



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا



كلية الدراسات العليا

محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الأداء المالي

(دراسة على عينة من الشركات الصناعية بولاية الخرطوم)

Responsibility Accounting and It's Impact on Control
and Financial performance Evaluation

(A Study on a Sample of Industrial Firms in Khartoum State)

بحث نكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف
والمحاسبة الإدارية

إشراف الدكتور:

اسماعيل عثمان محمد النجيب

استاذ التكاليف والمحاسبة الادارية

اعداد الطالب:

مبارك عبد الجبار عبدالله ادم

1442هـ - 2020م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

(وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَامَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِنْ كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ مِنْ خَرْدَلٍ

أُتِينَا بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ)

صدق الله العظيم

سورة الأنبياء الآية (47)

الإهداء

إلى ملاكي في الحياة

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني

إلى بسمه الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر فخاحي وحنانها بلسم جراحي

إلى أغلى الحبايب (أمي الحبيبة)

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب

إلى من كلت أنامله ليقدّم لي لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.....

إلى القلب الكبير (والدي العزيز)

إلى من هم أقرب إليّ من روعي

إلى من شاركني حزن الأم وبهم إستمد عزتي وإصراري

(إخوتي وأخواتي)

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه .

الشكر أولاً لله سبحانه وتعالى الذي أعانني ويسر لي السبل لانجاز هذه الدراسة، والشكر أجزله لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا وجميع مكاتبها على ما قدموا لي من العون طيلة فترة الدراسة، أخص بالشكر الدكتور الفاضل صاحب العلم الغزير والخلق الرفيع، الدكتور إسماعيل عثمان محمد النجيب الذي أشرف على هذا البحث، وقدم لي الكثير من التوجيه والإرشاد. والشكر موصول إلى كل الذين قدموا لي يد العون والمساعدة بكل أشكالها خاصة صديقي العزيز بدرالدين يحي.

الباحث

المستخلص

تناول البحث محاسبة المسؤولية وأثرها على الرقابة وتقويم الأداء المالي بالمنشآت الصناعية. حيث تمثلت مشكلة البحث في ضعف الرقابة الإدارية المختلفة بالمنشآت الصناعية مما انعكس سلباً على كفاءة الأداء المالي. يهدف البحث للتعرف على محاسبة المسؤولية وأثرها على الرقابة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك دراسة أثر غياب اسلوب محاسبة المسؤولية على المنشآت الصناعية وكذلك تفعيل نظام محاسبة المسؤولية للقيام بدوره في الرقابة وتقويم الأداء المالي بالمنشآت الصناعية. اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستقرائي لإختبار فرضيات البحث والمنهج الوصفي لتحليل بيانات الاستبانة، لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات، الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية والرقابة في المنشآت الصناعية، الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية، الفرضية الثالثة: محاسبة المسؤولية تؤثر على تحقيق الأهداف العامة للمنشآت الصناعية، ولقد اثبتت نتائج البحث صحة جميع الفرضيات. توصل البحث إلى عدة نتائج منها: تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة وإصدار التقارير في موعدها بمراكز التكلفة، تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الاستثمار بمراكز الاستثمار، تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد في وضع معايير الأداء المالي بمركز الربحية. توصل البحث إلى عدة توصيات منها: ضرورة اعتماد نظام إداري مقسم إلى مراكز إشراف ومسؤولية، ضرورة وضع معايير للاداء في جميع المستويات الإدارية لتحقيق الرقابة الادارية، مراعاة كل الظروف المحيطة بالمنشأة إقتصادياً وسياسياً وإجتماعياً عند وضع المعايير للوصول الى رقابة فاعلة عند تطبيق هذه المعايير.

Abstract

The study examined the responsibility accounting and its impact on control and evaluation of financial performance in industrial establishments. The problem of study indicated low different control over the industrial establishments which had negative effect on the financial performance. The study aimed to find out the level of effective measure of responsibility accounting and its impact on control and to help the administration for taking rational decisions. It intended also to study the effect of lack of responsibility accounting method in industrial establishments as well as to activate the responsibility accounting system for exercising its role in controlling and evaluating the financial performance. The deduction approach was used for identifying the subjects of the research and historical method for examining the previous studies. Also, the induction approach was used for testing hypotheses while the descriptive approach for analyzing the data of the questionnaire. To achieve the study's objectives three hypotheses were tested: the first hypothesis assumed a statistical significance relationship between the responsibility accounting and control in the industrial establishments; the second hypothesis indicated a statistical significance relationship between the responsibility accounting and evaluation of financial performance in the industrial establishments and the third hypothesis stated that the responsibility accounting would affect realizing the general objectives in the industrial establishments. The findings showed the validity of all hypotheses and the study adopted these recommendations such as: the application of responsibility accounting would increase the effectiveness of control and issue reports in time at the cost centers; the application of responsibility accounting would help for taking decisions associated with the effect of control and planning on investments at the investments centers and the application of responsibility accounting would help for setting out financial performance standards at the profitability center. The most significant recommendations such as: the administrative system should be divided into supervisions and responsibility centers; all administrative standards should be prepared to achieve the best ones and the economic, political and social environment of the establishment should be considered when setting out the standards in order to achieve the effective control at the application of these standards.

فهرس الموضوعات

الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الاهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس المحتويات
ز	فهرس الجداول
ط	فهرس الاشكال
المقدمة	
3-1	أولاً : الاطار المنهجي
21-4	ثانياً : الدراسات السابقة
الفصل الاول الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية	
34-22	المبحث الاول : مفهوم واهداف واهمية محاسبة المسؤولية
49-35	المبحث الثاني : مقومات ومعايير اللامركزية ومراكز محاسبة المسؤولية
الفصل الثاني : الرقابة وتقويم الاداء المالي	
65-50	المبحث الاول : مفهوم واهداف واهمية الرقابة
81-66	المبحث الثاني : تقويم الاداء المالي
الفصل الثالث : الدراسات الميدانية	
85-82	المبحث الاول : نبذه عن عينة الدراسة
127-86	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة
الخاتمة	
128	أولاً : النتائج
129	ثانياً : التوصيات
135-130	المصادر والمراجع
140-136	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
89	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(1/2/3)
90	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(2/2/3)
91	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/3)
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(4/2/3)
93	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(5/2/3)
94	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(6/2/3)
95	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(7/2/3)
96	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى	(8/2/3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى	(9/2/3)
98	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الأولى	(10/2/3)
99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الأولى	(11/2/3)
100	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى	(12/2/3)
101	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية	(13/2/3)
102	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية	(14/2/3)
103	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(15/2/3)
104	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(16/2/3)
105	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(17/2/3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة	(18/2/3)
107	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(19/2/3)
108	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(20/2/3)
109	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(21/2/3)
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(22/2/3)
112	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى	(23/2/3)

113	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى	(24/2/3)
116	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(25/2/3)
117	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	(26/2/3)
119	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية	(27/2/3)
121	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(28/2/3)
122	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(29/2/3)
124	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة	(30/2/3)
126	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(31/2/3)

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
90	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
91	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
92	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
93	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
94	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(5/2/3)
95	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
96	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى	(7/2/3)
97	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى	(8/2/3)
98	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الأولى	(9/2/3)
99	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الأولى	(10/2/3)
100	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى	(11/2/3)
101	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية	(12/2/3)
102	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية	(13/2/3)
103	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(14/2/3)
104	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(15/2/3)
105	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(16/2/3)
106	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة	(17/2/3)
107	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(18/2/3)
108	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(19/2/3)
109	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(20/2/3)
110	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(21/2/3)
116	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(22/2/3)

121	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(23/2/3)
126	التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(24/2/3)

المقدمة

تتضمن على الآتي :

أولاً: الإطار المنهجي للبحث

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

محاسبة المسؤولية نظام عملي شامل يربط بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالإستثناء، بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء، وتعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أساسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أفعالهم وعن أداء مرؤوسيتهم، لذا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والبيانات الفعلية بالمسؤوليات واعداد التقارير وتقييم الأداء لهذه المسؤوليات كلاً على حدة، ومع هذا النوع من المؤسسات والتي تتميز بهياكل تنظيمية معقدة يصعب إدارتها بصورة مركزية كان لابد من تحديد المسؤوليات و تفويض السلطات لإتخاذ وتفيذ كافة القرارات المرتبطة بإدارة الموارد المالية، وعليه فإن كل مدير في موقعه يمنح من الصلاحيات والسلطات ما يمكنه من إدارة النشاط وتنفيذ المطلوب منه بكفاءة و فاعلية، وفي نفس الوقت يكون مسؤول عن ما يترتب من نتائج. تعتبر محاسبة المسؤولية إحدى الأدوات المهمة التي تساعد الإدارة على تقويم الأداء المالي، وكذلك قياس أداء مراكز المسؤولية عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المحددة مسبقاً والأداء الفعلي، ومعالجة الانحرافات الناتجة وإتخاذ القرارات التي بدورها تؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.

ومن هنا يأتي دور محاسبة المسؤولية هو إعداد التقارير الملائمة لقياس أداء الإدارة ومحاسبة المسؤول عن أي تقصير ناتج عن أداء واجبه.

مشكلة البحث:-

تتمثل مشكلة البحث في ضعف الرقابة الإدارية في المستويات الإدارية المختلفة بالمنشآت الصناعية، لذلك لابد من تطبيق محاسبة المسؤولية لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات وتقييم الأداء المالي.

ومن أهم العقبات التي تظهر هي كيفية تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وكيفية تقويم أداء هذه المراكز والوحدات لضمان سهولة وفعالية التقويم للمشروعات الصناعية، كما أن تطبيق محاسبة المسؤولية تواجه الكثير من الصعوبات، ويمكن تلخيص مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

- هل هناك إهتمام من قبل إدارات المنشآت الصناعية بتطبيق محاسبة المسؤولية؟
- هل هناك هيكل تنظيمي واضح بالمنشآت الصناعية يحدد لكل رئيس قسم مسؤولياته والصلاحيات الممنوحة له؟

- هل يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية إلى رفع كفاءة الأداء المالي؟

أهداف البحث:-

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأتي:

- الوقوف على فاعلية محاسبة المسؤولية وأثرها على الرقابة، ومساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الرشيدة.

- دراسة أثر غياب أسلوب محاسبة المسؤولية على المنشآت الصناعية.

- تفعيل نظام محاسبة المسؤولية للقيام بدوره في الرقابة وتقويم الأداء المالي بالمنشآت الصناعية.

فرضيات البحث:

يختبر البحث الفرضيات التالية:

الفرضية الاولى توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية و الرقابة في المنشآت الصناعية

الفرضية الثانية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية.

الفرضية الثالثة محاسبة المسؤولية تؤثر على تحقيق الاهداف العامة في المنشآت الصناعية.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث في أنه يلقي الضوء بصورة عامة على اسلوب محاسبة المسؤولية ويبرز دورها المهم في الرقابة وتقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية، وعليه فإن محاسبة المسؤولية تساهم بشكل أساسي في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة والتي تنعكس على زيادة الحصة السوقية لها وزيادة أرباحها من خلال تحليل الإنحرافات، ومعالجة اوجه القصور.

منهج البحث:

اعتمد البحث على المناهج التالية:

المنهج الإستنباطي: لتحديد محاور البحث وصياغة الفرضيات.

المنهج الإستقرائي: لإختبار الفرضيات.

المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بالبحث.

المنهج الوصفي التحليلي: لتحليل بيانات الإستبانة.

مصادر البيانات:

اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات، البيانات الأولية يتم الحصول عليها عن طريق الإستبانة المعدة لهذا الغرض، والبيانات الثانوية يتم الحصول عليها من المراجع والدوريات والأنترنت والبحوث ذات الصلة بموضوع البحث.

حدود البحث:

الحدود المكانية: عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم.

الحدود الزمانية: عام 2020م.

هيكل البحث:

تم تبويب البحث إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، بحيث تتضمن المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة، ويتناول الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية ويتكون من مبحثين، المبحث الأول يتناول مفهوم واهداف واهمية محاسبة المسؤولية، أما المبحث الثاني يتناول مقومات ومعايير اللامركزية ومراكز محاسبة المسؤولية، ويتناول الفصل الثاني: الرقابة وتقويم الأداء المالي، ويتكون من مبحثين، المبحث الأول يتناول مفهوم وأهداف وأهمية الرقابة، أما المبحث الثاني يتناول تقويم الأداء المالي، ويتناول الفصل الثالث: الدراسة الميدانية ويتكون من مبحثين، المبحث الأول: نبذة تعريفية عن عينة الدراسة، أما المبحث الثاني يتناول تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة ثم الخاتمة واشتملت على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

اطلع الباحث على العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث فيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات:

1) دراسة: مها محمد خوجلي محمد، 2007م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقسيم المنشأة الى مراكز مسؤولية وتقويم اداء هذه المراكز والوحدات لضمان سهولة وفعالية الاداء بالنسبة للمشروعات الصناعية والصعوبات التي تواجهها. هدفت هذه الدراسة الى توضيح مفهوم محاسبة المسؤولية واهدافها، وقياس مدى فاعلية محاسبة المسؤولية واثرها في تقويم الاداء ومساعدة الادارة في اتخاذ القرارات الرشيدة. نبعت اهمية الدراسة من إلقاء الضوء على محاسبة المسؤولية وتبرز اهميتها في دور تقويم الاداء في المنشآت الصناعية ومدى فعاليته، كما يمكن تشكل النتائج منهج علمي يساعد الادارات في اتخاذ القرارات الرشيدة. واعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي وكذلك المنهج الوصفي التحليلي. اختبرت الدراسة اربعة فرضيات الفرضية الاولى، الاعتماد على بيانات محاسبة المسؤولية يساهم في تقويم الاداء، الفرضية الثانية، تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في تقويم الاداء، الفرضية الثالثة، تقارير محاسبة المسؤولية تواكب احتياجات المنشأة، الفرضية الرابعة، محاسبة المسؤولية اداة فعالة في تقويم ومساعدة الادارة في تحقيق اهداف المنشأة. من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة، توفير الاساليب الملائمة لقياس وتقويم الاداء والاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية يساعد في تقويم الاداء الكامل بالمنشأة، كما يزيد من كفاءة الاداء وفعاليته، تقسيم المنشأة الى وحدات ومراكز مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات من اهم اساليب التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية، توفر محاسبة المسؤولية معلومات وظيفية لتقويم الاداء وتحديد مسؤولية اداء الاعمال واجراء المعالجة اللازمة، اوصت الدراسة الاتية بعدة توصيات منها، ان يكون هنالك مستوى عالي من التعاون بين المستويات المختلفة وقبول عام في الهيكل التنظيمي بالمنشأة، ان تكون نظم الحوافز الفردية والجماعية قائمة على اساس سليم على التعاون ورفع مستوى كفاءة الاداء، ان يتم اتباع مبدأ الادارة بالاهداف بأشراك مراكز المسؤولية مع الادارة العليا في تحديد الاهداف العامة مما يجعلها مقبولة.

(1) مها محمد خوجلي، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشورة، 2007م).

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المنشآت الصناعية، بينما تركزت الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في المنشآت الصناعية.

(2) دراسة: نزار كامل ادم قمر الدين، 2007م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في انه في الاونة الاخيرة ظهرت ظاهرة الفشل الذي لازم اداء الكثير من المنشآت فيما يخص تنفيذ الموازنات التخطيطية وظهر ذلك في عدم الالتزام بالمعايير المناسبة عند وضع الموازنة، هذا بالاضافة الى عدم الرقابة على الموازنة عند تنفيذها.

هدفت هذه الدراسة الى بيان مساهمة محاسبة المسؤولية في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة وزيادة ارباحها من خلال معرفة الانحرافات وتحليلها ومن ثم معالجتها مما يؤدي الى تحقيق هذه الموازنة. نبعت اهمية الدراسة من انها تلقي الضوء على محاسبة المسؤولية وبيان دورها في الرقابة على الموازنات التخطيطية والتي تؤدي بدورها الى توفير بيانات ومعلومات ملائمة وموثوقة ومفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي في وضع وتحليل البيانات.

تم اختبار الفرضيات التالية، الفرضية الاولى: محاسبة المسؤولية تساعد المنشأة في ترقية ادائها وقدرتها على استغلال الموارد المتاحة بأقصى كفاية ممكنة من خلال تخفيض الانحرافات، الفرضية الثانية: لمحاسبة المسؤولية دور فاعل واساس في الرقابة على اداء الافراد والاقسام المختلفة بالتركيز على تصرفاتهم تجاه المنشأة، الفرضية الثالثة: ان الانحرافات الناتجة في اعداد وتطبيق الموازنات التخطيطية لا يتم إلا عند تحديد المسؤول عنها.

من اهم النتائج التي توصل إليها الدراسة، نظام محاسبة المسؤولية يمكن المنشأة من استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاية ممكنة كذلك العمل على ترقية اداء المنشأة مما يساعدها على تحقيق اهدافها، نظام محاسبة المسؤولية يساعد على اعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية بصورة جيدة، مشاركة

(1) نزار كامل ادم قمر الدين، محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2007م).

المستويات الادارية المختلفة في وضع وتنفيذ الموازنة التخطيطية يساعد في نجاح الموازنة وتحديد معايير الاداء وتحليل الانحرافات يزيد من فعالية الرقابة الادارية.

من اهم توصيات الدراسة، تحديد الانحرافات السلبية والايجابية يساعد على اعداد موازنة تخطيطية مستقبلية جيدة لتحقيق اهداف المنشأة، ضرورة تحديد واضح للصلاحيات والمسؤوليات للعاملين بالمنشأة وتقديم تقارير الاداء بصورة دورية تساعد على رقابة الاداء وكذلك توفير نظام للحوافز لتشجيع العاملين على بذل جهودهم لتحقيق اهداف المنشأة سواء كانت مادية او معنوية.

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية وذلك لبيان الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في معالجة انحرافات الموازنات التخطيطية فأعتبرت محاسبة المسؤولية عنصراً رقابياً على الموازنات التخطيطية، بينما تركز الدراسة الحالية محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

(3) دراسة: سيف الدين عوض الله عثمان احمد، 2009م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقسيم شركات المقاولات بالسودان الى مراكز مسؤولية، والرقابة المالية على هذه المراكز والوحدات لضمان تنفيذ الخطط الموضوعة للمشروعات بالكفاءة المطلوبة. هدفت الدراسة الى، دراسة اثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على كفاءة الرقابة المالية في شركات المقاولات بالسودان، بيان اثر الهيكل التنظيمي لشركة المقاولات على نظام محاسبة المسؤولية، دراسة اثر غياب نظام محاسبة المسؤولية.

نبعت اهمية الدراسة في بيان الدور الذي يقوم به نظام محاسبة المسؤولية في شركات المقاولات العاملة بالسودان من خلال تقسيم هذه الشركات الى مراكز مسؤولية وذلك وفق الهيكل التنظيمي الذي يناسب شركة المقاولات وبيان دوره في الرقابة المالية على الانشطة المتعدد لهذه الشركات.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي التحليلي و المنهج التاريخي. اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرضية الاولى: يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على شركات المقاولات العاملة بالسودان، الفرضية الثانية: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي الى رفع

(1) سيف الدين عوض الله عثمان احمد ، أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية في شركات المقاولات العاملة في السودان ،(الخرطوم : ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2009 م).

كفاءة الرقابة المالية في شركات المقاولات العاملة بالسودان، الفرضية الثالثة: عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في شركات المقاولات العاملة بالسودان يؤدي الى صعوبة تقويم الاداء. من اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، تحليل و معالجة الانحرافات يساعد في رفع الاداء المالي، مشاركة المستويات الادارية المختلفة في اعداد التقارير المالية يزيد من فعالية الرقابة المالية. من اهم توصيات الدراسة، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بصورة كاملة وليست جزئية، صياغة معايير خاصة بتطبيق محاسبة المسؤولية، تشجيع المدراء للاستفادة من مخرجات النظم للمساعدة في مجال المساءلة الادارية وتحسين نوعية القرارات.

ركزت هذه الدراسة على اثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية لشركات المقاولات العاملة بالسودان، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

(4) دراسة: اسامة عبدالله الشيخ، 2009م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومدى فعالية تطبيقه في تقويم الاداء على المستوى الكلي للوحدات الاقتصادية دون تقويم اداء على المستوى الجزئي مما يؤدي الى عدم توفر معلومات تفصيلية عن اداء المستويات الادارية المختلفة بالمنشأة، حيث تتوفر معلومات اجمالية فقط وعلى المستوى الكلي للوحدة الاقتصادية.

هدفت الدراسة الى دراسة وتطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت بشكل فعال يظهر اهم اساليب وطرق تقويم الاداء ومدى إلمام المستخدمين والمهتمون بها.

نبعت اهمية الدراسة من إلقاء الضوء على محاسبة المسؤولية في تقويم اداء المنشآت الاقتصادية، دراسة مدى امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية على المنشآت الاقتصادية من خلال تقسيمها الى مراكز مسؤولية مختلفة، دراسة الهيكل التنظيمي وربطه بمراكز المسؤولية لتوضيح الاهداف وتحديد السلطات والمسؤوليات وصلاحيات المدير التي تجعله قادر على اتخاذ القرارات.

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي، المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي التحليلي.

(1) أسامة عبدالله الشيخ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي ، (الخرطوم : ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة ، 2009 م).

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرضية الاولى: محاسبة المسؤولية تساعد الوحدات الاقتصادية في رفع كفاءة ادائها وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة باقصى كفاية ممكنة، الفرضية الثانية: نظام محاسبة المسؤولية يعمل على توفير معلومات ملائمة تساعد في تقويم اداء مراكز المسؤولية و التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، الفرضية الثالثة: يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية الى توفير معلومات ملائمة وموثوق فيها تساعد على تقويم الاداء والتخطيط واتخاذ القرارات.

من اهم نتائج الدراسة، محاسبة المسؤولية اداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع النظام الاداري في عملية الرقابة وتمكنها من التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق اهداف المنشأة، فمن خلال توفير البيانات الحالية المقدرة والفعلية لكل مركز تتمكن الادارة من التعرف على مدى نجاح او فشل ذلك المركز وبالتالي يتم اتخاذ القرارات الرئيسية، كذلك تمثل محاسبة المسؤولية مدخلاً حديثاً لتطوير النظم المحاسبية اي متابعة تنفيذ الخطط والتقارير عن الانحرافات وصعوبات اتخاذ القرارات التصحيحية داخل المنشأة.

من اهم توصيات الدراسة، يجب ان تكون معايير الاداء واقعية وقابلة للتحقق ومقبولة من قبل مدير مراكز المسؤولية وتتلائم مع ظروف ذلك المركز وليس بالضرورة ان تكون مساوية لمعايير الاداء لمركز اخر، وكذلك ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح ومفهوم للمنشأة تحدد فيه كل الانشطة والادارات والاهداف على اسس علمية تمكن من تحديد وتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات المرتبطة بها وربطها بالمستويات الادارية المختلفة بالمنشأة.

ركزت هذه الدراسة، على الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

5) دراسة: ندى يحي عبدالرازق الحاج، 2010م⁽¹⁾

تدور مشكلة هذه الدراسة في الصعوبات التي تواجه المؤسسات الحكومية في ادائها لنشاطها بصورة عامة لكبر حجمها وتعدد انشطتها وانظمتها، الامر الذي يتطلب تفويض السلطات وادارة تلك الانشطة بصورة جزئية بواسطة افراد متعددين على ان يكون كل فرد مسؤول عن الانشطة التي تولى ادارتها.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى اهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية، توضيح الدور الذي تقوم به محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي والاداري بالمؤسسات الحكومية والتعرف على المقومات التي يحتاجها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. نبعث اهمية الدراسة من انها تلقي الضوء على محاسبة المسؤولية وبيان دورها في تقويم الاداء المالي والاداري في المؤسسات الحكومية والتي تؤدي بدورها الى توفير بيانات ومعلومات تساعد الادارة في اتخاذ القرار.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي اضافة الى المنهج الاستنباطي والاستقرائي وصف وتحليل البيانات المصادر الاولية والثانوية ومن خلال استخلاص النتائج المتعلقة بذلك. اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى: يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المؤسسات الحكومية على ادارة عملياتها بكفاءة، الفرضية الثانية: يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المؤسسات الحكومية الى تقويم ادائها المالي، الفرضية الثالثة: يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية الى تقويم ادائها الاداري.

بعد اختيار هذه الفرضيات وتحققها توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها، يمكن تقسيم المؤسسات الى ادارات (مراكز مسؤولية) وإعداد تقرير منفصل عن أداء كل ادارة على حدة، تقسيم نشاط المؤسسة الى مراكز مسؤولية ومتابعته بصورة جزئية اسهل من ان تتم متابعته بصورة عامة ، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية يساعد على ارتفاع مستوى الاداء وكفاءته، اكتشاف انحرافات كل ادارة على حدة ومعرفة اسبابها واتخاذ الاجراءات التصحيحية، اعداد تقارير

(1) ندى يحي عبدالرازق الحاج ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي والاداري في المؤسسات الحكومية ، (الخرطوم : ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2010 م).

لكل مركز مسؤولية يساعد على اكتشاف الاخطاء، تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد المؤسسات الحكومية على التحكم في متابعة ادائها المالي.

بناء على تلك النتائج تم التوصل الى عدد من التوصيات اهمها ما يلي، ضرورة التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات للعاملين بالمؤسسات، ضرورة وضع معايير اداء لكل مركز مسؤولية ومقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط له وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة اسبابها ومعالجتها، تصميم نظام محاسبي يقوم على اساس نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية، ضرورة الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بصورة متكاملة، ضرورة تدريب وتأهيل الافراد للالتزام بنظام محاسبة المسؤولية ومعايير ادائها.

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء المالي والاداري في المؤسسات الحكومية بينما تركز هذه الدراسة على الاداء المالي والاداري في المؤسسات الحكومية، بينما تناولت الدراسة الحالية محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقييم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

(6) دراسة : سهير حسين ابراهيم احمد، 2010⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة حول تطوير أساليب تقييم الاداء وتحديد مراكز المسؤولية واثار تطبيقها على الهيئة القومية للكهرباء، كيفية تقييم مدى الاستفادة من محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء المالي وكيفية قياس فاعلية محاسبة المسؤولية واثرها في تقييم الاداء المالي وبالتالي مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات الرشيدة في الهيئة القومية للكهرباء.

هدفت الدراسة لمعالجة هذه المشاكل من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية التي يساعد على تقييم اداء المراكز في الهيئة القومية للكهرباء عن تطبيق مقارنة الاداء الفعلي والاداء المخطط، وما يترتب على ذلك من نتائج سالبة او موجبة مما ينعكس اثره على كفاءة كل مراكز مسؤولية.

نبعت أهمية الدراسة من تسليط الضوء على محاسبة المسؤولية كاداة لتقييم الاداء تمارس من خلال وظائفها، وذلك بمعرفة نواحي الضعف والقصور واماكن القوة في المنشأة، واهمية المشروعات الصناعية كوسيلة للاستغلال الامثل لانها تشكل المصدر المحرك لنمو الاقتصاد الوطني.

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي.

(1) سهير حسين ابراهيم احمد ، أثر استخدام مبدأ محاسبة المسؤولية على تقييم الاداء المالي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2010 م).

لتحقيق اهداف الراسة تم اختبار ثلاثة فرضيات: الفرضية الاولى: تحقق محاسبة المسؤولية درجة كفاءة عالية في ادارة الموارد المتاحة مما يؤدي الى رفع كفاءة ادائها باقصى درجة ممكنة في الهيئة القومية للكهرباء، الفرضية الثانية: يوفر نظام محاسبة المسؤولية بيانات ملائمة تساعد في تقويم الاداء على مستوى مراكز المسؤولية في الهيئة القومية للكهرباء، الفرضية الثالثة: تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية في الهيئة يساعد في تقويم الاداء المالي لإختبار هذه الفرضيات تم استخدام الاستبانة كأداة للبحث ثم توزيعها وتحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي. ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة: نظام محاسبة المسؤولية ساعد الهيئة على ترقية ادائها وتحقيق اهدافها، محاسبة المسؤولية مكنت الهيئة من استغلال مواردها المتاحة وعملت على تخفيض الانحرافات، تقسيم الهيئة الى مراكز وادارات زاد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتحقيق الاهداف، استخدام نظام محاسبة المسؤولية ادى الى وجود بيانات ملائمة لقياس وتقويم الاداء مما ساعد ذلك في جودة المنتجات وزيادة المبيعات، وجود نظام محاسبة المسؤولية ساعد على اعداد وتنفيذ الموازنة بصورة جيدة وتقديم تقارير بصورة متكاملة وواضحة وفي الوقت المناسب وبصورة دورية.

من اهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: تفعيل محاسبة المسؤولية على جميع الهيئات والمؤسسات، ان يتم تحديد وسائل الرقابة لعناصر الانتاج في كل مراكز مسؤولية، اوصى الدراسة باجراء بحث عن اثر التطورات التي مرت بها الهيئة على ادائها المالي والاداري. ركزت هذه الدراسة على اثر استخدام مبدأ محاسبة المسؤولية على تقويم الاداء المالي في الهيئة القومية للكهرباء، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

(7) دراسة: سهام احمد سعيد، 2010م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الاجابة على السؤال الرئيسي التالي: ما دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي وتخفيض تكاليف التشغيل في البنك الزراعي السوداني. هدفت الدراسة الى التعرف على ما هي محاسبة المسؤولية ودورها في تخفيض تكاليف التشغيل إضافة للمعرفة العلمية عن دور محاسبة المسؤولية.

(1) سهام أحمد سعيد ، أثر محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء المالي وتخفيض تكاليف التشغيل ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010 م).

نبعت اهمية الدراسة من اهمية محاسبة المسؤولية في تقويم اداء المؤسسات المالية والمنظمات، كما تظهر اهمية هذه الدراسة في دور محاسبة المسؤولية في تكاليف التشغيل بالنسبة للمؤسسات. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة.

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرضية الاولى: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية ودورها في تحسين الاداء المالي وتقليل تكاليف التشغيل، الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الاجهزة الرقابية وتقاريرها وتطوير الاداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين التدريب المستمر وتحسين الاداء المالي في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

من اهم نتائج الدراسة، تعتبر محاسبة المسؤولية اداة من ادوات تقويم الاداء بالمؤسسات، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالبنك يساعد في زيادة الارباح وتقليل تكاليف التشغيل.

من اهم توصيات الدراسة، ضرورة الالتزام بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتقسيم المسؤوليات الى مراكز كي تساهم في تحسين الاداء المالي، الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية بالبنك في تفعيل دور الرقابة.

ركزت هذه الدراسة على بيان تطوير الاداء المالي وتقليل تكاليف التشغيل في ظل تطبيق محاسبة المسؤولية، بينما ركزت الدراسة الحالية على بيان أثر تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية على الرقابة وتقويم الاداء المالي، في الشركات الصناعية.

8) دراسة: احسان عبدالله حاج احمد زهران، 2010م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ان كمية الانتاج وتكلفة الانتاج تستحوزان على القدر الاكبر من الاهمية بصدد قياس كفاءة الاداء في الحياة العملية، والواقع ان جودة الانتاج تعتبر من اهم المتغيرات بصدد قياس كفاءة الاداء، حيث نجد ان الاهتمام بتحقيق كمية انتاج عن الكمية المستهدفة مما يؤدي الى عدم العناية بالجودة وبالتالي الى التكلفة الاضافية التي تترتب على رداءة الانتاج.

(1) احسان عبدالله حاج أحمد زهران ، قياس التكلفة لاغراض الرقابة والتحقق من كفاءة الاداء في ظل اسلوب محاسبة المسؤولية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2010 م).

هدفت الدراسة الى، التعرف على اسلوب محاسبة المسؤولية واساليب الرقابة بمصانع حجار للسجائر والتبغ المحدود، التعرف على معايير واساليب قياس الاداء، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي الى توفير معلومات ملائمة لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.

نبعت اهمية الدراسة من الفاء الضوء على قياس التكلفة لاغراض اتخاذ القرارات الرقابية والتحقق من كفاءة الاداء وقياسها في اطار نظام محاسبة المسؤولية، عكس الدور الذي تلعبه اهمية معايير الاداء واهمية الرقابة والتحقق من كفاءة الاداء.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، المنهج الاستنباطي، المنهج التاريخي، المنهج الوصفي التحليلي. اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرضية الاولى: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساهم في اتخاذ القرارات الرقابية ويزيد من كفاءة الاداء، الفرضية الثانية: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يوفر معلومات ملائمة تساعد في التحقق من زيادة كفاءة الاداء وقياسها، الفرضية الثالثة: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي الى توفير معلومات ملائمة لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.

من اهم نتائج الدراسة، تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية يرفع من فعالية القرارات الادارية مما يؤدي الى زيادة كفاءة الاداء، هنالك علاقة طردية بين الحوافز والمكافآت وزيادة مستوى كفاءة الاداء.

من اهم توصيات الدراسة، يجب ان يتم تبويب التكاليف على اساس تقسيم المشروعات الى ادارات واقسام طبقاً للوظائف التي يمارسها المشروع، من اجل تحقيق الاهداف الرئيسية، اقامة دورات تدريبية منتظمة لتنمية مهارات العاملين وزيادة كفاءة الاداء.

ركزت هذه الدراسة على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على اساس التكاليف المعيارية التي تعتبر الرقابة عن طريق المعايير وتقارير الاداء من اهم اساليب الرقابة للادارة الحديثة، بينما تركز الدراسة الحالية على اهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

9) دراسة: محي الدين عبدالكريم الحسن محمود، 2010م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم فهم بعض المنشآت وخاصة التي تعمل في مجال الغلال لدور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء في المنشأة ككل.

هدفت الدراسة الى، التعرف بنظام محاسبة المسؤولية واثره في تقويم الاداء، توضيح اهمية واهداف تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية ودوره في الرقابة المالية والادارية.

نبعت اهمية الدراسة من ابراز دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء في المنشآت، وكذلك اهمية ادراك فعالية تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية خاصة في المشروعات التي تعمل في مجال الانتاج الغذائي في السودان.

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي، اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات:

الفرضية الاولى: تطبيق اسلوب نظام محاسبة المسؤولية في قطاع مطاحن الغلال يؤثر على كفاءة الرقابة المالية والادارية، الفرضية الثانية: وجود خارطة تنظيمية تناسب شركات مطاحن الغلال يؤثر على اسلوب محاسبة المسؤولية، الفرضية الثالثة: عدم تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية في قطاع مطاحن الغلال لا يمكن المنشأة من تحقيق اهدافها.

من اهم نتائج الدراسة، تطبيق محاسبة المسؤولية في شركة سيقا للغلال يساهم مساهمة فعالة في تقويم وقياس الاداء، عدم تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية في شركة سيقا لا يمكنها من تحقيق اهدافها.

من اهم توصيات الدراسة، تطبيق محاسبة المسؤولية في قطاع الغلال بصورة متكاملة نظراً لاهمية هذا القطاع، الاهتمام بنظام الحوافز والمكافآت في ظل تقارير الاداء.

ركزت هذه الدراسة على اثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الاداء في قطاع مطاحن الغلال، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي بالشركات (الصناعية).

(1) محي الدين عبدالكريم الحسن محمود ، اثر تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء المالي في قطاع مطاحن الغلال ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010 م).

10) دراسة: داليا محمد التجاني محمد صالح، 2011 م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ترشيد الانفاق وتحقيق الرقابة وتطويرها وتقويم الاداء باستخدام انظمة المحاسبة التقليدية والتي توفر معلومات مالية على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل بل ان تحقيق الرقابة وتقويم الاداء والتي تعتبر من الوظائف المهمة للمنشأة يحتاج الى نظام ملائم يساعد في توفير معلومات على مستوى الاقسام الداخلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة.

هدفت الدراسة الى معالجة هذه المشكلة من خلال دراسة نظام محاسبة المسؤولية والذي يقوم على اساس تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز مسؤولية.

نبعت اهمية الدراسة من الدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة الادارية في تقديم البيانات والمعلومات التي تفيد الادارة في القيام بوظائفها الادارية ومع التوسع الكبير الذي لحق بقطاع الصناعة في السودان وتنفيذ مركزية الادارة وظهر نظام محاسبة المسؤولية ومنح التفويض والسلطة الذي تلحقه المساءلة والمسؤولية للعاملين في مراكز الاشراف والمسؤولية.

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي عند متابعة تاريخ الصناعة في السودان والمنهج الوصفي عند اجراء الدراسة الميدانية.

اخرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرضية الاولى: محاسبة المسؤولية تساعد الوحدة الاقتصادية في رفع كفاءة ادائها وفعاليتها في استغلال مواردها وذلك بتقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز اشراف ومسؤولية، الفرضية الثانية: محاسبة المسؤولية كنظام توفر المعلومات الملائمة والتي تساعد في تقويم الاداء، الفرضية الثالثة: يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على شركة بيطار وشركاؤه كنظام للرقابة على التكاليف وتقويم اداء العاملين بها.

من اهم نتائج الدراسة، ان استخدام نظام محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق رقابة فاعلة على ادارة عوامل الانتاج لتحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة، وان محاسبة المسؤولية لكي تؤدي دورها تعتمد على اربعة مقومات اساسية: هي التحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات، تحديد معايير الاداء، تصميم نظام للتقارير الرقابية، توفر نظام عادل للحوافز.

(1) داليا محمد التجاني محمد صالح ، محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الاداء ، (الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2011م).

من اهم توصيات الدراسة، ضرورة تحديد خريطة تنظيمية واضحة تحديد سلطات واختصاصات الوحدات الادارية، وضع هيكل تنظيمي واضح.

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية من حيث الرقابة وتقييم الاداء، بينما تركز الدراسة الحالية على تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية
(11) دراسة: عبدالمجيد عبدالله حماد علي، 2011م⁽¹⁾

تناول البحث محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الاداء المالي بالقطاع المصرفي السوداني حيث تمثل مشكلة البحث في عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية مما ينعكس سلبا على كفاءة ادائه المالي.

هدفت البحث الى توضيح مفهوم واهمية محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الاداء، توضيح مدى كفاءة وفعالية محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الاداء المالي بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية، توضيح مدى اهمية التقارير التي تقدمها مراكز المسؤولية المختلفة ودورها في اتخاذ القرارات الرشيدة، توضيح مدى فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية واثرها على تقييم الاداء المالي.

نبعت اهمية الدراسة من انها تسلط الضوء على محاسبة المسؤولية وتبرز دورها في تقييم الاداء المالي بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية ومدى فعاليته، كما يمكن ان تشكل النتائج منهج علمي يساعد ادارة المصرف في اتخاذ القرارات الخاصة بالادخار والاستثمار.

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث والمنهج الوصفي باستخدام اسلوب دراسة الحالة. لتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية: الفرضية الاولى، تطبيق محاسبة المسؤولية في مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية يؤثر على كفاءة ادائه وقدرته على استغلال موارده المتاحة، الفرضية الثانية، تطبيق محاسبة المسؤولية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية يؤثر علي نوعية التقارير المالية الداخلية والخارجية ويزيد من كفاءة القرارات الادارية، الفرضية الثالثة، تطبيق

⁽¹⁾ عبدالمجيد عبدالله حماد علي ، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الاداء المالي للقطاع المصرفي في السودان، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف و المحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2011 م).

اسلوب محاسبة المسؤولية يؤدي الى تقويم الاداء المالي بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية. لقد اثبتت نتائج الدراسة صحة جميع الفرضيات.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، إن تطبيق محاسبة المسؤولية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية تمكنه من ترقية ادائه وقدرته على استغلال موارده المتاحة، مشاركة المستويات الادارية المختلفة في اعداد التقارير المالية يساهم في زيادة فعالية الرقابة الادارية والمالية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية، إن تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية في مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية يساهم مساهمة فعالة في عملية تقويم الاداء المالي.

كما اوصت الدراسة بعدة توصيات منها، الاهتمام بتطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية بصورة شاملة من خلال إحكام الرقابة المالية والادارية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية، الاهتمام بالتقارير التي تقدمها مراكز المسؤولية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية، الاهتمام بوضع معايير اداء لكل مركز مسؤولية ومقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط وتحديد الانحرافات ومعرفة اسبابها ومعالجتها.

ركزت هذه الدراسة على محاسبة المسؤولية ودورها في تقويم الاداء المالي بالقطاع المصرفي السوداني (مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية)، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

12) دراسة: ميرغني ابراهيم سليمان، 2011م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ان كثير من المنشآت سواء كانت شركات مساهمة عامة ذات امكانية مالية ضخمة والتي تهدف الى تحقيق الربح او المنشآت الخدمية والتي لا تهدف الى تحقيق الربح، تعاني من عدم وجود المعلومات الملائمة التي تمكنها من صناعة القرارات الملائمة والتي تتعلق بمختلف المجالات والتي تتخذ في شأنها تلك القرارات، مما يجعل تلك المنشآت تواجه صعوبة في عملية صنع القرار.

هدفت الدراسة الى تأكيد اهمية استخدام محاسبة المسؤولية في صناعة القرارات، محاسبة المسؤولية تلعب دور مهم في وضع النماذج والقرارات، القرارات التي يعتمد في اتخاذها على نظام محاسبة المسؤولية جيدة وملائمة.

(1) ميرغني ابراهيم سليمان ، دور محاسبة المسؤولية في صناعة القرار، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة ، 2011 م).

نبتت اهمية الدراسة من انها تلقي الضوء على محاسبة المسؤولية وتبرز دورها في عملية صنع القرار والاعتماد على المعلومات التي توفرها محاسبة المسؤولية في عملية صناعة القرار وجودة وطبيعة القرارات التي تعتمد على محاسبة المسؤولية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي، المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها: محاسبة المسؤولية تؤثر في عملية صنع القرارات الادارية، المعلومات التي توفرها محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق جودة القرارات الادارية. من اهم نتائج الدراسة، ان تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد الادارة في تفعيل اداء وظائفها، ان نظام محاسبة المسؤولية يحقق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة.

من اهم توصيات الدراسة، العمل على تأهيل الكوادر بصورة اكبر للقيام بالوظائف التخطيطية وفق نظام محاسبة المسؤولية، زيادة حالة الادراك لدى المديرين لاهمية المعلومات التي ينتجها نظام محاسبة المسؤولية في قراراتهم، ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية في صناعة القرار عبر الوظائف الادارية المختلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

13) دراسة: ابوبكر محمد السنوسي كرم الله ، 2012م⁽¹⁾

تتمثل مشكلة الدراسة في ضعف الرقابة الادارية في المستويات الادارية المختلفة لديوان الضرائب وذلك لتعدد انواع الضرائب وانتشار مكاتبها بانواعها المختلفة في جميع انحاء السودان. هدفت الدراسة الى الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في عمليات اتخاذ القرارات الادارية لديوان الضرائب الاتحادي، التعرف على الاساليب العلمية والعملية في تسجيل بيانات التكاليف، اقتراح حلول للمشاكل المتعلقة بتطبيق محاسبة المسؤولية في ديوان الضرائب الاتحادي. تتمثل اهمية الدراسة في دور محاسبة المسؤولية في تفعيل الرقابة الادارية في المستويات الادارية المختلفة في ديوان الضرائب الاتحادي والذي تأتي اهمية التركيز عليه من انه احد المصادر الرئيسية للخزنة العامة في السودان.

⁽¹⁾ ابوبكر محمد السنوسي كرم الله ، محاسبة المسنولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة،

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي والمنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها، ان محاسبة المسؤولية تؤثر على اداء الوحدات المحاسبية في القطاع الحكومي، معرفة اثر تطبيق محاسبة المسؤولية على الرقابة ديوان الضرائب الاتحادي. من اهم النتائج التي توصلت لها الدراسة، تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية يساعد في ترقية الاداء وتحقيق اهداف ديوان الضرائب الاتحادي، ان اسلوب محاسبة المسؤولية يضع معايير لتقييم الاداء يؤثر على سلوك المديرين مما يدفعهم الى اظهار اقصى ما لديهم لتحقيق اهداف ديوان الضرائب.

من اهم توصيات البحث، تفعيل دور اسلوب محاسبة المسؤولية لتقويم الاداء بالمؤسسات الحكومية لما لها من اثر كبير في رفع مستوى الاداء عند تطبيقها بصورة كاملة، ان تلقى تقارير محاسبة المسؤولية الضو على المتابعة الدورية والتقارير والمقارنة وتحليل الانحرافات المهمة، التأهيل العلمي والتدريب العملي للعاملين بصورة مستمرة لمعرفة اسلوب محاسبة المسؤولية والالتزام بمعايير ادائها. ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية من حيث الرقابة وتقويم الاداء في المؤسسات الحكومية، بينما تركز الدراسة الحالية على اهمية تطبيق محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية.

14) دراسة: صابر عثمان سيد سعد، 2013م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة البحث في التساؤلات الآتية: هل يساعد تطبيق محاسبة المسؤولية في اكتشاف الانحرافات والعمل على تقويمها؟ هل تطبيق محاسبة المسؤولية في النظام المحاسبي بصورته الحالية لا يوفر معلومات كافية عن تقويم الاداء؟ ما تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية على تحفيز الموظفين لاداء واجباتهم؟

هدف البحث الى، دراسة دور محاسبة المسؤولية في تقويم اداء المصارف التجارية ن، محاسبة الادارات عن المسؤوليات المرتبطة بادائهم في كل مركز من مراكز المسؤولية على المستوى الشخصي وليست على مستوى النشاط ككل.

(1) صابر عثمان سيد سعد، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي في المصارف التجارية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2013 م).

تكمن اهمة الدراسة في اثر تفويض الصلاحيات في مراكز المسؤولية على تقويم اداء الادارة، امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية من خلال تقسيمها الى مراكز مسؤولية مختلفة.

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي، المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي التحليلي. اختبرت البحث عدة فرضيات من اهمها، تطبيق محاسبة المسؤولية تمكن المصارف التجارية من تقويم ادائها وقدرتها على استخدام مواردها المتاحة على الوجه الامثل باقصى كفاءة ممكنة، محاسبة المسؤولية تعمل على توفير معلومات محاسبية ملائمة تساعد في تقويم اداء مراكز المسؤولية المختلفة في المصارف التجارية.

من اهم نتائج الدراسة، ان المصارف التجارية تطبق محاسبة المسؤولية، وتم مجموعة من التوصيات التي تعزز تطبيق محاسبة المسؤولية منها ضرورة توجيه العاملين في المصارف التجارية وخاصة الادارة العليا بتطبيق محاسبة المسؤولية لما له من اثر في رفع مستوى الاداء والعمل على تطوير الهيكل التنظيمي للمصارف التجارية ومراكز المسؤولية فيها.

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي بالبنوك التجارية واثار تفويض الصلاحيات في مراكز المسؤولية على تقويم اداء الادارة وامكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في المصارف من خلال تقسيمها الى مراكز مسؤولية مختلفة، بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في المنشآت الصناعية.

15) دراسة: خطاب محمد سعد وداعة الله، 2016م⁽¹⁾

تناول الدراسة محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على شركة النيل للبتروكيمياويات المحدودة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن ضعف تطبيق محاسبة المسؤولية كأحد الاساليب الرقابية ينتج عنه عدم الكفاءة الانتاجية وارتفاع تكاليف الانتاج. هدفت البحث الى بيان اهمية واهداف محاسبة المسؤولية، بيان متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية على تكاليف الانتاج.

(1) خطاب محمد سعد وداعة الله، محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2016م).

نبعت اهمية الدراسة من التعرف على دور محاسبة المسؤولية في تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية في ظل تكنولوجيا المعلومات وحدة المنافسة، ومحاولة التخلص من أوجه القصور في النظم التقليدية من خلال توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات في بيئة التصنيع الحديثة.

استخدم البحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الإستنباطي لصياغة الفرضيات، المنهج الاستقرائي لاختبار فروض الدراسة، المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية. لتحقيق اهداف البحث تم اختبار ثلاثة فرضيات: الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتكاليف الانتاج، الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية والكفاءة الانتاجية، الفرضية الثالثة: محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في تخفيض تكاليف الانتاج.

توصل البحث الى العديد من النتائج منها، محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق الكفاءة الانتاجية، محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الانتاج، ومن اهم توصيات الدراسة الاهتمام بمحاسبة المسؤولية في شركة النيل للبتترول المحدودة، على الوحدات الاقتصادية الاهتمام بتوفير قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الانتاجية من خلال ادخال اساليب جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الانتاجية.

ركزت هذه الدراسة على محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية بينما تركز الدراسة الحالية على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات الصناعية

الفصل الأول

الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية

ويشمل على الآتي :

المبحث الأول : مفهوم واهداف واهمية محاسبة المسؤولية

المبحث الثاني : مقومات ومعايير اللامركزية ومراكز محاسبة المسؤولية

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية محاسبة المسؤولية

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية في القرآن الكريم:

تحتوي محاسبة المسؤولية على معاني تشير إلى المحاسبة حيث ترتبط المحاسبة في القرآن الكريم (بالحساب) حيث يحاسب كل إنسان ويجازي في ضوء ماكلف به في الحياة الدنيا ويسأل عن كل تصرفاته يوم القيامة، وذلك مصداقاً لقوله تعالى: (فَأَمَّا مَنْ أُوتِيَ كِتَابَهُ بِيَمِينِهِ * فَسَوْفَ يُحَاسَبُ حِسَابًا يَسِيرًا). (الاية 7،8 سورة الانشقاق الاية)،

وقوله تعالى: (وَكُلُّ إِنْسَانٍ أَلْمَنَاهُ طَائِرَهُ فِي عُنُقِهِ وَيُخْرِجُ لَهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مَنشُورًا * اقْرَأْ كِتَابَكَ كَفَىٰ بِنَفْسِكَ الْيَوْمَ عَلَيْكَ حَسِيبًا) (الاية 14،13 سورة الاسراء).

يستنتج الباحث من الآيات الكريمت أن الإنسان يحاسب ويساءل عن أعماله ويجازي عليها في ضوء ماكلفه الله عز وجل في الحياة الدنيا مقابل ما قام به من تصرفات، ويمارس كل فرد من ذكر وانثى في مجتمعه مجموعة من المسؤوليات التي يفرضها عليه مكان وجوده، ومحاسبته في تقصيره في ما أمره الله عز وجل ومن هذا يتضح للباحث ان المحاسبة والمسؤولية هي جزء من باب المعاملات في الشريعة الإسلامية.

ثانياً: مفهوم محاسبة المسؤولية في السنة النبوية الشريفة:

وردت أحاديث شريفة عن الرسول (ص) تشير إلى معاني محاسبة المسؤولية، إذ قال الرسول (ص): (كلكم راع، وكلكم مسؤول عن رعيته، فالإمام راع ومسؤول عن رعيته، والرجل راع في أهله ومسؤول عن رعيته، والمرأة راعية في بيت زوجها ومسؤول عن رعيته،.....⁽¹⁾). قوله عليه أفضل الصلاة والسلام: (أيها الناس إن دماءكم وأموالكم حرام عليكم إلى أن تلقوا ربكم كحرمة يومكم هذا في شهركم هذا، وانكم ستلقون ربكم فيسألکم عن أعمالکم، فمن كانت عنده أمانة فليؤدها إلى من ائتمنه).⁽²⁾

(1) د. وهبة الزحيلي، الفقه الإسلامي وأدلته، الجزء الثامن، (دمشق: دار الفكر، 2002م)، ص6198.

(2) أبوهريرة، صحيح مسلم، ص 249.

لذلك يرى الباحث في تناوله لأحاديث الرسول الكريم (ص): أنه اهتم بتوضيح المسؤولية وواجب القيام بها، وقد وضع كل شخص في موضع مسؤولية معين مسؤول عليها.

ثالثاً: تعريف المحاسبة والمسؤولية في الاصطلاح الاداري:

تعريف المحاسبة في الاصطلاح الاداري: تعرف بأنها، عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات.⁽¹⁾ ينطبق هذا التعريف على جميع أنشطة إنتاج وتوصيل المعلومات في مختلف أنواع المشروعات مهما اختلف شكلها القانوني او طبيعة النشاط الذي تمارسه، ويقصد بمن يستخدمون المعلومات المحاسبية كل الجهات التي يكون من المتوقع ان تستخدم تلك المعلومات في عملية الدراسة والتحليل والتقييم واتخاذ القرارات.

تعريف المسؤولية في الاصطلاح الاداري: تعني محاسبة الافراد عما يتخذون من قرارات تتعلق بدائرة النشاط المسؤولين عنها.⁽²⁾

وهي بذلك تعني استخدام السلطة التي تم تفويضها، وقرار الشخص الذي اعطى السلطة بأن الشخص الاعلى منه سوف يعمل على تقويم أدائه مقابل السلطة التي منحت له لاداء ذلك العمل المعين.

تعريف محاسبة المسؤولية:

عرفت محاسبة المسؤولية بأنها: (نظام عملي شامل يربط بين التنظيم الاداري والنظام المحاسبي من خلال تقسم المشروع الى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الاداء بالافراد المسؤولين عن هذا الاداء، من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء، بما يساعد في عمليات التخطيط و التنظيم الرقابة وتقييم الاداء)⁽³⁾.

(1) د. احمد محمد نور، المحاسبة المالية، (جامعة الاسكندرية)، 2000م، ص9.

(2) د. ليستراي هيتجر. د.سيرج ماتولنتش، المحاسبة الادارية، ترجمة د. احمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000م)، ص 455.

(3) أ.د مؤيد محمد الفضل، د.عبدالناصر ابراهيم نور، المحاسبة الادارية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة

2002م) ص ص 375 - 376

كما عرفت بأنها: (العمليات الادارية الخاصة بتوفير المعلومات التي تساعد على رقابة العمليات وتقييم الاداء)⁽¹⁾.

كما عرفت بأنها: (تدور حول مبدأ التقرير عن اداء مراكز المسؤولية، لذلك يتطلب تطبيق اي نظام لمحاسبة المسؤولية ضرورة تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مجموعة من الوحدات الادارية والتي تحدد لكل منها سلطاتها ومسؤوليتها، ويطلق على هذه الوحدات الادارية اسم مراكز مسؤولية، ويحدد لكل مركز من مراكز المسؤولية هدفاً يتعين تحقيقه، كما تحدد مقاييس لكفاءة الاداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية، يتضمن نظام محاسبة المسؤولية نظام للتغذية العكسية بما يكفل للدارة العليا فرض رقابة فعالة على مراكز المسؤولية) كما عرفت أيضاً: (بان كل مدير وبغض النظر عن مستواه يكون مسؤولاً عن مركز مسؤوليته، مركز المسؤولية هو جزء او وحدة فرعية من التنظيم، بحيث يمكن مساءلة مديره عن مجموعة من الانشطة المحددة به، وكلما ارتفع المستوى الاداري للمدير كلما زاد عدد التقارير التي ترفع له من مرؤوسه كما ان المحاسبة الادارية هي نظام يقيس الخطط بواسطة الموازنات والاداء بالنتائج الفعلية لكل مراكز مسؤولية)⁽²⁾.

كما عرفت بأنها: (نظام لاعداد تقارير الاداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدي والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات او مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الاهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف او الأهداف المقرر له ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة أدائه من خلال ما يحقق من نتائج)⁽³⁾.

كما عرفت بأنها: (نظام يهدف الى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة، مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدماً ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء الشخص وقدرته على التحكم في التكلفة)⁽⁴⁾.

(1) د. احمد حسين علي حسين، المحاسبة الادارية المتقدمة، (الاسكندرية — الدار الجامعية، 2002 — 2003م)، ص132.

(2) تشارلس هورنجون واخرون، محاسبة التكاليف، مدخل اداري، الجزء الاول، تعريب د. احمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر 2003م)، ص316.

(3) د. عبدالحى مرعي، التكاليف في مجالي الرقابة والتخطيط، (الاسكندرية: مكتبة ومطبعة الشعاع الفنية، 1999م)، ص176.

(4) احمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية، التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع،

2011م)، ص326.

كما عرفت بأنها: (نظام يقيس خطط واداء كل مركز من مراكز المسؤولية، او بمعنى آخر هي نظام يجمع ويرفع تقارير بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالمدخلات والمخرجات المخططة والفعالية لمراكز المسؤولية وذلك للمستويات العليا).

يستنتج الباحث من خلال التعريفات أعلاه ان محاسبة المسؤولية هي:

1/ انها محاسبة الافراد عن اداء واجبات او مسؤوليات محددة.

2/ انها جزء من النظام الاداري في المنشأة، لذلك يتم تقسيم المنشأة الى عدة اقسام (مراكز) وتفويض السلطة لمدراء هذه الاقسام لاتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المراكز، ومن ثم تحديد لمدير كل مركز حدوده و سلطته ومسؤوليته.

3/ هي نظام يقوم على أساس تقسيم المنشأة الى مراكز مسؤولية ، وتفويض السلطات والصلاحيات اللازمة لتنفيذ الاعمال الموكلة لكل مركز مسؤولية بهدف تحقيق رقابة فعالة وتقويم أداء كل مركز مسؤولية ومحاسبته في ضوء المعايير الموضوعية مسبقاً وعمل التقارير والرقابة اللازمة عن أداء ذلك المركز.

4/ انه لا بد من وجود هيكل تنظيمي داخل المنشأة مقسم إلى وحدات إدارية، بحيث تفوض للمديرين سلطة لإتخاذ بعض القرارات، ومن ثم مسألة المدير عن نتائج قراراته.

5/ هي نظام رقابي يركز على تصرفات الافراد في انشاء التكاليف، والكل في حدود السلطة الممنوحة له والمسؤوليات المرتبطة بها.

6/ هي محاسبة الافراد عما يتخذون من قرارات في حدود سلطتهم ومتعلق بدائرة نشاطهم المسؤولين عنه.

7/ يقسم المنشأة الى عدة ادارات ويتم تفويض السلطة لمديري هذه الادارات لاتخاذ القرارات، ولكي تتعرف ادارة المنشأة على اداء كل مدير من مديري الاقسام فإن الادارة تحتاج الى نظام يتم من خلاله مسائلة و محاسبة المسؤولين الذين فوضت إليهم السلطة لتحقيق اهداف المنشأة، ويكون قياس اداء المديرين بواسطة إعداد تقارير عن كل مدير مسئول.

بناءً على الاستنتاج أعلاه يعرف الباحث محاسبة المسؤولية بأنها: نظام رقابي متطور له جوانبه الادارية والمحاسبية، يساعد في تقويم اداء الافراد والمسؤولين في مراكز المسؤولية وترشيد استخدام الموارد لحماية الاصول في المؤسسة، ومن ثم يساعد في تحقيق الاهداف والخطط العامة للمؤسسة

بصورة تفصيلية باكثر كفاءة وفاعلية، كما يساعد الادارة العليا في تقييم الاداء وتحديد الانحرافات ومن المسؤول عنها بصورة دقيقة، وذلك بالتحديد الواضح لمراكز المسؤولية ومستويات وسلطات الافراد المسؤولين عن هذه المراكز، وتحديد التكاليف القابلة للرقابة ومعايير الاداء السليمة. ويتم تصميمه في ظل النظام اللامركزي، والذي بموجبه يعد كل قطاع او مركز مسؤولية وحدة ادارية لامركزية تتمتع بحرية اتخاذ القرارات بالحدود التي يسمح لها نشاطها.

لذلك عند كبر حجم المنشأة وصعوبة ادارتها بواسطة فرد واحد مركزياً، فإن هناك ضرورة لتفويض السلطات والصلاحيات التي تمكن مديري المراكز من اداء مهامهم ويتحملون المسؤولية عما يترتب على قراراتهم من نتائج، ومن ثم محاسبتهم وفقاً للمسؤوليات المسندة إليهم.

رابعاً : نشأة وتطوير محاسبة المسؤولية :

ان فكرة محاسبة المسؤولية قديمة جداً، فقد وجدت بوجود الانسان فكان الانسان يكلف بأداء عمل معين ثم تتم محاسبته على نتيجة اداء هذا العمل، على الرغم من ذلك فإن محاسبة المسؤولية كأسلوب (اداري - محاسبي) حديثة العهد نسبياً في الفكر المحاسبي، حيث ترجع أولى البحوث فيها عام 1952م، حيث قام John. A. Higgins بكتابة أول مقال بعنوان محاسبة المسؤولية واعتبرت هذه المقالة اول اطار علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية، وتبعته مقالات اخرى وبحوث عديدة لكتاب اخرين كانوا يشيرون دائماً الى مقالة Higgins (تعتبر محاسبة المسؤولية مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تغيير نظرية المحاسبة، ومبادئها المقبولة عموماً ويتطلب تطبيقها فقد إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير بحيث يصبح مفصلاً وشاملاً لجميع اوجه أداء الوحدة الاقتصادية، ويتدرج من المستوى الإداري الأدنى الى المستوى الأعلى في الهيكل التنظيمي).

تعد محاسبة المسؤولية على فرضية اساسية وهي أن الأفراد يجب ان يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم وعن أداء مرؤوسيههم، لذا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والبيانات الفعلية بالمسؤوليات لكي يمكن أداء تقارير المحاسبة وتقييم الأداء لهذه المسؤوليات كلاً على حدة.

يرى الباحث ان نشأة محاسبة المسؤولية ترتبط بتواجد الإنسان حيث ان كل إنسان عاقل يتحمل مسؤولية نفسه كشئ أساسي كما ان هنالك مسؤوليات يتحملها الشخص تجاه الاخرين.

كما نجد ان محاسبة المسؤولية ذكرت في القرآن الكريم قال الله تعالى: (إِنْ أَحْسَنْتُمْ أُحْسِنْتُمْ لَأَنْفُسِكُمْ وَإِنْ أَسَأْتُمْ فَلَهَا) (الاية 7، سورة الاسراء الاية).⁽¹⁾

كما انها ذكرت في السنة النبوية المطهرة، عن ابن عمر رضي الله عنه، ان النبي صلى الله عليه وسلم قال: (كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته....)، وتعتبر محاسبة المسؤولية كنظام محاسبي واداري حديثة نسبياً وتتطور مع تطور الفكر الاداري والمحاسبي وذلك لانها مذيح من النظام الاداري والمحاسبي

خامساً: خصائص محاسبة المسؤولية :

تتمثل خصائص محاسبة المسؤولية في الاتي:⁽¹⁾

1. تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والادوات التي تستخدم لقياس كفاءة الاشخاص والاقسام في المنشأة وذلك لتحقيق الاهداف المطلوبة.ال
2. ان محاسبة المسؤولية هي تحديد مراكز اتخاذ القرارات المختلفة في المنشأة وربط التكاليف والايادات و الالتزامات بكل مدير مسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بيها.
3. تعد محاسبة المسؤولية نظاماً يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الاداري القائم في الوحدة الاقتصادية، ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الادارية في الهيكل التنظيمي، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها.
4. تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الربط بين الاداء الفعلي و المخطط ، وتحديد الانحرافات وتحلي لها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها و تصحيحها.

يرى الباحث ان خصائص محاسبة المسؤولية تنبع من انها وسيلة لقياس أداء المديرين والعاملين بمراكز المسؤولية من خلال تقسيم المنشأة الى مراكز وتقسيم المهام داخل تلك المراكز وربطها بهدف

(1) د. ابراهيم عمر ميدة ، نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة الصناعية الإدارية واقع وتطلعات ، مجلة دمشق ، العدد 19، 2003م، ص 325.

المنشأة، و وضع موازنات تخطيطية كأداة لقياس ورقابة لتحقيق الاهداف الموضوعية وربطها بالأداء الفعلي وكذلك الربط بين النظام المحاسبي الاداري لان محاسبة المسؤولية تطبق في ظل نظام الادارة اللامركزية وتفويض السلطة.

سادساً: أهمية محاسبة المسؤولية

ان كبر حجم المنشآت واتساع اعمالها يؤدي الى عدم قدرة شخص واحد على اتخاذ كافة القرارات الادارية اللازمة لإدارتها، وعليه لابد من تفويض بعض السلطات والصلاحيات للمستويات الادارية الأدنى مع تحديد مسؤولياتها، لذلك تقسم المنشأة الى وحدات إدارية يسهل إدارتها بواسطة مديري هذه الوحدات ومن ثم يتحملون المسؤولية عن ما يترتب على قراراتهم واداراتهم من نتائج، لذلك يتم اعداد التقارير الإدارية اللازمة الكافية لقياس أداء الادارة ومحاسبتهم وفقاً للمسؤوليات المنوطة بهم، ومن ثم معرفة الانحرافات التي حدثت و معالجتها لتحقيق اهداف المنشأة اي انها أداة رقابية.

من هنا تكمن أهمية محاسبة المسؤولية في الاتي (1) :

- 1/ انه نظام يجمع بين نظام محاسبي واداري، فهو بهذا يعمل على تفعيل نظريتي المحاسبة والادارة كما يعمل على تفعيل الجانب التطبيقي في المحاسبة والادارة.
- 2/ انه يعمل على تأكيد صلاحية اللامركزية في الاداء من خلال تفويض السلطات في اتخاذ القرارات حسب الامكانيات والظروف المتاحة لكل فرد داخل مركز المسؤولية.
- 3/ انه ينظم انسياب المعلومات المالية وغير المالية في المنظومة الادارية للمنشأة من أعلى الى ادنى، مثل تدرج اهداف المنشأة من الادارة العليا الى مراكز المسؤولية ومن ثم الى كل فرد في المركز.
- 4/ انه يعتبر مرجعاً مهماً لحفظ الاداء المالي للمنشأة، حيث ان الدورة التي تتبع في رفع وتحليل تقارير الاداء من كل مركز مسؤولية يمكن حفظها لفترات طويلة في شكل نسب مالية وارقام سهلة وبسيطة، وبالتالي يمكن مقارنتها ببعضها البعض لدراسة التطورات في اداء المنشأة المالي.
- 5/ انه يعتبر نظاماً فعالاً في قياس الاداء يمكن من خلاله تقويم اداء العاملين في المنشأة وذلك بالاستفادة من ان النظام يعكس ما انجزه العامل فيما اوكله إليه من اهداف.

(1) حمزة الشيخ محمد صالح ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمصارف السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان

للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2007م)، ص 24.

6/ التنظيم (المنشأة) مقسم الى وحدات او دوائر نشاط ذات احجام يمكن ان يسهل ادارتها.
7/ اتخاذ القرارات يتم عند ذلك المستوى الذي يكون عنده كل مدير اكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره ويمكن ان يتم بسرعة وكفاءة اكثر وفي الوقت المناسب.
يرى الباحث ان اهمية نظام محاسبة المسؤولية تدور حولة خدمة الادارة العليا للمنشأة وتحقيق اهداف التنظيم، مما يساعد على تحقيقها بطريقة سليمة، ان اتخاذ القرارات تاتي في الزمن المناسب خصوصاً في حالة وقوع الانحرافات.

سابعاً: اهداف محاسبة المسؤولية:

تهتم محاسبة المسؤولية بتحقيق مجموعة من الاهداف اهمها:

- 1/ تمكين المستويات الادارية المختلفة والمسؤولين عن وحدات الاشراف والمسؤولية من الرقابة على عناصر التكاليف في كل مركز من مراكز المسؤولية، على اساس التكاليف التي يمكن للمشرف او المسؤول من مركز المسؤولية ان يتحكم فيها.
- 2/ تساعد على تقويم الاداء الخاص بكل مستوى من المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي للمنشأة وتقويم اداء المنشأة ككل.
- 3/ تهدف الى تطبيق نظام للحوافز والعمل على خلق روح المنافسة والابتكار بين مركز المسؤولية والمنشأة.
- 4/ تهدف الى الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الاداري وذلك بتبويب وتجميع عناصر التكاليف والايادات لكل مركز مسؤولية على حدة، ويتم ذلك على الاساس المعياري كخطة او موازنة لكل مركز مسؤولية وعلى الاساس الفعلي ايضاً لممارسة الرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين الخطة والمنفذ فعلاً بهدف معرفة الانحرافات وتشخيص اسبابها واتخاذ الاجراء اللازم لتلافي نواحي القصور مستقبلاً.
- 5/ العمل على تقسيم المنشأة الى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز مسؤولية لتسهيل مهمة اتخاذ القرارات.
- 6/ ايجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والايادات بين الاشخاص المسؤولين عن حدوث تلك التكاليف والايادات وهذه العلاقة هي اساس الحكم والمساءلة الموضوعية وفقاً لذلك يتم تقسيم التكاليف

والايرادات الى بنود قابلة للتحكم والرقابة وهي البنود التي يمكن المساءلة عنها، وبنود غير قابلة للتحكم والرقابة.

7/ يمكن محاسبة المسؤولية من احكام الرقابة عند المنبع مما يؤدي الى تحقيق رقابة فاعلة لأنها تمكن تتبع بنود التكاليف والايادات في النقطة التي تحدث فيها لكل مركز مسؤولية.

8/ تساعد محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء الخاص بكل مستوى من المستويات الادارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقويم اداء الوحدة الاقتصادية.

9/ تساعد محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الادارة بالاهداف وذلك عن طريق الربط بين الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية، وتعد الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية هدفاً تسعى المراكز الى تحقيقه عن طريق مقارنة النتائج المتحصل عليها بالاهداف المحددة مسبقاً تؤدي محاسب المسؤولية الى تطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء ، فلكل مركز مسؤولية او مستوى اداري بالمنشأة لا يراقب من العمليات إلا ما هو موكلة إليه. كما ان مبدأ الادارة بالاستثناء يعني عدم تبليغ الادارة الأعلى إلا عند الضرورة، بمعنى عند وجود خطر او انحراف يستدعي تدخل الادارة الأعلى لمعالجة الامر. يرى الباحث ان اهداف محاسبة المسؤولية معظمها تدور حولة تعزيز عملية الالتزام بالوائح العمل الموضوعة في المنظمة، وتقسيم المنشأة الى مراكز او نشاطات ، وحماية الاصول وترشيد استخدامها و معرفة الانحرافات في الاداء ومن المسؤول، ونجد ان كل هذا من صميم اهداف الرقابة الداخلية، مما يؤكد ان نظام محاسبة المسؤولية يدعم عملية الرقابة الداخلية بل يمثل الركيزة الاساسية لعملية الرقابة الداخلية.

ثامناً : خطوات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية :

يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في اي مؤسسة بإتباع الخطوات التالية:⁽¹⁾

1- اعداد تقارير الاداء على اساس هرمي بحيث تتدفق التقارير من أسفل الى أعلى وبالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من المستويات التنظيمية، وتتضمن هذه التقارير مقارنة تبين البيانات الفعلية و البيانات المقدرة والانحرافات غير المفضلة لكل مركز مسؤولية، وتتم دراسة هذه الانحرافات ومعرفة اسبابها لاتخاذ القرارات و معالجتها.

(1) د. سليمان عطية ، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفاعلية الإدارة ، دورية الإدارة العامة ، (الرياض : الإدارة

العامة ، المجلد 27 ، العدد 57 ، مارس ، 1988م)، ص 10.

2- وضع نظام محاسبي يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الاداء الفعلي على اساس مراكز المسؤولية.

3- تفصيل الخطط على اساس مراكز المسؤولية، بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز منها ثم وضع الموازنة لكل مركز حيث تستخدم هذه الموازنة لقياس الاداء والانجاز لمدير هذا المركز أو للمدير نفسه.

4- حصر عناصر التكلفة او الايرادات او الاستثمارات التي يمكن لكل مركز من مراكز المسؤولية او مراكز اتخاذ القرارات التحكم في مقدارها، والتي تعتبر بالتالي خاضعة لسلطة مركز المسؤولية من ثم يعتبر مسؤولاً عنها.

5-دراسة التنظيم الاداري والمستويات الادارية المختلفة وتحديد احتياجات كل منها لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.

6- تحديد مراكز اتخاذ القرارات في التنظيم، وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة وتعتبر هذه بمثابة مراكز للمسؤولية والتي يصمم نظام محاسبة المسؤولية على اساسها. يرى الباحث الى ان نظام محاسبة المسؤولية الذي يتلاءم مع التنظيم الاداري لشركة معينة قد لا يتلاءم مع احتياجات شركة اخرى لاختلاف التنظيم لهذه الشركة، اي يتم تفصيل نظام محاسبة المسؤولية لأي مؤسسة بشكل يتفق مع التنظيم الاداري لهذه المؤسسة.

تاسعاً: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية :

تمتاز الوحدات التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية بعدة مزايا منها مايلي:⁽¹⁾

1- خلق الشعور بالوعي بالتكاليف عند اقل مستوى اشرافي مسؤول في التنظيم ، ونظراً لأن معظم بنود التكاليف يمكن للمستويات الدنيا مراقبتها ولا تسمح التقارير المرفوعة للمستويات الادارية العليا بإمكانية الرقابة عليها.

