

محاسبة المسؤولية كأداة للتنسيق بين أهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة

Accountability as a tool for coordinating Centers of responsibility goals in the institution

الدكتور: محمد بن جاب الله

أستاذ محاضر صنف "ب" في العلوم الاقتصادية

جامعة الأغواط djaballah@gmail.com

ملخص:

تُعد محاسبة المسؤولية أحد فروع المحاسبة التي تدخل ضمن ما يعرف بالمحاسبة الادارية، التي تعني بالجوانب الادارية موجة بالأساس للاستعمال الداخلي وليس الاستعمال الخارجي مثل المحاسبة المالية. فهي بذلك وسيلة تعتمد على العديد من التقنيات والأساليب ومن أهمها نظام الموازنات التقديرية، إذ من خلال هذه الدراسة نحاول إدراك مدى مساهمة هذا النوع من المحاسبة في المؤسسات التي يعتمد تنظيمها على اللامركزية في إيجاد التنسيق الضروري بين مراكز المسؤولية لتحقيق الأهداف الخاصة بهذه المراكز دون تعارضها مع الأهداف الخاصة بالمؤسسة ككل، بإعتماد الادارة بالأهداف وكذا الاعتماد على الرقابة الفعالة بواسطة تقارير تقييم الأداء.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، مراكز المسؤولية، اللامركزية، الموازنات التقديرية، تقارير الأداء.

Abstract

Responsibility accounting is a branch of accounting; and it is embedded in management accounting which is concerned with managerial issues. It is allocated to internal usage and not for external usage like financial accounting. It reposes on several techniques and methods. Among the most important one is budgeting. Through this study, we attempt to know the contribution of this type of accounting in organizations. Decentralization is the main characteristic of these organizations; and this feature contributes in finding the necessary coordination between responsibility centers for achieving objectives. These objectives do not disagree with the specific organizational objectives depending on management by objectives, effective control and appraisal reports of performance.

Keywords: Responsibility accounting, responsibility centers, decentralization, budgeting, performance appraisal.

المقدمة:

أصبحت المؤسسات في الوقت الحاضر تتوسع في نشاطاتها إنتاجيا وتسويقيا لدرجة أنها قد تتجاوز حدود الدولة أو الاقليم بفضل عوامل عديدة التي فرضتها العولمة. ذلك ما جعل عملية التحكم والادارة في هكذا مؤسسات ليس بالأمر الهين، وأصبح التفكير في كيفية إيجاد تنسيق بين وحدات المؤسسة التنظيمية سواء على المستوى الأفقي أو ما يتعلق بالاشراف و السلطة عموديا من خلال المستويات التنظيمية ضرورة تثقل كاهل المسؤولين في المؤسسات. عندئذ ظهرت ما يعرف بمراكز المسؤولية التي تقسم الهيكل التنظيمي بشكل يسمح بمشاركة المستويات السفلى في القرار وتحديد الأهداف الخاصة بكل مركز عن طريق اللامركزية التي تعد أساسا لذلك. ورغم وجود ما يشوبها من سلبيات إلا أن اعتمادها في المؤسسات كبيرة الحجم قد يفضي إلى رقابة فعالة تحدد من خلالها المسؤوليات وتتخذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

ومن بين الوسائل المستخدمة في المؤسسات ذات التقسيم حسب مراكز المسؤولية نجد نظام محاسبي يوافق ذلك، إنه نظام محاسبة المسؤولية الذي يقوم بقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط بفضل المعلومات المتاحة في التقارير الخاصة بمراكز المسؤولية، هذا ما يتيح عملية ربطها بالادارة العليا ومن ثم تحديد الانحرافات وتعديلها مستقبلا أو محاولة التقليل من أثرها السلبي. لذلك تُعد محاسبة المسؤولية أداةً لتكامل وحدات الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يضمن تحقيق الأهداف المسطرة وإتخاذ القرارات المناسبة في وقتها.

تأسيا بما سبق، نحاول من خلال هذا المقال أن نجيب على السؤال الرئيس التالي:

كيف يمكن لنظام محاسبة المسؤولية أن يساهم في التنسيق بين مراكز المسؤولية في المؤسسة بما يسمح لها من تحقيق الأهداف المرجوة ؟

وللإجابة على ذلك، نقسم هذا البحث الى المحاور الثلاثة التالية:

أولا: مفاهيم عن محاسبة المسؤولية؛

ثانيا: مراكز المسؤولية كأساس لتقسيم الهياكل التنظيمية؛

ثالثا: مساهمة محاسبة المسؤولية في تنسيق الأعمال بين مراكز المسؤولية.

أولا: مفاهيم عن محاسبة المسؤولية؛

تعتبر محاسبة المسؤولية أحد الفروع المحاسبية التي تحتاجها الادارة، حيث تختلف عن المحاسبة المالية في أن الأولى معلوماتها موجهة بالأساس الى الأطراف الداخلية في المؤسسة وعلى رأسها الادارة العليا، بينما الثانية فهي موجهة إلى جهات خارجية. وفي هذا الصدد نحاول أن نشير إلى مفاهيم أساسية عن النظام بالتطرق الى تعريفها، أهدافها، مقوماتها.

1-1: تعريف محاسبة المسؤولية:

لوقوف على مفهوم محاسبة المسؤولية نأخذ التعريفين التاليين:

* عرفت محاسبة المسؤولية بأنها "عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز".¹

* وتُعرف محاسبة المسؤولية أيضا على أنها " أسلوب إداري محاسبي، يهدف الى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية، وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياته الإدارية".²

من التعريفين، نرى أن محاسبة المسؤولية تتعلق بالجانب الإداري من خلال المعلومات التي تنقلها التقارير الإدارية اعتماداً على العديد من التقنيات الخاصة بقياس الأداء لمراكز المسؤولية ومن أهمها الموازنات التقديرية.

