



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا



محاسبة المسؤولية واثرها فى تخفيض تكاليف الإنتاج
فى المنشآت الصناعية

دراسة ميدانية على شركة النيل للبتترول المحدودة

**Responsibility Accounting and its Impact on Reducing the
Production Cost in Industrial firms – field study: Nile
petroleum Co. Ltd**

بحث تكميلي استيفاءً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية

اشراف الدكتور

اسماعيل عثمان محمد النجيب

اعداد الطالب

خطاب محمد سعد وداعة الله

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى :

(اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَّةٌ وَلَا نَوْمٌ لَهُ مَا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ بِشَيْءٍ مِّنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ وَلَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ)

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية (255)

الإهداء

إلي معني الحب والي معني الحنان والتفاني. والي من كان دعائها

سر نجاحي امي الغالية حفظها الله

إلي من علمني الجد والمثابرة والصبر وتحمل المسؤولية

ابي الغالي متعة الله بدوام العافية

إلي من قضيت بينهم اغلي لحظات عمري ويرون في نجاحي

نجاحاً لهم آخواني و آخواتي

إلي الرائعون الذين عرفتهم رفقاء العلم والدرب

زملائي الأعزاء

إلي شموع العلم والمعرفة

أساتذتي الأجلاء

إلى كل من قدم لي المساعدة اثناء البحث

إهدي هذا الجهد

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وإليه ترجع الامور كلها، والحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام علي خير من وطأ الثرى بعظيم نوره وتبيانه، محمد المبعوث رحمة الى العالمين بنور القرآن وعظيم شأنه، والحمد لله الذي وفقني لاتمام هذا البحث وذلك بتوفيق الله، كما أتقدم بالشكر اجزله لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لإتاحتها لي هذه الفرصة، والشكر أجزله لكلية الدراسات العليا، ولأستاذي الجليل الدكتور اسماعيل عثمان محمد النجيب، الذي قام بالأشراف على هذا البحث، فقد كان لتوجيهاته المقدره والمستمرة أثرها الكبير في إتمامه وإكماله، ويمتد هذا التقدير لأسرة مكتبة جامعة السودان، ولشركة النيل للبتترول المحدودة، والي أفراد أسرتي لمصابرتهم ومساندتهم المستمرة، و الشكر موصول إلي كل من ساهم و ساعد في اعداد هذا البحث فلهم عظيم التقدير والإمتنان .

الباحث

المستخلص

تناول البحث محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية دراسة ميدانية على شركة النيل للبتروال المحدودة، حيث تمثلت مشكلة البحث في ضعف تطبيق محاسبة المسؤولية كأحد الاساليب الرقابية مما ينتج عن ذلك عدم الكفاءة الانتاجية وارتفاع تكاليف الانتاج.

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

هدف البحث الى بيان اهمية واهداف محاسبة المسؤولية، بيان متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية بصورة صحيحة، وبيان اثر محاسبة المسؤولية علي تكاليف الانتاج.

استخدم البحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الاستنباطي لصياغة الفرضيات، المنهج الاستقرائي لاختبار فروض الدراسة، المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية.

لتحقيق اهداف البحث تم اختبار ثلاث 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 الإنتاجية، محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج.

من اهم توصيات البحث الاهتمام بمحاسبة المسؤولية في شركة النيل للبتروال 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.

ABSTRACT

The research studied the impact of Responsibility Accounting and its Impact on Reducing the Production Cost in Industrial firms – field study: Nile petroleum Co. Ltd.), where the research problem is that: the traditional systems of allocating the costs are insufficient in providing the necessary information for decision making and achieving effective control over the costs of production. Therefore, it is important to divide the organization into responsibility points and understanding the ability of these points to reduce the costs of production in the industrial organizations.

The importance of the research past from discovering the impact of responsibility accounting in reducing the production cost in industrial organizations, in the light of information technology and the highly competition and endeavouring to dispose of the aspects of the shortcomings of the traditional systems, by providing the necessary information for decision making in the industrial environment.

The research aimed to explain the concept and the importance of the responsibility accounting and explain inconvenience of the traditional cost systems for allocating the costs in modern industrial environment. It also targeted to explain the necessary requirements for implementing the responsibility accounting in the industrial enterprises perfectly.

The research adopted the analytical and historical methodologies to track the literature previews of the related studies and the deductive methodology to compile the research problem and its hypotheses, and the descriptive methodology with the case study and inductive methodology to test the hypotheses of the study.

For achieving the objectives of the research, three hypotheses were tested. The first one is that there is a significant statistical relationship between responsibility accounting and management of production costs. The second one is that responsibility accounting helps in achieving production efficiency and the third one is that responsibility accounting

provides some information about costs that help in rationalizing production costs.

The research concluded numeral findings such as: responsibility accounting helps to achieve production efficiency. It also provides some information about the costs that help in rationalizing production costs.

Some of the important recommendations of the research are paying a high attention to responsibility accounting in the Nile Petroleum Co. Ltd. And economic departments have to be careful of providing informative data bases to realize control over the costs of production operations by adopting new methods and advanced technology in production operation.

فهرست الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الإستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
ز	فهرست الموضوعات
ط	فهرست الجداول
ك	فهرست الأشكال
م	فهرست الملاحق
المقدمة	
2	أولاً : الإطار المنهجي
5	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول : مفهوم واهداف ومزايا ومقومات ومعايير محاسبة المسؤولية	
19	المبحث الأول : مفهوم واهداف ومزايا ومقومات محاسبة المسؤولية
30	المبحث الثاني : مقومات ومعايير ومراكز محاسبة المسؤولية
الفصل الثاني : مفهوم وتبويب واساليب تخفيض تكاليف الانتاج	

40	المبحث الأول : مفهوم وتبويب التكاليف وتكاليف الانتاج
51	المبحث الثاني : تخفيض التكاليف والاساليب الحديثة لإدارة التكاليف
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
64	المبحث الأول : نبذة عن شركة النيل للبتترول المحدودة
67	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
103	أولاً : النتائج
104	ثانياً : التوصيات
المصادر والملاحق	
105	المصادر والمراجع
112	الملاحق

فهرست الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
69	يوضح الاستبيانات الموزعة والمعادة	(1/2/3)
73	معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ	(2/2/3)
74	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(3/2/3)
75	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغيرالمؤهل العلمي	(4/2/3)
76	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(5/2/3)
77	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(6/2/3)
78	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(7/2/3)
79	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الاولى	(8/2/3)
80	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى	(9/2/3)
81	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى	(10/2/3)
82	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى	(11/2/3)
83	التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى	(12/2/3)
84	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الاولى	(13/2/3)
85	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية	(14/2/3)
86	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية	(15/2/3)
87	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(16/2/3)

88	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(17/2/3)
89	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(18/2/3)
90	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية	(19/2/3)
91	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى للفرضية الثالثة	(20/2/3)
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(21/2/3)
93	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(22/2/3)
94	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(23/2/3)
95	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(24/2/3)
96	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة	(25/2/3)
97	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى	(26/2/3)
98	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية	(27/2/3)
99	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة	(28/2/3)
100	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه إجابات المبحوثين عن الفرضية الأولى	(29/2/3)
101	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه إجابات المبحوثين عن الفرضية الثانية	(30/2/3)
102	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة تجاه إجابات المبحوثين عن الفرضية الثالثة	(31/2/3)
103	إختبار فرضيات الدراسة ككل	(32/2/3)

فهرست الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
74	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
75	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرالمؤهل العلمي	(2/2/3)
76	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرالتخصص العلمي	(3/2/3)
77	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي	(4/2/3)
78	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(5/2/3)
79	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الاولى	(6/2/3)
80	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى	(7/2/3)
81	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى	(8/2/3)
82	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى	(9/2/3)
83	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى	(10/2/3)
84	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الاولى	(11/2/3)
85	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية	(12/2/3)
86	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية	(13/2/3)
87	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(14/2/3)
88	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(15/2/3)
89	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(16/2/3)

90	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية	(17/2/3)
91	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة	(18/2/3)
92	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(19/2/3)
93	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(20/2/3)
94	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(21/2/3)
95	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(22/2/3)
96	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة	(23/2/3)
100	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الأولى	(24/2/3)
101	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثانية	(25/2/3)
102	التوزيع البياني لأفراد عينة الدراسة تجاه إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثالثة	(26/2/3)

فهرست الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
115	خطاب المحكمين	1
116	الإستبانة	2
121	قائمة محكمي الإستبانة	3

المقدمة

تشتمل على الآتى:

اولا : الاطار المنهجي

ثانيا : الدراسات السابقة

اولا : الاطار المنهجي :

تمهيد :

محاسبة المسؤولية نظام عملي شامل يربط فيما بين التنظيم الادارى والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسؤولية تساعد فى ربط الاداء بالاشخاص المسؤولين عن هذا الاداء ، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء، بما يساعد فى عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الاداء، وتعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أساسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أداؤهم وعن أداء مرؤوسيتهم، لذا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والبيانات الفعلية بالمسؤوليات لكي يمكن اعداد التقارير وتقييم الأداء لهذه المسؤوليات كلاً على حدة.

يعتبر تخفيض التكاليف انتاج المنتجات بتكلفة اقل من التكاليف المعتادة وذلك من خلال استخدام تقنية حديثة او مواد خام بسعر اقل ، وقد يكون تخفيض التكاليف من خلال الرقابة على عناصر التكاليف وعدم الاخفاق فى معينات الانتاج لتقليل الفاقد والزمن الضائع ، تمثل التكاليف نسبة كبيرة من هيكله المنشآت الصناعية، لما تحتوى عليه من عناصر التكاليف اللازمة لاجراء العملية الانتاجية فهى تشتمل كل عناصر التكاليف الاخرى والتي لاتلزم لتشكيل المنتج مباشرة ولكنها تلزم لاجراء عمليات التحويل اللازمة من عناصر المواد والخامات الى منتج تام.

تعتبر محاسبة المسؤولية اداة رقابية ممتازة اضافة الى انها تضيف للمنشأة ميزة توزيع الصلاحيات والمشاركة فى اتخاذ القرارات غير انها اسلوب ممتاز لتخفيض تكلفة الانتاج وتوزيع التكاليف على مراكز المسؤولية بصورة عادلة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث فى ضعف تطبيق محاسبة المسؤولية كأحد الاساليب الرقابية مما ينتج عن ذلك عدم الكفاءة الانتاجية وارتفاع تكاليف الانتاج، حيث يمكن صياغة مشكلة البحث فى التساؤلات الاتية:

1. الى اي مدى يمكن ان توفر محاسبة المسؤولية معلومات تساعد فى ادارة تكاليف الانتاج؟
2. الى اي مدى يمكن ان تحقق محاسبة المسؤولية الكفاءة الانتاجية؟. 3. الى اي مدى يمكن لمحاسبة المسؤولية توفير معلومات تساعد فى تخفيض تكاليف الانتاج؟

اهداف البحث:

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية :

1/ بيان اثر محاسبة المسؤولية فى تخفيض تكاليف الانتاج

2/ بيان اهمية واهداف محاسبة المسؤولية.

3/ بيان متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية فى المنشآت الصناعية.

فرضيات البحث :

لتحقيق اهداف البحث سيقوم البحث باختبار الفرضيات الآتية:

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 فى تخفيض تكاليف الانتاج.

اهمية البحث :

تتمثل اهمية البحث فى الاتى:

1. الاهمية العلمية:

تتبع اهمية البحث من التعرف على دور محاسبة المسؤولية فى تخفيض تكلفة الانتاج فى المنشآت الصناعية فى ظل تكنولوجيا المعلومات وحدة المنافسة ، ومحاولة التخلص من اوجه القصور فى النظم التقليدية من خلال توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات فى بيئة التصنيع الحديثة ، غير ان الدراسة تعتبر اضافة للمكتبة وذلك لاهمية اسلوب محاسبة المسؤولية.

2. الاهمية العملية:

تتمثل الاهمية العملية للبحث فى اهمية المعلومات التى توفرها محاسبة المسؤولية لتخفيض تكاليف الانتاج. وكذلك الدور الذى تلعبه محاسبة المسؤولية فى تخفيض تكاليف الانتاج والكفاءة الانتاجية فى المنشآت الصناعية فى ظل تكنولوجيا المعلومات وحدة المنافسة الامر الذى يتطلب ادارة التكاليف بصورة جيدة.

منهجية البحث:

لتحقيق اهداف البحث تم الاعتماد على المناهج الاتية:

1/ المنهج التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

2/ المنهج الاستنباطي: لصياغة الفرضيات.

3/ المنهج الاستقرائي: لاختبار فروض الدراسة.

4/ المنهج الوصفي التحليلي: فى الدراسة الميدانية.

مصادر جمع البيانات :

تشمل مصادر جمع البيانات الاتي:

مصادر البيانات الاولية : الاستبانة المعدة لهذا الغرض

مصادر البيانات الثانوية : الكتب والمراجع والرسائل الجامعية والمجلات العلمية

حدود البحث :

تمثلت حدود البحث فى الاتي:

1. حدود مكانية : شركة النيل للبترول المحدودة - ولاية الخرطوم

2. حدود زمانية : عام 2016م

هيكل البحث :

سيتم تقسيم البحث الى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة وسيتم تقسيم كل فصل الى مباحث وذلك على النحو التالى: المقدمة وستشمل الاطار المنهجي والدراسات السابقة، الفصل الاول مفهوم واهداف ومزايا ومقومات ومعايير محاسبة المسؤولية وذلك من خلال مبحثين ، المبحث الاول مفهوم واهداف ومزايا ومقومات محاسبة المسؤولية، المبحث الثانى مقومات ومعايير ومراكز محاسبة المسؤولية ، اما الفصل الثانى سيتناول مفهوم وتبويب واساليب تخفيض تكاليف الانتاج وذلك من خلال مبحثين المبحث الاول ، مفهوم وتبويب التكاليف وتكاليف الانتاج، المبحث الثانى تخفيض التكاليف والاساليب الحديثة لادارة التكاليف، اما الفصل الاخير فسيتم تخصيصه للدراسة الميدانية ، وذلك من خلال مبحثين المبحث الاول نبذة عن شركة النيل للبترول

المحدودة ، بينما سيتناول المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات ، اما الخاتمة فستشمل النتائج والتوصيات.

ثانيا : الدراسات السابقة :

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت محاسبة المسؤولية من عدة زوايا واوضحت اهميتها كنظام محاسبي متطور يمكن تطبيقه على انواع مختلفة من المؤسسات وقد ساهمت هذه الدراسات مساهمة فعالة في توجيه هذه الدراسة وسوف يقوم الباحث بالقاء الضوء على بعض هذه الدراسات على سبيل المثال كمايلي :

1) دراسة: داليا محمد التجاني محمد صالح ، 2008م⁽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 الهامة للمنشأة يحتاج الي نظام ملائم يساعد في توفير معلومات على مستوي 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 فى القيام بوظائفها الادارية ومع التوسع الكبير الذى لحق بقطاع الصناعة فى السودان وتنفيذ مركزية الادارة وظهور نظام محاسبة المسؤولية ومنح التفويض والسلطة الذى تلحقه المساءلة والمسؤولية للعاملين فى مراكز الاشراف والمسؤولية .

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي عند متابعة تاريخ الصناعة فى السودان والمهج الوصفي عند اجراء الدراسة الميدانية .

اخرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى : محاسبة المسؤولية تساعد الوحدة الاقتصادية فى رفع كفاءة ادائها وفعاليتها فى استغلال مواردها وذلك بتقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز اشراف ومسؤولية ، الفرضية الثانية : محاسبة المسؤولية كنظام توفر المعلومات

⁽¹⁾داليا محمد التجاني محمد صالح ، محاسبة المسؤولية ودورها فى الرقابة وتقويم الاداء ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2008م

الملائمة والتي تساعد في تقييم الاداء ، الفرضية الثالثة : يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على شركة بيطار وشركاؤه كنظام للرقابة على التكاليف وتقييم 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 .

ومن اهم توصيات الدراسة، ضرورة تحديد خريطة تنظيمية واضحة تعيين سلطات واختصاصات الوحدات الادارية، وضع هيكل تنظيمي مضمن راي وحدات اشراف ومسؤولية وهي مركز التكلفة ، مركز ربحية، الاستثمار .

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية من حيث الرقابة وتقييم الاداء ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية والدور الذي تلعبه في تخفيض تكاليف الانتاج .

(2) دراسة : اسامة عبد الله الشيخ محمد ، 2009م⁽¹⁾

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

هدفت الدراسة الى دراسة وتطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت بشكل فعال يظهر اهم اساليب وطرق تقييم الاداء ومدى المام المستخدمين والمهتمين بها .

نبعت اهمية الدراسة من الغاء الضوء على محاسبة المسؤولية في تقييم اداء المنشآت الاقتصادية ، دراسة مدى امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية على المنشآت الاقتصادية وذلك 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.

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

اتبعت الدراسة المنهج التاريخي ، المنهج الاستنباطي ، المنهج الاستقرائي ، والاحصاء الوصفي والتحليلي .

اختبرت الدراسة عدة فروض منها ، محاسبة المسؤولية تساعد الوحدات الاقتصادية في رفع كفاءة ادائها وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة باقصى كفاية ممكنة ، كما ان نظام محاسبة المسؤولية يعمل على توفير معلومات ملائمة تساعد في تقويم اداء مراكز المسؤولية والتعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية ، كذلك 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 مدخلا حديثا لتطوير النظم المحاسبية اي متابعة تنفيذ الخطط والتقرير عن الانحرافات وصعوبات اتخاذ القرارات التصحيحية داخل المنشأة .

من اهم توصيات الدراسة ، يجب ان تكون معايير الاداء واقعية وقابلة للتحقيق 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 اساس علمية تمكن من تحديد وتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عليها وربطها بالمستويات الادارية المختلفة بالمنشأة .

ركزت هذه الدراسة على الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء المالي ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على دور تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية في خفض تكلفة الانتاج في المنشآت الصناعية .

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

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقسيم شركات المقاولات العامة 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 العاملة بالسودان ، بيان اثر الهيكل التنظيمي لشركة المقاولات على نظام محاسبة المسؤولية ، دراسة اثر غياب نظام محاسبة المسؤولية

نبتت 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 المتعددة لهذه الشركات .

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

اُختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى : يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على شركات المقاولات العاملة بالسودان ، الفرضية الثانية ، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي الى رفع 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 نتائج الدراسة ، تحليل ومعالجة 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 .

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

ركزت هذه الدراسة على اثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الرقابة المالية لشركات المقاولات بالسودان ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على اهمية تطبيق محاسبة المسؤولية واثرها فى تخفيض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية .

(4) دراسة : سهام احمد سعيد 2010م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى الاجابة على السؤال الرئيسى التالى : مادور محاسبة المسؤولية فى تقويم الاداء المالى وتخفيض تكاليف التشغيل فى البنك الزراعى السودانى .

هدفت الدراسة الى التعرف على ماهية محاسبة المسؤولية ودورها فى تخفيض الاداء المالى وتخفيض تكاليف التشغيل اضافة للمعرفة العلمية عن دور محاسبة المسؤولية .

نبعت اهمية الدراسة من اهمية محاسبة المسؤولية فى تقويم اداء المؤسسات المالية والمنظمات ، كما تظهر اهمية هذه الدراسة فى دور محاسبة المسؤولية فى تكاليف التشغيل بالنسبة للمؤسسات .

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطى ، المنهج الاستقرائى ، المنهج الوصفى التحليلى ، والمنهج التاريخى .

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

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

من اهم توصيات الدراسة ، ضرورة الالتزام بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، وتقاسم المسؤولية الى مراكز كى تساهم فى تحسين الاداء المالى ، الاستفادة من المعلومات التى يوفرها نظام محاسبة المسؤولية بالبنك فى تفعيل دور الرقابة .

⁽¹⁾سهام احمد سعيد ، اثر محاسبة المسؤولية على تقويم الاداء المالى وتخفيض تكاليف التشغيل ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م)

ركزت هذه الدراسة على بيان تطور الاداء المالي وتقليل تكاليف التشغيل فى ظل تطبيق محاسبة المسؤولية ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على بيان تاثير تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية على تخفيض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية .

(5) دراسة : محي الدين عبد الكريم الحسن محمود 2010م⁽¹⁾

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

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

نبعت اهمية الدراسة من ابراز دور محاسبة المسؤولية المهم فى تقويم الاداء فى المنشآت ، وكذلك اهمية ادراك فعالية تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية خاصة فى المشروعات التى تعمل فى مجال الانتاج الغذائى فى السودان .

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

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى : تطبيق محاسبة المسؤولية فى 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 فى قطاع مطاحن الغلال لايمكن المنشأة من تحقيق اهدافها.

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

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

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

ركزت هذه الدراسة على اثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الاداء فى قطاع مطاحن الغلال ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية فى المنشآت الصناعية ومدى مساهمته فى خفض تكاليف الانتاج .

(6) دراسة : ندي يحيى عبد الرازق الحاج 2010م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى الصعوبات التى تواجه المؤسسات الحكومية فى ادائها لنشاطاتها بصورة عامة لكبر حجمها وتعدد انشطتها وانظمتها الامر الذى يتطلب تفويض السلطات وادارة تلك الانشطة بصورة جزئية بواسطة افراد متعددين على ان يكون كل فرد مسؤول عن الانشطة التى تولى ادارتها .

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى اهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فى المؤسسات الحكومية ، توضيح الدور الذى تقوم به محاسبة المسؤولية فى تقويم الاداء المالى والاداري بالمؤسسات الحكومية والتعرف على المقومات التى يحتاجها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .

نبعت اهمية الدراسة من انها تلقي الضوء على محاسبة المسؤولية وبيان دورها فى تقويم الاداء المالى والاداري فى المؤسسات الحكومية والتى تؤدى بدورها الى توفير بيانات ومعلومات ملائمة وموثوقة ودقيقة ومفيدة للمساعدة فى اتخاذ القرارات اللازمة .

اتبعت الدراسة المنهج الوصفى التحليلي ، المنهج الاستقرائي ، والمنهج الاستنباطي.

اختبرت الدراسة عدة فرضيات ،الفرضية الاولى : يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المؤسسات الحكومية على ادارة عملياتها بكفاءة ، الفرضية الثانية : يؤدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فى المؤسسات الحكومية الى تقويم ادائها المالى ، الفرضية الثالثة : يؤدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فى المؤسسات الحكومية الى تقويم ادائها الاداري .

من اهم نتائج الدراسة ، يمكن تقسيم المؤسسات الى ادارات (مراكز مسؤولية) واعداد تقرير منفصل عن اداء كل ادارة على حدا ، تقسيم نشاط المؤسسات الى مراكز مسؤولية ومتابعته بصورة جزئية اسهل من ان تتم متابعته بصورة عامة .

⁽¹⁾ ندي يحيى عبدالرازق الحاج ، دور محاسبة المسؤولية فى تقويم الاداء المالى والاداري بالمؤسسات الحكومية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م)

من اهم توصيات الدراسة ، ضرورة التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات للعاملين بالمؤسسة ، ضرورة وضع معايير اداء لكل مركز مسؤولية ومقارنه الاداء الفعلى بالاداء المخطط له وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة اسبابها ومعالجتها .

ركزت هذه الدراسة على اهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فى المؤسسات الحكومية ومايقوم به فى تقويم الاداء المالي والاداري ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على اهمية تطبيق محاسبة المسؤولية فى تخفيض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية .

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

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

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

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

اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائى ، المنهج الاستنباطي ، المنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي .

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى : تطبيق محاسبة المسؤولية يساهم فى اتخاذ القرارات الرقابية ويزيد من كفاءة الاداء ، الفرضية الثانية : تطبيق محاسبة المسؤولية يوفر معلومات ملائمة تساعد فى التحقيق من زيادة كفاءة الاداء وقياسها ، الفرضية الثالثة : تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي الى توفير معلومات ملائمة لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية .

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

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

من اهم توصيات الدراسة ، يجب ان يتم تبويب التكاليف على اساس تقسيم المشروعات الى ادارات واقسام طبقا للوظائف التى 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 التى تعتبر الرقابة عن طريق المعايير وتقارير الاداء من اهم اساليب الرقابة للادارة الحديثة ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على اهمية تطبيق محاسبة المسؤولية واثرها فى تخفيض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية .

(8) دراسة : عبدالماجد عبدالله حماد علي 2011م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة فى عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودورها فى تقويم الاداء المالي بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية مما ينعكس سلبا على كفاءة الاداء المالي .

هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم واهمية محاسبة المسؤولية ودورها فى تقويم الاداء ، توضيح مدى اهمية التقارير التى تقدمها مراكز المسؤولية المختلفة ودورها فى اتخاذ القرارات الرشيدة ، تحديد مدى فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية واثرها على تقويم الاداء المالي .

نبعت اهمية الدراسة من انها تسلط الضوء على محاسبة المسؤولية وتبرز دورها فى تقويم الاداء المالي بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية ومدى فعاليتها ، كما يمكن ان تشكل النتائج منهج علمي يساعد ادارة المصرف فى اتخاذ القرارات الخاصة بالابداع والادخار والاستثمار .

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

اختلفت الدراسة عدة فرضيات اهمها، الفرضية الاولى : تطبيق محاسبة المسؤولية فى مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية يؤثر على كفاءة ادائه وقدرته على استغلال موارده المتاحة ، الفرضية الثانية : تطبيق محاسبة المسؤولية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية يؤثر على

⁽¹⁾عبدالماجد عبدالله حماد علي ، محاسبة المسؤولية ودورها فى تقويم الاداء المالي بالقطاع المصرفي فى السودان ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2011م)

نوعية التقارير المالية الداخلية والخارجية ويزيد من كفاءة القرارات الادارية ، الفرضية الثالثة تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي الى تقويم الاداء المالي فى مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية.

من اهم نتائج الدراسة ، ان تطبيق محاسبة المسؤولية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية تمكنه من ترقية ادائه وقدرته على استغلال موارده المتاحة ، مشاركة المستويات الادارية المختلفة فى اعداد التقارير المالية يساعد فى زيادة فعالية الرقابة الادارية والمالية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية ، كما يساهم تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية فى مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية يساهم مساهمة فعالة فى عملية تقويم الاداء المالي .

