

جامعة حلب  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

استخدام نظام محاسبة المسؤولية لرفع كفاءة الأداء في المؤسسة العامة  
للصناعات النسيجية  
( ( دراسة تطبيقية في شركة سجاد حلب ) )

رسالة قدمت لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحث  
محمد ربيع قلعه جي

إشراف الدكتور  
سهيل الشيخ  
الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة  
كلية الاقتصاد - جامعة حلب

١٤٢٩/٢٠٠٨

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

وَقَفَّوْهُمۡ اِنَّهُمْ مَسۡئُوْلُوْنَ

صَدَقَ اللّٰهُ الْعَظِیْمُ

سُوْرَةُ الصّٰفٰتِ اٰیة (۲۳)

# كلمة شكر

في لحظة يعجزُ فيها العقلُ عن التدبيرِ، ويفتقدُ اللسانُ إلى كلِّ تعبيرٍ، ويعجزُ القلمُ عن التسطيرِ.

لا يسعني إلا أن أتوجه بوافر الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور سهيل الشيخ لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، ولما قدّمه لي من نصيحٍ وإرشادٍ طيلة فترة إعدادها وما قبلها.

والشكر الجزيل للأستاذ الدكتور علاء الدين جبل رئيس قسم المحاسبة الذي كان بجانبني منذ سنواتي الدراسية الأولى، ولجميع السادة أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد بجامعة حلب.

كما أتوجه بالشكر للسادة المدراء في شركة سجاد حلب والذين لم يبخلوا بالمعلومات اللازمة لإكمال البحث وأخص بالشكر الأستاذ المهندس سائد البيك المدير العام للشركة والأستاذ عبد الوهاب حمام المدير التجاري.

ولكل من ساهم بإنجازِه.

## الإهداء

إلى أصحاب القلوب الدافئة والكبيرة ومرمر العطاء والإصرار  
إلى النبع الذي لا أبحر أستمد منه الدفء والحب والأمل والطموح  
إلى من مرضاه عني هو سر توفيقتي، ومن جنتي تحت قدميها

(والدي ووالدتي)

إلى من ترعرعت معهم، وكانوا لي السند والمثل  
إلى من بحببتهم ينبض قلبي وبمؤانرتهم يقوى ساعدي

(إخوتي حسام وأسامة)

إلى شقاوة الطفولة وبراءتها  
إلى النجمتين المتلائمتين في سماء حياتي

(تيما وتامري)

إلى من أمدني بالحببة والتشجيع الدائم  
إلى من يعيش معي وهو غائب  
إلى كل القربين من قلبي

(عمي منير وخالي محمد . . . وكل أقاربي)

إلى من: أغار عليك من عيني وقلبي

ومنك ومن نرمانك والمكان

ولو أنني جعلتك في عيوني

إلى يوم القيامة ما كفاني . .

(. . . . . وكل أصدقائي)

## شهادة

أشهد بأن العمل الموصوف في هذه الرسالة هو نتيجة بحث قام به الطالب محمد ربيع قلعه جي بإشراف الدكتور سهيل الشيخ الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد في جامعة حلب، وأي رجوع إلى بحث آخر في هذا الموضوع موثق في النص.

المشرف

الدكتور سهيل الشيخ

## Certificate

It is hereby certificate that the work described in this them in the result of the other own investigations under the supervision of Dr.Suhil Al Shikh, faculty of Economic, University of Aleppo, and any reference to other researcher work has been duly acknowledge in the text.

Director of study  
Dr.Suhil Al Shikh

## تصريح

أصرح بأن هذا البحث (استخدام نظام محاسبة المسؤولية لرفع كفاءة الأداء في المؤسسة العامة للصناعات النسيجية - دراسة تطبيقية في شركة سجاد حلب) لم يسبق أن قُبل للحصول على أي شهادة ولا هو مقدم حالياً للحصول على شهادة أخرى.

حلب في / / ٢٠٠٨.

المرشح

محمد ربيع قلعه جي

## Declaration

It is hereby declared that this work has not already been accepted for any degree, it is not being submitted currently for any other degree.