1-2: أهداف محاسبة المسؤولية:

لمحاسبة المسؤولية العديد من الأهداف بالنسبة للمؤسسة تتمثل فيما يلي:³

- 1- تمثل محاسبة المسؤولية مدخلاً لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون المساس بمبادئ نظرية المحاسبة، وتطبيقها يتطلب فقط إعادة صياغة كل من النظام المحاسبي ونظام التقارير من أجل ربط ذلك مباشرة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- 2- إن الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة يُمكن من تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية للقدرة على الرقابة وتحديد الانحرافات وتصحيحها من خلال المقارنة بين المخطط والمنفذ؛
- 3- يعتبر نظام محاسبة المسؤولية أساس المساءلة والحكم بإيجاده علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسؤولين عن ذلك؛
- 4- باعتبار نظام محاسبة المسؤولية أساس التنظيم اللامركزي وبعتماده محاسبيا على المبادئ المحاسبية المقبولة في نظم المحاسبة ونظام تقارير تقييم الأداء، هذا ما يربط هذه النظم بالمستويات الإدارية؛
- 5- تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة على بنود التكاليف والإيرادات إبتداء من النقطة التي يحدث فيها إنفاق أو إنشاء إيراد، هذا ما يُفعل الرقابة في كل مركز مسؤولية بعينه؛
- 6- تساعد على تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ككل. فمحاسبة المسؤولية هي أسلوب رقابي يسعى لمتابعة التنفيذ وتحديد الانحرافات وتصحيحها؛

7- تُعد محاسبة المسؤولية وسيلة لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية؛

8- يُعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية أساساً لتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، فمركز المسؤولية لا يراقب ولا يمارس من العمليات إلا في حدود موقعه التنظيمي ولا تُبلغ الإدارة العليا إلا في الحالات الاستثنائية الضرورية للتصحيح.

1-3: مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

لقيام نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة يعمل بفعالية لا بد له من مقومات يرتكز عليها إذ يفقد أحدها لا يمكن أن نجد نظاماً أساسه المساءلة الذي يعد جزءاً من النظام المحاسبي في المؤسسة ومن أهم هذه المقومات:⁴

1-3-1: التنظيم الإداري.

يعتبر التنظيم الإداري أساساً للمساءلة في المؤسسة، إذ به توضح خطوط السلطة والمسؤولية التي تجعل منه نظاماً لمحاسبة التكاليف. لذلك يعرف التنظيم الإداري بأنه "الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والعلاقات بين الأفراد، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق أهداف الخطة. بعد ما تم تجميع أوجه النشاط اللازم لذلك".

ويهدف التنظيم الإداري إلى ربط جميع مراكز المسؤولية في المؤسسة بموازنة تقديرية إلى جانب نظام تقارير يلائم التسلسل الواضح لخطوط التنظيم الإداري ويناسب كل المستويات الإدارية في المؤسسة. عندئذ نجد أن وحدات المسؤولية تقوم بربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري بهدف تقييم الأداء، هذا ما يجعل العلاقة وطيدة بين محاسبة المسؤولية والتنظيم، حيث كل منهما يهدف إلى مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المسطر للشخص المسؤول عن هذا الأداء في جميع المستويات الإدارية ومن ثم تحديد المسؤولية تجاه الانحرافات الموجودة.

وتسعى المؤسسات إلى إعداد توصيف للهيكل التنظيمي بإعتماد قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية بتقسيم ملائم يضمن عدم التداخل الذي قد يشوب هذا الهيكل. وتندرج المستويات الإدارية في المؤسسة من الأعلى إلى الأسفل تبعاً للسلطات والمسؤوليات وعموماً يُقسم التنظيم الإداري إلى ثلاثة مستويات: الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية.

1-3-2: الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية.

تضع المؤسسة لكل مركز مسؤولية موازنة تخطيطية خاصة به كهدف تسعى من خلاله إلى تحقيقه بناء على المطابقة بين الأداء المحقق والأداء المخطط بعد ما تقوم بتحديد معايير الأداء (حسب التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية). فمحاسبة المسؤولية لاتقف عند رقابة التكاليف والإيرادات وإنما تصل إلى حد المسؤولين عنها وهذا لا يتأتى إلا إذا ربطت المعايير المحددة سلفاً بمركز المسؤولية المتسبب في ذلك. وباعتبار الموازنة تعبيراً كمياً عن خطة قيد الأداء فهي بذلك أساس لتحقيق أهداف المؤسسة من خلال عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ولكي

تكون الموازنة ملائمة لمتطلبات محاسبة المسؤولية يجب أن تتضمن أسس عامة ينبغي مراعاتها تكمن أساسا في إعداد موازنة لكل مركز مسؤولية تسعى لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية ويتم ربط ذلك بالتنظيم الإداري للمؤسسة، دون إغفال وجود نظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة لتحقيق أقصى كفاءة ممكنة.

1-3-3: قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات.

يُعتبر توفر بيانات فعلية مطلبا ضروريا لقياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية، حيث تظهر عملية القياس مع بدء الأنشطة في المؤسسة التي تساهم فيه كل فروع المحاسبة (المالية والتكاليف والإدارية). وبعد إنهاء النظام المحاسبي وتحديد الأداء الفعلي وفق المبادئ المحاسبية يتم ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مراكز المسؤولية وتخصص له تكاليفه وإيراداته التي ظهرت بقرارات رئيسية وفق مبدأ قابلية الرقابة، لتأتي عملية تحديد الانحرافات التي قد تكون موجبة أو سالبة. وفي الحالتين قد يرجع ذلك لسببين: عدم الدقة في المعدلات التخطيطية أو عدم الكفاءة في التنفيذ الفعلي. كما أن معرفة الانحراف وتحليله لا يمنع وقوعه مرة أخرى لذلك يجب أن تتخذ خطوات إستباقية لمنع حدوثه أو الحد من آثاره أقصى ما يمكن، وذلك بتنمية الوعي لدى العاملين ومحاسبة المسؤولين وزيادة الانتاجية لديهم بتدريبهم والإشراف عليهم وتحفيزهم بنظام حوافز خاص وتعديل الموازنات حسب نتائج القياس الفعلي للأداء في الماضي.

1-3-4: تقارير الأداء لمراكز المسؤولية.

تتمثل تقارير الأداء وسيلة رقابية هامة تُحدد أسباب الانحرافات إذا تم التعرف عليها، حيث تستخدم لإبلاغ المسؤولين ومتابعتها وإتخاذ الإجراءات اللازمة. ويعرف التقرير بشكل عام على أنه "عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة مع ذكر الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل". وتقدم تقارير الأداء باحتوائها على معلومات عن مراكز المسؤولية في المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات العليا، إذ تعتبر وسيلة إتصال رسمي بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة وتبين الأداء الفعلي والأداء المخطط لفترة مالية معينة. ونميز في محاسبة المسؤولية أن البيانات المالية عن الأداء المخطط تتدرج من القمة إلى القاعدة والعكس تندفق بيانات الأداء الفعلي من القاعدة إلى القمة، حيث تكون التقارير مفصلة في المستويات الإدارية السفلى وتتجمع وتتخلص في المستويات العليا. ويتطلب إعداد التقارير قواعد منها أن يُعد التقرير وفقا للمستويات الإدارية الموضحة في التنظيم الإداري للمؤسسة، حيث يعكس نشاط كل مركز من مراكز المسؤولية ويتم رفعه من المستوى الإداري الأدنى إلى المستوى الأعلى، كما يكون محتواه ملائما للمستوى الإداري الخاص به دون الخوض في التفاصيل غير الملائمة، وأن يقتصر على التكاليف والإيرادات الخاضعة لمسؤولية المركز والعاملين معه ويعد التقرير وفقا للأساليب العلمية لدعم كفاءة وفعالية التقييم وأن يقدم بالسرعة اللازمة لاتخاذ القرار المناسب.