من اهم توصيات الدراسة ، الاهتمام بتطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية بصورة شاملة وذلك من خلال احكام الرقابة المالية والادارية بمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية . ، الاهتمام بالتقارير التى تقدمها مراكز المسؤولية فى مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية ، الاهتمام بوضع معايير اداء لكل مركز مسؤولية ومقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط وتحديد الانحرافات ومعرفة اسبابها ومعالجتها .

ركزت هذه الدراسة على تحديد مدى فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية واثرها على تقويم الاداء المالي فى القطاع المصرفي ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومدى تاثيره فى خفض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية.

(9) دراسة : ميرغني ابراهيم سليمان 2011م⁽¹⁾

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

⁽¹⁾ميرغني ابراهيم سليمان ، دور محاسبة المسؤولية فى صناعة القرار ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م)

هدفت الدراسة الى تأكيد اهمية استخدام محاسبة المسؤولية فى صناعة القرارات ، محاسبة المسؤولية تلعب دور هام فى وضع النماذج والقرارات ، القرارات التى يعتمد فى اتخاذها على نظام محاسبة المسؤولية جيدة وملائمة .

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

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطى ، المنهج الوصفي ، المنهج الاستقرائي ، والمنهج التاريخي .

اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها : محاسبة المسؤولية تؤثر فى عملية صنع القرارات الادارية ، المعلومات التى توفرها محاسبة المسؤولية تساعد فى تحقيق جودة القرارات الادارية.

من اهم نتائج الدراسة ، ان تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد الادارة فى تفعيل اداء وظائفها ، ان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يحقق الكفاءة فى استخدام الموارد المتاحة .

من اهم توصيات الدراسة العمل على تاهيل الكوادر بصورة اكبر للقيام بالوظائف التخطيطية وفق نظام محاسبة المسؤولية ، زيادة حالة الادراك لدى المديرين لاهمية المعلومات التى ينتجها نظام محاسبة المسؤولية فى قراراتهم .

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية فى صناعة القرار عبر الوظائف الادارية المختلفة ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على تخفيض تكاليف الانتاج باستخدام نظام محاسبة المسؤولية فى المنشآت الصناعية .

(10) دراسة : ابوبكر محمد السنوسى كرم الله 2012م⁽¹⁾

تتمثل مشكلة البحث فى ضعف الرقابة الادارية فى المستويات الادارية المختلفة لديوان الضرائب وذلك لتعدد انواع الضرائب وانتشار مكاتبه بانواعها المختلفة فى جميع انحاء السودان.

⁽¹⁾ابوبكر محمد السنوسى كرم الله، محاسبة المسؤولية ودورها فى الرقابة وتقويم الاداء فى الوحدات الحكومية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنو لوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2012م)

هدفت البحث الى الدور الذى تلعبه محاسبة المسؤولية فى عملية اتخاذ القرارات الادارية بديوان الضرائب الاتحادى ، التعرف على الاساليب العلمية والعملية فى تسجيل بيانات التكاليف ، اقتراح حلول للمشاكل المتعلقة بتطبيق محاسبة المسؤولية فى ديوان الضرائب الاتحادى .

تتمثل اهمية البحث فى دراسة دور محاسبة المسؤولية فى تفعيل الرقابة الادارية فى المستويات الادارية المختلفة فى ديوان الضرائب الاتحادى والذى تاتى اهمية التركيز عليه من انه احد المصادر الرئيسية للخرزنة العامة فى السودان .

اتبعت البحث المنهج الاستنباطى والمنهج الوصفى والمنهج التاريخى والمنهج الاستقرائى .

اخبترت الدراسة عدة فرضيات منها ، ان محاسبة المسؤولية تؤثر على اداء الوحدات المحاسبية فى القطاع الحكومى ، معرفة اثر تطبيق محاسبة المسؤولية على الرقابة بديوان الضرائب الاتحادى .

من اهم نتائج البحث ، تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية يساعد فى ترقية الاداء وتحقيق اهداف ديوان الضرائب الاتحادى ، ان اسلوب محاسبة المسؤولية يضع معايير لتقييم الاداء يؤثر على سلوك المديرين مما يدفعهم الى اظهار اقصى ما لديهم لتحقيق اهداف ديوان الضرائب الاتحادى.

من اهم توصيات البحث ، تفعيل دور اسلوب محاسبة المسؤولية لتقويم الاداء بالمؤسسات الحكومية لما لها من اثر كبير فى رفع مستوى الاداء عند تطبيقها بصورة كاملة ، ان تلقى تقارير محاسبة المسؤولية الضوء على المتابعة الدورية والتقارير والمقارنة وتحليل الانحرافات المهمة ، التاهيل العلمى والتدريب العلمى للعاملين بصورة مستمرة لمعرفة اسلوب محاسبة المسؤولية والالتزام بمعايير ادائها.

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية من حيث الرقابة وتقويم الاداء فى المؤسسات الحكومية، بينما ستركزت الدراسة الحالية على اهمية تطبيق محاسبة المسؤولية واثرها فى تخفيض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية .

11) دراسة صابر عثمان سيد سعد 2013م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة البحث فى التساؤلات الاتية :هل يساعد تطبيق محاسبة المسؤولية فى اكتشاف الانحرافات والعمل على تقويمها ؟ هل تطبيق محاسبة المسؤولية فى النظام المحاسبى بصورته

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

الحالية لا يوفر معلومات كافية عن تقييم الاداء ؟ ماتاثير تطبيق محاسبة المسؤولية على تحفيز الموظفين لاداء واجباتهم؟

هدف البحث الى دراسة دور محاسبة المسؤولية فى تقييم اداء المصارف التجارية ، محاسبة الادارات عن المسؤوليات المرتبطة بادائهم فى كل مركز من مراكز المسؤولية على المستوى الشخصى وليست على مستوى النشاط ككل

تكم اهمية البحث فى اثر تفويض الصلاحيات فى مراكز المسؤولية على تقييم اداء الادارة ،دراسة امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية فى المصارف التجارية من خلال تقسيمها الى مراكز مسؤولية مختلفة .

اتبع البحث المنهج التاريخى والمنهج الاستنباطى والمنهج الاستقرائى والمنهج الوصفى التحليلي.

اختبر البحث عدة فرضيات من اهمها ، تطبيق محاسبة المسؤولية فى المصارف التجارية يمكن من تقييم ادائها وقدرتها على استخدام مواردها المتاحة على الوجه الامثل باقصى كفاءة ممكنة ، محاسبة المسؤولية تعمل على توفير معلومات محاسبية ملائمة تساعد فى تقييم اداء مراكز المسؤولية المختلفة فى المصارف التجارية .

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

ركزت هذه الدراسة على دور محاسبة المسؤولية فى تقييم الاداء المالى بالبنوك التجارية واثر تفويض الصلاحيات فى مراكز المسؤولية على تقييم اداء الادارة وامكانية تطبيق محاسبة المسؤولية فى المصارف التجارية من خلال تقسيمها الى مراكز مسؤولية مختلفة ، بينما ستركزت الدراسة الحالية على اهمية تطبيق محاسبة المسؤولية واثرها فى تخفيض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية .

الفصل الاول

مفهوم واهداف ومزايا ومقومات ومعايير محاسبة المسؤولية

ويشمل علي الاتي :

المبحث الأول: مفهوم واهداف ومزايا ومقومات محاسبة المسؤولية.

المبحث الثاني: مقومات ومعايير ومراكز محاسبة المسؤولية

مفهوم واهداف محاسبة المسؤولية

اولا: مفهوم محاسبة المسؤولية:

تعرف بانها:(نظام عملي شامل يربط فيما بين التنظيم الادارى والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسؤولية تساعد فى ربط الاداء بالاشخاص المسؤولين عن هذا الاداء ، من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبداء الرقابة بالاستثناء ، بما يساعد فى عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الاداء)⁽¹⁾. كما عرفت بانها: تدور حول مبداء 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 ومسؤولياتها. ويطلق على هذه الوحدات الادارية اسم مراكز مسؤولية. ويحدد لكل مركز من مراكز المسؤولية هدفا يتعين تحقيقه، كما تحدد مقاييس لكفاءة الاداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية . ويتضمن نظام محاسبة المسؤولية نظام للتغذية العكسية بما يكفل للادارة العليا فرض رقابة فعالة على مراكز المسؤولية⁽²⁾. كذلك تعرف بانها: (نظام لاعداد تقارير الاداء التى تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات او مراكز المسؤولية فى الهيكل التنظيمى للمنشأة ، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الاهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذى يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف او الاهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة ادائه من خلال ما يحقق من نتائج)⁽³⁾. كما عرفت بانها: (اسلوب اداري محاسبي يهدف الى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الاداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الاشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقا لهيكل التنظيم الادارى للمنشأة بجميع مستوياته الادارية)⁽⁴⁾. كذلك عرفت: بان كل مدير وبغض النظر عن مستواه يكون مسؤولا عن مركز مسؤوليته ، ومركز 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 الالى ترفع له من مرؤوسيه كما ان المحاسبة الادارية هى نظام يقيس الخطط (بواسطة

(1) ا.د. مؤيد محمد الفضل ود. عبد الناصر ابراهيم نور ، المحاسبة الادارية، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 2002م)

ص ص 375 ، 376

(2) اسماعيل ابراهيم جمعة واخرون ، محاسبة التكاليف ، مدخل اداري ، (الاسكندرية : الدار الجامعية 2000 م) ص 469.

(3) مصطفى يوسف كافي واخرون ، المحاسبة الادارية ، (عمان : مكتبة مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2012م) ، ص 333

(4) د. جيرائيل جوزيف كحالة ود. رضوان حلوة حنان ، المحاسبة الادارية ، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء ، (عمان : مكتبة

دار الثقافة ، 2002 م) ص 413

الموازنات) والاداء (بالنتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية (1). كما عرفت بانها: نظام يهدف الى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة الى جميع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما ونشرها في التقارير وذلك لتقييم اداء الشخص وقدرته على التحكم في التكلفة (2).

يستنتج الباحث من خلال تناوله لمفهوم محاسبة المسؤولية ماياتي:

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

2/ انها اسلوب للمحاسبة عن التكاليف والايادات وتقويم الاداء. كما انها تبنى على الهيكل التنظيمي للمنشأة، ويظهر في تحليله النهائي مدى مساهمة كل عضو من اعضاء الهيكل التنظيمي في الربح او الخسارة، كما يظهر تقويم الاداء لكل عضو في ضوء النتائج المحققة.

3/ هي نظام رقابي يركز على تصرفات الافراد في انشاء التكاليف، كل في حدود السلطة الممنوحة له والمسؤوليات المرتبة عليها.

4/ هي نظام يقوم على اساس تقسيم النشأة الى مراكز مسؤولية، وتفويض السلطات والصلاحيات اللازمة لتنفيذ الاعمال الموكلة لكل مركز مسؤولية بهدف تحقيق رقابة فعالة وتقويم اداء كل مركز مسؤولية ومحاسبة في ضوء العايير الموضوعة مسبقا وعمل التقارير الرقابية اللازمة عن اداء ذلك المركز.

بناء على الاستنتاج اعلاه يعرف الباحث محاسبة المسؤولية بانها: نظام رقابي متطور له جوانبه الادارية والمحاسبية، يساعد في تقويم اداء الافراد والمسؤولين في مراكز المسؤولية وترشيد استخدام الموارد وحماية الاصول في المؤسسة، ومن ثم يساعد في تحقيق الاهداف والخطط العامة للمؤسسة بصورة تفصيلية واكثر 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

(1) تشارلز هورنجون وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل اداري، الجزء الاول، تعريب د. احمد حامد حجاج، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2003م)، ص 316
(2) د. احمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية "التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية"، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2011م)، ص 326

يعد كل قطاع او مركز مسؤولية وحدة ادارية لامركزية تتمتع بحرية اتخاذ القرارات بالحدود التي يسمح لها نشاطها .

ثانيا: نشأة وتطور محاسبة المسؤولية:

أن فكرة محاسبة المسؤولية قديمة جداً، فقد وجدت بوجود الإنسان فكان الإنسان يكلف بأداء عمل معين ثم تتم محاسبته على نتيجة أداء هذا العمل، على الرغم من ذلك فإن محاسبة المسؤولية كأسلوب " إداري – محاسبي " حديثة العهد نسبياً في الفكر المحاسبي، حيث ترجع أولى البحوث فيها إلى عام 1952، حيث قام John. A. Higgins بكتابة أول مقالة بعنوان محاسبة المسؤولية واعتبرت هذه المقالة أول إطار علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية، وتبعته مقالات أخرى وبحوث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون دائماً إلى مقالة Higgins لما لها من أثر بليغ في تطوير نظام محاسبة المسؤولية "تعتمد محاسبة المسؤولية مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تغيير في نظرية المحاسبة، ومبادئها المقبولة عموماً ويتطلب تطبيقها فقط إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير بحيث يصبح مفصلاً وشاملاً لجميع أوجه أداء الوحدة الاقتصادية، ويتدرج من المستوى الإداري الأدنى إلى المستوى الأعلى في الهيكل التنظيمي .تعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أساسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أداؤهم 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(1).

يري الباحث ان نشأة محاسبة المسؤولية ترتبط بتواجد الانسان حيث ان كل انسان عاقل يتحمل مسؤولية نفسه كشيئ اساسي كما هنالك مسؤوليات يتحملها الشخص تجاه الاخرين .ونجد ان محاسبة المسؤولية ذكرت في القران الكريم كما قال الله تعالى: "إِنْ أَحْسَنْتُمْ أُحْسَنْتُمْ وَأَنْتُمْ لَأَنْفُسِكُمْ وَإِنْ أَسَأْتُمْ فَلَهَا" سورة الاسراء الاية (7). كما انها ذكرت في السنة النبوية المطهرة عن ابن عمر رضي الله عنهما ان النبي صلي الله عليه وسلم قال(الاكلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته...)، وتعتبر محاسبة المسؤولية كنظام محاسبي واداري حديثة نسبيا وتتطور مع تطور الفكر الاداري والمحاسبي وذلك لانها مذيغ من النظام الاداري والمحاسبي.

(1)د. ابراهيم عمر مبد، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، (دمشق : جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 19، العدد الثاني، 2003) ص324

ثالثا : خصائص محاسبة المسؤولية :

تتمثل خصائص محاسبة المسؤولية في الآتي⁽¹⁾:

1- تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام في المنشأة وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة.

2- إن محاسبة المسؤولية هي تحديد مراكز اتخاذ القرارات المختلفة في المنشأة وربط التكاليف والإيرادات والالتزامات بكل مدير مسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بها.

3- تعد محاسبة المسؤولية نظاما يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية، ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الإدارية 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 و نظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي، وتحديد الانحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها

يري الباحث ان خصائص محاسبة المسؤولية تنبع من انها وسيلة لقياس اداء المديرين والعاملين بمراكز المسؤولية من خلال تقسيم المنشأة الى مراكز وتقسيم المهام داخل تلك المراكز وربطها بهدف المنشأة، ووضع موازنات تخطيطية كأداة قياس ورقابة لتحقيق الاهداف الموضوعية وربطها بالاداء الفعلي ، وكذلك الربط بين النظام المحاسبي والنظام الاداري لان محاسبة المسؤولية تطبق في ظل نظام الادارة اللامركزية وتفويض السلطة.

رابعا : اهمية نظام محاسبة المسؤولية :

تتمثل اهمية نظام محاسبة المسؤولية في مايلي:

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.

(1) د. ابراهيم عمر مبددة ، مرجع سابق، ص 325

2- انه يعمل على تأكيد صلاحية اللامركزية فى الاداء من خلال تفويض السلطات فى اتخاذ القرارات حسب الامكانيات والظروف المتاحة لكل فرد داخل مركز المسؤولية.

3- انه ينظم انسياب المعلومات المالية وغير المالية فى المنظومة الادارية للمنشأة من اعلى الى اسفل ، مثل تدرج اهداف المنشأة من الادارة العليا الى مراكز المسؤولية ومن ثم الى كل فرد فى المركز .

4- انه يعتبر مرجعا مهما لحفظ الاداء المالي للمنشأة ، حيث ان الدورة التى تتبع فى رفع وتحليل تقارير الاداء من كل مركز مسؤولية يمكن حفظها لفترات طويلة فى شكل نسب مالية وارقام سهلة وبسيطة ، وبالتالي يمكن مقارنتها ببعضها البعض لدراسة التطورات فى اداء المنشأة المالي⁽¹⁾.

5- انه يعتبر نظاما فعالا فى قياس الاداء يمكن من خلاله تقويم اداء العاملين فى المنشأة وذلك بالاستفادة من ان النظام يعكس ما انجزه العامل فيما اوكل اليه من اهداف

6- التنظيم (المنشأة) مقسم الى وحدات او دوائر نشاط ذات احجام يمكن ان يسهل ادارتها .

7- اتخاذ القرارات يتم عند ذلك المستوى الذى يكون عنده كل مدير اكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره .ويمكن ان يتم بسرعة وكفاءة اكثر وفى الوقت المناسب⁽²⁾.

8- أهميتها من حيث عمليات الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية:

i. تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وتحديد مسؤولية كل شخص في كل مركز مسؤولية،

فالرقابة لا تنصب على عناصر التكاليف والإيرادات بل على تصرفات الأفراد في إنشاء هذه التكاليف والإيرادات.

ii. وضع معايير أداء لعناصر التكاليف والإيرادات وذلك على صعيد كل مركز مسؤولية

باستخدام أسلوب الموازنات التخطيطية أو نظام التكاليف المعيارية

iii. تقييم الأداء في كل مركز مسؤولية من خلال المقارنة بين الأداء المخطط والفعلي

وتحديد الانحرافات وتحليلها

⁽¹⁾ حمزه الشيخ محمد صالح ، دور محاسبة المسؤولية فى تقويم اداء المصارف السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا) ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2007م ، ص 24
⁽²⁾ د . ليتراي هينجر ود. سيرج ماتولتس ، ترجمة احمد حامد حجاج ، المحاسبة الادارية ، (الرياض : دار المريخ للنشر 2002م) ص 457

iv. القيام بإجراءات تصحيحية للانحرافات التي تم التوصل إليها في الخطوة الثالثة، وذلك بغرض تلافى تلك الانحرافات في المستقبل .

9- كما تتبع أهميتها من حيث عملية تقييم أداء الوحدات الاقتصادية:

- i. تعرف مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف المحددة لها.
 - ii. تفسير انحرافات النتائج عما ورد بالموازنة التخطيطية تفسيراً واضحاً .
 - iii. تحديد مراكز المسؤولية المسؤولة عن الانحرافات .
- وعندما تقوم الوحدة الاقتصادية بالوظائف السابقة الضرورية لكي تحقق محاسبة المسؤولية هدفها في تقييم الأداء، فإنها ستحقق عدة ميزات منها:
- تحقيق الانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف الوحدة الاقتصادية
 - تعرف قدرة كل مركز مسؤولية على تحقيق العائد المناسب على استثماراته.
 - تعرف كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية.
 - تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط، وذلك من خلال وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع العاملين⁽¹⁾.

يري الباحث ان اهمية نظام محاسبة المسؤولية تدور حول خدمة الادارة العليا للمنشأة وتحقيق اهداف التنظيم ،مما يساعد على تحقيقها بطريقة سليمة ،ان اتخاذ القرارات تاتي في الزمن المناسب وخصوصا في حالة وقوع انحرافات.

خامسا: اهداف محاسبة المسؤولية :

تهدف محاسبة المسؤولية الى تحقيق مجموعة من الاهداف لعل اهمها:⁽¹⁾

1- تهدف محاسبة المسؤولية الى الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الاداري وذلك بتبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والايرادات لكل مركز مسؤولية على حده بحيث يتم ذلك في شكل اساس معيارى كخطة او موازنة لكل مركز مسؤولية وعلى الاساس الفعلي لممارسة الاداء الفعلي بالمخطط وتحديد الانحرافات واتخاذ الاجراءات اللازمة لتلافي نواحي القصور مستقبلا .

(1)د.ابراهيم عمر ميده ، مرجع سابق ص ، 327

(2)د.الهادي ادم محمد ابراهيم ، المحاسبة الادارية ، (الخرطوم : 2008م) ص ص 202 ، 203

2- ايجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والايرادات وبين الاشخاص المسؤولين عن حدوث تلك التكاليف والايرادات وهذه العلاقة هي اساس الحكم والمساءلة الموضوعية . وفقا لذلك يتم تقسيم التكاليف والايرادات الى بنود قابلة للتحكم والرقابة وهي البنود التي يمكن المساءلة عنها ، وبنود غير قابلة للتحكم والرقابة فالاولى تسمح بتتبع المسؤولية والمساءلة .

3- يمكن محاسبة المسؤولية من احكام الرقابة عند المنبع مما يؤدي الى تحقيق رقابة فاعلة لانها تمكن تتبع بنود التكاليف والايرادات فى النقطة التى تحدث فيها لكل مركز مسؤولية .

4- تساعد محاسبة المسؤولية فى تقويم الاداء الخاص بكل مستوى من المستويات الادارية فى الهيكل التنظيمى بصورة مستقلة وتقويم اداء الوحدة الاقتصادية ،

5- تساعد محاسبة المسؤولية فى تطبيق نظام الادارة بالاهداف وذلك عن طريق الربط بين الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية ، وتعد الموازنات التخطيطية هدفا لمراكز المسؤولية تسعى المراكز الى تحقيقه عن طريق مقارنة النتائج التى حصل عليها بالاهداف المحددة مسبقا.

6- تؤدي محاسبة المسؤولية الى تطبيق مبدا الادارة بالاستثناء فكل مركز مسؤولية او مستوى ادارى بالمنشأة يراقب العمليات الموكلة اليه ، كما ان مبدا الادارة بالاستثناء يهدف عدم تبليغ الادارة الاعلى الاعدد الضرورة. بمعنى عند وجود خطر او انحراف يستدعى تدخل الادارة لمعالجة الامر.

يرى الباحث ان اهداف محاسبة المسؤولية معظمها تدور حول تعزيز عملية الالتزام بلوائح العمل الموضوعية فى المنظمة، وتقسيم المنشأة الى مراكز او نشاطات، وحماية الاصول وترشيد استخدامها، ومعرفة الانحرافات فى الاداء ومن المسؤول، ونجد ان كل هذا من صميم اهداف الرقابة الداخلية، مما يؤكد ان نظام محاسبة المسؤولية يدعم عملية الرقابة الداخلية بل يمثل اساس لعملية الرقابة الداخلية.

سادسا : خطوات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية :

تتمثل خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية فى مايلي⁽¹⁾:

(1) احسان عبد الله حاج احمد ، قياس التكلفة لاغراض الرقابة والتحقق من كفاءة الاداء فى ظل اسلوب محاسبة المسؤولية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة 2010م) ، ص 50

1) دراسة التنظيم الاداري والمستويات الادارية المختلفة وتحديد احتياجات كل منها لاغراض الرقابة وتقييم الاداء .

2) تحديد مراكز اتخاذ القرارات فى التنظيم ، وسلطة كل منها فى التأثير على مستويات الاداء المختلفة وتعتبر هذه بمثابة مراكز المسؤولية والتي يصمم نظام محاسبة المسؤولية على اساسها.

3) حصر عناصر التكلفة او الايرادات او الاستثمارات التى يمكن لكل مركز من مراكز المسؤولية اتخاذ قرارات التحكم فى مقدارها ، والتي تعتبر بالتالى خاضعة لسلطة مركز المسؤولية من ثم يعتبر مسؤولا عنها .

4) تفصيل الخطط على اساس مراكز المسؤولية بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه فى كل مركز منها ثم وضع الموازنة لكل مركز حيث تستخدم هذه الموازنة لقياس الاداء لمدير هذا المركز او المدير نفسه.

5) وضع نظام محاسبي يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الاداء الفعلي على اساس مراكز المسؤولية .

6) اعداد تقارير الاداء على اساس هرمى حيث تتدفق التقارير من اسفل الى اعلى وبالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من المستويات التنظيمية ، وتتضمن هذه التقارير مقارنة تبين البيانات الفعلية والبيانات المقدرة والانحرافات غير المفضلة لكل مركز مسؤولية وتتم دراسة هذه الانحرافات ومعرفة اسبابها واتخاذ القرار لمعالجتها

يري الباحث ان خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية تصب فى تحليل النظام الاداري للمنشأة وتقسيم المنشأة الى مراكز مسؤولية وتحديد المسؤوليات وسلطات اتخاذ القرارات فى كل مركز مسؤولية ، وتحديد التكلفة او الايرادات او الاستثمارات او الخدمات التى يتحكم فيها مركز المسؤولية ويكون مسؤولا عنها ، وتحديد الاهداف والخطط العامة للمنشأة من خلال وضع الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية لمقارنة الاداء الفعلى بالاداء المخطط، وتحديد نظام حسابات يتماشى مع محاسبة المسؤولية، وتطبيق نظام للمعلومات يسمح بتدفق تقارير الاداء لكل مركز مسؤولية ليوضح مدى تحقيق كل مركز للاهداف الموضوعه له او المسؤول عن تحقيقها وتحديد الانحرافات بكل مركز واسبابها ومحاسبة المسؤول عن ذلك المركز ومن ثم معالجة تلك الانحرافات.

سابعا: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية :

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

(1) خلق الشعور بالوعى بالتكاليف عند اقل مستوى اشرافى مسؤول فى التنظيم ، ونظرا لان معظم بنود التكاليف يمكن للمستويات الدنيا مراقبتها ولاتسمح التقارير المرفوعة للمستويات الادارية العليا بامكانية الرقابة عليها .

(2) ان الميزة الكبرى لمحاسبة المسؤولية هي امكانية الرقابة على مختلف العمليات والايردات وذلك بالتعرف على الانحرافات واتخاذ الاجراءات الصحيحة .

(3) توفير الدافع للإصلاح الاداري والمالي ، حيث ان المساءلة وبشكل موضوعي ستؤدى الى النقاش والحوار المفتوح بحثا عن الافضل وتأثير ذلك على الجميع فيما لو كانت هنالك جدية فى التطبيق .

