



المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء

المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء

إن مضمون الرقابة هو متابعة تنفيذ الخطوات اللازمة لتحقيق أهداف المشروع والتأكد من أن الخطط تنفذ وفقاً لما هو محدد من قبل ، ويعتمد في ذلك على المعايير التي تستخدم كعلاقات لاختبار النتائج الفعلية والتأكد من إنجاز الأفراد القائمين بالتنفيذ الفعلي حسب الخطة المرسومة . وتستلزم الرقابة وضوح الأهداف والخطط وتوافر وسائل الاتصال الفعالة كأساس لحسن فهم الأهداف والخطط الرئيسية للمشروع .

أنواع الرقابة :

1- من حيث وقت إجراء الرقابة :

- أ- رقابة في التخطيط : للتأكد من أن المعلومات المعتمد عليها في وضع الخطة سليمة وأنها أعدت وفق إجراءات صحيحة ومتابعة البيانات لإجراء التصحيحات ومتابعة الخطة .
- ب- الرقابة قبل التنفيذ : التأكد من تصحيح الأخطاء السابقة (مواطن الإسراف أو الخلل) قبل البدء في التنفيذ للمرحلة التالية .
- ج- الرقابة خلال التنفيذ : وتشمل متابعة الأداء الفعلي .
- د- الرقابة بعد التنفيذ : مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط واتخاذ الإجراء اللازم للتصحيح وتحديد الانحرافات ومسبباته والمسؤولية عن حدوث الخطأ .

2- من حيث الجهة التي تؤدي الرقابة :

- أ- رقابة داخلية : تمارسها الإدارة بمستوياتها المختلفة وتهدف إلى تحسين أداء الوحدة وحماية أصولها ، وتشمل كل أنواع الرقابة من ضبط داخلي أو مراجعة داخلية .
- ب- رقابة خارجية : أي من خارج الجهاز العامل داخل المشروع وتهدف إلى ضمان وتأكيد سلامة التصرفات المالية وأن القوائم والحسابات الختامية سليمة ، وأن الأساليب

المستخدمة في المشروع تحقق أهداف المنشأة .

(يوجد تكامل وترابط بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية)

3- من حيث طبيعة الرقابة :

أ- رقابة إدارية : ويتم من خلالها تقييم أداء الإدارة ومدى تطبيقها للوائح والأنظمة وسلامة

عملية اتخاذ القرارات (تقييم الوظائف) .

ب- رقابة مالية : يقصد بها التأكد من أن الأموال يتم استخدامها طبقاً للأهداف المحددة مسبقاً ،

بمعنى أن الاحتياجات المالية وفرت في الوقت المناسب ، ومن المصدر المناسب ،

وبالشروط المحددة .

ج- رقابة شاملة : وتشتمل على 1- رقابة مالية ، 2- ورقابة إدارية ، 3- رقابة الكفاءة والفعالية

يقصد بالكفاءة : الاستغلال الأمثل للموارد (أقل تكلفة ، أكثر إنتاجية ، أقل وقت)

يقصد بالفعالية : مدى تحقيق الأهداف المخططة

(وهي أفضل أنواع الرقابة)

دور المحاسب الإداري في الرقابة :

توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظيفة الرقابة .

تحديد المقاييس والمعايير المستخدمة في الرقابة .

الرقابة على أداء العاملين .

تحديد طرق تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات .

ويثار هنا تساؤل : هل الرقابة هي تقييم الأداء ؟

يوجد تشابه كبير بين كل من الرقابة وتقييم الأداء . فالرقابة تبدأ مع عملية تخطيط الأهداف المرجو تحقيقها. وتسير مع التنفيذ لمتابعة الأحداث الفعلية ومقارنتها بالمخطط مقداً ، وتمكن من اكتشاف الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ (وقد تتخذ إجراءات مصححة خلال التنفيذ)

أما تقييم الأداء فيهتم بتحليل الانحرافات التي حدثت ومعرفة مسبباته وتحديد المسئول عنها ، وعليه يعتبر تقييم الأداء أكثر شمولاً من الرقابة ، حيث أنه يسير في نفس اتجاه الرقابة ثم يزيد عنها في عملية تحليل النتائج ، بل أن الرقابة ذاتها تعد مرحلة من مراحل تقييم الأداء .