1-3-5: نظام الحوافز.

بوصف العنصر البشري كأحد وأهم عناصر الانتاج ،هذا يجعل وجود نظام للحوافز في المؤسسة أكثر من ضروري ولقد عرفت الحوافز على أنها "مجموعة من العوامل والمؤثرات الخارجية التي تثير الفرد وتدفعه لأداء الأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية". ويكون نظام محاسبة المسؤولية يبرز أهمية العلاقات الانسانية، فإنه يتعين على المؤسسة أن تخطط بعناية كبيرة لدراسة الدوافع الخاصة بالعاملين وتحليل العناصر المؤثرة فيها من أجل وضع نظام للحوافز يؤهل شخصيات صالحة للقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات لمختلف مستويات الادارة، لأن الاعتماد على نظام رقابي فعال لا يكفي بل يجب أخذ العوامل الانسانية في الحسبان. لأن نجاح الأدوات المحاسبية المختلفة يتوقف على مدى التعاون بين المستويات الادارية ومدى الحوافز المطبقة. وتنقسم الحوافز من حيث طبيعتها الى حوافز مادية وأخرى معنوية أو الاثنين معا ومن حيث شموليتها إلى حوافز فردية وأخرى جماعية. فالمؤسسة التي ترغب في حصولها على نظام حوافز فعال عليها أن تبحث في مقوماته والتي تتمثل في التعرف على دوافع كل الأفراد وتحديد أولوياتهم واختيار أنواع الحوافز التي تتفق مع تلك الدوافع وتحديد معايير وشروط منح الحوافز، تحديد قيمة منح الحوافز والاعلان عن نظام الحوافز بما يلائم كسب الثقة من الأفراد إلى جانب تقييم وتعديل نظام الحوافز من فترة لأخرى ليتماشى مع تغيير رغبات وحاجات الأفراد.

ثانيا: مراكز المسؤولية كأساس لتقسيم الهياكل التنظيمي :

يُعد نشاط المؤسسة غير ثابت، إذ نجد العديد من المؤسسات التي تتميز بلامركزية في هيكلها التنظيمي تُواجه العديد من المشكلات الاضافية الخاصة بمراقبة التسيير، حيث تنعكس تلك القرارات اللامركزية المتخذة من قبل الادارة على النشاطات اليومية في مختلف المستويات التنظيمية. والحديث عن مشكلات اللامركزية يقودنا إلى أن نُميز كلمة قسم في أي جزء من المؤسسة. فالقسم يمكن أن يكون في الواقع مصلحة كبيرة (مصلحة تسيير الحقوق في مجموعة بنكية) أو قد يكون فريق صغير يضم شخصين يشغلان الاشهر في محل للملابس. نتيجة لذلك، لابد من محاولة إختيار درجة اللامركزية التي تُعظم المنافع مقارنة مع العيوب اعتماداً على خصوصية المؤسسة. ففي الواقع نادراً ما تُعد المزايا والعيوب الخاصة باللامركزية، لكن هذا لا يمنع من التفكير في ذلك، وعليه فالمؤيدون للامركزية⁵ يحتجون بالمزايا التالية:⁶

1- شعور أفضل بالحاجيات المحلية: مسؤولوا الأقسام يتم إعلامهم مثل الادارة العامة فيما يتعلق بالمسائل الخاصة بالزبائن، المنافسين، المستخدمين، ويدركون العوامل التي تحقق لهم نتائج نشاطاتهم وكذلك وسائل تخصيص التكاليف لتحسين الجودة:

2- سرعة إتخاذ القرار: المؤسسة التي تُفوض القرارات تسمح بإتخاذ قرارات سريعة:

3- زيادة التحفيز: تحفيز مسؤولي الأقسام بشكل أكبر كلما كان لهم مبادرات أكثر

- 4- أفضل تكوين إختيار للمسؤولين: تفويض المسؤوليات يساهم في تكوين مسؤولين مؤهلين ذوي خبرة؛
- 5- إعادة تمركز المسؤولين: من خلال اللامركزية، لا يتشتت ذهن من كان على رأس مسؤولية قسم صغير، فهذا الأخير يكون أكثر مرونة وحيوية ويتكيف بشكل سريع مع فرص السوق إلى جانب أن الإدارة العامة تتخلص من كثرة القرارات الروتينية لتُسخر بعد ذلك جهودها ووقتها للتخطيط الاستراتيجي بشكل أفضل.

2-1: تعريف مراكز المسؤولية :

يُعرف مركز المسؤولية بوحدة تسيير أو مسؤول الذي يملك:⁷

- تفويض رسمي للسلطة، لتحقيق أهداف وتخصيص الموارد في إطار الخطط والموازنات؛
- نظام قيادة تسيير يسمح بالاستعلام على إنجازاته مقارنة مع الأهداف وعلى مختلف العناصر الأساسية المتعلقة باستغلاله.
- ولتصبح وحدة تنظيمية مؤهلة لأن تكون مركزاً للمسؤولية ينبغي توفر شرطان للاستقلالية:
- إستقلالية هرمية: التحاور بين القيادة والنظام التنفيذي ونظام المعلومات يُعد كاف بشكل كبير لتمكين القيادة من عملية التسيير على علم بالأسباب؛
- إستقلالية وظيفية: التحاورات الخارجية تكون فعّالة بشكل كاف للقدرة على تخصيص إستقلالية حقيقية للتسيير خاصة بمراكز المسؤولية.

2-2: المبادئ الأساسية لمراكز المسؤولية :

إن عملية تبني هيكل تنظيمي مقسم إلى مراكز مسؤولية يتطلب مبادئ ثلاثة هي كما يلي:⁸

- أ- مبدأ المسؤولية: يعني هذا المبدأ التفويض، فالمُسير يستقبل التفويض من رئيسه وبدوره يفوض ذلك إلى رؤوسيه هذا من جهة، كما يقوم على الحقوق والواجبات التي هي أساس "العقد التفويضي" من جهة أخرى. كذلك المسير يُفوض السلطة الضرورية لمساعدٍ ما لتحقيق الأهداف من خلالها يصبح هذا المساعد مسؤول ومُحاسب تجاه رئيسه. إذاً التفويض يضمن المراقبة والمسؤولية تتضمن التقرير.
- ب- مبدأ قابلية الرقابة: هذا المبدأ يجسد فكرة العدالة والجدوى، فقياس الأداء لمركز مسؤولية معين يجب أن يتضمن فقط العناصر الرئيسية التي تقع تحت مسؤولية هذا المركز، أي أن الأهداف الموكلة له تكون في حدود إمكانياته، كما يتم إستبعاد العناصر التي تخص مراكز مسؤولية أخرى أو متغيرات خارجية.
- ج- مبدأ الشمولية: وإن كان أقل أهمية من المبدأين السابقين لكن يصبح مهما إذا أُحترم، فهو بذلك يضمن أنه على مستوى النتائج المحاسبية والمؤشرات المالية للأداء، كل بند من الميزانية وجدول النتائج على الأقل يخص مركز مسؤولية معين. عندئذ مؤشرات القياس المالي للأداء من خلال هاتين القائمتين المالتين للمؤسسة هي في الواقع مؤشرات شاملة والتي هي بمثابة مصفاة تكشف عاجلاً أو آجلاً ثغرات ونقائص في التسيير.

2-3: أنواع مراكز المسؤولية:

يميز في هذا الصدد أربعة أنواع من مراكز المسؤولية:

2-3-1: مراكز التكاليف ومركز المصاريف:

مراكز التكاليف ومراكز المصاريف هي مراكز مسؤولية مهمتها تزويد مجموعة خدمات تحت شروط مثلى للتكلفة، المدة، الجودة، والفرق بين النوعين يكمن في إمكانية نمذجة مسار تحويل المدخلات إلى مخرجات، أي مراكز المسؤولية المخصصة لمجموعة خدمات من خلالها يظهر نموذج لاستهلاك الموارد الضرورية لانجاز المخرجات.⁹

أي أن مراكز التكاليف والتي تسمى كذلك بمراكز التكاليف الانتاجية لها علاقة مباشرة بمسار الانتاج الرئيسي، حيث نجد في هذا الصنف مصانع، ورشات، أقسام تصنيع. بينما مراكز المصاريف يصعب في هذا النوع إيجاد علاقة بين مستوى التكاليف وقياس خدماتها مثل مصالح الاعلام الآلي، الموارد البشرية، المحاسبة... لذلك فهي تطرح مشكلة المراقبة والتقييم، عندئذ ينبغي وضع موازنة خاصة بها ومتابعتها واحترامها.¹⁰

2-3-2: مراكز المداخيل:

هذه المراكز يُعطى لها تفويض بالتحكم في رقم الأعمال فقط وحجم المبيعات التي توافق القوة البيعية، وعلمها تحقيق أداء حجم مبيعات أو رقم أعمال يُلائم حصّة معينة موافقة لمزيج من الزبائن أو مزيج من المنتجات. فهي غير مسؤولة عن مردودية المنتجات (الزبائن) وإنما بيع نسبة معينة خاصة بكل صنف.

2-3-3: مراكز الربح:

هي توافق إستقلالية وتفويض حقيقيين، ففي هذا المستوى يظهر التحكيم والقرارات لمقارنة النتائج الخاصة بالتكاليف و تطور السوق (رقم الأعمال)، حيث يتم السعي لمستوى تجاري معين وتخفيض مستوى التكاليف. فقد تكون هذه المراكز مديريات، فروع، أقسام التي تتضمن الانتاج والبيع أو البيع فقط لكن بصفة مستقلة التي هدفها تحقيق هامش أو نتيجة ملائمة.

2-3-4: مراكز الاستثمار:

فهي مراكز الربح التي تتحكم في أصول اقتصادية ولقياس أداء هذه المراكز، هناك مؤشران رئيسيان يستعملان في ذلك:¹¹

* العائد على الاستثمار (ROI) = $\frac{\text{الربح}}{\text{الأصول المستعملة}} \times 100\%$

يتم مقارنة المعدل الحقيقي مع المعدل المنتظر من قبل المساهمين.

* الربح المتبقي = الربح - (تكلفة تمويل الأصول المستعملة)

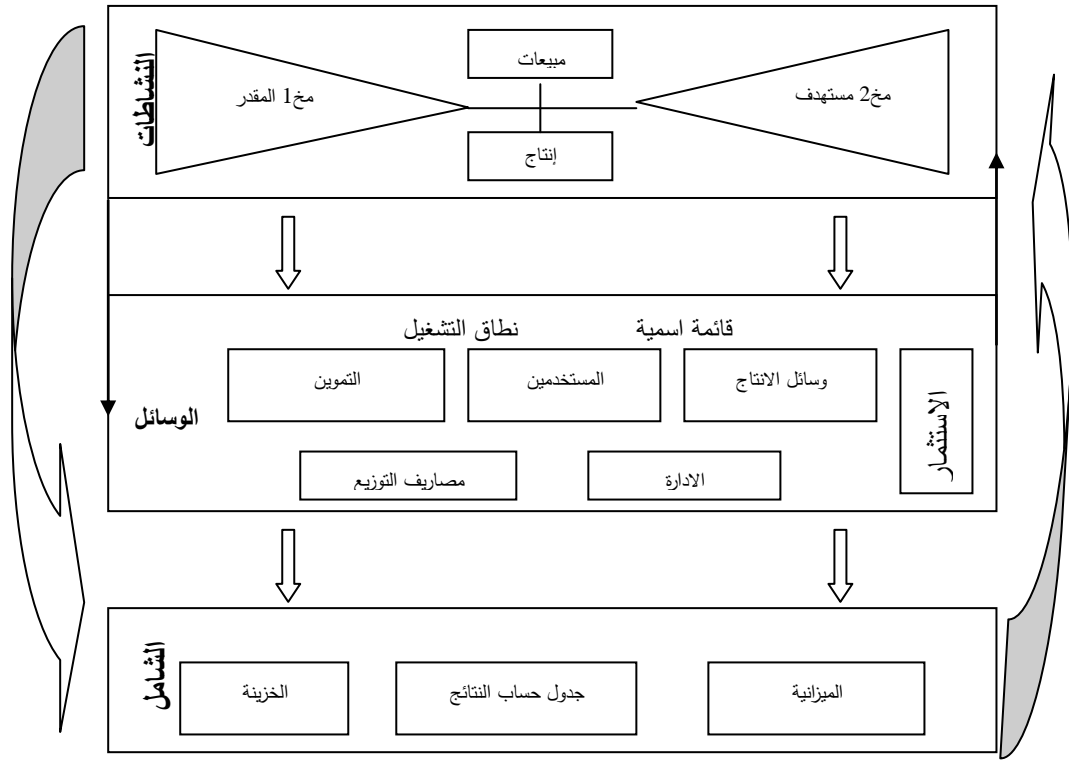
ثالثاً: مساهمة محاسبة المسؤولية في تنسيق الأعمال بين مراكز المسؤولية.