(4) يجعل الأشخاص مدركين باهمية المعلومات المالية والكمية فى 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 بحثا عن تحسين الاداء .

(5) يساعد فى 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 تفصيلية كمية ، وكلما اقتربنا من قمة التنظيم كانت المعايير شاملة وترتبط بمدى تحقيق الاهداف العامة ، فكفاءة مركز المسؤولية تؤدي فى النهاية الى كفاءة الوحدة الاقتصادية ككل .

(6) ان توسيع مسؤولية المدير (مدير مركز المسؤولية) ، ومنحه سلطات اكبر لاتخاذ القرارات يؤدي الى تحقيق الرضا الوظيفي اليه وخلق حوافز ايجابية نحو اداء افضل ودفعه الى بذل اقصى مجهود لتحقيق الخطة المطلوبة (1)

يري الباحث ان لمحاسبة المسؤولية فوائد كثيرة من تخفيض وتخصيص لتكاليف الانتاج وضبط للجودة ورقابة للاداء . ولكن رقم هذه الفوائد التي نحصل عليها عند تطبيقها ، الا ان تطبيقها

(1)سهير ابراهيم احمد على ، اثر استخدام مبداء محاسبة المسؤولية على تقويم الاداء المالي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م)ص ، ص 20 ، 21

تصعبه الكثير من التحديات اذا لم يتم التعامل معها بطريقة علمية وخبرات عملية سوف تصبح سلبيات لهذا النظام وهى:

(1) تحديد مراكز اتخاذ القرار فى التنظيم وتحديد سلطه كل مركز وتأثيره على المستويات يحتاج الى ادارة عليا حكيمة لتحقيق الربط بين الهيكل التنظيمي وتفويض السلطات وكفاءة المسؤولين .

(2) ان نظام محاسبة المسؤولية يطبق بطريقة مختلفة من منشأة لآخرى فيجب ان يتلاءم مع التنظيم الادارى لكل منشأة حسب طبيعة هيكلها التنظيمي وطبيعة نشاطها وحجمها الامر الذى يجعله يطبق بطرق مختلفة تتفاوت فى جودتها حسب احكام التنظيم الاداري .

(3) يجب ان يكون النظام المحاسبي متطور حتى يمكن من الحصول على البيانات عن الاداء الفعلي لمراكز المسؤولية .

(4) دراسة التنظيم الاداري والمستويات الادارية ومعرفة احتياجات كل منها لاغراض التخطيط والرقابة مما يتطلب المزيد من الجهد والتمحيص.

ثامنا: معوقات تطبيق محاسبة المسؤولية:

تواجه محاسبة المسؤولية عدة معوقات فى تطبيقها منها (2):

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

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

(2) المرجع السابق ، ص ، 23 .

3- مصادر التمويل والتي فى الغالب لاتقع تحت سيطرة مدير المركز فكيفية تحميلها والتميز عند تقييم الاداء بين مركز ممول داخليا واخر ممول بقروض خارجية تمثل مشكلة فى تطبيق محاسبة المسؤولية .

يري الباحث ان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يحتاج الى مديرين ذوي كفاءة عالية وصعوبة الحصول على هؤلائي المديرين الامر الذى يعيق تطبيق هذا النظام ، وكذلك نجد ان تطبيق محاسبة المسؤولية تزداد فيه تكاليف الاجور والمرتبات وذلك لكثرة المديرين فى المنشأة لان كل قسم انتاج او مركز خدمات او بالاحرى ان كل مركز مسؤولية به مدير له متطلبات والتزامات تجاه المنشأة .

المبحث الثاني

مقومات ومعايير مراكز محاسبة المسؤولية

اولا :مقومات محاسبة المسؤولية:

ان مقومات اي نظام هي عبارة عن الاسس والادوات والاجراءات التي يركز عليها هذا النظام المحاسبي في التطبيق العملي ، وبالرغم من خصوصية تطبيق كل نظام محاسبي في الحياة العملية تبعا لطبيعة تنظيم المنشأة واسلوب اداءها وعملها فان هنالك مقومات مشتركة في اي نظام لمحاسبة المسؤولية.(1)

تتمثل مقومات محاسبة المسؤولية في الاتي:

1- هيكل تنظيمي جيد ومفهوم:

بحيث تتضح في هذا الهيكل التنظيمي الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية وللمراكز التي تتألف منها وكذلك المهام ومعالم الصلاحيات والمسؤوليات، بالإضافة إلى وضوح السياسات والإجراءات من ناحية المتطلبات التنظيمية. يعد الهيكل التنظيمي بالنسبة للوحدة الاقتصادية محورا أساسيا يبنى عليه نظام محاسبة المسؤولية فيها، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى المقومات الأساسية لهذا النظام ويساعد كذلك في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى(2).

2) تحديد مراكز المسؤولية:

وهذا يتطلب وجود هيكل تنظيمي ادارى واضح يتناول بالتفصيل تحديد المستويات في وحدات ادارية مستقلة وتحديد السلطات ومدى مركزيتها او لامركزيتها لكل مستوى ادارى او مركز مسؤولية على حده مع توضيح الاتصالات في التنظيم ككل ، سواء الاتصالات الراسية حسب تسلسل المراتب او الاتصالات الافقية حسب التخصص الوظيفي وبصورة يراعي فيها تكون السلطة مع المسؤولية لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية(3).

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

(2)د.ابراهيم عمر مبداه ، مرجع سابق ، ص ، 327

(3)د.جبرائيل جوزيف كحالة ود.رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 416

إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب إجراء عملية حصر تام للتكاليف والإيرادات والإنتاج والخدمات وغير ذلك من متطلبات نشاط الوحدة أو مركز المسؤولية تساعد عملية الحصر السابقة في تحقيق عدة أهداف منها(1):

i. الرقابة على تكاليف الإنتاج واستخدام عوامل الإنتاج على مستوى الإشراف والمسؤولية

ii. توفير البيانات والمعلومات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكاليف .

iii. مساعدة الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات المختلفة.

(3) 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 وانحرافات جوهرية مسببة ، انحرافات إدارية أو انحرافات لا إدارية ، انحرافات ناجمة عن عوامل خارجية أو عوامل داخلية) لتبليغ الإدارة العليا بالاستثناء عند الضرورة (2).

(4) دليل حسابات موحد في مراكز المسؤولية:

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

(5) 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

(1) إبراهيم عمر مبيد ، مرجع سابق ، ص ، 332

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

تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية وتحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها.

6) 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(1):

أ- نظام المحاسبة المالية: يهدف هذا النظام إلى تحقيق 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 النشاط الاقتصادي وكل إدارة من إدارات الوحدة الاقتصادية على حدة بقصد تحديد ربحية النشاط أو الإدارة أو السلعة أو الخدمة.

7) تحديد معايير لتقييم الاداء:

هي معايير لتقييم الاداء تؤثر على سلوك المديرين بما يدفعهم الى اظهار اقصى ما عندهم لتحقيق اهداف الشركة ككل ، فكل شخص يطلب منه تنفيذ عمل معين يرغب ان يبدو احسن ما يكون في هذا العمل . ولذلك عندما يتم تقييم المدير بناء على معيار معين فسيعمل هذا المدير بطريقة تمكنه من تحقيق هذا المعيار باحسن ما يمكن(2).

8) 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، أن الأداء الفعلي قد انحرف عما هو مخطط له . إن تحليل الانحرافات على أساس تحديد المسؤولية عن حدوثها يتطلب أولاً إجراء المقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المختلفة وتحديد الانحرافات.

(1) ابراهيم عمر مبد، مرجع سابق ، ص 332، 335
(2) احمد حسين على حسين ، مرجع سابق ، ص ، 132 .

9) وجود نظام حوافز فعال:

يعد نظام محاسبة المسؤولية عديم الفائدة إذا لم يتضمن نظاماً فعالاً للحوافز يكفل للعاملين في الوحدة الاقتصادية مقابلاً ملائماً للأداء المتميز؛ وذلك في حال تنفيذه وفق المعايير الموضوعية أو الخطط المرسومة. ويعتبر أحد المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية، من أهمها⁽¹⁾:

أ. زيادة نواتج العمل في شكل كميات إنتاج وجودة إنتاج ومبيعات وأرباح.

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.

يري 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 والاداء ومعرفة مدي كفاءة كل قسم. 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 لجمع مراكز المسؤولية، وكذلك ربط الاداء المخطط بمراكز المسؤولية وقياس الاداء 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.

ثانياً: مفهوم مراكز المسؤولية:

تعرف بانها: " هي وحدات إدارية فرعية غالباً لا مركزية في التنظيم تقع تحت إشراف أو مسؤولية شخص إداري مسؤول . ويمثل كل مركز مجال نشاط فني أو إداري يتم تنفيذه وفق

⁽¹⁾ابراهيم عمر مبد، مرجع سابق، ص 332، 335

موازنة وخطة محددة وتحت إشراف مسؤولية محددة . وقد يكون مركز المسؤولية فرعاً مستقلاً أو إدارة فرعية أو مصنعاً أو قسمًا أو مركز تكلفة إنتاجية أو خدمية ..."(1)

كما تعرف: انها بمثابة وحدة تنظيمية صغيرة فى الهيكل التنظيمي للمنشأة يشرف عليها شخص مسؤول ، ويحاسب عن مدى التزام ادائه الفعلى بادائه المخطط ، ان ان الغرض الرئيسى من من مركز المسؤولية هو تحقيق الرقابة على اداء الافراد فى المركز(2).

وتعرف بانها: وحدات ادارية فرعية غالبا لامركزية فى المنشأة ، تقع تحت اشراف ومسؤولية شخص مسؤول . بحيث يمثل كل مركز مسؤولية مجال نشاط فنى او اداري يتم تنفيذه وفق موازنة وخطة محددة وتحت اشراف ومسؤولية محددة(3)

يستنتج الباحث منالتعريفات مايلي:

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

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

3- وكلما كبر حجم المشروع كلما زادت الحاجة الى تفويض السلطات للمستويات الادارية وظهور العديد من مراكز المسؤولية.

بناء على الاستنتاج اعلاه يعرف الباحث مركز المسؤولية بانه: نموذج لوحدة تنظيمية لامركزية ادريية مصغره تكون مسؤولياتها محدودة وواضحة واهدافها ومهامها معروفة بصورة تفصيلية وبشكل مسبق، يكون مسؤول عنها شخص معين يحاسب عن الانحرافات التى تقع فى اطار المسؤولية التى اوكل بها.

ثالثاً: انواع مراكز المسؤولية:

يمكن للشركة ان تقيس اداء الاقسام والوحدات الفرعية باستخدام نوع معين من مراكز المسؤولية . ولعل من اكثر مراكز المسؤولية استخداما فى الحياة العملية هي : مراكز التكلفة ،

(1) ابراهيم عمر مبد ، مرجع سابق ، ص ص ، 338 ، 340

(2) د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية - الاصلالة والمعاصرة ، (المنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ،

2007م) ، ص ، 338

(3) د. الهادى ادم ، مرجع سابق ، ص 204

مراكز الربحية ، مراكز الاستثمار . وتختلف هذه الانواع الثلاثة فيما بينها من حيث مدى السلطة ونطاق الرقابة المخولة للمدير المسؤول وذلك كمايلي(1):

1) مركز التكلفة Cost Center :

هي القطاعات فى الشركة التى يكون المدير فيها مسؤولا عن التكاليف التى تخضع لرقابته فقط مع عدم تحمله اي مسؤولية عن الايرادات . ويمكن ان يكون مركز التكلفة مجرد قسم صغير بعدد محدد من العمال ويقوم بعدة عمليات بسيطة على المنتج . كما يمكن ان يكون المصنع كله مركز تكلفة اذا اقتصرت مسؤولية مدير هذا المصنع على التكاليف فقط دون تحمله اي مسؤولية عن المبيعات كما يمكن ان يشتمل مركز تكلفة معين على عدد من مراكز التكلفة بحجم اصغر . فمثلا، يمكن تقسيم المصنع الى عدد من الاقسام واعتبار كل قسم مركز تكلفة(2).

ويسمى القطاع الذى له سلطة الرقابة على حدوث التكاليف بمركز التكلفة ، والخصائص المميزة له هو انه ليس له سلطة الرقابة على تحقيق (توليد) الايرادات او استخدام اموال الاستثمارات . مثال مركز التكلفة فى المنشأة الصناعية ، مركز الامن والحراسة(3).

2) مركز الربحية Profit Center :

تتخصر مسؤولية هذه المراكز ليس فى الايرادات بل فى الربحية فقط حيث يتم تقويم الاداء حسب الربحية المتحققة فى المنشأة وتكون ضمن مسؤولية فرد او مجموعة من الافراد ضمن الهيكل التنظيمى للمنشأة التى على ضوءها يتم تحديد المسؤولية لكل شخص مسؤول ضمن هذه المراكز(4).

هي القطاعات داخل الشركة التى يكون المدير فيها مسؤولا عن التكاليف والايرادات ، وبالتالي يمكن تحديد الارباح التى تحققها هذه المراكز لاغراض تقييم الاداء وقد يكون مركز الربحية طبيعيا او افتراضيا . ويقصد بمركز الربحية الطبيعى ذلك المركز الذى يبيع انتاجه الى اطراف خارج الشركة ، وبالتالي يحقق ايراداته كما لو انه شركة مستقلة قائمة بذاتها . اما مركز الربحية الافتراضى فهو ذلك المركز الذى يبيع انتاجه اساسا الى اقسام اخرى داخل الشركة ، ويطلق على اسعار البيع فى هذه الحالة اسم اسعار التحويل، ولا يشترط بالضرورة ان تكون

(1) حسين علي حسين، مرجع سابق ، ص ، 133

(2) المرجع السابق ، ص 134

(3) د. فؤاد محمد الليثي ، الاتجاهات المعاصرة فى المحاسبة الادارية ، (دار الفكر العربى 2005م) ص 223

(4) مؤيد عبد الحسين الفضل وعبد الكريم هادي شعبان ، المحاسبة الادارية ودورها فى ترشيد القرارات فى المنشأة ، (عمان : دار زهران ، 2003م) ، ص ، 252

مخرجات مركز الربحية فى شكل منتجات مادية ، فمثلا : يمكن لقسم الحاسب فى الشركة يضع اسعارا للخدمات التى يقدمها للاقسام الاخرى داخل الشركة ، كما يمكن لقسم الصيانة والاصلاح ان يضع اسعارا لخدمات الصيانة والاصلاح والتى يقدمها للاقسام الاخرى داخل الشركة

(3) مركز الاستثمار Investment Center :

وهى القطاعات فى الشركة التى يستطيع فيه المدير المسئول ان يراقب ويتحكم فى الاستثمارات بالاضافة الى التكاليف والايرادات . وبذلك يمكن حساب هامش الربح وصافى الربح والعائد على الاستثمار فى هذه المراكز . وكما هو واضح ان مسؤوليات المدير المسئول فى مركز استثمار ستكون اكبر من مسؤوليات المديرين فى مراكز الربحية ومراكز التكلفة .

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

بري الباحث ان تقسيم المنشأة الى مركز مسؤولية من ناحية ادارية يعنى تقسيم للمهام والمسؤوليات ومن ناحية محاسبية تبويب للعناصر او البنود الخاصة بالحسابات كبنود التكاليف وبنود الايرادات وبنود الارباح والاستثمارات وبالتالي تسهل عملية الرقابة وتحديد المسبب لحدوث اى عملية غير طبيعية.

رابعاً: معايير الاداء المتعلقة بكل مركز من مراكز المسؤولية:

تتمثل معايير الاداء الخاصة بكل مركز مسؤولية فيما يأتى (2):

(1) معايير الاداء بمراكز التكلفة:

ان اداء مدير مركز التكلفة يقاس اساسا على التكاليف ويقوم ذلك الاداء عن طريق التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية ، لان التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية عبارة عن خطة للحكم على تكلفة الاداء الفعلى عن طريق المقارنة بحيث تمثل نتيجة المقارنة انحرافا اجماليا يجب ان يحلل مكوناته النوعية (سعر ، كمية ، معدل الاجور ، الغرض) بهدف تحديد اسباب الانحراف والمسئول عنه لاجراء المساءلة اللازمة للادارة المعنية .

(1) د. احمد حسين على حسين ، مرجع سابق ، ص ص ، 134 ، 135
(2) د. الهادى ادم محمد ابراهيم ، مرجع سابق ، ص ص ، 213 ، 214

تجدر الإشارة الى انه يجب ان نعطي المعيار جميع عناصر التكاليف حتى تصبح الانحرافات وتحليلها والتقارير عنها ذات دلالة موضوعية لكي تساعد الادارة فى معرفة الاسباب والتمييز بين الاسباب التى يمكن التكم فيها والتي تتاثر بالقرارات الادارية والاسباب غير المتحكم فيها والتي تدخل فى نطاق المستوى الاداري الاعلى . وعادة ماتتم معياره عناصر التكاليف مشتملا على البنود المختلفة لها على النحو التالي :

تكلفة المواد الخام المباشرة - تكلفة الاجور المباشرة - التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة - التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة - التكاليف التسويقية المباشرة - التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة والمتغيرة - التكاليف الادارية والتمويلية.

(2) معايير الاداء بمراكز الربحية:

يعتمد تقويم اداء المدير المسؤول عن مركز الربحية على الربح الذى يتحقق عن الفرق بين الايرادات والتكاليف بمعنى ان الربح عبارة عن نتائج متغيرين . ولذلك مقياس الاداء بمركز الربحية هو مقياس مشترك بين التكاليف المعيارية المخططة والاييرادات المخططة والتي تؤدى الى حجم الربح المخطط الذى يعتبر مقياس للحكم على الاداء الفعلي بمركز الربحية . كما ان انحراف الربح يتضح من خلال مقارنة الربح المخطط بالربح الفعلي بالاضافة الى عقد المقارنات بين نتائج السنوات المالية المتتالية وبين مراكز المسؤولية المتماثلة ، وبعد معرفة حجم الانحرافات لابد من توضيح الاسباب التى ادت الى حدوثه لانه قد تكون العوامل المؤثرة فى ذلك تكاليفية او ايرادية او الاثنين معا .

وايضا من معايير مراكز الربحية مايلى⁽²⁾ .

أ- ان تتضمن المنشأة وحدة لقياس الايرادات ووحدة لقياس التكاليف .

ب - يجب ان يتوفر لكل دائرة الرقابة والتحكم .

ج - يجب تحديد ربحية لكل وحدة او مركز فى اعداد التقارير بشكل منتظم الى الادارة العليا .

(3) معايير الاداء بمراكز الاستثمار:

ان مؤشر الربح الذى يعتمد لتقويم اداء مركز الربحية لايكفى لتقويم الاداء بصورة موضوعية لانه يتجاهل قيمة الاموال (الاصول) المستثمرة فى تلك المراكز .

⁽¹⁾مصطفى يوسف كافي واخرون ، مرجع سابق ، ص 339

يري الباحث ان معايير تقييم الاداء يجب ان تشارك جميع المستويات الادارية فى تصميمها وذلك للحرص على تطبيقها ،ولابد ان تكون المعايير التى توضع منطقية وقابلة للتحقيق وتكون واضحة ومفهومة لدى جميع المسؤولين بمراكز المسؤولية لتسهيل عملية الرقابة وتحديد الانحرافات وتقويم الاداء،كما انه لابد ان تكون المعايير ثابتة نسبيا لاتتغير خلال فترات قصيرة الا اذا دعت الضرورة الى ذلك،لان كثرة التغيير تقلل من ثقة المسؤولين بمراكز المسؤولية فى هذه المعايير الامر الذى قد يؤدى الى احباطهم.

خامسا : متطلبات الرقابة على التكاليف فى ظل محاسبة المسؤولية:

تتمثل متطلبات الرقابة على التكاليف فى ظل محاسبة المسؤولية فيمايلي(1):

1) تحديد الشخص المناسب للممارسة الرقابية على التكاليف ، ذلك الشخص الذى يمارس الرقابة عند النقطة التى تحدث فيها التكلفة ، وهو عادة الملاحظ او المسؤول المباشر .

2) تحديد النقطة التى تحدث فيها التكلفة ، وهى تلك النقطة التى تمتد عادة الى اسفل الهيكل التنظيمى ، وهى تعرف بمركز المسؤولية وتقع على الجهة الامامية للهيكل التنظيمى للوحدة .

3) تحديد عنصر التكلفة القابل للتحكم من قبل الشخص المسؤول عن ذلك المركز، وهو ذلك العنصر الذى يملك الملاحظ المسؤول انشاءه وزيادته اوتخفيضه بموجب السلطة المحددة له ، وهذا هو العنصر الخاضع للتحكم والرقابة .

4) ان هدف الرقابة على التكاليف فى ظل محاسبة المسؤولية هو منع التكلفة الزائدة عما هو ضروري للتشغيل قبل ان يتم الانفاق.ان الشكل الغالب للرقابة فى ظل محاسبة المسؤولية هو الرقابة المستمرة على الاداء وعلى الاخص الرقابة المانعة بينما يتضاءل دور الرقابة المصححة.

5) ان هنالك مساءلة تجرى للشخص المسؤول عن التكاليف الخاضعة لرقابته وتحكمه اذا حدثت فيها فروق غير مسببة ، وتدخل فى نطاق ومستوى رقابته.

يري الباحث ان متطلبات الرقابة على التكاليف تتمثل فى تحديد شخص مناسب ليراقب التكاليف عند المنبع ،ونصنيف التكاليف من حيث قابليتها للتحكم والرقابة ،ومنع التكاليف غير الضرورية قبل حدوثها (الرقابة المانعة او القبلىة).

(1) احسان عبد الله حاج احمد ،مرجع سابق ، ص 63

الفصل الثاني

مفهوم وتبويب واساليب تخفيض تكاليف الانتاج

يشتمل علي الاتي :

المبحث الأول : مفهوم وتبويب التكاليف وتكاليف الانتاج

المبحث الثاني: تخفيض التكاليف والاساليب الحديثة لإدارة التكاليف

المبحث الاول

مفهوم وتبويب التكاليف وتكاليف الانتاج

اولا : مفهوم التكاليف:

التكاليف: هي المبلغ او المبالغ التي يعبر عنها بالوحدات النقدية المدفوعة نقدا او المتمثلة في بعض الاصول المستفزة او التزام قائم يتعلق بخدمات، او بضائع تم الحصول عليها، او انه متوقع الحصول عليها في المستقبل⁽¹⁾.

كما عرفت بانها هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية حاضرة او مستقبلية ، هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية اخرى في الحاضر او المستقبل⁽²⁾.

كما تعرف بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول وصلت بالفعل إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو مدى زمني تكون حدوده في الحاضر والمستقبل و يتوقف ذلك على نسبة المنافع المستفزة في الحاضر إلى إجمالي المنافع المتوقعة من هذه الأصول⁽¹⁾.

يري الباحث ان جميع المصطلحات المحاسبية للتكلفة انها تضحية اختيارية واحيانا اجبارية بموارد اقتصادية وذلك في سبيل الحصول على على اصول موجودة حاليا اولاجادها مستقبليا في

(1) د. سامى محمد الوقاد، الاصول المحاسبية والاسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظرى والتطبيقي،(عمان: دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع ، 2011م)، ص 27

(2) د. غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2003م) ، ص 27

(3) عبد الحي، مرعي، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، (الاسكندرية:المكتب الجامعي الحديث، ، 2008)،ص 13.

المنشأة او للحصول على منافع فى الحاضر والمستقبل او فى الحاضر فقط ، وقد تكون المنافع اقتصادية او اجتماعية او سياسية، واحيانا تكون التضحية اجبارية ودون منفعة.

ثانيا: اغراض قياس التكلفة:

تتمثل اغراض قياس التكلفة فيمايلي⁽¹⁾.

1/ قياس تكلفة الانتاج بهدف تقويم المخزون وتحديد الارياح واعداد القوائم المالية.يتطلب اعداد القوائم المالية ضرورة تحديد قيمة المخزون فى تاريخ الميزانية وكذلك قياس الربح عن الفترة التى تنتهى فى ذلك التاريخ . اى ضرورة التمييز بين تكاليف المنتج وتكاليف الفترة .

2/ قياس التكلفة لاغراض التخطيط :عند قياسها الاهتمام بدراسة سلوك عناصر التكلفة ومدى ارتباطها بمستويات النشاط المختلفة .

3/ قياس التكلفة لاغراض الرقابة وتقييم الاداء: يعتبر احد الاغراض الاساسية لمحاسبة التكاليف والتى زاد الاهتمام بها فى الونة الاخيرة نظرا لما تتطلبه المنافسة الشديدة بين المنشآت وضرورة تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستويات عالية للجودة .

4/ قياس التكلفة لاغراض اتخاذ القرارات: الاهتمام بقياس التكلفة التى يمكن ان تؤثر فى القرار لذلك نميز دائما بين تلك التكلفة التى يطلق عليها تكلفة ملائمة وتلك التى يطلق عليها غير ملائمة.

يري الباحث ان اغراض قياس التكلفة جميعها تدور حول الرقابة على التكاليف واسباب حدوثها ،وتقييم الاداء المالي والتخطيط وصنع القرارات الادارية اللازمة عند وضع السياسات اللازمة

⁽¹⁾د. زينات محمد محرم ،ود. محمد محمد عبد الغنى ، نظم التكاليف فى المنشآت الصناعية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع 1994) ، ص 19

لنشاط المنشأة ومعرفة مدى تحقيق الاهداف والخطط الموضوعة ومعرفة الموقف المالي للمنشأة من ربح او خسارة عن الفترة المعينة.

