

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

إن كبر حجم المسؤوليات وظهور الشركات متعددة الحدود أدى إلى صعوبة إدارتها بصورة مركزية مما حتم تقسيم الهيكل التنظيمي لهذه المنشآت إلى وحدات يمكن إدارتها مما يطلق عليه اللامركزية والتي يقصد بها زيادة قدرة كل مدير بما له من صلاحيات وسلطات من إدارة النشاط بكفاءة وفعالية وهو بذلك يكون مسئول عن ما يترتب من قرارات وهنا يبرز دور المحاسبة في إعداد التقارير الملائمة لقياس الأداء والرقابة وتقويم الأداء، ولعل من أهم الأدوات المحاسبية في هذا المجال محاسبة المسؤولية. تقوم محاسبة المسؤولية على تصميم ملائم للنظام المحاسبي يمكن من تجميع وقياس التكلفة أو الإنجاز بكل مركز من مراكز المسؤولية على أساس الأقسام أو مراكز التكلفة أو العمليات الإنتاجية أو خطوط الإنتاج وعلى أساس النشاط (Activity Based Costing (ABC أو المناطق أو مراكز اتخاذ القرارات وغيرها بما يتلاءم مع طبيعة النشاط والهيكل التنظيمي للمنشأة.

في اللامركزية لا يقتصر اتخاذ القرارات على عدد محدد من كبار المديرين بل ينتشر ذلك في كل أنحاء المنشأة حيث يتخذ المديرين عند مستوياتهم المختلفة قرارات التشغيل الهامة في نطاق مسؤولياتهم وحيث تمثل تقارير الأداء وسيلة الاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في الهيكل التنظيمي وتتضمن هذه التقارير وصفا للأداء الفعلي لمركز المسؤولية مقارنا بالأداء المخطط ويتضمن أي نظام للتغذية العكسية سلسلة من تقارير الأداء تبدأ بالمستوى الأدنى من التنظيم وتدرج إلى أن تصل إلى المستويات العليا منه وقد يصعب في بعض الأحيان تحديد مدى خضوع عنصر معين للرقابة، وذلك إذا ما تداخلت أنشطة مراكز مختلفة للمسؤولية وبصفة عامة يجب أن تستبعد من تقرير الأداء أو على الأقل توضع منفصلة تلك العناصر التي لا تخضع لرقابة مركز المسؤولية مثال ذلك تضمين تقرير أداء رئيس العمال لتكلفة المواد المستخدمة أو تكلفة العمل المباشر واستبعاد الإهلاكات والإيجار والضرائب لأنها عناصر لا تخضع لرقابته.

إن جودة الإنتاج ربما تعتبر أهم المتغيرات بصدد قياس كفاءة الأداء وخاصة في الدول النامية التي تتجه إلى التصنيع كوسيلة للتخلص من دوامة التخلف التي تجتذبها فعادة ما يكون سوق هذه الدول غير قادر على استيعاب إنتاجها الصناعي بالحجم اللازم لتحقيق معدل مناسب من النمو من ناحية، كما تفقر إلى رأس المال اللازم من ناحية أخرى. حتى يصبح برنامج التصنيع ناجحاً فلا بد لإنتاج هذه الدول من أن يكون قادراً على غزو الأسواق الأجنبية للتغلب على مشكلة ضيق السوق المحلي من ناحية وتوفير النقد الأجنبي اللازم لبرامج التنمية من ناحية أخرى ولا يتأتى ذلك إلا إذا كانت منتجات هذه الدول قادرة على التنافس مع المنتجات الأجنبية من حيث الجودة والسعر معاً.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في أنه لكي تتمكن المنشآت الاقتصادية من المنافسة ودخول منتجاتها الأسواق العالمية بالجودة المطلوبة لابد أن يشتمل نظام الرقابة فيها على معايير ملائمة للجودة، فإن أداء مركز المسؤولية قد يبدو أداء جيداً بخلاف الحقيقة كما يجب مراعاة أن من طبيعة متغيرات قياس

كفاءة الأداء الثلاثة تمكن من إجراء مقاصة بينها مثلا الكمية يمكن أن ترتفع على حساب الجودة مع الحفاظ على القدر المخطط من التكلفة كما أن التكلفة يمكن أن تنخفض على حساب الجودة مع الحفاظ على القدر المخطط من الكمية غير أن ارتفاع الجودة عن المخطط لها لا يمكن أن يتم إلا بانخفاض الكمية أو ارتفاع التكلفة أو كلاهما، تتضح أهمية معايير الجودة وأهمية الرقابة على الجودة لضمان كفاءة الأداء. وتكمن المشكلة في أن الكمية والتكلفة تستحوذان على القدر الأكبر من الأهمية بصدد قياس كفاءة الأداء في الحياة العملية والواقع أن جودة الإنتاج تعتبر أهم المتغيرات بصدد قياس كفاءة الأداء نجد أن الاهتمام بتحقيق كمية إنتاج تزيد عن الكمية المستهدفة مما يؤدي إلى عدم العناية بالجودة وبالتالي إلى التكلفة الإضافية التي تترتب على رداءة الإنتاج. ويمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات التالية:

1. ما هو الدور الذي تلعبه الرقابة في التحقق من كفاءة الأداء بمصانع حجار للسجائر والتبغ المحدودة؟

2. ما هو دور تحديد المعايير المناسبة في فعالية النظام الرقابي وتحقيق الأهداف المرجوة منه؟

3. ما هو دور أسلوب محاسبة المسؤولية في توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الرقابية بمصانع حجار للسجائر والتبغ المحدودة؟ وهل يتم إعداد تقارير أداء بحيث تمكن من تحقيق الرقابة في أفضل صورها وبأقل تكلفة ممكنة؟

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث للآتي:

1. التعرف على نظام محاسبة المسؤولية وأساليب الرقابة بمصانع حجار للسجائر والتبغ المحدودة.

2. التعرف على العلاقة بين الهيكل التنظيمي ونظام محاسبة المسؤولية بمصانع حجار للسجائر والتبغ المحدودة.

3. التعرف على معايير وأساليب قياس الأداء.

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من:

1. إلقاء الضوء على قياس التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات الرقابية والتحقق من كفاءة الأداء

وقياسها ودفعها، وذلك في إطار لنظام محاسبة المسؤولية.

2. عكس الدور الذي تلعبه أهمية معايير الأداء وأهمية الرقابة والتحقق من كفاءة الأداء لضمان الجودة الشاملة.

