي.

٢ - تقديره الخاطئ لطبيعة النفس البشرية ومحددات السلوك الإنساني، ذلك التقدير القائم على أساس أن الأفراد يجب أن يراقبوا بكل دقة ويهددوا بالعقاب حتى يمكنهم بذل المجهود الكافي في سبيل تحقيق أهداف الأسلوب الرقابي.

والنتيجة الطبيعية لتجاهل المحاسب لأهمية الجانب الإنساني، أو تقديره الخاطئ لطبيعة النفس البشرية ومحددات السلوك الإنساني هي اتباعه لأسلوب

الرقابة التقليدية، والتي يمكن التعبير عنها بأنها رقابة بوليسية تقوم على أساس تصيد أخطاء المنفذين وتبليغها إلى الإدارة العليا أولاً بأول وكذلك تقديم أية مقترحات متعلقة بتحسين عملية الرقابة إلى الإدارة العليا دون تقديمها إلى هؤلاء المنفذين المسؤولين أصلاً عن رقابة التكاليف.

• العامل الثالث: إتباع نظام غير سليم للحوافز والروادع؛

إن العامل الثالث والآخر من العوامل الثلاثة التي تؤدي إلى إحباط دوافع الأفراد العاملين وتجعلهم لا يحققون أهداف الأساليب الرقابية هو ارتباط الأسلوب الرقابي بنظام غير سليم للحوافز والروادع.

ومن أبرز سمات النظام غير السليم للحوافز والروادع عدم الثبات، وعدم العدالة، بمعنى أننا نلاحظ كثيراً نتيجة الاستخدام غير السليم لنظام الحوافز والروادع أن الفرد العامل قد يثاب على عمل يؤخذ عليه عامل آخر، وقد يثاب اليوم عن عمل يعاقب عليه غداً، الأمر الذي يجعل العاملين في حالة من القلق والحيرة وعدم الأمن.

وإحباط حاجات الأمن لدى العاملين له مخاطره، حيث أن القدرة على الأداء والقدرة على تعبئة الجهود تتناسب تناسباً عكسياً مع عدم الاستقرار وحالة القلق، وتتناسب تناسباً طردياً مع الشعور بالأمن. فالشعور بعدم الأمن لا يؤدي إلى تحقيق أهداف الأسلوب الرقابي المستخدم.

وبعد أن انتهينا من عرض العوامل التي تؤدي إلى إحباط دوافع الأفراد وعدم تحقيقهم لأهداف أساليب الرقابة المحاسبية، يتبادر إلى الذهن التساؤل التالي:

ما هي إذن العوامل الإنسانية الواجب مراعاتها في إعداد واستخدام أساليب الرقابة المحاسبية لتحريك دوافع الأفراد العاملين نحو تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية؟

إجابة هذا السؤال ستكون هي محور اهتمام الوحدة التعليمية الثانية وعنوانها: الجوانب السلوكية لأساليب الرقابة المحاسبية.

٤/١ - أسئلة متنوعة:

- س ١ : وضح مفهوم الاتصال الإنساني في مجال العمل، وأشرح الاعتبارات السلوكية الواجب مراعاتها لتحقيق فعاليته.
- س ٢ : اشرح بإيجاز مناسب التطبيق المحاسبي للاعتبارات السلوكية للاتصال الإنساني الفعال.
- س ٣ : إرسال البيانات بالطريقة المناسبة لمستخدميها يمثل أحد الاعتبارات السلوكية المهمة الواجب أن يراعيها المحاسب عند إعداد تقارير الأداء التي يقدمها للمنفذين. اشرح كيفية تطبيق ذلك.
- س ٤ : لا تقتصر الاعتبارات السلوكية الواجب مراعاتها من قبل المحاسب عند تقديمه لتقارير الأداء للمنفذين على إرسال البيانات بالطريقة المناسبة، ولكن هناك اعتبارات سلوكية أخرى ينبغي مراعاتها، ما هي هذه الاعتبارات؟
- س ٥ : اشرح باستخدام التحليل الرياضي المناسب أهمية الدوافع كقوى محركة للسلوك الإنساني في تحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية.
- س ٦ : اذكر بإيجاز مناسب مبررات إشباع حاجات العاملين وتأثيرها على تحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية.
- س ٧ : ما هي مخاطر إحباط الحاجات الأساسية للعاملين في مجال العمل وتأثيرها على تحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية.
- س ٨ : اذكر بإيجاز مناسب بعض الأساليب التي يؤدي استخدامها إلى إحباط دوافع الأفراد العاملين وعدم تحقيقهم لأهداف أساليب الرقابة المحاسبية.

س ٩ : إن اتباع الإدارة العليا لأسلوب الموازنات الرقابية المفروضة يؤدي إلى إحباط أكثر من حاجة أساسية لدى العاملين والمسؤولين في مراكز الموازنة، وضح أهم الحاجات الإنسانية التي يتم إحباطها باستخدام هذا الأسلوب، وما هو في رأيك السبب في إتباع الإدارة العليا لهذا الأسلوب؟

س ١٠ : إن اتباع المحاسب لأسلوب الرقابة البوليسية القائم على تصيد أخطاء المنفذين يؤدي إلى إحباط أكثر من حاجة إنسانية أساسية لديهم، وضح أهم الحاجات الإنسانية التي يتم إحباطها، وما هو تشخيصك العلمي لسبب اتباع المحاسب لهذا الأسلوب؟

الوحدة التعليمية الثانية السلوك الأخلاقي للمحاسب

• الأهداف:

- تتمثل الأهداف الرئيسية لهذه الوحدة التعليمية فيما يلي :
- أولاً : إيضاح أهمية السلوك الأخلاقي للمحاسب لكل طرف من أطراف مهنة المحاسبة سواء أكان ذلك للمحاسب ذاته ، أو للعميل الذي تعاقد معه المحاسب لتأدية خدمات محاسبية معينة ، أو للطرف الثالث المستفيد من خدمات المحاسب من غير العملاء ، أو بالنسبة لزملاء المهنة .
- ثانياً : التعرف على مجالات السلوك الأخلاقي للمحاسب ، مع توضيح إرشادات تفصيلية للممارسة العملية لكل منها .
- ثالثاً : التنويه عن الإجراءات التأديبية في حالة عدم الالتزام بالسلوك الأخلاقي للمحاسب

• المحتويات:

- ١/٢ أهمية السلوك الأخلاقي للمحاسب .
- ٢/٢ المقصود بالمحاسب الذي ينبغي أن يلتزم بالسلوك الأخلاقي.
- ٣/٢ مجالات السلوك الأخلاقي للمحاسب وإرشادات تطبيقها :
- المجال الأول : الموضوعية والاستقلال .
- المجال الثاني : الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الواجبة .
- المجال الثالث : المحافظة على سرية معلومات العميل .
- المجال الرابع : العلاقة الأخلاقية مع الزملاء .
- المجال الخامس : الدعاية والإعلان والحصول على العملاء .
- المجال السادس : الاتعاب المهنية والعمولات .
- المجال السابع : الأنشطة المهنية التي تتعدى حدود البلد .
- المجال الثامن : تقديم الخدمات الضريبية .
- المجال التاسع : الأنشطة التي تتعارض مع الممارسة العامة لمهنة المحاسبة.
- المجال العاشر : أموال العملاء .
- ٤/٢ الإجراءات التأديبية لمخالفة السلوك الأخلاقي للمحاسب.
- ٥/٢ أسئلة متنوعة .

١/٢ أهمية السلوك الأخلاقي للمحاسب:

تجدر الإشارة إلى إن السلوك الأخلاقي للمحاسب له أهمية متعددة الأطراف ، فهو له أهمية بالنسبة للمحاسب ذاته ، كما أن له أهمية بالنسبة للعميل الذي تعاقد معه المحاسب لتأدية خدمات محاسبية معينة ، كما أن له أهمية بالنسبة للطرف الثالث المستفيد من خدمات المحاسب من غير العملاء ، كما أن له أهمية بالنسبة لزملاء المهنة ، فالسلوك الأخلاقي للمحاسب له أهمية لكل من له علاقة بمهنة المحاسبة ، وفيما يلي توضيح لتلك الأهمية المتعددة الأطراف :

أولاً : بالنسبة للمحاسب ذاته :

لاشك أن السلوك المهني الأخلاقي من جانب المحاسب له أهمية كبيرة بالنسبة له ، حيث أن يؤدي إلى ما يلي :

١ - تدعيم الثقة بالمحاسب - وبالخدمات التي يؤديها - من قبل عملائه والمتعاملين معه ، فالسلوك الأخلاقي لأى مهنة هو الذى يدعم الثقة فيها وفى القائمين بها ، وإذا لم يتم الإلتزام بالسلوك الأخلاقي لأى مهنة فإن الثقة فى هذه المهنة تهتز ، وفى القائمين بها أيضاً ، ويسود الشك وعدم الثقة فى نتائجها. وينوه المؤلف إلى ضرورة تضافر السلوك الأخلاقي للمحاسب مع مهارته المهنية لكي يحظى أداء المحاسب بالثقة المرجوة ، وغير خاف أن توافر الثقة فى المحاسب من جانب عملائه والمتعاملين معه يساهم فى تحقيق السمعة الطيبة له ، ومن ثم زيادة الطلب على خدماته المهنية الأمر الذى ينعكس فى النهاية إيجابياً على نتائج أعماله .

٢ - تجنب الإجراءات التسايبية التى تتخذ بشأن المحاسب فى حالة عدم التزامه بالسلوك الأخلاقي للمهنة ، ومخالفته لنصوص ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة .

ثانياً : بالنسبة للعميل المتعاقد معه :

يقصد بالعميل المتعاقد معه هو المنشأة التي تعاقد معها المحاسب لتقديم خدمات مهنية معينة ، وفى الواقع أن السلوك المهنى الأخلاقى للمحاسب له أهمية بالنسبة للعميل المتعاقد معه ، ومن أمثلة السلوك الأخلاقى للمحاسب الذى يهتم بها العميل ما يلى :

١ - تحديد الاتعاب المهنية : يتطلب السلوك الأخلاقى للمحاسب تحديد اتعابه المهنية بصورة عادلة تتناسب مع العمل الذى يتم تأديته بدون مبالغه ، كما يجب ألا تكون هناك اتعاباً مهنية مشروطه لتحقيق نتائج معينة ، كما لا يجب على المحاسب بعد التعاقد أن يتم مطالبة العميل بزيادة اتعابه .

٢ - المحافظة على سرية معلومات العميل : يقضى السلوك الأخلاقى للمحاسب بضرورة المحافظة على سرية المعلومات التي يعلمها عن العميل وعدم إفشائها ، ما لم يكن هناك الزام قانونى أو مهنى بالافصاح عنها .

٣ - الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الواجبة : يتطلب السلوك الأخلاقى للمحاسب الامتناع عن أى أعمال مهنية أو الاستمرار فيها ما لم يكن لديه الكفاءة المهنية للقيام بها ، ويجب عليه بالنسبة للأعمال المهنية التى وافق على القيام بها أن يؤديها بكل عناية وكفاءة واجتهاد .

٤ - تقديم الخدمات الضريبية : يتطلب السلوك الأخلاقى للمحاسب عدم تضليل العميل وبالإيجاء له بأن الإقرار الضريبى الذى تم اعداده أو الاستشارة الضريبية التى قدمها لن يحدث بشأنها أى نزاع أو اعتراض وإنما سيتم الاعتراف بها والموافقة عليها ، إن السلوك الأخلاقى للعميل يتطلب أن يفصح المحاسب للعميل صراحة الحدود المرتبطة بخدماته الضريبية .

٥ - علاقة السلوك الأخلاقى للمنشأة بربحيته : ليس هناك تعارض بين الربحية والسلوك الأخلاقى للمنشأة فقد أوضحت بعض الدراسات أن التزام المنشآت

بالسلوك الأخلاقي يزيد ربحيتها في الأجل الطويل ، ومن ثم زيادة أسعار أسهمها في البورصة ، ولذلك فإن تعاقد المنشآت مع المحاسب الملتزم أخلاقياً سيكون له مردوده الإيجابي على المنشأة وربحيته .

ثالثاً: بالنسبة للطرف الثالث:

في مهنة المحاسبة لا يقتصر الالتزام الأخلاقي تجاه العملاء فقط المتعاقد معهم على تادية خدمات مهنية معينة ، كما هو الحال في مهن أخرى كالطب والمحاماة ، وإنما يمتد الالتزام الأخلاقي في مهنة المحاسبة تجاه طرف ثالث يتمثل في الطوائف المتعددة الأخرى بخلاف العملاء التي تعتمد على تقارير المحاسب في إتخاذ قراراتها المالية ، ومن أمثلة تلك الطوائف البنوك ، والمستثمرون الحاليون ، والمترقبون ، ومصلحة الضرائب ، ووزارة التخطيط ، والجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء الخ .

ويعتبر السلوك الأخلاقي للمحاسب أمراً بالغ الأهمية بالنسبة لتلك الطوائف - التي تمثل الطرف الثالث - فالمحاسب الملتزم أخلاقياً يقوم بإعداد تقارير تتسم بالموضوعية والأمانة ، ومن ثم يمكن لتلك الطوائف الاعتماد عليها في إتخاذ قراراتها ، فالسلوك الأخلاقي للمحاسب يساعد في ترشيد قرارات الطرف الثالث .

ومن أمثلة الخدمات التي يقدمها المحاسب للطرف الثالث وتساعد في ترشيد قراراته التقرير الذي يعده المحاسب القانوني ويوضح فيه مدى صحة وسلامة القوائم المالية المقدمة للبنوك للحصول على إئتمان ، والمقدمة للمساهمين للحصول على رأس المال ، فتقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية المقدمة للبنوك والمساهمين يساهم في ترشيد قراراتها المالية .

رابعاً: بالنسبة لزملاء المهنة:

يعتبر السلوك الأخلاقي مع الزملاء أمراً مهماً للمحافظة على العلاقات الطيبة التي يجب أن تسود بين مكاتب المحاسبة .

ومن الحالات التي يعتبر بها المحاسب مخالفاً بأداب وسلوك المهنة في علاقته

مع الزملاء ما يلي :

- إذا فاوض العملاء للحصول على عمل يقوم به زميل آخر .
- إذا قام بالتأثير على معاوني زميل له ليتركوا خدمة هذا الزميل ويلتحقوا بخدمته .
- إذا لجأ إلى منافسة زميل له من خلال عرض اتعاب أقل منه .
- إذا قام باتخاذ إجراءات قضائية ضد زميل له دون إذن كتابي من مجلس نقابة التجاريين .

فهناك قواعد للسلوك الأخلاقي مع الزملاء يجب أن يتم مراعاتها وسيتم توضيحها ضمن الاطار الأخلاقي لسلوك المحاسب .

٢/٢ المقصود بالمحاسب الذي ينبغي أن يلتزم بالسلوك الأخلاقي :

يقصد بالمحاسب الذي ينبغي أن يلتزم بالسلوك الأخلاقي كل محاسب يعمل بالمهنة سواء أكان محاسباً قانونياً يزاوِل المهنة بصورة مستقلة ، أم محاسباً يمارس عمله في الصناعة أو التجارة أو الخدمات الحكومية وغير الحكومية أو التعليم أو أى أنشطة أخرى ، وينبغي أن يلتزم المحاسب بالسلوك الأخلاقي سواء قدم خدماته المهنية داخل حدود بلده أو خارجها .

وفي ضوء هذا النطاق يمكن تصنيف المحاسبين الذين ينبغي أن يلتزموا بالسلوك الأخلاقي للمهنة في المجموعات التالية :

- المحاسبون القانونيون (١) المزاوِلون للمهنة في مكاتبهم الخاصة .

(١) المحاسب القانوني قد يطلق عليه مراقب حسابات أو مراجع حسابات ، والفرق بين مراقب الحسابات ومراجع الحسابات أن الأول اصطلاح قانوني بينما الثاني فهو اصطلاح مهني ، وأن الاصطلاح القانوني يعتبر أحدث نسبياً عن الاصطلاح المهني نظراً لارتباطه بالتشريعات القانونية وهي صدرت في وقت لاحق لممارسة المهنة .

- المحاسبون العاملون بالجهاز المركزى للمحاسبات .
- المحاسبون الذين يشغلون وظائف محاسبية فى الجهات الحكومية وفى الوحدات الاقتصادية سواء أكانت صناعية أم زراعية أم تجارية أم خدمية وسواء أكانت عامة أو خاصة .
- المحاسبون المسجلون فى أى تجمع معن لمهنة المحاسبة كمنقابة التجاريين
- شعبة المحاسبة والمراجعة ، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

٣/١ مجالات السلوك الأخلاقى للمحاسب :

- يشمل الاطار الأخلاقى لسلوك المحاسب المجالات التالية (١) :
- المجال الأول : الموضوعية والاستقلال .
- المجال الثانى : الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الواجبة .
- المجال الثالث : المحافظة على سرية معلومات العميل .
- المجال الرابع : العلاقة الأخلاقية مع الزملاء .
- المجال الخامس : الدعاية والاعلان والحصول على العملاء .
- المجال السادس : الاتعاب المهنية والعمولات .

(١) يرجى الرجوع إلى :

- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، مشروع ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة بجمهورية مصر العربية ، مؤتمر ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المراجعة ، القاهرة ، فبراير ١٩٩٣ ، ص ٩-٤٥ .

- The International Fedration of Accountants, "The IFAC code of Professional Ethics for the Accountancy Profession", Accountancy, (September 1989), PP. 149 - 158 .

« ملاحظة » :

- ينوه المؤلف إلى أن الميثاق الأخلاقى الصادر عن الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) والذى صدر فى سبتمبر ١٩٨٩ ليطبق على الجمعيات المهنية الأعضاء فيه «حوالى ٧٩ جمعية مهنية تمثل ٤٩ دولة» ، قد تم الاسترشاد به عند إعداد ميثاق آداب وسلوكيات المهنة الصادر عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى فبراير ١٩٩٣ ، ويكاد يكون ترجمة حرفية له ، ومن ثم فأحكام الميثاقين متطابقين .

- المجال السابع : الأنشطة المهنية التي تتعدى حدود البلد .
- المجال الثامن : تقديم الخدمات الضريبية .
- المجال التاسع : الأنشطة التي تتعارض مع الممارسة العامة لمهنة المحاسبة .
- المجال العاشر : أموال العملاء .

وفيما يلي توضيح تفصيلي لكل مجال من المجالات السابقة .

- المجال الأول : الموضوعية والاستقلال

يتضمن هذا المجال الأخلاقي في ممارسة مهنة المحاسبة أمرين أساسيين هما :

- الأمر الأول : ينبغي أن يلتزم جميع المحاسبين المهنيين بالموضوعية ، وهي تعنى الحياد وعدم التحيز ، لكي يتصف سلوكهم المهني بالعدل والأمانة وعدم المحاباة .

- الأمر الثاني : ينبغي أن يلتزم المحاسب الذي يزاول المهنة في مكتب خاص وكلف بمهمه تتطلب إعداد تقرير أن يكون مستقلاً فعلياً وظاهرياً وأن يكون متحرراً من أية مصلحة يمكن أن تؤثر على رايه في المهمة المكلف بها ، فالتقرير الذي يعده تعتمد عليه طوائف متعددة في إتخاذ قراراتها .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك مواقف تؤثر على موضوعية واستقلال المحاسب وتعطى أسباباً للريبة والشك في حيده وموضوعيته واستقلاله ، وسيتم توضيح أمثلة لهذه المواقف في الجزء التالي .

- المواقف التي تؤثر على موضوعية واستقلال المحاسب القانوني :

من أمثلة تلك المواقف ما يلي :

أولاً ، وجود مصلحة مالية للمحاسب القانوني مع العميل ،

وقد تكون المصلحة المالية للمحاسب القانوني مع العميل مباشرة أو غير

مباشرة ، وفيما يلي توضيح لكل منهما :

١ - المصلحة المالية المباشرة :

ويقصد بها وجود مصلحة مالية بين المحاسب القانوني نفسه وبين العميل ،
ومن أمثلة ذلك ما يلي :

أ - أن يكون المحاسب القانوني أميناً لاستثمار أموال العميل .

ب - أن يكون المحاسب القانوني مديراً لأملاك يكون للعميل مصلحة مالية فيها .

ج - أن يكون المحاسب القانوني مقترضاً من العميل ، أو مقرضاً له أو من أى مدير
أو مساهم رئيسى فى شركة عميله .

د - أن يكون للمحاسب القانوني علاقة وظيفية مع عميله أو العكس .

٢ - المصلحة المالية الغير مباشرة :

ويقصد بها وجود مصلحة مالية هامة نسبياً لزوجـة المحاسب القانوني أو
أحد أبنائه أو أحد أقاربه حتى الدرجة الثانية وبين العميل .

ثانياً : وجود علاقات شخصية أو أسرية :

من الأمور التى تؤثر على موضوعية واستقلال المحاسب القانوني وجود
علاقات شخصية أو أسرية بينه وبين العميل أو أحد المديرين الذين يشغلون مناصب
رئيسية لدى العميل (مثل رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب ، والمدير المالى ،
ومن يشغلون مراكز مماثلة) .

ولذلك يجب أن لا يقبل المحاسب القانوني أية مهمة يكون هناك احتمال أن
يتعرض فيها إلى ضغوط معينة تؤثر على موضوعيته واستقلاله ، ومن أمثلة هذه
الضغوط ما يلي :

أ - وجود علاقات شخصية : الهدف منها تحقيق مصلحة متبادلة للمحاسب القانوني
مع مدير أو موظف لدى العميل ، أو تكون له مصلحة مهمة نسبياً فى شركة
مشتركة مع العميل .

ب- وجود علاقات أسرية : وهى تمثل تهديداً غير مقبول للموضوعية والاستقلال ، وتشمل الحالات التى يكون فيها المحاسب القانونى أو شريكه فى مكتب المحاسبة أو موظف فى مكتب المحاسبة منوط به إنجاز مهمة للعميل له علاقة أسرية بالعمل كان يكون زوج أو ابن أو شقيق أو والد أو والد الزوج أو عديل أو أحد الأقارب الآخرين حتى الدرجة الثانية للعميل . ويقصد بالعمل هنا صاحب العمل أو المساهمين الرئيسيين أو رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب أو المديرين الماليين.

ثالثاً: بعض الأمور المتعلقة بالاعتاب:

توجد بعض الأمور المتعلقة بالاعتاب المحاسب القانونى قد تؤثر على موضوعيته واستقلاله ، ومن هذه الأمور ما يلى :

- ١ - الاعتاب المعلقة على شرط ، ومن أمثلة ذلك الاعتاب المحددة على أساس نسبة معينة من النتائج ، أو على أساس آخر مشابه لذلك ، فهذه الطريقة فى تحديد الاعتاب تعتبر غير مقبولة لأنها قد تؤثر على موضوعية واستقلال المحاسب القانونى ، فالاعتاب المهنية لمكتب المحاسبة يجب أن لا تكون معلقة على شرط أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة حفاظاً على موضوعية واستقلال المحاسب القانونى.
- ٢ - الاعتاب الكبيرة نسبياً المحصلة من عميل واحد أو من مجموعة من العملاء المرتبطين معاً ، فقد تمثل الاعتاب الدورية التى يدفعها عميل واحد أو مجموعة من العملاء المرتبطين معاً جزءاً كبيراً من مجموع إيرادات المحاسب القانونى، ومثل هذه الحالة قد تثير شكوكاً حول موضوعية واستقلال المحاسب ، ولذلك يجب على المحاسب أن يدرس بحرص ما إذا كان الاستقلال أو الموضوعية قد شابهما شائبة .

- ٣ - الاعتاب الكبيرة نسبياً المستحقة على العميل ولم تحصل قبل اصدار تقرير المحاسب القانونى للعام الحالى ، يجب أن يراعى المحاسب عدم تأثر موضوعية واستقلاله بهذه الحالة .

رابعاً: قبول سلع أو خدمات مجاناً من العميل؛

إن قبول المحاسب القانوني سلع أو خدمات مجاناً من العميل يؤثر على موضوعيته واستقلاله ، كما أن قبول ضيافة زائدة عن الحد يمثل موقفاً مشابهاً.

ولذلك يجب على المحاسب القانوني وزوجته وابنائهم عدم قبول سلع أو خدمات من العميل فيما عدا السلع والخدمات التي يحصلون عليها بنفس الشروط التي يحصل عليها الغير وبنفس المزايا التي تتاح للآخرين ، كما يجب الاعتذار عن قبول الضيافة والهدايا التي تخرج عن المألوف في الضيافة العادية .

خامساً: الاعتماد على الغير في تمويل أغلبية رأس مال مكتب المحاسبة؛

تأخذ مكاتب المحاسبة الكبيرة شكل شركة ، ومن الأمثل أن يكون رأس مال مكتب المحاسبة بأكمله مملوكاً لمحاسبين قانونيين يزاولون المهنة في مكتب المحاسبة نفسه .

ويجوز أن يكون جزءاً من رأس مال مكتب المحاسبة مملوكاً لغير المحاسبين بشرط أن تكون النسبة الغالبة من رأس المال مملوكة للمحاسبين القانونيين الذين يزاولون المهنة في نفس المكتب لكي تكون لهم الأغلبية في التصويت .

أما حين يتم تمويل رأس مال مكتب المحاسبة بالكامل أو أغلبيته عن طريق الغير ، ويقصد بالغير هو غير المحاسبين فهذا يؤدي إلى تمكين الغير من التأثير على المحاسبين الممارسين للمهنة عند أدائهم لعملهم المهني ، وهذا يؤثر على موضوعيتهم واستقلالهم ، ولذلك يجب ألا يعتمد على الغير في تمويل أغلبية رأس مال مكتب المحاسبة . وتجدر الإشارة إلى أن تمويل مكتب المحاسبة عن طريق الاقتراض من الغير قد يؤثر على موضوعية واستقلال المحاسب القانوني .

- المجال الثانى : الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الواجبة -

يتطلب السلوك الأخلاقى للمحاسب الامتناع عن القيام بأى أعمال مهنية أو الاستمرار فيها إن لم تتوافر لديه الكفاءة المهنية للقيام بها ، إلا إذا تسنى له الحصول على معاونة أو مساعدة من خبراء آخرين تمكنه من إنجاز المهمة على أكمل وجه . فإذا لم يتوافر فى المحاسب القانونى أو فى أى موظف آخر يعمل لديه الكفاءة المهنية المطلوبة لأداء عمل معين يمكنه الحصول على مشورة فنية من الخبراء مثل محاسبين قانونيين آخرين ، محامين ، خبراء اكتروايين ، مهندسين ، جيولوجيين أو مئمنين أو غير ذلك من الخبراء .

ويجب ان يؤدى المحاسب المهنى الاعمال المهنية التى وافق على القيام بها بكل عناية وكفاءة وإجتهاد ، ومن واجبة الاستمرار فى المحافظة على معرفته المهنية ومهاراته بمستوى يثبت أن العميل أو صاحب العمل يستفيد من خدماته المهنية بكفاءة معينة على احدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها واساليبها .

وتجد الاشارة إلى أن الكفاءة المهنية للمحاسب تتحقق من خلال المرحلتين التاليتين:

١ - مرحلة إكتساب الكفاءة المهنية :

يتطلب إكتساب الكفاءة المهنية مستوى مرتفع من التعليم العام يتبعه تعليم متخصص ، وتدريب وامتحانات فى موضوعات متعلقة بالمهنة ، بالإضافة إلى فترة خبرة عملية ، وهذا ما يجب أن يصل اليه المحاسب المهنى .

٢ - مرحلة المحافظة على الكفاءة المهنية :

يتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية المتابعة المستمرة للتطورات فى مهنة المحاسبة بما فى ذلك الإصدارات التى تصدرها المنظمات المهنية الوطنية ، والمنظمات المهنية العالمية فى مجال المحاسبة والمراجعة . كما يجب أن يتبنى مكتب المحاسبة برنامجاً مصمماً للتأكد من الرقابة على جودة الأداء فى العمل المهنى بما يتفق مع التوصيات المحلية والعالمية .

المجال الثالث، المحافظة على سرية معلومات العميل

يتطلب هذا المجال من مجالات السلوك الأخلاقي للمحاسب مراعاة ما يلي :

- ١ - المحافظة على سرية المعلومات التي يعلمها عن العميل أثناء تادية عمله المهني ، وعدم الافصاح عن أى من هذه المعلومات بدون تصريح محدد بالافصاح عنهما ، أو إذا كان هناك واجب قانوني أو مهني بالافصاح.
- ٢ - يجب على المحاسب المهني أن يتأكد أن العاملين معه يحافظون أيضاً على مبدأ سرية المعلومات .
- ٣ - يجب المحافظة على سرية معلومات العميل حتى بعد إنتهاء العلاقة التعاقدية بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل .
- ٤ - المحافظة على سرية المعلومات لا تقتصر على عدم الافصاح عنها فقط، بل أيضاً عدم استخدامها لتحقيق مصلحة شخصية للمحاسب المهني أو لتحقيق مصلحة لطرف ثالث .
- ٥ - المحافظة على سرية المعلومات يجب ألا تتعارض مع القانون العام للدولة ومع واجباته المهنية .
- ٦ - هناك حالات يمكن للمحاسب أن يقوم فيها بالافصاح عن المعلومات السرية ومنها ما يلي :
- أ - عندما يحصل المحاسب على تصريح من العميل بالافصاح عن معلومات معينة مع مراعاة مصالح جميع الاطراف المهنية بما فى ذلك مصالح الطرف الثالث التي قد تتأثر بالافصاح .
- ب- عندما يكون الافصاح مطلوباً بنص القانون مثل الافصاح عن المخالفات القانونية التي يكتشفها المحاسب .
- ج- عندما يكون هناك التزام أو حق مهني بالافصاح نتيجة لما يلي :
- الالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية .

- لحماية المصالح المهنية للمحاسب في دعوى قضائية .
- الالتزام بمعايير نوعية الفحص والمراجعة التي قام بها عضو أو هيئة مهنية .
- استجابة لتحقيق أو تقصى يقوم به أحد أعضاء السلطات التنظيمية ..

- المجال الرابع : العلاقة الأخلاقية مع زملاء المهنة

يمكن توضيح هذا المجال من مجالات السلوك الأخلاقي للمحاسب من خلال

الحالتين التاليتين :

الحالة الأولى : الاستعانة بمكتب محاسبة آخر مع استمرار المكتب الحالي في تقديم خدماته :

قد يلجأ العميل أو مكتب المحاسبة الحالي إلى طلب خدمات مهنية واستشارات من مكتب محاسبة آخر تتوافر لديه المهارات الفنية والخبرة المناسبة لتقديم تلك الخدمات والاستشارات ، مع استمرار مكتب المحاسبة الحالي بتقديم خدماته المهنية السابقة المتعاقد عليها ، وبذلك يوجد مكتبان محاسبان يقومان بتأدية خدمات مهنية لنفس العميل ، وفي هذه الحالة يتطلب السلوك الأخلاقي مع الزملاء مراعاة ما يلي :

١ - يجب على مكتب المحاسبة الثاني قبل أن يقبل القيام بالمهمة المطلوبة منه ، أن يصرح للعميل بأنه يقع عليه التزام مهني وأخلاقي يقضى بضرورة الإتصال بمكتب المحاسبة الحالي الذي يخدم العميل ، وأن يقوم على الفور بالإتصال به ويبلغه بما أفصح عنه العميل ، وطبيعة المهمة المطلوبة منه ، ومن المفضل أن يتم الإتصال به كتابة .

٢ - في بعض الأحيان قد يصير العميل على عدم قيام مكتب المحاسبة الثاني بإبلاغ مكتب المحاسبة الحالي بالمهمة الجديدة المطلوبة منه ، وفي هذه الحالة يجب على مكتب المحاسبة الثاني أن يزن الأسباب التي يبديها العميل وما إذا كانت أسباباً منطقية أم لا ، وفي غياب ظروف خاصة فإن مجرد رفض العميل لقيام مكتب المحاسبة الثاني بالإتصال بمكتب المحاسبة الحالي لا يعد سبباً كافياً لعدم إبلاغ مكتب المحاسبة الحالي .

٣ - يجب على مكتب المحاسبة الثانى أن يقصر خدماته إلى العميل على المهمة المحددة له فقط دون أن يتعداها إلى أعمال أخرى يقوم بها مكتب المحاسبة الحالى .

٤ - يجب على مكتب المحاسبة الثانى أن لا يواجه أى نقد للعمل الذى قام به مكتب المحاسبة الحالى بدون أن يعطى للمكتب الأخير فرص لتوفير جميع المعلومات اللازمة للتوضيح .

٥ - يجب على مكتب المحاسبة الثانى أن يلتزم بكافة التعليمات التى يتلقاها من مكتب المحاسبة الحالى وخاصة إذا المكتب الأخير هو الذى طلب المساعدة المهنية من مكتب المحاسبة الثانى ، ولكن يجب أن يتم ذلك بشكل لا يتعارض مع المتطلبات القانونية والمهنية .

٦ - يجب على مكتب المحاسبة الحالى أن يبقى على إتصالات مع مكتب المحاسبة الثانى ، وأن يتعاون معه فى جميع الطلبات التى يتلقاها منه للمعاونة .

الحالة الثانية: إحلال مكتب المحاسبة الحالى بمكتب محاسبة آخر:

كما يحق لأصحاب الملكية فى الوحدات الاقتصادية اختيار مستشاريهم المهنيين يحق لهم أيضاً تغييرهم ، ومن ثم يمكنهم إحلال مكتب المحاسبة الحالى بمكتب محاسبة آخر .

ويتطلب السلوك الأخلاقى بين الزملاء فى هذه الحالة أن تتم اتصالات مباشرة بين مكتب المحاسبة المقترح ، ومكتب المحاسبة الحالى وذلك لسببين أساسيين :

- السبب الأول : المحافظة على العلاقات الطيبة التى يجب أن تسود بين مكاتب المحاسبة التى يعتمد عليها العملاء للحصول على خدمات ومساعدات مهنية.

- السبب الثانى : أن يتعرف مكتب المحاسبة المقترح التعاقد معه من مكتب المحاسبة الحالى عن الأسباب التى دفعت العميل إلى اقتراح تغيير مكتب المحاسبة الحالى ، وتتم دراسة هذه الأسباب ومقارنتها

بالأسباب التي يفصح عنها العميل ، وفي ضوء ذلك يقرر مكتب المحاسبة المقترح هل يقبل المهمة أم يرفضها ، فقد تكشف تلك الدراسة والمقارنة أن الأسباب التي ذكرها العميل لا تتفق مع الحقيقة ، وأن اقتراح تغيير مكتب المحاسبة يرجع إلى أن مكتب المحاسبة الحالي تمسك بموقف مهني سليم يعترض عليه العميل ويطلب تعديله ولا يستجيب له مكتب المحاسبة الحالي نظراً لسلامة موقفه المهني ، في هذه الحالة يحق لمكتب المحاسبة المقترح أن يرفض المهمة المطلوبة منه .

وجدير بالذكر أن هناك واجبات أخلاقية يجب أن يلتزم بها كل من مكتب المحاسبة المقترح ، ومكتب المحاسبة الحالي في حالة إحلال مكتب محاسبة بآخر سيتم توضيح كل منها في الجزء التالي .

أولاً : واجبات مكتب المحاسبة المقترح :

يجب على مكتب المحاسبة المقترح قبل أن يقبل المهمة أن يقوم بما يلي :

- ١ - التأكد من قيام العميل المنتظر بإخطار مكتب المحاسبة الحالي بالتغيير المقترح والتصريح له بإذن كتابي بتقديم كافة المعلومات لمكتب المحاسبة المقترح .
- ٢ - أن يحصل مكتب المحاسبة المقترح على تصريح مكتوب من العميل يكفل له الاتصال بمكتب المحاسبة الحالي للحصول على منه على كافة الايضاحات والمعلومات التي يحتاجها .
- ٣ - الاتصال المباشر بمكتب المحاسبة الحالي ، ومن المفضل أن يكون في شكل رسالة مكتوبة توضح المهمة التي طلبها العميل من مكتب المحاسبة المقترح ، وهل يوجد لديه مانع من قبول مكتب المحاسبة المقترح لهذه المهمة ، ويلتمس منه توضيح الأسباب الحقيقية التي دفعت العميل لتغيير مكتب المحاسبة الحالي .

٤ - إذا لم يتسلم مكتب المحاسبة المقترح إجابة من مكتب المحاسبة الحالي خلال فترة زمنية معقولة ، ولم تكن هناك أسباب تدعوه للاعتقاد بأن هناك ظروفًا استثنائية تحيط بالتغيير المطلوب ، في هذه الحالة يجب أن يحاول مكتب المحاسبة المقترح الاتصال بمكتب المحاسبة الحالي بوسائل اتصال أخرى، وإذا لم يتمكن من الحصول على نتائج مرضية بهذه الوسائل يجب على مكتب المحاسبة المقترح أن يرسل خطاباً آخر لمكتب المحاسبة الحالي يوضح فيه أن هناك افتراضاً بأنه ليس هناك سبب مهنى لعدم قبول المهمة ، وأن النية تتجه إلى قبول المهمة .

ثانياً : واجبات مكتب المحاسبة الحالي :

عندما يتلقى مكتب المحاسبة الحالي الرسالة المكتوبة من مكتب المحاسبة المقترح يجب عليه ما يلي :

١ - أن يجيب كتابة موضحاً هل توجد لديه أية أسباب تستدعي أن يرفض مكتب المحاسبة المقترح القيام بالمهمة المطلوبة منه .

٢ - أن يفصح عن جميع المعلومات التي يحتاجها مكتب المحاسبة المقترح لكي يقرر قبول أو رفض المهمة ، بشرط أن يكون العميل قد أعطى له تصريح مكتوب بتقديم تلك المعلومات .

٣ - يجب أن يقوم مكتب المحاسبة الحالي على الفور - بعد معرفته لقبول مكتب المحاسبة المرشح للمهمة ، وبعد استلام تصريح من العميل - بتحويل جميع الدفاتر والأوراق الخاصة بالعميل إلى مكتب المحاسبة الجديد ما لم يكن لدى مكتب المحاسبة السابق حقوق قانونية تخوله حق حجز مستندات ودفاتر العميل .

- المجال الخامس : الإعلان والدعاية والحصول على عملاء

يتضمن هذا المجال من مجالات السلوك الأخلاقى للمحاسب أربعة أمور هي :

- ١ - الإعلان .
- ٢ - الدعاية .
- ٣ - الحصول على العملاء .
- ٤ - أمثلة للدعاية المقبولة لمكتب المحاسبة .

وفيما يلى توضيح لكل منها :

أولاً : الإعلان عن مكاتب المحاسبة :

تجدر الإشارة إلى أن بعض دساتير ، وبعض موانئق السلوك المهني في بعض بلاد العالم تسمح لمكاتب المحاسبة بالإعلان عن نفسها ، إلا أن الميثاق المصرى لأداب السلوك المهني يحرم الإعلان عن مكاتب المحاسبة في جمهورية مصر العربية كمبدأ عام ، فيما عدا ما يسمح به على وجه التحديد للدعاية .

ويترتب على ذلك ما يلى :

- ١ - بالنسبة لفروع مكاتب المحاسبة المصرية الموجودة فى الخارج فى البلاد التي يسمح فيها بالإعلان عن مكاتب المحاسبة يمكن أن تقوم بالإعلان عن نفسها فى الخارج تمشياً مع ما هو معمول به فى هذه الدول . وفى هذه الحالة يجب أن يهدف الإعلان إلى إطلاع الجمهور على خدماتهم التى يقدمونها بأسلوب موضوعى مهذب وأمين ويدعو للثقة ، ويعتبر الحصول على عملاء عن طريق الإجبار أو المضايقة أمراً ممنوعاً منعاً باتاً .
- ٢ - بالنسبة لمكتب المحاسبة الخارجى الذى يعمل فى بلد يسمح له فيها بالإعلان والذى يكون له تمثيل بصورة أو أخرى فى جمهورية مصر العربية يجب ألا يحاول الحصول على ميزة عن طريق الإعلان فى الصحف أو المجلات التى تصدر أو توزع فى جمهورية مصر العربية نظراً لأن الميثاق المصرى لأداب السلوك المهني يحرم ذلك .

ثانياً: الدعاية لمكاتب المحاسبة:

لقد أوضح الميثاق المصرى لأداب السلوك المهنى أن الإعلان عن مكاتب المحاسبة فى جمهورية مصر العربية غير مصرح به ، ولكنه صرح لمكاتب المحاسبة بالدعاية فقط وبشروط معينة .

ومن أهم الشروط الواجب توافرها فى الدعاية لكى تكون دعاية مسموح بها ما يلى :

- ١ - أن تكون الدعاية عن أمور حقيقية وتكون بصورة صادقة غير مضللة أو خادعة.
- ب- أن تتجنب تكرار اسم المكتب أكثر من اللازم أو أى تمجيد ليس له ما يبرره للمكتب.
- ج- أن تتفق مع كرامة المهنة .
- د - أن تتم بصورة تتفق مع الذوق السليم .

وينوه المؤلف إلى أن سيتم عرض أمثلة للدعاية المقبولة لمكتب المحاسبة فى البند «رابعاً» والذى يمثل الجزء الأخير من هذا المجال .

ثالثاً: الحصول على عملاء لمكتب المحاسبة:

يجب أن تتجنب مكاتب المحاسبة السلوكيات غير الأخلاقية للحصول على عملاء للمكتب ، ومن الأعمال التى تعتبر منافية لأداب السلوك المهنى فى الحصول على العملاء ما يلى :

- ١ - إعطاء وعود وآمال غير صحيحة بإمكانية تحقيق نتائج مرضية .
- ٢ - الإيحاء بالقدرة على التأثير على أية محكمة أو هيئة قضائية أو منظمة أو ما شابه ذلك .
- ٣ - المبالغة فى مستوى الخدمة المقدمة ومؤملات القائمين بها وبخبراتهم بخلاف الحقيقة.
- ٤ - عمل مقارنة مع مكاتب المحاسبة الأخرى والإساءة إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

رابعاً ، أمثلة للدعاية المقبولة لمكتب المحاسبة :

١ - الدعاية بحصول المحاسب على جائزة تقديرية أو تكليفه بنشاط له أهمية محلية أو قومية :

من حق المحاسب المزاوول العام للمهنة عند حصوله على جائزة تقديرية أو قيامه بنشاط له أهمية محلية أو قومية أن يحتل بالدعاية المناسبة ، وأن يذكر فى هذه الدعاية عضوية المحاسب فى التجمعات المهنية التى ينتمى إليها ، ولكن يجب على المحاسب ألا يأخذ المبادرة باستخدام تلك الأمور للحصول على مزايا مهنية شخصية .

٢ - الإعلام عن وظائف شاغرة فى مكتب المحاسبة :

يمكن لمكتب المحاسبة الإعلام عن الوظائف الشاغرة لديه فى أى وسيلة إعلامية تهتم بالإعلام عن الوظائف الشاغرة ، ولكن يجب أن يراعى فى هذا الإعلام ما يلى :

أ - ألا يتضمن الإعلام عن الوظائف الشاغرة جانب ترويجى للخدمات التى يقوم بها مكتب المحاسبة .

ب - ألا يتضمن الإعلام أى إحياء بان الخدمات التى يقدمها المكتب تعتبر أفضل من تلك الخدمات التى يقدمها المحاسبون الآخرون نتيجة لحجم المكتب أو الارتباطات التى يقوم بتنفيذها أو لآى سبب آخر .

٣ - النشر نيابة عن العملاء :

يمكن للمحاسب أن ينشر نيابة عن العميل عن الوظائف الشاغرة لدى العميل فى إحدى الوسائل الإعلامية ، ويجب أن يراعى المحاسب أن يكون التركيز فى النشر موجهاً لخدمة أهداف العميل .

٤ - إصدار دليل لمكتب المحاسبة :

يحق لمكتب المحاسبة إصدار دليل للعملاء وغير العملاء يوضح فيه ما يلى :

١ - الخدمات التي يقدمها المكتب مع مراعاة أن تكون واقعية ويتم صياغتها بطريقة موضوعية .

ب- أسماء الشركاء في المكتب ، وعناوين المكتب وفروعه ، وأسماء وعناوين مكاتب المحاسبة الأخرى التي تتعاون مع المكتب وأسماء وعناوين المراسلين .

٥ - التسجيل في دليل أو مرجع :

يمكن لمكتب المحاسبة أن يسجل اسمه في دليل أو مرجع ويجب أن يقتصر التسجيل على الاسم ، والعنوان ، ورقم التليفون ، والوصف المهني ، والمعلومات الأخرى الضرورية لتمكين مستخدم الدليل أو المرجع لإجراء اتصال بالفرد أو المنظمة المدرج اسمها في الدليل . ويجب أن يراعى ألا يأخذ التسجيل في هذا الدليل أو المرجع شكل الاعلان الترويجي لخدمات مكتب المحاسبة .

٦ - أوراق المراسلات :

يجب أن تكون أوراق المراسلات التي يستخدمها المحاسب الممارس العام للمهنة مقبولة طبقاً للمعايير المهنية وتخضع لمتطلبات القانون فيما يتعلق بأسماء الشركاء في العمل المهني، وأيضاً فيما يتعلق باستخدام الألقاب المهنية والحروف المختصرة التي ترمز للألقاب المهنية وكذلك بالنسبة لاستخدام العلامات المميزة .

٧ - الكتب والمقالات :

يمكن للمحاسبين الذين يقومون بتأليف كتب أو يكتبون مقالات في موضوعات مهنية أن يكتبوا أسمائهم ومؤهلاتهم المهنية مع ذكر أسم المكتب ، ولكن غير مصرح لهم بإعطاء معلومات عن الخدمات التي يقدمها مكتبهم .

٨ - الإعلام في الصحف والمجلات :

يمكن استخدام الصحف والمجلات المناسبة لإعلام الجمهور بتأسيس مكتب جديد ، أو تغيير الشركاء في مكتب المحاسبة ، أو تغيير عنوان المكتب ، ويجب أن يكون الإعلام بصدق وموضوعية .

٩ - إصدار مجلات مهنية دورية :

يجوز لمكتب المحاسبة إصدار مجلات مهنية دورية تحمل اسم المكتب ويتضمن معلومات فنية لمساعدته موظفى المكتب أو لمساعدة العملاء أو مكاتب المحاسبة الأخرى .

١٠ - إعداد برامج تدريبية وعقد ندوات دورية :

يجوز لمكتب المحاسبة أن يدعو العملاء أو المحاسبين الممارسين للمهنة لحضور برامج تدريبية وندوات يتم عقدها لتوعية العملاء ومساعدة المحاسبين فى امور عديدة متعلقة بالمهنة .

