

نموذج مقترح للمساءلة المحاسبية
فى ضوء متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة

*A Proposed Model for Responsibility
Accounting in Light of the Requirements
Of Recent Manufacturing Environment*

دكتور

أحمد سعيد قطب حسانين
قسم التكاليف ونظم المعلومات
كلية التجارة - جامعة طنطا



بسم الله الرحمن الرحيم

نموذج مقترح للمساءلة المحاسبية في ضوء متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة

" The so-called Solution to the problems that we have to face in management accounting can be done within the framework of the current system " (Allen. H. Seed 1986)

مستخلص Abstract

نظم المساءلة المحاسبية تعد بمثابة أداة إدارية لا غنى عنها مكانياً ولا زمانياً . فهي تخدم في كافة المنشآت باختلاف طبيعتها منذ فترة ليست قصيرة وسوف تستمر كذلك في المستقبل . هذه النظم لها دعائمها الخاصة التي توضح بجلاء مدى أهميتها وفعاليتها كأحد الأدوات الرقابية والتحفيزية في التنظيمات . وعبر مراحل التطور التاريخي لبيئة الأعمال تحتاج هذه النظم كغيرها من نظم المعلومات الأخرى إلى نوع من إعادة التقييم للتحقق من استمرار فعاليتها في ضوء هذه التطورات . وعملية إعادة التقييم لنظم المساءلة المحاسبية قد تنصب على الإطار النظري والفلسفي لعملية المساءلة المحاسبية أو قد تتعلق بالتطبيق العملي لهذا الإطار . ويتوافر هذا البحث على طرح نموذج مقترح للمساءلة المحاسبية يلائم متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة .

المبحث الأول

مقدمة وطبيعة مشكلة البحث

١-١ مقدمة Introduction

تعتبر النظم المحاسبية والرقابية مرآة للنظم الإنتاجية خاصة وبيئة الأعمال عامة .. مما يعنى أن أي تغير في بيئة الأعمال أو في خصائص العملية الإنتاجية لابد أن يكون له انعكاساته على نظم المحاسبة والرقابة في المنشآت . وتعتبر عملية المساءلة المحاسبية Responsibility Accounting Process من الأدوات الأساسية للرقابة في التنظيمات . وهناك حقيقة هامة وهي غياب الإطار الشامل الجامع لمثل هذا النظام حيث يمكن القول بعدم إكمال الإطار العام لنظرية المساءلة المحاسبية (أبو رمان ١٩٩٧) . وهنا يأتي الدور المتعاظم للبحوث المحاسبية، حيث يتطلب الأمر منا أن نتقدم على طريق المحاولة لطرح بعض الأسئلة الخلاقة ثم المغامرة عن طريق تحديد بعض اتجاهات يمكن أن تشكل أرضية لتوفير إجابات عليها . ويمثل هذا البحث محاولة لإقتراح أسس إضافية لتطوير نظم المساءلة المحاسبية إلى الأمام لكي تتواءم وتتواكب مع الواقع العملي لبيئة الإنتاج الحديثة (RME) Recent Manufacturing Environment مع التركيز على حقيقة هامة مؤداها أن الهدف من وراء هذا المجهود البحثي هو التطوير Evolution والتطوير فقط وليس التغيير Revolution .

٢-١ طبيعة المشكلة Nature of the Problem

إن المحاولات التطويرية Evolution efforts من خلال طرح بعض التساؤلات الخلاقة ومحاولة إيجاد تفسيرات مقبولة لهذه التساؤلات حول مدى صلاحية وكفاية بعض النظم القائمة مثل نظام الرقابة وتقويم الأداء تعتبر من الأمور التي يجب أن تؤخذ في الحسبان وأن ينظر إليها بعين الاعتبار في الفكر والأدب المحاسبي والإداري .

والمساءلة المحاسبية يمكن القول بعدم إكمال الأركان الأساسية لها ، كما أنه لا توجد نظرية عامة للمساءلة المحاسبية في الوقت الراهن بحيث يمكن عن طريقها تنقل منطقها وتحديد إجراءات وضع هذا المنطق موضع التنفيذ (أبورمان ١٩٩٧) . وهذه هي مشكلة البحث الأساسية هنا ، حيث هناك ضرورة لفتح مجال النقاش من جديد لمناقشة الأركان الأساسية القائمة حاليا لنظم المساءلة المحاسبية لبيان مدى ملاءمتها للبيئة الإنتاجية الحالية وإضفاء البعد التحديثي عليها سواء بتعديل ما هو قائم منها ولكنه غير ملائم أو إضافة ما هو غائب ولكنه لازم ونافع لبناء الإطار النظري لتلك النظم (Stata 1971 - Pick 1989) . هذا ويمكن للباحث أن يحدد الهيكل العام لنظام المساءلة المحاسبية في صورة إطار يتكون من ثلاث محاور أو مستويات رئيسية . وسوف تتم مناقشة القضايا والمقترحات التطويرية في ضوء كل محور من هذه المحاور . ويعكس الشكل رقم (١-١) هذا الإطار العام بمستوياته المختلفة وهي :

(١) المحور أو المستوى المفاهيمي وسوف تناقش في ضوءه قضيتان تتعلقان

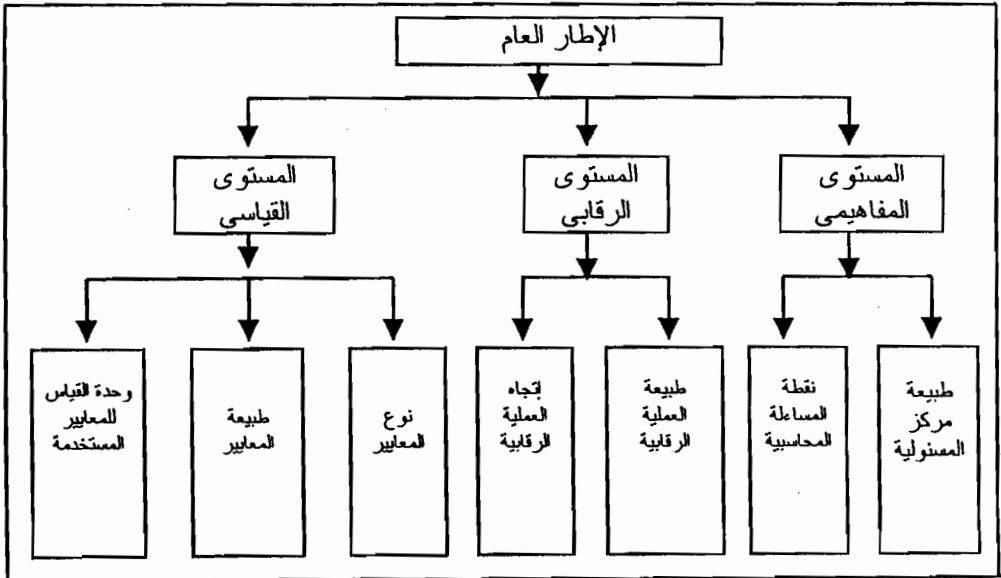
بأساس إعداد تقارير المساءلة المحاسبية .

(٢) المحور أو المستوى الرقابي وسوف تناقش في ضوءه قضيتان تتعلقان بأساس

تكوين الأبعاد الرقابية .

(٣) المحور أو المستوى القياسي . ويختص بمناقشة ثلاث قضايا تتعلق بطبيعة

المقاييس المستخدمة في عملية الرقابة وتقويم الأداء .



شكل (١-١)

الهيكل العام والمحاور الرئيسية لنظم المساءلة المحاسبية

٣-١ بيئة الإنتاج الحديثة : المضمون والخصائص

بادئ ذي بدء فإنه من المهم بمكان توضيح مفهوم وخصائص بيئة الإنتاج الحديثة والتي فى ضوء متغيراتها وعناصرها الرئيسية ستنم عملية التطوير المقترحة لنظم المساءلة المحاسبية. وهناك العديد من الدراسات التى تمت لبيان أثر بيئة الإنتاج الحديثة على مجالات المحاسبة الإدارية بصفة عامة وما لذلك من انعكاسات على المجالات الفرعية لها مثال محاسبة التكاليف، الموازنات ، المساءلة المحاسبية ... الخ . ومن ذلك على سبيل المثال لا الحصر :

(Brimson 1986 / Chalos 1986 / McNair & Mosconi 1987 / Walden 1988 / Coates & Longden 1984 / Littler & Swecting 1989 / Innes & Mitchell 1989. 1990 / Peavey 1990 / Morrow 1992 / ١٩٩٧ الهلباوى)

هذا ويمكن بيان أهم المقومات التى تمثل أساس هيكله بيئة الإنتاج الحديثة فى الآتى :

- | | |
|---|--------------------------------------|
| Total quality Management | - إدارة الجودة الشاملة (TQM) |
| Inventory Cost Minimization | - خفض تكلفة المخزون (ICM) |
| Shorter Product life Cycles | - دورة حياة منتجات أقصر (SPLC) |
| Productivity Continuous Improvements | - التحسن المستمر فى الإنتاجية (PCI) |
| Flexible Manufacturing Systems | - النظم الإنتاجية المرنة (FMS) |
| Computerized Design & Manufacturing Systems | - النظم آلية التصميم والتشغيل (CDMS) |

٤-١ هدف البحث Research Objective

يتمثل الهدف الأساسى لهذا البحث فى محاولة إعادة تعريف بعض متغيرات نموذج المساءلة المحاسبية المتعارف عليها حالياً سواء على مستوى المحور المفاهيمى أو المحور القياسى أو المحور الرقابى وذلك فى ضوء متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة وذلك بغرض الوصول إلى نموذج يفى بمتطلبات هذه البيئة الجديدة . إن الهدف هنا فى هذا البحث هو هدف تطويرى Evolutionary .

٥-١ منهج البحث Research Methodology

إن الناظر بواقعية إلى الظروف السائدة فى بيئة الإنتاج الحديثة ليصل إلى نتيجة منطقية مؤداها أن هناك حاجة ماسة إلى إعادة النظر من جديد فى الإطار الفكرى أو التطبيق العملى لنظم المساءلة المحاسبية . غير أن طبيعة هذه النظرة يحكمها عامل هام ومؤثر حول طبيعة المنهج الذى سوف يتبناه الباحث . ولقد وجد الباحث أن المدخل السليم لدراسة كالتى بين أيدينا يقوم على تكامل منهجين أساسيين هما المنهج الإستقرائى Inductive Approach ، والمنهج الإستنباطى Deductive Approach . فعلى أساس المشاهدة والملاحظة والاستقصاء للواقع العملي لنظرية المساءلة المحاسبية يمكن الوصول إلى عموميات فيما يتعلق بالمشاكل الرئيسية الموجودة سواء فى الإطار الفكرى لهذا النظام أو عند النزول بهذا الواقع إلى حيز التطبيق . ثم يلى ذلك الوصول بجابة على التساؤلات المطروحة حول ما يجب أن يكون عليه واقع هذه النظم . إننا بهذا

المنهج التكاملي Integrated Approach نكون أمام موقف أقرب ما يكون إلى المنطق من حيث الوصول بإجابات منطقية للتساؤلات التالية :

- (١) ما هو الواقع الفعلي لنظم المساءلة المحاسبية في بيئة الإنتاج الحالية ؟
- (٢) ما الذى يجب أن تكون عليه نظم المساءلة المحاسبية في بيئة الإنتاج الحالية ؟

٦-١ إفتراضات البحث Research Postulates

يبنى هذا البحث على مجموعة من الافتراضات النظرية المتعلقة بملاءمة نظم المساءلة المحاسبية في ظل بيئة الإنتاج الحديثة والتي سيتم طرحها في شكل مجموعة من القضايا المثارة في ثنايا هذا البحث . هذه الافتراضات يمكن صياغتها كالآتي :

الإفتراض الأول: تتوقع الدراسة وجود حاجة لتطوير وتعديل النظام الحالى للمساءلة المحاسبية
الإفتراض الثانى: تتوقع الدراسة أن تقارير المساءلة المحاسبية على أساس الأنشطة أفضل من التقارير المبنية على أساس الوظائف.

الإفتراض الثالث: تتوقع الدراسة أن تبويب عناصر التكاليف للأغراض الرقابية على أساس مدى رقابى حسب درجة التحكم فيها أفضل من التبويب الثانى إلى قابلية للرقابة أو غير قابلة للرقابة فقط.

الإفتراض الرابع: تتوقع الدراسة أن تقارير المساءلة المحاسبية على أساس أداء ومسئوليات مجموعات العمل أفضل من التقارير على أساس المسؤولية الفردية.

الإفتراض الخامس: تتوقع الدراسة أن المعايير التاريخية الاتجاهية المرنة أفضل من المعايير الثابتة لأغراض تقويم الأداء.

الإفتراض السادس: تتوقع الدراسة أن تقويم الأداء على أساس مقاييس مركبة مالية وتشغيلية أفضل من تقويم الأداء على أساس مقاييس مالية فقط.

الإفتراض السابع: تتوقع الدراسة أن إعداد تقارير المساءلة على أساس ازدواجية الأبعاد، رأسيا على أساس الوظائف وأفقيا على أساس الأنشطة أفضل من إعدادها على أساس بعد واحد رأسى فقط على أساس الوظائف.

الإفتراض الثامن: تتوقع الدراسة أن المعايير التى تعكس آثار التضخم أفضل عند تقويم الأداء عن المعايير التى لا تعكس هذه الآثار.

٧-١ تنظيم البحث Organization of Research

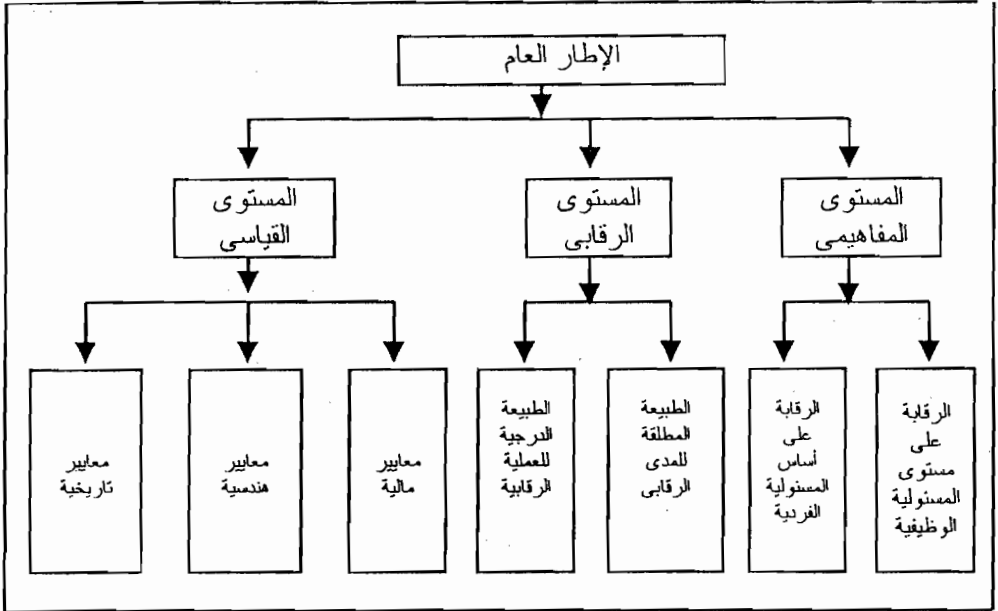
لتحقيق أهداف البحث فى ضوء المتطلبات المنهجية المحددة ، تم تنظيم البحث على النحو الآتى :

- المبحث الأول : مقدمة وطبيعة مشكلة البحث .
- المبحث الثانى : تقويم النموذج الحالى للمساءلة المحاسبية .
- المبحث الثالث : النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية .
- المبحث الرابع : دراسة استطلاعية لجدوى النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية .
- المبحث الخامس : خلاصة البحث وتوصيات الدراسة .
- قائمة الإستقصاء ومراجع البحث .