أدوات المحاسبة الإدارية في الرقابة :

الموازنات التخطيطية

تكاليف معيارية

الرقابة باستخدام النسب المالية :

تعتبر من أقدم وسائل التحليل والرقابة لدراسة المركز الائتماني للمنشأة والحكم على نتائج أعمالها وسلامة مركزها المالي من خلال التناسب بين أنواع الأصول والخصوم ، وبين الإيرادات والمصروفات . ويتم مقارنة النسب المالية للمنشأة مع النسب المثالية على مستوى الصناعة أو النشاط ، أو بالنسب المالية للمنشآت الأخرى .

وتوجد عدة أنواع من النسب المالية من أهمها :

1- نسب السيولة 2- نسب الربحية 3- نسب المقدرة على سداد الديون

محاسبة المسؤولية :

محاسبة المسؤولية لها أصل قديم فقد جاء ذكرها في القرآن الكريم (.. من يعمل مثقال ذرة خيرا يره ، ومن يعمل مثقال ذرة شرا يره)

وحديث الرسول صلى الله عليه وسلم " كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته "

وفي العصر الحديث ظهرت فكرة محاسبة المسؤولية نتيجة لزيادة وكبر حجم الوحدات الاقتصادية وظهور مشكلة تناقص الكفاءة الإدارية والحاجة إلى إحكام الرقابة ، وقد قدم علم الإدارة فكرة اللامركزية في السلطة ، والتي انسحبت إلى المسؤولية عن حل تلك المشاكل . مما دعى المحاسبة إلى أن تواكب هذا التطور من خلال فكرة محاسبة المسؤولية والتي تعتبر من أدوات المحاسبة الإدارية في مجال مساعدة الإدارة على الرقابة وتقييم الأداء .

تعريف محاسبة المسؤولية :

هي نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء ، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء ، بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء.

مقومات محاسبة المسؤولية :

تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية .

تجميع عناصر التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة حسب مراكز المسؤولية .

إعداد تقارير رقابية لمراكز المسؤولية المختلفة تبين نتائج الأداء الفعلية مقارنة بما كان مستهدفا .

مفهوم مراكز المسؤولية :

هو وحدة طبيعية مستقلة سواء كانت فنية أم إدارية ، وعادة يرأس الوحدة أحد العاملين وهو الذي يعتبر مسئولا عن أدائها . وقد تكون مراكز المسؤولية ممثلة في الشركة ككل أو في القسم أو في عملية معينة .

وكلما كبر حجم المشروع وتعقدت عملياته وتنوعت منتجاته واتسع نطاقه الجغرافي ، كلما زادت الحاجة إلى

اللامركزية وتفويض السلطات للمستويات الإدارية وظهور العديد من مراكز المسؤولية .

وتنقسم مراكز المسؤولية إلى :

مراكز تكلفة : تمثل أصغر وحدة نشاط تتخذ أساسا لتجميع عناصر التكاليف ، ولا تحقق أي إيراد ز بمعنى أن للمركز تأثير في حدوث التكلفة وليس له تأثير على المبيعات أو الإيراد (مثال : قسم الغزل ، قسم الصيانة)

مراكز ربحية : عبارة عن وحدة تنظيمية يرأسها مدير مسئول عن الإيرادات والتكاليف معا حيث تخضع الإيرادات والتكاليف لرقابته . وفي هذه الحالة قد يكون مركز الربحية طبيعيا ، أي يمثل وحدة إدارية مستقلة تباع منتجاتها خارج المنشأة . وقد يكون مركز الربحية اصطناعيا أي يبيع منتجاته داخل المنشأة ويطلق على سعر البيع في هذه الحالة سعر التحويل . مركز الربحية قد منتجاته سلع أو خدمات .