- المجال السادس : الآتباع المهنية والعمولات

يتضمن هذا المجال من مجالات السلوك الأخلاقى للمحاسب أمرين :

١ - الآتباع المهنية . ٢ - العمولات .

وفيما يلى توضيح لكل منهما :

أولاً : الآتباع المهنية :

من حق المحاسبين الحصول على آتباع مقابل الخدمات التى يقدمونها لعملائهم ، ومن حقهم أيضاً أن يتم تحديد هذه الآتباع مقدماً مع العميل ، ويتطلب السلوك الأخلاقى للمحاسب بشأن الآتباع المهنية مراعاة ما يلى :

١ - أن يتم تحديد الآتباع من جانب المحاسب بصورة عادلة تتناسب مع قيمة

العمل الذى يتم تأديته للعميل ، ويجب أن يراعى فى تحديد الآتباع ما يلى :

أ - المهارة والمعرفة اللازمين لتأدية العمل .

ب - مستوى التدريب والخبرة للأفراد الذين يقومون بالعمل .

ج - الوقت الضرورى لكل فرد مشترك فى العمل .

د - درجة المسؤولية الذى ينطوى عليها العمل الذى يتم القيام به .

٢ - فى حالة تحديد الآتباع المهنية على أساس معدلات مناسبة فى الساعة أو اليوم

لكل فرد مشترك في العمل ، فيجب أن يتم تحديد هذه المعدلات في ظل وجود تخطيط ، ورقابة ، وإدارة جيدة للخدمات المهنية في مكتب المحاسبة .

٣ - من صالح كل من العميل ، ومكتب المحاسبة أن يتم كتابة الأسس التي يتم على أساسها تحديد الاتعاب ، وإعداد كشوف الحساب بوضوح قبل تأدية المهمة تجنباً لأي سوء فهم فيما يتعلق بتحديد الاتعاب المهنية .

٤ - يجب ألا يتفق المحاسب مع العميل على تقديم خدمات محاسبية معينة مقابل اتعاب محددة ، ثم يطلب المحاسب بعد ذلك زيادة اتعابه عن هذه الخدمات دون أن يفصح للعميل عن هذا الاحتمال وأسبابه وقت الاتفاق وبشرط موافقة العميل على ذلك .

٥ - يجب ألا تكون الاتعاب المهنية للمحاسب معلقة على شرط أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة ، حيث تعتبر الاتعاب المحددة على أساس نسبة معينة من النتائج أو على أساس آخر مشابه لذلك اتعاباً مشروطة وهي غير مقبولة نظراً لاحتمال تأثيرها على موضوعية واستقلال المحاسب .

ثانياً: العمولات:

يتطلب السلوك الأخلاقي للمحاسب بشأن العمولات ما يلي :

- ١ - عدم دفع عمولة للحصول على عميل ، وعدم قبول عمولة لإحالة عميل لمحاسب آخر ، أو للتوصية بمنتجات أو خدمات الغير .
- ٢ - يعتبر من قبيل العمولات قبول اتعاب أو دفع اتعاب بدون تقديم خدمات مهنية، وإنما مقابل إحالة العملاء بين المحاسبين .
- ٣ - لا تعتبر من قبيل العمولات دفع مبالغ مالية لأفراد كانوا يزاولون المهنة من قبل أو لورثتهم لشراء كل أو جزء من مكتب المحاسبة الذي يمتلكونه .

- المجال السابع : الأنشطة المهنية التي تتعدى حدود البلد -

عندما يقوم المحاسب بتأدية خدمات مهنية في بلد آخر غير بلده الأصلي الذي يمارس فيه المهنة ، وتكون هناك اختلافات في أمور معينة بين البلدين في مجال المتطلبات الأخلاقية أوصى الميثاق الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ^(١) بتطبيق الأحكام التالية :

١ - إذا كانت المتطلبات الأخلاقية في البلد الذي يتم فيه تأدية الخدمات المهنية أقل تشدداً من المتطلبات الأخلاقية التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، فيجب تطبيق المتطلبات الأخلاقية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) .

٢ - إذا كانت المتطلبات الأخلاقية في البلد الذي يتم فيه تأدية الخدمات المهنية أكثر تشدداً من المتطلبات الأخلاقية التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، فيجب تطبيق المتطلبات الأخلاقية في البلد الذي يتم فيه تأدية الخدمات .

٣ - إذا كانت المتطلبات الأخلاقية في البلد الأصلي للمحاسب إجبارية بالنسبة للخدمات المهنية التي يتم تأديتها خارج البلد ، وكانت أكثر تشدداً من المتطلبات الأخلاقية المشار إليها في الفقرتين (١) ، (٢) السابق الإشارة إليهما، فيجب تطبيق المتطلبات الأخلاقية المطبقة في بلده الأصلي .

يستنتج مما سبق أن ما ينص عليه الميثاق الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يمثل الحد الأدنى للمتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المحاسب عندما يمارس نشاطه المهني خارج حدود بلده .

(1) International Federation of Accountants .

- المجال الثامن : تقديم الخدمات الضريبية -

يتطلب السلوك الأخلاقي للمحاسب فى مجال تقديم الخدمات الضريبية مراعاة ما يلى :

١ - يجب ألا يوحى المحاسب أو يؤكد للعميل أو صاحب العمل أن الخدمة الضريبية التى يقدمها - سواء أكانت تقديم اقرار ضريبي أو استشارة ضريبية أو غير ذلك - لن يحدث بشأنها أى نزاع أو اعتراض من قبل السلطات الضريبية ، وإنما سيتم الاعتراف بها والموافقة عليها دون إجراء أى تعديلات عليها . فهذا السلوك من جانب المحاسب يعتبر تضليل للعميل حيث أن السلوك الأخلاقي يتطلب منه أن يوضح للعميل الحدود المرتبطة بخدماته الضريبية .

٢ - يجب على المحاسب أن يوضح للعميل أو صاحب العمل أن مسئولية محتويات الإقرار الضريبي الذى أعده المحاسب أو ساعد فى إعداده تقع أساساً على العميل أو صاحب العمل ، ويجب على المحاسب أن يتخذ الخطوات الضرورية للتأكد من أن الإقرار الضريبي تم إعداده بصورة سليمة فى ضوء المعلومات المقدمة إليه .

٣ - يجب على المحاسب أن يراعى فى إعداد الإقرار الضريبي ما يلى :

أ - ألا يتضمن بيانات خاطئة أو مضللة .

ب - ألا يتضمن بيانات أو معلومات أعدت بصورة متعجلة وبإهمال وبدون فحص مدى صحتها .

ج - ألا يتم حذف أو طمس معلومات مطلوب تقديمها بهدف تضليل السلطات الضريبية .

٤ - يجوز للمحاسب أن يعد إقرارات ضريبية مستخدماً أسلوب التقدير الشخصى إذا كان الحصول على البيانات الفعلية أمراً غير عملى . وعندما يتم استخدام التقديرات فى إعداد الإقرار الضريبي يجب أن يفصح المحاسب عن ذلك بوضوح فى الإقرار الذى يقدمه ، ويجب أن يكون المحاسب مقتنعاً بأن التقديرات تعتبر عادلة فى ظل الظروف السائدة .

- ٥ - يجب على المحاسب أن يتأكد من صحة المعلومات المقدمة إليه من العميل أو صاحب العمل عند إعداد الإقرار الضريبي ويكون ذلك من خلال ما يلي :
- أ - أن تكون البيانات المقدمة إليه معززة بما يؤكد صحتها .
 - ب - أن يقوم بالإطلاع على صور الإقرارات الضريبية للعميل عن السنوات السابقة عندما يكون ذلك مجدياً .
 - ج - أن يقوم بالاستفسارات المنطقية عندما تبدو المعلومات المقدمة إليه غير صحيحة أو غير كاملة .
 - د - الإطلاع على دفاتر ومستندات المنظمة التي تتضمن العمليات التي قامت بها .
- ٦ - يجب على المحاسب عندما يعلم بخطأ مادي أو حذف في اقرار ضريبي خاص بسنة سابقة (قد يكون المحاسب ساهم أو لم يساهم في اعداده) أن يقوم بما يلي :
- أ - الاتصال بالعميل أو صاحب العمل فوراً وإبلاغه بالخطأ أو الحذف ، وتقديم النصيح له بضرورة الإفصاح عن ذلك للسلطات الضريبية ، وعادة لا يكون المحاسب مجبراً على إبلاغ السلطات الضريبية ، كما يجب عدم القيام بذلك بدون إذن العميل .
 - ب - إذا لم يتم العميل أو صاحب العمل بتصحيح الخطأ فيجب على المحاسب أن يقوم بما يلي :
- إبلاغ العميل أو صاحب العمل بأنه لا يمكنه أن يمثله فيما يتعلق بهذا الإقرار أو أى معلومات مرتبطة به تقدم للسلطات الضريبية .
- دراسة ما إذا كان الاستمرار في العلاقة المهنية مع العميل أو صاحب العمل في ظل هذه الأخطاء تتسق مع مسؤولياته المهنية .
- ج - إذا قرر المحاسب أنه يمكنه الاستمرار في العلاقة المهنية مع العميل أو صاحب العمل ، فيجب أن يتخذ جميع الخطوات اللازمة للتأكد من أن الخطأ لن يتكرر في الإقرارات الضريبية اللاحقة .

- المجال التاسع: الأنشطة التي تتعارض مع الممارسة العامة لمهنة المحاسبة

يتطلب السلوك الأخلاقي للمحاسب الممارس العام لمهنة المحاسبة أن لا يمارس في نفس الوقت أي عمل أو حرفة أو أي نشاط يمكن أن يكون له تأثيراً سلبياً على أمانته أو موضوعيته أو استقلاله أو السمعة الطيبة للمهنة ، فهذه الأنشطة تتعارض مع الممارسة العامة لخدمات مهنة المحاسبة .

وتجدر الإشارة إلى أن مهنة المحاسبة تشمل أنشطة خدمية عديدة مثل المحاسبة ، والمراجعة ، والضرائب ، والاستشارات الإدارية ، وخدمات الإدارة المالية ، ولا يعتبر القيام بأداء اثنين أو أكثر من هذه الأنشطة في نفس الوقت عملاً يشوب الأمانة والموضوعية والاستقلال والسمعة الطيبة للمهنة ، حيث أن هذه الأنشطة تدخل ضمن نطاق مهنة المحاسبة ولا تتعارض معها .

- المجال العاشر: أموال العميل

يتطلب السلوك الأخلاقي للمحاسب المهني بالنسبة لأموال العميل مراعاة ما يلي :

أولاً : يجب على المحاسب ألا يحتفظ بأموال العميل إذا كان هناك سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن هذه الأموال قد تم الحصول عليها من أنشطة غير مشروعة أو سيتم استخدامها في أنشطة غير مشروعة .

ثانياً : بالنسبة للمحاسب الذي يؤتمن على أموال العميل ويوافق المحاسب على الاحتفاظ بها يجب أن يقوم بما يلي :

١ - إيداع أموال العميل التي يتم تحصيلها في حساب العميل بالبنك دون تأخير ، فالسلوك الأخلاقي للمحاسب يتطلب الاحتفاظ بأموال العميل منفصلة عن أموال المحاسب الشخصية وعن أموال مكتب المحاسبة .

٢ - لا يجوز السحب من حساب العميل إلا بناء على تعليماته فقط .

٣ - يمكن سحب الأتعاب المستحقة لمكتب المحاسبة من أموال العميل بعد إخطاره بقيمة هذه الأتعاب ، وموافقته على قيام المحاسب بسحبها .

٤ - يجب ألا يتعدى السحب الرصيد الدائن لحساب العميل .

٥ - إذا علم المحاسب أن أموال العميل ستبقى في حسابه لفترة زمنية طويلة نسبياً ، فيجب على المحاسب بعد موافقة العميل أن يربط هذه الأموال في ودائع بفائدة خلال فترة زمنية معقولة .

٦ - يجب أن يجعل حساب العميل دائناً بجميع الفوائد التي تستحق على أمواله .

٧ - يجب على المحاسب أن يحتفظ بالسجلات المحاسبية المناسبة التي توضح التعاملات في أموال كل عميل على حده ، وأن يقدم لكل عميل بياناً دورياً يوضح فيه التعاملات في أمواله .

٤/٢ الإجراءات التأديبية لمخالفة آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة؛

مما لا شك فيه أنه من صالحي المهنة ، ومن مصلحة أعضائها أن يكون الجمهور على ثقة كاملة بأن تجاهل السلوك الأخلاقي أو الإخفاق في تطبيق المعايير الفنية لا يمر دون تحقيق وأنه سيتم اتخاذ الإجراء التأديبي المناسب إذا لزم الأمر .

والجهة التي لديها سلطة إتخاذ الإجراء التأديبي لمخالفة آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة بجمهورية مصر العربية هي نقابة التجارئين شعبة المحاسبة والمراجعة .

وتتمثل الإجراءات التأديبية التي تتبعها النقابة لإتخاذ الإجراء التأديبي

فيما يلي :

١ - عندما تتلقى نقابة التجارئين شعبة المحاسبة والمراجعة شكوى عن مخالفة أحد أعضاء المهنة لآداب وسلوكيات المهنة ، يتم تشكيل لجنة للتحقيق في هذه الشكوى .

٢ - إذا أسفرت نتيجة التحقيق عن :

أ - عدم وجود أدلة كافية عن مخالفة نصوص ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة ترفض الشكوى .

ب - وجود أدلة كافية عن مخالفة الميثاق تحال الشكوى إلى مجلس تأديب المحاسبة عضو النقابة المخالف ، ويجب أن يتم تشكيل مجلس التأديب بصورة تكفل حيده واستقلاله .

٣ - يتولى مجلس التأديب محاكمة عضو النقابة المخالف وتتم المحاكمة على نحو متطابق مع ما هو مستخدم في المحاكم ، وعليه أن يقرر ما إذا كان هناك سلوك مهني خاطئ أم لا ، ويقرر العقوبة إذا لزم الأمر .

٤ - تختلف العقوبة حسب كل حالة ، ويعاقب مجلس التأديب العضو المخالف بإحدى الجزاءات التالية :

أ - الإلزام بتلقى تعليم مهني إضافي و/أو مستمر .

ب - الإنذار .

ج - اللوم .

د - الوقف عن العمل لمدة لا تتجاوز سنتين .

هـ - شطب الاسم من جدول النقابة .

٥ - تخضع قرارات مجلس التأديب للإستئناف أمام مجلس آخر يتم تشكيله بصورة تكفل حيده واستقلاله .

٥/٢ - أسئلة متنوعة:

س ١ : وضح بإيجاز مناسب أهمية السلوك الأخلاقي للمحاسب بالنسبة لكل من:

- المحاسب ذاته .
- العميل .
- الطرف الثالث .
- زملاء المهنة .

س ٢ : ما المقصود بالمحاسب الذى ينبغى أن يلتزم بميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة الذى أعده المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين.

س ٣ : إشرح بإيجاز مناسب ثلاثة مجالات من مجالات السلوك الأخلاقي للمحاسب الذى أوضحها ميثاق آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة الذى أصدره المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين بجمهورية مصر العربية.

س ٤ : هناك مواقف تؤثر على موضوعية واستقلال المحاسب وتعطى أسباباً للرغبة والشك فى حيده وموضوعيته واستقلاله . وضح بإيجاز مناسب بعض هذه المواقف التى يجب على المحاسب أن يتجنبها حفاظاً على موضوعيته واستقلاله .

س ٥ : تعتبر الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الواجبة أحد مجالات السلوك الأخلاقي للمحاسب ، أشرح بإيجاز مناسب أهم الاعتبارات الأخلاقية التى يجب أن يراعيها المحاسب فى هذا المجال .

س ٦ : تمثل المحافظة على سرية معلومات العميل أحد مجالات السلوك الأخلاقي للمحاسب ، أشرح المقصود بذلك ، وما هى الحالات التى يمكن للمحاسب أن يقوم فيها بالإفصاح عن المعلومات السرية ؟

س ٧ : أشرح بإيجاز مناسب العلاقة الأخلاقية للمحاسب مع زملاء المهنة فى الحالتين التاليتين :

١ - حالة الاستعانة بمكتب محاسبة آخر مع استمرار مكتب المحاسبة الحالى فى تقديم خدماته .

ب - حالة إحلال مكتب المحاسبة الحالى بمكتب محاسبة آخر .

س٨ : يحرم الميثاق المصرى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة فى جمهورية مصر العربية الإعلان عن مكاتب المحاسبة، ولكن يسمح لمكاتب المحاسبة بالدعاية وبشروط معينة ، وضح الشروط الواجب توافرها فى الدعاية لمكتب المحاسبة ، مع عرض أمثلة للدعاية المقبولة فى هذا المجال .

س٩ : أشار الميثاق المصرى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة لبعض السلوكيات غير الأخلاقية للحصول على عملاء لمكتب المحاسبة والتي يجب على المحاسب أن يتجنبها ، وضح أمثلة لتلك السلوكيات .

س١٠ : وضح أهم الجوانب الأخلاقية التى يجب أن يراعيها المحاسب بشأن تحديد أتعابه ، وما هو موقفه الأخلاقى بالنسبة للعمولات ؟

س١١ : ما هى توصيات الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) للمحاسب الذى يمارس نشاطه المهنى خارج بلده والمتعلقة بالمتطلبات الأخلاقية الواجب إتباعها ؟

س١٢ : هناك اعتبارات أخلاقية يجب على المحاسب أن يراعيها عند تقديم خدماته الضريبية لعملائه ، وضح بإيجاز مناسب أهم تلك الاعتبارات .

س١٣ : وضح أهم الاعتبارات الأخلاقية التى يجب أن يراعيها المحاسب بشأن أموال العملاء .

س١٤ : ما هى الجهة التى لها سلطة اتخاذ الإجراء التأديبى تجاه المحاسب المخالف لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة فى جمهورية مصر العربية ؟ ، وما هى الإجراءات التى تتبعها النقابة لاتخاذ الإجراء التأديبى ؟

(٣) الوحدة التعليمية الثالثة دور المتغيرات السلوكية في تحديد المعايير وتحفيز الأداء

• الأهداف:

- أولا : عرض وتحليل المتغيرات السلوكية التي تؤثر في تحديد المعايير.
- ثانيا : دراسة وتحليل المتغيرات السلوكية التي تؤثر في تحفيز العاملين.
- ثالثا : إكساب الدارس المهارات اللازمة لتطبيق المعادلات الرياضية الخاصة ببعض المتغيرات السلوكية.

• المحتويات:

- ١/٣ - المتغيرات السلوكية التي تؤثر في تحديد المعايير:
 - Participation المشاركة - ١/١/٣
 - Aspiration level مستوى الطموح - ٢/١/٣
 - Learning Curve منحنى التعلم - ٣/١/٣
- ٢/٣ - المتغيرات السلوكية التي تؤثر في تحفيز العاملين:
 - Feedback التغذية المرتدة - ١/٢/٣
 - Incentives الحوافز - ٢/٢/٣
- ٣/٣ - أسئلة نظرية وحالات تطبيقية.

١/٣. المتغيرات السلوكية التي تؤثر في تحديد المعايير:

Participation

١/١/٣. المشاركة

تناول الباحث هذا المتغير السلوكي بشيء من التفصيل في الوحدة التعليمية الثالثة ضمن المبادئ السلوكية الواجب مراعاتها في مرحلة إعداد الأسلوب الرقابي وقد أوضح مبررات تطبيق هذا المبدأ السلوكي، وأشار إلى الطريقة الفعالة في تطبيقه حيث أن هناك نوعين من المشاركة أحدهما مشاركة حقيقية True - Participation والآخر مشاركة صورية Pseudo- Participation. كما تعرض إلى ظاهرة التحيز Bias في أساليب الرقابة المحاسبية المشارك في إعدادها وقدم اقتراحات للتحكم في هذه الظاهرة لتحقيق الفعالية لهذا المتغير السلوكي.

Aspiration level

٢/١/٣. مستوى الطموح

يود الباحث في البداية أن يوضح أهمية هذا المتغير السلوكي بالنسبة للأفراد بصفة عامة والعاملين بصفة خاصة، فهذا المتغير السلوكي يرتبط بالحاجة إلى التقدير وقد أوضح العالم النفساني «ماسلو Maslow» أن حاجات التقدير Esteem Needs تشمل نوعين من الحاجات:

(أ) - مسجبه إلى تقدير الشخص لنفسه Self- esteem.

(ب) الحاجة إلى تقدير الآخرين له Esteem From others.

وكل فرد في المجتمع - ما عدا في حالات إستثنائية - لديه الحاجة أو الرغبة في احترام وتقدير الذات وتقدير الآخرين له بشرط أن يكون ذلك التقدير على أساس سليم من القدرة الحقيقية والنتائج التي يحققونها.

وينوه الباحث إلى أن حاجات التقدير بنوعيتها يتمخض عنها دافع الإنجاز

نظراً لما يلي:

١ - أن الإنجاز يؤدي إلى تقدير الشخصى لنفسه حتى ولو لم يرتبط ذلك
الإنجاز بأى مكافآت أو جزاءات وفى ذلك يقول «فيكتور فروم» مايلى:

“ Successful performance on a task or job may constitute
not only a means or a path to the attainment or other goals
but also may be a goal in itself” (1).

والمفهوم السيكولوجى الذى يقوم عليه دافع الإنجاز هو مستوى الطموح
level of aspiration، وقد عرف كل من Frank، وLewin، وآخرون مستوى
الطموح بأنه:

“ The level of future performance in a familiar task which
an individual, knowing his level of past performance in
that task, explicitly undertakes to reach” (2).

من هذا يتضح أن مستوى الطموح هو مستوى من الأداء يحدده الفرد لعمله
المعتاد بناء على أدائه لهذا العمل ويتعهد على نحو واضح أن يصل إليه فى المستقبل.

وقد أوضحا Becker & Green السبب الذى من أجله يسعى الفرد لتحقيق
مستوى طموحه وذلك من خلال تعريفهما التالى لمستوى الطموح:

“ Level of aspiration has been defined in psychological
literature as a goal that, when just barely achieved, has
associated with it subjective feelings of success, when not
achieved, subjective feelings of failure” (3).

(1) G.H. Hofstede, op. cit., p. 63.

(2) Ibid., 64.

(3) S.W. Becker & David Green, “ Budgeting and Employee Behavior”, In: William J
Bruns & Don T. Decoster, Accounting and its Behavioral Implications (New York,
McGraw- Hill Book Co., 1969), p. 335.

من خلال هذا التعريف يتضح السبب الذي من أجله يسعى الفرد لتحقيق مستوى طموحه، فالفرد الذي يحقق مستوى طموحه - حتى ولو بالكاد - سيتولد لديه شعور شخصي بالنجاح، وإن لم يحققه سينتابه شعور شخصي بالفشل.

ومن البديهي أن كل فرد يسعى إلى جلب السرور إلى نفسه كما أنه يسعى إلى تجنب الألم المصاحب للفشل، وفي ذلك يقول فيكتور فروم مايلي:

“ Behavior is directed toward pleasure and away from pain. In every situation people select from alternative possibilities the course of action which they think will maximize their pleasure and minimize their pain” (1).

مما سبق يتضح أن الأفراد سوف يشعرون بتقدير الذات عندما يقومون بتحقيق الأهداف التي ساهموا في تحديدها والتي عبرت عن مستويات طموحهم.

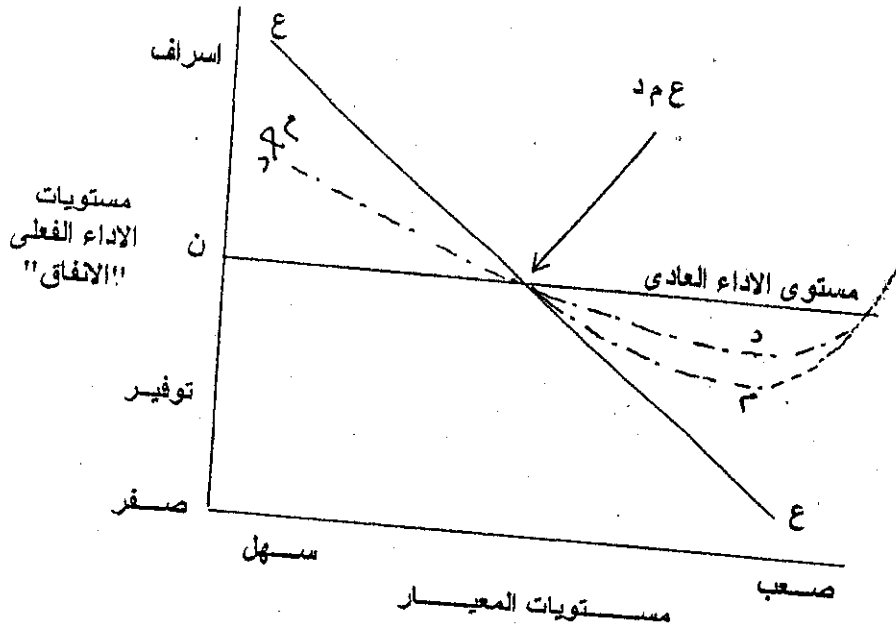
٢ - أن الإنجاز يمكن أن يؤدي إلى تقدير الآخرين للفرد، وبخاصة إذا كانت الأهداف التي تم إتخاذها موضع قبول من جميع الأفراد العاملين، فالفرد الذي يساهم في تحقيق أهداف الجماعة يكون موضع تقديرها سواء أكان هذا التقدير تقديرًا ماديًا أو تقديرًا معنويًا.

العلاقة بين المعايير ومستوى الطموح والأداء الفعلي:

أوضحت عدد من الدراسات الميدانية والتجريبية التي قام بها كل من Hofstede, Stedry، وآخرون العلاقة بين المعايير ومدى صعوبتها ومستوى الطموح والأداء الفعلي، ويوضح الشكل (١/٥) تلك العلاقة على النحو التالي (٢).

(1) V. Vroom, Work and Motivation, op. cit., p.9.

(٢) د. عبدالرحمن عليان، دراسات في التكاليف والمحاسبة الإدارية، ص ١٦٤.



شكل رقم (١/٣) يوضح العلاقة بين
المعايير ومستوى الطموح والاداء الفعلي

حيث أن:

ع : مستويات المعايير.

م : مستوى الطموح.

د : الاداء الفعلي.

ن : مستوى الاداء العادي.

توضيح العلاقة: مستوى الطموح «م»، ومستوى الاداء الفعلي «د» متطابقان حتى نقطة معينة، وعندما يزداد المعيار صعوبة يؤدي ذلك إلى زيادة مستوى الطموح عن مستوى الاداء الفعلي بغرض تحقيق المعيار، وعندما يصبح المعيار صعبا إلى حد التعجيز فإن مستوى الطموح ينخفض مرة أخرى حتى يتعادل مع مستوى الاداء الفعلي.

الخلاصة: إن إستخدام معايير صعوبة التحقيق وقابله للتحدى أى قابلية للتحقيق تؤدي إلى إرتفاع مستوى طموح الأفراد لتحقيقها ومن ثم إرتفاع مستوى الاداء الفعلى للأفراد وخاصة إذا ما حازت هذه المعايير على القبول من الأفراد القائمين بالاداء، ويفضل العمل بهذه المعايير الصعبة القابلة للتحقيق عن المعايير العادية والمتوسطة.

وتجدر الإشارة إلى أنه لخلق الالتزام بالمعايير الصعبة القابلة للتحدى تستخدم منظمات الأعمال العديد من الأساليب السيكلولوجية كاستخدام نظام فعال للحوافز والروادع واستخدام أسلوب مشاركة العاملين فى إعداد المعايير وغير ذلك من أساليب، فالأساليب السلوكية متداخلة أو مكمله لبعضها البعض، ومن ثم يكن استخدام أكثر من أسلوب لتحقيق كفاءة وفعالية المعايير وأساليب الرقابة المحاسبية الأخرى.

وينوه الباحث إلى ضرورة أن تكون المعايير الصعبة قابلة للتحدى أى معايير قابلة للتحقيق وتتضمن المسموحات التى لا يمكن تجنبها، والقول بغير ذلك يمكن أن يؤدي إلى نتائج عكسية تتمثل فى انخفاض كفاءة وفعالية الاداء، فالمعايير التى يمكن تحديدها ليست معايير صعبة للغاية كما أنها ليست معايير سهلة يمكن تحقيقها بسهولة.

ولضمان فعالية المعايير فى الرقابة ينبغى مراجعتها وتنقيحها وإعادة النظر فيها كلما تغيرت الظروف التى وضعت فى ظلها أو تغير القائمين بالتنفيذ أو جد من الملابس والأحوال مالم يؤخذ فى الحسبان عند تحديدها.

٣/١/٣- منحنى التعلم وتحديد المعايير،

مفهوم التعلم: هو أحد المتغيرات السلوكية التى لها تأثير واضح فى تحديد المعايير، وقد اختلفت الآراء واختلف الباحثون فى تحديد تعريف محدد له

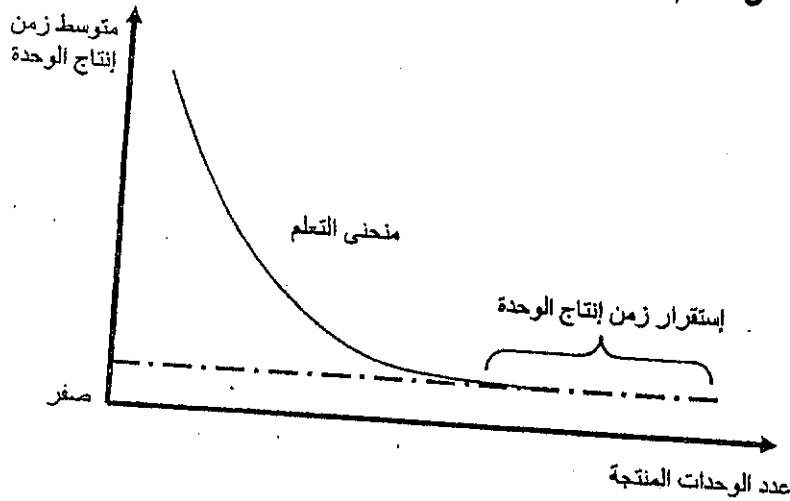
بالرغم من إتفاقهم حول مفهومه ونتائجه، وببساطة شديدة يمكن توضيح مفهوم التعلم ونتائجه في مجال الإنتاج على النحو التالي:

«عندما يقوم العامل بأداء عمل معين لفترة من الزمن، فإنه من المتوقع أن تكرر العامل لهذا العمل يزيد من كفاءته في أداء هذا العمل، ومن ثم ينخفض الوقت اللازم لاتمام هذا العمل وذلك بسبب ما يطلق عليه ظاهرة التعلم».

وبتعبير آخر يمكن بإيجاز توضيح مفهوم التعلم ونتائجه على النحو التالي:

«تؤدي زيادة الانتاج إلى زيادة تعلم العامل - أى زيادة خبرته في مجال الانتاج وكفاءته - الأمر الذى يؤدي إلى إنخفاض الزمن المعيارى لانتاج الوحدة».

منحنى التعلم: يوضح الشكل التالى رقم (٢/٣) منحنى التعلم:



شكل رقم (٢/٣) يوضح منحنى التعلم

يلاحظ أنه كلما زاد حجم الانتاج كلما إنخفض الزمن المعيارى لانتاج وحدة المنتج نتيجة التعلم ويظل الزمن المعيارى لانتاج الوحدة ينخفض حتى يصل العامل إلى أقصى درجات الكفاءة وبعدها لاينخفض الزمن وتسمى هذه الفترة

«فترة سكون». ومن أهم استخدامات منحني التعلم هو التنبؤ بساعات العمل عند تحديد المعايير في النظم المعيارية.

معادلات منحني التعلم:

هناك معادلات رياضية (١) تمكن من استخراج متوسط الزمن المعياري اللازم لإنتاج الوحدة عند حجم إنتاج معين، ومن البديهي أن يكون هذا الزمن أقل من متوسط الزمن المعياري لإنتاج الوحدة الأولى والسبب في ذلك يرجع إلى ظاهرة التعلم، وفيما يلي توضيح لتلك المعادلات التي تختلف في حالة مضاعفة الإنتاج عن حالات عدم مضاعفة الإنتاج:

* المعادلة الأولى: حالة مضاعفة الإنتاج:

$$\text{ص} = ١ \times (\text{ب}) \text{ ن} - ١ \dots\dots\dots (١)$$

حيث أن:

ص: متوسط الزمن المعياري اللازم لإنتاج الوحدة عند حجم إنتاج معين.

١: متوسط الزمن المعياري لإنتاج الوحدة الأولى.

متوسط الزمن اللازم لإنتاج الوحدة عند حجم إنتاج معين

ب: نسبة التعلم =

متوسط الزمن اللازم لإنتاج الوحدة عند حجم الإنتاج السابق له

ن - ١: عدد مرات الإنتاج - ١ = عدد مرات مضاعفة الإنتاج

* المعادلة الثانية: حالة عدم مضاعفة الإنتاج:

$$\text{ص} = ١ \times \text{س ب} \dots\dots\dots (٢)$$

(١) د. عبدالرحمن عليان، مرجع سبق ذكره، ص ١٧٢ ، ١٧٥.

حيث أن:

ص : متوسط الزمن المعياري اللازم لانتاج الوحدة عند حجم الانتاج س.

١ : متوسط الزمن المعياري لانتاج الوحدة الأولى.

س : مستوى الانتاج المحدد أى العدد الإجمالي من الوحدات المتوقع انتاجها.

ب : تمثل مقياس أو معامل التعلم ويتم تحديدها على النحو التالي:

$$ب = \frac{\text{لو نسبة التعلم}}{\text{لو ٢}} \text{ أى } \frac{\text{لو غاريتم نسبة التعلم}}{\text{لو غاريتم ٢}}$$

وحتى يسهل استخدام المعادلة رقم (٢) لكل مستويات الانتاج يتم تحويلها إلى الصورة اللوغاريتمية التالية:

$$\text{لو س} = \text{لو ١} + ب \text{ لو س} \dots\dots\dots (٣)$$

ملاحظة مهمة عند استخدام المعادلة الأخيرة «رقم ٣»:

يجب ملاحظة أن ب فى المعادلة الأخيرة ليست نسبة التعلم ولكنها مقياس أو معامل التعلم، ولكل نسبة تعلم معامل تعلم وهو كسر عشرى سالب وفيما يلى نسب التعلم الأكثر شيوعاً ومعامل التعلم المقابل لها:

معامل التعلم (ب)	نسبة التعلم
٥١٤٦ر -	%٧٠
٤١٥٠ر -	%٧٥
٣٢١٩ر -	%٨٠
٢٣٤٥ر -	%٨٥
١٥٢٠ر -	%٩٠
٠٧٤٠ر -	%٩٥

وفيما يلي أمثلة توضيحية لكيفية تطبيق المعادلات الرياضية لمنحنى التعلم السابقة:

مثال (١): إذا علمت أن الوقت المستغرق في إنتاج الوحدة الأولى ٥٠ ساعة، ونسبة التعلم ٩٠٪ فما هو زمن إنتاج الوحدة عند حجم إنتاج ١٦ وحدة وما هو الزمن الإجمالي للإنتاج كله.

الحل

١ - تطبيق معادلة مضاعفة الإنتاج:

تمهيد الحل:

* تحسب عدد مرات مضاعفة الإنتاج على النحو التالي:

أحجام الإنتاج	عدد مرات الإنتاج	عدد مرات مضاعفه الإنتاج
١	١	٠
٢	٢	١
٤	٣	٢
٨	٤	٣
١٦	٥	٤

∴ عدد مرات مضاعفة الإنتاج = ٤ مرات.

* ثم يتم تطبيق معادلة مضاعفة الإنتاج على النحو التالي:

$$ص = ١ \times ب \times ن - ١$$

$$= ٥٠ \times (٩) \times ٤$$

$$= ٥٠ \times ٩ \times ٩ \times ٩ \times ٩ = ٣٢٨٨ \text{ ساعة}$$

* الزمن الإجمالي = متوسط الزمن المعياري $\times$ عدد الوحدات

عند إنتاج ١٦ وحدة لإنتاج الوحدة

$$= ٣٢٨٨ \times ١٦ = ٥٢٤٨٨ \text{ ساعة}$$

٢ - تطبيق معادلة عدم مضاعفة الإنتاج:

$$\text{ص} = \text{أ} \times \text{س ب}$$

$$\text{لو ص} = \text{لو أ} + \text{ب لو س}$$

$$\text{لو ص} = \text{لو أ} + ٥٠ \times (١٥٢٠ - \text{لو أ})$$

$$١٦ \times ١٨٣٠ = ١٦ \times ١٥٢٠ + ٥٠ \times (١٨٣٠ - ١٦ \times ١٥٢٠)$$

$$١٨٣٠ - ١٦ \times ١٥٢٠ = ٥٠ \times (١٨٣٠ - ١٦ \times ١٥٢٠)$$

$$١٨٣٠ - ١٦ \times ١٥٢٠ = ٥٠ \times (١٨٣٠ - ١٦ \times ١٥٢٠)$$

ومن الجداول المقابلة

$$\text{ص} = ٣٢٨ \text{ ساعة}$$

الزمن الاجمالي = متوسط الزمن المعياري لانتاج الوحدة $\times$ عدد الوحدات

$$١٦ \times ٣٢٨ = ٥٢٤٨ \text{ ساعة}$$

ملاحظات:

(١) المعادلة اللوغارتمية هي المعادلة العامة في حالة التضاعف أو عدم التضاعف.

(ب) إذا حل التمرين بالطريقتين ليس بالضرورة تساوى النتائج.

مثال (٢): بفرض أن ساعات العمل اللازمة لانتاج الوحدة الأولى ٤٠ ساعة، وأن نسبة التعلم للعامل ٨٠٪.

المطلوب عند مستويات الانتاج التالية: وحدتين، ٤ وحدات، ٨ وحدات، ١٦ وحدة

تحديد كل من:

(١) متوسط الوقت اللازم لانتاج الوحدة.

(ب) إجمالى الوقت اللازم للانتاج.

الحل

$$2 \times 1 = 3$$

٢

١

حجم الانتاج	متوسط الزمن المعيارى لانتاج الوحدة «ص = ١ × ب - ن - ١»	الزمن الاجمالى
١	٤٠ ساعة	٤٠ ساعة
٢	$٤٠ \times (٨٠) = ٣٢$ ساعة	٦٤ ساعة
٤	$٤٠ \times (٨٠) = ٣٢$ ساعة	١٠٢ ساعة
٨	$٤٠ \times (٨٠) = ٣٢$ ساعة	١٦٣ر٨٤ ساعة
١٦	$٤٠ \times (٨٠) = ٣٢$ ساعة	٢٦٢ر٠٨ ساعة

مثال (٣): تقوم إحدى المنشآت بالانتاج طبقا لنظام الاوامر الانتاجية، ويشمل كل امر ١٥ وحدة، فإذا تحدد ٦٠٠ ساعة عمل لانتاج الامر الانتاجى الاول، وإذا علمت أن نسبة التعلم لهذا النشاط تعادل ٨٠٪.

المطلوب تكمل الجدول التالى:

عدد الاوامر	حجم الامر	الوحدات المجمعة	اجمالى ساعات العمل	متوسط الوقت لكل وحدة
١	١٥	١٥	٦٠٠	٤٠
٢	١٥	٣٠	؟	؟
٤	١٥	؟	؟	؟
٨	١٥	؟	؟	؟
١٦	١٥	؟	؟	؟

وضح المعادلات المستخدمة فى معالجتك للبيانات المشار إليها أعلاه.

الحل

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)
متوسط الوقت لكل وحدة ص = $\frac{ب}{ن} \times ١$	اجمالي الساعات « ٣ × ٥ »	الوحدات المجمعة « ٢ × ١ »	حجم الامر « معطى »	عدد الاوامر « معطى »
٤٠	٦٠٠	١٥	١٥	١
$٣٢ = \frac{١}{٨} \times ٤٠$	٩٦٠	٣٠	١٥	٢
$٢٥,٦ = \frac{٢}{٨} \times ٤٠$	١٥٣٦	٦٠	١٥	٤
$٢٠,٤٨ = \frac{٣}{٨} \times ٤٠$	٢٤٥٧,٦	١٢٠	١٥	٨
$١٦,٣٨٤ = \frac{٤}{٨} \times ٤٠$	٣٩٣٢,١٦	٢٤٠	١٥	١٦

٢/٣ - المتغيرات السلوكية التي تؤثر في تحفيز أداء العاملين؛

Feed back

١.٢/٣ التغذية المرتدة

يقصد بالتغذية المرتدة - في مجال الرقابة على التكاليف - قيام محاسب التكاليف بإمداد المنفذين بنتائج أدائهم أولاً بأول، وهذا الأسلوب ينبغي أن يتبناه محاسب التكاليف بدلاً من أسلوب تصيد أخطاء المنفذين وتبليغها أولاً بأول إلى الإدارة العليا.

فقد إتضح من خلال الدراسات الميدانية التي قام بها عدد من الباحثين أمثال Hofstede, Argyris، وغيرهم أن سلوك المحاسبين القائم على تصيد أخطاء المنفذين وتبليغها للإدارة العليا سوف يؤدي إلى إحباط أكثر من حاجة أساسية لدى هؤلاء المنفذين والتي تمثل دوافعهم إلى العمل، كما يؤدي إلى ظهور الكثير من المشكلات الإنسانية بين العاملين والإدارة الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى عدم تحقيق أهداف أساليب الرقابة المحاسبية كما يتم محاربتها حتى يتم إنهيارها وعدم استخدامها.

ومن البديهي أن تفسد تلك المشكلات يقع على عاتق محاسب التكاليف نظراً لأن سلوكه هو الذي سببها، فعليه إذن أن يغير من هذا السلوك ويتبنى أسلوباً جديداً يقوم على أساس خدمة الإدارة التنفيذية بجانب خدمة الإدارة العليا، وبهذا الأسلوب الجديد سيتمكن المحاسب من المساهمة في إشباع الحاجات الأساسية للعاملين مما يحرك دوافعهم نحو تحقيق أهداف الأساليب الرقابية، هذا علاوة على أن تبني المحاسب لأسلوب الرقابة الجديد سوف يبعث في نفوس العاملين الرقابة الذاتية التي تعتبر أسمى أنواع الرقابة.

وقد أشار العديد من الكتاب - سواء أكانوا من الكتاب المحاسبين أو من كتاب العلوم السلوكية - إلى الأهمية القصوى لإمداد المنفذين بنتائج أدائهم، وقد اطلق على ذلك اصطلاح التغذية المرتدة Feed back.

فقد أوضح Becker العلاقة القوية بين مفهوم التغذية المرتدة الذى يتمثل فى تقارير الأداء وتحقيق النجاح المستمر فى العمل بالعبارة التالية:
" It is well known that feed back in the form of performance reports is related to and necessary for continued success in a task" (1).

كما بين Leavitt & Mueller بناء على دراسة ميدانية قاما بها لمعرفة التأثيرات السيكولوجية للتغذية المرتدة على المنفذين أهمية معرفة المنفذين لنتائج أدائهم، وعرضا النتائج التالية:

- ١ - أن الدقة فى العمل تزيد بزيادة التغذية المرتدة للعاملين.
 - ٢ - أن عدم إمداد المنفذين بنتائج أدائهم Zero Feed Back أسفر عن إنخفاض فى ثقة العاملين بانفسهم وفى المنشأة. وفى وجود نوع من العداء بينهم وبين المنشأة.
 - ٣ - إن الإمداد المستمر بنتائج الأداء Free Feed Back أسفر عن ارتفاع فى مستوى ثقة العاملين وفى وجوه نوع من الصداقة بينهم وبين المنشأة.
- كما أعلن Ammons (٢) نتائج دراسته الميدانية وأوضح أهمية معرفة الفرد لنتائج أدائه فيما يلى:
- ١ - أن معرفة الفرد لنتائج أدائه Knowledge of Performance سوف تزيد معدل سرعة تعليمه ومستوى أدائه.
 - ٢ - أن معرفة الفرد لنتائج أدائه سوف تزيد من دوافعه نحو العمل.

(1) Selwyn W. Becker, " Discussion of the Effect of Frequency of Feedback on Attitudes and Performance", In: William J. Bruns & Dan T. Decoster, Accounting and Behavioral Implications, Op. Cit. P. 417.
(2) George J. Benaton, " The Role of Firms Accounting Systems for Motivation", The Accounting Review, Vol. XXXVIII, April, P. 354.

٣ - كلما كانت نتائج الفرد واضحة له، كلما زادت سرعة تحسن مستوى أدائه

التالى.

٤ - كلما طال التأخير فى تقديم نتائج الأداء كلما انخفض مستوى الأداء التالى.

٥ - كلما انخفض مستوى معرفة الفرد لنتائج أدائه كلما انخفض مستوى أدائه

التالى.

ويرى الباحث أنه لتحقيق الفعالية لهذا المتغير السلوكى الذى يطلق عليه اصطلاح التغذية المرتدة Feed back يجب أن يراعى فى استخدامه متغيرات سلوكية أخرى أهمها المتغيرين السلوكيين التاليين:

(١) مشاركة جميع المستويات الإدارية فى تصميم تقارير الأداء:

وترجع أهمية مراعاة هذا المتغير السلوكى إلى أن التقارير هى وسيلة الاتصال بين محاسب التكاليف وبين المستويات الإدارية المختلفة، وينبغى أن تشمل كل ما تحتاج إليه المستويات الإدارية فى تحقيق الرقابة على التكاليف بالشكل المناسب لتلك المستويات، فالتقارير فى خدمة المستفيدين منها وليس فى خدمة من يعدونها، ولذلك يجب مشاركتهم فى تصميمها.

وقد أوضح Hofstede^(١) أهمية قيام المحاسب الإدارى بتلك المشاركة على فترات دورية، وذلك لأن المشاركة الدورية سوف تمكنه من اضافة أية معلومات جديدة تحتاجها المستويات الإدارية لقيامها بعملية الرقابة على اكمل وجه كما تمكنه من عرض بيانات التقارير بطريقة يسهل فهمها من جانب من يستخدمها كما تمكنه من إستبعاد أية معلومات غير ضرورية وقد عبر عن ذلك بتقديمه التوصية التالية لمحاسب التكاليف:

“ Have periodic consultation with line managers of the differant levels a bout the management information,

(1) G. H. Hofstede, Op. Cit. PP. 299 - 300.

improvement system, desires for new information, improvement of understandability, weeding out of unnecessary information. Beware of over information. Managers do not want to know every thing' if they miss some information which they need, they will come and ask for it".

(ب) سرعة معرفة نتائج الأداء وبيانات الرقابة:

أشار الكثير من الكتاب في مجال العلوم السلوكية إلى أن سرعة تعرف الفرد على نتائج أدائه تعتبر من أهم مبادئ التعلم التي تعمل على التحسن المستمر في أداء الفرد.