المبحث الثاني تقويم النموذج الحالي للمساءلة المحاسبية

١-٢ ملامح الهيكل الحالي

يقوم جوهر نموذج المساءلة المحاسبية بصورته الحالية Traditional Responsibility Accounting Model (TRAM) على أساس أن تعكس تقارير المساءلة المحاسبية نوعاً من التكافؤ بين السلطة والمسئولية ، ولتحقيق هذا التكافؤ قام نموذج المساءلة المحاسبية على مبدأ القابلية للرقابة Principle of Controllability . ولتحقيق هذا المبدأ قدم الفكر المحاسبى ثلاثة مفاهيم أساسية لتقويم الأداء . هذه المفاهيم هي مفهوم مركز الاتفاق Expense Center Concept ومفهوم مركز الربحية Profit Center Concept وأخيراً مفهوم مركز الاستثمار Investment Center Concept . ولغرض بيان النواحي التطويرية المقترحة فى إطار نظام المساءلة المحاسبية فإنه يمكن عرض أهم الملامح الرئيسية لنموذج المساءلة المحاسبية فى صورته الحالية على المستويات الثلاث السابق ذكرها وهى المستوى المفاهيمى ثم المستوى الرقابى وأخيراً المستوى القياسى والتي يوضحها الشكل رقم (١-٢) .



شكل (١-٢)

الهيكل العام والمحاور الرئيسية لنموذج المساءلة المحاسبية بصورته الحالية

١-١-٢ المستوى المفاهيمي

١-١-١-٢ مراكز المسؤولية الوظيفية

المساءلة المحاسبية في صورتها الحالية تؤكد على المبادئ الكلاسيكية للإدارة والتي ترتكز على خطوط السلطة والمسئولية الوظيفية كما تحددها خريطة التنظيم الإداري بالمنشأة (Scapens 1991). حيث يقوم جوهر النظام على التحديد التفصيلي للمسئوليات الوظيفية المنوط بوحدة تنظيمية معينة تنفيذها والمسئوليات والسلطات المحيطة بها. وبالتالي هناك التزام بخطوط السلطة والمسئولية كما تحددها الخريطة التنظيمية.

٢-١-١-٢ المسؤولية الفردية

يتمثل جوهر نظام المساءلة المحاسبية في صورته الحالية في عزو التكاليف والإيرادات طبقاً لمناطق المسؤولية لكي يتم تحديد الانحرافات في الأداء الفعلي عن الأداء المخطط وتحديد الشخص المسئول عنه (Ferrara 1964 - Horngren & Foster 1991 - هلال ١٩٩٤). إن تصميم نظام المساءلة المحاسبية في صورته الحالية إنما يدور حول مراكز المسؤولية الفردية كما تحددها خريطة التنظيم الإداري أكثر من دوراته حول المسؤولية الجماعية. فالمسئوليات الفردية يجب أن تكون محددة بوضوح تام داخل التنظيم وأن تكون متكافئة مع السلطة المفوضة. وهناك فرض أساسي تعتمد عليه المساءلة المحاسبية بصورتها الحالية وهي أن تعظيم الأداء علي المستوى الفردي سوف يحقق بالتبعية نجاح التنظيم ككل (McNair 1990).

٢-١-٢ المستوى الرقابي

١-٢-١-٢ الطبيعة المطلقة للمدى الرقابي

لنظام المساءلة في صورته الحالية بعدا محاسبيا يتمثل في قيام التنظيم المحاسبي على أساس من الفصل بين العوامل التي يمكن التحكم فيها بواسطة مسئول إداري معين وبين تلك العوامل التي لا يمكن التحكم فيها بواسطة نفس المسئول. وأن تقويم أداء كل مركز وظيفي أو كل مسئول إنما يبنى على أساس العوامل التي تخضع للرقابة والتحكم في نطاق سلطات المسئول عن المركز فقط دون غيرها (Copeland & Dascher 1974). ولقد جرت العادة عند التطبيق العملي لهذا المبدأ أن يتم تصنيف كل عنصر تكلفة إلى أحد مجموعتين هما التكاليف التي يمكن التحكم فيها Controllable Cost والتكاليف التي لا يمكن التحكم فيها Non-Controllable Cost. أي أن عنصر التكلفة إما أن يدخل بالكامل في عملية تقويم الأداء للمسئول عن مركز وظيفي معين أو أنه لا يدرج على الإطلاق في تقارير المتابعة والتقويم.

٢-٢-١-٢ الطبيعة الدرجية للعملية الرقابية

من الخصائص الرئيسية لنظام المساءلة المحاسبية والتي يفرضها البعد التنظيمي للنظام هي أن عملية الرقابة والمساءلة وتقويم الأداء تأخذ شكلاً درجياً أو هرمياً بحيث أن كل مستوى تنظيمي يراقب المستوى التنظيمي الأدنى التالي له مباشرة. (أبورمان ١٩٩٧).

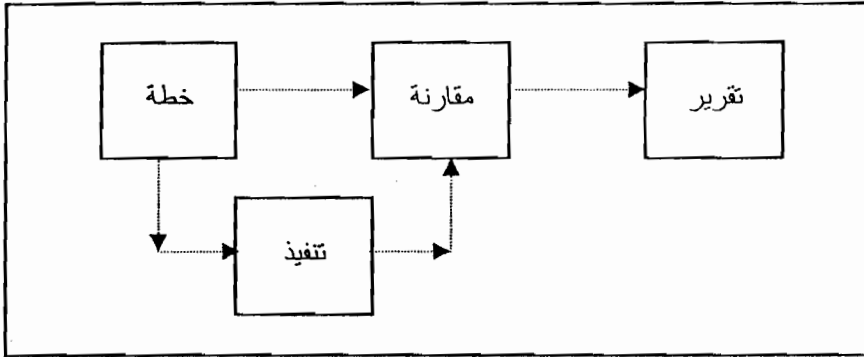
٢-١-٣ المستوى القياسي

١-٣-١-٢ المعايير المالية

إن التوجه الرئيسي لنظام المساءلة المحاسبية في صورته الحالية إنما يأخذ بعدا ماليا فقط بحيث تدور عملية الرقابة والمساءلة وتقويم الأداء حول محور واحد فقط يمثل بعدا واحدا من أبعاد الإنجاز وهو الأداء معبرا عنه في صورة مالية. إن المفهوم الرئيسي للرقابة في ظل النموذج الحالي هو تركيز العملية الرقابية على العناصر المادية (التكاليف) حيث أنها تمثل النتيجة النهائية للإنجاز والتي سوف يقاس على ضوءها. كما وأنها هي الطريق السهل لتلخيص الأداء والإنجاز بالتنظيم (Grenne & Flentov 1990).

٢-٣-١-٢ المعايير التاريخية

تلعب المعايير التاريخية دورا حيويا عند تقويم الأداء في ظل نظام المساءلة المحاسبية بصورته الحالية والذي يركز على التكاليف الحادثة داخل مراكز المسؤولية الوظيفية. إن عملية الرقابة طبقا لفلسفة هذا النموذج تأخذ دورة تمر بأربعة مراحل هي: تخطيط Plan - تنفيذ أو أداء Do - مقارنة Check - تقرير Report. وينصب تركيز العملية الرقابية على الجزء الأخير من الدورة وهو المقارنة والتقرير بهدف المحافظة على الأداء المستهدف الحالي Keeping the things the way they are وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع معايير هندسية محددة سلفا Preset Engineered Standards. وفي عملية المقارنة فإن صحة المعايير التاريخية تعد أمرا مسلما به وغير قابل للجدل حيث أن الفرض الأساسي يسلم بدقة وصحة هذه المعايير وأن الانحراف أو الخطأ إنما يرجع فقط للأداء الفعلي McNair 1990. ويوضح الشكل رقم (٢-٢) هذه الدورة.



شكل رقم (٢-٢)

الدورة الرقابية في ظل النموذج التقليدي للمساءلة المحاسبية

إنه في ظل نموذج المساءلة المحاسبية الحالي والقائم على المعايير التاريخية فإن الأهداف المراد تحقيقها هنا هي أهداف أو معايير إستراتيجية هدفها الحفاظ على الوضع الحالي Status-quo meeting. ويقوم نظام الحوافز في هذه الحالة على تقديم الحوافز في حالة تحقيق

المعايير وليس الهدف تخطى هذه المعايير . وبالتالي فإن الهدف تجاه الخبرات المكتسبة Experience gained يعتبر هدفا غير أساسى فى ظل هذه الفلسفة الرقابية .

٢-١-٣-٣ المعايير الثابتة

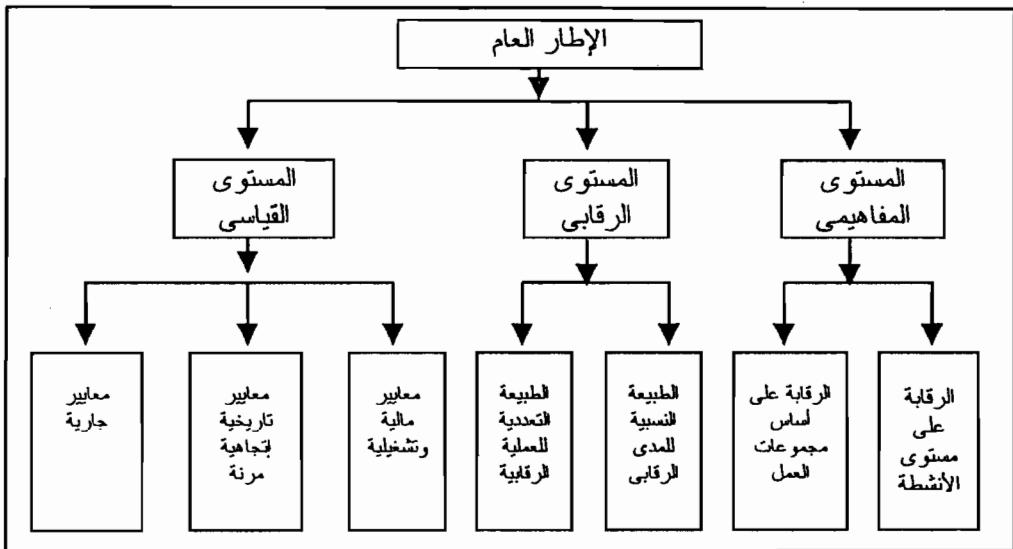
نتيجة لسيادة المقاييس المالية للأداء فى دنيا الأعمال عما سواها من المقاييس فإن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبى تستخدم فى قياس الأداء فى مراحل عديدة قبل إعداد التقارير المالية النهائية. إن الموازنات، أو المعايير، أو تقارير الانحرافات التى تعد عن كل مركز من مراكز المسئولية يتم إعدادها فى صورة مالية. وعليه فإن المعايير والأداء الفعلى وبالتالي الانحرافات المتضمنة فى تقارير المساءلة المحاسبية كلها تكون خاضعة لنفس المبادئ والقواعد التى تتبنى عليها نظم المحاسبة المالية ومنها ثبات قيمة وحدة النقد أى ثبات القيمة النقدية للمعايير، وأن الانحرافات عن هذه المعايير لا يمكن عزوها إلى التغير فى قيمة وحدة النقد المقاس على أساسها المعيار (Goldschmidt 1977) .

المبحث الثالث

النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية

٣-١ إمكانات التعديل المحتملة Potential Prospects for Reform

الإطار العام لنموذج المساءلة المحاسبية بصورته الحالية تمت مناقشته على المستويات الثلاث المفاهيمية والرقابية والقياسية . وهدفنا الآن هو توضيح إمكانات التعديل المحتملة فى كل بعد منها بما يتلاءم مع خصائص بيئة الإنتاج الحديثة . هذه الإمكانيات يمكن إيجازها كما هو موضح بالشكل رقم (١-٣) والذى سيتم مناقشته تفصيلا فى الأجزاء المتبقية من هذا البحث .



شكل (١-٣)

الإطار العام والمحاور الرئيسية لنظم المساءلة المحاسبية : النموذج المقترح

١-٢-٣ الرقابة على أساس الأنشطة Activity-Based Control

يعد نظام المساءلة المحاسبية من الأركان الأساسية لنظم الرقابة الإدارية . وأساس العملية الرقابية في ظل النظام التقليدي هو التكلفة حيث تبوب التكاليف إلي قابلة للرقابة وغير قابلة للرقابة . ويعد الهيكل التنظيمي هو أساس هذا التقسيم حيث ينظر إلي عنصر تكلفة معين على أنه قابل للرقابة، أو غير قابل للرقابة وذلك في ضوء قدرة مسنول معين بالتنظيم طبقا لموقعه الوظيفي في التحكم في هذا العنصر . فالأساس في الرقابة هو العناصر المادية أو التكاليف التي تمثل المخرجات النهائية للإنجاز والتي يمكن قياسها.

غير أن المنطق يقضى أن ننظر إلى العملية الرقابية بحيث تنصب أدواتها على السبب وليس النتيجة . فالقدرة على التحكم تكون متعلقة بالسبب وليس النتيجة المترتبة على ذلك . ويعتبر النشاط هو سبب حدوث التكلفة . ومن ثم نجد أن المنطق السليم يدعونا أن نراقب السبب في حدوث الشيء فضلا عن نتيجة الشيء نفسه .

ولقد بدأت الدعوة إلى تركيز العملية الرقابية على جانب المدخلات (النشاط) على يد مجموعة

من الباحثين في Harvard Business School ومن أهم المساهمين في هذا المجال & Copper Kaplan . ثم ظهرت بعد ذلك الإتجاهات العديدة للمحاسبة على أساس الأنشطة وحظيت بالاهتمام على المستويين الأكاديمي والتطبيقي . وبدأت فكرة إعتقاد العملية الرقابية والمحاسبية على الأنشطة تأخذ أبعادا مختلفة . فعلى سبيل المثال هناك مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة Activity-Based Costing (ABC) ومفهوم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة Activity-Based Management (ABCM) والإدارة على أساس الأنشطة Activity-Based Budgeting (ABB) ، والموازنات على أساس الأنشطة Activity-Based Responsibility Accounting (ABRA) ، ثم المساءلة (أنظر في ذلك Bellis and others 1992).

إن محاسبة المسؤولية على أساس الأنشطة (ABRA) تعيد صياغة عملية المساءلة لكي تنصب على مسببات التكاليف عوضا عن التكاليف نفسها . فهي تركز الإنتباه على تفهم أسباب حدوث التكلفة وربط ذلك بالأنشطة بدلا من الأفراد .

فالتكاليف تمثل النتيجة السببية لممارسة المنشأة لنشاطها . ويرى McNair 1990 أن

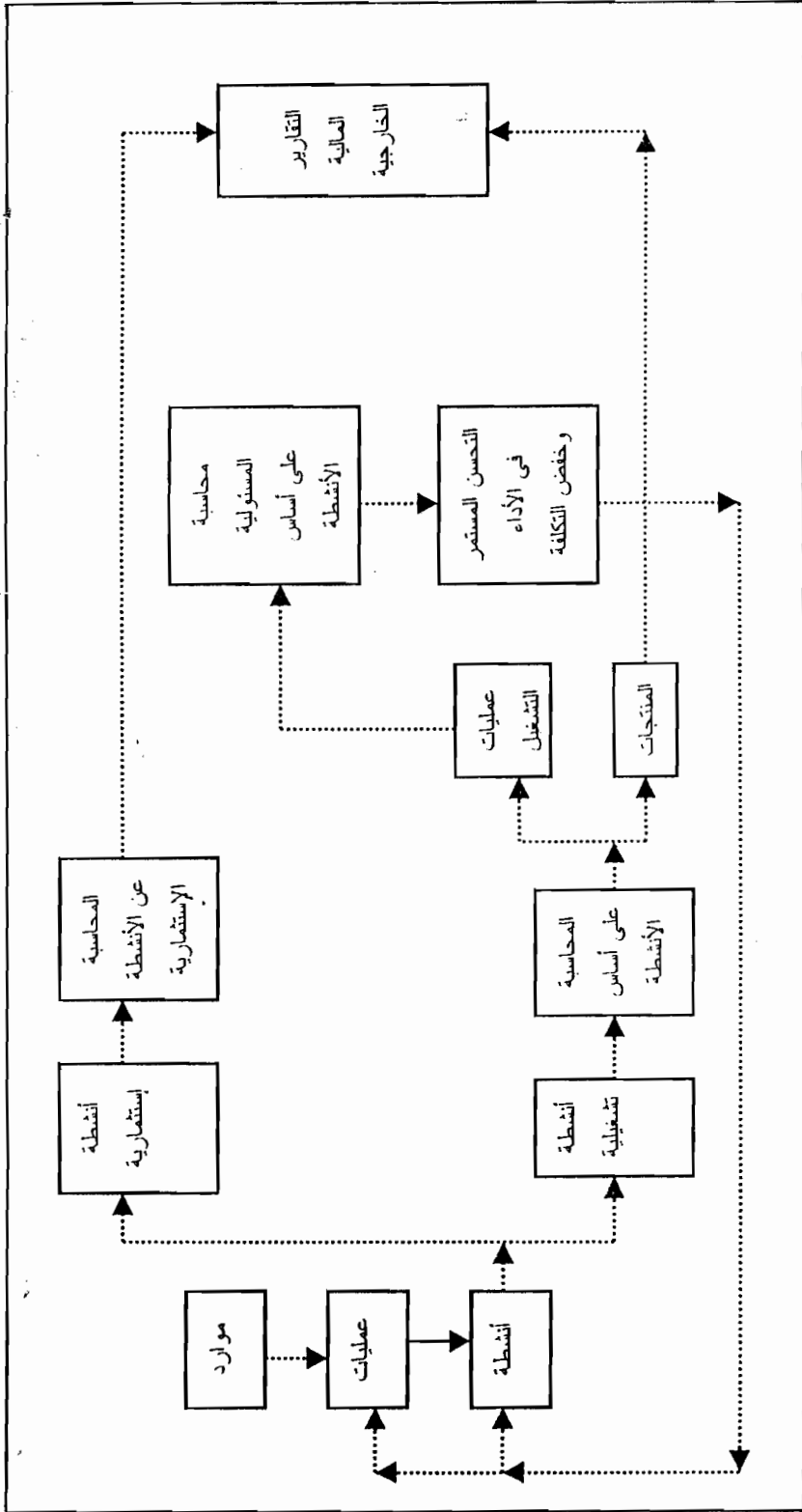
" Activity Based Responsibility Accounting is a systemic, Integrated approach that refocuses management's attention from cost (the outcome) to the process itself (the activities). The Focus of traditional responsibility accounting system on holding individuals responsible for costs rather than actions promotes (goal displacement). That is, managers who are held responsible for costs attempts to manage those cost, but costs cannot be managed, only activities can "

إن تحديد الأنشطة كنقاط رقابية أو أساس لعملية الرقابة تعد بمثابة أساس دعم قوى لإدارة المنشأة في ممارستها لوظائفها في مجال التخطيط ، الرقابة ، تقويم الأداء ، إتخاذ القرارات .

وهناك العديد من الخصائص التي تعضد وتدعم استخدام الأنشطة كأساس للعملية الرقابية (Brimson 1991).

- الأنشطة هي أساس إحداث التكلفة.
- الأنشطة هي أداة لتحقيق دقة حساب التكلفة.
- الأنشطة هي أساس تحقيق التحسين المستمر في الإنتاج والأداء.
- الأنشطة تساعد على تقويم البدائل المختلفة.
- الأنشطة هي أساس وطريقة أسلوب العمل.
- الأنشطة تساعد على ربط المقاييس المالية والتشغيلية.
- الأنشطة سهلة الفهم بواسطة المستخدمين.

ويوضح الشكل رقم (٢-٣) كيفية تركيز الدورة المحاسبية سواء للأغراض الداخلية أو الخارجية على مفهوم النشاط.



شكل رقم (٣-٢)
الأنشطة أساس التقارير على المستويين الداخلي والخارجي

ويرى كلا من Hopwood 1983 & Turney 1989 أن البيانات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) وكذلك الأنشطة التي يوضحها كبادرة لإهتمامه يمكن أن تؤثر في سلوكيات الأفراد والتنظيم ككل. وأن فهم هذه الحقيقة الهامة عند تقويم نظم المعلومات يمكن أن يوفر أساسا ملائما لعملية إعادة تصميم نظم المساءلة المحاسبية في صورتها التقليدية لكي تأخذ أبعادا متعددة أفقية ورأسية داخل التنظيم. هذا ويترتب على تركيز النظام المحاسبى والرقابى على الأنشطة عدد من المزايا والصعوبات المتوقعة كالاتى :

المزايا المتوقعة :

- تقوية الرقابة على التكاليف حيث يتم تركيز الإنتباه على المصادر الرئيسية The Basic sources لكل من عنصرى الإيرادات والتكاليف وليس مجرد التركيز على المخرجات النهائية للقرارات (The end products of decisions (Peavey 1990) - محمد الفيومى (١٩٩١) .
- التحديد الواضح للأنشطة يمكن أن يساعد على تلاشى الخلل التنظيمي الناتج عن عدم التحديد الواضح لمجالات الرقابة Dysfunctional divided control .
- السماح بتركيز الجهود على تلك المناطق من الأنشطة Areas of Activity أو المجموعات القرارية Groups of decisions والتي يكون للمدير المسنول سلطة رقابية عليها.
- زيادة كفاءة العملية الرقابية من خلال الإستخدام المتكامل للمقاييس المالية والتشغيلية.
- الإعتراف بأن كل مجموعة قرارية أو منطقة نشاط يجب أن تكون خاضعة لدرجة معينة أو خاصة تختلف عن نظيرتها من حيث الرقابة.
- المساهمة فى إيضاح مجالات خفض التكلفة.

العيوب المتوقعة :

- صعوبة التحديد الواضح فى بعض الأحيان لمنطقة النشاط Area of activity أو تصنيف وتبويب القرارات لكل مركز مسئولية .
- الحاجة إلى تحديد مضمون ومحتوى عناصر التكاليف والإيرادات لكل نشاط أو مجموعة من القرارات .
- تكاليف تعديل وتطويع وتشغيل النظام القائم لكي يفي بالمتطلبات الجديدة من الممكن أن تكون جوهرية Substantial ولا تحقق الجدوى الإقتصادية من التعديل .

٢-٢-٣ المساءلة على أساس أداء المجموعات Team-Based Responsibility

إن تصميم نظام المساءلة المحاسبية بصورته التقليدية إنما يدور حول مراكز المسئولية الفردية كما تحدها خريطة التنظيم الإدارى. فلكى يكون النظام فعالا يجب أن يقوم على أساس مراكز المسئولية الفردية (Homgren & Foster 1991) والملاحظ أنه فى عالم بيئة الإنتاج الحديثة أن كل عضو بالتنظيم من الممكن أن يشارك فى أعمال مجموعات أخرى بالإضافة إلى المهام الموكلة إليه مباشرة. ولقد يترتب على ذلك عدد من العوامل التي تجعل من الرقابة أمرا ذا صعوبة إلي درجة ما (McNair 1990) من ذلك أن:

- كل عضو بالتنظيم قد يكون له أكثر من مشرف أو أكثر من خط للمسئولية.

- المهام والأعمال المنجزة بواسطة فرد ما من الممكن أن تتغير بصورة كبيرة من وقت لآخر وذلك حسب ظروف العمل في كل مجموعة عمل .
- مساهمة كل عضو بالتنظيم في أداء المجموعة قد يكون غير محدد وغير واضح إلي حد ما .
- المسئولية عن مخرجات معينة قد يصعب تحديدها لفرد معين بصورة مباشرة .

إن نظام المساءلة المحاسبية يتوجهه الأساسى فى التركيز على المسئولية الفردية أكثر من تركيزه على المسئولية الجماعية وذلك على الرغم من التغير فى بيئة الإنتاج لحدیثة سوف یرتّب علیه عدد من المؤثرات غير الإيجابية للتنظيم Dysfunctional outcomes منها :

- التقويم غير السليم أو المتحيز Biased assessment لأداء المديرين كنتيجة منطقية لاحتواء تقارير الأداء بيانات عن أنشطة خاضعة فعلا لرقابة مسؤل معين ولكن درجة تأثيره عليها تعتبر ذات أثر محدود من وجهة النظر الرقابية. فمقوم الأداء Evaluator سوف يبنى تقويمه لأداء المتقوم Evaluated على هذه التقارير بدون الأخذ فى الحسبان أن هناك نوع من سوء التوزيع فى العناصر من حيث القابلية للرقابة.

- النواحي السلوكية السلبية ممثلة فى عدم الرضا Dissatisfaction والناجئة عن المعلومات التى ينتجها نظام المساءلة المحاسبية والتى تعبر عن الأداء بصورة غير عادلة مما قد يدفع المديرين إلى إدخال بعض البيانات غير الدقيقة فى تقارير المساءلة أو محاولة تطوير سجلات داخلية خاصة بهم تثبت عدم صحة التقارير الرسمية.

- المسؤل عن مركز معين يوجه عنايته وتركيزه الأساسى إلى العناصر التى يعد مسئولاً عنها طبقاً لتقارير المساءلة المحاسبية دون غيرها مما يعنى تركيز المسؤل على الأهداف الخاصة أكثر من تركيزه على الأهداف العامة للتنظيم.

إن الاعتراف بالمجموعات ومسئولياتها داخل التنظيم وإتخاذ ذلك كأساس لعملية المساءلة المحاسبية يعد من الأمور الضرورية والهامة لكثير من الأسباب منها أن المسئولية المشتركة داخل التنظيم لا تكون فقط داخل المجموعة ولكن أيضا بين مجموعات العمل وبعضها البعض، أي أن الأسترالك فى المسئولية يكون واضحا بين المجموعات وبعضها البعض كما هو بين الأفراد. أيضا فإن التأثير فى سلوك فرد معين من الممكن القول بأنه مسئولية بين الشخص المؤثر Changer والمتأثر Changee بما يعنى المسئولية الجماعية وليس المسئولية الفردية . ويؤكد حامد بدر ١٩٩٧ أن التغيرات فى بيئة الأعمال سوف تؤثر على مجالات عديدة بالتنظيمات ومنها تصميم الهيكل التنظيمي، حيث سيزداد التنسيق بواسطة مجموعات أو فرق العمل حيث أعمال الإدارات والأقسام والتي يوجد إعتماذ متبادل بينها عند التخطيط والتنفيذ وسيفل التنسيق بواسطة مسؤل واحد هو مدير الإدارة أو رئيس القسم.

إن تحول وحدة التركيز الرقابية لنظام المساءلة المحاسبية لكي تكون على أساس المجموعات بدلا من التركيز على المسئولية الفردية من الممكن أن يتم بأحد بديلين:

- البديل الأول : الاعتراف الصريح بتأثير المديرين عبر الحدود الوظيفية لمراكز المسئولية وذلك بأن يتضمن تقرير الأداء تلك العناصر التى تخضع للنطاق الرقابي والإشراف فقط دون غيرها . فالموارد التى تخضع لنطاق إشرافي معين بغض النظر عن موقعها يجب أن تتدرج فى التقرير

الخاص بالمسئولين عن هذا المركز. و علي العكس من ذلك فالموارد الموجودة في موقع تنظيمي معين ولكنها تتأثر بنطاق إشرافي خارج حدود ونطاق سلطة المسئولين عن هذا الموقع لا تدرج في التقارير الخاصة بهم. بمعنى أكثر وضوحا فإن اقتراحا كهذا يقضي بمحاولة فصل الوجود الفعلي للموارد Physical Location عن الرقابة علي هذه الموارد.

- البديل الثاني : إنشاء مراكز مسئولية اسمية Nominal Responsibility Centers تتضمن مجموعة الموارد التي تخضع لنطاق إشرافي غير محدد وظيفيا والمسئولين الذين لهم سلطة إشرافية متداخلة علي هذه الموارد. علي أن يجري تخصيص هذه العناصر علي المسئولين بإحدى طرق التخصيص المعروفة أو المقترحة.

هذا ويترتب علي تركيز عملية المساءلة المحاسبية علي المجموعات بدلا من الأفراد عددا من المزايا والعيوب نوضحها في الآتي:

المزايا المتوقعة :

- التقرير علي أساس جماعي قد يؤدي إلي آثار سلوكية جيدة من حيث تحسين العلاقات الداخلية ، وإذكاء روح التعاون بين الأفراد في المجموعة الواحدة ، وهذا لصالح التنظيم ككل .
- تخفيض وتقليل الباعث لدى المديرين لإتخاذ قرارات في صالح أقسامهم فقط دون المصلحة العامة .
- تخفيض الوقت غير المضيف للقيمة Non-value adding time أو الأنشطة غير المضيفة للقيمة Non-value adding activities إلي أدنى حد ممكن .
- إبراز والاعتراف الصريح بالدور غير الرسمي في التنظيم . وهذا أمر واقعي في تنظيمات الأعمال وهو خاص بالعلاقات غير الرسمية ودورها المؤثر في التنظيم .
- خلق بيئة سلوكية تعاونية Cooperative بدلا من البيئة السلوكية التنافسية Competitive داخل التنظيم .

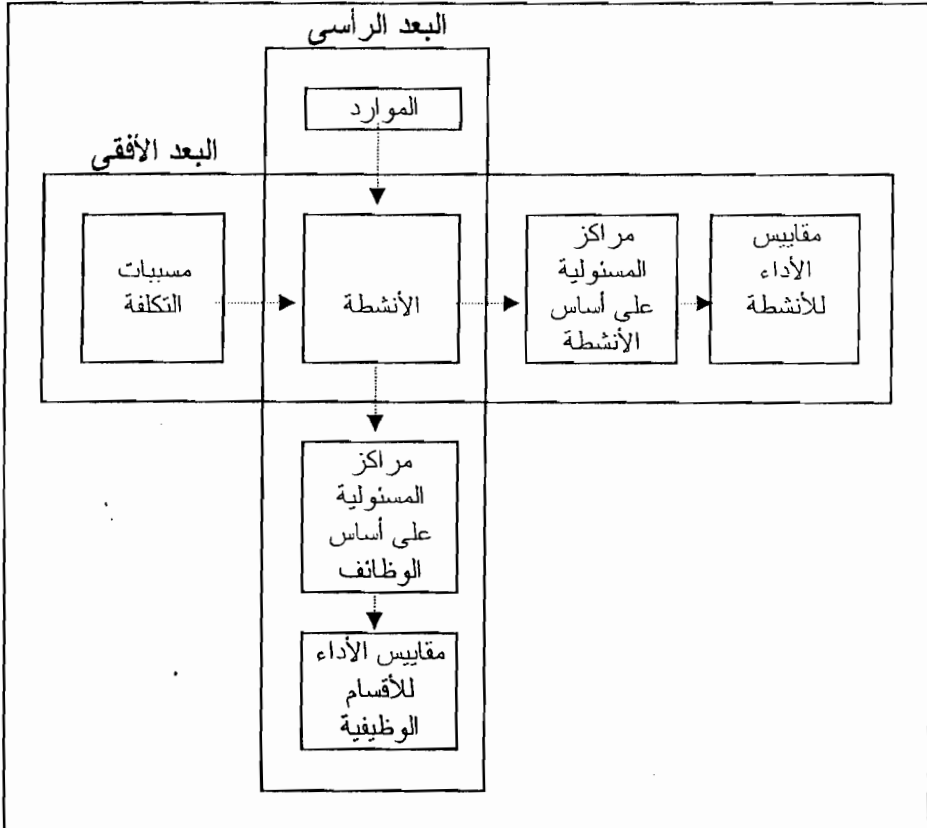
العيوب المتوقعة :

- قد يحدث تعارض بين اثنين أو أكثر من المسئولين حول درجة مسئولية كل منهم ورقابته علي عناصر معينة من التكاليف والإيرادات.
- توقيت التقرير علي أساس جماعي ومراجعة وإعادة توزيع العناصر الرقابية بين المسئولين ممكن أن تكون مصدرا من مصادر التضارب وتعارض المصالح بين المديرين.
- قياس المسئولية المشتركة في شكل مالي قد يكون أمرا محل تساؤل . فهذه المسئولية قد تحتاج إلي أكثر من معيار لقياسها مثل كمية الإنتاج، جودة الإنتاج، الإعتماد المتبادل الخ، مما يجعل عملية القياس أكثر صعوبة عما هو الحال في حالة القياس المالي فقط للأداء الفردي.