2- ان الميزة الكبرى لمحاسبة المسؤولية هي امكانية الرقابة على مختلف العمليات والايرادات وذلك بالتعرف على الانحرافات واتخاذ الاجراءات الصحيحة.

3- توفير الدافع للإصلاح الاداري و المالي، حيث ان المساءلة وبشكل موضوعي ستؤدي الى النقاش والحوار المفتوح بحثاً عن الافضل وتأثير ذلك على الجميع فيما لو كانت هنالك جدية في التطبيق.

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، د. رضوان حلوة حنان ، المحاسبة الإدارية ، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع 2002م)، ص ص 415 - 416.

4- يجعل الاشخاص مدركين باهمية المعلومات المالية والكمية في قراراتهم، ثم ترشيد الانفاق واحتواء التكاليف سواء كانت تحت مسؤوليتهم او ليس تحت مسؤوليتهم ولكن يراد للقسم او مركز المسؤولية الاهتمام بها للتأثير على من بيده القرار بحثاً عن تحسين الاداء.

5- يساعد في تقويم اداء الوحدة الاقتصادية من القاعدة الى القمة وذلك عن طريق استخدام معايير الاداء تختلف حسب المستوى التنظيمي الاداري فكلما اقتربنا من القاعدة كان التقويم على اساس معايير تفصيليا كمية، وكلما اقتربنا من قمة التنظيم كانت المعايير شاملة وترتبط بمدى تحقيق الاهداف العامة، فكفاءة مركز المسؤولية تؤدي في النهاية الى كفاءة الوحدة الاقتصادية ككل.

6- ان توسيع مسؤولية المدير (مدير مركز المسؤولية)، ومنحه سلطات اكبر لاتخاذ القرارات يؤدي الى تحقيق الرضا الوظيفي إليه وخلق حوافز ايجابية نحو اداء افضل ودفعه الى بذل اقصى مجهود لتحقيق الخطة المطلوبة.

7/ توضح للادارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات اكبر.

8/ تمكن المستويات الادارية المختلفة في التنظيم من التعرف على مسؤولياتهم والعناية بها.

9/ تمكن الادارة من اتخاذ القرارات المختلفة حول مفهوم تحليل التكلفة والربح والشراء ام الصنع والاستمرار في تشغيل المركز او الاستغناء عنه او شراء خدمات من الخارج.

10/ تؤدي الى المساعدة في اكتشاف الشخصيات الصالحة لقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات.

يرى الباحث ان لمحاسبة المسؤولية فوائد كثيرة من تخفيض وتخصيص لتكاليف الانتاج وضبط للجودة ورقابة الاداء.

عاشراً: معوقات تطبيق محاسبة المسؤولية:

تواجه محاسبة المسؤولية عدة معوقات في تطبيقها منها: (1)

1. ضرورة فصل ايرادات ومصروفات كل مركز مسؤولية على حدة من اجل تقييم انجازه بشكل عادي وسليم تمكن الصعوبة عندما يكون هنالك تداخلاً بين اعمال المراكز او عندما لا يكون هنالك سيطرة كاملة للمراكز على بعض الايرادات او المصروفات او الاستثمارات وكل هذه الصعوبات تلجأ للإدارة العليا الى الاخذ بالاعتبار فقط الايرادات والمصروفات والموارد التي تقع تحت سيطرة مدير المركز وتجاهل الاشياء الاخرى التي تقع خارج سيطرته.

(1) هينجر ليستراي ، سيرج ماتولتش ، مرجع سابق ، ص 457.

2. توزيع الاصول المشتركة بين المراكز المختلفة فكيفية توزيع هذه الاصول بين المراكز المستقلة بطريقة مقبولة لدى الجميع تمثل احد الصعوبات في تطبيق محاسبة المسؤولية.

3. مصادر التمويل والتي في الغالب لاتقع تحت سيطرة مدير المركز فكيفية تحميلها والتميز عند تقييم الاداء بين مركز ممول داخلياً و اخر ممول بقروض خارجية تمثل مشكلة في تطبيق محاسبة المسؤولية.

يرى الباحث ان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يحتاج الى مديرين ذوي كفاءة عالية وصعوبة الوصول على هؤلاء المديرين الامر الذي يعيق تطبيق هذا النظام ، وكذلك نجد ان تطبيق محاسبة المسؤولية تزداد فيه تكاليف الاجور والمرتبات وذلك لكثرة المديرين في المنشأة لأن كل قسم انتاج او مركز خدمات به مدير له متطلبات والتزامات تجاه المنشأة.

حادي عشر: فرضيات محاسبة المسؤولية :

محاسبة المسؤولية بصفة عامة تقوم على عدة فروض اساسية منها:(1)

1. ان كل مدير يجب ان يتحمل مسؤولية الانشطة التي تتم داخل دائرة السلطة التي تدخل في نطاق تحكمه.
 2. ان كل مدير يجب ان يسعى جاهداً لتحقيق الاهداف والغايات المرجوة منه.
 3. يجب ان يشترك كافة رجال الادارة في وضع وتقرير الاهداف التي يبنى عليها سيتم محاسبتهم وتقييم ادائهم.
 4. كما ان هذه الاهداف يجب ان تكون ممكنة التحقيق في ظل اداء فعال وكفاء.
 5. ان تصل تقارير الاداء والتغذية العكسية للمعلومات كل مدير بسرعة وفي الوقت المناسب.
 6. يجب ان يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم ونمو المنشأة واضحاً ومفهوماً.
- توصل الباحث من خلال هذه الفرضيات ان محاسبة المسؤولية اسلوب إداري ومحاسبي مع اهمية وجود هيكل تنظيمي واضح يربط بين المساءلة المحاسبية بمراكز الاشراف والمسؤولية المحددة للهيكل التنظيمي لقيام نظام رقابي فعال لقياس تقويم الاداء بالنسبة للوحدات، ومن هنا تظهر ضرورة خريطة تنظيمية واضحة تبين سلطات واختصاصات الوحدات الادارية المختلفة التي تتكون منها المنشأة، وتصميم اسلوب محاسبة المسؤولية باعتبار انهما يمثلان متلازمان يعتمد كل منهما على الاخر.

(1) هينجر ليستراي، سيرج ماتولتس، مرجع السابق ، ص 456.

ان اسلوب محاسبة المسؤولية من الجانب الاداري يعمل على تحقيق الرقابة على الاداء، اما الجانب المحاسبي يهدف الى تصميم نظام محاسبي يعتمد على المبادي المحاسبية المتعارف عليها ونظرياً وتطبيقياً لذلك يكون اسلوب محاسبة المسؤولية قد ربط بين التقارير المحاسبية وبين الاشخاص المسؤولين في جميع مستويات الادارة في المنشأة.

يرى الباحث ان الهدف الرئيسي لمحاسبة المسؤولية هو تقييم اداء المديرين والعاملين والرقابة عليها بمختلف مستوياتهم الإدارية المختلفة لمحاسبتهم عن نتيجة أداء أعمالهم مقارنةً بالاداء المخطط، سواءً كان هذا الاداء مرتبطاً بالانشطة الصناعية أو الحكومية أو غيرها من الانشطة التي تمارسها الوحدات الاقتصادية لاستمرار تحسن مستوى كفاءة الأداء.

من هنا زادت أهمية محاسبة المسؤولية التي عن طريقها يمكن اعداد تقارير الأداء لقياس كفاءة وفاعلية المستويات الادارية المختلفة في ضوء السلطات الممنوحة لهم، ومن ماتقدم يتضح للباحث ان محاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية اساسية وهي أن الأفراد يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم.

المبحث الثاني

مقومات ومعايير اللامركزية ومراكز محاسبة المسؤولية

أولاً : مقومات محاسبة المسؤولية :

ان مقومات اي نظام هي عبارة عن الاسس والادوات والاجراءات التي يركز عليها هذا النظام المحاسبي في التطبيق العملي، بالرغم من خصوصية تطبيق كل نظام محاسبي في الحياة العملية تبعاً لطبيعة تنظيم المنشأة واسلوب اداءها وعملها فإن هنالك مقومات مشتركة في اي نظام لمحاسبة المسؤولية.

مقومات محاسبة المسؤولية تتمثل في الاتي :⁽¹⁾

1/ هيكل تنظيمي جيد ومفهوم :

لا بد من تعريف الهيكل التنظيمي للمنشأة (هي شكل بياني لهيكل التنظيم الاداري للمنشأة يحدد الخطوط الرسمية للاتصال والتقرير والمسؤولية بين المديرين).

بحيث تتضح في هذا الهيكل التنظيمي الاهداف العامة للوحدة الاقتصادية وللمراكز التي تتألق منها وكذلك المهام ومعالم الصلاحيات والمسؤوليات، بالإضافة الى وضوح السياسات والاجراءات من ناحية المتطلبات التنظيمية.

يعد الهيكل التنظيمي بالنسبة للوحدات الاقتصادية محوراً أساسياً يبني عليه نظام محاسبة المسؤولية فيها، الامر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى المقومات الاساسية لهذا النظام ويساعد كذلك في في إلغاء التعارض في الاهداف والاستخدام الامثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى.

2/ تحديد مراكز المسؤولية :

هذا يتطلب وجود هيكل اداري واضح يتناول بالتفصيل تحديد المستويات في وحدات ادارية مستقلة وتحديد السلطات ومدى مركزيتها أو لامركزيتها لكل مستوى اداري او مركز مسؤولية على حدة مع توضيح الاتصالات في التنظيم ككل، سواء الاتصالات الرأسية حسب تسلسل المراتب او الإتصالات الأفقية حسب التخصص الوظيفي وبصورة يراعي فيها تكون السلطة مع المسؤولية لتكون عملية التقييم والمساءلة و موضوعية.

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق، ص 416.

ان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب إجراء عملية حصر تام للتكاليف والإيرادات والانتاج والخدمات وغيره من متطلبات نشاط الوحدة او مركز المسؤولية تساعد عملية الحصر السابقة في تحقيق عدة اهداف منها: (1)

الرقابة على تكاليف الانتاج واستخدام عوامل الانتاج على مستوى الاشراف والمسؤولية.
أ/ توفير البيانات والمعلومات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكاليف.

ب/ مساعدة الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات المختلفة.

3/ دليل حسابات موحد في مراكز المسؤولية:

بحيث يكون هذا الدليل متناسقاً مع الهيكل التنظيمي الموافق عليه، ويجب ان يراجع بصفة دورية ليتلاءم مع التنظيم الإداري القابل للتطوير، مع ضرورة استخدام اسلوب الترميز المناسب لكي تعطي التقارير المناسبة بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب.

4/ تحليل الانحرافات في مراكز المسؤولية وتحديد المسؤول عن حدوثها:

ويقصد بتحليل الانحرافات، دراسة ما يتم اكتشافه وتحليله عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية، ويعني حدوث الانحرافات، ان الاداء الفعلي قد انحرف أن ما هو مخطط له، ان تحليل الانحرافات على أساس تحديد المسؤولية عن حدوثها يتطلب أولاً إجراء المقارنة بين الأداء المخطط الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المختلفة وتحديد الانحرافات.

5/ قياس الأداء الفعلي باستخدام النظم المحاسبية المختلفة:

يتطلب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية توافر نظام محاسبي مالي أو تكاليفي أو إداري، ملائم وفعال، يساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لمختلف أنشطة الوحدة الاقتصادية على مستوى كل مركز مسؤولية:

أ- نظام المحاسبة المالية: يهدف هذا النظام إلى هدف المحاسبة المالية والذي يتجلى بإظهار نتيجة الأعمال الفعلية للوحدة الاقتصادية عن الفترة المالية وتصوير المركز المالي لها عن تلك الفترة.
ب- نظام محاسبة التكاليف: تعد محاسبة التكاليف محاسبة تحليلية، حيث إنها تعالج كل فرع من فروع

(1) د. ابراهيم عمر ميده ، مرجع سابق ، ص 332.

النشاط الإقتصادية وكل إدارة من إدارات الوحدة الإقتصادية على حدة بقصد تحديد ربحية النشاط أو الإدارة أو السلعة أو الخدمة.

6/ تحديد معايير لتقييم الأداء:

هي معايير لتقييم الأداء تؤثر على سلوك المديرين بما يدفعهم إلى إظهار أقصى ما عندهم لتحقيق أهداف الشركة ككل، فكل شخص يطلب منه تنفيذ عمل معين يرغب أن يبدو أحسن ما يكون في هذا العمل، ولذلك عندما يتم تقييم المدير بناءً على معيار معين فسيعمل هذا المدير بطريقة تمكنه من تحقيق هذا المعيار بأحسن ما يمكن منها (1)

7/ تصميم نظام التقارير الرقابية:

يصمم نظام التقارير الرقابية وفقاً لنظام المسؤولية وبشكل يتطابق مع النظام المحاسبي ومع الهيكل التنظيمي للمنشأة، فالتقارير الرقابية الدورية هي وسيلة الاتصال بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنظمة وتوضيح المشاكل والصعوبات التي تواجه الإدارة في مراكز المسؤولية أثناء التنفيذ وكذلك حجم الانحرافات عن الخطة الموضوعية وتشخيص أسباب هذه الانحرافات (انحرافات عشوائية او انحرافات جوهرية مسببة، انحرافات ادارية او انحرافات لا ادارية، انحرافات ناجمة عن عوامل خارجية او عوامل داخلية) لتبليغ الادارة العليا بالاستثناء عند الضرورة. (2)

8/ وجود أنظمة تخطيطية ورقابية وربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية:

من أهم الأهداف التي يسعى نظام محاسبة المسؤولية في تحقيقها، هو هدف الرقابة على التكاليف والتي تتطلب بدورها وجود أنظمة تخطيطية تقوم على أساس وضع موازنة تقديرية لكل مركز مسؤولية في بداية كل فترة، ومقارنة النتائج الفعلية بما ورد في الموازنة بغرض تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية وتحديد الإنحرافات والأشخاص والمسؤولين عن حدوثها.

(1) احمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص 132.

(2) د. جبرائيل جوزيف كحالة ود. رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص، 417.

9/ وجود نظام حوافز فعال :

يعد نظام محاسبة المسؤولية عديم الفائدة إذا لم يتضمن نظاماً فعالاً للحوافز يكفل للعاملين في الوحدة الاقتصادية مقابلاً للأداء المتميز، وكذلك في حال تنفيذه وفقاً للمعايير الموضوعية أو الخطط المرسومة. ويعتبر احد المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية من أهمها: (1)

أ- زيادة نواتج العمل في شكل كميات إنتاج ومبيعات أرباح.

ب- تخفيض الفاقد في العمل من تخفيض تكاليف وكمية الخامات وتخفيض الفاقد في الموارد البشرية وغيرها.

ج- إشباع احتياجات العاملين.

د- إشعار العاملين بروح العدالة داخل المنظمة.

يرى الباحث ان مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية هي الاساس لنجاح هذا النظام من تحديد لمركز المسؤولية وتقسيم للمهام في كل مركز مسؤولية وفي ضوء تطبيق هذا النظام يمكن الادارة العليا من تحقيق اهدافها التي تتمثل في اهداف المنشأة ككل من خلال تحديد معايير محددة لاداء كل قسم وسهولة الرقابة على التكاليف والأداء ومعرفة مدى كفاءة كل انسان.

ان مقومات محاسبة المسؤولية تكمن في جودة الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والسلطات لكل مركز مسؤولية وتصميم نظام للتقارير الرقابية لمعرفة نتائج مراكز المسؤولية مع وجود نظام محاسبي موحد لجميع مراكز المسؤولية، و كذلك ربط الاداء المخطط بمراكز المسؤولية وقياس الاء الفعلي بالمخطط من خلال الموازنات التخطيطية والنظم المحاسبية، وتحديد معايير لتقييم نتائج اعمال كل مركز ورقابة اداءه للتعرف على الانحرافات الموجودة واسبابها وتحليلها ومن المسؤول عنها ومعالجتها، وكذلك توفير نظام عادل وفعال للحوافز.

(1) ابراهيم عمر ميده ، مرجع سابق ، ص ص ، 332 - 335.

ثانياً : مفهوم اللامركزية ومراكز المسؤولية

(أ) مفهوم اللامركزية :¹

تنقسم المنشآت من حيث القرار إلى نوعين، منشآت مركزية ولامركزية. وتعني المركزية ان يتم اتخاذ القرارات من قبل الادارة العليا وتقوم الإدارات الوسطى والدنيا بالتنفيذ، بينما اللامركزية تعني ان يتم اتخاذ القرارات من الاقسام المختلفة بالمنشأة، وحيث ان المنظمات تقوم على البشر فإن الادارة تحقق اهدافها بالعمل من خلالهم، ويحدث هذا من خلال إنشاء هيكل التنظيم الاداري الذي يسمح بلامركزية ومسؤوليات الادارة، فالهيكل التنظيمي ما هو إلا ترتيب لخطوط المسؤولية داخل المنشأة. اللامركزية: تعني اللامركزية تفويض سلطة اتخاذ القرارات من خلال التنظيم بالسماح للمديرين عند مستويات التشغيل المختلفة باتخاذ قرارات أساسية متعلقة بنطاق مسؤوليتهم، وتعمل اللامركزية على تحريك نقطة اتخاذ القرار إلى ادنى مستوى إداري ممكن لكل قرار يجب اتخاذه.

ترتبط مفاهيم المركزية واللامركزية بتفويض السلطة من حيث تركيزها وتوزيعها، ويعتمد تركيز السلطة او توزيعها على مدى تفويض السلطة للمستويات الإدارية الأدنى.

يرى احد الكتاب ان في كل تنظيم تقريباً مركزية واللامركزية في نفس الوقت، فلا بد من وجود قدر من لامركزية السلطة في كل هيكل تنظيم، وإلا ما وجد هذا الهيكل أصلاً، ويوضح امكانية وجود مركزية بحتة للسلطة في يد شخص واحد هو المالك او الرئيس الأعلى، لكن في هذه الحالة لن يكون هناك مديرين مرؤوسين له، ومن ثم فليس هناك هيكل للتنظيم أيضاً، ولذا يمكن القول بان من خصائص جميع التنظيمات وجود قدر من اللامركزية في هياكلها، ومن الناحية الاخرى لا يمكن ان توجد لامركزية مطلقة، لأن قيام المدير بتفويض كل سلطة يعني تلاشي مركزه ومكانته كمدير.⁽²⁾

وكما يرى احد الكتاب ان درجة إستقلالية الوحدات أو القطاعات هي التي تحدد درجة اللامركزية بالمنشأة، فكلما زادت استقلالية الوحدات زادت درجة اللامركزية.

¹ ري انتش جاريسون واريك نورين ، المحاسبة الإدارية ،ترجمة د. محمد عصام الدين زايد ،(الرياض: دار المريخ للنشر، 1423م - 2002م) ص 16.

(2) احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2002م) ، ص 272.

مما سبق يتضح ان المركزية واللامركزية تعتبر نسبي عن درجة تفويض السلطة، ويرى احد الكتاب ان الكثير من المنشآت تقع بين المركزية واللامركزية حيث يتم اتخاذ القرارات الحاسمة عادة من قبل الإدارة العليا.

مزايا اللامركزية: تتبع الكثير من المنشآت خاصة الكبيرة منها اسلوب اللامركزية لإتساع نطاق عملها.

هنالك العديد من المزايا للامركزية منها مايلي:

1- نتيجة لتوزيع عبء اتخاذ القرارات على المستويات الادارية المختلفة تتحرر الادارة العليا من الكثير من المشكلات اليومية وتتفرغ للتخطيط طويل الاجل وتنسيق الجهود.

2- منح المديرين سلطة اتخاذ القرارات الرقابية في قطاعاتهم يؤدي الى تدريب هؤلاء المديرين في المنظمة، وفي غياب مثل هذا التدريب يصبح المديرين عاجزون عن اتخاذ القرارات عند ترقيةهم ومنح مسؤوليات اكبر.

3- زيادة المسؤولية وسلطات اتخاذ القرارات تؤدي عادةً إلى زيادة الرضا عن الوظيفة ويعطي حافزاً لمدير القطاع لبذل الكثير من الجهد.

4- ان احسن مستوى لإتخاذ القرار في المنظمة هو عند المستوى الذي تنشأ عنده المشاكل والفرص، وعادةً تكون الإدارة العليا غير قادرة على تلمس كل الظروف عن قرب في كل قطاعات الشركة.

5- تعطي اللامركزية الاساس الفعال لقياس اداء المديرين طالما ان لهذا المدير قوة الرقابة على نتائج القطاع.

عيوب اللامركزية: بالرغم من مزايا اللامركزية إلا ان هناك بعض العيوب المتعلقة بها، اهمها مايلي:

1- اتخاذ قرارات غير منسجمة مع تفضيل الإدارة العليا، حيث ان اللامركزية تتيح المجال للمدراء المحليين لاتخاذ القرارات في موقع عملهم، فقد يكون جزء من هذه القرارات غير منسجم مع ما تفضله الإدارة العليا ومع اهداف المنشأة بشكل عام.

2- التكاليف العالية لمراقبة أنشطة المدراء المحليين، إذ تنفق المنشآت وتتكلف الاموال الكثيرة من أجل مراقبة أنشطة المدراء المحليين للتحقق من صحة اتخاذ قراراتهم.

3- وجود صعوبة أكثر من تنسيق العمليات المتداخلة بين الأقسام المختلفة حيث يرغب كل رئيس قسم باتخاذ قرارات لصالح قسمه بالدرجة الأولى وبالتالي يكون هناك صعوبة أكثر في التوفيق بين المصالح المختلفة للأقسام المختلفة من خلال العمليات المتداخلة بين الأقسام.

كما ان هناك العديد من العوامل التي تؤثر على تفويض السلطة ومدى درجة لامركزيتها ويوضح احد الكتاب هذه العوامل كما يلي: (1)

1/ تكلفة القرار وخطورته، فكلما زادت خطورة القرار واهميته بالنسبة للمنشأة ككل، كلما زاد احتمال اتخاذه بواسطة الادارة العليا.

2/ توحيد السياسة، فهؤلاء الذين يهتمون بالتوحيد والثبات قبل اي شيء يحبذون المركزية لأنها اقصر طريق لبلوغ مثل هذا الهدف.

3/ الحجم الاقتصادي، فكلما كبرت حجم المنشأة زاد عدد القرارات التي يجب اتخاذاها وكذلك عدد المواقع التي تتخذ فيها هذه القرارات، وما يترتب على ذلك من صعوبة في التنسيق يضاف الى ذلك ان كبر الحجم يعني أيضاً زيادة عدد الأقسام وعدد المستويات الادارية ومثل هذه التعقيدات التنظيمية يمكن التغلب عليها الى حد كبير عن طريق تقسيم المنشأة الكبيرة إلى وحدات متشابهة مع تفويض مديري هذه الوحدات السلطة اللازمة.

4/ طريقة نمو المنشأة، إذ تتوقف مسألة مركزية السلطة أو لامركزيتها على الطريقة التي نمت بها المنشأة فالشركات التي توسعت من الداخل، أي ذاتياً تميل الى المحافظة على مركزية السلطة، أما الشركات التي ظهرت نتيجة لعملية الانضمام و الانضمام فإنها تمثل بوضوح نمو واتساع اسلوب لامركزية السلطة على الاقل في مرحلتها الاولى.

5/ فلسفة الإدارة : لاشك أن فلسفة الإدارة العليا تؤثر تأثيراً هاماً على مدى لامركزية السلطة فهناك من رجال الإدارة العليا من يؤمن بأن اللامركزية طريقة للحياة تسمح للأشخاص بالنمو والتطور، ووسيلة تمكن المنشآت الكبيرة من العمل بنجاح، ولكن من لکن من الناحية الأخرى نجد من يؤمن بعكس ذلك ويتمسك بالسلطة ليس لمجرد الرغبة في الاحتفاظ بقوته ومكانته بل لعدم ثقته في مرؤوسيه وشعوره بأنهم غير قادرين على القيام بالعمل الذي يقوم به هو.

(1) جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال : مدخل وظيفي، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر، د.ت)، ص ص 257 - 259.

6/ توافر المديرين: فالنقص في القوى العاملة يحد من مدى اللامركزية في السلطة نظراً لأن تفويض السلطة يفترض توافر المديرين الأكفاء الذين يستطيعون إتخاذ القرارات وتحمل المسؤوليات الملقاة عليهم.

7/ توافر الأساليب الرقابية تعد كذلك من العوامل المؤثرة من درجة اللامركزية، فلا يتوقع من مدير كفاء في اي مستوى من المستويات الإدارية أن يفوض السلطة إلا إذا كانت لديه بعض الوسائل التي تمكنه من التأكد من أن السلطة المفوضة تستخدم بطريقة سليمة، فإتباع اللامركزية لا يعني فقدان الرقابة، كما ان تفويض السلطة للمستويات الإدارية الدنيا لإتخاذ القرارات لا يعني تخلي المفوض عن مسؤوليته.

تكاليف اللامركزية :

يرى المدافعون عن المركزية في إتخاذ القرارات ان اللامركزية يترتب عليها التكاليف التالية:⁽¹⁾

1- أن اللامركزية يمكن أن تؤدي الى التعارض بين أهداف الأقسام والوحدات الفرعية وبين أهداف الشركة ككل، ويمكن أن تظهر هذه المشكلة في حالة عدم وجود تنسيق أو تجانس بين أهداف الأقسام والوحدات الفرعية وبين أهداف الشركة.

2- تسمح بوجود وتكرار في الأنشطة فيممكن في ظل اللامركزية التي تحصل فيها الأقسام والوحدات الفرعية على درجة كبيرة من الإستقلالية أن تقوم هذه الأقسام والوحدات بأنشطة متشابهة مثل الأنشطة المحاسبية وشئون الأفراد البيعية والتسويقية ولاشك أنه لا يمكن التكرار في مثل هذه الأنشطة في حالة المركزية.

3- تؤدي إلى نقص الشعور بالإنتماء إلى الشركة ككل فقد ينظر مديروا الأقسام والوحدات الفرعية إلى بعضهم إلى انهم منافسين خارجين، وبالتالي قد لا يكون هؤلاء المديرين على استعداد للتبادل أو المشاركة في المعلومات الهامة أو يتردد في تقديم المساعدة عندما يواجه قسم أو وحدة فرعية معينة حالة طوارئ.

ولاشك أنه يمكن ان يكون لهذه التكاليف تأثيراً سلبياً على المنافع التي يمكن الحصول عليها من أثار هذه التكاليف بتطبيق ما يسمى باللامركزية المقيدة فتصبح هذه الشركات قيود على المنتجات و الخدمات التي يمكن للقسم أو وحدة اخرى داخل الشركة أن توفر نفس المنتج او الخدمة، وبالمثل

(1) د. احمد حسين علي حسين ، مرجع السابق، ص 222.

توضح قيود على المنتجات أو الخدمات التي يمكن للقسم أو الوحدة الفرعية أن يتبعها الأطراف خارج الشركة عندما يطلب قسم أو وحدة فرعية أخرى داخل هذه الشركة.

(ب) مفهوم مراكز المسؤولية:

مع اتساع وكبر حجم المشروعات لا يستطيع رئيس مجلس إدارة الشركة أو مديرها العام إتخاذ جميع القرارات الادارية الضرورية لإدارتها، وعلى ذلك فيجب تحقيق قدر من اللامركزية عن طريق تفويض السلطات للمستويات الادارية الأدنى وتحديد مسؤولياتها، ويعتبر كل مدير في هذه الحالة مسؤولاً عن أداء قسمه أو إدارته أو مركز مسؤوليته، وفي نفس الوقت تكون له الحرية في إتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالقسم أو الإدارة المسؤول عنها.

وفي هذه الحالة تسهل الموازنة التخطيطية تطبيق محاسبة المسؤولية عن طريق ربطها بمراكز المسؤولية والتنظيم الإداري للمشروع وكذلك تعد تقارير الأداء المرتبطة بالتنظيم الإداري للمشروع ومراكز المسؤولية فيه وطبقاً لذلك ينقسم المشروع إلى مراكز المسؤولية.

عرفت مراكز المسؤولية؛ بأنها وحدات إدارية فرعية غالباً لا مركزية في المنشأة، تقع تحت إشراف ومسؤولية شخص مسؤول بحيث يمثل كل مركز مسؤولية مجال نشاط فني أو إداري يتم تنفيذه وفق موازنة وخطة محددة وتحت إشراف ومسؤولية محددة، وقد يكون مركز المسؤولية فرعاً مستقلاً أو إدارة فرعية أو مصنعة أو قسماً أو مركز إنتاجي أو خدمي. (1)

كما عرفها كاتب آخر بأن مراكز المسؤولية تعتبر وحدات إدارية تخول لها سلطات إتخاذ القرارات كل في مجاله ويمكن إعتبار كل متخذ للقرارات داخل الوحدة الاقتصادية مركزاً للمسؤولية، فهو مسؤول عن ما يترتب على ما يتخذ من قرارات، ويعتبر تحديد نطاق مسؤولية كل فرد داخل التنظيم أولى الخطوات اللازمة لتطبيق نظام سليم لمحاسبة المسؤولية، ويتحدد نطاق المسؤولية لكل مركز من مراكز المسؤولية والعلاقة بينها وبالمستوى الذي تقع فيه هذه المراكز في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية ويوضح الهيكل التنظيمي عادة على شكل خريطة تنظيمية توضح خطوط السلطة والمسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية.

(1) ابراهيم عمر مبداه، مرجع سابق، ص 338-340.

كما عرفت: بانها بمثابة وحدة تنظيمية صغيرة في الهيكل التنظيمي للمنشأة يشرف عليها شخص مسؤول، ويحاسب عن مدى التزام اداءه الفعلي بادائه المخطط له اي ان الغرض الرئيسي من مركز المسؤولية هو تحقيق الرقابة على اداء الافراد في المركز. (1)

وعرفها آخر بانها وحدات ادارية فرعية غالباً لا مركزية في المنشأة ، تقع تحت اشراف ومسؤولية شخص مسؤول، بحيث يمثل كل مركز مسؤولية مجال نشاط فني واداري يتم تنفيذه وفق موازنة و خطة محددة وتحت اشراف ومسؤولية محددة. (2)

يستنتج الباحث من خلال التعريفات التالية مايلي:

1- كلما كبر حجم المشروعات كلما زادت الحاجة الى تفويض السلطات للمستويات الادارية وظهور العديد من مراكز المسؤولية.

2- ان هذه الوحدات الادارية الفرعية اللامركزية في التنظيم يشرف عليها وتخضع لرقابة شخص مسؤول بشكل مباشر عن جميع التكاليف والايادات التي تقع في إطار مركز المسؤولية الذي يرأسه.

3- أن مراكز المسؤولية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

بناءً على الإستنتاج اعلاه يعرف الباحث مركز المسؤولية بأنه: وحدة ادارية داخل الهيكل التنظيمي وهي وحدة طبيعية مستقلة، وهي نموذج لوحدة تنظيمية لا مركزية ادارية مصغره تكون مسؤولياتها محدودة وواضحة واهدافها ومهامها معروفة بصورة تفصيلية وبشكل مسبق، يكون مسؤول عنها شخص معين يحاسب عن الانحرافات التي تقع في إطار المسؤولية التي اوكل بها.

ثالثاً: أنواع مراكز المسؤولية

يمكن للشركة ان تقيس اداء الاقسام والوحدات الفرعية باستخدام نوع معين من مراكز المسؤولية. ولعل من اكثر مراكز المسؤولية استخداماً في الحياة العلمية هي: مراكز التكلفة ومراكز الاستثمار ومراكز الربحية ، وتختلف هذه الانواع الثلاثة فيما بينها من حيث مدى السلطة ونطاق الرقابة المخولة للمدير المسؤول وذلك كما يلي:

(1) د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية ، الاصاله والمعاصرة، (المنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 338.

(2) د. الهادي ادم محمد ابراهيم، المحاسبة الادارية، (جامعة النيلين ، 2016 م)، ص 204.

1) مركز التكلفة : Cost Center

هو عبارة عن وحدة او دائرة النشاط الذي سيتم محاسبة المسؤول فيها (المدير) وذلك التكاليف التي تحدث فيها ويكون الهدف هو تخفيض التكلفة الى ادنى حد ممكن، وهذا يعني مع مراعاة عامل الجودة، إن التكاليف فقط هي التي تدخل في نظام تحكم ورقابة ومسؤولية مدير مركز التكلفة ولا تتعداها في هذه المسألة.

هي القطاعات في الشركة التي يكون المدير فيها مسؤولاً عن التكاليف فقط التي تخضع لرقابته مع عدم تحمله اي مسؤولية عن الإيرادات. ويمكن ان يكون مركز التكلفة مجرد قسم صغير بعدد محددة من العمال ويقوم بعدة عمليات بسيطة على المنتج، كما يمكن ان يكون المصنع كله مركز تكلفة إذا اقتصرت مسؤولية مدير هذا المصنع على التكاليف فقط دون تحمله أي مسؤولية عن المبيعات، كما يمكن أن يشتمل مركز تكلفة معين على عدد من مراكز التكلفة بحجم أصغر، فمثلاً يمكن تقسيم المصنع الى عدد من الأقسام واعتبار كل قسم مركز تكلفة.⁽¹⁾

يسمى القطاع الذي له سلطة الرقابة على حدوث التكاليف بمركز التكلفة ، والخصائص المميزة له هو انه ليس له سلطة الرقابة على تحقيق توليد الإيرادات او استخدام اموال الاستثمارات. مثال مركز التكلفة في المنشآت الصناعية، مركز الامن والحراسة.

2) مركز الربحية : Profit Center

تتخصر مسؤولية هذه المراكز ليس في الإيرادات بل في الربحية فقط حيث يتم تقويم الأداء حسب الربحية المتحققة في المنشأة وتكون ضمن مسؤولية فرد او مجموعة من الأفراد ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة والتي على ضوءها يتم تحديد المسؤولية لكل شخص مسؤول ضمن هذه المراكز.⁽²⁾ مركز الربحية عبارة عن قطاعات داخل الشركة التي يكون المدير فيها مسؤول عن التكاليف والإيرادات، وبالتالي يمكن تحديد الأرباح التي تحققها هذه المراكز لأغراض تقييم الأداء وقد يكون مركز الربحية طبيعياً او افتراضياً، ويقصد بمركز الربحية الطبيعية ذلك المركز الذي يبيع انتاجه الى

(1) احمد حسين علي حسين ، مرجع السابق ، ص134.

(2) خطاب محمد سعد وداعة الله ، محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة 2016م)، ص 35.

اطراف خارج الشركة، وبالتالي يحقق ايراداته كما انه شركة مستقلة قائمة بذاتها. اما مركز الربحية الافتراضية فهو ذلك المركز الذي يبيع انتاجه أساساً الى اقسام اخرى داخل الشركة، ويطلق على أسعار البيع في هذه الحالة اسم اسعار التحويل، ولا يشترط بالضرورة ان تكون مخرجات مركز الربحية في شكل منتجات مادية، فمثلاً: يمكن لقسم الحاسب في الشركة ان يضع اسعاراً للخدمات التي يخدمها للأقسام الاخرى داخل الشركة، كما يمكن لقسم الصيانة والإصلاح ان يضع اسعاراً لخدمات الصيانة والإصلاح والتي يقدمها للأقسام الاخرى داخل الشركة.

كما عرفها آخر: (1)

مركز الربحية هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن ما يحدث بها من تكاليف وما تحققه من ايرادات، ويكون هدفه الرئيسي تعظيم أرباح مركزه وهو نفس هدف المنشأة ككل، جدير بالذكر ان ليس في مقدور ادارة المنشأة أن تطلق وتعامل اي قسم في اقسام المنشأة او احد قطاعاتها على انه مركز ربحية.

3) مركز الاستثمار : Investment Center

هي القطاعات في الشركة التي يستطيع فيه المدير المسؤول ان يراقب ويتحكم في الإستثمارات بالإضافة الى التكاليف والايادات، وبذلك يمكن حساب هامش الربح وصافي الربح والعائد على الاستثمار في هذه المراكز وكما هو واضح ان مسؤوليات المدير المسؤول في مركز الاستثمار ستكة لا وان اكبر من مسؤوليات المديرين في مركز الربحية ومركز التكلفة. كما عرفت أيضاً: هو دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساسياً عن ما يحققه من ايرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات، إضافة الى مراعاة ماتم استثماره من موارد واصول في مركز المسؤولية، لذلك يعد مركز الاستثمار تطويراً لمركز الربحية.

تجدر الإشارة الى ان الصلاحيات والسلطات التي تمنح لمدير مركز الاستثمار هي الصلاحيات الاعلى مقارنة بالصلاحيات والسلطات الممنوحة لكل من مدير مركز التكلفة او مدير مركز الربحية، وهذا امر منطقي، فمدير المركز يتحمل مسؤولية اكبر، وينبغي ان يتمتع بسلطات اكبر لاتخاذ القرارات ليتحقق قاعدة التكافؤ بين السلطة والمسؤولية، وتصبح المحاسبة والمساءلة موضوعية.

(1) عبدالحى مرعي واخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لاغراض التخطيط والرقابة، (القاهرة : الدارالجامعية ، 2002م)،

وبصفة عامة لا توجد قاعدة معينة يمكن استخدامها في تحديد عدد وانواع مراكز المسؤولية في الشركات فكل شركة تعتبر حالة خاصة تحتاج الى عدد وانواع من مراكز المسؤولية لا يتناسب مع الشركات الاخرى التي تختلف معها من حيث الحجم، ونوع الصناعة، ومواصفات العمليات، وفلسفة الادارة. (1)

يرى الباحث ان تقسيم المنشأة الى مراكز مسؤولية من ناحية إدارية يعني تقسيماً للمهام والمسؤوليات ومن ناحية محاسبية تبويب للعناصر او البنود الخاصة بالحسابات كبنود التكاليف وبنود الإيرادات وبنود الأرباح والاستثمارات وبالتالي تسهل عملية الرقابة وتحديد المسبب لحدوث اي عملية غير طبيعية.

4) مركز الإيرادات : Revenues Center

هي ان يكون مدير مركز الإيرادات مسؤولاً عن تحقيق الإيرادات بصورة اساسية. (2) ويعتبر قسم المبيعات من الامثلة البارزة على مركز الإيراد، فمدير المركز (قسم المبيعات) يكون مسؤولاً اساساً عن تحقيق الإيرادات من خلال بيع المنتجات، ومعرفة فيما اذا كان مركزاً معيناً في المنشأة هو مركز ايراد ام لا، فإنه يجب التركيز على قرارات مدير المركز ومعرفة فيما اذا كانت تلك القرارات لها علاقة بالإيرادات وتؤثر عليها ام لا. كل هذه المراكز مجتمعة تشكل اساس محاسبة المسؤولية وهذا يمكن تطبيقه على كل المستويات، او للمنشأة ككل، والاقسام والقطاعات والفروع والادارات والاعمال والمنتجات او العمليات تبعاً لأهمية القياس في نقطة تنظيمية، وتوافر المعلومات واهميتها وتكلفتها. ويرى الباحث ان مركز الإيراد: هو ذلك الجزء من التنظيم الذي يكون مديره مسؤول عن تحقيق الإيرادات للمؤسسة وكذلك يتضمن اداء مديري هذا المركز وتقاس كفاءة هذا المدير عن طريق المقارنة بين الإيرادات المقدرة بالإيرادات الفعلية ويمكن اعتبار قسم المبيعات في المؤسسة مركز ايراد.

(1) د. احمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص 134، 135.

(2) عبد الحي مرعي واخرون، مرجع سابق، ص 394.

رابعاً: تعريف السلطة والمسؤولية والتفويض:

(أ) تعريف السلطة:

من المفاهيم التي تؤثر على العلاقات التنظيمية بالمنشأة، مفهوم السلطة والمسؤولية. فالسلطة تعني: حق اتخاذ القرار أو حق التصرف وإصدار الأوامر لأداء العمل. تُعرف السلطة: على أنها عبارة عن الحق المفوض لفرد أو إدارة للتحكم في عمليات محددة، أو اساليب سياسيات أو أي مواضيع أخرى تتعلق بالأنشطة التي يقوم بها الفرد في إدارات أخرى. (1)

(ب) تعريف المسؤولية:

هنالك عدة تعريفات للمسؤولية بين الفكر التقليدي وتعريف شامل منها مايلي:

- 1/ المسؤولية هي إلتزام المرؤوس الذي عهد إليه بواجب معين ان يقوم بأداء هذا الواجب. (2)
- 2/ المسؤولية هي قوة مفاهيم أخلاقية خاصة تحكم تصرفات الفرد في حالة وجود رغبات أو اتجاهات معاكسة. (3)

كما أن المسؤولية تكون عن النتائج كما تكون على الواجبات، يرى أحد الكتاب أن محاسبة الفرد عن تحقيقه نتائج معينة تستمد منطقتها من منطق المنصب نفسه الذي يشغله كل مدير وكل فرد، فمنطق الجزاء دائماً

هي منطق نتائج وليس منطق أنشطة (المدخلات). (4)

تتفق معظم التعريفات السابقة على أن المسؤولية هي إلتزام الفرد بواجبات محددة، وكذلك على أنها مسؤولية عن نتائج، إذ أن هناك إلتزام نحو الغير بتحقيق نتائج معينة بموجبها يتم تحديد مدى مساهمة الفرد في تحقيق الأهداف الكلية وكيفية تحسين ومعالجة أي قصور.

(1) د. عمر أحمد عثمان المقلبي ، مبادي الإدارة ، (دون بلد النشر، دون دار النشر 2002م)، ص 351.

(2) د. جميل أحمد توفيق ، مرجع سابق، ص، 260.

(3) د. سيد الهواري، الإدارة : الأصول والأسس العلمية، الطبعة العاشرة، (دون بلد النشر، دون دار النشر ، 1994م)، ص 212.

(4) المرجع السابق، ص 211.

ج) تعريف التفويض :

في الإسلام تُعتبر السلطة والمسؤولية عناصر مهمة في الإدارة و يرتبط التكليف بالتفويض، كما تقوم المسؤولية على التفويض المفتوح أساساً، ويقول الرسول صلى الله عليه وسلم (كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته....الغ)، فهناك رئيس مفوض إليه أمر مرؤوسيه فهو مسؤول عنه.

ويُعرف التفويض على أنه عبارة عن منح السلطة الرسمية لشخص آخر لإنجاز مهام محددة.⁽¹⁾ يرى الباحث أن تحديد الوظائف والمهام والمسؤوليات والصلاحيات المصاحبة لها مهم جداً لإنجاز المهام بالكفاءة المطلوبة وباستخدام أمثل للموارد المتاحة، فتفويض السلطة مهم للقيام بالمسؤوليات الملقاة على الفرد.

كما يرى أحد الكتاب أن المسؤولية لا يمكن تفويضها، إذ أن الرئيس قد يفوض المرؤوس سلطة أداء واجب وقد يقوم المرؤوس بدوره بتفويض جزء من السلطة التي حصل عليها، لكن لا الرئيس ولا المرؤوس يفوض شيئاً من مسؤولياته، ويرى أن المسؤولية لكونها إلتزام بالأداء هي في الحقيقة تعهد من الشخص لرئيسه، ولا يمكن لأي مرؤوس أن يخ فض من مسؤوليته أو إلتزامه عن طريق التفويض لشخص آخر سلطة أداء الواجب.⁽²⁾

يرى أحد الكتاب أنه يجب على الأفراد بالمنظمة معرفة مواقعهم في الهيكل التنظيمي للمنظمة لكي يعمل التفويض بصورة فعالة، وفإنهم لن يتمكنوا من قبول أو منح السلطات بالقدر المطلوب من الثقة، ووجوب وجود خط سلطة واضح يتخلل المنظمة من أعلى مستوى حتى أدنى مستوى مما يجعل من السهل على الافراد فهم إلى من يفوضون الصلاحيات ومن الذي سيفوض لهم ومن الذي سيحاسبهم.⁽³⁾

يرى الباحث أن فيما يتعلق بالسلطة والمسؤولية أنه لا بد من تساوي السلطة والمسؤولية، فالسلطة تستمد من مهام الوظيفة أو المهمة المراد إنجازها، فهما مرتبطتان وكلما كانت المسؤوليات محددة وواضحة، كلما كان الأداء بمستوى أكثر كفاءة، وكلما كان التنسيق داخل الهيكل التنظيمي أكثر سهولة فمعرفة كل فرد لدوره يمنع التعارض وبالتالي من السهل تقويم الأداء وتحسينه وتطويره .

(1) د. عمر أحمد عثمان المقلي، مرجع سابق، ص 353.

(2) د. جميل أحمد توفيق، مرجع سابق، ص 263.

(3) د. عمر أحمد عثمان المقلي، مرجع سابق، ص 354.

الفصل الثاني

الرقابة وتقويم الأداء المالي

ويشمل الآتي :

المبحث الأول : مفهوم واهداف واهمية الرقابة

المبحث الثاني : تقويم الأداء المالي

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية الرقابة

أولاً مفهوم الرقابة :

تعتبر الرقابة ركناً من أركان الإدارة الحديثة وتحتل مكاناً هاماً بين التخطيط والتنظيم والتوجيه ويرتبط كل منها بالآخر فبدون التخطيط والتنظيم لا توجد رقابة ولا يمكن إتخاذ قرارات إدارية جيدة مما يؤدي إلى فشل الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة الاقتصادية، نظراً لأهمية الرقابة فهناك العديد من الكتاب الذين قاموا بتعريفها:

عرفت بأنها: هي الوظيفة التي يتم من خلالها التأكد من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو مخطط له ومرسوم وفي سبيل ذلك يجب متابعة العمل وقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الاداء المخطط له وذلك بإستخدام معايير تسمى بالمعايير الرقابية التي يقارن بها هذا الإنجاز ونتيجة للمقارنة يتم تحديد الإنحرافات. (1)

عرفت بأنها: تلك العملية التي بمقتضاها يؤثر المراقب أو رئيس الوحدة الاقتصادية على سلوك المرؤوسين بحيث يدفعهم إلى العمل على تحقيق أهداف معينة بأقل قدر من الموارد الاقتصادية وذلك من خلال حماية تلك الموارد وتحقيق أفضل إستخدام لها، أي أن إجراءات واساليب الرقابة تنصب على حماية الموارد الاقتصادية وتحقيق الإستخدام الأمثل لها. (2)

عرفت بأنها: إجراءات بمقتضاها يتم التأكد من الأهداف المخططة والسياسات الموضوعة والإجراءات المتعلقة بها يتم تنفيذها وأن نتائج ذلك التنفيذ هي في حدود المخطط لها. (3)

عرفت بأنها: مجموعة من الأنشطة التي تزاولها المستويات الإدارية المختلفة في المشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الإنحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها. (4)

(1) عمر وصفي عقيلي ، الإدارة اصول ومفاهيم ، (عمان، دار زهران ، 1996م) ، ص 431.

(2) د. الغريب محمد بيومي، نظم محاسبة التكاليف، (القاهرة: دون دار النشر، 1989م)، ص 294.

(3) محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، (القاهرة : مكتبة عين شمس، 1989م) ص 9.

(4) د. عبدالحى مرعي، مرجع سابق ، ص 427.

عرفت بأنها: قياس وتصحيح أداء المرؤوسين لغرض التأكد من أن أهداف المنشأة والخطط الموضوعية لبلوغها قد تم تحقيقها، فهي الوظيفة التي تمكن كل مدير من التأكد أن ماتم مطابق لما أريد إتمامه. (1)

عرفت بأنها: التأكد من أن العمل قد تم بطريقة التي حددت من قبل في الخطة وإذا حدث إنحراف عن المعايير الموضوعية فإن ذلك يستدعي إتخاذ إجراءات معينة تصحح هذا الإنحراف.(2) بناءً على ما سبق من التعريفات يمكن للباحث أن يعرف الرقابة على أنها هي الإجراءات المتبعة بواسطة الإدارة والتي تهدف إلى قياس الأداء ومقارنته بالأهداف المخططة للتأكد من مدى مطابقتها للمعايير الموضوعية واكتشاف الإنحرافات ومن ثم اتخاذ القرارات المتعلقة بتحصيلها ومعالجتها ومنع حدوثها مستقبلاً .

كل هذه التعريفات تتفق على انه يمكن القول بأن الرقابة تساعد الإدارة على معرفة مدى ارتباط أداء المنشأة بصورة عامة مع الأهداف عبر معايير للأداء للتأكد من أن الأعمال التي تم إنجازها تلائم الخطط الموضوعية.

من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا مجموعة من النقاط التي تلقي الضوء على مفهوم الرقابة وهي:

- 1- الرقابة عمل يقوم على ثلاثة أركان هي الإشراف من قبل المدير، وقياس الإنتاج الفعلي لما هو مخطط له ومرسوم، ومن ثم تقويم الإنجاز وتحديد الإنحرافات.
- 2- لا يمكن ان تتم الرقابة بغاب المعايير التي يتم بها تقويم الإنجاز الفعلي وتحديد الإنحرافات.
- 3- الرقابة الفاعلة هي التي تحدد الإنحرافات وتحلله و تدرس أسبابه وتقتراح العلاج اللازم له.
- 4- الرقابة عملية مرحلية لا تتم مرة واحدة في نهاية تنفيذ العمل بل تعمل على متابعة وتقييم التنفيذ باستمرار أولاً بأول.
- 5- تعمل الرقابة على التأكد من أن العمل في المنظمة كإدارات لكل منها مهمة ومسؤولية محددة في سبيل تحقيق الأهداف الكلية.

(1) د. جميل احمد توفيق ، مرجع سابق ، ص ص 403،404.

(2) د. مهندس محمود سلامة عبدالقادر، الضبط المتكامل لجودة الانتاج، (الكويت: وكالة المطبوعات، دون تاريخ النشر)،

ثانياً: عناصر النظام الرقابي:

يتضمن النظام الرقابي العناصر التالية: (٤)

1/ الهدف:

هدف أي نظام رقابي هو قياس وتقييم الإنجاز الحالي ومقارنته مع ما هو مخطط ومرسوم للتأكد من أن سير العمل يتم وفق ما هو مطلوب.

2/ المعايير:

قد تكون المعايير كمية أو نوعية أو قد تكون مزدوجة، وتعتبر المعايير بالنسبة للرقابة بمثابة الشريان الحيوي لها فهي توضح ما هو مطلوب إنجازه و التقيد به وفي الوقت تكشف الانحرافات الموجودة في التنفيذ.

3/ الأدوات:

يتوقف إختيار الأدوات الرقابية على نوع وطبيعة الرقابة ومعالجتها إلا أن هذه الأدوات تنقسم إلى :-
أ- أدوات رقابية شخصية: وهي التي يستخدمها المدير في عملية الرقابة.
ب- أدوات رقابية شاملة: وهي التي تستخدم في عملية التقييم الكلي لأداء المنظمة.

4/ نظم الإتصال:

الغاية من نظم الإتصال هي نقل المعلومات الرقابية عن التنفيذ بسهولة وسرعة **تحديد الجهة صاحبة السلطة في معالجة التنفيذ.**

مقومات نظام الرقابة:

عملية الرقابة تقوم على المقومات الآتية: (٥)

1- تحديد الأهداف التي يفترض ان تقود الرقابة إلى تحقيقها، وهنا ينبغي التنويه إلى الإختلاف والتفاوض الطبيعي (المتوقع) بين الأهداف أو الأغراض الشخصية للقائمين على التنفيذ وبين أهداف الوحدة الإقتصادية ولذا فإنه يجب على الإدارة العمل على تحقيق التوافق بين هاتين المجموعتين من

(4) د. حمدي عبداللطيف مهران، الاساليب المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، (الاسكندرية، دار الجامعات المصرية، دون تاريخ النشر) ص ص 60-61.

(2) د. الغريب محمد البيومي، مرجع سابق، ص ص 31 - 32.

- الأهداف أي أهداف الوحدة وأهداف العاملين، أو على الأقل تخفيض درجة التناقض والتعارض بينها، وأن نجاح الإدارة في تحقيق ذلك ليعود من أولى وأهم مقومات الرقابة الناجحة.
- 2- تحديد البدائل المتاحة لتحقيق تلك الأهداف وتحديد أدوار ومسؤوليات المرؤوسين في تنفيذ تلك البدائل، وفي نفس الوقت تحديد نواتج أو آثار كل من تلك البدائل على المرؤوسين، وذلك في إطار نظام واضح للمكافأة والجزاء.
- 3- وضع خطط تنفيذ البدائل المختارة.
- 4- إعلان كل من معايير تقييم الأداء وخطط التنفيذ على كل من له إرتباط بها سواء القائمين على التنفيذ أو المسؤولين عن الإشراف والتوجيه والرقابة والتقييم.
- 5- تسجيل وقياس الأداء الفعلي بالمقارنة أو بالقياس إلى الأهداف والمعايير المحددة سلفاً.
- 6- التقرير عن أي توصيل أو بلاغ نتائج القياس والمقارنة إلى المسؤولين عن التنفيذ سواء كانوا رؤساء أو مرؤوسين مشاركون في تنفيذ تلك البدائل.
- 7- تحليل الإختلافات بين التنفيذ الفعلي والمعايير والمقاييس الموضوعية مقدماً.
- 8- بحث أسباب الإختلافات ووضع الإجراءات التصحيحية الملائمة.
- 9- متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية وأثارها في علاج الأخطاء والانحرافات بما يحقق الاهداف المحددة مسبقاً.

السمات الموضوعية لجهاز الرقابة :

تحتل وظيفة الرقابة موقعاً استراتيجياً في التركيب الهيكلي للمشروع، ولكي يقوم جهاز الرقابة بأداء مهمته وتحقيق الغاية المرجوة منه لا بد من أن تقوم فيه جملة من الصفات والإعتبارات الموضوعية وهي:⁽¹⁾

أ/ الملائمة:

يجب أن يكون النظام متناسباً ومتلائماً من حيث الحجم ومن حيث نوعية المهام المكلف بها، مع طبيعة النشاط الإقتصادي الذي تمارسه المشروع، غير أن الدراسات التحليلية للمشروعات الإقتصادية لم تنوّه إلى وجود تركيب نموذجي لجهاز الرقابة ليصلح لكافة المشروعات الإقتصادية والإدارة هي

(1)د. الغريب محمد البيومي ، مرجع سابق، ص ص 33 - 34.

المسؤولة أولاً وأخيراً عن تحديد أبعاد جهاز الرقابة شريطة أن يكون متناسب مع طبيعة العمل وحجم المشروع.

ب/ العلمية:

مهام جهاز الرقابة تشمل عملية الإشراف على كافة النشاطات التي يمارسها المشروع سواء كان ذلك على الصعيد الإنتاجي أو الإنساني أو الإجتماعي، هذه التعددية تتطلب من جهاز الرقابة إمتلاك المنهجية العلمية في التحليل، حيث لا بد من تأهيل الجهاز الرقابي علمياً ومهنياً، وكذلك من المهم أن تكون الرقابة موضوعية وبعيدة عن إرضاء الرغبات والدوافع الشخصية.

ج/ الشمولية:

على الجهاز الرقابي أن يشمل التركيب الهيكلي للمشروع الذي يحقق إشراف مباشر على كافة النشاطات التي يمارسها، وعليه لا بد من التوصيف الإداري الدقيق لجهاز الرقابة بالشكل الذي يؤدي إلى تكلفة بعدد من المهام المحددة والمعرفة بالتفصيل، ومن ثم تزويده بالسلطات المناسبة لهذه الأهداف.

د/ الإلزامية:

الزامية الخطة تعتبر شرطاً أساسياً لضمان تطبيقها، وعليه فإن إلزامية ملاحظات جهاز الرقابة للجهات المنفذة تعتبر أيضاً أحد الشروط الأساسية لإمكانية قيام جهاز الرقابة بالمهام الموكلة له، كما أن عدم إلزامية النتائج التي يتوصل إليها جهاز الرقابة تعني الإستغناء عن وجوده أو تحويل هذا الوجود إلى روتين إداري.

هـ/ الإقتصاد في التكاليف:

الإعتقاد بأن الرقابة يجب أن يكون نظاماً ضخماً ذا إمكانيات مادية وبشرية كبيرة يتنافى مع مبدأ الإقتصاد في التكاليف حيث يقع على عاتق الإدارة أن تضع نظام للرقابة يؤدي إلى تحقيق المهام المطلوب بأقل تكلفة مادية وبشرية وهذا يتطلب عدم تعدد أوجه الرقابة بدون مبرر.

و/ المرونة:

ينبغي أن يبنى نظام الرقابة على الإعتقاد الذي مفاده أن تقديرات الموازنة تقديرات إحتتمالية، كما ينبغي أن يكون لنظام الرقابة عناصر كافية من المرونة بحيث تحافظ الرقابة على مهامها ويجب أن تشمل المرونة:-

1- مرونة في التطبيق: بحيث يكون نظام الرقابة قادر على التلائم مع المتغيرات التي تستجد سواء كانت هذه المتغيرات داخلية أو خارجية تعود للبيئة المحيطة.

2- مرونة في الفهم: بحيث يكون نظام الرقابة قادراً على فهم الإعتبارات السيكولوجية والسلوكية والاجتماعية التي تؤثر على العلاقات الإنسانية بين العاملين وفي طرق أدائهم.

أنواع الرقابة:

أنواع الرقابة وأساليبها تختلف وفقاً للنظام السياسي السائد في المجتمع لأن هذا النظام يطبع بطباعه الخاص ويخضع فيه لفلسفته مختلف أوجه النشاط الإقتصادي لهذا فإن أساليب الرقابة المتبعة ضمن منظومة الدول الإشتراكية تختلف في جوهرها عن تلك المتبعة في نظم الديمقراطيات البرلمانية، كما أن بلدان العالم الثالث تطبق خليطاً من النظم الرقابية حسب الأيدولوجيات التي تتبناها. (1)

عليه يمكن القول أن الرقابة عملية مستمرة حسب الأساس المستخدم في مختلف أشكالها وتعدد أنواعها و تتباين صورها وفقاً لمعايير مختلفة تبعاً لتعدد جهات نظر الباحثين ورغم هذا التباين نستطيع أن نقسم الرقابة إلى الأنواع التالية:

أ/ حسب توقيت الرقابة:

1- رقابة مستمرة وموجه للأداء.

2- رقابة لاحقة على النتائج النهائية.

ب/ حسب الجهات القائمة على الرقابة:

1- رقابة داخلية وتنقسم إلى:

i. رقابة الإدارة العليا على النتائج الكلية.

ii. رقابة الإدارة الوسطى.

iii. رقابة الإدارة المباشرة لكل مستوى إداري يقوم بها المديرون وقد تساهم في ذلك أجهزة رقابة.

2- رقابة خارجية

هي الرقابة التي تتولاها جهة خارجية تمثل الملاك مثل المحاسبين.

(1) د. عمر وصفي عقيلي، مرجع سابق، ص 158.

ج/ حسب طبيعة عملية الرقابة : وتنقسم إلى :

- i. رقابة سلبية تعتمد على التخويف والتفتيش.
- ii. رقابة إيجابية سلوكية تعمل على مساعدة الإدارة على تحقيق النتائج المطلوبة وتحسين وتطوير الأداء

د/ من حيث نطاق الرقابة :

- i. رقابة إجمالية شاملة.
- ii. رقابة تفصيلية جزئية على النتائج.

هـ/ من حيث مجالات الرقابة :

- i. رقابة على الإنتاج.
- ii. رقابة على التسويق.
- iii. رقابة مالية.
- iv. أي أنواع أخرى من أنواع الرقابة وفقاً لطبيعة النشاط موضع الرقابة.

و/ من وجه النظر المحاسبية والإقتصادية :

أ- الرقابة المحاسبية :

هي الرقابة على المستندات و السجلات والدفاتر المالية، وقد اهتمت هذه الرقابة ببحث مدى صحة التصرف المالي، حيث أن صحة المستند لا يعني بالضرورة سلامة التصرف المالي.

ب- الرقابة الإدارية :

هي تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقاً لقياس الأداء الفعلي. ويتم عملية الرقابة المالية عن طريق مقارنة القيم الخاصة بالخطط والأهداف الموضوعة بالقيم الخاصة بالتنفيذ الفعلي لهذه الخطط، ثم يجري بعد ذلك حصر وتحليل الفروق ومعرفة أسبابها وتحديد المسؤولية عنها.

أهداف الرقابة المالية :

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى الحفاظ على الأموال وحمايتها من العبث وتلخص هذه الأهداف في النقاط التالية: (1)

- i. التحقق من أن الموارد قد حصلت وفقاً للقوانين واللوائح والقواعد المعمول بها والكشف عن المخالفات والتقصير.

(1) د. عمر وصفي عقيلي، مرجع سابق ، 433.

- ii. التحقق من أن الإتفاق قد تم وفق ما هو مقرر له والتأكد من حسن استخدام الأموال في الأغراض المخصصة.
- iii. متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية، وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يتم وفق السياسات الموضوعية ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقق الأهداف المرسومة والكشف عن الإنحرافات.
- iv. التأكد من سلامة اللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفاءتها وملائمتها وإكتشاف نقاط الضعف فيها لإقتراح الوسائل العلاجية.

الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية :

تساعد الموازنات التقديرية إدارة المشروع في أداء وظائف التخطيط والتنسيق عن طريق إعداد الخطة أما الرقابة فتتحقق عن طريق التأكد من تنفيذ الخطة، والخطة فني أحسن حالاتها تعتبر تقديراً للمستقبل وعلى ذلك فمهما كانت الأساليب المستخدمة في إعدادها فلا بد وأن تحتوي هذه التقديرات على قدر من عدم التأكد والدقة، إذ أنه لا يمكن لأي أسلوب عملي معروف حتى الآن أن يقدر تماماً ما يمكن أن يحدث في المستقبل على وجه الدقة، ولذا يجب أن يكون هناك شيء من السماح والتي تفيد في الأتي⁽¹⁾ :

1. نتائج عدم الدقة في تقديرات الموازنة الناتجة عن قصور الأساليب العلمية والتنبؤ بالمستقبل تنبؤاً كاملاً ودقيقاً.
2. تمثل أساس موضوعي لقياس الإنحرافات وتحديد أهميتها.
3. وجود إنحرافات للأداء عن الخطة لا يعني بالضرورة أن المشروع ليس تحت رقابة مسؤولية عنه، وقد يكون الإنحراف مقبولاً إذا ما حقق الشروط الآتية:
أ- أن تكون الإنحرافات صغيرة ولقياس صغر حجم الإنحرافات موضوعياً يجب تطبيق معدلات السماح.
ب- أن تكون الإنحرافات ذات إتجاه محكوم، أي أن تكون هنالك إنحرافات سالبة يتم تعويضها بالإنحرافات الموجبة.
أهداف الموازنة التخطيطية كأسلوب رقابي هو تقويم الأداء وتصحيح الإنحرافات بغرض التأكد من أهداف المشروع والخطط الموضوعية في فترة الموازنة قد تم تحقيقها.

(1) د.حمدي عبداللطيف مهران ، مرجع سابق ، ص ص 225-226.

1/ الرقابة في مرحلة التخطيط: تتضمن الإستخدام الكامل للبيانات المتاحة وذلك بتقييم الإجراءات والسياسات البديلة وإعدادها بغرض تحقيق أهداف المشروع في فترة الموازنة.

2/ الرقابة في مرحلة التنفيذ: اثناء التنفيذ الفعلي فإن الرقابة تتعلق بالإجراءات التي تتبع لجعل العمليات تتمشى مع الخطط الموضوعية وتقييم الأداء وتحليل الإنحرافات ومعالجة أسباب حدوثها.

الرقابة الداخلية :

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها مراجعي الحسابات والمدققين الماليين عند قيامهم بعملية المراجعة، فالخطوة الأولى لعمل المراجع هو دراسة نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة المراد مراجعة حساباتها، وعلى ضوء هذه الدراسة يستطيع المراجع تحديد مدى فحصه وإختباراته وذلك باستخدام إجراءات المراجعة اللازمة، وكلما كانت نظم الرقابة الداخلية جيدة وذات كفاءة، كلما قلل ذلك من الإجراءات والتفصيلات التي يقوم بها المراجع أثناء عملية المراجعة والعكس صحيح، أي كلما كانت نظم الرقابة المطبقة ضعيفة، كلما كانت إجراءات المراجعة أكثر تعقيداً. (4)

تعريف الرقابة الداخلية :

مقصود بالرقابة الداخلية كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين: هي الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، وإختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية.

من هذا التعريف يتضح أن أهداف الرقابة الداخلية تشمل الآتي :

- 1- حماية أصول الشركة من التلاعب والإختلاسات وسوء الإستعمال.
 - 2- ضمان الدقة الحسابية للبيانات والمعلومات الواردة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك لإمكان الإعتماد عليها قبل إتخاذ أي قرار أو رسم أي خطة مستقبلية.
 - 3- رفع مستوى كفاءة العمل.
 - 4- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.
- ومن خلال هذه الأهداف يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الداخلية:-

(4) إدريس عبدالسلام الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات ، (مصراتا : الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، 1991م) ص 49.

أ- الرقابة المحاسبية:

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأصول اوضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، وتستخدم جميع الوسائل التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق الهدف المذكور ونذكر من هذه الوسائل ما يلي⁽¹⁾:

- 1- إستخدام حسابات المراقبة الإجمالية.
- 2- إعداد موازين المراجعة بصفة دورية.
- 3- عمل مذكرات تسوية المصرف دورياً.
- 4- إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلي من وقت لآخر.
- 5- وجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة الشركة.

ب- الرقابة الإدارية:

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى تحقيق أكبر كفاءة في العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ومن الوسائل المستخدمة في تحقيق ذلك مايلي:

- 1- الكشوف الإحصائية وتقارير الأداء.
- 2- دراسة الزمن والحركة وذلك لتحديد الوقت المعياري لإتمام عملية معينة.
- 3- وضع البرامج التدريبية للموظفين والمستخدمين.
- 4- مراقبة الجودة.
- 5- إستخدام الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة.

الرقابة كأحد وظائف الإدارة:

تتعدد المستويات الإدارية بالمنشآت الحديثة مما دعا الحاجة إلى الرقابة والمراجعة للتنفيذ لمعرفة مدى توافقه والخطط الموضوعية ومطابقة لمعايير الأداء وإجراء المساءلة عن أي قصور أو عدم كفاية، وهو ما يعرف بمحاسبة المسؤولية والتي تربط التكاليف بمفاهيم الإدارة في الرقابة عن طريق المستويات الإدارية المختلفة، إذ يتم ربط التكاليف بمراكز المسؤولية، وتنقل صورة واضحة للإدارة لإتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح ومعالجة الإنحرافات ومساءلة المسؤولين عنها.

(1) إدريس عبدالسلام الشتيوي، مرجع سابق، ص 50.

وهناك إرتباط وثيق بين وظيفة الرقابة ووظائف الإدارة الأخرى وهنا لا بد من الإشارة إلى مهام الإدارة ويرى أحد الكتاب أنها تتركز على ما يتم إدارته وهو المنظمة نفسها إذ يقوم المدير أساساً بأربع وظائف في المنظمة وهي: (1)

(1) التخطيط : Planning

يعني أن يحدد المديرون الخطوات اللازمة لتوجيه المنظمة نحو تحقيق أهدافها. ومن هذه الخطط قد تكون طويلة الأجل أو قصيرة الأجل. ومتى تم وضع هذه الخطط فإنها تعلن داخل المنظمة، وعند تنفيذها فإنها تحقق التنسيق وتضافر جهود جميع أجزاء المنظمة لتحقيق أهداف.

(2) التنظيم والتوجيه : Organizing and directing

المقصود بالتنظيم هو أن تقرر الإدارة كيفية تضافر كلاً من الموارد البشرية والموارد الأخرى لتنفيذ خطط المنظمة. فالتنظيم الذي نلمسه في أي منظمة لم يتحقق بالسهولة ولكنه نتيجة لمجهودات المديرين الذين يقع على عاتقهم مهمة تحديد الهيكل التنظيمي اللازم والملائم لتحقيق هذه المهام ومما كانت هذه المهام.

(3) التوجيه :

أما التوجيه فهي أن تراقب الإدارة الأنشطة اليومية بحيث تحافظ على تنفيذ أعمال المنظمة بسهولة ويسر، وهذا يعني تحديد المهام لكل العاملين، وتحقيق إتساق الأهداف بين الإدارات المختلفة والعاملين فيها، وحل المشاكل في مواقع العمل.

(4) الرقابة :

هو مخطط في مرحلة التخطيط ، ولذلك يقوم المديرون بدراسة ما يقدم لهم من التقارير المحاسبية ومقارنتها بالخطط، وهذه المقارنات قد توضح أن العمليات لا تتم بكفاءة، وان هناك أشخاص ما يحتاجون إلى المساعدة في القيام بالأعمال المحددة لهم.

(1) ري انتش جاريسون وإريك نورين، مرجع سابق، ص ص 13 - 15.

5) اتخاذ القرارات : Decision Making

يحاول المديرون الاختيار الرشيد بين البدائل، ولا تعتبر عملية اتخاذ القرارات وظيفة مستقلة، بل هو جزء لا يتجزأ من الوظائف الثلاث الأخرى السابق مناقشتها فالتخطيط والتنظيم والتنسيق والرقابة تتطلب جميعاً اتخاذ قرارات.

مما سبق يتضح أن وظائف الإدارة مرتبطة ببعضها البعض فالتخطيط هو الوظيفة الأولى للإدارة في المشروع بهدف الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة بعد إعداد البرامج التنفيذية، كما يرى أحد الكتاب أن الإدارة مطالبة بالشكل الذي يحقق الهدف المطلوب في الزمن المحدد، وبالتكلفة المقررة، وهل يتم تنفيذ الخطه كما هو مقرر؟ ومعرفة عدم تحقيق الخطة هو ناشئ عن خطأ في التخطيط أي في تقرير الأهداف والوسائل والزمن اللازم للتنفيذ؟ وأن الخطأ كامن في التنفيذ؟ حيث أن معرفة الخلل في التخطيط والتنفيذ وطرق اصلاحها لتحسين كفاءة التنفيذ ورفعها من مسؤوليات وظائف الإدارة، ومن وظيفة الرقابة التي تتكامل مع التخطيط عن تنفيذ الخط⁽¹⁾.

مداخل الرقابة :-

للقابة عدة مداخل يرى أحد الكتاب أن أهمها مايلي :

- (1) **الرقابة الفنية التنفيذية:** تستخدم في عدة اساليب أهمها تخطيط المصنع - مواصفات الإنتاج - اساليب الرقابة على جودة الانتاج - جدولة الإنتاج - الإشراف المباشر مواقع العمل.²
- (2) **رقابة إدارية تنفيذية:** من خلال أساليب منها التنظيم الإداري الذي بموجبه تتحدد اختصاصات السلطة والمسؤولية في أجزاء المشروع، كما يحدد التنظيم العلاقات التنظيمية بين الوحدات الإدارية الفرعية، أيضاً نظم الحوافز والجزاءات والرقابة المباشرة من مواقع العمل بواسطة المشرفين والملاحظين وروؤساء الأقسام.
- (3) **الرقابة المالية:** تعتبر من اهم مداخل الرقابة حيث تعتبر تدعيم لجوانب الرقابة الأخرى ، ويتضمن التنظيم المحاسبي الأساليب التي تهدف إلى تحقيق الرقابة المالية.

(1) د. طارق أحمد الخير، التخطيط والرقابة في المشروع، (دمشق: دون دار النشر 1988 - 1989م) ص 70 .

(2) د. رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، (القاهرة : دار النهضة العربية، دون تاريخ النشر) ص 13 - 14 .

وهي تصميم المستندات وتحديد الدورات المستندية لها إجراءات الرقابة الداخلية ومحاسبة المسؤولية والمراجعة الداخلية وإجراءات قياس التكلفة والتقارير عنها نظم وإجراءات تقويم الأداء والموازنات التخطيطية والتكاليف الفعلية.

خطوات عملية الرقابة :

هنالك خطوات أساسية متفق عليها لدى الغالبية وتمثل في الآتي :

- 1- وضع معايير الأداء وأساليب القياس ابتداء بالأهداف الموضوعية للمبيعات والإنتاج وانتهاء بحضور العاملين وسجلات السلامة ويجب تحديد المعايير ان تكون مقبولة لدى الأفراد المعنيين.⁽¹⁾
 - 2- قياس الأداء وتتسم هذه الخطوة بالاستمرارية والتكرار على حسب نوع طبيعة النشاط الذي يتم قياسه.
 - 3- الخطوة الثالثة تسعى للإجابة على السؤال الآتي: هل يفي الأداء بالمعايير الموضوعية؟ وإذ يتم مقارنة النتائج التي تم قياسها مع المعايير التي تم وضعها مسبقاً.
 - 4- اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا قصر الأداء عن المعايير الموضوعية وإذا ابرز التحليل ضرورة اتخاذ مثل هذه الإجراءات التي قد تحتوي على تعديل نشاط أو أكثر أو تعديل المعايير التي وضعت أصلاً.
- هنالك من يرى أن الخطوة الأولى في عملية الرقابة هي قياس وتقييم الأداء باعتبار ان الخطوة السابقة تحديد معايير يفترض أنها قد تمت في مرحلة اخرى هي مرحلة التخطيط.
- كما يرى بعض الكتاب أن عملية الرقابة تبدأ منذ أول مبادرة إدارية لتحقيق شيء ما وتستمر حتى تحقيق هذا الشيء ويتم تقويمه وأنها تعني مجموعة من الأدوات الرقابية، وأن أدوات الرقابة هي مجموعة من الأساليب التي تحقق تدفقاً من المعلومات التي يمكن قياسها بالنسبة لمعدلات محددة من قبل.⁽²⁾

يرى الباحث أن العملية الرقابية تتكون من خمس خطوات إجمالاً تبدأ بتحديد أهداف أو نتائج نهائية توضح بواسطة الإدارة والتي تقوم بوضع معايير للأداء وأساليب للعمل تتبع من أجل أن تتحقق النتائج مع مراعاة استناد المعايير إلى دراسة واقعية لمعطيات الماضي والحاضر وما ستكون عليه، ثم

(1) د. عمر احمد عثمان المقلي، مرجع سابق، ص 543.

(2) د. احمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 1999م) ص 208.

يتم قياس الأداء ومقارنته بالمعايير الموضوعية، ثم يتم تحديد الإنحرافات وتحليل اسباب حدوثها وتفصيلها والعمل على تصحيحها، ثم تقوم الإدارة بتعديل الأساليب الرقابية أو تعديل المعايير الموضوعية حسب الحاجة وتعتبر عملية التغذية العكسية أو توصيل المعلومات الرقابية خطوة مهمة في العملية الرقابية.

أهمية الرقابة:

إن الرقابة عملية ضرورية ومهمة لأي منظمة لديها أهداف محددة تسعى لتحقيقها، كما أن هناك عوامل عديدة تزيد من هذه الأهمية والضرورة مثل توسع حجم المنظمات وازدياد درجة تعقيد بيئة العمل، تفويض السلطات وغيرها من العوامل.

إن التوسع في حجم المشروعات قد أدى إلى ضرورة تطبيق مبادئ الإدارة العلمية وتفويض السلطة والتخطيط السليم ورسم السياسات وذلك بهدف استغلال الموارد المتاحة أفضل إستغلال، مما أدى إلى تقسيم المنشأة إلى وحدات صغيرة (مراكز المسؤولية) وتحديد اختصاصات ومسؤوليات كل منها، ووضع القواعد التنظيمية التي تكفل تنظيم المهام المختلفة، وتسجيلها من واقع مستندات سليمة، والتحقق من صحة عملية التسجيل، واعداد القوائم والتقارير التي تساعد على تقويم الأداء وإعداد الخطط الجديدة. (1) إن هناك عدة عوامل التي تجعل الرقابة ضرورية في منظماتنا المعاصرة تتمثل في الآتي:

1- التغيير في البيئة: ويعتبر من المعطيات الثانية في بيئة أي منظمة، ومن خلال الرقابة يمكن للمدربين التعرف على التغيرات التي تؤثر على المنشأة والتحرك نحو مواكبة الفرص والمخاطر التي تؤدي إليها هذه التغيرات.

2- التقييد: فمنشآت الأعمال الصغيرة التي تمتلكها الأسرة يمكن ممارسة الرقابة عليها على أسس غير رسمية وغير مخططة، إلا أن المنظمات المعاصرة التي تتميز بكبر حجمها تتطلب إتباع أسلوب أكثر رسمية ودقة.

3- الأخطاء: فإذا كان المديرون لا يرتكبون أي خطأ فيمكن لهؤلاء ببساطة وضع معايير الأداء وملاحظة التغيرات المهمة وغير المتوقعة في البيئة لكن الأفراد يرتكبون الأخطاء بحكم انهم بشر، فقد

(1) د. عمر احمد عثمان المقلي، مرجع سابق، ص ص ، 544-546.

تم طلب بعض عناصر الإنتاج بصورة غير صحيحة ، فنظام الرقابة يمكن المديرين من التعرف على هذه الأخطاء قبل أن تتفاقم.

(4) **التفويض:** فعندما يفوض المديرون بعض سلطاتهم لمعاونيهم فإن مسؤولياتهم فيما يتعلق بنتائج الأداء لدى رؤسائهم سوف لن يتأثر، والطريقة الوحيدة التي يمكن للمديرين عن طريقها تحديد ما إذا نجح معاونون في إنجاز المهام التي فوضت لهم السلطة من أجلها هي تطبيق نظام الرقابة.

إن الرقابة ضرورية في المنشآت إذ يتم تفويض السلطات والصلاحيات وذلك للتأكد من إنجاز المهام والقيام بالصلاحيات المعطاء على أفضل وجه ممكن، وتوجد عدة طرق لتقويم ذلك الإنجاز مثل المقارنة بين الخطط الموضوعية وما تم إنجازه ويرى أحد الكتاب أن تصميم أنظمة محاسبة المسؤولية يساعد في تقييم الإنجاز وعمل المقارنة المطلوبة بين الخطط الموضوعية والإنجاز الفعلي. (1)

مما سبق يمكن القول بأن أهمية الرقابة تتبع بصورة رئيسية من اللامركزية التي تزيد من تعقيدات المنظمة رغم انها تؤدي إلى تقليل الجهود الرقابية المبذولة بواسطة المنظمة، لكن يجب أن تكون أنشطة الرقابة الممارسة بواسطة الوحدات اللامركزية دقيقة ومحددة لمتابعة الأداء مقابل المعايير حتى يتم تقويم أداء الوحدات التي تقع تحت مسؤولية المديرين بالمستويات العليا ويتم التأكد من مدى فاعلية تحقيق الأهداف في المنشأة فالرقابة وظيفة هامة لمتابعة تنفيذ الخطة من أهداف وإجراءات وتنظيم.

مقومات النظم السليم للرقابة :

من المؤكد أن نظام الرقابة السليم يكون فاعلاً، إذ أنه يجب أن يصمم خصيصاً للمهام المنوطة به، ومن هنا لا بد من التعرف على المقومات الأساسية التي يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد نظام للرقابة وهي كما ذكرها أحد الكتاب كما يلي: (2)

- 1- يجب أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط واحتياجاته.
- 2- يجب على النظام الرقابي أن يبلغ على الإنحرافات بسرعة.
- 3- ينبغي على نظام الرقابة أن ينظر إلى الأمام.
- 4- يجب على النظام الرقابي أن يشير إلى الاستثناءات في النقاط الحرجة الإستراتيجية.

(1) د. احمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 386.

(2) د. جميل أحمد توفيق، مرجع سابق، ص ص 411-412.

5- يجب أن تكون الرقابة موضوعية.

6- يجب على الرقابة أن تكون مرنة.

7- ينبغي أن يعكس نظام الرقابة النموذج التنظيمي.

8- ينبغي على النظام الرقابي أن يكون مفهوماً.

9- يجب أن يبين نظام الرقابة الأعمال التصحيحية.

هناك أساليب رقابية متعددة مثل الميزانيات وتحليل التعادل والتكاليف المعيارية، والنسب المالية بالتالي يتم اختيار الأسلوب المناسب الذي يتناسب مع احتياجات المنشأة أو الإدارات المختلفة، كما أن وصول المعلومات بسرعة يساعد الإدارة في علاج المشاكل قبل أن تكبر ويصعب تلافيها. من المقومات الهامة كذلك القدرة على التنبؤ بالإنحرافات قبل وقوعها ليتم الاستعداد باتخاذ الاجراءات وتصحيحه مبكراً أو قبل وقوعها.

المبحث الثاني

تقويم الأداء المالي

أولاً: مفهوم تقويم الأداء المالي:

يحتل تقويم الأداء المالي مكانة بالغة الأهمية في غالبية الإقتصاديات حيث ركزت عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمد عليها منشآت الأعمال قياساً بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة لها والمتنافس عليها ومن هذا المنطق نجد أن ضرورة الحصول وتحقيق العوائد القصوى وديمومية واستمرار المنشأة ونموها وتطورها وذلك باستغلال أمثل لتلك الموارد تعتبر غاية في الأهمية لما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على كل جوانب الحياة لمنشآت الاعمال ولهذا فإن تقويم الأداء المالي يعد احد العناصر الأساسية للعملية الإدارية، حيث يوفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس مدى تحقيق أهداف المنشأة والتعرف على إتجاهات الأداء فيها ولهذا يوفر أساس في تحديد مسيرة المنشأة ونجاحها ومستقبلها.⁽¹⁾

تعد الكشوفات المالية التي تحضرها الإدارة المحاسبية في المنشأة وسيلة مهمة ورئيسية في تقييم الأداء المالي، حيث أن تحليل الكشوفات سوف يساعد في تقديم نتائج تمكن من تحديد نقاط القوة والضعف وفرص الأستثمار وتقدم معلومات للمستثمرين والدائنين وغيرهم، وتشكل النسب المالية الوسيلة الأكثر أهمية لتحليل الكشوفات المالية والوصول إلى تقييم دقيق لنجاح المنشأة واحتمال الفشل فيها ولتحديد نقاط القوة والضعف لتحديد الكفاءة والفاعلية ولهذا فإن النسب المالية تفيد في إضفاء دلالات معينة على البيانات الواردة و الكشوفات المالية، وبمعنى آخر فإن النسب المالية كأساس لتقييم الأداء لا تضيف معلومات جديدة بل تقوم بتفسير العلاقة بين المتغيرات بشكل يسمح باستخدام النتائج بشكل أسهل، أي أن النسب هي في مقياس مفاهيمي وليس مقياساً فنياً فالهدف لمن يحلل الحالة أن يفهم مضمون النسبة ومعناها ثم عليه أن يقرر حجم النسبة المقبولة في ظل طبيعة العمل الذي تقوم به منشأة الأعمال موضع التحليل والتقييم مع التأكد من أن هناك كم كبير من النسب المالية يمكن حسابها ولكن استخدامها وإختيارها إنما يعتمد على الهدف المطلوب منها وعلى غاية الشخص القائم بالتحليل.

كما عرفها آخر: أن تقويم الأداء هي الركيزة الأساسية لتحسين الأداء وكفاءته لأنه جوهره الرقابة من أجل تحليل الإنحرافات المترتبة على عملية التقويم بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط

(1) حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر، 2000م)، ص ص 85 - 86.

سلوك التخطيط والنتائج من التنفيذ الفعلي وإجراء الفحص الدقيق والتحليل المنظم لإتجاهات التنظيم داخل العمل كتنظيم و السياسات والإجراءات والقواعد وإختبار الأفراد لتحقيق الأهداف بأقل جهد وتكلفة و زمن لتحقيق عائد مجزي من العمل. (1)

يرى الباحث من هذا المفهوم أن تقويم الأداء يعمل على كشف الإنحرافات لأنه جوهر الرقابة، بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تؤدي إلى تحسين الأداء بأقل تكلفة وجهد وزمن وتحقيق عائد.

كذلك أن تقويم الأداء هو معرفة ما تم تحقيقه من أهداف في ظروف الأداء الموجودة لنشاط المشروع، فإذا أسفرت مراقبة الأداء عن اكتشاف الإنحرافات، جاء دور التقييم مباشرة لإقتفاء أثر هذه الإنحرافات وذلك بتحليلها في الوقت المناسب حتى يمكن وضع الحلول المناسبة لها قبل أن تتعقد المشاكل تنجم عن الإستمرار

في التنفيذ الخاص بالنشاط. (2)

يرى الباحث أن تقويم الأداء هو عملية استراتيجية يمكن استخدامها كأداة وهي طريقة يتم بموجبها إدارة توجيه الأداء نحو أهداف فردية وجماعية وتنظيمية محددة.

تحتاج أي منظمة أعمال إلى اعداد نظام لتقويم أدائها حتى نكتشف عن نقاط القوة والضعف، إذاً الأداء الجيد يصبح شرطاً أساسياً لتأمين بقاء المنظمة في بيئة تنافسية، و يظهر كشرط إجباري للمساهم بصفة خاصة، تسمح مؤشرات المتوقعة بالحكم على درجة أمان المنظمة ولذلك فهي تركز على الخطة التمويلية والإستثمارية لها. (3)

يعتبر التقويم المالي نظاماً مهماً و حيويًا بالنسبة للشركة وذلك لأنه عن طريق تقويم الأداء تحصل الشركة على معلومات مرتدة، تلك المعلومات تمكن الشركة من إجراء تعديلات تتوافق مع البنيات التنظيمية والأفراد و الجماعات و أيضاً كل العمليات التنظيمية التي تشمل إتخاذ القرارات وعمليات الإتصال وغيرها وغالباً ما تقود تلك التعديلات إلى تحسين الأداء من خلال التغيير التنظيمي الذي يتم داخل الشركة.

(1) د. محمد علي الطويل، الإدارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة، (القاهرة : مطبعة دار خال فرجاني، 1997م) ص 254.

(2) محمد مبارك حجير، التقييم الإقتصادي المحاسبي، (القاهرة: مكيبة الأنجلو المصرية، 1969م)، ص 31.

(3) السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، التحديات الراهنة (دار المريخ للنشر، 2000م)، ص 11.

يعد نظام التقويم مهماً لأغراض تتعلق بالمؤسسات أو الإدارة و بالملاك حيث يفيد في تحديد الحاجة من الموارد المادية مثل رأس المال، الأليات والمعدات في ضوء احتياجات السوق وخطط إنتاج السلع والخدمات.

يمثل الحصول على مستويات أداء مرتفعة أمراً مرغوباً فيه، لأن النجاح في إنجاز أهداف طموحة يحقق الإشباع المطلوب ويقوي دافعية المنظمة وأطرافها، هذه الدافعية تؤدي بدورها إلى ازدياد الفعالية إلى مستوى النجاح المطلوب كما يستلزم قياس أداء منظمات الأعمال مدخلاً متعدد الأبعاد⁽¹⁾.

كما عرفها آخر: أن تقويم الأداء يعني: تقديم حكماً ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الإستجابة لإشباعها رغبات أطرافها، وبمعنى حرفي يعتبر تقويم الأداء المالي للمنظمة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفاً تقدم إجراءات ووسائل و طرق القياس التعريف الوحيد لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم فهي تكشف عن أهميتها للإدارة .⁽²⁾

هو تقييم أنشطة المنظمة في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وذلك بهدف التعريف على العوامل المؤثرة في هذه النتائج وتحديد الصعوبات التي تعوق التنفيذ وتحديد المسؤوليات ونقادي أسباب الخطأ في المستقبل⁽³⁾ .

كما عرفها آخر: هو قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع النتائج المحققة بالنتائج المطلوبة تحقيقها، أو يمكن الوصول إليها حتى تكون الصورة الحية لما يحدث فعلاً، مدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية بما يكفل إتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.

يرى الباحث أن هناك إختلاف بين تقييم وتقويم الاداء: التقييم تعني قياس درجة الأداء الفعلي مقارناً بنتائج الأعمال لمعرفة التنفيذ، بينما التقويم تعني قياس الأداء لمعرفة درجة التنفيذ ثم إتخاذ القرار لتصحيح الأخطاء والانحرافات.

(1) د. محمد مرعي، دليل نظام التقييم في المؤسسات والإدارة، (دمشق: دار الرضا للنشر، 2001م)، ص 20.

(2) السعيد فرحات جمعة، مرجع السابق، ص 38.

(3) د. نهال فريد مصطفى، مبادي و أساسيات الإدارة المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2001م)، ص 29.

كما عرفها آخر: هو عبارة عن دراسة وتحليل جوانب القوة والضعف التي تكشف إنجاز الأنشطة سواء على مستوى الفرد أو المنظمة أو أي جزء من أجزائها، ولا شك أن الهدف من تقييم الأداء هو التعرف على مدى فعالية المنظمة وقياس نتائجها. (1)

ثانياً: أهمية تقييم الأداء المالي:

تبرز أهمية تقييم الأداء المالي في كل المجتمعات والنظم المالية والاقتصادية من خلال ما تتميز به الموارد الاقتصادية من ندرة بالنسبة للاحتياجات المتزايدة والمتنافس عليها ولذلك تظهر باستمرار الحاجة إلى تحقيق أوجه العوائد الناجمة من الإستغلال الكفاء للموارد وتأثيرها على الأهداف التنظيمية. (2)

يمكن إيجاز أهمية تقييم الأداء المالي في الجوانب الآتية (3):

1- يوفر تقييم الأداء المالي مقياس لمدى نجاح المنظمة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بنية تحقيق أهدافه، وإن النجاح مقياس مركز يجمع بين الفاعلية والكفاءة، وبالتالي فهو أشمل من أي منهما، وفي كلتا الحالتين تستطيع المنظمة ان تواصل البقاء والاستمرار في العمل.

2- إن تقييم الأداء يظهر مدى إسهام المنظمة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل تكاليف والتخلص من عوامل الهدر والضياع في الوقت الجهد والمال مما يؤدي إلى خفض اسعار المنتجات، ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي مما يعود على المجتمع والمنتج والعامل والمستهلك بالفائدة.

3- يوفر نظام تقييم الأداء معلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمنظمة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية فضلاً عن أهمية هذه المعلومات لجهات أخرى خارج المنظمة.

4- يظهر تطوير الأداء التطور الذي حققته المنظمة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زمانياً في المنظمة من هذه لأخرى ومكانياً في المنظمات المماثلة.

(1) د. عبدالسلام أبو قحف، أساسيات الإدارة والتنظيم، (الإسكندرية: دار الجامعية، 2005م)، ص 483.

(2) د عبدالغفار حنفي، أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدوى، (الاسكندرية: دار الجامعية للنشر، 2004م)، ص 70.

(3) محمد توفيق عبد المحسن، تقييم الأداء مدخل جديد لعالم جديد، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 1999م)، ص 11.

5- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمنظمات المختلفة وهذا بدوره يدفع المنظمة لتحسين مستوى أدائها.

6- يؤدي إلى الكشف عن عناصر الكفاءة ووضعها في المواقع الأكثر إنتاجية وتحديد العناصر التي تحتاج إلى دعم وتطوير من أجل النهوض بأدائها إلى مستوى الأداء الطموح والإستغناء عن العناصر غير الكفاءة.

7- يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة في الخطط والعمل على إيجاد نظام سليم وفعال للأفضل والمكافآت والحوافز الشخصية.

8- توضيح عملية تقويم أداء المركز المالي للمنظمات ضمن إطار بيئة القطاعية التي تعمل فيها وبالتالي تحديد الآليات وحالات التغيير المطلوبة لتحسين المركز المالي لها.

9- تعكس عملية تقويم الأداء درجة المواءمة والإنسجام بين الأهداف والإستراتيجيات المعتمدة لتنفيذها وعلاقتها بالبيئة التنافسية للمنظمة.

أياً كانت المنظمة خاصة أو عامة، تهدف إلى الربح أو لا فإنها تواجه التزام طاقات أعضائها لتحقيق الأهداف المرجوة حتى تشبع دوافعهم، لذلك فتقويم الأداء المالي يقدم أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المنظمة، فهي تظهر على طريقة تصحيح وتعديل الإستراتيجية والخطة و ترشيد إستخدام الموارد المتاحة

أي منظمة أعمال يحتاج إلى إعداد نظام لتقويم أدائها حتى تكشف عن نقاط القوة والضعف، إذاً يهدف قياس حالة التقدم أو التأخر في المنظمة أن الأداء الجديد يصبح شرطاً أساسياً لتأمين بقاء المنظمة في بيئة تنافسية و يظهر كشرط إجباري للمساهم بصفة خاصة، تسمح مؤشرات التوقعة بالحكم على درجة أمان المنظمة وذلك فهي ترتكز على الخطة التمويلية والإستثمارية لها.⁽¹⁾

من ناحية يجب أن لا نجهل المظاهر الرئيسية لتقويم الأداء الإجتكاعي والتنظيمي للمنظمة، والذي يسبق ويؤسس أدائها المالي، ومن ناحية أخرى لا يمكن قياس أداء المنظمة المستقبلي فقط بمعطيات محاسبية تاريخية أو معاد تقويمها.

تتنامي أهمية التقويم بتنامي الوعي بما يمكن أن يقدمه لخدمة العمليات التخطيطية والتنظيمية والتدريبية والوظيفية والمالية في مجال العمل وتتضح أهمية تقويم النشاط التدريبي في معرفة درجة تحقيق

(1) د. فلاح حسن حسني، د. مؤيد عبدالرحمن الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 232.

الأهداف المرجوة منه وتحديد درجة أي إنحرافات ناتجة عنه، لتفادي أن يكون النشاط فاقداً للأثر، وفيما يلي بعض النقاط الدالة على أهمية التقييم (1) :

- 1/ تحديد نقاط القوة و الضعف في البرامج التدريبية.
- 2/ تقديره لقيمة البرامج والوسائل التدريبية.
- 3/ يؤدي إلى إقناع الإدارة بفائدة التدريب.
- 4/ ضمان ارتباط عالي بين التدريب والعمل الذي يدرّب الفرد على أدائه.
- 5/ يقدم التقييم تشخيص علمي للواقع وبيان لإيجابياته وسلبياته كما يمنح المخطط الرؤية الصحيحة لإتجاه التغيير والتطوير وإعادة التنظيم.
- 6/ يعين التقييم على الكشف عن الأداء المتميز بين الأفراد في أدائهم والإبانة عن قدراتهم وطاقاتهم ومهاراتهم على إختيار الكفاءات وتحديد المجالات التي يبدعون فيها.
- 7/ يقدم التقييم سياسة ترشيد الإنفاق من خلال ما يقدمه من موازنة بين مدخلات ومخرجات العمل وترشيد خطة تنمية الموارد البشرية بالتركيز على معالجة أوجه القصور والضعف التي تشير إليها نتائج كفاءة الأداء.

8/ يبرز التقييم المجالات التي ينبغي أن تمنح أولوية في إختيار برامج التدريب للعاملين.

يرى آخرون أن أهمية التقييم المالي تتلخص في الأتي:- (2)

1. تساعد عملية التقييم المالي في تحديد المسؤولين عن الإنحرافات ، وخاصة عندما تفتقر بتحديد واضح لمراكز المسؤولية.
2. يظهر تقييم الأداء المالي التطور الذي حققته المنشأة خلال مسيرتها سواء كان نحو الأفضل أو نحو الأسوأ.
3. إكتشاف التغيرات التي لها تأثير في أنشطة المنشأة، وإكتشاف القرارات الخاطئة فوراً لإتخاذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب.

(1) مصطفى زين بكري سطیح، تقييم أثر التدريب الإداري والفني في شركات الاسمنت السعودية من وجه نظر الإدارة والمتدرب ، رسالة دكتوراة في ادارة أعمال غير منشورة، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا : كلية الدراسات العليا، 2005م)، ص 78.

(2) د. ادیب برهوم وآخرون ، تقييم كفاءة معايير التحليل المالي والإداري المستخدمة في قطاع النقل البحري، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2009، ص ص 83-84.

يرى الباحث أن أهمية التقويم المالي تتلخص في الآتي:-

1/ تحديد جوانب القوة المالية و أوجه القصور الناجمة عن التطبيق الغير السليم للقرارات المالية في المنظمة.

2/ التأكد من درجة فعالية استخدام المنظمة للموارد المالية المتاحة لها.

3/ توفير الأدوات ذات الدلالات المحددة للإدارة لمعاونتها في تشخيص المشاكل المالية واتخاذ ما يلزم من إجراءات أو تصرفات لعلاج هذه المشاكل وتحسين مستوى الأداء المالي للمنظمة.

ثالثاً: أهداف تقويم الأداء المالي:

إن الغرض الأساسي من تقويم الأداء هو التعرف على الموقف المالي للمنظمة خلال فترة زمنية معينة وذلك من أجل تحديد نقاط القوة والضعف وذلك من خلال مقارنة النتائج المحققة مع النتائج المخططة من أجل القيام بالإجراءات التصحيحية، وبصورة عامة يلاحظ أن تقييم الأداء يمكن أن يتم للمنظمة ككل، كما أنه قد يتم لتقييم أداء الإدارة على مستوى المشروع أو لتقييم أداء الوظائف الرئيسية للمشروع أو لتقييم الأقسام و الوحدات الفرعية، إن الأصل في قياس كفاءة الأداء هو التأكد من أن المشروع يحقق أهدافه بأعلى درجة من الكفاءة، هذا بالإضافة إلى التأكد من تحقيق الترابط والتوازن والتكامل بين مختلف الأنشطة وأخيراً التأكد من كفاءة النظم والسياسات التي أتبعها المنظمة لتحقيق أهدافها، ولا شك أن لذلك أهمية خاصة في الدول النامية ذات الموارد المحدودة. إن تقويم الأداء يهدف إلى الآتي⁽¹⁾:

1- مساعدة المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة على إكتشاف الإنحرافات والتي يتطلب الأمر تحليلها للوقوف على أسبابها حتى يمكن إتخاذ الإجراءات العلاجية.

2- تساعد مؤشرات الأداء على تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالوسائل التي تكفل قياس وتخطيط الأداء المتعلق بدائرة نشاطه، كما أنها توجه إنتباه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون في حاجة إليها، وعليه فإن قراراتهم تركز على حقائق موضوعية وليست تخمينات شخصية.

3- تحدد عملية تقويم الأداء المدى الذي وصلت إليه الإدارة في تحقيق المسؤوليات والوفاء بالإلتزامات الموكلة إليها.

(1) صالح حسن القيسي ، نظم الرقابة وأثرها على الأداء، مجلة الرقابة الإدارية، العدد الثلاثون، (تونس : المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، يونيو 1997م) ، ص 28.

- 4- تعتبر مؤشرات تقويم الأداء إذا ما ارتكز على أساس سليمة بمثابة نوع من الحوافز التي تحفز العاملين بالمنشأة على تفجير طاقاتهم نحو الأداء الأفضل وتساعد عملية تقويم الاداء على التأكد من سلامة الخطط وواقعية الأهداف المحددة مسبقاً بما يساعد على إعداد الخطط للفترات التالية.
- 5- تزيد إدارة المنشأة بمؤشرات متنوعة تفيد في إتخاذ القرارات سليمة، ورسم سياسات مالية واضحة وجديدة وتوضيح الإنحرافات وتحليلها وبيان أسبابها في جزئيات نشاط الحوسبة الإقتصادية سواءً كانت إنتاجية أو تخزينية أو تسويقية أو تمويلية.
- 6- تكوين إطار هيكلي سليم لتقسيم أداء عناصر الإنتاج والتمويل والإستخدامات.
- 7- المساندة على ربط عملية الحوافز والحقوق للعنصر البشري لمسؤولياته وواجباته.
- 8- إكتشاف العوامل المؤثرة في النتائج المحققة.
- 9- تحديد الصعوبات في التنفيذ: يهدف التقويم كذلك إلى تحديد الصعوبات التي واجهت المنشأة في تنفيذ الخطط التي حققت من خلالها النتائج في نهاية الفترة المالية وذلك بالرقابة المستديمة خلال فترة الأداء الفعلي.
- 10- تحسين الأداء: يهدف تقويم الأداء المالي للمساعدة في إتخاذ الإجراءات والقرارات التي تؤدي إلى تحسين الأداء، حيث أن تقويم الأداء يجعل للوحدات المختلفة المقدرة على تحديد المشكلة ومن ثم وضع البدائل لحل المشكلة وهذا ما يعرف بعملية إتخاذ القرار.
- 11- الحكم على مستوى كفاءة الأداء: الهدف من تقويم الأداء الحكم على مستوى أو الكفاءة في تنفيذ الخطة لتحقيق الأداء للكلية للوحدات المختلفة، فإن الأداء وفق الخطة المرسومة يعني أن العاملين أدوا ما عليهم فيكافؤون على ذلك، وإما إن كان العكس فيعاقبون على التقصير في حدود ما كلفو به.
- 12- إكتشاف العوامل المؤثرة في النتائج المحققة: العمل على دفع العوامل المؤثرة تأثيراً إيجابياً مما يحقق أهداف المنشأة بشكل عام، والعمل على تفادي العوامل المؤثرة تأثيراً سلبياً و التي تعمل على تقليل كفاءة الأداء.
- 13- تحديد مسؤوليات القائمين بتنفيذ الخطط المرسومة: يهدف التقويم على تحديد مسؤوليات العاملين بتنفيذ الخطط ومحاسبتهم على الإنحراف الذي حدث.
- إن أهداف تقويم الاداء من وجه نظر تقويم الأداء تقويم الأفراد في المنشأة تنحصر في الآتي: (1)

(1) د. نعمة شليبي الكلبي وآخرون، إدارة الأفراد، مدخل تطبيقي، (عمان: دون دار النشر، 1990م)، ص 216.

1/ رفع الروح المعنوية للعاملين وتحسين علاقات العمل: إذ يأتي جواً من التفاهم والعلاقة الحسنة التي تسود بين العاملين ورؤسائهم، عندها يشعرون بأن جهودهم وطاقاتهم في العمل مكان تقدير واهتمام الإدارة، وأن هدفها معالجة نقاط الضعف للعاملين على أساس ودي وصريح، كما أن العاملين سيشعرون أن القرارات الإدارية المتعلقة بهم لا تتم إلا على أساس الكفاءة والجهد المبذول.

2/ مقياس الأداء الفعلي: يتم قياس أو تقدير الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات ويجب توفير عاملين مدربين للقيام بهذه الأعمال مع استخدام الأدوات المستخدمة متى كان ذلك مناسباً بسرعة عرض نتائج القياس أو التقدير على من بيده سلطة إحداث التغيير وإتخاذ النظام الرقابي.

3/ مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف: يتم مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف لتحديد الخطأ والانحراف، ليس هذا فحسب بل ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء في المستقبل لإجراء التصويب اللازم ويجب أن يركز التقويم على الانحرافات وتسهيل المقارنة بين النتائج المحققة والأهداف الموضوعية.

4/ إتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات: إن إتخاذ القرارات لتصحيح الانحرافات يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقاً وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المحقق بالهدف المخطط، فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير الموقف وإتخاذ القرار المناسب المطلوب و الأخذ في الإعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار. كما يرى أحد الباحثين أن أهداف تقويم الأداء تتمثل في الآتي (1) :

1- توفر مؤشرات تقويم الاداء الأساس الذي يتم بمقتضاه إجراء المقارنات بين الانشطة المختلفة في إطار المنشأة أو بين الوحدات النوعية.

2- تمد مؤشرات تقويم أداء بالمستويات الإدارية المختلفة بالمقاييس التي تساعد على إكتشاف إنحرافات التنفيذ الفعلي عما هو مخطط وهذا الإنحراف قد يكون كمياً أو نوعياً أو قيمياً، ويكون كمياً في حالة ما إذا كان التنفيذ الفعلي قد أنتج كمية خلاف الكمية المحددة معيارياً ويكون نوعياً في حالة

(1) تاج الدين محمد فيروز احمد، رسالة دكتوراة في المحاسبة، جامعة ام درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2001م،

عدم إتفاق المواصفات الخاصة للوحدة المنتجة مع المنتجات المحددة معيارياً، ويكون قيمياً في حالة إختلاف القيمة الإدارية لتكلفة المنتج عن التكلفة الإجمالية.

بعد إكتشاف الإنحرافات يتم دراستها وتحليلها والتعرف على أسبابها وتكون مؤشرات الأداء قد قامت بمساعدة المستويات الإدارية المختلفة.

3- يوفر تقويم الأداء أساس ومؤشرات سليمة لقياس كفاءة التنفيذ وبذلك يساعد في المستويات الإدارية المختلفة على إيجاد مقاييس يمكن بها قياس الأداء المتعلق ببداية نشاطاتهم.

4- يساعد تقويم الأداء على التأكد من كفاءة تخصيص واستخدام الإمكانيات المتاحة على مستوى كل قسم من الأقسام أو على مستوى كل إدارة من الإدارات.

5- يساعد تقويم الأداء من التحقق من قيام المنشأة بوظائفها المختلفة بأفضل كفاءة ممكنة والهدف من قيام كفاءة التنفيذ هو الأطمعنان إلى ان تنفيذ برنامج التشغيل تحقق بأفضل كفاءة ممكنة.

6- يضمن تقويم الاداء الإدارة على سلامة الخطط وواقعية الأهداف المحددة مقدماً بما يساعد على إعداد الخطط المستقبلية بشكل سليم ودقيق. يستنتج الباحث حول تقويم الأداء ما يلي:

1. إن الهدف من تقويم الأداء يتمثل في التحقيق من مدى كفاءته وفعالية أداء الوحدة الإقتصادية في إستقلال الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق أهدافها.

2. إن عملية تقويم الأداء تتطلب توفر معايير للأداء تمثل أنماط للإدارة المستهدفة وتظهر أهمية تلك المعايير بأنها تمثل الأساس الذي بمقتضاه تتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف حتى يتسنى الحكم على مدى كفاءة وفعالية إدارة الوحدة الإقتصادية في إستغلال موارد هذه الوحدة لتحقيق أهدافها.

مراحل تقويم الأداء:

إن تقويم الأداء لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال عدد من المراحل منها: (1)

1- وضع المعايير التي سوف تستخدم في قياس الأداء.

2- قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط.

3- إتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء.

(1) د. السعيد فرحات جمعة، مرجع السابق، ص 48.

- يستنتج الباحث أن عملية تقويم الأداء هي قياس للأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب ان يتم وفقاً للخطط المعد مسبقاً، وذلك لتحديد نقاط القوة والمحافظة عليها وتحديد جوانب الضعف وكيفية تلافيها. إن عملية تقويم الأداء إن تحققت بصورة مثالية فإنها تضمن تحقيق الأهداف التالية:
- 1/ يوفر تقويم الأداء مقياساً لمدى نجاح المنشأة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها وتحقيق أهدافها، وذلك بخليط مماثل يجمع بين الكفاءة والفعالية يضمن للمنشأة البقاء والإستمرار.
 - 2/ يوفر نظام تقويم الأداء معلومات مهمة لمختلف المستويات الإدارية للمنشأة وذلك لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية.
 - 3/ يظهر تقويم الأداء التطور الذي حققته المنشأة في سعيها نحو الأفضل، وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زماناً ومكاناً.
 - 4/ تساعد على إيجاد نوع من التنافس بين الأقسام والإدارات المختلفة للمنشأة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين أدائها.
 - 5/ يؤدي إلى تحديد عناصر الكفاءة، وتحديد العناصر التي تحتاج إلى مساعدة من أجل النهوض بها وبأدائها.
 - 6/ إن تقويم الأداء يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة.

معايير تقويم الأداء المالي:

إن معايير تقويم الأداء المالي تحدد على ضوء الأهداف الكلية للوحدة، والمعايير المستخدمة لقياس الأداء لا بد أن تنتج الغايات التي تم تحديدها للوحدة. يمكن استخلاص معايير تقويم المالي على النحو التالي: (1)

1- قياس الأداء المالي:

توجد معايير لقياس الأداء المالي تتمثل في العائد قبل الضرائب مقسوماً على راس المال المستثمر، وإذا كان هذا هو المعيار المتبع فإنه يجب إستخدامه لتقويم الأداء المالي، وقد يكون من الضروري في هذا الإطار النظر في بعض النسب المالية:

- إجمالي الأرباح : المال المستثمر.

- المبيعات : الأصول الثابتة.

(1) د. عمر أحمد عثمان المقلي، مرجع سابق، ص 190.

- المبيعات : الأصول المتداولة.

- المخزون : المبيعات.

- المدينين : المبيعات.

هذه النسب المالية تلعب دوراً وسيطاً بمعنى أنها توفر تصعيداً للنتيجة النهائية للأداء المالي الخاص بعائد على رأس المال المستثمر وتعتبر هذه النسب ضرورية بصورة خاصة كأدوات إدارية داخلية لتحديد مواقع الضعف في الأداء وتشخيص أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية، بنفس المبيعات لرأس المال المستثمر تحدد معدل دوران رأس المال وإنتاجيته، كما أن نسب المخزون قد توضح وجود حجم زائد من المخزون بغرض تأمين الوحدة من مخاطر نفاذ المخزون، نسبة المدينين للمبيعات تمثل أمراً ذا أهمية خاصة، حيث أن وضع الحسابات المدينة قد يبين أن المدينين الرئيسيين الذين يتعاملون مع الوحدة هم الوحدات الأخرى والجهات الحكومية نفسها.

2- قياس أداء الإنتاج والإنتاجية:

الإنتاجية كمقياس للكفاءة لا تتأثر باختلاف السوق أو أساسيات التسعير الإدارية أو العوامل الأخرى التي تجعل الربحية معياراً لا يمكن الاعتماد عليه، معيار الإنتاجية ذو طبيعة مادية يستخدم لقياس الفعالية التي تستخدم بها الموارد وإنتاجية العمليات وكفاءة نسب المدخلات للمخزون، ونقطة البداية في هذا التطبيق هي تقويم الأداء على مستويات الإنتاج التي تم تحقيقها، إن هذه المستويات يمكن مقارنتها بالمستويات المستهدفة وأداء السنوات الماضية، أرقام الإنتاج الفعلية قد لا توفر بحد ذاتها مقياساً للكفاءة الإنتاجية ولكنها تعكس دقة عملية وضع الأهداف والتحسين أو خلافه الذي طرأ بالمقارنة عن الأداء في السنوات الماضية، الحكومات غالباً ما تعطي اهتماماً خاصة لحجم إنتاج الوحدة، نسبة لعلاقة الوحدة التداخلية مع القطاعات الاقتصادية الأخرى وأي عجز فيها يؤدي إلى عدم التوازن القطاعي في الإقتصاد القومي، كما أن العجز قد يضطر الحكومة للجوء إلى أرصدها الضعيفة في العملات الصعبة لأستيراد فجوة في المدخلات التي سببها هذا العجز. (1)

يستخلص الباحث أنه بغض النظر عما إذا كانت الوحدة تسعى لتحقيق الأرباح أو بعض الأهداف الإجتماعية، فإن أساس العمليات يجب أن يركز على الكفاءة الإنتاجية.

(1) رمية محمد علي عبيد، أهمية قياس وتقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم

والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 200 - 2002م)، ص 22.

3- الربط بين الربحية المالية والكفاءة المالية :

الربحية تتجم أساساً من الهامش بين تكلفة الإنتاج وإيرادات المبيعات، وبالمقابل فإن تكلفة الإنتاج تعتمد على تكلفة المدخلات والكفاءة الإنتاجية التي تستخدم بها، لذا يمكن القول أن الربحية والكفاءة الإنتاجية لا ينفصلان عن بعضهما، هامش الربح يمكن زيادته إما بزيادة أسعار المبيعات أو تخفيض تكلفة الإنتاج ويحدث الأثر العكسي إلى الخسائر عند إنخفاض أسعار المبيعات أو زيادة التكاليف أو كلاهما، هذا يعني عملياً أنه إذا تحسنت الكفاءة الإنتاجية وإنخفضت بالتالي تكاليف الإنتاج، فإن الوحدة في هذه الحالة تواجه خيارين:

1. يمكنها المحافظة على المستوى الحالي للأسعار وتحقيق ربحية أعلى.
2. يمكنها تخفيض الأسعار بدون التأثير على مستويات الربحية الحالية.

4- قياس أداء التسويق والخدمات :

إذا كانت الوحدة العامة تعمل في بيئة تنافسية حقيقية فإن تقويم أداء التسويق والخدمات يعتبر أمراً سهلاً، فالتقويم في هذه الحالة يتحلل بنصيب الوحدة من السوق الذي تخدمه وما إذا كان هذا النصيب يشهد إزدياداً وإما استقراراً أو تدهوراً، نصيب الوحدة من السوق يعكس مدى رضا المستهلك ورد فعل المستهلك على سلع وخدمات الوحدة يعتمد على جملة من العوامل بما فيها الأسعار والجودة وخدمة المستهلك وفي قطاع الخدمات هنالك حاجة للباقة و القدرات البيعية العالمية، مشكلة تنوع أداء الوحدة التسويقي في الدول النامية تتبع بصورة أساسية من أن معظم هذه الوحدات لا تعمل في بيئة تنافسية، ومعظم الوحدات في هذه الدول أما أنها تعمل في أوضاع احتكارية لحماية قوة المستهلك الذي قد لا يكون له خيار على شراء سلعة الوحدة أوله خيارات غير ملائمة ومحددة. (1)

5- مقياس الأداء التنموي :

الوحدات العامة التي تتميز بإنجاز جيد في إطار المعايير المالية والإنتاجية والتسويقية يتوقع أن تتميز كذلك بمستويات أداء عالية في إطار مسؤولياتها التنموية والاجتماعية وبالمقابل فإن الوحدات العامة التي تحقق خسائر مالية وتخفض فيها الكفاءة الإنتاجية ولا تستجيب لحاجات السوق يتوقع ان يكون أداؤها ضعيفاً في المحال التنموي الاجتماعي، كيف يمكن قياس أداء الوحدة في إطار إنجازها لبعدها العام؟ وكيف يمكن تجنب الخطورة المرتبطة على استخدام حجة تحقيق الأهداف الاجتماعية كمبرر

(1) د. عمر احمد عثمان المقلي، مرجع سابق، ص 195.

لضعف الأداء الإداري والمالي؟ سلامة وصلاحية أي منهج منظم لتقويم الأداء التنموي للوحدة العامة يقوم بالإجابة على التساؤلات السابقة كما يلي:

- 1- الأهداف الإجتماعية و التنموية للوحدة العامة يجب التنبؤ بها والترتيب لها عند وقت إتخاذ قرار الإستثمار، أي عندما تولد الوحدة.
- 2- هذه الأهداف التنموية يجب أن توضع بصورة واضحة، وتكليف الوحدة بها كمهام ملزمة وتصبح المبرر والمنطق لسلوك الوحدة.
- 3- الخطط الإستراتيجية الكلية للوحدة يجب أن تهدف إلى تحقيق هذه الأهداف بصورة صريحة.
- 4- محتويات الأهداف الإجتماعية، يجب ألا توضع في شكل شعارات ويجب أن يكون من الممكن تنفيذها و قياسها كمياً ونوعياً.

أغراض تقويم الأداء المالي:

- لقد ركز أحد الباحثين على أن اغراض تقويم الأداء المالي تتمثل في الآتي: (1)
1. متابعة تنفيذ الأهداف بغرض التعرف على مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف المقدره في الوقت.
 2. متابعة الكفاءة في الأداء بغرض التحقق من التنفيذ الفعلي بأعلى درجة ممكنة، مع تجنب الأخطاء في التنفيذ.
 3. تقويم نتائج التنفيذ بعد تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن متابعة التنفيذ و يرى البعض أن تقويم الأداء هو المراجعة الدورية لعمليات المنشأة بغرض التأكد من أنها تسير وفقاً لما يحقق الأهداف، لهذا فنقويم الأداء يعتبر جزءاً من نظام الرقابة المالية للمنشأة ومن وجهة النظر المحاسبية، فإن تقويم الأداء لأي وحدة يقصد به قياس كفاءة وفعالية تلك الوحدة لتحقيق أهدافها و ينظر إليه من ناحيتين: (2)
- 1- ناحية الأداء المالي: من حيث إيجاد مصادر التمويل اللازمة وتسخير الموارد المالية المتاحة في تسيير نشاطات الوحدة بما في ذلك ترشيد إنفاق الأموال.

(1) محمد الأمين الصادق، تقويم الأداء المالي والمحاسبي للقطاع المصرفي السوداني، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 1999م)، ص 34.

(2) مهدي عبدالله حسن ابراهيم ، تقويم وتطوير الأداء المحاسبي بمؤسسات التعليم العالي بالسودان ، (الخرطوم : جامعة ام درمان الإسلامية. كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 1995م)، ص 3.

2- ناحية الأداء المحاسبي: من حيث التطبيق الفني للفوائد و الأسس المحاسبية المتعارف عليها عالمياً، ونظم الرقابة المالية والأساليب الإدارية بما يحقق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية كاملتين بإعتبار أن البيانات المحاسبية التي توفرها تلك النظم والأساليب تمثل المؤشر الأساسي لتقويم أداء تلك المؤسسة، وبإختلاف الأهداف العامة للمنشآت ربحية وغير ربحية تختلف أهداف الإدارات المالية بها، حيث يسهل نسبياً قياس وتقويم الأداء المالي والمحاسبي للإدارات المالية للمؤسسات التي تهدف إلى تعظيم أهدافها، وبالوقوف على مقدار ماتحققه تلك المؤسسات مقارنة بأرباح المؤسسات المماثلة من ناحية، والفرات الزمنية المختلفة لنفس المؤسسة من ناحية أخرى، أما المؤسسات التي تهدف إلى تحقيق ربح بل تكون أهدافها إجتماعية أو إقتصادية طويلة المدى، أو تلك التي تقدم خدمات متنوعة للمجتمع مثل الهيئات والمؤسسات الحكومية فإنه يصعب الحكم على مدى نجاح إدارتها المالية إلا باستخدام معايير علمية مدروسة لقياس كفاءتها.

يرى البعض في هذا الخصوص أن البحوث العلمية في مجال الإطار الفكري لقياس الأداء في الوحدات الحكومية قد تأخر كثيراً رغم إنتشار النشاط البحثي العام في الأونة الأخيرة. ويرى الباحث أن تقويم الأداء في الوحدات الخاصة لا يعتبر أمراً سهلاً، وقد يكون من غير المفيد للبحث عن مؤشر واحد لقياس كفاءة وفعالية الوحدة، فالتعقيدات المحيطة بمفهوم الوحدة العامة وتأثيرات المتغيرات البيئية الخارجية عليه تتطلب نظام تقويم أكثر شمولاً، وعليه يمكن القول أن هذه الممارسة تحتاج لعمل الكثير حتى يمكن الاعتماد عليها كألية لتحسين مستويات الأداء بالوحدات الخاصة.

فوائد تقويم الأداء:

هناك فوائد عديدة لتقويم الأداء المالي وتفاوتت تلك الفوائد من مستوى إلى آخر لكن الفائدة الشاملة هي إبراز دور التقويم في إيضاح الإنحرافات والعقبات وبالتالي السعي إلى تصحيح تلك الإنحرافات. ومن أهم فوائد تقويم الأداء ما يلي:

- 1- يعتبر تقييم الأداء أهم الركائز التي تبني عليها عملية الرقابة والضبط.
- 2- يفيد تقييم الأداء المالي مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشآت.

- 3- كما يفيد في تزويد الإدارة اللازمة لإتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير والإستثمارات أو عند إجراء تغييرات جوهرية مثل غزو اسواق جديدة.
- 4- يعتبر من أهم دعائم رسم السياسة العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على مستوى الدولة.
- 5- يعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.

الأركان الأساسية لتقويم الأداء:

- لكي يحقق تقويم الأداء أهدافه لا بد من وجود اركان أساسية تتمثل في الآتي: (1)
1. وجود أهداف محددة مسبقاً: من المسلم به ان التقويم لا يوجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقاً وقد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط أو قرار فاللوائح المالية وقوانين الموازنة وما تضعه من قواعد وضوابط أهداف محددة مسبقاً يتم على أساسها الرقابة.
 2. مقياس الأداء الفعلي: يتم قياس الأداء الفعلي بالإعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات ويجب توفير عاملين مديبين للقيام بهذه الأعمال مع إستخدام الالات المستحدثة متى ما كان ذلك مناسباً.
 3. مقارنة الاداء الفعلي بالمستهدف: وذلك لتحدي الخطأ والانحراف والتنبؤ بالنتائج المستقبلية وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء في المستقبل لإجراء التصويب اللازم.
 4. إتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الإنحرافات: ان إتخاذ القرار لتصحيح إنحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات المتاحة من الاهداف المحددة مسبقاً وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء المحقق مع الهدف المخطط، فإن تحليل الإنحراف وبيان أسبابه يساعد على تقدير الموقف وإتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب محدداً بوضوح نوع التصحيح المطلوب، اخذاً في الإعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار.

(1) ايمن محمد الحسن سليمان ، دور التحليل المالي في تقويم الأداء المالي للمصارف السودانية ، (الخرطوم : اكاديمية السودان للعلوم المصرفية ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2007م) ، ص

الفصل الثالث

الدراسات الميدانية

المبحث الاول : نبذة عن عينة الدراسة

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

المبحث الاول

نبذة عن عينة الدراسة

ثانياً: نبذة عن مجمع جيااد الصناعية (٣) :

جيااد عبارة عن مجمع شركات تصنيع سودانية هامة يقع مقرها الرئيسي جنوب مدينة الخرطوم، قد تم إنشاءها في التسعينات لتلبية متطلبات السوق السودانية من السيارات الخاصة، البصات والشاحنات والجرارات الزراعية بالإضافة لتحقيق فائض التصدير في السوق الاقليمية تمتلك الشركة مصانع متطورة مكنتها من القيام بجميع عمليات التصنيع المختلفة بما فيها تصنيع الشاسيهات التي تمثل الجزء الاساسي في عملية تصنيع المركبات بجانب الانتاج الخاص لجيااد تمتلك الشركة عدد من خطوط الانتاج لشركات عالمية مثل هوندا ورينو، المشروع مملوك لشركة سودان ماستر تكنولوجي. تاسست الشركة جيااد الصناعية عام 1993م كشراكة بين القطاع الخاص والعام و اكملت الشركة الان اقامة اكبر مجمع صناعي في المنطقة وهو مدينة جيااد الصناعية و تقع مدينة جيااد الصناعية، في ولاية الجزيرة في منطقة الجنيث الثوره وتحتل مساحته 15 كيلو متر مربع وتحتوي المدينة على 3 قطاعات رئيسية هي قطاع الصناعات المعدنية قطاع صناعة السيارات والشاحنات والتراكترات.

الصناعات في مجمع جيااد:

يحتوي على ثلاثة وحدات من اربعة ورش وستة خطوط لتجميع التركتورات ووسائل النقل المختلفة، استمر الانتاج في جيااد بصورة عامة خلال العام 2003م ، حيث ارتفع إنتاج التركتورات، المعادن الزراعية، البصات، البكاسي، المنتجات المختلفة من العربات، إلا ان هناك إنخفاض في انتاج الشاحنات. أما الصناعات المعدنية يتكون القطاع من خمسة مصانع، (الحديد الصلب، كوابل الالمونيوم، كوابل النحاس، بروفيالات الالمونيوم، المواسير والانابيب).

قطاع الصناعات المعدنية:

1- مصنع الحديد والصلب:

طاققتها الانتاجية (150) الف طن في العام من حديد التسليح، زاوية، سيخ، خوص، ويغطي 75% من حاجة البلاد.

(1) تقارير بنك السودان المركزي ، أعوام من 2000 إلى 2014.

2- مصنع الالمونيوم:

طاققتها الانتاجية 4500 طن سنوياً من اسلاك كوابل الالمونيوم الكهربائية وقطاعات الالمونيوم المستخدمة في تصنيع الابواب والشبابيك والفواصل.

3- مصنع النحاس:

طاققتها الانتاجية 3 الف سنوياً من اسلاك كوابل النحاس والقضبان والشرايح.

4- مصنع الكوابل:

طاققتها الانتاجية (4500) طن سنوياً من موصلات الالمونيوم و(3000) من موصلات النحاس وينتج كذلك كوابل التحكم واسلاك التوصيلات اضافة لكوابل التلفونات

مجمع صناعة المواسير:

يحتوي على (5) مصانع لاتاج المواسير الملحومة طويلاً والمستخدمه في خطوط نقل البترول ومصنع المواسير الملحومة حلزونياً المستخدمة في انابيب امدادات المياه للمشاريع الزراعية والصرف الصحي ونقل خام البترول ومصنع المواسير الملحومة بواسطة المقاومة الكهربائية وهناك مصانع احدهما للتغليف والاخر للقفنة.

قطاع المتحركات:

يتكون هذا القطاع من عدة ورش:

أ- ورش الكبس

ب- ورش تصنيع الهياكل الشاسي

ت- ورش تصنيع جسم المحركات

ث- ورش الطلاء.

خط التجميع:

يتكون من ستة خطوط:

1. تجميع تراكيبورات ماسي خير جسون

2. تجميع 3 انواع من شاحنات رينو الفرنسية

3. تجميع بصات المدينة والبصات السفرية

4. خط لتجميع العربات الصالون من شركة رينو الفرنسية وتعاقدت الشركة مع شركة هونداي الكورية لتجميع العربات

5. تجميع الشاحنات الصغيرة اثنين ونصف طن.

تبلغ الطاقة الانتاجية لكل الخطوط (14) الف وحدة من التراكتورات، البصات والحافلات والبكاسي ومختلف انواع الشاحنات.

القطاع الاداري:

يحتوي على اربعة مباني متعدد الطوابق لمكاتب الادارة ومباني من ستة طوابق للابحاث وتنمية المشاريع، كما يوجد فندق بها (27) غرفة وقاعة للاجتماعات والاحتفالات.

مدينة جيااد الصناعية:

يتكون المدينة من (1200) منزل للأسرة و(100) غرفة للغير متزوجين، وتحتوي المدينة على مستشفى سعة (72) سرير و3 مدارس ومجموعة اسواق وحدائق ومساحات للترفيه.

الاستثمار في مدينة جيااد:

يتيح المجمع الفرصة للمستثمرين لاستثمار مثالي ومغري من حيث اكمال البنية الاساسية للمشروع ومن حيث جدوى هذه الصناعات وما ستحدثه من ثورة في الاسعار وتتنثل فرص الاستثمار في شراء الاسهم او الاستصناع.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

أولاً: اجراء الدراسة الميدانية :

يتناول الباحث في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

1. مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في جميع الوحدات الحكومية.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (80) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين، والإداريين وبعض الأكاديميين استجاب (80) فرداً أي ما نسبته (100%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

للخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1- الأفراد من مختلف الفئات العمرية (30 سنة فأقل، 30-35 سنة، 35-40 سنة، 40 سنة فأكثر).
- 2- الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (دبلوم وسيط، بكالوريوس، دبلوم فوق الجامعي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).
- 3- الأفراد من مختلف التخصصات الأكاديمية (التكاليف والمحاسبة الإدارية، المحاسبة، إدارة أعمال، نظم المعلومات المحاسبية، الاقتصاد، أخرى).
- 4- الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين البريطانية، زمالة المحاسبين الأمريكية، زمالة المحاسبين العربية، زمالة المحاسبين السودانية، أخرى، لا يحمل مؤهل).
- 5- الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (مدير عام، مدير مالي، مدير حسابات، محاسب تكاليف، محاسب مالي، مراجع داخلي).
- 6- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، 5-10 سنوات، 10-15 سنة، 15-20 سنة، 20 سنة فأكثر).

2- أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث أن للاستبيان مزايا منها:

- أ- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- ب- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- ت- سهولة وضع عباراته واختيار ألفاظه.
- ث- يوفر الاستبيان وقت المستجيب وتعطيه فرصة التفكير.
- ج- يشعر المحييون على الاستبيان بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها. أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان. وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسين: (راجع الملحق رقم (1))

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (15) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة البالغة (5) وبواقع (5) عبارات لكل فرضية.

3- ثبات وصدق أداة الدراسة

أ- الثبات والصدق الظاهري :

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (5) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادته الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

ب- الثبات والصدق الإحصائي :

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف

مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

i. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

ii. معادلة ألفا - كرونباخ.

iii. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

iv. طريقة الصور المتكافئة.

v. معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له⁽¹⁾. قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:⁽²⁾

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{r + 1}$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

1 عبد الله عبد الدائم، التربية التجريبية والبحث التربوي، 1984م، بيروت، دار العلم للملايين، ط2، ص355.

2 سعد عبد الرحمن، القياس النفسي - النظرية والتطبيق، 1998م القاهرة، دار الفكر العربي، ط3، ص149.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (20) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول (1/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	معامل الارتباط	الفرضيات
0.91	0.82	0.69	الأولى
0.93	0.86	0.75	الثانية
0.95	0.90	0.82	الثالثة
0.96	0.93	0.86	الاستبيان كاملاً

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من نتائج الجدول (1/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- أ- الأشكال البيانية.
- ب- التوزيع التكراري للإجابات.
- ت- النسب المئوية.
- ث- معامل ارتباط بيرسون.
- ج- معادلة سبيرمان- براون لحساب معامل الثبات.
- ح- الوسيط.
- خ- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences، كما تمت الاستعانة بالبرنامج Excel لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

ثانياً: تحليل البيانات الشخصية

العمر:

يوضح الجدول (2/2/3) والشكل (1/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول (2/2/3)

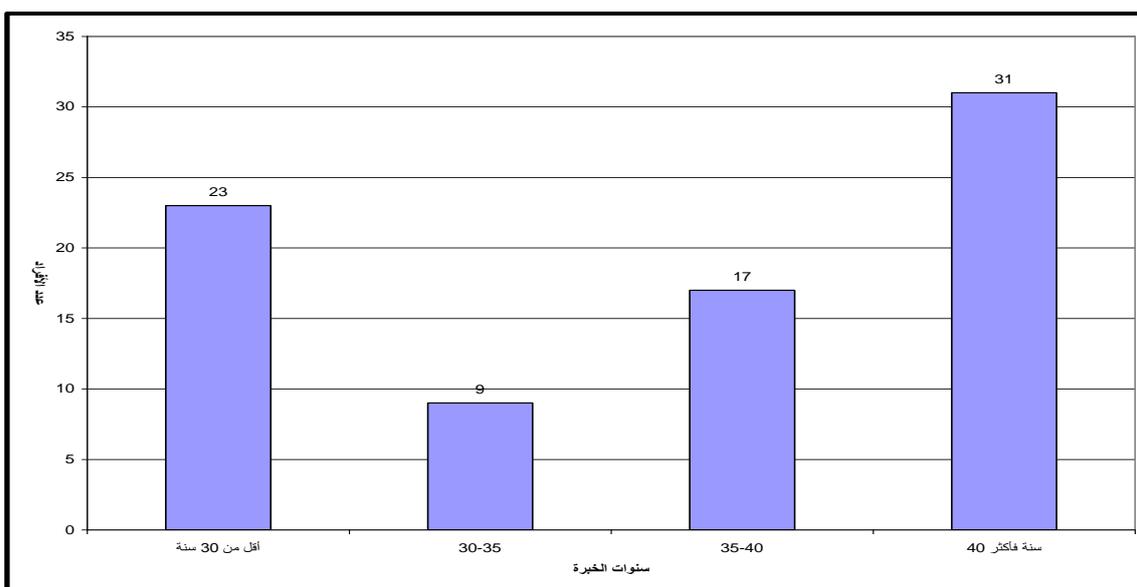
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر بالسنوات	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	23	%28.8
35-30	9	%11.3
40-35	17	%21.3
40 سنة فأكثر	31	%38.8
المجموع	80	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م.

شكل (1/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يبين الجدول (2/2/3) والشكل (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة أعمارهم ما بين (40 سنة

فأكثر)، فقد بلغ عدد هؤلاء الأفراد (31) فرداً وبنسبة (38.8%) من العينة الكلية، وبلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (أقل من 30 سنة) سنة (23) فرداً وبنسبة (28.6%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (30-35) سنة (9) أفراد وبنسبة (11.3%)، كما بلغ عدد الأفراد الذين أعمارهم ما بين (35-40) سنة (17) فرداً وبنسبة (21.3%). كما تضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (15.7%) أعمارهم ما بين (أكثر من 60 سنة).

2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول (3/2/3) والشكل (2/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول (3/2/3)

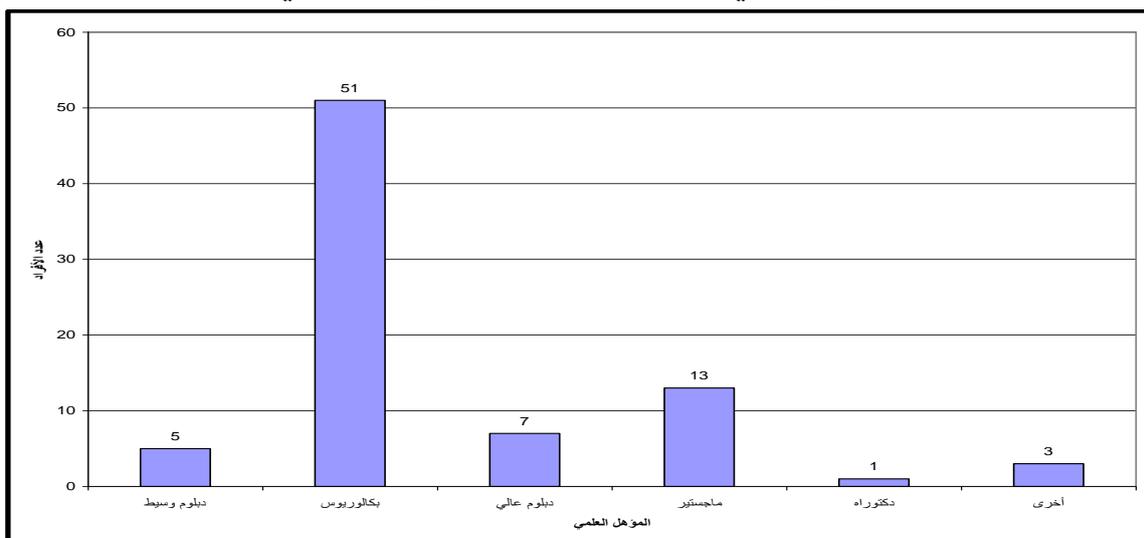
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم وسيت	5	6.3%
بكالوريوس	51	63.8%
دبلوم عالي	7	8.8%
ماجستير	13	16.3%
دكتوراه	1	1.3%
أخرى	3	3.8%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (2/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (3/2/3) والشكل (2/2/3)، أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية (البكالوريوس)، حيث بلغ عددهم (51) فرداً ويمثلون ما نسبته (38.8%) من العينة الكلية، وتضمنت العينة على (13) أفراد وبنسبة (16.3%) من حملة شهادة الماجستير، و (7) أفراد وبنسبة (8.8%) من حملة شهادة الدبلوم العالي، و فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) من حملة شهادة الدكتوراه، و (5) أفراد وبنسبة (6.3%) من حملة شهادة الدكتوراه. كما تضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (3.8%) لهم مؤهلات أخرى.

3- التخصص العلمي :

يوضح الجدول (4/2/3) والشكل (3/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول (4/2/3)

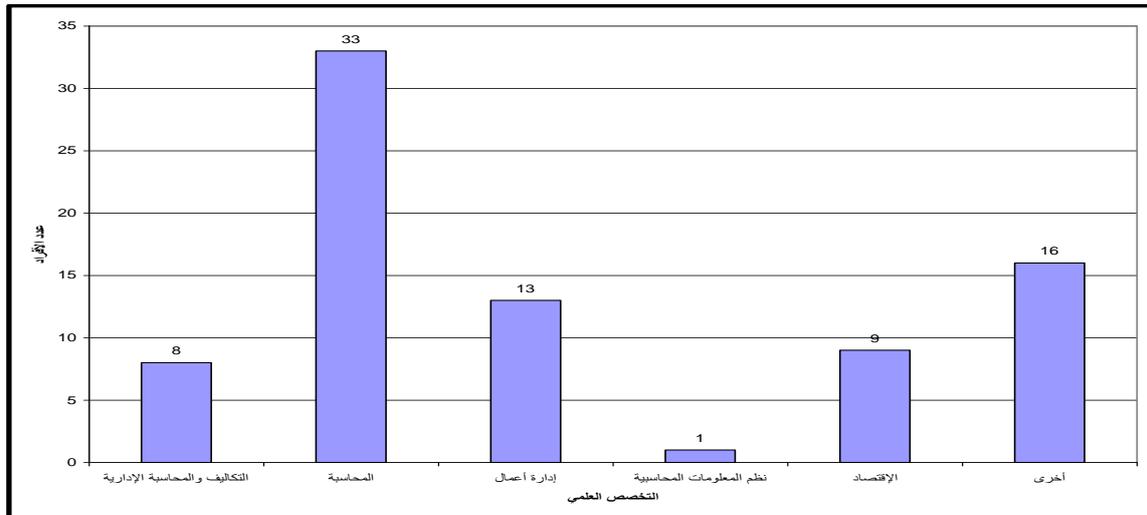
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
10.0%	8	التكاليف والمحاسبة الإدارية
41.3%	33	المحاسبة
16.3%	13	إدارة أعمال
1.3%	1	نظم المعلومات المحاسبية
11.3%	9	الإقتصاد
20.0%	16	أخرى
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (3/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م.

يتضح للباحث من خلال الجدول (4/2/3) والشكل (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (33) فرداً وبنسبة (41.3%)، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين بالتكاليف والمحاسبة الإدارية في العينة (8) أفراد وبنسبة (10.0%)، وعدد الأفراد المتخصصين في إدارة أعمال في العينة (13) فرداً وبنسبة (16.3%)، وعدد الأفراد المتخصصين في نظم معلومات محاسبية في العينة فرداً واحداً وبنسبة (1.3%)، وعدد الأفراد المتخصصين في إقتصاد في العينة (9) أفراد وبنسبة (11.3%). وتضمنت العينة على (16) فرداً وبنسبة (20.0%) لهم تخصصات أخرى غير المذكورة اعلاه.

4- المؤهل المهني:

يوضح الجدول (5/2/3) والشكل (4/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول (5/2/3)

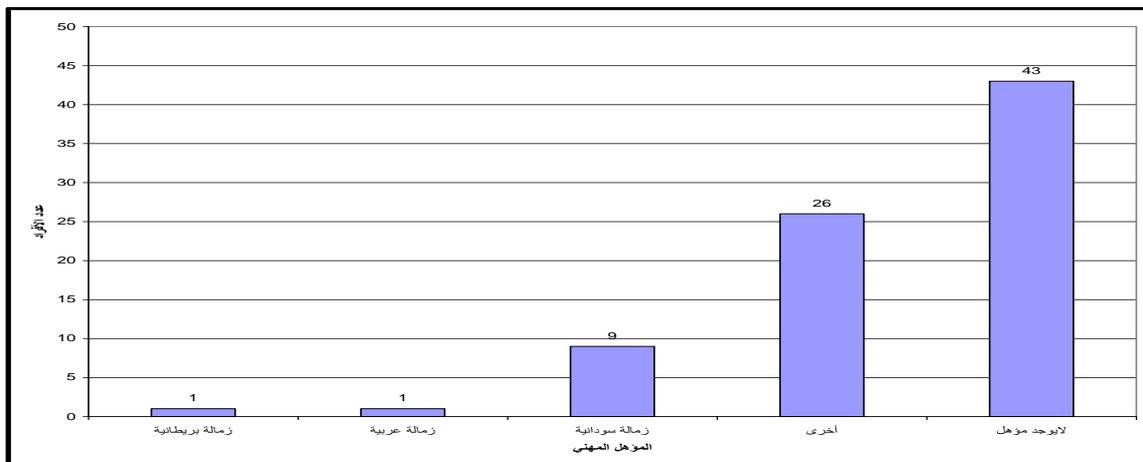
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
1.3%	1	زمالة بريطانية
1.3%	1	زمالة عربية
11.3%	9	زمالة سودانية
32.5%	26	أخرى
53.8%	43	لا يوجد مؤهل
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (4/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (5/2/3) والشكل (4/2/3) ان غالبية أفراد عينة الدراسة لا يحملون مؤهل مهني حيث بلغ عدد هؤلاء (43) فرداً بنسبة (53.8%)، فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) له مؤهل مهني (زمالة بريطانية)، فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) له مؤهل مهني (زمالة عربية)، (9) أفراد وبنسبة (11.3%) لهم مؤهل مهني (زمالة سودانية). وتضمنت العينة (26) فرداً وبنسبة (32.5%) لهم مؤهلات مهنية أخرى.

5- المسمى الوظيفي :

يوضح الجدول (6/2/3) والشكل (5/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

جدول (6/2/3)

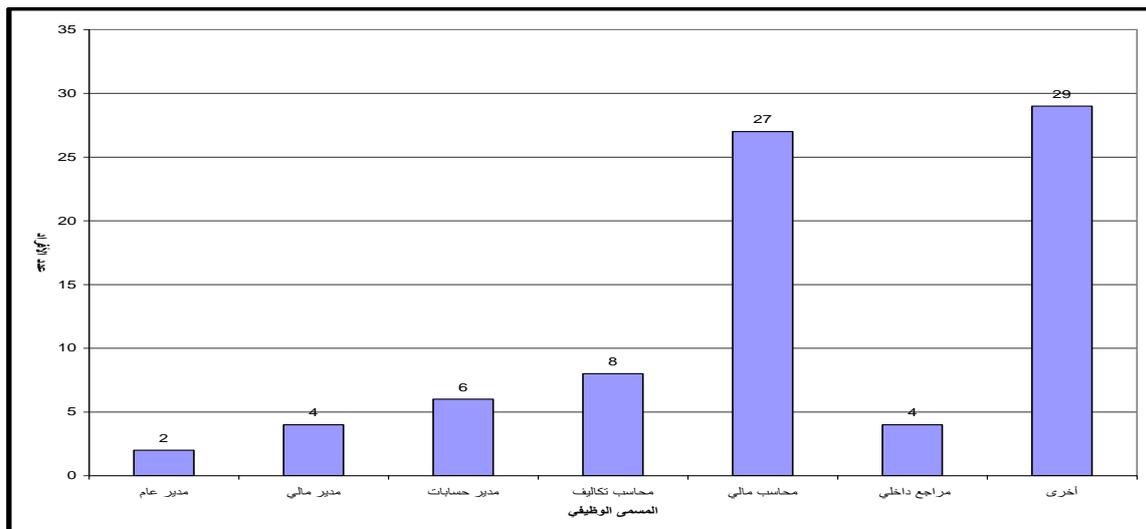
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
%2.5	2	مدير عام
%5.0	4	مدير مالي
%7.5	6	مدير حسابات
%10.0	8	محاسب تكاليف
%33.8	27	محاسب مالي
%5.0	4	مراجع داخلي
% 36.3	29	أخرى
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (5/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يظهر الجدول (6/2/3) والشكل (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم مسميات وظيفية أخرى إذ بلغ عددهم (29) فرداً وبنسبة (36.3%)، وفردين وبنسبة (2.5%) مساهم الوظيفي مدير عام، و (4) أفراد وبنسبة (5.0%) مساهم الوظيفي مدير مالي، و (8) أفراد وبنسبة (10.0%) مساهم الوظيفي محاسب تكاليف، (27) فرداً وبنسبة (33.8%) مساهم الوظيفي محاسب مالي، (4) أفراد وبنسبة (5.0%) مساهم الوظيفي مراجع داخلي. وتضمنت العينة (29) فرداً وبنسبة (36.3%) لهم مسميات وظيفية أخرى غير التي ذكرت.

6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول (7/2/3) والشكل (6/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول (7/2/3)

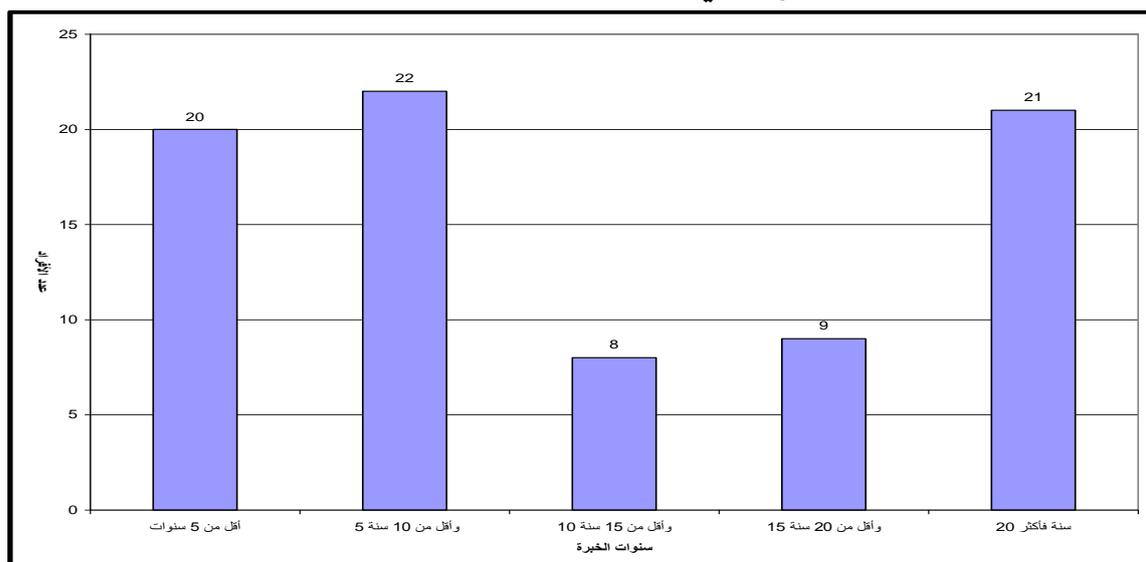
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
25.0%	20	أقل من 5 سنوات
27.5%	22	5 وأقل من 10 سنة
10.0%	8	10 وأقل من 15 سنة
11.3%	9	15 وأقل من 20 سنة
26.3%	21	20 سنة فأكثر
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (6/2/3)

التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (7/2/3) والشكل (6/2/3) أن هناك (20) فرداً وبنسبة (25.0%) لهم خبرة ما (أقل من 5 سنوات)، وهناك (22) فرداً وبنسبة (27.5%) لهم خبرة ما بين (5 وأقل من 10 سنة)، وهناك (8) أفراد وبنسبة (10.0%) لهم خبرة ما بين (10 وأقل من 15 سنة)، وهناك (9) أفراد وبنسبة (11.3%) لهم خبرة ما بين (15 وأقل من 20 سنة). تضمنت العينة على (21) فرداً وبنسبة (26.3%) لهم خبرة (20 سنة فأكثر).

ثالثاً: تحليل عبارات الفرضيات:

1- تحليل عبارات الفرضية الأولى:

أ- العبارة الأولى: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الأداء المالي بمراكز التكلفة.

يوضح الجدول (8/2/3) والشكل (7/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى.

جدول (8/2/3)

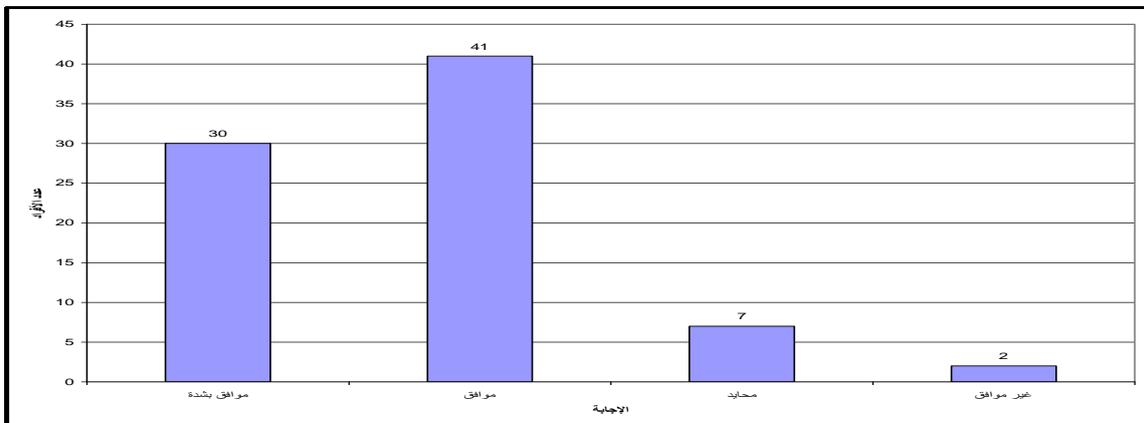
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
37.5%	30	موافق بشدة
51.3%	41	موافق
8.8%	7	محايد
2.5 %	2	غير موافق
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (7/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (8/2/3) والشكل (7/2/3) أن (30) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.8%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الأداء المالي بمراكز التكلفة ، كما وافق (41) فرداً وبنسبة (51.3%) على ذلك، في حين كان (7) أفراد وبنسبة (8.8%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (2.5%) على ذلك.

ب- العبارة الثانية: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية الرقابة بمراكز الاستثمار من خلال تحديد المسؤوليات للجهات المعنية.

يوضح الجدول (9/2/3) والشكل (8/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى.

جدول (9/2/3)

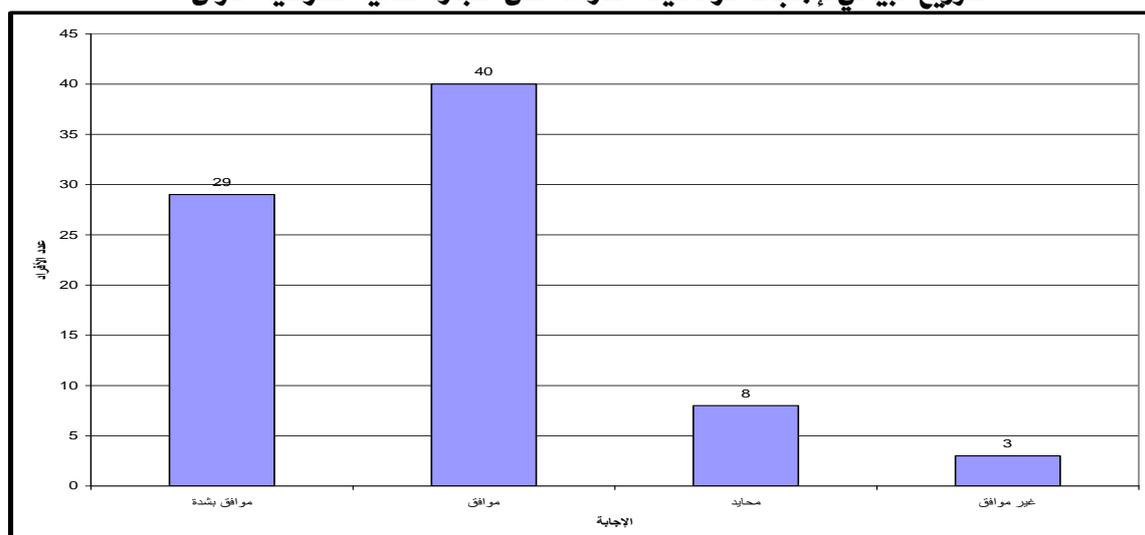
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
36.3%	29	موافق بشدة
50.0%	40	موافق
10.0%	8	محايد
3.8%	3	غير موافق
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (8/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (9/2/3) والشكل (8/2/3) أن (29) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (36.3%) وافقوا

بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية الرقابة بمراكز الاستثمار من خلال تحديد المسؤوليات للجهات المعنية ، كما وافق (40) فرداً وبنسبة (50.0%) على ذلك، في حين كان (8) أفراد وبنسبة (10.0%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك.

ت- العبارة الثالثة: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الاداء المالي بمراكز الربحية.

يوضح الجدول (10/2/3) والشكل (9/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الاولى.

جدول (10/2/3)

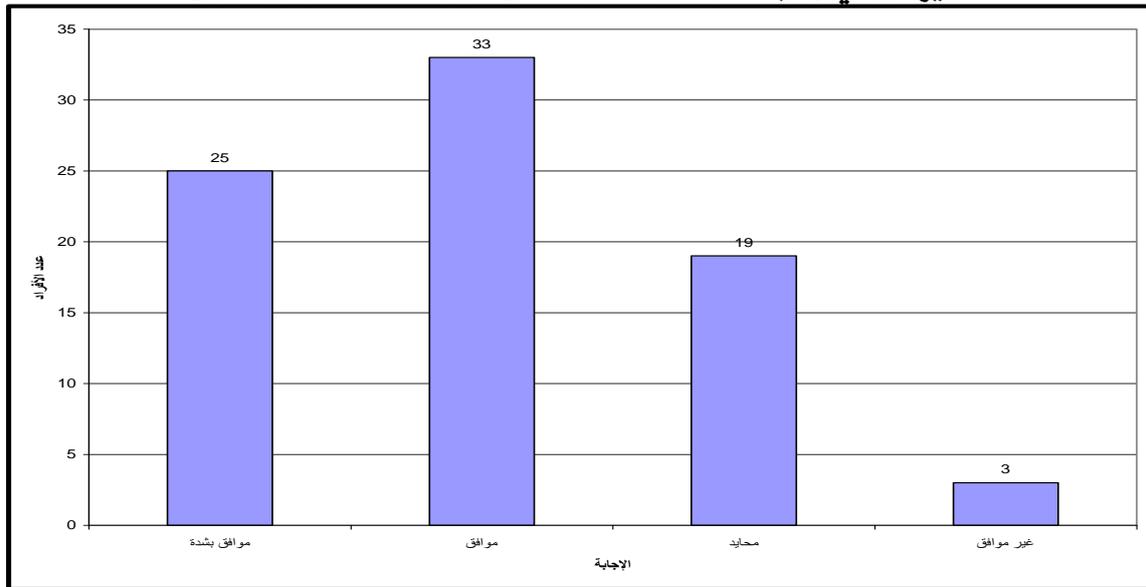
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الاولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
موافق بشدة	25	31.3%
موافق	33	41.3%
محايد	19	23.8%
غير موافق	3	3.8 %
المجموع	80	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل (9/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول (10/2/3) والشكل (9/2/3) أن (25) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (31.3%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الاداء المالي بمراكز الربحية ، كما وافق (33) فرداً وبنسبة (50.0%) على ذلك، في حين كان (19) فرداً وبنسبة (23.8%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك.

ث- العبارة الرابعة: تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة وإصدار التقارير في موعدها بمراكز التكلفة.

يوضح الجدول (11/2/3) والشكل (10/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الاولى

جدول (11/2/3)

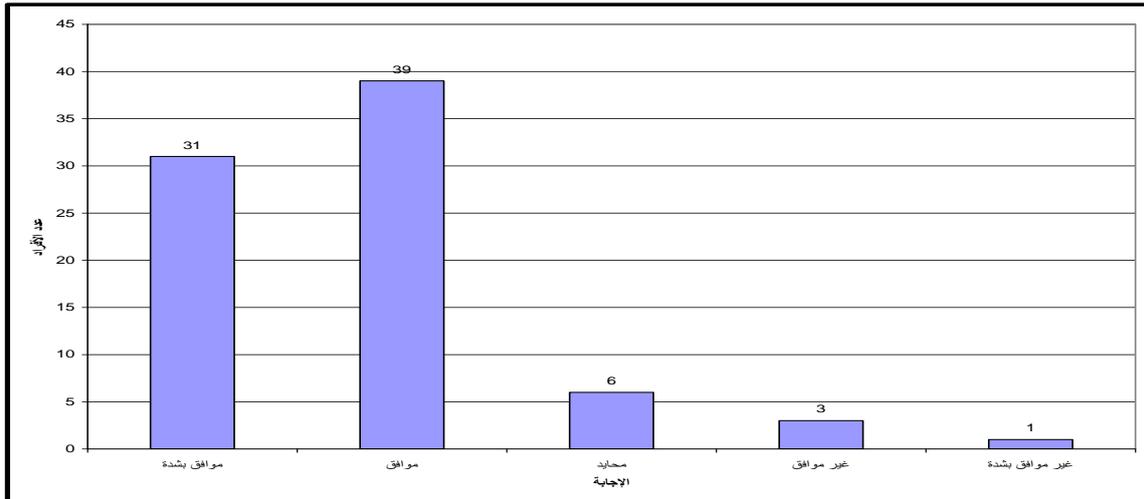
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الاولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
موافق بشدة	31	38.8%
موافق	39	45.8%
محايد	6	7.5%
غير موافق	3	3.8%
غير موافق بشدة	1	1.3%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (10/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (11/2/3) والشكل (10/2/3) أن (31) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (38.8%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة وإصدار التقارير في

موعدها بمراكز التكلفة، كما وافق (39) فرداً وبنسبة (45.8%) على ذلك، وكان هناك (6) أفراد وبنسبة (7.5%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) على ذلك.

ج- العبارة الخامسة: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الإستثمار بمراكز الإستثمار.

يوضح الجدول (12/2/3) والشكل (11/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى.

جدول (12/2/3)

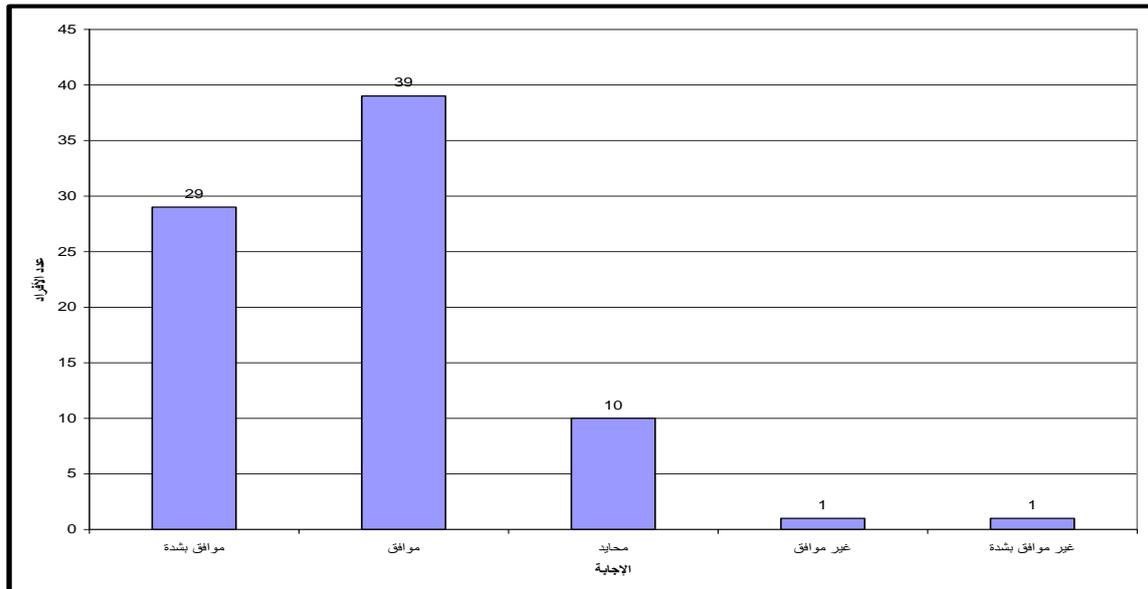
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
موافق بشدة	29	36.3%
موافق	39	45.8%
محايد	10	12.5%
غير موافق	1	1.3%
غير موافق بشدة	1	1.3%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (11/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (12/2/3) والشكل (11/2/3) أن (29) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (36.3%)

وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الإستثمار بمراكز الإستثمار ، كما وافق (39) فرداً وبنسبة (45.8%) على ذلك، وكان هناك (10) أفراد وبنسبة (12.5%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) على ذلك.

2- تحليل عبارات الفرضية الثانية

أ- العبارة الأولى: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد الإنحرافات بمراكز التكلفة.

يوضح الجدول (13/2/3) والشكل (12/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية.

جدول (13/2/3)

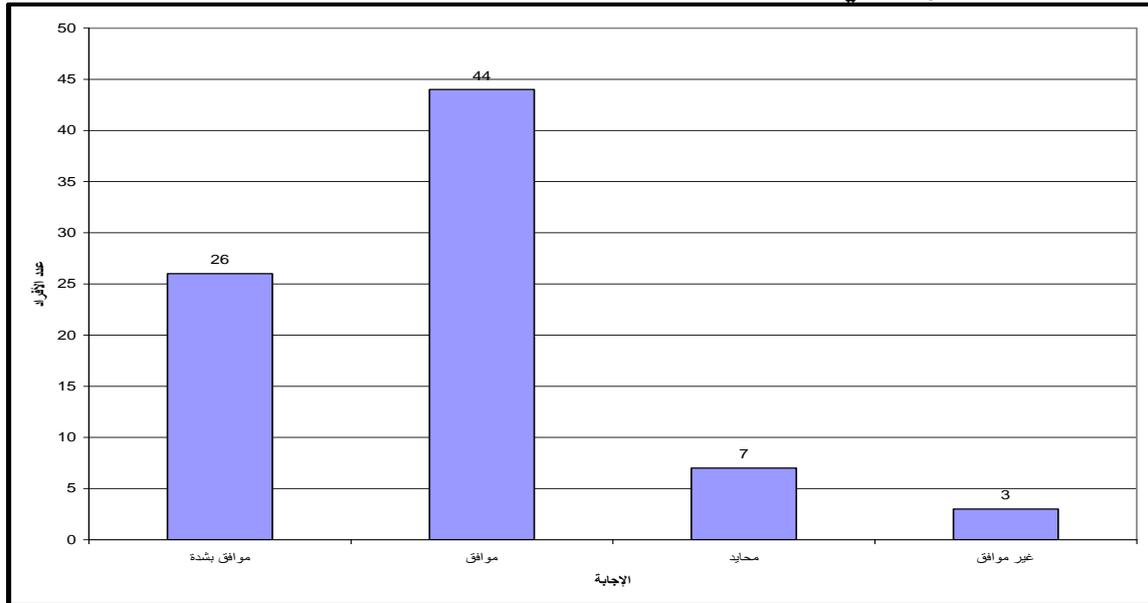
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
32.5%	26	موافق بشدة
55.0%	44	موافق
8.8%	7	محايد
3.8 %	3	غير موافق
%100	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (12/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (13/2/3) والشكل (12/2/3) أن (26) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (32.5%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد الإنحرافات بمراكز التكلفة، كما وافق (44) فرداً وبنسبة (55.0%) على ذلك، في حين كان (7) أفراد وبنسبة (8.8%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك.

ب- العبارة الثانية: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الاداء المالي بمراكز التكلفة من خلال التقصي عن الإنحرافات السالبة ومعالجتها.

يوضح الجدول (14/2/3) والشكل (13/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية.

جدول (14/2/3)

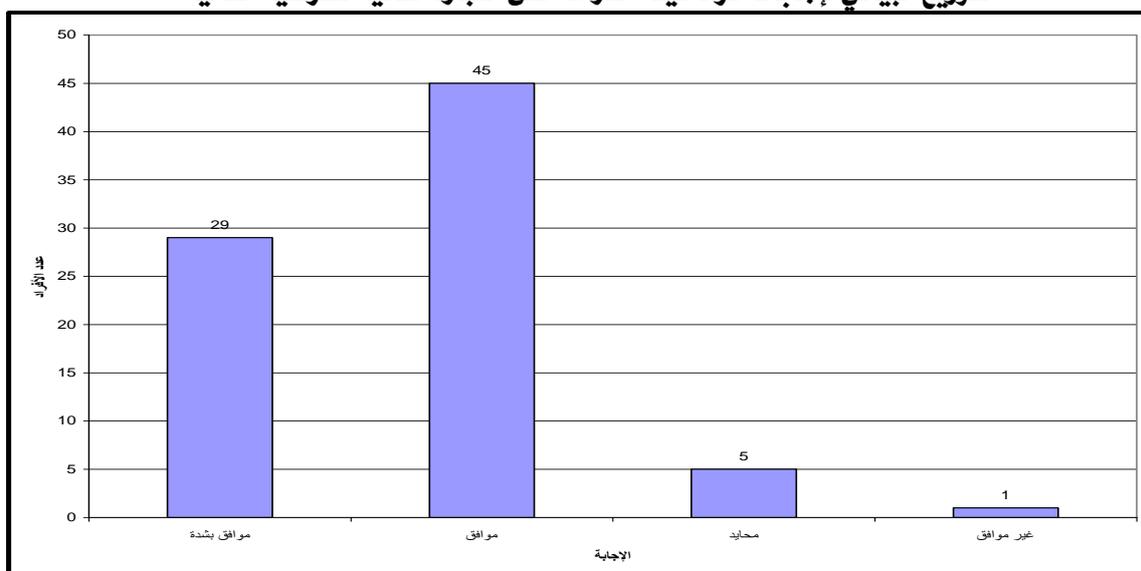
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
موافق بشدة	29	36.3%
موافق	45	56.3%
محايد	5	6.3%
غير موافق	1	1.3 %
المجموع	80	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (13/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (14/2/3) والشكل (13/2/3) أن (29) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (36.3%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الاداء المالي بمراكز التكلفة من خلال التقصي عن الإنحرافات السالبة ومعالجتها، كما وافق (45) فرداً وبنسبة (56.3%) على ذلك، في حين كان (5) أفراد وبنسبة (6.3%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) على ذلك.

ت- العبارة الثالثة: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد إنحرافات المبيعات والارباح المخططة بمراكز الربحية.

يوضح الجدول (15/2/3) والشكل (14/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية

جدول (15/2/3)

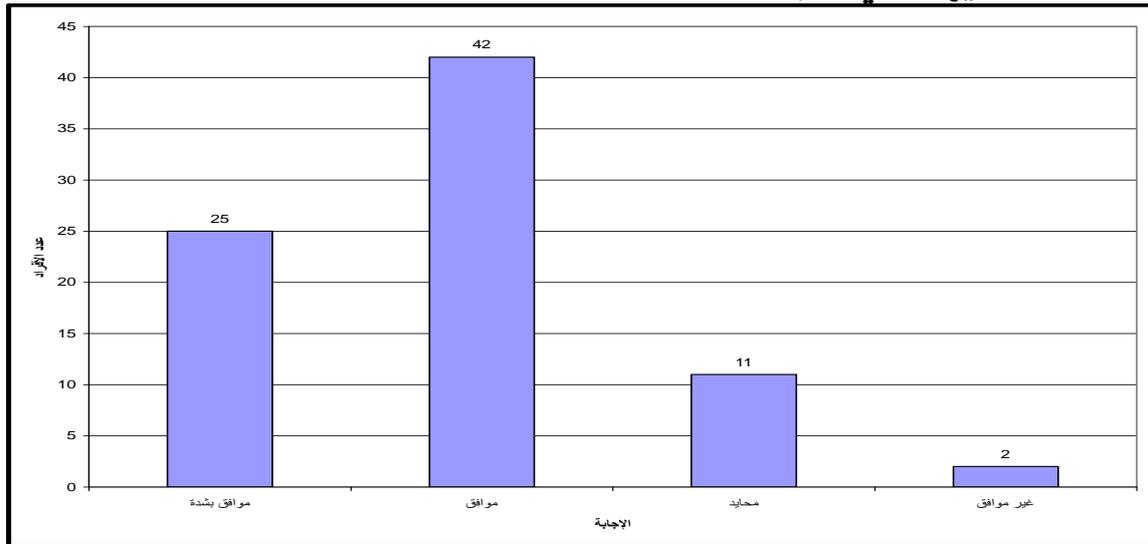
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
موافق بشدة	25	31.3%
موافق	42	52.5%
محايد	11	13.8%
غير موافق	2	2.5 %
المجموع	80	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (14/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (15/2/3) والشكل (14/2/3) أن (25) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (31.3%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد إنحرافات المبيعات والارباح المخططة بمراكز الربحية ، كما وافق (42) فرداً وبنسبة (52.5%) على ذلك، في حين كان (11) فرداً وبنسبة (13.8%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (2.5%) على ذلك. ث- العبارة الرابعة: محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الأداء المالي بمراكز الربحية من خلال التركيز على معالجة الانحرافات السالبة وتعزيز الإنحرافات الإيجابية.

يوضح الجدول (16/2/3) والشكل (15/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية.

جدول (16/2/3)

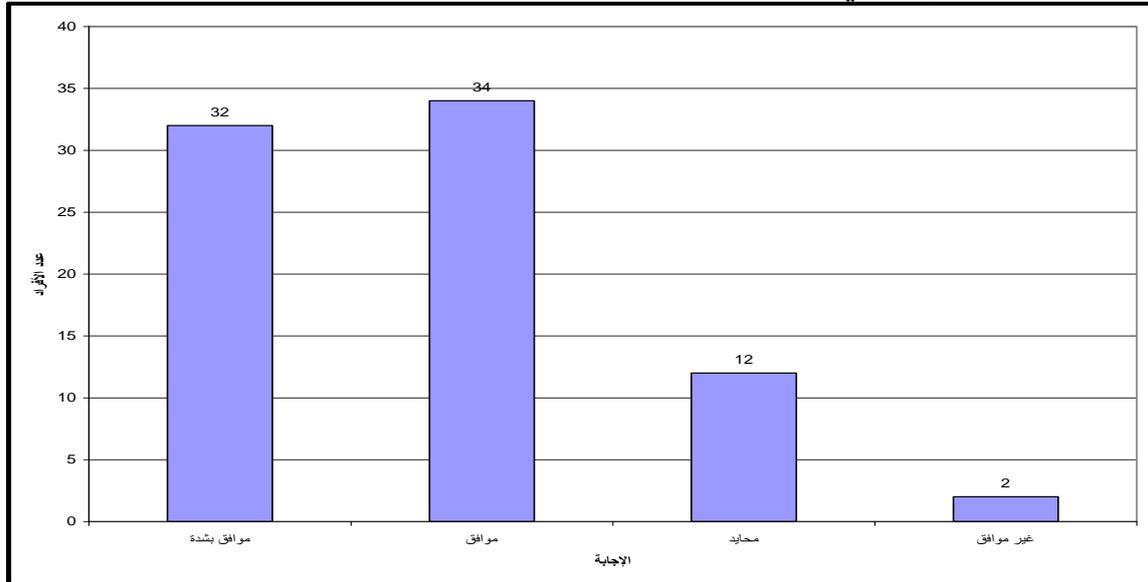
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
موافق بشدة	32	40.0%
موافق	34	42.5%
محايد	12	15.0%
غير موافق	2	2.5 %
المجموع	80	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (15/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (16/2/3) والشكل (15/2/3) أن (32) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة

(40.0%) وافقوا بشدة على أن محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الأداء المالي بمراكز الربحية من خلال التركيز على معالجة الانحرافات السالبة وتعزيز الإنحرافات الإيجابية ، كما وافق (34) فرداً وبنسبة (42.5%) على ذلك، في حين كان (12) فرداً وبنسبة (15.0%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق فردين وبنسبة (2.5%) على ذلك.

ج- العبارة الخامسة: محاسبة المسؤولية تساعد على تحديد انحرافات العائد على الاستثمار وترقية الأداء المالي بمراكز الاستثمار والإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.

يوضح الجدول (17/2/3) والشكل (16/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية

جدول (17/2/3)

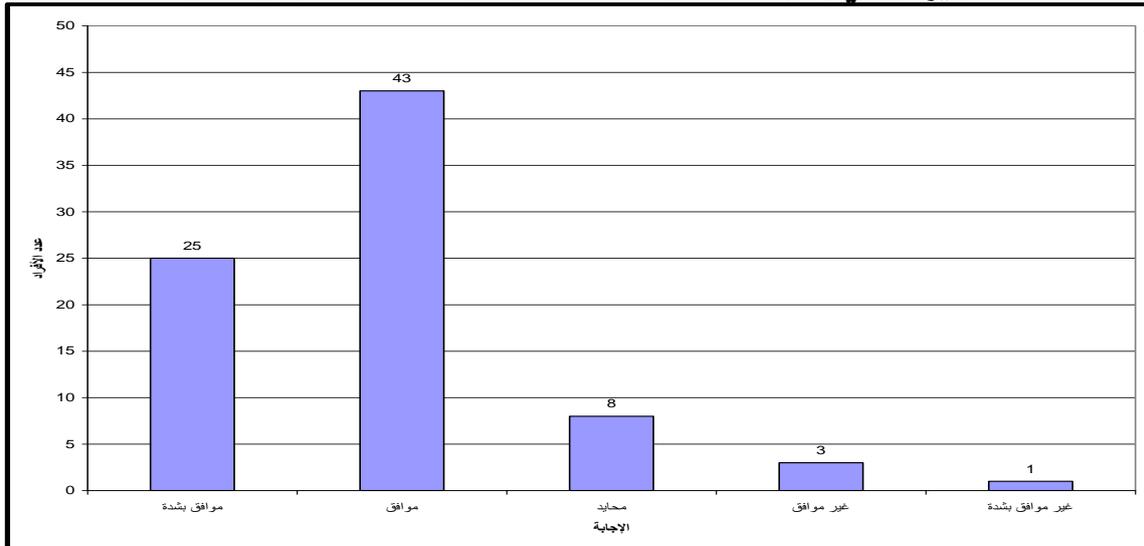
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
موافق بشدة	25	31.3%
موافق	43	53.8%
محايد	8	10.0%
غير موافق	3	3.8%
غير موافق بشدة	1	1.3%
المجموع	80	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (16/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (17/2/3) والشكل (16/2/3) أن (25) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (31.3%) وافقوا بشدة على أن محاسبة المسؤولية تساعد على تحديد انحرافات العائد على الاستثمار وترقية الأداء المالي بمراكز الاستثمار والإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة ، كما وافق (43) فرداً وبنسبة (53.8%) على ذلك، وكان هناك (8) أفراد وبنسبة (10.0%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) على ذلك.

3- تحليل عبارات الفرضية الثالثة:

أ- العبارة الأولى: تطبيق محاسبة المسؤولية تسعى لتلبية حاجات العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية تساعدهم على اكتساب ميزات تنافسية في السوق.

يوضح الجدول (18/2/3) والشكل (17/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة.

جدول (18/2/3)

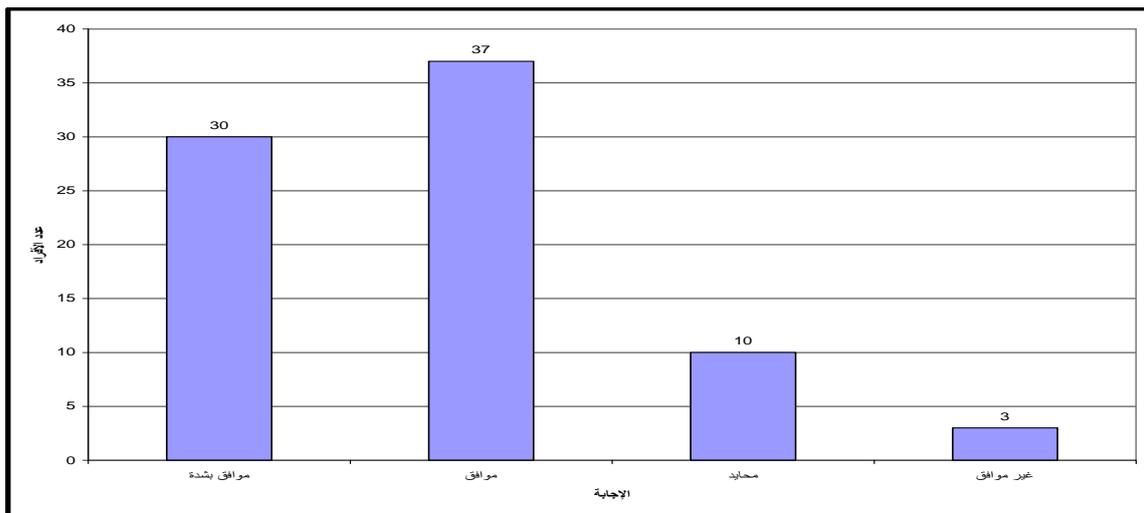
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
37.5%	30	موافق بشدة
46.3%	37	موافق
12.5%	10	محايد
3.8%	3	غير موافق
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (17/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (18/2/3) والشكل (17/2/3) أن (30) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة

(37.5%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تسعى لتلبية حاجات العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية تساعدهم على اكتساب ميزات تنافسية في السوق ، كما وافق (37) فرداً وبنسبة (46.3%) على ذلك، في حين كان (10) أفراد وبنسبة (12.5%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك.

ب- العبارة الثانية: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية المساهمة في تنفيذ خطة التنمية عن طريق انتاج الكمية المطلوبة لتحقيق اهداف الخطة.

يوضح الجدول (19/2/3) والشكل (18/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة.

جدول (19/2/3)

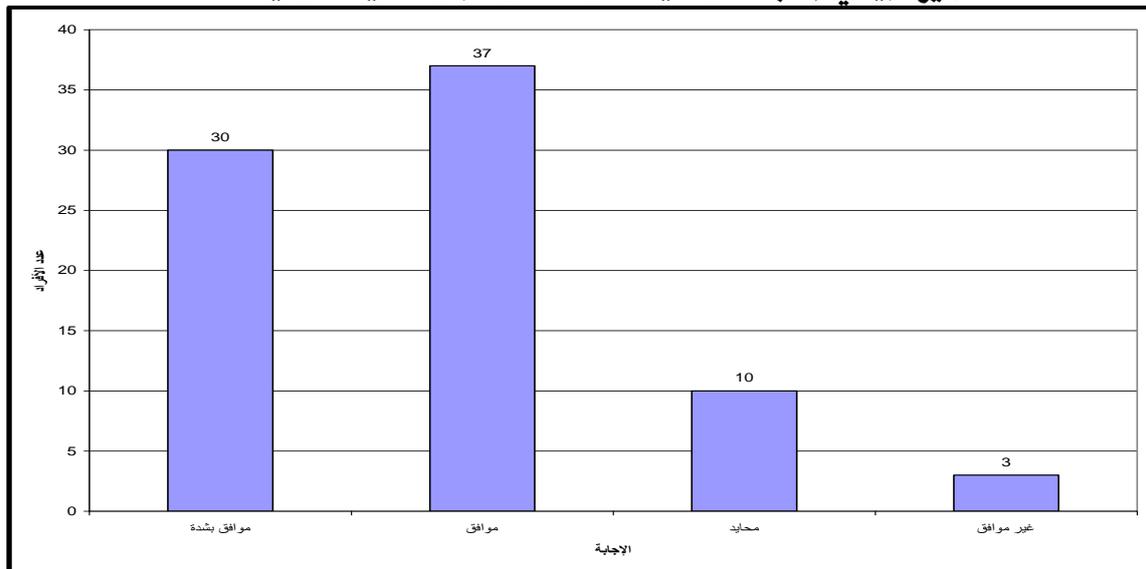
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
22.5%	18	موافق بشدة
65.0%	52	موافق
6.3%	5	محايد
5.0%	4	غير موافق
1.3%	1	غير موافق بشدة
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (18/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (19/2/3) والشكل (18/2/3) أن (18) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (22.5%)

وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية المساهمة في تنفيذ خطة التنمية عن طريق انتاج الكمية المطلوبة لتحقيق اهداف الخطة ، كما وافق (52) فرداً وبنسبة (65.0%) على ذلك، وكان هناك (5) أفراد وبنسبة (6.3%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (4) أفراد وبنسبة (5.0%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) على ذلك.

ت- العبارة الثالثة: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اداء العمل الصحيح من أول مرة حسب الخطة لتقليل التكاليف.

يوضح الجدول (20/2/3) والشكل (19/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة.

جدول (20/2/3)

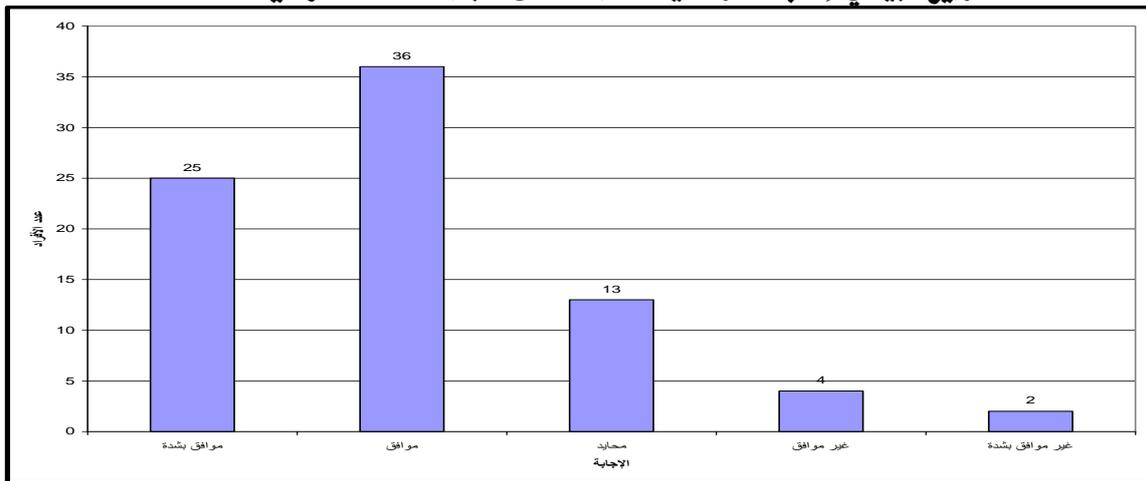
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
31.3%	25	موافق بشدة
45.0%	36	موافق
16.3%	13	محايد
5.0%	4	غير موافق
2.5%	2	غير موافق بشدة
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (19/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (20/2/3) والشكل (19/2/3) أن (25) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (31.3%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اداء العمل الصحيح من أول مرة

حسب الخطة لتقليل التكاليف، كما وافق (36) فرداً وبنسبة (45.0%) على ذلك، وكان هناك (13) فرداً وبنسبة (16.3%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (4) أفراد وبنسبة (5.0%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فردين وبنسبة (2.5%) على ذلك.

ث- العبارة الرابعة: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية انتاج السلعة بأقل تكلفة بمستوى من الجودة والتحسين المستمر.

يوضح الجدول (21/2/3) والشكل (20/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة.

جدول (21/2/3)

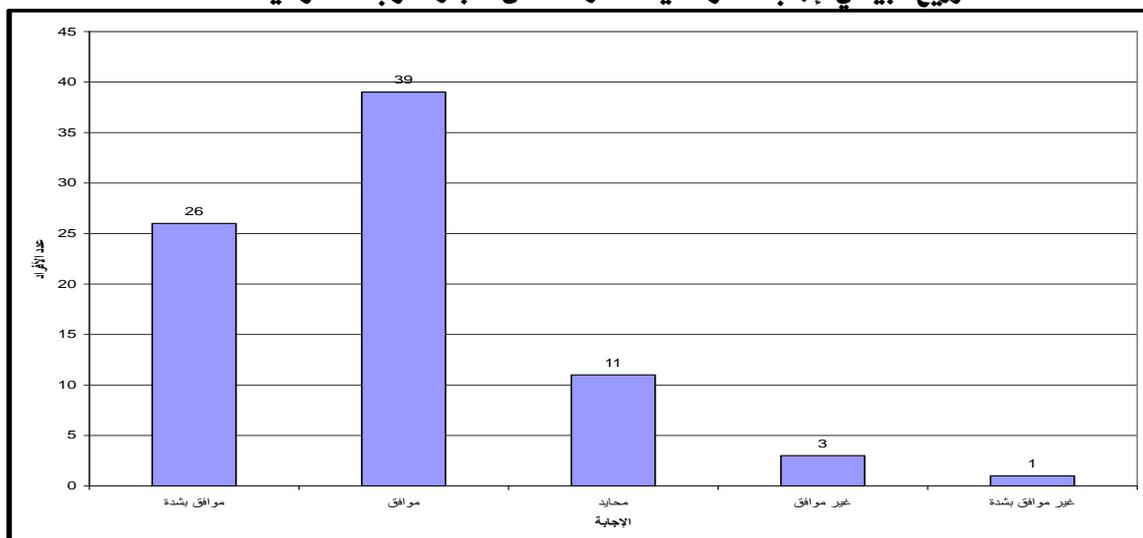
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
32.5%	26	موافق بشدة
48.8%	39	موافق
13.8%	11	محايد
3.8%	3	غير موافق
1.3%	1	غير موافق بشدة
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (20/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (21/2/3) والشكل (20/2/3) أن (26) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (32.5%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية انتاج السلعة بأقل تكلفة

بمستوى من الجودة والتحسين المستمر ، كما وافق (39) فرداً وبنسبة (48.8%) على ذلك، وكان هناك (11) فرداً وبنسبة (13.8%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (3) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) على ذلك.

ج- العبارة الخامسة: تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد علي عملية تحسين ظروف العمل عن طريق تفعيل نظريات الدافعية والتحفيز.

يوضح الجدول (22/2/3) والشكل (21/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة.

جدول (22/2/3)

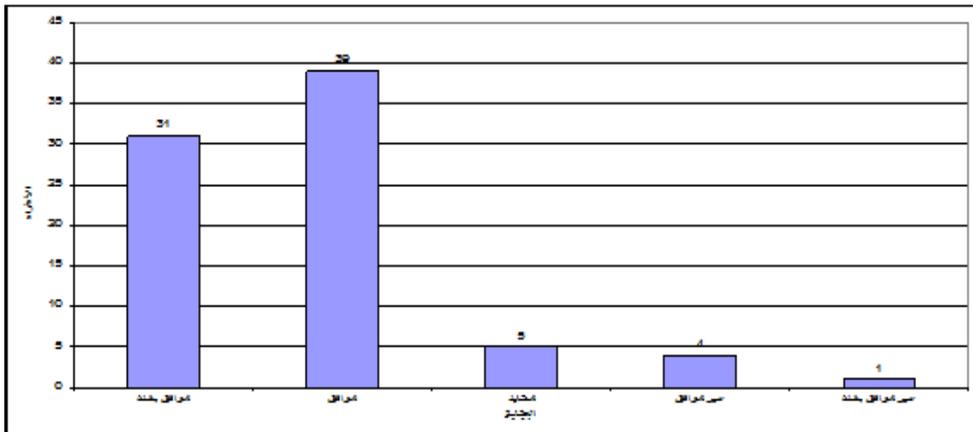
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
38.8%	31	موافق بشدة
48.8%	39	موافق
6.3%	5	محايد
5.0%	4	غير موافق
1.3%	1	غير موافق بشدة
100%	80	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (21/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (22/2/3) والشكل (21/2/3) أن (31) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (38.8%) وافقوا بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد علي عملية تحسين ظروف العمل عن

طريق تفعيل نظريات الدافعية والتحفيز، كما وافق (39) فرداً وبنسبة (48.8%) على ذلك، وكان هناك (5) أفراد وبنسبة (6.3%) محايدين بخصوص ذلك، ولم يوافق (4) أفراد وبنسبة (5.0%) على ذلك، وكذلك لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.3%) على ذلك.

رابعاً: اختبار الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص محاسبة المسؤولية وأثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في المنشآت الصناعية ، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " موافق بشدة "، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "موافق "، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد "، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " غير موافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " غير موافق بشدة ". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

1- اختبار الفرضية الاولى والتي تنص على الاتي:

" توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية والرقابة بالمنشآت الصناعية "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية والرقابة بالمنشآت الصناعية. وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (23/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	الانحراف المعياري	الوسيط	العبارات	ت
بشدة موافق	0.72	4	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الأداء المالي بمراكز التكلفة.	1
بشدة موافق	0.76	4	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية الرقابة بمراكز الاستثمار من خلال تحديد المسؤوليات للجهات المعنية.	2
بشدة موافق	0.84	4	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الاداء المالي بمراكز الربحية.	3
بشدة موافق	0.83	4	تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة وإصدار التقارير في موعدها بمراكز التكلفة.	4
بشدة موافق	0.79	4	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الإستثمار بمراكز الإستثمار.	5
بشدة موافق	0.70	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

يتبين من الجدول (23/2/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الأداء المالي بمراكز التكلفة.
2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية الرقابة بمراكز الاستثمار من خلال تحديد المسؤوليات للجهات المعنية.
3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الاداء المالي بمراكز الربحية.
4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة وإصدار

التقارير في موعدها بمراكز التكلفة.

5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الإستثمار بمراكز الإستثمار.

6. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من (9/2/3) إلى (13/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (24/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول (24/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

رقم	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الأداء المالي بمراكز التكلفة.	3	51.70
2	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية الرقابة بمراكز الاستثمار من خلال تحديد المسؤوليات للجهات المعنية.	3	45.70
3	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الاداء المالي بمراكز الربحية.	3	24.20
4	تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة وإصدار التقارير في موعدها بمراكز التكلفة.	4	78.00
5	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الإستثمار بمراكز الإستثمار.	4	74.00

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (71.70) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (9/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الأداء المالي بمراكز التكلفة.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (45.70) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (10/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية الرقابة بمراكز الاستثمار من خلال تحديد المسؤوليات للجهات المعنية.
3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (24.20) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الاداء المالي بمراكز الربحية.
4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (78.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (12/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية

وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة وإصدار التقارير في موعدها بمراكز التكلفة.

■ بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (74.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (13/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الإستثمار بمراكز الإستثمار.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (80) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (400) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول (25/2/3) والشكل (22/2/3) أدناه:

جدول (25/2/3)

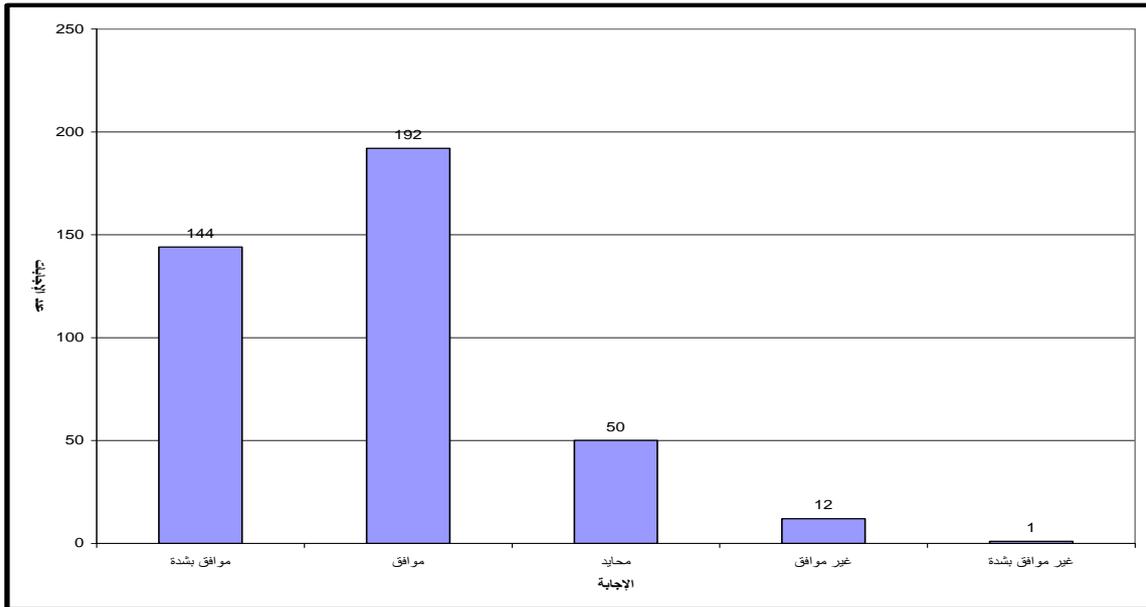
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
36.0%	144	موافق بشدة
48.0%	192	موافق
12.5%	50	محايد
3.0%	12	غير موافق
0.5%	1	غير موافق بشدة
100%	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (22/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (25/2/3) والشكل (22/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (144) إجابةً وبنسبة (36.0%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و (192) إجابةً وبنسبة (48.0%) موافقة، و (50) إجابةً وبنسبة (12.5%) محايدة، و (12) إجابةً وبنسبة (3.0%) غير موافقة على ذلك، وإجابتين وبنسبة (0.5%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع

عبارات الفرضية الأولى (353.100) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية والرقابة بالمنشآت الصناعية " قد تحققت.

2- اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على الآتي:-

" توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء المالي بالمنشآت "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء المالي بالمنشآت.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (26/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد الانحرافات بمراكز التكلفة.	4	0.74	موافق
2	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الاداء المالي بمراكز التكلفة من خلال التقصي عن الانحرافات السالبة ومعالجتها.	4	0.64	موافق
3	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد انحرافات المبيعات والارباح المخططة بمراكز الربحية.	4	0.74	موافق
4	محاسبة المشؤولية تساعد في تحسين الأداء المالي بمراكز الربحية من خلال التركيز على معالجة الانحرافات السالبة وتعزيز الانحرافات الإيجابية.	4	0.79	موافق
5	محاسبة المسؤولية تساعد على تحديد انحرافات العائد على الاستثمار	4	0.82	موافق

			وترقية الأداء المالي بمراكز الاستثمار والإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.
موافق	0.72	4	جميع العبارات

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

يتبين من الجدول (26/2/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد الإنحرافات بمراكز التكلفة.

2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الاداء المالي بمراكز التكلفة من خلال التقصي عن الإنحرافات السالبة ومعالجتها.

3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد إنحرافات المبيعات والارباح المخططة بمراكز الربحية.

4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الأداء المالي بمراكز الربحية من خلال التركيز على معالجة الانحرافات السالبة وتعزيز الإنحرافات الإيجابية.

5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن محاسبة المسؤولية تساعد على تحديد انحرافات العائد على الاستثمار وترقية الأداء المالي بمراكز الاستثمار والإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.

6. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في

الجدول من (14/2/3) إلى (18/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول (27/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول (27/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد الإنحرافات بمراكز التكلفة.	3	53.50
2	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الاداء المالي بمراكز التكلفة من خلال التقصي عن الإنحرافات السالبة ومعالجتها.	3	64.60
3	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد إنحرافات المبيعات والارباح المخططة بمراكز الربحية.	3	45.70
4	محاسبة المشؤولية تساعد في تحسين الأداء المالي بمراكز الربحية من خلال التركيز على معالجة الانحرافات السالبة وتعزيز الإنحرافات الإيجابية.	3	36.40
5	محاسبة المسؤولية تساعد على تحديد انحرافات العائد على الاستثمار وترقية الأداء المالي بمراكز الاستثمار والإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.	4	79.25

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (53.50) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (14/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد الإنحرافات بمراكز التكلفة.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (64.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي

الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (15/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الاداء المالي بمراكز التكلفة من خلال التقصي عن الانحرافات السالبة ومعالجتها.

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (45.70) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (16/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد إنحرافات المبيعات والارباح المخططة بمراكز الربحية.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (36.40) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (17/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الأداء المالي بمراكز الربحية من خلال التركيز على معالجة الانحرافات السالبة وتعزيز الإنحرافات الإيجابية.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (79.25) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن محاسبة المسؤولية تساعد على تحديد انحرافات العائد على الاستثمار وترقية الأداء المالي بمراكز الاستثمار والإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (80) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (400) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول (28/2/3) والشكل (23/2/3) أدناه:

جدول (28/2/3)

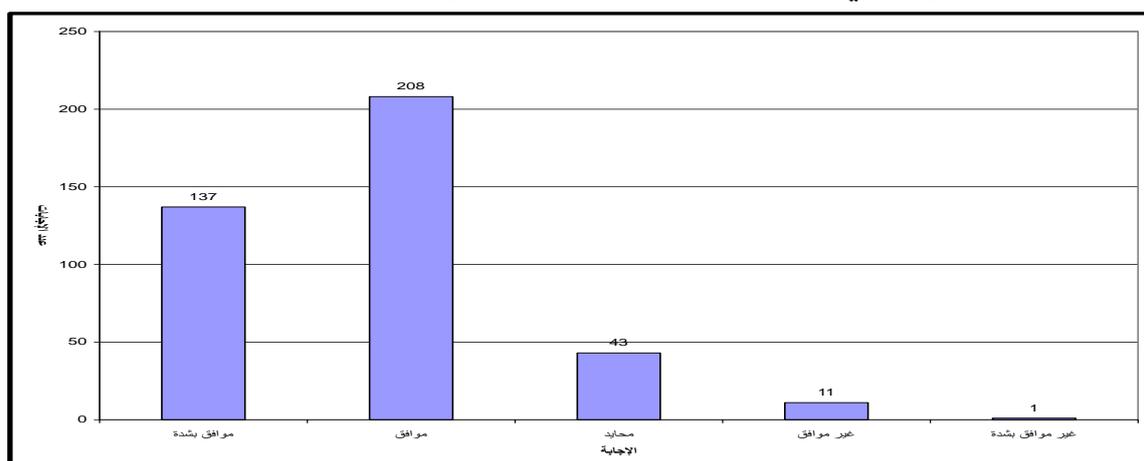
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
موافق بشدة	137	34.3%
موافق	208	52.0%
محايد	43	10.8%
غير موافق	11	2.8%
غير موافق بشدة	1	0.3%
المجموع	400	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

شكل (23/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2020م

يتبين من الجدول (28/2/3) والشكل (23/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (137) إجابةً وبنسبة (34.3%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (208) إجابةً وبنسبة (52.0%) موافقة، و (43) إجابةً وبنسبة (10.8%) محايدة، و (11) إجابةً وبنسبة (2.8%) غير موافقة على ذلك، وإجابةً واحدةً وبنسبة (0.3%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (400.05) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء المالي بالمنشآت " قد تحققت.

3- اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على الآتي:-

" محاسبة المسؤولية تؤثر على تحقيق الأهداف العامة للمنشآت الصناعية "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أن محاسبة المسؤولية تؤثر على تحقيق الأهداف العامة للمنشآت الصناعية.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (29/2/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تطبيق محاسبة المسؤولية تسعى لتلبية حاجات العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية تساعدهم على اكتساب ميزات تنافسية في السوق.	4	0.79	موافق
2	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية المساهمة في تنفيذ خطة التنمية عن طريق انتاج الكمية المطلوبة لتحقيق اهداف الخطة.	4	0.78	موافق
3	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اداء العمل الصحيح من أول مرة حسب الخطة لتقليل التكاليف.	4	0.95	موافق
4	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية انتاج السلعة بأقل تكلفة بمستوى من الجودة والتحسين المستمر.	4	0.85	موافق
5	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية تحسين ظروف العمل عن طريق تفعيل نظريات الدافعية والتحفيز.	4	0.86	موافق
	جميع العبارات	4	0.75	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

يتبين من الجدول (29/2/3) ما يلي:

1. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة

أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يبقي محاسبة المسؤولية تسعى لتلبية حاجات العملاء

- من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية تساعدهم على اكتساب ميزات تنافسية في السوق.
2. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية المساهمة في تنفيذ خطة التنمية عن طريق انتاج الكمية المطلوبة لتحقيق اهداف الخطة.
3. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اداء العمل الصحيح من أول مرة حسب الخطة لتقليل التكاليف.
4. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية انتاج السلعة بأقل تكلفة بمستوى من الجودة والتحسين المستمر.
5. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية تحسين ظروف العمل عن طريق تفعيل نظريات الدافعية والتحفيز.
6. بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من (19/2/3) إلى (23/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول (30/2/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول (30/2/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تطبيق محاسبة المسؤولية تسعى لتلبية حاجات العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية تساعدهم على اكتساب ميزات تنافسية في السوق.	3	38.90
2	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية المساهمة في تنفيذ خطة التنمية عن طريق انتاج الكمية المطلوبة لتحقيق اهداف الخطة.	4	111.88
3	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اداء العمل الصحيح من أول مرة حسب الخطة لتقليل التكاليف.	4	51.88
4	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية انتاج السلعة بأقل تكلفة بمستوى من الجودة والتحسين المستمر.	4	65.50
5	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية تحسين ظروف العمل عن طريق تفعيل نظريات الدافعية والتحفيز.	4	77.75

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (39.90) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تسعى لتلبية حاجات العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية تساعدهم على اكتساب ميزات تنافسية في السوق.
2. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (111.8) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات

دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية المساهمة في تنفيذ خطة التنمية عن طريق انتاج الكمية المطلوبة لتحقيق اهداف الخطة.

3. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (51.88) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (21/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اداء العمل الصحيح من أول مرة حسب الخطة لتقليل التكاليف.

4. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (65.50) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (22/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية انتاج السلعة بأقل تكلفة بمستوى من الجودة والتحسين المستمر.

5. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (77.75) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول (22/2/3)- فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية تحسين ظروف العمل عن طريق تفعيل نظريات الدافعية والتحفيز.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (80) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (400) إجابةً. ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول (31/2/3) والشكل (24/2/3) أدناه:

جدول (31/2/3)

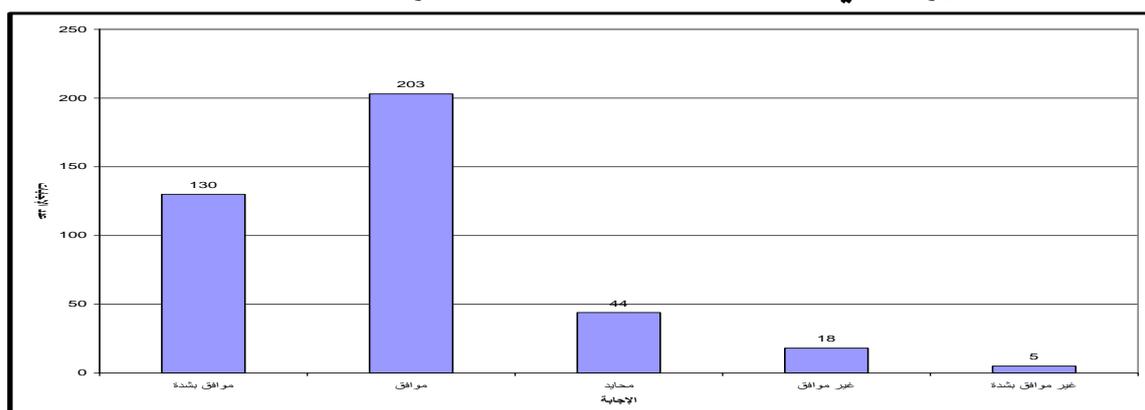
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
32.5%	130	موافق بشدة
50.8%	203	موافق
11.0%	44	محايد
4.5%	18	غير موافق
1.3%	5	غير موافق بشدة
100%	400	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020

شكل (24/2/3)

التوزيع البياني لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2019م

يتبين من الجدول (31/2/3) والشكل (24/2/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (130) إجابةً وبنسبة (32.5%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (203) إجابةً وبنسبة (50.8%) موافقة، و (44) إجابةً وبنسبة (11.0%) محايدة، و (18) إجابةً وبنسبة (4.5%) غير موافقة على ذلك، و (5) إجابات وبنسبة (1.3%) غير موافقة بشدة على ذلك. وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (354.92) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) - واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/3/3) - فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح

الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.
مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " محاسبة المسؤولية تؤثر على تحقيق الأهداف العامة للمنشآت الصناعية " قد تحققت.

الخاتمة

تشمل على الاتي:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج :

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصلت الدراسة الي النتائج الاتية:

1. محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الاداء مالي بمراكز الربحية من خلال التركيز على معالجة الانحرافات السالبة وتعزيز الانحرافات الموجبة.
2. محاسبة المسؤولية تساعد على تحديد انحرافات العائد على الاستثمار وترقية الاداء المالي بمراكز الاستثمار والاستخدام الامثل للموارد المالية المتاحة.
3. تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد الانحرافات بمراكز التكلفة.
4. تطبيق محاسبة تساعد في تحديد انحرافات المبيعات والارباح المخططة بمراكز الربحية
5. تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في أداء العمل الصحيح من أول مرة حسب الخطة لتقليل التكاليف
6. تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية تحسين ظروف العمل عن طريق تفعيل نظريات الدافعية والتحفيز.
7. تطبيق محاسبة المسؤولية تسعى لتلبية حاجات العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية تساعدهم على اكتساب ميزات تنافسية في السوق.
8. تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية انتاج السلعة باقل تكلفة وبمستوى من الجودة والتحسين المستمر.
9. تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الاداء المالي بمراكز الربحية.
10. تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة واصدار التقارير في موعدها بمراكز التكلفة.
11. تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الاستثمار بمراكز الاستثمار.
12. تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية الرقابة بمراكز الاستثمار من خلال تحيد المسؤوليات للجهات المعنية.

ثانياً: التوصيات:

على ضوء النتائج المستخلصة يوصي الباحث بالتوصيات التالية:

1. تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية حتى تتمكن من تحقيق الرقابة المالية وجودة الانتاج.
2. على الادارة العليا بالشركات الصناعية منح جميع الموظفين والعاملين بالمنشأة الدورات التدريبية مما يعزز مقدراتهم على تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية.
3. العمل بروح الفريق بين الادارات والاقسام داخل الشركات الصناعية لما له من رفع الروح المعنوية لهم مما يؤدي الى تحقيق اهداف المنشأة.
4. على الشركات الصناعية السعي وراء تحسين المنتج من خلال خصائصه بالشكل الذي يجعله يتلائم مع حاجات ورغبات المستهلكين بهدف الوقوف على الاسباب التي تؤدي الى تحقيق جودة الانتاج.
5. على الشركات الصناعية مواكبة التطور والتقدم العلمي والمهني من خلال التدريب المستمر للعاملين بالمنشأة مما يساعدهم من زيادة الانتاج باقل تكلفة و اقل جهد.

مقترحات البحوث المستقبلية:

1. محاسبة المسؤولية واثرها في تقليل تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية.
2. محاسبة المسؤولية واثرها في تقليل تكاليف الانتاج والجودة بالمنشآت الصناعية.
3. دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي والاداري بالمنشآت الصناعية.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

القرآن الكريم

السنة النبوية

أولاً: الكتب:

1. أحمد محمد نور، المحاسبة المالية، (جامعة الاسكندرية: 2000م)
2. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الادارية المتقدمة، (الاسكندرية - الدار الجامعية، 2002-2003م)
3. احمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية، التصميم- الرقابة - محاسبة المسؤولية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2011)
4. احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2002م)
5. احمد نور، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 1999م)
6. ادريس عبدالسلام الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، (مصراتا: الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع ، 1991م)
7. الهادي ادم محمد ابراهيم، المحاسبة الادارية، (الخرطوم: جامعة النيلين، 2016م)
8. الغريب محمد بيومي، نظام محاسبة التكاليف، (القاهرة: دون دار النشر، 1989م)
9. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، التحديات الراهنة، (دار المريخ للنشر، 2000م).
10. تشارلس هورنجون وآخرون، محاسبة التكاليف ، مدخل إداري، الجزء الاول، ترجمة د. احمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2003م)
11. جبرائيل جوزيف كحالة، ود. رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية ، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002م)
12. جميل احمد توفيق، ادارة أعمال، مدخل وظيفي، (الاسكندرية: الدار الجامعية، دون تاريخ النشر)
13. حمدي عبداللطيف مهران، الاساسيات المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، (الاسكندرية: دار الجامعات المصرية، دون تاريخ النشر)
14. حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر 2000م)

15. ري اتش جاريسون، واريك نورين ، الحاسبة الادارية، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1423هـ – 2002م)
16. رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، (القاهرة: دون بلد النشرن دون تاريخ النشر، دار النهضة العربية، دون تاريخ النشر)
17. سيد الهواري ، الادارة – الاصول والاسس العلمية ، الطبعة العاشرة، (دون بلد النشر، دون دار النشر، 1994م)
18. طارق احمد الخير، التخطيط والرقابة في المشروع، (دمشق: دون دار النشر ، 1988 – 1989م)
19. عبدالحى مرعي، التكاليف في مجالي الرقابة والتخطيط، (الاسكندرية: مكتبة ومطبعة الشعاع الفنية، 1999م)
20. عبدالحى مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، (القاهرة: الدار الجامعية 2002م)
21. عمر احمد عثمان المقلبي، مبادئ الادارة ، (دون بلد النشر : دون دار النشر ، 2002م)
22. عمر وصفي عقيلي، الإدارة اصول ومفاهيم، (عمان: دار زهران، 1996م)
23. عبدالسلام ابوقحف، اساسيات الادارة والتنظيم، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)
24. عبدالغفار حنفي، اساسيات التحليل المالي ودراسات الجدوى، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2004م)
25. فلاح حسن حسني، د. مؤيد عبدالرحمن الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)
26. ليستراي هيتجر، د. سيرج ماتولتتش، المحاسبة الادارية، ترجمة د. احمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002م)
27. مؤيد محمد الفضل، د. عبدالناصر ابراهيم نور، المحاسبة الادارية، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 2002م)
- 28- مكرم عبدالمسيح باسلي، المحاسبة الادارية الاصاله والمعاصرة، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007م)

29. محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1989م)
- 30- محمد علي الطويل، الإدارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة، (القاهرة: مطبعة دار خال الفرجابي، 1997م)
31. محمد مبارك حجير، التقييم الاقتصادي المحاسبي، (القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية، 1969م)
32. محمد مرعي، دليل نظام التقييم في المؤسسات والإدارة، (دمشق: دار الرضا للنشر، 2001م)
33. محمد توفيق عبدالمحسن، تقويم الاداء مدخل جديد لعالم جديد، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر 1999م)
34. محمود سلامة عبدالقادر، الضبط المتكامل لجودة الانتاج، (الكويت: وكالة المطبوعات، دون تاريخ النشر)
35. نهال فريد مصطفى، مبادئ واساسيات الادارة المالية، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)
36. نعمة شلبي الكلبى وأخرون، ادارة الافراد، مدخل تطبيقي، (عمان: دون دار النشر، 1990م)

ثانياً: الرسائل الجامعية:

- 1- اسامة عبدالله الشيخ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2009م).
- 2- ابوبكر محمد السنوسي كرم الله، محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة في الوحدات الحكومية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2012م)
- 3- ايمن محمد الحسن سليمان، دور التحليل المالي في تقويم الاداء المالي للمصارف السودانية، (الخرطوم: اكااديمية السودان للعلوم المصرفية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2007م)
- 4- احسان عبدالله حاج احمد زهران، قياس التكلفة لأغراض الرقابة والتحقق من كفاءة الاداء في ظل اسلوب محاسبة المسؤولية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2010م)

- 5- تاج الدين محمد فيروز احمد، (الخرطوم: جامعة امدرمان الاسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتورا في المحاسبة، 2001م)
- 6- حمزة الشيخ محمد صالح، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء بالمصارف السودانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة التمويل، غير منشورة، 2007م)
- 7- خطاب محمد سعد وداعة الله، محاسبة المسؤولية واثرها على تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2016م)
- 8- داليا محمد التجاني محمد صالح، محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الاداء، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2011م).
- 9- رميه محمد علي عبيد، أهمية قياس وتقويم الاداء المالي، في الوحدات الحكومية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2000 - 2002م).
- 10 - سيف الدين عوض الله عثمان احمد، اثر تطبيق محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية في شركات المقاولات العامة في السودان، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2009م)
- 11 - سهير حسين ابراهيم احمد، اثر استخدام مبدأ محاسبة المسؤولية على تقويم الاداء المالي، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2010م)
- 12 - سهام احمد سعد، اثر محاسبة المسؤولية على تقويم الاداء المالي وتخفيض تكاليف التشغيل، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2010م)

- 13 - صابر عثمان سيد سعد، دور محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء المالي في المصارف التجارية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2013م)
- 14 - عبدالماجد عبدالله حماد علي، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الاداء المالي للقطاع المصرفي في السودان، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2011م)
- 15 - محمد الامين الصادق، تقييم الاداء المالي والمحاسبي للقطاع المصرفي السوداني، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، 1999م)
- 16 - مصطفى زين بكري سطيح، تقييم اثر التدريب الاداري والفني في شركات الاسمنت السعودية من وجه نظر الادارة والتدريب، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في ادارة الاعمال، غير منشورة، 2005م)
- 17 - مهدي عبدالله حسن ابراهيم، تقييم وتطوير الاداء المحاسبي بمؤسسات التعليم العالي بالسودان، (الخرطوم: جامعة امدرمان الاسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، 1995م)
- 18 - محي الدين عبدالكريم الحسن محمود، اثر تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية على تقييم الاداء المالي في قطاع مطاحن الخلال، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2013م)
- 19 - ميرغني ابراهيم سليمان، دور محاسبة المسؤولية في صناعة القرار، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2011م)
- 20 - مها محمد خوجلي، دور محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء بالمنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية، غير منشورة، 2007م)

21 - نزار كامل ادم قمرالدين، محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2007م)

22 - ندى يحي عبدالرازق الحاج، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي والاداري في المؤسسات الحكومية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، 2010م)

ثالثاً: المجالات العلمية:

1. اديب برهوم وآخرون، تقويم كفاءة معايير التحليل المالي والاداري المستخدمة في قطاع النقل البحري، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2009،
2. ابراهيم عمر ميده، نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة الصناعية الادارية، واقع وتطلعات، مجلة دمشق، العدد 191، 2003م)
3. سليمان عطية، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفاعلية الادارة - دورية الادارة العامة، (الرياض: الادارة العامة، المجلد 27، العدد 57، مارس، 1988م)
4. صالح حسن القيسي، نظام الرقابة واثرها على الادارة، مجلة الرقابة الادارية، العدد 30، (تونس: المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، يونيو، 1997م)

الملاحق



ملحق رقم (1)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا



السيد/..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع : استمارة استبانة

يقوم الباحث بإجراء بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان: (محاسبة المسؤولية وأثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي في المنشآت الصناعية) دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم، ولكي يكتمل الجانب العملي ارجو مشاركتكم ومساهمتم لتكملة الاستبانة المرفقة من خلال خبراتكم العلمية والعملية حتى تكون هذه الدراسة إضافة حقيقية للعلم والمعرفة. علماً بأن هذه المعلومات التي ستدلون بها ستعمل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم فائق الشكر والتقدير،،،

الباحث:

مبارك عبدالجبار عبدالله ادم

ت: 0917991715

القسم الاول: البيانات الشخصية:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

1/العمر

- | | | | |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|--------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من 30 سنة | <input type="checkbox"/> | 30 و اقل من 35 سنة |
| <input type="checkbox"/> | 35 و اقل من 40 سنة | <input type="checkbox"/> | 40 سنة فأكثر |

2/ المؤهل العلمي

- | | | | | | |
|--------------------------|------------|--------------------------|-----------|--------------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | دبلوم وسيط | <input type="checkbox"/> | بكالوريوس | <input type="checkbox"/> | دبلوم عالي |
| <input type="checkbox"/> | ماجستير | <input type="checkbox"/> | دكتوراه | <input type="checkbox"/> | أخرى |

3/ التخصص العلمي

- | | | | | | |
|--------------------------|---------------------------|--------------------------|----------|--------------------------|---------------|
| <input type="checkbox"/> | التكاليف والمحاسبة الاداء | <input type="checkbox"/> | المحاسبة | <input type="checkbox"/> | إدارة الاعمال |
| <input type="checkbox"/> | نظم المعلومات المحاسبية | <input type="checkbox"/> | الاقتصاد | <input type="checkbox"/> | أخرى |

4/ المؤهل المهني

- | | | | | | |
|--------------------------|----------------|--------------------------|---------------|--------------------------|--------------|
| <input type="checkbox"/> | زمالة بريطانية | <input type="checkbox"/> | زمالة أمريكية | <input type="checkbox"/> | زمالة عربية |
| <input type="checkbox"/> | زمالة سودانية | <input type="checkbox"/> | أخرى | <input type="checkbox"/> | لا توجد مؤهل |

5/ المسمى الوظيفي

- | | | | | | |
|--------------------------|--------------|--------------------------|------------|--------------------------|-------------|
| <input type="checkbox"/> | مدير عام | <input type="checkbox"/> | مدير مالي | <input type="checkbox"/> | مدير حسابات |
| <input type="checkbox"/> | محاسب تكاليف | <input type="checkbox"/> | محاسب مالي | <input type="checkbox"/> | مراجع داخلي |
| <input type="checkbox"/> | أخرى | | | | |

6/ سنوات الخبرة

- | | | | | | |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|------------------|--------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من 5 سنوات | <input type="checkbox"/> | 5 وأقل من 10 سنة | <input type="checkbox"/> | 10 وأقل من 15 سنة |
| <input type="checkbox"/> | 15 و اقل من 20 سنة | <input type="checkbox"/> | 20 سنة فأكثر | | |

القسم الثاني: عبارات فرضيات الدراسة:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) تحت مستوى الموافقة المناسب لكل عبارة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية والرقابة بالمنشآت الصناعية:

م	العبارات	مستوي الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الأداء المالي بمراكز التكلفة				
2	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية الرقابة بمراكز الاستثمار من خلال تحديد المسؤوليات للجهات المعنية				
3	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في وضع معايير الاداء المالي بمراكز الربحية				
4	تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة وإصدار التقارير في موعدها بمراكز التكلفة				
5	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الإستثمار بمراكز الإستثمار				

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء المالي بالمنشآت الصناعية:

الرقم	العبارة	مستوي الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشده
1	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد الإنحرافات بمراكز التكلفة				
2	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الأداء المالي بمراكز التكلفة من خلال التقصي عن الإنحرافات السالبة ومعالجتها				
3	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد إنحرافات المبيعات والأرباح المخططة بمراكز الربحية				
4	محاسبة المسؤولية تساعد في تحسين الأداء المالي بمراكز الربحية من خلال التركيز على معالجة الإنحرافات السالبة وتعزيز الإنحرافات الإيجابية				
5	محاسبة المسؤولية تساعد على تحديد انحرافات العائد على الإستثمار وترقية الأداء المالي بمراكز الإستثمار والإستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة				

الفرضية الثالثة: محاسبة المسؤولية تؤثر على تحقيق الأهداف العامة للمنشآت الصناعية:

الرقم	العبارة	مستوي الموافقة			
		موافق بشده	موافق	محايد	غير موافق بشده
1	محاسبة المسؤولية تسعى لتلبية حاجات العملاء من خلال توفير منتجات ذات جودة عالية تساعدهم على اكتساب ميزات تنافسية في السوق				
2	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في عملية المساهمة في تنفيذ خطة التنمية عن طريق انتاج الكمية المطلوبة لتحقيق اهداف الخطة				
3	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على أداء العمل الصحيح من أول مرة حسب الخطة لتقليل التكاليف				
4	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية انتاج السلعة بأقل تكلفة وبمستوى من الجودة والتحسين المستمر				
5	تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد على عملية تحسين ظروف العمل عن طريق تفعيل نظريات الدافعية والتحفيز				

ملحق رقم (2)

محكمو الإستبانة

الرقم	الاسم	الرتبة العلمية	العنوان
1	أ.د. الهادي ادم محمد ابراهيم	استاذ	جامعة النيلين
2	أ.د. بابكر ابراهيم الصديق	استاذ	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. محمد عبدالحميد محمود	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	د. زين العابدين يس بريمه	استاذ مساعد	اكاديمية السودان للعلوم والمصارف
5	د. زهير احمد علي احمد	استاذ مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا