

التخلص من الآثار الجانبية الضارة لنظم الرقابة من خلال تصميم إنموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط

أ.د نصيف جاسم الجبوري م.م مشتاق كامل فرج م.م سحر ظلال أبراهيم
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد - قسم المحاسبة

المستخلص:

خلص البحث إلى أن لنظام محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي آثاراً جانبية ضارة تمنعه من تحقيق هدفه الرقابي، وهو مطابقة الأهداف (Goals Congruence)، وإن أسباب الآثار الجانبية الضارة هي مقاييس النظام غير المتكاملة، وتركيزه على قياس السلوكيات القابلة للقياس، وأهمال السلوكيات التي يصعب قياسها، واعتمادها على إجراءات تشغيلية معيارية فضلاً عن إن افتراضات النظام ومقاييسه مصممة لتلائم بيئة الأعمال السابقة، ولا تلائم البيئة الحالية. كما خُص البحث إلى أن النموذج المقترح لمحاسبة المسؤولية على أساس النشاط يعمل على التخلص من الآثار الجانبية الضارة لنظام محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي، من خلال التخلص من الأسباب التي تقف وراء هذه الأسباب، فضلاً عن بناء افتراضات النموذج وأهدافه ومقاييسه التي تتلائم مع بيئة الأعمال الحالية ومتطلباتها.

Abstract:

Eliminate harmful side – effects of Controls System by designing Activity – Based Responsibility Accounting model

This research has come out with that, function-based responsibility accounting system has harmful side – effects preventing it of achieving its controlling objective, that is, goal congruence, which are due to its un integrated measures, its focus on measuring measurable behaviors while neglecting behaviors that are hardly measured, and its dependence on standard operating procedures.

In addition, the system hypotheses and measures are designed to fit previous business environment, not the current environment.

The research has also concluded that the suggestive model, that is, activity-based responsibility accounting is designed to get ride of harmful side – effects of function-based responsibility system by eliminating the reasons behind these previous effects ,moreover, model hypotheses, objectives and measures fit current business environment and its requirements.



المقدمة:

تعد وظيفة الرقابة واحدة من الوظائف الإدارية، التي يتم من خلالها ضمان إنجاز أهداف المنظمة، لان وظيفة الرقابة هي صمام الأمان لاتساق أداء العاملين مع أهداف المنظمة، حيث توجد الكثير من النظم الرقابية التي تستعملها المنظمات من أجل رقابة أداء العاملين وجعله يتسق بشكل كبير مع أهداف المنظمة، كالرقابة السلوكية التي تعتمد على تعقب أداء العاملين أو سلوكياتهم للتمييز بين الأعمال الجيدة والسيئة. أو قد تستعمل المنظمة الرقابة الشخصية أو الثقافية من خلال الاعتماد على التوجيهات الطبيعية للعاملين في رقابة أنفسهم، أو من خلال ما تزرعه المنظمة في نفوس العاملين من ثقافة تنظيمية تجعلهم يشعرون بالانتماء إلى المنظمة، وإن تصرفاتهم أو سلوكهم ينبغي أن يصب في صالح المنظمة وأهدافها، وأخيراً قد تستعمل المنظمة رقابة الرؤساء لنتائج الجهد المبذول في العمل من قبل المرؤوسين.

في بعض الأحيان تطبق المنظمات أكثر من نظام رقابي معاً، وهذا يحدث بهدف أن تكمل النظم بعضها بعضاً أو للتخلص من الآثار الجانبية الضارة للنظام الرقابي الناجمة عن قصور أحد الأنظمة الرقابية. إن النظام الرقابي يعد أكثر شمولاً عندما لا يكون بحاجة إلى دعم وإسناد من الأنظمة الرقابية الأخرى، كما يعد مؤشراً على خلو أو انخفاض النظام الرقابي من الآثار الجانبية الضارة.

لقد قدمت المحاسبة الإدارية نظام محاسبة المسؤولية، كنظام رقابي يصح أن يوصف بأنه رقابة نتائج، هذا النظام صمم لبيئة مستقرة نسبياً تكون فيها المنتجات والعمليات قليلة التنوع ومحدودة، والمنافسة قليلة لهذا السبب أصبحت افتراضات النظام وأهدافه ومقاييسه لا تتلاءم مع التغييرات الكبيرة في بيئة الأعمال المعاصرة، لذلك فإن النظام فقد الهدف الأساسي من وجوده كنظام رقابي يسعى إلى تحقيق تطابق الأهداف، وأصبحت له آثار جانبية ضارة على الرقابة.

في ضوء ما تقدم هدف البحث إلى تصميم نموذج محاسبة المسؤولية يعمل بافتراضات وأهداف ومقاييس تتلاءم مع بيئة العصر ومتطلباتها. يعمل على التخلص من الآثار الجانبية الضارة التي خلفها النظام القديم، ومن ثم تحقيق الهدف الأساسي للرقابة وهو تطابق الأهداف.

منهجية البحث:

- يستعرض هذا الجزء من البحث مشكلة البحث وفرضية البحث وأهميته وأهدافه.
- 1- مشكلة البحث : وجود آثار جانبية ضارة لنظم الرقابة على أهداف المنظمة، تحدث بسبب تحفيز هذه النظم العاملين على الاضرار في سلوكيات لا تتوافق مع أهداف المنظمة ومصالحها ، أو تحفزهم على أداء سلوكيات معينة وترك سلوكيات أخرى ضرورية تصب في مصلحة المنظمة وأهدافها. إن حدوث الآثار الجانبية الضارة تفقد النظام الرقابي الهدف الذي يسعى إليه، وهو تطابق سلوكيات العاملين مع أهداف المنظمة ، وإن النظام الرقابي يحدث آثار جانبية ضارة للأسباب الآتية:-
 - أ- بناء مقاييس أداء غير متكاملة، تجعل العاملين يركزون على ما يقاس من الأداء وإهمال الجوانب الأخرى التي لا تقاس من خلال مقاييس النظام الرقابي.
 - ب- تركيز النظام على السلوكيات القابلة للقياس وإهمال السلوكيات التي يصعب قياسها.
 - ج- الاعتماد على إجراءات تشغيلية معيارية تشجع العاملين على تأدية الأعمال الروتينية بدلاً من تحفيزهم على الإبداع والاستجابة للظروف المتغيرة.
 - 2- هدف البحث: يهدف البحث إلى تصميم نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط يعمل على تحقيق تطابق لأهداف (Goal Congruence) ، من خلال التخلص من الآثار الجانبية الضارة الناجمة عن تطبيق محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي، كما يهدف البحث إلى بيان شمولية النموذج المقترح وملاءمته للبيئة الحالية.
 - 3- أهمية البحث: من المعروف للجميع ما لنظم الرقابة بصفة عامة ونظم الرقابة المحاسبية بصفة خاصة من أهمية بالغة في تعزيز نجاح المنظمة وتحقيق أهدافها، إذ تعد نظم الرقابة المحاسبية الأكثر تطبيقاً في معظم المنظمات.

بناءً على ما تقدم ، استمد البحث أهميته من أهمية قياس وتقويم الأداء في الوقت الحاضر، من جانب، وتعزيز وجود نظم الرقابة المحاسبية وعدم انحسارها في بيئة الأعمال الحالية من جانب آخر، من خلال تصميم نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط ليستوفي متطلبات البيئة الحالية وظروفها.



- 4- فرضية البحث: أن النموذج المقترح لمحاسبة المسؤولية على أساس النشاط يعمل على التخلص من الآثار الجانبية الضارة لنظم الرقابة من خلال:-
- أ- بناء مقاييس أداء متكاملة .
- ب- قياس السلوكيات التي يصعب قياسها .
- ج- بناء مقاييس أداء متغيرة ومثالية تشجع العاملين على الإبداع والابتكار والاستجابة للظروف الحالية.

المبحث الأول / مفهوم الرقابة وأنواعها

أولاً: مفهوم الرقابة

الرقابة مثلها مثل التخطيط والتنظيم، هي وظيفة حيوية في العملية الإدارية، وقد يتسأل المرء، ما الحاجة للرقابة؟ لماذا لا يكون توجيه اللوم كافياً للمديرين، من أجل فعل الشيء الصحيح؟ وفي الحقيقة: هناك سببان وراء الحاجة إلى رقابة فعالة هما: (Kren, 2010; 34)

الأول: مشكلة تطابق الأهداف (goals congruence). إذ ينشأ غياب تطابق الأهداف بين الرؤساء والمرووسين بسبب تباين أهداف المصلحة الشخصية للمرووسين (الرواتب، والفرص الوظيفية، والترقية)، عن أهداف ومصالح الرؤساء (هدف الربح، وزيادة رأس المال).

الثاني: مشكلة المعلومات، حيث تعزز الحاجة إلى نظام الرقابة، فالمديرون يمتلكون حق الدخول إلى المعلومات المتعلقة بمناطق مسؤولياتهم، وهي غير متاحة لرؤسائهم.

مما تقدم يتضح أن الهدف الأساسي للرقابة هو جعل أهداف العاملين في المنظمة تتطابق مع أهداف المنظمة، وهذا ما يؤكد (Belkaoui) أيضاً، إذ يشير إلى أن مفهوم الرقابة تطور عبر الزمن من التركيز على السلطة إلى التركيز على السلوك. فقد كان ينظر إلى الرقابة في البداية بوصفها سلطة تمتلك للتأثير عمداً في سلوك الآخرين، فيما بعد أخذ ينظر إلى الرقابة على أن لها وظيفة أساسية واحدة هي: المساعدة على ضمان السلوكيات السليمة للأشخاص العاملين في المنظمة، وهذه السلوكيات ينبغي أن تكون متسقة مع إستراتيجية المنظمة، التي تم اختيارها كأفضل مسار يتم اتخاذه باتجاه إنجاز أهداف المنظمة. (Belkaoui, 2003; 47)

ثانياً: أنواع الرقابة

تستعمل المنظمات الكثير من نظم الرقابة المختلفة للتعامل مع مشكلة الرقابة، ويمكن تصنيف هذه النظم على ثلاثة أنواع هي:-

1- الرقابة السلوكية Behavior control

تتطوي الرقابة السلوكية على مراقبة أداء الأفراد، لذلك فهي تنتشر في أعمالهم، بمعنى آخر إن هذا النوع من الرقابة ينجز من خلال توجيه الرؤساء لسلوك مرووسيه ومراقبتهم. هذا النوع من الرقابة يكون ملائماً كلما كانت علاقة سبب العمل ونتيجة مفهومة، بحيث إذا اتبعت الوسائل الصحيحة فإن النتائج المرجوة ستحدث كما خطط لها (Drury, 2000; 594) وبدلاً من استعمال مصطلح الرقابة السلوكية استعمل (Merchant) مصطلح رقابة الأداء أو التصرفات (Action control)، وقد عرفها بأنها تطبيق لتلك الحالات التي يكون فيها الأداء محور تركيز الرقابة، ويرى أنها ممكنة وفعالة عندما يعلم المديرون، ما هو الأداء المرغوب به والأداء غير المرغوب به فضلاً عن ذلك تكون علاقة سبب العمل ونتيجة مفهومة جداً، ويشير (Merchant) إلى أن محددات تطبيق الرقابة السلوكية أو رقابة الأداء هي أن عمل العاملين معقد وغير مؤكد، وعلاقة سبب العمل ونتيجة لا يمكن وصفها بدقة فضلاً عن ضرورة توفر وسائل لتعقب الأداء بحيث يتمكن المديرون من التمييز بين الأعمال الجيدة والسيئة. (Merchant, 2003; 67)

إن الرقابة السلوكية أو رقابة الأداء هي الشكل الأمثل للرقابة لأنها تركز على منع السلوك غير المرغوب به قبل حدوثه ومن ثم فهي أفضل أنواع رقابات الاكتشاف (detection control) لأنها تجنب المنظمة تكاليف السلوك غير المرغوب به.

2- الرقابة الشخصية والثقافية Personnel and Cultural Control

تعرف الرقابة الشخصية، بأنها مساعدة العاملين على القيام بعمل جيد من خلال الاعتماد على التوجهات الطبيعية للعاملين في الرقابة على أنفسهم، وتتطلب الرقابة الشخصية التأكد من أن العاملين لديهم القدرات (من حيث الذكاء والمؤهلات والخبرة) والموارد المطلوبة للقيام بعمل جيد. (Drury, 2000; 596)



يشير (Merchant) إلى ثلاثة طرائق رئيسة لتنفيذ الرقابة الشخصية هي:-
أ- الاختيار والتعيين.