٣-٣-١ تعددية الأبعاد للعملية الرقابية Multidimensional Control Process

كما سبق إيضاحه أن العملية الرقابية في ظل نظام المساءلة المحاسبية التقليدي (TRAS) في التنظيمات الدرجية إنما تأخذ مسيرتها في شكل درجي بما يعني أن العملية الرقابية تأخذ مسيرتها من أعلي إلي أسفل بحيث أن كل مستوى تنظيمي يراقب المستوى التنظيمي الأدنى التالي له مباشرة. وكما سبق القول بأن تحول نقطة التركيز الرقابية من التكلفة إلي مسيبتات حدوثها يفتح مجالاً لتعدد أبعاد العملية الرقابية لكي تأخذ المسيرة الأفقية والرأسية داخل التنظيم. ويأتي الإقتراح المقدم هنا بفكرة رئيسية مؤداها أن القنوات الرقابية Control Channels يجب أن تكون مبنية علي أساس رأسي Vertical basis بالإضافة إلي الأساس الأفقي (McNair 1992). Horizontal basis.

ويعد الأساس الرأسي للعملية الرقابية هو الأساس التقليدي المعروف في نظم المساءلة المحاسبية. أما الأساس الأفقي فإنه يحقق هدفاً جديداً يزيد من فاعلية العملية الرقابية في ظل نظام المساءلة المحاسبية. فهو يركز علي البعد الجديد الخاص بالأنشطة Activity dimension وليس الأقسام. فهو يأخذ مسيرته عبر الأقسام الوظيفية بالمنشأة بغرض ربط أداء الأفراد المتعلق بمشروع معين أو نشاط محدد. ويوضح الشكل رقم (٣-٣) فكرة نظام المساءلة المحاسبية ثنائي الأبعاد.



شكل رقم (٣-٣): تعددية أبعاد المساءلة المحاسبية

وفكرة البعد الازدواجي للمساءلة The Duality of Responsibility ليست بجديدة علي الفكر التنظيمي. فهي تعرف في هذا المجال باسم المنظمة المصفوية Matrix Organization (Antony & Dearden 1976) حيث يأخذ البعد الرقابي فيها إتجاهين أحدهما رأسى يركز على مراكز المسئولية كقطر رقابية درجة التنظيم والآخر أفقى يركز على الأنشطة أو المشروعات كقطر رقابية أفقية التنظيم كما يتضح من شكل رقم (٤-٣).

إجمالي مراكز المسئولية النشاطية	مراكز المسئولية الوظيفية			مراكز المسئولية النشاطية
	المركز جـ	المركز بـ	المركز أـ	
× ×	×	×	×	المركز سـ
× ×	×	×	×	المركز صـ
× ×	×	×	×	المركز عـ
× × × ×	××	××	××	إجمالي مراكز المسئولية الوظيفية

شكل رقم (٤-٣): المطابقة بين البعدين الرأسى والأفقى للمساءلة المحاسبية

هذا ويؤكد (حامد بدر ١٩٩٧) أن الوضع المتوقع للنظم الإدارية من حيث تصميم الهيكل التنظيمي هو ازدياد ظهور أشكال مرنة وحيوية من الهياكل التنظيمية مثل تصميم المصفوفة أو التصميم الشبكي. هذا وتسير العملية الرقابية بطريقة متلازمة على كلا البعدين Concurrently in both dimensions. فالمدبر المسئول عن مركز مسئولية نشاطى Activity (ARC) Responsibility Center يعد مسئولاً عن إنجاز نشاط معين فى ضوء إعتبارات التكلفة Cost والوقت Time والجودة Quality حيث أنه يعد مسئولاً عن كفاءة Efficiency وفعالية Effectiveness إستخدام الموارد الخاضعة لرقابته عن طريق مراكز المسئولية الوظيفية (FRC) Functional Responsibility Centers. أما المدبر المسئول عن مركز مسئولية وظيفى فهو يعد مسئولاً عن مستوى أداء العاملين بمركز المسئولية الخاضع لرقابته وبالموارد الخاضعة لسيطرته بغض النظر عن الإشتراك فى أنشطة معينة.

وكمؤشر بسيط للفرق بين البعدين الرأسى والأفقى فى المساءلة المحاسبية مثلاً نرى أن المسئول عن مركز مسئولية نشاطى (ARC) يعد مسئولاً عن الساعات المستفدّة فى أداء نشاط معين. فى حين أن المسئول عن مركز مسئولية وظيفى (FRC) يعد مسئولاً عن مهارات ومستوى أداء الأفراد فى إتمام النشاط الواقع فى إطار مركز المسئولية.

ويلاحظ أن درجة الموثوقية Degree of Reliability فى النظام الرقابى سوف تزداد طبقاً لمعطيات نظرية الثقة Reliability Theory التى تقوم على فرض أساسى مؤداه زيادة درجة الثقة بزيادة القنوات الرقابية Control Channels (Bodnar 1975). ويعبر عن ذلك رياضياً كالآتى:

$$R_D = 1 - (1 - R_c)^n \quad \dots\dots\dots (1)$$

حيث أن:

- R_D تعبر عن الثقة الناتجة عن الرقابة المزدوجة أو المتعددة.
- R_c تعبر عن الثقة الناتجة عن الرقابة المفردة أحادية الاتجاه.
- n عدد القنوات الرقابية.

هذا ويترتب على هذا التعديل في نموذج المساءلة المحاسبية عدد من المزايا والعيوب نذكر منها ما يلي :

المزايا المتوقعة :

- زيادة درجة التحكم في عناصر الأداء المختلفة من حيث الكمية والتكلفة والجودة .
- توفير أساس واضح لتحقيق تكامل الأنشطة على مستوى المنشأة .
- زيادة درجة الموثوقية في العملية الرقابية .
- أنه في حالة وجود تعارض داخل التنظيم فإنه يعد من قبيل التعارض البناء Constructive Conflict في صالح المنشأة .

العيوب المتوقعة :

- هذا الشكل التنظيمي قد يؤدي إلى حدوث نوع من التعارض Conflict والتوتر Tension داخل التنظيم نتيجة لتداخل المسؤولية .

٣-٢-٣ الطبيعة النسبية للعملية الرقابية Relativity Control

سبق القول بأنه من المفاهيم الأساسية لنظام المساءلة المحاسبية والتي تجعل له جاذبية خاصة هو قيامه على أساس الفصل بين العناصر التي يمكن التحكم فيها بواسطة القائم على أمر وظيفة معينة والعناصر التي لا يمكن التحكم فيها بواسطة. وأن تقويم الأداء لكل مسنول إنما يأتي مبنياً على العناصر التي يمكن التحكم فيها دون غيرها. ولقد جرت العادة عند التطبيق العملي لهذا المبدأ أن يتم تصنيف عناصر التكلفة إلى أحد مجموعتين هما التكاليف التي يمكن التحكم فيها Controllable Costs والتكاليف التي لا يمكن التحكم فيها Non-Controllable Costs.

وفي الواقع العملي فمن النادر أن نجد مسنول معين يملك رقابة كاملة على كل العوامل المؤثرة على عنصر تكلفة معين ويؤكد على ذلك كلا من : Copeland & Bascher 1974

"Although the Conceptual distinction between controllable and uncontrollable costs is clear, real costs in any situation may not be easily placed into these classes".

وهنا تأتي النقطة المثارة وهي تمثل الواقع العملي حيث يلاحظ أن قيام شخص ما بأداء وظيفة معينة لايعنى بالضرورة مسنوليته الكاملة أو عدم مسنوليته الكاملة عن التكاليف المتعلقة بأداء هذه الوظيفة فدرجة التحكم في عنصر التكلفة نفسها تختلف وتدرج في مدى يتراوح ما بين صفر% ؛ ١٠٠% . وتبويب !عنصر عند أحد الطرفين بصورة قاطعة Absolute Classification في صورة تبويب ذو حدين Double-Edged إما قابل للرقابة (مستوى ١٠٠%) وهو الحد الأعلى للتبويب Utmost end أو غير قابل للرقابة (مستوى صفر%) وهو الحد الأدنى للتبويب Least end يعد بمثابة طريقة غير ذات معنى . فمن غير المنطقي أن تتحول ظروف التحكم وتدرج بين نقطتين فقط هما صفر% ، ١٠٠% ، على العكس من ذلك هناك درجات

متفاوتة من التحكم كان يقال أن درجة التحكم في ذلك العنصر ٢٠% وهذا العنصر ٦٠% وذلك ٩٠%. وهكذا ويعلق Pick 1971 على ذلك بقوله :

" However, at times, certain transactions not entirely controllable by an official are included in his charge. In that case, either significant influence on, instead of full control of transactions, is deemed sufficient for responsibility, or the responsible manager is expected to "pressure" those that share in the control".

لذلك فالإقتراح المقدم في هذا الصدد هو أن تصميم تقارير المساءلة المحاسبية يجب أن يتم بصورة توضح درجة التحكم في العنصر والقيمة المبوبة للعنصر . ولتبسيط طريقة التطبيق فإنه يمكن تقسيم المدى الرقابي ما بين صفر% ، ١٠٠% إلى أربع أو خمس درجات على سبيل المثال فتكون صفر% ، ٢٠% ، ٤٠% ، ٦٠% ، ٨٠% ، ١٠٠% ويكون تصميم تقرير المساءلة المحاسبية في شكل يمكن أن يمثل النموذج رقم (٣-٥) .

عنصر التكلفة	قيمة عنصر التكلفة	عنصر التكلفة مبوب حسب المدى الرقابي					
		صفر%	٢٠%	٤٠%	٦٠%	٨٠%	١٠٠%
الموازنة							
عنصر أ	٢٠٠						
عنصر ب	٤٠٠			٤٠٠			
عنصر ج	٥٠٠		٥٠٠				
	١١٠٠						
الفعلية							
عنصر أ	٣٠٠						
عنصر ب	٣٥٠			٣٥٠			
عنصر ج	٥٠٠		٥٠٠				
	١١٥٠						
الإنحرافات	(٥٠)						
		٦٠					(١١٠)

شكل (٣-٥)

تقرير المساءلة المحاسبية في ضوء المدى الرقابي متدرج المستويات

وتكون عملية تقويم الأداء مبنية على مقارنة القيمة المبوبة المعيارية (الموازنة) مع القيمة المبوبة الفعلية. هذا ويمكن أن تأخذ عملية تحليل الإنحرافات الخاصة بنقطة مسئولية معينة (مركز مسئولية نشاطي أو وظيفي) شكل النموذج التالي :

$$TV = S - A \dots\dots\dots (2)$$

$$CV = CS - CA \dots\dots\dots (3)$$

$$UV = US - UA \dots\dots\dots (4)$$

$$NCV = CS_{rs} - CA_{rs} \dots\dots\dots (5)$$

$$RCV = CA_{rs} - CA_{ra} \dots\dots\dots (6)$$

حيث أن :

تعبر عن الإنحراف الكلى	TV
تعبر عن التكاليف المعيارية	S
تعبر عن التكاليف الفعلية	A
تعبر عن إنحراف التكاليف القابلة للرقابة	CV
تعبر عن التكاليف المعيارية القابلة للرقابة	CS
تعبر عن التكاليف الفعلية القابلة للرقابة	CA
تعبر عن إنحراف التكاليف غير القابلة للرقابة	UV
تعبر عن التكاليف المعيارية غير القابلة للرقابة	US
تعبر عن التكاليف الفعلية غير القابلة للرقابة	UA
تعبر عن التكاليف المعيارية القابلة للرقابة على أساس المدى المعيارى	CS _{rs}
تعبر عن التكاليف الفعلية القابلة للرقابة على أساس المدى المعيارى	Car _s
تعبر عن التكاليف الفعلية القابلة للرقابة على أساس المدى الفعلى	Ca _{ra}
تعبر عن الإنحراف الصافى للتكاليف القابلة للرقابة	NCV
تعبر عن الإنحراف فى المدى الرقابى	RCV

إن تطبيق مثل هذه الطريقة المقترحة سوف يترتب عليه عدد من المزايا وأيضاً عدد من العيوب والتي يمكن تلخيص كلا منهما كالآتى :

المزايا المتوقعة :

- زيادة فى درجة دقة تقارير المساءلة المحاسبية مما يؤدي إلى زيادة فى مصداقية هذه التقارير وإمكانية الإعتماد عليها .
- مساعدة الرؤساء فى تقويم أداء المرؤوسين بصورة أكثر دقة بما لذلك من آثار سلوكية وتحفيزية على المرؤوسين.
- الجدوى الاقتصادية للتطبيق قد تكون إيجابية حيث أن تكاليف تطبيق مثل هذا الاقتراح لن تكون مرتفعة إذا ما قورنت مع العائد الناتج عن التطبيق .
- يتفق هذا الاقتراح مع مبدأ الإدارة بالاستثناء حيث يساعد متخذ القرار على تركيز مجهوداته التصحيحية على القلة المؤثرة من العناصر الخاضعة لرقابته عن الكثرة التافهة.
- المساعدة على تحديد الأنشطة التي لها أكثر من نقطة إشراف وبالتالي تكون خاضعة لرقابة أكثر من مسئول بالتنظيم.

العيوب المتوقعة :

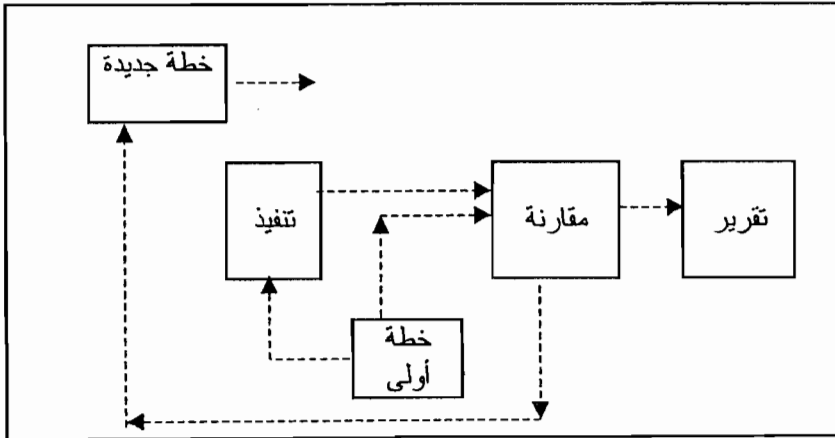
- التنقيح والتعديل المستمر في تقارير المساءلة المحاسبية قد لا يكون هناك ما يبرره وقد يكون غير ذي جدوى .
- قد يكون من نتائج هذا الإقتراح زيادة درجة الإسهاب فى التقارير إلى المدى الذى يجعل الاستفادة منها محدودة .