وقد قامت الباحثة Doris Cook^(١) بإحدى التجارب لبحث تأثير سرعة تعرف الفرد لنتائج أدائه على كل من اتجاهاته وأدائه وكانت نتائجها كما يلي:

١ - أن اهتمام ورضا الأفراد - المشتركين في التجربة - عن عملهم كان مرتبطا تماما بسرعة معرفتهم لنتائج أدائهم، وقد عبرت عن هذه النتيجة بما يلي:

" The interest and satisfaction of participants was directly related to the frequency of feed back".

٢ - أن درجة النجاح أو الفشل في العمل مرتبطة مباشرة بسرعة معرفة الفرد لنتائج أدائه، وقد عبرت عن هذه النتيجة بما يلي:

" The degree of success or failure in performance was directly related to the frequency of feed back".

(1) Doris Cook, The Effect of Frequency of Feedback on Attitudes and Performance, In: William J. Bruns & Don T. Decoster, Accounting and its Behavioral Implications, op. cit. P. 238.

ومما يؤكد أهمية السرعة فى تقديم التقارير اللازمة للرقابة ما أوضحه الدكتور محمد محمد الجزار (١) بالعبارتين التاليتين:

« إن عنصر الزمن له أهمية كبرى، إذ تفقد التقارير قيمتها إذا قدمت إلى المستويات الإدارية فى وقت متأخر يترتب عليه عدم إمكان إتخاذ الخطوات العلاجية فى الوقت المناسب».

«تبدو أهمية السرعة فى تقديم التقارير إلى التوضحية بالدقة المتناهية، على أساس أن السرعة يترتب عليها إتخاذ قرارات فورية بحيث لا تتراكم الانحرافات السالبة وبحيث يمكن الاستفادة بمسببات الانحرافات الموجبة».

Incentives

٢/٢/٣- الحوافز

لقد أثبتت العديد من الدراسات السلوكية أن الأفراد لديهم طاقات كامنة أكبر من الظاهرة، وهذه الطاقات يمكن تحريكها نحو الأهداف المنشودة بالحوافز المناسبة.

وتظهر أهمية الحوافز فى كونها الوسيلة الناجحة التى يمكن للإدارة أن تستخدمها فى سبيل القضاء على المشكلات التى تواجهها والناجمة عن تعارض مصالح كل من العاملين، وأصحاب المنشأة، والمستهلكين، فالعاملون يريدون زيادة أجورهم وأصحاب المنشأة أو المسئولين عن إدارتها يريدون زيادة الأرباح إلى أقصى درجة، والمستهلكون يريدون تخفيض أسعار السلع التى يشترونها، ولذلك تتعارض مصالح كل منهم، والوسيلة الفعالة للتوفيق بينهم هى زيادة الكفاءة الانتاجية للعاملين، ومن ثم زيادة الانتاج وتحسين جودته دون زيادة فى التكاليف وذلك من خلال إمداد العاملين بالحوافز المناسبة.

وقد أثبتت العديد من الدراسات الميدانية أن نظم الحوافز تؤدى إلى التوفيق

(١) د. محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص ٢٥٢.

بين المصالح المتعارضة داخل المنشآت. ففي دراسة قام بها Dale في أمريكا وشملت ٢٥٠٠ نظاماً للحوافز أظهرت أن متوسط كسب العاملين قد زاد بنسبة ٢٠٦٪ مع تحقيق وفورات في التكاليف بلغت ٢٥٩٪.

كما أظهرت دراسة ميدانية أخرى أجريت على مجموعة من الشركات في بلاد مختلفة «أمريكا، بريطانيا، ألمانيا، اليابان» أن تطبيق نظم الحوافز في هذه الشركات قد أدى إلى زيادة الانتاجية، ففي الشركات الأمريكية بلغت تلك الزيادة ٤١٪، كما ارتفعت الانتاجية في الشركات البريطانية ما بين ٤١٪ إلى ٥٥٪، وقفزت في بعض المصانع الألمانية واليابانية إلى ثلاثة أمثالها، كل ذلك بفضل نظم الحوافز المتبعة.

كما أوضحت دراسة ميدانية أخرى عن نظم الحوافز أن دخل العاملين الذي تطبق عليهم هذه النظم ازداد بنسبة تتراوح ما بين ١٠٪ إلى ٧٠٪، وأن تكاليف الانتاج انخفضت بنسبة تتراوح من ٢٥٪ إلى ٦٥٪.

فنظم الحوافز السليمة قادرة على حل المعادلة الصعبة والمساهمة في التوفيق بين المصالح المتعارضة في الوحدات الاقتصادية وتحقيق مصالح كل من العاملين بزيادة دخولهم، وتحقيق مصالح أصحاب الوحدة الاقتصادية والمسؤولين عن إدارتها والمستهلكين بزيادة الانتاجية، وتحسين الجودة، وتخفيض تكاليف الانتاج سواء أكان ذلك من خلال تخفيض الوقت الضائع أو تخفيض حجم المستهلك من المواد أو غير ذلك من تخفيضات التكاليف الأمر الذي يساهم في تخفيض أسعار بيع المنتجات وهذا أيضا له مردود إيجابي بالنسبة للمنشأة حيث أنه يساهم في زيادة المبيعات وزيادة القدرة على مواجهة المنافسة.

وفيما يلي أمثلة لبعض نظم الحوافز مع شرح لدورها في التوفيق بين المصالح المتعارض داخل الوحدات الاقتصادية:

١ - نظام هالسى Halsey:

هو نظام من أنظمة الحوافز الفردية المبنية على الوقت المقتصد، وتحسب المكافاة التشجيعية طبقا لهذا النظام على النحو التالى:

$$\text{المكافاة التشجيعية} = \frac{1}{2} \times \text{الوقت المتوفر} \times \text{معدل الأجر}$$

٢ - نظام رومان Rowan:

هو نظام من أنظمة الحوافز الفردية المبنية على الوقت المقتصد أيضا، وتحسب المكافاة التشجيعية طبقا لهذا النظام على النحو التالى:

$$\text{المكافاة التشجيعية} = \frac{\text{الوقت المتوفر}}{\text{الوقت المحدد}} \times \text{الوقت الفعلى} \times \text{معدل الأجر}$$

يتضح من هذا النظام أنه كلما زاد وفر الوقت زادت النسبة التى تستحق عنها المكافاة التشجيعية فى حين أن النظام الأول للحوافز يحدد نصف الوقت المتوفر كمكافاة لا تتغير.

وفيما يلى أمثلة تطبيقية لنظامى الحوافز السابقين مع توضيح فى كل نظام للحوافز كيفية توفيقه للمصالح المتعارضة داخل الوحدات الاقتصادية.
مثال (١) : معدل أجر العامل فى الساعة ٣ ج، الوقت المحدد لإنتاج وحدة المنتج ١٠ ساعات، الوقت الفعلى لإنتاج وحدة المنتج ٨ ساعات.

المطلوب:

- ١ - حساب المكافاة التشجيعية المستحقة للعامل بطريقتى هالسى وروان.
- ٢ - تحديد إجمالى الأجر المستحق للعامل بالطريقتين.
- ٣ - تحديد مدى استفادة العامل.
- ٤ - تحديد مدى إستفادة المنشأة.

الحل

يجب في البداية أن تقوم بإجراء تمهيد للحل نحدد فيه مقدار الوقت المتوفر
حيث أنه محور الحل في طريقتي هالسي وروان:
الوقت المتوفر = الوقت المحدد - الوقت الفعلي

$$٨ - ١٠ =$$

$$= ٢ \text{ ساعة.}$$

طريقة هالسي Halsey	طريقة روان Rowan
١ - المكافاة التشجيعية = $\frac{1}{2} \times \text{الوقت المتوفر} \times \text{معدل الأجر}$ ج $٣ = ٣ \times ٢ \times \frac{1}{2}$	١ - المكافاة التشجيعية = $\frac{\text{الوقت المتوفر} \times \text{الوقت الفعلي} \times \text{معدل الأجر}}{\text{الوقت المحدد}}$ ج $٨ = ٣ \times ٨ \times \frac{2}{10}$
٢ - إجمالي الأجر = أجر الساعات الفعلية + المكافاة التشجيعية ج $٢٧ = ٣ + ٣ \times ٨$	٢ - إجمالي الأجر = أجر الساعات الفعلية + المكافاة التشجيعية ج $٢٨ = ٨ + ٣ \times ٨$
٣ - استفادة العامل = معدل أجر الساعة = $\frac{\text{اجمالي الأجر}}{\text{الساعات الفعلية}}$ ج $٩ = \frac{٢٧}{٣}$ ٨ ساعة * يلاحظ أن طريقة روان أفضل للعامل	٣ - استفادة العامل = معدل أجر الساعة = $\frac{\text{اجمالي الأجر}}{\text{الساعات الفعلية}}$ ج $٩ = \frac{٢٨}{٣}$ ٨ ساعة * يلاحظ أن طريقة روان أفضل للعامل

تابع : طريقة هالسي Halsey	تابع : طريقة رومان Rowan
٤ - استفادة المنشأة = الأجر المحدد = $3 \times 10 = 30$ ج الأجر المدفوع = 27 ج ∴ الوفرة في التكاليف 3 ج ∴ استفادة المنشأة تتمثل فيما يلي: (١) تخفيض الأجور المباشرة بمقدار 3 ج لكل وحدة منتجة. (ب) تخفيض التكاليف غير المباشرة لوحدة المنتج نتيجة تخفيض وقت إنتاج وحدة المنتج بمقدار 2 ساعة. * يلاحظ أن طريقة هالسي أفضل بالنسبة للمنشأة.	٤ - استفادة المنشأة : الأجر المحدد = $3 \times 10 = 30$ ج الأجر المدفوع = 28 ج ∴ الوفرة في التكاليف 2 ج ∴ استفادة المنشأة تتمثل فيما يلي: (١) تخفيض الأجور المباشرة بمقدار 2 ج لكل وحدة منتج. (ب) تخفيض التكاليف غير المباشرة لوحدة المنتج نتيجة تخفيض وقت إنتاج وحدة المنتج بمقدار 2 ساعة.

مثال (٢) : قام العامل س بانتاج ٢٠٠ وحدة من المنتج (أ) ويبلغ الزمن المعياري لانتاج الوحدة ١٥ دقيقة، وقد أتم العامل انتاج الوحدات خلال ٤٠ ساعة، فإذا علمت أن معدل أجر العامل ٢ ج للساعة.

المطلوب:

- ١ - حساب المكافأة التشجيعية المستحقة بطريقتي هالسي وروان.
- ٢ - تحديد إجمالي أجر العامل في الطريقتين.
- ٣ - تحديد مدى استفادة العامل.
- ٤ - تحديد مدى استفادة المنشأة.

إرشادات الحل

يجب في البداية تحديد مقدار الوقت المتوفر لأنه يمثل أساس الحل في الطريقتين.

$$\begin{aligned} \text{الوقت المحدد} &= \frac{15 \times 200}{60} = 50 \text{ ساعة} \\ \text{الوقت الفعلي} &= 40 \text{ ساعة} \\ \therefore \text{الوقت المتوفر} &= 10 \text{ ساعات} \end{aligned}$$

ثم تطبق معادلتى الحوافز فى النظامين كما سبق توضيحه فى المثال السابق.

مثال (٢) : قام العامل ص بإنتاج ٢٠٠ وحدة من المنتج (١) وتبلغ كمية الانتاج المعيارية ٢٠ وحدة فى الساعة، وقد قام العامل بإنتاج الوحدات خلال وقت فعلى ٨ ساعات فإذا علمت أن معدل أجر العامل فى الساعة ٨٠ قرش.

المطلوب:

- ١ - حساب المكافأة التشجيعية بطريقتى هالسى وروان.
- ٢ - تحديد إجمالى الأجر المستحق للعامل بالطريقتين.
- ٣ - تحديد مدى استفادة كل من العامل والمنشأة.
- ٤ - تحديد أى من الطريقتين أفضل للعامل وأيهما أفضل للمنشأة ولماذا.

إرشادات الحل

ينبغى فى البداية تحديد الوقت المتوفر لأنه يمثل محور الحل بالطريقتين:

$$\begin{aligned} \text{الوقت المحدد} &= \frac{200}{20} = 10 \text{ ساعات} \\ \text{الوقت الفعلي} &= 8 \text{ ساعات} \\ \text{الوقت المتوفر} &= 2 \text{ ساعة} \end{aligned}$$

ثم يتم تطبيق المعادلتين لحساب المكافأة التشجيعية فى الطريقتين، ثم يحسب الأجر الأجمالى للعامل فى الطريقتين، ثم يحدد مدى استفادة كل من العامل والمنشأة فى الطريقتين كما سبق توضيحه.

٣/٣. أسئلة نظرية وحالات تطبيقية:

١/٣/٣. أسئلة نظرية

س١: وضح العلاقة بين المعايير ومدى صعوبتها، ومستوى الطموح، والأداء الفعلى مع الاستعانة بالرسم البيانى.

س٢: ما المقصود بمستوى الطموح، وما علاقته بأداء العاملين؟

س٣: اختلف الباحثون حول تحديد تعريف محدد للتعلم بالرغم من اتفاقهم على مفهومه ونتائجه، ما صحه هذا القول؟ وما هو مفهوم التعلم ونتائجه المتفق عليه.

س٤: وضح بيانيا العلاقة بين منحنى التعلم ومعدلات الوقت.

س٥: اذكر المعادلة الرياضية لمنحنى التعلم فى حالة مضاعفة الانتاج.

س٦: اذكر المعادلة الرياضية لمنحنى فى حالة عدم مضاعفة الانتاج.

س٧: ما هو دور ظاهرة التعلم فى تحديد معايير العمل؟ وضح اجابتك بأمثلة رقمية ما أمكن.

س٨: اشرح المقصود بالتغذية المرتدة، وما هى تأثيراتها السلوكية على أداء العاملين؟

س٩: وضح كيف يمكن أن نحقق الفعالية للتغذية المرتدة التى يقوم بها المحاسب؟

س١٠: اشرح دور الحوافز فى التوفيق بين المصالح المتعارضة لكل من العاملين وأصحاب المنشأة والمستهلكين.

س١١: اذكر المعادلة الرياضية لحساب المكافأة التشجيعية فى نظام «هالسى Halsey» للحوافز، وإشرح من خلال مثال رقمى كيف يوفق هذا النظام بين المصالح المتعارضة فى الوحدة الاقتصادية.

س١٢: إنذكر المعادلة الرياضية لحساب المكافأة التشجيعية في نظام «روان Rowan» للحوافز، وبين بمثال رقمي كيف يوفق هذا النظام بين المصالح المتعارضة في الوحدة الاقتصادية.

٢/٣/٢- حالات تطبيقية:

١ - إذا علمت أن الوقت المستغرق لانتاج الوحدة الأولى ٣ ساعات، ونسبة التعلم ٨٠٪، فما هو زمن انتاج الوحدة عند حجم انتاج ٨ وحدات، وما هو الزمن الاجمالي للانتاج كله؟

٢ - بفرض أن ساعات العمل اللازمة لانتاج الوحدة الأولى ١٠ ساعات وأن نسبة التعلم ٩٠٪ المطلوب عند مستويات الانتاج التالية: وحدتين، ٤ وحدات، ٨ وحدات، ١٦ وحدة،

تحديد كل من:

(١) متوسط الوقت اللازم لانتاج الوحدة.

(ب) إجمالي الوقت اللازم للانتاج.

٣ - تتبع منشأة الهنا للصناعات المعدنية نظام الأوامر الانتاجية المتماثلة، حيث يشمل كل أمر ٤٠ وحدة، فإذا تحدد ١٦٠٠ ساعة عمل لانتاج الامر الانتاجي الاول، وإذا علمت أن منحني التعلم لهذا النشاط ٩٠٪ فأكمل الجدول التالي:

عدد الأوامر	حجم الامر	الوحدات المجمعة	اجمالي ساعات العمل	متوسط ساعات العمل للوحدة
١	٤٠	٤٠	١٦٠٠	٤٠
٢	٤٠	؟	؟	؟
٤	٤٠	؟	؟	؟

وضح المعادلات المستخدمة في معالجتك للبيانات المشار إليها.

٤ - معدل أجر العامل في الساعة ٦ ج الوقت المحدد لإنتاج وحدة المنتج
٧ ساعات، الوقت الفعلي لإنتاج وحدة المنتج ٥ ساعات.

المطلوب:

- (أ) حساب المكافأة التشجيعية المستحقة للعامل بطريقتي هالسي وروان.
- (ب) تحديد إجمالي الأجر المستحق للعامل بالطريقتين.
- (ج) تحديد مدى استفادة العامل.
- (د) تحديد مدى إستفادة المنشأة.

٥ - قام العامل «س» بإنتاج ١٠٠ وحدة من المنتج ٧٧٧ ويبلغ الزمن المعياري
لإنتاج الوحدة ٣٠ دقيقة، وقد أتم العامل إنتاج الوحدات خلال ٤٦ ساعة،
فإذا علمت أن معدل أجر العامل ٤ ج للساعة.

المطلوب:

- (أ) حساب المكافأة التشجيعية المستحقة للعامل بطريقتي هالسي وروان.
- (ب) تحديد إجمالي أجر العامل في الطريقتين.
- (ج) تحديد مدى استفادة العامل.
- (د) تحديد مدى استفادة المنشأة.

٦ - قام العامل «ص» بإنتاج ٣٠٠ وحدة من المنتج ٥٥٥، وتبلغ كمية الإنتاج
المعياري ٣٠ وحدة في الساعة، وقد قام العامل بإنتاج الوحدات خلال وقت
فعلي ٨ ساعات، فإذا علمت أن معدل أجر العامل في الساعة ٥ ج للساعة.

المطلوب:

- (أ) حساب المكافأة التشجيعية المستحقة للعامل بطريقتي هالسي وروان.
- (ب) تحديد إجمالي الأجر المستحق للعامل بالطريقتين.
- (ج) تحديد مدى إستفادة كل من العامل والمنشأة.
- (د) تحديد أي من الطريقتين أفضل للعامل وإيهما أفضل للمنشأة.

(٤) الوحدة التعليمية الرابعة الموازنة المرنة كأحد الاتجاهات السلوكية للمساءلة المحاسبية

• الأهداف:

أولاً : إيضاح مفهوم الموازنة المرنة، والفرق بينها وبين الموازنة غير المرنة، والتعرف على خصائص الموازنة المرنة، وكيفية استخدامها في الرقابة وتقييم الأداء.

ثانياً : التعرف على الجوانب السلوكية للموازنة المرنة.

ثالثاً : إكساب الدارس المهارات اللازمة لتطبيق الموازنة المرنة.

• المحتويات:

- ١/٤ - ماهية الموازنة المرنة.
- ٢/٤ - مقارنة بين الموازنة المرنة والموازنة غير المرنة.
- ٣/٤ - خصائص الموازنة المرنة.
- ٤/٤ - الرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنة المرنة.
- ٥/٤ - الجوانب السلوكية للموازنة المرنة.
- ٦/٤ - حالات تطبيقية محلولة في الموازنة المرنة.
- ٧/٤ - أسئلة نظرية وحالات تطبيقية مع إرشادات الحل.

١/٤. ماهية الموازنة المرنة:

الموازنة المرنة Flexible Budget هي موازنة يتم إعداد تقديراتها لأكثر من مستوى واحد للنشاط، فمثلا يمكن للوحدة الاقتصادية إعداد موازنتها على أساس مستويات النشاط ٦٠٠٠ وحدة، ٧٠٠٠ وحدة، ٩٠٠٠ وحدة ولذلك يطلق عليها أحيانا اصطلاح الموازنة متعددة المستويات من النشاط Multi - Capacity Budget ، ولا ينتهى إعداد الموازنة المرنة عند حد إعدادها لأكثر من مستوى للنشاط، ولكن هناك نقطة مهمة أخرى وهى أنه بعد التعرف على مستوى النشاط الفعلى وليكن ٨٠٠٠ وحدة ووجد أنه لم يكن ضمن مستويات النشاط التى أعدت على أساسها الموازنة المرنة - وهذا ما يحدث غالباً فى بعض الأنشطة - فإنه يتم تعديل تقديرات الموازنة لتناسب ذلك المستوى الفعلى من النشاط، ولذلك يطلق عليها أيضا اصطلاح الموازنة المتحركة Dynamic Budget كنتيجة طبيعية لذلك التعديل الذى يجرى على إعداد الموازنة المرنة لتناسب مستوى النشاط الفعلى. وبعد هذا التعديل يتم تقييم الأداء فى ظل الموازنة المرنة على أساس مقارنة نتائج التنفيذ الفعلى بما هو مخطط ومستهدف لنفس مستوى النشاط الفعلى والذى تم الوصول إليه بعد إجراء التعديل المشار إليه.

وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من إعداد الموازنة المرنة لعدة مستويات من النشاط «مدى من النشاط» هو توفير المعلومات الكافية للإدارة عن مدى معين من النشاط لتمكينها من تعديل خططها لتناسب مستوى النشاط الفعلى فيما لو اشارت بيانات التنفيذ الفعلى أن هناك مستوى نشاط آخر - غير متوقع - قد حدث. وتناسب الموازنة المرنة - التى يطلق عليها أحيانا الموازنة ذات المستويات المتعددة للنشاط، وأحيانا أخرى الموازنة المتحركة - الوحدات الاقتصادية التى يصعب فيها التنبؤ الدقيق بمستوى النشاط المنتظر تنفيذه خلال الفترة المقبلة.

وبذلك تختلف الموازنة المرنة عن الموازنة غير المرنة أو الثابتة Fixed Budget حيث أن الموازنة غير المرنة أو الثابتة تعد لمستوى واحد من النشاط Single level

of Activity ولا يتم تعديلها لتناسب مستوى النشاط الفعلى ولذلك يطلق عليها أيضا إصطلاح الموازنة الساكنة Static Budget، ويتم تقييم الأداء فى ضوء الموازنة غير المرنة أو الثابتة بمقارنة نتائج التنفيذ الفعلى بما هو مخطط لمستوى النشاط المتوقع، وفى حالة إختلاف مستوى النشاط المتوقع عن مستوى النشاط الفعلى — وهذا ما يحدث غالباً نظراً لصعوبة التنبؤ الدقيق بمستوى النشاط الفعلى فى كثير من الأنشطة — يؤدى ذلك إلى مقارنة غير منطقيه نظراً لاختلاف حجم النشاط المخطط عن الفعلى، ومن ثم تفقد الرقابة فعاليتها عند إستخدام تلك الموازنة التى يطلق عليها الموازنة غير المرنة أو الثابتة أو الموازنة ذات المستوى الواحد من النشاط، أو الموازنة الساكنة.

٢/٤. مقارنة بين الموازنة المرنة والموازنة غير المرنة،

تتضح معالم الموازنة المرنة بجلاء عند إجراء مقارنة بينها وبين الموازنة غير المرنة، وفيما يلى توضيح لكل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينهما.

١/٢/٤ - أوجه التشابه:

تتمثل أهم أوجه التشابه بين الموازنة المرنة والموازنة غير المرنة فيما يلى:

١ - أن كلاهما من الأساليب المحاسبية التى تهدف إلى مساعدة الإدارة فى أداء وظائفها.

٢ - أن كلاهما محدد مقدماً ومن أساليب التخطيط لنشاط الوحدة الاقتصادية.

٢/٢/٤ - أوجه الاختلاف:

تتمثل أوجه الاختلاف الأساسية بين الموازنة المرنة والموازنة غير المرنة فيما يلى:

١ - الموازنة غير المرنة هى خطة تعد لمستوى واحد من حجم النشاط، فى حين أن

الموازنة المرنة هى خطة تعد لأكثر من مستوى للنشاط.

٢ - الموازنة غير المرنة تفترض ثبات واستقرار ظروف السوق، فى حين أن

الموازنة المرنة تفترض عدم ثبات وعدم استقرار ظروف السوق.

٣ - الموازنة غير المرنة هي خطة لا يتم تعديلها لتناسب مستوى حجم النشاط الفعلى ولذلك توصف بأنها غير مرنة، فى حين أن الموازنة المرنة هي خطة يتم تعديلها لكي تناسب مستوى حجم النشاط الفعلى ولذلك توصف بأنها مرنة.

٤ - معدلات التحميل المحددة فى ظل الموازنة غير المرنة تبقى بدون تغيير بغض النظر عن أى تعديل يكون قد حدث فى مستوى حجم النشاط الفعلى، فى حين أن معدلات التحميل المحددة فى ظل الموازنة المرنة يتم تعديلها لتناسب مستوى حجم النشاط الفعلى.

٥ - الموازنة غير المرنة هي أسلوب تخطيطى لا يفيد كثيرا فى الرقابة على التكاليف بعكس الموازنة المرنة فهي أسلوب تخطيطى يفيد كثيرا فى مجال الرقابة على التكاليف ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى ما يلى:

- تتم الرقابة على التكاليف فى ظل الموازنة غير المرنة من خلال المقارنة التالية:

تكاليف مخططه	-	تكاليف فعليه
لحجم نشاط مخطط		لحجم نشاط فعلى

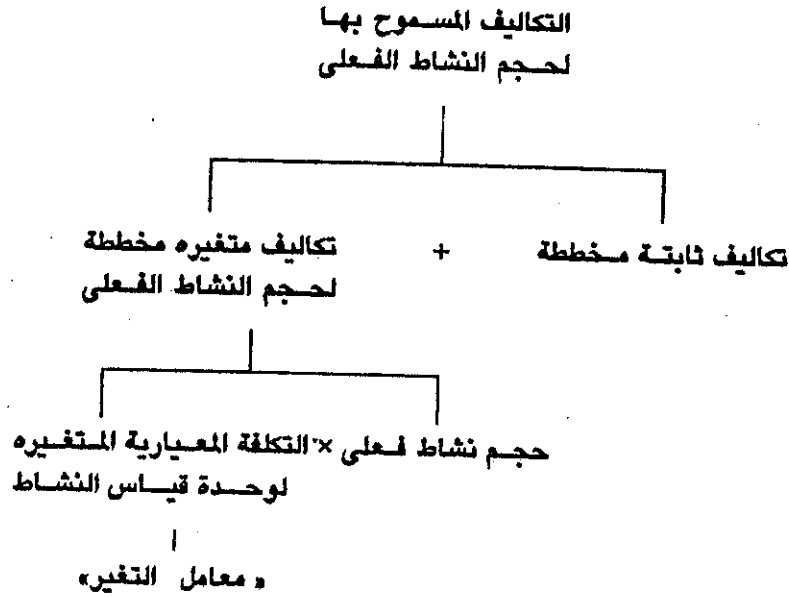
المقارنة هنا غير منطقية، ومن ثم الرقابة غير فعالة، والانحرافات غير دقيقة، ويرجع سبب ذلك إلى اختلاف حجم النشاط الذى يتم على أساسه المقارنة. - بينما تتم الرقابة على التكاليف فى ظل الموازنة المرنة من خلال المقارنة التالية:

تكاليف مسموح بها	-	تكاليف فعليه
لحجم نشاط فعلى		لحجم نشاط فعلى

المقارنة هنا منطقية، والرقابة فعالة، والانحرافات قاصره على أظهار عوامل الكفاءة، ويرجع سبب ذلك إلى عدم اختلاف حجم النشاط الذى يتم على أساسه المقارنة.

ملاحظة: التكاليف المسموح بها هي تكاليف ينبغي أن تكون لحجم النشاط

الفعلي وتحسب كما يلي:



٦ - نتيجة اختلاف حجم النشاط المخطط عن حجم النشاط الفعلي في الموازنة غير المرنة يُظهر تحليل الانحرافات إنحرافاً للطاقة، في حين أن تحليل الانحرافات في ظل الموازنة المرنة لا يظهر انحرافاً للطاقة نتيجة عدم اختلاف حجم النشاط المخطط عن حجم النشاط الفعلي.

٧ - يترتب على استخدام الموازنة غير المرنة في الرقابة ظهور انحرافات كبيرة نسبياً يرجع معظمها إلى عوامل خارجة عن نطاق تحكم الإدارة، في حين أن استخدام الموازنة المرنة في الرقابة يظهر انحرافات في حدود ضيقه نسبياً وتكون قاصرة على إظهار عوامل الكفاءة.

٨ - الإدارة في ظل الموازنة غير المرنة تكون ملتزمة بالخطة المحددة وليست لديها حرية التجاوب مع ظروف السوق المستجدة، وقد يترتب على ذلك

ضياح فرص كبيرة امام الإدارة كان يجب إقتناصها، فى حين أن الإدارة فى ظل الموازنة المرنة تتمتع بحرية التجاوب مع ظروف السوق المستجدة وتكون أكثر حركة تجاه التغير الذى يقع فى البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية الامر الذى يعود فى النهاية بالنفع على الوحدة الاقتصادية.

جدول يوضح الفروق أو الاختلافات بين الموازنة غير المرنة والموازنة المرنة:

الموازنة المرنة Flexible Budget	الموازنة غير المرنة Fixed Budget
١ - هى خطة تعد لأكثر من مستوى من حجم النشاط.	١ - هى خطة تعد لمستوى واحد من حجم النشاط.
٢ - تفترض عدم ثبات وعدم إستقرار ظروف السوق.	٢ - تفترض ثبات واستقرار ظروف السوق.
٣ - هذه الخطة يتم تعديلها لتناسب مستوى حجم النشاط الفعلى، ولذلك توصف بأنها مرنة.	٣ - هذه الخطة لا يتم تعديلها لتناسب مستوى حجم النشاط الفعلى، ولذلك توصف بأنها غير مرنة.
٤ - معدلات التحميل يتم تعديلها لتناسب مستوى حجم النشاط الفعلى.	٤ - معدلات التحميل المحددة بناء على الخطة الموضوعية تبقى بدون تغيير بغض النظر عن أى تعديل يكون قد حدث فى مستوى حجم النشاط الفعلى.
٥ - هى أسلوب تخطيطى يفيد كثيراً فى مجال الرقابة على التكاليف نظراً لأن الرقابة تتم من خلال المقارنة التالى:	٥ - هى أسلوب تخطيطى لا يفيد كثيراً فى مجال الرقابة على التكاليف حيث أن الرقابة تتم من خلال المقارنة التالية:
تكاليف مسموح بها - تكاليف فعلية لحجم نشاط فعلى لحجم نشاط فعلى هذه المقارنة منطقية نظراً لعدم اختلاف حجم النشاط، ومن ثم تكون الرقابة فعالة.	تكاليف مخططة - تكاليف فعلية لحجم نشاط مخطط لحجم نشاط فعلى هذه المقارنة غير منطقية نظراً لاختلاف حجم النشاط، ومن ثم تكون الرقابة غير فعالة.

(تابع) الجدول الذى يوضح الفروق أو الاختلافات بين الموازنة غير المرنة والموازنة المرنة:

(تابع) الموازنة المرنة Flexible Budget	(تابع) الموازنة غير المرنة Fixed Budget
٦ - نتيجة عدم اختلاف حجم النشاط المخطط عن حجم النشاط الفعلى لا يظهر عند تحليل الانحرافات انحرافا للطاقة.	٦ - نتيجة اختلاف حجم النشاط المخطط عن حجم النشاط الفعلى يظهر عند تحليل الانحرافات انحرافا للطاقة.
٧ - تبدو الانحرافات فى حدود ضيقه نسبيا وقاصرة على اظهار عوامل الكفاءة.	٧ - تبدو الانحرافات كبيرة نسبيا وتتضمن عوامل خارجه عن نطاق تحكم الإدارة.
٨ - الإدارة تتمتع بحرية التجاوب مع الظروف وتكون أكثر حركة تجاه التغير الذى يقع فى البيئة، ومن ثم تكون قادرة على اقتناص الفرص التى تعود بالنفع على الوحدة الاقتصادية.	٨ - الإدارة لا تتمتع بحرية التجاوب مع ظروف السوق حيث أنها ملتزمة بالخطة المحددة مسبقا وقد يسبب ذلك فى ضياع فرص كبيرة أمام الإدارة.

٣/٤. خصائص الموازنات المرنة، Characteristics of Flexible Budgets

تتسم الموازنة المرنة بعدة خصائص أبرزها الخصائص الثلاث التالية:

١ - أنها تغطي مدى Range معين من النشاط.

٢ - أنها ديناميكية Dynamic.

٣ - أنها تُسهّل الرقابة وتقييم الأداء Control and Performance Evaluation.

وفيما يلي توضيح لكل خاصية بشيء من التفصيل:

أولاً : الموازنة المرنة تغطي مدى معين من النشاط Cover a Range of Activity

لذلك يتم إعداد الموازنة المرنة لأكثر من مستوى للنشاط، وترجع أهمية هذه الخاصية إلى أن التنبؤ Forecast بأحداث المستقبل غالباً ما يتضمن قدرًا من عدم التاكيد Uncertainty، والإدارة تبغى تخفيض درجة عدم التاكيد عند التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ولذلك يتم إعداد الموازنة المرنة لتعكس النتائج المتوقعة لعدة مستويات من النشاط، وهي بذلك تختلف عن الموازنة الثابتة التي تعد لمستوى واحد من النشاط، وتجدر الإشارة إلى أن الموازنة المرنة لا تسعى - أصلاً - إلى تخفيض احتمال تغير مستوى النشاط الفعلي واختلافه عن مستوى النشاط المتوقع، ولكن تسعى فقط إلى توفير معلومات للإدارة عن تأثير التغير في حجم النشاط لتمكينها من تعديل خططها لتناسب مستوى النشاط الفعلي فيما لو أشارت بيانات التنفيذ الفعلي أن هناك مستوى نشاط آخر غير متوقع قد حدث، والإدارة في حاجة إلى هذا التعديل في كثير من الأحيان نظراً لأن التنبؤ الدقيق بمستوى النشاط غالباً ما يكون صعب المنال، ولهذا فإن هناك الكثير من رجال الإدارة الذين وجدوا أنه يمكن اتخاذ قرارات أكثر فعالية فقط في ظل وجود ومساعدة الموازنة المرنة لهم.

والموازنة المرنة تمثل ضرورة إدارية خاصة بالنسبة للمنشآت التي يتسم نشاطها بالتذبذب والتغير المستمر، وهناك الكثير من المنشآت التي يتقلب مستوى نشاطها من عام إلى آخر وذلك لأن نشاطها قد يتزايد وينمو بشكل ملحوظ في بعض السنوات، ثم يتناقص ويتدهور في سنوات أخرى والسبب في ذلك يرجع إلى عوامل عديدة لعل من أهمها نوعية وطبيعة النشاط ومن أمثلة تلك المنشآت شركات السياحة فهذه الشركات يتأثر نشاطها بشدة بالأحوال الجوية فضلا عن الأحوال الاقتصادية والسياسية، في حين أن هناك شركات تتأثر بدرجة أقل بالأحوال الاقتصادية والسياسية، وبالتالي تتمتع بدرجة أكبر من الثبات في مستويات نشاطها كشركات الأغذية.

ويعتبر تحديد مدى النشاط Range of Activity الذي يمكن أن تغطيه الموازنة المرنة من أهم خطوات ومراحل إعداد الموازنة المرنة، فالإدارة تود أن يتوافر لديها معلومات كافية عن مستويات النشاط المحتمل تحقيقها، دون الاهتمام بمستويات النشاط المستبعد تحقيقها.

ثانياً: الموازنة المرنة تتسم بالديناميكية Dynamic،

تتأسس هذه الخاصية على أن الموازنة المرنة توفر المعلومات الكافية للمسؤولين التي تمكنهم من تعديل Adjust خططهم بسهولة فيما لو تغير مستوى النشاط الفعلي عن مستوى النشاط المتوقع والمستهدف عند إعداد الموازنة، أي أنه في ضوء بيانات الموازنة المرنة يمكن تعديل تقديرات الموازنة بسرعة وبسهولة كي تناسب حجم النشاط الذي تحقق فعلاً، وذلك لكي يتمكن المسؤولين من إجراء المقارنة بين التقديرات المعدة في ضوء حجم النشاط الفعلي، والفعليات عند نفس الحجم من النشاط، وبذلك تكون الموازنة المرنة ذات الطبيعة الديناميكية أداة فعالة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ثالثاً: الموازنة المرنة تسهل الرقابة وتقييم الأداء،

Facilitate Control and Performance Evalvation

تيسر الموازنة المرنة الرقابة وتقييم الأداء، ويرجع ذلك إلى أنها تلغى تأثير اختلاف حجم النشاط عند الرقابة وتقييم الأداء، فالموازنة المرنة تمكن من اعداد التقديرات فى ضوء حجم النشاط الفعلى ويتم مقارنتها بالعمليات عند نفس حجم النشاط الفعلى، وبذلك يتم الغاء أية انحرافات ترجع إلى اختلاف حجم النشاط، ويتم التركيز على اظهار الانحرافات التى ترجع إلى التغير فى الكفاءة او أى عوامل أخرى.

وتتضح أهمية الموازنة المرنة فى الرقابة وتقييم الأداء عند مقارنتها بالموازنة الثابتة، فالموازنة الثابتة يتم اعدادها لمستوى واحد من النشاط، ولا يتم تعديلها لتناسب حجم النشاط الفعلى إذا اختلف حجم النشاط الفعلى عن حجم النشاط المتوقع الذى أعدت فى ضوءه الموازنة الثابتة، وعند مقارنة تقديرات الموازنة الثابتة لحجم النشاط المتوقع مع العمليات عند حجم النشاط الفعلى ستظهر ضمن الانحرافات انحرافات حجم النشاط وبذلك يصعب التمييز بين الاسباب المختلفة للانحرافات عند استخدام الموازنة الثابتة، ولذلك تفضل الموازنة المرنة تفضيلاً مطلقاً عن الموازنة الثابتة فى الرقابة وتقييم الأداء نظراً لأن الموازنة المرنة تلغى الانحرافات التى ترجع إلى اختلاف حجم النشاط عند الرقابة وتقييم الأداء.

٤/٤. الرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنة المرنة؛

تتم الرقابة وتقييم الأداء بعد الانتهاء من فترة الموازنة والتعرف على مستوى النشاط الفعلى ونتائجه الفعلية، وتتم تلك الرقابة بمقارنة النتائج الفعلية مع الموازنة، والسؤال الذى يتبادر إلى الذهن الآن هو أى موازنة تستخدم فى المقارنة؟ طبقا لنظام الموازنة المرنة فإن النتائج الفعلية تقارن بالموازنة التى تعد لمستوى النشاط الفعلى.

ولتوضيح ذلك نفترض ان موازنة أعدت لمستويين من النشاط:

- مستوى نشاط ٦٠٠٠ وحدة

- مستوى نشاط ١٠٠٠٠ وحدة

- وقد تحقق مستوى النشاط الفعلى عند ٧٥٠٠ وحدة.

فالرقابة وتقييم الأداء طبقا للموازنة المرنة يتطلب إعداد موازنة جديدة لمستوى النشاط الفعلى ٧٥٠٠ وحدة - حيث لا يصلح استخدام موازنة مستوى النشاط ٦٠٠٠ وحدة أو موازنة نشاط ١٠٠٠٠ وحدة للمقارنة مع فعاليات مستوى نشاط ٧٥٠٠ وحدة نظراً لإختلاف المستويين المخططين عن مستوى النشاط الفعلى - ويتم إعداد الموازنة الجديدة لمستوى نشاط ٧٥٠٠ وحدة من خلال المستويين المعطيين، ثم يتم مقارنة بيانات الموازنة الجديدة لمستوى نشاط ٧٥٠٠ وحدة بالبيانات الفعلية لمستوى نشاط ٧٥٠٠ وحدة، ويتم تحديد الفروق بينهما وتوطئه لدراسة أسبابها لعلاج الانحرافات السالبة وتشجيع الانحرافات الموجبة.

وقد يندهش البعض ويتساءل كيف تعد موازنة لنشاط حدث بالفعل؟ فالمعروف أن الموازنة تعد لنشاط قادم، والرد على ذلك هو أن إعداد الموازنة الجديدة لمستوى النشاط الفعلى لا يكون بمثابة خطة للمستقبل Plan for Future وإنما هو لغرض الرقابة وتقييم الأداء.

تبقى نقطة أخيرة في هذا الجزء وهي كيف يتم إعداد الموازنة الجديدة لمستوى النشاط الفعلى؟ والإجابة عن هذا التساؤل سيتم توضيحها بالأرقام من خلال الحالات التطبيقية المحولة.

٥/٤. الجوانب السلوكية للموازنة المرنة،

من أبرز الجوانب السلوكية للموازنة المرنة أنها تساهم في إشباع الحاجة للأمن لدى العاملين والمسؤولين في مراكز الموازنة، حيث أن الرقابة لا تتم باستخدام مقاييس جامدة للرقابة، ولكنها تتم من خلال مقاييس مرنة للرقابة تراعى مستوى النشاط الفعلى الذى تحقق، فالموازنة المرنة عند استخدامها في الرقابة يتطلب الأمر أولاً تعديل تقديراتها لتناسب مستوى النشاط الفعلى الذى تحقق، ثم تتم بعد ذلك الرقابة بمقارنة التكاليف المقدرة لحجم النشاط الفعلى والتي يطلق عليها «تكاليف مسموح بها لحجم النشاط الفعلى»، وبين التكاليف الفعلية لنفس المستوى من النشاط. من هنا يشعر العاملون بالأمن نظراً لعدم اختلاف مستوى النشاط المخطط عن مستوى النشاط الفعلى، ومن ثم تظهر الانحرافات في حدود ضيقة نسبياً وقاصرة على إظهار عوامل الكفاءة.

هذا عكس الحال في ظل الموازنة غير المرنة حيث لا يتم تعديلها لتناسب مستوى النشاط الفعلى، ومن ثم تتم الرقابة بمقارنة تكاليف مخططة لحجم نشاط مخطط مع تكاليف فعلية لحجم نشاط فعلى، الأمر الذى يظهر إنحرافات كبيرة نسبياً ويشعر العاملون بعدم الأمن نظراً لظهور انحرافات خارجة عن نطاق تحكمهم نتيجة لاختلاف مستوى النشاط المخطط عن مستوى النشاط الفعلى عند إجراء عملية الرقابة.

وجدير بالذكر أن المساهمة في إشباع الحاجة إلى الأمن في مجال العمل والتي توفرها الموازنة المرنة لها آثارها الإيجابية بالنسبة للعاملين والوحدة الاقتصادية، وقد أثبتت أبحاث Centers وغيره من الباحثين أن حاجات التماس

الامن من أهم الدوافع للعمل، فالأفراد ينظرون إلى الأمن فى العمل على أنه أكثر أهمية من مناسبة ظروف العمل وساعات العمل وحتى الأجر نفسه، كما أن إشباع حاجات الأمن لدى العاملين من أهم عوامل توافق الفرد مع عمله وشعوره بالسعادة وارتفاع معنوياته.

كما أظهرت دراسة سلوكية حديثة أهمية إشباع الحاجة إلى الأمن فى مجال العمل، وأثبتت أن القدرة على الأداء وعلى تعبئة الجهود تتناسب عكسيا مع عدم الاستقرار وحالة القلق، وتتناسب طرديا مع الشعور بالأمن.

نخلص مما سبق إلى أهمية استخدام الموازنة المرنة كإتجاه سلوكى يساهم فى إشباع الحاجة إلى الأمن لدى العاملين والمسؤولين فى مراكز الموازنة.

٦/٤ - حالات تطبيقية محلولة في الموازنة المرنة:

الحالة الأولى : تحديد الانحرافات على مستوى البنود في حالة وجود مستوى واحد للطاقة مع الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة:

مثال توضيحي: تم وضع التقديرات التالية على أساس إستغلال ٨٠٪ من الطاقة وكانت التقديرات كما يلي:

البنود	تقديرات التكاليف عند مستوى ٨٠٪ (غ + ث)	التكاليف الثابتة
قوى محرك	٨٠٠	٠٠
إيجار	٤٠٠	٤٠٠
مواد غير مباشرة	٧٠٠	٣٠٠
صيانة وأهلاك	٤٠٠	٨٠
تدفئة وإضاءة	٣٠٠	٦٠
عمالة غير مباشرة وإشراف	٢٠٠	٤٠
	٢٨٠٠	٨٨٠

وقد كانت الفعليات عند مستوى ٩٠٪ من الطاقة كما يلي:

قوى محرك ١٠٠٠ جنيه، إيجار ٤٠٠ جنيه، مواد غير مباشرة ٨٠٠ جنيه،
صيانة وأهلاك ٣٠٠ جنيه، تدفئة وإضاءة ٣٥٠ جنيه، عمالة غير مباشرة
٢٥٠ جنيه.

المطلوب:

تحديد الانحرافات على مستوى البنود على أساس موازنة مرنة.

الحل:

(١) معامه	(٢) معامه	(٣) معامه	(٤) ت غ عند $٣ - ٢ =$	(٥) $\frac{ت غ عند ٨٠}{٨٠}$	(٦) ت غ عند $٩٠ \times ٢ =$	(٧) ت مسموح بها عند ٩٠٪	(٨) معامه ت فعليه عند ٩٠٪	(٩) $٨ - ٧ =$ الانحرافات على مستوى البذور
البذور	تغييرات عند ٨٠٪	ت	ت غ عند ٨٠٪	معامل التغير ٪١	ت غ عند ٩٠٪	٩٠٠	١٠٠٠	١٠٠ -
قوى محركه	٨٠٠	٠٠٠	٨٠٠	$١٠ = \frac{٨٠٠}{٨٠}$	$٩٠٠ = ٩٠ \times ١٠$	٩٠٠	١٠٠٠	١٠٠ -
إيجار	٤٠٠	٤٠٠	٠٠٠	٠٠	٠٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٠٠٠
موان غير مباشره	٧٠٠	٣٠٠	٤٠٠	٥	٤٥٠	٧٥٠	٨٠٠	٥٠ -
صيانة واملاك	٤٠٠	٨٠	٣٢٠	٤	٣٦٠	٤٤٠	٣٠٠	١٤٠ +
نفقة وراضاه	٣٠٠	٦٠	٢٤٠	٣	٢٧٠	٣٣٠	٣٥٠	٢٠ -
عمالة غير مباشره	٢٠٠	٤٠	١٦٠	٢	١٨٠	٢٢٠	٢٥٠	٣٠ -
واشراف	٧٨٠٠	٨٠٠	١٩٢٠	٢٤	٢١٦٠	٣٠٤٠	٣١٠٠	٦٠ -
			٨٠×٢٤		٩٠×٢٤			

ملاحظة: الجدول يتكون من ٩ خانات.

