

The role of responsibility accounting in performance evaluation: A case study of the general company for food products (Amin factory)

Haneen F. Haddam^{1*}, Jalelah E. Hulaihel²

^{1,2} Department of accounting and financial control, College of business economics, Al-Nahrain university, Baghdad, Iraq.

Article information:

Received: 28-06-2024
Revised: 22-06-2024
Accepted: 04-07-2024
Published: 25-12-2024

***Corresponding author:**

Haneen F. Haddam
Haneenfiras47@gmail.com



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Abstract:

The research aims to demonstrate the importance of applying responsibility accounting in economic units and its role in evaluating the performance of responsibility centers by shedding light on responsibility centers and ensuring commitment to implementing the policies and objectives of the economic unit. The problem lies in the fact that the use of traditional methods of performance evaluation results from a lack of attention to administrative accounting aspects and a focus on applying the responsibility accounting system through evaluating the performance of cost centers. Due to their reliance on traditional methods and the lack of sufficient information, this has led to a weakness in performance evaluation according to modern methods. In order to achieve the research objectives and verify the validity of its hypotheses, the responsibility accounting system was applied, and the industrial sector was chosen as the research community and the General Company for Food Products, represented by the Amin Factory, as the research sample. The research concluded with a set of conclusions and recommendations, the most important of which was that the research found that there is weakness and shortcomings in the accounting reports and information provided by the factory, and the neglect of the aspect of preparing monthly, quarterly and annual reports, including the preparation of the annual budget plan to identify deviations and determine their causes to work on finding solutions that help in raising the effectiveness and efficiency of operations within the factory. The study recommends that responsibility centers should be defined accurately and clearly, with the responsibilities and activities associated with them and how to allocate costs to each center being clarified. The factory should work on improving production and administrative operations in the various responsibility centers in order to improve the overall performance of the factory. The accounting and evaluation system should be developed to be more comprehensive and effective, including the definition of clear and measurable performance standards for evaluating the performance of responsibility centers.

Keywords: responsibility accounting, performance evaluation, responsibility centers, budget.

Conclusions:

1. The responsibility accounting system provides a framework for analyzing financial data and internal processes, aiding in more accurate and effective decision-making across various company departments.

2. It can enhance individual and team performance by motivating employees to achieve defined goals and improve their efficiency.
3. Challenges in implementing responsibility accounting, such as resource availability, employee understanding of new systems, and adaptability, must be addressed.
4. Factories face difficulties in evaluating responsibility centers due to the lack of an integrated and effective accounting system. Clear and objective performance standards should be established and applied to assess each center's performance.
5. The factory's organizational structure does not meet the requirements for implementing a responsibility accounting system due to the lack of separation of responsibilities and authorities.
6. The factory needs to more accurately define activities and allocate direct and indirect costs to gain a clearer view of performance and resource utilization.
7. Ambiguity in defining responsibility centers and cost allocation complicates precise performance evaluation.
8. The factory lacks any performance evaluation systems, traditional or responsibility-based.
9. Weakness in accounting reports, including neglecting monthly, quarterly, and annual reporting, hampers identifying and addressing operational inefficiencies.
10. Activity-based budget comparisons revealed the following deviations:
 - **General Services Center (administration and finance):** unfavorable deviation of (48,332).
 - **Production Services Center:** favorable deviations for boilers (67,493), maintenance (70,773), laboratories and quality (62,424), and warehouses (27,239).
11. Revenue center performance showed favorable deviations:
 - Detergent's marketing: (22,993)
 - Soaps marketing: (76,638)
 - Remover's marketing: (76,484)
12. Profit center results revealed losses:
 - Detergent's production: (1,294,369)
 - Soaps production: (1,256,184)
 - Removers' production: (1,073,740)

دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء: بالتطبيق على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية (مصنع الامين)

حنين فراس هدام^{1*}، جلييلة عيدان حليحل²
^{1,2} قسم الرقابة المحاسبية والمالية، كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهرين، بغداد، العراق

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان مدى اهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية ودورها في تقويم اداء مراكز المسؤولية من خلال القاء الضوء على مراكز المسؤولية، والتأكد من توفر الالتزام في تطبيق سياسات واهداف الوحدة الاقتصادية تتمثل المشكلة في ان استخدام الاساليب التقليدية في تقويم الاداء ناتج الى عدم الاهتمام بجوانب المحاسبة الادارية والتركيز على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال تقويم اداء مراكز التكلفة وبسبب اعتمادهم على الاساليب التقليدية وعدم توفر المعلومات الكافية مما ادى الى حدوث ضعف في تقويم الاداء على وفق الطرق الحديثة، ومن اجل تحقيق اهداف البحث والتحقق من صحة الفرضيات الخاصة بها تم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية واختيار القطاع الصناعي مجتمع للبحث والشركة العامة للمنتوجات الغذائية متمثلة بمصنع الامين عينة للبحث ولقد اختتم البحث بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات من اهمها توصل البحث الى وجود ضعف وقصور في التقارير والمعلومات المحاسبية التي يقدمها المصنع واهمال الجانب الخاص بإعداد التقارير الشهرية والفصلية والسنوية ومن ضمنها اعداد خطة الموازنة السنوية لتحديد الانحرافات والوقوف على اسبابها للعمل على إيجاد الحلول التي تساعد في رفع فاعلية وكفاءة العمليات داخل المصنع وتوصي الدراسة يجب تحديد مراكز المسؤولية بشكل دقيق ووضوح، مع توضيح المسؤوليات والأنشطة المرتبطة بها وكيفية تخصيص التكاليف لكل مركز، يجب على المصنع العمل على تحسين العمليات الإنتاجية والإدارية في مختلف مراكز المسؤولية بهدف تحسين الأداء العام للمصنع، يجب تطوير نظام المحاسبة والتقويم ليكون أكثر شمولاً وفعالية، بما في ذلك تحديد معايير أداء واضحة وقياسية لتقويم أداء مراكز المسؤولية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، تقويم الاداء، مراكز المسؤولية، الموازنة التقديرية.

معلومات البحث:

- تاريخ استلام البحث: 2024-05-28
- تاريخ ارسال التعديلات: 2024-06-22
- تاريخ قبول النشر: 2024-07-04
- تاريخ النشر: 2024-12-25

*المؤلف المراسل:

حنين فراس هدام

Haneenfrass47@gmail.com



هذا العمل مرخص بموجب
المشاع الإبداعي نسب المصنف 4.0
نولي (CC BY 4.0)

المقدمة:

ان تطور ادارة الاعمال في الوقت الحالي والتوجه نحو ادارة اللامركزية، وبسبب كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتنوع الوظائف الادارية مما زاد من صعوبة اداء المهام والرقابة عليها من قبل فرد واحد، لقد برز تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لأنها تمثل مجموعة فرعية من المحاسبة الادارية حيث تستند على فكرة تعزيز المساءلة والشفافية من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات الادارية وبالرغم من التطور الكبير الحاصل في الوحدات الاقتصادية الى ان تفتقر في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، يهتم البحث في تحديد مراكز المسؤولية والكشف عن قدرة هذه الممارسات على تقويم الاداء لغرض تحسين فاعلية وكفاءة الاداء داخل الوحدات الاقتصادية وتفويض الصلاحيات للأفراد ومحاسبة كل فرد تم تفويضه على مركز معين اذا يتم ربط كل مسؤول بالتكاليف والايادات التي تتعلق بالمركز ومن ثم مقارنة الاداء الفعلي مع المخطط للوقوف على الانحرافات وتحليلها لما لها تأثير مباشر في تقويم الاداء من خلال تحديد ما اذا تم استخدام الموارد بكفاءة و فاعلية، وعليه يهدف هذا البحث الى التطرق الى مدى اهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية ودورها في تقويم الاداء. القاء الضوء على مراكز المسؤولية، والتأكد من توفر الالتزام في تطبيق سياسات واهداف الوحدة الاقتصادية، ولغرض تحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث الى اربعة محاور لتغطية الجانب النظري والعلمي.

تناول البحث في المحور الاول منهجية البحث، وتضمن المحور الثاني للجانب النظري، وتم تخصيص المحور الثالث الى الجانب العملي، واخيرا المحور الرابع الذي يتضمن الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الاول: منهجية البحث

اولا: مشكلة البحث

على الرغم من فوائد محاسبة المسؤولية الجمة، إلا أن تطبيقها مازال ضعيفاً أو غير موجود في بعض الوحدات الاقتصادية، خاصةً مع ازدياد حجمها وتعقيد عملياتها. ويُعزى ذلك إلى عدة عوامل، منها:
1. قلة الوعي بأهمية محاسبة المسؤولية وفوائدها: قد لا يدرك بعض المديرين والمسؤولين في الوحدات الاقتصادية دور محاسبة المسؤولية في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف.

2. ضعف البنية التحتية المحاسبية: قد لا تمتلك بعض الوحدات الاقتصادية البنية التحتية المحاسبية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل فعال.
 3. صعوبة تحديد مراكز المسؤولية وتوزيع المهام: قد تواجه بعض الوحدات الاقتصادية صعوبة في تحديد مراكز المسؤولية بشكل واضح وتوزيع المهام بشكل عادل بينها.
 4. عدم وجود نظام لتقييم أداء مراكز المسؤولية: قد لا تمتلك بعض الوحدات الاقتصادية نظاماً فعالاً لتقييم أداء مراكز المسؤولية ومتابعة تقدمها نحو تحقيق الأهداف.
- نتيجة لذلك، تُطرح مشكلة البحث الأساسية:
هل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساهم في تحسين أداء مراكز المسؤولية في الشركة العامة للمنتجات الغذائية (مصنع الأمين).

ثانياً: أهداف البحث

- نتيجة التوسع والتطور في قطاع الاستثمار ازدادت حدة المنافسة في القطاع الصناعي، إذا يهدف البحث الى معرفة مدى أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية ودورها في تقويم أداء مراكز التكلفة، من خلال تقسيم الوحدات الاقتصادية الى مراكز مسؤولية وتوزيع المهام والصلاحيات بين المراكز والتأكد من ان كل مركز يسير وفقاً ما مخطط له، وتتمثل اهداف البحث فيما يلي:
1. التطرق الى مدى أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية ودورها في تقويم الاداء.
 2. لقاء الضوء على مراكز المسؤولية، والتأكد من توفر الالتزام في تطبيق سياسات واهداف الوحدة الاقتصادية.