منهجية البحث:

يستخدم الباحث المناهج التالية:

1. المنهج الاستنباطي لتحديد طبيعة المشكلة وتحديد المحاور الأساسية المرتبطة بالبحث ووضع فرضيات البحث.

2. المنهج الاستقرائي لاختبار صحة فرضيات البحث.

3. المنهج التاريخي لمتابعة الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

4. المنهج الوصفي بأسلوب دراسة الحالة لمعرفة مدى استخدام التكلفة للرقابة والتحقق من كفاءة الأداء في ظل أسلوب محاسبة المسؤولية في شركة حجار للسجائر والتبغ المحدودة.

فرضيات البحث:

يسعى الباحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

1. تطبيق محاسبة المسؤولية يساهم في اتخاذ القرارات الرقابية ويزيد من كفاءة الأداء.
2. تطبيق محاسبة المسؤولية يوفر معلومات ملائمة تساعد في التحقق من زيادة كفاءة الأداء وقياسها.
3. تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

أدوات جمع البيانات : تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

1. البيانات الأولية عن طريق الملاحظة والمقابلات الشخصية وصيغة الإستبانة.
2. البيانات الثانوية عن طريق المراجع والكتب والدوريات والرسائل الجامعية والتقارير.

حدود البحث:

1. الحدود المكانية: شركة حجار للسجائر والتبغ المحدودة، الخرطوم بحري.
2. الحدود الزمانية: 2010 م.

هيكل البحث:

يحتوي هذا البحث على المقدمة و التي تشمل أولاً الإطار المنهجي و ثانياً الدراسات السابقة ، و كذلك يحتوي على أربعة فصول مقسمة إلى مباحث ، حيث يتناول الفصل الأول محاسبة التكاليف و محاسبة المسؤولية ، مقسماً إلى مبحثين يتناول المبحث الأول كل من مفهوم محاسبة التكاليف و مفهوم محاسبة المسؤولية ، أما المبحث الثاني فيتناول أهداف و أسس و مقومات و مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية. الفصل الثاني يتناول محاسبة المسؤولية و أساليب الرقابة ، مقسماً إلى مبحثين حيث يتناول المبحث الأول اللامركزية و محاسبة المسؤولية، و المبحث الثاني أساليب الرقابة . أما الفصل الثالث فيتناول محاسبة التكاليف المعيارية و قياس التكلفة لأغراض اتخاذ القرارات الرقابية و التحقق من كفاءة الأداء . مقسماً أيضاً إلى مبحثين المبحث الأول يتناول مفهوم نظام التكاليف المعيارية و معايير التكلفة و الرقابة على عناصر الاستخدامات المباشرة أما المبحث الثاني يتناول الرقابة على عناصر المصاريف الصناعية و الموازنات المرنة . الفصل الرابع عبارة عن الدراسة الميدانية للحالة و الذي يشمل أيضاً مبحثين، المبحث الأول نبذة تعريفية عن شركة حجار للسجائر والتبغ المحدودة. و المبحث الثاني عبارة عن تحليل البيانات و اختبار الفرضيات ، وأخيراً الخاتمة التي تتكون من النتائج و التوصيات ثم الملاحق.

ثانياً: الدراسات السابقة:

الدراسات التي كتبت عن الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية تؤكد أهمية التخطيط والرقابة المحكمة سواء كانت مؤسسات القطاع العام أو الخاص لان معظم المؤسسات تعاني من مشاكل تتعلق بالرقابة والتخطيط واستغلال مواردها المتاحة . و يتضح أن كل دراسة ركزت على جانب مختلف عن الأخرى في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، وفيما يلي نورد نماذج من الدراسات لمحاسبة المسؤوليات في هذا المجال :

دراسة أبو زيد مرسى أبو زيد محمد علي (1973م)¹:

تمثل مشكلة الدراسة في أن معظم الأنظمة المحاسبية للتكاليف في هذه الشركات تواجه هدف استخراج تكاليف الإنتاج بنجاح بينما يفشل السواد الأعظم منها في تحقيق هدف الرقابة على التكاليف. و يعود ذلك الفشل إلي عدم توجيه الاهتمام الكافي لإحكام الرقابة على التكاليف في المراكز التي تحدث فيها التكلفة . و يمكن القول بأن الرقابة على التكاليف لا يمكن أن تتم إلا عن طريق الأفراد المسؤولين في مواقع المساءلة المختلفة و الهيكل التنظيمي للوحدة.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية وضع محاسبة المسؤولية موضع التطبيق باستخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كأساس لتحديد التكاليف الخاضعة للرقابة و أعداد تقارير المسؤولية و ذلك مع دراسة تطبيقه في أحد مصانع تجميع المحركات بجمهورية مصر العربية. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي كما اعتمدت هذه الدراسة على الفرضيات الآتية:

1. إن الرقابة على التكاليف لا تتم إلا عن طريق الأفراد المسؤولين في مواقع المسؤولية المختلفة بالهيكل التنظيمي للوحدة.
 2. إن أسلوب الرقابة على التكاليف عن طريق الأفراد المسؤولين لابد أن يستخدم بحيث يمكن إمداد المديرين بالتقارير الرقابية طبقاً لمناطق ووحدات الإشراف والمسؤولية.
 3. في ظل محاسبة المسؤولية يمكن مواجهة كل أهداف محاسبة التكاليف وذلك بتجميع التكلفة وتبويبها على أساس من المسئول عنها ثم إعادة تبويبها بغرض الوصول إلى تكاليف الإنتاج وتقييم المخزون السلعي. أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة ما يلي:
1. تعتبر وحدة الصناعات التجميعية مثلاً جيداً ونموذجاً خصباً لتطبيق محاسبة المسؤولية، وذلك نظراً لأن طريقة الإنتاج في هذه الوحدات تعتمد على وجود عدد من الخطوط والأقسام التي ينام بها إنتاج جزء أو أكثر، يمكن أن يعامل كل منهم كما لو كان في مشروع خاص له ميزانيته وإيراداته وتكاليفه ويمكن أن يحاسب المسئول كوحدة مستقلة مما يغرس في نفسه إحساساً بالمسؤولية الحقيقية.
 2. تعتبر محاسبة المسؤولية هي الأسلوب المتقدم للرقابة على التكاليف، بالإضافة إلى ذلك فهي أسلوب واقعي قابل للتنفيذ يقوم على ضرورة

¹ أبو زيد مرسى أبو زيد محمد علي : استخدام التكاليف الحدية كأساس لتطبيق نظام المحاسبة على المسؤوليات في الصناعات التجميعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس كلية التجارة، 1973م.

