

دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء

(دراسة حالة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو ")

رسالة مقدمة إلى مجلس جامعة الأندلس لاستكمال متطلبات الحصول على درجة

الماجستير - تخصص محاسبة

إعداد الطالب

محي الدين أمين سعيد محمد السعداني

إشراف

الأستاذ الدكتور: فؤاد أحمد العفيري

عميد كلية العلوم الإدارية، جامعة إب

2018-01440م



الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الأندلس للعلوم والتقنية
عمادة الدراسات العليا

دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء

(دراسة حالة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو ")

رسالة مقدمة إلى كلية العلوم الإدارية لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير

تخصص محاسبة

إعداد الطالب

محي الدين أمين سعيد محمد السعداني

إشراف

الأستاذ الدكتور: فؤاد أحمد العفيري

عميد كلية العلوم الإدارية، جامعة اب

2018-هـ1440م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَكُلَّ إِنْسَانٍ أَلْزَمْنَاهُ طَائِرَهُ فِي عُنُقِهِ وَنُخْرِجُ لَهُ يَوْمَ

الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مَنْشُورًا ﴿١٣﴾ أَقْرَأْ كِتَابَكَ كَفَىٰ بِنَفْسِكَ

الْيَوْمَ عَلَيْكَ حَسِيبًا ﴿١٤﴾ ﴿ صدق الله العظيم

الإسراء: 14 - 13

قرار لجنة المناقشة وتقرير تعديل الطالب للرسالة

جامعة الاندلس
للعلوم والتقنية



تقرير تعديل الطالب للرسالة

بيانات الطالب:

اسم الطالب الرباعي: محمد بن عبد الرحمن محمد السعدني الرقم الجامعي: 2018/10/7

الكلية: العلوم والتقنية

عنوان الرسالة: دور نظام المسؤولية في الرقابة على الأداء (دراسة حالة)

حوزه تخصصي: هندسة نظم المعلومات

مؤعد ومكان المناقشة:

اليوم: الاحد التاريخ: 2018/10/27 الساعة: 10:00 (التاريخ) المكان: القاعة الكبرى في جامعة الاندلس

التعديلات التي طلبتها لجنة المناقشة وقدم الطالب بالاجابة:

1. ازالة جملتين من الفقرة الاولى من المقدمة.
2. ازالة جملتين من الفقرة الاولى من المقدمة.
3. ازالة جملتين من الفقرة الاولى من المقدمة.
4. ازالة جملتين من الفقرة الاولى من المقدمة.
5. ازالة جملتين من الفقرة الاولى من المقدمة.

وعليه لا مانع من طباعة الرسالة بعد التعديلات المذكورة

توقيع أعضاء هيئة التدريس الذين أوصت لجنة المناقشة برابعة التعديلات

توقيع أعضاء هيئة التدريس الذين أوصت لجنة المناقشة برابعة التعديلات

الجمهورية اليمنية
جامعة الاندلس للعلوم والتقنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
عمادة الدراسات العليا



Republic of Yemen
Ministry of Higher Education & Scientific Research
Andalusi University For Science & Technology
Technical Support

قرار لجنة مناقشة رسالة ماجستير رقم (58)

الحمد لله رب العالمين والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين... وبعد:

تم بحدوث الله وتوفيقه يوم الأحد بتاريخ: 27 محرم / 1439 هـ الموافق: 10/7/2018 م، اجتماع اللجنة

المشكلة بقرار مجلس الدراسات العليا رقم (8) بتاريخ: 27/7/2018 م المشكلة من كل من:

م	الإسم	الصفة	الدور في المناقشة
1	د.م.م. عبدالحميد صالح الصبح	مناقشا داخليا	رئيسا
2	د.م.م. فهد احمد الظفيري	مطرفا	عضوا
3	د.م.م. محمد حمود السعدي	مناقشا خارجيا	عضوا

لجنة مناقشة الطالب: محي الدين امين سعيد السعدي كلية: العلوم الادارية تخصص: محاسبة في رسالته التي هي بعنوان

دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء (دراسة حالة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية)

وبعد مناقشة علمية من الساعة 4: إلى الساعة 10: ، وبناء على الدرجات المقترحة للرسالة من قبل أعضاء اللجنة، وبعد المناقشة، قررت اللجنة التالي:

إجازة الرسالة بمعدل () % بتقدير () .

إجازة الرسالة مع اجراء التعديلات عليها بمعرفة المشرف بمعدل (92%) بتقدير (ممتاز) .

إجازة الرسالة مع اجراء التعديلات بمعرفة المشرف وموافقة الدكتور..... بمعدل () % بتقدير () .

توقيع لجنة المناقشة والحكم

م	الإسم	التوقيع
1	د.م.م. عبدالحميد صالح الصبح	
2	د.م.م. فهد احمد الظفيري	
3	د.م.م. محمد حمود السعدي	

التوقيع
مجلس الدراسات العليا

Republic of Yemen
Ministry of Higher Education & Scientific Research
Alandalus University For Science & Technology
Technical Support



الجمهورية اليمنية
جامعة الأندلس للعلوم والتقنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
عمادة الدراسات العليا

تقرير المراجع اللغوي بصلاحيته رسالة الماجستير

بيانات الطالب:
اسم الطالب الرباعي: محيي الدين أمين محمد السعدي
الرقم الجامعي: (.....)
الكلية: محاكمة
التخصص: محاكمة
عنوان الرسالة: دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء

تم اختياركم من قبل الدراسات العليا بجامعة الأندلس للمراجعة اللغوية لرسالة الماجستير للحكم عليها في: صحة المصطلحات والمفاهيم اللغوية، والصحة النحوية والصرفية، والخلو من الأخطاء الإملائية، والخلو من الأخطاء المطبعية، وصحة استخدام علامات الترقيم.

رأى المراجع اللغوي:

عرضت الرسالة أعماله على، وقرت بقرائنها
والتأشير على المواضع التي لا تليق فيها المحامه
إلى التعديلات النحوية واللغوية والإملائية
والأسلوبية.
وقد قام الباحث بإجراء تلك التعديلات
المطلوبة، وبهذا، تصبح الرسالة من الناحية اللغوية
صالحة، ومنه تم جاهزة للمناقشة

وعليه يتم استكمال إجراءات مناقشة الطالب للرسالة.

المراجع اللغوي
أ.د.
علي محمود السعدي



Republic of Yemen
Ministry of Higher Education & Scientific Research
Alandalus University For Science & Technology
Technical Support

جامعة الأندلس
Alandalus University For Science & Technology
(AUST)

الجمهورية اليمنية
جامعة الأندلس للعلوم والتقنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
عمادة الدراسات العليا

تقرير المشرف بصلاحية الرسالة للمناقشة

بيانات الطالب:

اسم الطالب الرباعي: محمد بن أحمد بن محمد السعدي الرقم الجامعي: (١٥٠٦١)

الكلية: الدراسات العليا التخصص: إدارة

عنوان الرسالة باللغة العربية: دور نظام مسؤولية الرقابة على الأداء
(دراسة تطبيقية على نموذج صناعة الدواء الصناعي المختلط في اليمن)

عنوان الرسالة باللغة الإنجليزية:

رأى المشرف:

الرسالة الموضحة بياناتها أعلاه صالحة من حيث:

الجانب العلمي:	نعم (<input checked="" type="checkbox"/>)	لا (<input type="checkbox"/>)
الجانب اللغوي:	نعم (<input checked="" type="checkbox"/>)	لا (<input type="checkbox"/>)
الجانب الفني:	نعم (<input checked="" type="checkbox"/>)	لا (<input type="checkbox"/>)
سلامة الاقتباس:	نعم (<input checked="" type="checkbox"/>)	لا (<input type="checkbox"/>)

ملاحظات المشرف إن وجدت

المشرف على الطالب

و عليه يتم استكمال إجراءات مناقشة الطالب للرسالة.

الإهداء

إلى من علمني الجد والمثابرة والصبر وتحمل المسؤولية :-

أبي الغالي متعة الله بدوام العافية.

إلى معنى الحب والحنان وإلى من كان دعائها سر نجاحي :-

أمي الغالية حفظها الله.

إلى من يستحقون أن يهدى إليهم، أكثر من هذا بكثير

إلى الشعب اليمني ... شعب ديانته في وطنه

ووطنه في إيمانه... وإيمانه في حريته واستقلاله

وحريته في حبه للخير وللغير... إليك أنت وأنا .. الإنسان اليمني

الطيب المتسامح دائما ...

إلى كل من يخلص ويذوب في هذا البلد...

إلى كل من يعشق يَمَنِي العزيزة...

إلى كل فرد أيا كان موقعه يخلص في عمله،

ويلتزم بواجبه تجاه وطنه؛ فالأحلام تتحقق دائما من

صدق الأعمال

الشكر والتقدير

الشكر لله سبحانه وتعالى أولاً وآخراً على ما تفضل به عليّ من نعم لا تعد ولا تحصى، بعد أن أكملت الرسالة في صورتها النهائية، ومن الواجب أن أرد الفضل إلى أصحابه؛ اعترافاً بفضل كل ذي فضل عليّ، وأول من أتوجه إليه بالشكر والامتنان الأستاذ الدكتور فؤاد أحمد العفيري الذي شرفني بقبوله ليكون مشرفاً على رسالتي، وطوقني بأفضاله فكان لتوجيهاته الصائبة ومتابعته المستمرة عظيم الأثر في إخراج هذا العمل؛ حتى أصبح حقيقة تسطر هذه الصفحات. ومن دواعي العرفان أن أتقدم بالشكر والتقدير لرئيس الجامعة الأستاذ الدكتور احمد محمد برقعان، وعميد كلية الدراسات العليا الاستاذ الدكتور يحيى عبد الرزاق قطران، خالص شكري وعظيم امتناني للأساتذة الأكارم رئيس لجنة المناقشة وأعضائها، اعترافاً بجميل تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، لسد نقصها، وتقويم اعوجاجها؛ فجزاهم الله عني خير الجزاء، وجعل ذلك في ميزان حسناتهم، وجعلهم ذخراً لطالبي العلم، وأتقدم بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور محمد حمود السمحي الذي لم يبخل على بعلمه وكان لنصائحه وإرشاداته الأثر العميق فله خالص الشكر وجميل العرفان.

والشكر أجزله لجميع الأفراد المنتسبين للشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية، وأخص بالذكر الدكتور: نبيل الكحلاني؛ مدير ادارة المبيعات، والاستاذ: محمد الجعفري؛ مدير إدارة الحسابات، لتعاونهما ومساعدتهما بإمدادي بالبيانات والمعلومات الخاصة، وبفضلهما سهلت الدراسة التطبيقية. فإن كان ما أردت فهذا حسبي، وإن لم يكن فحسبي ضعفي والضعف فطرة والكمال لله وحده والحمد لله أولاً وآخراً. وأخيراً ألتمس العذر ممن فاتني ذكره ولم يفتني شكره، داعياً للجميع بالتوفيق والسداد.

هذا ومن الله التوفيق

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	م
أ	البسمة	
ب	آية قرآنية	
ج	قرار لجنة المناقشة وتقرير تعديل الطالب للرسالة	
د	تقرير المراجع اللغوي بصلاحيه رسالة الماجستير	
هـ	تقرير المشرف بصلاحيه الرسالة للمناقشة	
و	الإهداء	
ز	الشكر والتقدير	
ح	فهرس المحتويات	
ك	قائمة الجداول	
م	قائمة الأشكال	
م	قائمة الملاحق	
ن	المستخلص باللغة العربية	
الفصل الأول: مدخل الدراسة والدراسات السابقة		
	المبحث الأول: مدخل الدراسة	1.1
3	مقدمة الدراسة	1.1.1
4	مشكلة الدراسة	1.1.2
5	أهمية البحث	1.1.3
5	أهداف الدراسة	1.1.4
6	حدود الدراسة	1.1.5
6	هيكل الدراسة	1.1.6
	المبحث الثاني: الدراسات السابقة	1.2
8	الدراسات العربية	1.2.1.1
23	الدراسات الانجليزية	1.2.1.2
29	ما يميز الدراسة	1.2.1.3
30	النموذج المعرفي	1.2.2
31	التعريفات الإجرائية	1.2.3

رقم الصفحة	الموضوع	م
32	فرضيات الدراسة	1.2.4
	الفصل الثاني: دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء	
33	المبحث الأول: نظام محاسبة المسؤولية	2.1
35	المقدمة	2.1.1
35	نشأة نظام محاسبة المسؤولية	2.1.2
37	مفهوم نظام محاسبة المسؤولية	2.1.3
40	أهمية نظام محاسبة المسؤولية	2.1.4
41	أهداف نظام محاسبة المسؤولية	2.1.5
42	مقومات نظام محاسبة المسؤولية	2.1.6
52	مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية	2.1.7
	المبحث الثاني: الرقابة على الأداء	2.2
56	المقدمة	2.2.1
57	مفهوم الرقابة على الأداء	2.2.2
59	أهمية الرقابة على الأداء	2.2.3
60	أهداف الرقابة على الأداء	2.2.4
61	عناصر الرقابة على الأداء	2.2.5
63	مقاييس أداء مراكز المسؤولية	2.2.6
	المبحث الثالث: دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء	2.3
70	المقدمة	2.3.1
71	أهمية نظام محاسبة المسؤولية من حيث عمليات الرقابة على الأداء	2.3.2
71	مقومات الرقابة على الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية	2.3.3
73	دور مراكز المسؤولية في الرقابة على الأداء	2.3.4
75	دور مراكز التكلفة في الرقابة على الأداء	2.3.4.1
76	دور مراكز الربحية في الرقابة على الأداء	2.3.4.2
77	دور مراكز الاستثمار في الرقابة على الأداء	2.3.4.3

رقم الصفحة	الموضوع	م
	الفصل الثالث الدراسة التطبيقية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)	
	المبحث الأول: نبذة تاريخية عن الشركة	3.1
82	المقدمة	3.1.1
82	منهجية الدراسة	3.1.2
83	المعالجة الإحصائية المستخدمة	3.1.3
83	نبذة تاريخية عن الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)	3.1.4
87	النظام المحاسبي التكاليفي للشركة	3.1.5
	المبحث الثاني: التعديلات المقترحة لمراكز المسؤولية	3.2
93	نموذج محاسبي لمراكز التكلفة	3.2.1
95	نموذج محاسبي لمراكز الربحية	3.2.2
98	نموذج محاسبي لمراكز الاستثمار	3.2.3
	الفصل الرابع: عرض البيانات واختبار الفرضيات	
101	تحليل بيانات مركز التكلفة	4.1
113	تحليل بيانات مركز الربحية	4.2
125	تحليل بيانات مركز الاستثمار	4.3
	الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات	
130	الاستنتاجات	5.1
131	التوصيات	5.2
	المراجع والملاحق	
133	قائمة المصادر والمراجع	
145	ملاحق البحث	
161	المستخلص بالإنجليزي	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	م
8	الدراسات السابقة	1
87	مراكز المسؤولية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية	2
95	مراكز التكلفة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية	3
98	مراكز الربحية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية	4
99	مراكز الاستثمار في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية	5
101	معامل ثبات مراكز التكاليف باستخدام كرونباخ ألفا	6
102	معامل ثبات مراكز التكاليف باستخدام كرونباخ ألفا في حالة استبعاد مركز المحاليل	7
102	معامل ثبات مراكز التكاليف باستخدام كرونباخ ألفا في حالة استبعاد مركز التكلفة	8
103	المتوسطات الحسابي والانحرافات المعيارية لمراكز التكلفة لعام 2007م	9
105	المتوسطات الحسابي والانحرافات المعيارية لمراكز التكلفة لعام 2008م	10
106	مقارنة متوسط تكلفة المركز إلى إجمالي متوسط تكلفة المراكز	11
107	مقارنة بين متوسطات مراكز التكلفة لعامين 2007م - 2008م	12
108	اختبار التوزيع الطبيعي 2007 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)	13
109	اختبار التوزيع الطبيعي 2008 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)	14
112	نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks test) للفرضية الأولى لعام 2007	15
112	نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks test) للفرضية الأولى لعام 2008	16
113	معامل ثبات مراكز الربحية باستخدام كرونباخ ألفا	17
114	المتوسطات الحسابي والانحرافات المعيارية لمراكز الربحية لعام 2007م	18
116	المتوسطات الحسابي والانحرافات المعيارية لمراكز الربحية لعام 2008م	19
117	مقارنة متوسط (ربحية/ خسارة) المركز إلى إجمالي متوسط (ربحية/ خسارة) المراكز	20

رقم الصفحة	عنوان الجدول	م
118	مقارنة بين متوسطات مراكز الربحية لعامين 2007-2008م	21
120	اختبار التوزيع الطبيعي 2007 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)	22
121	اختبار التوزيع الطبيعي 2008 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)	23
123	نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks test) للفرضية الثانية لعام 2007	24
124	نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks test) للفرضية الثانية لعام 2008	25
125	يبين معامل الثبات باستخدام كرنباخ ألفا	26
125	اختبار التوزيع الطبيعي 2007 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)	27
126	اختبار التوزيع الطبيعي 2008 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)	28
127	متوسط الرتب (Mean Rank) لعام 2007م	29
128	متوسط الرتب (Mean Rank) لعام 2008م	30
128	نتائج اختبار (Friedman Test) للفرضية الثالثة.	31

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	م
30	النموذج المعرفي للدراسة	1
40	تعريف نظام محاسبة المسؤولية	2
45	حركات المدخلات والمخرجات لمراكز المسؤولية	3
51	مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة على الأداء	4
78	العلاقة بين مراكز المسؤولية	5
85	الهيكل التنظيمي للشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية	6
94	قائمة التكاليف الصناعية	7
97	قائمة الدخل	8

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	م
146	دليل مراكز التكلفة	1
150	حسابات الاستخدامات	2
152	حسابات الموارد	3
154	نموذج مراكز المسؤولية	4
159	مذكرة	5

المخلص

دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء

(دراسة حالة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو ")

إعداد الطالب: محي الدين أمين سعيد السعداني

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى دور نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)؛ واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك باستخدام بيانات فعلية بوصفها أداة لجمع البيانات الفعلية عن الشركة.

توصلت الدراسة إلى أن لمراكز التكلفة دوراً في الرقابة على الأداء؛ يعزى ذلك إلى توافر أسس قياس تكلفة عناصر التكاليف التشغيلية، والإنتاج التام، والمباع؛ ما يعكس تقدماً في حسابات تكاليف المركز، توهل لإعداد موازنات دقيقة لإنتاج الأدوية. كما توصلت الدراسة إلى أنه ليس لمراكز الربحية ارتباط بمراكز المسؤولية، يعزى ذلك إلى عدم الارتباط الكامل لمراكز البيع بمراكز التكلفة في ضوء أن الشركة تحقق خسائر متراكمة وارتفاع الفوائد المستحقة، فضلاً عن تراكم الديون عند العملاء. كما توصلت إلى أن هناك دوراً واضحاً لمراكز الاستثمار، يعزى إلى استغلال المبالغ المتوفرة المحصلة في استثمارات رئيسية وفرعية استناداً إلى الرقابة اللاحقة لأداء مراكز المسؤولية.

وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، فإن الدراسة توصي بما يأتي:

1) على الشركة أن تقوم بتنفيذ دور مراكز التكلفة بشكل كبير وعادل؛ بحيث تحقق النشاط الحقيقي لمراكز الكلفة في ضوء أسس اعتماد واضحة.

2) ضرورة التركيز على مراكز الربحية وربطها بمراكز التكلفة، فضلا عن التزام إدارة التحصيل بتفعيل دورها لتحصيل الإيرادات أولاً بأول لتدعيم مراكز الربحية التي تؤسس على الرقابة على الأداء (المحاسبي).

3) ضرورة استغلال صافي الأرباح من الإيرادات غير المحصلة في مراكز استثمارية لإنتاج الأدوية من النباتات في المحمية الطبيعية.

الفصل الأول

مدخل الدراسة، والدراسات السابقة

المبحث الأول

مدخل الدراسة

1.1.1 المقدمة

1.1.2 مشكلة الدراسة

1.1.3 أهمية الدراسة

1.1.4 أهداف الدراسة

1.1.5 حدود الدراسة

1.1.6 هيكل الدراسة

1.1.1 المقدمة

شهد العالم منذ الحرب العالمية الثانية تطورات اقتصادية مهمة؛ تمثلت في ظهور الشركات والمنشآت الضخمة التي تمتلك رؤوس أموال واستثمارات تقدر بمليارات الدولارات، وتستخدم الآلاف؛ بل أحيانا مئات الآلاف من الموظفين، كما هي الحال مع شركة (فورد موتورز) وشركة (أي بي أم)، (أبو نصار، 2003: 485). وكان للتوسع الكبير في المشروعات أثر في جعل الإدارة غير قادرة على إحكام الرقابة والسيطرة على الأنشطة المختلفة؛ ولذلك ظهرت الحاجة إلى تفويض بعض الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة سلطة اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بأقسامهم (جودة؛ والشيخ، 2009: 24). ويقوم نظام محاسبة المسؤولية على تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات المناسبة على مراكز المسؤولية؛ ما جعل المساءلة والمحاسبة أساسا للتفويض والمسؤوليات المناطة بكل مركز من مراكز المسؤولية المحددة، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وتحليل الانحرافات، بما يؤدي إلى إحكام الرقابة على الأداء (Owino & other , 2016). ويعمل نظام المحاسبة الإدارية استنادا إلى التقنيات المختلفة والمتكاملة لدعم محاسبة المسؤولية في تقديم المعلومات المحاسبية في أداء الوظائف الإدارية المختلفة واتخاذ القرارات (جاريسون؛ ونورين، 2002: 613). إن إحكام الرقابة على الأداء أمر مطلوب في مؤسسات ومنظمات قطاعات الأعمال على اختلافها، والشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) ليست استثناء ولا تعمل بمعزل عن مختلف منظمات قطاعات الأعمال المحلية أو العالمية؛ ونتيجة لتوسع حجم الوحدات الاقتصادية ولجوء إدارات هذه الوحدات إلى التخصص في القيام بأنشطتها المختلفة، وكذا زيادة حدة المنافسة فيما بينها وحاجتها الماسة إلى اتخاذ قرارات سليمة مبنية على معلومات موضوعية وتفصيلية عن أنشطتها المختلفة، فقد استدعى هذا الأمر ضرورة وجود نظام رقابي فعال يقوم

بمتابعة ومساءلة المسؤولين عن الأداء كلاً على وفق الصلاحيات المخولة له وهو ما يعرف بنظام محاسبة المسؤولية (باسردة، 2008: 164).

إن الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الوحدات المحاسبية التي تمتلك مراكز مسؤولية في ضوء هيكل تنظيمي واضح الملامح وقوانين القطاع تأتي لغرض خدمة وظيفة الرقابة، وتسعى لتحقيق اهداف المنشأة في المحافظة على أصولها وتحقيق ما يضمن لها الكفاءة.

1.1.2 مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في ضعف الهياكل التنظيمية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية؛ مما جعلها غير قادرة على إحكام الرقابة على أداء الوحدات المحاسبية من خلال مراكز مسؤولية تضمن المحافظة على الأصول والموارد وتحقيق ما يضمن لها الكفاءة. ومما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس الآتي: ما دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو "؟ ويتفرع من السؤال الرئيس التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما دور مراكز التكلفة في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو "؟
- ما دور مراكز الربحية في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو "؟
- ما دور مراكز الاستثمار في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو "؟

1.1.3 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الآتي:

- الحاجة الماسة لفهم دور مراكز التكلفة في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".
- الحاجة الماسة لمعرفة دور مراكز الربحية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".
- الحاجة الماسة لمعرفة دور مراكز الاستثمار في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".

1.1.4 أهداف الدراسة

- تهدف الدراسة- في الأساس- إلى التعرف إلى دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".
- ومن خلاله تتحقق الأهداف الفرعية الآتية:
- التعرف إلى دور مراكز التكلفة في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".
 - التعرف إلى دور مراكز الربحية في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".
 - التعرف إلى دور مراكز الاستثمار في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".

1.1.5 حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".
- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للبحث للفترة من 2017 إلى 2018.
- الحدود الموضوعية: تعدد المتغيرات التي شملتها الدراسة المتمثلة بمراكز المسؤولية (تكلفة، ربحية، استثمار) والرقابة على الأداء.

1.1.6 هيكل الدراسة

تتكون الدراسة من خمسة فصول؛ هي على النحو الآتي:-

الفصل الأول: مدخل الدراسة والدراسات السابقة.

الفصل الثاني: دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو).

الفصل الرابع: عرض البيانات الإحصائية.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة، فرضيات الدراسة

1.2.1 الدراسات السابقة

1.2.3 النموذج المعرفي للدراسة

1.2.3 التعريفات الإجرائية

1.2.4 فرضيات الدراسة

المبحث الثاني

1.2.1 الدراسات السابقة

يستعرض الباحث في هذا المبحث بعض الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء.

الجدول رقم (1)

1.2.1.1 الدراسات العربية:

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
الجزار، دنيا، (1989)	نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتحقيق فاعلية الرقابة وتشخيص مشكلات التطبيق وأساليب العلاج.	هدفت الدراسة إلى التعرف إلى بعض مشاكل تطبيق محاسبة المسؤولية في بعض الوحدات الاقتصادية، كما قامت بالربط بين الجانب النظري لنظام محاسبة المسؤولية ومشاكل التطبيق.	النتائج : - وجود مشاكل تنظيمية تعيق تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تتمثل في عدم وضوح خطوط السلطة والمسؤولية. - عدم كفاية الأنظمة المحاسبية في تلبية احتياجات المسؤولين لإجراء الرقابة على الأداء. - عدم مساءلة مديري مراكز المسؤولية عن طريق ارتباط المسؤولين بالأهداف على مستوى هذه المراكز.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
المنيف، عبد الله، (1993)	مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية.	هدفت هذه الدراسة إلى تقييم نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية من حيث ملاءمته لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.	النتائج : - ضرورة الاستعانة بأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المجال الحكومي. - ضرورة تقسيم الوحدات الحكومية إلى مراكز تكاليف، ومراكز إيراد؛ فضلاً عن أهمية وجود ارتباط بين مرحلة التخطيط ومرحلة الرقابة؛ أي بين مرحلة إعداد الموازنة وتنفيذها وتقييم الأداء وأن يكون التقييم على مستوى المراكز وليس على مستوى الإجمالي.
الطحان، محمد (1995)	تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة	هدفت الدراسة إلى - تقييم نظام المعلومات المحاسبي في دولة الإمارات من حيث مدى ملاءمته لأغراض الرقابة على الأداء.	النتائج : - أن رقابة الأداء الذي اتضح أنه يكاد يكون منعدماً طبقاً للدراسات السابقة في هذا المجال؛ لأن مخرجاته تفتقد خاصيتين أساسيتين لا غنى عنهما لرقابة الأداء وهما

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
	باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية.	- اقتراح نظام للرقابة على الأداء وفقا لأسلوب محاسبة المسؤولية.	الشمول والملاءمة. - يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية في ظل النظام القائم للمحاسبة الحكومية، إلا أنه يجب توافر المقومات اللازمة للتطبيق.
فخر، نواف (1998)	محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها.	هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم محاسبة المسؤولية، وأنواع مراكز المسؤولية والتعريف بها، والعوامل التي تتحكم في تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية، وتحديد الشروط والظروف المناسبة لبناء نظام محاسبة المسؤولية في إطار مراكز المسؤولية.	النتائج : - تعد محاسبة المسؤولية أداة تحليلية ورقابية هامة، تهدف إلى تحقيق رقابة إدارية على عناصر التكاليف في نطاق مراكز المسؤولية. - محاسبة المسؤولية هي المحاسبة التي تنظم في إطار مراكز المسؤولية وتتناول المدخلات والمخرجات لكل مركز مسؤولية على حدة.
ميدة، إبراهيم (2003)	نظام محاسبة المسؤولية في الشركات	هدفت الدراسة إلى إبراز مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من	النتائج : - عدم وجود تضيق وتحليل للتكاليف والإيرادات على مستوى مراكز

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
	المساهمة العامة الصناعية الأردنية " واقع وتطلعات.	حيث التنظيم الإداري والموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية، وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية وتقدير الأداء لمراكز المسؤولية وتوافر نظام حوافز العمل.	المسؤولية وفقاً للهيكل التنظيمية للشركات المساهمة الصناعية. - أن الشركات المساهمة الصناعية لا تقوم بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريق الربط بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكل مركز مسؤولية على حدة. - عدم محاسبة المسؤولين عن الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط.
الربيعي؛ وعبد المطلب، (2005)	دور محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة " بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية".	هدفت الدراسة إلى بيان أهمية نظم محاسبة المسؤولية في تشخيص الانحرافات الملائمة وغير الملائمة عن طريق مراكز التكلفة وتحديد المراكز الناجحة والفاشلة اعتماد على مراكز الربحية.	النتائج : - أن نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة. - يحدد المراكز الناجحة من أفاشلة، وهذا يساعد في اتخاذ القرار الملائم.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
الرزقي، ديالا، (2007)	مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة" دراسة تطبيقية.	هدفت الدراسة إلى إبراز مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، والتعرف إلى المعوقات التي تعرض تطبيقها، مع إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	النتائج : - توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية؛ حيث يتوفر هيكل تنظيمي واضح إلا أنه لا يوجد سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية. - تطبيق نظام الموازنات التخطيطية، لكنها لا تشرك العاملين في إعدادها.
محمد، مها، (2007)	دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمنشأة الصناعية " بالتطبيق على مصنع سكر الجنيد.	هدفت الدراسة إلى معرفة دور محاسبة المسؤولية وأثرها في تقويم الأداء.	النتائج : - تقسيم المنشأة إلى وحدات ومراكز مسؤولية مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات من أهم أساسيات التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية. - توفر محاسبة المسؤولية معلومات دقيقة لتقويم الأداء وتحديد مسؤولية أداء الأعمال وإجراء المحاسبة والمساءلة عن الأخطاء.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
البلولة، جودات، (2007)	دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على النظم " دراسة حالة شركة السمع العربي المحدودة.	هدفت الدراسة إلى: - معرفة دور محاسبة المسؤولية في رقابة الأداء بشركة الصمغ العربي المحدود. - معرفة دور نظام محاسبة المسؤولية في تحفيز مراكز المسؤولية في تحقيق أهدافهم.	النتائج : - تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركة الصمغ العربي يتطلب من المديرين من خلال سلطاتهم ومسؤولياتهم أن يبذلوا قصارة جهدهم لتحسين أداء مراكزهم. - وضوح خطوط السلطة والمسؤولية بين دوائر النشاط المختلفة بالشركة ورقابة ومتابعة الأداء.
الجدبة، علي، (2007)	قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الاجهزة الحكومية الفلسطينية " دراسة ميدانية".	هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على أنواع مراكز المسؤولية لا سيما في القطاع الحكومي الفلسطيني، مع بيان أهمية نظام محاسبة المسؤولية ومقوماته، وبيان دوره كأساس للرقابة وتقييم الأداء.	النتائج : - ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية في وضعها الحالي؛ حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسة لتطبيقه. - لا يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولية في مراكز المسؤولية المختلفة.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
			- لا يتم ربط تكاليف المراكز بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم؛ ما يضعف من عملية المساءلة عن الانحرافات التي قد تحدث في التكاليف.
باسردة، علي، (2008)	دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على عناصر التكاليف	هدفت الدراسة إلى التعرف إلى نظام محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة على عناصر التكاليف.	النتائج : - نظام التكاليف بالمصنع لا يهدف بدرجة أساسية إلى الرقابة على عناصر التكاليف بل تحديد التكلفة للوحدة المنتجة. - أن تقارير الرقابة على التكاليف في المصنع لا يتم إعدادها لأغراض الرقابة، وإنما تعد لحصر جميع عناصر التكاليف.
كامل، زهير، (2009)	مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات اليمنية "	هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات اليمنية وكذلك	النتائج : - يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهياكل التنظيمية أن أغلب مراكز المسؤولية في الشركات