الحالة الثانية: تحديد الانحرافات على مستوى البنود في حالة وجود أكثر من مستوى للطاقة:

مثال توضيحي: قام محاسب التكاليف بوضع تقديرات التكاليف لمستويات النشاط المتوقعة، وقدم جدولاً بتلك التقديرات كمايلي:

البنود	مستوى طاقة ٪٦٠	مستوى طاقة ٪٨٠	مستوى طاقة ٪٩٠
قوى محرك	٦٠٠	٨٠٠	٩٠٠
إيجار	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠
مواد غير مباشرة	٦٠٠	٧٠٠	٧٥٠
صيانة وأهلاك	٣٢٠	٤٠٠	٤٤٠
تدفئة وإضاءة	٢٤٠	٣٠٠	٣٣٠
عمالة وإشراف	١٦٠	٢٠٠	٢٢٠
	٢٣٢٠	٢٨٠٠	٣٠٤٠

وكانت الفعليات عند مستوى ٪٧٠ كمايلي:

قوى محرك ٦٥٠، إيجار ٤٠٠، مواد غير مباشرة ٦٠٠، صيانة وأهلاك ٣٠٠، تدفئة وإضاءة ٢٥٠، عمالة وإشراف ٢٠٠.

المطلوب: تحديد الانحرافات على مستوى البنود على أساس موازنة مرتبة.

الحل

ملاحظة: لتحديد الانحرافات على مستوى البنود يكفي استخدام مستويين فقط من مستويات الطاقة المعطاة في التمرين ويفضل إختيار مستويين من النشاط يقع بينهما مستوى النشاط الفعلي، وحيث أن مستوى النشاط الفعلي تحقق عند ٪٧٠، فيفضل إختيار مستويين النشاط ٪٦٠، ٪٨٠ ومن ثم يهمل مستوى النشاط ٪٩٠.

ويتم استخراج الانحرافات على مستوى البنود من خلال الجدول التالي:

(١) مطاه	(٢) مطاه	(٣) مطاه	(٤) مطاه	(٥) مطاه	(٦) مطاه	(٧) مطاه	(٨) مطاه	(٩) مطاه	(١٠) مطاه
البنود	مستوى طاقة ١/٦٠	مستوى طاقة ١/٨٠	النسبة في المائة النسبة في المائة	١٠٠ - ٨٠ ٢٠ - ٨٠	١٩٢٠ ٨٠ × ٢٤٠	٨٨٠	١٦٨٠ ٨٠ × ٢٤٠	٢٥٦٠	٢٤٠٠
قوى محرك	٦٠٠	٨٠٠	١٠٠ - ٨٠٠ ٢٠ - ٨٠	١٠٠ - ٨٠٠ ٢٠ - ٨٠	١٩٢٠ ٨٠ × ٢٤٠	٨٨٠	١٦٨٠ ٨٠ × ٢٤٠	٢٥٦٠	٢٤٠٠
إيجار	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠
مواد غير مباشرة	٦٠٠	٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠
صيانة وإهلاك	٣٢٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠
تدفئة وإضاءة	٢٤٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠
مياه غير مباشرة والضرائب	١٦٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠
	٣٣٢٠	٣٨٠٠	٢٤	٢٤	١٩٢٠ ٨٠ × ٢٤٠	٨٨٠	١٦٨٠ ٨٠ × ٢٤٠	٢٥٦٠	٢٤٠٠

ملاحظة: الجدول يتكون من ١٠ خانات.

الحالة الثالثة: تحديد الانحرافات على مستوى البنود في حالة وجود أكثر من مستوى للطاقة مع إجراء تعديل لبعض بنود التكاليف الثابتة:

مثال توضيحي: أعد محاسب التكاليف خطة التكاليف المرنة بمستوى ٦٠٪، ٨٠٪، ٩٠٪.

البند	مستوى طاقة ٦٠٪	مستوى طاقة ٨٠٪	مستوى طاقة ٩٠٪
قوى محرك	٣٠٠	٤٠٠	٤٥٠
إيجار	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠
مواد غير مباشرة	١٩٠٠	٢٣٠٠	٢٥٠٠
صيانة وأهلاك	٧٠٠	٩٠٠	١٠٠٠
تدفئة وإضاءة	١٦٠	٢٠٠	٢٢٠
عمالة وإشراف	٩٤٠	١٠٠٠	١٠٣٠
	٤٦٠٠	٥٤٠٠	٥٨٠٠

وتضطر الوحدة إذا زاد مستوى النشاط عن ٩٠٪ إلى استئجار مخزن إضافي إيجاره ١٦٠ جنيه، وزيادة أجور المشرفين ١٤٠ جنيه، وقد تحقق النشاط الفعلي عند مستوى ١٠٠٪.

وقد بلغت التكاليف الفعلية خلال التنفيذ ما يلي:

٥٥٠ قوى، ٧٥٠ إيجار، ٢٨٠٠ مواد غير مباشرة، ١٠٠٠ صيانة، ٢٠٠ تدفئة وإضاءة، ١٣٠٠ إشراف وأجور غير مباشرة.

المطلوب: تحديد الانحرافات على مستوى البنود في ظل الموازنة المرنة.

الحل

يتطلب تحديد الانحرافات على مستوى البنود في ظل الموازنة المرنة تصوير الجدول التالي:

٧/٤- أسئلة نظرية وحالات تطبيقية:

١/٧/٤- أسئلة نظرية:

س١: أشرح بإيجاز مفهوم الموازنة المرنة، وبين متى يعتبر استخدام الموازنة المرنة يمثل ضرورة إدارية؟

س٢: قارن بين الموازنة المرنة والموازنة غير المرنة موضحاً أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينهما.

س٣: وضح فى صورة جدول الاختلافات الجوهرية بين الموازنة المرنة والموازنة غير المرنة.

س٤: أيهما تفضل استخدامه فى الرقابة الموازنة المرنة أم الموازنة غير المرنة؟ ولماذا؟

س٥: تختلف معادلة الرقابة فى ظل الموازنة غير المرنة عن معادلة الرقابة فى ظل الموازنة المرنة، اكتب كل منهما مع التعليق على كل معادلة.

س٦: التكاليف المسموح بها لحجم النشاط الفعلى أحد مفاهيم التكلفة الأساسية التى تركز عليها الرقابة فى ظل الموازنة المرنة، وضح كيفية قياس تلك التكاليف.

س٧: تتسم الموازنة المرنة بعدة خصائص جوهرية من بينها خاصية الديناميكية اشرح هذه الخاصية.

س٨: الموازنة المرنة ينبغى أن تغطى مدى معين من النشاط، هذه إحدى السمات البارزة فى الموازنة المرنة، اشرح هذه الخاصية، وهل تعتقد أن الهدف من ذلك هو تخفيض احتمال تغير مستوى النشاط الفعلى عن مستوى النشاط المتوقع، أم أن هناك هدفاً آخر من ذلك ، وضح وجهة نظرك.

س٩: اشرح أهم ما يميز الموازنة المرنة من خصائص أخرى بخلاف خاصية الديناميكية.

س١٠: بعد انتهاء فترة الموازنة، تبدأ خطوة استخدام الموازنة المرنة في الرقابة وتقييم الأداء، اشرح كيفية تحقيق تلك الخطوة.

س١١: إن من إجراءات استخدام الموازنة المرنة في الرقابة هو ضرورة إعداد موازنة لمستوى النشاط الفعلي، الأمر الذي قد يصيب البعض بالدهشة، إذ قد يقال كيف تعد موازنة لنشاط حدث بالفعل؟ «المعروف أن الموازنة تعد لنشاط قادم»، فما هو ردك المناسب على ذلك.

س١٢: وضح الجوانب السلوكية للموازنة المرنة وتأثيرها على دوافع الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية.

٢/٧/٤. حالات تطبيقية:

الحالة التطبيقية الأولى:

تطبق إحدى الشركات الصناعية أسلوب الموازنة المرنة عند تحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة، وقد كانت تقديرات التكاليف على أساس مستويين هما الأكثر احتمالاً، وكانت الفعليات في نهاية الفترة كما هو مبين في الجدول التالي:

البنود	مستوى طاقة ٪٨٠	مستوى طاقة ٪٩٠	الفعليات
القوى المحركة	٨٠٠	٩٠٠	١١٠٠
الإيجار	١٢٠٠	١٢٠٠	١٥٠٠
المواد غير المباشرة	٤٦٠٠	٥٠٠٠	٥٦٠٠
الصيانة والأهلاك	١٨٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
التدفئة والإضاءة	٤٠٠	٤٤٠	٤٠٠
الإشراف والعمالة غير المباشرة	٢٠٠٠	٢٠٦٠	٢٦٠٠
	<u>١٠٨٠٠</u>	<u>١١٦٠٠</u>	<u>١٣٢٠٠</u>

وكان التشغيل الفعلي خلال السنة على أساس مستوى طاقة ١٠٠٪.

المطلوب:

- ١ - تحديد الانحرافات على مستوى البنود في ظل الموازنة المرنة.
- ٢ - توضيح الجوانب السلوكية للموازنة المرنة وتأثيرها على دوافع الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية.

إرشادات الحل

إجمالي انحرافات البنود «-٨٠٠».

الحالة التطبيقية الثانية:

أعد محاسب التكاليف خطة التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس احتمال تنفيذ النشاط عند المستوى ٦٠٪ أو ٨٠٪ أو ٩٠٪ وقد تحقق النشاط الفعلي عند مستوى نشاط ٧٠٪ وقد قدمت إليك البيانات التالية:

البنود	المسموحات عند المستويات			وكانت فعاليات النشاط عند مستوى ٧٠٪
	٦٠٪	٨٠٪	٩٠٪	
القوى المحركة	٦٠٠	٨٠٠	٩٠٠	٧٩٠
الإيجار	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
المواد غير المباشرة	٣٨٠٠	٤٦٠٠	٥٠٠٠	٤١٠٠
الصيانة والأهلاك	١٤٠٠	١٨٠٠	٢٠٠٠	١٦٤٠
التدفئة والإضاءة	٣٢٠	٤٠٠	٤٤٠	٤٠٠
والعمالة غير المباشرة	١٨٨٠	٢٠٠٠	٢٠٦٠	٢١٧٠
	<u>٩٢٠٠</u>	<u>١٠٨٠٠</u>	<u>١١٦٠٠</u>	<u>١٠٣٠٠</u>

والمطلوب:

- ١ - تحديد الانحرافات على مستوى البنود.
- ٢ - توضيح الجوانب السلوكية للموازنة المرنة وتأثيراتها على دوافع الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية.

إرشادات الحل

- ١ - لتحديد الانحرافات على مستوى البنود يكفي استخدام مستويين فقط من مستويات الطاقة المعطاه في التمرين، ويفضل اختيار مستويين من النشاط، يقع بينهما مستوى النشاط الفعلي، وحيث أن مستوى النشاط الفعلي تحقق عند ٧٠٪، فيفضل اختيار مستويين النشاط ٦٠٪، ٨٠٪، ومن ثم يهمل مستوى النشاط ٩٠٪. وفي ختام الحل يبلغ إجمالي انحرافات البنود «٣٠٠».

الحالة التطبيقية الثالثة:

تطبق إحدى الشركات الصناعية أسلوب الموازنة المرنة عند تحليل التكاليف الصناعية غير المباشرة، وقد كانت تقديرات التكاليف على أساس مستويين هما الأكثر احتمالا وكانت الفعليات كما هو مبين في الجدول التالي:

البنود	مستوى طاقة ٪٨٠	مستوى طاقة ٪٩٠	الفعليات
القوى المحركة	٤٠٠	٤٥٠	٥٥٠
الإيجار	٦٠٠	٦٠٠	٧٥٠
المواد غير المباشرة	٢٣٠٠	٢٥٠٠	٢٨٠٠
الصيانة والأهلاك	٩٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
التدفئة والإضاءة	٢٠٠	٢٢٠	٢٠٠
الإشراف والعمالة غير المباشرة	١٠٠٠	١٠٣٠	١٣٠٠
	<u>٥٤٠٠</u>	<u>٥٨٠٠</u>	<u>٦٦٠٠</u>

وكان التشغيل الفعلي خلال السنة على أساس مستوى طاقة ١٠٠٪.

والمطلوب :

- ١ - تحديد الانحرافات على مستوى البنود في ظل الموازنة المرنة.
- ٢ - توضيح الجوانب السلوكية للموازنة المرنة وتأثيراتها على دوافع الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية.

إرشادات الحل

يبلغ إجمالي انحرافات البنود «- ٤٠٠».

الحالة التطبيقية الرابعة:

فيما يلي البيانات الخاصة بأحدى الشركات الصناعية التي تطبق أسلوب الموازنة المرنة :

عناصر التكاليف	مستوى طاقة ٪٨٠	مستوى طاقة ٪٩٠	التكاليف الفعلية عند مستوى ٪١٠٠
القوى المحركة	٤٠٠	٤٥٠	٥٤٠
الإيجار	٦٠٠	٦٠٠	٧٥٠
المواد غير المباشرة	٢٣٠٠	٢٥٠٠	٢٨٥٠
الصيانة والأهلاك	٩٠٠	١٠٥٠	٩٥٠
التدفئة والإضاءة	٤٠٠	٤٤٠	٦٠٠
الإشراف والعمالة غير المباشرة	١٠٠٠	١٠٣٠	١٣٠٠
	<u>٥٦٠٠</u>	<u>٦٠٧٠</u>	<u>٦٩٩٠</u>

وتضطر الوحدة إذا زاد مستوى النشاط عن ٪٩٠ الى ما يلي :

(أ) استئجار مخزن اضافى بتكلفة ٦٠ ج .

(ب) زيادة عدد المشرفين بتكلفة ١٠٠ ج .

والمطلوب :

قياس الانحرافات على مستوى البنود .

(٥) الوحدة التعليمية الخامسة الجوانب السلوكية لأساليب الرقابة المحاسبية

• الأهداف:

أولاً : التعرف على أهمية الجوانب السلوكية لأساليب الرقابة المحاسبية.
ثانياً : تحديد المبادئ السلوكية الواجب مراعاتها في مرحلة إعداد أساليب الرقابة المحاسبية.

ثالثاً : إيضاح المبادئ السلوكية الواجب مراعاتها في مرحلة استخدام الأساليب الرقابية مع تدريب الدارس على كيفية الفصل بين انحرافات التخطيط وانحرافات كفاءة التنفيذ باستخدام أحد الأساليب الإحصائية.

• المحتويات:

- ١/٥ - أهمية الجوانب السلوكية لأساليب الرقابة المحاسبية.
- ٢/٥ - المبادئ السلوكية المقترح مراعاتها في مرحلة إعداد أساليب الرقابة المحاسبية.
- ٣/٥ - المبادئ السلوكية المقترح مراعاتها في مرحلة استخدام أساليب الرقابة المحاسبية.
- ٤/٥ - أسئلة نظرية وحالة تطبيقية مختارة.

١/٥- أهمية مراعاة الجوانب السلوكية لأساليب الرقابة المحاسبية؛

أساليب الرقابة المحاسبية - سواء أكانت تكاليف معيارية أو موازنات رقابية - يتم إعدادها بواسطة أفراد، ويتم تنفيذها بواسطة أفراد، ويتم استخدامها في الرقابة بواسطة أفراد، ويتم اتخاذ القرارات المصححة لمعالجة الانحرافات السالبة والتوصل إلى الكفاءة الانتاجية القصوى بواسطة أفراد أيضاً، يتضح من ذلك أن هناك عاملاً مشتركاً بين هذه الأنشطة والوظائف ألا وهو العامل الإنساني الذي لا يمكن إغفاله إذا أريد للأساليب الرقابية أن تحقق أهدافها على أكمل وجه.

كما ترجع أهمية مراعاة الجوانب السلوكية لأساليب الرقابة المحاسبية إلى أن الرقابة بالنسبة للأفراد عادة ما تكون عملية غير محببة إلى نفوسهم، إذ أن المساءلة المحاسبية تضع أداء الأفراد تحت المنظار المكبر للتعرف على أية انحرافات تكون قد حدثت في التكاليف أو الإيرادات التي تدخل في نطاق تحكمهم وذلك بهدف مساءلتهم عنها، ومثل تلك الرقابة تخضع لرد فعل مباشر ينبع من السلوك الطبيعي لحب الدفاع عن النفس، وقد تصل مقاومة المساءلة المحاسبية من جانب بعض المسؤولين عن تنفيذ الأسلوب الرقابي إلى ظهور حالة من التوتر بين الأفراد، والعمل بدون كفاءة، وتصعيد المشكلات إلى أن ينهار الأسلوب الرقابي المستخدم، ولذلك فإن الاهتمام بالجانب السلوكي للأساليب الرقابية يعتبر أمراً حيوياً لتفادي حدوث مثل تلك المشكلات ولتهيئة الجو النفسي المناسب للعاملين لتحقيق أهداف الأسلوب الرقابي المستخدم.

وقد أثبتت العديد من الدراسات أهمية مراعاة الجوانب السلوكية للأساليب الرقابية، ومن أشهر هذه الدراسات الدراسة الميدانية المبكرة التي قام بها Argyris^(١) في عام ١٩٥٢ على مجموعة من الشركات الصناعية الأمريكية التي

(1) Chris Argyris, "Human Problems with Budgets". In David Solomans (Ed.), Studies in Cost Analysis (London: Sweet and Maxwell, 1970), PP. 475 - 480.

تستخدم أسلوب الموازنات الرقابية، وقد اوضحت تلك الدراسة أن عدم الاهتمام بالجوانب السلوكية للموازنات الرقابية نتج عنه عدة مشكلات إنسانية تضافرت معاً وادت إلى انهيار أسلوب الموازنة الرقابية المستخدم وعدم تحقيقه لأهدافه. وأشارت تلك الدراسة إلى المشكلات الإنسانية التالية:

- ١ - يؤدي ضغط الموازنة إلى تكتل العاملين ضد الإدارة، ووضع مشرفى المصنع فى حالة من التوتر العصبى، الأمر الذى يؤدي إلى عدم الكفاءة، وفى بعض الأحيان إلى التمرد، وفى أحيان أخرى إلى توقف المشرف تماماً عن أداء عمله.
- ٢ - يؤدي شعور المشرفين بالنجاح عند تصييدهم أخطاء المنفذين إلى إحساس المنفذين بالفشل، وهذا بدوره يؤدي إلى سلوك غير إيجابى من جانب هؤلاء المنفذين مثل:

- افتقاد إهتمامهم بالعمل.
 - افتقاد الثقة بأنفسهم.
 - استسلامهم للفشل بسرعة.
 - التخوف من إدخال أى أساليب جديدة فى العمل.
 - القاء اللوم دائماً على الآخرين.
 - وصف الأعمال التى يقومون بها بصعوبة التحقيق.
 - توقع الفشل باستمرار فى أعمالهم.
 - الهروب من الفشل عن طريق أحلام اليقظة.
- ٣ - يؤدي استخدام الإدارة العليا للموازنات الرقابية كادوات تأديب إلى جعل المشرفين على المصنع يهتمون بالمشكلات المتعلقة بأقسامهم فقط دون الاهتمام بمشكلات الأقسام الأخرى، وبذلك تنقصهم النظرة الشاملة على مستوى الوحدة الاقتصادية.

٤ - يؤدي إستخدام المشرفين للموازنات الرقابية كوسيلة للتعبير بها عن أنماط قيادهم - وخاصة إذا ألحقت هذه الأنماط من القيادة الأضرار بالآخرين - إلى إلقاء اللوم على الموازنة - وهي شيء محايد - وإبداء الرغبة في عدم استخدامها. وقد كان إعلان تلك المشكلات الإنسانية بمثابة دق لناقوس الخطر ليعلن عن حتمية الاهتمام بالجوانب السلوكية للأساليب الرقابية حتى لا تحدث مثل تلك المشكلات أو غيرها، ومن ثم تفادي آثارها السيئة.

وتجدر الإشارة إلى أن الاهتمام بالجوانب السلوكية للأساليب الرقابية لا تقتصر فائدته على تفادي حدوث الكثير من المشكلات الإنسانية التي تعوق تحقيق أهداف الأساليب الرقابية، بل يساهم أيضا في تحريك دوافع الأفراد العاملين نحو تحقيق تلك الأهداف بكفاءة وفعالية.

ويتم الاهتمام بالجوانب السلوكية للأساليب الرقابية من خلال تطبيق مجموعة من المبادئ السلوكية في مرحلتى إعداد وإستخدام الأسلوب الرقابى، ولذلك سيتم تبويب تلك المبادئ على النحو التالى:

- المبادئ السلوكية المقترح مراعاتها فى مرحلة إعداد أساليب الرقابة المحاسبية.

- المبادئ السلوكية المقترح مراعاتها فى مرحلة إستخدام أساليب الرقابة المحاسبية.

وينوه الباحث إلى أنه يستخدم إصطلاح «مبادئ سلوكية» إشارة إلى ضرورة الالتزام بها من جانب معد ومستخدم الأسلوب الرقابى.

ويتم تناول تلك المبادئ فى الأجزاء التالية من هذه الوحدة التعليمية.

٢/٥- المبادئ السلوكية المقترحة مراعاتها فى مرحلة إعداد أساليب الرقابة المحاسبية،
المبدأ الأول: مبدأ التوعية بالأسلوب الرقابى قبل إستخدامه وأثناء
إستخدامه:

مبررات تطبيق هذا المبدأ السلوكى:

ترجع أهمية تطبيق هذا المبدأ السلوكى إلى ما يلى:

- ١ - أثبتت البحوث الميدانية الحديثة أن نجاح الأسلوب الرقابى - سواء أكان تكاليف معيارية أو موازنة رقابية - فى التطبيق العملى يعتمد على عوامل كثيرة منها عامل مهم يتعلق بدرجة وعى وتعليم المديرين بالنسبة للأسلوب الرقابى المستخدم ومزاياه بالنسبة لكل من الوحدة الاقتصادية وجميع العاملين بها.
- ٢ - أن سلوك العاملين تجاه الأسلوب الرقابى المستخدم لا يبنى على أساس ما يوجد به من أرقام وقواعد ومبادئ محاسبية، وإنما يبنى على أساس مدى إدراكهم وفهمهم له.
- ٣ - إن العداء لشيء ما يرجع فى أغلب الأحوال إلى عدم الفهم السليم له، ومن ثم فإن إهمال توعية العاملين بالأسلوب الرقابى المستخدم يسبب عدم الفهم السليم له، ويولد الشك فى فائدته، وعدم الاهتمام به، وربما محاربته حتى يتم إنهاره.

طريقة تطبيق هذا المبدأ السلوكى:

يتم تطبيق هذا المبدأ السلوكى من خلال المسارين التاليين:

المسار الأول : عقد اجتماعات تضم جميع العاملين بالوحدة الاقتصادية ويقوم المدير المالى أو محاسب التكاليف أو مدير الموازنة بتوضيح فوائد الأسلوب الرقابى المستخدم، ويرد على إستفساراتهم، ويعمل على إقناعهم بأن

الأسلوب الرقابى المستخدم هو وسيلة لمساعدتهم فى تنفيذ المسئوليات الملقاه على عاتقهم، وليست سيقاً مسلطاً على أعناقهم.

المسار الثانى : إمداد جميع العاملين والمسؤولين فى الوحدة الاقتصادية بكتيبات توضيحية عن الأسلوب الرقابى المستخدم، فمثلاً بالنسبة للموازنة يتم إمدادهم بكتيبات عن الموازنة Budget Manuals ، وبالنسبة للتكاليف المعيارية يتم إمدادهم بكتيبات عن التكاليف المعيارية Standard Cost Manuals، فهذه الكتيبات تساهم كثيراً فى التوعية بالأسلوب الرقابى المستخدم وفوائد استخدامه.

المبدأ الثانى : مبدأ مشاركة جميع المستويات الإدارية فى إعداد الأسلوب الرقابى:

مبررات تطبيق هذا المبدأ السلوكى:

تتمثل أهم مبررات تطبيق هذا المبدأ السلوكى فيما يلى:

- ١ - تدعيم الفهم السليم للأسلوب الرقابى من جانب مستخدميه، فالفهم السليم للأسلوب الرقابى، لا يتحقق بمجرد تطبيق مبدأ التوعية فقط، ولكن يتحقق أيضاً من خلال تطبيق مبدأ المشاركة، فقد أوضح علماء الاجتماع أن الحصول على فهم وولاء العاملين لا ينتج عن سماعهم الحقائق فقط مهما كانت دقيقة، وإنما ينتج عن الحرية فى التعبير عما يجيش فى نفوسهم وتهيئة الموقف الذى يشعر فيه العامل بمشاركة الإدارة وجدانياً له.
- ٢ - واقعية الأهداف التى يتضمنها الأسلوب الرقابى المشارك فى إعدادة نظراً لإرتباط تلك الأهداف بالظروف الفعلية للمنفذين.
- ٣ - قبول المنفذين للأسلوب الرقابى فى حالة المشاركة فى إعدادة، ومن البديهي أن هذا القبول يعتبر شرطاً مهماً لنجاح الأسلوب الرقابى فى التطبيق العملى وتحقيق أهدافه.

٤ - تدعيم الثقة بين المنفذين والإدارة، نظرًا لأن الجميع يشارك معًا في صياغة أهداف وخطط الوحدة الاقتصادية، وقد أوضح علماء الاجتماع أن عدم الثقة يظهر عندما يشعر الأفراد الذين يعملون في مجال التنفيذ أنهم يعيشون بعيدًا عن الإدارة ولا يعرفون شيئًا عن مستقبل الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها.

٥ - مواءمة أهداف الفرد مع أهداف الوحدة الاقتصادية، ويرجع ذلك إلى أن المشاركة تساعد على تذويت Internalize الأهداف الموضوعية، بمعنى جعل هذه الأهداف أهدافًا ذاتية للأفراد وممثلة لمستويات طموحهم Levels of Aspiration.

٦ - شرعية المساءلة المحاسبية، حيث أن المساءلة تتأسس أصلاً على أن يوافق كل مسئول على الخطة ويقتنع بإمكان تنفيذها ويتحمل مسئولية ذلك التنفيذ، والمشاركة تكفل تحقيق تلك الأمور، ومن ثم تضيف صفة الشرعية على المساءلة المحاسبية.

٧ - واقعية وعدالة خطط الحوافز التي ترتبط بالأساليب الرقابية المشارك في إعدادها.

٨ - وقاية الوحدة الاقتصادية من الكثير من المشكلات الإنسانية التي تظهر نتيجة تطبيق الأساليب الرقابية المفروضة «غير المشارك في إعدادها» والتي تؤدي إلى مقاومة العاملين للأساليب الرقابية وعدم تحقيقهم لأهدافها.

٩ - المساهمة في تحريك دوافع العاملين نحو تحقيق الأهداف التي يتضمنها الأسلوب الرقابى، وقد أشار إلى ذلك الكثير من الكتاب من بينهم مايلى:

- يوضح G.H. Hofstede بناءً على الدراسة الميدانية التي قام بها مايلى:

"Participation in budgeting - setting leads to higher motivation to attain the budgets" (1).

(1) G.H. Hofstede, The Game of Budget Control (London, Tavistock, 1969), P. 191.

- ويعبر M.F. Usry عن ذلك بما يلي:

" Participation in the budgeting process provides motivation" (1).

- ويقرر Holman بأن الفرد سوف يبذل أقصى ما في وسعه من جهود في سبيل إنجاز الخطة التي يشعر بمساهمتها في صنعها وأنها ليست مفروضة عليه، وهو يستطيع في معظم الأحوال أن يجد الكثير من الطرق والوسائل إلى يمكن بها تحقيق وفورات لها قيمتها تفوق تصورات الإدارة العليا (٢).

ويفسر الباحث سبب تحريك المشاركة لدوافع الأفراد العاملين نحو تحقيق الأهداف التي يتضمنها الأسلوب الرقابي بأنه يكمن في قدرة المشاركة على المساهمة في إشباع معظم الحاجات الأساسية لدى الأفراد العاملين مثل:

(أ) الحاجة إلى الأمن : The Need for Safety

إن المشاركة تساهم في إشباع الحاجة إلى الأمن لدى العاملين في الوحدة الاقتصادية، ويرجع ذلك إلى أن المشاركة تسفر عن تحديد أهداف واقعية يستطيع العاملون تحقيقها مما يؤدي إلى شعورهم بالأمن واستبعاد شعورهم بعدم الأمن الذي يمكن أن يحدث نتيجة لفرض أهداف غير واقعية يصعب تحقيقها.

(ب) الحاجة إلى الإنتماء : The Need for Affiliation

إن المشاركة تساهم في إشباع الحاجة إلى الإنتماء لدى العاملين في الوحدة الاقتصادية، وتؤدي إلى شعور الجميع بأنهم في مركب واحد يتجه نحو هدف واحد مما يحرك دوافعهم نحو تحقيق ذلك الهدف.

(1) Milton F.Usry, "Solving the Problem of Human Relations in Budgeting", Budgeting, (November/ December 1968), P.6.

(2) Robert Dickey, Accountants Cost Hand Book (Second Edition; New York, Ronald Press Co., 1960), PP. 20 - 35.

The Need for Self - Esteem

(ج) الحاجة إلى تقدير الذات:

إن المشاركة تساهم في إشباع الحاجة إلى تقدير الذات، ويرجع ذلك - كما سبق أن أوضحت - إلى أن المشاركة تساعد على تذويت الأهداف الموضوعه، بمعنى جعل هذه الأهداف أهدافاً ذاتية وممثلة لمستويات طموحهم، ومما لا شك فيه أن الفرد عندما يحقق مستوى طموحه سوف يشعر بتقدير الذات.

The Need for Self - Actualization

(د) الحاجة إلى تأكيد الذات:

إن هذه الحاجة تمثل حاجة الفرد لأن يقوم بالعمل الذي تؤهله له إمكانياته، ومن المعروف أن المشاركة تجعل الأفراد يحددون لأنفسهم أهدافاً واقعية يمكنهم تحقيقها وهذا يساهم في إشباع الحاجة إلى تأكيد الذات، كما أن هذه الحاجة يتفرع عنها الحاجة إلى الاستقلال والحكم الذاتي، ومما لا شك فيه أن المشاركة تساهم في إشباع هذا النوع من الحاجات أيضاً.

الطريقة الفعالة في تطبيق مبدأ المشاركة في إعداد أساليب الرقابة المحاسبية:

تتمثل الطريقة الفعالة في تطبيق مبدأ المشاركة في إعداد الأساليب الرقابية في المشاركة الحقيقية True - Participation وليس في المشاركة الصورية Pseudo - Participation.

والمشاركة الحقيقية في إعداد الموازنة الرقابية - كأحد أساليب الرقابة - تعنى أن الموازنة لا يجب أن تأتي من أعلى إلى أسفل، كما لا يجب أن تعد ببساطة في مستويات القاع ثم تتقدم إلى أعلى، بل ينبغي أن تنبع من عملية أخذ وعطاء ومداولة فكرية بين المنفذين والإدارة، وقد عبر H.J. Weiser عن ذلك بما يلي:

" budgets should not come down from above, nor should they simply be created at bottom levels and forwarded upward, but should rather derive from a

*process of give and take, of thoughtful deliberations
between labor and management" (1).*

والمشاركة الحقيقية تتطلب تفاعل الفرد عقلياً ووجدانياً مع أفراد الجماعة بطريقة تشجعه على المساهمة في تحقيق أهداف الجماعة والمشاركة في تحمل المسؤولية معها، وقد عبر K.Davis عن ذلك بما يلي:

*" Participation is defined as mental and emotional
involvement of a person in a group situation which
encourages him to contribute to group goals and share
responsibility in them" (2).*

وتختلف المشاركة الحقيقية عن الموافقة "Consent"، فالأفراد الذين يوافقون لا يشتركون نظراً لأنهم يوافقون فقط، والموافقة في حد ذاتها تخدم غرضاً مهماً وهو الاتصال "Communication" أي نقل أفكار الرئيس إلى مرءوسية، ولكنها لا تعتبر مشاركة، إذ أن المشاركة تعني الانتفاع بأراء جميع أفراد المجموعة وقدراتهم على الابتكار.

أما المشاركة الصورية فهي مشاركة غير فعالة، وهي تعني أن الإدارة العليا تزعم أنها تسمح لكافة المستويات الإدارية بالإشتراك في إعداد الأسلوب الرقابي، وهي في الواقع لا تسمح للمستويات التنفيذية بالمشاركة الحقيقية، وفي مثل هذه الحالات يمكن القول بأن الإدارة لا تفعل شيئاً سوى تخدير المنفذين، وتتمثل أهم صور المشاركة الصورية فيما يلي:

-
- (1) Herbert J. Weiser, "Accounting Function and Motivation" MSU Business Topics, (winter, 1988), P. 34.
 - (2) Keith Davis, "Management By Participation", In: I.L.. Heckmann and S.G. Huneryager, Human Relations in Managment (New York, South- Western Publishing Co., 1980), P. 401.

- ١ - إعطاء الفرصة للمستويات التنفيذية بالجلوس أثناء المشاركة في إعداد الأسلوب الرقابي، ولكن لا يعطى لهم فعلاً أى صوت فى المسائل المختلفة.
- ٢ - إعطاء الفرصة للمستويات التنفيذية بالإدلاء بمقترحاتهم، ثم تهمل توصياتهم كلية عند إعداد الأسلوب الرقابي.

ولا يترتب على المشاركة الصورية أية ميزة من مزايا المشاركة الحقيقية، بل قد تؤدي إلى مشكلات سلوكية حادة بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية يكون ضحيتها الأسلوب الرقابي وأهدافه، ولذلك ينبغي على الإدارة تجنب صور المشاركة الزائفة إذا ما أرادت جنى ثمار المشاركة الحقيقية.

مثال توضيحي عن كيفية المشاركة في إعداد الموازنة الرقابية:

تجدر الإشارة في البداية إلى أن العبء الحقيقي لإشراك المنفذين في مرحلة إعداد الموازنة الرقابية يقع على عاتق مديري الإدارة العليا الذين يشكلون لجنة الموازنة Budget Committee، ويرأس هذه اللجنة المدير المالي أو محاسب التكاليف أو مدير الموازنة، وتكون المهمة الرئيسية لهذه اللجنة هو إعداد الموازنة في شكلها النهائي، وتتم المشاركة على النحو التالي:

- ١ - يقوم كل عضو من أعضاء لجنة الموازنة بتشكيل لجنة فرعية تضم رؤساء الأقسام ومشرفي العمال التابعين لإدارته والمسئولين عن تنفيذ الموازنة، لإعداد التقديرات الأولية لإدارته، ويتم ذلك من خلال قيام كل مشرف في أدنى المستويات الإدارية بإعداد التقديرات الأولية، ثم يناقشها مع رئيسه المباشر «رئيس القسم التابع له»، ثم يقوم مدير الإدارة العليا «عضو لجنة الموازنة» بالاجتماع مع رؤساء أقسامه والمشرفين الذين إشتراكوا في إعداد التقديرات الأولية لمناقشة وإعداد التقديرات الأولية على مستوى الإدارة التابعة له.

٢ - يتقدم كل عضو من أعضاء لجنة الموازنة بتقديرات إدارته إلى لجنة الموازنة التي تقوم بمراجعتها، وإعداد الموازنة الرقابية في شكلها النهائي. وقد يتطلب الأمر من جانب لجنة الموازنة إقتراح تعديل بعض التقديرات، ففي هذه الحالة يجب على المدير الذي إقتراح تعديل تقديراته بالرجوع إلى رؤساء العمال ورؤساء الأقسام التابعين لإدارته لمناقشتهم في هذا التعديل، وبناء على هذه المناقشة تتضح إمكانية أو عدم إمكانية قيام لجنة الموازنة - الممثلة للإدارة العليا - بإجراء التعديل على التقديرات الأولية.

ظاهرة التحيز في الأساليب الرقابية المشارك في إعدادها، واقتراحات للتحكم فيها:

(١) ظاهرة التحيز في الأساليب الرقابية المشارك في إعدادها:

غنى عن البيان أن تطبيق مبدأ المشاركة يؤدي إلى التغلب على العديد من المشكلات التي تسببها المعايير والموازنات المفروضة، إلا أن التطبيق العملي لهذا المبدأ قد أثبت أن له آثاراً سلبية تحد من فعاليته، وذلك عندما تتضمن التقديرات المشارك في إعدادها تحيزاً متعمداً للمنفذين لتحقيق مصلحة شخصية لهم، ومن صور التحيز الشائعة المغالاة في تقدير التكاليف، وتدنية الإيرادات المقدرة.

ويرجع الفضل في إلقاء الضوء على هذا النوع من التحيز وإخضاعه للدراسة إلى Lowe & Shaw (١)، حيث قاما بدراسة ميدانية في إنجلترا في منتصف الستينيات، أوضحت أن هناك ظاهرة ترتبط بالموازنات المشارك في إعدادها وهي ظاهرة التحيز Bias Phenomenon، وأن هذه الظاهرة يمكن إعتبارها ظاهرة عامة في منشآت الأعمال.

(1) E.A. Lowe, and R.W. Shaw, "An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company's Budgeting Poces", *Journal of Management studies*, (October 1968), PP. 304 - 315.

كما اشارت الدراسة الميدانية التي أجراها Schiff & Lewin (١) أنه في ظل الموازنات المشارك في إعدادها يوجد تأثير من المنفذين على الموازنة Impact of People on Budgets، بينما في ظل الموازنات المفروضة يكون التأثير عكسيا من الموازنة على المنفذين Impact of Budget on People وخلصت الدراسة إلى أن المشاركة أدت إلى التحيز في إعداد تقديرات الموازنات، وقد وصلت نسبة التحيز إلى ٢٥٪ من تقديرات الموازنة.

وأيدت دراسة M.Onsi (٢) وجود ظاهرة التحيز في إعداد الموازنات المشارك في إعدادها، وأطلقت عليها ظاهرة تراخي الموازنة Budgetary Slack. وتجدر الإشارة إلى أن الدافع الأساسي لهذا التحيز من جانب المنفذين هو الظهور أمام الإدارة بأنهم يحققون تقديرات الموازنة أو يحققون أرقاما فعلية أفضل منها مما يدعم مركزهم في الوحدة الاقتصادية ويساعد على الاعتراف بهم.

(ب) إقتراحات للتحكم في ظاهرة التحيز في الأساليب الرقابية المشارك في إعدادها: تتمثل أهم الإقتراحات للتحكم في ظاهرة التحيز في الأساليب الرقابية المشارك في إعدادها فيما يلي:

١ - التطبيق السليم لمبدأ المشاركة الحقيقية، حيث أن المشاركة الحقيقية لا تعنى أخذ تقديرات المنفذين التي تتضمن تحيزا شخصيا كشيء مسلم به وإلا أصيبت التقديرات بالتراخي، وإنما المشاركة الحقيقية هي عبارة عن عملية أخذ وعطاء ومداولة فكرية بين المنفذين والإدارة العليا يتم خلالها تنقية التقديرات من التحيز.

-
- (1) Michael Schiff, and A.Y. Lewin, "The Impact of People on Budgets", The Accounting Review, (A.A.A., Vol. XLV, No.2, April 1970), PP. 259 - 268.
(2) Mohamed Onsi, "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack", The Accounting Review, (A.A.A., Vol. XLVIII, No. 3, July 1973), PP. 535 - 548.

٢ - إستعانة الإدارة العليا بالمراجعين الداخليين للتحقق من صحة تقديرات المنفذين وعدم شمولها على التحيز، وهذا الاقتراح سيخلق شعوراً نفسياً لدى المنفذين بضرورة تقديم تقديرات دقيقة إلى لجنة الموازنة حتى لا يتم مساءلتهم فيما بعد بشأن تقديراتهم المتحيزة.

٣ - إتخاذ الاجراءات التأديبية المناسبة فى حالة إكتشاف تقديرات متحيزة متعمدة لبعض المنفذين، ويتم اتخاذ تلك الإجراءات كنتيجة لخيانة الأمانة.

٤ - توعية المنفذين بأنهم لن يحققوا أية مصلحة شخصية فى ظل إعداد تقديرات متحيزة، حيث أن الفروق بين التقديرات والفعليات سيتم تحليلها بأسلوب علمى - سيوضحه الباحث فيما بعد - إلى فروق راجعة إلى أخطاء فى التقديرات «أى أخطاء فى التخطيط» وفروق راجعة للكفاءة، وذلك حتى تتمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المصححة المناسبة.

٣/٥- المبادئ السلوكية المقترحة مراعاتها فى مرحلة إستخدام أساليب الرقابة المحاسبية:

المبدأ الأول: مبدأ تبنى المحاسب لأسلوب خدمة جميع المستويات الإدارية بدلاً من أسلوب تصيد أخطاء المنفذين:

إن سلوك المحاسب القائم على تصيد أخطاء المنفذين وتبليغها للإدارة العليا والذي يطلق عليه «إسلوب الرقابة البوليسية» يسبب العديد من المشكلات الإنسانية التى تعمل على إنبهار الأسلوب الرقابى المستخدم.

ويتطلب تفادى تلك المشكلات أن يغير المحاسب ذلك السلوك ويتبنى أسلوباً أفضل يقوم على أساس خدمة جميع المستويات الإدارية وبصفة خاصة خدمة مستوى الإدارة التنفيذية.

وتتم هذه الخدمة من خلال تقديم تقارير الأداء للمنفذين لمساعدتهم على التعرف على نتائج أدائهم أولاً بأول، وقد أثبتت العديد من الدراسات السلوكية

أن معرفة الفرد لنتائج أدائه تزيد من دوافعه نحو تحسين أدائه باستمرار، وأن التأخير في ذلك يؤدي إلى إنخفاض مستوى أدائه التالى ويسبب له الإحباط. ويجب أن يراعى المحاسب فى الخدمة التى يقدمها للإدارة التنفيذية تطبيق المبدأ السلوكى المتعلق بسرعة تقديم تقارير الأداء للمنفذين، حيث أن سرعة تعرف الفرد على نتائج أدائه تزيد من درجة تعلمه وتحسن أدائه وتزيد من كفاءته فى العمل والعكس صحيح.

وجدير بالذكر أن مبدأ سرعة تقديم التقارير يجب أن يرتبط به مبدأ دقة بيانات التقارير، حيث أن التقارير التى تحتوى على بيانات غير دقيقة تؤدى إلى قرارات غير سليمة.

وإذا حدث تعارض بين السرعة والدقة المتناهية فيجب ألا تطفى الأخيرة على الأولى إذ تفضل الأولى على أساس أن السرعة يترتب عليها إتخاذ قرارات فورية تمنع تراكم الإنحرافات السالبة وتمكن من الإستفادة من الانحرافات الموجبة.

كما يجب أن يراعى المحاسب فى الخدمة التى يقدمها تطبيق مبدأ مناسبة لغة التقارير لمستوى فهم المستوى الإدارى المقدمة إليه، حيث أن استخدام المحاسب للغة الفنية فى صياغة التقارير التى يقدمها للإدارة التنفيذية سوف يثير مشكلة أساسية تعوق عملية الاتصال بين المحاسب وكل من العاملين الجدد والعاملين الذين ليست لديهم نفس ثقافة المحاسب، ويمكن للمحاسب أن يتفادى حدوث هذه المشكلة بمراعاة الأمرين التالين:

الأمر الأول : الحذر من الإفراط فى إستخدام المصطلحات الفنية Technical Language عند التعامل مع العاملين والمسؤولين الذين ليست لديهم نفس ثقافة المحاسب.

الأمر الثانى: تعريف وشرح المصطلحات الفنية غير العادية التى لا مفر من إستخدامها.

ويجب أن يراعى المحاسب فى خدمته أيضاً مبدأ دورية التقارير لتمكين الإدارة التنفيذية من الرقابة المستمرة، وتجدر الإشارة إلى أن دورية التقارير تختلف حسب المستوى الإدارى المقدمه إليه، وذلك على النحو التالى:

- مستوى الإدارة التنفيذية الذى يتضمن المشرفين ورؤساء العمال يجب أن تقدم إليه تقارير يومية.

- مستوى الإدارة الوسطى الذى يتضمن رؤساء الأقسام يجب أن تقدم إليه تقارير إسبوعية ملخصة للتقارير اليومية السابقة.

- مستوى الإدارة العليا الذى يتضمن مدير عام الانتاج وسائر المديرين العموم، يجب أن تقدم إليه تقارير شهرية ملخصة لما قدم لمستوى الإدارة الوسطى.

وحتى تتم خدمة المحاسب على اكمل وجه يجب أن يصاحب تقديم التقارير لجميع المستويات الإدارية عقد مقابلات شخصية وخاصة مع المستويات الإدارية فى جبهة العمل الأولى لشرح وتفسير بعض الأرقام التى تعتبر ذات أهمية خاصة من وجهة نظر المحاسب، ويجب ألا تقتصر خدمة المحاسب خلال المقابلات الشخصية على مجرد شرح محتويات التقارير، والتأكد من فهم المنفذين لها، ولكن يجب أن يعمل خلال هذه المقابلات على إتاحة الفرصة لهم للمشاركة فى تصميم التقارير اللازمة للرقابة التى تقدم لهم، ويجب أن تتم هذه المشاركة بصفة دورية لجعل تلك التقارير هادفة وذات فعالية بصفة مستمرة.

وفى هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى الدراسة الميدانية التى قام بها G.H. Hofstede^(١) لاسلوب تطبيق الموازنات الرقابية فى «٦» مصانع تنتمى إلى «٥» شركات صناعية تقوم بصناعات مختلفة (آلات طباعة - منتجات معدنية-

(١) G . H . Hofstede, OP . Cit . P . 300

منسوجات - أجهزة الكترونية - مواد غذائية) وذلك فى هولندا Netherlands وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة أن يخصص المحاسب ٢٥٪ من وقته للإتصالات الشخصية مع الأفراد الذين يتسلمون تقاريره، وذلك لشرح الأرقام التى تتضمنها تلك التقارير، والتأكد من فهم جميع المنفذين لمحتويات هذه التقارير، والتعرف على الطريقة المفضلة لديهم لعرض البيانات المرسله إليهم وذلك بهدف تحقيق الفعالية للتقارير التى يرسلها المحاسب ومن ثم الخدمة التى يقوم بها.

المبدأ الثانى : مبدأ التقصى عن أسباب الانحرافات وتحديد المسؤولية فى حدوثها قبل إتخاذ القرارات المصححة؛

ترجع أهمية تطبيق هذا المبدأ السلوكى إلى أن حدوث الانحرافات له أكثر من سبب، فقد يكون نتيجة عدم الدقة فى التخطيط، أو قد يكون نتيجة عدم كفاءة التنفيذ، والتقصى عن أسباب الانحرافات، وتحديد المسؤولية فى حدوثها وما يترتب عليه من فصل «انحرافات عدم واقعية الخطأ» عن «انحرافات كفاءة التنفيذ» يحقق الكثير من المنافع على مستوى الوحدة الاقتصادية، ويوجز الباحث أهم تلك المنافع فيما يلى:

- ١ - تفادى الكثير من المشكلات الإنسانية التى قد تقع بين العاملين والإدارة فى حالة عدم التقصى عن أسباب الانحرافات وتحديد المسؤولية فى حدوثها.
- ٢ - تكوين آثار معنوية طيبة فى نفوس العاملين حيث أنه يضافى صفة العدالة على المساءلة المحاسبية.