ب- التدريب وتصميم العمل.

ج- توافر الموارد الضرورية.

إن الاختيار والتعيين يضمن إيجاد الشخص المناسب لأداء عمل محدد، وبعدها يتم التدريب لضمان أن يكون العاملين على علم بكيفية أداء المهام الموكلة لهم، وجعلهم يدركون تماماً النتائج والأعمال المتوقعة منهم. بعد ذلك يتطلب تصميم الوظائف بطريقة تمكن العاملين من الاضطلاع بمهامهم بدرجة عالية من النجاح وهذا يتطلب إجراء الوظائف بطريقة غير معقدة أو سيئة لدرجة أن العاملين لا يعرفون ما هو المتوقع منهم. (Merchant,2003:75)

الرقابة الثقافية : تمثل مجموعة من القيم والمعايير الاجتماعية، والمعتقدات التي يشترك فيها أعضاء المنظمة، والتي تؤثر في أعمالهم، وتمارس الرقابة الثقافية من قبل العاملين بعضهم على البعض الآخر. (Belkaoui,2003:)

وهناك ثلاثة طرائق لتشكيل الرقابة الثقافية في المنظمة هي:-

أ- دليل قواعد السلوك، وهو مستند مكتوب يتضمن بيانات عامة عن قيم المنظمة والتزاماتها تجاه المالكين، فضلاً عن الطرائق التي ترغب الإدارة العليا أن تعمل بها المنظمة.

ب- المكافآت على أساس المجموعة، تتضمن منح المكافآت على أساس الإنجازات الجماعية، ويشجع هذا النوع من الرقابة على الرصد المتبادل من جانب أعضاء المجموعة.

ج- التنقلات داخل المنظمة ، تتضمن نقل المديرين بين الوظائف والأقسام المختلفة من أجل إعطائهم فهم أفضل عن المنظمة ككل. كما أن هذه الممارسة تجعلهم يشعرون بالانتماء إلى المنظمة بدلاً من الوحدات الفرعية، وضمان إدراك المديرين للمشكلات التي تعانيها أجزاء المنظمة المختلفة .

(Drury,2000;596)

3- رقابة النتائج أو المخرجات Results or Output Control

هي عملية جمع وإبلاغ المعلومات عن نتائج الجهد المبذول في العمل وتطبيق رقابة النتائج عندما لا ينبغي لكبار المديرين أن يكونوا على معرفة بالوسائل اللازمة لإنجاز النتائج المرجوة، أو المشاركة بشكل مباشر في مراقبة تصرفات المرؤوسين ، إنما هي تعتمد على تقارير المخرجات للتأكد فيما إذا تحققت النتائج المطلوبة أم لا . (Merchant,2003;24)

يتضمن تطبيق رقابة النتائج أربع مراحل هي:-

أ- تحديد مقاييس النتائج (الأداء) التي تقلل من السلوك غير المرغوب فيه.

إن مقياس الأداء هو مؤشر لما تريده المنظمة أن يتحقق من أداء أو سلوك غير مرغوب به أو لتقليل السلوك غير المرغوب به.

ب- تحديد الأداء المستهدف

من دون وجود أداء مستهدف محدد مسبقاً، فإن العاملين لا يعرفون ما يصبون إليه، وقد أشارت دراسات وبحوث مختلفة إلى أن وجود هدف كمي واضح المعالم من المرجح أن يحفز إلى أداء أعلى من وجود عبارات غامضة مثل بذل قصارى جهودكم ، في مثل هذه الحالة يكون من الصعب على العاملين أو رؤسائهم تفسير الأداء ما لم يكن بالإمكان مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة سلفاً . (

Drury,2000:597)

ج- قياس الأداء

إن القدرة على قياس بعض المخرجات بشكل فعال يجبر المنظمة على استعمال رقابة النتائج ويتطلب القياس الفعال أن تكون المقاييس دقيقة، وموضوعية، ومناسبة من حيث الوقت، وأخيراً قابلة للفهم.

د- تقديم المكافآت أو العقوبات

تأتي المرحلة الأخيرة من رقابة النتائج بتشجيع العاملين على إنجاز أهداف المنظمة من خلال وجود مكافآت أو عقوبات ترتبط بالنجاح أو الفشل في إنجاز مقاييس النتائج، وتشمل المكافآت زيادات الرواتب، والعلاوات، والترقيات.



ثالثاً: الآثار الجانبية الضارة للرقابة

سبق أن ذكرنا، أن الهدف الأساسي للرقابة هو مطابقة سلوك العاملين أو تصرفاتهم مع التصرفات المرغوب بها التي تحقق أهداف المنظمة. وتحدث الآثار الجانبية الضارة للرقابة عندما تحفز الرقابة العاملين على الانخراط في سلوك غير مرغوب به تنظيمياً وفي هذه الحالة يؤدي نظام الرقابة إلى فقدان تطابق الأهداف (goals congruence) (يقصد بتطابق الأهداف مطابقة أهداف المنظمة ومصالحها مع أهداف المديرين أو العاملين ومصالحهم)، وعلى العكس تماماً، عندما تحفز الرقابة العاملين على الانخراط في سلوك تنظيمي مرغوب به توصف بأنها مشجعة لتطابق الأهداف. نحاول في هذه الفقرة بيان الآثار الجانبية الضارة (فقدان التطابق بين الأهداف) لكل الرقابات الثلاثة المذكورة انفاً. وسنبداً أولاً بالرقابة التي لديها عدد أكبر من الآثار الجانبية الضارة ثم التي لديها عدد أقل، وهكذا.

1- رقابة النتائج: إن رقابة النتائج تؤدي إلى فقدان التطابق للأسباب الآتية:-

أ- عندما لا يتم بناء مقاييس أداء متكاملة تقيس كل سلوك مرغوب به، بمعنى آخر إن النتائج المطلوبة لا يمكن إلا أن تكون محددة جزئياً، عندئذ هناك خطر من أن العاملين سيركزون على ما يراقب من قبل نظام الرقابة، بغض النظر عما إذا كان مرغوب به أو غير مرغوب به تنظيمياً، بمعنى آخر أن العاملين سيسعون إلى تعظيم الأداء الفردي على وفق القواعد المحددة من قبل نظام الرقابة بصرف النظر عما إذا كانت أعمالهم تسهم في تحقيق أهداف المنظمة أولاً، فضلاً عن أن العاملين قد يتجاهلون المجالات التي لا يراقبها نظام الرقابة، وفي مثل هذه الظروف تنطبق مقولة (ما تقيسه هو ما تحصل عليه).

ب- إن رقابة النتائج تركز بشكل أساسي على السلوكيات القابلة للقياس بسهولة وتتجاهل أو تهمل السلوكيات صعبة القياس كميأ (McNair, 1994; 89)

ج- إن التلاعب بالبيانات هو الشائع مع رقابة النتائج، ويحدث التلاعب عندما يحاول الأفراد تشويه البيانات من أجل تحسين الأداء، فعندما يكون لدى الأفراد بعض التأثير في وضع الأداء المستهدف، فهنا يكمن الخطر في سعيهم للحصول على أهداف سهلة، من خلال تخفيض الأداء بشكل متعمد من أجل أن لا تزداد أهدافهم في الفترات القادمة.

د- إن رقابة النتائج قد تتسبب بمواقف سلبية، عندما توضع أهداف قد تعد صعبة وغير قابلة للتطبيق، ويمكن أن تتفاقم المواقف السلبية عند الفشل في تطبيق مبدأ القابلية للرقابة، عندئذ من المحتمل أن يكون تقييم الأداء غير عادل، إذ قد يخضع المديرون للمساءلة عن أمور هي أكبر من نطاق رقابتهم المحددة.

2- رقابة الأداء أو الرقابة السلوكية

إن فقدان تطابق الأهداف يمكن أن يحدث في رقابة الأداء، إذ إن تشكيل إجراءات التشغيل المعيارية وفرض قواعد العمل يشجع العاملين على تأدية أعمالهم الروتينية بدلاً من الأبداع والاستجابة للظروف المتغيرة. (Drury, 2000;600)

3- الرقابة الشخصية والثقافية

إن الرقابة الشخصية والثقافية يمكن أن تؤدي إلى فقدان تطابق الأهداف، عندما لا تتطابق القواعد والأعراف السلوكية لمجموعة من العاملين مع أهداف المنظمة ومصالحها. فيما سبق تطرقنا إلى الآثار الجانبية الضارة لكل نوع من أنواع الرقابة، وهنا نود أن نبين أن هناك آثار جانبية ضارة تشترك بها أنواع الرقابات الثلاثة السابقة وهي تتعلق بأمرين:- (Merchant, 2003;77) الأول: إن تطبيق نظام الرقابة بغاية الصرامة يمكن أن يؤدي إلى عدة أمور تتعلق بالعمل، كالتوترات والنزاعات والتدهور مع المديرين، فطبيعة الإنسان إلى حد ما لا ترغب بوجود الرقابة لأن المواقف السلبية تحدث ولا مفر منها.

الثاني: يتعلق بالتطبيق: إن استخدام الرقابة كجهاز عقابي من المرجح جداً أن يثير ردود فعل سلبية. مما تقدم يتضح أن المواقف السلبية تسبب الكثير من الآثار الجانبية الضارة التي تم وصفها انفاً ومن ثم إذا كان بالإمكان تقليل المواقف السلبية فإن الآثار الجانبية الضارة من المحتمل أن تقل هي أيضاً. بمعنى آخر عند تقليل المواقف السلبية ستزداد درجة تطابق الأهداف ومن ثم يحقق نظام الرقابة أهدافه المرجوة.



رابعاً: مزايا الرقابات الثلاث وعيوبها:

لكل نوع من أنواع الرقابة مزايا وعيوب نحاول في هذه الفقرة بيانها، وبحسب التسلسل الآتي:-

1- الرقابة الشخصية والثقافية

أ- لديها عدد قليل نسبياً من الآثار الجانبية الضارة لذلك يرى (Merchant) ، عند اتخاذ قرار بشأن بدائل الرقابة على المدير أن يأخذ أولاً بنظر العناية فيما إذا كانت الرقابة الشخصية أو الثقافية كافية فهو يشير إلى أنها تستحق أن تأخذ بنظر العناية أولاً لما لديها من عدد قليل نسبياً من الآثار الجانبية الضارة . (Merchant, 2003;82)

ب- فعالة بشكل كبير في المنظمات الصغيرة فقط ، ومن دون الحاجة إلى دعمها بأشكال أخرى من الرقابة.
ج- مناسبة إذا كان الأشخاص قد فهموا أدوارهم الخاصة، وما هو المطلوب منهم فضلاً عن امتلاكهم قدرة أداء جيدة.

2- الرقابة السلوكية أو رقابة الأداء

أ- هي الشكل الأكثر فعالية للرقابة بسبب وجود صلة مباشرة بينها وبين الأداء أو السلوك محل المراقبة ومن ثم وجود احتمال كبير بأن النتائج المرغوب بها ستحدث (Drury,2000:602)

ب- تستغني عن الحاجة إلى قياس النتائج، ومن ثم لا وجود لمشاكل القياس .
ج- المحدد الأساسي لرقابة الأداء، هو اعتمادها على علاقة سبب ونتيجة العمل، وهي علاقة غير واضحة المعالم وغير مجربة في الكثير من الحالات.

د- إن متطلبات تطبيق رقابة الأداء تجعلها قابلة للتطبيق فقط مع الوظائف عالية الروتينية لذلك فإنها تميل إلى أن تكون أكثر ملاءمة في الأوضاع المستقرة. لذلك فإنها قد تثبط الإبداع والقدرة على التكيف مع الظروف المتغيرة (McNair,1994;46)

3- رقابة النتائج أو المخرجات

أ- هي الأسلوب الأفضل للرقابة عندما لا تتوفر المعرفة الكافية عن السلوك المرغوب به.
ب- أن تطبيقها لا يقيد من استقلالية الفرد، إذ إن التركيز على النتائج يعطي الأفراد حرية تحديد السبل اللازمة لتحقيق أفضل النتائج. بمعنى أن الأفراد لا يتقنون باتباع قواعد وإجراءات مفروضة.
ج- العيب الأساسي لرقابة النتائج تم التطرق إليه في الآثار الجانبية الضارة وهو أن كثيراً من النتائج لا يمكن إلا أن تكون محددة جزئياً.