إشراك الأفراد المسؤولين بالوحدة الاقتصادية بل كل الأفراد العاملين بالوحدة الاقتصادية في تنفيذ خطط وموازنات ومعايير الإنتاج والتكاليف والإيرادات كل في موقع عمله ومسؤوليته.

3. أنسب نظريات التكاليف لتطبيق المساءلة المحاسبية على النحو الوارد فيما سبق هي نظرية التكاليف الحدية المعيارية لأنها تجمع بين حقيقتين هامتين بالنسبة لمتطلبات محاسبة المسؤولية هما:

- الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة مما يجعل من السهل التمشي مع طبيعة منهج الرقابة الملائمة لكل منهما ومواقع حدوث كل منهما عبر المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي للوحدة.
- إنها تجمع بين معايير التكاليف المتغيرة وموازنات التكاليف الثابتة في إطار واحد يعتبر من أنسب الأطر لتطبيق محاسبة المسؤولية فهي تمتد كل مسئول بأداة الرقابة الملائمة له حسب موقعه وطبيعة التكاليف الخاضعة له.

إن أهم توصيات هذه الدراسة كانت ما يلي :

1. إجراء عملية "تنميط" للهيكل التنظيمية بالوحدات التابعة.
2. يلزم إعداد دليل موحد لمراكز المسؤولية.
3. يجب أن يتم الربط بين من كل دليل مراكز المسؤولية دليل مراكز التكاليف بالاسترشاد بالنظام المحاسبي الموحد في المرحلة الأولى ثم بنظام موحد للتكاليف.
4. يجب أن يتم إعداد نماذج لتقارير المسؤولية من المستوى الأدنى حتى أعلى مستوى بالوحدة الاقتصادية توضح به عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة عند كل مستوى وفي كل مركز من مراكز المسؤولية وكذلك البيانات الكمية والإحصائية التي تغير في عملية تقييم الأداء ودراسة اقتصاديات الوحدات التابعة.

ركزت هذه الدراسة على أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية باستخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية للرقابة على التكاليف وإعداد التقارير بينما تناول هذا البحث تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على أساس التكاليف المعيارية التي تعتبر الرقابة عن طريق المعايير و تقارير الأداء من أهم الأساليب الرقابية للإدارة الحديثة و الرقابة عن طريق تقارير الأداء و متابعة انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة له سلفاً ، وأعداد التقارير وتوجيهها إلي الجهات الرقابية المسؤولة في الوقت المناسب و التي بدورها تستجيب عن طريق إصدار إجراءات التصحيح اللازمة.

دراسة د. عثمان محمد ياسين فراج (1987)¹ :

ظهرت محاسبة المسؤولية كأساس علمي لتطبيق فكرة اللامركزية في الإدارة و مواجهة المشكلات الناجمة عن هذا التطبيق سواء فيما يتعلق بالحاجة إلي قياس الأداء الداخلي في المستويات الإدارية المختلفة كوسيلة جادة للرقابة على كافة الأنشطة في الوحدة الاقتصادية ، أم فيما يتعلق بضمان اتخاذ قرارات تحقق في مجموعها أهداف هذه الوحدة ككل ، فحيث تتبنى أسس القياس في ظل محاسبة المسؤولية على مراكز المسؤولية التي تعبر عن وحدات أداء داخلية . فتتم المحاسبة على أساس وحدة محاسبية قوامها الوحدات الفرعية في الوحدة تتحقق مواجهة المشكلة الأولى ، و حيث

¹ عثمان محمد يس فراج: محاسبة المسؤولية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في ظل الإدارة بالأهداف ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة جامعة جنوب الوادي ، المجلد (1) العدد (الثاني) ديسمبر 1987م .

يتم تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال النظام المحاسبي بالوحدة يتم إنتاج تقارير المسؤولية (تقارير الأداء) التي تحقق بمقوماتها المميزة مواجهة المشكلة الثانية.

ويتقدم البحث في مجال القياس المحاسبي على مستوى وحدات الأداء الداخلية تبلورت أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية كأساس لتحقيق الرقابة الذاتية ، و تقييم الأداء بواسطة المسئول عن مركز المسؤولية نفسه ، بما يحقق الرقابة التلقائية ، و أخيراً تبلورت أهمية محاسبة المسؤولية في ظل تطبيق أسلوب " الإدارة بالأهداف " ذلك الأسلوب الذي ظهر منذ الخمسينات بالدول المتقدمة ، و بعض الدول النامية و ظهرت نماذج عديدة لتطبيقه ، و أثبتت تجارب التطبيق الجيد للأسلوب نجاحاً كبيراً في تحسين فعالية القيام بالوظائف الإدارية بتلك المنظمات.

وقد ساهمت مصر كركب الدول المتقدمة بتبني أسلوب الإدارة الأهداف كمدخل للتطور الإداري و ذلك خلال الفترة من منتصف إلى أواخر السبعينات من هذا القرن إلا أنه لم يكتب لهذه التجربة الاستمرار ، و لم تحقق الهدف المرجو منها لأسباب عديدة.

تتلخص أهم أهداف الدراسة فيما يلي:

- 1- إبراز أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية لأغراض الرقابة و تقييم الأداء بمختلف منظمات الأعمال و المنظمات الحكومية بـ ج.م.ع .
 - 2- إبراز أهمية تطوير الأنظمة الإدارية القائمة و تطبيق الإدارة بالأهداف بمختلف منظمات الأعمال و المنظمات الحكومية بـ ج.م.ع .
- ويستند أسلوب الدراسة علي الدراسة العلمية و التي تتناول الدراسة من خلالها " بإيجاز " المفاهيم الأساسية في الدراسة (محاسبة المسؤولية ، مراكز المسؤولية ، الإدارة بالأهداف ..) ثم يتناول فكرة تطبيق محاسبة المسؤولية في ظل الإدارة بالأهداف في إطار الخط المنطقي لإثبات أي فكرة علمية.
- فمن الضروري أن نتعرف على أسباب تفضيل الدراسة لأسلوب الإدارة بالأهداف في هذا
- الصدد ، و ذلك بإيضاح العلاقة بين محاسبة المسؤولية و الإدارة بالأهداف ، و بيان كيفية تنفيذ اتجاه الدراسة بتطبيق محاسبة المسؤولية في ظل الإدارة بالأهداف و ذلك بإيضاح مقومات الإدارة بالأهداف لأغراض تطبيق محاسبة المسؤولية ، و تناول تقارير المسؤولية (تقارير الأداء) كناتج نهائي لنظام محاسبة المسؤولية ، و كاداة للرقابة و تقييم الأداء في ظل الإدارة بالأهداف و كوسيلة لربط مختلف المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية .
- خلاصة و توصيات الدراسة كانت كما يلي :
- 1- تمثل محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في الإدارة و مواجهة المشكلات الناجمة عن هذا التطبيق .
 - 2- تتلخص مقومات الإدارة بالأهداف لأغراض تطبيق محاسبة المسؤولية في العناصر التالية:
- (أ) وضع الأهداف.
- (ب) وضع خطط العمل و تنفيذ الأهداف .
- (ج) الرقابة و المراجعات الدورية للأداء. (د) تقييم الأداء الإداري .
- 3- يعتمد نجاح تقارير المسؤولية على المقومات التالية :
- (أ) ملائمة هيكل نظام تقارير المسؤولية للخريطة التنظيمية للوحدة .
- (ب) ملائمة تقارير المسؤولية لمختلف المستويات الإدارية بالوحدة .

(ج) التقرير عن الانحرافات تبعاً لمسئولية الأفراد بالوحدة .
(د) المساعدة في الاستفادة من التغذية المرتدة بالمعلومات .
تناولت هذه الدراسة الدور الرقابي لمحاسبة المسئولية في ظل الإدارة
بالأهداف بينما تميز هذا البحث في تناوله لقياس التكلفة للرقابة و التحقق من
كفاءة الأداء في ظل أسلوب محاسبة المسئولية

دراسة حافظ حامد محمد حامد (2003م)¹:

مشكلة الدراسة تدور حول الرقابة على التكاليف وتحديد مراكز
المسئولية وسلطاتها ومسئولياتها في كل مستوى إداري في المنشأة ومدى
فاعلية تقويم الأداء على المستوى الجزئي "مراكز المسئولية" وإمكانية تطبيق
محاسبة المسئولية في قطاع الاتصالات على الشركة السودانية للاتصالات
المحدودة (سوداتل).

تهدف هذه الدراسة للتحقق من الآتي:

1. تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الوحدات الخدمية تساعد في الرقابة و
تقويم الأداء في قطاع الاتصالات بالسودان.
2. ربط المعلومات المحاسبية بالأشخاص بالنظر إلى التكاليف من وجهة نظر
المراقبة وليس من وجهة نظر المنشأة ككل.
3. الرقابة على التنفيذ عن طريق تحديد مسئولية العاملين في الوحدة
الاقتصادية في مستوياتها
- الإدارية المختلفة عن الأداء الفعلي كل في حدود سلطاته ومسئوليته عن
إحداث الأداء.
4. تقويم أداء الأقسام أو المراكز عن طريق المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء
المخطط وما يترتب على ذلك من نتائج سلبية أو موجبة مما ينعكس أثره
على كفاءة المنشأة كوحدة إدارية متكاملة.
5. إيجاد نظام عادل للحوافز مرتبطاً بنظام محاسبة المسئولية عن طريق أو
محاسبة أو مساءلة الشخص فقط عن التكاليف والعناصر الأخرى التي
يمكن التحكم فيها والرقابة عليها حيث يكافأ المجد ويعاقب المقصر.

اعتمدت الدراسة على مناهج العلمية التالية:

1. المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة البحث وتحديد فروض البحث.
2. المنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض والتعرف على مساهمات الفكر
المحاسبي في مجال البحث.
3. المنهج الوصفي ومن خلال دراسة الحالة.
4. المنهج التاريخي.

تسعى الدراسة لإختبار صحة الفرضيات الآتية :

1. محاسبة المسئولية تساعد الوحدات الاقتصادية في رفع كفاءة أدائها
وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة وذلك بتقسيم
الوحدة الاقتصادية إلى مراكز إشراف ومسئولية.
2. تقوم محاسبة المسئولية بدور فاعل في عملية الرقابة وتمثل عنصر رقابي
على الأداء بالتركيز على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف.
3. نظام محاسبة المسئولية يعمل على توفير معلومات ملائمة تساعد في
تقويم الأداء على مستوى مراكز المسئولية والتعرف على مدى مساهمة
كل مركز مسئولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

¹ حافظ حامد محمد حامد: محاسبة المسئولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء، رسالة ماجستير في
المحاسبة غير منشورة، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2003م.

4. نظام محاسبة المسؤولية يمكن تطبيقه على الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل) لتنفيذ الرقابة على التكاليف وتقويم أدائها على المستوى الجزئي والكلّي.

تتلخص أهم النتائج التي أسفرت عنها الدراسة فيما يلي:

1. تعتبر محاسبة المسؤولية من الأساليب الحديثة في الرقابة وتقويم الأداء وتطوير النظم المحاسبية التي تهدف إلى مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط في المراحل المختلفة في العملية الإدارية.
2. تقوم محاسبة المسؤولية على فرض رئيسي وهو أن الأفراد يجب أن يخضعوا للمساءلة ليس على أدائهم فقط بل على أداء مروضيهم أيضا. وأن الرقابة تركز ليس على عناصر التكاليف بل على الأشخاص الذين يتسببوا في إحداث تلك التكاليف.
3. يعتبر التنظيم الإداري العمود الفقري الذي يبنى عليه نظام دقيق للمساءلة ومن أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية حيث يساعد توضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عليها لكل مستوى من المستويات الإدارية بالشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل) وبالتالي يمكن المساءلة عن تلك التكاليف والعناصر الأخرى التي تقع في نطاق تحكمه ورقابته فقط.