ويمكن لنا في هذا الصدد أن نشير إلى أهم الأسس التي تجعل من محاسبة المسؤولية أداةً لتحقيق الفعالية الخاصة بمراكز المسؤولية والعمل على تكامل الأهداف بما يحقق الأهداف الخاصة بالمؤسسة ككل ضمن الاستراتيجية المتبناة.

3-1: دور نظام الموازنات التقديرية في تكامل أهداف مراكز المسؤولية:

بغرض إنجاز أهداف الموازنة العامة للمؤسسة، علماً أن تُنسَق جهود كل المستخدمين من أعلى سلطة إلى أسفلها، هذا ما يفترض تخصيص المسؤوليات للاطارات الذين يُحاسبون على أعمالهم التي يخططونها ويديرونها من خلال الوسائل المادية والبشرية. فالموازنات ليست موجودة لأجلهم وإنما تُحضر لمساعدة المسؤولين لانجاز أهدافهم الخاصة، ومن ثم تحقيق أهداف المؤسسة ككل.¹³ ويعد أساس تطبيق نظام الموازنات التقديرية تواجد تنظيم إداري تتميز فيه مراكز المسؤولية بالوضوح حتى يصبح ربط الموازنات بتلك المراكز أمراً ممكناً، هذا ما يسمح بتحديد المسؤولية وتقييم الأداء.¹⁴ هذا ما يفرض وجود هيكل تنظيمي سليم كأحد أهم مقومات نجاح الموازنات في المؤسسة، ويكون ذلك بتحديد واضح للسلطات والمسؤوليات من خلال تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف، وكذلك تطبيق الإدارة بالاستثناء كي تتمكن الإدارة من التخطيط للمستقبل ودراسة الأمور الاستثنائية التي تتطلب عناية خاصة، وإستناداً الى ذلك يتم تطبيق محاسبة المسؤولية التي تعمل على الربط بين النظام المحاسبي والنظام الإداري في المؤسسة لتحقيق الرقابة الذاتية وتقييم مراكز الأداء من خلال مراكز المسؤولية وتقسيم العمل عليها بطريقة تضمن التنسيق بينها لضمان إتخاذ القرارات الصائبة.¹⁵

الشكل رقم(1): أنواع الموازنات التقديرية وتكاملها في المؤسسة



Source :Eric MARGOTTEAU,Contrôle de gestion, Ellipses, Paris,2001,P142.

من الشكل السابق أعلاه، يمكن لنا أن ندرك مدى مساهمة أداة الموازنات التقديرية في الربط بين مراكز المسؤولية التي تنبني عليها الأهداف الخاصة بها ومن ثم تصب في الأهداف العامة للمؤسسة ككل، وذلك بتنسيق الأهداف دون المساس أو خلط بين المسؤوليات التي تُعد مبدأً رئيساً ضمن مبادئ قيام مراكز المسؤولية في المؤسسة، هذا ما يعرف بالادارة بالأهداف التي سيأتي الحديث عنها فيما بعد.

وإذا ما نظرنا للشكل السابق، يمكن لنا تحديد أنواع الموازنات التقديرية بشكل موجز في المؤسسة وهي كما

يلي:¹⁶

أ- موازنات النشاطات:

وهي موازنات رئيسية تتمثل في موازنتي المبيعات والانتاج وربطهما بمخزون أول المدة المقدر (مخ 1) ومخزون آخر المدة المستهدف (مخ 2) وهما كما يلي:

أ-1: موازنة المبيعات: فهي بمثابة الموازنة الرئيسية والأولى عند أغلب المؤسسات وتُحضر إنطلاقاً من مسعى مُحدد وفق المزيج التسويقي للمؤسسة.

أ-2: موازنة الانتاج: وغالبا ما تأتي تابعة لموازنة المبيعات وكذلك قيود الانتاج التي تحدد الطاقة الانتاجية، حيث نميز العديد من الأدوات المستعملة في تحضيرها من بينها البرمجة الخطية، طريقة P.E.R.T.

ب- موازنات الوسائل:

والتي تتكون من الموازنات المشتقة أو الفرعية من بينها:

ب-1: موازنة مصاريف التوزيع: والتي تتضمن أعباء التسويق من مصاريف دراسة السوق، الاتصالات، مصاريف البيع، القوة البيعية...إلخ.

ب-2: موازنة وسائل الانتاج: وتتضمن الأعباء المباشرة للانتاج من مواد أولية مصاريف اليد العاملة الى جانب الأعباء غير المباشرة كالاكتلاكات، مصاريف الطاقة..وقد تُعد هذه الموازنة على أساس التكلفة المعيارية للوحدة مضروبة في عدد وحدات العمل التقديرية.

ب-3: موازنة التموين: ويقصد بها الموازنة الخاصة بالمخزون وكيفية تسييره وهذا بتحديد العدد الأمثل للطلبات وكذلك الحجم الأمثل لها من خلال الحركة الدورية للمخزون ونمير العديد من طرق التسيير من بينها 80/20، ABC، ويلسون Wilson.

ب-4: موازنة المستخدمين: والهدف من ورائها تحديد الكتلة الأجرية وعادة ما تكون سهلة التحضير خصوصا وأن أكبر المؤسسات والادارات العامة تعتمد على شبكة الأجور التي أساسها مؤشرات واضحة وقيمة النقطة.

ب-5: موازنة الادارة: وهذه الموازنة تتعلق بالمصالح التي ليس لها علاقة بالنشاط الانتاجي كمصلحة البحث والتطوير، الموارد البشرية.. والتي تمثل المصاريف العامة.

ج- موازنة الخزينة:

وتمثل خطة مفصلة مقدرة بالوحدة النقدية وكذا التواريخ لفترة معينة.

د- الموازنة العامة:

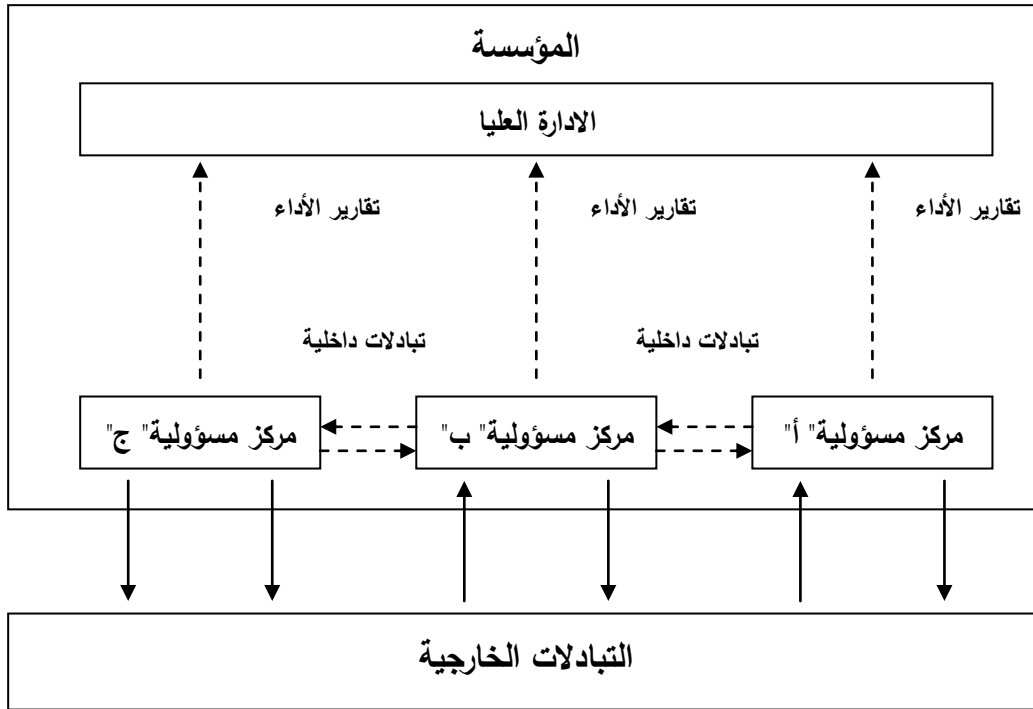
وهي بمثابة المرحلة النهائية في إعداد الموازنات وتُجمع مختلف الموازنات المحضرة كوثائق شاملة تتضمن حساب النتائج والميزانية التقديرية.

نستنتج مما سبق، أن الموازنات التقديرية التي تُقسم الأهداف وفق تقسيم الهيكل التنظيمي بإستخدام الادارة بالأهداف كما يأتي الحديث عن ذلك في ما بعد، تعمل على تبني تلك الأهداف بوضع معايير مُحددة تكون في إمكانية المؤسسة ثم تسعى إلى تحقيقها وتنفيذها. وفي خطوة موالية تأتي عملية المقارنة التي تكشف الثغرات والاختلالات ليتم تصحيحها مستقبلا.ومن أبرز وسائل الاتصال التي تُبين النتائج المتوصل إليها كوسيلة إتصال وتنسيق بين مراكز المسؤولية والادارة العليا هي التقارير التي هي محل حديثنا في النقطة الموالية.

3-2: دور تقارير الأداء:

تعتبر تقارير الأداء وسيلة إتصال رسمية بين المستويات المختلفة في الهيكل التنظيمي. فهي بذلك تُقدم وصفاً عن الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية مقارنة مع الأداء المسطر. ومن خلال التغذية العكسية لأي نظام، تقدم العديد من تقارير الأداء إبتداءً من المستوى الأسفل من التنظيم وتندرج لتصل إلى المستويات العليا. ونمیز تفصيلاً في التقارير كلما إقتربنا من المستويات الدنيا من الهيكل التنظيمي وتقل في الاتجاه العكسي، حيث يراعى في إعداد التقارير البيانات المفيدة لمستخدمها بالنظر للهدف المنتظر من وراء تقييم أداء مراكز المسؤولية.¹⁷

الشكل رقم(2): علاقة مراكز المسؤولية بالادارة العليا



المصدر: من إعداد الباحث.

من الشكل السابق، يتضح أن المؤسسة تعتمد على التقارير لتقييم الأداء الخاص بمراكز المسؤولية كوسيلة جد مهمة في نقل البيانات للوقوف على الانحرافات وتصحيحها إذا ما إدعى الأمر مع أهم التوصيات التي يقدمها مُدراء مراكز المسؤولية، حيث تصل هذه التقارير إلى الإدارة العليا مختصرة وتعبر عن مجمل النشاطات دون تفصيل الذي يزداد كلما نزلنا إلى المستويات السفلى. كما نجد من جهة أخرى علاقات بين مراكز المسؤولية في شكل تبادلات داخلية (أسعار التنازل الداخلية) إذا ما كان مركز المسؤولية المعني له إمكانية التبادل الداخلي وهذا ما يفرض تنسيقاً تقوم به الإدارة العليا من خلال تلاقي المصالح وعدم تعارضها، لأن اللامركزية الممارسة من طرف مراكز المسؤولية تعطي درجة كبيرة من حرية إتخاذ القرارات لكن تُحمل المسؤولية في حالة الأخطاء وعدم تحقيق الأهداف المسطرة

التي ترتبط بأهداف المؤسسة ككل. هذا إلى جانب التبادلات الخارجية الخاصة بمراكز المسؤولية، من هنا تأتي المفصلة بينها وبين التبادلات الداخلية التي تكون في فائدة كل مركز مسؤولية دون التأثير على الأهداف العامة للمؤسسة.

وبكون التقارير وسيلة رقابية فعالة، فتقييمها يتوقف على مدى ودقة الاجابة على سؤالي مرتبطين ببعضهما البعض، الأول: ما هو الهدف من التقرير؟ والثاني: لمن يُرسل التقرير؟ والجواب على ذلك فيما يلي:¹⁸

-الهدف من التقارير الرقابية: إن التقارير الرقابية تعتبر وسيلة وليس هدفا، تُرسل لاتخاذ إجراء تصحيحي وهذا مايتوجب الحصول على معلومات ضرورية، وعلى كاتب التقرير أن يحافظ على أهميته بوضعه في إطاره الصحيح. فهو يُعد جزءاً من دورة المعلومات (تخطيط- رقابة -تخطيط) الضرورية لنظام إدارة المعلومات الذي يُحدد الانحراف من خلال الفرق بين المُقدر بناء على التخطيط والانجاز الفعلي الذي تحدده الرقابة.¹⁹ هذا بالاضافة الى معلومات تستخدم لتحديث وتطوير محتوى الخطط إن كان ذلك مطلوباً.

- لمن يرسل التقرير الرقابي؟: توجه التقارير إلى الشخص المسؤول في التنظيم عن إتخاذ الاجراء التصحيحي المطلوب ويُزوّد المدير الأعلى بنفس المعلومات لكن تكون أكثر إختصاراً، وعند إرسال التقرير إلى الادارة العليا توضع التوصيات أي المقترحات التي تؤخذ بعين الاعتبار.

3-3: محاسبة المسؤولية والادارة بالأهداف:

على الرغم من أن المعايير والموازنات التقديرية تمثل وسائل طبيعية للمراقبة، إلا أن هذه الوسائل قد تفرز آثاراً وإنعكاسات سلبية من الأفراد، حيث يُنظر إليها على أنها وسائل لتصيّد أخطاء العاملين، لذلك ولامكانية الحد من هذه الآثار السلوكية التي تنجر عن نظام معين لمحاسبة المسؤولية يتم وضع معايير مقبولة لدى مراكز المسؤولية خاصة بقياس أدائها. ولادراك هذا القبول ينبغي إشراك مراكز المسؤولية في وضع مقاييس أدائها، وقد يشمل ذلك حتى تحديد الأهداف العامة للمؤسسة وتعرف عملية إشراك مراكز المسؤولية مع الادارة العليا في تحديد الأهداف العامة للمؤسسة وتحديد نطاق مسؤولية كل مركز من مراكز المسؤولية²⁰ والمساهمة في وضع معايير الأداء بمبدأ الادارة بالأهداف، كما يتم تحديد الأهداف عن طريق التبادل الكامل للآراء بين مديري المراكز والادارة العليا. نتيجة لذلك، يصبح هذا الاشراك في تحديد الأهداف ملزماً بالنسبة لمراكز المسؤولية في تحقيقها كونها مقبولة لديها وليست مفروضة من الادارة العليا.²¹

3-4: أسعار التنازل الداخلي والربط بين وحدات المؤسسة:

حين يتبادل مركزان للمسؤولية للمنتجات والخدمات، يحدد بينهما سعر، ويقصد به سعر التنازل الداخلي²² حيث يعتبر تقييم إداري للتبادلات الداخلية بين مراكز المسؤولية.²³

ولسياسة سعر التنازل الداخلي أهداف، إذ أن تحديد نظام سعر التنازل الداخلي يحقق أربعة أهداف:

1- ترشيد القرارات الاقتصادية: يُصمم نظام سعر التنازل الداخلي بغرض جعل القرارات قابلة لأن تُنفذ في مختلف المستويات اللامركزية.

2- تكريس قياس الأداء لمراكز المسؤولية: نظام سعر التنازل الداخلي عليه أن يكون مرتبطاً بمؤشرات قياس الأداء المختلفة للمراكز.

3- ضمان تلاقي المصالح: بين مراكز المسؤولية للمسؤولين.

4- إحترام إستقلالية التفويض بخصوص قرارات مراكز المسؤولية. فمبدئياً سعر التنازل الداخلي عليه أن يكون تفاوضي بين المركز البائع والمركز المشتري.

وتجدر الإشارة الى أن جودة نظام أسعار التنازل في المؤسسة يكون بمقدرته تحقيق:²⁴

- ضمان الترابط بين أهداف المؤسسة ككل وأهداف كل مركز مسؤولية بمفرده؛

- إحترام إستقلالية مراكز المسؤولية؛

- تحديد أسعار تنازل عادلة بين مراكز مسؤولية؛

- إمكانية تقييم عادل لمراكز المسؤولية؛

- ضمان السرعة والسهولة عند حساب التكاليف لقيادة مراكز المسؤولية.

ويمكن الاعتماد على إستخدام ثلاثة معايير للمفاضلة بين طرق التسعير الداخلي التي تمثل معايير لاختيار أفضل طريقة لتسعير التحويلات الداخلية التي يجب أن تُسهم في مساعدة المدراء في مراكز المسؤولية على إتخاذ القرارات المثلى لهم وللمؤسسة ككل.²⁵

1- تعزيز التجانس والانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وبين أهداف المؤسسة ككل. ويتحقق ذلك عندما يسعى الأفراد والمجموعات إلى تحقيق الأهداف التي حددتها الإدارة للمؤسسة ككل من جهة، وإذا أُستخدمت طريقة للتسعير الداخلي فإنها تُرضى أطراف التحويل الداخلي في المؤسسة من جهة أخرى.

2- تعزيز إستمرارية المستوى العالي من الجهد الإداري، وذلك يعني السعي المخلص نحو تحقيق الأهداف. ولا يقتصر هذا على الجهد المادي فحسب كزيادة الانتاجية بل يمتد إلى الدعم المعنوي لجهود الأفراد والمجموعات.

3- تعزيز مستوى كبير من تفويض السلطة في إتخاذ القرارات لمراكز المسؤولية في المؤسسات التي أساسها اللامركزية وذلك لزيادة درجة الحرية في إتخاذ القرارات.

وقد يبدو نوع من التعارض بين هذه المعايير كزيادة الحرية في إتخاذ القرارات يؤول إلى ظهور تعارضات بين أهداف الأقسام الداخلية مما يؤثر سلباً على أهداف المؤسسة ككل، إلا أن إختيار طريقة التسعير الداخلي التي تتناسب مع طبيعة منتجات المؤسسة مع التحديد الواضح للأهداف للمؤسسة ككل يضمن عدم وقوع تلك التعارضات.

خلاصة القول أن المؤسسة إذا كانت قائمة على تطبيق اللامركزية ومُقسمة وفق مراكز مسؤولية، فالتعامل بين هذه المراكز من خلال التبادلات الداخلية لا بد أن يعكس التنسيق الداخلي بين أقسام المؤسسة بما لا يتعارض مع الأهداف العامة أياً كانت الطريقة المعتمدة في تحديد سعر التنازل الداخلي.

الخاتمة:

يُعتبر تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية بمثابة الحارس على ملكية ما، فهو الأداة التقنية التي تهتم بكل ما يجري في المؤسسة مع التسجيل الذي يُعد أساساً لقيام نظام معلومات محاسبي داخل المؤسسة كفرع ضمن نظام المعلومات الكلي الخاص بالمؤسسة. ومن أهم فروع المحاسبة التي تدخل ضمن ما تعرف بالمحاسبة الإدارية نجد محاسبة المسؤولية التي تطبق على المؤسسات ذات التنظيم اللامركزي والمقسمة إلى وحدات تعرف بمراكز المسؤولية. إلا أن الحرية المعطاة لهذه المراكز إذا لم تُضبط تكون محل تناقضات قد تؤثر على المؤسسة ككل. ولذلك تأتي محاسبة المسؤولية من خلال عدد من الأسس تجعل من تنسيق الأهداف الخاصة بهذه المراكز وتكاملها مع الأهداف العامة للمؤسسة أمراً ممكناً بل وتعمل على تدعيم تحقيق هذه الأهداف بفعالية من خلال معرفة الاختلالات والانحرافات وتصحيحها في وقتها، هذا ما يسمح باستمرار نشاطها والعمل على نموها خدمةً لمصالح مراكز المسؤولية والمؤسسة ككل. وإنهاءً بما يميز محاسبة المسؤولية يمكن أن نضع أيدينا على بعض النتائج، ثم ذكر بعض التوصيات. ومن أهم النتائج:

- يُعتبر نظام الموازنات نظاماً أساسياً في تحديد الأهداف الخاصة بمراكز المسؤولية التي تكون محل مساءلة من طرف الإدارة العليا إلى جانب دور التنسيق بين هذه المراكز؛
- محاسبة المسؤولية تُعزز نمط الإدارة بالأهداف التي تُحاسب كل مركز على الأهداف الخاصة به دون الأهداف الخارجة عن نطاق مسؤوليته، هذا يؤدي ما إلى تحقيق الفعالية في المؤسسة؛
- تُمثل التقارير التي تستعمل لتحويل البيانات إلى الإدارة العليا أداة اتصال ضمن نظام المعلومات بما يسمح بالمراقبة والوقوف على المسؤوليات ومن ثم تنسيق الأهداف بتصحيح الانحرافات لدى كل مركز؛
- تُعد أسعار التنازل الداخلية وسيلة تنافسية بين مراكز المسؤولية بما يتناسب مع أهدافها وطبيعة التنظيم اللامركزي لكن دون تناقض الذي يضر بالأهداف الخاصة بالمؤسسة، ولا يتحقق ذلك إلا بدور التحكيم الذي تقوم به الإدارة العليا تعزيراً لتنسيق أهداف مراكز المسؤولية.
- وفي الأخير، يمكن لنا ذكر بعض التوصيات كما يلي:
- لا يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية إلا إذا إقتنعت المؤسسات بنظام الموازنات التقديرية وسعيها لذلك بما يحقق الأهداف الخاصة بكل وحدة من وحدات المؤسسة التنظيمية، لذلك يجب الاقتناع بهذا النظام؛
- تقسيم المؤسسات إلى مراكز مسؤولية بأنواعها الأربعة حسب طبيعة المؤسسة وحاجتها، يجعل كل مركز يحقق الأهداف الخاصة به بكل فعالية ولا يحاسب إلا الأخطاء الخاصة به، ومنه ينصح بتبني هذا التنظيم؛
- يكون أن المؤسسات تعتمد اعتماداً شبه كلي على الفرد في إتخاذ القرار والتنفيذ وليس على الحاسب أو على التآلية جعل الأعمال تُنفذ بشكل آلي، فنظام محاسبة المسؤولية يكون جدير بالاهتمام من خلال إسناد المسؤولية؛
- تطوير نظم المعلومات التي تسمح بإرسال المعلومات في وقتها وبالشكل الكافي خاصة ما يتعلق بتقارير الأداء.

الهوامش والمراجع:

- ¹ عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية- دراسة ميدانية مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، جامعة الزرقاء الأهلية، المجلد التاسع، العدد الثاني، الزرقاء، الأردن، 2009، صص 23-49.
- ² سالم توفيق مكي، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية(دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، صص 26.
- ³ عثمان عنتر، محاسبة المسؤولية، موقع:
- ⁴ عبد الحكيم مصطفى جودة وآخرون، مرجع سبق ذكره.
- ⁵ اللامركزية الكلية تعني القليل من القيود وحد أقصى من الحرية في قرارات المسؤولين في المستويات الدنيا، بينما المركزية الكلية تعني العكس. لذلك فأغلب هياكل المؤسسة تتواجد بين هذين المستويين.
- ⁶ Charles HORNGREN et autres, Contrôle de gestion et gestion budgétaire, Traduction Georges LANGLOIS, NOUVEAUX HORIZONS, 4^e édition, 2009, Paris, PP 8-9
- ⁷ Frédéric GAUTIER & Anne PEZET, Contrôle de gestion -Gestion appliquée, - Dareios & Pearson Education France, 2006, P 155.
- ⁸ Hélène LONING et autres, LE CONTROLE DE GESTION –ORGANISATION ET MISE EN ŒUVRE- 2^e édition, DUNOD, Paris, 2003, PP 16-17.
- ⁹ Yves DE RONGE & Karine CERRADA, Contrôle de gestion, 2^e édition, PEARSON Education, Paris, 2009, PP 218-219.
- ¹⁰ Hélène LONING et autres, OP CIT, PP 17-21.
- ¹¹ للتفصيل أكثر أنظر:
- * Yves DE RONGE & Karine CERRADA, OP CIT, PP 20-21.
- * Charles HORNGREN et autres, OP CIT, PP 43-46.
- ¹² return on investment
- ¹³ Charles HORNGREN et autres, OP CIT, P 215.
- ¹⁴ محمد فركوس، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، صص 9.
- ¹⁵ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، صص 144-145.
- ¹⁶ Eric MARGOTTEAU, Contrôle de gestion, Ellipses, Paris, 2001, PP 142-147.
- ¹⁷ إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف- مدخل إداري- الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، صص 471-473.
- ¹⁸ على عباس، الرقابة الادارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، ط1، عمان، 2001، صص 83-84.
- ¹⁹ الانحراف= الانجاز الفعلي- المُقدّر. وهي علاقة رياضية تحدد عمل المراقبة من خلال الموازنات التقديرية.
- ²⁰ ويتمثل في مبدأ المسؤولية والذي يُعد مبدأً أساسياً في قيامها.
- ²¹ إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، صص 479-480.
- ²² سعر التنازل الداخلي Prix de cession interne كذلك تعرف بأسعار التحويل.
- ²³ Frédéric GAUTIER & Anne PEZET, OP CIT, P 158.
- ²⁴ مريم تواتي، أسعار التنازل الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12 ديسمبر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2012، صص 181-203.
- ²⁵ أحمد حسين على حسين، المحاسبة الادارية المتقدمة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002، صص 141-142.