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
	دراسة ميدانية على الشركات التجارية والصناعية في الحديدة.	التعرف إلى الصعوبات التي تحد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	اليمنية بالحديدة لا تعتمد أسلوب التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية فضلاً عن وجود تقارير في مراكز المسؤولية ولكنها لا تتم بشكل دوري. - عدم وجود نظام حوافز في هذه الشركات يلبي متطلبات العمل.
الحاج، ندى، (2010)	دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية .	هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية، إلى جانب معرفة الدور الذي تقوم به محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي.	النتائج : - تقسيم المؤسسات إلى إدارات ومراكز مسؤولية وإعداد تقارير منفصلة عنها وعن الأداء. - تفويض السلطات إلى مدراء الإدارات ومحاسببتهم على أداء إدارتهم.
الغرابية؛ وأبو نصار؛ والدبعي، (2011)	مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة	هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية لدى الشركات المساهمة العامة الصناعية وأثر ذلك في	النتائج : - تمارس غالبية الشركات الأردنية وبدرجة كبيرة تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية. - يتم تفويض مديري مراكز

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
	الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية.	ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية.	المسؤولية بصلاحيات واضحة في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بأقسامهم. - يتم تبويب التكاليف والإيرادات حسب إمكانية التحكم فيها من قبل مراكز المسؤولية في الشركات العينة.
موسى، يس، (2011)	دور محاسبة المسؤولية في إحكام الرقابة وتقويم الأداء " دراسة ميدانية".	هدفت الدراسة إلى التعرف إلى مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية.	النتائج : - أن نسبة 78% من عينة المجتمع توافق على توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. - أن نسبة 61% تؤكد أنه توجد صعوبات في التطبيق منها غياب الخلفية والدراسات العلمية والنقص في الخبرة. - أن نسبة 92% من العينة توافق على أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى إحكام الرقابة الإدارية وتقويم الأداء في منظمة الهيئة السودانية.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
المطيري ، نواف، (2011)	أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية "دراسة ميدانية".	هدفت الدراسة إلى التعرف إلى أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية وذلك من خلال (التنظيم الإداري، النظام المحاسبي، اتخاذ القرارات ورقابة الأداء).	النتائج : - وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بكل من (التنظيم الإداري، النظام المحاسبي، اتخاذ القرارات ورقابة الأداء) على ربحية شركات النفط الكويتية.
الستار، رجاء، (2013)	استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعة الجلدية "	هدفت الدراسة إلى استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح من خلال تحديد مراكز المسؤولية في الشركة.	النتائج : - عدم استعمال نظام محاسبة المسؤولية في مراكز الربح للشركة عينة البحث بالاعتماد على محاسبة المسؤولية في تحديد مراكز المسؤولية بالشركة. - عدم وجود نظام سليم يعتمد عليه لتقويم أداء مراكز الربح في الشركة.
ابراهيم، هدى (2014)	" دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء " دراسة	هدفت الدراسة إلى بيان مقومات ومزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، فضلا عن بيان دوره كأداة	النتائج : - أن تطبيق مفهومي محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف يعتبران ضروريان لتحميل كل مركز

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
	تطبيقية في الشركات العامة لتسويق الأدوية والمسـتـلـزـمـات الطبية".	للرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية.	بالتكاليف التي تدخل في نطاق رقابة هذا المركز، فضلا على أن الرقابة من خلال محاسبة المسؤولية يؤدي إلى سهولة إعداد تقارير الأداء. -من الناحية التطبيقية تبين أنه ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، فضلا عن عدم تقسيم الهيكل التنظيمي للشركة إلى مراكز مسؤولية محددة.
الجنابي؛ والجبوري (2014)	مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودورها في تقويم الأداء " دراسة تحليلية ".	هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبية المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية وانعكاسها على الأداء ومعرفة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	النتائج : - أن نظام محاسبة المسؤولية يحدد للإدارة العليا مركز المسؤولية الناجح ومركز المسؤولية أفاشل، ومن ثم يمكن اتخاذ القرار الملائم. - تتمكن تقارير الأداء التي تعد لكل مركز مسؤولية تمكن الإدارة من التعرف على كفاءة إدارة مركز المسؤولية في استخدام النظم الكفوة والقدرة على تخفيض التكاليف.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
يوسف، كمال، (2015)	دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية " دراسة حالة وزارة الداخلية السودانية".	هدفت الدراسة إلى معرفة المقومات التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية، فضلاً عن دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموارد المالية البشرية.	النتائج : - تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يمكن من قياس وتقويم كفاءة وفاعلية الأنشطة والبرامج. - لا بد من وجود نظام تقارير متكامل طبقاً للهيكل التنظيمي ومراكز المسؤولية لضمان متابعة الأداء وأن عملية تقويم الأداء تتم عبر مقارنة معايير الأداء المقدمة مسبقاً والنتائج الفعلية.
كنزة، باعلي، (2015)	محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير، دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوب والخضر الجافة "CCL.S" ورقلة.	هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز دور محاسبة المسؤولية في المؤسسة بوصفها أداة فعالة ومحاولة إبراز مهامها ومدى إسهامها في تفعيل النظام التخطيطي والرقابي في المؤسسة والتحقق من أن كل نشاط في كل مركز يسير وفقاً لما هو مخطط له.	النتائج : - أن للمؤسسة هيكلًا تنظيمياً يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية، فضلاً عن أن محاسبة المسؤولية تسهل من عملية الرقابة؛ إذ يكون كل مسؤول مسؤولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
الخالدي، معتصم، (2015)	دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية "دراسة ميدانية".	هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تأثير مراكز نظام محاسبة المسؤولية الرئيسية وهي (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الاستثمار) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية.	النتائج : - هنالك دور إيجابي لمحاسبة مراكز المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية. - تحقيق الميزة التنافسية في الشركات يتم من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية التي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة.
سماره، محمود، (2015)	أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على كفاءة الأداء والرقابة " دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.	هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على واقع تطبيق محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الأداء لقطاع الشركات الصناعية. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على الرقابة على الأداء.	النتائج : - وجود مستوى عالٍ من الرقابة في الشركات الصناعية الأردنية إلى جانب وجود مستوى عالٍ من الكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية. - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على الرقابة على الأداء.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
المومني، محمد، (2016)	مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في بلديات إقليم الشمال في المملكة الأردنية الهاشمية.	هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بوصفها أداة للرقابة وتقييم الأداء في بلديات إقليم الشمال في المملكة الأردنية الهاشمية.	النتائج : - يوجد لدى البلديات هيكل تنظيمي إداري تقليدي، يبين مراكز المسؤولية للرقابة وتقييم الأداء في بلديات إقليم الشمال في المملكة الأردنية الهاشمية. - أن البلديات تستخدم الموازنات التخطيطية في تخطيط إيراداتها ونفقاتها على المستوى الكلي. - يوجد نظام للتقارير في البلديات تسهم بتوفير البيانات للمسؤولين ونظام للمعرفة المحاسبية ونظام للحوافز.
ابكر؛ والهدى، (2016)	دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية " دراسة ميدانية".	هدفت الدراسة إلى إظهار دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية وتقارير الانحرافات.	النتائج : - أن نظام محاسبة المسؤولية يمكن المنشأة من استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة، وكذلك يعمل على ترقية أداء المنشآت؛ ما يساعد في تحقيق أهدافها.

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
جبارة، بلال، (2016)	"دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء على أساس استراتيجي"	هدفت الدراسة إلى معرفة أهمية ودور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء من خلال أساليب الأداء الاستراتيجية الحديثة، فضلاً عن التعرف إلى المقومات الأساسية ومطلوبات محاسبة المسؤولية من المنظور الاستراتيجي.	النتائج : - تتوفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لدى شركة عسلاية. - أنها تقوم بتطبيق الأساليب الاستراتيجية الحديثة للتكلفة، وتتمثل هذه الأساليب في كل من أسلوب القياس الرجعي... وأسلوب التحسن المستمر لتقويم أداء مراكز المسؤولية بالشركة.
وداعة الله، أخطاب (2016)	محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشأة الصناعية.	هدفت الدراسة إلى بيان متطلبات تطبيق نظام محاسبة في المنشأة الصناعية بصورة صحيحة، وبيان أثر محاسبة المسؤولية على تكاليف الإنتاج.	النتائج : - محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية. - محاسبة المسؤولية تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج.

1.2.1.2 الدراسات الأجنبية:

أهم النتائج	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	الباحث
<p>النتائج :</p> <ul style="list-style-type: none"> - وجود مشاكل تنظيمية تعيق تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تتمثل في عدم وضوح خطوط السلطة والمسؤولية. - عدم كفاية الأنظمة المحاسبية في تلبية احتياجات المسؤولين لإجراء الرقابة على الأداء. - عدم مساءلة مديري مراكز المسؤولية عن طريق ارتباط المسؤولين بالأهداف على مستوى هذه المراكز. 	<p>هدفت الدراسة إلى التعرف إلى بعض مشاكل تطبيق محاسبة المسؤولية في بعض الوحدات الاقتصادية، كما قامت بالربط بين الجانب النظري لنظام محاسبة المسؤولية ومشاكل التطبيق.</p>	<p>"Responsibility Accounting and operational control for Governmental units". "محاسبة المسؤولية والرقابة التشغيلية للوحدات الحكومية".</p>	<p>COX & Other (1989)</p>
<p>النتائج :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ضرورة الاستعانة بأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المجال الحكومي. - ضرورة تقسيم الوحدات الحكومية إلى مراكز تكاليف، ومراكز إيراد؛ 	<p>هدفت الدراسة إلى تقييم نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية من حيث ملاءمته لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.</p>	<p>"The Effect Of Responsibility Centre Budgeting/ Responsibility Centre Management On the Role OF Academic Deans In a</p>	<p>Jarvie & Deborah, (2002)</p>

أهم النتائج	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	الباحث
فضلاً عن أهمية وجود ارتباط بين مرحلة التخطيط ومرحلة الرقابة؛ أي بين مرحلة إعداد الموازنة وتنفيذها وتقييم الأداء وأن يكون التقييم على مستوى المراكز وليس على مستوى الإجمالي.		Public University". " أثر وجود مراكز المسؤولية والموازنة على أداء عمداء الكليات في الجامعات الحكومية".	
النتائج : - أن رقابة الأداء الذي اتضح أنه يكاد يكون منعدماً طبقاً للدراسات السابقة في هذا المجال؛ لأن مخرجاته تفنقد خاصيتين أساسيتين لا غنى عنهما لرقابة الأداء وهما الشمول والملاءمة. - يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية في ظل النظام القائم للمحاسبة الحكومية، إلا أنه يجب توافر المقومات اللازمة للتطبيق.	هدفت الدراسة إلى - تقييم نظام المعلومات المحاسبي في دولة الإمارات من حيث مدى ملاءمته لأغراض الرقابة على الأداء. - اقتراح نظام للرقابة على الأداء وفقاً لأسلوب محاسبة المسؤولية.	"Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application". "نظام مراقبة تكلفة المسؤولية في الصين حالة تطبيق المحاسبة الإدارية".	Lin & Yu, (2002)

أهم النتائج	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	الباحث
<p>النتائج :</p> <p>- تعد محاسبة المسؤولية أداة تحليلية ورقابية هامة، تهدف إلى تحقيق رقابة إدارية على عناصر التكاليف في نطاق مراكز المسؤولية.</p> <p>- محاسبة المسؤولية هي المحاسبة التي تنظم في إطار مراكز المسؤولية وتتناول المدخلات والمخرجات لكل مركز مسؤولية على حدة.</p>	<p>هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم محاسبة المسؤولية، وأنواع مراكز المسؤولية والتعريف بها، والعوامل التي تتحكم في تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية، وتحديد الشروط والظروف المناسبة لبناء نظام محاسبة المسؤولية في إطار مراكز المسؤولية.</p>	<p>"Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge "</p> <p>" أثر تغيير العملية التنظيمية على المسؤولية والمحاسبة والمديرين الكشف عن المعرفة الخاصة."</p>	<p>Rowe & Birnberg & Shields, (2008)</p>
<p>النتائج :</p> <p>- عدم وجود تضيق وتحليل للتكاليف والإيرادات على مستوى مراكز المسؤولية وفقاً للهيكل التنظيمية للشركات المساهمة الصناعية.</p>	<p>هدفت الدراسة إلى إبراز مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من حيث التنظيم الإداري والموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية، وقياس</p>	<p>" introduction of concept of cost center management in public Hospital in south Africa" .</p> <p>" تحديد مراكز التكلفة في</p>	<p>Debashis & Bruce (2010)</p>

الباحث	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج
	كبرى المستشفيات الحكومية في جنوب افريقيا.	الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية وتقرير الأداء لمراكز المسؤولية وتوافر نظام حوافز العمل.	- أن الشركات المساهمة الصناعية لا تقوم بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريق الربط بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكل مركز مسؤولية على حدة. - عدم محاسبة المسؤولين عن الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط.
Okoye, Amma, (2011).	"Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations - An Application of Responsibility Accounting". "مدى تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء الإداري في الشركات الصناعية في نيجيريا".	هدفت الدراسة إلى بيان أهمية نظم محاسبة المسؤولية في تشخيص الانحرافات الملائمة وغير الملائمة عن طريق مراكز التكلفة وتحديد المراكز الناجحة والفاشلة اعتماد على مراكز الربحية.	النتائج : - أن نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة. - يحدد المراكز الناجحة من ألفاشلة، وهذا يساعد في اتخاذ القرار الملائم.

أهم النتائج	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	الباحث
<p>النتائج :</p> <p>- توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية؛ حيث يتوفر هيكل تنظيمي واضح إلا أنه لا يوجد سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية.</p> <p>- تطبيق نظام الموازنات التخطيطية، لكنها لا تشرك العاملين في إعدادها.</p>	<p>هدفت الدراسة إلى إبراز مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، والتعرف إلى المعوقات التي تعترض تطبيقها، مع إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.</p>	<p>"Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh. استخدام محاسبة المسؤولية وقياس مستويات رضا منظمات الخدمية في بنغلاديش".</p>	<p>Fowzia, Rehana, (2011)</p>
<p>النتائج :</p> <p>- تقسيم المنشأة إلى وحدات ومراكز مسؤولية مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات من أهم أساسيات التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية.</p> <p>- توفر محاسبة المسؤولية معلومات دقيقة لتقويم الأداء وتحديد مسؤولية</p>	<p>هدفت الدراسة إلى معرفة دور محاسبة المسؤولية وأثرها في تقويم الأداء.</p>	<p>The Availability of Components Accounting Responsibility in Industrial Companies in Aqaba City ". التعرف إلى توافر مكونات المحاسبة المسؤولية في الشركات</p>	<p>Jaradat & other (2012)</p>

أهم النتائج	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	الباحث
أداء الأعمال وإجراء المحاسبة والمساءلة عن الأخطاء.		الصناعية في مدينة العقبة".	
النتائج : - تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركة الصمغ العربي يتطلب من المديرين من خلال سلطاتهم ومسؤولياتهم أن يبذلوا قصارة جهدهم لتحسين أداء مراكزهم. - وضوح خطوط السلطة والمسؤولية بين دوائر النشاط المختلفة بالشركة ورقابة ومتابعة الأداء.	هدفت الدراسة إلى: - معرفة دور محاسبة المسؤولية في رقابة الأداء بشركة الصمغ العربي المحدود. - معرفة دور نظام محاسبة المسؤولية في تحفيز مراكز المسؤولية في تحقيق أهدافهم.	"The Extent of Implementing Responsibility Accounting Features in the Jordanian Banks " " نطاق تنفيذ محاسبة المسؤولية في المصارف الأردنية".	Al Hanini, Eman, (2013)

1.2.1.3 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

أولاً: تناولت معظم الدراسات دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء باختلاف البيئية التي أجريت الدراسة فيها، وهذا ما تناولته دراسة كل من محمد (2007)، ودراسة ندى عبد الرزاق (2010)، ودراسة يوسف؛ وعمر (2015)، ودراسة موسى (2011)، ودراسة Okoye (2011) ودراسة Jarvie & Deborah (2002).

ثانياً: تناولت بعض الدراسات دور محاسبة المسؤولية في الرقابة باختلاف هدف الرقابة، وهذا ما تناولته دراسة كل من كنزة (2011)، ودراسة البلولة (2007)، ودراسة باسردة (2008) ودراسة Rowe & Birnberg & Shields (2008).

ثالثاً: مدى تطبيق محاسبة المسؤولية باختلاف البيئية التي أجريت فيها الدراسات، وهذا ما تناولته دراسة كل من الجدية (2007)، ودراسة كامل (2009)، ودراسة المنيف (1993)، ودراسة الغربية؛ وأبو نصار؛ والدبعي (2011)، ودراسة ديالا (2007)، ودراسة Lin & Yu (2002) ودراسة Jaradat & Others (2012)، ودراسة Al Hanini (2013).

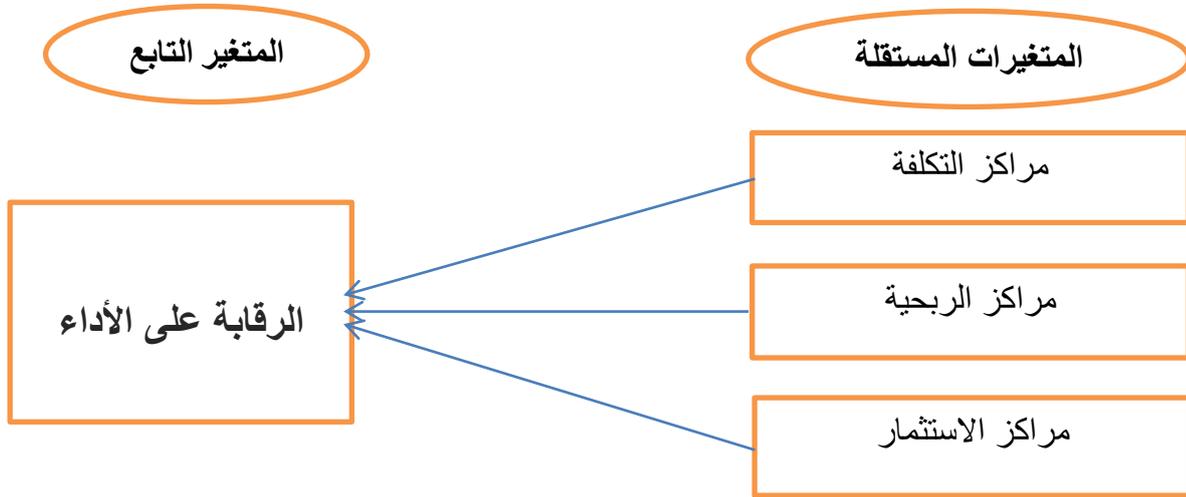
رابعاً: استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز الربح تناولته دراسة الستار (2013).
خامساً: دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الربحية أو الميزة التنافسية أو تخفيض التكاليف، وقد تناولتها على التوالي، دراسة المطيري (2011)، ودراسة الخالدي (2015)، ودراسة وداعة الله (2016).

سادساً: أثر تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية، تناولت هذه الدراسة دراسة الطحان (1995).

وبناء على ما سبق، فإن ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها أنها تناولت أبعاداً ومتغيرات ضمن أبعاد محاسبة المسؤولية، وهي مراكز المسؤولية ودورها في رقابة الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي لكل مركز بالأداء الإجمالي. كما أن أغلب الدراسات السابقة تناولت الاستبانة أداة لجمع البيانات، بينما هذه الدراسة أخذت بيانات رقمية فعلية لمراكز المسؤولية لشركة.

1.2.2 النموذج المعرفي

من خلال الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة بشكل مباشر أو غير مباشر - تم عرضها في الجزء الخاص بالدراسات السابقة من هذا البحث - إلى جانب اللوائح والتعليمات المنظمة لعمل الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)؛ تم تحديد المتغيرات المستقلة للدراسة التي تمثلت بمراكز التكلفة، مراكز الربحية، مراكز الاستثمار، أما المتغير التابع فمحدد بالرقابة على الأداء. والشكل الآتي يوضح المخطط الكروكي للمتغيرات النموذج المعرفي للدراسة:



الشكل رقم (1) يوضح متغيرات النموذج المعرفي للدراسة

1.2.3 التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة

تقوم الدراسة على جملة من المتغيرات أهمها:-

نظام محاسبة المسؤولية - مراكز المسؤولية (مركز تكلفة، مركز ربحية، مركز استثمار)، رقابة

الأداء. وهي تحتاج إلى إيضاح على النحو الآتي:-

- **نظام محاسبة المسؤولية:** يُعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه ذلك النظام الذي يقوم على تقديم معلومات محاسبية تقوم على أساس تقسيم أنشطة الأداء المحاسبي المختلفة (المدخلات، العمليات، المخرجات) على أساس مراكز المسؤولية (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الاستثمار) القائم على المسؤولية وفقا للامتثال للهيكل التنظيمي المحدد للسلطات والمسؤوليات في كل مركز.
- **مراكز المسؤولية:** هي وحدة نشاط الأداء المحاسبي في نظام محاسبة المسؤولية القائم على أساس الامتثال التنظيمي وفقا للسلطات والمسؤوليات المناطة بالمراكز التكلفة أو الربحية أو الاستثمارات.
- **مركز التكلفة:** وحدة نشاط الأداء المحاسبي القائم على أساس رقابة عناصر تكاليف الأداء إلى إجمالي التكاليف، وفقا للسلطات والمسؤوليات المحددة في هذا المركز.
- **مركز الربحية:** هو وحدة نشاط الأداء المحاسبي القائم على أساس رقابة مراكز الربحية إلى إجمالي (الربح/الخسارة)، (هامش الربح، مجمل الربح، صافي الربح التشغيلي، صافي الربح النهائي) وفقا للسلطات والمسؤوليات المحددة في هذه المراكز.
- **مركز الاستثمار:** يتمثل في وحدة نشاط الأداء المحاسبي القائم على أساس رقابة مراكز الاستثمار من خلال مؤشرات ناتجة من قسمة مراكز الربحية إلى إجمالي الموجودات.
- **رقابة الأداء:** فحص جميع عمليات المنظمة للتأكد من كفاءتها وفعاليتها واقتصاديتها، وأنها مطابقة للسياسات واللوائح المقررة.

1.2.4 فرضيات الدراسة

بناءً على تساؤلات الدراسة وأهدافها وفي ضوء النموذج المعرفي للدراسة والدراسات السابقة، تم

صياغة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:-

- ليس هناك دور لمراكز التكلفة في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".
- ليس هناك دور لمراكز الربحية في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".
- ليس هناك دور لمراكز الاستثمار في نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو".

الفصل الثاني

دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء

المبحث الأول

نظام محاسبة المسؤولية

2.1.1 المقدمة

2.1.2 نشأة نظام محاسبة المسؤولية

2.1.3 مفهوم نظام محاسبة المسؤولية

2.1.4 أهمية نظام محاسبة المسؤولية

2.1.5 أهداف نظام محاسبة المسؤولية

2.1.6 مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

2.1.7 مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

المبحث الأول

نظام محاسبة المسؤولية

2.1.1 المقدمة

نظراً لكبر حجم الوحدات الاقتصادية، وتعدد أعمالها فمن الصعب على الإدارة العليا إدارتها؛ لذلك ظهرت الحاجة إلى تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية بما يتلاءم مع طبيعة نشاطها؛ لأن ذلك يحقق مساهمة رئيس كل مركز من مراكز المسؤولية المختلفة عن بنود التكاليف والإيرادات والاستثمارات؛ ومن هنا يمكن التحكم بها والرقابة عليها. ومن هذا المنطلق ظهرت الحاجة إلى نظام محاسبة المسؤولية على الأداء من خلال تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية، سعياً لتحقيق الدور الرقابي للمحافظة على أصول الشركات ومواردها ولهذا؛ سيتناول هذا المبحث مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ونشأتها، وأهدافها ومقوماتها؛ فضلاً عن دورها في الرقابة على الأداء من خلال الوحدات الحسابية التي تتضمن مراكز مسؤولية قادرة على تقديم بيانات ومعلومات محاسبية دقيقة للوصول إلى حقيقة الرقابة على الأداء وكشف الانحرافات ومعالجتها في ضوء التنوع المحاسبي لتطوير الأداء المحاسبي من خلال الرقابة بأنواعها المختلفة للمحافظة على تطور أداء المؤسسات.

2.1.2 نشأة نظام محاسبة المسؤولية

إن فكرة محاسبة المسؤولية في حقيقة الأمر مرتبطة بالإنسان الذي يكلف بأداء عمل معين؛ ومن ثم يتم محاسبته على نتيجة أداء هذا العمل، والدليل على ذلك: أن فكرة المساءلة ورد ذكرها

في القرآن الكريم والسنة النبوية؛ إذ يقول الله تعالى: ﴿ وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسِرَیَ اللَّهِ عَمَلِكُمْ وَرَسُولُهُ، وَالْمُؤْمِنُونَ وَسُرُدُّوهُمْ إِلَىٰ عِلِّيِّ الْعَلِيِّ وَالشَّهَادَةَ فَيَنْعَكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴾ التوبة - الآية 105".

وقوله تعالى: ﴿ وَأَنْ لَّيْسَ لِلْإِنْسَانِ إِلَّا مَا سَعَىٰ ﴿٣٩﴾ وَأَنْ سَعِيَهُ، سَوْفَ يَرَىٰ ﴿٤٠﴾ ثُمَّ يُجْزَاهُ الْجَزَاءَ الْأَوَّلَىٰ ﴿٤١﴾ ﴾ النجم - الآية 39-41.

ويحث الهدى النبوي على كون الإنسان مسؤولاً عن أعماله وعن الأشخاص الذين يقعون تحت رعايته؛ قال رسول الله صلى عليه وسلم ((كلكم راعٍ، وكلكم مسؤول عن رعيته)) (النووي، 1992: 239).

ومع أن بعضهم يرى أن فكرة محاسبة المسؤولية بدأت أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية؛ فإنها أسلوب (إداري- محاسبي) للرقابة على الأداء، وتقييمه عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية للمستويات الإدارية المختلفة؛ ما ينعكس أثره على كفاءة كل مركز مسؤولية (كحالة؛ وحنان، 2002: 422-423). وتمثل محاسبة المسؤولية- شأنها شأن بقية فروع المحاسبة- وسيلة لا غاية؛ كونها تمكن الإدارة - من خلال تطبيقها - من الرقابة على الأداء والارتقاء بأداء العاملين وتحسن نوعية الخدمات والسلع المقدمة، كما يمكن عدها علماً من العلوم الاجتماعية؛ كونها ظهرت وتطورت بوصفها ضرورة ملحة لتلبية احتياجات التقدم في الأنظمة المالية والإدارية (مرتجي، 2007: 22). بينما يشير آخرون إلى أن ظهور مفهوم محاسبة المسؤولية بوصفها نظاماً له دوره في المؤسسة في بداية الخمسينات؛ فقد استخدمت شركة (آرثر اندرسون) هذا المفهوم في عمليات تدقيقها للشركات ذات المنظمة العامة.

وقد تناول (Higgings، 1962:121) مفهوم محاسبة المسؤولية- في مقالة - بأسلوب علمي متكامل في عام 1952م تحت عنوان: محاسبة المسؤولية هذه المقالة تعد؛ أول مقالة علمية لنظام

محاسبة المسؤولية. إذ أوضح أن محاسبة المسؤولية ليست تغييراً للنظرية المحاسبية أو مبادئها؛ وإنما هي أداة للرقابة على التكاليف بالاعتماد على قاعدة من فعل ذلك (جودة؛ والشيخ، 2009: 8). وتبع مقالة (Higgings) مقالات وأبحاث عديدة لكتاب آخرين، كانوا يشيرون دائماً للبصمة التي تركها هذا الكاتب في تطوير نظام محاسبة المسؤولية.

وفي ضوء ما سبق؛ يتبين أن مفهوم محاسبة المسؤولية موجود منذ القدم، ويتطور علم الإدارة والمحاسبة تطور هذا المفهوم، وأصبح علماً من علوم المحاسبة الإدارية.

2.1.3 مفهوم نظام محاسبة المسؤولية

تناول العديد من الباحثين المفاهيم الأساسية لمحاسبة المسؤولية في ضوء الدراسات التي تسعى لتحقيق أهدافها.

فعرفت محاسبة المسؤولية بأنها " أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف بالدرجة الأولى إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والدخل بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في ظل برنامج أو موازنة تخطيطية مسبقة بحيث يمكن إصدار التقارير الرقابية عن الأداء الفعلي مقارنة بالمخطط لكل مركز من مراكز المسؤولية؛ ما يمكن من تحديد المسؤولية عن الانحرافات تحديداً دقيقاً ومعالجتها بكفاءة وفي الوقت المناسب" (Cox & Other 1989, 42). كذلك عرفت " بأنها أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم نظام محاسبي لتحقيق الرقابة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص من جهة ثانية، وذلك من خلال تحديد الأداء المخطط والأداء الفعلي ومقارنتها لتحديد المسؤولية لاتخاذ القرارات العديدة، سواء القرارات التصحيحية أو قرارات المساءلة والمكافأة (سماره، 2015: 9)؛ لذلك تعد محاسبة المسؤولية " تقنية مراقبة التكاليف الإضافية" (Rani, 2015:185).

كما تعرف محاسبة المسؤولية بأنها "أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها" (كامل، 2009: 126).

تؤكد التعاريف السابقة على أن محاسبة المسؤولية هي أسلوب محاسبي يرتبط بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال تحديد مراكز المسؤولية وفقاً لمستويات المسؤولية المختلفة؛ التي تعمل على تحقيق أهداف معينة، ومن ثم إصدار التقارير عن هذه المراكز لتقييم كفاءة أدائها وفقاً لمسئولياتهم.

بينما عرف حسين محاسبة المسؤولية بأنها " نظام يختص بتجميع بيانات النشاط لكل وحدة في أدنى مستوى في التسلسل التنظيمي والتي يطلق عليها وحدات أو مراكز المسؤولية، وقد تكون فرداً وتلك عادة يتكون مركز المسؤولية من إدارة أو قسم له رئيس أو مدير، ويعمل من عدد من الأفراد تحت إشرافه" (حسين، 1998: 86). ويشير هذا المفهوم إلى أن النظام يعمل على جمع البيانات من مصادرها المختلفة على أساس مراكز المسؤولية المرتبطة بالهيكل التنظيمي، إلا أنه لم يوضح كيفية قياس الأداء.

كذلك عرفت محاسبة المسؤولية بأنها " ذلك النظام الذي يقوم على أساس تقسيم المنشأة إلى مراكز قرارات ثم ربط التكاليف أو الإيرادات بالأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المراكز، مما يدفع الإدارة العليا إلى تفويض بعض الصلاحيات مع الاحتفاظ لنفسها بحق مساهلة ومحاسبة المسؤولين عن التقصير والانحرافات التي تحدث في تلك المراكز" (جبارة، 2016: 59).