- ٣ - مساعدة الإدارة فى الحكم السليم على كفاءة الأداء من ناحية، ومدى فعالية التخطيط من ناحية أخرى.

ويتطلب تطبيق هذا المبدأ السلوكى ضرورة قيام المحاسب باستخدام الأساليب العلمية للفصل بين إنحرافات عدم واقعية الخطأ وبين انحرافات كفاءة

التنفيذ، ويمكن الاستعانة بما قدمه أحد الباحثين ^(١) من وجهة نظر مقترحة لفصل فروق التخطيط عن فروق التنفيذ، باستخدام أحد مقاييس النزعة المركزية «الوسط الحسابي أو الوسيط أو المنوال أو الوسط الهندسي أو الوسط التوافقي ... الخ»، ويمكن توضيح وجهة النظر المقترحة من خلال المثال المبسط التالي:

الفترة الرقابية	المعيار أو التقدير	التنفيذ الفعلي	الفرق
يوم أو اسبوع أو شهر	« رقم ثابت »	« رقم متغير »	الإجمالي
١	٦٠	٦٣	٣ -
٢	٦٠	٦٢	٢ -
٣	٦٠	٦٠	صفر
٤	٦٠	٦٣	٣ -
٥	٦٠	٦٦	٦ -
٦	٦٠	٦٣	٣ -
وهكذا	وهكذا	وهكذا	وهكذا

وباستخدام المنوال وهو أحد مقاييس النزعة المركزية، والذي يمثل القيمة الأكثر شيوعاً، نجد أن الرقم الأكثر تكراراً هو «٣»، ومن ثم فهو يمثل الرقم المنوال، والذي يمكن إعتباره - في ظل ثبات الظروف التي وضع المعيار أو التقدير أثناءها - يمثل فرق التخطيط، وباقي الفرق الإجمالي يمثل فرق التنفيذ والذي يعبر عن مدى كفاءة الأداء.

وبتطبيق هذه الفكرة يمكن تحديد فروق التنفيذ «الانحرافات التي تعبر عن مدى كفاءة الاداء» كما يلي:

(١) يحيى محمد أبو طالب سليمان «البيانات المحاسبية ومبدأ الرقابة بالفروق كاداه للحكم على مستويات تخطيط التكاليف وكفاية الاداء» (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٧٨)، ص ١٧٢ - ١٧٣.

الفرق الإجمالي	(-)	المنوال «يمثل فرق التخطيط»	=	فرق التنفيذ
٣-	(-)	(٣-)	=	صفر
٢-	(-)	(٣-)	=	١+
صفر	(-)	(٣-)	=	٣+
٣-	(-)	(٣-)	=	صفر
٦-	(-)	(٣-)	=	٣-
٣-	(-)	(٣-)	=	صفر

وتستخدم فروق التخطيط في تعديل المعيار المستخدم في الفترة الرقابية القادمة، ويتم تعديل المعيار ليصبح «٦٣»، وبذلك تكون الفروق عن المعيار في الفترة الرقابية القادمة - في ظل ثبات الظروف - معبرة عن مدى كفاءة الأداء، بشرط التأكد من عدم تواطؤ أو تعمد العاملين إلى أحداث مثل هذه الفروق (فروق التخطيط).

المبدأ الثالث : مبدأ عدم مساءلة العاملين عن الانحرافات الطفيفة في الأداء؛

ترجع أهمية تطبيق هذا المبدأ السلوكي إلى أنه يساهم فيما يلي:

- ١ - تحقيق العدالة للمساءلة المحاسبية، حيث أن المقاييس الرقابية بصفة عامة والموازنات الرقابية بصفة خاصة تخضع لأخطاء القياس شأنها في ذلك شأن أي مجال من مجالات القياس، ولذلك ينبغي أن تحلل إنحرافات الكفاءة إلى نوعين من الانحرافات:

(أ) إنحرافات مسموح بها يتم التفاوض عنها وعدم مساءلة العاملين بشأنها.

(ب) إنحرافات غير مسموح بها ويتم مساءلة العاملين عنها.

٢ - تخفيض تكاليف فحص ودراسة الانحرافات نتيجة عدم فحص ودراسة الانحرافات الطفيفة في الأداء، وتركيز اهتمام الإدارة على فحص ودراسة الانحرافات ذات الأهمية النسبية الأكبر.

٣ - توفير وقت الإدارة العليا لدراسة أمور أخرى أكثر أهمية من دراسة الانحرافات الطفيفة في الأداء، ومساعدة الإدارة في تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء.

٤ - عدم شعور التنفيذ بضغط الأساليب الرقابية الناتج عن كونها مقاييس جامدة ومتحجرة في الرقابة.

٥ - عدم شعور التنفيذ بأن المحاسب يتصيد أخطائهم ويبلغها للإدارة العليا، نظرا لإقتصار اهتمام المحاسب على دراسة وفحص الانحرافات المهمة فقط.

٦ - المساهمة في تحسين العلاقات الإنسانية بين التنفيذ ورؤسائهم، وبينهم وبين المحاسب.

ومن الأمور الواجب مراعاتها عند تطبيق هذا المبدأ السلوكي هو ضرورة مشاركة جميع المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية في تحديد الانحرافات الطفيفة في الأداء التي يجب التغاضي عنها وعدم مساءلة العاملين بشأنها، وذلك حتى نضمن قبول جميع العاملين للحدود الموضوعة للانحرافات الطفيفة، وفي نفس الوقت نضمن قبولهم أيضا للمساءلة المحاسبية عن الانحرافات الخارجة عن هذه الحدود طالما أنها تدخل في نطاق تحكمهم، كما يمكن استخدام الأساليب الإحصائية في تحديد الحدود الدنيا والحدود العليا للمعايير «خراطم المراقبة».

المبدأ الرابع : مبدأ ربط الأسلوب الرقابى بنظام فعال للحوافز وآخر للروادع؛

الهدف من ربط الأسلوب الرقابى بنظام فعال للحوافز (١) هو تحريك دوافع الأفراد العاملين، نحو تحقيق الأهداف التى يتضمنها الأسلوب الرقابى، فالأفراد لديهم طاقات كامنة أكبر من الظاهرة، وهذه الطاقات يمكن تحريكها نحو الأهداف المنشودة بالحوافز المناسبة.

والهدف من ربط الأسلوب الرقابى بنظام فعال للروادع هو تحقيق مايلى:

(أ) عدم تكرار الفرد المقصر لسلوك الذى أدى إلى عدم تحقيقه للأهداف المسئول عنها، والتى كان بإمكانه أن يحققها لولا إهماله.

(ب) عدم تشجيع غيره من العاملين على الإهمال فى تحقيق الأهداف المسئولين عنها.

وقبل أن يعرض الباحث المعالم الرئيسية للنظام الفعال للروادع يود أن يشير إلى المخاطر والمشكلات الإنسانية المحيطة باستخدام الإجراءات التأديبية وذلك فى النقطة التالية:

المخاطر والمشكلات الإنسانية المحيطة باستخدام الإجراءات التأديبية

تتضح المخاطر والمشكلات الإنسانية المحيطة باستخدام الإجراءات التأديبية

من خلال مايلى:

١ - أشار Maier فى كتابة علم النفس الصناعى إلى المخاطر والمشكلات الإنسانية المحيطة بالإجراءات التأديبية، يوجزها الباحث فيما يلى:

(١) لمزيد من التفاصيل عن النظام السليم للحوافز، يرجى الرجوع إلى:
عوض الله ميخائيل عوض الله «دراسة تحليلية للدوافع ودورها فى تحقيق أهداف الموازنة التخطيطية» (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ١٩٧٤)،
ص ٢١٧ - ٢٥٩.

- (أ) يؤدي العقاب إلى سلوك عدائي من جانب الأفراد الذين يوقع عليهم العقاب، وخاصة إذا كانوا يعتقدون أن هذا العقاب غير عادل.
- (ب) قد يؤدي التهديد بالعقاب إلى إبراز السلوك الذي يُحذَر منه الفرد.
- (ج) قد يؤدي السعاب إلى تكرار الفرد للسلوك الذي يراود تجنبه، ويعمل على تجنب إكتشاف قيامه به.
- (د) لا يؤدي العقاب إلى تدريب الفرد على إستجابة بناءة تؤدي إلى تجنب السلوك الخاطئ، وإنما يكون الغرض من العقاب في أغلب الأحوال هو وقف أو منع سلوك معين.

٢ - أوضح Argyris^(١) نتيجة للدراسة الميدانية التي قام بها أن هناك على الأقل أربعة مشكلات إنسانية تسبب ردود فعل عكسية من جانب المنفذين إزاء موازناتهم ويشير الباحث إلى أنه من بين هذه المشكلات الأربعة يوجد مشكلتان متعلقتان بالممارسة الخاطئة للإجراء التأديبي، وهما المشكلتان الثالثة والرابعة، أي أن نصف المشكلات التي أوضحتها الدراسة يرجع إلى الإجراءات التأديبية التي تم إتخاذها.

٣ - أجمل Hofstede^(٢) المخاطر المحيطة باستخدام الإجراءات التأديبية في مجال الموازنات الرقابية في كونها تؤدي إلى إحباط حاجات الأمن لدى العاملين والمسؤولين في مراكز الموازنة.

٤ - كثيراً ما نقرأ في الصحف عن خبر مفاده أن أحد الرؤساء أنبأ أحد مبرءوسيه بطريقته الخاصة فكانت النتيجة أن ذهب الرئيس إلى المستشفى والمرءوس إلى السجن، ومن هذه النتيجة السيئة يتضح لنا بجلاء مخاطر الإجراء التأديبي.

(١) أشار الباحث في بداية الفصل إلى المشكلات الإنسانية الأربعة للموازنات التخطيطية التي حددها Argyris بناء على دراسة الميدانية .

(2) G.H.H.ofsted, OP. Cit., PP . 56 - 57 .

ونتيجة للمخاطر والمشكلات الانسانية المحيطة باستخدام الاجراءات التاديبية، فإن الإجراء التاديبى يجب إتخاذه عندما يخفق ما عداه من إجراءات، أو بمعنى آخر يجب أن يكون الإجراء التاديبى آخر سهم يطلقه المشرف الناجح من جعبته فى سبيل تحقيق الاهداف المسئول عنها، كما ينبغى أن يتم توقيع الإجراء التاديبى بطريقة سيكولوجية للوقاية من المخاطر والمشكلات المحيطة باستخدام الاجراءات التاديبية.

سيكولوجية الإجراء التاديبى:

يجب أن يكون واضحاً أن الهدف من الدراسة تحت هذا العنوان ليس هو التعرض للإجراءات التاديبية التى يمكن إتخاذها بقدر ما هو منصب على توضيح الطريقة المناسبة التى يمكن بواسطتها إتخاذ الإجراء التاديبى بطريقة لا تؤدى إلى أية مخاطر أو مشكلات إنسانية بين العاملين والإدارة، وبطريقة تجعل الفرد المقصر يلوم نفسه على تقصيره ولا يلوم غيره، وبطريقة تؤدى إلى عدم تكرار الفرد المقصر لتقصيره، وعدم تشجيع غيره من العاملين على التقصير فى أداء واجباتهم.

وقد وضع دوجلاس ماكريجور Douglas McGregor قاعدة طريقة لتحقيق ذلك أطلق عليها قاعدة المدفأة المتوهجة The Hot Stove Rule ، وقد سُمى قاعدته بهذا الاسم لأنه يقارن بين لمس مدفأة متوهجة وماينتج عنها من حروق وبين ارتكاب مخالفة وما ينتج عنها من إجراء تاديبى.

فالفرد عندما يلمس مدفأة متوهجة فإنها لا شك ستؤذيه، ولكن إيدائها له سيكون بطريقة تجعله يلوم نفسه للمسها لأن الحرق يكون:

- ١ - غير مفاجئ وبعد التنبيه.
- ٢ - فى الحال وبدون ممانعة.
- ٣ - بشكل غير شخصى وبدون محاباة.
- ٤ - غير متباين.

ويلاحظ على الحرق الذى نتج عن لمس المدفأة المتوهجة مايلى:

- ١ - الحرق حدث بعد التنبيه وبشكل غير مفاجئ نظرا لأن الفرد شعر بحرارة المدفأة قبل لمسها وربما يكون قد شاهد نيرانها المتوهجة وإحمرارها حتى قبل أن يقترب منها، فالفرد لم يفاجأ بالحرق.
 - ٢ - الحرق حدث بشكل سريع وحازم حتى أنه لم يترك للفرد مجالا للأخذ ولإعطاء.
 - ٣ - الحرق يحدث لكل من يلمس المدفأة دون تمييز بين شخص وآخر فالعقاب هنا غير شخصى.
 - ٤ - الحرق غير متباين لأن الفرد فى كل مرة يلمس فيها المدفأة وهى متوهجة ستحرق يده طالما وضعت فى ظروف مماثلة.
- وكل ما نهدف إليه فى هذا المجال أن نجعل الإجراء التأديبى مثل الحرق الذى نتج عن لمس المدفأة، فهو كما يحدث بصورة غير شخصية وليس لكون الفرد (فلانا) مما يدعو الفرد إلى لوم نفسه على لمس المدفأة المتوهجة وليس لوم المدفأة على كونها متوهجة.

المبادئ السلوكية لقاعدة المدفأة المتوهجة:

تتألف قاعدة المدفأة المتوهجة من المبادئ الأربعة التالية:

- ١ - مبدأ التنبيه.
 - ٢ - مبدأ السرعة فى إتخاذ الإجراء التأديبى.
 - ٣ - مبدأ عدم إثارة الشعور الشخصى عند إتخاذ الإجراء التأديبى.
 - ٤ - مبدأ عدم التباين فى عقوبة الحالات المماثلة.
- وفيما يلى توضيح لكل مبدأ بشيء من التفصيل:

أولاً: مبدأ التنبيه : Warning

ويتم التنبيه من خلال مايلى:

(أ) يجب أن يكون هناك نصا صريحا على أن العاملين والمسؤولين عن الانحرافات

السالبة ذات الأهمية النسبية الكبيرة والتي ترجع لعدم كفاءتهم سيتخذ
ضدهم الإجراء التأديبي المناسب.

(ب) يجب أن يكون هناك نصا صريحا على مدى العقوبة التي يستوجبها المقصر.
(ج) يجب أن يكون هناك تنبيهها شفويا لكل العاملين بأن الإدارة جادة في
تطبيق جميع النصوص المكتوبة والخاصة بالإجراءات التأديبية.

وتجدر الإشارة إلى أن التدرج في العقوبة يشكل أيضا نوعا من أنواع التنبيه.

ثانيا: مبدأ السرعة في إتخاذ الإجراء التأديبي: Immediate Discipline

يقضى هذا المبدأ بضرورة إتخاذ الإجراء التأديبي بأسرع وقت ممكن لحدوث
المخالفة دون مماطلة أو تسويق أو تأجيل وذلك بعد تقصى الحقيقة بدقة.

ويرى الباحث أن هذا المبدأ يجب أن يطبق فورا عقب معرفة الشخص المسئول
عن الانحرافات السالبة ذات الأهمية النسبية الكبيرة التي ترجع إلى عدم كفاءته
خلال الفترة الرقابية.

وتبدو أهمية السرعة في إتخاذ الإجراء التأديبي إذا عرفنا القاعدة التي تقول:
كلما أوقعت العقوبة بشكل أسرع في أعقاب الذنب كلما كان ربط المخالف
للعقوبة بالذنب أقوى من ربطه لها بشخص من أوقعه به أو باى شئ آخر،
وبمعنى آخر يكون الشعور السائد لدى الشخص المخالف بأن الإجراء اتوماتيكى
أكثر من أنه موجه إلى شخصه.

ثالثا: مبدأ عدم إثارة الشعور الشخصى عند إتخاذ الإجراء التأديبي:

Impersonal Discipline

إن الإجراء التأديبي السليم يجب أن يوقع بصورة غير شخصية بقدر الإمكان
وذلك حتى يفهم الشخص المخالف أن الإجراء التأديبي إتخذ ليس لكونه فلانا
ولكن لكونه قام بعمل معين غير مرغوب فيه كإهماله فى تحقيق الأهداف
المسئول عنها. وهذه الطريقة فى توقيع العقاب تقلل كثيرا الشعور بالحقد

والكراهية تجاه من اتخذ الإجراء التأديبي والتي يشعر بها الشخص المخالف في مثل هذه الحالات سواء أكان ذلك تجاه الأسلوب الرقابى «الموازنة أو التكاليف المعيارية» أو رئيسه الذى وقع عليه العقاب.

رابعاً: مبدأ عدم التباين فى عقوبة الحالات المماثلة: Consistent Discipline

يعنى هذا المبدأ أن المخالفة التى تقع تحت ظروف متشابهة يجب أن يتخذ بشأنها نفس الإجراء التأديبي، وذلك حتى يشعر جميع العاملين بعدالة الإجراء التأديبي. أما لو كان الإجراء التأديبي متبايناً أى مختلفاً فى درجة الصرامة، فلاشك فى أنه سيولد الشك فى عدالة الإجراءات التأديبية، ويسبب العديد من المشكلات الإنسانية بين العاملين والإدارة الأمر الذى يسفر فى النهاية عن إنهيار الأسلوب الرقابى المستخدم.

ولتطبيق الإجراء التأديبي شروط أخرى يجب مراعاتها وهى:

- ١ - أن يطبق المشرف الإجراء التأديبي بهدوء وبدون ضجة ويبين للفرد المخالف أن المصلحة العامة تقتضى ذلك.
 - ٢ - أن يؤكد المشرف للشخص المخالف أنه راعى جميع الظروف التى أدت إلى مثل هذه المخالفة عند توقيعه العقاب، وأن هذا لن يؤثر على النواحي الطبية فى الشخص المخالف.
 - ٣ - يجب على المشرف أن يشجع الشخص المخالف على رسم خطة يتغلب بها على المصاعب التى أدت إلى عدم كفاءته.
 - ٤ - يجب على المشرف أن يؤكد للشخص المخالف أن بابه مفتوح دائماً أمامه لمساعدته فى التغلب على أية مشكلات ضمن حدود الإمكان.
 - ٥ - يجب على المشرف ألا يخلق باب الإستئناف نهائياً فى وجه الشخص المخالف.
- تلك كانت أهم المعالم الرئيسية للنظام الفعال للروادع التى يتضمنها المبدأ الرابع والآخر من المبادئ السلوكية المقترحة مراعاتها فى مرحلة إستخدام الأساليب الرقابية، وهو مبدأ ربط الأسلوب الرقابى بنظام فعال للحوافز وآخر للروادع.

٤/٥. أسئلة نظرية وحالة تطبيقية مختارة:

١/٤/٣ - أسئلة نظرية:

- س١: وضح أهمية مراعاة الجوانب السلوكية فى مرحلتى إعداد واستخدام أساليب الرقابة المحاسبية.
- س٢: إن عدم مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات الرقابية يسفر عن عدة مشكلات إنسانية حادة تعمل على إنهيار أسلوب الموازنات الرقابية المستخدم، وضح تلك المشكلات، وماهى أهم الاعتبارات السلوكية المقترحة مراعاتها لتفادى تلك المشكلات من ناحية، والعمل على تحريك دوافع الأفراد نحو تحقيق أهداف الموازنات الرقابية من جهة أخرى.
- س٣: فى ظل الموازنات المفروضة يكون هناك تأثير للموازنات الرقابية على الأفراد، وضح ذلك التأثير وكيفية التغلب عليه.
- س٤: فى ظل الموازنات المشاركون فى إعدادها يكون هناك تأثير من الأفراد على الموازنات الرقابية، وضح ذلك التأثير، وماهى مقترحاتك للتحكم فيه.
- س٥: يعتبر التقصى عن أسباب الانحرافات قبل إتخاذ القرارات المصححة أحد الاعتبارات السلوكية الواجب مراعاتها فى مرحلة استخدام الأساليب الرقابية، وضح مبررات تطبيق هذا المبدأ السلوكى، وكيفية الفصل بين إنحرافات التخطيط وإنحرافات التنفيذ.
- س٦: أثبتت الدراسات الميدانية الحديثة أن نجاح الأسلوب الرقابى فى التطبيق العملى يعتمد على مبدأ سلوكى مهم وهو مبدأ التوعية بالأسلوب الرقابى قبل إستخدامه وإثناء إستخدامه، وضح مبررات تطبيق هذا المبدأ السلوكى وكيفية تطبيقه.
- س٧: إن تبنى محاسب التكاليف لأسلوب الرقابة البوليسية الذى يعتمد على تصيد أخطاء المنفذين وتبليغها للإدارة العليا يسبب مشكلات إنسانية

عديدة وضع أهم تلك المشكلات، وماهى مقترحاتك بشأن الأسلوب الجديد الذى ينبغى أن يتبناه محاسب التكاليف لتفادى تلك المشكلات وتحريك دوافع الأفراد نحو تحقيق أهداف الأسلوب الرقابى.

س٨: هناك مخاطر ومشكلات إنسانية محيطة باستخدام الإجراءات التأديبية تجاه العاملين المقصرين فى تحقيق الأهداف المسئولين عنها، وضع أهم تلك المخاطر والمشكلات وماهى المبادئ السلوكية الواجب مراعاتها عند إتخاذ الإجراء التأديبى للوقاية من تلك المخاطر والمشكلات.

٢/٤/٣- حالات تطبيقية :

١ - فيما يلى بيانات عن كل من معيار الأداء، والتنفيذ الفعلى، والفروق، لإحدى العمليات الانتاجية فى إحدى الشركات الصناعية عن عام ١٩٩٨:

الفترة الرقابية	معيار الأداء	التنفيذ الفعلى	الفروق
شهر يناير	١٠٠	١٧٠	٧٠ -
شهر فبراير	١٠٠	١٦٠	٦٠ -
شهر مارس	١٠٠	١٥٠	٥٠ -
شهر ابريل	١٠٠	١٦٠	٦٠ -
شهر مايو	١٠٠	١٤٠	٤٠ -
شهر يونيو	١٠٠	١٦٥	٦٥ -
شهر يوليو	١٠٠	١٤٠	٤٠ -
شهر أغسطس	١٠٠	١٤٠	٤٠ -
شهر سبتمبر	١٠٠	١٣٠	٣٠ -
شهر أكتوبر	١٠٠	١٤٠	٤٠ -
شهر نوفمبر	١٠٠	١٤٠	٤٠ -
شهر ديسمبر	١٠٠	١٤٠	٤٠ -

المطلوب : فصل فروق التخطيط عن فروق التنفيذ باستخدام المنوال كأحد مقاييس النزعة المركزية.

٢ - يبلغ المعيار الشهرى للأداء فى إحدى الشركات ٢٠٠ ، وكانت بيانات التنفيذ الفعلى لمدة ٦ شهور (يناير ٣٤٠ ، فبراير ٢٨٠ ، مارس ٣٠٠ ، إبريل ٢٨٠ ، مايو ٣٠٠ ، يونيو ٢٨٠) .

المطلوب : فصل فروق التخطيط عن فروق التنفيذ باستخدام أحد مقاييس النزعة المركزية ، واذكر رأيك بشأن رقم المعيار فى الفترة المقبلة .

٣ - فيما يلى بيانات عن كل من معيار الأداء ، والتنفيذ الفعلى ، والفروق ، لإحدى العمليات الانتاجية فى إحدى الشركات الصناعية عن الستة شهور الاولى لعام ٢٠١٢ :

الفترة الرقابية	معيار الاداء	التنفيذ الفعلى
شهر يناير	٣٠٠	٣٤٠
شهر فبراير	٣٠٠	٣٥٠
شهر مارس	٣٠٠	٣٤٠
شهر إبريل	٣٠٠	٣٦٠
شهر مايو	٣٠٠	٣٤٠
شهر يونيو	٣٠٠	٣٤٠

المطلوب : (١) فصل انحرافات التخطيط عن انحرافات كفاءة التنفيذ باستخدام المنوال كاحد مقاييس النزعة المركزية .

(٢) اذكر رأيك بشأن مقدار معيار الاداء فى الفترة المقبلة .

- ٤ - حُدد المعيار الشهري للاداء فى احدى العمليات الانتاجية بمقدار ١٠٠ ، وكانت بيانات التنفيذ الفعلى لمدة ٦ شهور (يوليو ٨٠ ، اغسطس ٩٠ ، سبتمبر ٨٠ ، اكتوبر ٩٥ ، نوفمبر ٨٠ ديسمبر ١٠٠) .
- المطلوب : (١) فصل قروق التخطيط عن قروق كفاءة التنفيذ باستخدام المنوال كأحد مقاييس النزعة المركزية .
- (٢) اذكر رأيك بشأن مقدار معيار الاداء فى الفترة المقبلة .

(٦) الوحدة التعليمية السادسة المحاسبة عن الأصول البشرية

• الأهداف:

- أولاً : دراسة وتحليل طبيعة وأهمية محاسبة الأصول البشرية .
- ثانيًا: عرض وتحليل أهم مكونات الأصول البشرية .
- ثالثًا: اكتساب القراء المهارات اللازمة لتطبيق أساليب تقييم الأصول البشرية .

• المحتويات:

- ١/٦ - تقديم
- ٢/٦ - أهمية محاسبة الأصول البشرية
- ٣/٦ - مكونات الأصول البشرية
- ٤/٦ - طرق تقييم الأصول البشرية

١/٦ - تقديم:

تمثل المحاسبة عن الاصول البشرية أحد أهم الموضوعات المرتبطة بالمحاسبة السلوكية ، حيث يدور البحث والنقاش حول طبيعة وأهمية الاصول البشرية وماهية مكوناتها وأساليب تقييم هذه النوعية غير التقليدية من الاصول كما اهتم الادب المحاسبى بدراسة أثر المحاسبة عن الاصول البشرية على جودة وفاعلية عملية اتخاذ القرارات المختلفة ، ويهدف هذا الفصل إلى عرض أهمية محاسبة الاصول البشرية ودراسة أهم مكونات الاصول البشرية وأساليب وطرق تقييمها .

٢/٦ - أهمية محاسبة الاصول البشرية:

تتناول محاسبة الاصول البشرية جميع العناصر البشرية داخل المنشأة ، فهي تتعامل مع العاملين داخل المنشأة كما يمتد أثرها ليشمل المتعاملين مع المنشأة مثل الموردين والعملاء . وتبرز أهمية محاسبة الاصول البشرية من خلال الاعتبارات التالية :

(أ) تؤثر المعلومات المتولدة عن نظم المحاسبة عن الاصول البشرية على كفاءة وفاعلية عملية اتخاذ القرارات الادارية المختلفة .

(ب) هناك علاقة مباشرة بين معلومات المحاسبة عن الاصول البشرية ومدى تحقيق نظم الحوافز المطبقة داخل المنشأة لأهدافها كما أن هناك علاقة بين هذه المعلومات ودرجة ولاء العاملين للمنشأة ومستويات الروح المعنوية لديهم .

(جـ) تعكس معلومات المحاسبة عن الاصول البشرية معظم المتغيرات والعوامل البيئية (ثقافية ، اجتماعية ، أخلاقية ، سياسية ...) التي تؤثر على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها .

٣/٦ - مكونات الاصول البشرية:

تتمثل مكونات الاصول البشرية فى العناصر التالية :

١- المكونات المادية :

وتمثل الحالة المادية للاصول البشرية الداخلية والخارجية ويمكن التعبير عن هذه الحالة المادية فى مختلف الأنشطة التى تمارسها المنشأة فى سبيل اختيار وتعيين وتدريب الموارد البشرية وكذلك أنشطة رفع مستويات الكفاءة وكذلك ما تقوم به المنشأة من أنشطة فى سبيل دعم علاقتها مع الموردين والعملاء ومختلف أصحاب المصالح مع المنشأة .

٢- المكونات المعرفية :

وتمثل جانب المعرفة والمهارات والخبرة التى تتمتع بها الاصول البشرية الداخلية للمنشأة .

٣- المكونات النفسية :

تتمثل المكونات النفسية فى العوامل المختلفة التى تؤثر فى دوافع العاملين تجاه العمل بالمنشأة وتشمل الذكاء والادراك والرضا عن العمل والروح المعنوية والحوافز . وقد أشار الدكتور على السلمي فى إحدى الدراسات إلى أن أهم العوامل التى تؤثر على درجة اقبال المدير الأمريكى على العمل هى على النحو التالى (بدون ترتيب يعكس الأهمية النسبية) .

- * فرصة العمل المستقل والتفكير الحر .
- * السلطة التى يتمتع بها إدارياً .
- * العائد المادى .
- * الرغبة فى الحصول على معلومات كافية عن العمل .
- * فرصة النمو والتقدم فى العمل .
- * فرصة استغلال مواهب وقدرات المدير الشخصية فى العمل .
- * الرغبة فى اكتساب احترام الناس داخل وخارج المنشأة .
- * استقرار العمل والشعور بالأمن الوظيفى .

* فرصة الاشتراك فى تحديد أهداف ووسائل وأساليب العمل .

وقد خلص الدكتور السلمي إلى أن هناك عوامل أخرى متقاربة مع العوامل السابقة وتؤثر على المدير المصرى ومنها :

* المرتب والعائد المادى الجزى .

* توافر إدارة عليا على مستوى عال من الكفاءة .

* توافر مساعدين على مستوى عال من الكفاءة .

* الاشتراك فى تحديد الأهداف وتخطيط أساليب العمل .

* الحد من عدد الجهات المشرفة والجهزة الرقابية .

* توافر الاستقرار والطمأنينة فى المنصب الادارى .

* توفير ظروف العمل المناسبة .

٤/٦- طرق تقييم الاصول البشرية :

لا شك أن المعلومات الناتجة عن محاسبة الاصول البشرية قد شجعت على البحث فى طرق لقياس قيمة الاصول البشرية ومنها ما يلى :

١- طريقة التكلفة التاريخية :

يتنسق مبدأ التكلفة التاريخية فى قياس قيمة الاصول البشرية مع المبادئ التقليدية للمحاسبة المالية المتبعة فى تقييم الاصول وطبقاً لهذا المبدأ يمكن اعتبار قيمة الاصل البشرى تتمثل فى اجمالى التكاليف التى انفقتها المنشأة فى المجالات التالية :

- دراسة الحاجة إلى عاملين جدد .

- الاعلان عن وظائف خالية .

- أنشطة استقبال المرشحين واتمام الاجراءات الأولية معهم .

- أنشطة الاختبارات المختلفة للمرشحين .

- أنشطة التوظيف للعاملين الذين تم اختيارهم .

- أنشطة التدريب والتطوير الوظيفى .

مثال ١ :

قامت شركة السلام الصناعية بحصر الأنشطة الخاصة بتوظيف أحد المهندسين الجدد في إدارة الإنتاج والتكلفة المصاحبة لكل نشاط على النحو التالي :

النشاط	التكلفة
- دراسة الحاجة إلى مهندسين	١٠٠٠٠ ج
انتاج جدد	
- الاعلان عن الوظيفة	١٥٠٠٠ ج
- أنشطة دراسة	١٢٠٠٠ ج
أوراق المتقدمين	
- أنشطة استقبال المرشحين	١٥٠٠٠ ج
واتمام الاجراءات الأولية	
- أنشطة الاختبارات المختلفة	١٠٠٠٠ ج
للمرشحين	
- أنشطة التوظيف والتدريب	١٥٠٠٠ ج
والتطوير الوظيفي	
اجمالي تكلفة الاصل البشري	٧٧٠٠٠ ج

وفقاً لاسلوب التكلفة التاريخية

٢. تكلفة الاحلال أو القيمة الاحلالية للاصل

وطبقاً لهذه الطريقة يتم تقييم الاصل البشري بالتكلفة التي يمكن أن تتحملها المنشأة في سبيل احلال القوى العاملة المتوفرة لديها بقوى عاملة أخرى وببنفس درجة الكفاية . ومن مزايا هذه الطريقة انها تمكن من الوصول إلى قيمة تعكس التغيرات في مستويات الاسعار السائدة للحصول على اصول بشرية مماثلة ، كما انها تساعد في تزويد الادارة بمعلومات هامة تفيد في عملية تخطيط تكاليف الحصول على الموارد البشرية اللازمة للمنشأة في المستقبل فعن طريق تلك

المعلومات يمكن اتخاذ القرارات الخاصة بنوعية الاصول البشرية التي يجب الحصول عليها وتلك التي يجب استبعادها وكذلك تكلفة برامج التدريب المستقبلية بالإضافة إلى القرارات المتعلقة بالمقارنة بين استخدام عمالة بمؤهلات أقل وتدريبهم داخلياً واستخدام عمالة ذات مؤهلات أعلى وبالتالي تخفيض نفقات التدريب .

٣- تكلفة الفرصة البديلة :

الاصل البشرى تزداد قيمته إذا كان يتمتع بقدر من الندرة أى عندما يكون استخدامه فى إحدى الإدارات يعنى حرمان الإدارات الأخرى من خدماته وبالتالي فإن الإدارة التى تقدم قيمة أكبر للموظف هى التى تحصل على خدماته وبالتالي تضاف قيمة أو تكلفة هذا الموظف إلى اجمالى الاستثمارات المخصصة للإدارات .

٤- القيمة الحالية للدخل المستقبلى :

بموجب هذه الطريقة يتم حساب القيمة الحالية للدخول المستقبلية المتوقع أن يحصل عليها الاصل البشرى خلال الفترة منذ تعيينه وحتى سن المعاش .

مثال ٢ :

التحق أحد المحاسبين بالعمل لدى شركة النهضة التجارية وهو فى سن ٣٥ عاماً وقدر متوسط دخله السنوى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه سنوياً والمطلوب تقدير قيمة هذا الاصل البشرى إذا كان سعر الخصم ١٢٪ .

الحل :

$$\begin{aligned} & \text{متوسط الدخل السنوى} && ٢٠٠٠٠ \text{ ج} \\ & \text{الفترة الزمنية من سن التعيين} && \\ & \text{إلى سن الإحالة إلى المعاش} && ٢٥ سنة \\ & \text{سعر الخصم} && ١٢\% \\ & \text{معامل القيمة الحالية} && ٧٨٤٣ \\ & \text{قيمة الاصل البشرى} && = \\ & \text{متوسط الدخل السنوى} \times \text{معامل القيمة الحالية} && \\ & ٢٠٠٠٠ \times ٧٨٤٣ = ١٥٦٨٦٠ \text{ جنيه} && \end{aligned}$$

(٧) الوحدة التعليمية السابعة الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية لتقييم الأداء

• الأهداف:

- أولاً : عرض وتحليل المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء .
- ثانياً : دراسة الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية لتقييم الأداء .
- ثالثاً : احساب القارئ المهارات اللازمة لتطبيق المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء وفهم جوانبها السلوكية وذلك من خلال حالات عملية مختلفة :

• المحتويات:

- ١/٧ - تقييم :
- ٢/٧ - مجالات تطبيق المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء .
- ٣/٧ - أنواع المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء .
- ٤/٧ - الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية لتقييم الأداء .
- ٥/٧ - حالات عملية .

١/٧ - تقديم:

تشير التطورات الحديثة فى بيئة الانتاج والأعمال إلى أهمية الاعتماد على مؤشرات كمية تحليلية غير مالية وذلك لقياس وتقييم مناطق الأداء المختلفة مما يؤدى إلى ضرورة تطوير النظم المحاسبية للمنشأة بحيث لا تقتصر مخرجاتها على مجرد تقديم مؤشرات مالية ملخصه بل يمتد نطاق تلك المخرجات ليشمل توليد مؤشرات تفصيلية غير مالية تساعد على رفع مستويات الكفاءة والفاعلية لعمليات المنشأة .

ولقد أثبتت تجربة الشركات اليابانية أن العلاقة المباشرة بين الأساليب المحاسبية والأهداف الاستراتيجية للشركة تؤدى إلى ضرورة تطوير تلك الأساليب بما يحقق توليد المؤشرات غير المالية اللازمة لقياس وتقييم مجالات الأداء المختلفة وذلك بعيداً عن محددات النظم المحاسبية والمالية التقليدية .

٢/٧ - مجالات تطبيق المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء.

أشارت العديد من الدراسات إلى أن هناك ثلاث مجالات أساسية لفشل المؤشرات المالية التقليدية للنظم المحاسبية وذلك على النحو التالى :

• مجال الاستخدام :

هناك فشل فى استخدام الموازنات المرنة فى تقييم مجالات الأداء المتعلقة بالتكاليف الثابتة وكذلك الرقابة على تلك التكاليف :

• مجال الملاءمة :

الفشل فى تقديم مؤشرات تساعد فى قياس الانتاجية وتقييم نظم رقابة الجودة وإبراز تكلفة الفرص البديلة .

• مجال الرقابة :

الفشل فى تقديم مؤشرات رقابية غير مالية والاعتماد الفعلى على المؤشرات المالية التى تركز على قياس الاداء المالى فى الأجل القصير .

- ونتيجة للتحليل السابق فإن الأمر يستدعى البحث عن مؤشرات غير مالية لعمليات قياس وتقييم مجالات الاداء المختلفة والتى يمكن أن تغطى المجالات التالية :

* المنتج وما يرتبط به من تطوير ومستويات جوده .

* السوق وما يرتبط به من معدلات نمو نصيب الشركة من السوق .

* العمالة وما يرتبط بها من مهارات وانتاجية وروح معنوية وجوانب سلوكية ونفسية .

* العميل وما يرتبط به من خدمات ما بعد البيع والحفاظ على مواعيد التسليم وولاء العميل للسلعة .

وتشير بعض الدراسات إلى أن المؤشرات غير المالية يمكن أن تغطى مجالات الاداء التالية :

(أ) الكفاءة :

وهنا يتم قياس أداء العمل بمختلف أنواعه مع التركيز على النقاط التالية :

- كفاءة العمليات وانتاجيتها والوقت الضائع ومخلفات الانتاج .

- المحددات البيئية المختلفة .

- جداول الانتاج ومواعيد تسليم المنتجات للعملاء .

• الجدوى الاقتصادية :

وهنا يتم التركيز على قياس تكلفة الموارد وأبعاد الاداء المخطط وتقديرات الموازنة والاداء الفعلى .

(ج) الفاعلية :

فى نطاق الفاعلية يتم تغطية المجالات التالية :

- كمية الانتاج الفعلية ومعدلات الاكمال .
- جودة الانتاج وملائمته للمستهلك ومعدلات تقادمه ونسب امان الاستخدام .
- معايير الفاعلية الخاصة بتسليم المنتج للعميل واتمام خدمات ما بعد البيع .

٣/٧- أنواع المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء :

فى اطار مجالات تطبيق المؤشرات غير المالية السابق ذكرها نستعرض فى هذا الجزء أهم المؤشرات غير المالية اللازمة لقياس مجالات الاداء المختلفة .

(أ) المؤشرات غير المالية الخاصة بالمدخلات :

تهدف المؤشرات غير المالية الخاصة بالمدخلات إلى قياس كمية المواد الخام المشتراه وكذلك قياس جودة المواد وذلك من خلال استخدام المؤشرات التالية :

- * المؤشر الصفري لعيوب المواد .

- * كمية المواد الفعلية مقارنة مع كمية المواد المخطط شراؤها .

- * كمية المواد الفعلية مقارنة مع كمية المواد المعيارية .

(ب) المؤشرات غير المالية الخاصة بأداء العمل الآلى :

تهدف المؤشرات غير المالية الخاصة بأداء العمل إلى قياس العناصر التالية :

- انتاجية الآلات والمعدات .
- فشل الآلات والمعدات .
- أداء عمليات الصيانة ..
- وقت العمل الضائع والزائد .
- معدلات الانجاز .

ويتم قياس العناصر السابق باستخدام المؤشرات التالية :

- * زمن توقف الآلات منسوباً إلى اجمالي وقت عمل الآلات .
 - * الوقت المنقضى بين حالات فشل وتوقف الآلات .
 - * الوقت المنقضى بين عمليات الاصلاح والصيانة الجسيمة للآلات .
 - * الوقت المستغرق في اعادة بعض العمليات .
 - * متوسط وقت اصلاح وصيانة الآلات .
 - * عدد وحدات الانتاج الضائعة خلال فترة الصيانة .
 - * عدد مهام العمل المطلوب اعادتها .
 - * عدد مرات فشل تادية مهام العمل المخططة .
 - * نسبة الفشل في المهام المخططة إلى الفشل في المهام غير المخططة .
 - * نسبة أعمال الصيانة المانعة إلى اجمالي أعمال الصيانة .
 - * نسبة أعمال الصيانة التحليلية إلى اجمالي أعمال الصيانة .
 - * نسبة ساعات العمل الزائدة إلى اجمالي ساعات العمل .
 - * نسبة العمليات المطلوب اعادتها إلى اجمالي العمليات .
- (ج) المؤشرات غير المالية الخاصة بالانتاج والمنتجات :
- تهدف المؤشرات غير المالية الخاصة بالانتاج والمنتجات إلى قياس
- العناصر التالية :

- مرونة خطوط الانتاج .
- تعقيد خطوط الانتاج .
- كميات وجودة الانتاج .
- معدلات الامان الصناعى .

- درجة الاعتمادية على المنتج .

- درجة التقادم .

- مدى تواجد المنتج بالاسواق .

ويتم قياس العناصر السابقة باستخدام المؤشرات التالية :

* وقت تهيئة واعداد الآلات .

* عدد مكونات وحدة المنتج .

* عدد وحدات الانتاج الفعلى .

* نسبة معدل الاكمال الفعلى إلى المستهدف .

* معدل العائد على الانتاج .

* معدل الحوادث الصناعية الخطرة .

* نسبة تكاليف الضمان إلى اجمالى التكاليف .

* نسبة كمية الانتاج المباع إلى كمية الانتاج .

* نسبة التوافق مع معايير الجودة .

• المؤشرات غير المالية الخاصة بالأسواق :

تهدف المؤشرات غير المالية الخاصة بالأسواق إلى قياس العناصر التالية :

- نصيب الشركة من السوق .

- موقف الشركة بالنسبة للمنافسين (الريادة التسويقية) ويتم قياس

العناصر السابقة باستخدام المؤشرات التالية :

* حجم المبيعات المحلية والخارجية .

* نسبة مصروفات البحوث والتطوير إلى اجمالى المصروفات .

* عدد المنتجات الجديدة المبتكرة .

* نسبة الزيادة فى حجم السوق .

* نسبة عدد العملاء الجدد إلى اجمالى عدد العملاء .

(هـ) المؤشرات غير المالية الخاصة بالموارد البشرية :

تهدف المؤشرات غير المالية الخاصة بالموارد البشرية إلى قياس

العناصر التالية :

- نقاط القوة والتميز .

- المنافسة .

- مهارات العاملين .

- الروح المعنوية .

- انتاجية العاملين .

ويتم قياس العناصر السابقة باستخدام المؤشرات التالية :

* نسبة تكاليف التدريب إلى اجمالى التكاليف .

* معدلات دوران العاملين .

* نسبة العاملين الذين التحقوا بالعمل لدى المنافسين .

* معدلات السن والخبرة .

* معدلات الغياب .

* تكلفة ايام الغياب .

* معدل الاجتماعات الملقاة .

* نسبة العاملين الجدد إلى اجمالى العاملين .

* نسبة العمالة المساعدة إلى اجمالى العاملين .

* ساعات العمل المباشرة لوحدة المنتج .

* كفاءة العمالة .

* فاعلية العمالة .

(د) المؤشرات غير المالية الخاصة بالمستهلكين :

تهدف المؤشرات غير المالية الخاصة بالمستهلكين إلى قياس العناصر التالية :

- درجة الاهتمام والعناية بالمستهلك .

- توقيت خدمة المستهلك .

ويتم قياس العناصر السابقة باستخدام المؤشرات التالية :

* متوسط فترة تأخير تسليم المنتج .

* عدد مرات التسليم المتأخر للمنتج .

* نسبة الأوامر المعاد تشغيلها .

* عدد شكاوى العملاء .

٤/٧ - الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية لتقييم الأداء

تلعب المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء دوراً هاماً في تحليل وتفسير والتنبؤ بالعوامل السلوكية المؤثرة على تصرفات وقرارات المتعاملين مع المنشأة (عمالة، عملاء ، موردين) مما يساعد ادارة المنشأة على التنبؤ بسلوك هذه الفئات واستكشاف أثر هذا السلوك على مجالات الاداء المختلفة .

(أ) الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية الخاصة بالمدخلات :

تتمثل أهم الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية الخاصة بالمدخلات فيما يلي :

* قياس نسبة كمية المواد الفعلية إلى كمية المواد المخطط شراؤها ومقارنته

مع المعدلات المخططة من ناحية ومع المعدلات التاريخية من ناحية أخرى

يساعد على تقييم أداء العاملين بإدارات المشتريات والمخازن مما يؤثر على الجوانب السلوكية والمعنوية لهؤلاء العاملين كما يساعد على تحفيز الموردين على التعامل مع المنشأة بشروط وسياسات أفضل .

* قياس نسبة كمية المواد الفعلية إلى كمية المواد المعيارية ومقارنته مع المعدلات المخططة والمعدلات التاريخية يساعد على تقييم أداء العاملين بإدارات الإنتاج والعمليات الفنية مما يؤثر على الجوانب السلوكية والمعنوية بهذه الإدارات .

(ب) الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية الخاصة بالعمل الآلى والموارد البشرية .

- قياس المؤشرات غير المالية الخاصة بالعمل الآلى ونظم الإنتاج يساعد على دراسة العلاقة بين تغيير نظم الإنتاج والروح المعنوية للعاملين حيث أثبتت العديد من الدراسات أن تغيير نظم الإنتاج من نظام المراحل الانتاجية إلى نظام ورش التجميع أو العكس يؤثر سلباً أو ايجاباً على الروح المعنوية ومعدلات انتاجية العاملين .

• موقف للتأمل :

- فى منتصف السبعينيات قامت شركة فولفو السويدية لصناعة السيارات بتغيير نظام الانتاج من نظام ورش التجميع إلى نظام المراحل الانتاجية وقد ترتب على ذلك قيام العمال أصحاب المستويات المهارية العالية بتادية أعمال روتينية بسيطة لا تتناسب مع مهاراتهم المتميزة ، وقد نتج عن ذلك انخفاض حاد فى الروح المعنوية للعاملين وانخفاض فى معدلات الانتاجية .

- قام مجلس إدارة الشركة بتشكيل لجنة لبحث هذا الموقف وخلصت اللجنة إلى ضرورة اعادة تنظيم الانتاج إلى وضعه القديم (نظام ورش التجميع) ،

حيث يتيح هذا النظام إبراز مهارات العمال ويحملهم مسئولية انتاج طراز محدد من السيارات ، وتم بالفعل إعادة نظام الانتاج إلى وضعه الاصلى .

- بعد مضى فترة زمنية كافية من تطبيق النظام الانتاجى القديم ظلت الروح المعنوية للعاملين منخفضة واستمرت مؤشرات الانتاجية فى الانخفاض وذلك بسبب فقدان الثقة بين العاملين والإدارة العليا للشركة وظهور توقع بان للإدارة العليا مطلق الحرية فى تغيير النظم الانتاجية بدون استطلاع رأى العاملين أو اشراكهم فى اتخاذ القرار .

- وقد اقترح أحد أعضاء اللجنة ضرورة علاج المشكلة بأسلوب غير تقليدى تم اقتراحه على النحو التالى :

* كل مجموعة من العمال تشكل تنظيم غير رسمى فيما بينها وهناك قائد لهذا التنظيم يدين له العمال بالولاء والطاعة لما له من مكانة أدبية لدى مجموعة العمال .

* إدارة الشركة تهتم بالحفاظ على علاقات العمل الطيبة مع قادة التنظيمات غير الرسمية لادراكها بمدى تأثير هؤلاء القادة على سلوك عمال الشركة .

* يتم تكريم قائد التنظيم غير الرسمى عن طريق اضافة الحرف الاول من اسمه واسم عائلته إلى اسم طراز السيارة التى تقوم ورشة التجميع بانتاجه مما يؤدى إلى شعور العاملين بالورشه بالفخر والاعجاب حيث أن زميلهم تم تكريمه بهذا الشكل وأن هذا التكريم يمكن أن يدركه عاملين آخرين فى المستقبل وقد انتقل هذا الشعور بالفخر والعزة والاعجاب إلى أسر هؤلاء العاملين بشكل طبيعى وتلقائى .

- تطبيق الاقتراح السابق أدى إلى ارتفاع الروح المعنوية للعاملين وزيادة مؤشرات الانتاجية وزيادة ثقة العاملين فى المستويات الادارية المختلفة .

- قياس المؤشرات غير المالية الخاصة بالموارد والبشرية يساعد على تحليل وفهم الظواهر التالية :

- * ارتفاع معدلات دوران العاملين وتحديد أسبابه .
- * انتقال العاملين إلى شركات منافسة .
- * ارتفاع معدلات الغياب غير المبررة .
- * انخفاض معدلات انتاجية العاملين .
- * انخفاض الروح المعنوية لدى العاملين .
- * أحجام العاملين عن المشاركة في اتخاذ القرارات .
- * مقاومة التغيير في النظم الانتاجية والادارية المختلفة .

(جـ) الجوانب السلوكية للمؤشرات غير المالية الخاصة بالأسواق والمستهلكين.

- تلعب المؤشرات غير المالية الخاصة بالأسواق والمستهلكين دوراً هاماً في تحليل وتفسير دوافع المستهلكين والعوامل المؤثرة في قرارات الشراء . وعلى سبيل المثال نجد ان المقاييس الخاصة بعدد شكاوى العملاء تساعد على تقييم أنشطة خدمات ما بعد البيع ودراسة توقعات وتوجهات المستهلكين تجاه منتجات الشركة .

كما ان المؤشرات الخاصة بمتوسط فترة تأخير تسليم المنتج وعدد مرات التسليم المتأخر للمنتج تساعد في التنبؤ بسلوك المستهلك تجاه خدمات ومنتجات الشركة الحالية والمستقبلية .

- ويلاحظ ان المؤشرات الخاصة بعدد المنتجات الجديدة المبتكرة ونسبة عدد العملاء الجدد إلى اجمالي العملاء تشير إلى استجابة المنشأة لاحتياجات ومتطلبات وتوقعات العملاء وتساعد على تحديد العوامل المؤثرة في الموقف التنافسي العام للمنشأة وكذلك الموقف التنافسي لكل منتج أو خدمة على حده .

٥/٧- حالات عملية:

١ - فيما يلي بعض البيانات الخاصة بالمادة الخام (س) لشركة السلام الصناعية عن شهر مايو ١٩٩٧ .

* كمية المواد المشتراه ١٠٠٠٠ وحدة .

* كمية المواد المخطط شراؤها ١٥٠٠٠ وحدة .

* كمية المواد الفعلية المستخدمة في الانتاج ٨٠٠٠ وحدة .

* كمية المواد المعيارية ٩٥٠٠ وحدة .

والمطلوب : قياس المؤشرات غير المالية الخاصة بالمادة الخام (س) .

الحل : باستخدام البيانات السابقة يمكن قياس المؤشرات التالية :

(أ) نسبة كمية المواد المشتراه إلى كمية المواد المخطط شراؤها

$$\%٦٧ = \frac{\text{كمية المواد المشتراه}}{\text{كمية المواد المخطط شراؤها}} = \frac{١٠٠٠٠}{١٥٠٠٠}$$

(ب) نسبة كمية المواد الفعلية المستخدمة في الانتاج إلى كمية المواد المعيارية

$$\%٨٤ = \frac{\text{كمية المواد الفعلية}}{\text{كمية المواد المعيارية}} = \frac{٨٠٠٠}{٩٥٠٠}$$

٢ - فيما يلي بعض البيانات الخاصة بالآلات الخاصة بمصنع (ل) بشركة

السلام الصناعية عن الربع الثاني لسنة ١٩٩٧ .

* اجمالي وقت عمل الآلات ٤٨٠٠ ساعة .

* اجمالي وقت توقف الآلات ٥٠٠ ساعة .

* الوقت المستغرق في اعادة بعض العمليات ٣٠٠ ساعة .

* عدد مرات فشل تأدية مهام العمل المخططة ٢٠ مرة .

* عدد مرات فشل تأدية مهام العمل غير المخططة ٣٠ مرة .

* عدد مرات القيام بأعمال الصيانة ١٠٠ مرة .

- * عدد مرات القيام بأعمال الصيانة المانعة ٢٠ مرة .
 - * عدد مرات القيام بأعمال الصيانة المصححة ٣٠ مرة .
 - * عدد مرات القيام بأعمال الصيانة التحليلية ١٠ مرات .
- والمطلوب : قياس المؤشرات غير المالية الخاصة بأداء العمل الآلى .
- الحل : باستخدام البيانات السابقة يمكن قياس النسب التالية :

(أ) نسبة زمن توقف الآلات إلى اجمالى وقت عمل الآلات

$$\frac{\text{اجمالى توقف الآلات}}{\text{اجمالى وقت عمل الآلات}} = \frac{٥٠٠}{٤٨٠٠} = ١٠,٥\%$$

(ب) نسبة اعادة العمليات إلى اجمالى وقت عمل الآلات

$$\frac{\text{وقت اعادة العمليات}}{\text{اجمالى وقت عمل الآلات}} = \frac{٣٠٠}{٤٨٠٠} = ٦,٢٥\%$$

(جـ) نسبة الفشل فى المهام المخططة إلى الفشل فى المهام غير المخططة

$$\frac{\text{عدد مرات فشل تادية مهام العمل المخططة}}{\text{عدد مرات فشل تادية مهام العمل غير المخططة}} = \frac{٢٠}{٣٠} = ٦٧\%$$

(د) نسبة الصيانة المانعة إلى اجمالى أعمال الصيانة

$$\frac{\text{عدد مرات أعمال الصيانة المانعة}}{\text{عدد مرات القيام بأعمال الصيانة}} = \frac{٢٠}{١٠٠} = ٢٠\%$$

(هـ) نسبة الصيانة المصححة إلى اجمالى أعمال الصيانة

$$\frac{\text{عدد مرات أعمال الصيانة المصححة}}{\text{عدد مرات القيام بأعمال الصيانة}} = \frac{٣٠}{١٠٠} = ٣٠\%$$

(و) نسبة الصيانة التحليلية إلى اجمالي أعمال الصيانة

$$= \frac{\text{عدد مرات اعمال الصيانة التحليلية}}{\text{عدد مرات القيام بأعمال الصيانة}}$$
$$= \frac{10}{100} = 10\%$$

٣ - فيما يلي بعض البيانات الخاصة بالانتاج بمصنع (ع) بشركة السلام

الصناعية عن النصف الاول لسنة ١٩٩٧ .

* عدد الوحدات المستهدف اكمالها ١٠٠٠ وحدة .

* عدد الوحدات المكتملة الفعلية ٨٠٠ وحدة .

* اجمالي تكاليف الانتاج ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه .

* تكاليف الضمان ١٥٠٠٠٠ جنيه .

* كمية الانتاج الفعلية ٥٠٠٠ وحدة .

* وكمية الانتاج المباعة ٤٠٠٠ وحدة .

والمطلوب : اعداد مؤشرات الانتاج والمنتجات .

الحل : باستخدام البيانات السابقة يمكن قياس النسب التالية :

(١) نسبة معدل الاكمال الفعلي إلى المستهدف

$$= \frac{\text{عدد الوحدات المكتملة الفعلية}}{\text{عدد الوحدات المستهدف اكمالها}}$$
$$= \frac{800}{1000} = 80\%$$

(ب) نسبة تكاليف الضمان إلى اجمالي التكاليف

$$\%١٥ = \frac{١٥٠٠٠}{١٠٠٠٠٠٠} = \frac{\text{تكاليف الضمان}}{\text{اجمالي التكاليف}} =$$

(جـ) نسبة كمية الانتاج المباع إلى كمية الانتاج

$$\%٨٠ = \frac{٤٠٠٠}{٥٠٠٠} = \frac{\text{كمية الانتاج المباع}}{\text{كمية الانتاج الفعلية}} =$$

٤ - فيما يلي بعض المعلومات التسويقية الخاصة بشركة النهضة الصناعية عن سنة ١٩٩٧ .

* حجم المبيعات الكلية ١٠٠٠٠ وحدة .

* حجم المبيعات المحلية ٨٠٠٠ وحدة .

* حجم المبيعات الخارجية ٢٠٠٠ وحدة .

* أنواع المنتجات ٢٠ نوع .

* عدد المنتجات الجديدة المبتكرة ٤ أنواع .

* نصيب الشركة من السوق عام ٩٦ يبلغ ٣٠٪ .

* نصيب الشركة من السوق عام ٩٧ يبلغ ٥٠٪ .

* اجمالي عدد العملاء ٥٠٠ عميل .

* عدد العملاء الجدد ١٠٠ عميل .

والمطلوب : اعداد مؤشرات الاداء التسويقي عن عام ١٩٩٧ .

الحل :

(أ) نسبة حجم المبيعات المحلية إلى اجمالي المبيعات .

$$\%٨٠ = \frac{٨٠٠٠}{١٠٠٠٠} = \frac{\text{حجم المبيعات المحلية}}{\text{حجم المبيعات الكلية}} =$$

(ب) نسبة حجم المبيعات الخارجية إلى اجمالي المبيعات

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{حجم المبيعات الخارجية}}{\text{حجم المبيعات الكلية}} = \\ \%٢٠ &= \frac{٢٠٠٠}{١٠٠٠٠} = \end{aligned}$$

(جـ) نسبة عدد المنتجات الجديدة والمبتكرة إلى اجمالي عدد المنتجات

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{عدد المنتجات الجديدة والمبتكرة}}{\text{اجمالي عدد المنتجات}} = \\ \%٢٠ &= \frac{٤}{٢٠} = \end{aligned}$$

(د) نسبة الزيادة في حجم السوق

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{نصيب الشركة من السوق عام ٩٧} - \text{نصيب الشركة عام ٩٦}}{\text{نصيب الشركة عام ٩٦}} = \\ \%٦٧ &= \frac{\%٢٠}{\%٣٠} = \frac{\%٣٠ - \%٥٠}{\%٣٠} = \end{aligned}$$

(هـ) نسبة عدد العملاء الجدد إلى اجمالي العملاء

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{عدد العملاء الجدد}}{\text{اجمالي عدد العملاء}} = \\ \%٢٠ &= \frac{١٠٠}{٥٠٠} = \end{aligned}$$

هـ - فيما يلي بعض المعلومات الخاصة بالموارد البشرية لشركة النهضة الصناعية عن عام ١٩٩٧ .

- * اجمالي عدد العاملين ٥٠٠ عامل .
 - * عدد العاملين الذين تركوا العمل ٥٠ عامل .
 - * عدد العاملين الجدد ١٠٠ عامل .
 - * عدد العاملين الذين التحقوا بالعمل لدى المنافسين ٤٠ عامل .
 - * ساعات العمل المعيارية المحققة للاهداف ١٠٠٠٠٠٠ .
 - * ساعات العمل الفعلية ١٢٠٠٠٠٠ .
 - * تكلفة الاجور ٣٦٠٠٠٠٠٠ جنيه .
 - * قيمة الانتاج ١٨٠٠٠٠٠٠٠ جنيه .
- والمطلوب : اعداد مؤشرات اداء الموارد البشرية .
- الحل :

(ا) معدل دوران العاملين .

$$= \frac{\text{عدد العاملين الذين تركوا العمل}}{\text{اجمالي عدد العاملين}}$$

$$= \frac{50}{500} = 10\%$$

(ب) نسبة العاملين الذين التحقوا بالعمل لدى المنافسين

$$= \frac{\text{عدد العاملين الذين التحقوا بالعمل لدى المنافسين}}{\text{اجمالي عدد العاملين}}$$

$$= \frac{40}{500} = 8\%$$

(ج) نسبة العاملين الجدد إلى اجمالي عدد العاملين

$$\frac{\text{عدد العاملين الجدد}}{\text{اجمالي عدد العاملين}} =$$
$$\%٢٠ = \frac{١٠٠}{٥٠٠} =$$

(د) مؤشرات فاعلية العماله

$$\frac{\text{ساعات العمل المعيارية المحققة للأهداف}}{\text{ساعات العمل الفعلية}} =$$
$$\%٨٤ = \frac{١٠٠٠٠٠}{١٢٠٠٠٠} =$$

(هـ) مؤشر كفاءة المخرجات

$$\frac{\text{قيمة المخرجات (الإنتاج)}}{\text{تكلفة العمالة}} =$$
$$٥ \text{ مرات} = \frac{١٨٠٠٠٠٠}{٣٦٠٠٠٠} =$$

(٨) الوحدة التعليمية الثامنة الجوانب السلوكية لتقييم الأداء

• الأهداف:

أولاً : دراسة وتحليل اساليب ومقومات تقييم الأداء .
ثانياً : عرض وتحليل مقومات اسلوب محاسبة المسئولية وانعكاساته السلوكية .

ثالثاً : استشفاف الجوانب السلوكية لاساليب تقييم الأداء .

• المحتويات:

- ١/٨ - مفهوم تقييم الأداء ومقوماته وأسسها .
- ٢/٨ - مجالات تقييم الأداء .
- ٣/٨ - مقومات اسلوب محاسبة المسئولية .
- ٤/٨ - أسعار التحويل وطرق تحديدها .
- ٥/٨ - الجوانب السلوكية لاساليب تقييم الأداء .
- ٦/٨ - حالات عملية .

١/٨ مفهوم ومقومات وأسس تقييم الأداء:

يعد تقييم الأداء مرحلة من مراحل العملية الإدارية والتي تبدأ بتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها واعداد خطة محددة المعالم لتحقيق هذه الأهداف ويتم اعداد برامج تفصيلية تهدف إلى تحقيق الأهداف من خلال استغلال الموارد المتاحة للمنشأة على أن تتم مقارنة الأداء الفعلى بما كان مخططاً أو متوقع تحقيقه .

(أ) مفهوم تقييم الأداء :

- تشمل عملية تقييم الأداء الدراسات التي تربط بين الموارد المالية والبشرية المتاحة وبين كفاءة استخدامها في المنشأة كما تهدف هذه الدراسات إلى مقارنة ما تحقق فعلاً بما كان مستهدف تحقيقه وذلك على أساس أن المستهدف تحقيقه يرتبط بمعايير محددة ، مقدماً .

- وعملية تقييم الأداء تعبر عن خطوات تمثل تسلسل العملية الإدارية وتتلخص هذه الخطوات فيما يلي :

١ - تحديد الأهداف على المستوى الإجمالى والتفصيلى .

٢ - تحديد المستويات المقبولة لتحقيق الأهداف أى تحديد معايير الأداء .

٣ - اختيار أسلوب قياس الأداء .

٤ - تطبيق أسلوب قياس الأداء .

٥ - مقارنة نتائج قياس الأداء بالمعايير السابق تحديدها .

٦ - تحديد الفروق بين النتائج الفعلية والمعايير المحددة .

ويتضح مما سبق أن الهدف الأساسى لعملية تقييم الأداء هو مقارنة ما حققته الوحدة الاقتصادية بالأهداف المحددة مقدماً لتحديد مدى تنفيذ هذه الأهداف ، ودرجة الكفاية فى تحقيقها وتقييم نتائج التنفيذ بقصد تحديد المسئول عنها .

(ب) مقومات نظم تقييم الأداء :

هناك عدة مقومات يجب توافرها حتى يمكن لنظام تقييم الأداء المتبع تحقيق أهدافه وتتمثل هذه المقومات فيما يلي :

- ١ - شمول النظام بحيث يغطي مختلف جوانب نشاط المنشأة .
- ٢ - مشاركة العاملين في وضع أسس النظام المتبع لتقييم أدائهم ضماناً لاقتناعهم به وقبولهم لنتائج .
- ٣ - يجب أن يتميز النظام المتبع بالقدرة على تحديد جميع فروق الأداء سواء الموجبه أو السالبة .
- ٤ - يجب أن يكون هناك تكامل بين نظام تقييم الأداء ونظم الرقابة الأخرى مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ومؤشرات التحليل المالي .
- ٥ - يجب أن يتسم النظام المتبع بالاستمرارية فيجب أن يستمر تطبيقه لفترات زمنية متتالية وبشكل دورى حتى يمكن تحديد الفروق والانحرافات بسرعة ودقة .
- ٦ - يجب أن يرتبط نظام تقييم الأداء بنظم الحوافز المطبقة بالمنشأة بحيث يتحقق التوازن بين أهداف المنشأة بصفه عامة والأهداف الشخصية للعاملين .

(جـ) أسس تقييم الأداء :

هناك بعض الأسس العامة التي يجب مراعاتها عند تطبيق نظم تقييم الأداء وذلك على النحو التالى :

١ - تحديد أهداف المنشأة .

هناك عدة أهداف تسعى المنشأة إلى تحقيقها ويجب أن يكون هناك تحديد واضح لهذه الأهداف حتى يمكن تقييم الأداء وفقاً لمستويات تحقيق هذه الأهداف وفى هذا المجال يجب مراعاة ما يلي :

- (أ) تحديد أولويات الأهداف وأهميتها النسبية .
- (ب) تناسق الأهداف طويلة الأجل مع الأهداف قصيرة الأجل .
- (جـ) التحديد الدقيق للبعد الزمني لكل هدف .
- (د) معرفة كل مستوى إدارى بالأهداف التي يجب أن يحققها وعلاقتها بالأهداف الأخرى داخل المنشأة .

٢ - إعداد خطة لتحقيق الأهداف .

بعد تحديد الأهداف يتم تحديد طرق وأساليب العمل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وذلك من خلال إعداد خطة تفصيلية واضحة المعالم تتناسب مع إمكانيات وموارد المنشأة .

٣ - تحديد مراكز المسؤولية .

يجب أن يتم تحديد مسؤولية كل مدير داخل المنشأة عن ما سيساهم به في سبيل تحقيق الهدف العام للمنشأة حتى يمكن مساءلته وتقييم أدائه ولهذا يجب تقسيم المنشأة إلى مجموعة من مراكز المسؤولية .

٤ - تحديد معايير الأداء .

يتم تقييم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بمعايير محددة مقدماً وهناك عدة خصائص يجب توافرها في هذه المعايير منها :

* الصلاحية : يجب أن يمثل المعيار ما يمكن تحقيقه كهدف في ظل الظروف العادية للعمل وليس الظروف المثالية .

* الامتناع والقبول : يجب أن يقتنع المنفذون بالمعيار حتى يتم قبوله كوسيلة لتقييم الأداء .

* الوضوح والتفصيل : يجب أن يكون المعيار واضحاً ومفهوماً من قبل المنفذين ويكون مفصلاً بالقدر المناسب .

* الثبات : يجب الا يتغير المعيار إلا إذا تغيرت الظروف .

* الملاءمة للمستقبل : حتى يكون المعيار مناسباً لظروف العمل ، يجب وضع

المعيار فى ضوء التنبؤ بما يمكن أن يحدث فى المستقبل .

هـ - توافر نظام متكامل للمعلومات :

يجب توافر نظام متكامل للمعلومات يتيح قياس الأداء الفعلى ويوفر التقارير الرقابية اللازمة لمقارنة الأداء الفعلى بالمعايير المخططة .

٢/٨ : مجالات تقييم الأداء :

تهدف نظم تقييم الأداء إلى قياس مدى تحقيق المنشأة لأهدافها وتتمثل مجالات أهداف المنشأة فى بعض أو كل المجالات التالية :

* الانتاج

* التسويق

* الاستغلال المثل للموارد المتاحة

* العمالة

* المسئولية الاجتماعية

* القيمة المضافة

* الربحية

(١) الانتاج :

الانتاج هو عملية خلق السلع والخدمات ومن وجهه النظر الاقتصادية فهو يتمثل فى الزيادة فى القيمة المعبرة عن المنفعة الاقتصادية نتيجة اتمام العمليات أو المراحل الانتاجية ، ويلاحظ أن مجال الانتاج يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمجالات التسويق والربحية والعمالة .

(ب) التسويق :

تهدف العملية الانتاجية إلى تقديم المنتج النهائى أما العملية التسويقية فهي تضيف قيمة جديدة الى المنتج حيث يمكن بيع المنتج بسعر أعلى من تكلفة انتاجه .

ويرتبط مجال التسويق بالأنشطة التالية :

- تخطيط المنتج وتحديد مواصفاته واساليب وتوقيت عرضه .

- تخطيط سعر البيع .

- تخطيط الحملات الترويجية .

- تخطيط أساليب وقنوات التوزيع .

ويلاحظ أن مجالى التسويق والربحية يسيران جنباً إلى جنب حيث يخدم كل منهما الآخر فالتسويق الجيد يزيد الربحية والربحية العالية تعد مادة تسويقية جيدة .

(جـ) الاستغلال الامثل للموارد المتاحة :

يرتبط هذا المجال بتحقيق أعلى مستويات الكفاية الانتاجية أى محاولة استغلال الموارد المتاحة بأقصى درجات الكفاية والفاعلية .

والكفاية الانتاجية تعبر عن درجة نجاح المنشأة فى استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة فى انتاج السلع والخدمات التى يتخصص فى انتاجها .

ويمكن التعبير عن الانتاجية بالعلاقة التالية :

المخرجات (الاستخدامات)

المدخلات (الموارد)

(د) العمالة :

يرتبط هذا المجال بحسن أداء العاملين لما يكلفون به من مهام وأعمال بحيث يتم العمل بالدقة والسرعة والجودة المطلوبة ويحقق فى نفس الوقت الاشباع المادى والنفسى ويرفع من الروح المعنوية للعاملين .

وهناك علاقة واضحة بين مجالات الربحية والعمالة ، فاستخدام العمالة المدربة ذات الكفاءة العالية سوف يساعد على زيادة الربحية وليس العكس لأن اخطاء قلة الخبرة تفوق بكثير التكاليف المادية للخبرة .

(هـ) المسؤولية الاجتماعية :

اى منشأة يجب أن يكون لها دور ايجابى تجاه المجتمع الذى تعمل فيه ، فكما تتأثر به يجب أن تؤثر فيه . وتختلف مجالات التأثير ودرجاته طبقاً لنوع المنشأة وطبيعة النظام الاقتصادى الذى تعمل به . ولا يوجد تعارض مباشر بين مجال الربحية ومجال المسؤولية الاجتماعية بل هناك تكامل واضح بينهما .

(و) القيمة المضافة :

تتمثل القيمة المضافة فى مقدار ما اضافته العملية الانتاجية على المواد الأولية والسلع الوسيطة بما يجعل لها قيمة وقدرة اشباعية اكبر ، وذلك باستخدام الجهود المادية والبشرية المتاحة للمنشأة فالقيمة المضافة هى مجموع عوائد عناصر الانتاج والتي تتمثل فى :

- * الأجور كعائد لعنصر العمل .
- * الايجارات كعائد لعنصر الأرض .
- * الفوائد كعائد لعنصر رأس المال .
- * الأرباح كعائد لعنصر التنظيم .

ويعد مفهوم القيمة المضافة مفهوماً ذو دلالة على المستوى القومى حيث أن مجموع القيم المضافة للوحدات الاقتصادية فى المجتمع يساوى الناتج القومى الاجمالى هذا بالإضافة إلى أن دلالتة تزيد عن دلالة الربح فاعتبار أن الربح يعتبر أحد عناصر القيمة المضافة .

(ز) الربحية :

يعد الربح هو الهدف النهائي الذى تسعى المنشأة إلى تحقيقه حيث يساعد الربح على مقابلة المخاطر التى تتعرض لها المنشأة كما يمكن استثمار الأرباح بصفة مباشرة كأحد أساليب التمويل الذاتى . وتعتبر الأرباح عن مدى نجاح إدارة المنشأة فى استغلال الموارد المتاحة بالدرجة المطلوبة من الكفاءة والفاعلية.

٣/٨، مقومات أسلوب محاسبة المسئولية :

نتناول فى هذا الجزء العناصر التالية :

(أ) مفهوم محاسبة المسئولية .

(ب) أسس ومقومات تطبيق محاسبة المسئولية .

(جـ) أنواع مراكز المسئولية .

(أ) مفهوم محاسبة المسئولية :

يمكن تعريف المحاسبة على أساس المسئولية بأنها :

* نظام يشخص الموازنات الرقابية ... أى يجعل كل مدير مسئول ويترجم هذه المسألة فى أرقام اذ يكون هناك ارتباط كامل بين الموازنة والأشخاص المسئولين بالمنشأة .

* نظام يربط الهيكل التنظيمى والمسئولية وأهداف المنشأة بمعنى أن لكل مدير دور فى الهيكل التنظيمى ومطلوب منه تحقيق أهداف معينة والتي هى فى مجموعها تمثل أهداف المنشأة ككل .

* نظام يعكس كفاءة الأفراد فى صورة تقارير تعد لايضاح ما تم مقارنة بما هو متفق عليه فى الموازنة مع كل مركز مسئولية على حدة فهو نظام محاسبة شخص أو نظام محاسبة على النشاط بمعنى مساءلة كل مدير عن نتائج النشاط المسئول عنه .

وبالتالى فإن نظام المحاسبة على أساس المسؤولية يعكس أهداف المنشأة ويربطها بالمديرين فى الهيكل التنظيمى فى صورة برنامج عمل واجب التنفيذ ويقيس الأداء الفعلى ويقارنه مع الأداء المخطط وذلك على مستوى كل مركز مسئولية .

- ويتضح مما سبق أن أهداف نظام محاسبة المسؤولية هى مساعدة الإدارة

فى المجالات التالية :

* التخطيط لتحقيق الأهداف .

* متابعة تنفيذ الأهداف .

* الرقابة وتقييم الأداء .

(ب) أسس ومقومات تطبيق محاسبة المسؤولية :

نظام محاسبة المسؤولية يتيح فرصة أكبر لإمكانية تحقيق أداء أفضل عن طريق التحرك السريع فى ظل الصلاحيات الممنوحة لكل مستوى تنظيمى بالإضافة انه يمكن القيادات الإدارية من تركيز الانتباه على مشكلات تطوير وتحسين الأداء .

ولكى يحقق نظام محاسبة المسؤولية الأهداف المرجوة فى مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء يجب أن يركز النظام على الدعائم الأربعة التالية :

١ - تنظيم إدارى واضح يحدد المسؤوليات لكل مستوى تنظيمى ولكل وحدة تنظيمية (مركز مسئولية) فى صورة برنامج عمل واجب التنفيذ مع توازن المسؤولية مع الصلاحيات الممنوحة .

٢ - نظام للموازنات الرقابية يعكس الأهداف التفصيلية المحددة فى شكل برنامج عمل قابل للقياس الكمي والكيفي والزمنى وترتبط بمراكز المسؤولية فى التنظيم الإدارى .

- ٣ - نظام لمحاسبة التكاليف يركز على مجموعة من المعايير والمؤشرات بحيث يساعد على قياس الإيرادات والتكاليف لكل مركز مسئولية مع التمييز بين التكاليف التي يمكن التحكم فيها والتي لا يمكن التحكم فيها لكل مستوى إداري.
- ٤ - نظام للتقارير يتسم بالسرعة والوضوح والموضوعية يمكن الإدارة من تحقيق فاعلية أكثر في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة مع التركيز على تطبيق مبدأ الرقابة بالفروق والإدارة بالاستثناء .

(ج) أنواع مراكز المسئولية :

تطبيق أسلوب محاسبة المسئولية يقوم على أساس تقسيم المنشأة إلى وحدات تنظيمية فرعية تسمى مراكز المسئولية وتتمثل هذه المراكز فيما يلي :

* مركز تكلفة .

* مركز ربحية .

* مركز استثمار .

• مركز التكلفة :

يشير مفهوم مركز التكلفة كمركز مسئولية إلى تجميع وقياس مدخلات الموارد المختلفة لوحدة أو وحدات تنظيمية محددة تحديداً واضحاً ، يرأس كل منها مسئول معين ... وتقاس هذه المدخلات في شكل نقدي باعتبارها تمثل تكاليف مركز مسئولية ما ... فالمبدأ هو تجميع التكاليف الخاصة بوحدة تنظيمية معينة حيث تتم مساءلة مدير هذه الوحدة عن انحرافات الأداء الفعلي عن المخطط للوحدة ... ولا تعتمد هذه المساءلة على أى مقاييس تعبر عن قيمة مخرجات الوحدة التنظيمية أو العلاقة بين مدخلاتها ومخرجاتها فالتركيز ينصب أساساً على التكاليف فقط .

والاصل أن تتم مساءلة مدير مركز التكلفة في حدود عناصر التكاليف التي تدخل في نطاق رقابته ويمكن الفصل بين ما يدخل أو ما لا يدخل في نطاق رقابة المدير باستخدام المعايير التالية :

- * مدى سلطة المدير بالنسبة لقرارات حيازة الموارد وتوجيه استخدامها .. فإذا كان لمدير مركز التكلفة حق اتخاذ القرارات المتعلقة ببعض عناصر الانفاق داخل المركز ، اعتبر مسؤولاً عما يظهر من انحراف في هذه العناصر .
- * مدى سيطرة المدير على الظروف التي تؤثر في مستوى الانفاق داخل مركز التكلفة ... فسيطرة المدير تعنى قدرته على التحكم في عناصر الانفاق .
- * مدى سلطة المدير في تحديد أو تعديل مستويات الانفاق نتيجة لوجود عدة قرارات بديلة مرتبطة بهذا التحديد أو التعديل .

• مركز الربح :

- طبقاً لمفهوم مركز الربح تعتبر كل من مدخلات ومخرجات الوحدة التنظيمية أساس مساءلة مدير هذه الوحدة ... وتتولد المقاييس التي تساعد على تحقيق الرقابة على مدخلات الموارد ومخرجات الانتاج أو الخدمات بالتركيز على كل منهما من ناحية ومن خلال تحديد العلاقة بينهما من ناحية أخرى ، حيث تتوافر :
- المقاييس التي تهدف إلى الرقابة على عناصر التكاليف .
 - المقاييس التي تساعد على تقييم أداء الوحدة التنظيمية في شكل مخرجات انتاج أو خدمات .
 - المقاييس التي تحدد العلاقة بين المدخلات والمخرجات .
- ويعتبر مركز الربح أكثر فاعلية في تحقيق الرقابة عن مركز التكلفة ... ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية :

- * طبقاً لمفهوم مركز الربح تعتبر المدخلات والمخرجات أساس مساءلة المدير عن أداء المركز ، بينها ينصب الاهتمام فى مراكز التكلفة على المدخلات فقط .
- * يساعد مفهوم مركز الربح على تطابق الأهداف الشخصية مع أهداف المنشأة ، فالمدير الذى يسعى إلى تحقيق أقصى ربح لمركز معين يعمل على تحقيق هدف تعظيم الربح للمنشأة .

• مركز الاستثمار :

- يعتبر مركز الاستثمار امتداداً لمفهوم مركز الربح ، حيث يكون المشرف على الوحدة التنظيمية ليس مسؤولاً فقط تجاه ربح الوحدة ولكن أيضاً تجاه الأسلوب والطريقة التى تستخدم بها الأصول المخصصة لممارسة النشاط داخل الوحدة ويتم قياس كفاية أداء مركز الاستثمار من خلال رقم الربح فى علاقته بالأصول المستخدمة فى تحقيقه ويمثل ذلك مقياساً للربحية أو العائد على رأس المال . ويساعد مقياس الربحية على توليد مجموعة من المقاييس المحاسبية التى تهدف إلى قياس كفاية أداء مركز الاستثمار ... وتتضمن هذه المقاييس :
- * علاقة ربح تشغيل المركز بالإيرادات الناتجة عنه .
- * علاقة الأصول المستخدمة فى توليد إيرادات المركز بهذه الإيرادات .
- * علاقة كل عنصر تكلفة بإيرادات المركز .
- * علاقة المكونات التفصيلية للأصول المستخدمة فى توليد إيرادات المركز بهذه الإيرادات .

٤/٨ : أسعار التحويل وطرق تحديدها :

نتناول فى هذا الجزء العناصر التالية :

- (ا) مفهوم أسعار التحويل .
- (ب) أهمية أسعار التحويل .
- (جـ) معايير الحكم على كفاءة أسعار التحويل .
- (د) أساليب تحديد أسعار التحويل .

(ا) مفهوم أسعار التحويل :

سعر التحويل هو السعر الذى يستخدم للتعبير عن تحركات السلع والخدمات فيما بين الأقسام أو الإدارات أو أى وحدات تنظيمية داخل إطار الوحدة الاقتصادية الواحدة أو بين وحدات اقتصادية منفصلة تقع تحت إدارة عامة . وقد يشتمل الإنتاج المتبادل على المواد الخام أو الأجزاء تامة الصنع التى يتم تبادلها وانتقالها للإستغلال ، أو بغرض إعادة بيعها . ويطلق على هذه العملية تحويلات أو مبيعات داخلية والقيمة التى يتم بها تبادل السلع والخدمات تسمى سعر التحويل .

أى أن سعر التحويل ما هو إلا سعر الوحدة من المنتج أو الخدمة المحولة من مركز ربحية إلى آخر داخل المنشأة وهو يعد بمثابة أيراد للقسم (المركز) المحول منه وتكلفة على القسم المحول إليه .

(ب) أهمية أسعار التحويل :

يمكن أبراز أهمية أسعار التحويل من خلال النقاط التالية :

- ١ - تؤثر أسعار التحويل على تقييم أداء الأقسام المختلفة ، فهى بالنسبة للقسم البائع أيراد وبالنسبة للقسم المشتري تكلفة . كذلك فإن أى اختلاف فى أسعار التحويل يؤدى إلى اختلاف عكسى فى ربحية كل من القسمين البائع

والمشتري . فإذا زادت أسعار التحويل انخفضت أرباح القسم المشتري وزادت أرباح القسم البائع . لذلك يجب أن تكون هناك طريقة واضحة وعادلة لتسعير هذه التحويلات حتى يتم تقييم الأداء بصورة عادلة .

ويمكن أن يظهر سعران للتحويل في قائمة دخل مركز الربحية في حالة ما إذا كان هذا القسم يعتمد على سلع أو خدمات محولة له من أقسام ربحية أخرى وفي نفس الوقت يقدم خدمات أو سلع لأقسام ربحية أخرى ، فالأول يعد سعر شراء مواد خام والثاني يعد سعر بيع منتج نهائي .

٢ - تؤثر أسعار التحويل على توزيع الموارد داخل الوحدة الاقتصادية ، بحيث تتحقق أعلى كفاءة ممكنة من استخدام الموارد المتاحة . وتحقق الكفاءة داخل الوحدة الاقتصادية عن طريق توجيه الموارد إلى المراكز التي تستخدمها بأقصى كفاءة ، فإذا كان أحد المراكز قادراً على دفع سعر أعلى للموارد المحولة إليه فهو بهذا يجتذب هذه الموارد من الاستخدامات الأقل إنتاجية .

٣ - تساهم أسعار التحويل في اتخاذ قرارات المفاضلة بين البدائل المختلفة، كقرار الصنع أو الشراء من الخارج وقرارات الاستثمار أو التوقف في نشاط فرعي، وقرار تسعير المنتجات الوسيطة والنهائية والقرار المتعلق بتحديد الحجم الأمثل للأنشطة الفرعية .

٤ - تعتبر أسعار التحويل أداة من أدوات الرقابة قبل وبعد الإنتاج ، فقبل الإنتاج تساعد على اتخاذ القرارات وبعد الإنتاج تستخدم في تقييم الأداء بصورة عادلة .

(ج) معايير الحكم على كفاءة أسعار التحويل :

هناك عدة معايير يجب توافرها حتى تحقق أسعار التحويل أهدافها ، ومن ضمن هذه المعايير ما يلي :

- ١ - يجب أن يساهم الأسلوب المستخدم فى تسعير التحويلات الداخلية فى حل مشكلة التعظيم الفرعى للربح ، والتي تتمثل فى تطابق هدف القسم مع الهدف العام للمنشأة . فسعر التحويل المثالى هو السعر الذى يدفع مديرى مراكز الربحية إلى اتخاذ نفس القرارات التى كانت ستتخذها الإدارة العليا إذا كانت القرارات تتخذ على مستوى الإدارة العليا ، بحيث يتحقق هدف المركز والهدف النهائي للشركة فى وقت واحد .
- ٢ - لابد أن يكون سعر التحويل أساساً موثقاً به لتقييم أداء مديرى مراكز الربحية فسعر التحويل يؤثر على قوائم الدخل الخاصة بكل قسم (مركز ربحية) وبالتالي يؤثر على ربحية المركز والتي تستخدم كأساس لتقييم أدائه.
- ٣ - يجب أن يحوز الأسلوب المستخدم فى تحديد أسعار التحويل على رضا العاملين لأنه يؤثر على تقييم أدائهم ومن الأفضل أن يساهموا فى اختيار الأسلوب المناسب لتسعير التحويلات الداخلية .
- ٤ - يجب أن يساهم سعر التحويل فى إيضاح مدى مساهمة كل قسم فى تحقيق الهدف العام للشركة ، فهو يؤثر فى قوائم الدخل الخاصة بكل قسم سواء كأحد عناصر التكاليف أو كأحد عناصر الإيرادات .
- ٥ - يجب ألا يتأثر سعر التحويل بشخصية مديرى مراكز الربحية أو مركزهم الوظيفى .
- ٦ - يجب أن يساهم سعر التحويل فى توزيع الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية التوزيع الأمثل ، بحيث تستخدم بالأسلوب الذى يحقق أعلى عائد للمنشأة ككل .
- ٧ - يجب ألا تساعد أسعار التحويل على نقل عوامل الإسراف وعدم الكفاية من مركز إلى آخر .

(د) أساليب تحديد أسعار التحويل :

تعتبر أسعار التحويل عملة ذات وجهين ، فهي سعر بيع للموارد المحولة من القسم ، أى أنها إيراد للقسم البائع وسعر شراء للموارد المحولة إلى القسم ، أى أنها تكلفة للقسم المشتري .

وتلجأ بعض المنشآت إلى سعر تحويل مزدوج ، وطبقاً لهذا الأسلوب يتم محاسبة كل من القسمين المحول إليه والمحول منه طبقاً لأسلوبين مختلفين من أساليب تحديد أسعار التحويل . فمثلاً يتم تحديد سعر التحويل طبقاً لأسعار السوق بالنسبة للقسم المحول إليه وطبقاً للتكلفة المتغيرة مضافاً إليها نسبة ربح بالنسبة للأقسام المحول منها السلعة .

وفيما يلي استعراض عام لأهم الأساليب المختلفة لتحديد أسعار التحويل .

(١) استخدام أسعار السوق كأساس لتحديد أسعار التحويل هناك عدة طرق

لتحديد سعر التحويل طبقاً لأسعار السوق ، نوجزها فيما يلي :

- ١ - سعر السوق المجرد .
- ٢ - سعر السوق المعدل .
- ٣ - سعر المساومة (السعر التفاوضي) .
- ١ - سعر السوق المجرد .

وطبقاً لهذه الطريقة فإنه يتم الاعتماد على أسعار السوق كأساس لتحديد أسعار التحويل ويمثل سعر التحويل في هذه الحالة السعر الذى يدفعه القسم المشتري إذا اشترى هذه السلعة من السوق الخارجى أو القيمة التى يبيع بها القسم البائع هذه السلعة فى السوق الخارجى .

- ويتمتع هذا السعر بالميزات التالية :

* الحياد .

* سهولة التطبيق فى حالة وجود سوق خارجى للسلع المتبادلة بين الأقسام.
* يشجع هذا الأسلوب الأقسام على تحقيق أقصى كفاية ممكنة ، لأن سعر التحويل فى هذه الحالة محدد ، فإى تخفيض فى تكاليف الإنتاج يؤدي إلى زيادة أرباح القسم .

- ولكن هناك بعض العيوب أو المحددات الخاصة بهذا الأسلوب ومنها :
* عدم توافر سوق خارجى للسعة أو الخدمة المحولة من الأقسام عند نقطة التحويل .

* إذا توافرت السلعة فى السوق الخارجى ، فإن سعر السوق لا يعد هو السعر الفعلى الذى يحصل عليه القسم البائع لأن هناك مسموحات وتكاليف اضافية يتحملها البائع مقابل البيع فى السوق الخارجى مثل الخصم النقدي أو الخصم المسموح به وتكاليف البيع والتوزيع .

٢ - سعر السوق المعدل :

وطبقاً لهذا الأسلوب يتم تعديل سعر السلعة السائد فى السوق بالتكاليف الإضافية التى يتحملها القسم البائع إذا قام بالبيع خارج الوحدة الاقتصادية . ويتمتع هذا الأسلوب بجميع مزايا الأسلوب السابق ، ولكن يقل العيب الخاص بعدم وجود سعر السوق للسلعة أو الخدمة المحولة عند نقطة التحويل .

٣ - سعر المساومة (السعر التفاوضى) :

ترشيداً لسعر السوق فى حالة عدم وجود سعر خاص بالسلعة عند نقطة التحويل أو فى حالة وجود قيود على مديرى مراكز الربحية تحد من حريتهم فى الشراء من خارج الشركة ، فإنه يمكن الاعتماد على أسلوب المساومة أو التفاوض بين مديرى مراكز الربحية فى تحديد سعر التحويل المناسب للسلعة المحولة فى ظل حرية مطلقة لكل من الطرفين فى قبول أو رفض هذا السعر .

وفى كثير من الاحيان يكون هناك موجه للسعر وهو شخص من الإدارة العليا لا يتدخل فى عملية التفاوض ولكنه يقرب وجهات النظر حتى يمكن التوصل إلى سعر التحويل ، ولكن دون أى ضغط منه - ولكى تكون طريقة المساومة فعالة يجب توافر عدة مبادئ هى :

- * أن يكون هناك سوق خارجى للسلعة المحولة من الأقسام .
- * أن يكون سعر السوق متوافر لدى أطراف المساومة .
- * أن تكون للأطراف المتساومة حرية التعامل مع السوق الخارجى فى حالة عدم التوصل إلى السعر الذى يرضى الطرفين .
- * أن يكون تدخل الإدارة قاصراً على حالات فشل مديرى المراكز فى الوصول إلى اتفاق ودون ضغط منها .

ومن مشاكل تطبيق هذا الأسلوب إمكانية احتكار أحد المراكز لمركز آخر ، وتأثر السعر المحدد طبقاً لهذا الأسلوب بمدى قوة شخصية المتساومين ووضعهم فى الهيكل التنظيمى ، كما يصعب تطبيق هذا الأسلوب فى حالة عدم وجود سعر سوق للسلع المتبادلة .

(ب) استخدام التكلفة كأساس لتحديد أسعار التحويل :

هناك عدة طرق لتحديد سعر التحويل طبقاً لأسعار التكلفة ، نوجزها فيما يلى :

- ١ - التكلفة الكلية .
- ٢ - التكلفة الكلية مضافاً إليها نسبة ربح .
- ٣ - التكاليف المتغيرة (الحدية) .
- ٤ - التكاليف الحدية المعيارية مضافاً إليها هامش ربح .
- ٥ - التكلفة الحدية المعيارية مضافاً إليها سعر الظل .

١ - التكلفة الكلية :

طبقاً لهذا الأسلوب يحمل المنتج أو الخدمة المحولة بكافة عناصر التكاليف سواء المباشرة أو غير المباشرة وبالتالي فإن سعر تحويل وحدة الخدمة أو المنتج يتحدد وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{سعر التحويل} = \frac{\text{اجمالي التكاليف الكلية}}{\text{حجم الانتاج}}$$

ولا يتميز هذا الأسلوب إلا بالسهولة والبساطة في حسابه ، أما عيوبه ومشاكله فهي على النحو التالي :

- * طبقاً لهذا الأسلوب يتم نقل عوامل عدم الكفاية والاسراف من قسم إلى آخر .
- * لا يمكن تحديد مدى مساهمة كل مركز ربحية في تحقيق أرباح الشركة ككل وبالتالي يصعب تقييم أداء هذه المراكز .
- * يشتمل سعر التحويل على التكاليف الثابتة التي ترتبط بالزمن ولا ترتبط بالانتاج وكذلك يشتمل على عناصر التكاليف غير الخاضعة لرقابة ومسئولية مدير مركز الربحية .

٢ - التكلفة الكلية مضافاً إليها نسبة ربح :

تحدد أسعار التحويل طبقاً لهذا الأسلوب على أساس التكلفة الكلية مضافاً إليها نسبة ربح مناسبة لهذا المنتج ، وقد تمثل نسبة الربح التي يتم وضعها معدل العائد على الاستثمار وبالتالي يكون سعر التحويل على النحو التالي :

$$\text{سعر التحويل} = \text{التكلفة الكلية لوحدة المنتج} + \text{نسبة ربح لوحدة المنتج}$$

ومن مميزات هذا الأسلوب ما يلي :

- * يوفر للإدارة العليا القدرة على تحديد حجم الأرباح الفعلية في كل قسم وبالتالي يساعد على وضع سياسة تسعير مناسبة للمنتجات النهائية .

* سهولة الفهم والتطبيق .

ويعانى هذا الأسلوب من المشاكل التالية :

* يعتبر الربح المحسوب بهذه الطريقة ربحاً حكماً لا يمكن الاعتماد عليه كاساس لتقييم أداء الأقسام .

* أن هذا الأسلوب ينقل الأسراف وعدم الكفاية من قسم إلى آخر ، هذا بالإضافة إلى أن نسب الربح المحددة مسبقاً لا تحفز الأقسام المحولة منها السلع على خفض التكاليف أو تفادى الضياع وعدم الأسراف .

* يتضمن سعر التحويل عناصر تكاليف لا تخضع لرقابة ومسئولية مدير مركز الربحية ، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها كأسلوب لتقييم الأداء .

٣ - التكاليف المتغيرة (الحدية)

طبقاً لهذا الأسلوب يحمل المنتج أو الخدمة بالتكاليف المتغيرة فقط ، ويعد سعر تحويل وحدة المنتج هو نصيبها من التكاليف المتغيرة وبالتالي يتحدد سعر التحويل وفقاً للمعادلة التالية :

$\text{سعر التحويل} = \frac{\text{التكاليف المتغيرة}}{\text{حجم الانتاج}}$
--

ومن مزايا هذا الأسلوب ما يلى :

* يساعد هذا الأسلوب فى تحديد التكلفة النهائية للسلع والخدمات المتبادلة بين الأقسام وبالتالي يسهل تحديد السعر النهائى المناسب لبيع السلعة فى السوق .

* يوفر هذا الأسلوب أساساً مناسباً للاختيار بين الشراء من خارج الوحدة أو الصنع داخلياً .

تمثل التكاليف وفقاً لهذا الأسلوب التكاليف الخاضعة لرقابة ومسئولية مدير مركز الربحية ، باعتبار أن جميع عناصر التكاليف الثابتة تخص الفترة الزمنية ولا يمكن لمدير مركز الربحية التحكم فيها ، وبالتالي فإنه يغير أسلوباً مناسباً للاعتماد عليه فى تقييم أداء مديرى مراكز الربحية .

ومن عيوب ومشاكل هذا الأسلوب ما يلى :

* يتأثر القسم المحول إليه بعوامل عدم كفاءة الأداء فى القسم المحول منه ، فإذا كان هناك اسراف أو ضياع نتج عنه زيادة التكاليف عن المعدل العادى، أدى هذا إلى تضخم التكاليف المحولة إلى القسم الآخر وبالتالي نقص الأرباح .

* بتأثر القسم البائع تأثراً بالغاً بهذه الطريقة ، فهو لا يغطى إلا تكاليفه المتغيرة فقط ولا يحقق أى أرباح بل يتحمل خسارة تعادل قيمة تكاليفه الثابتة .

٤ - التكاليف الحدية المعيارية مضافاً إليها نسبة ربح :

لتفادى نقل عوامل عدم الكفاية والاسراف ، يمكن استخدام أسلوب التكاليف الحدية المعيارية حيث تحدد تكاليف معيارية لوحدة المنتج تحدد على أساسها أسعار تحويل المنتجات المتبادلة بين الأقسام .

ولتفادى عملية ترحيل الأرباح إلى آخر قسم يمكن حساب نسبة ربح لكل قسم وبهذا تتفادى عيوب الطرق السابقة .

ويحدد سعر التحويل وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{سعر التحويل} = \frac{\text{تكاليف متغيرة معيارية للقسم}}{\text{حجم الانتاج}} + \text{نسبة الربح}$$

- ومن مميزات هذا الأسلوب ما يلي :

- * يظهر هذا الأسلوب مدى مساهمة كل قسم فى أرباح الوحدة الاقتصادية.
- * تعد أسعار التحويل المحددة طبقاً لهذا الأسلوب أساساً مناسباً لتقييم أداء مديري مراكز الربحية .

- ومن عيوب هذا الأسلوب أنه يتم استخدام نسبة ربح محددة مسبقاً ، فإذا تم التوصل إلى تحديد نسبة ربح بطريقة عادلة وصحيحة يكون هذا الأسلوب هو أفضل الأساليب لتحديد أسعار التحويل .

هـ - التكلفة الحدية المعيارية مضافاً إليها سعر الظل :

طبقاً لهذا الأسلوب يحدد سعر التحويل بإضافة سعر الظل إلى التكاليف الحدية المعيارية وسعر الظل ماهو الا تكلفة الفرصة البديلة الداخلية الناتجة عن استخدام الموارد النادرة وهو يعبر عن القيم الحدية للموارد النادرة ويطلق عليه أحياناً السعر المحاسبى ويشير السعر المحاسبى لمورد ما إلى الزيادة أو النقص فى أرباح المنشأة نتيجة زيادة أو نقص وحدات هذا المورد بمقدار وحدة واحدة .

ويتحدد سعر التحويل وفقاً للمعادلة التالية :

$\text{سعر التحويل} = \text{تكلفة معيارية حدية} + \text{سعر الظل (السعر المحاسبى)}$

٥/٨ : الجوانب السلوكية لأساليب تقييم الأداء :

يمكن أيضاً الجوانب السلوكية لأساليب تقييم الأداء من خلال النقاط التالية :

- ١ - يرتبط مفهوم تقييم الأداء بمفاهيم سلوكية هامة مثل الإدراك والتحفيز والروح المعنوية واعلاء قيم العمل وذلك على النحو التالى :
- اتجاهات ودرجة قبول العاملين لمفهوم تقييم الأداء تعتمد على أدراكهم

بان نظام تقييم الاداء يساعد على رفع مستوى أدائهم وخبرتهم ويؤدي إلى تحقيق التقارب بين أهداف المنشأة ككل وأهدافهم الشخصية .

- ارتباط مفهوم تقييم الاداء بنظم الحوافز حيث يتم الاعتماد على نتائج تقييم الاداء فى تطبيق نظم الحوافز المختلفة .

- تطبيق أساليب تقييم الاداء تساعد على رفع الروح المعنوية للعاملين لاسيما فى المواقف التى تتطلب صنع القرار تقدير أدبى أو معنوى وذلك بخلاف التقدير المادى .

- يجب أن يرتبط مفهوم تقييم الاداء بمفهوم اعلاء قيمة العمل حيث يترسخ فى نفوس العاملين أن اتقان العمل فى حد ذاته يعتبر قيمة ايجابية من ناحية واحد العوامل المؤثرة فى تقييم الاداء من ناحية أخرى .

٢ - من واقع تحليل مقومات نظام تقييم الاداء يتضح وجود عوامل سلوكية هامة تشكل ركناً أساسياً للنظام ومن أهمها :

- مشاركة العاملين فى وضع أسس النظام المتبع لتقييم أدائهم مما يساعد على اقتناعهم به وقبولهم لنتائجه .

- ارتباط نظام تقييم الاداء بنظم الحوافز المطبقة بالمنشأة بحيث يتحقق التوازن بين أهداف المنشأة بحسبة عامة والأهداف الشخصية للعاملين .

٣ - تركز أسس تقييم الاداء على بعض الجوانب ذات الطابع السلوكى مثل تحديد مراكز المسؤولية وتحديد معايير الاداء .

٤ - تركز مجالات تقييم الاداء على بعض المجالات ذات الطابع السلوكى مثل مجال العمالة ومجال المسؤولية الاجتماعية .

٥ - يعتبر أسلوب محاسبة المسؤولية إحدى التطبيقات الهامة للمحاسبة السلوكية حيث يتم تشخيص الوظيفة المحاسبية وربط معدلات الاداء بأشخاص مديري مراكز المسؤولية .

٦ - هناك جوانب سلوكية هامة لتطبيق أسلوب أسعار التحويل وذلك على النحو التالي :

- دور أسعار التحويل فى علاج مشكلة تعظيم الربح لمركز الربحية على حساب الربحية الكلية للشركة .

- أهمية أن يحوز الأسلوب المستخدم فى تحديد أسعار التحويل على رضا العاملين وذلك من خلال مشاركتهم فى اختيار الأسلوب المناسب لتسعير التحويلات الداخلية .

- الاعتبارات السلوكية التى تؤثر على السعر التفاوضى أو سعر المساومة والتى قد تؤثر سلباً أو ايجابياً على عملية تحديد سعر التحويل .

٧ - فى مجمل القول يمكن ادراك أن نظم تقييم الأداء وأساليب محاسبة المسؤولية تشكل تطبيقات هامة للمحاسبة السلوكية وذلك على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل أو على مستوى مراكز المسؤولية الداخلية .

٦/٨، حالات عملية:

الحالة الأولى:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة السلام للغزل والنسيج وذلك عن الربع الاول لعام ١٩٩٨ . (الأرقام بالآلف جنيه) .

- بلغت التكاليف المخططة للمصنع (أ) ٤٠٠٠٠ جنيه في حين بلغت التكاليف الفعلية ٣٦٠٠٠ جنيه .

- بلغت التكاليف المخططة للمصنع (ب) ٥٠٠٠٠ جنيه في حين بلغت التكاليف الفعلية ٦٠٠٠٠ جنيه .

- بلغت التكاليف المخططة للمصنع (جـ) ٣٠٠٠٠ جنيه في حين بلغت التكاليف الفعلية ٣٢٠٠٠ جنيه .

- على مستوى المصنع (أ) كانت التكاليف المخططة موزعة بين أقسام الغزل والنسيج والصبغ وذلك بواقع ١٢٠٠٠ جنيه ، ١٨٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه على الترتيب . وكانت التكاليف الفعلية موزعة بين نفس الأقسام وذلك بواقع ١٤٠٠٠ جنيه ، ١٤٠٠٠ جنيه ، ٨٠٠٠ جنيه على الترتيب .

- على مستوى قسم الغزل لمصنع (أ) كانت التكاليف المخططة موزعة بين المواد والأجور والتكاليف الصناعية والتكاليف الأخرى وذلك بواقع ٦٠٠٠ جنيه ، ٢٠٠٠ جنيه ، ٣٠٠٠ ، ١٠٠٠ جنيه على الترتيب . وكانت التكاليف الفعلية موزعة بين نفس العناصر وذلك بواقع ٨٠٠٠ جنيه ، ٢٦٠٠ جنيه ، ٢٦٠٠ جنيه ، ٨٠٠ جنيه على الترتيب .

والمطلوب : اعداد نموذج من التقارير وفقاً لمحاسبة المسؤولية طبقاً للهيكل

التنظيمي الرأسي .

الإجابة :

يمكن اعداد تقرير محاسبة المسؤولية طبقاً للهيكل التنظيمي الرأسي على

النحو التالي :

١ - على مستوى الشركة

البيانات	المخطط	الفعلي	الفروق
تكاليف المصنع (أ)	٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	٤٠٠٠
تكاليف المصنع (ب)	٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	(١٠٠٠٠)
تكاليف المصنع (ج)	٣٠٠٠	٣٢٠٠٠	(٢٠٠٠)
الإجمالي	١٢٠٠٠	١٢٨٠٠٠	(٨٠٠٠)

٢ - على مستوى مدير المصنع (أ)

البيانات	المخطط	الفعلي	الفروق
تكاليف قسم الغزل	١٢٠٠٠	١٤٠٠٠	(٢٠٠٠)
تكاليف قسم النسيج	١٨٠٠٠	١٤٠٠٠	٤٠٠٠
تكاليف قسم الصبغ	١٠٠٠٠	٨٠٠٠	٢٠٠٠
الإجمالي	٤٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٤٠٠٠

٣ - على مستوى قسم الغزل

البيانات	المخطط	الفعلي	الفروق
مواد	٦٠٠٠	٨٠٠٠	(٢٠٠٠)
أجور	٢٠٠٠	٢٦٠٠	(٦٠٠)
تكاليف صناعية	٣٠٠٠	٢٦٠٠	٤٠٠
تكاليف أخرى	١٠٠٠	٨٠٠	٢٠٠
الإجمالي	١٢٠٠٠	١٤٠٠٠	(٢٠٠٠)

الحالة الثانية :

فيما يلي بعض المعلومات الخاصة بشركة النهضة التجارية عن عام ١٩٩٧ وذلك على مستوى الإدارة المحلية والإدارة الخارجية (الأرقام بالآلاف جنيه) .

- بلغ اجمالي المبيعات ٢٠٠٠٠٠ جنيه موزعة على الإدارتين بنسبة ٣ : ٢ .
 - بلغت التكاليف المتغيرة ١٣٠٠٠٠ جنيه موزعة على الإدارتين بنسبة ٨ : ٥ .
 - بلغت التكاليف الثابتة الانتاجية ١٢٠٠٠ جنيه موزعة بين الإدارتين بنسبة ١ : ١ .
 - بلغت التكاليف الثابتة التسويقية ١٠٠٠٠ جنيه موزعة بين الإدارتين بنسبة ١ : ٤ .
 - بلغت التكاليف الثابتة الإدارية ٨٠٠٠ جنيه موزعة بين الإدارتين بنسبة ١ : ١ .
 - بلغت التكاليف الثابتة المشتركة للإدارتين ١٨٠٠٠ جنيه موزعة على العناصر الانتاجية والتسويقية والإدارية بنسبة ٤ : ٣ : ٢ على الترتيب .
- والمطلوب: اعداد تقرير نتائج الأعمال على مستوى الإدارة المحلية والإدارة الخارجية .

الإجابة :

يمكن اعداد تقرير نتائج الأعمال وفقاً لمحاسبة المسئولية طبقاً للهيكل التنظيمي الأفقي وعلى مستوى الإدارات المحلية والخارجية على النحو التالي :

الإدارة الخارجية	الإدارة المحلية	اجمالي	البيانات
٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	المبيعات
٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	تكاليف متغيرة
٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	الربح الحدى
			تكاليف ثابتة مخصصة:
٦٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠٠	انتاجية
٢٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠٠	تسويقيه
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٨٠٠٠	إدارية
١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٠٠٠٠	إجمالى التكاليف الثابتة
١٨٠٠٠	٢٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	ربح الادارتين المحلية والخارجية
			تكاليف ثابتة مشتركة للإدارتين:
		٨٠٠٠	انتاجية
		٦٠٠٠	تسويقية
		٤٠٠٠	إدارية
		١٨٠٠٠	إجمالى التكاليف الثابتة الخاصة
		٢٢٠٠٠	صافى الربح

الحالة الثالثة :

- لنفس الشركة السابقة وعن نفس الفترة ، فيما يلى بعض المعلومات الخاصة بالإدارة المحلية على مستوى الوجه البحرى والوجه القبلى .
- بلغ اجمالى مبيعات الإدارة المحلية ١٢٠٠٠٠ جنيه موزعة بين الوجهين البحرى والقبلى بنسبة ٢ : ١ على الترتيب .
- بلغت التكاليف المتغيرة ٨٠٠٠٠ جنيه موزعة بين الوجهين البحرى والقبلى بنسبة ٣ : ٥ على الترتيب .

- بلغت التكاليف الثابتة العامة الانتاجية ٦٠٠٠ جنيه موزعة بين الوجهين البحري والقبلي بنسبة ٢ : ١ .
 - بلغت التكاليف الثابتة العامة التسويقية ٨٠٠٠ جنيه موزعة بين الوجهين البحري والقبلي بنسبة ٣ : ١ .
 - بلغت التكاليف الثابتة العامة الإدارية ٤٠٠٠ جنيه موزعة بين الوجهين البحري والقبلي بنسبة ١ : ١ .
 - بلغت التكاليف الثابتة الخاصة بالإدارة المحلية ١٢٠٠٠ جنيه موزعة على العناصر الانتاجية والتسويقية والإدارية بنسبة ٣ : ١ : ٢ على الترتيب .
- والمطلوب: اعداد تقرير نتائج الأعمال على مستوى الإدارة المحلية .

الإجابة :

يمكن اعداد تقرير نتائج الأعمال وفقاً لمحاسبة المسؤولية طبقاً للهيكل التنظيمي الأفقي وعلى مستوى الإدارة المحلية على النحو التالي :

الوجه القبلی	الوجه البحرى	اجمالى	البيانات
٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	المبيعات
٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	تكاليف متغيرة
٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	الربح الحدى
			تكاليف ثابتة عامة:
٤٠٠٠	٢٠٠٠	٦٠٠٠	انتاجية
٦٠٠٠	٢٠٠٠	٨٠٠٠	تسويقيه
٢٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	إدارية
١٢٠٠٠	٦٠٠٠	١٨٠٠٠	إجمالى التكاليف الثابتة
١٨٠٠٠	٤٠٠٠	٢٢٠٠٠	الربح التشغيلى
			تكاليف ثابتة خاصة بالإدارة المحلية:
		٦٠٠٠	انتاجية
		٢٠٠٠	تسويقية
		٤٠٠٠	إدارية
		١٢٠٠٠	اجمالى التكاليف الثابتة الخاصة
		١٠٠٠٠	صافى الربح

الحالة الرابعة :

تمنح سلطة شراء المواد الأولية وتعيين العمال وطلب خدمات الاصلاح والصيانة للمشرف على قسم الحراريات ، وقد ظهرت عناصر التكاليف التالية فى تقرير تكاليف القسم عن شهر ابريل ١٩٩٨ .

بيان	القيمة بالجنيه
مواد مباشرة	٣٨٠٠٠
اجور مباشرة	٥٤٠٠٠
مرتب مدير المصنع	١٠٠٠
اصلاح وصيانة	١٤٠٠٠
مرتب مشرف قسم الحرارية	٤٠٠
اهلاك الآلات	١٤٠٠
طاقة كهربائية	١٨٠٠
نصيب القسم من تكاليف	٢٠٠٠
العلاج الصحى	
اجمالى	١١٢٦٠٠

والمطلوب :

اعداد قائمة بعناصر التكاليف الخاضعة لرقابة المشرف على قسم الحرارية .

الإجابة :

تاخذ قائمة التكاليف الخاضعة لرقابة المشرف على قسم الحرارية

الشكل التالى :

المبلغ	بيان
٣٨٠٠٠	مواد مباشرة
٥٤٠٠٠	أجور مباشرة
١٤٠٠٠	اصلاح وصيانة
٤٠٠	مرتب مشرف قسم الحرايات
١٠٦٤٠٠	اجمالى

* ويلاحظ على القائمة انه تم استبعاد عناصر التكاليف غير الخاضعة
لرقابة المشرف على قسم الحرايات وهى :

- مرتب مدير المصنع .
- اهلاك الآلات .
- الطاقة الكهربائية .
- نصيب القسم من تكاليف العلاج الصحى .

الحالة الخامسة :

فى نهاية عام ١٩٩٨ قدم التقرير التالى إلى رئيس أحد الاقسام الانتاجية
لشركة الامل لصناعة السيارات (الأرقام بالآلف جنيه) .

بيــــــــــــــــان	تقديرات الموازنة التخطيطية	التكاليف الفعلية
مواد مباشرة	١٢٠٠٠	١٢٦٠٠
أجور مباشرة	٩٠٠٠	٨٠٠٠
تكاليف صناعية غير مباشرة	٤٠٠٠	٤٠٠٠
إشراف	٢٢٠٠	٢٠٠٠
مواد غير مباشرة	٨٠٠	١٢٠٠
أجور غير مباشرة	١٠٠٠	١٠٤٠
إهلاك الآلات	٤٠٠	٤٠٠
تكاليف الإصلاح والصيانة	١٠٦٠	١٠٠٠
اجمالي نصيب القسم من تكاليف المصنع		
اجمالي	٣٠٤٦٠	٣٠٢٤٠

ولرئيس القسم سلطة شراء المواد المباشرة وإصلاح وصيانة الآلات .

والمطلوب :

- ١ - حساب تكلفة الوحدة الفعلية والمخططة إذا علمت أنه تم إنتاج ١٠٠٠ وحدة بالقسم طبقاً لما هو مقرر في الموازنة التخطيطية .
- ٢ - اعداد تقرير عن التكاليف الخاضعة لرئيس القسم ، مع بيان الانحرافات الفعلية عن تقديرات الموازنة .
- ٣ - هل تعتقد أن رئيس القسم مسئول عن اجمالي انحراف التكاليف الفعلية عن الموازنة التخطيطية ، وضح وجهة نظرك ؟

الإجابة :

١ - تكلفة الوحدة الفعلية والمخططة :

$$\begin{aligned} \text{تكلفة الوحدة الفعلية} &= \frac{\text{اجمالي التكاليف الفعلية}}{\text{حجم الانتاج الفعلى}} = \frac{30240}{1000} = 30.24 \text{ جنيه} \\ \text{تكلفة الوحدة المخططة} &= \frac{\text{اجمالي التكاليف المخططة}}{\text{حجم الانتاج الفعلى}} = \frac{30460}{1000} = 30.46 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

٢ - تقرير عن التكاليف الخاضعة لرئيس القسم :

ياخذ هذا التقرير الشكل التالى :

بيان	تقديرات الموازنة التخطيطية	التكاليف الفعلية	الانحرافات
مواد مباشرة	١٢٠٠٠	١٢٦٠٠	(٦٠٠)
تكاليف اصلاح وصيانة	٤٠٠	٤٠٠	صفر
اجمالي	١٢٤٠٠	١٣٠٠٠	(٦٠٠)

* تم استبعاد عناصر التكاليف التى تخرج عن نطاق رقابة رئيس القسم

وهى على النحو التالى :

- اجور مباشرة .
- تكلفة الاشراف .
- المواد غير المباشرة .
- الاجور غير المباشرة .
- اهلاك الآلات .
- اجمالى نصيب القسم من تكاليف المصنع .

٣ - رئيس القسم غير مسئول عن اجمالي انحراف التكاليف الفعلية عن تقديرات الموازنة التخطيطية (٣٠٤٦٠ - ٣٠٢٤٠)

وذلك لان هناك العديد من عناصر التكاليف تخرج عن نطاق رقابته ولكنه مسئول فقط عن انحرافات عناصر التكاليف الخاضعة لمجال تحكمه ورقابته .

الحالة السادسة :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمركز الربحية (س) لشركة المستقبل الصناعية وذلك عن شهر سبتمبر ١٩٩٨ .

جنيه

٢٠٠٠٠٠٠	- ايراد المبيعات
١٢٠٠٠٠٠	- تحويلات موارد لأقسام داخل الشركة
٤٠٠٠٠٠	- تكاليف انتاج متغيرة
٣٠٠٠٠٠	- تكاليف أخرى
١٣٠٠٠٠٠	- تحويلات موارد محولة من مراكز ربحية أخرى داخل الشركة

والمطلوب :

اعداد قائمة الدخل المركز الربحية (ا) عن شهر سبتمبر ٩٨

الاجابة :

الشكل التالي يوضح قائمة الدخل لمركز الربحية (ا) عن شهر سبتمبر ١٩٩٨ .

المبلغ		بيان
		الإيرادات
	٢٠٠٠٠٠٠	المبيعات
	١٢٠٠٠٠٠	تحويلات موارد لأقسام داخل الشركة
٣٢٠٠٠٠٠		اجمالى إيرادات المركز
		التكاليف
	٤٠٠٠٠٠	تكاليف انتاج متغيرة
	٣٠٠٠٠٠	تكاليف اخرى
		تحويلات موارد محولة من مراكز
	١٣٠٠٠٠٠	ربحية اخرى داخل الشركة
		اجمالى التكاليف
٢٠٠٠٠٠٠		صافى ربح المركز
١٢٠٠٠٠٠		

ويلاحظ أن تحويلات الموارد لأقسام داخل الشركة تم ادخالها ضمن عناصر الإيرادات كما أن تحويلات الموارد المحولة من مراكز ربحية أخرى داخل الشركة تم ادراجها ضمن عناصر التكاليف .

الحالة السابعة :

يقوم القسم (ا) بانتاج المنتج (س) ويمكن بيع هذا المنتج خارج المنشأة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه للوحدة وتبلغ التكلفة التسويقية للوحدة ١٨٠ جنيه ، كما يمكن لهذا القسم بيع هذا المنتج للقسم (ب) الذى يستخدم هذا المنتج كمادة خام لانتاج المنتج (ص) الذى يبلغ سعر بيعه ١٨٠٠ جنيه وتكاليف انتاجه وتسويقه ٨٥٠ جنيه هذا بخلاف تكلفة شراء المنتج (س) .

وقد تم تحديد سعر تحويل حكى للمنتج س وهو ١١٠٠ جنيه للوحدة .

والمطلوب :

١ - عرض وجهة نظرك بشأن ما صرح به مدير القسم (ب) بأن اعتماده على شراء المنتج (س) من القسم (ا) سوف يؤدي إلى تحقيق خسائر بالنسبة للقسم (ا) وهو لذلك يفضل عدم شراء المادة الخام من داخل الشركة .

٢ - عرض وجهة نظرك بشأن ما صرح به مدير عام الشركة بأن بيع المنتج س داخلياً سوف يحقق أرباح على مستوى الشركة ككل .

٣ - ما هي اقتراحاتك بشأن سعر التحويل الحكمي الذي تم تحديده - هل هناك أسلوب أفضل لتحديد سعر التحويل ؟

الإجابة :

إذا قام القسم (ب) بشراء احتياجاته من القسم (ا) فإن ذلك يحقق خسائر للقسم (ب) .

ويتضح ذلك من الجدول التالي :

المبلغ		بيان
١٨٠٠		ايراد بيع الوحدة من المنتج ص
	١١٠٠	(-) التكاليف الاضافية
	٨٥٠	مواد خام (محولة)
١٩٥٠		تكاليف تشغيل
١٥٠		خسائر متوقعة

(ب) يلاحظ أنه من وجهة نظر الشركة فإن بيع المنتج (س) داخلياً
سيحقق ربح للمنشأة ككل وذلك كما يتضح فى الجدول التالى :

المبلغ		بيان
	١٨٠٠	الإيراد الناتج من بيع المنتج (ص) خارجياً
	١٠٠٠	(-) الإيراد الضائع من عدم بيع (س) خارجياً
٨٠٠		صافى الإيراد
		يخصم منه:
	٨٥٠	تكاليف انتاج وتسويق المنتج (ص)
		(-) تكاليف لم تتحملها الشركة نتيجة بيع (س) داخلياً
٦٧٠	١٨٠	الأرباح الإضافية المتوقعة
١٣٠		

(جـ) نقترح الاعتماد على أسلوب الفرصة البديلة وذلك عند تحديد سعر التحويل وذلك على النحو التالى :

$$\text{سعر التحويل} = \text{سعر البيع خارجياً (سعر السوق)} - \text{تكاليف البيع} = ١٠٠٠ - ١٨٠ = ٨٢٠ \text{ جنيه}$$

وبالتالى يصبح صافى الربح على النحو التالى :

١٨٠٠	جنيه	إيراد بيع المنتج (ص)
٨٢٠		(-) مواد خام محملة
١٦٧٠	٨٥٠	تكاليف تشغيل
١٣٠		صافى الربح

(٩) الوحدة التعليمية التاسعة الابعاد السلوكية لحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

• الأهداف:

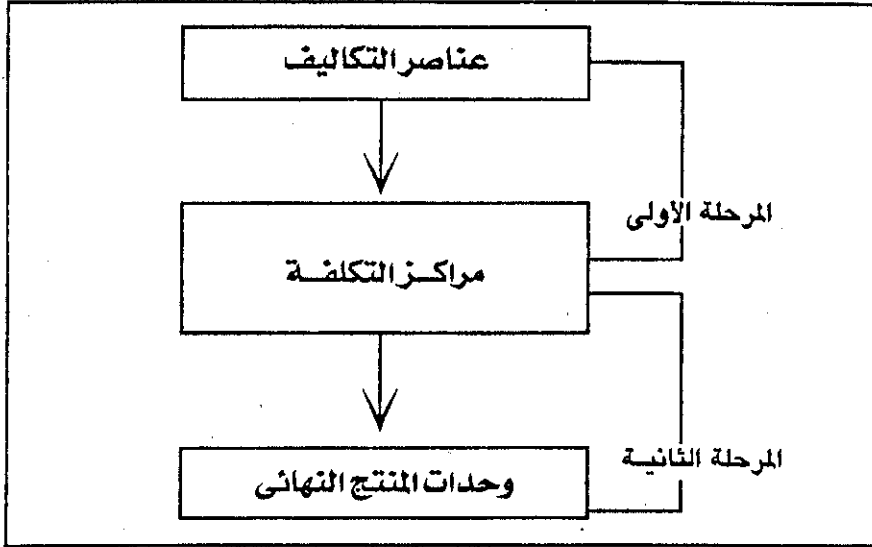
- أولاً : دراسة وتحليل مقومات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .
- ثانيًا : إيضاح الأبعاد السلوكية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع التركيز على عمليات تبويب الأنشطة .
- ثالثًا : تحليل الأبعاد السلوكية لبعض الشركات التي طبقت نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

• المحتويات:

- ١/٩ - تقديم
- ٢/٩ - تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .
- ٣/٩ - تبويب الأنشطة .
- ٤/٩ - الأبعاد السلوكية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .
- ٥/٩ - حالات عملية .

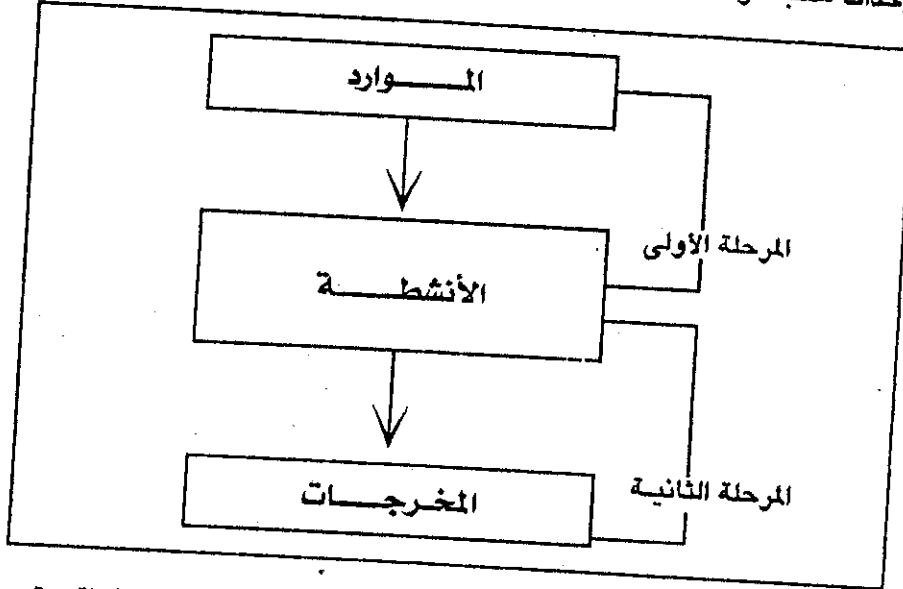
١/٩ - تقليد:

ترتكز نظم محاسبة التكاليف التقليدية على استخدام أسلوب معين لتحصيل التكاليف غير المباشرة على المنتجات النهائية يستند إلى تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف على مراكز التكلفة أولاً ثم يتم تحميل تكاليف تلك المراكز على المنتج النهائي ثانياً ويتضح ذلك من الشكل التالي :



ونحن نرى أن هذا المنهج التقليدي يفسد ويشوه عملية قياس التكاليف وذلك لسبب جوهري يرجع إلى أن النظام التقليدي يسمح بتخصيص تكاليف مراكز التكلفة على المنتج النهائي وذلك باستخدام بعض المؤشرات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة وساعات عمل الآلات ، هذا على الرغم من أن العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذه المؤشرات كما أن قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد الوحدات التي يتم انتاجها من المنتج النهائي وعلى هذا فإن النظم الحالية المطبقة لا تنتج سوى قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة وهذا يقلل من فاعلية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكلفة المنتج .

وتقوم نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة Activity - Based Costing (ABC) على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتج أو خدمات أو عملاء أو مشروعات ويتضح ذلك من الشكل التالي :



ويلاحظ بصفه خاصة ان نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتيح القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة التي لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة ومما يؤدي إلى قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة وذلك يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالانتاج وأنشطته المختلفة ومن أمثلة هذه القرارات :

- قرارات التسعير
- تقديم منتج أو خدمة جديدة .
- التوقف عن انتاج منتج أو تقديم خدمة .
- تحديد مستويات الانتاج .
- تحديد قنوات التسويق والتوزيع .

- قرارات خاصة بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة وذلك بإجراء عمليات إحلال بين الأنشطة وتطبيق الأنشطة ذات التكلفة الأقل .
 - إعادة تصميم عمليات الشركة وذلك من خلال استحداث أو إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة .
 - إعادة تصميم المنتج النهائي بحيث ينخفض الاحتياج لخدمات أنشطة معينة .
- ويتيح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين وذلك نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل :-
- * المزج البيعى (منتجات ، عملاء) .
 - * تحسينات فى العمليات الانتاجية .
 - * تحسينات فى تصميم المنتج .
 - * اتباع اساليب تكنولوجية متقدمة .

٢/٩- تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

- اتفق معظم مصممي نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على ضرورة اتباع الخطوات التالية لتصميم هذه النوعية من النظم :
- ١ - تحديد الأنشطة اللازمة لأداء لإنتاج المخرجات .
 - ٢ - تحديد كيفية استخدام موارد المنشأة لأداء تلك الأنشطة (تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة) .
 - ٣ - تحديد نوعيات المخرجات .
 - ٤ - الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة .

وفيما يلى عرض موجز لهذه الخطوات :

١ - تحديد الأنشطة :

فى الحياة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لانتاج منتج معين وعلى سبيل المثال فان عملية تهيئة واعداد احدى الآلات للانتاج (وهى احدى الأنشطة الصناعية) تتطلب القيام بالأنشطة التالية :

- * تحديد الأدوات المستخدمة .
 - * التوجه إلى مكان حفظ الأدوات والعدد .
 - * اختيار الاداه أو العدة أو الآلة .
 - * الحصول على الاداة .
 - * تركيب الاداة على الآلة .
- والجدول التالى يوضح بعض الأنشطة الرئيسية لشركة صناعية .

التوصيف	النشاط
١ - تشغيل أوامر الشراء • إدارة المواد : - تحديد الكميات المطلوب شراؤها . - تحديد توقيت الحصول على المواد .	
٢ - إتمام عمليات المفاوضات والتعاقد . - التفاوض مع المورد وتوقيع العقود .	
٣ - إستلام المواد . - تسجيل المواد المستلمة ومراجعة الكميات .	
٤ - فحص المواد المستلمة . - تحديد مستوى جودة المواد المستلمة	
٥ - تشغيل ومعالجة حسابات الموردين . - استكمال المستندات اللازمة واتخاذ إجراءات السداد .	
١ - صيانة وإصلاح الآلات والمعدات • إدارة العمليات : - صيانة وإصلاح آلات ومعدات الإنتاج القائمة .	
٢ - الرقابة على الورش - الإشراف على العمالة الإنتاجية وكميات الإنتاج .	
٣ - صيانة الخدمات والمهمات الإنتاجية - تخطيط المصنع وصيانة التسهيلات الإنتاجية	

النشاط	التوصيف
• إدارة الإنتاج :	
١ - التنبؤ بالمبيعات .	- القيام بأعمال التنبؤ بالمبيعات فى الأجل القصير .
٢ - جدولة الإنتاج .	- إعداد جداول الإنتاج وفقاً لطلبات العملاء .
٣ - إدارة ومتابعة الإنتاج .	- تجميع بيانات الإنتاج على مستوى القسم الإنتاجى .
٤ - إدارة المخزون .	- متابعة المخزون المتاح والتأكد من كفايته .
٥ - المواد تحت التشغيل .	- إدارة ومتابعة المواد تحت التشغيل .
• إدارة الجودة الشاملة :	
١ - شكاوى العملاء .	- الإتصال مع العملاء بشأن الشكاوى الخاصة بالجودة والشحن .
٢ - اختبارات خدمة المنتج .	- تحديد النتائج المترتبة على معالجة شكاوى العملاء .
٣ - الرقابة على أداء الأقسام الإنتاجية .	- متابعة عمليات الأقسام الإنتاجية للتأكد من جودة المنتج .
٤ - إجراء الاختبارات الخاصة بقييم الجودة .	- إجراء الاختبارات اللازمة لتحليل مشاكل الجودة .
٥ - إتمام عمليات الفحص النهائى .	- إتمام عمليات الفحص والتفتيش النهائى للمنتجات التامة .

٢ - تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة

بعد اتمام عملية تحديد الأنشطة فإنه ينبغي تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة على تلك الأنشطة ويلاحظ أن خطوات تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة على الأنشطة تتطابق في المنشآت الصناعية والخدمية إلى حد كبير .

ويلاحظ أن تكلفة الموارد المستخدمة يمكن تخصيصها على الأنشطة باستخدام ٣ طرق أساسية هي على النحو التالي :

• طريقة التخصيص المباشر :

وهي طريقة تستلزم القياس الفعلي للموارد المستخدمة وعلى سبيل المثال فإن الطاقة المستخدمة في تشغيل آلة معينة يجب أن تحمل مباشرة على العمليات الخاصة بهذه الآلة كما أن مصروفات تشغيل البيانات يجب أن تخصص مباشرة على الوحدات التنظيمية التي تقوم بهذا النشاط ومما لا شك فيه أن التحميل المباشر لتكلفة الموارد المستخدمة في أداء أنشطة معينة ينتج بيانات أكثر دقة إلا أنه أسلوب ذو تكاليف كبيرة نظراً لأنه يتطلب القياس الدقيق والفعل للموارد المستخدمة .

• طريقة التقدير :

في ظل هذه الطريقة فإن مصمم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوم بأجراء عدد من المقابلات الشخصية واستخدام قوائم الاستقصاء المختلفة وذلك على مستويات إدارية مختلفة لتحديد الوقت اللازم للقيام بنشاط معين (كنسبة مئوية من ساعات العمل) .

• طريقة التخصيص العشوائي :

في حالة عدم القدرة على تطبيق أسلوب التقدير السابق ذكره فإن مصمم النظام يلجأ إلى اتباع أسلوب التخصيص العشوائي للتكاليف الخاصة بالأنشطة المؤداة وذلك باستخدام علاقات منطقية افتراضية تربط بين تكاليف الموارد المستخدمة

والأنشطة المؤداة وكقاعدة عامة فإن مصمم النظام يحاول قدر الامكان عدم استخدام هذا الأسلوب لأنه لا يؤدي إلى تحسين عملية فهم اقتصاديات الأنشطة المختلفة .

٣ - تحديد نوعيات المخرجات :

المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التى تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة . وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات والعملاء والمشروعات وكذلك الأقسام الانتاجية .

٤ - الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات من خلال استخدام مسببات التكلفة .

يتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائى بنفس الأساليب الثلاثة السابقة المستخدمة للربط بين تكاليف الموارد والأنشطة المؤداة وهى أساليب التخصيص المباشر والتقدير والتخصيص العشوائى أو الحكمى .

ونظراً لتعدد العلاقات والروابط بين الأنشطة والمنتجات فإن مصممى نظم التكاليف يلجأ إلى استخدام العدد المناسب والاقتصادى من مسببات التكلفة فعلى سبيل المثال يتم استخدام عدد مرات تشغيل الآلات للإنتاج كاحد مسببات التكلفة وذلك للأنشطة التالية :

- * اعداد أوامر الإنتاج .
- * جدولة تشغيل الآلات للإنتاج .
- * تنفيذ عمليات الفحص والتفتيش .
- * نقل المواد .

والشكل التالي يبين بعض مسببات التكلفة المستخدمة في العديد من نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

الوصف	مسبب التكلفة
- كمية الانتاج القام -	- الوحدات المنتجة .
- عدد مرات تحويل المواد لكل جزء من المنتج	- التحويلات من المواد
- عدد ساعات العمل المباشرة المعيارية اللازمة لوحدة المنتج	- ساعات العمل المباشر
- ساعات العمل الخاصة بحجرة الادوات والمعدات لكل جزء من المنتج	- ساعات العمل الخاصة بحجرة الادوات والمعدات
- إيراد المبيعات لكل قسم	- المبيعات لكل قسم
- عدد شكاوى العملاء لكل منتج	- عدد الشكاوى

ويلاحظ أن مصممي نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يقوموا باستخدام أنواع مختلفة من مسببات التكلفة والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين :

- مسببات خاصة بالعمليات .
- مسببات خاصة بالفترة الزمنية .

ونختتم هذا الجزء بحالة شاملة توضح عناصر مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

* تمتعت شركة السلام للصناعات الهندسية بموقف تنافسي متميز من أوائل الثمانينات وذلك بفضل ارتفاع مستوى جودة المنتجات وتناسب أسعار البيع مع متطلبات وظروف المستهلكين ولكن مع الشعور بالقلق بسبب انخفاض أحجام المبيعات وفقد الشركة للنسبة من السوق المحلي وبالتالي انخفاض الأرباح وقد أرجعت إدارة الشركة السبب الرئيسى فى ذلك إلى عدم فاعلية سياسة التسعير التى تتبعها الشركة وذلك بسبب عدم دقة وموضوعية بيانات ومعلومات التكاليف.

* وتقوم الشركة بإنتاج وبيع أربعة منتجات رئيسية هى (س) ، (ص) ، (ع) ، (ل) وذلك من خلال المراحل الانتاجية والتسويقية التالية :

- ١ - امداد المصنع بالمواد الخام اللازمة للإنتاج .
 - ٢ - تهيئة واعداد الات المصنع للإنتاج والقيام بالعملية الانتاجية .
 - ٣ - اتمام عمليات التعبئة والتغليف .
 - ٤ - توزيع المنتج النهائى لتجار الجملة والتجزئة .
- والجداول التالية توضح معلومات التكاليف الخاصة بشهر مايو ١٩٩٧ وذلك على مستوى كل منتج .

جدول (١)

معلومات عناصر التكاليف المباشرة وعدد الوحدات المنتجة

بيــــــــــــن	منتج (س)	منتج (ص)	منتج (ع)	منتج (ل)	اجمالي
* عدد الوحدات المنتجة	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
* عناصر الانتاج المستخدمة لكل وحدة منتج (بالوحدة):					
- مواد خام	٢	٣	٤	٥	٢٠٠٠٠٠
- ساعات عمل بشري	١	٢	٣	٤	١٥٠٠٠٠
- ساعات عمل إلى	٢	١	٢	١	٧٠٠٠٠
* تكلفة الانتاج المباشرة للوحدة					
- مواد خام	١٤	٢٥	٢٥	٣٠	١١٩٥٠٠٠
- اجور مباشرة	٦	٢٠	١٠	١٢	٦٢٠٠٠٠

جدول (٢)

معلومات عناصر التكاليف غير المباشرة

بيــــــــــــن	منتج (س)	منتج (ص)	منتج (ع)	منتج (ل)	اجمالي
* مصروفات صناعية غير مباشرة لكل ساعة عمل إلى	١٤٢٨	١٤٢٨	١٤٢٨	١٤٢٨	
* عدد مرات تهيئة الآلات	٢	٨	١٥	١٥	٤٠
* عدد مرات استلام المواد	١٠	٥٠	١٤٠	٢٠٠	٤٠٠
* عدد الاوامر التي تم تعبئتها	٨	٤	١٨	٢٠	٥٠
* عدد عمليات التسليم للعملاء	٨	١٢	٢٠	٢٥	٦٥

والجداول التالية توضح معلومات التكاليف الخاصة بشهر مايو ١٩٩٧ وذلك على مستوى كل منتج .

* وكانت عناصر المصروفات غير المباشرة الخاصة بشهر مايو ١٩٩٧ على النحو التالي :

جنيه	
٤٠٠٠٠	- مصروفات عمليات تهيئة الآلات
٤٠٠٠٠٠	- مصروفات عميات استلام المواد
٣٠٠٠٠٠	- مصروفات عمليات تعبئة الاوامر الانتاجية
٢٦٠٠٠٠	- مصروفات عمليات التسلم للعملاء
١٠٠٠٠٠٠	- مصروفات عمليات التصنيع الآلى

والمطلوب : بيان كيفية معالجة معلومات التكاليف باستخدام أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك لترشيد قياس تكلفة كل منتج وتحديد سعر بيعه .

مناقشة وتحليل :

* يتم تحديد سعر وحدة المنتج على أساس اضافة نسبة هامش ربح إلى متوسط تكلفة الوحدة التى تشمل تكلفة المواد المباشرة وتكلفة العمالة المباشرة ونصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة ويتم تحميل التكاليف المباشرة على المنتجات النهائية وفقاً للطرق التقليدية التالية :

• الطريقة الأولى :

تقوم هذه الطريقة على تحميل التكاليف غير المباشرة وفقاً لساعات العمل البشري وذلك وفقاً لمعدل التحميل التالي :

$$\text{معدل التحميل لكل ساعة عمل بشرى} = \frac{\text{اجمالي التكاليف غير المباشرة}}{\text{ساعات العمل البشري}}$$

$$= \frac{200000}{150000} = 133 \text{ جنيه/ساعة}$$

والجدول التالي يوضح كيفية تحديد سعر بيع وحدة المنتج :

المنتجات				بيان
(ن)	(ع)	(ص)	(س)	
٣٠	٢٥	١٥	١٤	- تكلفة المواد المباشرة
١٢	١٠	٢٠	٦	- تكلفة الأجور المباشرة
٤	٣	٢	١	- ساعات عمل بشرى
١٣٣	١٣٣	١٣٣	١٣٣	- معدل التحميل لكل ساعة عمل بشرى
٥٣٢	٣٩٩	٢٦٦	١٣٣	- تكاليف غير مباشرة محملة
٩٥٢	٧٤٩	٦١٦	٣٣٣	اجمالي التكاليف
٤٧٦	٣٧٤٥	٣٠٨	١٦٦٥	نسبة الربح (٥٠ %)
١٤٢٨	١١٢٣٥	٩٢٤	٤٩٩٥	سعر بيع الوحدة

ويلاحظ على هذه الطريقة انها تعطي نتائج مضللة في شركة السلام وذلك لأن معظم التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بحجم الانتاج او عدد ساعات العمل البشري المستخدمة .

• الطريقة الثانية :

تقوم هذه الطريقة على تحميل التكاليف غير المباشرة وفقاً لعدد وحدات المواد الخام المستخدمة وذلك وفقاً لمعدل التحميل التالي :

$$\text{معدل التحميل لكل وحدة مادة خام} = \frac{\text{اجمالي التكاليف غير المباشرة}}{\text{اجمالي عدد وحدات المواد الخام}}$$

$$= \frac{2000000}{200000} = 10 \text{ جنيه/ لكل وحدة مادة خام}$$

والجدول التالي يوضح كيفية تحديد سعر بيع وحدة المنتج في ظل هذه

الطريقة :

المنتجات				بيان
(س)	(ص)	(ع)	(ل)	
١٤	١٥	٢٥	٣٠	- تكلفة المواد المباشرة
٦	٢٠	١٠	١٢	- تكلفة الأجور المباشرة
٢	٣	٤	٥	- وحدات المواد الخام المباشرة
١٠	١٠	١٠	١٠	- معدل التحميل لكل وحدة مادة خام
٢٠	٣٠	٤٠	٥	- تكاليف غير مباشرة محملة
٤٠	٦٥	٧٥	٩٢	اجمالي التكاليف
٢٠	٣٢٥	٣٧٥	٤٦	نسبة الربح (٥٠ %)
٦٠	٩٧٥	١١٢٥	١٣٨	سعر بيع الوحدة

ويتضح من هذه الطريقة أن المنتجات س ، ص قد استفادت من تطبيقها وذلك بسبب احتياجها إلى مواد خام أقل من احتياجات المنتجات (ل ، ع) .

• الطريقة الثالثة :

تقوم هذه الطريقة على تحميل التكاليف غير المباشرة وفقاً لساعات العمل الآلى وذلك وفقاً لمعدل التحميل التالى :

$$\text{معدل التحميل لكل ساعة عمل آلى} = \frac{\text{اجمالى التكاليف غير المباشرة}}{\text{اجمالى ساعات العمل الآلى}}$$

$$= \frac{٢٠٠٠٠٠٠}{٧٠٠٠٠} = ٢٨٦ \text{ جنيه/ساعة عمل}$$

والجدول التالى يوضح كيفية تحديد سعر بيع وحدة المنتج فى ظل هذه الطريقة :

المنتجات				بيان
(س)	(ص)	(ع)	(ل)	
١٤	١٥	٢٥	٣٠	- تكلفة المواد المباشرة
٦	٢٠	١٠	١٢	- تكلفة الأجور المباشرة
٢	١	٢	١	- ساعات عمل الآلى
٢٨٦	٢٨٦	٢٨٦	٢٨٦	- معدل التحميل لكل ساعة عمل آلى
٥٧٢	٢٨٦	٥٧٢	٢٨٦	- تكاليف غير مباشرة محملة
٧٧٢	٦٣٦	٩٢٢	٧٠٦	اجمالى التكاليف
٣٨٦	٣١٨	٤٦١	٣٥٣	نسبة الربح (٥٠ %)
١١٥٨	٩٥٤	١٣٨٣	١٠٥٦	سعر بيع الوحدة

ويتضح من الطريقة السابقة أن المنتجين (س ، ع) قد تحملا نصيب أكبر بالمقارنة مع المنتجات ص ، ل .

وبصفة عامة فإننا لا نعتقد بأن أى من الطرق السابقة تعتبر طريقة صحيحة فكل منهم تعتمد على أساس معين لا تربطه علاقة سببية بالخدمات التى استفاد منها ، كما أن جميع هذه الطرق تتجاهل امكانية وجود أساليب لتحميل التكاليف لا ترتبط بحجم الانتاج أو عدد ساعات العمل الآلى أو البشرى

• الطريقة الرابعة :

تقوم هذه الطريقة على استخدام أسلوب محاسبة تكاليف الأنشطة وذلك عن طريق عدم اتباع أساليب التحميل القائمة على عدد ساعات عمل آلى أو بشرى والتركيز على الأنشطة التى تسبب استهلاك موارد الانتاج وهى :

- أنشطة التصنيع الآلى .

- أنشطة تهيئة واعداد الآلات .

- أنشطة التعبئة .

- أنشطة التوزيع .

ووفقاً لمحاسبة تكاليف الأنشطة يتم تخصيص التكاليف وفقاً لمسبب التكلفة الخاص بكل نشاط وذلك على النحو التالى :

$$\text{* التكلفة لكل عملية تهيئة} = \frac{\text{مصروفات عمليات تهيئة الآلات}}{\text{عدد مرات تهيئة الآلات}}$$

$$= \frac{40000}{40} = 1000 \text{ جنيه}$$

$$\text{* التكلفة لكل عملية استلام مواد} = \frac{\text{مصروفات عمليات استلام المواد}}{\text{عدد مرات استلام المواد}}$$

$$= \frac{400000}{400} = 1000 \text{ جنيه}$$

$$\text{* التكلفة لكل عملية تعبئة} = \frac{\text{مصروفات عمليات استلام المواد}}{\text{عدد الأوامر التي تم تعبئتها}}$$

$$= \frac{300000}{50} = 6000 \text{ جنيه}$$

$$\text{* التكلفة لكل عملية تسليم للعملاء} = \frac{\text{مصروفات عمليات التسليم للعملاء}}{\text{عدد ساعات التسليم للعملاء}}$$

$$= \frac{260000}{65} = 4000 \text{ جنيه}$$

ويلاحظ أن توزيع مصروفات أنشطة التصنيع الآلي تتم وفقاً لمسيبات
ساعات العمل الآلي .

والجدول التالي يوضح كيفية عملية التخصيص وفقاً لمسببات التكلفة :

المنتجات					بيان
اجمالي	(ل)	(ع)	(ص)	(س)	
١٠٠٠٠٠	٢٨٦٠٠٠	٤٢٨٤٠٠	١٤٢٨٠٠	١٤٢٨٠٠	- أنشطة التصنيع الآلي
٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٨٠٠٠	٢٠٠٠	- أنشطة التهيئة والاعداد
٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	- أنشطة استلام المواد
٣٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٠٨٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤٨٠٠٠	- أنشطة التعبئة والتغليف
٢٦٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٤٨٠٠٠	٣٢٠٠٠	- أنشطة التوزيع
٢٠٠٠٠٠٠	٧٢١٠٠٠	٧٧١٤٠٠	٢٧٢٨٠٠	٢٣٤٨٠٠	اجمالي التكاليف على مستوى المنتج
٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	عدد وحدات المنتج النهائي
	٣٦٠٠٥	٥١٤٣	٢٧٢٨	٦٤٩٦	نصيب وحدة المنتج من التكاليف غير المباشرة

والجدول التالي يوضح كيفية تحديد سعر بيع وحدة المنتج في ظل أسلوب

محاسبة تكاليف الأنشطة :

المنتجات				بيان
(ل)	(ع)	(ص)	(س)	
٣٠	٢٥	١٥	١٤	- تكلفة المواد المباشرة
١٢	١٠	٢٠	٦	- تكلفة الأجور المباشرة
٣٦٠٠٥	٥١٤٣	٢٧٢٨	٤٦٩٦	- تكاليف غير مباشرة محملة
٧٨٠٠٥	٨٦٤٣	٦٢٢٨	٦٦٩٦	اجمالي التكاليف
٣٩٠٠٣	٤٣٢٢	٣١١٤	٣٣٤٨	نسبة الربح (٥٠ %)
١١٧٠٠٨	١٢٩٦٥	٩٣٤٢	١٠٠٤٤٣	سعر بيع الوحدة

والجدول المقارن التالي يوضح نتائج تطبيق الطرق الأربعة السابقة وذلك على مستوى متوسط تكلفة الوحدة وسعر البيع .

المنتجات								الطرق
س		ص		ع		ل		
تكلفة	سعر بيع	تكلفة	سعر بيع	تكلفة	سعر بيع	تكلفة	سعر بيع	
٣٣,٣	٤٩,٩٥	١٦,٦	٩٢,٤	٧٤,٩	١١٢,٣٥	٩٥,٢	١٤٢,٨	الأولى
٤٠	٦٠	٦٥	٩٧,٥	٧٥	١١٢,٣٥	٩٢	١٣٨	الثانية
٧٧,٢	١١٥,٨	٦٣,٦	٩٥,٤	٩٢,٢	١٣٨,٣	٧٠,٦	١٠٥,٩	الثالثة
٦٦,٩٦	١٠٠,٤٤	٦٢,٢٨	٩٣,٤٢	٨٦,٤٣	١٢٩,٦٥	٧٨,٠٥	١١٧,٠٨	محاسبة تكاليف الأنشطة

ويتضح من الجدول السابق الاختلاف الواضح بين متوسط تكلفة وحدة المنتج في ظل الطرق التقليدية بالمقارنة مع استخدام أسلوب محاسبة تكاليف الأنشطة مما انعكس على وجود اختلافات في سعر بيع المنتج النهائي .

٣/٩- تبويب الأنشطة

يقوم مصممى نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام عدد من طرق تبويب وتصنيف الأنشطة وذلك كوسيلة لتجميع الأنشطة طبقاً لفلسفة معينة تنتج الفرصة الحصول على معلومات مفيدة ملخصة وسوف نناقش في هذا الجزء النقاط التالية :-

- (أ) مراكز الأنشطة .
- (ب) تسلسل الأنشطة :
- (جـ) ترتيب الأنشطة وفقاً للقيمة المضافة .
- (د) تبويبات أخرى .

(١) مراكز الأنشطة :

مراكز الأنشطة عبارة عن تجميع لعدد من الأنشطة التي تشكل في مجموعها عملية انتاجية جوهرية . واستخدام مراكز الأنشطة في تصميم نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له أهمية كبرى في حالة احتواء الشركة موضع التطبيق على عدد كبير من الأنشطة بحيث يمكن إعداد التقارير اللازمة عن تكلفة المنتجات بطريقة مجمعة ولكنها لا تهمل التفاصيل . وعلى سبيل المثال فإن مصمم النظام قد يرى اعتبار قسم الفحص والتفتيش كأحد مراكز النشاط المستقلة وعلى هذا فإن التركيز هنا ينصب على الأنشطة التي يقوم بها هذا القسم وتكلفة أدائها . وعلى الجانب الآخر فإنه إذا تم تبويب الأنشطة حسب طبيعة العملية الانتاجية مثل الاستلام ، الانتاج ، التجميع ، النقل والشحن فإن اجمالي تكاليف الفحص والتفتيش سوف يتم توزيعها على تلك العمليات الانتاجية مما يتيح الفرصة للإدارة للتعرف على عناصر التكاليف الخاصة بالفحص والتفتيش ونصيب كل عملية انتاجية منها .

ويلاحظ أن مراكز الأنشطة يمكن تصميمها بإتباع ثلاثة مناهج أساسية :

• المنهج الأول :

يعتمد هذا المنهج على الهيكل التنظيمي للشركة وتحديد الأقسام والإدارات المختلفة وعلى سبيل المثال فإن قسم أو إدارة التجميع يمكن اعتبارها مركز نشاط مستقل أو يمكن تقسيمها إلى ٣ مراكز نشاط منفصلة هي :-

- مركز الطلاء .
- مركز التجميع .
- مركز التعبئة والتغليف .

• المنهج الثاني :

يعتمد هذا المنهج على إمكانية قياس اجمالي تكلفة العملية الانتاجية وعلى سبيل المثال فإن وجود مركز نشاط مستقل للطلاء يؤدي إلى قياس التكاليف التالية :

- تكلفة أنشطة إعداد الأسطح .

- تكلفة الطلاء .

- تكلفة أنشطة الفحص والإجراءات المصححة لما بعد الطلاء .

وعلى هذا فإن التكلفة الكلية لنشاط الطلاء يتم حسابها وليس فقط تكلفة نشاط قسم الطلاء .

• المنهج الثالث :

يعتمد هذا المنهج على التركيز على قياس تكلفة البرامج التي تؤثر على العملية الانتاجية ككل وعلى سبيل المثال فإنه يمكن تقسيم نشاط الجودة إلى مراكز النشاط التالية :-

- مركز الإجراءات المانعة .

- مركز التقييم .

- مركز الفشل الداخلي للمنتج .

- مركز الفشل الخارجى للمنتج .

وعلى ذلك فإنه يمكن قياس تكلفة كل مركز نشاط فرعى كما يمكن قياس التكلفة الكلية لنشاط الجودة .

وعند تطبيق المناهج السابقة على شركة تأمين نجد أن معظم مراكز النشاط تتركز حول الإدارات أو الأقسام الخاصة بالشركة مثل :-

- قسم تسوية المطالبات .

- قسم الاتصالات مع العملاء .

- قسم إدخال وتشغيل البيانات .

- قسم ملفات العملاء .

- قسم البريد .

وبخصوص للمصروفات غير المرتبطة بالعمالة والأجور مثل المواد والمهمات والإيجار والبريد .. فإننا نجد أنه من اليسير ربطها بتلك المراكز وذلك اعتماداً على الاستخدام الفعلى أو المقدر لخدمات تلك الأنشطة ، أما المصروفات المتعلقة بالعمالة والأجور فإنه من السهل ربطها بالوظائف الأساسية التى تقوم بها الشركة مثل :

• **التصنيف والتبويب :**

وتتضمن هذه الوظيفة جميع الأنشطة الخاصة بإعداد السجلات والدفاتر وكذلك توزيع وتقسيم وتصنيف العمل .

• **ترتيب البيانات وتحديث الملفات :**

وتتضمن هذه الوظيفة جميع الأنشطة الخاصة بإعداد السجلات والدفاتر وكذلك توزيع وتقسيم وتصنيف العمل .

• **الشنون القانونية :**

وتتضمن هذه الوظيفة جميع الأنشطة الخاصة بمتابعة وعلاج شكاوى العاملين.

• **الفشل الخارجى :**

وتتضمن هذه الوظيفة جميع الأنشطة الخاصة بالأداء الداخلى للشركة والتى يجب أن تؤدى فى حالة فشل الوكلاء الخارجيين فى أداء عملهم على الوجه المناسب .

والجدول التالي يوضح مراكز النشاط الرئيسية المستخدمة في بعض الشركات الصناعية :

مراكز الأنشطة	التوصيف
• مراكز أنشطة رئيسية :	
١ - الإنتاج	- جميع الأنشطة (عدا العمالة المباشرة) التي تساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية
٢ - إدارة العملاء .	- جميع الأنشطة المتعلقة بخدمة العملاء .
٣ - إدارة المواد .	- جميع الأنشطة المطلوبة لإمداد الشركة بما تحتاجه من المواد اللازمة للعمليات الإنتاجية.
٤ - إدارة الإنتاج .	- جميع الأنشطة الخاصة بجدولة ومتابعة ومراقبة الجودة الخاصة بالأقسام الإنتاجية للمصنع .
٥ - رقابة الجودة .	- جميع الأنشطة الخاصة برقابة الجودة والمتعلقة بالعمليات الإنتاجية والمواد الخام وخدمة المنتج.
٦ - أدوات الإنتاج .	- جميع الأنشطة المتعلقة بصيانة وإصلاح وإحلال الأدوات المستخدمة في الإنتاج .
٧ - الصيانة .	- جميع الأنشطة المتعلقة بصيانة وإصلاح وإحلال الآلات والمعدات والتسهيلات الإنتاجية القائمة .
٨ - المخازن والنقل والشحن .	- جميع الأنشطة الخاصة بمناولة وتوزيع المنتجات التامة وذلك منذ بداية نقل المنتجات التامة من الأقسام الإنتاجية .
• مراكز نشاط متعلقة بالتغيرات في العمليات :	
١ - إدارة التعديلات الداخلية .	- جميع الأنشطة المتعلقة بالطلبات الداخلية الخاصة بإجراء تعديلات في المنتجات أو العمليات.
٢ - إدارة التعديلات الخاصة بالعملاء .	- جميع الأنشطة المتعلقة بطلبات العملاء بشأن إجراء تعديلات في المنتج النهائي .
٣ - منتجات وعمليات إنتاجية جديدة .	- جميع الأنشطة الخاصة بإبتكار منتجات وعمليات جديدة .

مراكز الأنشطة	الوصف
• مراكز نشاط مساعدة أو مدعمة : ١ - نظم المعلومات الإدارية .	- جميع الأنشطة المرتبطة بتطوير نظم المعلومات الإدارية ونظم تشغيل الحاسب الآلي .
٢ - الشؤون المالية والإدارية .	- جميع الأنشطة الخاصة بعمليات المحاسبة المالية والتقارير الخارجية والحسابات العامة والدراسات الخاصة .
٣ - الموارد البشرية .	- جميع الأنشطة المرتبطة بإدارة الأفراد والموارد البشرية وبرامج التدريب ورفع مستويات الكفاءة .
٤ - الأمن البيئي .	- جميع الأنشطة المتعلقة بتوفير بيئة مناسبة سالمة آمنة للعمل .

(ب) تسلسل الأنشطة :

بصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة التي يجب أن تؤدي لإنتاج منتج معين وذلك وفقاً لتسلسل معين على النحو التالي :

- أنشطة على مستوى وحدة المنتج .
- أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية .
- أنشطة خاصة بتسهيل واتصال عمليات الإنتاج .
- أنشطة خاصة بالخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة .

• النوع الأول من الأنشطة (أنشطة على مستوى وحدة المنتج) من أمثلته الحفر ، معالجة الأسطح ، الفحص والتفتيش لكل جزء من المنتج وهي أنواع من الأنشطة تتم عند انتاج كل وحدة منتج وبالتالي فهي تختلف باختلاف أنواع وعدد الوحدات المنتجة وعلى سبيل المثال فإنه في شركة التامين نجد أن الأنشطة من هذا النوع تتمثل فيمايلي :

- استلام وتسجيل الطلبات الواردة .

- مراجعة أرقام الوثائق للتجديد .

- إدخال البيانات الخاصة بالوثائق الجديدة .

- إرسال الوثائق المصدرة بالبريد .

• النوع الثاني من الأنشطة (أنشطة على مستوى الدفعة الانتاجية) من أمثلته تهيئة وتجهيز الآلة ، طلب شراء مجموعة من الأجزاء وهي أنشطة يتم تاديتها لكل دفعة انتاجية وذلك بصرف النظر عن عدد وحدات الانتاج الخاصة بكل دفعة وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة انتاجية وفي شركة التامين نجد أن هذه النوعية من الأنشطة تشمل :

- أتمام عمليات البريد مرتين يومياً .

- تجميع الطلبات الجديدة المسلمة في دفعات .

• النوع الثالث من الأنشطة (أنشطة خاصة بتسهيل عملية الانتاج)

تتعلق بتلك النوعية من الأنشطة اللازمة لتدعيم مجموعة مختلفة من المنتجات والخاصة بالخط الانتاجي للشركة ومن أمثلة هذه النوعية من الأنشطة ما يلي:

- الحفاظ على مواصفات المنتج .

- تنفيذ التغييرات الهندسية .

- اعداد اختبارات خاصة .

- الاسراع بالعملية الانتاجية .

ومن أمثلة هذه الأنشطة في شركة التأمين ما يلي :-

- تدريب العاملين على تسوية المطالبات الخاصة بعملاء محددين .
- إعداد نظم خاصة لتشغيل البيانات وذلك فيما يتعلق بنوعية معينة من العملاء.
- تنفيذ برامج التسويق والدعاية اللازمة لوثائق معينة .

ويلاحظ أن تكلفة هذه النوعية من الأنشطة يمكن تحميلها على المنتجات بشكل منفرد ولكنها تكلفة ذات طابع زمني فهي يمكن أن تحدث خلال فترة زمنية معينة حتى وأن لم يتم إنتاج أى وحدة منتج أو أى دفعة إنتاجية .

• النوع الرابع من الأنشطة يتعلق بالامداد بالخدمات الانتاجية والإدارية المختلفة وهى أنشطة تتسبب فى حدوث تكلفة تساعد على إنتاج منتجات معينة أو أداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماماً عن حجم الإنتاج أو المزرج البيعى (الأنواع الثلاثة السابقة من الأنشطة تنفرد بإمكانية قياس مدى مساهمة النشاط فى الإنتاج بشكل منفرد) ومن أمثلة هذه النوعية من الأنشطة : الأضاءة، النظافة، الأمن والحراسة ، الشؤون الإدارية والمالية ..

وفى شركة التأمين تتمثل هذه الأنشطة فى الحسابات العامة وشؤون الأفراد والعلاقات العامة .

ويمكن تبني وجهة نظر أكثر عمقاً فى تحليل هذه النوعية من الأنشطة وذلك بالتمييز بين نوعين فرعيين منهما على النحو التالى :-

- أنشطة خاصة بتسهيلات خط انتاجى معين .
- أنشطة خاصة بتسهيلات عامة غير مرتبطة بخط انتاجى معين .

(ج) تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة :

يتيح تطبيق نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء . وهذا التحديد لا يقطع بأن كل الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة أو تؤدي بكفاءة،

ولذلك تقوم العديد من الشركات بتبويب الأنشطة إلى أنشطة هامة وأخرى غير هامة ، أنشطة ذات قيمة مضافة وأخرى تفتقر إلى ذلك ، أنشطة تمارس بكفاءة وأخرى لا تمارس بنفس الكفاءة المطلوبة .

وتختلف تعريفات الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف الشركات والمواقف والأحداث ولكنها تتسم بالصفات التالية : -

- أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل .
- أنشطة تؤدي بأقصى درجات الكفاءة .
- أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للشركة وهو اتمام العمليات الانتاجية والتسويقية .

وعلى سبيل المثال فإن مجموعة من المديرين الماليين قد يروا أن الأنشطة التي تؤدي إلى انتاج التقارير المالية الختامية هي تلك الأنشطة ذات القيمة المضافة في حين أن نشاط مثل التدريب لا يكتسب تلك الصفة .

* وقد قامت إحدى شركات التأمين الأمريكية بإعداد المعايير التالية للأنشطة ذات القيمة المضافة .

- ١ - النشاط المطلوب لانتاج منتج معين أو تحسين عملية انتاجية معينة ولكن هذا النشاط لا يستطيع من الزاوية التكاليفية تبرير تحسينه أو تبسيطه أو تخفيض مداه خلال فترة زمنية معينة .
- ٢ - النشاط المطلوب لانتاج منتج معين أو تحسين عملية انتاجية معينة ولكن هذا النشاط يمكن من الزاوية التكاليفية تبرير تحسينه أو تبسيطه أو تخفيض مداه .
- ٣ - النشاط غير المطلوب لانتاج منتج معين أو تحسين عملية انتاجية معينة ويمكن حذفه بتغيير عملية انتاجية أو اجراء تنظيمي معين .
- ٤ - النشاط غير مطلوب للانتاج أو تحسين العملية الانتاجية ويمكن حذفه في الآجل القصير عن طريق تغيير العملية الانتاجية أو إحدى الإجراءات التنظيمية .

ويلاحظ أن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة التي تحققها تتيح فرصة كبيرة لإدارة المشروع لدراسة تكاليف تلك الأنشطة بالعمق والتحليل اللازم ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة وكذلك إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة .

(د) تبويات أخرى للأنشطة :

هناك بعض الشركات التي تتبع تبويات أخرى للأنشطة تعتمد على :-

- السبب وراء القيام بالنشاط (لماذا) .
- الهدف من وراء القيام بالنشاط (الهدف) .

وهناك شركات أخرى تقوم بتبويب الأنشطة بإتباع أكثر من أساس للتبويب في وقت واحد وعلى سبيل المثال فإن كل نشاط يتم إعداده مركز نشاط له ذو تسلسل معين مع تمييزه كنشاط ذو قيمة مضافة أو بدون قيمة مضافة .

٤/٩- الأبعاد السلوكية لحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

كشفت الدراسات العملية التي تعرضت لمشاكل تصميم وتطبيق نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عن بعض المشاكل السلوكية المتعلقة بمقاومة العاملين للنظام الجديد (تطبيق مباشر لفلسفة مقاومة التغيير) ويرجع ذلك إلى شعور بعض العاملين أن عملية تبويب الأنشطة سوف ينشأ عنها دمج أو إلغاء لبعض الأنشطة مما يعنى إمكانية الاستغناء عن هؤلاء العاملين المرتبطين بهذه الأنشطة ، كما ظهرت مشاكل أخرى متعلقة بعملية فصل الأنشطة الرئيسية إلى أنشطة فرعية واختلاف الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة والمسئولية بسبب هذه العمليات .

والخلاصة أن عمليات فصل ودمج والغاء بعض الأنشطة الناتجة عن عملية تبويب الأنشطة ينشأ عنها مشاكل ذات أبعاد سلوكية ونفسية ومعنوية ينتج

عنها مقاومة العاملين لفكرة تطبيق النظام الجديد على الرغم من الاقتناع بأهميته فى مجال قياس التكاليف والرقابة عليها .

ويرى البعض ضرورة اعداد خطة متكاملة لتطبيق النظام الجديد وذلك حتى نتلافى المشاكل السلوكية السابق ذكرها وتحتوى تلك الخطة على المراحل التالية :

١ - تحديد أهداف وتوقيت ونطاق مشروع تطبيق النظام :

من المفيد تحديد أنواع خطوط الانتاج والاصول الثابتة التى سيتضمنها مشروع الدراسة وكذلك تحديد الفترة الزمنية التى ستغطيها الدراسة مع الاهتمام بضرورة تحديد موعد بداية تنفيذ المشروع وموعد الانتهاء منه وكذلك ينبغى تحديد المتغيرات الأساسية التى تحكم الوحدة الاقتصادية موضع التطبيق وكذلك نوعية المعلومات التى ترغب إدارة الشركة فى الحصول عليها وفى هذا المجال نورد على سبيل المثال لا الحصر لأنواع مختلفة من المعلومات التى يمكن أن توفرها الدراسة :

- تكلفة المنتج النهائى (سلعة أو خدمة) .

- تحليل الأنشطة على أساس القيمة المضافة .

- تكلفة الرقابة على الجودة .

- تحليل امكانيات وطاقات المنشأة باستخدام أسلوب تحليل السيناريوهات .

- تكلفة أداء خدمات خاصة لعملاء معينين أو قنوات توزيع محددة .

٢ - تجميع البيانات الخاصة بالمنشأة موضع التطبيق :

تتمثل الخطوة الثانية لتطبيق نظم محاسبة التكاليف على الأنشطة فى محاولة فهم وتحليل الأنشطة الرئيسية التى تقوم بها المنشأة وذلك باستخدام وسائل عديدة من بينها خرائط التدفق والخرائط التنظيمية والمقابلات الشخصية وكذلك دراسة نظم التكاليف المطبقة بالمنشأة .

٣ - أعداد فريق وخطة العمل :

يتم تكوين فريق للعمل يتولى مسئولية تنفيذ مشروع الدراسة على أن تكون له مسئوليات وسلطات محددة وينبغي أن يضم هذا الفريق خبراء في المجالات الآتية :

- * نظم المعلومات الإدارية .
- * نظم إدارة العمليات .
- * نظم المعلومات المالية والمحاسبية .

ويأتى على نفس القدر من الأهمية إعداد خطة عمل منفصلة تحدد مهام فريق العمل وتوقيت اتمام تلك المهام وكذلك الأشخاص المسؤولين عن اتمام هذه المهام.

٤ - القيام بأعمال التدريب على فهم وكيفية تطبيق النظام :

تتمثل هذه الخطوة في القيام ببعض أعمال التدريب خلال مراحل تنفيذ مشروع الدراسة المختلفة وذلك على النحو التالى :

- * برامج تدريب خاصة بالإدارة العليا وذلك قبل بداية تنفيذ المشروع وذلك لضمان استمرار دعم الإدارة العليا للمشروع .
- * برامج تدريب مفصلة على مستوى ورؤساء الأقسام وذلك فى بداية تنفيذ المشروع .
- * برامج تدريب خاصة بكيفية تنفيذ المشروع وهى موجهة إلى فريق العمل ويتم عقدها عند بداية كل مرحلة جديدة من مراحل تنفيذ مشروع الدراسة .
- * برامج تدريب تطبيقية يتم تنفيذها أثناء وبعد التنفيذ وذلك لحفز العاملين على إجراء التغييرات التشغيلية اللازمة وذلك فى حالة توافر المعلومات الجديدة التى تنتج من تشغيل النظام الجديد.

٥ - تجميع المعلومات الخاصة بالأنشطة :

من خلال هذه الخطوة يتم تحديد الأنشطة التى يقوم بها جميع العاملين بالمنشأة التى تشملهم الدراسة وذلك بالاسترشاد بدليل الأنشطة على مستوى

الشركة أو الصناعة وذلك لتخفيض عدد المقابلات الشخصية قدر الامكان ، كما يتم تحديد الوقت اللازم لإداء النشاط وذلك خلال الفترة الزمنية التي تغطيها الدراسة ويتم هذا عادة باستخدام أسلوب تقدير الوقت .

٦ - تبويب الأنشطة طبقاً لمفهوم القيمة المضافة :

ترغب بعض الشركات اجراء العديد من التحسينات على العمليات التي يقوم بها مع خفض تكلفة الأداء وذلك مع عدم التضحية بمستوى الخدمة المؤدى للعميل، ويتم ذلك من خلال تبويب الأنشطة طبقاً لمفهوم القيمة المضافة (القيمة المضافة التي يحققها كل نشاط فى سلسلة القيمة الخاصة بالشركة) ، والذي يتيح اكتشاف مناطق وامكانيات تلك التحسينات واساليب تنفيذها .

٧ - تحديد مراكز الأنشطة :

يتم تقسيم وتبويب أنشطة الشركة إلى مراكز للأنشطة وهذا يتيح تجميع المعلومات المتعلقة بتلك المراكز على أساس الأنشطة التي تقوم بها وليس على اساس أقسام وظيفية ويتم تبويب الأنشطة وتجميعها فى مراكز للأنشطة باستخدام مسببات التكلفة المناسبة .

٨ - تصنيف وتكويد المصروفات المتعلقة بالعمالة والأجور طبقاً لتبويات معينة:

الأنشطة المرتبطة بالعمالة والأجور يجب أن يتم تبويبها وتكويدها طبقاً لتسلسل معين (وحدة منتج ، دفعة انتاجية ، خدمات انتاجية ، خدمات تسويقية ، خدمات إدارية ، وهذا التقسيم يتيح للشركة الفهم الأفضل للأثار المترتبة على اجراء تعديلات تشغيلية معينة مثل :

* اثر زيادة حجم الانتاج بنسبة معينة .

* عناصر المصروفات التي ينبغى أن تتوقف فى حالة الامتناع عن انتاج

منتج معين .

٩ - فصل وتصنيف المصروفات غير المتعلقة بالعمالة والأجور :

يتم فصل وتبويب المصروفات غير المتعلقة بالعمالة والأجور والتي ترتبط بإداء أنشطة معينة ويتم ذلك من خلال استخدام مراكز نشاط منطقية ويتم تكويدها طبقاً لتسلسل معين (وحدة منتج ، دفعة انتاجية ، خدمات انتاجية ، خدمات تسويقية ، خدمات إدارية) .

١٠ - تحديد المعلومات الخاصة بمسببات التكلفة :

ينبغي ربط كل نشاط منفرد بمنتج نهائي (سلعة أو خدمة) و هذا الربط يتم من خلال استخدام مسببات التكلفة ويتم من خلال إجراء عدد من المقابلات الشخصية تحديد الأنشطة المؤداء ومسببات التكلفة الخاصة بها .

١١ - تشغيل النموذج واستخراج النتائج :

من خلال تلك الخطوة يتم تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط وتخصيصها على مراكز الأنشطة ثم يتم ربط تكاليف تلك المراكز على المنتج النهائي ومن خلال تشغيل نماذج النظام المختلفة (يدوياً أو باستخدام الحاسب الآلي) يتم استخراج تقارير معلومات النظام والتي تختلف باختلاف أنواع المعلومات المطلوبة بمعرفة الإدارة ، ويعقب ذلك إجراء عملية تحليل مفصلة لمعلومات التكاليف المختلفة الناتجة عن تنفيذ النظام للتأكد من تنفيذ أهداف مشروع الدراسة وتغطيته لجوانب الشركة المختلفة مع إعداد التوصيات اللازمة في هذا المجال .

ويلاحظ أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على تحديد الخطوات العملية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومن أهمها ما يلي :

- ١ - طبيعة وخصائص نشاط المنشأة .
- ٢ - درجة مرونة وتعقد وتنوع خطوط الإنتاج .
- ٣ - مدى فهم واقتناع الإدارة العليا للمنشأة بأهمية تطبيق النظام الجديد .
- ٤ - نطاق تطبيق النظام .

٥ - مدى فهم واقتناع مديري إدارات وأقسام الخدمات الانتاجية والتسويقية والإدارية بدور النظام الجديد فى ترشيد عمليات قياس التكلفة .

٦ - مدى فهم وأدراك الإدارة العليا لطبيعة العلاقة بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity - Based Management (ABM)

٧ - مدى ارتباط النظام الجديد بمقومات وأركان نظم المعلومات المحاسبية القائمة بالمنشأة .

وفى ضوء العوامل السابقة فإننا نرى أن خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تختلف من شركة إلى أخرى ومن مجال للتطبيق إلى مجال آخر داخل نفس الشركة .

وعلى الرغم من ذلك فإنه يمكن اقتراح أطراً عاماً لخطوات التطبيق يساعد على التغلب على المشاكل السلوكية المرتبطة بتطبيق النظام وذلك على النحو التالى :

١ - تحديد نوعية وطبيعة وخصائص القرارات الإدارية والتي تحتاج إلى معلومات التكاليف المناسبة لترشيد عملية اتخاذها وذلك فى المجالات التشغيلية والاستثمارية .

٢ - تحديد طبيعة وخصائص معلومات التكاليف اللازمة لاتخاذ القرارات التي تم تحديدها فى البند (١) .

٣ - أعداد دراسة استكشافية لنظام التكاليف القائم بغرض تحليل نقاط الضعف والقوة مع التركيز على دراسة وتحليل مشاكل معالجة التكاليف غير المباشرة .

٤ - أعداد تقرير مبدئى لتحليل المشكلة وعرض المبادئ العامة للنظام المقترح ، على أن يقدم هذا التقرير للإدارة العليا بهدف الحصول على موافقتها على البدء فى عمليات تصميم النظام فى إطار نطاق التطبيق المتفق عليه .

٥ - عقد اجتماعات مع مديري إدارات وأقسام قطاع التطبيق لتوضيح أبعاد ومقومات النظام الجديد .

- ٦ - تحديد أعضاء فريق العمل المكلف بتصميم النظام على أن يحتوى على أحد محاسبى التكاليف بالشركة والذي يساعد على توفير المعلومات لأعضاء الفريق من ناحية كما أنه يعكس وجهات نظر مديري الشركة تجاه النظام الجديد من ناحية أخرى .
- ٧ - القيام بعمليات حصر وتحديد الأنشطة الفعلية لإدارات أقسام قطاع التطبيق وذلك بالاعتماد على الاستقصاءات والزيارات الميدانية .
- ٨ - القيام بعملية إعادة صياغة الأنشطة وذلك بمعرفة أعضاء فريق العمل .
- ٩ - المراجعة النهائية للأنشطة وذلك بمعرفة مديري إدارات وأقسام قطاع التطبيق .
- ١٠ - عقد اجتماعات مع مديري إدارات وأقسام قطاع التطبيق لشرح وإيضاح أساليب وطرق تبويب الأنشطة .
- ١١ - قيام مديري إدارات أقسام قطاع التطبيق بإجراء عمليات تبويب للأنشطة وذلك من خلال قوائم يتم إعدادها لهذا الغرض .
- ١٢ - مراجعة تبويب الأنشطة بمعرفة فريق العمل .
- ١٣ - يقوم فريق العمل من خلال نتائج عمليات تبويب الأنشطة باقتراح عمليات دمج وحذف وفصل الأنشطة التى تحتاج إلى ذلك وصولاً إلى التحديد النهائى لمراكز الأنشطة .
- ١٤ - حصر وتحديد بيانات ومعلومات التكاليف الخاصة بالأنشطة .
- ١٥ - تحديد التكلفة الفعلية لكل نشاط .
- ١٦ - تحديد وحدات المخرجات (المنتج) المطلوب قياس تكلفتها .
- ١٧ - تحديد مسببات التكلفة والتى تعبر عن العلاقة بين الأنشطة ووحدات المخرجات وذلك باشتراك فريق العمل مع مديري إدارات وأقسام قطاع التطبيق .
- ١٨ - تحديد نصيب وحدة المخرجات (وحدة المنتج) من تكلفة كل نشاط .
- ١٩ - عرض نتائج النظام فى اجتماع مشترك يضم أعضاء الإدارات العليا ومديري إدارات وأقسام قطاع التطبيق وذلك بهدف دراسة وتقييم التجربة والوصول إلى التوصيات الخاصة بالمستقبل .

خامساً : حالات عملية :

• الحالة الأولى :

تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في شركة الأجهزة المتقدمة الأمريكية

- تعتبر شركة الأجهزة المتقدمة AMD من إحدى الشركات الأمريكية الرئيسية في مجال صناعة أشباه الموصلات Semi Conductors ، وقد قامت بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بصفة مبدئية على أحد مصانع الاختبارات والتجميع في ماليزيا وقد أظهرت النتائج الأولية للتطبيق نجاح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في هذا المصنع مما يتيح إمكانية التوسع في تطبيق هذا النظام في مختلف مصانع الشركة .

- وقد تم تنفيذ مشروع تطبيق النظام في فترة زمنية حساسة من حياة الشركة حيث انتقلت من مرحلة اتباع استراتيجية إدارة النمو إلى مرحلة اتباع استراتيجية إدارة الربحية وقد ترتب على هذا التحول ظهور مشاكل بين العاملين ذات أبعاد سلوكية ومعنوية ترجع إلى عدم إدراك العاملين لأسباب وفلسفة التحول وعدم اقتناع الإدارة العليا بضرورة شرح أسباب ودوافع التحول إلى العاملين كما ظهرت الشائعات حول إمكانية الاستغناء عن أعداد كبير من العاملين وتخفيض أجور البعض الآخر .

- وقد شعرت الإدارة بالحاجة إلى تعديل نظم التكاليف لكي تصبح قادرة على توليد المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية في ظل اتباع الاستراتيجية الجديدة وقد أظهرت النتائج أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قادر على توفير مثل هذه النوعية من المعلومات .

وقد أظهر تطبيق النظام الجديد في مصنع ماليزيا مدى عدم صحة ودقة قياس تكاليف المنتجات في ظل الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف (المنتجات

البسيطة غير المعقدة ذات أحجام الانتاج الكبيرة يتم قياس تكلفتها بالزيادة بنسبة تتراوح من ٢٠٪ إلى ٣٠٪ ، فى حين أن المنتجات المعقدة ذات الأحجام المنخفضة من الانتاج يتم قياس تكلفتها بالنقص بنسبة تتراوح من ٦٠٪ إلى ٧٠٪) ، ونتيجة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أمكن توليد معلومات دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أسعار التحويل بين المصانع ومراكز البيع بشكل أثر كفاءة وفاعلية .

وقد أشار المدير المالى للشركة فى معرض تعليقه على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى أن هذا النظام قد أتاح للشركة العديد من المعلومات التى ستساعد الإدارة على تنفيذ الاستراتيجية الجديدة الخاصة بإدارة ربحية الشركة مما يساعد على التغلب على مشاكل العاملين الناتجة عن تداعيات فترة التحول .

- ويلاحظ أن تطبيق النظام الجديد قد حقق نتائج عديدة من أهمها ما يلى :

١ - تطبيق النظام الجديد قدم معلومات مفيدة عن مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة التجميع والاختبار فى مصنع ماليزيا . أتاح تطبيق النظام الجديد تحديد أنشطة الجدولة وأنشطة التهيئة والاعداد وكذلك نشاط الاسراع فى الانتاج (زيادة السرعة) ، وذلك كانشطة رئيسية على مستوى الدفعات الانتاجية ، وهذه المعلومات اتاحت لإدارة المصنع البحث عن وسائل جديدة لممارسة تلك الأنشطة بطرق مختلفة تتيح خفض تكلفتها وبالتالي خفض اجمالى التكاليف الصناعية .

٢ - أتاح تطبيق النظام الجديد بمصنع ماليزيا معرفة التكلفة الصحيحة لتشغيل آلات الاختبار والمناولة ، فقد رأت الإدارة سابقاً أن العامل المؤثر فى تكاليف تشغيل تلك الآلات هو تكلفة العمالة المباشرة ، وبالتالي سعت دائماً إلى محاولة خفض تلك التكلفة ولكن تطبيق النظام الجديد أثبت أنه على الرغم

من أن تلك الآلات أصبحت مهلكة دفترياً بالكامل إلا أن تشغيلها يحمل المصنع تكاليف كبيرة متمثلة في الإصلاح والصيانة والكهرباء والطاقة .

٣ - أسفر تضيق النظام إلى اكتشاف أنشطة ذات تكلفة مرتفعة غير متوقعة ومن أمثلة ذلك ما يلي :

* تم تحديد الأنشطة الأساسية الخاصة بالجدولة وقد تبين وجود نشاطين ذو طبيعة متكررة ومتماثلة هما نشاط العملية الفعلية لجدولة الإنتاج ونشاط تنفيذ جدول الإنتاج .

* كان ينظر إلى نشاط الرقابة الإحصائية على العمليات على أنه أحد أهم الأنشطة التي تستخدم عماله غير مباشرة ولكنه تبين أنه على الرغم من أن القسم الذي يزاول هذا النشاط به ثلاثة أفراد فقط إلا أن تكلفته الحقيقية أكبر بكثير من التي يتم حسابها وذلك لأن كل فرد بالقسم يزاول وظيفة الرقابة الإحصائية بأكثر من وسيلة وعلى ذلك فإن تكلفة هذا النشاط أكبر بكثير مما هو متوقع ومحسوب وفقاً لنظام التكاليف القديم .

* تبين أن أنشطة آلات الاختبار والمناولة مكلفة للغاية وذلك لارتفاع تكاليف الإصلاح والصيانة الوقائية وتعدد أنشطة الرقابة الإحصائية الخاصة بهم .

٤ - تطبيق النظام الجديد أسفر عن اكتشاف أهمية الأنشطة غير المتعلقة بوحدة المنتج وذلك بعد أن كانت الإدارة تركز معظم اهتمامها على تخفيض تكلفة الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج وعلى سبيل المثال فإنه في مصنع الاختبارات هناك ١٩ نشاط توزيعهم كالتالي :

- ٥ أنشطة على مستوى وحدة المنتج .
- ٨ أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية .
- ٥ أنشطة على مستوى خطوط الإنتاج .
- نشاط واحد على مستوى الخدمات الإنتاجية .

• الحالة الثانية :

تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في شركة أركو الأمريكية للبترول

- تقوم إدارة التخطيط والرقابة المالية بشركة ABC بالأنشطة وعمليات اعداد تقارير التكاليف والتحليل المالي وتقييم الأداء للأنشطة المالية للشركة ، وفي قطاع البترول حيث تعكس أسعار البيع ظروف السوق كما أن تكاليف التشغيل تتزايد بنسبة مرتفعة سنوياً فإننا نجد أن إدارة التخطيط والرقابة المالية تحاول دائماً البحث عن الوسائل المناسبة لقياس وتحليل وإدارة التكاليف بشكل أفضل.

- وقد أجريت دراسة في صيف عام ١٩٩١ لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التخطيط والرقابة المالية وذلك بمساعدة بيت خبرة أمريكي ، ويلاحظ أن التخطيط والرقابة المالية لهذه الشركة مسئولة عن أعمال اعداد الموازنات والتقارير المالية والمراجعة الداخلية ويمكن تحميل تكاليف تلك الإدارة على مستوى حقول البترول وذلك طبقاً لمدى استخدام كل حقل من كل نشاط أو خدمة مالية وقد تم إعداد دراسة تمهيدية لبيان كيفية توزيع تكاليف تلك الإدارة على الأنشطة الانتاجية للشركة وقد ساعدت تلك الدراسة على ترشيد قرارات تخفيض عدد العاملين بالشركة لما وفرتة من معلومات تفصيلية ساعدت على تحليل أنشطة الشركة بشكل أفضل .

وفيما يلي أهم نتائج تطبيق النظام الجديد :

- ١ - تبين أن ٧١٪ من الأنشطة ذات قيمة مرتفعة (بلغت القيمة ١١ مليون دولار) ، كما أن ٢٥٪ من الأنشطة ذات قيمة متوسطة (بلغت القيمة ٣٩ مليون دولار) ، في حين أن ٤٪ من الأنشطة ذات قيمة منخفضة (بلغت القيمة ٧٠٠٠٠٠ دولار) .

٢ - فيما يتعلق بالسبب وراء القيام بالنشاط تبين ما يلي :

* ٣٦٪ من الأنشطة تمت بناء على طلب الإدارة العليا .

* ٢٧٪ من الأنشطة تمت طبقاً لعقود معينة .

* ١٨٪ من الأنشطة تمت بناء على طلب جهات حكومية .

* ١٠٪ من الأنشطة تمت بدون طلب محدد .

* ٩٪ من الأنشطة تمت بناء على طلب قسم محدد .

٣ - أسفرت نتائج تحليل عمليات التشغيل عن أن عمليات حسابات الدائنون

تستهلك ١٣٪ من الموارد يليها عمليات تشغيل أخرى وتستهلك ٩٪ من

الموارد ثم الإدارة العامة والتي تستهلك ٨٪ من الموارد .

وقد أوصى فريق العمل أنه يجب مراعاة حساب عدد العاملين اللازم لإداء

كل نشاط لأن ذلك يعبر بصورة أفضل عن الموارد اللازمة لإداء النشاط

وذلك بالمقارنة مع قيمة مصروف الأجور .

٤ - نتائج تحليل وتبويب الأنشطة بالشركة تشير إلى وجود نسبة من الأنشطة

مرتفعة ومتوسط ومنخفضة القيمة يتم تأديتها بدون سبب واضح أو طلب محدد

بالتالى فهذه الأنشطة تكون مرشحة للإلغاء أو للدمج فى أنشطة أخرى مما

يحقق نوع من خفض التكاليف وهذا يشير إلى الدور الهام الذى يلعبه نظام

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فى تطبيق أساليب خفض التكاليف .

٥ - التطبيق الناجح لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يؤدى إلى

تحليل أكثر عمقاً للأنشطة مما يؤدى إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات

الإدارية وقد استخدمت إدارة شركة أركو نتائج تطبيق النظام الجديد فى

ترشيد قرارات خفض العمالة فى إدارة التخطيط والرقابة المالية وذلك

لإمكانية تحديد الأنشطة التى تؤدى بدون سبب واضح والتى لها قيمة

مضافة ضعيفة .

فهرس الكتاب

رقم الصفحة	الموضوع
٥	تقديم :
٧	الوحدة التعليمية الأولى : المحاسبة والمتغيرات السلوكية
٤٧	الوحدة التعليمية الثانية : السلوك الأخلاقي للمحاسب
	الوحدة التعليمية الثالثة : دور المتغيرات السلوكية فى تحديد
٧٧	المعايير وتحفيز الأداء
	الوحدة التعليمية الرابعة : الموازنة المرنة كأحد الاتجاهات
١٠٣	السلوكية للمساءلة المحاسبية
	الوحدة التعليمية الخامسة : الجوانب السلوكية لأساليب الرقابة
١٢٩	المحاسبية
١٥٩	الوحدة التعليمية السادسة : المحاسبة عن الأصول البشرية
	الوحدة التعليمية السابعة : الجوانب السلوكية للمؤشرات غير
١٦٥	المالية
١٨٣	الوحدة التعليمية الثامنة : الجوانب السلوكية لتقييم الأداء
	الوحدة التعليمية التاسعة : الأبعاد السلوكية لمحاسبة التكاليف
٢٢١	على أساس الأنشطة