مراكز استثمار : وتتمثل في الوحدة التنظيمية المسؤولة عن كل ما يتصل باستثمار معين ، ويحاسب مدير مركز الاستثمار عن التكاليف والإيرادات الخاصة بالمركز والاستخدام المربح للمال المستثمر به .

أهمية التفرقة بين المراكز السابقة :

ترجع أهمية التفرقة إلى استخدام مقاييس مختلفة لتقييم الأداء وذلك كما يلي :

مراكز التكلفة : يتم تقييم أدائها على أساس المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية .

مراكز الربحية : يتم تقييم أدائها على أساس مؤشرات الربحية .

مراكز الاستثمار : يتم تقييم أدائها على أساس معدل العائد على الاستثمار أو الدخل المتبقي .

تجدر الإشارة إلى أن تحديد مراكز المسؤولية يختلف من منشأة لأخرى ، ويحكمه ما يلي :

حجم المنشأة

نوع الصناعة

طبيعة العمليات الصناعية

التنظيم الإداري للمنشأة

فيما يلي بعض الأشكال التنظيمية :

شكل (1)

في الشكل (1) يلاحظ أن المنشأة تحتوي فقط على مراكز تكاليف ولا توجد مراكز ربحية لأن الرئيس فقط هو الذي يمكنه الرقابة على التكاليف والإيرادات معا .

شكل (2)

في الشكل (2) تحتوي المنشأة على جميع أنواع المراكز (مراكز استثمار ومراكز ربحية ومراكز تكلفة)

إعداد التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية :

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

ويجب مراعاة المقومات الأساسية التالية عند إعداد التقارير الرقابية :

توافق التقارير مع الخريطة التنظيمية للمنشأة : يكون التقرير موجه لمركز مسؤولية معين (رئيس مباشر)

التوقيت الملائم : يجب تقليل الفاصل الزمني بين نقطة اتخاذ القرار وإعداد التقرير إلى أدنى حد ممكن .

يحتوي على المقارنات بين الأرقام الفعلية والمعيارية (المخططة) ، وتحديد الانحرافات الجوهرية التي تحتاج إلى إجراءات مصححة .

ملائمة التقرير للمستوى الإداري الذي يرفع له ، حيث أنه كلما ارتفع المستوى الإداري كلما قلت التفاصيل ، ويرجع ذلك إلى :

الرئيس يهتم بأداء المستوى الذي يليه مباشرة .

صعوبة تجميع التفاصيل الكثيرة في تقرير واحد .

تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء أي التركيز على النواحي التي يختلف فيها الفعلي

عن التخطيطي .

ويتم إعداد التقارير الرقابية على أساس تجميع العناصر الخاضعة للرقابة ابتداء من المستويات الدنيا لمراكز المسؤولية ثم تتدرج في تجميع العناصر الخاضعة لرقابة مراكز المسؤولية الأعلى ، بحيث أن العناصر الخاصة بكل مركز مسؤولية أعلى تتضمن العناصر الفرعية التابعة لذلك المركز مضافا إليها العناصر الخاضعة لرقابة المركز الأعلى .

مثال :

فيما يلي شكل (3) يوضح التكاليف الخاضعة لرقابة كل مركز مسؤولية في إحدى المنشآت الصناعية :

بناء على شكل (3) يمكن تحديد التكاليف الخاضعة لرقابة كل مركز مسؤولية كما يلي :

رقابة العامل الفردي تتمثل في التكاليف الخاضعة لرقابته (مواد مباشرة ، أجور مباشرة ، تكاليف صناعية غير مباشرة)

رقابة رئيس القسم تتمثل في تكاليف خاضعة لرقابة العامل الفردي + تكاليف خاضعة لرقابة رئيس القسم (أجور الوقت الإضافي) .

رقابة مدير المصنع تتمثل في تكاليف خطوة 1 و خطوة 2 (العامل + رئيس القسم) + تكاليف خاضعة لرقابة مدير المصنع (تكاليف إدارية خاصة بالمصنع مثل الأدوات المكتبية)

رقابة رئيس التصنيع تتكون من مجموع الفقرات (1 + 2 + 3) + تكاليف خاضعة لرقابته (مثال مرتبات الموظفين والمستشارين) .