4. يعتبر مجال الخدمات مجالاّ خصبا لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية خاصة قطاع الاتصالات مع مراعاة الاعتبارات والشروط اللازمة لتعديل وتكييف الأنظمة المحاسبية والإدارية. كانت أهم توصيات الدراسة كالآتي :

1. يجب أن تجرى أولا عملية تنميط للهيكل التنظيمي بحيث يوجد هيكل تنظيمي جيد ومفهوم تتضح فيه الأهداف العامة للشركة وأقسامها وبيان خطوط السلطة والمسؤولية بشكل واضح لكل مستوى من المستويات الإدارية حتى يكون هناك أساس سليم لتقويم الأداء ومن ثم المحاسبة والمساءلة.
2. تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية وإعداد دليل وخرائط إجراءات لمراكز المسؤولية بطريقة علمية دقيقة على جميع المستويات الإدارية.
3. التخطيط السليم والدقيق للشركة يوضح الأهداف وإعداد معايير للأداء والموازنات التخطيطية المرنة لمراكز المسؤولية المختلفة حتى تكون أساسا للقياس والمقارنة وتستخدم هذه المعايير للمحاسبة والمساءلة ولا ينجح نظام محاسبة المسؤولية في قياس الكفاءة والفعالية للإدارة بدونها. تناولت هذه الدراسة أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية و دورها في الرقابة و تقويم الأداء و تميز البحث بتناوله لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية القائم على أساس التكاليف المعيارية ودورها الرقابي على التحقق من كفاءة الأداء.

دراسة علي عبد الله محمد حماد (2004م) :

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في أن الكثير من المنشآت سواء كانت شركات مساهمة عامة ذات الإمكانيات المالية الضخمة والتي تهدف إلى الأرباح أو المنشآت الخدمية تعاني من مشاكل تتعلق بالرقابة واستغلال مواردها المالية والمادية المتاحة بصورة غير صحيحة ومكلفة ودون تخطيط جيد لاستغلالها مما جعل هذه المنشآت تتحمل الكثير من الأعباء وينعكس ذلك على أدائها وعدم تمكنها من تحقيق الأهداف المخطط لها.

¹ علي عبد الله محمد حماد: الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات الحكومية، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2004م.

تهدف هذه الدراسة إلى بحث السبل الكفيلة لإدارة الموارد المتاحة للمنشأة بصورة مثلى وكذلك حسن استخدامها حتى يمكن الوصول بالمنشأة إلى الأهداف المنشودة من تحسين سير العمل في كل أوجهه ومراحله بهدف الحفاظ على موجودات المنشأة وإن النشاط كله يسير وفق السياسات المرسومة دون انحرافات في الخطة الموضوعة ومعالجة الانحرافات التي تنشأ. و تمثلت فرضيات هذه الدراسة فيما يلي:

1. تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساهم مساهمة كبيرة في العملية الرقابية واستخدام الموارد المتاحة بصورة جيدة في المؤسسات الحكومية.
2. عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤثر سلباً على تحقيق أهداف المنشأة.
3. يحقق نظام محاسبة المسؤولية درجة عالية في إدارة الموارد المتاحة والاستخدام الأفضل لها في المؤسسات الحكومية.

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي للأسلوب الإحصائي وذلك في جمع وتحليل البيانات فضلاً عن المنهج التاريخي. أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:

1. إن تركيز الاهتمام بالمفاهيم والأدوار الحديثة لأجهزة وأقسام الرقابة المالية خاصة الداخلية وتوجيهها نحو التخطيط والتنبؤ بنتائج الأعمال يؤدي إلى تحقيق الرقابة والاعتماد عليها في تقييم الأداء الفعلي للأنشطة.
2. إن تحقيق فاعلية الرقابة على الإنفاق على أساس تحديد المسؤولية يؤدي إلى تقليل التكلفة واستغلال الموارد المتاحة بصورة جيدة. أهم توصيات الدراسة جاءت كالآتي :
1. إن اشتراك مراكز المسؤولية في تحديد مقاييس أدائها أفضل وسائل الحصول على المعايير المستخدمة في قياس أداء مراكز المسؤولية وقد يمتد هذا الاشتراك ليشمل تحديد الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية.
2. يجب أن يتم تبويب التكاليف على أساس تقسيم المشروعات إلى إدارات وأقسام طبقاً للوظائف التي يمارسها المشروع من أجل تحقيق الهدف الرئيسي.

تناولت هذه الدراسة الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية والاستفادة منها في استغلال الموارد المالية والمادية المتاحة للمنشأة بالصورة المثلى بينما تناول هذا البحث قياس التكلفة و التحقق من كفاءة الأداء في إطار أسلوب محاسبة المسؤولية و دورها الرقابي الذي يقوم على أساس التكاليف المعيارية

دراسة محمد مختار السمانى البشير (2004م)¹:

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في عدم تطبيق بعض المنشآت لنظام محاسبة المسؤولية بشكل فعال مما يؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد والغش والتزوير. تهدف هذه الدراسة إلى دراسة وتطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الخدمية بشكل فعال.

تمثلت فروض هذه الدراسة في الآتي:

1. نظام محاسبة المسؤولية يساعد المنشآت في رفع كفاءة أدائها وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاية ممكنة.

¹ محمد مختار السمانى البشير : دراسة دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2004م.

2. نظام محاسبة المسؤولية يعمل على توفير معلومات ملائمة تساعد في تقويم أداء مراكز المسؤولية والتعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.
- أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:
1. إن عملية تقويم الأداء تتم بمقارنة معايير الأداء المحددة مسبقا والنتائج الفعلية. ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الهامة في تحقيق الرقابة على موارد المنشأة.
2. تمثل محاسبة المسؤولية مدخلا حديثا لتطوير النظم المحاسبية أي متابعة تنفيذ الخطط والتقرير عن الانحرافات وصعوبات اتخاذ القرارات التصحيحية داخل التنظيم.
- أهم توصيات الدراسة تمثلت في الآتي :
1. يجب أن تكون معايير الأداء واقعية وقابلة للتحقق ومقبولة من قبل مدير مركز المسؤولية وتتلاءم مع ظروف ذلك المركز.
- ركزت هذه الدراسة على تطبيق محاسبة المسؤولية بشكل فعال من أجل الرقابة وتقويم الأداء بالمنشآت الخدمية. تناول الباحث أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لدورها الرقابي و التحقق من كفاءة الأداء في المنشآت الصناعية .