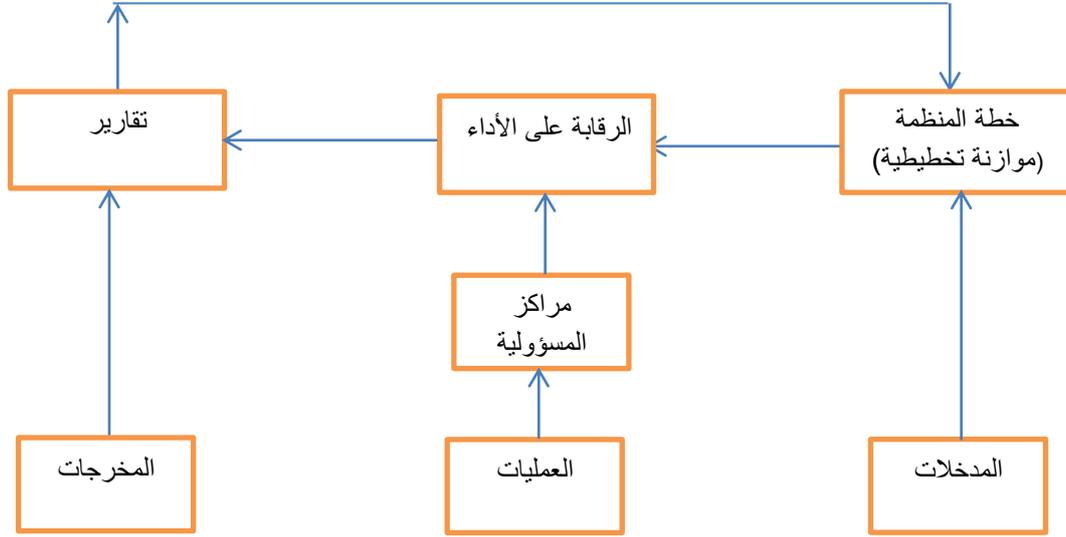
وهذا المفهوم يؤكد على أهمية الربط بين القرارات بالأشخاص المسؤولين، وهذا- بحد ذاته- اتجاه حديث نسبيا في المحاسبة؛ بحيث يحقق الرقابة الفعالة على الأداء نتيجة لربط المسؤولية بالأشخاص، إلا أنه اقتصر على مراكز التكاليف ومراكز الربحية دون مراكز الاستثمار.

وأشار (Zimmerman, 1995: 163) إلى أن نظام محاسبة المسؤولية " جزء من نظام تقييم الأداء المستخدم لقياس نتائج العمليات لمراكز المسؤولية". وبهذا يشير هذا المفهوم إلى تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، لكنه لم يحدد الكيفية التي يتم فيها التقييم.

كما عرفت محاسبة المسؤولية بأنها " نظام محاسبي يهدف إلى تحقيق الرقابة على الأداء عن طريق ربط المسؤولين عن الانفاق بالمستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للوحدات الاقتصادية بهدف اصدار تقارير لكل مركز من مراكز المسؤولية وبذلك تحدد المسؤولية" (السيدية، 1987: 320-321). كذلك عرفت محاسبة المسؤولية أنها نظام المحاسبة الذي يقوم بجمع البيانات عن الإيرادات والتكاليف من مناطق المسؤولية، ويقدم تقارير بها، وتخطيط مثل هذا النظام يقوم على افتراض أنه يتعين على المدراء أن يتحملوا المسؤولين عن تصرفاتهم الخاصة، وأفعال مرؤوسيه، وتصرفات من هم في عهدهم، وعن أية أنشطة أجريت في مركز مسؤوليتهم (Safa, 2012: 161).

ونظرا لتعدد تعريفات محاسبة المسؤولية في أدبيات المحاسبة الإدارية التي سبق سردها؛ فقد وجد الباحث أن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية نظام يقوم على تقديم معلومات محاسبية تقوم على أساس تقسيم أنشطة الأداء المحاسبي المختلفة (المدخلات، العمليات، المخرجات) على أساس مراكز المسؤولية (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الاستثمار) القائمة على المسؤولية وفقا

للامتثال للهيكل التنظيمي المحدد للسلطات والمسؤوليات في كل مركز، والشكل الآتي يوضح أهم جوانب المفهوم.



الشكل رقم (2) يوضح تعريف نظام محاسبة المسؤولية

2.1.4 أهمية نظام محاسبة المسؤولية

تتمثل أهمية نظام محاسبة المسؤولية في كونها عنصراً من عناصر الرقابة الداخلية؛ حيث تشارك في رسم الخطط لمراكز المسؤولية المختلفة، وتعمل على رقابة الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة في استخدامها؛ ما ينعكس في زيادة الإنتاجية والأرباح المحققة، كما تعمل على تقييم أداء مراكز المسؤولية وفقاً للخطط الموضوعية لمحاسبة أفراد كل مركز مسؤولية على أدائهم لواجباتهم (مرتجي، 2007: 27). وهذا ينعكس في تقليص حوادث العمل ومشاكله داخل مراكز المسؤولية؛ ما يسبب في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية (القطب، 2012: 37). كما تتبع أهمية نظام محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً لا يتجزأ من النظام الرقابة الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها وكذلك في تقييم أداء الأقسام والادارات في الوحدة الاقتصادية، كما تعد من

الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف إلى مدى إسهام كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل (كلاب، 2008: 20).؛ فضلاً عن أنه يجمع بين نظامين: أحدهما إداري والآخر محاسبي؛ لذلك فهو يعمل على تفعيل الجانب التطبيقي في الإدارة والمحاسبة.

2.1.5 أهداف نظام محاسبة المسؤولية

يعد نظام محاسبة المسؤولية أحد الأنظمة المحاسبية المهمة في التخطيط والرقابة والتقييم على أداء الوحدات الاقتصادية من خلال المراكز التي تعتمد عليها، وفي ضوء ذلك أمكن التوصل إلى مجموعة من الأهداف العامة لنظام محاسبة المسؤولية هي (الفضل؛ وشعبان، 2003: 248-250):

- إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.
- تساعد في تقييم الأداء الخاص لكل مستوى من المستويات الإدارية، والتعرف إلى الإنحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.
- تسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء من خلال تعامل محاسبة المسؤولية مع التقرير عن المعلومات.
- تمكين المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمنظمة، والمسؤولية عن وحدات الإشراف والمسؤولين عن الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات.
- يمثل أسلوب محاسبة المسؤولية مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية؛ حيث يتطلب تطوير النظام المحاسبي القائم، ونظام التقارير من خلال عملية ربط مباشرة مع الهيكل الإداري في المنظمة.

- كما اضاف (باسردة، 2008: 20) تخفيف العبء على الإدارة العليا، من خلال اعتماد محاسبة المسؤولية مفهوم الإدارة بالاستثناء في إعداد التقارير الرقابية، والتركيز على الانحرافات الجوهرية.

2.1.6 مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

إن مقومات أي نظام محاسبي هي الأسس والأدوات والإجراءات، التي يركز عليها هذا النظام المحاسبي في التطبيق العملي، وعلى الرغم من خصوصية تطبيق كل نظام محاسبي في الحياة العملية تبعاً لطبيعة تنظيم الوحدة الاقتصادية، وأسلوب إدارتها وعملها، فإن هناك مقومات رئيسة مشتركة في أي نظام لمحاسبة المسؤولية.

وبالرجوع إلى الدراسات السابقة حول موضوع تحديد مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالآتي (الهيكل التنظيمي، مراكز المسؤولية، نظام المعلومات المحاسبي، الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية، نظام التقارير الرقابية، الحوافز):

2.1.6.1 الهيكل التنظيمي

بحيث تتضح في الهيكل التنظيمي الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية والمراكز التي تتألف منها وكذلك المهام ومعالم الصلاحيات والمسؤوليات، إلى جانب وضوح السياسات والإجراءات السياسية من ناحية المتطلبات التنظيمية (ميدة، 2003: 323). ولقد عرف التنظيم الإداري بأنه " الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والصلاحيات بين الأفراد، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق أهداف الخطة، بعد ما تم تجميع أوجه النشاط اللازمة لذلك" (زويلف، 2000: 45). وبعد الهيكل التنظيمي بمثابة العمود الفقري الذي يؤدي إلى تحديد مراكز المسؤولية بوصفها إحدى المقومات الأساسية لهذا النظام (عقل؛ وعزيريل؛ وزهد، 2015: 7). ويساعد كذلك في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى. ويعتمد نظام محاسبة

المسؤولية بوصفها أحد أنظمة الرقابة على وجود تنظيم داخلي سليم وخريطة مسؤولية تعمل على توضيح السلطات التي يتم تفويضها لكل فرد أو مستوى إداري أو مركز المسؤوليات التي تقع على عاتقها؛ فضلاً عن وجود تخطيط سليم وذلك من خلال تحديد الأهداف ووضع المعايير التي في ضوئها تتم الرقابة، فإن التنظيم يلعب دوراً في إنجاح وظيفة الرقابة لا تقل أهمية عن دور التخطيط. ويعد الهدف الرئيس في الشركة هو تحديد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، فضلاً عن مسؤوليات الأشخاص والعلاقات بينهما، ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة الشركة وحجمها وعدد المستويات التنظيمية، والانتشار الجغرافي لها (الرزقي، 2007: 35).

2.1.6.2 مراكز المسؤولية

بعد تحديد الهيكل التنظيمي وتحديد السلطات والمسؤوليات بوضوح؛ يتطلب الأمر تحديد وحدات المسؤولية، ويتم ذلك عن طريق تقسيم الهيكل التنظيمي إلى وحدات تنظيمية صغيرة موزعة على مختلف المستويات الإدارية يطلق عليها مراكز المسؤولية، وأن تحديد مراكز المسؤولية للأقسام الإنتاجية والخدمية من أجل تحقيق الرقابة على تلك المراكز وترشيدها، لا يفي بالغرض المطلوب في تحقيق أهداف الإدارات العليا في التخطيط والرقابة على المدى البعيد، ما لم يكن ذلك مقروناً بوجود نظام محاسبة المسؤولية (الربيعي؛ وعبد المطلب، 2005: ب.ص)؛ الأمر الذي يعني أن محور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يركز حول تقسيم المنشأة إلى مراكز المسؤولية (زامل، 2000: 51)، بحيث يتطلب إجراء عملية حصر تام للتكاليف والإيرادات والإنتاج والخدمات وغير ذلك من متطلبات نشاط الوحدة أو مراكز المسؤولية (وداعة الله، 2016: 31). وتساعد عملية الحصر السابقة في تحقيق عدة أهداف؛ منها (ميد، 2003: 328):-

- الرقابة على تكاليف الإنتاج واستخدام عوامل الإنتاج على مستوى الإشراف والمسؤولية.

- توفير البيانات والمعلومات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكاليف.

- مساعدة الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات المختلفة.

وتعرف مراكز المسؤولية بأنها " نقاط رقابة على عمليات المنشأة ويجب أن تطابق مع التنظيم في الوحدات الاقتصادية" (Smith & other, 1986: 329).

كما تعرف مراكز المسؤولية بأنها " موقع في المنظمة له سلطة الرقابة والتحكم في التكاليف أو في تحقيق الإيرادات أو في استخدام الأموال المستثمرة" (جاريسون؛ ونورين، 2002: 639). ومن خلال التعريف السابق؛ يتضح أن مركز المسؤولية قد يكون نقطة للرقابة على التكاليف والإيرادات ورأس المال المستثمر مجتمعة أو منفصلة؛ بحسب نوعية النشاط الذي يمارسه مركز المسؤولية. وسوف نتناوله في المبحث الثالث.

2.1.6.3 نظام المعلومات المحاسبي

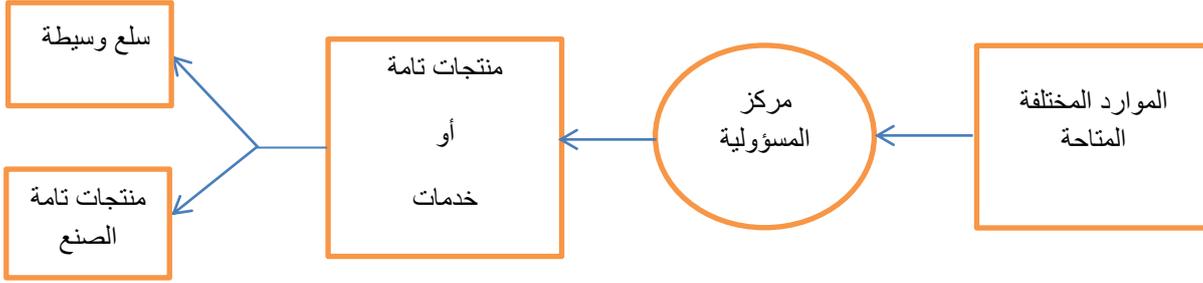
ترتكز فكرة نظام المعلومات بشكل عام على وجود مجموعة من المتغيرات؛ تمثل استخدامات للنظام أو مدخلاته، وعلى وجود مجموعة من العمليات التي يقوم النظام بأدائها على هذه المدخلات في ظل ظروف بيئية معينة ومعايير أداء محددة، ومجموعة من النتائج التي تمثل الإنتاج النهائي للنظام، وبذلك يقوم أي نظام على ثلاثة أركان أساسية هي:

- مجموعة مدخلات النظام: تتمثل تلك المدخلات في الموارد المخصصة للاستخدام داخل ذلك المركز لتحقيق هدف محدد خلال فترة محددة.

- مجموعة العمليات: هي العمليات التي يقوم النظام بأدائها والظروف البيئية المحيطة بالأداء وعمليات التشغيل.

- مجموعة مخرجات النظام: تتمثل المخرجات في وحدات المنتج النهائي التي يتم عرضها للبيع في السوق، أو وحدات الإنتاج تحت التشغيل التي تستخدم مدخلات لمراكز مسؤولية أخرى- أي بمثابة سلع وسيطة لتلك المراكز (أبو محسن، 2009: 35).

ويمكن إيضاح حركة المدخلات والمخرجات كما في الشكل الآتي:



الشكل رقم (3) يوضح حركة المدخلات والمخرجات لمراكز المسؤولية

المصدر: (زامل، 2000: 510)

حيث تمثل مراكز المسؤولية في المنشأة الاقتصادية القاعدة الأولى لجمع البيانات المحاسبية وتصنيفها وترتيبها إذ تعد مدخلات النظام المحاسبي، ويتم توصيف الحسابات وترميزها وفقاً للنظام المحاسبي (الحارس، 2004: 29). ويمثل النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية أمرين متكاملين يكمل أحدهما الآخر في تمكين محاسبة المسؤولية من أداء مهامها في رقابة أداء الأقسام والمراكز وتقييمها من خلال ربط بنود التكاليف والإيرادات بوحدة ادارية معينة (مرتجي، 2007: 52)؛ لذلك يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية توافر نظام محاسبي [مالي، تكاليفي، إداري] ملائم وفعال يساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لمختلف الأنشطة في الوحدة الاقتصادية على مستوى كل مركز مسؤولية (ميدة، 2003: 334). لذلك فإن نظام محاسبة المسؤولية يعتمد بشكل أساسي على النظام المحاسبي التكاليفي من خلال ربط عناصر التكاليف بشخص معين في التنظيم بهدف المساءلة وتقييم الأداء، معتمداً في ذلك على تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وحصر عناصر التكاليف وتحديدها وتوضيح علاقتها بهذه المراكز، والتقرير عنها وفقاً لخضوعها

للرقابة والتحكم. ويظهر دور نظام المعلومات المحاسبية من خلال النظام المحاسبي التكاليفي في إقامة نظام محاسبة المسؤولية من خلال الآتي:

1- الاهتمام في تحقيق أهداف مراكز المسؤولية

تسعى أية منشأة اقتصادية إلى تحقيق نوعين من الأهداف؛ فهناك أهداف تسعى المنشأة إلى تحقيقها على المدى الطويل، وتسمى بالأهداف الاستراتيجية، وهناك نوع آخر يسمى بالأهداف التشغيلية التي يتم تحقيقها على المدى القصير؛ حيث تعمل الأهداف الاستراتيجية على توفير معلومات عن الوضع التنافسي للمنشأة داخل السوق ومعرفة المركز المالي، أما ما يتعلق بالأهداف التشغيلية فإنها توفر معلومات عن عناصر التكاليف (مواد، واجور وكذلك المصروفات المتنوعة) (موسكوف؛ وسميكن، 2002: 64). إلا أن دور المعلومات المحاسبية لا يقتصر فقط عند عملية تحديد الأهداف؛ بل يسهم أيضا بشكل واضح في تحقيق هذه الأهداف لكل مركز مسؤولية من خلال التنسيق بين احتياجات كل مركز من المعلومات؛ حتى لا يكون هناك تعارض.

2- توفير معلومات عن أداء مراكز مسؤولية

بعد أن يتم تحديد أهداف كل مركز من مراكز المسؤولية، تبدأ عملية الترجمة الفعلية لتحقيق تلك الأهداف، وذلك عن طريق استخدام موارد المنشأة لبلوغ تلك الأهداف. وهنا يشير زامل إلى أنه يظهر دور نظام التكاليف من خلال تجميع نتائج التنفيذ الفعلي من واقع استخدام هذه الموارد، بواسطة الحسابات والدفاتر، وكذا التجهيزات المختلفة، ومن هنا تتوافر البيانات الفعلية الضرورية لإعداد التقارير المالية، للوفاء باحتياجات الأطراف الخارجية، وفي الوقت نفسه يتم استخدام تلك التقارير بوصفها أداة رقابية تظهر مدى توافق التنفيذ الفعلي مع ما هو مخطط (زامل، 2000: 61). ومما تقدم يتبين أن النظام المحاسبي التكاليفي يسهم بشكل فعال في إنجاح المساءلة

المحاسبية من خلال مخرجات النظام من المعلومات التي تكون بمثابة أداة رقابية تظهر مدى تحقيق المستويات الإدارية المختلفة لأهدافها؛ وذلك من خلال قيام النظام بتقديم تقارير عن أداء مراكز المسؤولية الفعلي والعمل على تصحيحها، إذ إنه بدون هذه المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف يصعب على الإدارة العليا التحقق من مدى كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام عناصر التكاليف، وكذا مدى فعاليتها في تحقيق الأهداف المطلوب (الخطيب، 1981: 108).

2.1.6.4 الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية

حتى يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في أية مؤسسة، سواء كانت مؤسسة عامة أم مختلطة، صناعية كانت أم خدمية؛ يجب أن يتم إعداد موازنات تخطيطية تسهم في رسم الطريق من خلال تحديد أهداف مراكز المسؤولية ورسم سياساتها، ومن ثم يتم تفصيل الخطة الشاملة للمنشأة بحسب هذه المراكز؛ بحيث يوكل تنفيذ كل جزء منها إلى شخص محدد؛ وبهذا تكون أرقام الموازنة بمثابة مجموعة من الأهداف المعيارية موزعة على حسب المسؤولين عن تنفيذها؛ أي إن هذه التقديرات تعبر عن مسؤوليات مديري مراكز المسؤولية؛ وذلك أن الموازنة تعد تعبيراً كمياً عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة العمل المقبلة، وحتى تقوم الإدارة بالقيام بواجباتها فإن عليها تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرارات الإدارية بطريقة كفؤة (الجديبة، 2007: 52). فمحاسبة المسؤولية لا تقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات وإنما تتعداها لتصل إلى المسؤولين عنها، وهذا لا يتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سلفاً بمركز المسؤولية المتسبب فيها، وتسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها من خلال إعداد الخطط اللازمة لذلك، وذلك عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية (جودة؛ والشيخ، 2009: 9). إن نجاح نظام الموازنات التخطيطية وفعاليتها بالتطبيق العملي؛ يعتمد على مدى

استخدام المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنات لبيانات الموازنات والتقارير الدورية، ومدى إشراكهم في إعدادها وواقعية تنفيذها؛ لذلك تعد الموازنات أداة تستخدمها الإدارة العليا لتشجيع الرقابة الذاتية للمديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة، وأساساً تقارن به الأنشطة الفعلية مع المخططة بما يحقق الرقابة خلال التنفيذ، وكذلك يتم ربطها بنظام الحوافز (المومني، 2016: 21).
إن أساس إعداد الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية تكمن في أن تسعى الإدارة في كل مركز إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وأن يتم ربط تقديرات الموازنة بالتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية؛ وذلك من خلال جعل كل وحدة إدارية في التنظيم الإداري مركزاً للمسؤولية (الجنابي؛ والجبوري، 2014: 135).

2.1.6.5 نظام التقارير الرقابية

تعد التقارير - في ظل نظام محاسبة المسؤولية- وسيلة للعرض ونقل المعلومات إلى رؤساء مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية، والغرض من هذه التقارير هو التعرف إلى أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً، وهذا بدوره يحقق الرقابة على الأداء (الخالدي، 2015: 26). وتعرف تقارير الأداء " بأنها وسيلة اتصال بين المستويات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية، تتضمن بيانات ملخصة لما جاء في السجلات والحسابات، ومعدة بطريقة موضوعية في ضوء مقومات معينة وبمستويات متتابعة؛ بهدف مساعدة الإدارة في الرقابة" (هاشم، 1986: 235). وقد ارتبطت محاسبة المسؤولية بنظام التقارير؛ حيث عرفت أنها: " نظام لإعداد تقارير عن الإيرادات والتكاليف، مفصلة على الهيكل التنظيمي حسب المستوى المسؤول عنها" (بسيوني، 1993: 3). وتعدد أنواع التقارير - وفقاً للهدف منها- فهناك تقارير من ناحية الجهة المستفيدة منها تقارير خارجية وأخرى داخلية، أما الأولى فموجهة إلى المستخدمين

الخارجين؛ كالمستثمرين، والجهات الحكومية والبنوك، أما الأخرى فللمستخدمين الداخليين في الإدارة. كما يمكن تقسيم التقارير -حسب المحتوى- إلى كمية وقيمية، أما الكمية فهي تلك التقارير التي تحتوى على معلومات كمية عن أحجام الإنتاج والمبيعات أو على كمية عناصر الإنتاج، أما التقارير القيمية فهي تحتوى عادة على ترجمة نقدية للمعلومات الكمية. وجمع (الصواف، 1993: 95) بين التقارير الكمية والقيمية؛ أي تحتوى على عناصر التكاليف من (مواد، وأجور ومصروفات أخرى) لمنتج معين. كما أن هناك تقارير تهدف إلى تقييم أداء الأفراد داخل المستويات الإدارية؛ تسمى تقارير الأداء، ويؤكد (فراج، 1987: 199) على أن الاتجاه الحديث في إعداد تقارير الرقابة الذي يهدف إلى التقرير عن أنشطة مراكز المسؤولية بالمنشأة تبعاً للأشخاص المسؤولين عن تنفيذ هذه الأنشطة؛ حيث إنه يجب عند إعداد تقارير الأداء؛ مراعاة قواعد يجب أن يتم الالتزام بها؛ حتى تكون فاعلة في الرقابة على الأداء وتقييمه، ومن هذه القواعد ما يأتي (كحالة؛ وحنان، 2002: 443):

- 1- التقرير وفق المستويات الإدارية: يجب إعداد التقارير وفقاً للمستويات الإدارية المنبثقة عن الهيكل التنظيمي للمنشأة، أي وفقاً لخطوط السلطة والمسؤولية بحيث تغطي التقارير البيانات والمعلومات الخاصة بنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية.
- 2- ملاءمة التقرير للمستوى الإداري: بحيث أن يكون مضمون التقارير ومستوى التفاصيل الواردة فيها ملائمة أو غير ملائمة أو غير ضرورية لاحتياجات المستوى الإداري المعني باتخاذ القرارات.
- 3- التكاليف والإيرادات القابلة للتحكم: حتى تكون محاسبة مدير المركز المسؤول موضوعية ينبغي اقتصار التقرير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابته وتحكمه.

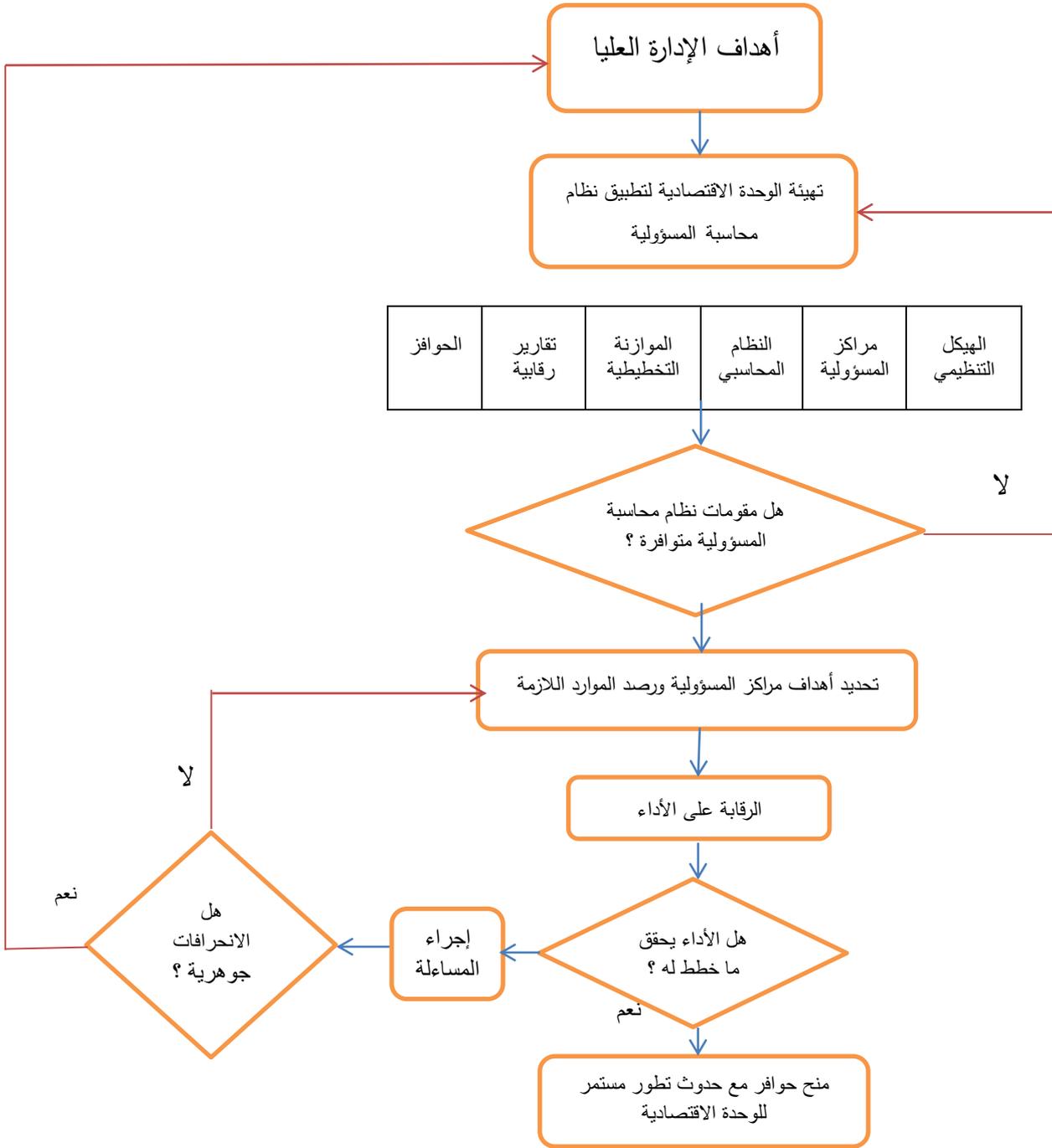
4- ثبات شكل وعناصر التقرير: يتطلب الثبات تصميم نموذج ثابت لشكل التقرير وما يجب أن يتضمنه من بيانات بما يلائم نشاط مركز المسؤولية.

5- السرعة والدقة في تقديم التقرير: السرعة والدقة في تقديم المعلومات هما مطلبان أساسيان ليتمكن متخذ القرار من ممارسة الرقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق الهدف الموضوع.

2.1.6.6 الحوافز

يعد نظام الحوافز الفعال من المقومات المهمة اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية ويرتبط بنتائج مراكز المسؤولية؛ كون الحافز يدفع الأشخاص للقيام بالعمل، ويعطى مكافأة للأداء المتميز في تنفيذ العمل ويخلق المنافسة؛ ما ينعكس إيجابياً على أداء الوحدة الاقتصادية (المومني، 2016: 24)؛ لذلك فالحوافز تعد " الإمكانيات المتاحة التي توفرها البيئة المحيطة بالفرد التي يمكن الحصول عليها واستخدامها لتحريك دوافعه نحو سلوك معين وأدائه لنشاط أو مجموعة نشاطات معينة بالشكل أو الأسلوب الذي يشبع رغباته أو حاجاته أو توقعاته ويحقق أهدافه (العديلي، 1995: 151). ومن التعريف السابق؛ نجد أن هناك فرقاً بين الحافز والدافع؛ فالحافز شيء خارجي، يوجد في البيئة تعمل إدارة الوحدة على توفيره للعاملين فيها لإثارة حاجاتهم ثم دوافعهم في حين أن الدافع شيء داخلي نابع من الفرد للوصول إلى حاجة معينة (شاويش، 2000: 208). إن أية وحدة اقتصادية ترغب في أن يتوافر لديها نظام حوافز فعال ينبغي أن تستند إلى نظام يشمل التعرف إلى دوافع كافة أفراد التنظيم وتحديد أولويات هذه الدوافع من جهة نظر أفراد التنظيم (الخالدي، 2015: 28). وهذا بدوره يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في إطاره المتكامل وبصورة فاعلة. وفي ضوء ما سبق؛ يجب على المؤسسات البحث عن آلية لتفعيل الحافزية في أجزاء العمل؛ الأمر الذي يدفع العاملين إلى تحسين إنتاجيتهم بشكل إداري

ودون الحاجة إلى فرض أوامر إدارية روتينية قد تؤثر على الجانب الإنساني للعاملين وكما سيؤثر سلباً على العمل. ومن خلال الاستعراض السابق لمقومات نظام محاسبة المسؤولية؛ يمكن للباحث أن يقدم أنموذجاً لإمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وذلك من خلال الشكل رقم (4) الآتي:



الشكل رقم (4) يوضح مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة

المصدر: إعداد الباحث بتصريف من دراسة بأسردة

ويبدو للباحث أن مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية هي الأساس لنجاح هذا النظام من تحديد لمراكز المسؤولية وتقسيم للمهام في كل مركز مسؤولية، وفي ضوء تطبيق هذا النظام يمكن للإدارة العليا تحقيق أهدافها التي تتمثل في أهداف المنشأة ككل من خلال تحديد معايير محددة لأداء كل قسم وسهولة الرقابة على الأداء ومعرفة مدى كفاءة وفاعلية واقتصادية كل قسم. إن مقومات نظام محاسبة المسؤولية تكمن في جودة الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤولية والسلطات لكل مركز مسؤولية مع وجود نظام محاسبي موحد لجميع مراكز المسؤولية، وكذلك موازنات تخطيطية وتصميم نظام للتقارير للرقابة لمعرفة نتائج مراكز المسؤولية مع توافر نظام عادل وفعال للحوافز.

2.1.7 مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

إن نظم الرقابة التقليدية التي كانت متبعة في الوحدات الاقتصادية لم تلب احتياجات الإدارة العليا بشكل كامل في إحكام الرقابة على استخدام الموارد الاقتصادية في الوجود المحددة لها، وكذا المساعدة في تحقيق أهدافها، بل ظلت تعاني من جوانب قصور؛ من أهم هذه الجوانب (الجبالي، 1998: 214-216):

1- عدم اهتمام الإدارة العليا برقابة أداء العنصر البشري وإغفال المتطلبات الأساسية لتحسين الأداء.

2- ضعف التوصيف للوظائف داخل الهيكل التنظيمي، وكذا الازدواجية في تنفيذ الأعمال والأنشطة المختلفة في الوحدات الاقتصادية، أضعف من دور وظيفة الرقابة، من خلال عدم قدرة أخصائي الرقابة على تحديد المسؤولية عن أية أخطاء أو انحراف بشكل واضح.

3- تركيز أنظمة الرقابة التقليدية على رقابة عناصر التكاليف بهدف الحصول على تكلفة الإنتاج، وعدم الاهتمام بشكل أكبر على مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة.

- 4- ضعف بعض أساليب ووسائل الرقابة المستخدمة في بعض الوحدات الاقتصادية؛ مثل الاعتماد على خطط إجمالية للنفقات والإيرادات، وعدم تفصيل هذه الخطط وفقا للأنشطة والمراكز المختلفة؛ حتى يتم تحديد نقاط الضعف والقصور بشكل واضح ودقيق.
 - 5- مركزية الإدارة أسهم في إضعاف دور الرقابة، من خلال عدم وجود السلطة الكافية للمستويات الإدارية الأدنى في إدارة وتنفيذ الأنشطة المكلفين بها؛ ما حدا بهم إلى التملص من تحمل المسؤولية.
 - 6- استخدام الإدارة العليا للرقابة في تتبع عثرات الأفراد ومن ثم محاسبتهم، بدلا من إشعارهم بالهدف الأساسي من هذه الوظيفة وهو تحسين أدائهم وتحفيزهم على تجاوز الصعوبات.
- ونتيجة لذلك القصور؛ فإن نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا التي تعود على الوحدة الاقتصادية في حال تطبيقه فيها، وهي على النحو الآتي (خشارمة؛ والعمري، 2004: 33):
- يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلا من قياسها على مستوى إجمالي؛ ما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤثر بها.
 - يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق؛ الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة.
 - يساعد في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير تقييم الأداء.
 - يجعل العاملين بالوحدة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أم خارج مسؤولياتهم.
 - يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمكن معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات.

- يمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستخدمين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة.
- كما اضاف(عطية، 1988: 63) توضح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات أكبر، فضلاً عن معرفة كفاءتهم في تحقيق أهداف مراكزهم وارتباطهم بالأهداف العامة.
- كما اضاف(كامل،2009: 126) تسهيل رقابة النشاط في الوحدة الاقتصادية بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية.

المبحث الثاني

الرقابة على الأداء

2.2.1 المقدمة

2.2.2 مفهوم الرقابة على الأداء

2.2.3 أهمية الرقابة على الأداء

2.2.4 أهداف الرقابة على الأداء

2.2.5 عناصر الرقابة على الأداء

2.2.6 مقاييس أداء مراكز المسؤولية

المبحث الثاني

الرقابة على الأداء

2.2.1 المقدمة

لقد استحوذ موضوع الرقابة على الأداء على اهتمام رجل الإدارة أيا كان موقعه داخل المنشأة؛ حكومية أو غير حكومية، هادفة للربح أو غير هادفة للربح؛ فالرقابة تمثل نظاما جوهريا، ينبغي على كل إدارة رشيدة أن تقيم أركانه (زامل، 2000: 6).

وأصبح تقييم الأداء جزءاً لا يتجزأ من الرقابة المالية الحديثة؛ فالرقابة المالية التقليدية تهدف للتأكد من حسن إدارة الموارد المالية دون تبذير أو إسراف؛ بينما الرقابة المالية الحديثة تعمل على تقييم الأداء ودراسة الفاعلية، والكفاءة للبرامج، وذلك للتأكد من حسن استخدام المال؛ فالرقابة على الأداء هي أكثر مجالات الرقابة اتساقاً؛ لأنها تستوعب اشتراك كل العاملين في مراكز المسؤولية المختلفة في المستوى الأعلى والمتوسط والأدنى على حد سواء كل قدر ما خصص له (السيدية، 1987: 337)، وتهدف إلى تسليط الضوء على الكفاءة والاقتصادية والفاعلية في استغلال المنظمة للموارد المتاحة لها. (الأصم وآخرون، 2001: 226). وبصفة عامة؛ يمكن القول: إن فكرة الرقابة لم تكن مهمة في يوم ما؛ لأنها انبثقت من طبيعة مهام الإدارة؛ فكل مدير مسؤول عن إدارة يستخدم من الوسائل التي تكفل له تتبع مرؤوسيه ومراجعة أعمالهم والحكم على أدائهم، للتأكد من سلامة تنفيذ الخطط في ضوء السياسات المرسومة وصولاً إلى الأهداف المنشودة.

2.2.2 مفهوم الرقابة على الأداء

ساد مفهوم رقابة الأداء في الولايات المتحدة الأمريكية، وطبق أساساً في القطاع الحكومي ويقصد به: " فحص جميع عمليات المنظمة للتأكد من كفاءتها وفعاليتها واقتصاديتها، وأنها مطابقة للسياسات واللوائح المقررة" (الطحان، 1995: 113).

إن رقابة الأداء تعني: "التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة، من خلال دراسة مدى جودة الأداء، واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة في المنظمة بما يحقق الأهداف" (حسن، 2003: 274). ويرى الباحث أن هذا المفهوم يركز على رقابة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة وفقاً لما خطط لها.

في حين يرى البعض الآخر أن الرقابة هي الوظيفة الرابعة من وظائف الإدارة (التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة). والرقابة إما أن تتم بصورة مباشرة كالاتصالات والزيارات الميدانية، أو بصورة غير مباشرة عن طريق تقييم الأداء (الكسم، 2001: 125)، فضلاً عن أنها عملية تقييم النشاط الإداري الفعلي ومقارنتها بالنشاط الإداري المخطط، وبعد ذلك يتم تحديد الانحرافات بطريقة وصفية أو كمية من أجل اتخاذ اللازم لمعالجة الانحرافات.

أما آخرون فيرون أن مفهوم الرقابة في المنظمات يتمثل بثلاثة اتجاهات فكرية، الفكر الكلاسيكي الذي تعني الرقابة عنده " أنها عبارة عن تفتيش أو تهديد للمخالفين من العاملين والأفراد عند ارتكابهم أي خرق للتعليمات واللوائح السارية، أما الاتجاه الثاني فهو مفهوم المدرسة السلوكية الذي يعد الرقابة " عبارة عن عملية التأثير في سلوك الأفراد نحو تحقيق النتائج المرجوة، أما الاتجاه الثالث فهو الاتجاه العملي (التطبيقي) الذي يركز على النواحي التطبيقية للرقابة وذلك من

خلال وضع المعايير، وقياس الأداء ومقارنته بالمتحقق الفعلي، ومن ثم تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعة (منصور، 1999: 258).

وعلى اعتبار أن عملية الرقابة على الأداء تنطوي على عملية منتظمة ودورية وتتلاءم مع نشاطات عمل كل مؤسسة تهدف إلى تحديد أهداف المؤسسة ووحداتها الوظيفية، وهي تتطلب مراقبة وملاحظة أداء الشركة بشكل مستمر؛ حتى يتم الحكم على كفاءتها على أساس موضوعي وليس شخصياً، تحديد معدلات الأداء التي تكون عندها المستويات مقبولة لتحقيق الأهداف (المطيري، 2011: 35). إن المتتبع لعملية ممارسة الرقابة بوصفها وظيفة إدارية يلاحظ أنها انتقلت من الرقابة على استخدام الموارد (جوانب كمية) إلى التركيز بدرجة رئيسة على رقابة أداء العنصر البشري عند استخدامه لموارد المنشأة؛ أي التركيز على ممارسة الأفراد للأنشطة المختلفة وليست رقابة الأنشطة في حد ذاتها؛ حيث أكد هذا المفهوم كل من كونتر وأدونيل (أبو الخير، ب.ت: 263). على أن مفهوم الرقابة أصبح أكثر اتساعاً وعزت الأدوات الكلاسيكية غير قادرة على القيام بدور فاعل في الحياة العملية؛ فالقوائم المالية مثلاً لم تعد قادرة على إعطاء صورة واضحة عن آليات العمل المعرفي والصناعي أو غيرها؛ لذا فإن أغلب المختصين يتجهون إلى أفضل أداة للقيام بعملية تقويم الأداء وذلك؛ عن طريق التحليل المالي، وفي أواخر القرن المنصرم، تبلور مفهوم الرقابة على الأداء (رقابة الأداء)؛ إذ ذهب بعض المختصين إلى اعتبار الرقابة على الأداء تمثل مدى معرفة قدرة الإدارة على القيام بأفضل استخدام للموارد وتقديم أفضل منفعة، وهذا الدور يتأتى عن طريق مراكز المسؤولية (الساطي، 1977: 5).

2.2.3 أهمية الرقابة على الأداء

إن أهمية الرقابة تأتي من قدرة المنشأة على الوصول إلى نتائج التقييم للعمل من خلال مراكز المسؤولية في ضوء رؤية واضحة، تعكس حقيقة الخطة، وترجع أهمية الرقابة على الأداء إلى الأسباب الآتية (حامد، 2004: 78-79):

- إن عملية الرقابة على الأداء تساعد في توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة للإشراف، وحيث يكون الإشراف سوف تكون الرقابة أكبر.
- إن الرقابة على الأداء تعمل على ترشيد الطاقة البشرية في الشركة مستقبلاً؛ حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتميئتها، وكذلك العناصر غير المنتجة من أجل الاستغناء عنها، أو محاولة إصلاحها بهدف زيادة كفاءتها؛ إذ إن تقييم الأداء يتطلب أساساً موضوعياً لوضع أنظمة الحوافز.
- تساعد رؤساء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف الشركة؛ وذلك من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التي سوف تخضع للقياس والحكم.
- تساعد في وجود نوع من الاقتناع الوظيفي؛ إذ تعمل على تعريف المدير بكيفية أداء العمل الذي سيتولى مهامه مقدماً، كما أن عملية الرقابة على الأداء تسهم في تحديد المدى الذي يتحقق عند تحمل المسؤولية الإدارية.
- إن عملية الرقابة على الأداء تعطي الأساس الذي يتم وفقاً له إجراء المقارنة بين الوحدات المختلفة للشركة.
- إن معايير الأداء تساعد المستويات الإدارية في معرفة أسباب الانحرافات التي تم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها.

2.2.4 أهداف الرقابة على الأداء

إن الرقابة على الأداء تهدف إلى تسليط الضوء على الكفاءة والفعالية والاقتصادية في استغلال الموارد المتاحة بالمنظمة (جبارة، 2016: 164)، وتشمل الرقابة على الأداء ما يأتي (الطحان، 1995: 663):

- فحص الكفاءة للتحقق من أن المدخلات لكل مركز مسؤولية تستخدم لتحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات، وفي هذا المجال يجب على الإدارة أن تتبنى مقاييس كفاءة وقواعد معلومات مفيدة لتقويم أداء المديرين أنفسهم ومجموعة العاملين وزيادة دوافعهم للعمل. كما يجب عليها أن تضع في الاعتبار أن قياس الكفاءة ليس غاية في حد ذاته وإنما الهدف منه تحسين الكفاءة وتطوير الأداء.
- فحص الفعالية للتحقق من مدى إنجاز الأهداف المقررة لمراكز المسؤولية وتهتم رقابة الفعالية بثلاثة جوانب:

(أ) تحليل الهدف: بمعنى التأكد من قدرة الوحدات المنفذة على ترجمة أهداف السلطة التشريعية إلى إجراءات عملية فعالة.

(ب) فحص العمليات: بمعنى التأكد من أن المصادر أو المدخلات قد تم استغلالها على أفضل وجه، وأن المخرجات تتعلق بالحاجات المطلوبة طبقاً للأهداف المقررة.

(ج) فحص الأنظمة: للتأكد من مرونتها وفعاليتها في مواجهة التغيرات.

- فحص الاقتصادية: للتحقق من أن الخدمات تؤدي بأدنى تكلفة ممكنة.

إن الدور الرقابي في هذا المجال يشمل فحص العلاقة بين المدخلات والسوق للتأكد من أن المدخلات طبقاً للمواصفات المطلوبة، وأنه قد تم الحصول عليها بأفضل الأسعار. وبمعنى أوسع فإن رقابة الاقتصاد عملية تعني: أن الإدارة ينبغي عليها أن تضع تعليمات داخلية للقواعد المعمول بها في كل المستويات الإدارية وتقرر أن التكلفة والجودة مظهران التقدم بالعمل بشكل اقتصادي.

يرى الباحث أن القيام بعملية الرقابة من خلال نظام محاسبة المسؤولية الذي يعزى إلى تقسيم الوحدة الاقتصادية على مراكز مسؤولية تسهم في التعرف إلى الانحرافات ومسبباتها وتحديد الشخص المسؤول عن الخطأ، إلى جانب توفير المعلومات التي تهدف إلى مساعدة المسؤول في رفع كفاءة الأداء وفاعليته واقتصاديته.

2.2.5 عناصر الرقابة على الأداء

إن ثمة مجموعة من العناصر والعوامل المهمة التي تؤثر في وظيفة الرقابة على أداء الوحدات من خلال تقسيم الأهداف إلى خطط وبرامج وأنشطة المصنع أمام مسؤوليتهم ومهامهم، وحتى تحقق رقابة الأداء بمفهومها الشامل لابد من توافر عدة مقومات كما حددها (Glynn, 1985: 23).

1- تحديد أهداف واستراتيجيات واضحة لكل برنامج أو نشاط؛ فالأهداف الواضحة تمكن من قياس فعالية الوحدة الاقتصادية إذا ما أمكن وضع الأهداف على عدة مستويات؛ تتدرج من أعلى إلى أسفل كما يأتي:

- أهداف عامة أو كلية.

- أهداف جزئية؛ تتدرج من متوسطة المدى إلى قصيرة المدى.

- أهداف كمية؛ يجب أن تتجز على مراحل خلال السنة.

ويظهر للباحث أن التحديد الدقيق لأهداف الوحدة الاقتصادية يتمثل في ترجمة أهداف تلك

الوحدة إلى عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تعبر عن أوجه النشاط الرئيسة بدقة وبطريقة عملية.

2- تحديد مراكز المسؤولية: يمكن تعريف مركز المسؤولية في أي تنظيم بأنه الوحدات التنظيمية المختصة بأداء وظيفة معينة ولها سلطة اتخاذ القرارات الكفيلة بالرقابة على أداء هذا النشاط في حدود المواد الإنتاجية الموضوعة تحت تصرفها.

3- توفير أنظمة المعلومات الكفوءة: من الدعائم الأساسية لرقابة الأداء توفير أنظمة المعلومات الكفوءة التي تسهم في توفير البيانات التفصيلية والصحيحة والوقت المناسب، وتتأثر فاعلية رقابة الأداء وكفاءته بفعالية أنظمة المعلومات وكفاءتها؛ فإذا تم توفير معلومات غير صحيحة، فإن ذلك سيؤدي إلى عدم دقة النتائج، ومن ثم درجة الثقة بهذه النتائج؛ وعليه تصبح الرقابة غير اقتصادية من خلال مقارنة منافعها بتكاليفها. أما إذا توافرت المعلومات بشكل ناقص، فإن ذلك سيؤثر على نطاق عملية الرقابة ومحدودية النتائج التي تم الوصول إليها، أما إذا توافرت المعلومات بشكل متأخر فإن ذلك سيؤدي إلى تأخير مراحل تنفيذ هذا النوع من الرقابة، ومن ثم تصبح الفائدة من نتائج عملية الرقابة غير مجدية، ومن أنظمة المعلومات التي يمكن استخدامها (النظام المحاسبي، الموازنات التخطيطية، دراسة الجدوى).

4- إعداد موازنة تخطيطية شاملة تمد الإدارة بوسائل للحكم على أداء الخدمة من الناحيتين الكمية والنوعية، وتوفر معلومات عن تكاليف الأنشطة التي تتحكم فيها الإدارة.

5- استخدام مقاييس للأداء تتوافر فيها الموضوعية والدقة في التعبير الكمي عن الأهداف، وتعد مقاييس الأداء أدوات تحليلية مفيدة في البحث والتحري عن عائد الإنفاق المالي أو الرقابة الإدارية.

6- وجود هيئة إدارية قوية للتأكد من مواصلة تطوير رقابة الأداء؛ بحيث إنه كلما كان الهيكل التنظيمي واضحاً ودقيقاً أمكن توافر قواعد للمساءلة والضبط وقت حدوث الانحرافات.

7- وجود نظام فعال للحوافز: فالإدارة العليا مسؤولة عن خلق الدافع من أجل إنجاز عائد الإنفاق، وإذا ما توافر نظام فعال للحوافز في الوحدات الاقتصادية؛ فإن نتائج الأداء ستكون مبهرة والإبداع والابتكار سيسود في مناخ العمل؛ ما ينعكس أثره على الأداء.

2.2.6 مقاييس أداء مراكز المسؤولية

إن قياس الأداء هو التطور التالي للرقابة على الأداء الذي يركز على جودة توصيل الخدمة وتحقيق النتائج التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، وإذا لم تستطع المؤسسة قياس نشاطها لا يمكنها الرقابة عليه، وما لا يمكن رقبته لا يمكن إدارته وبدون القياس لا يمكن اتخاذ أية قرارات سليمة. ويمكن تعريف قياس الأداء بأنه " تلك الطريقة المنظمة لتقييم المدخلات والمخرجات والعمليات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية وغير الصناعية" (عريوة، 2011: 8). وتأتي أهمية قياس الأداء في كونها تساعد في صناعة قرارات سليمة؛ لذلك فإن المؤسسة تحتاج لقياس أدائها للأسباب الآتية(جمعة، 2000: 29):

- الرقابة: يساعد قياس الأداء في تقليل الانحرافات التي تحدث أثناء العمل.
 - التحسين المستمر: يستخدم قياس الاداء لتحديد مصادر العيوب واتجاهات العمليات التشغيلية ومنبع الأخطاء وتحديد كفاءة العمليات وفعاليتها.
 - تقييم الأداء: بدون قياس الأداء لا يوجد طريقة للشركة من أن تحقق القيمة المضافة لأهدافها.
- إن الاعتماد على مقاييس الأداء التقليدية (الموازنات التخطيطية، الموازنات المعيارية، الإدارة بالأهداف) تعاني من قصور في تلبية احتياجات الشركة في مجال رقابة الأداء؛ لأن هذه المقاييس تستند على الأداء التاريخي للشركة والأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة وقياس الأداء بعد إتمامه؛ ما يجعلها مقتصرة على تقييم أداء فترة ماضية وعدم تحقيق فكرة التوازن في القياس، وهذا

غير مناسب لبيئة الشركة خصوصا الصناعية، فضلا عن أنها تركز على الأداء في الأجل القصير (صالح، 2011: 329). وهذا يؤكد أن مقاييس الأداء التقليدية لا تضيف قيمة للعمل؛ إذ إن هدفها مقارنة المخطط مع المنجز بهدف تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وطرق معالجتها؛ وهذا غير مناسب لقياس أداء الشركة والتي تتطلب البحث عن أساليب ومؤشرات للأداء، تسمح بإضافة قيمة للأعمال المؤدة (همت، 2000: 12). فضلا عن عدم فعاليتها في كشف حالات التعثر المالي والإفلاس التي قد تتعرض لها الشركة، علاوة على عدم قدرتها على مساعدة المستثمرين الحاليين والمرقبين في تحديد قراراتهم الاستثمارية السليمة؛ وذلك بسبب ارتكاز المقاييس التقليدية للأداء على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس الاستحقاق والقيم التاريخية (جبارة، 2016: 121)

ونتيجة للعيوب سابقة الذكر؛ فإن مقياس رقابة الأداء الذي يتم من خلال قياس كل مركز مسؤولية إلى المستوى الكلي للوحدة أفضل، نظرا لقدرته على اكتشاف المشاكل وحلها أثناء تنفيذ عملية التصحيح وقت حدوثها دون الحاجة للانتظار عدة أيام؛ حتى يتم إعداد تقارير الأداء وتسليمها، وهذا ما أكدته دراستنا (أبو الفتوح، 2000؛ وحامد، 2003). والرقابة على أداء مراكز المسؤولية تعتمد على مؤشرات عناصر التكاليف وربطها بتكلفة الإنتاج على اعتبار أن تكلفة الإنتاج هي أساس علمي لقياس أداء كل عنصر من عناصر التكاليف ومقارنته بالمعايير المعتمدة عالميا؛ لذلك فإن مراكز المسؤولية هي الأساس العلمي الذي يعتمد عليه في تحديد المسؤوليات ومراقبة الأداء واستمراره للوصول إلى الأداء المقارن للمراكز في ضوء رؤية واضحة وعلمية ورقمية للمنتج. ومن ثم فإن منظور رقابة الأداء بالنسبة لأداء مراكز المسؤولية يتم على النحو الآتي :

في ضوء الدراسة المتخصصة لقياس أداء مراكز المسؤولية في ظل الرقابة على الأداء التي تعتمد على مراكز المسؤولية فقد حددت (بمراكز التكلفة، ومراكز الربحية ومراكز الاستثمار).

2.2.6.1 مقاييس الرقابة على أداء مراكز التكلفة

رأى معظم الباحثين أن قياس أداء مراكز التكلفة يعتمد بالدرجة الأولى على تكلفة الإنتاج انطلاقاً من تحديد النشاط الذي تقدمه الشركة صناعية أو خدمية بدقة. وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة لقياس تكلفة المنتج في المنشأة الصناعية ومع اختلاف نوعية المقاييس وطرق توقيت استخدامها، فيلاحظ أن عناصر التكاليف في الوقت الحاضر تتمثل في تكاليف المواد والقوى المحركة والتكاليف الأخرى، وما دام الحديث يقتصر على الشركات الصناعية فيمكن القول: إن مراكز التكلفة مهمة جداً، وتظهر مراكز التكلفة من خلال السيطرة على ثلاث مراكز على مستوى الأقسام والأنشطة، هذه المراكز هي:

مراكز تكلفة المواد المباشرة: هذا المراكز تعد أساساً في قياس أداء التشغيل، ومن قبله التخزين الذي يُعنى بتقييم المحافظة على عنصر المواد المباشرة؛ إذ يتم قياس تكلفة المواد المصروفة إلى إجمالي تكلفة المواد بما يتضمنها من المخزون، وذلك لمعرفة كفاءة استخدام المواد ومعرفة التالف والفاقد والمحاسبة عليه لمعرفة المسؤول المباشر عن حدوث الخطأ، ويتم تقييم ذلك الخطأ مقارنة بإجمالي التكلفة في ظل أداة مخازن جيدة.

إن مركز تكلفة المواد المباشرة يعد أساساً يعتمد في الرقابة على أداء مراكز المسؤولية باعتبار المواد المباشرة أساساً للتقييم الرئيس للسلعة النهائية بوصفها مخرجات؛ لذلك تعد كفاءة المواد المباشرة لقياس تكلفة المواد المباشرة الصناعية إلى إجمالي تكلفة المواد، ومن ثم يتم قياسها على مستوى تكلفة الإنتاج استناداً إلى معايير دقيقة للصناعة مثل صناعية الأدوية.

قياس تكلفة مراكز الأجور؛ وتعتمد على التصنيف الرئيس للأجور؛ من حيث الأجر الأساس والأجر الإضافي، وعلاوات العمل الإضافي للسيطرة على عنصر الأجور باعتباره شكل نسبة كبيرة في ظل صناعة الأدوية؛ نظراً لعدم التحويل الكلي للأمتعة؛ لذلك يتم قياس تكلفة الأجور المباشرة

خلال ساعات الدوام الرسمي استنادا إلى مقاييس دقيقة، تعتمد البصمة أو نظام الكرت الإلكتروني لمراقبة أداء العامل والإنجاز المتحقق؛ لذلك تظهر محاسبة الإنجاز بوصفها أساساً علمياً للرقابة على الأداء في محاسبة المسؤولية باعتبار الإنجاز؛ التقييم النهائي الحقيقي لذلك العنصر، ويتم تقييم عنصر الأجور استنادا إلى إجمالي التكاليف لمعرفة الكفاءة في الوقت المستخدم للإنجاز وكذلك الوقت غير المسموح؛ كي تضمن الحصول على تقرير إنجاز لمراكز التكلفة بدقة في ضوء أسس علمية دقيقة.

مراكز تكلفة إضافية: وهي من أهم مراكز التكلفة؛ لأنها تركز على الطاقة التشغيلية مقارنة بالطاقة المتاحة لمعرفة مقدار الهدر من منظور الرقابة على الأداء المباشر الناتج عن استخدام الطاقة، والتقييم هنا بعد إجراء الفصل للتكاليف الإضافية الثابتة والمتغيرة لمعرفة مؤشر كل تكلفة وتأثيره على تكلفة الطاقة الفعلية؛ ذلك أن الطاقة الفعلية هي التي تحدد مقدار استهلاك الأنشطة للتكاليف والابتعاد عن الهدر الذي قد يسبب توقف خطوط الإنتاج مع معرفة القدرة الإنتاجية من خلال نوعية الآلات والمعدات المستخدمة وإهلاكها السنوي الذي يؤثر على القدرة التشغيلية للمصنع.

2.2.6.2 مقاييس الرقابة على أداء مراكز الربحية

تعمل المؤسسات من أجل تنمية ثرواتها التي تترجم إلى تحقيق الأرباح مع المدى القصير، ليس مستغرباً أن تكون الأرباح والربحية هي الاهتمام المركزي لقياس الأداء لكل مركز ربحية، ومن ناحية أخرى؛ يوجد العديد من المقاييس للأرباح التي يمكن استخدامها لهذا الغرض، ومن المهم أن يكون الغرض المستخدم لهذا القياس واضحاً، ومقاييس الأداء وفقاً للأرباح واعتماداً على قائمة الدخل أربعة هي كما يأتي (ميلاني، 2013: 459-472).

هامش الربح: يمثل الفرق بين إجمالي إيرادات المبيعات للمركز والمصروفات المتغيرة؛ إذ يتم تحديد المراكز الخاصة بالشركة، وبعدها يتم تحديد الإيرادات المتولدة من المراكز الخاصة بالشركة، وقد يكون مفيدا لتكوين نظرة عميقة للعلاقة بين التكاليف (المدخلات) والأرباح (المخرجات)، إلا أنه يعاب عليه أنه يأخذ في الحسبان التكاليف المتغيرة فقط، ويتجاهل التكاليف الثابتة.

مجمّل الربح: يأخذ هذا المقياس التكاليف المتغيرة والثابتة لغرض قياس الأداء، ويرى العديد من الباحثين أن هذا المقياس هو الأفضل لقياس أداء مديري المراكز؛ حيث إنهم سيكونون في الموقع الذي يمكنهم من تحديد مستوى المصروفات التي تحدث.

صافي الربح التشغيلي: يأخذ هذا المقياس جميع مصروفات القسم التي يمكن التحكم فيها وغير الممكن التحكم فيها ويفيد هذا المقياس في تحديد مساهمة كل قسم في الأرباح الإجمالية للمؤسسة.

صافي الربح النهائي: يتم الحصول على صافي الربح النهائي في القسم بعد خصم جميع المصروفات التي حدثت خلال الفترة، وهذه المصروفات قد تشمل على مصروفات التسويق ومصروفات الإدارة.

لقد أصبحت أرباح الأقسام في حد ذاتها مقاييس غير كافية لقياس أداء المراكز، وهذا ما جعل بعض الباحثين يسعون نحو مراكز الاستثمار لقياس الأداء؛ لأنها تركز على الأصول (الموجودات) اللازمة لتوليد تلك الأرباح. ويحاول الباحث اعتماد المقاييس السابقة في الجانب العملي من هذا البحث.

2.2.6.3 مقياس الرقابة على أداء مراكز الاستثمار

ينظر إلى مراكز الاستثمار على أنها تطوير لمراكز الربحية؛ إذ لا يقتصر قياس الأداء على تتبع التكاليف والإيرادات فقط؛ كما هي الحال في مراكز الربحية، وإنما يهتم بتتبع رأس المال المستثمر، ولأن الكثير من الأقسام في المؤسسات الصناعية الكبيرة تعتبر الأصول (الموجودات) جوهر عملية التصنيع، وأن قاعدة أصولها يجب أن تصنع في تقييم أدائهم غير أنها غير كافية للتركيز فقط على الأرباح، فلهذا يجب استخدام مؤشرات قياس الأداء في مراكز الاستثمار، وذلك بحساب (هامش الربح، مجمل الربح، صافي الربح التشغيلي، صافي الربح النهائي) إلى إجمالي الموجودات.

المبحث الثالث

دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء

2.3.1 المقدمة

2.3.2 أهمية نظام محاسبة المسؤولية من حيث عمليات الرقابة على الأداء

2.3.3 مقومات الرقابة على الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية

2.3.4 دور مراكز المسؤولية في الرقابة على الأداء

المبحث الثالث

دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء

2.3.1 المقدمة

على الرغم من أن الرقابة على الأداء قد حققت مقدارا لا بأس به من النجاح في الدول المتقدمة بسبب النضج الإداري وتحديد معايير وقواعد المساءلة عن الأداء وتوفير نظام للتقارير يوفر المعلومات الملائمة عن أداء المستويات الإدارية المختلفة، فإن الأمر ليس كذلك في كثير من الدول النامية، ومنها الجمهورية اليمنية؛ إذ يتركز الاهتمام على توفير معلومات مالية إجمالية على مستوى كل وحدة إدارية لأغراض رقابة الأداء، ونتيجة لذلك فإن الدور الذي يلعبه نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية (مراكز التكلفة، مراكز الربحية، مراكز الاستثمار)، (الغرابية؛ وأبو نصار؛ والدبعي، 2011: 220)؛ بحيث يعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية نقطة الارتكاز التي تؤدي إلى تحقيق الرقابة المستهدفة عن طريق ربط التكاليف والإيرادات بهذه المراكز (السيدية، 1987: 325)؛ بحيث تسجل فيها كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المركز مسؤولا عنها بشكل معياري (الموازنات التخطيطية)، وكما يتم الإثبات الفعلي للتكاليف الناشئة في هذا المركز من واقع سجلات نظام المحاسبة المالية. ومن ثم فهو نظام يقدم معلومات تعكس مدى الفعالية والكفاءة والاقتصادية لمراكز المسؤولية في المنظمة والعمليات وتقويم أداء المراكز المختلفة داخل المنظمة؛ بهدف دعم جهود التحسين المستمر على مستوى المراكز والأقسام (قاسم، 2008: 8).

2.3.2 أهمية نظام محاسبة المسؤولية من حيث عمليات الرقابة على الأداء

تأتي أهمية نظام محاسبة المسؤولية من حيث الرقابة على الأداء من خلال ما تقوم به من إجراءات؛ يتم بموجبها متابعة الأداء الفعلي في إطار الأداء المخطط؛ بمعنى: أن الرقابة تبدأ من بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه، وذلك بغرض الكشف عن الانحرافات وتحديد الأشخاص المسؤولين عنها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها في الوقت المناسب، ثم تحديد أسباب حدوثها، وأخيرا إعداد التقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة بصددها؛ فالرقابة هي نتيجة حتمية لنظام محاسبة المسؤولية (ميدة، 2003: 326). ويبدو للباحث أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تكمن في الرقابة على الأداء؛ وذلك لأنها تعد الإدارة الرئيسة للرقابة التي تساعد في زيادة فعالية الرقابة، وتسهيل عملية التدقيق، ويعزى ذلك إلى اعتمادها على مبدأ تقسيم المنشأة إلى مراكز (أجزاء)؛ لتصبح هذه مراكز أكثر موضوعية ودقة وعدالة.

2.3.3 مقومات الرقابة على الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية

إن الرقابة على الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية تتدرج بالصعود من المستويات الإدارية الدنيا في الهيكل التنظيمي؛ حتى تصل إلى أعلى مستوى في المشروع أو المنظمة، ويزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن عدها خاضعة للرقابة كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية، وهذا يعكس الشكل المتصاعد للرقابة من أدنى المستويات الإدارية إلى أعلاها واستنادا إلى رأي الباحثين فإن نموذج الرقابة على الأداء يتأسس على المقومات الآتية:

- تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وتحديد مسؤولية كل شخص في كل مركز مسؤولية؛ فالرقابة لا تنصب على عناصر التكاليف والإيرادات؛ بل على تصرفات الأفراد في إنشاء هذه التكاليف والإيرادات.

- وضع معايير أداء لعناصر التكاليف والإيرادات؛ وذلك على صعيد كل مركز مسؤولية باستخدام أسلوب الموازنات التخطيطية أو نظام التكاليف المعيارية.
- تقييم الأداء في كل مركز مسؤولية من خلال المقارنة بين الأداء المخطط والفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها.
- القيام بإجراءات تصحيحية للانحرافات التي تم التوصل إليها في الخطة الآتية؛ وذلك بغرض تلافي تلك الانحرافات في المستقبل (كحالة؛ وحنان، 2002: 417)، (مبارك؛ وعثمان؛ ومحرم، 2008: 171).

كما أن لنظام محاسبة المسؤولية دوراً في بناء الأنظمة الرقابة سواء في المؤسسات الخدمية أم الإنتاجية أو القطاع الصناعي المختلط من خلال النقاط الآتية: وهذا ما أكدته دراسة (مرتجي، 2007؛ وإبراهيم، 2014؛ والجدي، 2007).

- يعمل نظام محاسبة المسؤولية على تقسيم الوحدة الاقتصادية لمجموعة من مراكز المسؤولية ووضع شخص مسؤول عن إدارة هذا المركز وإدارة نشاطه، ويزيد ذلك من فاعلية عملية الرقابة.
- يتطلب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وجود أهداف محددة لكل مركز مسؤولية، هذه الأهداف يتم وضعها بموجب عمليات التخطيط، وبعد تنفيذ هذه الخطط تبدأ عملية الرقابة، وبذلك فإن توفير متطلبات عملية الرقابة يتطلب وجود نظام لمحاسبة المسؤولية؛ يحدد الخطط والأهداف التي تسعى إلى تنفيذها.
- في ظل نظام محاسبة المسؤولية؛ توضع الأهداف بعد مناقشتها مع مدراء مراكز المسؤولية؛ لكي تكون هذه الأهداف واقعية وقابلة للتنفيذ من قبلهم، وهذا يسهم في تطبيق مفهوم الرقابة على مدراء مراكز المسؤولية.

2.3.4 دور مراكز المسؤولية في الرقابة على الأداء

تعرضنا في المبحث الأول إلى أن نظام محاسبة المسؤولية يقوم على أساس التحديد الواضح للسلطات داخل الهيكل التنظيمي وحتى يتم تحديد المسؤوليات المترتبة عليها، فإنه يجب تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية تسمى مراكز مسؤولية.

تناول العديد من الباحثين المفاهيم الأساسية لمراكز المسؤولية في ضوء أهداف الدراسة.

عرفت مراكز المسؤولية " بأنها مراكز المسؤولية يتم تحديدها على أساس وظيفي (إنتاجي، تسويقي، إداري)، (العامري، 2009:281). بينما ذهب البعض إلى أن مراكز المسؤولية هي وحدات إدارية فرعية غالبا لا مركزية في التنظيم تقع تحت إشراف أو مسؤولية شخص إداري مسؤول، ويمثل كل مركز مجال نشاط فني أو إداري يتم تنفيذه وفقاً لموازنة وخطة محددة وتحت إشراف مسؤولية محددة. وقد يكون مركز المسؤولية فرعا مستقلا أو إدارة فرعية أو مصنعا أو قسما أو مركز تكلفة إنتاجية أو ضمنية (كحالة؛ وحنان 2002: 416). ولذلك تعتبر مراكز المسؤولية بمثابة وحدة تنظيمية صغيرة في الهيكل التنظيمي للمنشأة يشرف عليها شخص مسؤول، ويحاسب عن مدى التزام أدائه الفعلي بأدائه المخطط.

نستنتج من التعاريف السابقة ما يأتي:

- أن مراكز المسؤولية تعد مراكز سلطة التحكم بقرارات التكاليف والإيرادات والاستثمارات.
- أن مراكز المسؤولية يتم تحديدها على أساس وظيفي.
- أن هذه الوحدات الإدارية الفرعية اللامركزية في التنظيم يشرف عليها شخص مسؤول بشكل مباشر وتخضع لرقابته.

- كلما كبر حجم المشروع زادت الحاجة إلى تفويض بعض السلطات للمستويات الإدارية وظهور العديد من مراكز المسؤولية.

وبناء على الاستنتاج أعلاه، يعرف الباحث مراكز المسؤولية بأنها وحدات الأداء المحاسبي في نظام محاسبة المسؤولية القائم على أساس الامتثال التنظيمي وفقا للسلطات والمسؤوليات المناطة بالمراكز التكلفة أو الربحية أو الاستثمارات. أي إن الغرض الرئيس من مراكز المسؤولية هو تحقيق الرقابة على أداء الأفراد في المراكز (حجاج؛ وباسيلي، 2001: 318)؛ فضلاً عن أن هناك أهدافاً أخرى لعملية تقسيم المنشأة على مراكز مسؤولية؛ منها: تحقيق الديناميكية في اتخاذ القرارات؛ ما يساعد على تلافي أسباب الخلل في حينه، وتقييم الأداء بشكل موضوعي من خلال المقارنة بين الأداءات التخطيطية والفعالية وكشف الانحرافات وتحليلها بحسب أسبابها والمسؤولية عنها (فخر، 1998: 103). وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تقسيم المنشأة إلى مراكز المسؤولية؛ منها: ضرورة التحديد الواضح لسلطة اتخاذ القرارات في كل مركز مسؤولية، وضرورة تجنب المسؤولية المشتركة بين المراكز المختلفة؛ بمعنى: أن تكون خطة التنظيم مبنية على أساس الفصل بين مراكز المسؤولية، واستغلال كل منها؛ حتى لا يكون هناك مجال للتهرب من المساءلة، وضرورة توافر سياسات عامة على مستوى المنشأة ككل؛ ما يضمن التنسيق والتكامل بين مراكز المسؤولية المختلفة؛ فالفصل بين تلك المراكز لا يعني مطلقاً انعدام التنسيق بينها؛ إذ إنه يجب أن تعمل جميع المراكز بشكل متكامل دون تعارض وصولاً إلى أهداف المنشأة، وأخيراً ضرورة وضع قواعد محددة، تضمن التسعير الموضوعي للإنتاج المحول من مركز مسؤولية إلى آخر داخل المنشأة (زامل، 2000: 511). وبهذا تعد مراكز المسؤولية من أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافه؛ لذلك يجب تصميمها وبنائها بالطريقة التي تسهل تحديد المسؤولية عن أكبر قدر ممكن من عناصر

التكاليف، ولا يعني ذلك: أنه يجب علينا تخفيض عددها إلى أقل عدد ممكن، ولكن يجب تحقيق التوازن بين كل من عدد المراكز وبين إمكانية تحقيق الرقابة على التكاليف بشكل ملائم (مرعي؛ ومبارك؛ وعطية، 1993: 430).

أنواع مراكز المسؤولية ودورها في الرقابة على الأداء

مما لا شك فيه أن مراكز المسؤولية تقدم الأساس الذي يعتمد عليه في إحكام الرقابة على أداء المسؤولين في ضوء الأنشطة والفعاليات التي تقوم بها أية وحدة اقتصادية في القطاعات المختلفة، ولعل أحد الأسباب المهمة لوجودها هو المحافظة على استمرارية لنشاطات المؤسسة في ضوء الأهداف والخطط وفي ضوء ذلك فإن الشركة تقسم مراكز المسؤولية على النحو الآتي:

2.3.4.1 مركز التكلفة ودورها في الرقابة على الأداء

يعرف مركز التكلفة: " بأنه عبارة عن دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عما يترتب عنها من تكاليف فقط، بحيث تدخل في نطاق تحكمه ورقابته ومسؤوليته" (هنتجر؛ وماتولتس، 1988: 458). على اعتبار " أنها تجميع عناصر التكلفة لأغراض الرقابة بحيث يتم ذلك على أساس مراكز مسؤولية محددة" (مرعي؛ ومبارك؛ وعطية، 2002: 45). وتعد مراكز التكلفة أصغر مراكز المسؤولية حجماً في الشركة، وتختلف عن بعضها من حيث القدرة على ربط مراكز التكلفة بالمخرجات، ويمكن أن يكون مركز التكلفة قسماً صغيراً بعدد محدود من العمال، ويقوم بعدة عمليات بسيطة على المنتج. كما يمكن أن يكون المصنع كله مركز تكلفة إذا اقتضت مسؤولية مدير هذا المصنع على التكاليف فقط دون تحمله أية مسؤولية عن المبيعات، كما يمكن أن يشمل مركز تكلفة معين على عدد من مراكز التكلفة بحجم أصغر (حسين، 1998: 87-88)؛ حيث إن ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية، يكون الغاية الأساسية من محاسبة المسؤولية

في هذه الحالة، الرقابة على مراكز التكلفة فيما يتعلق بالتكاليف التي تصرف من خلال هذه المراكز للتأكد من عدم وجود إسراف أو تبذير لديها، وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية (أبو نصار، 2014: 489). بمعنى: مقارنة بين المدخلات الفعلية المستخدمة والمدخلات المدرجة مسبقاً في الميزانية؛ وذلك لتحديد الفروق التي تمثل كفاءة مركز التكلفة (Rani, 187: 2015).

ويرى الباحث أن تحديد مراكز التكلفة يرفع بشكل كبير من كفاءة عملية الرقابة على التكاليف؛ لأن تحديد مراكز الكلفة يحولها إلى وحدات حسابية متكاملة بهدف إيجاد المهام والرقابة على الأعمال في ضوء خطط وبرامج واضحة تعكس رؤية الإدارة، وتعطى عن ذلك المركز الذي تتمحور مسؤوليته في ذلك المركز دون غيره؛ فلا تشتت لتحديد المسؤول عن كل مركز وسلطاته وصلاحياته ومهامه وتعكس مسؤولياته الحقيقية في المنشأة.

2.3.4.2 مركز الربحية ودورها في الرقابة على الأداء

إن مركز الربحية يعد " دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من تكاليف وما تحققه من إيرادات"، وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة، لها تكاليفها وإيراداتها المستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية" (هتجر؛ وماتولتش، 1988: 459). إلا أنها لا تتمتع بصلاحيات تحديد نوعية وحجم الاستثمار المستخدم في المركز، ومن خلال التعريف السابق فإن مسؤوليات وصلاحيات لمدراء هذه المراكز تكون على بنود الإيرادات والتكاليف الخاصة بالمركز، مع إعطاء الإدارة العليا وليس مدراء هذه المراكز صلاحيات اتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمارات (أبو نصار، 2014: 490). وقد يكون مركز الربحية طبيعياً أو اصطناعياً، ويقصد بمركز الربحية الطبيعية: ذلك المركز الذي يبيع إنتاجه أو خدماته إلى أطراف خارج المنظمة، فيحقق إيراداته كما لو أنه وحدة اقتصادية مستقلة قائمة بذاتها. أما مركز الربحية الاصطناعي فهو ذلك المركز الذي

يحول إنتاجه أو خدماته أساساً إلى أقسام أخرى داخل الوحدة الاقتصادية نفسها، ويطلق على أسعار البيع في هذه الحالة اسم سعر التحويل (حسين، 1998: 88). والهدف من تحديد مركز

الربحية وربطه بمسؤول مشرف هو الآتي (سماره، 2015: 27):

- الرقابة على التكلفة والإيرادات الخاصة بكل مركز ربحية.

- قياس ربحية كل مركز من مركز الشركة.

- قياس مدى مساهمة مركز الربحية بالنسبة إلى إجمالي ربح الشركة ككل.

- المساعدة في توزيع المصادر المتاحة على الوحدات الفرعية.

- إعطاء أقصى قدر ممكن من الاستقلالية لكل وحدة فرعية على حدة.

ومن أجل قياس أداء مراكز الربحية يتم مقابلة نتيجة الإيرادات (المخرجات) بالتكاليف

(المدخلات)؛ أي الربح المتحقق من النشاط، وبذلك يعد صافي ربح المركز مقياس أداء العاملين

فيه، ويراعي عند إعداد تقرير أداء مراكز الربحية الفصل بين الإيرادات والتكاليف الخاضعة لرقابة

المركز، وتلك غير الخاضعة لرقابته (الفضل؛ ونور؛ والراوي، 2010: 506).

2.3.4.3 مركز الاستثمار ودورها في الرقابة على الأداء

إن مركز الاستثمار يعد " دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيراد وبسببه

من تكاليف ومصروفات إضافة إلى مراعات ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية

" (كحالة؛ وحنان، 2002: 420). على اعتبار أنه يعد " دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول

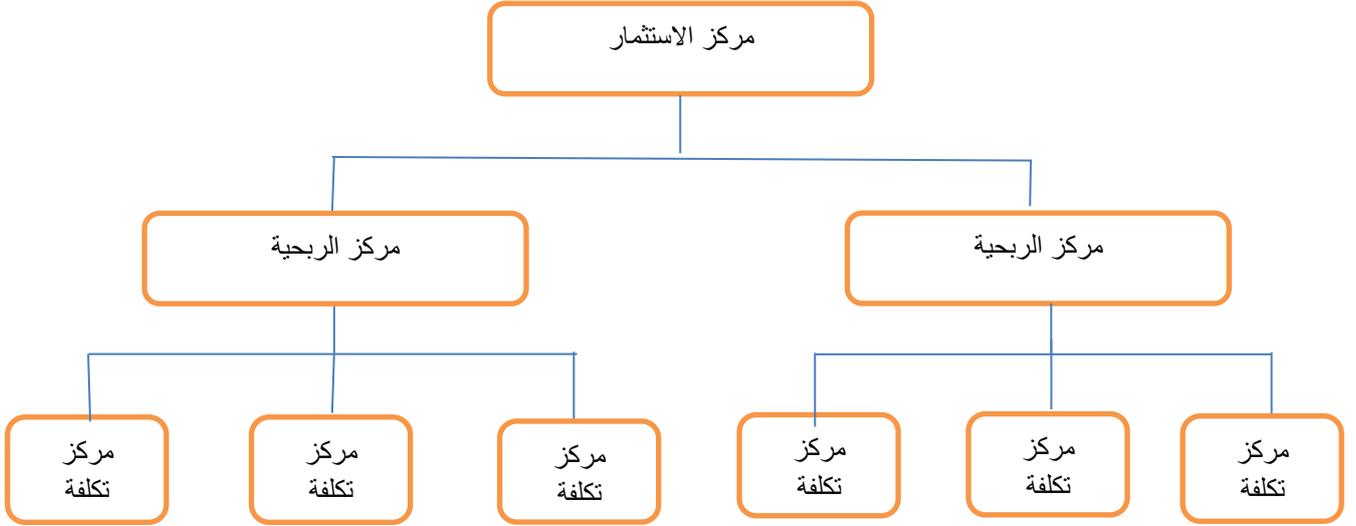
عنها (المدير) عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد " (باعلي، 2015: 9). وفقاً لمفهوم

مركز الاستثمار؛ يتحول مقياس كفاءة الأداء من مؤشر صافي الربح الذي يعكس العلاقة بين

الإيرادات والتكاليف في المركز - كما هي الحال في مراكز الربحية - إلى مؤشر العائد على

الاستثمار(كحالة؛ وحنان، 2002: 491). وبهذا؛ فإن عملية الرقابة على الأداء في مراكز الاستثمار تتم من خلال العائد على الاستثمار في هذه المراكز.

ونعرض فيما يأتي الشكل رقم(6) يبين العلاقة بين مراكز المسؤولية السابقة الذكر.



الشكل رقم(5) يوضح العلاقة بين مراكز المسؤولية

المصدر: (فخر، 1988:107)

وبصفة عامة؛ لا توجد قاعدة معينة يمكن استخدامها في تحديد أنواع مراكز المسؤولية في الشركات؛ فكل شركة تعد حالة خاصة، تحتاج إلى عدد من مراكز المسؤولية لا يتناسب مع الشركات الأخرى التي تختلف معها من حيث: الحجم، نوع الصيانة، مواصفات العمليات وفلسفة الإدارة (حسين، 1998: 88). وبهذا؛ فإن عدد مستويات ومراكز المسؤولية يختلف من شركة إلى أخرى حسب الهيكل التنظيمي واحتياجات الشركة (جاريسون؛ ونورين 2002: 614).

ويتضح من خلال هذا المبحث: أن تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية تعد أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة على الأداء، من خلال الحصر والتخصيص لتحميل وحدات مجال المسؤولية الإدارية بالكلف والإيرادات التي تخضع لرقابة المسؤول؛ بمعنى: ربط الكلف والإيراد بمسؤول معين. ويبدو للباحث أن تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية من الناحية الإدارية يعني: تقسيماً للمهام والمسؤوليات، ومن ناحية محاسبية: تبويب الإيرادات للعناصر أو البنود الخاصة بالحسابات كبنود التكاليف وبنود الإيرادات وبنود الاستثمارات، وبهذا؛ تسهل عملية الرقابة على الأداء وتحديد المسبب لحدوث أية عملية غير طبيعية.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)

المبحث الأول

نبذة تاريخية عن الشركة

3.1.1 المقدمة

3.1.2 منهجية الدراسة

3.1.3 المعالجة الإحصائية المستخدمة

3.1.4 نبذة تاريخية عن الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)

3.1.5 النظام المحاسبي التكاليفي في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

المبحث الأول

3.1.1 المقدمة

يتناول هذا الفصل نبذة تاريخية عن الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)، والنظام المحاسبي التكاليفي في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية، وقبل الخوض في هذا الجانب، كان لزام استعراض منهجية الدراسة وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات الرقمية.

3.1.2 منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بجانبه النظري من خلال جمع البيانات من مصادرها الثانوية المتمثلة بالدراسات السابقة التي يزخر بها الأدب المحاسبي المتعلقة بموضوع الدراسة بشكل مباشر أو غير مباشر لتكوين إطار نظري للدراسة. إلى جانب إجراء دراسة تحليلية تتناول مؤشرات مالية في مراكز المسؤولية (تكلفة، ربحية، استثمار) ودورها في الرقابة على الأداء؛ وذلك بالاعتماد على بيانات فعلية لشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)، فضلاً عن إجراء المقابلات الشخصية مع عدد من المختصين والمسؤولين في الشركة للحصول على المعلومات الضرورية، التي ستفيد أثناء الدراسة، في ربط التحليل مع الإطار النظري والمعرفي للبحث، وإجراء الإسقاطات اللازمة، والاستدلال المنطقي المطلوب، وأخيراً البرهان والاستدلال على صحة الفروض أو عدمها، ومن ثم تقديم الاستنتاجات والتوصيات اللازمة.

3.1.3 المعالجة الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها؛ استخدم الباحث الأساليب

الإحصائية الآتية:

- معامل (Cronbach's Alpha)، للتأكد من ثبات الاتساق بين بين متغيرات الفرضيات؛ استخدم الباحث أسلوب كرونباخ ألفا.
- اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov) يتم تطبيق اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
- المتوسط الحسابي (Mean) (أحد مقاييس النزعة المركزية).
- الانحرافات المعيارية (Standard Deviation) (أحد مقاييس التشتت).
- اختبار (Wilcoxon signed ranks test) لاختبار الفرضية الأولى والثانية.
- اختبار (Friedman test) لاختبار الفرضية الثالثة.

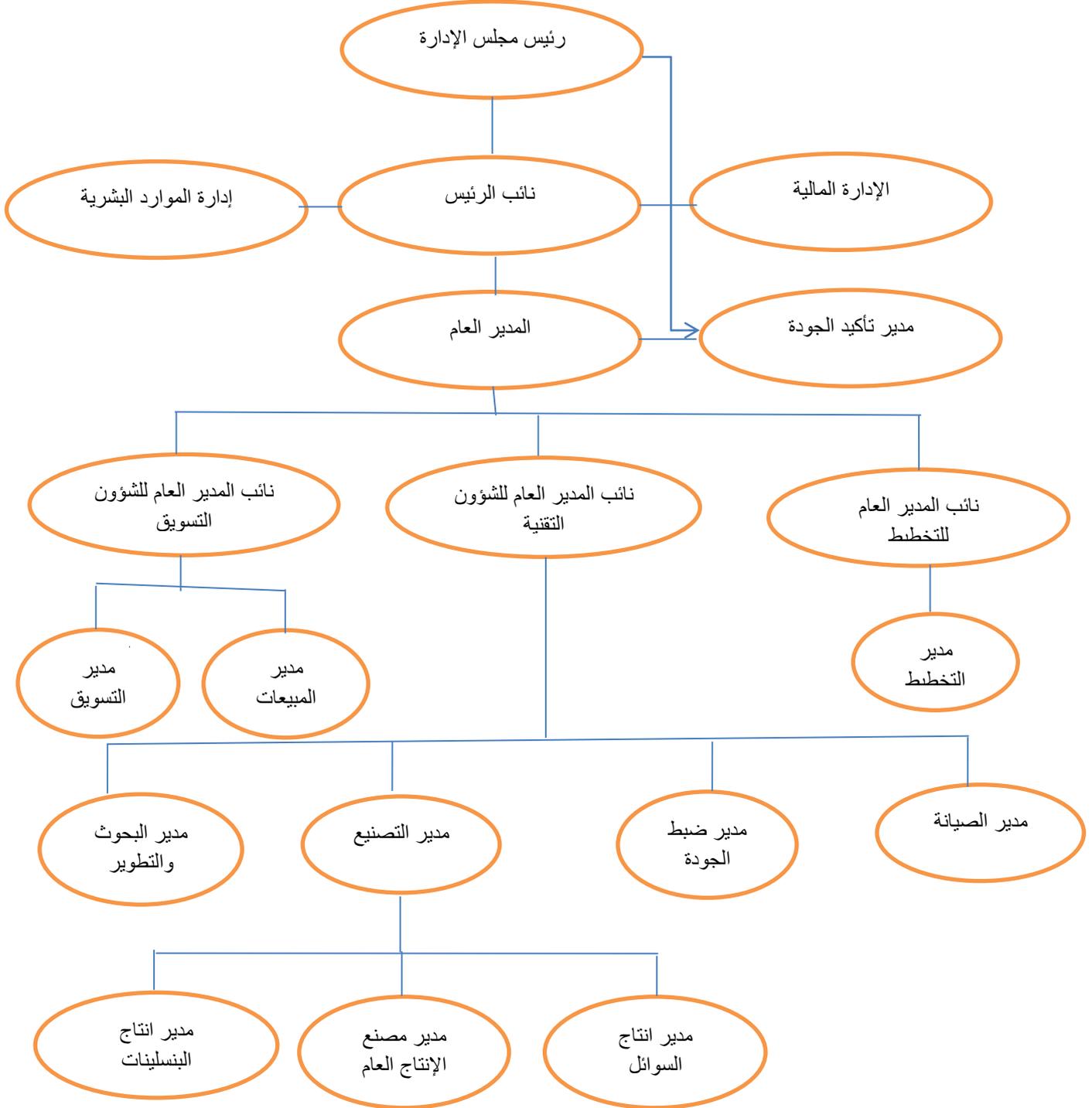
3.1.4 نبذة تاريخية عن الشركة

تأسست الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) بموجب القرار الجمهوري رقم (96) لعام 1964م والقرار الجمهوري رقم (2) لعام 1970، بوصفها شركة مساهمة يمنية (قطاع مختلط)؛ تمارس مهام توفير الدواء والمستحضرات الطبية وأغذية الأطفال وتسويقها داخل الجمهورية وخارجها، وتقع إدارة الشركة غرب أمانة العاصمة صنعاء - مذبج- كما يتبع الشركة ثلاثة مصانع إنتاجية ووحدة الطابعة (مصنع العبوات)، ويعمل كل منها بصورة مستقلة إلى جانب الإدارة العامة والفروع التابعة لها، وفي عام 1982م أنشأت الشركة أول مصنع للأدوية والمستحضرات الصيدلانية بصفتها أول شركة يمنية تدخل مضمار سوق الدواء، وفي عام 1983م

أنشأت مصنع العبوات الدوائية لسد احتياجات مصنع الأدوية من النشترات والعبوات الدوائية، يليه في بداية التسعينات إنشاء مصنع المحاليل الوريدية (المصنع الوحيد في الجمهورية اليمنية)، الذي مثل إضافة نوعية في مجال الصناعة الدوائية؛ إذ يوفر مصنع المحاليل الوريدية احتياجات ومتطلبات سوق الدواء، خاصة بعد أن أدخلت الشركة خطها الإنتاجي الجديد من شركة بلرمان الألمانية الذي يعد من أرقى خطوط احتياجات ومتطلبات سوق الدواء بنسبة 100% تقريبا - لعدد ثمانية أصناف من المحاليل الوريدية الاستراتيجية لكل من القطاعين العام والخاص (سبأ نت، موقع إخباري). وللشركة شخصية معنوية ذات استقلال مالي وإداري، ونظام مالي وحسابي خاص يقره مجلس إدارتها؛ يراعي فيه النظام المحاسبي الموحد، وهي خاضعة لرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الكلاني، مقابلة، فبراير 11، 2018).

3.1.4.1 الهيكل التنظيمي لشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)

يمكن استعراض الهيكل التنظيمي للشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)، وذلك من خلال الشكل الآتي:



الشكل (6) يوضح الهيكل التنظيمي للشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)

المصدر: إدارة الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)

يتضح من خلال الهيكل التنظيمي أن كون الإدارة المالية بيد نائب رئيس مجلس الإدارة معناه مراقب إداري، وهذا الهيكل لا يخدم مراكز المسؤولية؛ بل الوظائف الإدارية؛ وبذلك فإن هيكل الدراسة يتطلب منه رؤية واضحة لأداء وظائف الأعمال، أما التصنيف بحسب اللوائح والنظم المقررة، فيعطي الإدارة العليا دوراً بارزاً في تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية تتولى (التكاليف - الإيرادات - الاستثمارات) بوصفها مراقباً إدارياً كذلك لم تركز لا على التخطيط بوصفه وظيفة لإعداد الخطط، ولم تركز على الموازنات؛ فإذا ركزت على الموازنات أصبحت تحت الإدارة المالية، ولا يوجد إدارة مراجعة حسابات، وحسابات الربط الوزاري والحسابات الجارية المرتبطة بالإيرادات والمصروفات أولاً بأول؛ لذلك تصبح الأعمال في هذا الدور لبناء المراكز، ويؤثر ذلك على حساب الوظيفة المالية؛ حتى يعهد إليها الإصلاح ووضع الشركة في ظل الإخفاق وتحقيق خسائر متتالية من قبل المنشأة، وذلك كله في ضوء ظروف التأثير لمعرفة احتياجات الشركة لمعايير معالجة الخسائر المتركمة وتحقيق ميزة تنافسية من خلال الرقابة على أداء مراكز المسؤولية المحاسبية (تكاليفية- مالية)، وهنا توضح المقاييس أداء الكفاءة والفاعلية والاقتصادية التي تركز على مدى تحقيق مخرجاتها ومقارنته بالمدخلات لقياس الكفاءة وتحقيق الأهداف في ضوء السلطة والصلاحيات المتاحة لقياس الفاعلية، وكذلك مقارنة العائد بالتكاليف لمراكز المسؤولية لتحديد حجم الاستثمارات التي يعتمد في محاضر مجلس الإدارة. وهنا يقف الباحث أمام القرار الإداري الذي يحكم فيه الهيكل المعتمد دون منح صلاحيات كاملة ومسؤولية؛ بل كافية لتسيير الدورة المستندية بالنظام القديم وفقاً لتعليمات الكادر لمراكز المنشأة في التحديات في ضوء النظام المحاسبي الموحد.

مما سبق؛ يتضح أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب وجود هيكل تنظيمي سليم،

يستوعب وجود مراكز المسؤولية من شأنه تحقيق رقابة على الأداء تخدم ذلك.

3.1.4 النظام المحاسبي التكاليفي في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

يعد مصنع الأدوية، والمحاليل، والمضادات، والعبوات مصانع تابعة للشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية التي تؤول ملكيتها للقطاع المختلط - الدولة والقطاع الخاص؛ لذا فهي ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد (الريبيدي، 1997: 35). وكما هو معلوم أن النظام المحاسبي الموحد لم يتعرض إلى حسابات التكاليف، واقتصر فقط على النظام المحاسبية المالية؛ إذ يلاحظ ذلك من خلال دليل الحسابات الذي يهدف إلى تحديد عناصر التكاليف والربحية والاستثمار للمصنع من خلال أنواع هذه الحسابات، وليس بحسب مراكز المسؤولية (التكلفة، الربحية، الاستثمار)، أو بحسب المراحل الإنتاجية، إذا إنه وفقاً لهذا الدليل يتم تحديد بنود الاستخدامات بشكل إجمالي مثلاً بند المرتبات والأجور يتم تحديده وبشكل إجمالي لجميع إدارات وأقسام المصنع من دون تفصيل لموظفي وعمال الوظيفة الإنتاجية عن الوظيفة التسويقية، فضلاً عن الإدارية، وتلافياً لذلك قامت الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) بعمل دليل لمراكز التكلفة حيث حددت بستة مراكز مسؤولية (تكلفة، ربحية، استثمار) هي:

الجدول رقم (2) مراكز المسؤولية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

الرمز	المركز
11	الإدارة العامة
12	مصنع الأدوية
13	مصنع المحاليل
14	مصنع المضادات
15	مصنع العبوات
16	مركز خدمات عامة

المصدر: الإدارة المالية للشركة . الملحق رقم (2).

3.1.4.1 دليل عناصر التكاليف

يتم حصر عناصر التكاليف في المصنع وفقا لدليل حسابات النظام المحاسبي الموحد في

حساب الاستخدامات الذي يقسم وفقا لهذا لدليل على الحسابات الآتية:

المرتبات والأجور (ح/31):-

تسعى الأجهزة التخطيطية في الدولة إلى متابعة الأجور وقياسها لأنها تشكل من جانب عائدا لأحد عوامل الإنتاج الأربعة(العمل). وبشكل عام؛ يمكن تعريف المرتبات والأجور" بأنها عبارة عن قيمة قوة العمل المبذولة من قبل العاملين والمدفوعة لهم نقدا أو عينا مقابل إسهامهم في إنتاج السلع والخدمات في الوحدات الاقتصادية. وبهذا؛ فإن الملحق رقم (2) يبين أنواع الحسابات المساعدة للمرتبات والأجور.

المستلزمات السلعية (ح /32):-

تحتاج الوحدة الاقتصادية - بمختلف أنشطتها- إلى مجموعة من السلع لتمكينها من أداء العمليات الإنتاجية وتحقيق الأهداف المرسومة لها. وتعد هذه السلع إحدى مدخلات العملية الإنتاجية في الوحدة المستفيدة، وهي في الوقت نفسه مخرجات لعمليات إنتاجية أخرى. ويمكن تعريف المستلزمات السلعية "بأنها مجموعة من المواد المستخدمة في العمليات الإنتاجية التي لا تقتصر تحديدا على مراكز الإنتاج وإنما كذلك تستخدم في نشاطات كل من مركز الخدمات الإنتاجية والتسويقية والخدمات الإدارية، وذلك لأغراض تأدية هذه الأقسام وظائفها الأساسية"(العامري، 2009: 90).، والملحق رقم (2) يبين أنواع الحسابات المساعدة للمستلزمات السلعية.

المستلزمات الخدمية (ح/ 33):-

تحتاج الوحدة الاقتصادية- بمختلف أنشطتها- إلى مجموعة من الخدمات لتمكينها من أداء العمليات الإنتاجية وتحقيق الأهداف المرسومة لها. وتعد هذه الخدمات المستخدمة إحدى مدخلات العملية الإنتاجية في الوحدة المستفيدة، وهي في الوقت نفسه مخرجات لعمليات إنتاجية أخرى. ويقصد بالمستلزمات الخدمية " بأنها قيمة الخدمات التي يقدمها الغير واللازمة للعمليات الإنتاجية والمرتبطة بالنشاط الإنتاجي في اقسام الوحدة الاقتصادية (الريبيدي؛ والأديمي؛ وخالد، 2010: 97). والملحق رقم (2) يبين أنواع الحسابات المساعدة للمستلزمات الخدمية.

المشتريات بغرض البيع (ح/ 34):-

تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بشراء السلع الجاهزة لغرض الاتجار فيها دون إجراء أية تعديلات عليها أو إدخالها في عمليات إنتاجية. والملحق رقم (2) يبين أنواع الحسابات المساعدة للمشتريات بغرض البيع.

المصرفات الجارية التحويلية (ح/35):-

يمكن النظر إليها من زاويتين الأولى: المصرفات الجارية، وهي تعبر عن تلك المصرفات التي تمت بغرض توليد الإنتاج على مستوى الوحدة الاقتصادية والمرتبطة بالنشاط خلال الفترة الجارية واللازمة له. الثانية: المصرفات التحويلية المتمثلة في الضرائب غير المباشرة والرسوم (الريبيدي وآخرون، 2010: 125). والملحق رقم (2) يبين أنواع الحسابات المساعدة للمصرفات الجارية التحويلية.

المصروفات المخصصة (ح/36):-

تتمثل بالمصروفات المخصصة في الأعباء التي تتحملها الوحدة الاقتصادية دون أن يرد مقابلها سلع وخدمات؛ لذلك لا تدخل ضمن النشاط الجاري للوحدة، وعليه فإن هذه الأعباء اعتبرت مصروفات إلا أنها لا تعد ضمن تكاليف الإنتاج أو النشاط للوحدة الاقتصادية. والملحق رقم (2) يبين أنواع الحسابات المساعدة للمصروفات المخصصة.

3.1.4.2 دليل عناصر الإيرادات

تسعى الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية إلى تحقيق جملة أهداف جوهرية، ومن أبرزها الحصول على إيرادات من نشاطها الجاري بصفة مستمرة ودورية؛ وذلك بهدف تغطية تكاليفها والحصول على أرباح ومن ثم مواصلة النشاط إلى أجل غير معلوم، كما أن إيرادات الشركة لا تقتصر على الإيرادات الجارية؛ بل يمكن أن تحصل على موارد أخرى من مصادر متعددة ليست لها علاقة بنشاطاتها الجارية، يولدها واقع وظروف تكوين تلك الشركة. ويتم حصر عناصر الإيرادات في المصنع وفقا لدليل حسابات النظام المحاسبي الموحد في حساب الموارد الذي يقسم وفقا لهذا لدليل على الحسابات الآتية:

إيرادات النشاط الجاري(ح/41):-

يقصد بإيرادات النشاط الجاري: " قيمة السلع التي تنتجها الشركة وقيمة الخدمات التي تؤدي للغير، وتتكون هذه الإيرادات من عدة عناصر تختلف من وحدة اقتصادية لأخرى تبعا لنوع النشاط الاقتصادية الذي تزاوله الوحدة" والملحق رقم (3) يبين أنواع الحسابات المساعدة للنشاط الجاري.

الإيرادات المتنوعة (ح/42):-

هي الإيرادات التي تحصل عليها الشركة، ليس لها علاقة بالنشاط الجاري للشركة مثل إيرادات العمولات. والملحق رقم (3) يبين تلك الأنواع .

الإيرادات الجارية التحويلية (ح /43):-

هي الإيرادات العرضية التي لا ترتبط ارتباطا مباشرا بالنشاط الجاري للوحدة الاقتصادية؛ أي إنها لا تكون ناتجة عن ممارسة النشاط الرئيسي للشركة. والملحق رقم (3) يبين أنواع الحسابات المساعدة لإيرادات النشاط الجاري التحويلي.

المبحث الثاني

التعديلات المقترحة لمراكز المسؤولية

3.2.1 نموذج محاسبة مراكز التكلفة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

3.2.2 نموذج محاسبة مراكز الربحية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

3.2.3 نموذج محاسبة مراكز الاستثمار في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

المبحث الثاني

التعديلات المقترحة لمراكز المسؤولية

3.2.1 نموذج محاسبة مراكز التكلفة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

تهدف هذه المرحلة لقياس الآتي:-

(أ) **تكلفة الإنتاج:** هي مجموعة تكاليف مراكز الإنتاج التي تتكون من العناصر الآتية:

(1) **مرتبات وأجور:** حيث يتم توزيع هذه الأنواع من التكاليف على مراكز المسؤولية (مراكز تكلفة)

على أساس فعلي، وبراغي إعداد كشوف المرتبات والأجور والتأمينات الاجتماعية؛ بشكل يحدد

بوضوح كل مركز من مراكز التكلفة، لكن قد يصعب تطبيق التوزيع الفعلي على بند المزايا

العينية؛ لذلك يمكن اللجوء إلى طريقة المعدلات (النسب) في توزيع المزايا، ويمكن أن يتخذ عدد

العاملين في كل مركز أساساً لتوزيع المزايا العينية (العامري، 2009: 288).

(2) **المستلزمات السلعية:** يتم توزيع أغلب بنود المستلزمات السلعية المستخدمة على أساس فعلي،

ويتطلب ذلك تثبيت اسم المركز المستفيد على مستند صرف هذه المستلزمات من المخازن، أما

بالنسبة لبعض أنواع المستلزمات السلعية مثل القوات المحركة (كهرباء) والإنارة والمياه؛ فيتم

توزيعها على أساس معدل استفادة كل مركز من هذه المستلزمات.

(3) **المستلزمات الخدمية:** يتم توزيع هذه المستلزمات (المصروفات) على أساس فعلي؛ ولذلك يتعين

أن يثبت اسم المركز المستفيد على مستند صرف قيمة المستلزمات الخدمية.

(ب) **تكلفة الإنتاج التام:** حيث إن تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج \pm التغير في المخزون

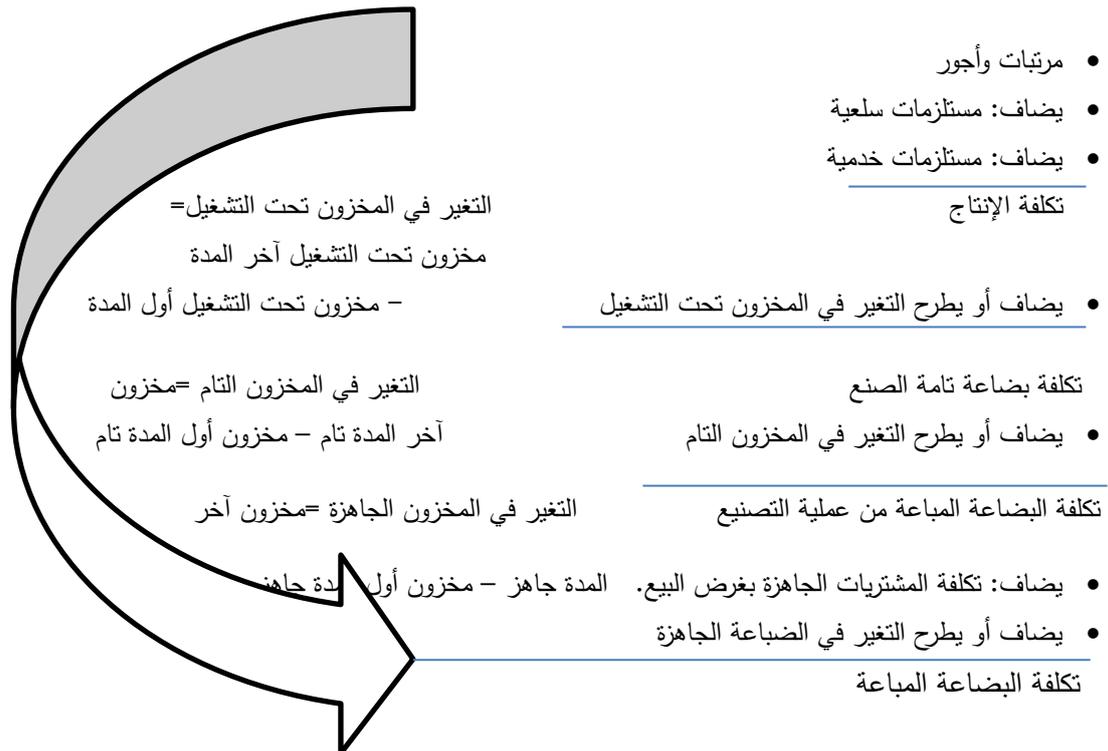
الإنتاج تحت التشغيل. ويقصد بالتغير في المخزون الإنتاج تحت التشغيل = مخزون الإنتاج

تحت التشغيل آخر المدة - مخزون الإنتاج تحت التشغيل أول المدة. ذلك أن الشركة تتبع نظام

الجرد الدوري في اثبات ومراقبة مخزون الإنتاج تحت التشغيل (الجعفري، مقابلة، فبراير 15، 2018).

استحدث النظام المحاسبي الموحد معالجة جديدة للمخزون؛ تتسجم مع توجهات المحاسبة القومية. وهذه المعالجة تقوم على أساس إظهار التغير في المخزون حسب نوعه في القوائم المالية بدلا من إظهار مخزون أول المدة وآخرها، وقد يكون التغير موجبا أو سالبا؛ ففي كل الأحوال يقل في حساب العمليات الجارية وهذا ما أكدته دراستنا (العامري، 2009: 59)، (غلوب، 1982: 64).

ج) **تكلفة البضاعة المباعة:** إن تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة الإنتاج التام \pm التغير في المخزون الإنتاج التام + تكلفة البضاعة المباعة من البضاعة الجاهزة؛ حيث إن التغير في المخزون الإنتاج التام = مخزون الإنتاج التام آخر المدة - مخزون الإنتاج التام أول المدة. ذلك أن الشركة تتبع نظام الجرد الدوري في إثبات ومراقبة مخزون الإنتاج التام (الجعفري، مقابلة، فبراير 15، 2018). ورصيد هذه المرحلة يعبر عن تكلفة البضاعة المباعة، التي يتم ترحيلها إلى المرحلة الثانية قائمة الدخل (مراكز ربحية). والشكل رقم (7) الآتي يوضح قائمة تكلفة البضاعة المباعة:



الجدول رقم (3)

مراكز التكلفة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

مراكز التكلفة	مصنع العبوات	مصنع المحاليل	مصنع الأدوية	مصنع المضادات	الإدارة العامة	إجمالي الاستخدام
المرتبات والأجور						
المستلزمات السلعية						
المستلزمات الخدمية						
تكلفة الإنتاج						
التغير في مخزون إنتاج تحت التشغيل						
تكلفة بضاعة تامة الصنع						
التغير في المخزون التام						
تكلفة البضاعة المباعة من عملية التصنيع						
تكلفة المشتريات الجاهزة بغرض البيع						
التغير في البضاعة الجاهزة						
تكلفة البضاعة المباعة						

3.2.2 نموذج محاسبة مراكز الربحية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

من خلال النموذج المقترح في الجدول رقم(4) فإن مراكز الربحية تتمثل في الآتي:-

هامش الربح: يبين الربح الناتج عن التغير في الحجم مع بقاء طاقة المصنع (القطاع) وتكاليفه

الثابتة على ما هي عليه؛ لذلك فإن هامش الربح له أهمية خاصة للقرارات قصيرة الأجل المتعلقة

بالاستخدام قصير الأجل للطاقة (جاريسون؛ ونورين، 2002: 607). ولكي يتمكن المدير عن

طريقها إظهار مدى مساهمة المصنع (القطاع) في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل التي تحقق أقصى استخدام فعال للطاقة المتاحة، ومن ثم تحقيق أقصى ربح ممكن. وبهذا؛ فإن هامش الربح = صافي المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة، وبذلك فهو متحكم بالتكاليف الصناعية المباشرة.

مجمّل الربح: حيث يعدّ مجمل الربح المتحكم بالطاقة الإنتاجية الموحدة لدى الشركة - تكاليف صناعية مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة - . بالنظر إلى أجزاء هذا النوع من المصروفات يلاحظ أنه يتكون من ثلاثة مصطلحات الأول: مصروفات، وتعني: أعباء تتحملها الوحدة الاقتصادية ولها علاقة بالعملية الإنتاجية، والمصطلح الثاني: جارية، ويعني: أن قسماً من هذه المصروفات يجب أن تحمل بالكامل على الدورة المالية الحالية أو النشاط الجارية للوحدة الاقتصادية. أما المصطلح الثالث: التحويلية فيقصد به أن قسماً من هذه المصروفات لا يتعلق بالدورة الحالية أو النشاط الجارية للوحدة الاقتصادية. ونتيجة لما سبق فقد تم اعتبار بند اهتلاك الموجودات الثابتة ح/351 الذي يعدّ من التكاليف الزمنية، وحيث إن هذه التكلفة لا تنشأ بقرارات القسم الخاص بالإنتاج بصورة مباشرة وإنما تنشأ بقرار من المدير العام للمصنع، فإن مدير المصنع يمثل الجهة الوحيدة داخل المصنع القادرة على التأثير في نوعية الأصول المستخدمة، لذا تم اعتبارها تكاليف ثابتة، فضلاً عن الضرائب والرسوم غير المباشرة. وحيث إن توزيع هذه التكاليف يتم على أساس التكاليف الفعلية، فإن مجمل الربح يتحقق وفقاً للمعادلة الآتية: مجمل الربح = هامش الربح - مصروفات جارية تحويلية. أما تكاليف العمولات وفوائد العمولات فهي تكاليف تمويلية تحمل على **صافي الربح التشغيلي** الذي يعدّ تكاليف تشغيلية - تضم التكاليف الصناعية المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة فضلاً عن التكاليف الصناعية غير المباشر المساعدة - ، وكما أنه يتم إضافة إليه الإيرادات المتنوعة إليه من أجل الحصول على صافي الربح التشغيلي من المعادلة الآتية: صافي الربح التشغيلي = مجمل الربح - العمولات + الإيرادات المتنوعة.

أما صافي الربح النهائي فإنه يتم تحميله بتلك المصروفات المخصصة والإيرادات التحويلية؛ حيث تعد الأولى بمثابة مصروفات إدارية تخرج عن نطاق تحكم ورقابة القسم الإنتاجي؛ لأنها تمنح من قبل المدير العام لموظفي وعمال المصنع بشكل عام وبذا؛ تخضع لرقابة المدير العام للمصنع، ولذلك لا يجرى توزيعها على المراكز بصورة مباشرة؛ لأن هذه المصروفات لا تدخل ضمن تكلفة النشاط التشغيلي الجاري للوحدة الاقتصادية؛ بل تحمل على نتائج الأعمال بغرض الوصول إلى صافي الربح النهائي، أما الثانية تعد بمثابة إيرادات عرضية لا ترتبط بالنشاط وبصورة مباشرة. ولإيجاد ذلك فإن صافي الربح النهائي = صافي الربح التشغيلي - المصروفات المخصصة + الإيرادات التحويلية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة في تقرير مسؤولية ودائرة معينة سوف تظهر بشكل إجمالي في تقرير مسؤولية المدير العام للمصنع.

قائمة الدخل في المنشأة الصناعية

- المبيعات
- ناقصا: تكلفة البضاعة المباعة

هامش الربح

- ناقصا: مصروفات جارية
- مجمل الربح

- يضاف: إيرادات متنوعة
- ناقصا: مصروفات العمولات والفوائد
- صافي الربح التشغيلي
- ناقصا: المصروفات المخصصة
- يضاف: الإيرادات الجارية التحويلية

صافي الربح النهائي

هامش الربح = المبيعات

- تكلفة المبيعات

مجمل الربح = هامش الربح -

مصروفات جارية

صافي الربح التشغيلي = مجمل الربح + إيرادات متنوعة

- مصروفات العمولات والفوائد

صافي الربح النهائي = صافي الربح التشغيلي

- مصروفات مخصصة + إيرادات تحويلية

الشكل رقم (8) يبين قائمة الدخل

الجدول رقم (4)

مراكز الربحية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

إجمالي الاستخدام	الإدارة العامة	مصنع المضادات	مصنع الأدوية	مصنع المحاليل	مصنع العبوات	البيان
						صافي المبيعات
						تكلفة البضاعة المباعة
						هامش الربح
						مصروفات جارية
						مجمل الربح
						إيرادات متنوعة
						مصروفات العمولات والفوائد
						صافي الربح التشغيلي
						المصروفات المخصصة
						الإيرادات التحويلية
						صافي الربح النهائي

3.2.3 نموذج محاسبة مراكز الاستثمار في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية.

يتم رقابة أداء مراكز الاستثمار من خلال قوائم الدخل، ولكن على أساس مؤشرات (جاريسون؛ ونورين، 2002: 615)؛ لكي تتمكن الإدارة الرئيسية أن تقرر أي مراكز تحتاج إلى أموال استثمارية توفرها وأياً منها يكون استخدامها أكثر لها ربحية. ويتم ذلك من خلال المؤشرات الموضحة في الجدول رقم (4).

هامش الربح/ إجمالي الأصول: إن هذا المؤشر يعطى مدلولاً على قدرة كل ريال مستثمر في المصنع في تحقيق هامش ربح.

مجمّل الربح/ إجمالي الأصول: إن هذا المؤشر يعطى مدلولاً على قدرة كل ريال مستثمر في المصنع في تحقيق مجمل ربح.

صافي الربح التشغيلي/ إجمالي الأصول: إن هذا المؤشر يعطى مدلولاً على قدرة كل ريال مستثمر في المصنع في تحقيق صافي ربح تشغيلي.

صافي الربح النهائي/ إجمالي الأصول: إن هذا المؤشر يعطى مدلولاً على قدرة كل ريال مستثمر في المصنع في تحقيق صافي ربح نهائي.

الجدول رقم (5) مراكز الاستثمار في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية

الإجمالي	الإدارة العامة	مصنع المضادات	مصنع الأدوية	مصنع المحاليل	مصنع العيوات	مراكز الاستثمار
						هامش الربح / إجمالي الأصول
						مجمّل الربح / إجمالي الأصول
						صافي الربح التشغيلي/ إجمالي الأصول
						صافي الربح النهائي/ إجمالي الأصول

ونظراً لما تقدم؛ فقد قام الباحث بإجراء تحليل لبيانات الشركة حسب مراكز المسؤولية (التكلفة،

الربحية، الاستثمار) بالاعتماد على ما أمكن توفره من قبل إدارة الشركة لسنتين 2007، 2008 على

التوالي، وهذا ما يتم في الفصل الرابع من الدراسة.

الفصل الرابع

عرض البيانات واختبار الفرضيات

4.1 المقدمة

من أجل تحقيق أهداف البحث؛ تم استخدام المنهج التحليلي الذي يعرف بأنه طريقة للوصول إلى ممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس المحاسبي لتصميم البيانات وتحليلها بهدف معرفة دور مراكز المسؤولية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية؛ وذلك بالاعتماد على البيانات اللازمة التي تم الحصول عليها من الشركة موضوع الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط.

4.1 تحليل بيانات مراكز التكلفة

4.1.1 اختبار ثبات أداة الدراسة

للتأكد من ثبات الاتساق بين بين متغيرات الفرضية الأولى؛ استخدم الباحث أسلوب كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، الجدول رقم (6) يبين معامل الثبات.

الجدول رقم (6)

يبين معامل الثبات باستخدام كرنباخ ألفا

عدد مراكز التكاليف	معامل كرونباخ ألفا المعياري	معامل كرونباخ ألفا الفعلي
10	0.945	(0.14)

اتضح من خلال الجدول رقم (6): أن مستوى الثبات والاتساق كان منخفضاً جداً بين متغيرات

الفرضية الأولى؛ حيث بلغ معامل كرونباخ ألفا الفعلي (0.14%) للمجموع مركز التكلفة، وهذا

يجعلنا نستبعد المراكز ذات التأثير من خلال الجداول الآتية.

¹ رغم استخدام القوسين () لأغراض أخرى، فإن ما أعنيه في صفحات هذا الفصل ينصب على الإشارة السالبة.

الجدول رقم (7)

يبين معامل الثبات باستخدام كرنباخ ألفا

عدد مراكز التكاليف	معامل كرونباخ ألفا المعياري	معامل كرونباخ ألفا الفعلي
9	0.97	0.91

اتضح من خلال الجدول رقم (7) أن مستوى الثبات والاتساق كان عالياً بين متغيرات الفرضية الأولى؛ حيث بلغ معامل كرونباخ ألفا الفعلي 91% لمجموع مراكز التكلفة باستثناء مركز المحاليل لعام 2008، وهذا دليل على الاتساق الداخلي لبيانات ومعلومات من واقع سجلات التكاليف المؤثرة على إجمالي تكاليف الإنتاج من خلال مراكز المسؤولية.

الجدول رقم (8)

معامل كرونباخ ألفا في حالة استبعاد مركز التكلفة للعامين 2007-2008

مراكز التكلفة لعام 2007-2008	متوسط المقياس عند حذف المركز	معامل الارتباط المصحح بين كل مركز والدرجة الكلية للمقياس
مركز العيوات	3575102.09	(.014)
مركز المحاليل	3457812.55	(.009)
مركز الأدوية	3442919.45	(.011)
مركز المضادات	3522295.73	(.011)
مركز الإدارة العامة	3497424.82	(.017)
مركز العيوات	3568989.09	(.014)
مركز المحاليل	728716.64	.910
مركز الأدوية	3445049.09	(.013)

مراكز التكلفة لعام 2007-2008	متوسط المقياس عند حذف المركز	معامل الارتباط المصحح بين كل مركز والدرجة الكلية للمقياس
مركز المضادات	3536354.00	(.013)
مركز الإدارة العامة	3453275.36	(.014)

(تم تقريب الأرقام العشرية لأقرب رقمين)

يتضح من الجدول رقم (8): أن معامل كرونباخ ألفا يزداد عند استبعاد مركز المحاليل لعام 2008م نظرا لزيادة التباين في البيانات المالية الفعلية، الناجمة عما حصلت عليه الشركة من قرض لتمويل شراء آلات ومعدات لمصنع المحاليل مضافا إليها فوائد محتسبة بمعدل 8% عن مبلغ القرض لمدة 10 سنوات؛ ما أدى لإضعاف معامل الثبات في البيانات الرقمية لمراكز التكلفة، وبهذا أثر على الاتساق الداخلي للبيانات في ضوء رؤية واضحة، وأن استبعاد بيانات المركز يؤدي إلى ارتفاع معامل الثبات للاتساق الداخلي الذي يؤثر في إظهار البيانات لإثبات صحة السجلات.

4.1.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

الجدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمراكز التكلفة 2007 م

مراكز التكلفة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	أكبر قيمة	أقل قيمة
العبوات	5780	6062	4180	12970	(506)
المحاليل	123069	138092	32764	283948	(21244)
الأدوية	137962	144378	69297	310092	(11659)
المضادات	58586	65311	15277	132142	(8046)
الإدارة العامة	83457	87302	94171	229338	(53858)
الإجمالي	408856	419692	235212	937488	(53858)

(الأرقام بالآلاف الريالات)

يشير الجدول (9) إلى أن أعلى متوسط حسابي لمراكز التكلفة هو مركز الأدوية بمتوسط حسابي 137962، بينما بلغ الانحراف المعياري للمركز 144378 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 310092 (11659)؛ ما يدل على أن التباين لمعدل التكلفة متوسط وهو دليل على اعتماد الشركة على التكاليف الفعلية لثلاث سنوات لتقدير موازنات تكاليف الإنتاج، بينما بلغ مصنع المحاليل بمتوسط حسابي (123069) ، وانحراف معياري 138092 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 283948، (21244)، ويعزى ذلك إلى أن تركيز الشركة في الرقابة على الأداء؛ خصوصا العناصر الداخلة في تكلفة الإنتاج يزداد في هذين المركزين؛ لأنهما يمثلان أساس الأنشطة في الشركة، يليه في المرتبة الثالثة مركز الإدارة العامة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المركز 83457، أما الانحراف المعياري لها فكان 87302 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 229338، (53858)، أما المرتبة الرابعة فتمثلت بمركز المضادات؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المركز 58586 أما الانحراف المعياري لها فكان 65311 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 132142 (8046)، وحصل مركز العبوات على أقل متوسط بلغ 5780 وانحراف معياري للمركز نفسه 6062 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 12970، (506)، وهذا يعكس تشتت بيانات الشركة؛ ما يضعف من رقابة الأداء في هذا المركز مقارنة بالمراكز الأخرى، وفي ضوء المتوسط الكلي كما في الجدول رقم (9) بلغ 408855.8 وانحراف معياري بلغ 419692 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 937488، (53858)، وهذا يشير إلى أن البيانات تعكس الواقع الفعلي للشركة، يؤكد صحة الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود دور لمراكز التكلفة في الرقابة على الأداء.

الجدول(10)

المتوسطات الحسابي والانحرافات المعيارية لمحور مراكز التكلفة 2008

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	أكبر قيمة	أقل قيمة
العبوات	11893	12024	10409	26402	0
المحاليل	2871326	9161424	196828	30491919	(34548)
الأدوية	168503	182896	91466	393565	(22465)
المضادات	55156	61392	19074	128332	(11414)
الإدارة العامة	127606	125758	115569	325022	(41756)
الإجمالي	465267	476798.7	263199	1043745	(67834)

(الأرقام بالآلاف الريالات)

يشير الجدول(10) إلى أن أعلى متوسط حسابي لمراكز التكلفة، هو مركز المحاليل بمتوسط حسابي 2871326، بينما بلغ الانحراف المعياري للمركز نفسه 9161424، بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 30491919،(34548)، يليه مصنع الأدوية بمتوسط حسابي 168503، وانحراف معياري 182896، بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 393565، (22465)، يعزى ذلك إلى أن تركيز الشركة في الرقابة على الأداء يزداد في هذا المركز؛ لأنه يمثل مرتكز الأنشطة في الشركة، يليه في المرتبة الثالثة مركز الإدارة العامة؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المركز 127606، أما الانحراف المعياري لها فبلغ 125758 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 325022، (41756)، وجاء في المرتبة الرابعة مركز المضادات؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المركز 55156 وانحراف معياري بلغ 61392 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 128332، (11414)، وحصل مركز العبوات على أقل متوسط بلغ 11893 وانحراف معياري للمركز نفسه 12024 بين أعلى قيمة وأدنى

قيمة 26402، 0، وهذا يعكس تشتت بيانات الشركة لسنتي المقارنة المتوافرة؛ ما أضعف من رقابة الأداء في هذا المركز مقارنة بالمراكز الأخرى، وفي ضوء المتوسط الكلي كما في الجدول رقم (10) بلغ 465267 وبانحراف معياري بلغ 476798.7 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 1043745، (67834)، وهذا يشير إلى أن البيانات تعكس الواقع الفعلي للشركة، وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود دور لمراكز التكلفة في الرقابة على الأداء.

الجدول رقم (11)

مقارنة متوسط تكلفة المركز إلى إجمالي متوسط تكلفة المراكز

2008م		2007م		المؤشر	المركز
النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي		
%0.37	11893	%2	5780	متوسط تكلفة المركز إلى إجمالي متوسط تكلفة المراكز	مركز العبوات
%89.9	2852165	%30	123069		مركز المحاليل
%4.33	135833	%34	137962		مركز الأدوية
%1.4	44528	%14	58586		مركز المضادات
%4	127606	%20	83457		مركز الإدارة العامة
%100	3172026	%100	408855		مجموع متوسط المراكز

(الأرقام بالآلاف الريالات)

ويتضح من الجدول رقم (11) ما يأتي :-

أن أعلى معدل حصل عليه مركز الأدوية كان عام 2007م بنسبة 34% من إجمالي متوسط التكلفة، وهذا دليل واضح على زيادة الاحتياجات التي ترصد في ظل متغير الزمن، وعلى وجه

الخصوص بنود الموازنة، بينما نجد أن مركز المحاليل جاء في المرتبة الثانية بمعدل 30% من إجمالي متوسط التكلفة، وهذا يدل على أن هذين المركزين يمثلان المتطلبات والاحتياجات الضرورية للمجتمع، بينما نجد أقل نسبة في التكلفة حصل عليها مركز العبوات وبمعدل 2% من إجمالي متوسط التكلفة؛ وهذا المعدل يدل على قلة تكاليف عناصر انتاج العبوات.

بينما نجد في عام 2008م أن أعلى في التكلفة معدل حصل عليه مركز المحاليل في عام 2008 بمعدل 89.9%، وهذا تباين واضح نتيجة للاحتياجات التي ترصد في ظل متغير الزمن، وعلى وجه الخصوص بنود الموازنة، فضلاً عن أن مركز المحاليل حصل على قرض لشراء الآت وبفائدة مرتفعة. بينما نجد أقل معدل هو ما حصل عليه مركز العبوات وبمعدل 0.37% من إجمالي متوسط التكلفة، وهذا المعدل يدل على انخفاض احتياج المجتمع لذلك، كما دلت عليه نتائج الاحتساب في الجدول (11).

الجدول رقم (12)

مقارنة بين متوسط مراكز التكلفة لعامين 2007-2008م

فارق المتوسط	2008م	2007م	مراكز التكلفة
	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي	
6113	11893	5780	مركز العبوات
2729096	2852165	123069	مركز المحاليل
(2129)	135833	137962	مركز الأدوية
(14058)	44528	58586	مركز المضادات
44149	127606	83457	مركز الإدارة العامة
2763171	3172026	408855	مجموع متوسط التكلفة

نلاحظ من الجدول رقم (12): أن هناك تبايناً واضحاً في تكلفة مركز المحاليل بين سنتين 2007-2008م، ويمكن القول: إن الاختلاف الجوهرى القائم كان نتيجة لتغير المتطلبات والاحتياجات الضرورية للمجتمع، فضلاً عن حصوله على قرض لتمويل شراء آلات ومعدات مضافاً إليها فوائد محتسبة بمعدل 8% عن مبلغ القرض لمدة عشر سنوات، بينما نلاحظ مركز الأدوية والمضادات يشهد تراجعاً ناتجاً عن قلة الطلب عليه، بسبب دخول منافسين سواء عن طريق الإنتاج أو الاستيراد. وبشكل عام فإن متوسط التكلفة لعام 2008م قد بلغت 3172026، بينما بلغ متوسط التكلفة لعام 2007م 408855، ومن ثم؛ فإن فارق متوسط التكلفة بين 2007م-2008م بلغت 2763171، وهو فرق ناتج عن زيادة الاحتياجات.

4.1.3 اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

يتم تطبيق اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ولمعرفة معلمية البيانات من البيانات اللامعلمية لتحديد الأسلوب الإحصائي المناسب للدراسة، وفي ضوء ذلك تم إجراء التحليل، كما في الجداول لسنتي 2008-2007م.

الجدول رقم (13)

اختبار التوزيع الطبيعي 2007 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة اختبار Z	الدلالة المعنوية
مركز العبوات	5780	.793	.555
مركز المحاليل	123069	.958	.318

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة اختبار Z	الدلالة المعنوية
مركز الأدوية	137962	.829	.497
مركز المضادات	58586	.968	.306
مركز الإدارة	83457	.460	.984
جميع المتغيرات	408855	.751	.626

(الأرقام بالآلاف الريالات)

اتضح من بيانات جدول رقم (13): أن قيم Z المحسوبة لكل مركز أقل من Z الجدولية، فضلاً عن أن قيمة مستوى الدلالة sig لكل محور أكبر من 0.05 مما يدل على البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وهذا دليل على ضرورة استخدام أسلوب إحصائي لاختبار الفرضية الأولى اللامعلمية للوصول إلى نتائج دقيقة؛ استناداً لما أفردته نتائج التحليل الوصفي للمتوسطات والانحرافات المعيارية كما في جدول المقارنة للسنتين 2007-2008.

الجدول رقم (14) اختبار التوزيع الطبيعي 2008 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة اختبار Z	الدلالة المعنوية
مركز العبوات	11893	.796	.550
مركز المحاليل	2852165	1.728	.005
مركز الأدوية	135833	.944	.335
مركز المضادات	44528	1.000	.271
مركز الإدارة	127606	.666	.767
جميع المتغيرات	3172026	.717	.683

اتضح من بيانات جدول 2008 رقم (14): أن قيم Z المحسوبة أقل من الجدولية وبمستوى دلالة غير معنوية، وهي أكبر من مستوى الدلالة النظرية، وهذا مؤشر على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي باستثناء مركز المحاليل بمستوى دلالة معنوية بلغت 0.005؛ ما يجعلنا واثقين من استخدام أسلوب إحصائي اللامعلمية لاختبار الفرضية الأولى للوصول إلى نتائج دقيقة؛ استناداً لما أفردته نتائج التحليل الوصفي للمتوسطات والانحرافات المعيارية كما في جدول المقارنة للسنتين 2007-2008.

4.1.4 اختبار الفرضية الأولى

تم استخدام أسلوب (Wilcoxon signed ranks test) لاختبار نتائج الفرضية الأولى التي تنص على أنه: (ليس هناك دور لمراكز التكلفة في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية). عند دراسة العلاقات بين مراكز التكلفة لكل مركز بإجمالي التكلفة لموضوع الدراسة؛ إذ اتضح من جدول رقم (15) أن قيم Z لمراكز التكلفة لعام 2007م كما يأتي: بلغت قيم Z المحسوبة لمراكز العبوات، والمحاليل والمضادات (2.490)² أكبر من القيم الجدولية وبمستوى دلالة معنوية 0.013 ناتجة عن مقارنة تكلفة المركز بإجمالي التكلفة وهذا مؤشر على أن لهذه المراكز دوراً في الرقابة على الأداء، كما بلغت قيمة Z المحسوبة لمركز الأدوية (2.401) أكبر من القيمة الجدولية وبمستوى دلالة (0.016)، كما بلغت قيمة Z المحسوبة لمركز الإدارة العامة (2.431) أكبر من القيمة الجدولية وبمستوى دلالة 0.015؛ ما يدل على أن لمراكز التكلفة لعام 2007م دوراً في الرقابة على الأداء ناتجة عن مقارنة تكلفة المركز بإجمالي.

² رغم استخدام القوسين () لأغراض أخرى، فإن ما أعنيه في صفحات هذا الفصل ينصب على الإشارة السالبة.

بينما عند دراسة مراكز التكلفة لعام 2008م كما في الجدول رقم (15) اتضح: أن قيمة Z المحسوبة بلغت (1.423)، وهي أقل من الجدولية بمستوى الدلالة غير معنوية بلغت (0.155) لمركز المحاليل في الجدول رقم (16) وهي ناتجة عن مقارنة تكلفة المركز بإجمالي التكلفة ؛ ما يدل على أن مركز المحاليل لعام 2008م ليس له دور في الرقابة على الأداء، بينما اتضح أن غالبية المراكز ذات دلالة معلمية بعلاقة التكلفة بالإجمالي؛ كونها تؤثر تأثيراً كبيراً وترتبط بالمركز الإجمالي للتكلفة وتخضع للرقابة باستمرار، وتم استبعاد مركز المحاليل لسنة 2008 بسبب عدم خضوعه للرقابة وضعف الرقابة العملية، بينما في العام السابق كانت الرقابة أقوى بدليل ارتباطها بمراكز التكلفة على الرغم من ارتفاع التكلفة في ظل الخسائر المتراكمة التي تلحق بالشركة في ظل الظروف الصعبة؛ ما يجعلنا متيقنين من قبول الفرضية المثبتة التي تنص على: (أن هناك دوراً لمراكز التكلفة في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية "يدكو" للعامين 2007م-2008م)، وهذا كله يعزى إلى توافر مراكز تكلفة على الرغم من الخسائر المتلاحقة بالشركة ولها صلاحية كاملة في تحديد الموازنات وكذلك الصرف الفعلي لعناصر التكاليف وتأثيرها مع القرار الذي يؤثر بالمسؤولية على الرقابة على الأداء في ظل ظروف التشغيل غير العادية لشركة ذات حجم اقتصادي مهم، تسعى لربط التكلفة بالنشاط وتفعيل دور الرقابة على الأداء من منظور نظام محاسبة المسؤولية، وهذا ما دلت عليه نتائج الاحتساب في الجداول (15,16).

جدول رقم (15)

نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks tes) للفرضية الأولى لعام 2007.

الدلالة المعنوية	قيمة اختبار Z	علاقة مركز التكلفة بإجمالي التكلفة
.013	(2.490)	مركز العبوات
.013	(2.490)	مركز المحاليل
.016	(2.401)	مركز الأدوية
.013	(2.490)	مركز المضادات
.015	(2.431)	مركز الإدارة
0.07	(12.302)	جميع المتغيرات

جدول رقم (16)

نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks test) للفرضية الأولى لعام 2008.

الدلالة المعنوية	قيمة اختبار Z	علاقة مركز التكلفة بإجمالي التكلفة
.016	(2.401)	مركز العبوات
.155	(1.423)	مركز المحاليل
.013	(2.401)	مركز الأدوية
.016	(2.401)	مركز المضادات
.028	(2.194)	مركز الإدارة
0.228	(10.82)	جميع المتغيرات

4.2. تحليل بيانات مراكز الربحية

4.2.1 اختبار ثبات بيانات الفرضية

للتأكد من ثبات الاتساق بين متغيرات الفرضية الثانية؛ استخدم الباحث أسلوب كرونباخ

ألفا (Cronbach's Alpha)، الجدول رقم (17) يبين معامل الثبات.

الجدول رقم (17)

يبين معامل الثبات باستخدام كرنباخ ألفا

عدد مراكز الربحية	معامل كرونباخ ألفا المعياري	معامل كرونباخ ألفا الفعلي
10	.971	.901

اتضح من خلال الجدول رقم (17): أن مستوى الثبات والاتساق كان عالياً بين متغيرات الفرضية الثانية؛ حيث بلغ معامل كرونباخ ألفا 90% لمجموع المراكز، وهذا يدل على تماسك متغيرات الدراسة وتربطها خلال فترة الدراسة المحددة لسنتين مقارنتين، وهو دليل على استخدام مراكز الربحية بوصفها أساساً واضحاً لمراكز التكلفة والإيراد الموزعة استناداً لقرارات مجلس الإدارة، وفي الوقت نفسه دليل على قدرة الشركة على تحسين وضعها الربحي؛ بما يؤثر على قدرة البيانات على تطوير القوائم المالية وقوائم التكاليف.

4.2.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

الجدول رقم (18)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمراكز الربحية 2007م

مراكز ربحية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	أكبر قيمة	أقل قيمة
العربات	(5104)	6126	(1947)	2716	(12378)
المحاليل	(4687)	131301	(2446)	308646	(261583)
الأدوية	(752)	144943	(1201)	334795	(310092)
المضادات	4383	59313	7	139601	(124095)
الإدارة العامة	(103124)	194457	(33804)	229630	(368402)
الإجمالي	(109286)	474764	(67201)	1015390	(937488)

(الأرقام بالألاف الريالات)

يشير الجدول (18) إلى أن أعلى متوسط حسابي لمراكز الربحية هو مركز المضادات بمتوسط حسابي 4383، بينما بلغ الانحراف المعياري للمركز نفسه 59313، بين أدنى قيمة وأعلى قيمة (124095)، 139601، يليه مصنع الأدوية بمتوسط حسابي (752)، وانحراف معياري 144943 بين أدنى قيمة وأعلى قيمة (310092)، 334795، ويعزى السبب إلى أن تركيز الشركة في الرقابة على الأداء يزداد في هذين المركزين؛ لأنهما يمثلان اساس الأنشطة في الشركة، وحصل مركز الإدارة العامة على أقل متوسط بلغ (103124) وانحراف معياري للمركز نفسه بلغ 194457 بين أدنى قيمة وأعلى قيمة (368402)، 229630. وهذا يعكس تشتت بيانات الشركة

لسنتي المقارنة المتوافرة؛ ما يضعف من رقابة الأداء في هذا المركز مقارنة بالمراكز الأخرى، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي مراكز الربحية لعام 2007م (109285) وبانحراف معياري بلغ 536142 بين أدنى قيمة وأعلى قيمة (937488)، و1015390، وهذا مؤشر على أن الشركة تستمر في تحقيق خسائر خلال هذا العام والسنوات السابقة، وهذا يرجع إلى عدة أسباب؛ منها ناتجة عن تصرفات وقرارات تمت من قبل الإدارات المتعاقبة على تولي مهام إدارة الشركة منذ عام 1993م، والأضرار التي لحقت بالشركة جراء المخالفات والتجاوزات القانونية والإدارية التي وصلت بالشركة إلى عدم المقدرة على الاستمرار في مزاولة أنشطتها ؛ ومنها:

- 1) التصرف بالبيع والتنازل عن ممتلكات الشركة وحقوقها المرتبطة بعدد كبير من الوكالات للشركات الأجنبية، وما نجم عن ذلك من خسائر.
- 2) الانخفاض الكبير في معدلات الطاقة التشغيلية الفعلية للمصانع والوحدات الإنتاجية التابعة للشركة بالمقارنة مع الطاقة الإنتاجية السنوية المتوقعة؛ نتيجة انخفاض ساعات التشغيل اليومية الفعلية؛ فضلاً عن تقادم بعض الآلات والمعدات المتعلقة بالإنتاج وتعرضها للأعطال والتوقف.
- 3) الفوائد السنوية الكبيرة التي تتحملها الشركة مقابل التمويلات الممنوحة لها من قبل المؤسسة الاقتصادية اليمنية؛ حيث بلغت الفوائد المحملة على قائمة الدخل (الملحق رقم 4) خلال عام 2017م 342751369 ريال، وشكلت في - حد ذاتها- عبئاً كبيراً على الشركة بالمقارنة مع العوائد المحققة من تشغيل تلك، كما أن تلك الفوائد تمثل حوالي 86% من إجمالي خسارة الشركة.

الجدول(19)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مراكز الربحية 2008

مراكز الربحية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	أكبر قيمة	أقل قيمة
العبوات	(6451)	11167	(2718)	14668	(26402)
المحاليل	(26446)	101196	(3436)	211575	(210776)
الأدوية	(19917)	160061	(14774)	349643	(359378)
المضادات	(10949)	49398	(6225)	98878	(116917)
الإدارة العامة	(55183)	271739	(34119)	419849	(471708)
الإجمالي	(118950)	536420	(96933)	1094615	(1038497)

(الأرقام بالآلاف الريالات)

يشير الجدول(19) إلى أن أعلى متوسط حسابي لمراكز الربحية هو مركز العبوات بمتوسط حسابي بلغ (6451)، بينما بلغ الانحراف المعياري للمركز نفسه 11167 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 14668،(26402)، يليه مصنع المضادات بمتوسط حسابي (10949)، وانحراف معياري (49398) بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 98878،(116917). ويعزى ذلك إلى أن تركيز الشركة في الرقابة على الأداء يزداد في هذين المركزين؛ لأنهما يمثلان مرتكز الأنشطة في الشركة، وحصل مركز الإدارة العامة على أقل متوسط بلغ (55183) وانحراف معياري للمركز نفسه 271739 بين أعلى قيمة وأدنى قيمة 419849،(471708)، وهذا يعكس تشتت بيانات الشركة؛ ما يضعف من رقابة الأداء في هذا المركز مقارنة بالمراكز الأخرى، وقد بلغ الوسط الحسابي لإجمالي مراكز الربحية لعام 2008م (118949)، وانحراف معياري بلغ 593564،

وهذا بين أعلى قيمة وأدنى قيمة (1094615 1038497)، وهذا مؤشر على أن الشركة تستمر في تحقيق خسائر خلال هذا العام والسنوات السابقة، وهذا يعود للأسباب سابقة الذكر، فضلاً عن أنه لا توجد سياسة تكفل الموازنة بين التكلفة وأسعار البيع؛ ما يؤدي إلى البيع بأقل من تكلفة الإنتاج، ناهيك عن الفوائد السنوية الكبيرة التي تتحملها الشركة مقابل التمويلات الممنوحة لها من قبل المؤسسة الاقتصادية اليمنية؛ إذ بلغت الفوائد المحملة على قائمة الدخل (الملحق رقم 4) خلال عام 2008 م 471708914 ريال التي شكلت - في حد ذاتها - عبئاً كبيراً على الشركة بالمقارنة مع العوائد المحققة من تشغيل تلك التمويلات، كما أن تلك الفوائد تمثل حوالي 132% من إجمالي خسارة الشركة.

الجدول رقم (20)

مقارنة متوسط (ربحية/ خسارة) المركز إلى إجمالي متوسط (ربحية/ خسارة) المراكز

2008م		2007م		المؤشر	المركز
النسبة	المتوسط الحسابي	النسبة	المتوسط الحسابي		
5.4%	(6451.9)	4.7%	(5104.5)	متوسط ربحية (خسارة) المركز إلى متوسط إجمالي المراكز	مركز العبوات
22.3%	(26446.2)	4.3%	(4687.2)		مركز المحاليل
16.7%	(19917.8)	0.7%	(752.8)		مركز الأدوية
9.2%	(10949.8)	(4%)	4383.2		مركز المضادات
46.4%	(55183.8)	94.3%	(103124.2)		مركز الإدارة العامة
100%	(118949.5)	100%	(109285.5)		مجموع متوسط (الربحية/ خسارة)

(الأرقام بالألف الريالات)

ويتضح من الجدول رقم (20) ما يأتي:-

أن أعلى معدل حصل عليها مركز الإدارة العامة كان عام 2007م بمعدل 94.3% من إجمالي متوسط الخسارة الذي لحق بالشركة، وهذا دليل واضح على أن سبب الخسائر يعود بشكل كبير للتصرفات والقرارات التي تمت من قبل الإدارات، فضلاً عن قلة الكفاءة والخبرة لدى الإدارة العامة، بينما نجد أن مركز العبوات جاء في المرتبة الثانية وبمعدل 4.7% من إجمالي متوسط الخسارة، وهذا يدل على انخفاض احتياجات المصنع لتلك العبوات، خصوصاً مع انخفاض الإنتاج، بينما نجد أقل معدل حصل عليها مركز المضادات بمعدل (4%) من إجمالي متوسط الخسارة، وهذا المعدل يدل على أن بعض الآلات والمعدات التي يمتلكها المصنع متهاكة؛ ما يؤدي إلى توقفها أثناء إنتاج المضادات الطبية. بينما نجد في عام 2008م أن أكبر معدل فيه حصل عليه مركز الإدارة العامة بنسبة 46.4%، ويعود للسبب نفسه الذي كان وراء ذلك عام 2007م، وهذا تباين واضح بين مركز الإدارة العامة بين العامين؛ وهذا يعزى للاحتياجات التي ترصد في ظل متغير الزمن وعلى وجه الخصوص بنود الموازنة، بينما نجد أقل معدل حصل عليها مركز العبوات وبمعدل 5.4% من إجمالي متوسط الخسارة، وهذا ما دلت عليه نتائج الاحتساب في الجدول رقم (20).

الجدول رقم (21)

مقارنة بين متوسط مراكز الربحية لعامين 2007-2008م

فارق المتوسط	2008م	2007م	مراكز الربحية
	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي	
(1347.4)	(6451.9)	(5104.5)	مركز العبوات
(21759)	(26446.2)	(4687.2)	مركز المحاليل

(19165)	(19917.8)	(752.8)	مركز الأدوية
(15333)	(10949.8)	4383.2	مركز المضادات
47940.4	(55183.8)	(103124.2)	مركز الإدارة العامة
(9664)	(118949.5)	(109285.5)	المجموع

(الأرقام بالآلاف الريالات)

نلاحظ من الجدول رقم (21): أن هناك تبايناً واضحاً في ربحية مركز المضادات؛ حيث انتقلت من تحقيق أرباح خلال عام 2007م إلى تحقيق خسارة خلال عام 2008م، ويمكن القول: إن سبب هذا التراجع الملحوظ؛ يعزى إلى انخفاض المبيعات عام 2008م وبفارق نسبة مئوية 29%³. لعل السبب يكمن في عدم السيطرة على التكاليف الإضافية التي ظلت تتزايد مع قلة حجم المبيعات؛ ما يؤثر على تسعير المركز لمنتجاته مقارنة بالتكاليف الإنتاجية فضلاً عن زيادة حجم المخزون وتهالك الآلات ومعدات التصنيع؛ حيث بلغ مقدار التراجع من ربح إلى خساره بمتوسط بلغ 15333، وهذا فرق يجب على إدارة مركز المضادات أن تسعى إلى التخلص أو التقليل منه، من خلال تحليل الأنشطة ومسببات التكلفة، فضلاً عن رقابة الأداء، علاوة على تفعيل النشاط التسويقي سواء للبضاعة الجاهزة التي يتم استيرادها من الشركات الأجنبية التي ترتبط مع الشركة بعقود وكالات أو التي تقوم بإنتاجها، فضلاً عن إجراء صيانة لآلات التصنيع، بينما نلاحظ أن مركز الإدارة العامة يشهد تراجعاً في الخسائر بنسبة ملحوظة خلال عام 2008م مقارنة بالعام الماضي، وهذا ناتج عن زيادة صافي المبيعات عام 2008م بفارق نسبة مئوية 83%، ويظهر للباحث أن السبب يكمن في تراجع المخزون عما كان في 2007م، فضلاً عن استغلال الأيدي العاملة وزيادة ساعات التشغيل عما كان عليه عام 2007م مع وجود فارق ضئيل في بند المرتبات مقارنة بالزيادة بالإنتاج. أما مركز المحاليل فقد شهد زيادة ملحوظة في الخسائر، ويعزى ذلك إلى

³ ناتجة من الفارق بين 2008 و 2007 على 2007

الزيادة المطردة في تكلفة المستلزمات الخدمية وبفارق نسبة مئوية 45% عما كانت عليه في السنة الماضية؛ فضلاً عن حصول المصنع على قرض وفوائد مرتفعة، وهذا كله يعزى إلى عدم تبني موازنة تخطيطية ملائمة لتحديد تكلفة المستلزمات الخدمية وإنما تعتمد على الزيادة المطردة من فترة إلى أخرى.

ويشكل عام؛ فإن المتوسط الكلي (خسارة) لعام 2008م قد بلغت (118949.5)، بينما بلغ المتوسط الكلي (خسارة) لعام 2007م (109285.5)، ومن ثم فإن فارق متوسط الخسارة بين 2007م - 2008م بلغت (9664).

4.2.3 اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الجدول رقم (22)

اختبار التوزيع الطبيعي 2007 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة اختبار Z	الدلالة المعنوية
مركز العبوات	(5104.5)	.819	.513
مركز المحاليل	(4687.2)	1.008	.262
مركز الأدوية	(752.8)	1.126	.159
مركز المضادات	4383.2	1.120	.163
مركز الإدارة	(103124.2)	.912	.376
جميع المتغيرات	(109285.5)	4.985	1.473

اتضح من بيانات جدول رقم (22) أن قيم Z المحسوبة أقل من الجدولية وبمستوى دلالة غير معنوية؛ ما يدل على ضرورة استخدام أسلوب إحصائي اللامعلمية لاختبار الفرضية الثانية للوصول إلى نتائج دقيقة؛ استنادا لما كشف عنه نتائج التحليل الوصفي للمتوسطات والانحرافات المعيارية كما في جدول المقارنة للسنتين 2007-2008.

الجدول رقم (23)

اختبار التوزيع الطبيعي 2008 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة اختبار Z	الدلالة المعنوية
مركز العبوات	(6451.9)	.627	.826
مركز المحاليل	(26446.2)	1.005	.265
مركز الأدوية	(19917.8)	1.193	.116
مركز المضادات	(10949.8)	1.066	.206
مركز الإدارة	(55183.8)	.541	.931
جميع المتغيرات	(118949.5)	4.432	2.344

اتضح من بيانات جدول 2008 رقم (23) أن قيم Z المحسوبة أقل من الجدولية وبمستوى دلالة غير معنوية؛ ما يجعلنا متيقنين من استخدام أسلوب إحصائي اللامعلمية لأختبار الفرضية الثانية للوصول إلى نتائج دقيقة استنادا لما أفردته نتائج التحليل الوصفي للمتوسطات والانحرافات المعيارية، كما في جدول المقارنة للسنتين 2007-2008.

4.2.4 اختبار الفرضية الثانية

تم استخدام أسلوب (Wilcoxon signed ranks test) لاختبار نتائج الفرضية الثانية التي تنص على (أنه ليس هناك دور لمراكز الربحية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية "يدكو").

وعند دراسة العلاقات بين مراكز الربحية لكل مركز إجمالي (الربح/خسارة) لموضع الدراسة، اتضح من الجدول رقم (24) أن قيم Z المحسوبة لمراكز الربحية لعام 2007م كما يأتي: بلغت قيم Z المحسوبة لمراكز المحاليل، والأدوية والمضادات البالغة (1.334)، وهي أقل من القيمة الجدولية وبمستوى دلالة غير معنوية 0.182، وهذا يؤكد أن هذه المراكز ليس لها دور في الرقابة على الأداء، كما بلغت قيم Z المحسوبة لمركزي العبوات والإدارة (1.245) و(0.968) على التوالي، وهي أقل من القيمة الجدولية، وبمستوى دلالة غير معنوية بلغت (0.213) و(0.333) على التوالي، وهذا دليل على أن هذين المركزين ليس لهما دور في الرقابة على الأداء؛ ما يدل على أن مراكز الربحية لعام 2007م ليس لها دور في الرقابة على الأداء الناتجة عن مقارنة ربحية المركز بالإجمالي، بينما عند دراسة مراكز الربحية لعام 2008م اتضح أن قيم Z المحسوبة بلغت (1.067)، (1.784)، وهي أقل من الجدولية بمستوى دلالة غير معنوية، بلغت 0.286، 0.074 لمركز العبوات، والإدارة على التوالي، كما هي في الجدول رقم (25) والناتجة عن مقارنة (ربحية/خسارة) المراكز بإجمالي (الربح /الخسارة)؛ ما يدل على أن هذين المركزين سابق الذكر لعام 2008م ليس لهما دور في الرقابة على الأداء، بينما اتضح أن بقية المراكز ليست دالة معنوية، وهذا ما يؤكد أن مراكز الربحية في عام 2008م ليس لها دور في الرقابة على الأداء من علاقة مراكز الربحية بإجمالي الإيرادات، وذلك عند دراسة علاقة مراكز الربحية بإجمالي الإيرادات المحصلة فقط خلال العامين 2007م-2008م وهو ما يؤكد قبول فرضية العدم التي

تنص على أنه (ليس هناك دور لمراكز الربحية في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو")، ويعزى ذلك إلى عدم استقرار مراكز الربحية بسبب تراكم الديون لدى العملاء؛ ما أضعف الرقابة على الأداء، وجعلها ضعيفة تعتمد على المحصل الفعلي، وتؤكد ذلك التقارير الدورية للمراجعين الداخليين والخارجيين.

جدول رقم (24)

نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks test) للفرضية الثانية لعام 2007.

الدلالة المعنوية	قيمة اختبار Z	علاقة مركز الربحية بإجمالي الربحية
.213	(1.245)	مركز العبوات
.182	(1.334)	مركز المحاليل
.182	(1.334)	مركز الأدوية
.182	(1.334)	مركز المضادات
.333	(.968)	مركز الإدارة
1.092	(6.215)	جميع المتغيرات

جدول رقم (25)

نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks test) للفرضية الثانية لعام 2008.

الدلالة المعنوية	قيمة اختبار Z	علاقة مركز الربحية بإجمالي الربحية
.286	(1.067)	مركز العبوات
.328	(.978)	مركز المحاليل
.328	(.978)	مركز الأدوية
.328	(.978)	مركز المضادات
.074	(1.784)	مركز الإدارة
1.344	(5.785)	جميع المتغيرات

الجدول رقم (25)

نتائج اختبار (Wilcoxon signed ranks test) للفرضية الثانية.

الدلالة المعنوية	قيمة اختبار Z	علاقة مركز الربحية بإجمالي الربحية
2.436	(12)	جميع المتغيرات

4.3 تحليل بيانات مراكز الاستثمار

4.3.1 اختبار ثبات بيانات مراكز الاستثمار

للتأكد من ثبات الالتساق بين متغيرات الفرضية الثالثة، استخدم الباحث أسلوب كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، والجدول رقم (26) يبين معامل الثبات.

الجدول رقم (26)

يبين معامل الثبات باستخدام كرنباخ ألفا

عدد المحاور	معامل كرونباخ ألفا المعياري	معامل كرونباخ ألفا الفعلي
2	.977	.974

اتضح من خلال الجدول رقم (26) أن مستوى الثبات والاتساق كان عالياً بين متغيرات الفرضية الثالثة؛ حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ الفعلي 97% لمؤشرات الاستثمار، وهذا دليل على قبول متغيرات الدراسة، وأن البيانات الموفرة صحيحة، وتعكس الواقع الفعلي للشركة.

4.3.2 اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الجدول رقم (27)

اختبار التوزيع الطبيعي 2007 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار Z	الدلالة المعنوية
مركز الاستثمار	(199167.0)	243476.59	.595	.871
إجمالي الأصول	5853520.0	00000	0	0
النسبة المئوية	(3.3925)	4.15	.598	.867

اتضح من بيانات جدول رقم (27) أن قيم Z المحسوبة أقل من الجدولية وبمستوى دلالة غير معنوية، وهذا دليل على أن بيانات مراكز الاستثمار لا تتبع التوزيع الطبيعي؛ ما يدل على ضرورة استخدام أسلوب إحصائي لاختبار الفرضية الثالثة اللامعلمية للوصول إلى نتائج دقيقة.

الجدول رقم(28)

اختبار التوزيع الطبيعي 2008 (One-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار Z	الدلالة المعنوية
مركز الاستثمار	(237593.8)	270242.55	.397	.997
إجمالي الأصول	6892604.0	0000	0	0
النسبة المئوية	(3.9)	4.25	.523	.947

اتضح من بيانات جدول 2008 رقم (28) أن قيم Z المحسوبة أقل من الجدولية، وبمستوى دلالة غير معنوية؛ ما يجعلنا نثق في البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا يبرر استخدام أسلوب اللامعلمية الإحصائي لاختبار الفرضية الثالثة للوصول إلى نتائج دقيقة.

4.3.3 اختبار الفرضية الثالثة

استخدام أرقام (هامش الربح، مجمل الربح، صافي الربح التشغيلي، صافي الربح النهائي) مع مؤشرات النسبة المئوية للعامين 2007-2008م جعلنا نخضع بيانات الفرضية الثالثة التي تنص على أنه (ليس هناك دور لمراكز الاستثمار في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية). لاختبار فريدمان (الذي يقارن بين الرقم المطلق والمؤشر؛ حيث اتضح من

الجدول رقم (31) أن قيمة (كاي تربيع) بلغت 9 وفقاً (Friedman test) وهي قيمة أكبر من القيمة الجدولية وبمستوى دلالة معنوية 0.029؛ ما جعلنا نثق بقبول الفرضية المثبتة التي تنص على أنه (يوجد دور لمراكز الاستثمار في الرقابة على الأداء في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية)، ويعزى ذلك إلى تخصيص مبالغ عالية من الأرباح المحققة حتى في ظل وجود خسائر للاستثمار في النشاط نفسه والأنشطة الفرعية لزيادة أفضاض للقطاع المختلط الاقتصادي ومحاولة الخروج من الخسائر بأقل التكاليف، ويعود سبب الخسائر المتراكمة في ظل مؤشرات الاستثمار إلى أن الشركة لم يقد باستعادة وقيم الأصول الثابتة غير الموجودة فعلا سواء المباع أو المفقودة والمنتبهة منها واستنزائها من رصيد الأصول الظاهرة في الميزانية، فضلاً أن رصيد حساب المشاريع قيد التنفيذ يتضمن أرصدة مشاريع مدورة منذ عام 1995م ولم يتم إقفالها أو تسويتها خصوصاً مشروع مصنع الإبر الميدانية البالغ تكلفتها 164525887 ريال الذي استلمت الشركة جزءاً من آلات المصنع ومعداته المتعلقة المذكورة في عام 1996م وما زالت في الصناديق منذ وصولها حتى عام 2008م، وهذا يؤكد ضرورة اعتماد مراكز المسؤولية أساساً للرقابة، ودل على ذلك متوسط الرتب الايجابية بين متغيري مراكز الاستثمار للعامين (2007-2008م) في الجداول الآتية (29,30).

جدول رقم (29)

متوسط الرتب (Mean Rank) لعام 2007م

المتغير	متوسط الرتب 2007
مراكز الاستثمار	1.50
النسبة المئوية	2.63

جدول رقم (30)

متوسط الرتب (Mean Rank) لعام 2008م

المتغير	متوسط الرتب 2008م
مراكز الاستثمار	4.00
النسبة المئوية	1.88

جدول رقم (31)

نتائج اختبار (Friedman Test) للفرضية الثالثة.

المتغير	
Kendall's W	.750
كاي تربيع	9.000
درجة الحرية	3
مستوى الدلالة المعنوية	.029

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمناقشة أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية إلى جانب تقديم مجموعة من التوصيات التي خرج بها الباحث في ضوء نتائج الدراسة ومناقشتها على النحو الآتي:-

5.1 الاستنتاجات

- (1) لمراكز التكلفة دور في الرقابة على الأداء؛ يعزى ذلك لتوافر أسس قياس تكلفة عناصر التكاليف التشغيلية والإنتاج التام والمباع؛ ما يعكس تقدماً في حسابات تكاليف المركز تؤهل لإعداد موازنات دقيقة لإنتاج الأدوية.
- (2) ليس لمراكز الربحية ارتباط بمراكز المسؤولية ويعزى ذلك إلى عدم الارتباط الكامل لمراكز البيع بمراكز التكلفة؛ كون الشركة تحقق خسائر متراكمة وارتفاع الفوائد المستحقة.
- (3) هناك دور واضح لمراكز الاستثمار؛ يعزى إلى استغلال المبالغ المتوافرة المحصلة في استثمارات رئيسية وفرعية استناداً إلى الرقابة اللاحقة لأداء مراكز المسؤولية.

5.2 التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها؛ فإن الدراسة توصي بما يأتي:

- 1- على الشركة أن تقوم بتفعيل دور مراكز التكلفة بشكل كبير وعادل؛ بحيث يعكس النشاط الحقيقي لمراكز الكلف في ضوء أسس اعتماد واضحة.

2- توصي الدراسة بضرورة التركيز على مراكز الربحية وربطها بمراكز التكلفة، فضلاً عن التزام

إدارة التحصيل بتفعيل دورها لتحصيل الإيرادات أولاً بأول لتدعيم مراكز الربحية التي تؤسس

على الرقابة على الأداء (المحاسبي).

3- توصي الدراسة بضرورة استغلال صافي الأرباح من الإيرادات غير المحصلة في مراكز

استثماري إنتاج الأدوية من النباتات في المحمية الطبيعية.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

المراجع

- القرآن الكريم.
- النووي، زكريا (1992)، رياض الصالحين، ط3، دار المأمون للنشر، بيروت.

المصادر العربية

- إبراهيم، هدى خليل(2014)، دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء " بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد.
- أبكر، حمزة؛ والهدى، يوسف(2016)، دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنة التخطيطية " دراسة تحليلية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، العدد 2، 94-124.
- أبو الخير، كمال حمدي (ب ت)، العملية الإدارية والتطبيق الإداري، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- أبو الفتوح، سمير صالح (2000)، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ط3، المكتبة العصرية للنشر، الإسكندرية، مصر.
- أبو محسن، أحمد محمد(2009)، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو نصار، محمد(2003)، المحاسبة الإدارية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
- الأصم، مختار وآخرون (2001)، إدارة الموازنة العامة، (ب ط)، الامارات العربية المتحدة، منشورات جامعة الامارات.

- باسردة، على محسن(2008)، محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة الإسمنت، (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن، اليمن.
- بسيوني، محمد عبد الغني(1993)، تحليل إمكانية استخدام مفاهيم نظرية المعلومات تطوير تقارير محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية مع دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- البلولة، جودات الشريف (2007)، دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على النظم، دراسة حالة شركة الصمغ العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان.
- جاريسون، ري اتش؛ ونور دين، اريك (2002)، المحاسبة الإدارية، ط1، ترجمة أزيد، محمد عصام الدين، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- جبارة، بلال مبلول (2016)، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء على أساس استراتيجي " دراسة ميدانية في شركة سكر عسلايد"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة أم درمان، السودان.
- الجبالي، محمد (1998)، استخدام العوامل المسببة لحدوث التكلفة والعناصر المحركة للأداء في صياغة نموذج موضوعي لتقييم الأداء تحقيقاً لأهداف المشروعات الإنتاجية الحديثة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، المجلد 8، العدد 3، صص 214-226.
- الجدية، على حسن (2007)، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- الجزار، دنيا محمد(1989)، نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتحقيق فاعلية الرقابة وتشخيص مشكلات التطبيق وأساليب العلاج، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- الجعفري، محمد، مقابلة، نوفمبر، 11، (2018).
- جمعة، سعيد(2000)، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- الجنابي، جاسم؛ والجبوري، مهدي (2014)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقييم الأداء، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 11، العدد 45، ص ص 127-160.
- جودة، عبد الحكيم؛ والشيخ، عماد (2009)، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية " دراسة ميدانية"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، جامعة الزرقاء الأهلية، المجلد 9، العدد 2، ص ص 23-49.
- الحاج، ندى (2010)، دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء المالي والإداري بالمؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.
- الحارس، أسامة (2004)، المحاسبة الإدارية، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- حامد، حافظ حامد(2003)، محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء " دراسة تحليلية تطبيقية على الشركة السودانية للاتصالات "، رسالة ماجستير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية.
- حامد، منصور (2004)، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء ، ط1، منشورات جامعة القاهرة، القاهرة، مصر.

- حجاج، أحمد؛ وباسيلي، مكرم(2001)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر - التخطيط - الرقابة- اتخاذ القرارات، ط3، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، المنصورة، مصر.
 - حجر، عبد الملك(2014)، نظم المعلومات المحاسبية، ط4، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن.
 - حسن، ظاهر أحمد (2003)، المحاسبة الإدارية ، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
 - حسين، أحمد (1998)، المحاسب الإدارية المتقدمة " تسعير المنتجات- تقييم الأداء- نظم الإنتاج الحديثة"، (ب.ط)، دار الإشعاع للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر.
 - الخالدي، معتصم مفضي (2015)، دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية " دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، إربد، الأردن.
 - خشارمة، حسين؛ والعمرى، أحمد (2004)، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، دراسة ميدانية، أبحاث مجلة اليرموك، المجلد 20، العدد 1، ص ص 260-
- .287
- الخطيب، أحمد حلمي (1981)، استخدام نظم المعلومات في تقييم الأداء والمحاسبة بالمسؤولية، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة.
 - الريبيدي، محمد(1997)، النظام المحاسبي الموحد،(ب.ط) مكتبة الجيل الجديد، صنعاء، اليمن.
 - الريبيدي، محمد؛ والأديمي، منصور؛ وخالد، حميد (2010)، النظام المحاسبي الموحد، ط1، بدون ناشر، اليمن.
 - الربيعي، جابر؛ وعبد المطلب، ندى(2005)، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة، بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعة الغذائية، عمان، الأردن.
 - الرزي، ديارا جميل (2007)، مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- زامل، أحمد محمد(2000)، المحاسبة الإدارية مع التطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء 2، معهد الإدارة، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- زويلف، مهدي(2000)، التنظيم والأساليب والاستشارات، ط2، دار العربية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الساطي، طارق (1977)، رقابة الأداء، ب.ط، ترجمة الفضل في تقرير للأمم المتحدة، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية المحاسبية، العدد1، ص ص 176-190.
- سبأ نت، موقع وكالة الانباء اليمنية سبأ، على الرابط www.sabanews.net/ar/news290873.htm
- الستار، رجاء رشيد(2013)، استعمال محاسبية المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد22، ص ص 272-290.
- سماره، محمود عبد الحميد(2015)، أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة 'دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة بالأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الوسط، الأردن.
- السيدية، محمد علي (1987)، دور نظام محاسبة المسؤولية في رفع الكفاءة الإنتاجية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد9، العدد20، ص ص 319-345.
- شاويش، مصطفى(2000)، إدارة الموارد البشرية إدارة أفراد، ط3، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (2018)، القوائم المالية، صنعاء- مذبح- مجلس الإدارة العامة للشؤون المالية والتكليفية.
- صالح، علي(2011)، أثر ممارسات الجودة الشاملة على تقويم الأداء المحاسبي، مجلة كلية التجارة

- والتمويل، جامعة المنصورة، المجلد 1، العدد 1، ص ص 320-333.
- الصواف، محمد ماهر (1993)، دراسة فاعلية كفاية الأداء بالإدارات الحكومية بالتطبيق على محافظة سوهاج، مجلة البحوث الإدارية، اكااديمية السادات للعلوم الإدارية، المجلد 5، العدد 3-4.
- الطحان، محمد أبو العلاء (1995)، تطوير الرقابة على اداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، ص ص 659-694 .
- العامري، سعود جايد (2009)، النظام المحاسبي الموحد في الشركات العامة والمختلطة، ط 1، مكتبة الصادق، الحديدة، اليمن.
- العديلي، ناصر (1995)، السلوك الإنساني والتنظيمي- منظور كلي مقارن، معهد الإدارة العامة، الرياض.
- عريوة، محاد (2011)، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر.
- عطية، سليمان (1988)، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة، مجلة الإدارة العامة، مجلد 27، العدد 57، الرياض، ص ص 57-92.
- عقل، ساهر؛ وعزريل، أيمن؛ وزهد، مروان (2015)، مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك العاملة في فلسطين، مجلة المحاسبية والتدقيق، المجلد 2، العدد 2، ص ص 1-44.
- الغرابية، فاتنة فالح؛ وأبو نصار، محمد؛ والدبعي، مامون (2011)، مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الاردنية المساهمة العامة الصناعية وأثرها في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، ص ص 201-235.

- غلوب، حسن أحمد (1982)، فعالية إدارة المشروعات الصناعية في الجمهورية العربية اليمنية " في ضوء تطبيق النظام المحاسبي الموحد"(ب.ط)، المعهد القومي للإدارة العامة للنشر، صنعاء، اليمن.
- فخر، نواف(1998)، محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد20، العدد1، ص ص 99-120.
- فراج، عثمان محمد(1987)، محاسبة المسؤولية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في ظل الإدارة بالأهداف، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة سيوهاج، جامعة سيوط، العدد2، المجلد1، ص ص 187-207.
- الفضل، مؤيد؛ وشعبان، عبد الكريم (2003)، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، ط1، دار زهران للنشر، عمان، الأردن.
- الفضل، مؤيد؛ ونور، عبد الناصر؛ والراوي، عبد الخالق (2010)، المحاسبة الإدارية، ط2، دار المسيرة للنشر، عمان، الاردن.
- قاسم، عبد الرزاق (2008)، آليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد1، دمشق، سوريا
- القطب، محي الدين(2012)، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، ط1، دار الحامد للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
- كامل، زهير محمد (2009)، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات اليمنية " دراسة ميدانية على الشركات التجارية والصناعية في الحديدة" ، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ع، العدد3، ص ص 119-152.
- كحالة، جبرائيل؛ وحنان، رضوان(2002)، المحاسبة الإدارية " مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء"، ط1، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- الكحلاني، نبيل، مقابلة، نوفمبر، 11، 2018، الساعة العاشر ونصف صباحا.
- الكسم، عبد الرحيم (2001)، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات، ط1، دار الرضا للنشر، دمشق، سوريا.
- كلاب، يعرب جميل (2008)، مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التقارير، جامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- كنزة، باعلي (2015)، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة التسيير " دراسة حالة على مؤسسة الحبوب"، مذكرة ماجستير في المحاسبة وعلوم التسيير، جامعة قاصدي، مرياح، ورقلة.
- مبارك، صلاح؛ وعثمان، الأميرة؛ ومحرم، زينبات (2008)، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، ب.ط، دار المطبوعة الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر.
- محمد، مها (2007)، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمنشأة الصناعية، بالتطبيق على مصنع سكر الجنيدي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان.
- محمد، فيصل صالح (2006)، الاستراتيجية على مستوى الشركة وعلاقتها بتطبيقات إدارة الموارد البشرية "دراسة ميدانية في منظمات القطاع الصناعي المختلط اليمني"، مجلة الاقتصادي للعلوم الاقتصادية، المجلد 2، العدد2، ص ص 113-152.
- مرتجي، أحمد رمضان (2007)، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين.
- مرعي، عبد الحي؛ ومبارك، صلاح؛ ومرعي، عطية (1993)، محاسبة التكاليف المتقدمة في مجال الأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- مرعي، عبد الحي؛ ومبارك، صلاح؛ ومرعي، عطية (2002)، محاسبة التكاليف المتقدمة في مجال الأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

- المطيري، نواف فخر (2011)، أثر محاسبة المسؤولية على ربحية الشركات النفطية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- مكي، سالم توفيق (2009)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- منصور، على محمد (1999)، مبادئ الإدارة وأسس ومفاهيم، القاهرة، مجموعة النيل.
- المنيف، عبد الله (1993)، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 77، ص ص 113-147.
- موسكوف، ستيفين؛ وسميكن، مارك (2002)، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار- مفاهيم وتطبيقات" ترجمة، كمال الدين سعيد؛ وحجاج أحمد، دار المريخ للنشر، الرياض.
- موسى، يس محمود (2011)، دور محاسبة المسؤولية في إحكام الرقابة وتقييم الأداء "دراسة حالة منظمة الشهيد"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- المومني، محمد عبد الله (2016)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات "دراسة ميدانية لبلديات إقليم الشمال في الأردن"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن، **المجلد**، العدد 8، ص ص 9-44.
- ميده، إبراهيم عمر (2003)، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 2، ص ص 317-364.
- هاشم، أحمد بسيوني (1986)، المحاسبة الإدارية " الإطار النظري- أساليب علمية، ب.ط، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق.
- هتجر، ليتراي؛ وماتولتش، سبرج (1988)، المحاسبة الإدارية، ب.ط، ترجمة: حجاج، أحمد، دار المريخ للطباعة والنشر، الرياض.

- همت، مصطفى(2000)، نموذج استراتيجي للرقابة وتقييم الأداء في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة، إطار مقترح، مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، القاهرة، مصر.
- هوبر، جان فرانسوا؛ ولمير، لوران(2002)، المحاسبة الإدارية، ترجمة، الكسم، عبد الرحيم، ط1، دار الرضا للنشر، دمشق، سوريا.
- وداعة الله، خطاب(2016)، محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج " دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.
- يوسف، كمال أحمد(2015)، دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة الأداء في الوحدات الحكومية " دراسة حالة وزارة الداخلية السودانية"، مجلة الدراسات العليا، المجلد 3، العدد 12، ص 154-191.

المراجع الأجنبية

- Al Hanini, Eman(2013)" **The Extent of Implementing Responsibility Accounting Features in the Jordanian Banks**" , European Journal of Business and Management, Vol.5, No.1.p.p 217-229.
- Antle, Rick, & Demski, Jeel (1988), " **The controllability principles in responsibility accounting**", The Accounting Review ,voL 63. No4, p.p 700–718.
- Cools, Martine(2009)" **Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting, Department Of Accountancy, Finance And Insurance, Lessius KU Leuven, Korte Nieuwstraat 33, B-2000**, <http://ssrn.com/abstract=152042>.
- Cox, Clifford T., and other (1989)" **Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units**,_accounting horizons, Vol. 3, No. 2, p.p 38-48.
- Debashis & Bruc(2010), **Introduction of concept of cost centre management in a public hospital in South Africa**, Journal of health care finance ,_Vol. 3,_No. 36, Special_Issue. p.p 88-90.
- Fowzia , Rehana (2011)" **Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh**", International Review of Business Research ,Vol. 7. No. 5, p.p 53-67.
- Glynn, John(1985) " **Value for Money Auditing in the public Sector** " prentice hall international London.
- <http://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/23311975.2016.1254838?af=R>
- Jarvie, Deborah(2002)," **The Effect Of Responsibility Centre Budgeting /Responsibility Centre Management On the Role OF Academic Deans In a Public University**", Unpublished thesis, submitted at University of Liftbridge.
- Lin,Jun and zengbiao (2002) ' **Responsibility cost control system in china ;a case of management** ' ,Accounting application Management Accounting Research , Vol. (13), No.4; p.p 447-467. <http://www.idealibrary.com>

- Okoye, Emma Ik (2011), "**Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations**" - An Application of Responsibility Accounting, Journal of the Management Sciences, Vol. 9, No. 1: Online-Available:
- Owino ,Philip & Munene, John & Nisar,Tahi (2016), "**Does, Responsibility Accounting in public Universities matter.** p.p1-10. <http://dx.doi.org/10.1080/23311975.2016.1254838>.
- Rani,Minaxi (2015), **The Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure**, International Journal of science, Technology& Management, Vol.No04, 1, Special Issue. P.p 185-190.
- Rowe, Casey and Birnberg, Jacob G and Shields, Michael D (2006)," **Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers, revelations of private knowledge.** Journal of Accounting", Organizations and Society, Vol (33): p.p 164-198.
- Safa, Mojgan (2012), **Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure**, American Academic & Scholarly Research, Journal Vol. 4, No. 5, Special Issue.
- Smith, Jack & others(1986), **Accounting Principles Second edition** , Mc Graw-hill Book Company.
- Zimmerman, Jerold (1995), **Accounting for decision making and Control** ,Irwin.
- Higgins, G (1962) **Responsibility Accounting in Reading Cost Accounting – Budgeting and control Edited by William E. Thomas Second Edition** , New york: south western publishing Company.

ملاحق البحث

ملحق رقم (1)

دليل مراكز المسؤولية:

رقم مركز المسؤولية بحسب المستوى الإداري				مراكز المسؤولية
الرابع	الثالث	الثاني	الأول	
			1	الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية
		11		الإدارة العامة
	111			الإدارة العامة- المركز الرئيسي
1111				الإدارة العامة- المركز الرئيسي
1116				إدارة الصيدليات
1115				إدارة التسويق
	112			فروع الشركة
1129				فرع عمران
1128				فرع ذمار
1127				فرع المكلا
1124				فرع اب
1126				فرع الحديدة
1125				فرع حجة
1123				فرع تعز
1121				فرع صنعاء
1122				فرع عدن

رقم مركز المسؤولية بحسب المستوى الإداري				مراكز المسؤولية
الرابع	الثالث	الثاني	الأول	
	113			الوكالات الأجنبية
1131				الوكالات الأجنبية
		12		مصنع الأدوية
	121			مراكز الإنتاج- مصنع الأدوية
1215				قسم المراهم والكريمات- مصنع الأدوية
1214				قسم الأقراص - مصنع الأدوية
1217				قسم التعبئة والتغليف- مصنع الأدوية
1212				قسم الشراب والسائل - مصنع الأدوية
1211				قسم الكبسول- مصنع الأدوية
1216				قسم محلول الإرواء- مصنع الأدوية
1213				قسم التحاميل- مصنع الأدوية
	122			مراكز الخدمات- مصنع الأدوية
1226				إدارت الإنتاج - بالأدوية
1224				مختبرات مصنع الأدوية
1223				صيانة مصنع الأدوية
1222				مخازن مصنع الأدوية
1221				إدارة مصنع الأدوية

رقم مركز المسؤولية بحسب المستوى الإداري				مراكز المسؤولية
الرابع	الثالث	الثاني	الأول	
1227				وحدة معالجة المياه
1225				دراسات وبحوث مصنع الأدوية
	123			وحدة إنتاج المضادات الحيوية
1231				قسم المضادات الحيوية
		13		مصنع المحاليل
	131			مركز إنتاج بالمحاليل
1312				قسم التعقيم بالمحاليل
1311				أقسام الإنتاج لمصنع المحاليل
1313				قسم اللصاق بالمحاليل
	132			مراكز الخدمات بالمحاليل
1322				مخازن المحاليل
1326				إدارة الإنتاج بالمحاليل
1324				إدارة صيانة المحاليل
1323				مختبرات المحاليل
1321				إدارة مصنع المحاليل
		14		مصنع المضادات الحيوية
	141			مركز إنتاج بالمضادات

رقم مركز المسؤولية بحسب المستوى الإداري				مراكز المسؤولية
الرابع	الثالث	الثاني	الأول	
1411				قسم الكبسول بمصنع المضادات
1412				قسم الشراب الجاف مصنع المضادات
	142			مراكز الخدمات بالمضادات
1421				إدارة الإنتاج بالمضادات
1423				صيانة مصنع المضادات
1422				مخازن مصنع المضادات
1424				مختبرات المضادات
		15		مركز مصنع العبوات
	151			مركز مصنع العبوات
1511				مركز مصنع العبوات
		16		مراكز خدمية عامة
	161			مراكز خدمية مشتركة
1614				نقل العاملين
1611				الحراسة والأمن
1615				رقابة وتأكييد الجودة والمختبرات والدراسات والبحوث
1613				المولدات الكهربائية والطاقة
1612				الصيانة العامة

المصدر: الإدارة المالية

ملحق رقم (2)

دليل حسابات الاستخدامات بالشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية " يدكو "

اسم الحساب	رقم الدليل
أولاً: المرتبات والأجور	31
المرتبات والأجور النقدية	311
البدلات والتعويضات	312
المزايا العينية	313
المكافآت	314
متممات الرواتب والأجور	316
ثانياً: المستلزمات السلعية	32
المواد الأولية والخامات	321
الوقود والزيوت والقوى المحركة والمياه	322
قطع التبديل واللوازم	323
مواد التعبئة والتغليف	324
القرطاسية والمطبوعات	325
ثالثاً: المستلزمات الخدمية	33
الصيانة والتصليلات	331
العلاقات العامة والدعاية	334
التنقلات وبدلات السفر والمواصلات	335

اسم الحساب	رقم الدليل
استتجار موجودات ثابتة	336
خدمات الإدارة الحكومية	337
الخدمات المتممة	338
مستلزمات خدمية أخرى ومختلفة	339
رابعاً: المشتريات بغرض البيع	34
مشتريات محلية	341
مشتريات خارجية	342
خامساً: المصروفات الجارية التحويلية	35
اهتلاك الموجودات الثابتة	351
الضرائب والرسوم الغير مباشرة	352
الإيجارات	353
العمولات والفوائد البنكية	354
فوائد التمويلات	355
سادساً: المصروفات المخصصة	36
الإعانات والمساعدات والزكاة	362
تعويضات وغرامات للغير	363
مصروفات سنوات سابقة	364
أعباء مخصصات	366
ضرائب ورسوم مباشرة	367
إهلاك الإنفاق الإيرادي المؤجل	368
الخسائر الرأسمالية	369

ملحق رقم (3)

دليل حسابات الموارد بالشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو)

رقم الدليل	اسم الحساب
41	أولاً: إيرادات النشاط الجاري
4111	مبيعات الإنتاج التام
4121	مبيعات بضائع جاهزة
4112	مردودات مبيعات
4113	بوائص وخصم مسموح به
4115	عمولات
4116	مصاريف البيع والتوزيع
4117	الدعايات والعينات المجانية
42	ثانياً: الإيرادات المتنوعة
421	إيرادات بيع مستلزمات
427	إيرادات العمولات
429	إيرادات اخرى
44	ثالثاً: التغير في المخزون
441	تغير في المخزون التام
443	التغير في المخزون تحت التشغيل
444	التغير في المخزون البضائع الجاهزة

اسم الحساب	رقم الدليل
رابعاً: الإيرادات الجارية التحويلية	45
إيجارات دائنة	452
إيرادات سنوات سابقة	453
إيرادات رأسمالية	
المستردة من المخصصات	
إيرادات التسويات	

ملحق رقم (4)

الجدول الآتي يبين مراكز التكلفة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) 2007م

إجمالي 2007م	الإدارة العامة	مصنع المضادات	مصنع الأدوية	مصنع المحاليل	مصنع العبوات	البيان
235212918	110087361	15277328	69297320	32764646	7786263	المرتبات والأجور
589540899	17508232	111090077	218167721	238594350	4180519	المستلزمات السلعية
96271663	61428831	5692522	15557034	12589139	1004137	المستلزمات الخدمية
921025480	189024424	132059927	303022075	283948135	12970919	تكلفة الإنتاج
(53858094)	(53858094)	-----	-----	-----	-----	التغير في مخزون إنتاج تحت التشغيل
867167386	135166330	132059927	303022075	283948135	12970919	تكلفة بضاعة تامة الصنع
(32907810)	-----	82289	(11659504)	(21244195)	(86400)	التغير في المخزون التام
834259576	135166330	132142216	291362571	262703940	12884519	تكلفة البضاعة المباعة من عملية التصنيع
94171760	94171760	-----	-----	-----	-----	تكلفة المشتريات الجاهزة بغرض البيع
9056952	-----	(8046332)	18729622	(1120113)	(506225)	التغير في البضاعة الجاهزة
937488288	229338090	124095884	310092193	261583827	12378294	تكلفة البضاعة المباعة

الجدول الآتي يبين مراكز التكلفة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) 2008 م

إجمالي 2008م	الإدارة العامة	مصنع المضادات	مصنع الأدوية	مصنع المحاليل	مصنع العبوات	البيان
263199891	109560193	19074563	91466763	30491919	12606453	المرتبات والأجور
609665191	19951509	102588672	279886956	196828757	10409297	المستلزمات السلعية
170880552	121698413	5981236	22212028	18195221	2793654	المستلزمات الخدمية
1043745634	251210115	127644471	393565747	245515897	25809404	تكلفة الإنتاج
(11225684)	-----	687543	(11722399)	(190828)	-----	التغير في مخزون انتاج تحت التشغيل
1032519950	251210115	128332014	381843348	245325069	25809404	بضاعة تامة الصنع
(67834864)	-----	(11414062)	(22465347)	(34548080)	592625	التغير في الإنتاج التام
964685086	251210115	116917952	359378001	210776989	26402029	تكلفة البضاعة المباعة من عملية التصنيع
115569187	115569187	-----	-----	-----	-----	تكلفة المشتريات الجاهزة خلال السنة
(41756524)	(41756524)	-----	-----	-----	-----	التغير في مخزون البضائع الجاهزة
1038497749	325022778	116917952	359378001	210776989	26402029	تكلفة البضاعة المباعة

الجدول الآتي يبين مراكز الربحية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) 2007م

إجمالي 2007	الإدارة العامة	مصنع المضادات	مصنع الأدوية	مصنع المحاليل	مصنع العبوات	البيان
1015390083	229630380	139601912	334795012	308646249	2716530	صافي المبيعات
(937488288)	(229338090)	(124095884)	(310092193)	(261583827)	(12378294)	تكلفة البضاعة المباعة
77901795	292290	15506028	24702819	47062422	(9661764)	هامش الربح
(145103497)	(34096690)	(6306356)	(32283757)	(70468838)	(1947856)	مصروفات جارية
(67201702)	(33804400)	9199672	(7580938)	(23406416)	(11609620)	مجمل الربح
8062595	7961123	7200	14400	22815	57057	إيرادات متنوعة
(342751369)	(342559404)	(33191)	(100963)	(57811)	-----	مصروفات العمولات والفوائد
(401890476)	(368402681)	9173681	(7667501)	(23441412)	(11552563)	صافي الربح التشغيلي
(15433247)	(9668505)	(2005058)	(1201099)	(2446983)	(111602)	المصروفات الأخرى
11845063	11845063	-----	-----	-----	-----	الإيرادات الأخرى
(405478660)	(366226123)	7168623	(8868600)	(25888395)	(11664165)	صافي الربح النهائي

الجدول الآتي يبين مراكز الربحية في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) 2008م

الإجمالي 2008	الإدارة العامة	مصنع المضادات	مصنع الأدوية	مصنع المحاليل	مصنع العبوات	البيان
1094615389	419849198	98878398	349643042	211575894	14668857	صافي المبيعات
(1038497749)	(325022778)	(116917952)	(359378001)	(210776989)	(26402029)	تكلفة البضاعة المباعة
56117640	94826420	(18039554)	(9734959)	798905	(11733172)	هامش الربح
(153051343)	(36928795)	(6225149)	(35170379)	(72008448)	(2718572)	مصروفات جارية
(96933703)	57897625	(24264703)	(44905338)	(71209543)	(14451744)	مجمل الربح
17305836	17210752	-----	-----	40734	54350	الإيرادات المتنوعة
(471853318)	(471708914)	(24529)	(64204)	(39671)	(16000)	مصروفات العمولات والفوائد
(551481185)	(396600537)	(24289232)	(44969542)	(71208480)	(14413394)	صافي الربح التشغيلي
(55744474)	(34119959)	(2639619)	(14774655)	(3436845)	(773396)	المصروفات الأخرى
249147479	249147479	-----	-----	-----	-----	الإيرادات الأخرى
(358078180)	(181573017)	(26928851)	(59744197)	(74645325)	(15186790)	صافي الربح النهائي

الجدول الآتي يبين مراكز الاستثمار في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) 2007م

النسبة المئوية	إجمالي الأصول	مركز الاستثمار	مراكز الاستثمار
1.3	5853520823	77901795	هامش الربح / إجمالي الأصول
(1.10)	5853520823	(67201702)	مجمل الربح/ إجمالي الأصول
(6.87)	5853520823	(401890476)	صافي الربح/ إجمالي الأصول
(6.90)	5853520823	(405478660)	صافي الربح النهائي/ إجمالي الأصول

الجدول الآتي يبين مراكز الاستثمار في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية (يدكو) 2008م

النسبة المئوية	إجمالي الأصول	مركز الاستثمار	مراكز الاستثمار
(0.80)	6892604825	56117640	هامش الربح / إجمالي الأصول
(1.41)	6892604825	(96933703)	مجمل الربح/ إجمالي الأصول
(8.00)	6892604825	(551481185)	صافي الربح/ إجمالي الأصول
(6.90)	6892604825	(358078180)	صافي الربح النهائي/ إجمالي الأصول

ملحق رقم (5)

مذكره



جامعة الأندلس
Alandalus University for Science & Technology



09 OCT 2018

الرقم: 0277،
الخط من:

الأخوة / الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية
تحية طيبة وبعد:

الموضوع: التعاون في جمع معلومات بحثية

تهنئكم عمادة الدراسات العليا بجامعة الأندلس للعلوم والتقنية خالص تحياتها، وتتمنى لكم التوفيق والنجاح في جميع أعمالكم، ولإشارة إلى الموضوع أعلاه يرجى منكم التعاون مع الباحث/ هي الدين أمين سعيد السطحي الذي يقوم بدراسة بعنوان **(دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء "دراسة حالة في الشركة اليمنية لصناعة وتجارة الأدوية")** كمتطلب لنيل رسالة ماجستير في المحاسبة، علماً أن المعلومات إن استخدمت إلا لغرض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا خالص الشكر والتقدير،،



عبد الدراسات العليا
الأستاذ الدكتور عبد الرزاق قطران

www.andalusuniv.net
info@andalusuniv.net

الجمهورية اليمنية - صنعاء - حي جامعة الأندلس - تقاطع شارع الأوسن مع شارع عمر - تقنون / ب، 00967 / 1 675567 - فاكس: 00967 / 1 967 - ص.ب. 37444
Alandalus University - R.Y - Sana'a - Alandalus University Neighborhood - The Crossroad of 50th St. with Taiz St.

المهتمة المحترم المرحوم
الأخ مدير عام الشركات
تحية طيبة
يرجى التكرم بمفعنا هجورة صديقيات أي شركة لها
٢٠١٥ م ٢٠١٦ م كوني أظن رسالة الماجستير حول دور مركز
المسؤولية في الرقابة على الاداريا للشركات لصناعة
تأمل نصا ونك معنا
افواك / هي الدين أمين سعيد السطحي

٢٠١٦/١٠/١١
مدير الدراسات العليا
عبد الرزاق قطران

2. It was necessary to focus on the profit centers and link them with the cost centers. However, the management of collection should enact its role in collecting revenues all the time so as to support the centers of profit established for overseeing the accounting performance.
3. The net profits of non-collected revenues in the investment centers should be used to produce drugs from plants in the nature reserves.

Abstract

The Role of Responsibility Accounting System in Control Of Performance:

(Study in The Case Of The Yemeni Company for The Pharmaceutical Industry and Trade "YEDCO")

Submitted by

Mohyaddin Ameen Said Al-Sa'adani

This study aimed to identify the role of responsibility accounting system in achieving Control of the performance of The Yemeni Company For Pharmaceutical Industry and Trade (YEDCO),The study on The descriptive and analytical methodology represented in using real data was used to collect the required data of the company.

Based on the data analysis, the study found that the cost centers played a role in overseeing performance due to the availability of operational costs, full production, sold production which *in turn* reflected a progress in the center's cost-accounting that could be used for preparing careful balances for drug production.

However, it was found that the profit centers had no relationship with the responsibility centers because there was no link between sale centers in the cost centers when the company gained accumulative losses, high accrued interests, and debt accumulation with customers. Moreover, it was found that there was a significant role for investment centers which was attributed to using the available collections for primary and secondary investments on the basis of post overseeing the performance of the responsibility centers.

Finally, a number of recommendations were introduced of which the significant ones were:

1. The company should enact the role of cost centers as much and fair as possible in order to reflect the real activity of the cost centers based on clear adoption bases.

**The Role of Responsibility Accounting System in Control Of
Performance: (Study in The Case Of The Yemeni Company
for The Pharmaceuntical Industry and Trade "YEDCO")**

**A Thesis Submitted to the Department of Accounting in Partial Fulfillment of the
Requirements for the Master's Degree in Accounting**

Submitted by

Mohyaddin Ameen Said Al-Sa'adani

Supervisor

Prof. Dr. Fuad Al-Ofairi

Dean of Faculty of Administrative Science, University of Ibb

2018-1440