Aleppo at / / ٢٠٠٨

Candidate

M. Rabie Kalajy

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت من قبل لجنة الحكم والمناقشة

الدكتور حسن حيانى رئيساً

الدكتور سهيل الشيخ عضواً

الدكتور نضال العرييد عضواً

حلب في ١٣ / ١١ / ٢٠٠٨.

## الفهرس التفصيلي للبحث

موضوع	مرقم الصفحة
مقدمة البحث	أ
أهمية البحث	أ
أهداف البحث	ب
مشكلة البحث	ج
فروض البحث	ج
منهجية البحث	د
الدراسات السابقة	د
حدود البحث	و
<b>الفصل الأول: المدخل العام إلى نظام محاسبة المسؤولية ومقومات تطبيقها</b>	١
<b>المبحث الأول : مفهوم محاسبة المسؤولية وخصائصها</b>	٢
الإدارة المركزية والإدارة اللامركزية	٣
- الاتجاه نحو المركزية في الإدارة	٣
- الاتجاه نحو اللامركزية في الإدارة	٣
- تقييم نظام اللامركزية في الإدارة	٥
المدخل إلى نظام محاسبة المسؤولية	٨
- مفهوم محاسبة المسؤولية	٨
- تعريف محاسبة المسؤولية	٩
- خصائص نظام محاسبة المسؤولية	١٢
<b>المبحث الثاني : أهمية نظام محاسبة المسؤولية ومقومات تطبيقه</b>	١٣
- أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية	١٣
أ - أهمية نظام محاسبة المسؤولية في عمليات الرقابة	١٣
ب - أهمية نظام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية	١٨
- أهداف نظام محاسبة المسؤولية	٢٠
- مقومات نظام محاسبة المسؤولية	٢١
- تحديد مراكز المسؤولية	٢٢



٢٦	- تحديد معايير الأداء
٣٤	- تصميم نظام للتقارير الرقابية
٣٦	- ما هو المطلوب من تقارير الأداء
٣٨	<b>المبحث الثالث: الهيكل التنظيمي للمنظمة وملاءمته لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية</b>
٣٨	- مفهوم الهيكل التنظيمي
٣٩	- تعريف الهيكل التنظيمي (الخريطة التنظيمية)
٤٠	- تصميم الهيكل التنظيمي المتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية
٤١	- وظائف الهياكل (الخرائط) التنظيمية
٤٢	- أنواع الهياكل (الخرائط) التنظيمية
٤٥	<b>الفصل الثاني: أدوات الرقابة والتقييم في نظام محاسبة المسؤولية</b>
٤٦	<b>المبحث الأول : تقييم الأداء باستخدام طرق تسعير التحويل الداخلي بين المراكز وطريقة (التكلفة-الحجم-الربح) وفق نظام محاسبة المسؤولية</b>
٤٦	- طرق تسعير التحويل الداخلي بين مراكز المسؤولية <b>Transfer Pricing</b>
٤٦	- مقدمة
٤٦	- تعريف أسعار التحويل
٤٨	- أهمية أسعار التحويل
٤٩	- طرق تحديد أسعار التحويل
٥٢	- معايير المفاضلة والاختيار بين أسعار التحويل
٥٤	- تقييم الأداء باستخدام طريقة (التكلفة-الحجم-الربح) وفق نظام محاسبة المسؤولية
٥٥	- مفهوم طريقة تحليل (التكلفة-الحجم-الربح)
٥٦	- الافتراضات الأساسية لتحليل (التكلفة-الحجم-الربح)
٥٦	- تحليل الحساسية
٥٧	- مزايا وعيوب تحليل (التكلفة-الحجم-الربح)
٥٩	<b>المبحث الثاني : الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة في ظل نظام محاسبة المسؤولية</b>
٥٩	- مقدمة
٥٩	- تعريف الموازنات التخطيطية
٦٠	- الأهداف والمزايا المحققة من استخدام الموازنات التخطيطية
٦٢	- المبادئ العملية الأساسية لنجاح الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة

٦٣	- أنواع الموازنات التخطيطية المستخدمة في منظمات الأعمال
٦٥	- الموازنات التخطيطية في سوريا
٦٧	<b>المبحث الثالث: تقارير الأداء كأداة للرقابة والتقييم في ظل نظام محاسبة المسؤولية</b>
٦٧	- المفهوم والأهمية
٦٧	- تعريف تقارير الأداء
٦٨	- خصائص تقارير الأداء الرقابية
٧٠	- أسس ومبادئ إعداد تقارير الأداء
٧١	- أنواع ونماذج تقارير الأداء المستخدمة في المنظمات
٧٥	- تقارير الأداء للمديرين باعتبارهم أحد العوامل الهامة لنجاح مراكز المسؤولية
٧٥	- واجبات ومسؤوليات مديري مراكز المسؤولية
٧٧	<b>الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية حول مدى استخدام نظام محاسبة المسؤولية في شركة سجاد حلب</b>
٧٨	<b>المبحث الأول: واقع شركة سجاد حلب ومقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيها</b>
٧٩	- معلومات عامة عن الشركة
٨٠	- مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية داخل شركة سجاد حلب
٨٥	- الهيكل التنظيمي في شركة سجاد حلب ومدى ملاءمته لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
٨٩	<b>المبحث الثاني: مدى تطبيق أدوات الرقابة وتقييم الأداء المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية في شركة سجاد حلب.</b>
٨٩	- الرقابة على أداء مراكز المسؤولية في الشركة باستخدام طريقة CVP
٨٩	- دراسة علاقات التكلفة والحجم في الشركة (مركز التكلفة /٢/ السجاد)
٩٣	- دراسة علاقات التكلفة - الحجم - الربح في الشركة (مركز التكلفة /٢/ السجاد)
٩٥	- دراسة تحليل الحساسية في الشركة
٩٥	- التحويل بين المراكز في الشركة
٩٧	- الرقابة على مراكز المسؤولية وتقييم أدائها باستخدام الموازنات التخطيطية في شركة سجاد حلب
٩٩	- الرقابة على مراكز المسؤولية وتقييم أدائها باستخدام تقارير الأداء في شركة سجاد حلب
٩٩	- خصائص تقارير الأداء في شركة سجاد حلب
١٠٠	- أسس ومبادئ إعداد تقارير الأداء في شركة سجاد حلب

١٠٠	- أشكال ونماذج تقارير الأداء المستخدمة في شركة سجاد حلب
١٠٣	الصلاحيات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مدراء المراكز داخل شركة سجاد حلب
١٠٦	النتائج والتوصيات
١٠٩	قائمة المراجع
١١٤	الملحق

قائمة الأشكال		
رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
١٤	العلاقة المتبادلة بين الرقابة والتخطيط	١
١٧	خطوات نظام الرقابة الداخلية	٢
٢٥	العلاقات بين مراكز المسؤولية	٣
٢٨	أنواع المعايير الرقابية	٤
٣٢	مكونات العائد على رأس المال المستثمر خريطة ( Due Pont ) (	٥
٣٧	نموذج عن تقرير الأداء ضمن مركز تكلفة	٦
٤٠	هيكل تنظيمي يضم أنشطة داخلية وخارجية	٧
٧٣	نموذج عن تقرير الأداء الإجمالي لمنشأة اقتصادية ما	٨
٧٤	نموذج لتقرير الأداء لأحد مراكز المسؤولية ضمن المنشأة الاقتصادية	٩
٩٢	العلاقات بين التكاليف ومستويات الإنتاج	١٠
٩٤	تكلفة إنتاج المتر عند كل حجم إنتاج	١١
٩٥	تحديد نقطة التعادل لدى الشركة	١٢
١٠٣	نموذج مقترح عن تقرير الأداء لمركز التكلفة ٢	١٣

قائمة الجداول		
رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
٨٢	مؤشرات أداء عناصر التكاليف في مركز التكلفة /١/	١
٨٢	مؤشرات أداء عناصر التكاليف في مركز التكلفة /٢/	٢
٨٣	مؤشرات أداء عناصر التكاليف في مركز التكلفة /٣/	٣
٨٤	مؤشرات معدل تنفيذ خطة الإنتاج لدى مراكز التكلفة	٤
٨٤	مؤشرات معدل تنفيذ خطة المبيعات لدى مراكز الربحية	٥
٩٣	مقارنة تكلفة إنتاج المتر المربع من السجاد باختلاف أحجام الإنتاج	٦

## ١ - مقدمة البحث :

يتمثل الإطار العام لمحاسبة المسؤولية في مقولة مفادها أن كل المنشآت الاقتصادية (المؤسسات) يجب أن تقوم بتحديد مسؤولياتها من أجل مساعدتها على اتخاذ القرارات الصحيحة، وأن موظفي المنشأة الاقتصادية يحتاجون إلى إدارة تحدد لهم مسؤولياتهم وتمنحهم الصلاحيات المناسبة من أجل القيام بالأعمال الموكلة إليهم على أكمل وجه.

ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية أحد أهم الأساليب المتبعة في عمليات الرقابة وتقييم الأداء داخل المنشآت، وذلك عن طريق تقييم نتائج القرارات المتخذة ومحاسبة المسؤولين عنها، بهدف رفع كفاءة أداء عمل هذه المنشآت والوصول إلى النتائج المخطط لها.

علماً أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب وجود مجموعة من المقومات التي تعتبر من ركائز النظام مثل الهيكل التنظيمي السليم وتحديد مراكز المسؤولية.

وحالما تحدد مسؤولية اتخاذ القرارات، ومنح السلطات المناسبة تبدأ المنشأة الاقتصادية بتقييم نتائج القرارات المتخذة، ومحاسبة المسؤولين عنها، وذلك بهدف تقييم أدائهم عن طريق المقارنة بين الأهداف المرسومة والخطط التي يتم تحديدها مسبقاً لهذه المراكز مع النتائج الفعلية والأهداف المتحققة التي تم التوصل إليها، و تتم محاسبتهم ومساءلتهم عنها مما يساعد على تحسين الإنتاجية، و تخفيض التكاليف، و التقليل من الهدر والإسراف، و تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

ونظراً للحاجة الماسة لتقييم كفاءة الإدارة في المؤسسات، فإنه من الضروري تناول موضوع نظام محاسبة المسؤولية وعلاقته مع اللامركزية كأسلوب للإدارة .

## ٢ - أهمية البحث :

لقد أصبحت الحاجة ماسة في الوقت الحاضر إلى استخدام أساليب إدارية ومحاسبية حديثة، لتحسين و رفع كفاءة الأداء من خلال ترشيد الإنفاق و زيادة الربحية ، ومن هنا تبرز أهمية هذا البحث في تطبيق محاسبة المسؤولية.

إن محاسبة المسؤولية تساعد على تتبع الأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية، وذلك في إطار الأداء المخطط ، بغرض الكشف عن الانحرافات في كل مركز من مراكز المسؤولية لاتخاذ الإجراءات الملائمة لتصحيح هذه الانحرافات، وتحديد الأشخاص المسؤولين عنها ومحاسبتهم.

وهذا الأمر يتطلب استخدام الموازنات التخطيطية أو نظام التكاليف المعيارية اللذان يساعدان على تحديد معايير للأداء المتوقع ثم ربطها بمراكز المسؤولية، وبذلك يتم متابعة الأداء الفعلي ومقارنته المخطط له، مما يتيح اكتشاف الانحرافات وتحديد المسؤول عنها بسهولة، وبالتالي إمكانية المحاسبة ضمن حدود السلطات أو الصلاحيات الممنوحة له والمسؤوليات الملقاة على عاتقه.

### ٣ - أهداف البحث :

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- ١- دراسة واقع الشركة موضع التطبيق وبيان إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية فيها.
- ٢- رفع كفاءة الأداء في الشركة موضوع الدراسة من خلال العمل على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيها.
- ٣- دراسة مقومات (متطلبات) تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركة، من حيث الهيكل التنظيمي وربطه بمراكز المسؤولية، وإعداد الموازنات التخطيطية لاستخدامها كمؤشر للأداء، ثم قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط بغية إعداد تقارير الأداء لتلك المراكز وللشركة ككل (نموذج مقترح).
- ٤- استخدام أساليب وأدوات مالية ومحاسبية حديثة لقياس كفاءة الشركة، مثل نظام (التكلفة - الحجم - الربح) (Cost - Volume - Profit).

### ٤ - مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في معظم مؤسساتنا كنظام حديث لتقييم الأداء مما يؤدي إلى فقدان الميزات التي يقدمها النظام من حيث تحديد المراكز التي لم تحقق النتائج المحددة لها (ذات الأداء السلبي) وبالتالي إلى انعكاس نتائج عمل هذه المراكز على نتائج المراكز الأخرى (ذات الأداء الإيجابي) ، كذلك عدم قدرة نظام المحاسبة التقليدية المطبق على إظهار المراكز المقصرة في الأداء .

مما تقدم ، فإن مشكلة البحث تتمحور في مجموعة من التساؤلات كما يلي :

- ١- ما هو مدى توفر مقومات (متطلبات) تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركة موضع الدراسة؟
- ٢- ما هو مدى قدرة الأساليب الرقابية الحديثة على عناصر التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية، من أجل إمكانية التأثير عليها إيجابياً؟
- ٣- ما هو مدى مساهمة نظام محاسبة المسؤولية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية القصيرة والطويلة الأجل من قبل الإدارة مما يمكن من الاستثمار الأفضل للموارد المتاحة للشركة.

## ٥ - فروض البحث :

يرتكز البحث على الفرضيات التالية :

- ١- يتناسب الهيكل التنظيمي لشركة سجاد حلب مع متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، بما يمكن من تحديد مراكز المسؤولية (الربحية والاستثمار والتكلفة).
- ٢- يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من تطبيق طرق وأساليب تحليل مالي حديثة، كنظام / CVP / نظام (التكلفة- الحجم- الربح) بهدف قياس الأداء في الشركة.
- ٣- يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من وضع معايير وإعداد تقارير سنوية للأداء خاصة بالشركة تمكن من ضبط ورقابة وتحليل تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية.

## ٦ - منهجية البحث :

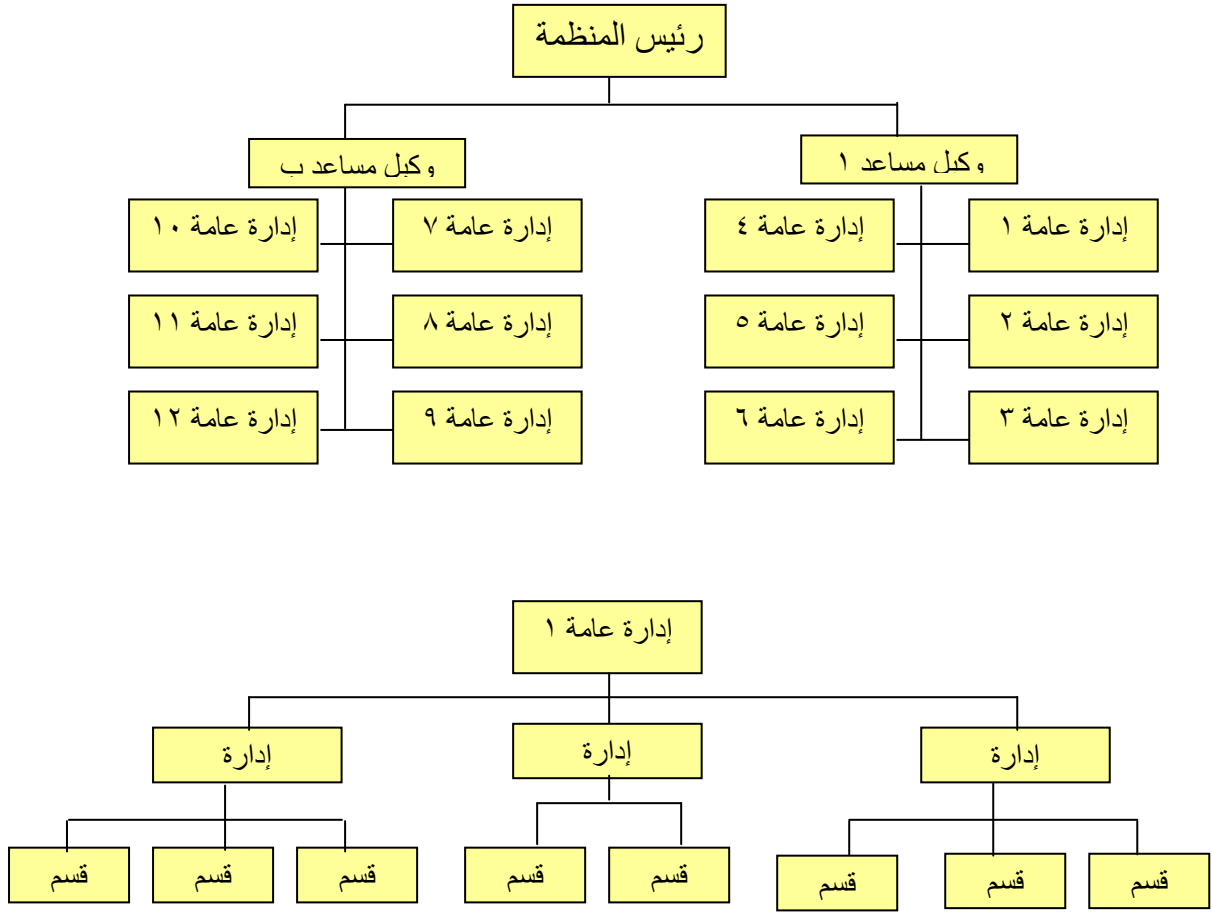
من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من البحث فإنه سيتم تقسيم البحث إلى جانبين :

### الجانب النظري :

وسيتم فيه الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بالعودة إلى الكتب العلمية والمقالات والمجلات والدوريات ذات الصلة من أجل الاستفادة من الأفكار التي تناولتها والمتعلقة بموضوع البحث وذلك لوضع الأساس النظري لتطبيق النظام.

### الجانب العملي :

وسيتم فيه دراسة متطلبات تطبيق النظام في شركة سجاد حلب وصولاً لاقتراح نموذج لتطبيق النظام بما يحقق رفع كفاءة أداء عمل الشركة.





## summary

This study aimed to clarify the importance of using the Responsibility accounting system in the industrial companies, and describing the most important basics of its implementation.

Then studying the control tools and performance evaluation that are used in this system for improving the proficiency performance in the public establishment for textile industry .

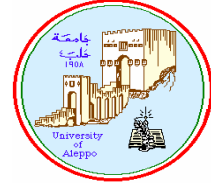
The study has been divided into two parts :to achieve the target , the First part is theoretical It describes the system and its advantages and studies the basics of its implementation the second part is practical : It talks about the possible to make basics of system implementation feasible in the carpet company of Aleppo through the applied study that was carried out in the company .

The results of the research stated that there are some of system implementation as : budgets and organization structure ,but it needs to improve to meet the demands of the company's production process .

The most significant results is the lack of awareness and understanding of the advantages of the system . this led to not applying it or using it and consequently losing the potential advantages of the system .

The study recommended the urgent need to use the system and its supplementary tools to control and performance evaluation within the company like studying the relationship between cost - volume - profit.

Aleppo University  
Faculty of Economic  
Department of Accounting



**Using Responsibility Accounting System To Raise  
Performance Qualification In The Public Establishment  
For Textile Industry  
(( Practical Study In Carpet Company Of Aleppo))**

Presented to obtain the degree of Master in Accounting

Submitted by

**Mohammad Rabie Kalajy**

Under Supervision

**Dr. Suhil Al Shikh**

٢٠٠٨/١٤٢٩