دراسة عصام السيد بريمة السيد (2005م) :

- تتبع مشكلة الدراسة من أن العديد من المنشآت ليس لديها نظام تكاليف جيد يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة وبالتالي ليس لديها أيضا أسس واضحة لقياس أدائها وإذا وجدت تكون على المستوى الداخلي أي داخل المنشأة في حين أنها يجب أن تكون على المستوى الداخلي والخارجي بل على المستوى العالمي خاصة مع ظهور الجودة الشاملة وشهادات الأيزو (ISO) التي جعلت العالم كله سوق واحد وإن عدم معرفة الجهد الذي يبذل هل هو في الاتجاه الصحيح أم لا؟ فإن لم يكن في الاتجاه الصحيح فإننا نتحصل على معلومات غير دقيقة وتتولد من هذه المعلومات قرارات خاطئة ويؤدي ذلك إلى إضعاف المنشأة وفقدانها إلى العديد من مواردها أو إلى عدم اغتنام الفرص.
- تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف لقياس وتقييم كفاءة الأداء عن طريق الآتي:
- دراسة أسس قياس وتقييم الأداء المستخدمة حاليا في المنشأة.
 - إبراز مزايا وفوائد استخدام أسس القياس الملائمة للأداء.
 - توضيح ومعرفة أسس القياس وتقييم الأداء الجيدة والحديثة.
- تسعى هذه الدراسة لاختبار صحة الفرضيات التالية:
1. وجود نظام تكاليف مبني على محاسبة المسؤولية يساعد في توفير التقارير الدقيقة التي تسهل عملية قياس وتقويم الأداء على مستوى المنشأة والأقسام والأفراد.
2. تستخدم الموازنات التخطيطية أداة للتخطيط أكثر من كونها أداة لقياس وتقويم الأداء.

¹ عصام السيد بريمة السيد : دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

3. عدم اختيار أسس القياس المناسبة للمنشأة يؤثر في تقييم كفاءة الأداء للمنشأة ويؤدي إلى انخفاض الحصة السوقية مما يؤثر على المقدرة التنافسية للمنشأة.

اتبعت الدراسة في تناول الموضوع المنهج التحليلي والاستنباطي. و من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة تمثلت في الآتي :

1. إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساعد في تحقيق اللامركزية في اتخاذ القرارات الإدارية دون أن تفقد الإدارة العليا سيطرتها على أداء المراكز.
2. إن تركيز الاهتمام بالمفاهيم العلمية الحديثة لأجهزة وأقسام الرقابة المالية وتوجيهها نحو التخطيط والتنبؤ بنتائج الأعمال يؤدي إلى تحقيق الرقابة الفعالة والاعتماد عليها في قياس وتقييم الأداء.
3. نظام الموازنات التخطيطية لا يستخدم بكفاءة عالية كمؤشر لقياس وتقييم الأداء.

4. إن قياس تقييم الأداء قد تطور مفهومه تبعاً للتطورات الاقتصادية والإدارية وما يترتب على ذلك من توسع الأعمال وظهور وظائف الإدارة الحديثة مثل نظام الإدارة بالأهداف والنتائج وبرامج الجودة الشاملة والهدف منها جميعاً تجويد وتحسين الأداء كنتيجة متوقعة لقياس وتقييم الأداء.

أما أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي :

1. ضرورة تفعيل دور قياس وتقييم الأداء بالمنشآت ضمن السياسات والإستراتيجيات التي تؤدي إلى تنمية حقيقية للموارد البشرية والمادية.
 2. ضرورة الاهتمام بالأجهزة الرقابية ودعمها بالكوادر المؤهلة والمدرية للحصول على أداء متميز بالمنشأة.
 3. من الضروري للمنشآت أن تهتم بقياس وتقييم الأداء لجميع جوانب المنشأة وليس الجانب المالي فقط للمنشأة.
 4. ضرورة عمل دورات تدريبية منتظمة لتنمية مهارات العاملين وزيادة كفاءة الأداء وبالتالي يسهل عملية قياس وتقييم الأداء.
- تناولت هذه الدراسة دور المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف لقياس وتقييم كفاءة الأداء بالمنشآت الصناعية وأهمية دور الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية في ذلك. بينما تميز هذا البحث عنها بأنه تناول قياس التكلفة لأغراض الرقابة والتحقق من كفاءة الأداء في إطار أسلوب محاسبة المسؤولية على أساس نظام التكاليف المعيارية .
- دراسة: محمد البشير إبراهيم (2005م) :**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من المشروعات الصناعية التي

تهدف إلى تحقيق الأرباح تعاني من مشاكل تتعلق بتكاليف الإنتاج وكيفية التحكم فيها، مما جعل هذه المشروعات تتحمل الكثير من الأعباء مما ينعكس ذلك على أدائها.

تهدف هذه الدراسة إلى اقتراح تطبيق محاسبة المسؤولية وبيان أثر ذلك على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية، وبيان أهمية محاسبة المسؤولية كأحد أدوات الرقابة على التكاليف ودورها في تقييم الأداء في المشروعات الصناعية عن طريق المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المعياري

¹ محمد البشير إبراهيم أحمد: تطبيق محاسبة المسؤولية وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

وتحديد الانحرافات والعمل على معالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتمثلت فرضيات الدراسة في الآتي:

1. تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يخفض التكلفة الإنتاجية.

2. تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية.

3. تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يزيد من فعالية الرقابة الإدارية والمالية.

اعتمدت الدراسة على المناهج العلمية التالية:

1. المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.

2. المنهج الاستقرائي لاختيار مدى صحة الفروض.

3. المنهج التاريخي لمتابعة الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع.

4. المنهج الوصفي التحليلي القائم على دراسة الحالة للوصول إلى نتائج محددة بشأن تطبيق محاسبة المسؤولية وأثر ذلك على تخفيض تكاليف الإنتاج.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة بعد إثبات صحة الفرضيات:

1. أن تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية كما يساعد في الرقابة على المخزون وتكاليف العمل وتكاليف الخدمات الإنتاجية.

2. أهم عوامل نجاح تطبيق محاسبة المسؤولية تقسيم المشروع إلى مراكز إشراف ومسؤولية.

3. تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في عملية تقويم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية.

4. إن تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يساعد في تحقيق فعالية الرقابة الإدارية والمالية.

5. تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية.

إن أهم توصيات هذه الدراسة تتمثل فيما يلي :

1. ضرورة الاهتمام بالرقابة على المخزون السلعي وتكاليف العمل وتكاليف الخدمات الإنتاجية.

2. يجب الاهتمام بتحديد معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات والعمل على معالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

3. ضرورة التحديد الواضح للسلطات والمسئوليات بالهيكل التنظيمي للمشروع وذلك من خلال وضع خريطة تنظيمية للمشروع وتقسيمه إلى

مراكز مسئولية بحيث يكون كل مركز مسئولية تحت إدارة مركز مسئولية أعلى.