د- هناك صعوبات في تحديد العناصر القابلة للرقابة والعناصر غير القابلة للرقابة فضلاً عن المشكلات المتعلقة بدقة القياس، والموضوعية، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم، التي قد تمنع من الوصول إلى قياس مرضي للعاملين. (Drury, 2000:602).

خامساً: نظم رقابة المحاسبة الإدارية

مع اتساع حجم المنظمات، أصبح من غير الممكن أن تحصل الإدارة المركزية للمنظمة على جميع المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب لتحديد الخطط التفصيلية للمنظمة ككل. لذلك فمن الضروري منح قدر من اللامركزية إلى وحدات فرعية في المنظمة، عن طريق تفويض هذه الوحدات بالسلطات وتحديد مسؤولياتها. إن تبني اللامركزية يعني تنفيذ الأعمال بواسطة وحدات المنظمة. ومما لا شك فيه أن العاملين في هذه الوحدات لديهم أهداف وسلوك (أداء) . وهذا ما جعل المنظمة بحاجة إلى نظام رقابي يجعل أهداف وأداء العاملين في هذه الوحدات ينسجم مع أهدافها والأداء الذي تعتقد بأنه يحقق أهداف المنظمة.

يشير (Drury) إلى أن نظم رقابة المحاسبة الإدارية تمتلك عنصرين جوهريين. الأول هو عمليات التخطيط الرسمية مثل إعداد الموازنات (Budgeting)، والعنصر الثاني هو محاسبة المسؤولية. (Drury, 2000:602).

يرى (Hilton) ، أن محاسبة المسؤولية تشير إلى أدوات ومفاهيم متنوعة تستعمل من قبل المحاسبين الإداريين لقياس أداء الأشخاص والأقسام من أجل تعزيز تطابق الأهداف (goals congruence) . (Hilton, 2002:524)

مما تقدم يتضح أن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يسعى إلى تعزيز تطابق تصرفات العاملين وأهدافهم وإنسجامها مع مصالح المنظمة وأهدافها ومن ثم تحقيق مبدأ تطابق الأهداف (goals congruence). وعلى هذا الأساس يطرح البحث سؤالين في هذا المجال: هل تحقق محاسبة المسؤولية تطابق الأهداف في بيئة الأعمال الحالية؟، وهل لمحاسبة المسؤولية آثار جانبية ضارة؟، وفي حالة الإجابة على السؤال الأول بالنفي وعن الثاني بالاثبات . فما هو البديل؟



المبحث الثاني / محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي

أولاً: بيئة الأعمال التي ولدت فيها محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي إن وجود أي نظام، ما هو الا تلبية لاحتياجات البيئة التي ولد فيها. لذلك فإن معرفة بيئة الأعمال التي ولدت فيها محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي ستكشف لنا أمور كثيرة تتعلق بأهداف النظام، وطبيعة المقاييس التي يستعملها، وأهداف القياس ونظام الحوافز الذي يتبعه. لقد ولد نظام محاسبة المسؤولية في بيئة مستقرة نسبياً، قليلة المنافسة تميل فيها المنظمات الى الحفاظ على الوضع الراهن (آنذاك). بمعنى الحفاظ على الحصة السوقية والنمو المستقر واستمرار كفاءة الإنتاج.

إن محدودية المنافسة جعلت المنتجات وعمليات الإنتاج محددة بشكل كبيرة ومستقره نسبياً. هذا الاستقرار يتطلب مهارات وظيفية متخصصة لكسب الكفاءة التشغيلية، ويتطلب أيضاً تفاعل محدود مع الزبائن والمجهزين.

ثانياً: إن نموذج محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي. تلعب المحاسبة الإدارية دوراً رئيساً في قياس التصرفات (الأداء) والنتائج، وفي تحديد المكافآت التي سيحصل عليها العاملين، ويشار الى هذا الدور (المحاسبة المسؤولية) وهي الأداة الأساسية للرقابة الإدارية. وإن هذه الأداة عبارة عن إنموذج محدد بأربعة عناصر هي :- (Hansen & Mowen,2003:381).

- 1- تحديد المسؤولية .
- 2- وضع مقاييس.
- 3- تقييم الأداء.
- 4- تحديد المكافآت.

ويضيف (Hansen & Mowen,2003:382) أن الهدف الأساسي من هذا الإنموذج هو التأثير على السلوك من أجل أن تتكاتف المبادرات الشخصية والتنظيمية لتحقيق هدف أو أهداف المنظمة.

ثالثاً :- تحليل إنموذج محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي. تركز هذه الفقرة على تحليل العناصر الأربعة لإنموذج محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي . بهدف الإجابة عن السؤالين المطروحين في نهاية المبحث الأول. فضلاً عن تهيئة الأرضية مناسبة للمبحث القادم.

1- تحديد المسؤولية.

إن الركيزة الأساسية لهذا الإنموذج هي التنظيم الوظيفي للوحدات والأفراد. ولهذا السبب سمي بمحاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي. إذ يتم أولاً تحديد مراكز المسؤولية . وهذه المراكز عادة وحدات تنظيمية مثل القسم، والمصنع، والشعبة، أو الخط الإنتاجي. ثانياً مهما كان هذا المركز فإن المدير هو من يتحمل المسؤولية عن أداء المركز . وقد تم تحديد أربعة أنواع من مراكز المسؤولية هي :- (Garrison & Noreen,2002:579).

أ- مراكز التكلفة (Cost center): هي مراكز مسؤولية للمديرين المسؤولين عن تلك التكاليف التي تقع تحت رقابتهم فقط.

ب- مراكز الإيراد (Revenue centers): هي مراكز مسؤولية للمديرين المسؤولين عن المخرجات المالية في شكل توليد إيراد المبيعات فقط.

ج- مراكز الربح (profit centers): هي مراكز مسؤولية للمديرين المسؤولين عن التكاليف والإيرادات معاً أي المسؤولون عن الانتاج والبيع وفي هذه الحالة فهم مسؤولون عن الأرباح.

د- مراكز الاستثمار (Investment centers): هي مراكز مسؤولية للمديرين المسؤولين عن الإيرادات والتكاليف معاً، فضلاً عن ذلك فهم يمتلكون مسؤولية وصلاحيات لاتخاذ قرارات تتعلق برأس المال العامل والاستثمار الرأسمالي.



يلاحظ مما سبق أن تقسيم مراكز المسؤولية تم على أساس وظيفي. مراكز تتعلق بالتصنيع (مراكز كلفة)، ومراكز تتعلق بالمبيعات (مراكز إيرادات)، ومراكز تجمع بين الأثنين (مراكز ربحية) ومراكز تتعلق بالاستثمار. من جانب آخر يلاحظ أيضاً، أن مسؤولية هذه المراكز تحدد بتعايير مالية (التكاليف، والإيرادات، والأرباح، والعائد على الاستثمار)، ويتحمل المدير الفرد هذه المسؤولية ويسأل عنها. وإن السبب في تحديد المسؤولية بتعايير مالية هو اعتقاد المنظمات أن النجاح ينجز (أذاك) من خلال تحقيق الأهداف المالية (نمو مستقر للإيرادات والأرباح، واستقرار في التكاليف). وإن مسؤولية تحقيق الأهداف المالية تقع على عاتق المراكز المسؤولة عنها. ولذلك يسأل المدير عن الأداء المالي لمركز المسؤولية.

2- وضع مقاييس الأداء:

بعد تحديد المسؤولية للمراكز، يتم تحديد مقاييس الأداء ووضع المعايير لتكون فيما بعد بمثابة علامات أرشاد لقياس الأداء. وتعد الموازنات والتكاليف المعيارية حجر الزاوية لمقاييس أداء مراكز التكلفة ومراكز الأيراد ومراكز الربح. في حين يعد العائد على الاستثمار والدخل المتبقي والقيمة الاقتصادية المضافة مقاييس لأداء مراكز الاستثمار.

يستعمل المحاسبون الأديبون طريقتين لتحديد التكاليف المعيارية. طريقة تحليل البيانات التاريخية وطريقة تحليل المهام. وتعمل الطريقة الأولى على تحليل بيانات السنوات السابقة واعتمادها كمقياس لأداء تكاليف السنة الحالية. في حين تعمل الطريقة الثانية على تحديد التكاليف المعيارية من خلال عمل المهندسين والمحاسبين معاً لتحديد كمية المواد المطلوبة والالات اللازمة لعملية الإنتاج. فضلاً عن استعمال دراسات الوقت والحركة في تحديد الوقت الذي تستغرقه كل خطوة ينبغي أن يتخذها العامل. (Hilton,2002:433)

في جانب مراكز الاستثمار، يعد العائد على الاستثمار (ROI) أكثر المقاييس استعمالاً لربط الدخل أو العائد إلى الأصول المستعملة بمعنى هو مقياس لحساب الدخل أو العائد لكل دينار مستثمر. مما تقدم يتضح أن مقاييس محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي هي مقاييس مالية، الهدف منها قياس الأداء المالي لمراكز المسؤولية. كما يتضح أن المقاييس ثابتة نسبياً، فهي مصممة لبيئة تدعم الحفاظ على الوضع الراهن التي تعني الحفاظ على الحصة السوقية والنمو المستقر واستمرار كفاءة الإنتاج، واستمرار كفاءة الإنتاج تعني تطبيق المعايير الجارية وليس المعايير المثالية.

3- قياس الأداء

يتم قياس الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة. ومن حيث المبدأ يخضع الأفراد للمساءلة عن تلك البنود التي تخضع لرقابتهم فقط. بمعنى أن قياس الأداء يتضمن البنود الخاضعة لرقابة الأفراد فقط، ويستبعد البنود غير الخاضعة للرقابة. ويشير (Merchant, 2003:31) إلى ثلاثة أسباب لحدوث العناصر غير الخاضعة للرقابة هي:-

أ- الأسباب الاقتصادية والتنافسية: تتأثر كل من الإيرادات والتكاليف بعناصر اقتصادية وتنافسية. فالتغير في أفعال المنافسين، والدورات الاقتصادية، وتغير الأنظمة الحكومية، وتغير أسعار صرف العملات الأجنبية تؤثر في إيراد المبيعات، وتتأثر التكاليف بتغير أسعار المدخلات، وتغير أسعار صرف العملات الأجنبية والضرائب. وتعد البنود التي تتأثر بهذه الأسباب بنود غير خاضعة للرقابة.

ب- أفعال الطبيعة: هي أحداث كبيرة تحدث لمرة واحدة كالحرائق والفيضانات ولها تأثيرات على أداء مراكز المسؤولية، وهي أيضاً تتجاوز قدرة المديرين على استباق الأمور، لذلك تعد البنود التي تتأثر بهذه الأفعال، بنود غير خاضعة للرقابة.

ج- الترابط: بما أن مركز المسؤولية غير مكثفي ذاتياً تماماً. لذلك تتأثر نتائجه بنتائج المراكز التي تسبقه داخل المنظمة. على هذا الأساس تعد البنود التي تتأثر بأفعال المراكز الأخرى بنود غير خاضعة للرقابة. مما تقدم يتضح أن قياس الأداء يتم من خلال مقارنة التكاليف الفعلية الخاضعة لرقابة مدير المركز مع مثلتها التكاليف المخططة. والهدف من القياس هو تقييم الأداء المالي لمدير المركز. إذ يقيم الأداء المالي من خلال قدرته على مقابلة المعايير المالية الثابتة والمستقرة والجارية.



4- تحديد المكافآت:

بعد إكمال قياس وتقييم الأداء، تأتي مرحلة تقديم المكافآت أو فرض العقوبات . وإن هذه المرحلة هي تطبيق لمبدأ الثواب والعقاب على نتائج أداء العاملين . ويشير (Hansen & Mowen) الى أن نظام محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي مصمم لتشجيع الأفراد على الاقتصاد في التكاليف (managing costs). من أجل مقابلة المعايير المخططة أو التغلب عليها. وإذا حقق الأفراد هذا الهدف فإن مكافأتهم ستكون بوحدة أو أكثر من المحفزات الآتية (Hansen & Mowen, 2008:285).

أ- زيادة الرواتب .
ب- مكافآت.
ج- ترفيات .
د - مشاركة في الأرباح.

ثالثاً :- الآثار الجانبية الضارة لمحاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي.

مر بنا انفاً في المبحث الأول إن الآثار الجانبية الضارة للنظام الرقابي تحدث عندما يحفز النظام (من حيث لا يشعر) العاملين على الانخراط في سلوك غير مرغوب به تنظيمياً، ومن ثم فقدان الهدف الذي يسعى إليه نظام الرقابة وهو مطابقة الأهداف (goals congruence). وبعد دراسة محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي شخصت الآثار الجانبية الضارة الآتية:

1- إن النظام لم يعمل على بناء مقاييس أداء متكاملة. فقد اقتصر مقاييسه على جوانب التكاليف والإيرادات للمراكز الوظيفية ، وأهمل مقاييس مهمة وضرورية لا تنجح منظمة أعمال اليوم الا من خلالها مثل مقاييس الجودة والوقت، ومقاييس التخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة عندما لا يتم بناء مقاييس متكاملة، ثمة خطر يتعلق بتركيز العاملين على ما تراقبه المقاييس وإهمال الجوانب الأخرى التي هي على درجة كبيرة من الأهمية ولكن لا تراقب من خلال مقاييس النظام الرقابي.

2- إن النظام يركز بشكل أساسي في الرقابة على السلوكيات القابلة للقياس الكمي ويتجاهل أو يهمل السلوكيات صعبة القياس كميًا. لذلك فإنه نظام رقابي لما يقاس كميًا وماليًا فقط.

3- إن النظام يبني إجراءات تشغيل معيارية مصممة للحفاظ على الوضع الراهن، لذلك فهو يشجع العاملين على تأدية أعمالهم الروتينية، بدلاً من الأبداع والاستجابة للظروف المتغيرة.

4- إن نظام المكافآت مصمم لتشجيع الأفراد وليس الجماعات لذلك فإن العاملين سيسعون الى تعظيم الأداء الفردي الذي يحقق مصالحهم، ويتعدون عن الأداء الجماعي الذي يحقق أهداف المنظمة.

بعد الانتهاء من تحليل محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي نستطيع الآن الإجابة عن سؤالي نهاية المبحث الأول. إذ إن محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي تعمل على فقدان تطابق الأهداف بما لها من آثار جانبية ضارة على الرقابة وهي لا تصلح للعمل في بيئة الأعمال الحالية . لهذه الأسباب لا بد من توفر إنموذج يلائم البيئة الحالية يعمل على تفعيل الدور الرقابي . وهذا ما نعمل عليه في المبحث القادم.



المبحث الثالث/ إنموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط

أولاً: بيئة الأعمال المعاصرة

مثلاً وضحت دراسة بيئة الأعمال السابقة كثيراً من الأمور المتعلقة بمحاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي، فإن دراسة بيئة الأعمال المعاصرة ستساعد كثيراً في بناء إنموذج محاسبة المسؤولية مناسباً لها.

تتصف بيئة الأعمال المعاصرة بأنها سريعة التغير، ويتم فيها إعادة تصميم المنتجات والعمليات وتحسينها باستمرار. ويعمل في هذه البيئة منافسون محليون ودوليون وحاضرون بقوة دائماً. إن بيئة اليوم التنافسية تطالب المنظمات بعرض منتجات وخدمات متنوعة لشرائح متنوعة من الزبائن. وهذا بدوره يعني على المنظمات البحث باستمرار عن سبل فعالة من حيث التكلفة، لإنتاج منتجات عالية التنوع ومنخفضة الحجم. ويعني أيضاً أيلاء المزيد من الاهتمام للعلاقات بين المنظمة ومجهزيها وبين المنظمة وزبائنها، بهدف تحسين التكلفة والجودة وأوقات الاستجابة لجميع أطراف سلسلة القيمة. (Hansen & Mowen, 2008:277)

فضلاً عن ذلك فإن قصر دورة حياة المنتجات في الكثير من الصناعات وضع المنظمات تحت ضغط متزايد لابتكار منتجات جديدة (Hilton, 2002:671)

وجدت المنظمات نفسها تعمل في بيئة ديناميكية سريعة التغير، كما وجدت أن التكيف والتغير وعلى مختلف الأصعدة هو أمر ضروري للبقاء، وفي مقدمتها. إعادة تقييم عمل الأشياء. أي بمعنى تحسين أداء عمل الأشياء، على أن لا يقف هذا التحسين عند نقطة معينة. وإنما يستمر في البحث عن الطرائق الأفضل للأداء وهذا ما أخذ يطلق عليه التحسين المستمر.

(Kren, 2010: 38)

بغض النظر عما إذا كانت البيئة مستقرة أم متغيرة تحتاج المنظمة الى ممارسة الرقابة على أعمالها، بحيث يتم تحقيق أهدافها. لذلك سنعمل على تصميم إنموذج محاسبة مسؤولية يعمل على وفق متطلبات البيئة الحالية. وستظهر الفقرات الآتية كيفية تحديد المسؤوليات في الإنموذج وكيفية تصميم مقاييس الأداء فضلاً عن عملية القياس وتحديد المكافآت.

ثانياً: تحديد المسؤولية

إن النقطة المحورية في إنموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط هي تغير المسؤولية من الوحدات والأفراد الى العمليات (الأنشطة) وفرق العمل، مع استمرار المسؤولية المالية. وإن أسباب التغير في المسؤولية من الوحدات والأفراد الى العمليات وفرق العمل بسيطة في بيئة التحسين المستمر، ويترجم المنظور المالي أو الأهداف المالية الى ثلاثة عناصر رئيسية هي، نمو الإيرادات بشكل مستمر، وتخفيض التكاليف، وتحسين استعمال الأصول.

وإن تحقيق العناصر الثلاثة يتطلب وجود منظمة تعمل باستمرار على تحسين قدراتها من أجل تقديم قيمة مضافة للزبائن والمساهمين. وقد تم اختيار العمليات (الأنشطة)، والتركيز عليها لأنها مصدر القيمة للزبائن والمساهمين. ولأنها مفتاح أنجاز الأهداف المالية للمنظمة.

(Hilton, 2002:444)

لهذا السبب أصبحت العمليات هي الطريقة التي تنجز بها الأشياء، وتغيير الطريقة التي تنجز بها الأشياء يعني تغيير العمليات. وهناك ثلاثة طرائق لتغيير الطريقة التي تتم بها الأشياء هي (Hansen & Mowen, 2003:382)

1- التحسين المستمر للعمليات: يقصد بها زيادات تدريجية ومستمرة في كفاءة العملية الحالية.

2- ابتكار العملية: ويقصد بها أداء العملية بطريقة جديدة جذرياً. بهدف تحقيق التحسينات المؤثرة في وقت الاستجابة والجودة والكفاءة.

3- إنشاء العملية: يقصد بها تركيب عملية جديدة بشكل كلي بهدف مقابلة أهداف الزبون والأهداف المالية للمنظمة.



إذ إن العديد من العمليات (مصدر القيمة للزبون) تمتد عبر الحدود الوظيفية للمنظمة، وغير محصورة بوظيفة معينة، وإنما تمتد عبر سلسلة قيمة المنظمة. وهذا يعني أن المنظمة بحاجة إلى مهارات وظيفية متعددة، لإدارة العملية بفاعلية. لهذا السبب فإن فريق العمل هو النتيجة الطبيعية لمتطلب إدارة العملية. فضلاً عن إن تطبيق الطرائق الثلاثة السابقة لتغيير العملية يتطلب قدراً كبيراً من نشاط جماعي، لا يمكن تنفيذه على نحو فعال من قبل أفراد (McNair, 1994: 48).

يلاحظ مما تقدم أن تحقيق الأهداف المالية في البيئة الحالية يتم من خلال إدارة العمليات، التي تمتد عبر الحدود الوظيفية. على إن إدارة هذه العمليات توكل إلى فرق العمل، لأنها الأقدر على إجراء التحسينات والابتكارات. لهذا السبب فإن المسؤولية تحدد للعمليات وفرق العمل وليس الوحدات الوظيفية والأفراد. ثالثاً: - الأبعاد الثلاثة الحرجة للأداء.

إن نجاح المنظمة في البيئة الحالية يرتبط بنجاح العملية، ونجاح العملية يتعلق بتحقيقها الأبعاد الثلاثة الحرجة للأداء. وهي الكفاءة والجودة والوقت. وفيما يأتي توضيح لهذه الأبعاد الثلاثة :

1- الكفاءة Efficiency

تركز الكفاءة على علاقة مدخلات النشاط إلى مخرجات النشاط. ويشير (Hansen & Mowen) إلى طريقة واحدة لتحسين الكفاءة. هي إنتاج المخرجات نفسها بكلفة منخفضة للمدخلات. ويشيران أيضاً إلى أن كفاءة العملية تنجز من خلال تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية. ويتم تخفيض التكاليف من خلال تحليل قيمة العملية. أما تحسين الإنتاجية فتتجز من خلال تحسين وإبتكار العملية. (Hansen & Mowen, 2003:388) وفيما يأتي توضيح لهذين المفهومين.

أ- تحليل قيمة العملية.

يركز هذا التحليل على المساءلة (Accountable) عن الأنشطة بدلاً من التكاليف. ويعمل على تفعيل مفهوم إدارة النشاط (يطلق عليه أيضاً تسمية الإدارة على أساس النشاط ABM) في تخفيض تكاليف الأنشطة. ويمر مفهوم إدارة النشاط بثلاث مراحل هي تحليل موجهات النشاط، وتحليل النشاط، ومقاييس أداء النشاط (Hilton, 2002: 197).

(1) تحليل موجهات النشاط. هو الجهد المبذول لتحديد تلك العوامل التي تعد السبب الجذري الذي يحرك تكلفة النشاط. وما إن يعرف السبب الجذري لمحرك التكلفة حتى يتخذ الإجراء اللازم الذي يحسن النشاط (Garrison & Noreen, 2002:336) ويلاحظ أن تحليل موجهات النشاط ركز على محركات النشاط ولم يركز على محتوى قيمة النشاط.

(2) تحليل النشاط: هو عملية تحديد ووصف وتقييم محتوى قيمة الأنشطة التي تنفذها المنظمة. ويعمل تحليل النشاط على إفراز أربع نتائج هي :

(Hansen & Mowen, 2003: 389).

- ما الأنشطة التي تنفذ؟
- كم عدد الأشخاص الذين ينفذون النشاط؟
- تحديد الزمن والموارد المطلوبة لإنجاز النشاط؟
- تقييم قيمة أنشطة المنظمة؟

تعد النتيجة الرابعة هي الجزء الأكثر في تحليل النشاط، وعلى وجه الخصوص تحديد محتوى قيمة النشاط. إذ من خلالها يتم تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، وعلى وفق معايير معينة، كما يأتي:

(أ) الأنشطة التي تضيف قيمة - هي الأنشطة الضرورية للبقاء في بيئة الأعمال، لأنها تساهم في تحقيق قيمة الزبون وأهداف المنظمة. فضلاً عن استيفائها لثلاث شروط هي: (Hansen & Mowen, 2003: 389)

- النشاط ينتج تغييراً في حالة معينة.
- تغير الحالة لا يمكن إنجازه بواسطة الأنشطة السابقة.
- النشاط يمكن الأنشطة الأخرى من أداء أعمالها.



(ب) الأنشطة التي لا تضيف قيمة - هي جميع الأنشطة الأخرى، غير تلك التي تعد ضرورية للغاية للبقاء في بيئة الأعمال. لذلك يشار إليها بالأنشطة غير الضرورية، وهي لا تضيف قيمة للزبائن. فضلاً عن عدم تحقيقها الشروط الثلاثة السابقة.

بعد أن ينجز تحليل النشاط التصنيف السابق تكون المنظمة أمام نوعين من التكاليف. تكاليف تضيف قيمة، وتكاليف لا تضيف قيمة. التكاليف التي لا تضيف قيمة هي التكاليف التي تحدث عن طريق الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وعدم كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة. أما التكاليف التي تضيف قيمة فهي تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة وتنجز بكفاءة تامة (Kren, 2010: 39).

إن فكرة تحليل النشاط هي الإبقاء على التكاليف التي تضيف قيمة، والتخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة. وهذا يتطلب أمرين:

الأول، التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والثاني، زيادة كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة، وصولاً إلى المثالية من الأداء.

إن تحقيق الأمرين السابقين يعني أن تحليل النشاط يسعى إلى إدارة مسببات التكاليف، بمعنى آخر إدارة النشاط بدلاً من التكاليف نفسها. فعلى الرغم من أن الاقتصاد في التكاليف (Managing costs) (سابقاً) كان يزيد من كفاءة النشاط، لكن ما أهمية تنفيذ النشاط بكفاءة، إذا كان النشاط أصلاً غير ضروري، ووجوده مجرد ضياع (Waste)، وينبغي التخلص منه.

من جانب آخر فإن تحقيق الأمرين السابقين، يعني التخلص من الضياع (waste) المتمثل فيما هو غير ضروري، أو فيما هو غير كفوء من الضروري. وهذا يلتقي تماماً مع فلسفة التحسين المستمر ومفهومها. التي تشير إلى البحث المستمر عن طرق للتخلص من الضياع والتحرك بأداء النشاط نحو المثالية، على أن هذا التحرك نحو المثالية في الأداء يتم بجهود متواصلة وتدرجية، وليس أنجازها على الفور.

مما تقدم يتضح أن تخفيض التكاليف يتم من خلال إدارة النشاط، وهو جزء أساسي من التحسين المستمر. ويشير (Hilton) إلى أن إدارة النشاط تستطيع تخفيض التكاليف بالطرائق الأربعة الآتية - (Hilton, 2002: 238)

(أ) - التخلص من النشاط (Activity Eliminations) هذه الطريقة تركز على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، فبعد أن يتم تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ينبغي أخذ التدابير اللازمة للتخلص من هذه الأنشطة.

(ب) اختيار النشاط (Activity Selection) تنطوي هذه الطريقة على الاختيار من بين مجموعة مختلفة من الأنشطة التي تحدد بواسطة استراتيجيات التنافس. إذ توجد استراتيجيات مختلفة تسبب أنشطة مختلفة. فاختلاف استراتيجيات التصميم على سبيل المثال تؤدي إلى أنشطة مختلفة وبشكل ملحوظ. والأنشطة بدورها تسبب تكاليف. لذلك ينبغي اختيار الاستراتيجية التي تفوق إلى تكاليف أقل. وعليه فإن اختيار النشاط يمكن أن يكون له تأثير كبير في خفض التكاليف.

(ج) - تخفيض النشاط (Activity Reduction) تعمل هذه الطريقة على تخفيض النشاط من خلال تقليل الموارد المطلوبة من قبل النشاط. هذه الطريقة تهدف في المقام الأول إلى تحسين كفاءة الأنشطة الضرورية أو أن تكون استراتيجية قصيرة الأجل لتحسين الأنشطة التي لا تضيف قيمة حتى تتمكن المنظمة من التخلص منها.

(د) - مشاركة النشاط (Activity sharing) يقصد بمشاركة النشاط إمكانية تصميم منتج جديد يستعمل مكونات موجودة أصلاً وقيد الاستعمال من قبل منتجات أخرى. ومن خلال استعمال المكونات الموجودة أصلاً ترتبط الأنشطة بهذه المكونات وتتجنب الشركة خلق مجموعة جديدة من الأنشطة.

إن مشاركة النشاط تزيد من كفاءة الأنشطة الضرورية بواسطة استعمال وفورات الحجم (Economic of Scale) وعلى وجه التحديد زيادة كمية موجبات الكلفة دون زيادة إجمالي تكاليف النشاط نفسه. وهذا بدوره يقلل من كلفة الوحدة من وجهة التكلفة وكمية التكاليف المخصصة إلى المنتجات التي تستهلك النشاط.



ب- تحسين الإنتاجية:

في بيئة أعمال التحسين المستمر أصبح تحسين إنتاجية العملية أو النشاط مصدراً من مصادر الميزة التنافسية. وواحداً من أبعاد الأداء الحرجة التي تحقق كفاءة العملية.

وتتعلق الإنتاجية بأنتاج المخرجات بكفاءة، وعلى وجه التحديد دراسة العلاقة بين المخرجات والمدخلات المستعملة في إنتاجها. وعادة ما يكون بالأمكان استعمال أمزجة أو خلطات (Mixes) مختلفة من المدخلات لأنتاج مستوى معين من المخرجات.

واليوم تسعى المنظمات الى تحسين الإنتاجية من خلال الوصول الى أفضل مزيج مدخلات، قادر على تحقيق أفضل مستوى من المخرجات، من خلال تطبيق مفهوم الكفاءة الإنتاجية الأجمالية (Total Productivity Efficiency)، والذي يتطلب تطبيقه استيفاء شرطين. (Kren 2010: 49)

(1) إن أي مزيج مدخلات سينتج عنه مخرجات معينة، وينبغي أن لا يستعمل أي عنصر من عناصر المدخلات بأكثر مما هو ضروري لأنتاج المخرجات. وهذا الشرط يُسَيَّر بواسطة العلاقة التقنية. لذلك يشار إليه بالكفاءة التقنية (Technical Efficiency).

(2) اختيار المزيج الذي يحقق أقل التكاليف من بين الأمزجة، أو الخلطات (Mixes) التي تستوفي الشرط الأول. وهذا الشرط يُسَيَّر بواسطة علاقات أسعار المدخلات. لذلك يشار إليه بكفاءة مفاضلة أسعار المدخلات (Input prices trade - off efficiency). ولن نتكلم عن هذا الشرط أكثر لأنه خارج نطاق أهتمام البحث.

يشير (Hansen & Mowen) الى أن تحقيق الكفاءة التقنية تنجز بواسطة ابتكار العملية وإجراء التحسينات المستمرة من خلال إدارة النشاط بالطرائق الأربعة السابقة لتخفيض التكاليف (تحسين النشاط، وحذف النشاط، وتخفيض النشاط، ومشاركة النشاط) التي ينصب أهتمامها على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وأداء الأنشطة التي تضيف قيمة بأقل كميات ممكنة. (Hansen & Mowen, 2008: 684)

أن تحسين أو ابتكار العملية، يعني تحسين كفاءة إنتاجية العملية من خلال إيجاد طرائق جديدة لأنتاج مخرجات النشاط نفسها أو أكثر بأقل مخرجات ممكنة.

2- الجودة Quality

الجودة بوصفها احد الأبعاد الحرجة لأداء العملية هي جعل الأداء الفعلي للعملية مطابق للمواصفات والخصائص التي تلبي أشباع أحتياجات الزبائن. وإذا ما أنجزت هذه المطابقة، أصبحت مخرجات العملية ذات قيمة للزبون، وهذا بدوره يؤدي الى تحسين ربحية المنظمة. وقد وجدت المنظمات أن تحسين جودة العملية يمكن أن يزيد من الربحية بطريقتين هما :-

أ- من خلال زيادة طلب الزبون.

ب- من خلال تخفيض التكاليف (التخلص من المعيب وإعادة التصنيع .. الخ).

وفي سوق شديدة المنافسة، تعد زيادة الطلب وتخفيض التكاليف بمثابة الفرق بين البقاء على قيد الحياة والعيش بأزدهار (Kren, 2010:52) ومن أجل تحقيق هذا المعنى عمدت المنظمات الى تحقيق الجودة من خلال مجموعتين فرعيتين من الأنشطة المرتبطة بالجودة هما:-

مجموعة أنشطة الرقابة (control activities) ومجموعة أنشطة الفشل (failure activities). أنشطة المراقبة يتم تنفيذها من قبل المنظمة لمنع رداءة الجودة (poor Quality)، وتنفذ أيضاً لتحديد مطابقة المنتجات والخدمات للمواصفات التي يحتاجها الزبون (أنشطة تقييم). أما أنشطة مجموعة الفشل، فيتم تنفيذها من قبل المنظمة وزبائنها أستجابة منهم لرداءة الجودة. إذا حدثت الأستجابة على رداءة الجودة قبل تسليم المنتج السيئ للزبون، ويصنف النشاط كنشاط فشل داخلي. أما إذا حدثت الأستجابة بعد تسليم المنتج السيئ للزبون فيصنف النشاط كنشاط فشل خارجي، وكما هو موضح في الشكل رقم (1).

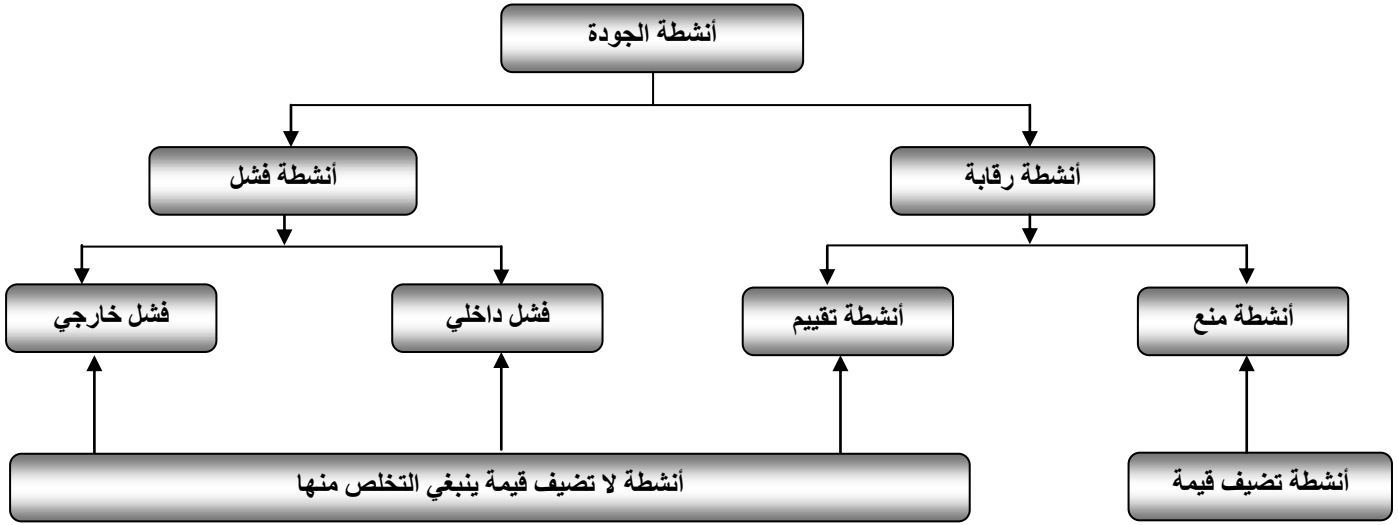
إن التكاليف التي تنشأ عن الأنشطة السابقة يطلق عليها تكاليف الجودة، وتصنف الى تكاليف رقابة (تكاليف المنع وتكاليف التقييم)، وتكاليف فشل (تكاليف فشل داخلي وتكاليف فشل خارجي). وهي تمثل رقماً كبيراً إذ يشير Hilton الى أن هذه التكاليف تمثل رقماً كبيراً في الشركات الأمريكية، إذ تصل بحدود (12.5%) من إجمالي المبيعات. (Hilton, 2002: 536).



لذلك وجدت المنظمات ضرورة تطبيق التحسين المستمر على أنشطة الجودة، من خلال تحليل النشاط . إذ يصنف تحليل النشاط الانشطة الى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة ويبقى فقط على الأنشطة التي تضيف قيمة. هذا المبدأ يمكن تطبيقه على الأنشطة المرتبطة بالجودة . فأنشطة التقييم والفشل والتكاليف المرتبطة بهما، هي أنشطة وتكاليف لا تضيف قيمة وينبغي التخلص منها. أما أنشطة المنع، فيمكن تصنيفها أنشطة تصنيف قيمة، ويمكن الأبقاء عليها، مع ذلك ، فإن أنشطة المنع قد لا تنفذ بكفاءة. لذلك يمكن أستعمال تخفيض النشاط أو اختيار النشاط. أو ربما حتى مشاركة النشاط لتحقيق القيمة المضافة المرجوة.

(Hansen & Mowen, 2008: 678).

شكل رقم (1)
تصنيف أنشطة الجودة



3- الوقت Time

الوقت هو البعد الثالث من أبعاد الأداء. فقد أصبح التسليم السريع للمنتجات والخدمات أمراً أساسياً للمنافسة على أساس الوقت. وأن تخفيض وقت الإنتاج ووقت التسليم يجلب قيمة إضافية للزبائن وفي الوقت نفسه زيادة ربحية المنظمة.

إن المنظمات تعمل على تسليم منتجاتها وخدماتها بسرعة بواسطة حذف الوقت الذي لا يضيف قيمة. ومن المثير للاهتمام إن تخفيض الوقت الذي لا يضيف قيمة يسير جنباً الى جنب مع زيادة الجودة. والهدف العام هو سرعة الاستجابة للزبائن. (Hilton, 2007: 19)

رابعاً : مقاييس الأداء

بعد أن يتم تحديد أهداف الأداء، لا بد من وضع مقاييس مناسبة لقياس الأهداف. ويتضح من الفقرات السابقة أن أداء العملية في البيئة الحالية يتجه في ثلاثة أبعاد رئيسة هي الكفاءة والوقت والجودة. لذلك سنعمل على وضع مقاييس أداء لكل بعد من أبعاد الأداء الثلاثة . (كما يتضح من الشكل رقم (2)) وكالاتي:

1- مقاييس أداء الكفاءة

تتحقق الكفاءة بطريقتين، الأولى تخفيض التكاليف. الأخرى تحسين الإنتاجية. وهناك مقياسين لقياس تخفيض تكاليف العملية الأول تقرير يطلق عليه تقرير القيمة المضافة، والثاني تقرير الإبلاغ عن التوجه. أما تحسين الإنتاجية فتقاس من خلال مقياسين، هما مقياس الإنتاجية الجزئية، ومقياس الإنتاجية الإجمالية. وفيما يأتي توضيح لهذه المقاييس.



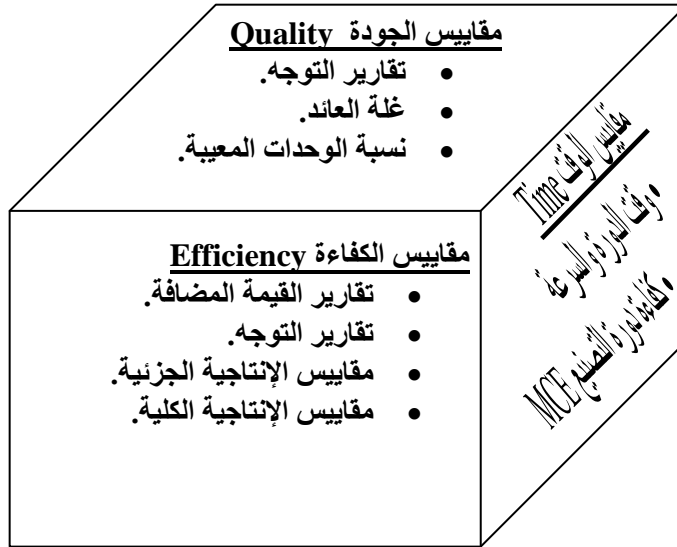
أ- تقرير القيمة المضافة

هذا التقرير أشبه ما يكون بتقرير أنحراف التكاليف المعيارية، الذي يبين الفرق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية. لكن الفرق المهم بينهما، هو أن المقارنة تكون بين التكاليف الفعلية ومعيار القيمة المضافة، والفرق بين الاثنين هو التكاليف التي لا تضيف قيمة وليس الأنحراف. إن معيار القيمة المضافة هو تحديد مخرجات النشاط المثالية. وبالنسبة للنشاط التي لا تضيف قيمة فإن معيار القيمة المضافة يدعو إلى التخلص التام من هذه الأنشطة. لذلك تكون المخرجات المثالية لهذه الأنشطة صفراً وبتكلفة صفر. وعلى هذا الأساس ستقارن المنظمة التكاليف الفعلية للنشاط مع مستوى مخرجات (صفر). لذلك ستعمل مع مرور الزمن وبشكل تدريجي على التخلص من هذا النشاط بهدف الوصول إلى معيار القيمة المضافة (Hansen & Mowen, 2003:393)

أما بالنسبة للأنشطة التي تضيف قيمة فإن معيار القيمة المضافة يدعو إلى التخلص من عدم كفاءة النشاط. لذلك فإن المخرجات المثالية لهذه الأنشطة هي مستوى مخرجات الأداء الكفوء فقط. بناءً على ذلك ستقارن المنظمة التكاليف الفعلية للنشاط مع مستوى المخرجات المثالية لأداء النشاط. فضلاً عن إنها ستعمل مع مرور الزمن على التخلص من عدم الكفاءة، بهدف الوصول إلى الأداء المثالي للنشاط الذي يضيف قيمة.

الشكل رقم (2)

مقاييس الأبعاد الثلاث لأداء العملية



إن تقرير القيمة المضافة يقيس التخفيض في التكاليف من خلال الخطوات الآتية :

(Kren, 2010:58)

الخطوة الأولى - تحديد التكاليف التي تضيف قيمة. وهي المستوى المثالي لمخرجات النشاط (SQ) مضروباً في السعر المعياري لكل وحدة مخرجات النشاط (SP). وكما موضح في المعادلة الآتية:

$$\text{التكاليف التي تضيف قيمة} = \text{SP} \times \text{SQ}$$

الخطوة الثانية - تحديد التكاليف التي لا تضيف قيمة. وهي حاصل طرح الكمية الفعلية المستملة من طاقة النشاط (AQ) مطروحة من مستوى مخرجات النشاط الذي يضيف قيمة (SQ). والفرق يضرب في السعر المعياري لكل وحدة من مخرجات النشاط (SP). وبالإمكان تحديد التكاليف التي لا تضيف قيمة من خلال مقارنة تكاليف النشاط الفعلية مع التكاليف التي تضيف قيمة.

ومن خلال هذه المقارنة يتم تحديد التكاليف التي لا تضيف قيمة. ومن ثم يستطيع المدير تقييم مستوى عدم كفاءة النشاط وتحديد امكانية التحسين. أن نظام الإبلاغ عن التكاليف هو عنصر مهم في نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط.



ب- تقرير الإبلاغ عن الاتجاه Trend Reporting

تقرير الاتجاه (أو التوجه) يسهل عملية التحسين المستمر، ويسهم في متابعته من خلال متابعة الإجراءات المتخذة من قبل المنظمة لتحسين النشاط وتخفيض تكاليفه. ويتم ذلك من خلال مقارنة تكاليف كل نشاط مع مرور الوقت. والغرض من ذلك هو مشاهدة انخفاض في التكاليف التي لا تضيف قيمة من فترة الى أخرى. كما يفصح هذا التقرير عن مقدار التخفيض في التكاليف التي لا تضيف قيمة، وأين حدثت هذه التخفيضات، والمقدار المتبقي منها، والمقدار المحتمل تخفيضه خلال الفترة القادمة (Hansen & Mowen, 2003: 394).

كما يفصح هذا التقرير عن معايير القيمة المضافة التي ينبغي تحديثها فهذه المعايير مثل غيرها من المعايير فهي قابلة للتغير فالتكنولوجيا الجديدة والتصاميم الجديدة والأبتكارات الأخرى لا تغير معايير القيمة المضافة فحسب بل ربما تغير طبيعة أداء النشاط، من نشاط يضيف قيمة الى نشاط لا يضيف قيمة. وهكذا ينبغي على النشاط أن لا يكون أسير هذه المعايير بل يبحث عن مستويات أعلى من الكفاءة.

ج- مقياس الإنتاجية.
يمكن قياس التغير في إنتاجية العملية أو النشاط بأحد مقياسين. الأول، مقياس الإنتاجية الجزئية. والثاني مقياس الإنتاجية الأجمالية أو الكلية. بموجب المقياس الأول يتم قياس إنتاجية كل عنصر من عناصر مدخلات النشاط بشكل منفصل عن العناصر الأخرى. ولهذا السبب يسمى مقياس الإنتاجية الجزئية. (هورنجرن وآخرون، 2009: 899). إذ يتم حساب إنتاجية عنصر المدخلات من خلال مقارنة كمية المخرجات المنتجة مع كمية مدخلات العنصر وبحسب المعادلة الآتية:-

$$\text{نسبة الإنتاجية} = \frac{\text{كمية المخرجات المنتجة}}{\text{كمية المدخلات العنصر}}$$

الكمية المستعملة من مدخلات العنصر

بعد ذلك تقارن نسبة إنتاجية العنصر للفترة الحالية مع مثيلتها لفترة الأساس لقياس التغيرات في الكفاءة الإنتاجية للنشاط.

أن المقياس الجزئية تتيح للمديرين التركيز على استعمال عنصر معين من المدخلات، كما أنها سهلة التمييز من قبل الجميع داخل المنظمة فضلاً عن ذلك فهي سهلة الاستعمال في تقييم كفاءة الإنتاجية. (هورنجرن وآخرون، 2009: 902).

وعلى الرغم من هذه المزايا لكنها لاتخلو من عيب مهم جداً، هو أنها قد تكون مضللة ولا تعطي صورة متكاملة عن الإنتاجية الأجمالية للنشاط. وهذا يحدث عندما تزداد إنتاجية عنصر معين من المدخلات وتخفض إنتاجية عنصر آخر. فما هي المحصلة النهائية للتغيرات في الإنتاجية. وللتخلص من هذا العيب، تستعمل بعض المنظمات ما يسمى بقياس ملامح الإنتاجية (Profiles productivity Measurement). وهو لا يختلف عن قياس الإنتاجية الجزئية بشيء، الا في توافر نسبة إنتاجية جزئية لكل عنصر من عناصر المدخلات ومقارنتها مع فترة الأساس وعرضها في تقرير واحد يعطي ملامح وليست صورة متكاملة عن التغيرات في الإنتاجية (Hansen & Mowen, 2008:688).

وعلى الرغم من أن مقياس ملامح الإنتاجية هو مقياس لقياس الإنتاجية الكلية. الا إنه لا يكشف التغيرات الكلية أو المحصلة النهائية لتغيرات الإنتاجية، فهو يعطي صورة غير متكاملة، عن هذه التغيرات. من جانب آخر فهو لا يكشف عن الأثر الاقتصادي للتغيرات في الإنتاجية. لذلك بعض المنظمات تعمد الى استعمال مقياس الإنتاجية الكلية، أو ما يطلق عليه أحياناً مقياس الأرباح المرتبطة بالإنتاجية. والمعادلة الآتية توضح هذا المقياس.



كمية المخرجات المنتجة

$$\frac{\text{كمية المخرجات المنتجة}}{\text{تكلفة كل المدخلات المستعملة}} = \text{مقياس الأنتاجية الكلية للفترة الحالية}$$

ثم يقارن هذا المقياس معيار مرجعي للأنتاجية الفعلية

كمية المخرجات المنتجة

$$\frac{\text{كمية المخرجات المنتجة}}{\text{تكلفة المدخلات التي تم استعمالها في فترة الأساس لإنتاج مخرجات الفترة الحالية}} = \text{المعيار المرجعي للأنتاجية الفعلية لفترة الأساس}$$

بعد ذلك يتم حساب الأثر الاقتصادي (الربح أو الخسارة) الناتج عن التغيرات في الأنتاجية من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{الأثر الاقتصادي} = (\text{المقياس الأنتاجية} - \text{المعيار المرجعي للأنتاجية الفعلية}) \div \text{المعيار المرجعي} \times \text{النشاط للفترة الحالية} \times \text{أجمالي تكاليف}$$

2- مقاييس الجودة

يمكن قياس تنفيذ برامج الجودة والتحسين المستمر في جودة العملية من خلال المقاييس الآتية:-

أ- تقرير اتجاه تكاليف الجودة (Trend Quality cost Repor)

يكشف تقرير اتجاه تكاليف الجودة عن حجم هذه التكاليف وتوزيعها بين الفئات الأربعة لتكاليف الجودة. كما يكشف هذا التقرير عن تكاليف الجودة للفئات الأربعة كنسبة من المبيعات خلال فترتين. من أجل تقييم الاتجاه العام لتنفيذ برامج الجودة، والإجابة عما إذا كانت التحسينات المقررة لأنشطة الجودة حدثت أو لم تحدث، وهل تتحرك التحسينات بالاتجاه الصحيح، (Kren, 2010: 89)

ب- نسبة الوحدات المعيبة. تقيس هذه النسبة الوحدات المعيبة إلى إجمالي المخرجات. وكما في المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة الوحدات المعيبة} = \frac{\text{المخرجات السيئة}}{\text{إجمالي المخرجات}}$$

ج- غلة المخرجات. هي مقياس للإنتاجية الجيدة لمخرجات العملية وتحسب كالآتي:

$$\text{غلة المخرجات العملية} = \frac{\text{المخرجات الجيدة}}{\text{المدخلات الجيدة}}$$

3- مقاييس الوقت

يمكن قياس التغيرات والتحسينات في وقت العملية من خلال مقياسين: مقياس وقت الدورة والسرعة ومقياس كفاءة دورة التصنيع.

أ- وقت الدورة والسرعة (cycle time & Velocity)

وقت الدورة (cycle time)، هو طول الوقت الذي يستغرقه إنتاج وحدة من المخرجات، من بداية أستلام المواد (نقطة بداية الدورة) لغاية التسليم الجيد للمخرجات (نقطة نهاية الدورة). بمعنى أن وقت الدورة هو الوقت المطلوب لإنتاج المنتج. ويحسب على وفق المعادلة الآتية:-

$$\text{وقت الدورة} = \frac{\text{الوقت}}{\text{الوحدات المنتجة من المخرجات}}$$

أما السرعة Velocity، فهي عدد الوحدات من المخرجات التي يمكن إنتاجها في فترة معينة من الوقت. وتحسب على وفق المعادلة الآتية:-

$$\text{السرعة} = \frac{\text{الوحدات المنتجة من المخرجات}}{\text{الوقت}}$$



ومن خلال مقارنة تكلفة الوحدة المحسوبة باستعمال وقت الدورة الفعلي مع تكلفة الوحدة المحسوبة باستعمال وقت الدورة المثالي، وتستطيع المنظمة تقييم إمكانية التحسين المستمر. لان مزيد من الوقت الذي يستغرقه المنتج من بداية الدورة الى نهايتها يعني مزيداً من التكاليف، وهي تكاليف لا تضيف قيمة ينبغي التخلص منها من خلال التحسين. والكلام نفسه ينطبق على السرعة. وفي بيئة التحسين المستمر تسعى المنظمات للوصول الى الأداء المثالي للنشاط. فالمنافسون يعملون باستمرار على تخفيض أوقات الدورات. لذلك ينبغي مواكبة ما يقومون به.

ب- كفاءة دورة التصنيع (MCE) (Manufacturing cycle Efficiency)

كفاءة دورة التصنيع، هو مقياس آخر يستند الى الوقت في حساب كفاءة دورة التصنيع. وبحسب كما يأتي:

كفاءة دورة التصنيع = وقت المعالجة ÷ (وقت المعالجة + وقت التحرك + وقت الفحص + وقت الانتظار)
 إذ إن وقت المعالجة، هو الوقت المستغرق لتحويل المواد الأولية الى مخرجات تامة. أما الأنشطة الأخرى وأوقاتها، فينظر اليها كأسراف أو ضياع (waste). بمعنى أنها أنشطة لا تضيف قيمة. والهدف هو تخفيض هذه الأوقات الى الصفر. وإذا ما تم انجاز ذلك فان قيمة (MCE = 1). وهذا يعني أن التحسين المستمر لكفاءة دورة التصنيع يتم من خلال التحرك المستمر نحو (1)، وكلما تحسن وقت الدورة أمكن التخلص من الأسراف أو الضياع في الوقت، ومن ثم انخفاض التكاليف (Hansen & Mowen, 2008: 688)

خامساً: - خصائص مقاييس الأداء في النموذج المقترح

تتصف مقاييس الأداء في نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط بالخصائص الآتية:-

- 1- هي مقاييس متوجهة نحو العملية وليس متوجهة نحو الوحدة التنظيمية. لذلك فهي تهتم بخصائص الأداء الموجودة في العملية، والمتمثلة في الكفاءة والوقت والجودة.
- 2- إن معايير قياس الأداء مصممة لدعم التغيير. فهي معايير ديناميكية (متغيرة) في طبيعتها تغيير باستمرار لتعكس الظروف الجديدة والأهداف الجديدة، وتساعد على الحفاظ على أي تقدم يتم تحقيقه بمعنى أنها مصممة للتغيير وليس الحفاظ على الوضع الراهن.
- وهذا ما يؤكداه (Hansen & Mowen) حيث يشيران إلى أن بيئة الأعمال الحالية تضع المعايير التي تعكس المستوى المطلوب من تحسين العملية، ومتى ما تم تحقيق المستوى المطلوب يتم تغيير المعايير من أجل تشجيع أضافة تراكمية جديدة للتحسين. وفي بيئة يكون فيها التحسين مستمراً لا يكون فيها المعيار ثابتاً (Hansen & Mowen: 2008:679).
- 3- هي معايير مثالية تضع الأهداف التي ينبغي تحقيقها في نهاية المطاف، ومن ثم تحدد التحسينات الممكنة لانجاز هذه الأهداف.
- 4- هي معايير تعكس القيمة المضافة من الأنشطة الفردية والجماعية.

سادساً: قياس الأداء:

في نموذج محاسبة المسؤولية ينصب قياس الأداء في الجوانب الآتية:

- 1- لا يقتصر قياس الاداء على البعد أو المنظور المالي التقليدي للنجاح، بل يعمل على قياس الأداء في الأبعاد الثلاثة التي تحقق النجاح في البيئة الحالية. إذ ركز النموذج على قياس التغيرات في الانتاجية وتخفيض التكاليف من أجل تقييم كفاءة العملية. وركز أيضاً على قياس التغيرات في دورات الوقت والسرعة وكفاءة دورة التصنيع في مطابقة المخرجات للمواصفات والخصائص التي تلبي حاجات ورغبات الزبائن من أجل تقييم تحسن الجودة.
- 2- إن قياس الأداء في نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط، هو قياس مالي وغير مالي. لذلك يوصف بأنه ثنائي الأبعاد.
- 3- يعمل النموذج على قياس التحسينات المستمرة وترجمتها الى نتائج مالية. إذ يلاحظ أن تخفيضات التكاليف المتحققة واتجاهات تخفيض التكاليف، ما هي الا مؤشرات مفيدة عن تحسن العملية.
- 4- إن المعايير المثلى لا تنجز على الفور، وإنما بشكل تدريجي من خلال التحسينات المستمرة في العملية، لذلك يعمل النموذج على قياس التقدم نحو بلوغ المعايير المثلى.



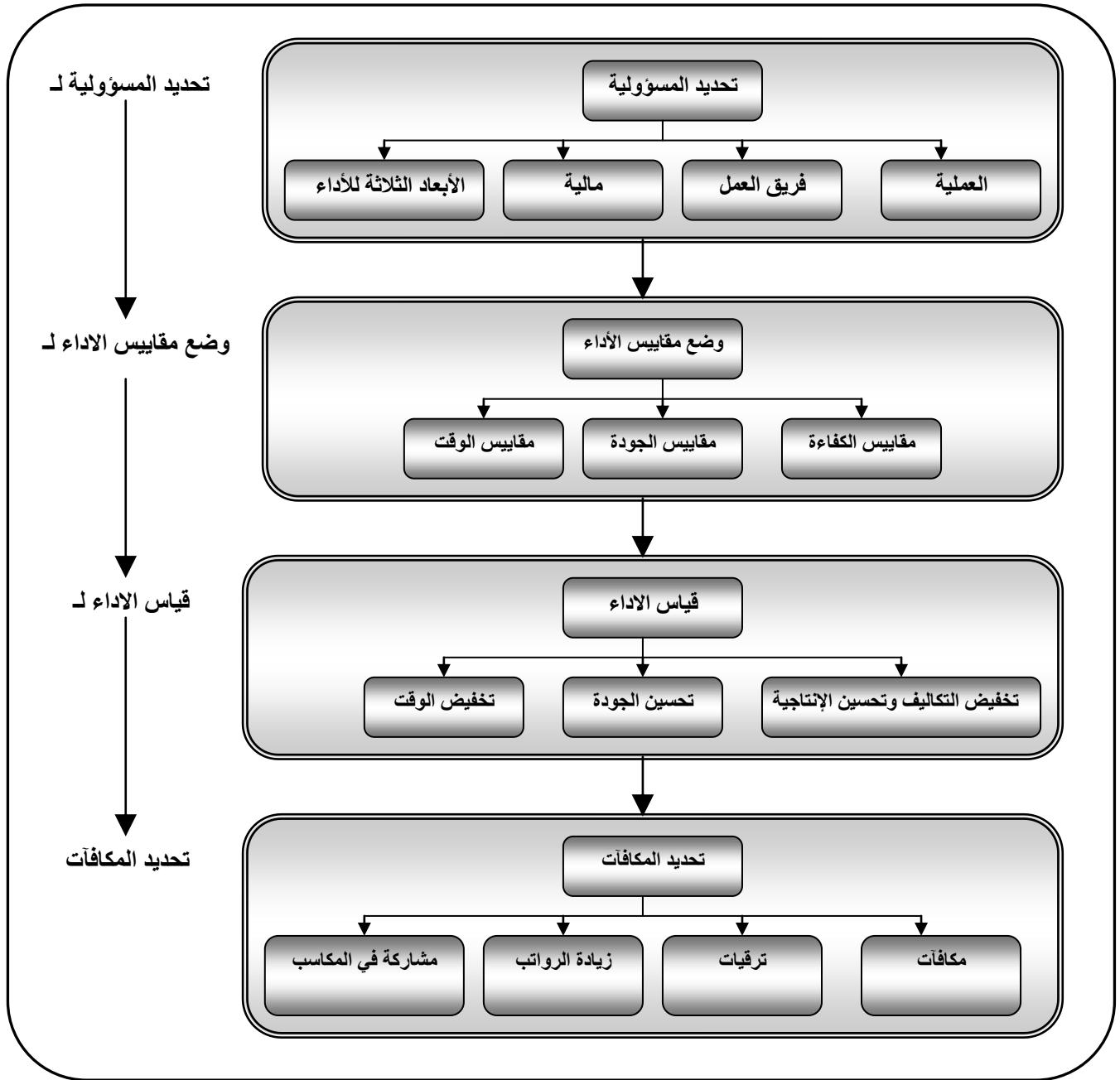
سابعاً : تحديد المكافآت

بعد إكمال القياس تأتي مرحلة منح المكافآت أو توجيه العقوبات. إذ إن تحديد المكافآت في إنموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط، تتطابق مع محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي، مع وجود فارقين. الأول: إن الأفراد يساءلون معاً عن الأداء الفردي وأداء الفريق. لذلك فإن المكافآت على أساس المجموعة هي الأكثر ملاءمة من المكافآت الفردية. الثاني - يتعلق بمفهوم مشاركة المكاسب. إذ يسمح هذا المفهوم للعاملين المشاركة في المكاسب المتصلة بمشاريع تحسين محددة.

ثامناً: إنموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط

الآن وبعد الانتهاء من العنصر الأخير من عناصر الإنموذج. فإن بناءه قد اكتمل. والشكل رقم (3) يظهر الصورة النهائية للإنموذج.

شكل رقم (3) الإنموذج المقترح لمحاسبة المسؤولية على أساس النشاط



ستتم المقارنة بين الإنموذجين من خلال محورين . المحور الاول ، الافتراضات والمبادئ الاساسية . والمحور الثاني العناصر الرئيسية لإنموذج محاسبة المسؤولية .



المحور الاول - الافتراضات والمبادئ

1- افترض النموذج التقليدي استقلالية الوحدات التنظيمية. فضلا عن إدارتها من قبل المدير المسؤول عنها. في حين الترابط التنظيمي للانشطة عبر الحدود الوظيفية والاقسام غير افتراض الاستقلالية فضلا عن إدارتها من قبل فريق العمل وليس المدير المسؤول عنها (McNair,1994:42)

2- على وفق افتراض الاستقلالية تكون المساعلة (Accountability) لمدير الوحدة التنظيمية عن مدى مقابلة التكاليف التي تقع تحت رقبته او سيطرته للتكاليف المعيارية او التكاليف المخططة . لذلك توصف الرقابة في النموذج التقليدي ، بانها رقابة تكاليف . في حين تكون المساعلة في النموذج المقابل لفريق العمل عن الانشطة وكيفية التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة ، وتحسين كفاءة الانشطة التي تضيف قيمة . لذلك توصف الرقابة بانها رقابة أنشطة

3- إن المساعلة في النموذج التقليدي ، تستند الى تطبيق مبدأ القابلية للرقابة . الذي استند بدوره الى ثلاثة شروط للتمييز بين العناصر القابلة للرقابة والعناصر غير القابلة للرقابة ، وهي الظروف الاقتصادية والتنافسية ، وافعال الطبيعة ، والترابط .

ان مبدأ القابلية للرقابة لا يطبق في بيئة التحسين المستمر . لان كل شيء ينبغي ان يتحسن ولا يوجد شيء خارج دائرة السيطرة الى حد بعيد . وفي هذا الخصوص يشير (Drury) الى ان المديرين يستطيعون الاستجابة للتغيرات في العناصر الثلاثة للتخلص من اثارها السلبية . فعلى سبيل المثال هم يستطيعون الاستجابة لأفعال المنافسين من خلال تطوير منتجات جديدة او اعادة تصميم المنتجات الحالية. كما يستطيعون تجنب آثار الأفعال الطبيعية كالحوادث والفيضانات من خلال توافر الحماية التأمينية . (Drury,2000:608)

مما تقدم يتضح أن الترابط التنظيمي للعملية والانشطة عبر الحدود الوظيفية غير من افتراضات ومبادئ محاسبة المسؤولية على الاساس الوظيفي ، وإن محاسبة المسؤولية على أساس النشاط أكثر تطابقا لمتطلبات الترابط الوظيفي .

المحور الثاني- العناصر الأساسية لنموذج محاسبة المسؤولية

في هذا المحور سنقارن بين عناصر النموذجين، وكما يأتي:

1- تحديد المسؤولية

في النموذج التقليدي تحدد المسؤولية على الوحدات التنظيمية (مراكز المسؤولية)، ويتم التعبير عن هذه المسؤولية ماليا، أما في النموذج المقابل فإن المسؤولية تحدد على العملية وفرق العمل، ويتم التعبير عنها ماليا.

2- وضع مقاييس الأداء

يمكن المقارنة بين خصائص مقاييس الاداء في النموذجين من عدة امور، هي:

أ- إن مقاييس الاداء في النموذج التقليدي هي مقاييس أداء مالية التوجهه، تتجهه نحو قياس الاداء المالي للوحدات التنظيمية. أما في النموذج المقابل فهي مقاييس لقياس أداء العملية من خلال ثلاثة ابعاد هي الكفاءة والجودة والوقت، لذلك توصف بانها مقاييس متوجهه نحو العملية.

ب- إن معايير قياس الاداء في النموذج التقليدي هي معايير ثابتة مصممة للحفاظ على الوضع الراهن. اما في النموذج المقابل فهي تغيير باستمرار لتعكس ظروف العمل الجديدة.

ج- ان معايير قياس الاداء في النموذج التقليدي هي معايير حالية. اما في النموذج المقابل فهي معايير مثالية، تضع الاهداف التي ينبغي تحقيقها في نهاية المطاف وتحدد التحسينات اللازمة لانجازها.

د- في النموذج التقليدي تعكس المعايير التكاليف المعيارية التي ينبغي الالتزام بها. اما في النموذج المقابل فإن المعايير تعكس القيمة المضافة من الانشطة.

3- قياس الاداء

إن قياس الاداء في النموذج التقليدي يتم من خلال مقارنة التكاليف الفعلية الخاضعة لرقابة المدير مع مثلتها من التكاليف المخططة، ويهدف هذا القياس الى تقييم الاداء المالي للمدير ومدى قدرته على مقابلة المعايير المالية المستقرة. أما في النموذج المقابل فيستعمل مقاييس تحسن العملية لقياس التقدم نحو انجاز المعايير المثالية. ويهدف هذا القياس الى تقييم الأداء في الأبعاد الثلاثة من خلال قياس تحسن المقاييس عبر الزمن.



4- تحديد المكافآت

في النموذج التقليدي تمنح المكافآت للأفراد، ويطبق مفهوم مشاركة الأرباح. اما في النموذج المقابل تمنح المكافآت لفريق العمل، ويطبق مفهوم مشاركة المكاسب الى جانب مشاركة الأرباح. والشكل رقم (4) يلخص المقارنة بين العناصر الأربعة للنموذجين.

شكل رقم (4)

مقارنة بين محاسبة المسؤولية على أساس النشاط والأساس الوظيفي





- عاشراً: التخلص من الآثار الجانبية الضارة للنموذج التقليدي إن نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط، يتخلص من الآثار الجانبية الضارة للنموذج التقليدي، للأسباب الآتية:
- 1- إن النموذج وضع مقاييس أداء متكاملة، مالية وغير مالية، للابعد الثلاثة للأداء، ومن ثم تم التخلص من خطر تركيز العاملين على مياقاس فقط.
 - 2- إن النموذج وضع معايير مثالية ومتغيرة، تشجع العاملين على الإبداع والابتكار والاستجابة للظروف الجديدة. وهو بذلك تخلص من الإجراءات التشغيلية المعيارية التي تشجع العاملين على تادية الأعمال الروتينية فقط.
 - 3- إن نظام المكافآت صمم لتشجيع فريق العمل وليس الافراد. لذلك سيسعى العاملون الى تعظيم الاداء الجماعي الذي يحقق مصالح المنظمة وبيتعدون عن الاداء الفردي الذي يحقق مصالحهم فقط. إحدى عشر: التوافق بين نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط ونظم الرقابة الأخرى.
 - 1- ان تنفيذ الأنشطة من قبل فريق العمل يحقق ضغط الاقران، وهو مراقبة الفرد لزميله في الفريق، وهو نوع من انواع الرقابة الشخصية. ويشير (McNair) الى ان هذا النوع يشكل (80%) من أجمالي الرقابة. (McNair,1994:44). وعلى هذا الاساس يمكن القول أن محاسبة المسؤولية على أساس النشاط تحقق اهداف الرقابة الشخصية.
 - 2- يتوافق نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط مع الرقابة الثقافية. لان تنفيذ الأنشطة بواسطة فريق العمل يتطلب تطبيق مدخل تمكين الموظفين (Employee Empowerment). الذي يقصد به الاعتماد على الأشخاص القريبين من العملية في اتخاذ الإجراءات الضرورية كافة دون الحاجة الى الحصول الى اذن من المشرفين. (Hilton, 2002:249). ويشير (Drury) إلى أن هذا المدخل عمل على تشكيل ثقافة تنظيمية تضمن عمل الجميع في مصلحة المنظمة، وان المنظمة التي تكون ثقافتها الداخلية قوية، سوف تقلل من الحاجة الى آليات الرقابة الأخرى، لان معتقدات وأعراف العاملين أكثر عرضه للتطابق مع أهداف المنظمة (Drury,2000:596)
- بعد الانتهاء من المبحث الثالث، نستطيع الان الاجابة عن الاسئلة التي طرحت في نهاية المبحثين الاول والثاني ، ونقول أن نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط يحقق مبدأ تطابق الاهداف (Goals Congruence)، لأنه تخلص من الآثار الجانبية الضارة لنظم الرقابة.فضلا عن ذلك فان النموذج يتصف بالشمولية ذلك لما يحققه من توافق مع الأنظمة الرقابية الأخرى على صعيد الاهداف.

استنتاجات البحث:

- 1- إن الرقابة الشخصية، هي أفضل أنواع الرقابة، لما لديها من عدد قليل نسبيا من الآثار الجانبية الضارة. إلا أن هذا النوع من الرقابة فعال بشكل كبير في المنظمات الصغيرة فقط.
- 2- الرقابة السلوكية، هي الشكل الأكثر فعالية للرقابة، عندما تكون هناك صلة مباشرة بين الرقابة والأداء أو السلوك محل المراقبة. فضلا عن أنها تطبق عندما تكون علاقة سبب العمل ونتيجة واضحة ومفهومة، وهذا ما يجعل هذا النوع من الرقابة لا يطبق إلا مع الوظائف الروتينية.
- 3- إن رقابة النتائج، هي الأسلوب الأفضل للرقابة عندما لا تتوفر المعرفة الكافية عن السلوك المرغوب به. فضلا عن أنها الأسلوب الأفضل للرقابة عندما تكون مخرجات الأداء قابلة للقياس.
- 4- إن الهدف الأساسي للرقابة هو مطابقة سلوك أو تصرفات العاملين مع التصرفات المرغوب بها ،والتي تحقق أهداف المنظمة.
- 5- تحدث الآثار الجانبية الضارة للرقابة عندما تحفز الرقابة العاملين على الانخراط في سلوك غير مرغوب به تنظيمياً، في هذه الحالة يؤدي نظام الرقابة إلى فقدان تطابق الاهداف (goals congruence).
- 6- إن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يسعى الى تعزيز تطابق وانسجام تصرفات وأهداف العاملين مع مصالح وأهداف المنظمة ومن ثم تحقيق مبدأ تطابق الاهداف goals congruence.
- 7- إن السبب في تحديد المسؤولية بتعبير مالي في محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي هو اعتقاد المنظمات أن النجاح ينجز من خلال تحقيق الأهداف المالية، وإن مسؤولية تحقيق الأهداف المالية تقع على المراكز المسؤولة عنها. ولذلك يساعل المدير عن الأداء المالي لمركز المسؤولية.



- 8- إن قياس الأداء في محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي، يتم من خلال مقارنة التكاليف الفعلية الخاضعة لرقابة مدير المركز مع مثيلتها التكاليف المخططة. والهدف من القياس هو تقييم الأداء المالي لمدير المركز. إذ يقيم الأداء المالي من خلال قدرته على مقابلة المعايير المالية الثابتة والمستقرة والجارية.
- 9- إن محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي تعمل على فقدان تطابق الأهداف بما لها من آثار جانبية ضارة على الرقابة وهي لا تصلح للعمل في بيئة الأعمال الحالية .
- 10- إن نظام المكافآت في محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي مصمم لتشجيع الأفراد وليس الجماعات لذلك فإن العاملين سيسعون الى تعظيم الأداء الفردي الذي يحقق مصالحهم، وبيتعدون عن الأداء الجماعي الذي يحقق أهداف المنظمة.
- 11- إن تحقيق الأهداف المالية في البيئة الحالية يتم من خلال إدارة العمليات التي تمتد عبر الحدود الوظيفية، على أن إدارة هذه العمليات توكل الى فرق العمل، لأنها الأقدر على إجراء التحسينات والابتكارات، لهذا السبب فإن المسؤولية تحدد للعمليات وفرق العمل وليس الوحدات الوظيفية والأفراد.
- 12- في البيئة الحالية، يرتبط نجاح المنظمة بنجاح العملية، ونجاح العملية يتعلق بتحقيقها الأبعاد الثلاثة الحرجة للأداء، وهي الكفاءة والجودة والوقت .
- 13- تتصف مقاييس الأداء في نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط بأنها مقاييس متوجهة نحو العملية فضلا عن ذلك تتصف معايير قياس الأداء في الإتموج بأنها معايير متغيرة، ومعايير مثالية، وأخيرا معايير تعكس القيمة المضافة من الأنشطة الفردية والجماعية.
- 14- ينصب قياس الأداء في نموذج محاسبة المسؤولية، في الجوانب الآتية:
- أ- قياس أداء البعد أو المنظور المالي التقليدي للنجاح، فضلا عن قياس الأداء في الأبعاد الثلاثة التي تحقق النجاح في البيئة الحالية .
- ب- قياس التحسينات المستمرة وترجمتها الى نتائج مالية.
- ج- قياس التقدم نحو بلوغ المعايير المثلى.
- 15- ان الترابط التنظيمي للعملية والأنشطة عبر الحدود الوظيفية غير من افتراضات ومبادئ محاسبة المسؤولية على الأساس الوظيفي ، وإن محاسبة المسؤولية على أساس النشاط أكثر تطابقا لمتطلبات الترابط الوظيفي .
- 16- إن نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط يحقق مبدأ تطابق الهداف (Goals Congruence)، لأنه تخلص من الآثار الجانبية الضارة لنظم الرقابة. فضلا عن ذلك فإن الإتموج يتصف بالشمولية، ذلك لما يحققه من توافق مع الأنظمة الرقابية الأخرى على صعيد الأهداف.

**المصادر:****أولاً: المصادر باللغة العربية**

- 1- هورنجرن، تشالز، فوستر، جورج، وسريكات، داتار، محاسبة التكاليف: مدخل أداري، ترجمة حجاج، احمد حامد، دار المريخ، الرياض السعودية، 2009.

ثانياً: المصادر باللغة الانكليزية.

- 1- Belkaoui, R., Ahmed, Behavioral Management Accounting, 1st ed., Quorum Books London, 2002.
- 2- Drury, Colin, Management and Cost Accounting, 5th ed., International Thomson Business Press, 2000.
- 3- Drury, Colin, Management Accounting, 2nd ed., International Thomson Business Press, 2001.
- 4- Garrison, Ray and Noreen, Eric, Managerial Accounting, 10th ed., McGraw Hill Inc., 2002.
- 5- Hansen, R., Don and Mowen, M., Maryanne, Management Accounting, 6th ed., south-western, 2003.
- 6- Hansen, R., Don and Mowen, M., Maryanne, Management Accounting, 6th ed., south-western, 2008.
- 7- Hilton, Ronald, Managerial Accounting 5th ed., Irwin McGraw Hill Co., 2002.
- 8- Kren, Leslie, Managerial Accounting, 1st ed., 2010.
- 9- McNair, c., J., Responsibility redefined: Changing concepts of accounting – based control. Advances in Management accounting(3):85-117.
- 10- Merchant, A., Kenneth, Management control systems, 1st ed., prentice Hall Inc., 2003.