ثالثا :أنواع التكاليف:

إن تحديد أنواع التكاليف حسب أسس التبويب المختلفة يتمثل فيما يلي (1):

1- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بالسلعة المنتجة (وحدة الإنتاج):

- i. التكاليف المباشرة:هي عناصر التكاليف التي يمكن ربطها أو تخصيصها ماديا او ماليا بسهولة وبشكل مباشر لوحدة التكلفة. ومن أمثلتها القطن في صناعة الغزل، الأخشاب في صناعة الأثاث، الصلب في صناعة السفن ، أجور عمال الإنتاج . . . ويطلق على مجموع التكاليف المباشرة مصطلح التكاليف الأولية.
- ii. التكاليف غير المباشرة:هي عناصر التكاليف التي لا يمكن ربطها أو تخصيصها ماديا أو ماليا بسهولة وبشكل مباشر لوحدة التكلفة. هذه التكاليف تعتبر غير مباشرة إما لأنها تتفق من أجل المؤسسة ككل، أو لأن محاولة تخصيصها بشكل مباشر سوف تحمل المنشأة نفقات لا تبررها درجة الدقة في البيانات الناتجة عن عملية التخصيص ، نظرا لعدم أهميتها النسبية ومن أمثلة التكاليف غير المباشرة: مجموع المستلزمات السلعية الفرعية ، دور مشرفي العمال ، الإضاءة ، الإيجار، التأمين على الأصول، وقد تدخل بعض المواد بشكل مباشر في تركيب المنتج النهائي ، ولكن نظرا لانخفاض أهميتها النسبية تعتبر تكلفة غير مباشرة مثل المسامير في صناعة الأثاث.

(1)- أحمد، محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض:معهد الإدارة العامة، 2000م)، ص105.

iii. التكاليف الصناعية غير المباشرة : تضم هذه المجموعة جميع عناصر التكاليف

الصناعية فيما عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة ويتم تبويبها الى الاتى(1):

أ- المواد غير المباشرة :وتشمل هذه المجموعة المواد التى لايمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات الانتاج .مثل مواد الصيانة وقطع الغيار .

ب- الاجور غير المباشرة : وتشمل اجور العمال الذين لايعملون بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة مثل : اجور المشرفين والمهندسين.

ج- المصروفات الاخرى : وتشمل المصروفات الصناعية التى تتحملها المنشأة فى سبيل القيام بمهمتها الصناعية ولم تدرج ضمن المجموعتين السابقتين. وتمثل هذه التكاليف خدمات مشتراه مثل : الكهرباء ، الهاتف ، الضرائب.

2- التبويب على أساس وظيفة عنصر التكلفة في المؤسسة:

يتمثل تبويب التكاليف على اساس وظيفة عنصر التكلفة فيما يلي(2):

i. التكاليف الإنتاجية: هي مجموع النفقات من مواد وعمل وخدمات صناعية تنفق على السلعة أو الخدمة خلال مرحلة الإنتاج وتشمل :

أ- تكاليف المواد المستخدمة في الإنتاج من مواد مباشرة خام أو نصف مصنعة أو مواد غير مباشرة.

ب- تكاليف العمل أو الأجور المتعلقة بالعاملين في الإنتاج مباشرة مثل العمال الذين يعملون على آلات المصنع أو في مجالات الخدمات الإنتاجية مثل العاملين على صيانة آلات المصنع أو على حراسة المصنع.

(1) د. محمد تيسير " عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (عمان : المكتبة الوطنية ، الطبعة الثانية ، 1999م) ، ص 38
(2) المرجع السابق ص 39

ج- تكاليف التصنيع غير المباشرة: هي نفقات إنتاجية لا يمكن ربطها بسلعة معينة مثل إيجار المصنع والتأمين على المصنع.

ii. التكاليف التسويقية : وهي مجموعة النفقات المتعلقة بعملية البيع والتوزيع وتشمل عمليات تخزين المواد تامة الصنع والإعلان والترويج والبيع والنقل و التوزيع والتغليف.

iii. التكاليف الإدارية: هي مجموعة النفقات المتعلقة بإدارة المنشأة مثل:التأمين على مباني الإدارة، أتعاب مدققي الحسابات، رواتب الموظفين في الدائرة المالية .

3-تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

يتمثل تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرار فيمايلي⁽¹⁾:

i. التكلفة الملائمة (المناسبة): هي التكاليف التي ستناثر او ستختلف باختلاف القرار الذي تتخذه الادارة .

ii. التكاليف غير الملائمة : هي التكاليف التي لن تنثر او لن تختلف باختلاف القرار الذي تتخذه الادارة.

هنالك عدة انواع من التكاليف الملائمة يجب اخذها فى الاعتبار عند تقييم البديل المقترح وهى⁽¹⁾:

أ- التكلفة التفاضلية (الممكن تجنبها):

ب- هي التي يتغير مقدارها من من بديل تصرف لآخر ولايرتبط هذا التغير بالزمن كما هو

الحال فى المحاسبة المالية ولكنه يرتبط بموضوع القرار ، ومن ثم فانها ملائمة لاتخاذ

القرارات المختلفة . ولايختصر المفهوم التفاضلى على بنود التكاليف فقط ، فقد يتم

استخدامه لتحديد الايراد التفاضلي والانتاج التفاضلي والجودة التفاضلية وغير ذلك من

الاستخدامات.

(1)محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم ..مبادئ..تطبيقات،(دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، 2005)، ص36
(2)عبد الحى مرعى واخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ،2002م) ،

ج- تكلفة الفرصة البديلة: هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر

د- التكلفة المستغرقة: وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول مثل الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة ولا يمكن استرداد هذه الأصول إلا باستعمال الأصل خلال عمره الإنتاجي حيث يتم احتساب استهلاك أو إطفاء هذه الأصول.

هـ- التكاليف المضافة: هي التكاليف التي تمثل الزيادة الكلية التي تترتب عليها زيادة حجم الانتاج بحجم معين.

و- التكلفة الحدية: هي التي تمثل الزيادة في التكاليف الكلية التي تترتب على زيادة حجم الانتاج بوحدة واحدة.

ز- التكاليف القابلة للرقابة: هي التي تمثل عناصر التكاليف التي تكون خاضعة لرقابة شخص مسؤول يكون قادر على التأثير في مقدارها لذلك يحاسب على الانحراف فيها.

ح- التكاليف غير القابلة للرقابة: هي التي تمثل عناصر التكاليف التي تكون غير خاضعة للرقابة.

4 . التقسيم الطبيعي (النوعي) للتكاليف:

يتمثل التقسيم النوعي للتكاليف في الآتي⁽¹⁾:

i. تكلفة مرتبطة بكافة عناصر المواد : هي جميع انواع المواد والمستلزمات سواء كانت

تكلفة المواد الاولية والخامات (تكلفة مواد مباشرة) وتكلفة قطع الغيار والمهمات (تكلفة

المواد غير المباشرة).

ii. تكلفة مرتبطة بكافة عناصر العمل : هي التي تشمل كل انواع العمالة سواء تكلفة

العمالة الفنية الماهرة ذات الكفاءة (تكلفة اجور مباشرة) ، وعمالة الخدمات المساعدة

كرجال الصيانة والاشراف ومهندسي المصنع ورجال البيع والادارة (تكلفة غير مباشرة).

⁽²⁾، محمد العناتي ، مرجع سابق ، ص 37.

iii. تكلفة مرتبطة بكافة عناصر الخدمات : وتشمل جميع انواع الخدمات سواء كانت تكلفة الخدمات الانتاجية مثل صيانة واهلاك الالات ، والخدمات التسويقية مثل اهلاك سيارات البيع والخدمات الادارية والتمويلية مثل اهلاك مباني الادارة والاثاثات وفوائد القروض.

5. تقسيم التكاليف من حيث قابليتها للتخزين:

يشتمل تقسيم التكاليف من حيث قابليتها للتخزين الاتي⁽¹⁾:

i. تكلفة قابلة للتخزين (تكلفة المنتج) : هي تكاليف قابلة للتخزين بطبيعتها وبالتالي يمكن ان تؤثر فى كل من قائمة الدخل (تكلفة الانتاج التام المباع خلال الفترة) والذى يمثل تكلفة البضاعة المباعة ، وكذلك يمكن ان تؤثر فى قائمة المركز المالي (تكلفة الانتاج التام غير المباع)والذى يمثل تكلفة المخزون فى نهاية الفترة .

ii. تكلفة غير قابلة للتخزين (تكلفة الفترة) : هي غير قابلة للتخزين بطبيعتها وبالتالي لن تؤثر فى قائمة المركز المالي بل تعتبر تكاليف تخص الفترة وتظهر بالكامل فى قائمة الدخل، وتتمثل فى تكلفة النشاط البيعى والتكاليف الادارية والتمويلية .

6. تقسيم التكاليف من حيث توقيت احتسابها:

يشتمل تقسيم التكاليف من حيث توقيت احتسابها الاتي⁽¹⁾.

- i. تكلفة تاريخية : هي التى حدثت بالفعل خلال الفترات السابقة.
- ii. تكلفة فعلية: هي التى حدثت بالفعل خلال الفترة الحالية .
- iii. تكلفة تقديرية : هي التى يمكن ان يتوقع ان تحدث مستقبلا . يتم احتسابها استنادا الى الخبرة السابقة والتقدير الشخصي.

(1)،محمد العناتى ، مرجع سابق ، ص 37.

(2)د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2008م) ، ص ، ص ، 39 ، 41

iv. تكلفة معيارية : هي التي يجب او ينبغي ان تحدث مستقبلا . يتم احتسابها استنادا على

خبرة وتجارب هندسية معملية وعلمية مع مراعاة كافة الاعتبارات الاخرى

7. تبويب التكاليف على اساس العلاقة بالتغيرات فى حجم الانتاج:

يشتمل تبويب التكاليف من حيث العلاقة بالتغيرات فى حجم الانتاج مايلي⁽¹⁾.

i. التكاليف المتغيرة : هي التكاليف التي تتغير اجمالا مع التغيرات فى حجم الانتاج بنسبة

ثابتة.

ii. التكاليف الثابتة : هي التكاليف التي لا تتغير اجمالا مع التغيرات فى حجم الانتاج فى

حدود مدى انتاجي معين (الطاقة المتاحة) وبالتالي ينخفض متوسط تكلفة الوحدة من

هذه التكاليف كما زاد حجم الانتاج والعكس صحيح.

iii. التكاليف المختلطة : هي التي بها شق متغير وشق ثابت وهي التي تتغير مع التغير فى

حجم الانتاج ولكن ليس بنفس النسبة وانما فى نفس الاتجاه.

8. تبويب التكاليف على اساس العلاقة بالاقسام:

يتمثل تبويب التكاليف على اساس العلاقة بالاقسام الاتي⁽¹⁾:

يقصد بها الاقسام التي تجرى فيها العملية الصناعية الخاصة بتحويل المادة الخام او الاجزاء

النصف مصنعة الى انتاج تام جاهز للبيع . وتنقسم الى نوعين هما :

⁽¹⁾المرجع السابق ، ص40

⁽¹⁾احمدحسين على حسين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (الاسكندرية : دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع) ، ص ، ص 19

i. تكاليف الاقسام:هى التكاليف الصناعية الخاصة بالقسم نفسه وهى مباشرة على القسم بمعنى ان وجودها يرتبط بوجود القسم كما ان قيمتها ترتبط ارتباطا مباشرا بمستوى النشاط فى هذا القسم

ii. تكاليف عامة:هى تكاليف خاصة بالمصنع ككل ولا تخص قسم معين بذاته مثل ايجار مبانى المصنع

9. تبويب التكاليف على اساس العلاقة بالفترة المحاسبية:

يشتمل تقسيم التكاليف على اساس العلاقة بالفترة المحاسبية الاتي⁽¹⁾:

i. تكاليف راس مالية: هى عناصر التكاليف التى يمتد اثرها لاكثر من فترة محاسبية ، فهى مجموعة من الخدمات المتجمعة التى ينتظر ان تستفيد منها المنشأة فى المستقبل لتحقيق اهدافها.

ii. تكاليف ايرادية: هى التكاليف المستفدة فى مزاولة النشاط العادى للمنشأة خلال الفترة. يرى الباحث ان تصنيفات التكاليف تدور حول العلاقات التى تربط فيما بين عناصر التكاليف وبين السلع المنتجة ، ووظيفة عنصر التكلفة، ومدى مساهمة عناصر التكاليف ومدى صلاحيتها فى اتخاذ القرارات الادارية، ومدى قابليتها للتخزين، واسس زمن احتسابها، والعلاقة بالمتغيرات فى حجم الانتاج، والعلاقة بالاقسام، والفترة المحاسبية اي تكاليف ايرادية وتكاليف راس مالية.

(2)د. عبد الحى مرعى واخرون ، مرجع سابق ، ص 14

رابعاً: الفرق بين تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف

يتمثل الفرق بين تخفيض التكاليف والرقابة على التكاليف في الآتي⁽²⁾.

تخفيض التكلفة: يعني أداء نفس الشيء بتكلفة أقل من التكلفة الفعلية السابقة أو التكلفة المعيارية.

رقابة التكاليف: تعنى الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود المحددة لها مقدما سواء كانت معيارية أو فعلية وقد يتم تحقيق التخفيض في التكلفة باستخدام الأرخص من عناصر المواد المباشرة والعمالة المستخدمة أو بتحسين تصميم المنتج أو طرق الإنتاج أو بكل هذه الإجراءات مع بعضها وحينما يتم تخفيض التكلفة فإنه يصبح معيارا جديدا حتى يتم تغييره.

يري الباحث ان تخفيض التكاليف هو انجاز المهام و انتاج المنتجات بتكلفة اقل من التكاليف المعتادة وذلك من خلال استخدام تقنية حديثة او مواد خام بسعر اقل ، وقد يكون تخفيض التكاليف من خلال الرقابة على عناصر وعدم الاخفاق فى معينات الانتاج لتقليل الفاقد والزمن الضائع مع مراعاة المحافظة على الجودة ، بينما الرقابة على التكاليف الرقابة على عناصر التكاليف فى نطاق الحدود المحددة لها والحفاظ على تطبيق الخطط والموازنات الموضوعية.

خامساً: أهمية التكاليف للعملية الانتاجية:

تمثل التكاليف نسبة كبيرة من هيكله المنشآت الصناعية وغيرها ، لما تحتوى عليه من عناصر التكاليف اللازمة لاجراء العملية الانتاجية فهى تشمل على كل عناصر التكاليف الاخرى والتي لاتلزم لتشكيل المنتج مباشرة ولكنها تلزم لاجراء عمليات التحويل اللازمة من عناصر المواد والخامات الى منتج تام ، وتنطوى على عناصر المواد غير المباشرة كالوقود والزيوت والقوى المحركة وقطع الغيار وكل ذلك يلزم تشغيل الآلات التى تسهم فى عمليات التحويل ، والاجور كاجور عمال صيانة وتشغيل الآلات واجور المشرفين على العمال ومرتببات المسؤولين عن الاقسام والعمليات الصناعية ، وكذلك تنطوى على بنود لايمكن تصنيفها كمواد غير مباشرة

(2) د. عبد الحى مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة ، (مصر : مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني ، 1999) ، ص 158.

واجور غير مباشرة كاهلاك الالات والمعدات وايجار مبانى المصنع والتامين عليه وما الى ذلك(1).

يري الباحث ان اهمية التكاليف للعملية الانتاجية تنبع من اهمية تحديد تكلفة الوحدة المنتجة من الاجور المباشرة والمواد المباشرة والمصروفات المباشرة والغير مباشرة وذلك لاغراض القياس والرقابة وتسعير المنتجات ومعرفة مدى ربحية المنتج وبالتالي التعرف على المركز المالي للمنشأة ومدى استمرارية المنشأة.

(1) محمد مصطفى محمد الخير، تكاليف الجودة فى المنشآت الصناعية واثرها فى خفض التكلفة وزيادة الانتاجية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2011م) ص 80

المبحث الثاني

تخفيض وادارة التكاليف والاساليب الحديثة لادارة التكاليف

اولاً: تخفيض التكاليف:

يعرف تخفيض التكاليف بانه: (تحريك مستويات التكلفة القائمة الى مستويات اخرى اقل منها ، او انتاج نفس المخرجات باستخدام مدخلات اقل)⁽¹⁾. وكذلك يعرف بانه: (الانتقال من مستوى التكاليف الحالي الى مستوى اقل منه ، ويتطلب ذلك تغيير الظروف التي تحسب على اساسها التكاليف بحيث يتمكن المشروع من انتاج نفس المنتج بتكاليف اقل)⁽²⁾. كما عرف بانه: تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج بتخفيض تكاليف الانتاج فى ضوء حجم معين من النشاط - تخفيض تكلفة الوحدة من المنتج بزيادة حجم الانتاجية فى ضوء حجم نفقات معينة⁽³⁾. ايضاً عرف بانه: (تحقيق خفض طبيعى ودائم فى تكلفة نشاط المنشأة ، او تكلفة الوحدة المنتجة فيها دون التأثير على جودة او وظائفه ، ويتضمن ذلك تحقيق وفورات حقيقة فى تكلفة اداء نواحي النشاط المختلفة فى المنشأة سواء فى الانتاج او التسويق او الادارة بناء على دراسات علمية وواقعية لطرق ووسائل اداء هذه الانشطة لمحاولة تحديد المناطق او المجالات التي يمكن باتباع وسائل مناسبة ، تحقيق خفض فى تكلفة ادائها)⁽⁴⁾.

مما سبق يستنتج الباحث ما يلي:

1/ ان عملية تخفيض التكاليف تعنى تخفيض حقيقي ودائم فى تكاليف النشاط بالمنشأة او تكلفة الوحدة المنتجة ، ويشمل هذا التخفيض تحقيق وفورات فى تكاليف نشاطات المنشأة المختلفة .

2/ لا يحدث التخفيض بصورة فجائية بل يجب ان تتم عملية التخفيض بناء على دراسات علمية دقيقة لمجالات النشاط فى المنشأة بحيث يمكن تحديد المجالات والمناطق والتي يمكن باتباع وسائل معينة تحقيق خفض فى تكاليفها.

(1) عبد المنعم عوض الله ود. عزيزة عبد الرازق ، مرجع سابق ص 54

(2) د. منير محمود سالم ، انظمة التكاليفالصناعيةوالزراعية ، (القاهرة ، دار النعضة العربية ، 1976م) ، ص 9.

(3) محمد محمد السيد الجزار ، مرجع سابق ص19.

(4) د. ابراهيم السباعي ، دراساتوبحوثفى التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب للنشر ، 1990) ، ص 261.

3/ ان عملية تخفيض التكاليف تعنى الانتقال بمستوى التكاليف الحالي الى مستوى اقل منه .
والانتقال بمستوى التكاليف الحالي للمنشأة او الوحدة المنتجة فيها الى مستوى اقل منه مرتبط
بالمحافظة على جودة المنتج والوظائف المطلوبة منه .

4/تحقيق تخفيض التكاليف يتم من خلال دراسة علمية ودقيقة للمناطق والمجالات التي تحدث
فيها التكاليف ، كما ان هذه الدراسة تساعد على اقتراح اساليب التخفيض التي تناسب كل مجال
على حده ، مما يساعد على تحقيق التخفيض المنشود.

بناءا على الاستنتاج اعلاه يعرف الباحث تخفيض التكاليف بانه:

ذلك الاسلوب الذي يعمل على الانتقال بمستوى التكاليف الحالي الى مستوى اقل منه دون التأثير
على جودة المنتج ووظائفه ، ويتم ذلك بناءا على دراسات علمية دقيقة لمجالات ومناطق
التكاليف وذلك بغرض اقتراح اساليب التخفيض في تكلفة الوحدة المنتجة او تكاليف نشاط
المنشأة ككل والتي تناسب مع طبيعة كل مجال وقد يختلف الاسلوب من مجال لآخر.

2/ مبادئ التخفيض:

حتى يتم القيام بعملية التخفيض في التكاليف بنجاح وفعالية، لابد من مراعاة بعض المبادئ
والأسس التالية⁽¹⁾:

- i. التركيز أولاً على العناصر التي تحتمل التخفيض الأكبر في التكاليف بأقل الجهود
مقارنة مع العناصر الأخرى.
- ii. يجب ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض في
التكاليف.
- iii. يجب ألا يؤدي التخفيض في التكاليف إلى تخفيض الجودة مما يؤثر على إجمالي
الإيرادات.
- iv. يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة كالاستغناء عن
أصل ثابت قد يحتاجه المشروع في المستقبل القريب.
- v. يجب ألا يؤدي تخفيض التكاليف إلى إضعاف الروح المعنوية لدى العاملين مما يؤثر
على الإنتاجية.

⁽¹⁾ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الملك
عبد العزيز ، كلية الاقتصاد ، 2002م ، ص 75

كذلك يتم تحقيق الوفرة في التكاليف بالوسائل الآتية⁽¹⁾:

أ - العمل على تحقيق الحجم الأمثل للإنتاج بأقل تكلفة ممكنة. والتوسع في ادخال واستحداث المواد البديلة الأقل تكلفة من المواد المستخدمة فعلا في الإنتاج .

ب - ادخال اساليب فنية (تكتيكية) جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الإنتاجية. محاولة تطبيق الميكنة الشاملة في العمليات الإنتاجية للحصول على الوفورات التي يحققها التقدم التقني الحديث .

ج - العمل على رفع مستوى الكفاية الإنتاجية للعاملين عن طريق رفع مستوى المهارات الفنية للعاملين بالتدريب المستمر على استخدام الآلات الحديثة . وكذلك تحسين وترشيد استخدام الاصول الثابتة والمتداولة في عمليات الإنتاج مما يؤدي الى زيادة العمر الإنتاجي للاصول .

د - الصيانة الدورية لوسائل الإنتاج لضمان عدم تعطيل الإنتاج وتقليل الخسائر والضياع الناشئ عن التعطيل.

ثانيا : نظام ادارة التكاليف:

تعرف بانها هي التي تختص بجميع الاعمال المتعلقة بقياس وتحليل التكاليف واعداد المعايير وتقارير التكاليف اللازمة لتحديد تكلفة وحدات النشاط والرقابة على التكاليف وتقييم الاداء واتخاذ وترشيد القرارات الادارية⁽²⁾.

كما تعرف بانها : هي مجموعة من الاساليب والطرق للتحكم في الأنشطة وتحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات والخدمات الخاصة بالمنشأة⁽³⁾.

2/ اقسام ادارة التكلفة:

تتمثل اقسام ادارة التكلفة في الآتي⁽⁴⁾:

i. قسم التكاليف الفعلية: هو الذي يختص بقياس وتحليل عناصر التكاليف واعداد قوائم وحسابات التكاليف بهدف تحديد تكلفة مراكز النشاط واوامر التشغيل والوحدات المنتجة . ويتضمن الوحدات التالية :

⁽¹⁾ شركة مركز القرارات للاستشارات ، حسابات التكاليف ، (القاهرة : دار الامين للطبع والنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2002م) ، ص 19

⁽²⁾ د. منير محمود سالم ، مرجع سابق ، ص 51

⁽³⁾ عبد الحى عبد الحى مرعى وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ،

2002م) ، ص 280

⁽⁴⁾ منير محمود سالم ، محاسبة التكاليف المبادئ العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية، 1980م) ، ص 51 ، 53

- وحدة المحاسبة عن تكلفة المواد .
- وحدة المحاسبة عن تكلفة العمالة .
- وحدة المحاسبة عن تكلفة الخدمات .
- وحدة قوائم وحسابات التكاليف .
- ii. قسم التكاليف المعيارية والمقاييسات : هو الذى يختص بوضع معايير التكاليف واستخدام بيانات التكاليف المعيارية فى اعداد المقاييسات والموازنات التخطيطية وفى الرقابة على التكاليف وتقييم الاداء .ويتضمن الوجدتين التاليتين :
 - وحدة معايير التكاليف .
 - وحدة المقاييسات .
- iii. قسم بحوث وتقارير التكاليف : هو الذى يختص باعداد الدراسات والبحوث التكاليفية المتعلقة بمشاكل اوجه النشاط المختلفة ، وكذلك توفير بيانات التكاليف التى تلزم فى اتخاذ وترشيد القرارات الادارية وفى التخطيط ورسم السياسات الانتاجية والتسويقية والسعرية وتمييزها وفى تقييم الاداء والمتابعة والرقابة . وتضمن الوجدتين التاليتين :
 - وحدة بحوث التكاليف .
 - وحدة تقارير التكاليف .

3/ اهداف نظام ادارة التكاليف :

- i. المنافسة العالمية .
- ii. التحسين المستمر .

4/ متطلبات ومكونات نظام ادارة التكاليف :

- i. التزام من الادارة العليا .
 - ii. تدخل واشتراك العاملين من جميع المستويات الادارية .
 - iii. انشاء نظام التحسين الذاتى المستمر لكى يسهم فى تحسين الانشطة المضيفة للقيمة وتقليل الانشطة الغير مضيفة للقيمة .
- وتتمثل نقطة البداية لنظام التحسين الذاتى المستمر بتطبيق نظام تحديد التكاليف على اساس الانشطة ، لكن نظام التحسين الذاتى المستمر الشامل يتضمن ايضا :
- نظام الادارة بالانشطة .
 - نظام الجودة الشاملة .
 - نظام الانتاج بدون مخزون .
 - تحسين العمليات .

5/ اهداف نظام التحسين الذاتى (1):

- i. التحسين المستمر للأنشطة المضيئة للقيمة : الأنشطة المضيئة للقيمة هي الأنشطة التي تضيف خصائص او قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك ، وهذه الخصائص يقدرها المستهلك ويكون المستهلك مستعد على ان يدفع ثمن لها ، ولا يمكن الغاء هذه الأنشطة بدون ان يؤدي ذلك الى تقليل كمية او جودة يحتاجها المستهلك او المنشأة .
- ii. التقليل المستمر للأنشطة الغير مضيئة للقيمة : والأنشطة الغير مضيئة للقيمة هي الأنشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك ، ولايعنى ذلك انها أنشطة غير ضرورية . فمثلا التدريب يعتبر نشاط غير مضيئ للقيمة وذلك لايعدى انه غير ضروري.

ثالثا: الاساليب الحديثة لادارة للتكاليف:

سنتناول بعض الاساليب الحديثة لادارة التكلفة

1/ التكلفة المستهدفة :

تعرف بانها مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ذي الجودة العالية، والذي يلبي احتياجات العملاء عن طريق فحص جميع الأفكار التي يمكن من خلالها تخفيض تلك التكاليف في مرحلتي التخطيط والتطوير

تهدف التكلفة المستهدفة الى الاتي (2):

- i. حصر التصميم وعمليات الانتاج فى حدود تكلفة محددة مسبقا بناء على معطيات السوق. وإتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي افضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة ، ليس وفقا للتكلفة .
- ii. يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدءا من مرحلة التصميم ، وبالتالي ينقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث اي تصميم وانتاج المنتج .
- iii. العمل على خفض التكلفة فى مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج باعتبارها ممثلة لاعلى تكلفة فى دورة حياة المنتج . وكذلك العمل على تحقيق دعم القدرة التنافسية للمنظمة كأحد من اهم الاهداف الاستراتيجية .