4. ضرورة فصل إيرادات وتكاليف كل مركز مسئولية على حدة من أجل تقويم إنجازاته بشكل عادل وسليم وتجنباً للتداخل بين أعمال هذه المراكز. تناولت هذه الدراسة أهمية تطبيق محاسبة المسئولية وأثرها على تخفيض تكاليف الإنتاج وأهمية محاسبة المسئولية كأداة للرقابة ودورها في تقويم الأداء. بينما تميز هذا البحث بالتركيز على أهمية المعايير وأهمية الرقابة على الجودة لضمان كفاءة الأداء ، ورغم إستحواز الكمية و التكلفة على الاهتمام في الحياة العملية إلا أن جودة الإنتاج و السعر المنخفض و عدم وجود آثار ضارة على المجتمع تعتبر أهم متغيرات قياس كفاءة الأداء .

دراسة مها محمد خوجلي محمد (2007م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية وتقويم أداء هذه المراكز والوحدات لضمان سهولة وفعالية التقويم بالنسبة للمشروعات الصناعية والصعوبات التي تواجهها إذ يجب أن تكون المنشأة متفهمة لدور محاسبة المسئولية. وتهدف هذه الدراسة إلى الآتي :

1. توضيح مفهوم محاسبة المسئولية وأهدافها.
 2. توضيح أهمية محاسبة المسئولية ودورها في تقويم الأداء.
 3. قياس مدى فاعلية محاسبة المسئولية وأثرها في تقويم الأداء وبالتالي مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة. يعتمد هذا البحث على المناهج العلمية الآتية:
 1. المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض.
 2. المنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة الأسس والقواعد المستخدمة في تقويم الأداء.
 3. المنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض.
 4. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث. تسعى هذه الدراسة لاختبار صحة الفرضيات التالية :
 1. الاعتماد على بيانات المحاسبة المالية فقط في مصنع سكر الجنيد غير كافي لتقويم الأداء.
 2. تطبيق أسلوب محاسبة المسئولية في مصنع الجنيد يساهم في تقويم الأداء.
 3. تقارير محاسبة المسئولية تواكب احتياجات الإدارة بمصنع سكر الجنيد.
 4. محاسبة المسئولية في مصنع سكر الجنيد أداة فعالة في تقويم الأداء ومساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.
- كما أكدت النتائج صحة الفرضيات وتم التوصل إلى النتائج التي تتعلق بموضوع الدراسة ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:
1. توفر الأساليب الملائمة للقياس والاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية يساعد على تقويم الأداء الكامل بالمنشآت الصناعية كما يزيد من كفاءة الأداء وفاعليته.

¹ مها محمد خوجلي محمد: دور محاسبة المسئولية في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.

2. تقسيم المنشأة إلى وحدات ومراكز مسئولية مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات من أهم أساسيات التطبيق السليم لمحاسبة المسئولية.
3. محاسبة المسئولية تساعد على اتخاذ القرارات في مراكز المسئولية دون أن تفقد الإدارة العليا سيطرتها ورقابتها على أداء هذه المراكز.
4. توفر محاسبة المسئولية معلومات دقيقة لتقويم الأداء وتحديد مسئولية أداء الأعمال وإجراء المحاسبة والمساءلة عن الأخطاء.
5. تساعد تقارير المسئولية على التخطيط السليم وقياس وتقويم كفاءة أداء مراكز المسئولية.
6. يتم تطبيق محاسبة المسئولية بمصنع سكر الجنيد جزئيا وليس بصورة كاملة.

أهم توصيات هذه الدراسة:

1. أن يكون هناك مستوى عال من التعاون بين المستويات المختلفة وقبول عام في الهيكل التنظيمي بالمنشأة.
2. أن يتم تحديد مراكز المسئولية بمصنع سكر الجنيد بطريقة تجعل من السهل تحديد المسئولية عن عناصر التكلفة أو الأداء بطريقة مباشرة.
3. أن يتم إتباع مبدأ الإدارة بالاستثناء في عرض نتائج مراكز المسئولية كما يستثمر وقت الإدارة العليا كما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء المحقق.
4. أن يتم تطبيق أسلوب محاسبة المسئولية بصورة كاملة بمصنع سكر الجنيد.
5. أن يتم تحديد وسائل الرقابة اللازمة لعناصر الإنتاج في كل مركز مسئولية.

تناولت هذه الدراسة أهمية تطبيق محاسبة المسئولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية. بينما تناول هذا البحث دور نظام محاسبة المسئولية الذي يقوم على نظام التكاليف المعيارية و الذي يمكن من قياس التكلفة أو الإنجاز لكل مركز من مراكز المسئولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المحدد مقدماً مما يسهل من الرقابة واتخاذ القرارات و استمرار تلاؤم الخطط و ما يشتق منها من معايير أداء.

دراسة محمد نور رزق محمد نور عبد الله (2007م)¹:

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم قيام شركات ومؤسسات القطاع الصناعي في تطبيق نظم الرقابة المحاسبية (نظام التكاليف المعيارية) التي تستهدف الرقابة على تكاليف الأداء وبناء معايير موضوعية تأخذ في الاعتبار التكاليف الإنتاجية، بالإضافة إلى إقرارات المنافسة التي أصبحت من سمات البيئة الصناعية في الآونة الأخيرة والتي أدت بدورها إلى ضرورة استخدام النظم والوسائل الموضوعية لتزويد الإدارة في شركات القطاع الصناعي، أي إن عدم استخدام النظم المالية في ترشيد عملية اتخاذ القرار الإداري يجعل من الصعوبة التحكم في الأنشطة الوظيفية للشركات الصناعية الأمر الذي يؤثر سلبا على مستوى تحقيق الأهداف.

¹ محمد نور رزق محمد نور عبد الله : دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على القطاع الصناعي، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.

- تهدف هذه الدراسة إلى دراسة الإطار التطبيقي للمفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف المعيارية بالمصنع (س) لإنتاج البولسترين المحدودة وذلك للتعرف على مدى استخدام هذا النظام في الحياة العملية لتحقيق الرقابة على التكاليف الصناعية بالإضافة إلى ذلك تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:
1. تحديد العوامل المؤثرة في انحراف التكاليف الصناعية الفعلية عن الخطة من خلال تحليل تكاليف إعداد العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة .
 2. تحديد مستوى الكفاءة من استخدام المواد الخام والعمل بالشركات الصناعية (تحليل انحراف الكمية).
 3. تسليط الضوء على دور التكاليف المعيارية في الرقابة الفعالة على أنشطة القطاع الصناعي. وفقا للخطط والأهداف المحددة.
 4. اقتراح الحلول التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية والمالية بما يحقق الأهداف المحددة.
 5. إرساء قواعد وأسس الرقابة العلمية القائمة على النماذج الرقابية كأساس للنهضة الصناعية بالسودان تقوم على البحث العلمي.
- اتبعت الدراسة المناهج العلمية التالية :
1. المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة ومحاوَر الدراسة ووضع الفروض.
 2. المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض.
 3. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.
 4. المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب دراسة الحالة.
- تسعى الدراسة لاختبار صحة الفرضيات التالية :
2. يساهم نظام محاسبة التكاليف المعيارية في تحقيق الرقابة على التكاليف في الشركة (س) لإنتاج البولسترين.
 3. يرتبط تحقيق الكفاءة في استخدام عوامل الإنتاج بالشركة (س) لإنتاج البولسترين بتطبيق نظام التكاليف المعيارية.
 4. النظام المعمول به في الشركة (س) لإنتاج البولسترين لا يحقق أهداف الإدارة في الرقابة على الأسعار والكميات اللازمة للإنتاج.
- أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة بعد اختبار الفرضيات ما يلي:
2. للوصول إلى التكلفة المعيارية والتي تتخذ كأداة للرقابة وهدفا يرجى الوصول إليه ومعيارا لقياس الأداء الفعلي لابد من تحديد معايير عناصر التكلفة أي معايير المواد الخام والعمالة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.
 3. استخدام نظام التكاليف المعيارية في المشروعات الصناعية يحقق رقابة فاعلة على إدارة عوامل الإنتاج لتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة.
 4. قصور المعايير المطبقة في المصنع (س) لإنتاج البولسترين لأنها معايير مطبقة جزئية وليست كلية.
- أهم توصيات هذه الدراسة:
1. اعتماد معلومات الأداء المخطط على أسس التخطيط والتنبؤ العلمي للإنتاج والمبيعات.
 2. إعداد المعايير من جميع المستويات الإدارية والفنية والهندسية للوصول إلى معايير مثالية.
 3. فتح الباب أمام البحث العلمي لبناء وتطوير أنظمة التكاليف في المشروعات الصناعية.
- ركزت هذه الدراسة على دور معلومات نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على أنشطة القطاع الصناعي للأهداف المحددة. بينما تناول هذا البحث

أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على أساس نظام التكاليف المعيارية لقياس التكلفة و لأغراض الرقابة و التحقق من كفاءة الأداء و تميز هذا الأسلوب بتحديد السلطات و المسؤوليات .

دراسة نزار كامل آدم قمر الدين (2007م)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة بأنه في الآونة الأخيرة ظهرت ظاهرة الفشل الذي لازم أداء كثير من المنشآت فيما يخص تنفيذ الموازنات التخطيطية وظهر ذلك في عدم الالتزام بالمعايير المناسبة عند وضع الموازنة هذا بالإضافة إلى عدم الرقابة على الموازنة عند تنفيذها مما أدى إلى عدم تحقيق الحد الأدنى من أهدافها والتمثل في تحقيق مستوى معقول من الربحية بالرغم من امتلاكها لإمكانات بشرية هائلة وموارد مالية مناسبة.

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية وتقليل الانحرافات عن طريق الآتي:

1. اختبار دور محاسبة المسؤولية في إمكانية تخفيض الانحرافات الإيجابية والسلبية عند إعداد الموازنات التخطيطية.
2. دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على أداء الأفراد والأقسام المختلفة داخل المنشأة عند وضع وتنفيذ الموازنة التخطيطية.
3. تحديد المسئول عن الانحراف السلبي أو الإيجابي ومحاسبته مع مراعاة كفاءة المعايير وعدم وجود عوامل خارجية ومؤثرة على إعداد الموازنة التخطيطية.

اتبعت الدراسة المناهج العلمية التالية:

1. المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث.
 2. المنهج الاستقرائي لاختبار الفروض.
 3. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.
 4. المنهج التحليلي من خلال أسلوب الدراسة التطبيقية.
- تسعى الدراسة لإختبار صحة الفرضيات التالية :

1. محاسبة المسؤولية تساعد المنشآت في ترقية أدائها وقدرتها على استغلال الموارد المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة من خلال تخفيض الانحرافات.
 2. لمحاسبة المسؤولية دور فاعل وأساسي في الرقابة على أداء الأفراد والأقسام المختلفة بالتركيز على تصرفاتهم في المنشأة وخلق التكاليف.
 3. الانحرافات الناتجة من إعداد وتطبيق الموازنات التخطيطية لا يتم تحديد المسئول عنها ولا يتم التقرير عنها بصورة دقيقة وفقا لمراكز المسؤولية.
- أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة:

1. نظام محاسبة المسؤولية يمكن المنشأة من استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة.
2. مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في وضع وتوحيد الموازنات التخطيطية يساعد على نجاح الموازنة.
3. توفير المعلومات يساعد في جودة القرارات التي يبنّي عليها إعداد الموازنات.

أهم توصيات الدراسة تمثلت في الآتي :

¹ نزار كامل آدم قمر الدين: محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م

1. ضرورة وضع معايير للأداء لكل مركز مسئولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخططة وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها.
 2. العمل على تحديد الانحراف السلبي أو الإيجابي يساعد على إعداد موازنة تخطيطية مستقبلية جيدة تحقق أهداف المنشأة.
 3. التأكد من التقديرات بالموازنة التخطيطية تمت بصورة واقعية ومرنة يمكن تعديلها لتناسب مع التغييرات الجديدة.
 4. ضرورة مراعاة طبيعة عمل المنشأة وحجمها عند إعداد الموازنات.
- تناولت دراسة نزار كامل ادم قمر الدين محاسبة المسئولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية بينما تناول هذا البحث قياس التكلفة لأغراض الرقابة والتحقق من كفاءة الأداء وقياسها و دفعها في إطار لنظام محاسبة المسئولية القائم على أساس التكاليف المعيارية و التي بموجبها تتم مقارنة التكاليف المحددة مقدماً على أساس علمي و عملي بالتكاليف الفعلية لفترة معينة . حيث ترتبط التكاليف المعيارية بوحدة الإنتاج أو عملية معينة أو مرحلة و حيث لابد أن ينطوي نظام الرقابة على معايير ملائمة للجودة والتركيز على أهمية الرقابة على الجودة لضمان كفاءة الأداء.