٤-٣ المستوى القياسى

٣-٤-١ المعايير التاريخية الإتجاهية المرنة Historical Trended Standards

تعتبر المعايير التاريخية من الوسائل الهامة التى يُعتمد عليها فى مجالات الرقابة وتقويم الأداء . فهى تمثل نقطة البداية فى هذه المجالات . والدورة الرقابية كما سبق القول تتكون من مراحل أربعة هى تخطيط - أداء - مقارنة - تقرير (Plan - Do - Check - Report). وفى ظل النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية فإن التركيز الأساسى يكون على عملية التشغيل نفسها Process وهى المرحلة الوسطى من الدورة الرقابية The "DO" in the Control Loop. وهذا يضىف بعداً جديداً على طريقة لإستخدام إنحرافات التكاليف ودور المعايير فى تقويم الأداء . فتقارير الإنحرافات فى ظل النموذج التقليدى يتم التقرير عنها للإدارة وتنعكس فى النظام المحاسبى بهدف إحداث نوع من التوازن بين الجانبين المدين والدائن من الحسابات فى حين أن وظيفتها فى النموذج المقترح هى أنها بمثابة أداة لتعديل وتطوير عمليات التشغيل وإجراء التقديرات للتغيرات فى التكاليف والإيرادات الناتجة عن إجراء تعديل معين فى طرق التشغيل . بمعنى أن الإنحرافات تستخدم هنا لتحسين عمليات التشغيل والأداء وليس لمجرد تحقيق التوازن الحسابى لحسابات الأستاذ.

إن الفلسفة الأساسية لنموذج المساءلة المحاسبية بصورته المقترحة هى تركيز الإهتمام على الأنشطة. ومن ثم فإن النظرة الأساسية لا يجب أن تكون حول التأكد من صحة المعايير أو الأداء الفعلى ولكن التركيز الأساسى يجب أن ينصب حول الكيفية التى يمكن بها تحقيق التحسين المستمر فى النشاط والأداء (Lynch & Cross 1992). ويوضح الشكل رقم (٦-٣) فلسفة العملية الرقابية ودورها فى ظل النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية .



شكل رقم (٦-٣): الدورة الرقابية فى ظل فلسفة النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية

ويؤكد Kaplan 1991 على طبيعة فلسفة ودور النظام الرقابي فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة بقوله :

" The focus of new operational control systems must shift from adherence to centrally determined standards to providing timely, accurate, and relevant information that will enable operators to detect problems quickly and to guide their experimentation and learning activities. And this feedback should emphasize not performance against static standards, developed by industrial engineers from study of exciting internal processes, but ongoing improvement from previous levels. Meeting historically - determined standards are not sufficient in a competitive world. The new model emphasize continual improvements in quality, yields, throughput time, on-time delivery and efficiencies ".

كما يؤكد الهلباوى ١٩٩٧ على ذلك بقوله "... فى ضوء النظم الصناعية المتقدمة فإن هناك مفاهيم جديدة يجب أن تسود فى مجال تقويم الأداء مثل مفهوم أفضل أداء سابق Benchmarking ومفهوم التكاليف المستهدفة والتي تحدها ظروف المنافسة Target Costing وهذا يعنى أن المعايير يجب أن نعيد النظر فيها فى ضوء ما يقوم به الآخرون وما يحققه من نتائج (سواء فى المنشأة نفسها أو فى منشآت أخرى مماثلة). أى فى ضوء أفضل أداء سابق. أو أننا يجب أن نعيد النظر فى التكاليف المستهدفة بسبب التغيرات فى ظروف المنافسة التي حددت سعر البيع وبالتالي تحدد التكلفة كقيد يجب أن يتم تصميم المنتج فى ضوءه".

إن الفلسفة السابقة حول طبيعة المعايير فى ظل النموذج المقترح سوف يترتب عنها عدد من المزايا والعيوب المتوقعة والتي يمكن إجمالها كالآتي:

المزايا المتوقعة :

- تقديم تقارير الأداء وعرضها بصورة أفضل وذات معنى لخدمة أغراض الرقابة وإتخاذ القرارات وتقويم الأداء .
- معايير تقويم الأداء تكون معايير قابلة للتحقق والإنحرافات عنها هى إنحرافات حقيقية .
- الأخذ فى الحسبان عنصر الخبرات المكتسبة Experience gained وهي سمة أساسية فى العمليات التشغيلية فى بيئة الإنتاج الحديثة .
- البيانات التي تحتويها التقارير تكون أكثر موضوعية .

العيوب المتوقعة :

- وجود أساليب مختلفة لقياس آثار الخبرات المكتسبة عند إعداد المعايير الاتجاهية وبالتالي سوف تتأثر دقة إعداد المعايير باختلاف هذه الطرق .

- هناك العديد من العوامل التي قد يكون لها تأثير على صحة إعداد المعايير في ضوء الخبرات المكتسبة والتحسن المستمر في العملية الإنتاجية ، وهذه العوامل تتداخل مع بعضها بطريقة يصعب معها تحديد أثر كل منها بطريقة مستقلة .

٢-٤-٣ المقاييس المالية والتشغيلية المركبة

Composite Financial and Operational Measures

على الرغم من أن المقاييس المالية تعد من المعايير الهامة في تقييم الأداء ، إلا أنها تعرضت لإنتقادات عديدة من حيث قدرتها على تحقيق مفهوم المساءلة المحاسبية في ظل بيئة الإنتاج الحديثة، حيث أنها لا تمثل قياسا كافيا ولا تعطي صورة كاملة عن الأداء وذلك لكثرة عدد المتغيرات التي تؤثر في مستوى الإنجاز. فهناك ضرورة لإرتباط وتكامل هذه المقاييس مع مقاييس أخرى ترتكن على بيانات غير مالية. ومن المبررات التي يمكن سياقها هنا حول عدم ملائمة مقاييس الأداء ذات البعد الواحد فقط (البعد المالي) في عملية التقييم ما يلي :

(١) أنشطة المنشأة المتعددة قد لا يمكن التعبير عنها جميعا في صورة مالية. مما يعنى أن تقارير الأداء تعتبر ناقصة وغير مكتملة لعدم إحتوائها على كل المعلومات عن النشاط.

(٢) أن ترجمة أنشطة المنشأة في شكل مالي الهدف منه هو تسهيل التقرير بلغة عامة ومفهومة. ولكن عدم ترجمة بعض الأحداث غير المالية وعدم الأخذ في الحسبان مقابلها المالي يتعدى بكثير هذه الغاية. فهي غير ذات أثر مالي على التقارير ولكنها تتطلب رقابة ومتابعة إدارية خاصة تلائم طبيعتها .

إن الإقتراح المقدم هنا يقضى بضرورة إستخدام مقياس مركب يجمع بين المعايير المالية وغير المالية بصورة تمكننا من تحديد أسباب التحسن في مستوى الأداء وإمكانات التطوير والتحسين المستمرة وذلك من خلال تعبيرها عن أنشطة المنشأة المختلفة ودرجة التحكم في كل منها ورقابتها بما يحقق أهداف التنظيم^(*).

المزايا المتوقعة :

- المقاييس غير المالية تقيس - وبطريقة مباشرة - أداء التنظيم في الأنشطة التي تؤدي إلى خلق وتحقيق الثروة للملاك. وهذه المقاييس يمكن أن تخدم بطريقة مناسبة الوظيفة التشخيصية Diagnostic Function لمقاييس الأداء .
- تقدم هذه المقاييس أداة نافعة لتحسين الأداء بالمنشأة حيث أنها توجه إنتباه المسؤولين لعناصر التشغيل المختلفة بطريقة أكثر تفصيلا .
- على المدى البعيد من الممكن أن تعكس هذه المقاييس العائد المحقق بواسطة المنشأة بطريقة أفضل من المقاييس التقليدية قصيرة الأجل .

(*) لمزيد من التفصيل في هذا الصدد يمكن الرجوع إلى أحمد سعيد قطب حسانين 'إستخدام منهج التحليل الدرجي في مجالى تخصيص التكاليف وتقييم الأداء' ١٩٩٦ .

العيوب المتوقعة :

- بعض المقاييس قد تكون فى حالة تعارض أو ما يمكن أن يطلق عليه أنها مانعة بالتبادل Mutually Exclusive .
- تواجه هذا النوع من المقاييس مشكلة إرتفاع درجة الوصفية التى تتسم بها عملية دمج المقاييس المتعددة فى مقياس واحد .

٣-٤-٣ الاعتراف بأثر عامل التضخم على مقاييس تقويم الأداء

The consideration of the Impact of Inflation in Performance Evaluation Measures.

يتوقف الاعتماد على التقارير سواء الداخلية أو الخارجية على الثقة فيها ، وتعتمد الثقة فى التقارير على دقة البيانات المحاسبية ، كما تتوقف دقة البيانات المحاسبية على صدق وحدة النقد المستخدمة أساسا للقياس ، ومع ذلك فإن وحدة النقد يمكن القول بأنها غير صادقة فى التعبير حيث تعبر عن القيمة بصورة تختلف عن حقيقتها . فإثناء فترات التضخم تعكس التقارير المحاسبية والقوائم المالية أرقاما محاسبية من أهم سماتها الإفصاح عن التكاليف بقيم أقل من حقيقتها Downward Biased Costs والإيرادات بقيمة أكبر من حقيقتها Upward Biased Revenues .

وإذا كان التضخم له أثر كبير على دقة وصحة الأرقام المالية على المستوى الكلى للمنشأة فإن أثره على مستوى الأقسام ومراكز المسئولية يعد أكثر خطورة . ويرجع ذلك إلى أن مشاركة الأقسام المختلفة فى إحداث التكاليف العامة الكلية تختلف من قسم إلى آخر ومن فترة لأخرى حيث تصبح المقارنة بالمعايير غير ذات معنى إلا إذا أخذت فى الحسبان عامل التضخم . ويؤكد (Goldschmidt 1977) على ذلك بقوله .

" Downward - biased cost and upward-biased profit may affect departmental reports more than company statements because the share of lagged cost in total costs differs among department. The greater the share of these costs in department, the greater will be the bias. Inter department comparisons lose meaning because the share of lagged costs differs from department to another. Time series comparisons of costs, profit, return on capital, and so on, are also meaningless unless the data are restated and updated".

وبصفة عامة فإن على المحاسبين مسئولية إجتماعية لتوفير معلومات حقيقية تعيد فى الأغراض الداخلية والخارجية ويمكن لهم تحقيق ذلك إذا ما إعتروا بإدخال أثر التغير فى المستوى العام للأسعار فى النظم والتقارير المحاسبية (سامى رفاعى ١٩٨١) .
إنه فى ظل نظام المساواة المحاسبية يتم التقرير إلي كل مسئول عن التكاليف الخاضعة لرقابته مع توضيح الإنحرافات بين القيم الفعلية والقيم المقدرة لها . وفى بيئة مثل بيئة الأعمال الحالية التى تتسم بالارتفاع السريع فى معدلات التضخم فإنه لزيادة فاعلية ودقة مقاييس تقويم الأداء يجب الوصول إلي تقارير للأداء وقياس الإنحرافات خالية من التضخم Inflation free reports . والقاعدة العامة هنا فى تحديد عناصر المساواة المحاسبية فى ضوء مفهوم القابلية

للرقابة أن المديرين التنفيذيين إنما يكونون في الغالب مسنولين عن الانحرافات في الحجم بصورة أكبر من مسنوليتهم عن الانحرافات في السعر.

Responsibility of Higher - than - budget volume of cost than for higher - than budget price of these costs.

إن اقتراحا بنظام الموازنة البعدية Ex-post budgeting أو المعايير البعدية Ex-post standards يمكننا من التغلب على مشكلة التضخم وتحسين وزيادة المنفعة والعائد من عملية الرقابة وتقويم الأداء. والفكرة الأساسية هنا أن الموازنة القبلية Ex-post budget يعاد إعدادها وصياغتها في نهاية الفترة المحاسبية وفي ظل القوة الشرائية في ذلك التاريخ. والنتاج هو موازنة بعدية Ex-post budget. وبمقارنة الموازنة البعدية مع الأداء الفعلي Actual performance نحصل على إنحرافات خالية من أثر التضخم Inflation Free Variances. ولإظهار الإنحرافات الناتجة عن التضخم Inflation Variances بصورة مستقلة عن الإنحرافات الأخرى فإنه يمكن صياغة المعادلات التالية:

بفرض أن:

S_a	تعبير عن الأداء مقاسا على أساس المعايير المحددة بالموازنة القبلية.
S_p	تعبير عن الأداء مقاسا على أساس المعايير المحددة بالموازنة البعدية.
A	تعبير عن الأداء الفعلي.
V_t	تعبير عن الإنحراف الكلي.
V_i	تعبير عن الإنحراف التضخمي.
V_o	تعبير عن الإنحراف التشغيلي.

$$V_t = A - S_a \dots\dots\dots (7)$$

$$V_o = A - S_p \dots\dots\dots (8)$$

$$V_i = S_p - S_a \dots\dots\dots (9)$$

وتوضح هذه المعادلات الثلاثة أن الإنحراف الكلي Total Variance هو محصلة مجموع الإنحراف التشغيلي Operational variance والإنحراف التضخمي Inflation variance.

المزايا المتوقعة :

- الأرقام المدرجة بتقارير الأداء تكون أكثر فائدة لأغراض تقويم الأداء حيث أنها تكون قابلة للمقارنة مع الأقسام الأخرى أو المقارنة بين السنوات المختلفة لأنها لا تكون متأثرة باختلاف كثافة رأس المال بين الأقسام وأثر عامل التضخم عليها .
- تحقيق التناسق والتناغم Harmonization بين التقارير في ظل نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية ، حيث تلجا الكثير من المنشآت إلى إعداد قوائم مالية معدلة بأثار التضخم . وبتطبيق أثار التضخم على مستوى مراكز المسؤولية يحقق هذا التناسق والتناسق بين التقارير على المستويين الكلي والجزئي للمنشأة .

العيوب المتوقعة :

- تقارير الأداء المعدلة بأثار التضخم يمكن القول بأنها إلي حد ما أقل موضوعية وصعبة التحقق من دقتها كما هو الحال في التقارير المعدة على أساس التكلفة التاريخية .
- مشكلة إختيار وتحديد الرقم القياسى للأسعار المستخدم فى تعديل التقارير .

ختاماً يمكن القول بأن النموذج المقترح يساهم فى علاج أوجه القصور التى يمكن أن تظهر فى نموذج المساءلة المحاسبية بصورته الحالية إذا ما أخذت فى الحسبان الخصائص والسمات التى تتميز بها بيئة الإنتاج الحديثة . فالتغيرات فى البيئة الصناعية يجب أن يصاحبها تغيرات فى نظم المعلومات بصفة عامة ونظم الرقابة وتقويم الأداء بصفة خاصة لكى تعكس هذه النظم واقع نظم التشغيل ، وبما يحقق أيضا التوافق بين نظم الرقابة وتقويم الأداء وبين بيئة الإنتاج الحديثة . هذا ويمكن تلخيص أهم نقاط المقارنة بين نموذج المساءلة المحاسبية بصورته التقليدية ونموذج المساءلة المحاسبية المقترح فى ضوء الجدول رقم (٦-٣) .

أساس المقارنة	المساءلة المحاسبية طبقاً للنموذج التقليدى	المساءلة المحاسبية طبقاً للنموذج المقترح
- الفرض الأساسى	- الإعتماد المتبادل بين الأفراد والأقسام	- الإعتماد المتبادل بين الأفراد والأقسام
- وحدة التركيز الرقابية	- الأفراد	- الأفراد والمجموعات
- نقطة الرقابة	- المخرجات	- المخرجات وعمليات التشغيل
- أساس الرقابة	- التكاليف	- الأنشطة والتكاليف
- مراكز المسئولية	- وظيفية	- وظيفية وأنشطة
- طبيعة المسئولية	- فردية	- على أساس مجموعات العمل
- البعد المكائى للرقابة	- بعد درجى راسى فقط	- متعددة الأبعاد أفقية ورأسية
- البعد الزمانى للرقابة	- قصيرة المدى	- طويلة المدى وإستراتيجية
- وحدة قياس المعايير	- تاريخية	- جارية
- مقاييس الأداء	- مفردة (مالية)	- مركبة (مالية وتشغيلية)
- طبيعة المعايير	- تفترض ثبات وحدة النقد	- تأخذ عامل التضخم فى الحسبان
- الهدف	- تحقيق المعايير بقدر الإمكان	- التحسين المستمر فى الأداء
- تحليل الانحرافات	- هدفه تحقيق التوازن الحسابى وتحديد المساءلة	- هدفه تحديد المساءلة والتحسين المستمر فى الأداء
- القابلية أو عدم القابلية للرقابة	- عملية مطلقة	- عملية نسبية

جدول رقم (٦-٣)

مقارنة خصائص نموذج المساءلة المحاسبية بصورته التقليدية ونموذج المقترحة

المبحث الرابع دراسة إستطلاعية لجدوى النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية

١-٤ فروض البحث Research Hypotheses

يهدف هذا البحث إلي استقصاء مدى ملاءمة نظم المساءلة المحاسبية بصورتها المتعارف عليها لبيئة الإنتاج الحديثة والتعرف على نقاط الضعف فيها إن وجدت واقتراح بعض النواحي التطويرية التي تحقق هذا التلاؤم لنظم المساءلة المحاسبية مع متطلبات واحتياجات التنظيمات التي تعمل في ظل بيئة الإنتاج الحديثة . وفي ضوء ذلك فإن هناك عددا من الفروض الإحصائية التي تشكل أساسا للتحقق من مدى الصحة النظرية والإمكانية التطبيقية للقضايا التطويرية المثارة في هذا البحث. ويمكن إيضاح أهم الفروض التي سيتم إختبارها في الآتي:

- الفرض الأول : هناك حاجة لتطوير وتعديل النظام الحالي للمساءلة المحاسبية.
- الفرض الثاني : تقارير المساءلة المحاسبية على أساس الأنشطة أفضل من التقارير المبينة على أساس الوظائف.
- الفرض الثالث : تويب عناصر التكاليف للأغراض الرقابية على أساس مدى رقابي أفضل من التويب الثاني إلى تكاليف قابلة للرقابة أو غير قابلة للرقابة.
- الفرض الرابع : تقارير المساءلة المحاسبية على أساس أداء ومسئوليات مجموعات العمل أفضل من التقارير على أساس المسؤولية الفردية.
- الفرض الخامس : المعايير التاريخية الإتجاهية المرنة أفضل من المعايير الثابتة لأغراض تقويم الأداء.
- الفرض السادس : تقويم الأداء على أساس مقاييس مالية وتشغيلية أفضل من تقويم الأداء على أساس مقاييس مالية فقط.
- الفرض السابع : إعداد تقارير المساءلة على أساس ازدواجية الأبعاد ، رأسيا على أساس الوظائف وأفقيا على أساس الأنشطة أفضل من إعدادها على أساس بعد واحد رأسى على أساس الوظائف فقط.
- الفرض الثامن : المعايير التي تعكس آثار التضخم أفضل من المعايير التي لا تعكس هذه الآثار عند تقويم الأداء.

٢-٤ أسلوب جمع البيانات

يعتمد الباحث على أسلوب قوائم الإستقصاء كوسيلة لجمع البيانات بهدف إختبار فروض الدراسة. حيث تم تصميم قائمة إستقصاء تتضمن مجموعة من الإستفسارات التي تغطي المجالات والقضايا البحثية التي تناولتها الدراسة. كما يعتمد الباحث أيضا على أسلوب المقابلات الشخصية بهدف توضيح بعض الإستفسارات لبعض أفراد العينة وذلك في حالة وجود استفسارات عن بعض المصطلحات والإقتراحات المتضمنة في الدراسة. ومن المتعارف عليه أن الدراسة الميدانية لأي نموذج عياري جديد يجب أن تغطي مجالين أساسيين هما إثبات الصحة المنطقية للنموذج ثم إثبات إمكانية التطبيق العملي. وحيث أن هذه الدراسة إستهدفت أساسا عرض بعض المقترحات التطويرية في الإطار العام لنظم المساءلة المحاسبية وصولا إلى ما

يجب أن يكون عليه واقع هذه النظم فى ظل ظروف بيئة الإنتاج الحديثة، فلقد كان التركيز الأساسى لقائمة الإستقصاء وايضا المقابلات الشخصية على مرحلة إختبار الصحة المنطقية لهذه المقترحات التطويرية.

٣-٤ عينة البحث

إستهدف الجانب الميدانى الإستطلاعى إجراء إختبار للأفكار والمقترحات التطويرية على عينة من المهتمين بمجال البحث على المستوى الأكاديمى . حيث تم توزيع عدد ٤٠ قائمة إستقصاء وبلغت عدد قوائم الإستقصاء التى تم تجميعها عدد ٢٧ قائمة إستقصاء بنسبة إستجابة بلغت ٦٨%.

٤-٤ أسلوب التحليل الإحصائى

إستخدم الباحث إختبار T-Test بهدف التعرف على الإتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول كل قضية بحثية خاصة بالإطار العام للنموذج المقترح . وحيث أن حجم العينة يعتبر صغيراً فضلاً عن أن التوزيع الطبيعى لمفردات العينة غير واضح، فلقد تم إستخدام الإختبارات اللامعلمية Non-parametric Tests وبالتحديد تم إستخدام تحليل إختبار الإشارة Sign Test for Median وهو قائم على تصنيف مفردات العينة من حيث علاقتها بالوسيط. فالقيمة الموجبة تعنى أن إجابات مفردات العينة أكبر من الوسيط، والعكس بالعكس فإن القيمة السالبة تعنى أن إجابات مفردات العينة أقل من الوسيط.

٥-٤ نتائج الدراسة الإستطلاعية

١-٥-٤ إختبار الفرض الأول

طرحت الدراسة سؤالين متكاملين لإختبار صحة هذا الفرض . ولقد تعلق السؤال الأول منها بمدى كفاية وفاعلية نظم المساءلة المحاسبية بوضعها التقليدى المتعارف عليه مع المتغيرات الجديدة فى بيئة الإنتاج الحديثة. فى حين أن السؤال الثانى ركز على مدى الحاجة لتطوير النظم الحالية لكى تواكب هذه التطورات. هذا ولقد جاءت الإجابات على السؤالين مؤكدة صحة هذا الفرض بوجود حاجة لتطوير النظم الحالية للمساءلة المحاسبية . ولقد أجاب ٩٣% من أفراد العينة على أنهم يرون أن النموذج التقليدى للمساءلة المحاسبية غير كاف وغير مفيد لأغراض الرقابة وتقويم الأداء فى ظل ظروف بيئة الإنتاج الحديثة. فى حين أجاب ٧% بأنهم محايدون. أما فيما يتعلق بمدى الحاجة لتطوير هذه النظم فلقد أجمع أفراد عينة البحث على ذلك حيث أجاب ٩٦% بأنهم موافقون على ذلك فى حين أجاب ٤% بأنهم محايدون .

هذا وبتطبيق إختبار T-Test للإتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول وجود الحاجة لتطوير النظم الحالية للمساءلة المحاسبية لكى تلائم متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة، وفى ظل الفرض الإحصائى التالى:

$$H_0 : \mu \leq 2$$

$$H_1 : \mu > 2$$

كانت قيمة T المحسوبة هي ٣٩,٥ بالكشف عن القيمة الجدولية ل T عند مستوى معنوية ٠,٠٥ % تبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية مما يعنى قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمي. كما اكدت نتائج التحليل الإحصائي اللامعلمي هذه النتيجة حيث كانت نتيجة الإشارة الواحد الصحيح الموجب. وبالتالي تؤكد نتائج التحليل الإحصائي صحة الفرض الأول لهذه الدراسة الاستطلاعية بأن هناك حاجة لتطوير النظم الحالية للمساءلة المحاسبية لكي تلائم إحتياجات بيئة الإنتاج الحديثة.

٤-٥-٢ إختبار الفرض الثاني

تعلق هذا الفرض بأحد أركان نظام المساءلة المحاسبية على المستوى المفاهيمي وهو نقطة المساءلة أو دائرة ومجال المساءلة ذاتها. حيث تم طرح فكرة إعداد تقارير المساءلة المحاسبية على أساس الأنشطة بدلا من الوظائف. ولقد تم طرح سؤالين مرتبطين بهذا الإقتراح أولهما إستطلاع الرأى حول التقليد المتعارف عليه في هذا الصدد. والآخر حول مدى أفضلية إعداد تقارير المساءلة المحاسبية على أساس الأنشطة بدلا من الوظائف أو أى أساس آخر. ولقد كانت الإجابات تؤكد أن الأساس الغالب في إعداد تقارير المساءلة هو المراكز الوظيفية اتساقا مع المبدأ المتعارف عليه بتقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية وظيفية هي مراكز الإنفاق ومراكز الربحية ومراكز الاستثمار فى حين أكد البعض أنه من واقع تجاربهم واحتكاكهم بالواقع العملي فى المنشآت من خلال دراسات ميدانية أن هناك أسسا أخرى لإعداد التقارير مثال المناطق الجغرافية أو المنتجات. فى حين لم يجب أحد بأن هناك أسلوب للتقرير على أساس الأنشطة. ولقد كانت نسبة الإجابات كالآتى :

- التقرير على أساس المراكز الوظيفية فقط ٥٦%.
- التقرير على أساس المراكز الوظيفية وأيضاً المناطق الجغرافية ١٦%.
- التقرير على أساس المجالات الثلاثة معاً ٢٨%.

هذا ولقد جاءت نتائج الإجابة على السؤال الثانى الخاص بهذا الفرض تؤكد أفضلية إعداد تقارير الأداء على أساس الأنشطة عن إعدادها على أساس الوظائف . حيث أكد ٥٢% على أنهم موافقون فى حين أجاب ٣٧% بأنهم محايدون، ١١% بأنهم غير موافقون. هذا وبتطبيق إختبار T- Test للإلتحاه العام لإجابات مفردات العينة نحو الموافقة على أفضلية إعداد تقارير الأداء على أساس الأنشطة عن إعدادها على أساس الوظائف، وفى ظل الفرض الإحصائي التالى:

$$H_0 : \mu \leq 2$$

$$H_1 : \mu > 2$$

ولقد بلغت قيمة T المحسوبة ٦,٨ وبمقارنة هذه القيمة مع القيمة الجدولية ل T عند مستوى معنوية ٠,٠٥ % تبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية مما يعنى قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمي. كما اكدت نتائج التحليل الإحصائي اللامعلمي هذه النتيجة حيث كانت نتيجة الإشارة الواحد الصحيح الموجب. وهذا يعنى تأكيد نتائج التحليل الإحصائي لصحة الفرض الثانى بأن إعداد تقارير الأداء على أساس الأنشطة يعتبر أفضل من وجهة النظر الرقابية عن إعداد التقارير على أى أساس آخر.

٤-٥-٣ إختبار الفرض الثالث

ارتبط هذا الفرض بأحد أركان المستوى الرقابي من الإطار العام لنظام المساءلة المحاسبية حيث إقترح البحث بتبويب عناصر التكاليف من حيث قابليتها للرقابة والتحكم فيها بواسطة مسئول معين إلى نوع من التبويب الدرعى حسب درجة تحكم هذا المسئول فى عنصر التكلفة. ولقد تم الإستفسار أولاً عن الوضع الحالى فى نظم المساءلة المحاسبية من حيث الإفصاح عن التكاليف القابلة للرقابة منفصلة عن التكاليف غير القابلة للرقابة وذلك عند إعداد تقارير تقويم الأداء. فكانت الإجابات بأن ١٥% يرون أن النظم الحالية تقوم على أساس الإفصاح عن التكاليف القابلة للرقابة فقط فى تقارير تقويم الأداء. فى حين أن ٥٩% يرون أن كلاً من التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة يتم الإفصاح عنها فى التقرير وبصورة منفصلة ومستقلة عن بعضها البعض. كما أن ٢٦% يرون أنه يتم الإفصاح عن التكاليف بصورة إجمالية وبدون الفصل بين التكاليف القابلة للرقابة وتلك غير القابلة للرقابة. أما فيما يتعلق بأفضلية التبويب الدرعى للتكاليف حسب درجة التحكم فيها عن التبويب ثنائى الأبعاد. فلقد جاءت إجابات المستقصين بتفضيل هذا الإتجاه حيث أجاب ٧٨% من المستقصين بالموافقة على هذا الإقتراح فى حين أن ١٥% منهم أجاب بالمحايدة ولم يوافق على هذا الإقتراح ٧%.

وبإجراء إختبار T-Test للإتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول مدى أفضلية تبويب عناصر التكاليف على أساس المدى الرقابى طبقاً لدرجة التحكم فيها عن التبويب الثنائى إلى تكاليف قابلة للتحكم فيها وأخرى غير قابلة للتحكم فيها، وفى ظل الفرض الإحصائى التالى:

$$H_0 : \mu \leq 2$$

$$H_1 : \mu > 2$$

ولقد إتضح من التحليل أن قيمة T المحسوبة ١٠,٢٨ بمقارنة هذه القيمة مع القيمة الجدولية ل T عند مستوى معنوية ٠,٠٥ % تبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية مما يعنى قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمى. كما اكدت نتائج التحليل الإحصائى اللامعلمى هذه النتيجة حيث كانت نتيجة الإشارة الواحد الصحيح الموجب. وهذا يعنى تأكيد نتائج التحليل الإحصائى صحة فرض الدراسة بأن تبويب عناصر التكاليف للأغراض الرقابية على أساس المدى الرقابى أفضل من التبويب الثنائى إلى تكاليف قابلة للرقابة أو غير قابلة للرقابة فقط.

٤-٥-٤ إختبار الفرض الرابع

هذا الفرض يتعلق بالركن الثانى من أركان المستوى المفاهيمى حيث إفترضت الدراسة أفضلية تقارير المساءلة المحاسبية على أساس أداء ومسئوليات مجموعات العمل عن التقارير على أساس فردى. فلقد أكدت الأراء للمستقصين أن التقارير الخاصة بالأداء يتم إعدادها على أساس مسئوليات الأفراد وبلغت الأراء التى أكدت هذا الإتجاه ٨١%. وفيما يتعلق بالتحول إلى إعداد التقارير على أساس أداء ومسئوليات مجموعات العمل. فلقد أجاب ٥٢% بموافقتهم على ذلك فى حين رفض ٣٧% هذا الإقتراح، ١١% محايدون.

ولقد تم إجراء اختبار T-Test للإتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول مدى أفضلية إعداد تقارير المساءلة المحاسبية على أساس أداء ومسئوليات مجموعات العمل عن التقارير على أساس فردي، وفي ظل الفرض الإحصائي التالي:

$$H_0 : \mu \leq 2$$

$$H_1 : \mu > 2$$

وأظهر هذا التحليل أن قيمة T المحسوبة ٣,٥٥ وبمقارنة هذه القيمة مع القيمة المعيارية لها عند مستوى ثقة ٩٥ % نلاحظ أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية مما يعنى قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمي. كما اكدت نتائج التحليل الإحصائي اللامعلمي هذه النتيجة حيث كانت نتيجة الإشارة ٠,٩٣٩ وهذا يعنى تأكيد نتائج التحليل الإحصائي صحة الفرض الخاص بالدراسة والذي يقضى بأن إعداد تقارير الأداء على أساس أداء ومسئوليات مجموعات العمل يعتبر أفضل من إعداد التقارير على أساس أداء ومسئوليات الأفراد فى ظل بيئة الإنتاج الحالية. ولكن يمكن القول بأن إنخفاض نسبة الموافقة على مثل هذا الإقتراح يمكن عزوها إلى بعض الصعوبات التى يمكن أن تحيط بعملية المساءلة على أساس أداء مجموعات العمل فى الواقع الفعلى.

٥-٥-٤ اختبار الفرض الخامس

يتعلق هذا الفرض بالمستوى القياسى من الإطار العام لنظام المساءلة المحاسبية. ولقد كانت المقارنة بين أسلوبين للقياس هما إعداد المعايير الثابتة والأخر خاص بإعداد المعايير التاريخية الإتجاهية المرنة ومدى أفضلية أى منها. ولقد جاءت الإجابات بأن ٨٢% من المستقصين يرون بأفضلية المعايير التاريخية الإتجاهية المرنة على المعايير الثابتة، فى حين اجاب ١١% بالمحايدة، ٧% بأنهم غير موافقون. وعند تطبيق اختبار T-Test للتحقق من إجابات مفردات العينة ومدى موافقتهم على فرض الدراسة بأن المعايير التاريخية الإتجاهية المرنة أفضل من المعايير الثابتة، تم الإختبار فى ظل الفرض الإحصائي التالي:

$$H_0 : \mu \leq 2$$

$$H_1 : \mu > 2$$

ولقد إتضح من التحليل أن قيمة T المحسوبة ٩,٣٥ وبمقارنة هذه القيمة مع القيمة الجدولية ل T عند مستوى معنوية ٠,٠٥ % تبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية مما يعنى قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمي. كما اكدت نتائج التحليل الإحصائي اللامعلمي هذه النتيجة حيث كانت نتيجة الإشارة الواحد الصحيح الموجب. وهذا يعنى تأكيد نتائج التحليل الإحصائي صحة الفرض النظرى بأن المعايير التاريخية الإتجاهية المرنة أفضل من المعايير الثابتة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء.

٦-٥-٤ إختبار الفرض السادس

- يرتبط هذا الفرض بالمستوى القياسى من الإطار العام . حيث تضمنت قائمة الاستقصاء سؤالين الأول حول الوضع الحالى بالنسبة لمقاييس الأداء المستخدمة . والسؤال الثانى حول الاقتراح بتطوير هذه المقاييس . فيما يتعلق بالسؤال الأول جاءت إجابات المستقصين كالاتى :
- استخدام مقياس مفرد للأداء قائم على بيانات مالية فقط ٥٦%.
 - استخدام مقاييس متعددة للأداء قائم على بيانات مالية وتشغيلية ٣٣%.
 - استخدام مقياس مركب للأداء قائم على بيانات مالية وتشغيلية ١١%.

ولقد جاءت إجابات المستقصين فيما يتعلق بما يجب أن يكون عليه قياس الأداء فى ظل بيئة الإنتاج الحالية كالاتى :

- أفضلية قياس الأداء على أساس مقاييس متعدد تتضمن مؤشرات مالية وأخرى تشغيلية ٤٨%.
- أفضلية قياس الأداء على أساس مقياس مركب يتضمن بيانات مالية وأخرى تشغيلية ٥٢%.

تعد إجراء إختبار T- Test للإتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول مدى أفضلية استخدام مقاييس الأداء المتعددة أو المركبة، وفى ضوء الفرض الإحصائى التالى:

$$H_0 : \mu \leq 2$$

$$H_1 : \mu > 2$$

وباستخراج قيمة T المحسوبة ١٥,٥ وبمقارنتها مع القيمة الجدولية ل T عند مستوى معنوية ٠,٠٥ % تبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية مما يعنى قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمى. كما اكدت نتائج التحليل الإحصائى اللامعلمى هذه النتيجة حيث كانت نتيجة الإشارة الواحد الصحيح الموجب . وتدعم هذه الإجابات الصحة النظرية للفرض الخاص ببناء نظام تقويم الأداء فى ظل نظم الإنتاج الحديثة على أساس مقاييس مالية وتشغيلية مركبة، وإن كان هناك من يرى أن تكون هذه المقاييس متعددة وليست مركبة نتيجة للصعوبات الخاصة ببناء المقاييس المركبة لتقويم الأداء.

٧-٥-٤ إختبار الفرض السابع

يرتبط هذا الفرض بالمستوى الرقابى لهيكل وإطار نظام المساءلة المحاسبية حيث تم استقصاء آراء أفراد العينة حول إمكانية التحول من نظام إعداد التقارير على أساس هرمى من أسفل إلى أعلى ليعكس المسئوليات الوظيفية إلى نظام مزدوج هرمى راسى على أساس الوظائف والأخر أفقى على أساس الأنشطة يحقق التكامل بين المسئوليات عن الوظائف جنباً إلى جنب مع المسئوليات عن الأنشطة.

ولقد جاءت الإجابات بأن ٩٣% يوافقون على هذا الإقتراح، ٧% محايدون. أما فيما يتعلق بأفضلية الإقتراح المقدم فى هذه الدراسة على الوضع السائد حالياً. فلقد جاءت نسبة تأييد هذا الإتجاه ٨٩%.

وبتطبيق إختبار T-Test للإتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول مدى أفضلية بناء نظام التقارير على أساس مزدوج (رأسى على أساس الوظائف وأفقى على أساس الأنشطة) عن النظام أحدى الإتجاه (رأسى على أساس الوظائف فقط) ، وفى ضوء الفرض الإحصائى التالى:

$$H_0 : \mu \leq 2$$

$$H_1 : \mu > 2$$

وباستخراج قيمة T المحسوبة ٢٢,٥٣ ومقارنتها مع القيمة الجدولية ل T عند مستوى معنوية ٠,٠٥% تبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية مما يعنى قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمى. كما اكدت نتائج التحليل الإحصائى اللامعلمى هذه النتيجة حيث كانت نتيجة الإشارة الواحد الصحيح الموجب. وهذا يؤكد صحة الفرض بأن نظام إعداد التقارير على أساس ازدواجية الأبعاد ، أى التقارير الرأسية (الوظيفية) والتقارير الأفقية (الأنشطة) أفضل من النظام القائم على أساس بعد رأسى واحد فقط.

٤-٥-٨ إختبار الفرض الثامن

المستوى القياسى فى الإطار العام لنظام المساءلة المحاسبية يتضمن ركنا خاص بالإعتراف بأثار التضخم على مقاييس تقويم الأداء. ولقد تم الاستفسار عن الوضع السائد حالياً ثم الاستفسار عن مدى صحة الإقتراح الخاص بالدراسة. ولقد جاءت الإجابات بالصورة التالية :

- (أ) واقع إعداد التقارير الداخلية بصفة عامة فى الوضع الراهن .
- إعداد التقارير الداخلية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة أو التكلفة الجارية فقط ١١%.
 - إعداد التقارير الداخلية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة أو التكلفة الجارية جنباً إلى جنب مع التكلفة التاريخية ٣٠%.
 - إعداد التقارير الداخلية على أساس التكلفة التاريخية فقط ٥٩%.

- (ب) المقارنات التى تحتويها تقارير تقويم الأداء فى الوضع الراهن .
- مقارنة أداء فعلى مع معيارى غير معدل بأثار التضخم ٧٨%.
 - مقارنة أداء فعلى مع معيارى معدل بأثار التضخم ٧%.
 - مقارنة أداء فعلى مع معيارى معدل بأثار التضخم وأيضاً معيارى غير معدل بأثار التضخم ١٥%.

- (ج) أفضلية إعداد تقارير تقويم الأداء بما يناسب بيئة الأعمال الحديثة .
- مقارنة أداء فعلى مع معيارى غير معدل بأثار التضخم ٧%.
 - مقارنة أداء فعلى مع معيارى معدل بأثار التضخم ٣٠%.
 - مقارنة أداء فعلى مع معيارى معدل بأثار التضخم وأيضاً معيارى غير معدل بأثار التضخم ٦٣%.

وبتطبيق إختبار T- Test للإتجاه العام لإجابات مفردات العينة حول مدى موافقتهم على أن تعكس تقارير الأداء مقارنة للأداء الفعلى مع كلاً من الأداء المعيارى غير المعدل بأثار التضخم و الأداء المعيارى المعدل بأثار التضخم ،تم وضع الفرض الإحصائى التالى:

$$H_0 : \mu \leq 2$$

$$H_1 : \mu > 2$$

وباستخراج قيمة T المحسوبة ٨,١٨ وبمقارنتها مع القيمة الجدولية ل T عند مستوى معنوية ٠,٠٥ % تبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية مما يعنى قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدمى. كما اكدت نتائج التحليل الإحصائى اللامعلمى هذه النتيجة حيث كانت نتيجة الإشارة الواحد الصحيح الموجب. ويدعم التحليل الإحصائى لإجابات مفردات العينة الصحة النظرية لفرض الدراسة بأن هناك أفضلية لإعداد تقارير الأداء على أساس أن تعكس هذه التقارير أثار عامل التضخم.

المبحث الخامس خلاصة البحث وتوصيات الدراسة

١-٥ خلاصة البحث

تعد نظم الرقابة الإدارية (MCS) Management Control system من الوسائل الرئيسية التي جعلت للمحاسبين دوراً أساسياً ومساهمة جوهرية في التحقق من كفاءة وفاعلية التشغيل في المنشآت. ويعد نموذج المساءلة المحاسبية (RAM) دائماً في القلب من أية محاولات لرسم وتصميم إطار لنظام الرقابة الإدارية.

وعلى الرغم من التأييد والدعم الكبيرين اللذان قدمهما الفكر والأدب المحاسبى على المستوى التطويرى لنموذج المساءلة المحاسبية بركنيه وبعديه الأساسيين وهما البعد التنظيمى والبعد المحاسبى، فإن الواقع العملى فى البيانات التنظيمية يقدم لنا دلائل واضحة على وجود نوع من الخلل التطبيقى Dysfunctional عند النزول بهذا النموذج إلى البيئة الفعلية.

فمن الملاحظ حدوث تغييرات جوهرية فى الظروف المحيطة بمنشآت الأعمال فى الآونة الأخيرة، هذه التغييرات ألقت بظلالها على مجالات عديدة سواء داخل المنشآت نفسها أو فى علاقة هذه المنشآت بالبيئة المحيطة. ومما لاشك فيه أن النظم الإدارية والرقابية الداخلية سوف تتأثر تأثراً جوهرياً بهذه التغييرات ومن هذه النظم نظم المساءلة المحاسبية.

هذا وينحصر مجال إهتمام هذا البحث فى دراسة البناء الهيكلى لنموذج المساءلة المحاسبية بصورته الحالية (TRAM) وذلك بهدف إلقاء نظرة تحليلية إنتقادية لبيان مدى ملاءمته لمتطلبات وخصائص بيئة الإنتاج الحديثة (RME) وتقديم بعض المقترحات التطويرية المطلوبة للوصول إلى نموذج للمساءلة المحاسبية يتوافق مع خصائص هذه البيئة. وبصورة أكثر تحديداً فلقد إنحصر إهتمام هذا البحث فى تقديم نوع من التعديلات الفكرية والتطبيقية على النموذج التقليدى للمساءلة المحاسبية والمعروف لدى معظم المهتمين بالفكر المحاسبى والإدارى فى الوقت الراهن.

هذا ولقد تمت عملية الدراسة الإنتقادية والتعديلات الفكرية فى ضوء ثلاثة مستويات رئيسية هى المستوى المفاهيمى والمستوى الرقابى والمستوى القياسى. ويتعلق المستوى الأول بأسس إعداد بيانات المساءلة المحاسبية فى حين يتعلق المستوى الثانى بأثار طبيعة وإتجاه العملية الرقابية على هيكل الرقابة، فى حين يختص المستوى الثالث بدراسة طبيعة المعايير المستخدمة فى الرقابة وتقويم الأداء.

وفى رأى الباحث أن النموذج المقترح للمساءلة المحاسبية يساهم فى علاج بعض أوجه القصور فى النموذج التقليدى نتيجة لتغير خصائص بيئة الإنتاج الحديثة وبصورة تعطله أكثر توافقاً وملاءمة للبيئة الواقعية. والمقترحات المتضمنة فيها ما يدعمها فى الفكر المحاسبى والإدارى بصفة عامة وفى مجال نظم المعلومات الإدارية Management Information System (MIS) بصفة خاصة. كما أن هذا البحث يأتى كمحاولة لتقديم أحد الإجابات على تساؤل هام مطروح على ساحة البحث العلمى فى الوقت الحاضر وهو ... هل سنظل نستخدم النظم الإدارية والرقابية والمحاسبية بصورتها الحالية رغم تغير الظروف البيئية المحيطة أم أن هناك حاجة للتطوير أو التغيير؟.

٢-٥ محددات الدراسة وتوصيات لدراسات مستقبلية

تضمنت هذه الدراسة عددا من المقترحات التطويرية فى الإطار العام لنظم المساءلة المحاسبية. وهذه المقترحات التطويرية كما سبق القول يجب أن تمر بمرحلتين للدراسة الميدانية أولاها خاصة بإثبات الصحة العلمية والمنطقية لما قدمته الدراسة من مقترحات أو نماذج والثانية خاصة بإمكانية التطبيق العملى للإطار للإطار أو النموذج فى ضوء المقترحات التطويرية. هذا ولقد حدد الباحث هدف الدراسة فى المرحلة الأولى فقط دون الثانية حيث إقتصرت الدراسة على تقديم هذه المقترحات وإختبار مدى صحتها العلمية والمنطقية داخل المجال الأكاديمي بين المهتمين بمجال البحث. ويرى الباحث أنه فى هذا الصدد هناك بعض التوصيات الخاصة باتجاهات بحث مستقبلية تتعلق بمقترحات هذه الدراسة أهمها مايلى :

(١) فيما يتعلق ببحث إمكانية التطبيق العملى لمقترحات الدراسة يرى الباحث أنه من الممكن أن ينصب اهتمام دراسة تالية على إمكانات التطبيق. وقد تثار بعض التساؤلات حول مدى توافر ظروف بيئة الإنتاج الحديثة فى الصناعات المصرية وبالتالي إمكانية تطبيق النموذج المقترح. وهنا يرى الباحث أن هناك خطوات تمثل إمكانات لذلك التطبيق :

المرحلة الأولى : المرحلة التمهيدية الخاصة بالتعريف بالتغيرات فى البيئة الصناعية وما يتطلبه ذلك من تغيير فى نظم المعلومات عامة ونظم المساءلة المحاسبية خاصة والهدف من هذه المرحلة هو توفير معرفة علمية بالنموذج المقترح .

المرحلة الثانية : مرحلة المحاكاة وتهدف إلى تجريب النموذج المقترح فى ظروف بيئية تمثل بيئة الإنتاج الحديثة ولكن بعيدا عن النظام الإنتاجي القائم . والهدف من هذه المرحلة تعريف القائمين على أمر المنشآت بالإمكانات الكامنة فى النموذج المقترح .

المرحلة الثالثة : مرحلة التطبيق الفعلى للنموذج المقترح على المنشآت المصرية إذا ما قورنت فيها خصائص بيئة الإنتاج الحديثة وبالتالي توافرت فيها إمكانية التطبيق الفعلى.

(٢) هناك بعض المشكلات التى تحتاج إلى مزيد من الدراسات المتخصصة سواء على المستوى الأكاديمي أو المستوى التطبيقي . فعلى الرغم من أن هناك بعض الأبحاث التى قدمت فى هذا الصدد بصفة عامة إلا أنه مازال هناك المزيد يمكن تقديمه فيما يتعلق بالتواحي التطويرية لنظم المساءلة المحاسبية فى ضوء المعطيات التى أفرزتها وما زالت تفرزها خصائص بيئة الإنتاج الحديثة، ومن أمثلة ذلك وفيما يتعلق بمجال النموذج المقترح لنظام المساءلة المحاسبية ما يلي :

(أ) أساس تحديد مجموعات العمل والمساءلة على أساس أداء المجموعات .

(ب) كيفية إعداد المقاييس المركبة التى تتضمن مؤشرات مالية وأخرى تشغيلية .

(ج) الأرقام القياسية التى سيتم إستخدامها لتعديل التكلفة التاريخية لتعكس آثار التضخم على مقاييس الأداء المالية.

قائمة الإستقصاء

(١) الإطار العام لنظم المساعلة المحاسبية القائمة حالياً يعتبر كافياً و مفيداً لأغراض الرقابة و تقويم الأداء فى ظل ظروف بيئة الأعمال الحالية.

غير موافق موافق محايد

(٢) هناك حاجة لتطوير النظم الحالية المتعارف عليها للمساعلة المحاسبية .

غير موافق موافق محايد

(٣) المقترحات التى اعتقد بضرورة إدخالها على النظم الحالية للمساعلة المحاسبية هى :-

- (أ)
- (ب)
- (ج)
- (د)

(٤) تقارير تقويم الأداء يتم إعدادها فى ظل نظم المساعلة المحاسبية السائدة حالياً على أساس :

- (أ) المسئولية عن مراكز وظيفية معينة.
- (ب) المسئولية عن أنشطة معينة.
- (ج) المسئولية عن مناطق جغرافية معينة.
- (د) المسئولية عن منتجات معينة.

(٥) إعداد تقارير الأداء على أساس الأنشطة يعتبر أفضل من وجهة النظر الرقابية عن إعداد التقارير على أى أساس آخر.

غير موافق موافق محايد

(٦) تقارير الأداء يتم إعدادها فى ظل نظم المساعلة المحاسبية السائدة حالياً على أساس :

مسئوليات الأفراد مسئوليات المجموعات

(٧) إعداد تقارير الأداء على أساس أداء و مسئوليات مجموعات العمل يعتبر أفضل من وجهة النظر الرقابية عن إعداد التقارير على أساس أداء و مسئوليات الأفراد

غير موافق موافق محايد

(٨) أى الاختيارات التالية يوضح خصائص محتويات تقارير الأداء والرقابة و التى يتم تقديمها إلى المديرين المسؤولين فى ظل النظام الحالية للمساءلة المحاسبية .

(أ) التكاليف القابلة للرقابة فقط بواسطة المسئول هى التى تدرج فى التقرير .

(ب) كلا من التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير القابلة للرقابة يتم الإفصاح عنها فى التقرير و بصورة منفصلة و مستقلة عن بعضها البعض .

(ج) يتم الإفصاح عن التكاليف فى التقرير بصورة إجمالية و بدون الفصل بين التكاليف القابلة للرقابة و تلك الغير قابلة للرقابة

(٩) هناك من يرى تعديل نظام الفصل بين التكاليف من حيث القابلية للرقابة من مجرد تبويب ثانى إلى قابله للرقابة و غير قابلة للرقابة إلى نوع من التبويب الدرجى فى شكل مدى يتراوح بين صفر % ، ١٠٠% لياخذ على سبيل المثال كما هو مقترح فى هذا البحث القيم صفر% ، ٢٠% ، ٤٠% ، ٦٠% ، ٨٠% ، ١٠٠% . هل توافقون على هذا الإجراء .

 موافق محايد غير موافق

(١٠) المعايير التاريخية الإتجاهية المرنة أفضل من المعايير الثابتة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء:

 موافق محايد غير موافق

(١١) النظام السائد حالياً لتقييم الأداء قائم على :

(أ) استخدام مقياس مفرد للأداء قائم على بيانات مالية فقط.

(ب) استخدام مقياس مفرد للأداء قائم على بيانات تشغيلية فقط.

(ج) استخدام مقاييس متعددة قائمة على بيانات مالية وتشغيلية.

(د) استخدام مقياس مركب للأداء قائم على بيانات مالية وتشغيلية.

(١٢) من المفضل أن يبنى نظام تقويم الأداء على:

(أ) استخدام مقياس مفرد للأداء قائم على بيانات مالية فقط.

(ب) استخدام مقياس مفرد للأداء قائم على بيانات تشغيلية فقط.

(ج) استخدام مقاييس متعددة قائمة على بيانات مالية وتشغيلية.

(د) استخدام مقياس مركب للأداء قائم على بيانات مالية وتشغيلية.

(١٣) أى الاختيارات التالية يعبر عن واقع إعداد التقارير الداخلية فى ظل النظم الحالية للمساءلة المحاسبية .

(أ) تستخدم التكلفة التاريخية المعدلة أو الجارية فقط كأساس للتقرير الداخلى .

(ب) تستخدم التكلفة التاريخية المعدلة أو الجارية جنباً إلى جنب مع بيانات التكلفة التاريخية .

(ج) تستخدم التكلفة التاريخية فقط كأساس للتقرير الداخلى

(١٤) المقارنات التى تحوئها تقارير تقويم الأداء فى ظل النظم الحالية للمساءلة المحاسبية تتم على أساس :

(أ) مقارنة الأداء الفعلى مع المعيارى غير المعدل بأثار التضخم .

(ب) مقارنة الأداء الفعلى مع المعيارى المعدل بأثار التضخم .

(ج) مقارنة الأداء الفعلى مع كلامن المعيارى غير المعدل والمعيارى المعدل بأثار التضخم.

(د) أخرى (رجاء حدد ما هى):

.....
.....
.....
.....

(١٥) من الأفضل أعداد تقارير تقييم الأداء بصورة تعكس :

(أ) مقارنة الأداء الفعلى مع المعيارى غير المعدل
بأثار التضخم .

(ب) مقارنة الأداء انفعلى مع المعيارى المعدل
بأثار التضخم .

(ج) مقارنة الأداء الفعلى مع كلا من المعيارى غير
المعدل والمعيارى المعدل بأثار التضخم .

(د) أخرى (رجاء حدد ما هى):

.....
.....
.....
.....

(١٦) جرى العرف على إعداد تقارير الأداء و تقديمها فى شكل هرمى من أسفل إلى أعلى لتعكس المسئوليات الوظيفية وهناك اقتراح بأن تأخذ هذه التقارير بعدين متلازمين معا أحدهما رأسى طبقاً للوظائف و الآخر أفقى طبقاً للأنشطة لتحقيق الترابط و التكامل بين المسئوليات عن الوظائف و المسئوليات عن الأنشطة. هل توافقون على ذلك؟.

موافق

محايد

غير موافق

(١٧) نظام إعداد التقارير على أساس ازدواجية الأبعاد، أى التقارير الرأسية (الوظيفية) و التقارير الأفقية (الأنشطة) أفضل من النظام القائم على بعد رأسى واحد فقط .

موافق

محايد

غير موافق

مراجع البحث

أولا : المراجع باللغة العربية

- أحمد سعيد قطب حسانين " إستخدام منهج التحليل الدر جى فى مجالى تخصيص التكاليف وتقويم الأداء " المجلة المصرية للدراسات التجارية - كلية التجارة - جامعة المنصورة - ١٩٩٦ .
- حامد أحمد رمضان بدر " أثر التغييرات الإقتصادية والإجتماعية الحالية والمستقبلية على النظم الإدارية لمنظمات الأعمال " إستراتيجيات التجارة العالمية : قضايا التنمية الإقتصادية، مطبوعات مؤتمر الشرق الأوسط وشمال أفريقيا للإقتصاد والتجارة الدولية وأسواق رأس المال ، ١٩٩٧ ، ص ٥٠ - ١٧٥ .
- سامى نجدى محمد على رفاعى " التكييف المحاسبى للتغيرات فى التكلفة الإستبدالية الجارية فى ظل إرتفاع مستوى الأسعار " المجلة المصرية للدراسات التجارية - كلية التجارة - جامعة المنصورة - المجلد الخامس - العدد الأول - ١٩٨١ .
- سعيد محمود مصطفى الهلباوى " العلاقة التأثيرية بين التغييرات التكنولوجية وإستراتيجية لسنافسة وبين كفاءة نظم التكاليف :إطار مقترح" ، إستراتيجيات التجارة العالمية : قضايا التنمية الإقتصادية ، مطبوعات مؤتمر الشرق الأوسط وشمال أفريقيا للاقتصاد والتجارة الدولية وأسواق رأس المال ، ١٩٩٧ ، ص ٢٦ - ٢٩٤ .
- سمير رياض هلال " دراسات فى المحاسبة الإدارية - كلية التجارة - جامعة طنطا - ، ١٩٩٤ .
- محمد الفيومى محمد " تقييم نموذج تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط مع إستخدام نموذج ورقة عمل إلكترونية " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - المجلد الثامن والعشرون - العدد الثانى - سبتمبر ١٩٩١ ، ص ١٦٣ - ١٧٠ .
- محمد عبد العزيز أبو رمان " تقويم الأداء : القياس والتحصين (رؤية بانورامية لمحاسب إدارى " ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، ١٩٩٧ .

ثانياً : مراجع باللغة الإنجليزية

- Anthony. R. N. J & Dearden, " Management Control Systems ", Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1976.
- Bodnar. G., " Reliability Modeling of Internal Control Systems ", The Accounting Review, Vol 50, No 4, 1975, PP. 747-757.
- Bellis - Jones R., " W. Develin., " Activity - Based Cost Management ". Accountants Digest, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. 1992.
- Brimson. J. A., " How Advanced Manufacturing Technologies are reshaping Cost Management ", Management Accounting, Vol. 67, No 9, March 1986, PP 25 -29.
- Brimson. J. A., " Activity Accounting: An Activity - Based costing Approach ". John Wiley & sons, Inc. New York, 1991.
- Bromwich. M., & A. Bhimani., " Management Accounting: Evolution not Revolution ". Chartered Institute of Management Accounting, 1989.
- Caates. H. B., & S. V. Longden., " Management Accounting: The challenge of Technological Innovation ", CIMA study No 1, Chartered Institute of Management Accountants, 1989.
- Chalos. P., " High - Tech Production: The Impact on Cost Reporting System", Journal of Accountancy, March 1986, PP 106 - 112.
- Cooper, R., & R. S., Kaplan., " Measure Cost Right: Make the Right Decisions, Harvard Business Review, September/October 1988, PP 46 - 103.
- Copeland. R. M., & P. E. Dascher., " Managerial Accounting: An Introduction to Planning Information Processing and Control ", Hamilton Publishing Company, 1974.
- Drury. C., " Activity-Based Costing", Management Accounting, September 1989, PP. 60-66.
- Ferrara. W. L., " Responsibility Accounting-A Basic Control Concept ", NAA Bulletin, September 1964. PP. 11 - 22.

- Goldschmidt. Y., & Admoe., " Profit Measurement During Inflation: Accounting, Economic and Financial Aspects ", John Wiley and Sons, New York, 1977.
- Greene. A. H., & P. Flentov., " managing Performance: Maximizing the Benefit of Activity-Based Costing ", Cost Management, Summer 1990, PP. 51-59.
- Hopwood. A., G., " On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which it Operates ", Accounting, Organization and Society, Vol. 8, No 2/3, 1983, PP. 287 - 305.
- Horngren. C. T., G. Foster., " Cost Accounting: A Managerial Emphasis ", Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1991.
- Innes. J., & F. Mitchell., " Management Accounting: The challenge of Technological Innovation, CIMA Study No 2, Chartered Institute of Management Accountants, 1989.
- Innes. J., & F. Mitchell. " The Process of Change in Management Accounting Research, March 1990, PP: 3-14.
- Jonson. H., T., " Activity-Based Information: A Blueprint for World Class Management Accounting ", Management Accounting, June 1988, PP. 23-30.
- Kaplan. R. S., " New System for Management and Control ", The Engineering Economist, Vol. 36, No 3, Spring 1991, PP. 201-218.
- Littler. D. A., & R. C. Sweeting., " Management Accounting: The Challenge of Technological Innovation ", CIMA Study No 3, Chartered Institute of Management Accountants, 1989.
- Lynch. R. L., K. K. Cross., " Performance Measurement System " In Handbook of Cost Management, Barry. J., B. W. Gorham and Lomont, 1992, PP. E4-1 : E4-33.
- McNiar. C. T., & W. Mosconi., " Measuring Performance in an Advanced Manufacturing Environment ", Management Accounting, USA, Vol. 69, No 1, July 1987, PP. 28-31.

- McNiar. C. J. " *Interdependence and Control: Traditional vs. Activity-Based Responsibility Accounting* ", *Cost Management, Summer 1990, PP. 15-24.*
- McNiar. C. J. " *responsibility Accounting and Controllability Network* ", in *Handbook of Cost Management, Barry. J., B. W. Gordhan, And Lomont, 1992, PP. E3-1 : E3-20.*
- Morrow. M. " *Activity-Based Management: New Approaches to Measuring Performance and Managing Costs* ", *Woodhead-Faulkner, 1992.*
- Peavey. D. E. " *Battle at the CAAP? It's Time for change* ". *Management Accounting, USA, Vol. LXXI, No 8, February 1990, PP. 31-35.*
- Pick. J., " *Is Responsibility Accounting Irresponsible* " *The New York Certified Public Accountants, July 1971, PP 487-494.*
- Scepens. R. W. " *Management Accounting: A Review of Contemporary developments* ", *Second edition, Macmillan Education LTD, 1991.*
- Seed. H. A. " *Cost Accounting in the Age of Reties* ", *In Cost Accounting fore 90's: The Challenge of Technological Change, National Association of Accountants, 1986.*
- Shillinglaw. G.. " *Managerial Cost Accounting* ", *Irwin, 1982.*
- Solomons. D.. " *The Analysis at Standard Cost Variances* ", *Studies in Cost Analysis, Sweet and Maxwell, 1968.*
- Stata. R., " *Organizational Learning – The Key to Management Innovation* ", *Saloon Management Review, Spring 1989, PP 63-74.*
- Staubus. G.. " *Activity Costing and Input-Output Accounting* ", *Irwin, 1971 .*
- Turney. P.B.B., " *Using Activity-Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence* ". *Cost Management, Summer 1989, PP 23-31.*
- Turney. P.B.B., " *How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost* ", *Cost Management, Winter 1991, PP 29-35.*
- Walden. S. " *Beyond The Variance: Cost Accounting Challenges for the 90's* ", *Journal of Cost Management, Winder 1988. PP 34-43.*