(1) عبد الحى عبد الحى مرعى واخرون ، مرجع سابق ، ص ص 279 ، 282

(2) ميساء محمود محمد راجحان ، مرجع سابق ، ص 32

- iv. يساعد فى تفسير العلاقة بين تكلفة الانتاج وتكلفة المنافسين . وايضا المساعدة فى خلق مستقبل تنافسي للمنظمة نظرا لتركيزه على الادارة الموجهة بالسوق والعملاء .
- v. تحليل وتقييم ورقابة التكاليف فى كافة مراحلها بدءا بتخطيط المنتج وانتهاء بالتخلص منه . المساعدة فى تحقيق الربح المخطط للمنظمة وايضا فى تحقيق الابعاد التنافسية للمنتج .
- vi. يدعم روح الفريق فى تحقيق النتائج المرجوة وذلك من خلال ايجاد نوعا من التعاون بين اعضاء سلسلة القيمة المتكاملة فى تحقيق التحسين والتطوير والابتكار والابداع المستمر. وايضا يعمل على اشباع رغبات واحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة وتقديم المنتجات الجديدة فى توقيت ملائم⁽¹⁾ .
- vii. تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.
- viii. تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغط الداخلية والخارجية.
- ix. إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر وذلك لأنه عند إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة⁽²⁾ .
- عناصر ومقومات وركان التكلفة المستهدفة⁽¹⁾:**

1. تصميم وتخطيط المنتج : وهذا يعتبر اهم ركن فى مدخل التكلفة المستهدفة ، كما يعتبر تنفيذ هذا الركن بكفاءة عالية هو المدخل الضرورى لاتمام عمليات التصنيع والتسويق والبيع بشكل متتابع فى ضوء الهندسة المتزامنة . ويترتب عليه ضرورة تحديد المتغيرات الفرعية التالية :

- i. التكلفة المقدرة للتصميم الاولى :والتي يتم التعرف عليها من خلال اجراء المقايسة الفنية والمالية الاولية لخصائص ومواصفات المنتج محل التطوير او الجديد .
- ii. هامش الربح المستهدف : والذى يتحدد فى ضوء حجم الاموال المستثمرة وعناصر الهيكل التمويلي ومعدلات الفائدة على القروض بالدولة ومعدلات العائد على القروض البديلة للاستثمار واسعار المنتجات الوسيطة والنهائية .

(1) ا.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدى والحديث) ، (عمان : المكتبة الوطنية ، الطبعة الاولى ، 2011م) ص 335

(2) ميساء محمود محمد راجحان ، مرجع سابق ، ص 40

(3) ا.د.محمد عبد الفتاح العشماوي ، مرجع سابق ، ص ص ، 335 - 346

iii. اسعار البيع المستهدفة: والتي يقبلها العملاء فى اطار اسعار المنافسين بالسوق والتي تتحدد من خلال الحصة التسويقية .

iv. التكلفة المسموح بها: التي تتوقعها ادارة المنظمة لانتاج المنتج بمواصفات يقبلها العملاء من ناحية وتحقق عائد مقبول من ناحية اخرى .

v. التكلفة المستهدفة : التي يجب الاتريد عن التكلفة المقدرة والاتقل عن التكلفة المسموح بها .

vi. التكاليف المعيارية للمنتج: والتي تحدد فى اطار واقع ظروف العمليات والانشطة ومدخلات الانتاج ونماذج تصميم المنتجات بالمنظمة .

2. التركيز على المستهلك :ان تحليل التكاليف يجب ان يكون فى اطار متطلبات ورغبات المستهلك تجاه عناصر جودة وسعر وتوقيت انتاج وتقديم هذا من ناحية ، ومن ناحية اخرى يجب ان تتم دراسة العناصر الثلاثة هذه فى ضوء سعر البيع التنافسي الذى يقبله هذا المستهلك الذى يحقق اشباعه ورغباته واحتياجاته مع بذل المجهود فى تخفيض هذا السعر عن اسعار المنافسين بالسوق اعتمادا على اعادة النظر بمجهود مستمرة فى مواصفات ومكونات واجزاء المنتج وطرق تشغيله وتدقق عناصر تكلفته باستخدام هندسة القيمة والتكلفة .

3. تعاون اعضاء سلسلة القيمة الكاملة :لتحقيق التكلفة الجارية فى حدود التكلفة المستهدفة يجب تنمية وتدعيم مبدأ المشاركة بين اعضاء سلسلة القيمة الكاملة والمتمثلة لاعضاء ما قبل واثناء وبعد الانتاج والتي تضم ادارات المنظمة المختلفة وممثلي العملاء والموردين والقائمين بالصيانة من خارج المنظمة.

4. تحليل المنافسين :ويعتبر تحليل المنافسين من اهم عناصر مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنظمة من خلال التميز السعري والريادة فى التكلفة كنتاج للاستراتيجية التنافسية بالمنظمة ، ويعتمد تحليل المنافسين على ضرورة التعريف بالمزايا النسبية التي يقدمها المنافسين للمستهلك من خلال فك اجزاء منتجاتهم كمدخل لتحديد المكونات المفترض شرائها ولتحديد أنشطة ومراحل التصنيع فى اطار أنشطة ومراحل التصنيع لدى هؤلاء المنافسين .

5/ توافر الادوات الاخرى المساعدة :من العناصر الاخرى المكمله لمدخل التكلفة المستهدفة والتي تتضمن رفع كفاءة وفعالية مايلي:

i. هندسة القيمة : التي تنصب على تحليل وقياس وظائف المنتج فى اطار القيمة التي يقبلها العملاء مقابل الحصول على هذه الوظائف

- ii. جداول التكلفة : التي تمثل احد المصادر الهامة لتحليل التكلفة المستهدفة وذلك لما يحتويه من مسببات حدوث التكلفة واثارها على عناصر التكلفة وطرق الانتاج تكون قادرة على الوصول بالتكلفة الجارية الى مستوى التكلفة المستهدفة .
- iii. خرائط تحليل الوظائف : والتي يجب ان تكون منطقية على مستوى وظائف المنتج التي تحقق نجاحه بالسوق من وجهة نظر المستهلك وبالتكلفة المستهدفة .
- iv. مصفوفة انتشار وظيفة الجودة : التي تساعد في الاتصال بالعملاء وتحديد مدى اتفاق رغباتهم بمستويات الجودة الحالية بالمنظمة وهي بذلك تربط بين التصميم وبين رغبات المستهلكين كما تربط بين مزايا المنافسين ومتطلبات المستهلكين.
- v. الهندسة المتزامنة : التي تعمل على تنفيذ زمن تصميم المنتج وزمن تصنيعه بشكل متوازي يتضمن انتهاء التصميم والتصنيع في اوقات مخططة ومستهدفة .
- vi. سلسلة القيمة : والتي تبدأ بالموارد ثم المنظمة ثم الموزع ثم العميل ثم المسؤولين عن اعادة الانتاج بغرض تلبية رغبات المستهلك من ناحية وتحقيق ميزة التنافسية للمنظمة من ناحية اخرى.

2/ نظام الانتاج الفوري :

يعريف بانه: هو ان يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الانتاج ، وان يتم ضبط توقيت الانتهاء من الانتاج على وقت تسليم او شحن الانتاج التام الى العملاء⁽¹⁾. كما يعرف بانه : (هو نظام للإنتاج بالكميات المطلوبة وفي الوقت المحدد لمواجهة طلب مستقر، يبنى على نظام دقيق للتحكم في المخزون ونظام معلومات فعال، وتنسيق تام بين العمليات الإنتاجية من جهة وبين الموردين من جهة أخرى بحيث تصل المستلزمات بالكميات والمواصفات والوقت المناسب وفي ظل بيئة عمل مستقرة)⁽²⁾.

يري الباحث ان نظام الانتاج الفوري يمثل طريقة للانتاج تقوم على تخفيض المخزون وزمن الانتظار باعتبارها أنشطة غير مضافة للقيمة .

(1) د. خليل عواد ابو حشيش ، محاسبة التكاليف - نخطيط ورقابة ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2012م) ص 622

(2) عتيقة بن طاعة ، اثر تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة ، (دمشق : جامعه دمشق ، كلية الدراسات العليا 2009م) ، ص 18

المسمات الرئيسية التي يقوم عليها نظام الانتاج الفورى :

- i. التركيز على التبسيط والاهتمام بالانشطة التي تضيف قيمة .
 - ii. الالتزام بمستوى عالي من الجودة فى اداء الاعمال بداية من اول خطوة حيث لا يوجد وقت مسموح به لاصلاح الوحدات المعيبة .
 - iii. الالتزام بالتحسين المستمر فى كل الانشطة لتحقيق مستوى اعلى من الكفاءة .
 - iv. استبعاد كل الانشطة التي لاتضيف قيمة .
 - v. لا يختصر نظام فى الوقت المحدد فقط على وظيفة الانتاج بل يمكن استخدامه فى مناطق وظيفية اخرى مثل الشراء والتوزيع والبيع بالتجزئة والمناطق الادارية .
- الملاح الرئيسية لنظام الانتاج فى الوقت المحدد(1):

- i. يتم تنظيم الانتاج فى خلايا تصنيعية تحتوى على الآلات المختلفة المستخدمة فى تصنيع الانتاج .
 - ii. يتم تدريب العاملين ليصيرو ذو مهارة عالية وذلك حتى يصيرو قادرين على اداء العديد من العمليات الهامة .
 - iii. يتم تطبيق اسلوب ومفاهيم ادارة الجودة الشاملة لمنع العيوب خلال كل عمليات التصنيع.
 - iv. التاكيد من تخفيض كل من الاتى :
 - v. وقت الاعداد: وهو الوقت المطلوب لجعل الآلات والادوات والمواد جاهزة للبدء فى العملية الانتاجية .
 - vi. وقت الانتظار: هو الوقت المنقضى بين بدء تشغيل الامر والانتهاى من تنفيذه .
 - vii. يتم اختيار الموردين بعناية وهم اولئك الموردين الذين يمكن الاعتماد عليهم ولديهم القدرة على التوريد فى الوقت والجودة وبالكمية المحددة.
- ### 3/ نظام التكاليف على اساس الانشطة :

يعرف بانه: هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو تكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها الأنشطة(2). كما عرف بانه نظام يسعى الى تحقيق مستوى متميز من الدقة فى حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الانشطة داخل المنشأة ، وتجميع وتشغيل

(1)د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك ود. عطية عبد الحى مرعي ، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الانتاج والخدمات (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة 2001م) ص ص ، 373 ، 375

(2)خالد محمد احمد عبد الله ود. فتح الرحمن الحسن منصور ، التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كادوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، 16يناير 2015م ، ص 223

وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة⁽¹⁾. كذلك يعرف بأنه : (نظام يقوم على فلسفة ان الأنشطة تستهلك المواد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات . وان المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة الى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة)⁽¹⁾.

مقومات العمل بمدخل التكلفة على اساس النشاط (2):

i. الأنشطة: الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة ، انها تمثل مجموعة من العمليات او الاجراءات او الافعال في دورة الانتاج التي تقوم باستهلاك الموارد او عناصر التكاليف بغرض انتاج المخرجات النهائية المتمثلة في وحدات التكلفة او وحدات الانتاج.

ويتم تبويب هيكل النشطة في المنظمة من ثلاثة ابعاد كمايلي:

البعد الاول: تصنيف الأنشطة بحسب مدى اضافتها لقيمة الانتاج. وفي هذا التصنيف يتم

تبويب الأنشطة الى نوعين أنشطة تضيف قيمة ، وأنشطة لاتضيف قيمة

البعد الثاني : تصنيف الأنشطة حسب تعزيزها لاستمرار المنظمة . وفي هذا يتم تبويب

الأنشطة الى نوعين أنشطة تعمل على تعظيم قيمة المنتج بالنسبة للعملاء اعتمادا على

جودة وكفاءة اداء عملياتها المختلفة ، وأنشطة تساعد المنظمة في الاستمرار في اداء

وظائفها الادارية وتضم بذلك أنشطة معاونة لتقديم الخدمات الضرورية واخرى معززة

للحفاظ على جودة المنظمة .

البعد الثالث : تصنيف الأنشطة بحسب التسلسل الهرمي للإدارة . ويتم تبويبها الى

الآتى:

أ- مستوى وحدات الانتاج ، وفيه يتم ربط عناصر التكاليف المباشرة بوحددة النشاط سواء

تمثلت في تكلفة مواد اوكلفة الاجور المباشرة نظرا للارتباط الوثيق بين تلك العناصر

والوحدة ، فتزيد بزيادة عدد الوحدات.

ب- مستوى دفعات الانتاج ، يعزى السبب لوجود هذا المستوى لوجود بعض عناصر التكاليف

التي ترتبط بدفعات الانتاج اكثر من ارتباطها بوحدات المنتج مثل تكاليف تجهيز الآلات

لتلائم المتطلبات الفنية لدفعة منتج معين ، وترتبط تلك التكاليف بدفعة المنتج بغض النظر

عن عدد الوحدات التي سيتم انتاجها .

(1) د. هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية 200م) ص ، 21
(2) د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) ، (عمان : المكتبة الوطنية ، الطبعة الاولى ، 2011م) ص ص 298 ، 305

ج- مستوى خطوط الانتاج ، قد تنفذ دفعة او اكثر من خط انتاجى ويتطلب الامر اعادة تصميم لبعض مكونات المنتج ، وهو مايدعو الى تحميل الخط الانتاجى الذى تم تعديل التصميم لمنتجه بتكاليف اعادة التصميم دون سواه .

د- الانشطة العامة : هى الانشطة التى تقدم خدمات تتصف بالعمومية مثل النشاط الاداري والمالي حيث يتم تحميل كل نشاط بالتكاليف التى تسبب فى احدثها وتقسم تكاليفه على الانشطة المستفيدة حسب درجة استفادة كل نشاط .

ii. محركات او مسببات التكلفة:تعرف محركات او مسببات التكلفة على انها الحدث او النشاط الذى يستهلك الموارد وينتج عنه تكلفة.

يعد تحديد محركات التكلفة بشكل دقيق من مقومات نجاح نظام التكاليف على اساس النشاط فى تحقيق اهدافه . حيث انه بالفهم الجيد لهذه المسببات يمكن اتخاذ قرارات التكلفة بانها الاساليب او الاجراءات او الاحداث او العمليات التى ادت بشكل مباشر الى خلق وايجاد وتكوين التكلفة . وبذلك فان محركات التكلفة تستخدم كبديل لمصطلح مقياس النشاط . وعند اختيار وتحديد محركات التكلفة فهناك بعض العوامل والاعتبارات التى يجب اخذها فى عين الاعتبار ومن اهمها :

أ- ان يكون عدد محركات التكلفة مناسباً ، وان هنالك فهم جيد لها لاحداث ارتباط بينهما وبين الانشطة المؤداة .

ب- عدم زيادة تكلفة قياس محرك التكلفة عن الضرورى ، وان تتلاءم مع عملية قياس الاداء .

ج- ان يراعى تكلفة وتحديد واختيار المحركات فى ضوء درجة الدقة المطلوبة ، وبحيث تحقق الجدوى الاقتصادية منها .

د- اختيار المحركات التى تنطوى على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الاسس المتبعة فى عملية التخفيض .

هـ- مراعاة الآثار الناتجة عن عملية اختيار المحركات ، وذلك لتلافى مقاومة العاملين لها اذا ما احسوا ان تقييم ادارة المنشأة لادائهم سوف يتم بطريقة ما على اساس محرك التكلفة المختار.

iii. مجوعات او اوعية التكلفة:

هى التى تتمثل فى مراكز لتجميع التكاليف الخاصة بنشاط او اكثر سواء كان رئيسى او فرعى لتحميلها على المنتجات النهائية للمنشأة ، باستخدام محركات تكلفة مناسبة ، وهى احد المقومات الاساسية لنظام التكاليف على اساس النشاط للوصول الى بيانات تكلفة دقيقة يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات الادارية، تعرف مجوعات التكلفة على انها ذلك المستوى من التفصيل الذى يتم عنده تجميع التكاليف الخاصة بالانشطة ثم توزيعها على المنتجات النهائية .

ويتميز هذا المدخل بزيادة عدد مجوعات التكلفة المرتبطة بزيادة عدد الانشطة المسببة للتكاليف.

وهناك شرطان اساسيان يجب توافرها عند تجميع تكلفة الانشطة فى مجوعات التكلفة الاول ان يتضمن مجمع التكلفة تكاليف خاصة بانشطة متجانسة فى اعمالها ، وهذا يؤدي الى تخفيض عدد مسببات التكلفة المستخدمة وخفض درجة التعقيد فى تطبيق النظام وخفض تكاليف تطبيقه ، والثانى ان يكون هنالك اتساق وتناسب للتكاليف فى كل مجمع تكلفة وتعنى ان جميع التكاليف المكونة لتكلفة الوعاء يجب ان تتغير بنفس المقدار وفى نفس الاتجاه مع التغير فى مستوى النشاط ، وتظهر اهمية هذا الشرط فى انه من المقومات اللازمة لنجاح النظام⁽¹⁾.

يرى الباحث ان من اهم اهداف اسلوب التكلفة المستهدفة العمل على خفض التكلفة فى مرحلتى تخطيط وتصميم المنتج باعتبارها ممثلة لاعلى تكلفة فى دورة حياة المنتج كما ان محاسبة المسؤولية تهدف الى تخفيض تكاليف الانتاج فى جميع مراحل دورة حياة المنتج. وايضا يعمل نظام الانتاج الفورى على تخفيض التكاليف من خلال تخفيض تكلفة المخزون اي انه يمثل طريقة للانتاج تقوم على تخفيض المخزون وزمن الانتظار باعتبارها انشطة غير مضافة للقيمة. يقوم نظام التكاليف على اساس الانشطة على توزيع التكاليف على الانشطة ومن ثم على المنتجات التى تستهلك تلك الانشطة ومن ثم تحديد تكلفة كل منتج على حده مما يسهل عملية توزيع التكاليف على المنتجات بصورة عادلة ، كما يعمل على ضبط تكلفة المنتجات ومن ثم تخفيضها. يرى الباحث ان اسلوب التكلفة المستهدفة والانتاج الفورى ونظام التكاليف على اساس الانشطة وان اسلوب محاسبة المسؤولية تعمل على تخفيض تكاليف الانتاج ولكن باساليب تختلف من نظام لآخر.

(1)د. محمد عبد الفتاح العشموي، مرجع سابق، ص 305

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يشتمل علي المبحثين الاتيين:

المبحث الاول: نبذة عن شركة النيل للبترول المحدودة

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الاول

نبذة عن شركة النيل للبترول المحدودة

أولاً: النشأة :

تأسست شركة النيل للبترول المحدودة عام 1954م وفق قانون الشركات السوداني لعام 1925م كشركة خاصة برقم سجل تجارى (969) وتحت اسم شركة النيل لتوليد وتجارة الزيوت المحدودة (نيوتك).

كانت الشركة تعمل تحت علامة (كالتكس) حتى منتصف الستينات حيث آلت للشركة الشركة الفرنسية للبترول (توتال). وفى عام 1978م اشترت حكومة السودان 75% من اسهمها وكانت بمثابة انطلاقتها لآفاق أرحب. وفى عام 1993م حازت حكومة السودان على باقى أسهم الشركة لتصبح الشركة مملوكة 100% لحكومة السودان فى مسماها الجديد (النيل للبترول المحدودة) . وهى شركة النفط الرائدة فى شرق افريقيا وواحدة من اكبر عشرة شركات النفط الوطنية التى تقوم بتوزيع وتسويق المنتجات البترولية بأنواعها المختلفة حيث تتولى تلك الخدمة لكافة القطاعات الاستهلاكية عبر منظومة متكاملة فى مجالات التخزين والمناولة من المستودعات الرئيسية بالجبلى والشجرة وبورسودان ذات السعات الكبيرة للطاقة التى تمكنها من الوفاء بخدمات الاستلام والبيع المباشر .

يعتبر مستودع الجبلى اول مستودع تزامن تشييده مع انشاء مصفاة الخرطوم مما كان له الدور الأكبر فى تأمين امداد جميع انحاء السودان بمنتجاة المصفاة فضلا عن قيام المستودع بجميع عمليات المنازلة لشركات التوزيع الأخرى فى الفترة التى اعقبت تشغيل المصفاة وحتى تشييد تلك الشركات لمستودعاتها. ونسبة لما تمتلكه الشركة من خبرات فى مختلف مجالات العمليات نالت بها ثقة المتعاملين مع هذا القطاع فقد كان مستودع الجبلى قبلة لتدريب اعداد كبيرة اجراءات

السلامة والصحة والبيئة والتي تعتبر جزءا أساسيا في جميع الاعمال التي تقوم بها الشركة. كما قامت شركة النيل للبتروك بتطوير اول نموذج للادارة المتكاملة للوقود بالسودان في شراكة مع شركة سكر كنانة ومشروعاتها الزراعية اضافة إلى شركة سكر النيل الأبيض . ويهدف هذا النموذج إلى خفض تكلفة الطاقة للشركاء.

ثانياً: الأهداف:

تهدف شركة النيل للبتروك المحدودة الى الاتى:

- 1- القيام بأعمال إنتاج وتكرير وتخزين وعرض واستيراد وتوزيع البترول والمنتجات البترولية في جميع أفرعها بالإضافة إلى تطوير أي نشاط مرتبط بالطاقة.
- 2- شراء واقتناء أي أملاك في السودان وخاصة أراضي - آبار بترول - مصافي - مناجم - وحقوق التعدين ومصادر بناء - آلات زراعة - مخازن - اختراعات - تراخيص - امتيازات - حقوق الخطوط (أنابيب) - إنارة - مياة واي حقوق امتيازات تعتبر أو مرتبطة بأغراض الشركة أو أي غرض لإعادة البيع والريح .
- 3- شراء أي ضمانات او حقوق في اي شركة أو اعمال يستخدم في إنتاج البترول والمنتجات المشابهة أو المرتبطة بهذه الصناعة ، واقتناء أي فوائد في اي شركة أو أعمال لها نفس الهدف أو يساهم أو يسهل في تحقيق ذلك الهدف.
- 4- تنقيب واكتشاف وتطوير وصيانة وتنفيذ جميع أو أي أملاك مملوكة للشركة بأي تصرف مرغوب.
5. إقامة مصافي ومطاحن وورش والآت ومعامل ودكاكين ومساكن العمال.
6. الحصول علي أي قرار برلماني أو مشروع مختص يمكن الشركة من تحقيق أهدافها أو تعديل أغراضها لغرض مناسب أو معارضة أي إجراءات أو أوضاع يضر بأرباح الشركة.

ثالثاً : الرؤية:

التزامنا على مكانتنا القيادية في إنتاج الطاقة البترولية محليا وعالميا وكذلك التزامنا بالدعم المباشرة وغير المباشرة في معظم القضايا الاجتماعية الهامة..، وذلك من خلال الاستثمار في الابتكار وتوفير الفرص التعليمية والتدريبية، ودعم التقدم العلمي والاقتصادي، وزيادة الوعي البيئي، وخلق شراكات ذكية لتحقيق الاستدامة في مجال الطاقة.

رابعاً : الرسالة :

الداخلية والخارجية: التجديد والتميز والإرتقاء بنوعية الخدمات المباشرة وغير المباشرة المثلى التي نقدمها للمجتمع في إطار جهود شركة النيل للبترول المحدودة ودورها الريادي في ترسيخ ثقافة المسؤولية الاجتماعية لدى منتسبيها ، تلتزم الشركة في مجالات عملها ذات الصلة بكل النظم والمواصفات الممكنة عمليا في مجالات الصحة والسلامة والبيئة وأن لا تتسبب في الاذى للناس أو الممتلكات أو البيئة، تطبق شركة النيل للبترول اعلى المواصفات وتستخدم احداث التقنيات لتقدم لعملائها وزبائننا خدمات من المستوى الأول ومنتجات تلبى متطلباتهم، تشجع شركة النيل للبترول البحث العلمي وتتبني الطاقات المتجدده ذات الجدوى وتطبيقها في كل موقع تعمل به الشركة فانها ملتزمة نحو تنميه المجتمعات المحلية وتقديم الدعم الممكن لبرامج وانشطه تنميه المجتمعات حسب الظروف المالية والتجارية للشركة.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تمهيد:

يشتمل هذا الجزء على الإجراءات التي اتبعت في الدراسة من تحديد مجتمع الدراسة الميدانية ، واختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها. مع بيان الأداة المستخدمة لجمع البيانات وكيفية التوصل إليها، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها للدراسة. كما يتم توضيح المقاييس والأساليب الإحصائية التي استخدمت لدراسة وتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة ؛ وذلك على النحو التالي:

أولاً: إجراءات الدراسة:

1/ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون المجتمع الأساسي للدراسة مجموعة شركة النيل للبتروول المحدودة وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة عشوائية بسيطة للحصول على بيانات الدراسة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتماماً مقدراً وسط مجتمع البحث ، وتم توزيع عدد (59) استبيان على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (59) استبيان سليمة تم تحليل بياناتها وذلك كما يتضح من الجدول رقم(1/2/3).

جدول رقم (1 /2/3)

الاستبيانات الموزعة والمعادة

النسبة %	العدد	البيان
100%	59	استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة
0%	0	استبيانات غير صالحة للتحليل
100%	59	إجمالي الاستبيانات الموزعة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (1/2/3) أن معدل الاستجابة بلغ 100% من الاستبيانات.

2/ تصميم أداة الدراسة

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة قام الباحث بتصميم استمارة استبيان لدراسة محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية والاستبيان هو من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية ويتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة. تم تصميم الاستبيان من قسمين القسم الاول اشتمل على البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة وهي: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني شمل فرضيات الدراسة والعبارات الخاصة بكل فرضية

اعتمد الباحث في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي . حيث تم إعطاء كل درجة من درجات مقياس ليكرت الخماسي وزن ترجيحي كالآتي: أوافق بشدة (5) ، أوافق (4) ، محايد (3) ، لا أوافق (2) ، لا أوافق بشدة (1) .

$$\text{الوسط الفرضي} = \text{مجموع الأوزان} \div \text{عدد الأوزان} = \frac{15}{5} = 3$$

- الوسط الفعلي = مجموع إجابات المبحوثين عن عبارة الفرضية على عدد المبحوثين .