ثالثاً: فرضية البحث

- يقوم البحث على فرضية رئيسية:
(ان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يوفر المعلومات المطلوبة لتقويم أداء مراكز المسؤولية مما ينعكس في رفع مستوى فاعلية وكفاءة أداء هذه المراكز) وتتفرع منها الفرضيات الآتية:
1. ان البيانات والمعلومات والتقارير التي يوفرها تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية تعمل على زيادة فاعلية الوحدات الاقتصادية في تقويم أداء مراكز المسؤولية.
 2. توجد علاقة بين تحديد المسؤوليات والواجبات بين الاقسام في الوحدات الاقتصادية وتقويم أداء مراكز المسؤولية.

رابعاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لغرض تقويم أداء مراكز المسؤولية، وكذلك أهمية مراكز المسؤولية والحاجة الى تقويم ادائها لغرض رفع فاعلية وكفاءة ادائها وبما ينعكس في تحقيق الاهداف المطلوبة.

خامساً: مجتمع وعينة البحث

تم اختيار مجتمع البحث (القطاع الصناعي) الشركة العامة للمنتجات الغذائية والتي تعتبر احدى شركات القطاع العام ذات المساهمة الفاعلة في الاقتصاد الوطني فضلاً عن كونها من القطاعات التي تتسم بوجود أنشطة كبيرة ومتعددة ومؤثرة تستهلك موارد اقتصادية كبيرة.

سادساً: أسلوب البحث

استخدم البحث المنهج الاستنباطي في كتابة وعرض الجانب النظري للبحث واعتمد البحث المنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي للبحث لغرض تطبيق اختبار فرضية البحث.

المحور الثاني: نظام محاسبة المسؤولية

تمهيد:

ان توسع نشاط الاعمال وزيادة حدة المنافسة في القطاع الصناعي ادى الى استحداث مداخل وتطبيقات جديدة للعمل على زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية، تعتبر محاسبة المسؤولية او ما يسمى بنظام محاسبة المسؤولية جزء مهم من محاسبة الادارية مما يعني انها ليست فرع من فروع المحاسبة مثل محاسبة المالية و محاسبة التكاليف حيث تعتبر تطبيق حديث يتمثل بقدرة الوحدة الاقتصادية بتقسيم وتوزيع واجبات ومسؤوليات على اقسام الوحدة و تعهد كل مدير قسم بشكل فردي على انجاز ما تم تخطيط له، هذه النظام ساعد على تخفيض من ضغوطات العمل بين الاقسام وتركيز الانجاز على قسم واحد وبالتالي زادت من انتاجية الوحدة الاقتصادية وهو ما يعرف بنظام اللامركزية له الوحدة الاقتصادية.

اولاً: مفهوم وتعريف نظام محاسبة المسؤولية

تركز محاسبة المسؤولية على تحليل أداء مختلف مراكز المسؤولية من خلال تقويم المديرين على أساس مسؤولياتهم الرئيسية أو مجالات العمل الرئيسية.

يركز عمل نظام محاسبة تكاليف بشكل اساسي على احتساب تكاليف المنتج والتحكم بها حتى وقتنا الحاضر، حيث تم توجيه معظم انظمة محاسبة التكاليف نحو اظهار النفقات واين يتم إنفاق الاموال. وبالتالي لم يحدد النظام الشخص الذي قام بأنفاق الاموال ونتيجة لذلك فشل النظام في تحديد مسؤولية الفردية عن الاموال التي يتم إنفاقها، وتم استحداث نظام محاسبة المسؤولية للعمل على قياس ورقابة أداء الاقسام حيث اتجه التركيز على قياس أداء القسم وليس على تكلفة المنتج. (Vijayakumar, Dr. N.)

(Usha Devi,2019:822) حيث واكبت محاسبة المسؤولية التطور في المحاسبة الادارية وانظمة المعلومات الادارية والمالية من اجل ان تلبي احتياجات الادارة وأصبح لها دور فعال في تقويم ورقابة على أداء الوحدات الاقتصادية واستخدام

ويمكن توضيح ذلك من خلال عرض بعض التعاريف عن نظام محاسبة المسؤولية في الجدول الاتي:

الموارد المتاحة من اجل العمل على زيادة حده المنافسة في القطاع الصناعي وبتالي العمل على زيادة الانتاجية من خلال دعم روح الابتكار للوصول الى أفضل استخدام للموارد والطاقة المتاحة. (حوسين، المهداوي، 2021: 452).

الجدول (1) تعاريف نظام محاسبة المسؤولية

ت	الكاتب	المفهوم	المصدر
1	هيجنز، 1952	نظام يتم تطبيقه داخل الوحدة الاقتصادية للعمل على جمع وابلغ عن النفقات لكل مستوى اداري داخل الوحدة حيث يجب ان يكون كل مدير مسؤولا عن الرقابة على مصروفاته التي تم تخصيصها له	(Tran, Dinha, Alt...,2020: 611)
2	معهد تشارترد للمحاسبين الإداريين (CIMA)	نظام محاسبي يعمل على القيام بعملية فصل التكاليف عن الإيرادات المتعلقة بكل قسم فرعي داخل الوحدة الاقتصادية من اجل القيام بعملية تقويم والرقابة على اداء الاشخاص الذي تم تكليفهم بالقيام بالمسؤوليات والسلطات الموجهة لهم، واشارة المعهد ايضا الى ان يمكن تعريفها بأنها محاسبة النشاط يتم استخدامها لرصد جميع العمليات اللامركزية	(Atu,Omimi-Ejoor Osaretin Kingsley,2014: 74)
6	الطويل، 2020	نظام يختص بتجميع المعلومات المحاسبية والقيام بعملية دراسة البيانات المحاسبية ومن ثم تحليلها وعرضها من خلال تقديم تقارير تتضمن مسؤولية الافراد تجاه واجباتهم بما يحقق فاعلية الرقابة وتقويم الاداء، التي تساعد الادارة في التركيز على عملية اتخاذ القرارات في وضع الخطط والموازنات التشغيلية ومتابعة عملية تنفيذها اول بأول	(الطويل، 2020: 12)

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر المذكورة فيه.

3. النظام المحاسبي: عرف النظام المحاسبي بانه النظام الاساسي للهيكل التنظيمي حيث يقوم على استخدام الموارد المتاحة وتحويلها الى معلومات الغرض منها اشباع حاجات المستخدمين الداخليين و الخارجيين لغرض مساعدتهم في عملية اتخاذ القرار (الرحمن، الشمراني، 2018: 13) ، وتعرف الباحثة النظام المحاسبي بانه مجموعه من الاساليب و الاجراءات التي تنظم سير العمليات المالية و الادارية داخل الوحدة الاقتصادية ويمثل الاداء التي يتم من خلالها تتم المراقبة على مراكز المسؤولية من قبل الجهة المسؤولة، وذلك من خلال اختيار نظام محاسبي ملائم لطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية .

4. الموازنات التخطيطية: ان الموازنات التخطيطية هي مفتاح الادارة المالية التي تساعد على فهم وتقدير العمليات المستقبلية حيث انها تعمل على استمرار الوحدة الاقتصادية في المستقبل من خلال الرؤية و التخطيط للمستقبل ، حيث تكون بمثابة ترجمة للأهداف الموضوعية من خلال تقدير الاموال التي سيتم انفاقها لإنجاز الانشطة الموضوعية (مركز التكلفة) ، والاموال التي سيتم توليدها من هذه الانشطة (مركز الإيراد) ، وبتالي تشكل الموازنات الاساس في تطبيق محاسبة المسؤولية حيث يتم من خلالها تقويم الاداء المخطط له بالنتائج الفعلية (6) : (civicus,2001) .

وتوصلت الباحثة الى ان الموازنة التقديرية هي ترجمة كمية لأهداف الوحدة الاقتصادية لمدة معينة من الزمن.

ثالثا: مراكز محاسبة المسؤولية

ان الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية ما هو الا عبارة عن ترتيب لخطوط المسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية ، حيث تنظم

توصلت الباحثة الى ان محاسبة المسؤولية هي نظام محاسبي تم انشاءه على اساس محاسبة كل مستوى اداري داخل الوحدة الاقتصادية من خلال مقارنة بين ما تم التخطيط له وما تم تحقيقه فعليا، ويتحمل المدراء بشكل فردي مسؤولية كل تكاليف او إيرادات التي تم تكبدها داخل القسم، وبتالي يمكن وصفه بأنه نظام جمع واعداد التقارير والبيانات على اساس المستوى الاداري والقيام بعملية تحديد وحصر التكاليف التي تم تكبدها وتحديد الاشخاص المسؤولين عنها.

ثانيا: متطلبات محاسبة المسؤولية

1. هيكل تنظيمي جيد ومفهوم : يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على وجود هيكل تنظيمي للوحدة الاقتصادية ، حيث تمثل محاسبة مسؤولية كأحد ادوات الرقابة التي توضح المسؤوليات و الصلاحيات لكل مستوى اداري او مركز مسؤولية او فرد حيث تشكل خريطة تنظيمية يطلق عليها (خريطة المسؤولية) التي توضح دور واهمية كل مستوى اداري و العمل على تقويم الاداء للأقسام خلال المراحل الانتاجية و الادارية و توضيح الترابط بين الاقسام ، وبالتالي لغرض تطبيق محاسبة المسؤولية يجب ان يتوفر هيكل تنظيمي واضح و يتصف بصفات اهمها تفويض السلطات و المسؤوليات داخل الوحدة الاقتصادية . (عون، 2019: 44)

2. تحديد مراكز المسؤولية: ترتبط مراكز المسؤولية بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، ولغرض تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب توفر هيكل تنظيمي يوضح مراكز المسؤولية والسلطات وبراغي فيها تكافؤ الفرصة لتكون عملية المسائلة ومراقبة الاداء موضوعية (شريف، 2018: 370).

الترويجية مثل الاعلانات، والتحكم بحوافز مبيعات للموظفين المبيعات ورواتبهم فقط (Ritika,2015:187).

3. مركز الربحية

هو وحدة فرعية داخل الوحدة الاقتصادية يكون مديرها مسؤولاً عن إيرادات وتكاليف المتعلقة بالعملية التجارية، حيث يتم تخصيص إيرادات وتكاليف عندما يتم قياس الأداء المالي لمركز المسؤولية من حيث الربح المطلق للوحدة الاقتصادية وهو ما يسمى بمركز الربحية (Khurana,2020:27).

4. مركز الاستثمار

يعرف مركز الاستثمار بأنه المركز المسؤول عن الإيرادات والتكاليف والاستثمار في أصول الوحدة الاقتصادية، حيث ان المدير ليس مسؤولاً عن أداء الأرباح فقط بل مسؤولاً عن الاستثمارات التي يتم إجراؤها، يقع اهتمام مدير مراكز الاستثمار بالحصول على عائد استثمار يكون مرضي، يمكن اعتبار مراكز الاستثمار كيانات منفصلة حيث يُعهد إلى المديرين بالمسؤولية الشاملة عن المدخلات والمخرجات والاستثمارات (Pajrok,2014:56).

المحور الثالث: مفهوم تقويم الأداء

تمثل عملية تقويم الأداء من أهم المناهج المتبعة للحفاظ على مستوى الانتاجية في الوحدة الاقتصادية فهي إحدى العمليات الإدارية التي يجب ممارستها.

وسيتم التطرق في هذا المحور إلى الآتي:

1. مفهوم وتعريف تقويم الأداء
2. أهمية عملية تقويم الأداء
3. مراحل عملية تقويم الأداء

أولاً: مفهوم وتعريف تقويم الأداء

يرى ديفرز ان تقويم الأداء هو " عملية تحليل وقياس جميع الأعمال التي تم إنجازها من قبل الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة (الطعامنة، 2008: 401).

وعرف بأنه " مرحلة من مراحل العملية الإدارية يتم من خلالها مقارنة الأداء الفعلي باستخدام مؤشرات القياس من أجل تحديد أسباب الانخفاض والقصور في الأداء لاتخاذ القرارات المناسبة للعمل على رفع الأداء." (الصغير، مليكة، 2014: 46).

وعرف أيضاً بأنه " عملية إدارية تقوم على كشف مدى سلامة الأداء في جميع جوانب أنشطة الوحدة الغرض منها تحديد مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف المخططة وتحديد جوانب القصور والعمل على رفع كفاءة وفاعلية الأداء داخل الوحدة الاقتصادية (رمضان، 2019: 38).

ومن خلال ما سبق يمكن القول ان الهدف الأساسي من عملية تقويم الأداء هو تحديد حجم الفجوة بين الأداء المستهدف والأداء الفعلي إذ تمثل عملية تقويم الأداء وتحليل كفاءة وفاعلية الأقسام والأشخاص داخل الوحدة ومدى التزامها بتطبيق المبادئ والمعايير المحددة، للعمل على إيجاد الحلول الممكنة لتحسين الأداء في المستقبل.

ثانياً: أهمية تقويم الأداء

تتال عملية تقويم الأداء اهتمام واسع من قبل الوحدات الاقتصادية وبالأخص في القطاع الصناعي وذلك لإنها:

الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم انشطتها من خلال تنظيم الأقسام الإدارية و الانتاجية مع كل مدير مسؤول ولديه سلطة اتخاذ القرار ، ان كل مدير وبغض النظر عم مستواه الإداري يكون مسؤول عن مركز مسؤولية معين ، وبالتالي يمكن تعريف مراكز المسؤولية بانها " جزء او شريحة او وحدة فرعية من مؤسسة يكون مديرها مسؤولاً عن مجموعة محددة من الأنشطة ، حيث ان محاسبة المسؤولية ما هي الا نظام يقيس الخطط و الميزانيات و الإجراءات و النتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية " (Horngren's,2018 :237-238)

هناك أربع أنواع من مراكز المسؤولية:

1. مركز التكلفة - المدير مسؤول عن التكاليف فقط.
2. مركز الإيرادات - المدير مسؤول عن الإيرادات فقط.
3. مركز الربح - المدير مسؤول عن الإيرادات والتكاليف.
4. مركز الاستثمار - المدير مسؤول عن الاستثمارات والإيرادات والتكاليف.

وسيتم التطرق لهل بشكل تفصيلي من خلال الآتي:

1. مركز التكلفة

يكون المدير مسؤول عن التكلفة فقط حيث يكون المدير مسؤولاً فقط عن التكاليف التي تحت سيطرته ، وذلك لان مركز الكلفة يتكبد تكاليف فقط ولا يولد اي عوائد او إيرادات ، ويتم قياس المدخلات المستخدمة في انتاج ناتج معين من خلال المقارنة بين المدخلات الفعلية التي تم استخدامها و المدخلات التي تم تحديدها سابقا في الموازنة التشغيلية (Ritika,2015 :186) ، يشكل مركز التكلفة الأساس لإنشاء سجلات التكاليف لغرض قياس و موازنة و التحكم بالموارد التي تم استخدامها ، حيث يتم مقارنة أداء المديرين من خلال مقارنة التكلفة المتكبدة مع التكاليف الذي تم تحديدها في الميزانية التشغيلية ، ان مركز التكلفة لا يقوم على أساس قياس أداء مركز المسؤولية وذلك لأنه يتجاهل النتائج (الإيرادات) (Pajrok,2014 : 55) .

إن نظم التكاليف التقليدية التي يتم استخدامها من قبل بعض الوحدات الاقتصادية تعاني من صعوبة في قياس تكاليف الإنتاج وتأثير القياس على التقارير المقدمة إلى الإدارة لأنه يمثل انعكاس سلبي على أداء الوحدة من خلال الاستناد على معلومات غير مفيدة عن التكاليف لقياس تكلفة المنتجات. (خليل، 2023: 28)

ومن خلال ما سبق ترى الباحثة انه يمكن تعريف مركز التكلفة بأنه " وظيفة او وحدة معينة داخل قسم تتضمن جميع التكاليف التي يتم تكبدها لغرض تحقيق الإيرادات بشكل غير مباشر، ويقع على عاتق المدير تتبع التكاليف التي يتم تكبدها خلال فترة معينة، حيث يمثل مركز التكلفة مصدر الرئيسي لمتابعة ورقابة النفقات من أجل مساعدة الأقسام في تحقيق الربح.

2. مركز الإيراد او مركز تدفق الاموال

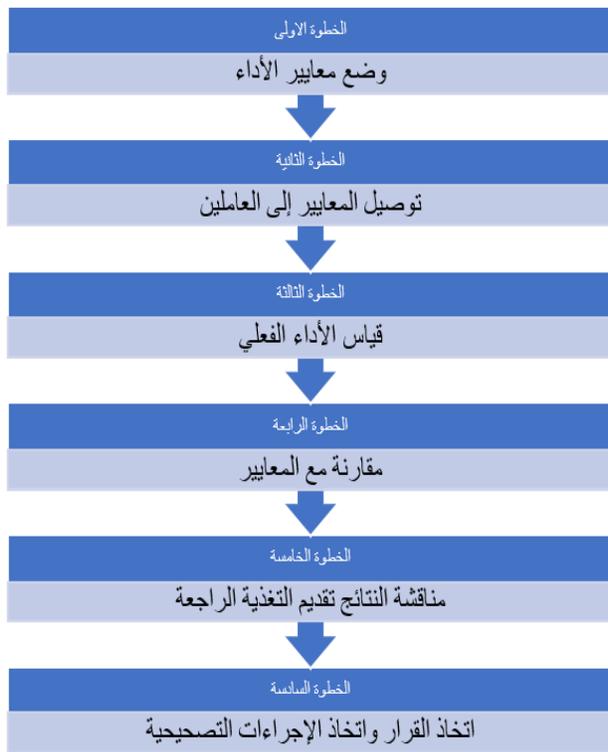
تمثل مراكز الإيراد بالوحدات التي تكون مسؤوليتها هي فقط توليد الإيرادات للوحدة الاقتصادية ويكون مديرها مسؤولاً فقط عن مخرجاتها المالية (الجبوري، سرور، واخرون، 2015: 309) اي ان المدير ليس له مسؤولية التحكم بتكلفة الإنتاج والخدمات وليس له صلاحية تحكم في التكاليف المباعه وبأسعار المنتجات، حيث تقتصر صلاحيته بالتحكم في تكاليف الأنشطة

الخطوة الرابعة: عملية تقويم الأداء غير مكتملة دون إبلاغ ردود الفعل أو نتيجة تقويم الأداء للعاملين من قبل المدير وهذا يمكن الموظفين من الحصول على درجات عالية لمعرفة أن جهودهم موضع تقدير ومكافأة بينما يدرك الموظفون ذوو الأداء الضعيف أنه يجب تحسين أدائهم لكن طريقة التواصل وقبول التعليقات تختلف؛ كما أنه يعرض قدرة المدير على توصيل هذه النتيجة لموظفيه

الخطوة الخامسة: هذه هي الخطوة الأخيرة تتضمن اتخاذ القرارات فيما يتعلق بأداء الموظف والخطوات التي يجب اتخاذها ضده وفقاً للتقويم الذي تم إجراؤه، مثل: التعويض والترقية، والتدهور، النقل وما إلى ذلك.

(Osmani, Maliqi, 2012:436)

ويمكن توضيح الخطوات السابقة من خلال الشكل الآتي:



الشكل (1) مراحل تقويم الاداء

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر السابق

المحور الرابع: الجانب التطبيقي للبحث

اولا: التعريف بعينة البحث

تُعد الشركة العامة للمنتجات الغذائية في العراق من أكبر وأقدم الشركات الصناعية في العراق، تعمل الشركة على مواكبة التطور والتوسع في اصدار المنتجات نتيجة زيادة حدة المنافسة مع السلع الأجنبية، تتبع الشركة استراتيجية التوسع الشامل الذي يعبر عن التطور الذي تشهده الشركة العامة للمنتجات الغذائية من خلال توسيع منتجاتها وتحسين منتجاتها الحالية، تأسست الشركة سنة 2016 بعد دمج كل من الشركات الآتية:

- الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية 1970
- الشركة العامة لمنتجات الالبان 1998

1. توضح عملية تقويم الأداء دور الشركة في تعزيز التنمية الاقتصادية الإجتماعية من خلال تعظيم كفاءة الإنتاج وتقليل التكاليف والقضاء على الموارد والهدر المالي وبالتالي تحسين الجهود، وتخصيص الوقت. (جودة، 2018:19)

2. تقوم عملية تقويم الأداء على تخصيص واستخدام الموارد الإنتاجية بكفاءة وفاعلية من خلال العمل على خلق الشعور المسؤولية والكشف عن الاختلافات وبالتالي العمل على التأكد من معايير الجودة. (الشريفي، 2021: 9)

3. الوقوف على مواطن القوة والضعف والفرص والتهديدات من خلال تنفيذ عملية تقويم الأداء بكفاءة وفاعلية (عبدالعاطي، 2021: 97).

4. تساعد عملية التقويم على تحديد نوع المنافسة داخل الوحدة الاقتصادية بين الاقسام و المراكز و الوحدات (ديلمي، سالمي، 2021: 16)

5. يعمل تقويم الأداء على خلق القيمة المضافة إذا يهتم بما يتم تحقيقه ويحفز الوحدة الاقتصادية على توفير الوقت والموارد والجهد لتحقيق الأهداف (عون، الله ثابت، 2018: 8)

6. يمثل أحد العمليات الإدارية ذات الأهمية لكونه يتجه إلى نتيجة الأعمال وهو ما يجعله متأثراً بمختلف أوجه النشاط ويعكس مخرجاتها. (المطيري، 2011: 11)

ومن خلال ما سبق توصلت الباحثة إلى أن عملية تقويم الأداء مهمة اساسية لتعزيز روح المسؤولية لدى العاملين لأنه انعكاس لنتائج عملهم خلال الفترة من خلال اجراء المقارنة بين الأداء المخطط والفعلي وتحديد جوانب واسباب الانحرافات والعمل على إيجاد الحلول ومحاسبة الاشخاص المسؤولين على اساس صلاحياتهم في الاقسام داخل الوحدة الاقتصادية.

ثالثاً: خطوات تقويم الأداء

يشير الأداء إلى العملية التي يستخدم فيها العاملون معارفهم ومهاراتهم لتنفيذ مهامهم وتحقيق أهدافهم بشكل فعال يشكل تقويم الأداء جزءاً لا يتجزأ من عملية إدارة الأداء مما يسهل التواصل المستمر بين المديرين والموظفين خلال فترة محددة عادة يحدث تقويم الأداء سنوياً أو نصف سنوي اعتماداً على سياسات إدارة أداء المنظمة وتتم عملية تقويم من خلال الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: عملية تقويم الأداء هي وضع المعايير التي سيتم استخدامها بعد ذلك كأساس لمقارنة الأداء الفعلي للموظفين تتطلب هذه الخطوة تحديد معايير لتقويم أداء العاملين على أنه ناجح أو غير ناجح ومستوى مساهمتهم في تحقيق أهداف المنظمة ويجب أن تكون هذه المعايير واضحة ومفهومة وقابلة للقياس

الخطوة الثانية: بعد وضع هذه المعايير يكون المدير مسؤولاً عن توصيلها إلى جميع الموظفين في الوحدة. يساعد هذا الموظفين على فهم دورهم في الوحدة وأن يكونوا أكثر التزاماً بمهامهم

الخطوة الثالثة: بعد تقويم الأداء ستكون المقارنات مع المعايير من أجل رؤية انحرافات أداء الموظفين عن المعايير المحددة وهذا يشمل تقويم البيانات المتعلقة بأداء العاملين

ثالثاً: التعريف بمصنع الامين (عينة البحث)
اختص المصنع بإنتاج المنظفات المتمثلة بـ 8 منتجات لسنة 2020 لكن تم الغاء انتاج صابون الغار في سنة 2021 و2022. منتجات المصنع لسنوات الدراسة متمثلة بالآتي:

جدول (2) منتجات مصنع الامين للسنوات (2020-2021-2022)

2022	2021	2020
صابون الغسيل	صابون الغسيل	صابون الغسيل
متوقف	متوقف	صابون غار
صابون تواليت	صابون تواليت	صابون تواليت
مزيل تلكسات	مزيل تلكسات	مزيل تلكسات
صابون سائل	صابون سائل	صابون سائل
غسيل السيارات ريم	غسيل السيارات ريم	غسيل السيارات ريم
منظف سجاد	منظف سجاد	منظف سجاد
زيتول	زيتول	زيتول

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المصنع.

1. الهيكل التنظيمي المقترح للمصنع:

يُعد الهيكل التنظيمي للمصنع أحد أهم العناصر التي تساهم في نجاحه وتحقيق أهدافه. فهو يحدد الوظائف والمسؤوليات والعلاقات بين الموظفين والمديرين، مما يضمن سير العمل بكفاءة وفعالية، لذا يجب ان يتكون الهيكل التنظيمي للمصنع من الاقسام الاتية والموضحة بالشكل الاتي:

- الشركة العامة لصناعة السكر 1998
- شركة العامة للتبوغ والسجانر 1998
- يقع المقر الرئيسي للشركة في محافظة بغداد – الكرادة – شارع المسبح ، وهي احدى تشكيلات "وزارة الصناعة و المعادن " تختص في انتاج الدهون الصلبة والزيوت السائلة و الصوابين و المنظفات بأنواعها و مستحضرات التجميل و الالبان و مشتقاتها ، و السكر بأنواعه و المنتجات العرضية و التكميلية ، و التبوغ و السجانر بأنواعها ، تعد الشركة العامة للمنتوجات الغذائية وحدة إنتاجية اقتصادية ممولة ذاتيا ومملوكة للدولة بالكامل وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل على وفق أسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن ويكون مقرها الرئيس في مدينة بغداد ولها فروع داخل العراق وخارجه ، يتكون رأس مال الشركة من (٨٦٠١٥٩٣٠٠٠) ثمانية مليارات وستمائة وواحد مليون وخمسمائة وثلاثة وتسعون ألف دينار

ثانياً: اهداف الشركة ومهامها

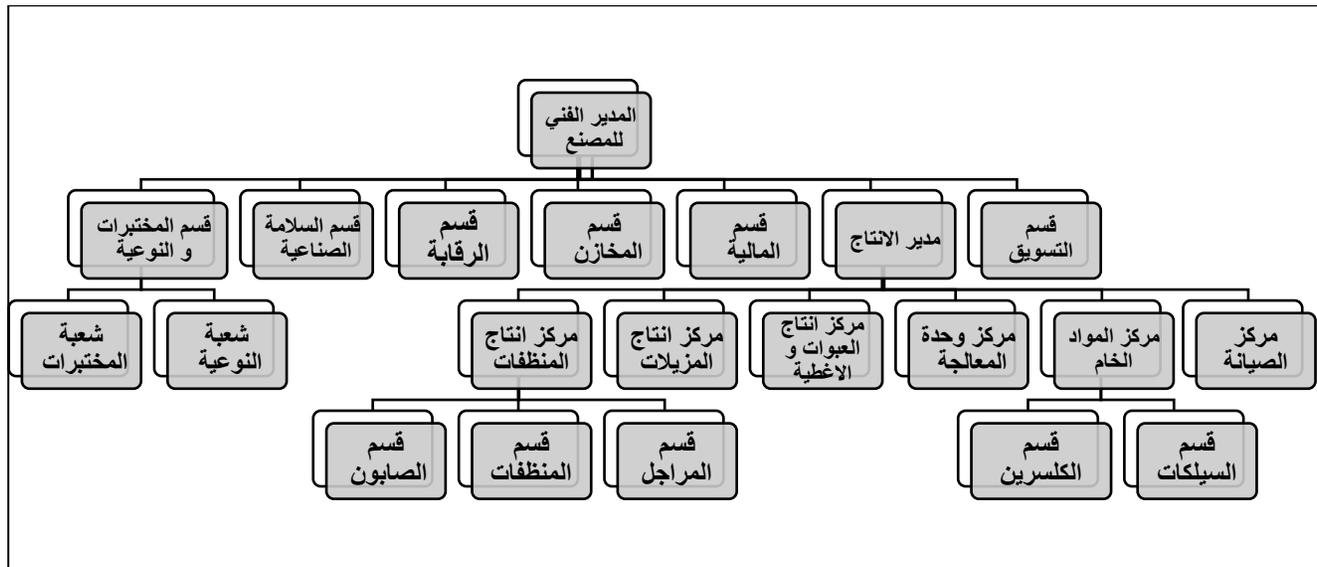
استنادا الى احكام المادة (43) من قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 و البند اولا من المادة (8) من قانون وزارة الصناعة والمعادن رقم (38) لسنة 2011 وفقا لما جاءت به الوقائع العراقية في العدد 4579 لسنة 2020.

الهدف

- تهدف الشركة إلى الاسهام في دعم الاقتصاد الوطني وتنمية الإنتاج الصناعي من خلال انتاج وتوفير السلع والبضائع والمواد الأولية والخدمات وفق المواصفات المعتمدة.

المهام

- أنتاج المواد الغذائية والتبوغ والمنظفات والمعقمات والمطهرات وكافة المنتجات الأخرى ذات العلاقة وأعمال الطباعة الصناعية والتعبئة والتغليف.



الشكل (2) الهيكل التنظيمي المقترح لمصنع الامين
المصدر: من اعداد الباحثة.

الجانب النظري من عوامل رئيسية واجب توفرها لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية و استنادا الى الهيكل التنظيمي المقترح يرى الباحث يمكن توزيع صلاحيات و المسؤوليات على مديري الاقسام بناء على مراكز مسؤولياتهم وحسب الجدول الاتي :

من خلال الهيكل التنظيمي المقترح نلاحظ توزيع الاقسام على مراكز مسؤولية من اجل العمل على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لتقليل من التكاليف ومراقبة و سيطرة على الموارد المتاحة ، ان اتباع استراتيجية تقليل التكاليف احد الامور ذات الاهمية الكبيرة لتحقيق الميزة التنافسية ، و بناء على ما جاء في

جدول (3) مراكز مسؤولية المصنع

مركز مسؤولية الربح	مركز مسؤولية الايراد	مركز مسؤولية التكلفة
مركز انتاج المنظفات	مركز التسويق	مركز خدمات الانتاج
مركز انتاج المزيلاات		مركز المالية
		مركز الرقابة
		مركز الصيانة
		مركز انتاج العبوات والاعطية

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المصنع.

2. تقويم اداء مراكز المسؤولية في المصنع:

أ. تكلفة الموارد المباشرة وغير المباشرة
ولأجل تقويم اداء مراكز المسؤولية يستلزم تحديد الموارد المباشرة وغير مباشرة المتعلقة بتكلفة كل مركز ويمكن التفريق بينهم من خلال الجدول الاتي:

ويتم ذلك من خلال تقييم كفاءة استخدام الموارد في مراكز المسؤولية من خلال تحديد التكاليف الخاضعة للرقابة وربطها بالموظفين المسؤولين عن هذه المراكز التي تتم فيها هذه التكاليف:

جدول (4) الفرق بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة

التكلفة غير المباشرة	التكلفة المباشرة	البعد
علاقة غير واضحة مع المنتج	علاقة واضحة مع المنتج	طبيعة العلاقة
بشكل اقل	بشكل أكبر	امكانية التحكم
ثابتة او متغيرة للمنتج	ثابتة للوحدة الواحدة للمنتج	سلوك التكلفة
صعوبة بالقياس	سهولة القياس	القياس

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر السابقة.

استخدام العمال في عمليات الانتاج، وبالرجوع الى بيانات المصنع يتم استخراج نسبة انتاجية العمال لسنوات الدراسة من خلال الجدول ادناه:

وقبل التطرق الى تقييم اداء المراكز سيتم تقييم الانتاجية العمالية لأنه مؤشر يرتبط بمراكز المسؤولية الاربعة ويتم استخدام مؤشر انتاجية العمالية لقياس مدى كفاءة وفعالية

جدول (5) نسب انتاجية العمال

اسم المنتج	قيمة المتحقق بالدينار 2020	عدد العمال	نسبة الانتاجية	قيمة المتحقق بالدينار 2021	عدد العمال	نسبة الانتاجية	قيمة المتحقق بالدينار 2022	عدد العمال	نسبة الانتاجية
صابون الغسيل	72,315	181	400	31,720	162	196	31,239	140	223
صابون غار	85,248	181	471		162	-	-	140	-
صابون تواليت	2,268	181	13	3,882	162	24	6,589	140	47
مزيل تلكسات	42,848	181	237	41,221	162	254	27,457	140	196
صابون سائل	64,050	181	354	34,111	162	211	27,973	140	200
غسيل السيارات ريم	3,859	181	21	6,351	162	39	7,195	140	51
منظف سجاد	5,292	181	29	3,375	162	21	2,145	140	15
زيتول	25,402	181	140	8,971	162	55	10,180	140	73
	301,282			129,631			112,779		

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المصنع.

تم احتساب انتاجية العامل باستخدام المعادلة الاتية:

الانتاجية للعامل = قيمة او كمية المخرجات

عدد العمال

ومن خلال الجدول السابق تم استنتاج الاتي:

ان السبب الرئيسي للانحراف الغير ملائم هو عدم تطبيق محاسبة المسؤولية من قبل المصنع وذلك نتيجة ضعف الامكانيات لدى العاملين من مهارات او مكائن والآلات حيث ان تطبيق محاسبة المسؤولية يمكن ان يساعدهم في تحقيق الهدف السنوي من خلال التركيز على فصل المسؤوليات ومتابعتها وبالتركيز على الجوانب الاتية:

1. انخفضت نسبة الإنتاجية للمنتجات في عام 2021 مقارنة بعام 2020 بسبب تقاعد 10% من العمال، مما أدى إلى انخفاض عدد العمال المشاركين في عمليات الإنتاج وبالتالي تأثيره سلبي على الإنتاجية وكفاءة العمل.
2. انخفضت نسبة الإنتاجية للمنتجات في عام 2022 مقارنة بعام 2021 بسبب تقاعد 13% من العمال، مما أدى إلى انخفاض عدد العمال المشاركين في عمليات الإنتاج وبالتالي تأثيره سلبي على الإنتاجية وكفاءة العمل.

جدول (6) اهداف تطبيق محاسبة المسؤولية

مركز المسؤولية	القسم	المسؤوليات
التكلفة	الانتاج	<ul style="list-style-type: none"> • اعداد خطة الانتاج السنوية وفقا للمواد والامكانيات المتوفرة. • تنفيذ العملية الانتاجية ومراقبة جودة الانتاج. • العمل على تحسين الانتاجية والكفاءة.
التكلفة	الموارد البشرية	<ul style="list-style-type: none"> • تدريب العمل من خلال اعطاء دورات تدريبية في كيفية استخدام المكائن والآلات. • تقييم الاداء الفردي من خلال تحديد مسؤولياتهم واداء الفرد والعمل على ضمان تحقيقهم للأهداف المرجوة.
التكلفة	المالية	من خلال تحليل اسباب الانحراف واتخاذ الاجراءات اللازمة
التكلفة	التخطيط	<ul style="list-style-type: none"> • تحديد اهداف المصنع واحتياجاتها من الموارد. • تطوير الخطط والميزانيات لتحقيق الاهداف. • مراقبة الاداء المالي للمصنع وتقديم التقارير الى الادارة.

يتضمن مركز التكلفة الأنشطة التي لا تحقق إيراد للمصنع بل تكون سائدة الى مراكز الأخرى حيث تتضمن (أنشطة المراج، أنشطة الصيانة، أنشطة المختبرات والنوعية، أنشطة المخازن، الخدمات العامة).

وبالرجوع الى الفقرة (أ) تم توزيع مصاريف المصنع على مراكز المسؤولية باستخدام اساس الأنشطة وذلك من اجل تحديد تكاليف كل مركز على حده ولغرض تقييم اداء المراكز وحسب الاتي:

1. تكاليف الأنشطة المساندة الخاضعة لرقابة مركز التكلفة (مراكز خدمات الإنتاج)

جدول (7) تكاليف الأنشطة المساندة الخاضعة لرقابة مركز التكلفة (مراكز خدمات الإنتاج)

مركز مسؤولية التكلفة				قائمة الأرباح والخسائر		مركز المسؤولية
خدمات الإنتاج						
الادارة والمالية	المخازن	المختبرات والنوعية	الصيانة	المراج	التكلفة	اسم الحساب
1,868,092	245,802	294,962	344,122	245,802	6,882,443	الرواتب النقدية للموظفين
181,655	23,902	28,682	33,463	23,902	669,257	المساهمة في الضمان الاجتماعي
93,224	12,266	14,720	17,173	12,266	343,455	خامات مواد اولية
28,682	3,774	4,529	5,284	3,774	105,670	ادوات احتياطية
28,649	3,770	4,524	5,278	3,770	105,551	مواد تعبئة وتغليف
6,267	825	989	1,154	825	23,088	متنوعة
1,730	228	273	319	228	6,373	تجهيزات العاملين
11,561	1,521	1,825	2,130	1,521	42,592	ماء و كهرباء
537	71	85	99	71	1,980	خدمات ابحاث واستشارات
4,448	585	702	819	585	16,389	دعاية وطبع وضيافة
53,144	6,993	8,391	9,790	6,993	195,795	نقل وايفاد واتصالات
988	130	156	182	130	3,641	استئجار موجودات ثابتة

22,082	2,905	3,487	4,068	2,905	81,354	مصروفات خدمية
	12,720	14,445	16,170	12,720	241,481	وقود وزيوت
100,435	13,215	15,858	18,501	13,215	370,025	الاندثار
4,176	549	659	769	549	15,384	مصروفات تحويلية
698	92	110	129	92	2,572	مصاريف اخرى
2,406,368	329,348	394,397	459,450	329,348	9,107,050	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على قائمة الارباح والخسائر لسنة 2022.

قسم ، وتم توزيع تكاليف الادارية الاخرى على اساس النسبة المحددة من قبل الادارة.

2. تكاليف الانشطة المساندة الخاضعة لرقابة مركز الايراد (مراكز تسويق المنتجات) يتكون مركز الايراد من الانشطة التي تولد ايراد للمصنع اي انه يمكن قياس ربحية المركز من خلال تحديد تكاليف وايرادات المركز حيث يتضمن (نشاط تسويق المنظفات، نشاط تسويق الصوابين، نشاط تسويق المزيلات)

من خلال الجدول السابق نلاحظ تم توزيع المصاريف على مركز مسؤولية التكلفة المتمثلة ب (خدمات الانتاج ، الخدمات العامة) بالاعتماد على موجهات التكلفة الخاصة بالمصنع اذا تم توزيع حساب الرواتب على اساس عدد العاملين في كل مركز، وتم توزيع تكاليف خامات مواد اولية ومواد تعبئة وتغليف على اساس وحدات الانتاج المخطط لها ، وتم توزيع تكاليف وقود وزيوت وتكاليف ادوات الاحتياطية على اساس عدد المكائن الخاصة بكل نشاط ، وتم توزيع تكاليف الماء والكهرباء على اساس المساحة المستخدمة استنادا الى حجم كل

جدول (8) تكاليف الانشطة المساندة الخاضعة لرقابة مركز الايراد (مراكز تسويق المنتجات)

مركز مسؤولية الايراد (نشاط تسويق المنتجات)			مركز المسؤولية
نشاط تسويق المزيلات	نشاط تسويق الصوابين	نشاط تسويق المنظفات	اسم الحساب
98,320.61	196,641.23	147,480.92	الرواتب النقدية للموظفين
9,560.81	19,121.62	14,341.21	المساهمة في الضمان الاجتماعي
4,906.50	9,813.00	7,359.75	خامات مواد اولية
1,509.57	3,019.14	2,264.36	ادوات احتياطية
1,507.87	3,015.74	2,261.80	مواد تعبئة وتغليف
329.83	659.66	494.74	متنوعة
91.04	182.08	136.56	تجهيزات العاملين
608.46	1,216.92	912.69	ماء و كهرباء
28.28	56.56	42.42	خدمات ابحاث واستشارات
234.12	468.25	351.19	دعاية وطبع وضيافة
2,797.08	5,594.15	4,195.61	نقل وايفاد واتصالات
52.01	104.03	78.02	استئجار موجودات ثابتة
1,162.20	2,324.39	1,743.29	مصروفات خدمية
7,545.72	10,995.45	9,270.59	وقود وزيوت
5,286.08	10,572.15	7,929.11	الاندثار
219.77	439.53	329.65	مصروفات تحويلية
36.74	73.49	55.11	مصاريف اخرى
134,196.69	264,297.38	199,247.04	المجموع

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على قائمة الارباح والخسائر الخاص بالمصنع.

3. تكاليف الانشطة المساندة الخاضعة لرقابة مركز الربحية: يتكون مركز الربح من الانشطة المسؤولة عن التكاليف والايرادات الخاصة بالمصنع تتضمن (عملية انتاج المنظفات، عملية انتاج الصوابين، عملية انتاج المزيلات)

لا يختلف توزيع التكاليف الخاصة بمركز مسؤولية الايراد عن توزيع تكاليف مركز التكلفة باستثناء حساب الدعاية والطبع والضيافة إذا تم توزيعها على اساس وحدات المباعية من كل قسم، من خلال الجدول السابق نلاحظ ارتفاع تكاليف القسم الخاص بتسويق الصابون لأنه يمثل الجانب الحي من المصنع لإنتاجه أكثر من 207 طن من الصابون خلال سنة 2022.

جدول (9) تكاليف الانشطة المساندة الخاضعة لرقابة مركز الربحية (مركز انتاج المنظفات والصوابين والمزيلات)

مركز مسؤولية الربحية					مركز المسؤولية			
عملية انتاج المزيلات			عملية انتاج الصوابين		عملية انتاج المنظفات			
التعبئة	التصنيع	التحضير	التقطيع والتشكيل والتعبئة	التحضير والخلط	التعبئة	التجفيف	المادة الفعالة	اسم الحساب
491,603	491,603	393,282	491,603	393,282	491,603	294,962	393,282	الرواتب النقدية للموظفين
47,804	47,804	38,243	47,804	38,243	47,804	28,682	38,243	المساهمة في الضمان الاجتماعي
24,533	24,533	19,626	24,533	19,626	24,533	14,720	19,626	خامات مواد اولية
7,548	7,548	6,038	7,548	6,038	7,548	4,529	6,038	ادوات احتياطية
7,539	7,539	6,031	7,539	6,031	7,539	4,524	6,031	مواد تعبئة وتغليف
1,649	1,649	1,319	1,649	1,319	1,649	989	1,319	متنوعة
455	455	364	455	364	455	273	364	تجهيزات العاملين
3,042	3,042	2,434	3,042	2,434	3,042	1,825	2,434	ماء وكهرباء
141	141	113	141	113	141	85	113	خدمات ابحاث واستشارات
1,171	1,171	936	1,171	936	1,171	702	936	دعاية وطبع وضيافة
13,985	13,985	11,188	13,985	11,188	13,985	8,391	11,188	نقل وابفاد واتصالات
260	260	208	260	208	260	156	208	استئجار موجودات ثابتة
5,811	5,811	4,649	5,811	4,649	5,811	3,487	4,649	مصروفات خدمية
21,345	21,601	17,895	21,345	17,895	21,345	14,445	17,895	وقود وزيوت
26,430	26,430	21,144	26,430	21,144	26,430	15,858	21,144	الاندثار
1,099	1,099	879	1,099	879	1,099	659	879	مصروفات تحويلية
184	184	147	184	147	184	110	147	مصاريق اخرى
654,599	654,855	524,499	654,599	524,499	654,599	394,398	524,499	المجموع

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيان الدخل الخاص بالمصنع

اولا : تقويم اداء مراكز التكلفة :- يتم تقييم اداء مراكز تكلفة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة في الميزانية لتحديد نوع الانحراف من خلال تقييمها على اساس المؤشرات التي تم تطرق اليها في الفصل الثاني من المبحث الثالث وتحديد التكاليف التي تخضع لسيطرة ورقابة الاشخاص المسؤولين عنها ان الهدف من تقويم اداء مركز التكلفة معرفة مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة في المصنع وتحديد اسباب الانحرافات ومعالجتها في المستقبل ، بالنظر الى الجدول (26) نلاحظ توزيع تكاليف ليس لها علاقة بمركز التكلفة مثل (خامات مواد اولية ، تعبئة وتغليف ، ادوات احتياطية ، .. الخ) وذلك نتيجة توزيع التكاليف بشكل عشوائي من قبل المصنع بدون وجود علاقة بين التكلفة والنشاط والجدول الاتية تمثل تقارير الخاصة بأداء كل نشاط من قبل مراكز التكلفة على اساس الانشطة:

ب. اعداد الموازنة الاستراتيجية القائمة على اساس الانشطة (ABB):- قام الباحث بالاعتماد على موازنة التقليدية لسنة 2022 و بالاستعانة ببيانات قسم التخطيط والمتابعة ونتيجة لتغيرات في موجبات التكلفة والاستفادة من الجانب النظري للبحث ، بإعداد الموازنة على اساس الانشطة ونظرا لافتقار المصنع الى جانب التطوير والابتكار للمنتجات بشكل يلبي احتياجات العملاء وتخصيص الموارد اللازمة للتسويق لرفع الوعي بالعلامة التجارية لدى العملاء والعمل على تحسين كفاءة العمليات لخفض التكاليف تم احتساب تكاليف اعلاه وتجميعها في كشف تجميعي لتكاليف أنشطة المصنع وعلى مستوى مراكز المسؤولية كما سيتم توضيحه في الجداول الخاصة بتقويم اداء مراكز المسؤولية .

1. تقويم اداء مراكز المسؤولية كأداة لتحسين كفاءة استخدام الموارد:

جدول (10) تقرير اداء تكاليف نشاط المركز الخدمات العامة (الإدارة والمالية)

عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة	التكاليف الفعلية	التكاليف المخططة	قيمة الانحراف	نوع الانحراف
اجور مخصصة بشكل مباشر	1,868,091.67	1,934,538.00	66,446.33	ملائم
مصاريف مخصص بشكل مباشر	257,418.88	196,858.00	(60,560.88)	غير ملائم
مصاريف غير مباشرة مخصصة	11,560.78	5,192.01	(6,368.77)	غير ملائم
الاجمالي	2,137,071.32	2,136,588.01	(483.32)	غير ملائم

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على جداول (7) وموازنة تقديرية لسنة 2022.

الطارئ التي تحدث في المصنع منها ارتفاع اجور النقل للعمال والمخصصات الاخرى.
ارتفاع في معدل مصاريف غير مباشرة المخصصة بنسبة وذلك بسبب التغييرات في الظروف التي تحدث في المصنع منها تقديم الاستشارات المالية والادارية من قبل جهات خارجية وبشكل اجمالي يظهر الانحراف ملائم في اجمالي التكاليف الفعلية بالنسبة الى المخططة.

ومن خلال الجدول اعلاه يستنتج الباحث: انخفاض في معدل التكاليف الفعلية لحساب الاجور المخصصة بنسبة 3.5% نتج عن ذلك انحراف ملائم بالتكاليف وترجع الاسباب الى سيطرة على تكاليف من قبل المسؤولين وتغييرات في الاجور وعدد العاملين في المصنع. ارتفاع في معدل المصاريف المخصص بشكل مباشرة بنسبة 30% وذلك نتيجة الظروف والتغييرات

جدول (11) تقرير الخاص بأداء مركز خدمات الانتاج

عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة	المراجل	الصيانة	المختبرات والنوعية	المخازن
موارد مخصصة بشكل مباشر	-	-	-	-
مخططة	-	-	-	-
الانحراف	-	-	-	-
اجور مخصصة بشكل مباشر	245,801.54	344,122.15	294,961.84	245,801.54
مخططة	254,544.50	356,362.30	305,453.40	254,544.50
قيمة الانحراف	8,742.96	12,240.15	10,491.56	8,742.96
نوع الانحراف	ملائم	ملائم	ملائم	ملائم
مصاريف مخصصة بشكل مباشر	23,714.52	31,561.93	27,638.23	23,714.52
مخططة	51,636.30	65,198.37	51,708.43	11,382.90
قيمة الانحراف	27,921.78	33,636.44	24,070.21	(12,331.63)
نوع الانحراف	ملائم	ملائم	ملائم	غير ملائم
مصاريف مخصصة بشكل غير مباشر	14,828.20	20,759.48	17,793.84	14,828.20
مخططة	45,656.75	45,656.75	45,656.75	45,656.75
قيمة الانحراف	30,828.55	24,897.27	27,862.91	30,828.55
نوع الانحراف	ملائم	ملائم	ملائم	ملائم

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول (7) وموازنة تقديرية لسنة 2022

الاجيائية تدل على توفير في المصاريف وهو مؤشر ايجابي لتحسين عملية اتخاذ القرارات في المصنع وتحقيق الاهداف المتمثلة في خفض التكاليف وتحسين استخدام الموارد والحفاظ على جودة المنتجات وبالرغم من المؤشرات الايجابية التي تدل على حسن استخدام الموارد يجب التأكد ان انخفاض التكاليف لم يكن له تأثير سلبي على جودة المنتجات وبتالي انخفاض في الميزة التنافسية وذلك سيتم توضيحه من خلال قياس الميزة التنافسية.

ثانيا: تقويم اداء مراكز الايراد: يتم تقويم اداء مدير مركز الايراد من خلال تقييم الايرادات المتحققة من المركز بالإضافة الى المصاريف اللازمة لعملية البيع وكما موضحة في الجداول ادناه

ومن خلال الجدول السابق يستنتج الباحث الاتي : انحراف ملائم لنشاط المراجل نتيجة انخفاض معدل التكاليف الفعلية عن التكاليف المخططة وهذا ناتج عن حسن ادارة المسؤولين عن النشاط واستخدام الموارد بكفاءة وفاعلية. انحراف ملائم لنشاط الصيانة نتيجة انخفاض معدل التكاليف الفعلية عن التكاليف المخططة وهذا يدل على وجود رقابة على المصاريف من قبل الجهات المختصة وفاعلية في استخدام الموارد المتاحة. انحراف ملائم لنشاط المختبرات و النوعية نتيجة انخفاض التكاليف الفعلية عن التكاليف المخططة وهذا ناتج عن حسن ادارة المسؤولين عن النشاط و استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية. انحراف ملائم لنشاط المخازن نتيجة انخفاض التكاليف الفعلية عن التكاليف المخططة وهذا ناتج عن حسن ادارة المسؤولين عن النشاط واستخدام الموارد بكفاءة وفاعلية. ان الانحرافات

جدول (12) تقرير اداء تكاليف الانشطة لمركز الايراد (مركز تسويق المنتجات)

عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة	نشاط تسويق المنظفات	نشاط تسويق الصوابين	نشاط تسويق المزيلات
موارد مخصصة بشكل مباشر	-	-	-
الانحراف	-	-	-
اجور مخصصة بشكل مباشر	147,481	196,641	98,321
قيمة الانحراف	152,727	152,727	152,727
نوع الانحراف	ملائم	غير ملائم	ملائم
مصاريف مخصصة بشكل مباشر	4,063	5,417	2,709
قيمة الانحراف	6,849	111,718	9,116
نوع الانحراف	ملائم	ملائم	ملائم
مصاريف مخصصة بشكل غير مباشر	2,128	2,837	1,419
قيمة الانحراف	17,090	17,090	17,090
نوع الانحراف	ملائم	ملائم	ملائم
مصاريف مخصصة بشكل غير مباشر	14,961	14,252	15,671
قيمة الانحراف	14,961	14,252	15,671
نوع الانحراف	ملائم	ملائم	ملائم

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجداول (8) موازنة تقديرية لسنة 2022.

يتم تقييم مركز الربحية من خلال عدة مقاييس تم تطرق لها في الجانب النظري متمثلة بالمقاييس الربحية والعائد على مبيعات الشركة، وتم استخدام طريقة هامش المساهمة المتغيرة لقياس مركز ربحية الشركة ويتم ذلك من خلال الاعتماد على تقارير المقدمة من قبل مدير مركز الربحية حيث يكون المدير هو الشخص المسؤول عن الايرادات والتكاليف المتحققة من قبل المركز واحتساب هامش المساهمة المتغيرة كما موضح في الجدول ادناه

ومن خلال الجداول السابقة يستنتج الباحث: انحراف ملائم لنشاط تسويق المنظفات والصوابين والمزيلات نتيجة انخفاض معدل التكاليف الفعلية عن التكاليف المخططة وبالرغم من انها مؤشر ايجابي عن كفاءة استخدام الموارد المتاحة الا انه يوضح ضعف توظيف الموارد لعملية ترويج المنتجات وهو عامل اساسي لتحسين الميزة التنافسية.
ثالثاً: تقويم اداء مراكز الربحية

جدول (13) تقييم اداء مركز الربحية

المركز الاجمالي	مركز مسؤولية الربحية						الانشطة		
	عملية انتاج المزيلات			عملية انتاج الصوابين		عملية انتاج المنظفات			
	التعبئة	التصنيع	التحضير	التقطيع والتشكيل والتعبئة	التحضير والخلط	التعبئة		التجفيف	المادة الفعالة
277,521.00			40,077		193,083			44,361	ايرادات المركز
3,441,222	491,603	491,603	393,282	491,603	393,282	491,603	294,962	393,282	الرواتب النقدية للموظفين
171,728	24,533	24,533	19,626	24,533	19,626	24,533	14,720	19,626	خامات مواد اولية
52,835	7,548	7,548	6,038	7,548	6,038	7,548	4,529	6,038	الدوات احتياطية
52,775	7,539	7,539	6,031	7,539	6,031	7,539	4,524	6,031	مواد تعبئة وتغليف
21,296	3,042	3,042	2,434	3,042	2,434	3,042	1,825	2,434	ماء وكهرباء
8,194	1,171	1,171	936	1,171	936	1,171	702	936	دعاية وطبع وضيافة

153,764	21,345	21,601	17,895	21,345	17,895	21,345	14,445	17,895	وقود وزيوت
3,901,814	556,780	557,036	446,243	556,780	446,243	556,780	335,707	446,243	الاجمالي
3,901,814		1,113,817			1,449,267			1,338,730	اجمالي التكاليف المتغيرة
(3,624,293.22)		(1,073,740)			(1,256,184)			(1,294,369)	هامش المساهمة المتغيرة

المصدر: الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (9) موازنة تقديرية لسنة 2022

1. يوفر نظام محاسبة المسؤولية إطاراً لتحليل البيانات المالية والعمليات الداخلية، مما يساعد في اتخاذ قرارات أكثر دقة وفعالية في مجالات مختلفة داخل الشركة.
 2. يمكن أن يساهم نظام محاسبة المسؤولية في تعزيز الأداء الفردي والجماعي من خلال تحفيز الموظفين على تحقيق الأهداف المحددة وتحسين أدائهم.
 3. يجب أن يتم التعامل مع التحديات والعوائق التي قد تواجه عملية تطبيق محاسبة المسؤولية، مثل توافر الموارد وفهم الموظفين للأنظمة الجديدة وقدرتهم على التكيف معها.
 4. تواجه المصانع صعوبات في تقييم أداء مراكز المسؤولية بسبب عدم وجود نظام محاسبة متكامل وفعال. يجب على المصنع تحديد وتطبيق معايير أداء واضحة وموضوعية لتقييم أداء كل مركز.
- الجانب العملي
1. لم يلبي الهيكل التنظيمي للمصنع أي من متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وذلك لعدم فصل المسؤوليات والصلاحيات.
 2. تحتاج المصنع إلى تحديد الأنشطة بشكل أكثر دقة وتفصيلاً، بالإضافة إلى تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بهذه الأنشطة بشكل أكبر لتحقيق رؤية أوضح لأداء المصنع وفعالية استخدام الموارد.
 3. هناك عدم وضوح في تعريف مراكز المسؤولية وتخصيص التكاليف لها، مما قد يؤدي إلى صعوبة في تقييم أداء كل مركز بشكل دقيق وفعال.
 4. لم يطبق المصنع أي أسلوب أو نظام خاص بتقييم الأداء سواء كان بالنظم التقليدية أو نظام محاسبة المسؤولية.
 5. لم يلبي الهيكل التنظيمي للمصنع أي من متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وذلك لعدم فصل المسؤوليات والصلاحيات.
 6. ضعف في التقارير والمعلومات المحاسبية التي يقدمها المصنع وإهمال الجانب الخاص بإعداد التقارير الشهرية والفصلية والسنوية ومن ضمنها اعدادا خطة الموازنة السنوية لتحديد الانحرافات والوقوف على اسبابها للعمل على ايجاد الحلول التي تساعد في رفع اداء وكفاءة العمليات داخل المصنع.
 7. اظهرت نتائج تقييم اداء مراكز التكلفة وبالمقارنة مع بيانات الموازنة على اساس الأنشطة الانحرافات الآتية:
 - حقق مركز الخدمات العامة المتمثل بقسم الإدارة والمالية انحراف غير ملائم بقيمة (48332).
- ومن خلال الجدول اعلاه يستنتج الآتي: ان مركز الربح (المنظفات) الذي يختص بإنتاج (غسيل السيارات ريم، منظف السجاد، صابون الغسيل) اظهر نتائج سلبية حيث بلغت ايرادات المركز من بيع المنتجات (44,361) ألف دينار عراقي وبلغت تكاليف المركز المتغيرة (1,338,730) ألف دينار عراقي وهذا يشير الى ارتفاع تكاليف المنتجات عن إيراداته اي ان المنتجات لا تستطيع تغطية التكاليف المتغيرة وبالتالي حققت خسارة بقيمة (1,294,369) ألف دينار عراقي. ان مركز الربح (الصوابين) الذي يختص بإنتاج (صابون الغار، صابون تواليت، صابون السائل) اظهر نتائج سلبية حيث بلغت ايرادات المركز من بيع المنتجات (193,083) ألف دينار عراقي وبلغت تكاليف المركز المتغيرة (1,449,267) ألف دينار عراقي وهذا يشير الى ارتفاع تكاليف المنتجات عن إيراداته اي ان المنتجات لا تستطيع تغطية التكاليف المتغيرة وبتالي حققت خسارة بقيمة (1,256,184) ألف دينار عراقي. ان مركز الربح (المزيلات) الذي يختص بإنتاج (مزيل تلكسات، زيتول) اظهر نتائج سلبية حيث بلغت ايرادات المركز من بيع المنتجات (40,077) ألف دينار عراقي وبلغت تكاليف المركز المتغيرة (1,113,817) ألف دينار عراقي وهذا يشير الى ارتفاع تكاليف المنتجات عن إيراداته اي ان المنتجات لا تستطيع تغطية التكاليف المتغيرة وبتالي حققت خسارة بقيمة (1,073,740) ألف دينار عراقي. يظهر هامش المساهمة لمتغيرة لمراكز الربح (المنظفات، الصوابين، المزيلات) سالبا وهذا يعني ان التكاليف المتغيرة للمنتجات اعلى من ايرادات مبيعات المنتج ويرجع السبب الرئيسي الى ان سعر بيع المنتجات لا يكفي لتغطية التكاليف المتغيرة التي ترتبط بإنتاجه وهذا يشير الى ان:
 - المنتج الذي يتم بيعه غير مربح.
 - لا توجد دراسة الى اسعار بيع المنتج والتكاليف المرتبطة به في السوق.
 - ضعف في بناء استراتيجيات لعمليات التسويق والانتاج.
ان هامش المساهمة المتغيرة السالب يؤثر بشكل مباشر على تقييم اداء مركز الربح وذلك لأنه يبين عدم قدرة المركز على تغطيته تكاليف المتغيرة فقط ولا يساهم في ربحية الشركة.
- الاستنتاجات والتوصيات**
أولاً: الاستنتاجات:
الجانب النظري

مضيفة والغير ضرورية للمركز وحذفها لزيادة ايرادات القسم.
• العمل على زيادة ايرادات القسم من خلال توسيع دائرة مبيعات الشركة.

توافر البيانات:

تم تضمين البيانات المستخدمة لدعم نتائج هذه الدراسة في المقالة.

تضارب المصالح:

يعلم المؤلفون أنه ليس لديهم تضارب في المصالح.

موارد التمويل:

لم يتم تلقي اي دعم مالي.

شكر وتقدير:

لا أحد.

References:

1. Al-Sharika Al-'Amma lil-Muntujat Al-Ghitha'iyya 2022: Taqareer Qism Al-Intaj
2. Al-Sharika Al-'Amma lil-Muntujat Al-Ghitha'iyya 2022: Taqareer Qism Al-Takhtit
3. Al-Sharika Al-'Amma lil-Muntujat Al-Ghitha'iyya 2022: Taqareer Qism Al-Maliya
4. Al-Sharika Al-'Amma lil-Muntujat Al-Ghitha'iyya 2022: Taqareer Qism Al-Taswiq
5. Al-Sharika Al-'Amma lil-Muntujat Al-Ghitha'iyya 2022: Taqareer Qism Al-Mawarid Al-Bashariya
6. Kateeb Al-Sharika Al-'Amma lil-Muntujat Al-Ghitha'iyya
7. Husayn, Abdulaziz Sa'ad, wa Al-Mahdawi, Saleh Muftah. (2021). Dawr Nitham Muhasabat Al-Mas'ooliya fi Al-Raqaba wa Taqweem Al-Ada' fi Al-Masaref Al-Tijariya fi Libya. Kulliyat Al-Iqtisad wa Al-'Uloom Al-Siyasiyya, Jami'at Al-Zaytouna, Majallat Al-Qurtas, Al-'Adad Al-Thalith 'Ashar, Abril.
8. Al-Tawil, Issam Muhammad. (2020). Istikhdam Nitham Muhasabat Al-Mas'ooliya Ka-Adat li-Taqweem Al-Ada' wa Waseela li-Mu'alajat Al-Inhiraf: Dirasat Halat Jami'at Al-Aqsa bi-Ghaza. Majallat

- حقق مركز خدمات الانتاج انحراف ملائم بقيمة (67493) لنشاط المراجل وانحراف ملائم بقيمة (70773) لنشاط الصيانة وانحراف ملائم لنشاط المختبرات والنوعية بقيمة (62424) وانحراف ملائم بقيمة (27239) لنشاط المخازن.
- 8. اظهرت نتائج تقويم الاداء لمركز الايراد وبالمقارنة مع بيانات الموازنة على اساس الانشطة الانحرافات الاتية:
- انحراف ملائم لنشاط تسويق المنظفات بقيمة (22993)
- انحراف ملائم لنشاط تسويق الصوابين (76638)
- انحراف ملائم لنشاط تسويق المزيلات (76484)
- 9. اظهرت نتائج تقويم اداء مركز الربح خسائر متمثلة بالآتي:
- مركز انتاج المنظفات بقيمة (1,294,369)
- مركز انتاج الصوابين بقيمة (1,256,184)
- مركز انتاج المزيلات بقيمة (1,073,740)

ثانيا: التوصيات:

الجانب النظري

1. يُعدّ تطبيق محاسبة المسؤولية من أهم الأدوات التي يمكن للوحدات الاقتصادية استخدامها لتقويم اداء مركز التكلفة.
2. يجب تحديد مراكز المسؤولية بشكل دقيق ووضوح، مع توضيح المسؤوليات والأنشطة المرتبطة بها وكيفية تخصيص التكاليف لكل مركز.
3. يجب على المصنع العمل على تحسين العمليات الإنتاجية والإدارية في مختلف مراكز المسؤولية بهدف تحسين الأداء العام للمصنع.
4. يجب تطوير نظام المحاسبة والتقويم ليكون أكثر شمولاً وفعالية، بما في ذلك تحديد معايير أداء واضحة وقياسية لتقويم أداء مراكز المسؤولية.

الجانب العملي

1. يجب على الإدارة تطبيق نظام متابعة وتقويم مستمر لأداء مراكز المسؤولية، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات وتحسين الأداء.
2. ينبغي تطوير مهارات القيادة والإدارة لدى المسؤولين عن مراكز المسؤولية، بما في ذلك قدرتهم على تحليل البيانات المالية واتخاذ القرارات الاستراتيجية.
3. العمل على وضع خطة سنوية لتقويم الاداء والوقوف على نقاط الضعف والعمل على ايجاد الحلول المناسبة.
4. الاستعانة بالخبرات للعمل على تعديل وتحديث الهيكل التنظيمي للمصنع بما يلائم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
5. ضرورة العمل على استخدام نظم المحاسبة الحديثة (المالية، التكاليف، الادارية) وبأقل تكلفة وأكثر دقة وموضوعية.
6. ضرورة اتباع الاليه الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية وذلك من خلال تحديد الأنشطة وتحليل دراستها مع تحديد العوامل المؤثرة على الكلف.
7. ضرورة قيام مدير مركز الربحية بالآتي:
- مراجعة التكاليف الخاصة بمركز الربحية لنشاط انتاج (المنظفات، الصوابين، المزيلات) نتيجة ارتفاعها عن ايرادات المركز إذا يجب على مدير تحديد الأنشطة الغير

17. Al-Mutairi, Mish'al Jahaz. (2011). Tahleel wa Taqweem Al-Ada' Al-Mali li-Mu'assasat Al-Bitru' Al-Kuwaitiya. Risalat Majisteer, Jami'at Al-Sharq Al-Awsat, Kulliyat Al-A'mal.
18. 'Aoun Allah, Samiya, wa Thabit, Awatif. (2018). Bataqat Al-Ada' Al-Mutawazin Ka-Aaliya li-Taqweem Al-Ada' fi Al-Mu'assasat Al-Iqtisadiyya. Risalat Majisteer, Jami'at Al-Arabi Al-Tebessi.
19. Khalil, Al-Zahraa Laith. (2023). In'ikass Tatbeeq Muhasabat Istihlaki Al-Masadir fi Tarshid Tawzee' Takalif Markaz Al-Khadamat Al-Intajiya: Dirasat Tatbeeqiyya fi Al-Sharika Al-'Amm li-Sina'at Al-Naseej wa Al-Julood / Masna' Al-Julood. Majallat Al-Riyada lil-Mal wa Al-A'mal, Al-Mujallad Al-Rabi', Al-'Adad 1.
20. Vijayakumar, D. R. N., & Devi, N. (2019). Study on responsibility accounting practices in companies based in Bengaluru. JETIV, 6(6).
21. Tran, T. T., Dinh, T. H., & Nguyen, H. A. (2020). The effects of organization size and managers' education background on responsibility accounting: Evidences from Vietnamese cement enterprises. 611-618.
22. Osaretin Kingsley, A. E., Agbo Sunny, O. E., & Ozele, C. E. (2014). Responsibility accounting: An overview. IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), 16(1), 73-79. <https://doi.org/10.9790/487X-16157379>
23. Ritika, & Rani, M. (2015). The role of responsibility accounting in organization structure. International Journal of Science Technology & Management, 4.
24. Pajrok, A. (2014). Responsibility accounting in the hospitality industry. Journal of Education Culture and Society, 2.
25. Khurana, N. (2020). Importance of responsibility accounting in an organizational framework. International Journal of Business and Management Invention, 9.
- Al-Akademiyya Al-'Alamiyya lil-Iqtisad wa Al-'Uloom Al-Idariyya.
9. Sharif, Nasser Talib. (2018). Istikhdam Muhasabat Al-Mas'ooliya fi Taqweem Ada' Al-Sharikat: Qita' Al-Fanadiq wa Al-Siyaha Al-Mudrija fi Suq Al-'Iraq lil-'Urooq Al-Maliya. Majallat Jami'at Al-Anbar lil-'Uloom Al-Iqtisadiyya wa Al-Idariyya, Al-Mujallad 10, Al-'Adad 21.
10. 'Aoun, Sabrina. (2019). Istikhdam Adawat Al-Muhasaba Al-Idariya fi Raf' Kafa'at Nitham Muhasabat Al-Mas'ooliya: Dirasat Halat Mu'assasat Al-Matahin Al-Kubra lil-Janoub – Biskra. Atrooha Doktorah, Jami'at Muhammad Khudair.
11. Al-Rahman, Najla Ibrahim, wa Al-Shamrani, Fatima Musa'id. (2018). Athar Istikhdam Muhasabat Al-Mas'ooliya fi Al-Raqaba wa Taqweem Al-Ada': Dirasat Maydaniya 'Ala Sharikhat Al-Tameen Al-Sihhiya bi-Muhafazat Jeddah.
12. Jooda, Ahmed Yahya. (2018). Taqweem Ada' Masna' Al-Manar. Bahth Manshoor, Jami'at Karbala.
13. Al-Shuraifi, Muhammad Issam. (2021). Taqweem Al-Ada' Al-Iqtisadi li-Mashroo' Madinat Al-Ala'ab Al-Nawaris fi Muhafazat Karbala Al-Muqaddasa. Bahth Manshoor, Jami'at Karbala.
14. Abdul-Aati, Hesham. (2022). Dirasat Tahleeliyya li-Tatawwur Asaaleeb Al-Muhasaba Al-Idariya bihadaf Taqweem Ada' Munashaat Al-A'mal fi Zil Bi'a Al-Tasneea' Al-Taqleediya wa Al-Hadeetha. Jami'at Al-Qahira, Bahth Manshoor, Majallat Al-Dirasat Al-Maliya wa Al-Tijariya, Al-'Adad Al-Awal.
15. Dilimi, Bushra, wa Sallami, Marwa. (2021). Qiyas wa Taqweem Al-Ada' Al-Mali fi Al-Mu'assasat Al-Iqtisadiyya. Risalat Majisteer, Jami'at Muhammad Boudiaf bil-M'sila, Al-Jaza'ir.
16. Al-Saghir, Reegha Ahmed. (2014). Taqweem Ada' Al-Mu'assasat Al-Sinai'ya bi-Istikhdam Bataqat Al-Ada' Al-Mutawazin. Risalat Majisteer, Jami'at Constantine, Al-Jaza'ir.