فإن زادت قيمة الوسط الفعلي عن قيمة الوسط الفرضي دلّ ذلك على الاتجاه الإيجابي لإجابات المبحوثين والعكس .

3/ أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

قام الباحث بترميز أسئلة الاستبيان ومن ثمّ تفريغ البيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package "for Social Sciences" ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة

لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لعبارات الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha). وتم استخدامه للتحقق من صدق الأداء

2- أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة ؛ للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة % لكل متغير على حدا ، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي.

كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس اتجاه آراء المبحوثين.

3- تم استخدام اختبار مربع كاي (χ^2) لمعرفة الفروق بين إجابات المبحوثين وتم حسابه وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\chi^2 = \sum \{ O_i - E_i \}^2 / E_i$$

حيث χ^2 = كاي تربيع
 \sum مجموع

O_i = التكرارات المشاهدة

E_i = التكرارات المتوقع

4/ اختبار ثبات وصدق اداة الدراسة:

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه في نفس الظروف)⁽¹⁾. ويستخدم لقياس الثبات "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح ، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح . أي أن زيادة معامل الفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة ، والصدق هو الجزر التريبي لمعامل الثبات، يوضح الجدول رقم (2/2/3) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

جدول رقم (2/2/3)

معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات	الفرضية
6	0.80	0.64	الفرضية الأولى
6	0.50	0.25	الفرضية الثانية
6	0.71	0.51	الفرضية الثالثة
18	0.87	0.76	الثبات والصدق الكلي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

يتضح للباحث من الجدول رقم(2/2/3) أن قيمة معامل الثبات الكلية للاستبيان هي 76% وهي دراجة عالية و قيمة معامل الصدق هي 87% وهي أيضاً درجة عالية من الصدق، أي أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق ، تراوحت قيم الثبات لفرضيات الدراسة بين (0.25 - 0.64) و قيم الصدق تتراوح بين (0.50 - 0.80) وهي قيم عالية أي أن عبارات فرضيات الدراسة أيضاً تتمتع بثبات وصدق عالي .

¹- د. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، ص 560.

ثانياً: تحليل البيانات الشخصية :

1/ العمر

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

جدول رقم (3/2/3)

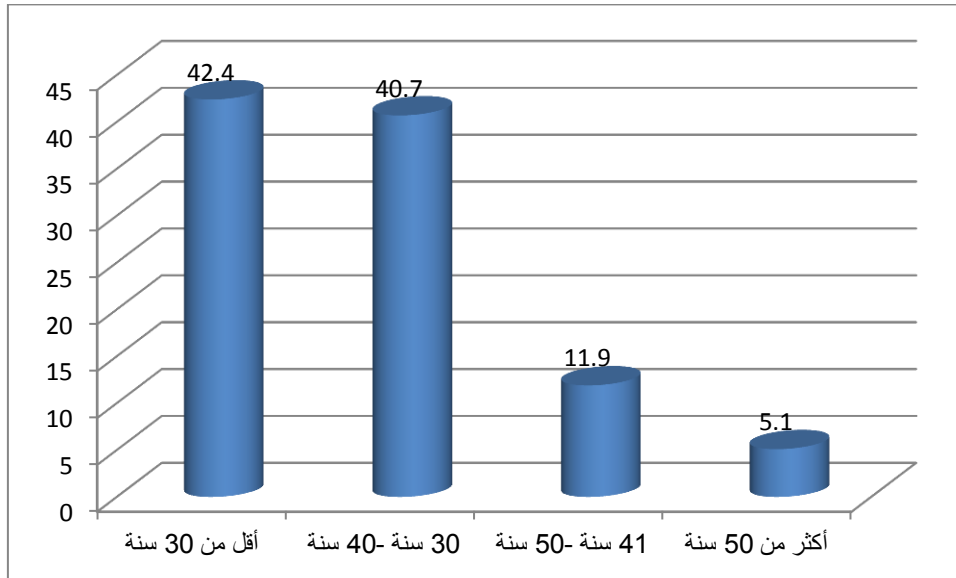
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النسبة %	العدد	العبرة
42.4	25	أقل من 30 سنة
40.7	24	30 سنة - 40 سنة
11.9	7	41 سنة - 50 سنة
5.1	3	أكثر من 50 سنة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (1/2/3): يوضح العمر

التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن 42.4% من أفراد عينة الدراسة من أعمارهم أقل من 30 سنة و 40.7% من 30 سنة - 40 سنة و 11.9% من 41 سنة و 5.1% من أكثر من 50 سنة.

2/المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى

جدول رقم (4/2/3)

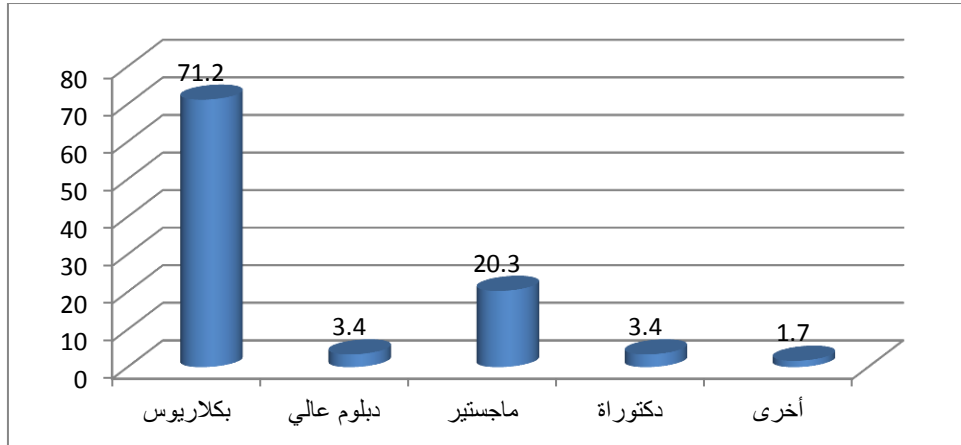
التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى

النسبة %	العدد	العبارة
71.2	42	بكلوريوس
3.4	2	دبلومعالى
20.3	12	ماجستير
3.4	2	دكتوراة
1.7	1	أخرى
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن 71.2% من أفراد عينة الدراسة المؤهل العلمى بكلوريوس و 3.4% دبلومعالى و 20.3% ماجستير و 3.4% دكتوراة و 1.7% أخرى.

3/التخصص العلمي

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لافراد عينة

الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

جدول رقم (5/2/3)

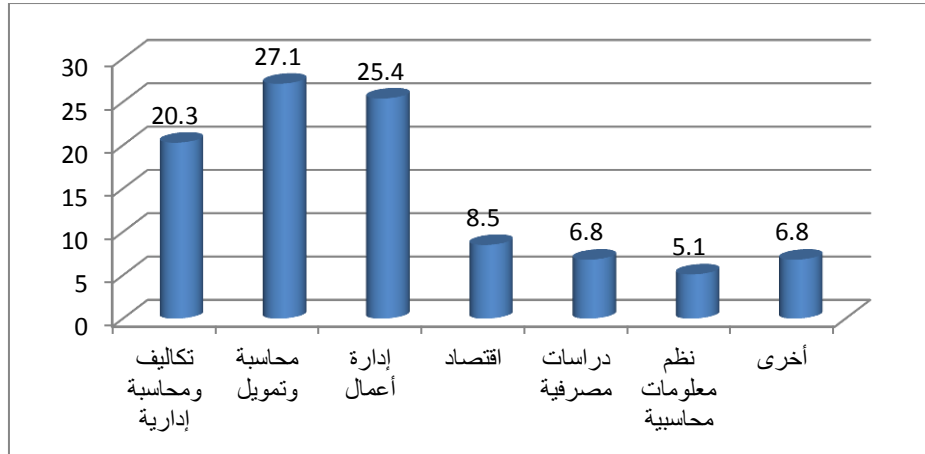
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة %	العدد	العبارة
20.3	12	تكاليفومحاسبةإدارية
27.1	16	محاسبةوتمويل
25.4	15	إدارةأعمال
8.5	5	اقتصاد
6.8	4	دراساتمصرفية
5.1	3	نظممعلوماتمحاسبية
6.8	4	أخرى
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن 20.3% من أفراد عينة الدراسة التخصص العلمي لهم تكاليفومحاسبةإدارية و27.1%محاسبةوتمويل و25.4% إدارةأعمال و8.5%اقتصاد و6.8% دراساتمصرفية و5.1% نظممعلوماتمحاسبية و2.0% و6%أخرى.

4/المسمى الوظيفي

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

جدول رقم (6/2/3)

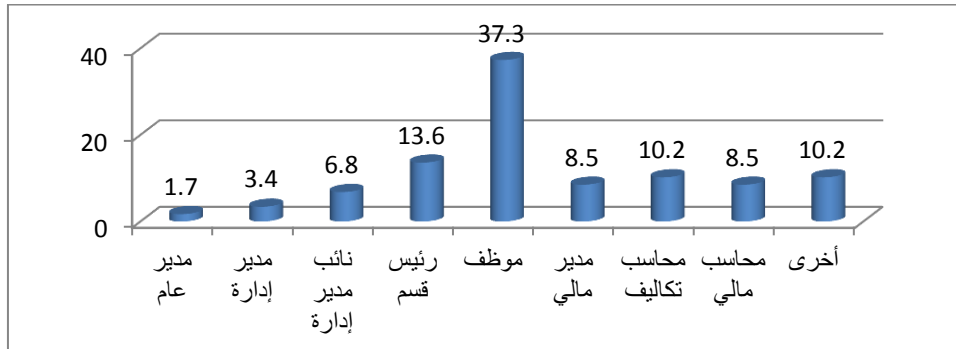
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة %	العدد	العبرة
1.7	1	مدير عام
3.4	2	مدير إدارة
6.8	4	نائب مدير إدارة
13.6	8	رئيس قسم
37.3	22	موظف
8.5	5	مدير مالي
10.2	6	محاسب تكاليف
8.5	5	محاسب مالي
10.2	6	أخرى
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (4/2/3)

التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن 1.7% من أفراد عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم مدير عام و 3.4% مدير إدارة و 6.8% نائب مدير إدارة و 13.6% رئيس قسم و 37.3% موظف و 8.5% مدير مالي و 10.2% محاسب تكاليف و 8.5% محاسب مالي و 10.2% أخرى.

5/ سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لافراد عينة

الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

جدول رقم (7/2/3)

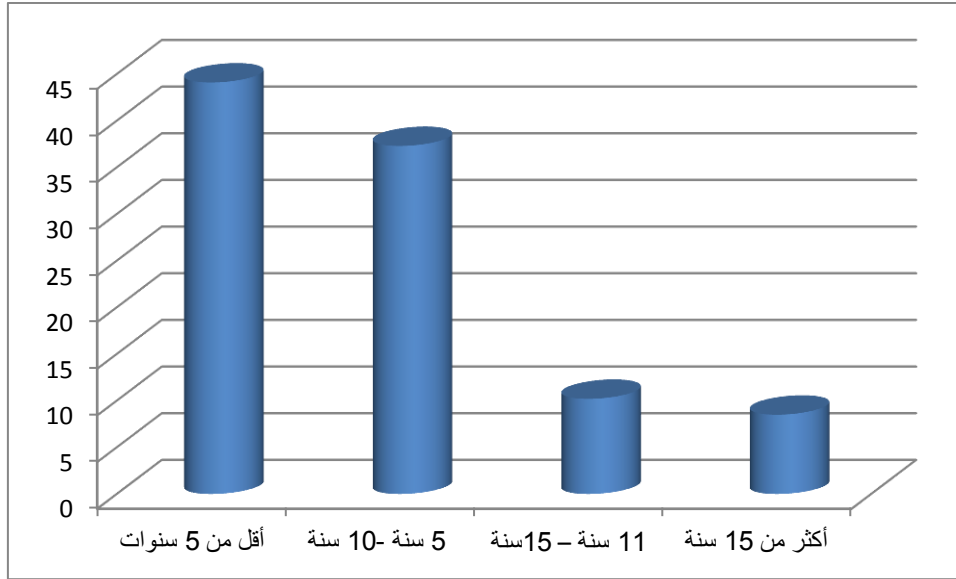
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	العبرة
44.1	26	أقل من 5 سنوات
37.3	22	5 سنة - 10 سنة
10.2	6	11 سنة - 15 سنة
8.5	5	أكثر من 15 سنة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن 44.1% من أفراد عينة

الدراسة سنوات الخبرة لهم أقل من 5 سنوات و 37.3% 5 سنة - 10 سنة و 10.2% 11 سنة -

15 سنة و 8.5% أكثر من 15 سنة.

ثالثاً: تحليل عبارات الفرضيات

1. تحليل عبارات الفرضية الاولى والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين

محاسبة المسؤولية وإدارة التكاليف الانتاجية

يوضح الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الاولى والتي تنص على محاسبة المسؤولية تساعد في قياس وتحليل تكاليف الإنتاج من خلال استخدام بيانات التكاليف المعيارية

الجدول رقم (8/2/3)

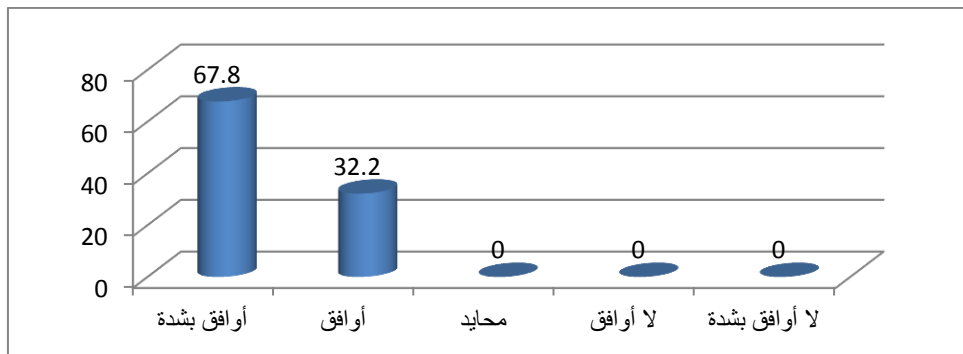
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
67.8	40	أوافق بشدة
32.2	19	أوافق
0.0	0	محايد
0.0	0	لاأوافق
0.0	0	لأأوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016

يتضح للباحث من الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن 67.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة محاسبة المسؤولية تساعد في قياس وتحليل تكاليف الإنتاج من خلال استخدام بيانات التكاليف المعيارية و 32.2% موافقين.

يوضح الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (7/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى والتي تنص على محاسبة المسؤولية تقلل من تكاليف الإنتاج التالف من خلال ضبط ورقابة العمليات تحت التشغيل

الجدول رقم (9/2/3)

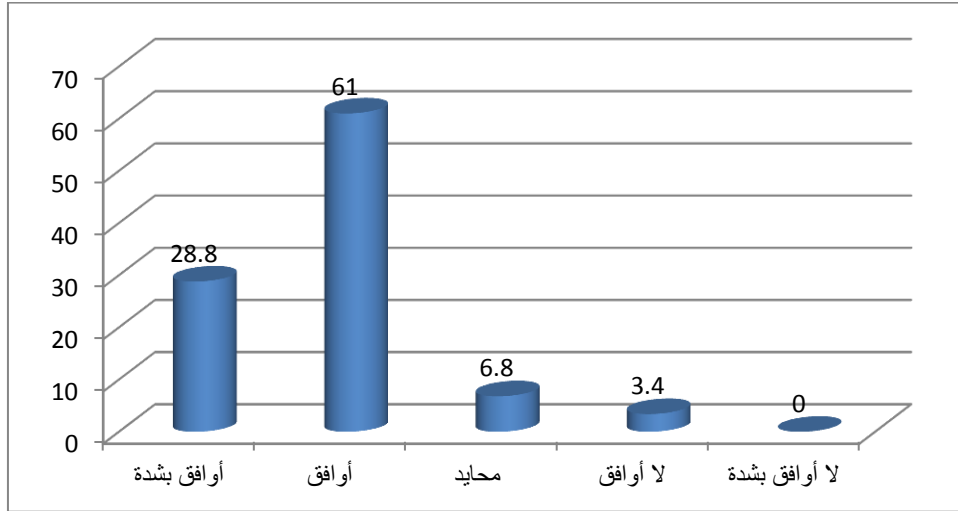
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
28.8	17	أوافق بشدة
61.0	36	أوافق
6.8	4	محايد
3.4	2	لاأوافق
0.0	0	لاأوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (7/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (7/2/3) أن 28.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي محاسبة المسؤولية تقلل من تكاليف الإنتاج التالف من خلال ضبط ورقابة العمليات تحت التشغيل و 61.0% موافقين و 6.8% محايدين و 3.4% لا يوافقون .

يوضح الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (8/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى والتي تنص على تسهم إدارة التكلفة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

الجدول رقم (10/2/3)

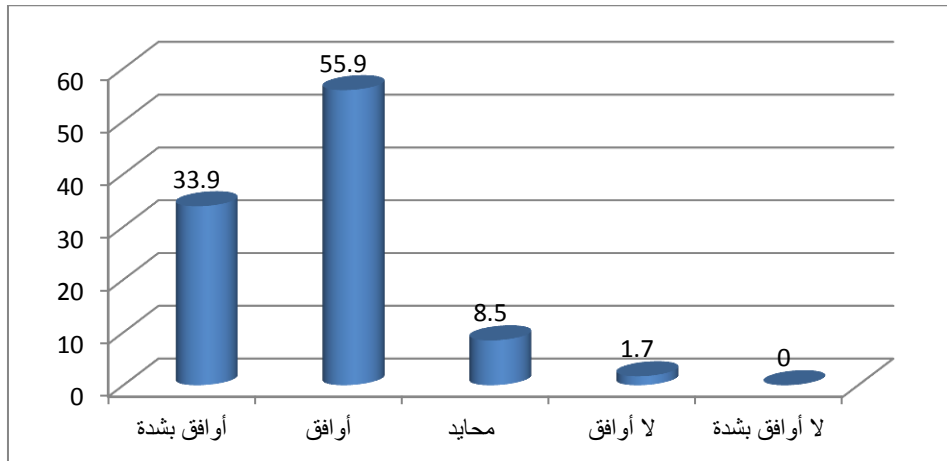
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
33.9	20	أوافق بشدة
55.9	33	أوافق
8.5	5	محايد
1.7	1	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (8/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أن 33.9% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على تسهم إدارة التكلفة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة و 55.9% موافقين و 8.5% محايدين و 1.7% لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (9/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى والتي تنص محاسبة المسؤولية تساعد في التحسين المستمر للعمليات الإنتاجية من خلال تطوير الأنشطة التي تضيف قيمة.

الجدول رقم (11/2/3)

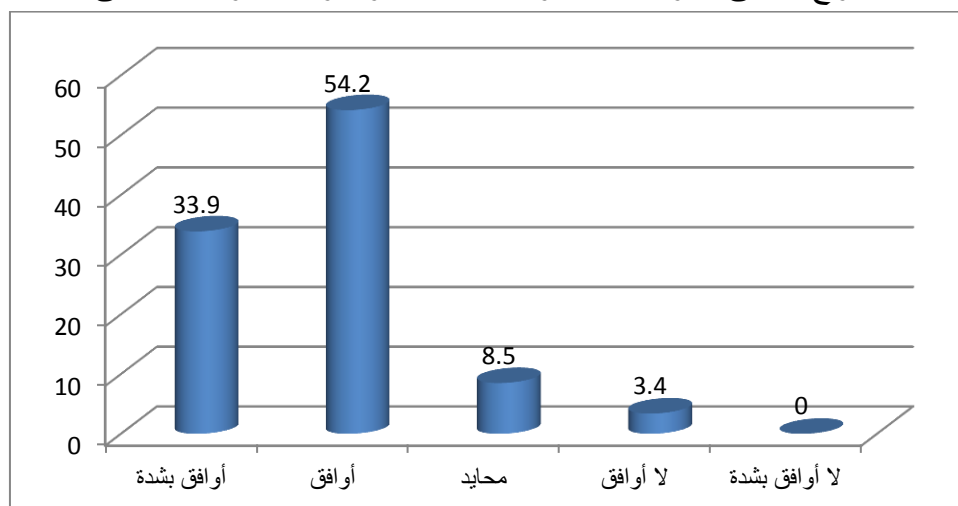
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
33.9	20	أوافق بشدة
54.2	32	أوافق
8.5	5	محايد
3.4	2	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (9/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (9/2/3) أن 33.9% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي محاسبة المسؤولية تساعد في التحسين المستمر للعمليات الإنتاجية من خلال تطوير الأنشطة التي تضيف قيمة و 54.2% موافقين و 8.5 محايدين و 3.4 لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (10/2/3) التوزيع التكراري والتوزيع البياني لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى والتي تنص علمحاسبة المسؤولية تساعد في تحديد تكلفة وحدات النشاط من خلال تحليل عناصر التكلفة الإنتاجية .

الجدول رقم (12/2/3)

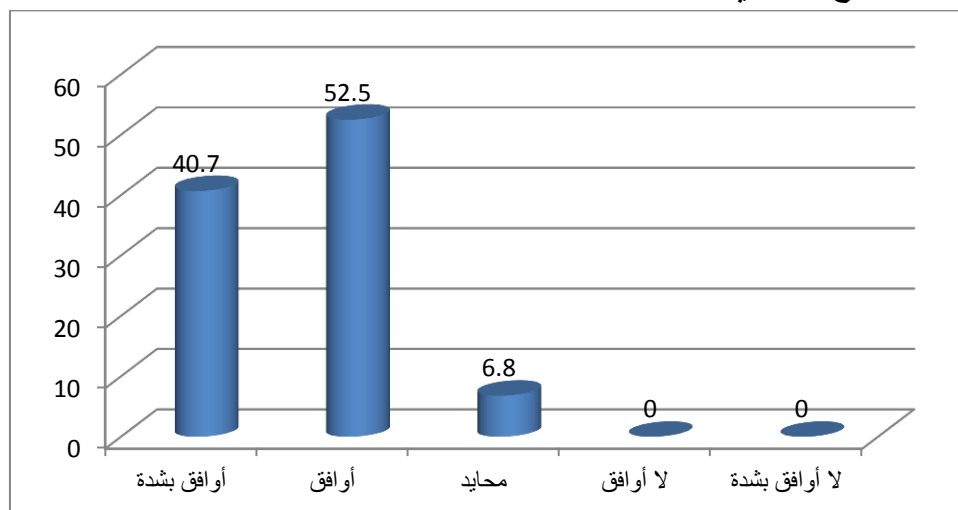
التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
40.7	24	أوافق بشدة
52.5	31	أوافق
6.8	4	محايد
0.0	0	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	50	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

شكل رقم (10/2/3)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (12/2/3) أن 40.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد تكلفة وحدات النشاط من خلال تحليل عناصر التكلفة الإنتاجية و 52.5% موافقين و 6.8% محايدين.

يوضح الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (11/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الاولى والتي تنص علمحاسبة المسؤولية تساعد إدارة التكلفة بالمنشأة في إصدار تقارير توفر تغذية مرتدة دورية ودقيقة لبرامج رقابة التكاليف التشغيلية.

الجدول رقم (13/2/3)

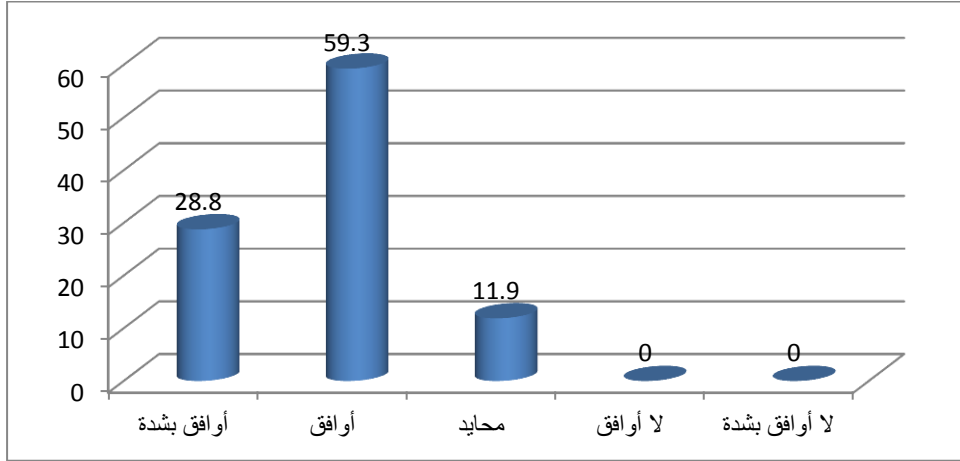
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الاولى

النسبة %	العدد	العبارة
28.8	17	أوافق بشدة
59.3	35	أوافق
11.9	7	محايد
0.0	0	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (11/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الاولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (11/2/3) أن 28.8% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي محاسبة المسؤولية تساعد إدارة التكلفة بالمنشأة في إصدار تقارير توفر تغذية مرتدة دورية ودقيقة لبرامج رقابة التكاليف التشغيلية و 59.3% موافقين و 11.9% محايدين.

2. تحليل عبارات الفرضية الثانية والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتحقيق الكفاءة الانتاجية

يوضح الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (12/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية والتي تنص علمحاسبة المسؤولية تحقق الكفاءة الإنتاجية من العلاقة الجيدة بين الشركة والموردين .

جدول رقم (14/2/3)

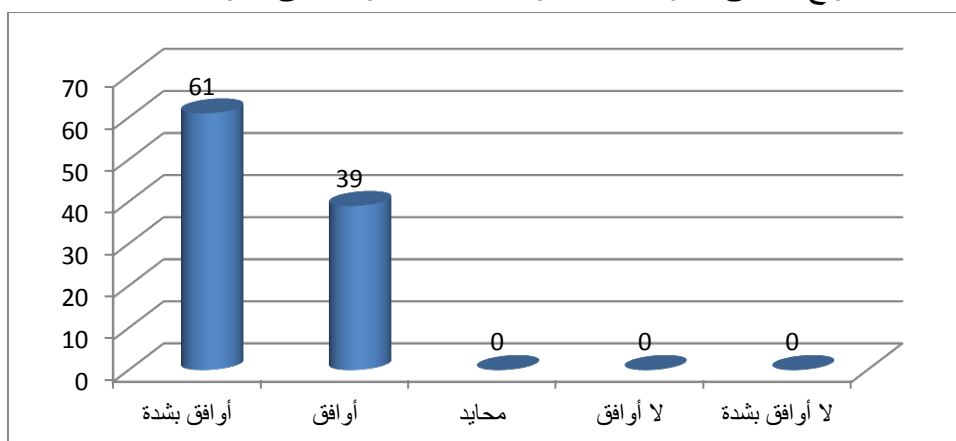
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
61.0	36	أوافق بشدة
39.0	23	أوافق
0.0	0	محايد
0.0	0	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (12/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (12/2/3) أن 61.0% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي محاسبة المسؤولية تحقق الكفاءة الإنتاجية من العلاقة الجيدة بين الشركة والموردين و 39.0% موافقين .

يوضح الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (13/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية والتي تنص على مشاركة المسؤولين في مراكز المسؤولية في وضع السياسات الإنتاجية يزيد من الكفاءة من خلال فهم وإدراكهم لأهميتها

جدول رقم (14/2/3)

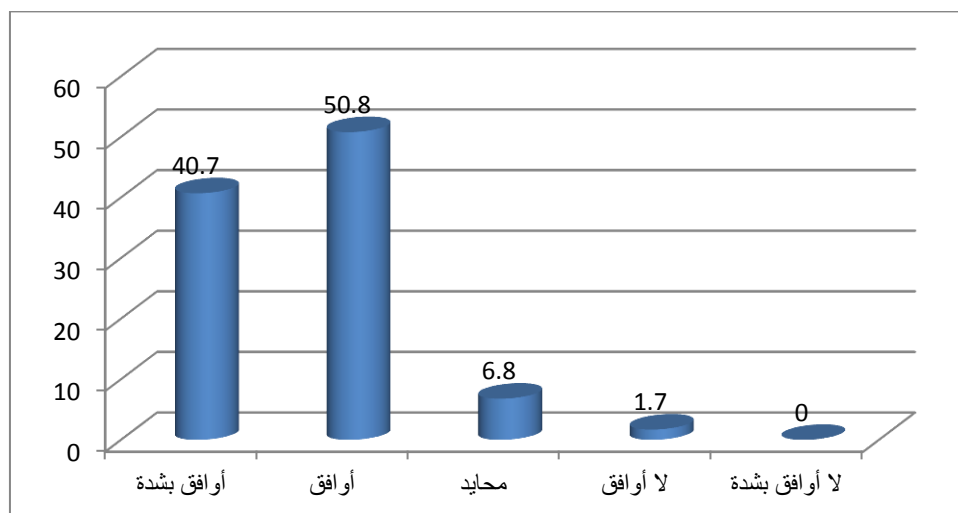
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
40.7	24	أوافق بشدة
50.8	30	أوافق
6.8	4	محايد
1.7	1	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م.

شكل رقم (13/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (13/2/3) أن 40.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي مشاركة المسؤولين في مراكز المسؤولية في وضع السياسات الإنتاجية يزيد من الكفاءة من خلال فهم وإدراكهم لأهميتها و 50.8% موافقين و 6.8% محايدين و 1.7% لا يوافقون

يوضح الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (14/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية والتي تنص على قياس الأداء على أساس كل مركز مسؤولية يحفز على زيادة كفاءة أداء المراكز من خلال المنافسة بين المراكز.

جدول رقم (16/2/3)

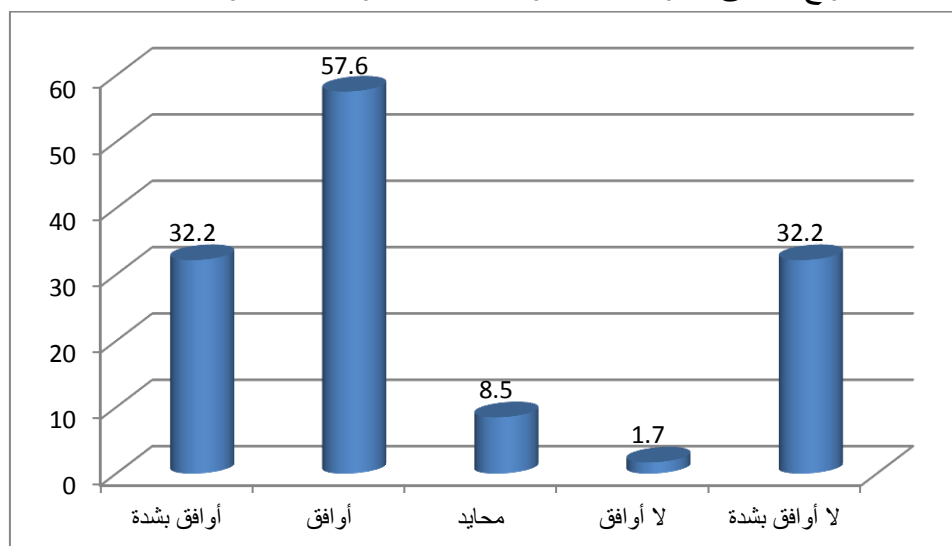
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
32.2	19	أوافق بشدة
57.6	34	أوافق
8.5	5	محايد
1.7	1	لا أوافق
0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (14/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (14/2/3) أن 32.2% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على قياس الأداء على أساس كل مركز مسؤولية يحفز على زيادة كفاءة أداء المراكز من خلال المنافسة بين المراكز و 55.9% موافقين و 8.5% محايدين و 1.7% لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (15/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية والتي تنص على محاسبة المسؤولية تعمل على تخفيض الانحرافات السالبة باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة من خلال الرقابة الفعالة على المخزون وترشيد استخدام الأصول مما يزيد من العمر الإنتاجي للأصول.

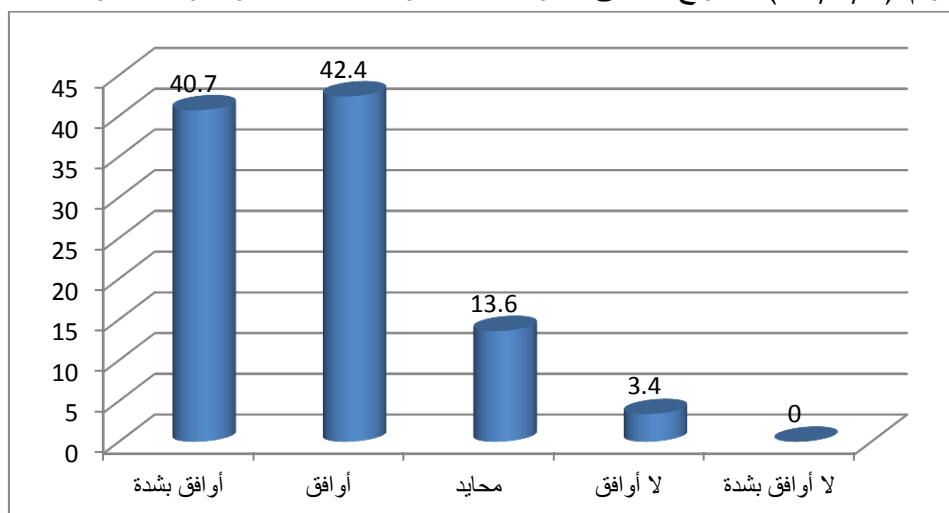
جدول رقم (17/2/3)

التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
40.7	24	أوافق بشدة
42.4	25	أوافق
13.6	8	محايد
3.4	2	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (15/2/3) التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (15/2/3) أن 40.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على محاسبة المسؤولية تعمل على تخفيض الانحرافات السالبة باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة من خلال الرقابة الفعالة على المخزون وترشيد استخدام الأصول مما يزيد من العمر الإنتاجي للأصول و 42.4% موافقين و 13.6% محايدين و 3.4% لا يوافقون .

يوضح الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (16/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية والتي تنص على التدريب المستمر للعاملين بمراكز المسؤولية يزيد من الكفاءة الإنتاجية من خلال تأهيل العاملين على استخدام الآلات الحديثة ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للعاملين.

جدول رقم (18/2/3)

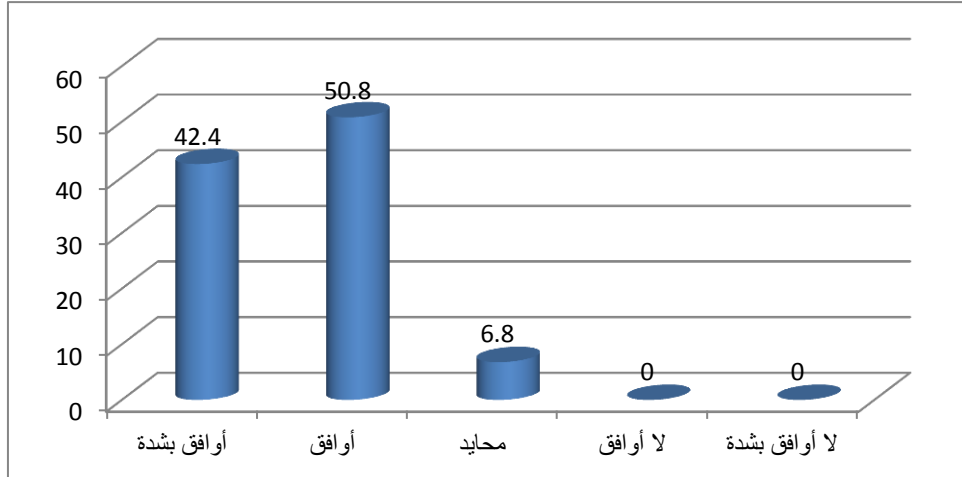
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
42.4	25	أوافق بشدة
50.8	30	أوافق
6.8	4	محايد
0.0	0	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (16/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (16/2/3) أن 42.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي التدريب المستمر للعاملين بمراكز المسؤولية يزيد من الكفاءة الإنتاجية من خلال تأهيل العاملين على استخدام الآلات الحديثة ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للعاملين و 50.8% موافقين و 6.8% محايدين.

يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (17/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية والتي تنص على إتباع أسلوب المساءلة لكل مدير مركز مسؤولية من خلال وضع الموازنات التخطيطية المرنة يساعد على معالجة مشكلات الإنتاج ويزيد كفاءة أدائها الإنتاجي.

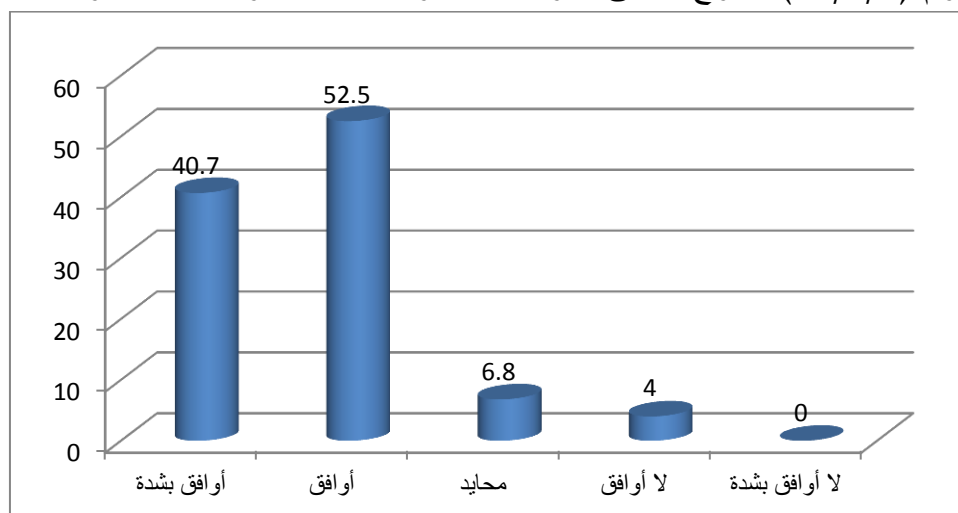
جدول رقم (19/2/3)

التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
40.7	24	أوافق بشدة
52.5	31	أوافق
6.8	4	محايد
4.0	2	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (17/2/3) التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016

يتضح للباحث من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (17/2/3) أن 40.7% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي إتباع أسلوب المساءلة لكل مدير مركز مسؤولية من خلال وضع الموازنات التخطيطية المرنة يساعد على معالجة مشكلات الإنتاج ويزيد كفاءة أدائها الإنتاجي و 52.5% موافقين و 6.8% محايدين و 4.0% لا يوافقون.

3: تحليل عبارات الفرضية الثالثة والتي تنص على محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الانتاج

يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (18/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة والتي تنص على تساهم محاسبة المسؤولية في بناء قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الإنتاجية من خلال إدخال أساليب جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الإنتاجية.

جدول رقم (20/2/3)

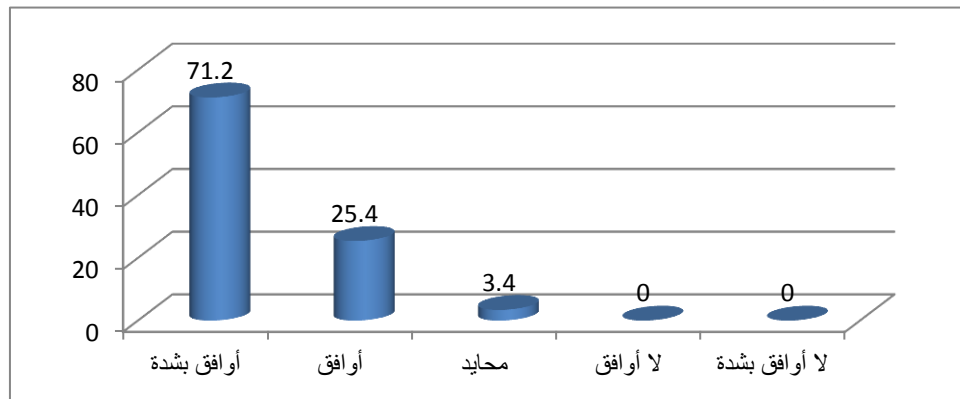
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	42	71.2
أوافق	15	25.4
محايد	2	3.4
لا أوافق	0	0.0
لا أوافق بشدة	0	0.0
المجموع	59	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (18/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الاولى للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (18/2/3) أن 71.2% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على تساهم محاسبة المسؤولية في بناء قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الإنتاجية من خلال إدخال أساليب جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الإنتاجية و 25.4% موافقين و 3.4%.

يوضح الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (19/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة والتي تنص توفر محاسبة المسؤولية موازنات تخطيطية لكل مركز مسؤولية لتصبح هدفا يسعى كل مدير إلى تحقيقه.

جدول رقم (21/2/3)

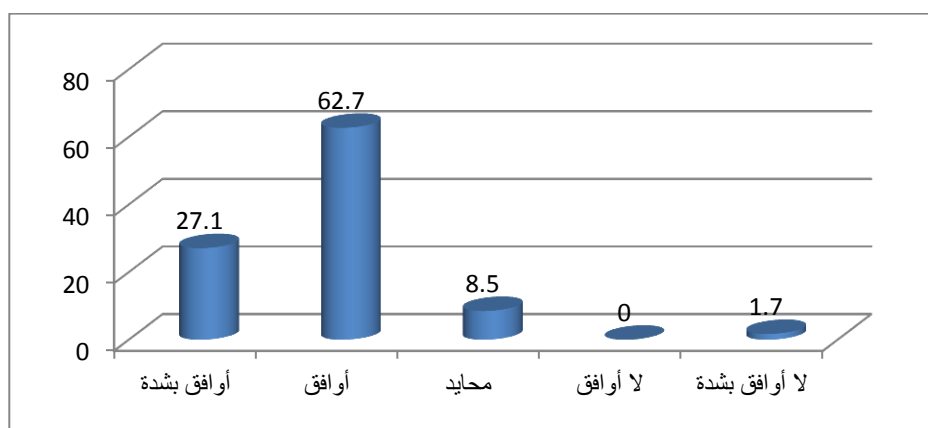
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
27.1	16	أوافق بشدة
62.7	37	أوافق
8.5	5	محايد
0.0	0	لا أوافق
1.7	1	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (19/2/3) ا

لتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (19/2/3) أن 27.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة توفر محاسبة المسؤولية موازنات تخطيطية لكل مركز مسؤولية لتصبح هدفا يسعى كل مدير إلى تحقيقه و 62.7% موافقين و 8.5% محايدين و 1.7% لا يوافقون بشدة .

يوضح الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (20/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة والتي تنص على توفر محاسبة المسؤولية بيانات تفصيلية للنشاط داخل الأقسام والمراكز مما يساعد في تقديم تغذية عكسية من أجل تحسين العمليات الفرعية داخل الأقسام والمراكز .

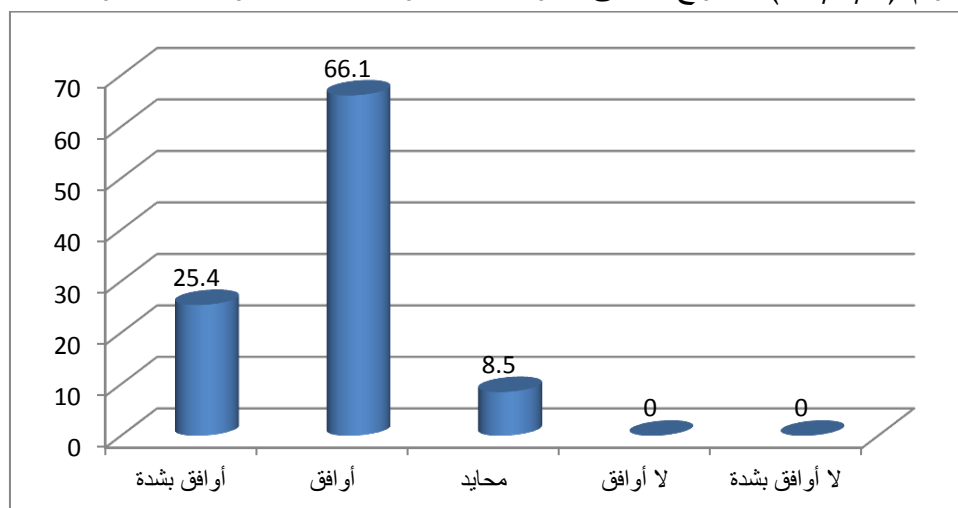
جدول رقم (22/2/3)

التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
25.4	15	أوافق بشدة
66.1	39	أوافق
8.5	5	محايد
0.0	0	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (20/2/3) لتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (20/2/3) أن 25.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي توفر محاسبة المسؤولية بيانات تفصيلية للنشاط داخل الأقسام والمراكز مما يساعد في تقديم تغذية عكسية من أجل تحسين العمليات الفرعية داخل الأقسام والمراكز و 66.1% موافقين و 8.5% محايدين و 4.0% لا يوافقون .

يوضح الجدول رقم (23/2/3) والشكل رقم (21/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة والتي تنص على تحدد محاسبة المسؤولية معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية وتحديد الانحرافات السالبة في تكلفة عمليات التشغيل من خلال تحليل الأداء التشغيلي لكل مركز.

جدول رقم (23/2/3)

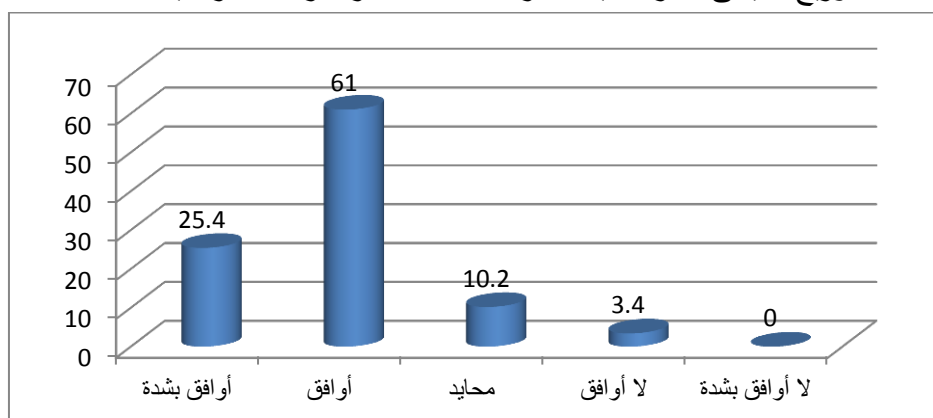
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
25.4	15	أوافق بشدة
61.0	36	أوافق
10.2	6	محايد
3.4	2	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (21/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (23/2/3) والشكل رقم (21/2/3) أن 25.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي تحدد محاسبة المسؤولية معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية وتحديد الانحرافات السالبة في تكلفة عمليات التشغيل من خلال تحليل الأداء التشغيلي لكل مركز و 61.0% موافقين و 10.2% محايدين و 3.4% لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (24/2/3) والشكل رقم (22/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة والتي تنص على تؤدي محاسبة المسؤولية إلى جذب الانتباه نحو مدى التباين الذي يقع بين الأداء الفعلي المخطط والتوجيه نحو تحديد المشكلة وتحديد الأسلوب المناسب لحلها.

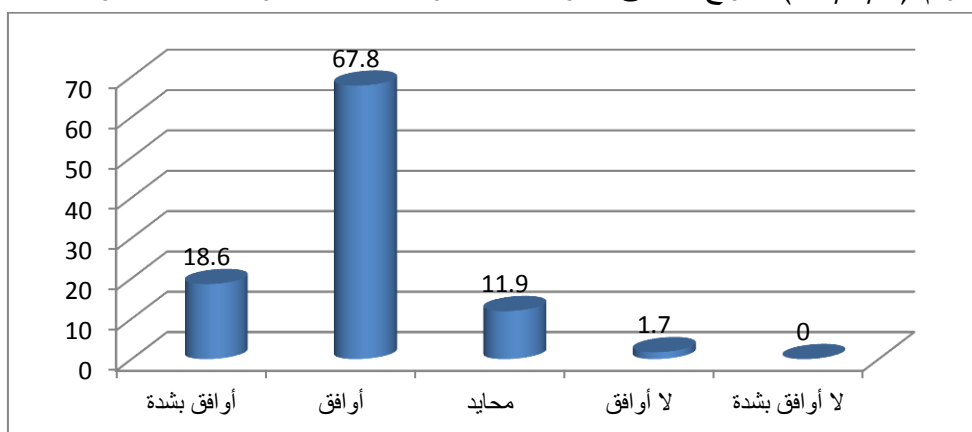
جدول رقم (23/2/3)

التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	11	18.6
أوافق	40	67.8
محايد	7	11.9
لا أوافق	1	1.7
لا أوافق بشدة	0	0.0
المجموع	59	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (22/2/3) التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م. يتضح للباحث من الجدول رقم (24/2/3) والشكل رقم (22/2/3) أن 18.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على تؤدي محاسبة المسؤولية إلى جذب الانتباه نحو مدى التباين الذي يقع بين الأداء الفعلي المخطط والتوجيه نحو تحديد المشكلة وتحديد الأسلوب المناسب لحلها و 67.8% موافقين و 11.9% محايدين و 1.7% لا يوافقون.

يوضح الجدول رقم (25/2/3) والشكل رقم (23/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة والتي تنص على توفر محاسبة المسؤولية معلومات تساعد في ضمان جودة العمليات الإنتاجية من خلال تحليل وضبط عناصر تكاليف الإنتاج.

جدول رقم (25/2/3)

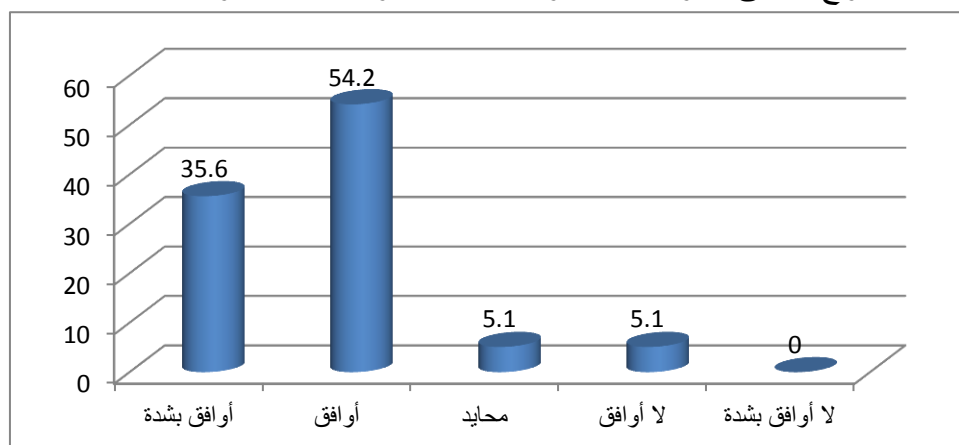
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
35.6	21	أوافق بشدة
54.2	32	أوافق
5.1	3	محايد
5.1	3	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	59	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (23/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة للفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (25/2/3) والشكل رقم (23/2/3) أن 35.6% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي توفر محاسبة المسؤولية معلومات تساعد في ضمان جودة العمليات الإنتاجية من خلال تحليل وضبط عناصر تكاليف الإنتاج و 54.2% موافقين و 5.1% محايدين و 5.1% لا يوافقون .

رابعاً: اختبار الفرضيات :

1. اختبار الفرضية الأولى والتي تنص توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة

المسؤولية وإدارة التكاليف الإنتاجية

يوضح الجدول رقم (26/2/3) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

جدول رقم (26/2/3)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	محاسبة المسؤولية تساعد في قياس وتحليل تكاليف الإنتاج من خلال استخدام بيانات التكاليف المعيارية	7.475	1	0.00	4.68	.471	5.00	دالة
2	محاسبة المسؤولية تقلل من تكاليف الإنتاج التالف من خلال ضبط ورقابة العمليات تحت التشغيل	49.814	3	0.00	4.15	.690	4.00	دالة
3	تسهم إدارة التكلفة في تحديد الأنشطة التي تضيف والأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة	43.712	3	0.00	4.22	.671	4.00	دالة
4	محاسبة المسؤولية تساعد في التحسين المستمر للعمليات الإنتاجية من خلال تطوير الأنشطة التي تضيف قيمة	39.508	3	0.00	4.19	.730	4.00	دالة
5	محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد تكلفة وحدات النشاط من خلال تحليل عناصر التكلفة الإنتاجية	19.966	2	0.00	4.34	.605	4.00	دالة
6	محاسبة المسؤولية تساعد إدارة التكلفة بالمنشأة في إصدار تقارير توفر تغذية مرتدة دورية ودقيقة لبرامج رقابة التكاليف التشغيلية	20.475	2	0.00	4.17	.620	4.00	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (26/2/3) أن معظم القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05

وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الباحثين، وبالنظر لقيم الأوساط

الحسابية نجد أنها جميعاً أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء الباحثين القبول على عبارات

الفرضية الأولى .

2. اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتحقيق الكفاءة الانتاجية

يوضح الجدول رقم (27/2/3) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

جدول رقم (27/2/3)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	محاسبة المسؤولية تحقق الكفاءة الإنتاجية من العلاقة الجيدة بين الشركة والموردين	2.864	1	0.09	4.61	.492	5.00	ليست دالة
2	مشاركة المسئولين في مراكز المسؤولية في وضع السياسات الإنتاجية يزيد من الكفاءة من خلال فهم وإدراكهم لأهميتها	42.220	3	0.00	4.31	.676	4.00	دالة
3	قياس الأداء على أساس كل مركز مسؤولية يحفز على زيادة كفاءة أداء المراكز من خلال المنافسة بين المراكز	43.793	3	0.00	4.21	.669	4.00	دالة
4	محاسبة المسؤولية تعمل على تخفيض الانحرافات السالبة باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة من خلال الرقابة الفعالة على المخزون وترشيد استخدام الأصول مما يزيد من العمر الإنتاجي للأصول	27.034	3	0.00	4.20	.805	4.00	دالة
5	التدريب المستمر للعاملين بمراكز المسؤولية يزيد من الكفاءة الإنتاجية من خلال تأهيل العاملين على استخدام الآلات الحديثة ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للعاملين	19.356	2	0.00	4.36	.609	4.00	دالة
6	إتباع أسلوب المساءلة لكل مدير مركز مسؤولية من خلال وضع الموازنات التخطيطية المرنة يساعد على معالجة مشكلات الإنتاج ويزيد كفاءة أدائها الإنتاجية	19.966	2	0.00	4.34	.605	4.00	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (27/2/3) أن معظم القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين ماعدا العبارة (1) أكبر من 0.05 أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين، وبالنظر لقيم الأوساط الحسابية نجدتها جميعاً أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارات الفرضية الثانية

3. اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في

ترشيد تكاليف الانتاج

جدول رقم (28/2/3): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعباراتالفرضية الثالثة

جدول رقم (28/2/3)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعباراتالفرضية الثالثة

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	تساهم محاسبة لمسؤولية في بناء قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الإنتاجية من خلال إدخال أساليب جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الإنتاجية	42.339	2	0.00	4.68	.539	5.00	دالة
2	توفر محاسبة المسؤولية موازنات تخطيطية لكل مركز مسؤولية لتصبح هدفا يسعى كل مدير إلى تحقيقه	52.932	3	0.00	4.14	.706	4.00	دالة
3	توفر محاسبة المسؤولية بيانات تفصيلية للنشاط داخل أقسام والمراكز مما يساعد في تقديم تغذية عكسية من أجل تحسين العمليات الفرعية داخل الأقسام والمراكز	31.051	2	0.00	4.17	.562	4.00	دالة
4	تحدد محاسبة المسؤولية معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية وتحديد الانحرافات السالبة في تكلفة عمليات التشغيل من خلال تحليل الأداء التشغيلي لكل المراكز	46.831	3	0.00	4.08	.702	4.00	دالة
5	تؤدي محاسبة المسؤولية إلى جذب الانتباه نحو مدي التباين الذي يقع بين الأداء الفعلي المخطط والتوجيه نحو تحديد المشكلة وتحديد الأسلوب المناسب لحلها	61.068	3	0.00	4.03	.615	4.00	دالة
6	توفر محاسبة المسؤولية معلومات تساعد في ضمان جودة العمليات الإنتاجية من خلال تحليل وضبط عناصر تكاليف الإنتاج	41.542	3	0.00	4.20	.761	4.00	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (28/2/3) أن معظم القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات الباحثين، وبالنظر لقيم الأوساط الحسابية نجد أنها جميعاً أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء الباحثين القبول على عبارات الفرضية الثالثة .

4. اختبار فرضيات الدراسة ككل:

1. اختبار الفرضية الأولى والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وإدارة التكاليف الإنتاجية

يوضح الجدول رقم (29/2/3) والشكل رقم (24/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الأولى

جدول رقم (29/2/3)

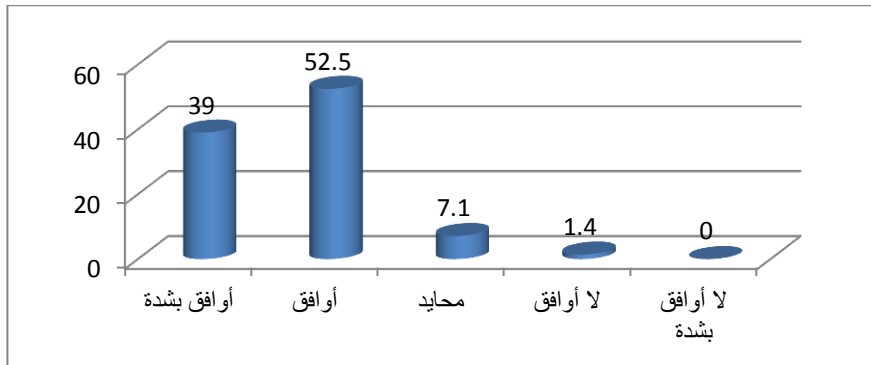
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه الفرضية الأولى

النسبة %	العدد	العبارة
39.0	138	أوافق بشدة
52.5	186	أوافق
7.1	25	محايد
1.4	5	لاأوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	354	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2016م

شكل رقم (24/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2016

يتضح للباحث من الجدول رقم (29/2/3) والشكل رقم (24/2/3) أن 39.0% من إجابات أفراد عينة الدراسة هي أوافق بشدة على أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وإدارة التكاليف الإنتاجية و 52.5% أوافق و 7.1% محايدة و 1.4% لا أوافق.

2. اختبار الفرضية الثانية والتي تنص توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتحقيق الكفاءة الانتاجية يوضح الجدول رقم (30/2/3) والشكل رقم (25/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثانية

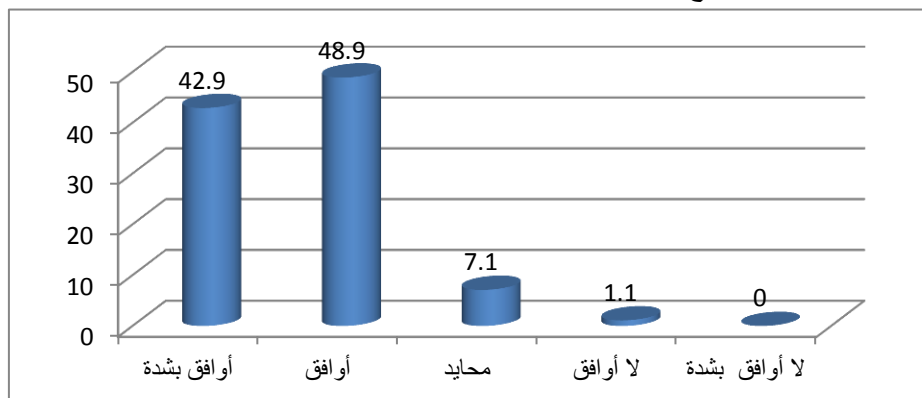
جدول رقم (30/2/3) التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه الفرضية الثانية

النسبة %	العدد	العبارة
42.9	152	أوافق بشدة
48.9	173	أوافق
7.1	25	محايد
1.1	4	لا أوافق
0.0	0	لا أوافق بشدة
100.0	354	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2016م

شكل رقم (25/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (30/2/3) والشكل رقم (25/2/3) أن 42.9% إجابات أفراد عينة الدراسة هي أوافق بشدة علي محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية و 48.9% يوافق و 7.1% محايد و 1.1% لا يوافق.

3. اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج

يوضح الجدول رقم (31/2/3) والشكل رقم (26/2/3) التوزيع التكرارى والتوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه إجمالي إجابات المبحوثين عن الفرضية الثالثة

جدول رقم (31/2/3)

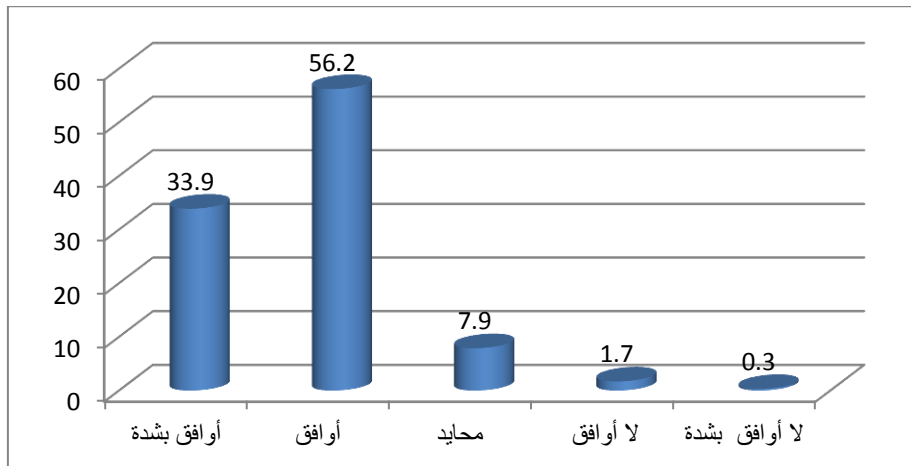
التوزيع التكرارى لافراد عينة الدراسة تجاه الفرضية الثالثة

النسبة %	العدد	العبارة
33.9	120	أوافق بشدة
56.2	199	أوافق
7.9	28	محايد
1.7	6	لا أوافق
0.3	1	لا أوافق بشدة
100.0	345	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، 2016م

شكل رقم (26/2/3)

التوزيع البيانى لافراد عينة الدراسة تجاه الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم (31/2/3) والشكل رقم (26/2/3) أن 33.9% من إجابات أفراد عينة الدراسة هي أوافق بشدة محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج و 56.2% أوافق و 7.9% محايد و 1.7% لا أوافق و 0.3% لا أوافق بشدة.

خامسا: ملخص الدراسة

يوضح الجدول رقم (32/2/3) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لفرضيات

دالة	4.00	.658	4.29	0.00	3	259.446	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وإدارة التكاليف الإنتاجية	1
دالة	4.00	.658	4.34	0.00	3	252.486	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وتحقيق الكفاءة الإنتاجية	2
دالة	4.00	.682	4.22	0.00	4	420.322	محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج	3

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح للباحث من الجدول رقم(32/2/3) أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الأولى أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الأولى، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الأولى ، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وإدارة التكاليف الإنتاجية، عليه تم التحقق من الفرضية الأولى .

يتضح للباحث من الجدول رقم(32/2/3) أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الثانية أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثانية، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الثانية، أي محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية، عليه تم التحقق من الفرضية الثانية.

يتضح للباحث من الجدول رقم (32/2/3) أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي للفرضية الثالثة أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه الفرضية الثالثة، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجد أنها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على الفرضية الثالثة ، أي **محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج** ، عليه تم التحقق من الفرضية الثالثة.

الخاتمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

اولا: النتائج :

بعد الدراسة النظرية والميدانية توصل البحث الى النتائج الاتية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وإدارة التكاليف الإنتاجية
2. محاسبة المسؤولية تساعد في قياس وتحليل تكاليف الإنتاج من خلال استخدام بيانات التكاليف المعيارية.
3. محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد تكلفة وحدات النشاط من خلال تحليل عناصر التكلفة الإنتاجية.
4. محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق الكفاءة الإنتاجية.
5. مشاركة المسؤولين في مراكز المسؤولية في وضع السياسات الإنتاجية يزيد من الكفاءة من خلال فهم وإدراكهم لأهميتها.
6. التدريب المستمر للعاملين بمراكز المسؤولية يزيد من الكفاءة الإنتاجية من خلال تأهيل العاملين ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للعاملين.
7. محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في ترشيد تكاليف الإنتاج.
8. تساهم محاسبة المسؤولية في بناء قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الإنتاجية.
9. تحدد محاسبة المسؤولية معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية وتحديد الانحرافات السالبة في تكلفة عمليات التشغيل من خلال تحليل الأداء التشغيلي لكل مركز.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على نتائج البحث يوصي الباحث بالاتي:

1. زيادة الاهتمام بمحاسبة المسؤولية في شركة النيل للبترول المحدودة .
2. اهتمام شركة النيل للبترول بقياس الاداء على اساس كل مركز مسؤولية وذلك للتحفيز على زيادة كفاءة اداء المراكز من خلال المنافسة بين المراكز .
3. التدريب المستمر للعاملين بمراكز المسؤولية ورفع مستوى الكفاءة الانتاجية للعاملين .
4. 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.
5. على المؤسسات الاقتصادية العمل بأسلوب محاسبة المسؤولية الذي يوفر لها معلومات تساعد في ضمان جودة العمليات الإنتاجية من خلال تحليل وضبط عناصر تكاليف الإنتاج.
6. على المؤسسات الاقتصادية العمل بمحاسبة المسؤولية لانها تعمل على تخفيض الانحرافات السالبة باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة من خلال الرقابة الفعالة على المخزون وترشيد استخدام الأصول مما يزيد من العمر الإنتاجي للأصول بالتالي يقلل من التكاليف الراسمالية.
7. التوصيات بدراسات مستقبلية:

أ. محاسبة المسؤولية واثرها في الاداء المالى والاداري

ب. محاسبة المسؤولية واثرها في ضبط الجودة

المصادر والمراجع

القرآن الكريم السنة النبوية

1. الكتب

- د. ابراهيم السباعي ، دراسات وبحوث في التكاليف ، (القاهرة : مكتبة الشباب للنشر ، 1990).
- د. احمد حسين على حسين ، محاسبة التكاليف الصناعية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع).
- د. احمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المعيارية "التصميم . الرقابة . محاسبة المسؤولية " ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2011م).
- د. أحمد، محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 2000م).
- د. احمد محمد نور ، ود. شحاتة السيد شحاتة ، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف لاغراض القياس والرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة ، (الاسكندرية :الدار الجامعية ،نوفمبر 2004م).
- د.اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف ، مدخل اداري ، (الاسكندرية : الدار الجامعية 2000 م).
- د. الهادي ادم محمد ابراهيم ، المحاسبة الادارية ، (الخرطوم : 2008م).
- د. تشارلز هورنجون وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، الجزء الاول ، ترجمة د. احمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2003م).
- د. جبرائيل جوزيف كحالة ود. رضوان حلوة حنان ، المحاسبة الادارية ، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء ، (عمان : مكتبة دار الثقافة ، 2002 م).
- د. خليل عواد ابو حشيش ، محاسبة التكاليف - نخطيط ورقابة ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2012م).
- د. زينبات محمد محرم، ود. محمد محمد عبد الغنى ، نظم التكاليف فى المنشآت الصناعية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع 1994).
- د. سامى محمد الوقاد، الاصول المحاسبية والاسس العلمية فى محاسبة التكاليف المدخل النظرى والتطبيقي، (عمان: دار الاعصار العلمى للنشر والتوزيع ، 2011م).
- شركة مركز القرارات للاستشارات ، حسابات التكاليف ، (القاهرة : دار الامين للطبع والنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2002م).

- د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ود. عطية عبد الحى مرعي ، انظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الانتاج والخدمات (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية . كلية التجارة . قسم المحاسبة والمراجعة 2001م).
- د. عبد الحيمرعي، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، (الاسكندرية:المكتب الجامعي الحديث، ، 2008).
- د. عبد الحى مرعي ، التكاليف في مجال التخطيط والرقابة ، (مصر :مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني ، 1999،).
- د.عبد الحى مرعى واخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ،2002م).
- د. غسان فلاح المطارنة ، مقدمة فى محاسبة التكاليف ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2003م).
- د. فؤاد محمد الليثي ، الاتجاهات المعاصرة فى المحاسبة الادارية ، (دار الفكر العربى 2005م).
- د . ليتراي هينجر ود. سيرج ماتولنتش ، ترجمة احمد حامد حجاج ، المحاسبة الادارية ، (الرياض : دار المريخ للنشر 2002م).
- د.محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم ..مبادئ..تطبيقات، (دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، 2005).
- د. "محمد تيسير "عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (عمان : المكتبة الوطنية ، الطبعة الثانية ، 1999م).
- ا.د. محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدى والحديث) ، (عمان : المكتبة الوطنية ، الطبعة الاولى ، 2011م).
- د.مصطفى يوسف كافي واخرون ، المحاسبة الادارية ، (عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2012م).
25. ا.د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية - الاصاله والمعاصرة ، (المنصورة : المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2007م).
- د. منير محمود سالم ، انظمة التكاليفالصناعيةوالزراعية ، (القاهرة ، دار النعضة العربية ، 1976م).
- د. منير محمود سالم ، محاسبة التكاليف المبادئ العلمية والعملية(القاهرة : دار النهضة العربية،1980م).

د. مؤيد عبد الحسين الفضل وعبد الكريم هادي شعبان ، المحاسبة الادارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة ، (عمان : دار زهران ، 2003م).

ا.د. مؤيد محمد الفضل ود. عبد الناصر ابراهيم نور ، المحاسبة الادارية ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 2002م).

د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2008م).

د. هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (القاهرة : الدار الجامعية ، 2000م).

2. الدوريات العلمية:

د. ابراهيم عمر مبد، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات ، مجلة جامعة دمشق - المجلد 19 - العدد الثاني - 2003م.

خالد محمد احمد عبد الله ود. فتح الرحمن الحسن منصور ، التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كادوات لادارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، مجلة العلوم الاقتصادية ، 16 يناير 2015م.

3 . الرسائل الجامعية:

ابوبكر محمد السنوسي كرم الله، محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الاداء في الوحدات الحكومية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2012م).

احسان عبدالله حاج احمد 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 ، 2010م).

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

حمزه الشيخ محمد صالح ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم اداء المصارف السودانية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، 2007م).

داليا محمد التجاني محمد صالح ، محاسبة المسؤولية ودورها فى الرقابة وتقييم الاداء ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2008م).

سهام احمد سعيد ، اثر محاسبة المسؤولية على تقييم الاداء المالي وتخفيض تكاليف التشغيل، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م).

سهير ابراهيم احمد على ، اثر استخدام مباد محاسبة المسؤولية على تقييم الاداء المالي ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م).

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

صابر عثمان سيد سعد ، دور محاسبة المسؤولية فى تقييم الاداء المالي فى المصارف التجارية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة2013م).

عبدالمجد عبدالله حماد علي ، محاسبة المسؤولية ودورها فى تقييم الاداء المالي بالقطاع المصرفى فى السودان ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2011م).

عتيقة بن طاطة ،اثر تخفيض التكاليف على تنافسية المؤسسة ،(دمشق : جامعه دمشق ، كلية الدراسات العليا،رسالة ماجستير فى المحاسبة ، غير منشورة، 2009م).

محمد مصطفى محمد الخير ،تكاليف الجودة فى المنشآت الصناعية واثرها فى خفض التكلفة وزيادة الانتاجية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية ، غير منشورة ، 2011م).

محي الدين عبدالكريم الحسن محمود ، اثر تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية على تقييم الاداء فى قطاع محاطن الغلال ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م).

ميرغني ابراهيم سليمان ، دور محاسبة المسؤولية فى صناعة القرار ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2010م).

ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكلفة المستهدفة فى تخفيض وتطوير المنتجات ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد،رسالة ماجستير فى المحاسبة،غير منشورة ، 2002م).

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

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الدكتور/...../المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع : تحكيم إستبيان

مرسل لكم طية استبانة الطالب/ خطاب محمد سعد وداعة الله خاصة ببحث بعنوان: (محاسبة المسؤولية واثرها فى تخفيض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية) بغرض التحكيم للاستيفاء لمتطلبات درجة الماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية.

ارجو شاكرًا تعاونكم بتحكيم هذه الاستبانة.

ولكم فائق الشكر والتقدير ،،،،

الباحث:

خطاب محمد سعد وداعة الله

ملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

استمارة استبانة

الاخ الكريم/ الاخت الكريمة/...../المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: استبانة

يقوم الباحث باجراء بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير فى التكاليف والمحاسبة الادارية بعنوان: (محاسبة المسؤولية واثرها فى تخفيض تكاليف الانتاج فى المنشآت الصناعية) ولكى يكتمل الجانب العملى ارجو مشاركتكم ومساهمتم من خلال خبراتكم العلمية والعملية حتى تكون هذه الدراسة إضافة حقيقية للعلم والمعرفة. علماً بأن هذه المعلومات التي ستدلون بها ستعامل بسرية تامة ولاغراض البحث العلمي فقط.

ولكم فائق الشكر والتقدير

الباحث:

خطاب محمد سعد وداعة الله

0121650450

الجزء الأول: البيانات الشخصية:

أرجو وضع علامة (√) داخل المربع أمام الإجابة التي تختارها.

1/ العمر :

أقل من 30 سنة 30 سنة-40 سنة 41 سنة-50 سنة

أكثر من 50 سنة

2/ المؤهل العلمي :

بكلوريوس دبلوم عالي ماجستير دكتوراه أخرى

3/ التخصص العلمي:

تكاليف ومحاسبة إدارية محاسبة وتمويل إدارة أعمال

اقتصاد دراسات مصرفية نظم معلومات محاسبية

أخرى

4/ المسمى الوظيفي:

مدير عام مدير إدارة نائب مدير إدارة رئيس قسم

موظف مدير مالي محاسب تكاليف محاسب مالي

أخرى

5/ سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات 5 سنة - 10 سنة

11 سنة - 15 سنة أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: عبارات الإستبانة:

ضع علامة (√) أمام العبارة التي تراها مناسبة داخل المربع الموضح أدناه:

الفرضية الاولى :توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية وادارة التكاليف الانتاجية:

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	محاسبة المسؤولية تساعد في قياس وتحليل تكاليف الانتاج من خلال استخدام بيانات التكاليف المعيارية.					
2	محاسبة المسؤولية تقلل من تكاليف الانتاج التالف من خلال ضبط ورقابة العمليات تحت التشغيل.					
3	تسهم ادارة التكلفة في تحديد الانشطة التي تضيف قيمة والاكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم الغاء الانشطة التي لاتضيف قيمة.					
4	محاسبة المسؤولية تساعد في التحسين المستمر للعمليات الانتاجية من خلال تطوير الانشطة التي تضيف قيمة.					
5	محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد تكلفة وحدات النشاط من خلال تحليل عناصر التكلفة الانتاجية.					
6	محاسبة المسؤولية تساعد ادارة التكلفة بالمنشأة في اصدار تقارير توفر تغذية مرتدة دورية ودقيقة لبرامج رقابة التكاليف التشغيلية.					

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وتحقيق الكفاءة الانتاجية:

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	محاسبة المسؤولية تحقق الكفاءة الانتاجية من العلاقة الجيدة بين الشركة والموردين.					
2	مشاركة المسؤولين فى مراكز المسؤولية فى وضع السياسات الانتاجية يزيد من الكفاءة من خلال فهمهم واداركهم لاهميتها.					
3	قياس الاداء على اساس كل مركز مسؤولية يحفز على زيادة كفاءة اداء المراكز من خلال المنافسة بين المراكز.					
4	محاسبة المسؤولية تعمل على تخفيض الانحرافات السالبة باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة من خلال الرقابة الفعالة على المخزون وترشيد استخدام الاصول مما يزيد من العمر الانتاجى للاصول.					
5	التدريب المستمر للعاملين بمراكز المسؤولية يزيد من الكفاءة الانتاجية من خلال تاهيل العاملين على استخدام الالات الحديثة ورفع مستوى الكفاءة الانتاجية للعاملين.					
6	اتباع اسلوب المساءلة لكل مدير مركز مسؤولية من خلال وضع الموازنات التخطيطية المرنة يساعد على معالجة مشكلات الانتاج ويزيد من كفاءة ادائها الانتاجى.					

الفرضية الثالثة: محاسبة المسؤولية توفر معلومات عن التكاليف تساعد في
ترشيد تكاليف الإنتاج:

الرقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا بشدة أوافق
1	تساهم محاسبة المسؤولية في بناء قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الانتاجية من خلال ادخال اساليب جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الانتاجية.					
2	توفر محاسبة المسؤولية موازنات تخطيطية لكل مركز مسؤولية لتصبح هدفا يسعى كل مدير مركز الى تحقيقه.					
3	توفر محاسبة المسؤولية بيانات تفصيلية للنشاط داخل الاقسام والمراكز مما يساعد في تقديم تغذية عكسية من اجل تحسين العمليات الفرعية داخل الاقسام والمراكز.					
4	تحدد محاسبة المسؤولية معايير الاداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية وتحديد الانحرافات السالبة في تكلفة عمليات التشغيل من خلال تحليل الاداء التشغيلي لكل مركز.					
5	تؤدي محاسبة المسؤولية الى جذب الانتباه نحو مدى التباين الذي يقع بين الاداء الفعلي والاداء المخطط والتوجية نحو تحديد المشكلة وتحديد الاسلوب المناسب لحلها.					
6	توفر محاسبة المسؤولية معلومات تساعد في ضمان جودة العمليات الانتاجية من خلال تحليل وضبط عناصر تكاليف الانتاج.					

ملحق رقم (3)

قائمة محكمي الإستبانة

الإسم	الرتبة العلمية	العنوان
كمال احمد يوسف	ا.مشارك	جامعة النيلين
د. بشير كرى عجيب	أ. مساعد	جامعة القران الكريم والعلوم الاسلامية
د. محمد عبدالحميد محمود عبدالمجيد	ا. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا