



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ودوره في تقويم أداء المنشآت الصناعية في السودان

(دراسة حالة مجموعة جياذ الصناعية)

Integration Between Responsibility Accounting and
planning Budgets and Its Role in Evaluation the
Performance of Industrial Companies in Sudan.

(Case Study: Giad Industrial Group)

بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الدارس:

العبيد مكي نصر الدين خير السيد

إشراف الدكتور:

إسماعيل عثمان محمد نجيب

أستاذ التكاليف المساعد

1441هـ _ 2020م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال تعالى:

(وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى
عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ).

صدق الله العظيم

سورة التوبة الآية (105)

الإهداء

- إلي أُمي الغالية منبع الحنان الفياض والعطاء بلا حدود.
 - إلي روح والدي أسأل الله له الرحمة والمغفرة .
 - إلي إخواني وأخواتي الذين ما بخلو لي بالدعاء من أجل النجاح.
 - إلي جميع أفراد أسرتي الذين كانوا خير سند لي .
 - إلي أساتذتي الأجلاء في كل مراحل التعليم .
 - إلي زملائي ورفاق دربي في العلم والمعرفة .
 - إلي سندي دوماً أهلي وعشيرتي .
 - إلي أبناء قريتي القادسية (26) الأوفياء ،المخلصين داخل وخارج السودان .
 - إلي كل من ساهم في إكمال هذا الجهد .
- أهديهم جميعاً عصارة جهدي

الباحث

الشكر والعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي أشرف خلق الله أجمعين سيدنا وحبينا محمد بن عبدالله خاتم الانبياء والمرسلين .

بكل كلمات الشكروأسمي آيات العرفان نعجز عن إيصال صوت الشكر الي جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا والي الدكتور إسماعيل عثمان محمد نجيب الذي كان منارة أضاءت لنا آفاق هذا البحث بما قدمه لنا من إسهامات فكرية ومعنوية ، فله الشكر والتقدير سائلين الله عز وجل أن يديم عليه الصحة والعافية وأن يجعله ذخراً للوطن ، والشكر الي أسرة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ومكتبة الدراسات العليا ، ولأسرة مجموعة جيااد الصناعية ، والي كل من ساهم في إتمام هذا البحث .

الباحث

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	فهرس الموضوعات
هـ	فهرس الجداول
هـ	فهرس الاشكال
و	المستخلص
ط	Abstract
المقدمة	
1	أولاً : الإطار المنهجي
5	ثانياً : الدراسات السابقة
الفصل الأول	
21	المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة المسؤولية
29	المبحث الثاني : مقومات وفروض ومزايا تطبيق محاسبة المسؤولية
الفصل الثاني	
37	المبحث الأول : مفهوم و نشأة وأهمية وأهداف وخصائص و أنواع الموازنات التخطيطية
47	المبحث الثاني : مبادي ومكونات الموازنات التخطيطية
الفصل الثالث	
57	المبحث الأول : مفهوم وأهداف وفوائد تقويم الأداء
62	المبحث الثاني : تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية
الفصل الرابع :الدراسة الميدانية	
75	المبحث الأول :نبذه عن مجموعة جياذ الصناعية .
80	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات .
الخاتمة	
99	أولاً : النتائج
100	ثانياً: التوصيات

قائمة المصادر والمراجع	
101	المصادر والمراجع
قائمة الملاحق	
107	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1\2\4)	مؤشرات كرونباخ الفا لفرضيات الدراسة	82
(2\2\4)	معامل ارتباط بيرسون بين كل محور والدرجة الكلية لمحاور استبانة البحث	83
(3\2\4)	جدول التوزيع التكراري وفق متغير العمر لعينة الدراسة	83
(4\2\4)	جدول التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل العلمي لعينة الدراسة	84
(5\2\4)	جدول التوزيع التكراري وفق متغير التخصص العلمي لعينة الدراسة	85
(6\2\4)	جدول التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل المهني لعينة الدراسة	86
(7\2\4)	جدول التوزيع التكراري وفق متغير المسمى الوظيفي لعينة الدراسة	87
(8\2\4)	جدول التوزيع التكراري وفق متغير سنوات الخبرة لعينة الدراسة	88
(9\2\4)	الجدول التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الأولى .	90
(10\2\4)	جدول إختبار الفرضية الأولى	91
(11\2\4)	الجدول التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الثانية.	93
(12\2\4)	جدول إختبار الفرضية الثانية .	94
(13\2\4)	الجدول التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الثالثة .	96
(14\2\4)	جدول إختبار الفرضية الثالثة.	97

فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1\2\4)	الرسم البياني وفق متغير العمر لعينة الدراسة	84
(2\2\4)	الرسم البياني وفق متغير المؤهل العلمي لعينة الدراسة	85
(3\2\4)	الرسم البياني وفق متغير التخصص العلمي لعينة الدراسة	86
(4\2\4)	الرسم البياني وفق متغير المؤهل المهني لعينة الدراسة	87
(5\2\4)	الرسم البياني وفق متغير المسمى الوظيفي لعينة الدراسة	88
(6\2\4)	الرسم البياني وفق متغير سنوات الخبرة لعينة الدراسة	89

المستخلص

يتناول البحث التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ودوره في تقييم أداء المنشآت الصناعية في السودان ، تمثلت مشكلة البحث في كيفية وضع معايير لتقييم أداء المنشآت الصناعية علي المستوي الجزئي والكلي و تحديد اليات لرقابة الأداء وكيفية وضع اليات لتطوير وتحسين الاداء في المنشآت الصناعية حيث يحاول البحث الاجابة علي التساؤل الرئيسي ماهو دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تقييم أداء المنشآت الصناعية في السودان ، وتتفرع منه التساؤلات الفرعية الاتية :

ماهو دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في وضع معايير الاداء بالمنشآت الصناعية ، ماهو دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في الرقابة علي الأداء في المنشآت الصناعية ، ماهو دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تحسين الأداء بالمنشآت الصناعية ، كما يهدف البحث الي توضيح دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تقييم اداء المراكز والاقسام داخل المنشآت الصناعية ، تفعيل التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية للقيام بدوره في تقييم الاداء في المنشآت الصناعية السودانية ، توضيح مفهوم واهمية محاسبة المسؤولية المسؤولية واهدافها ودورها في تقييم الاداء بالمنشآت الصناعية في السودان ، توضيح مفهوم واهمية الموازنات التخطيطية واهدافها ودورها في تقييم الاداء بالمنشآت الصناعية في السودان ، استخدم البحث المنهج الوصفي التحليلي القائم علي دراسة الحالة ، اختبر البحث ثلاثة فرضيات ، الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع معايير الاداء بالمنشآت الصناعية الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء في المنشآت الصناعية .الفرضية الثالثة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشآت الصناعية ، توصل البحث الي عدة نتائج منها ، التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ساعد في وضع معايير لقياس الأداء بالمنشآت الصناعية ، التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ساعد في وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد لكل مستوي أداري مسؤولياته وصلاحياته مما يسهل عملية الدور الرقابي علي الأداء الاقسام و مراكز المسؤولية ، التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وفر معلومات تفصيلية للنشاط داخل المراكز والاقسام مما يوفر تغذية عسكية

تعكس مدي فعالية وكفاءة مراكز المسؤولية، قسمت المنشأة الصناعية الي اقسام ومراكز توفر معلومات ملائمة ساعدت علي تحسين الاداء علي المستوي الجزئي والكلي ، من توصيات البحث ان يتم تفعيل دور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء بمجموعة جياذ الصناعية لما لها من اثر كبير في رفع مستوي الاداء ، ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح ومفهوم للمنشآت الصناعية في السودان تحدد فيه سلطات وصلاحيات كل مدراء مراكز المسؤولية والمهام والانشطة التي تقع في نطاق مسؤولياتهم ،ضرورة وجود معايير للاداء تتناسب مع طبيعة نشاط كل منشاة صناعية يتم عن طريقها مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط لمعرفة الانحرافات وتحليلها ومعرفة اسبابها ومعالجتها ،ضرورة تصميم نظام بمجموعة جياذ الصناعية تتكامل فيه محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية.

Abstracts

The research deals with the complementarity between responsibility accounting and planning budgets and its role in evaluating the performance of industrial establishments in Sudan. The research problem was how to set standards for evaluating the performance of industrial establishments at the micro and macro level and define mechanisms for performance control and how to put in place mechanisms to develop and improve performance in industrial facilities where research attempts to answer On the main question, what is the role of integration between accountability responsibility and planning budgets in evaluating the performance of industrial establishments in Sudan, and the following sub-questions arise from it: What is the role of integration between accounting responsibility and planning budgets in setting performance standards in industrial establishments, what is the role of integration between responsibility accounting and planning budgets in monitoring performance in industrial establishments, what is the role of integration between accountability responsibility and planning budgets in improving performance in industrial facilities, as the research aims to clarify The role of integration between accounting responsibility and planning budgets in evaluating the performance of centers and divisions within industrial establishments, activating integration between accountability responsibility and planning budgets to carry out its role in evaluating performance in industrial establishments, clarifying the concept and importance of accountability, responsibility in Sudan, objectives, and its role in evaluating performance in industrial establishments in Sudan, clarifying the concept and importance of planning budgets and its objectives and its role in evaluating performance in industrial establishments in Sudan, the research used the descriptive analytical approach based on the case study, the research tested three hypotheses, the first hypothesis There is a statistically significant relationship between integration between accountability responsibility and planning budgets and setting performance standards in industrial establishments The second hypothesis: There is a statistically significant relationship between integration between accountability responsibility and skipping budgets A fold and

oversight of performance in industrial establishments. The third hypothesis is a statistically significant relationship between integration between accountability responsibility and planning budgets and improving performance in industrial facilities. The research reached several results, including, integration between responsibility accountability and planning budgets helped to set standards for measuring performance in industrial establishments, Integration between accounting responsibility and planning budgets helped in setting a clear organizational structure that specifies for each administrative level its responsibilities and powers, which facilitates the process of the oversight role on the performance of departments and centers of responsibility, integration between responsibility accountability and budgets Planning and detailed information for the activity inside the centers and divisions, which provide military nutrition that reflects the effectiveness and efficiency of the responsibility centers. The industrial establishment was divided into sections and centers that provide appropriate information that helped to improve performance at the micro and macro level. From the research recommendations that the role of responsibility accountability in evaluating performance be activated in Giad Industrial Group Because it has a great impact on raising the level of performance, the need for a clear and understandable organizational structure for industrial establishments in Sudan in which the powers and powers of all managers of responsibility centers, tasks and activities that fall within the scope of their responsibilities are defined, the need to have performance standards that Fits with the nature of the activity of each industrial facility by which the actual performance is compared to the planned performance to know deviations, analyze them, know their causes and address them, the necessity of designing a system in Giad Industrial Group in which responsibility and planning budgets are integrated.

المقدمة

الإطار المنهجي للبحث
الدراسات السابقة

أولاً : الاطار المنهجي

تمهيد :

في ظل تطبيقات المحاسبة الإدارية وإستخدام أدواتها في دعم دورها الأساسي في مد الإدارة بالمعلومات الملائمة التي تساعد في اتخاذ القرارات السليمة ،ومن هذه الأدوات (محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية)، حيث لابد من تفعيل محاسبة المسؤولية عن طريق إعداد الموازنات لمراكز المسؤولية وذلك بتحديد صلاحياتها لزيادة الشعور بمسؤولية الالتزام بتنفيذ ما خطط له في الموازنات على وفق معايير محددة ومن ثم قياس درجة التنفيذ عن طريق عملية تقويم الأداء بكفاءة وفاعلية.

حيث نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف لتقييم أداء العاملين في المنشآت بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمسائلتهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية ،حيث لمحاسبة المسؤولية أهمية كبيرة في انجاز المشاريع، كونها تهدف لتقييم الأداء بناء على نظام متكامل ومتربط من مرحلة إعداد الخطط والأهداف الى مرحلة التنفيذ وفي النهاية الى مرحلة تقييم الأداء. إن تفويض بعض الافراد العاملين في المنشأة عند مستويات ادارية مختلفة ،واعطائهم مزيد من الصلاحيات والسلطات التي تساعد على اتخاذ كافة ما تتطلبه ادارة النشاط من قرارات . وبالتاكيد مع تفويض السلطة تاتي المسؤولية بمعنى محاسبتهم عما يتخذونه من قرارات تتعلق بدائرة النشاط المسؤولين عنها . ان نجاح ذلك يتطلب تقسيم المنشأة على مراكز يسهل ادارتها وهذا يحتم على المحاسبة تزويد الادارة العليا بالتقارير اللازمة لغرض محاسبتهم عن انشطتهم وتحديد نتائج النشاط الايجابية والسلبية على حد سواء لتطوير الايجابي منها وللوقوف على الخلل المسبب السلبي لمعالجته في المستقبل.

حيث يعتبر التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانيات المتاحة ، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة ، وبالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة.

- الموازنات التخطيطية تعتبر اداة علمية اساسية من ادوات المحاسبة الادارية، فالموازنات التخطيطية تعتبر من اهم اساليب المحاسبة الإدارية المفيدة في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وايضاً تعتبر خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن إستخدامها كأساس لتقييم الأداء

في المنشآت وهي تلعب دوراً مهماً في تقويم الأداء وذلك لأنها تقوم باكتشاف الانحرافات من خلال مقارنة نتائج الأداء الفعلي مع المخطط ومحاولة تعزيز الانحراف الايجابي ومعالجة الانحراف السلبي.

- يعتبر تقويم الأداء من الموضوعات الإدارية المهمة التي تستخدمها المنشآت في جميع مستويات المنشأة بدء من الإدارة العليا وانتهاء بالعاملين و مراكز المسؤولية وذلك لقياس مدى سير العمليات التنفيذية حسب الأهداف المخططة ، حيث يتم من خلاله اكتشاف نقاط قوة وضعف الأداء ، ويحدد الأخطاء ويقرر السبل الكفيلة بإصلاحها وتقويمها.و يعتبر من أهم المراحل والخطوات الإدارية الضرورية التي لا يمكن تجاهلها عند تنفيذ الأعمال، والخطط، والأهداف المختلفة، حيث يهدف إلى تحديد مدى السير بشكل سليم في العمل، ويحدد المشكلات التي تم الوقوع بها، و يقيس مدى تطابق الأداء الحالي الفعلي مع الأداء الذي تم التخطيط له مسبقاً، ومدى قدرته على تحقيق النتائج المطلوبة .

فمن خلال هذه الدراسة يمكن التعرف علي دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تقويم أداء المنشآت الصناعية في السودان .

مشكلة البحث :

من اجل تحقيق أهداف المنشأة بصورة افضل ، وفي ظل توسع المنشآت الصناعية في انشطتها المختلفة لابد لهذه المنشآت ان تقوم بتقويم أدائها مما يساعدها علي معرفة نقاط القوة وتعزيزها ومعرفة نقاط الضعف ومعالجتها مما يدفعها الي عملية التحسين المستمر ،حيث تكمن مشكلة البحث في كيفية وضع معايير لتقويم أداء المنشآت الصناعية علي المستوي الجزئي والكلوي تحديد اليات لرقابة الأداء وكيفية وضع اليات لتطوير وتحسين الأداء في المنشآت الصناعية حيث يحاول البحث الاجابة علي التساؤل الرئيسي ماهو دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تقويم أداء المنشآت الصناعية في السودان ، وتتفرع منه التساؤلات الفرعية الاتية :

1. ماهو دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في وضع معايير الأداء بالمنشآت الصناعية .
2. ماهو دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في الرقابة علي الأداء في المنشآت الصناعية .
3. ماهو دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تحسين الأداء بالمنشآت الصناعية.

أهداف البحث :

يهدف البحث لتحقيق الاتي :

- 1- توضيح دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تقويم أداء المراكز والاقسام داخل المنشآت الصناعية .
- 2- تفعيل التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية للقيام بدوره في تقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية .
- 3- التحقق من مدي امكانية التكامل في وضع معايير ملائمة لتقويم أداء المنشآت الصناعية في السودان .
- 4- توضيح مفهوم وأهمية محاسبة المسؤولية والمسئولية وأهدافها ودورها في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية في السودان .
- 5- توضيح مفهوم وأهمية الموازنات التخطيطية وأهدافها ودورها في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية في السودان .

فرضيات البحث :

يختبر البحث الفرضيات الاتية :

- الفرضية الأولى :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بينالتكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع معايير الأداء بالمنشآت الصناعية .
- الفرضية الثانية :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء في المنشآت الصناعية .
- الفرضية الثالثة :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشآت الصناعية .

أهمية الدراسة :

تتبع أهمية البحث من خلال الأهمية العلمية التي تتناول محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية بأنهما ادوات تساعد في تقويم أداء المنشآت الصناعية، أما الأهمية العملية تتبع من القيمة التطبيقية والمزايا التي تكسبها المنشآت الصناعية من وضع موازنات تخطيطية لكل قسم ومركز يشارك في إعدادها كل العاملين بالاقسام والمراكز داخل المنشأة لتساهم في تفعيل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ، حيث تستطيع المنشأة التعرف علي أنشطتها وكيفية تحقيق أهدافها مع حل المشاكل التي تعوق أدائها واكتشاف الانحرافات ومعالجتها ، كما انه يلقي الضوء علي دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية مما يساعد علي توفير المعلومات الملائمة التي تساعد الإدارة في تقويم أداء المنشأة علي المستوي الكلي والمستوي الجزئي .

منهج البحث :

إعتمد البحث علي المناهج التالية :

- 1- المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث وفروضة .
- 2- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بالبحث .
- 3- المنهج الاستقرائي لاختبار مدي صحة الفروض .
- 4- المنهج الوصفي التحليلي القائم علي دراسة الحالة .

مصادر جمع البيانات :

اعتمد البحث علي نوعين من البيانات وهي :

- 1- بيانات أولية يتم الحصول عليها من خلال الإستبانة .
- 2- بيانات ثانوية يتم الحصول عليها عن طريق المراجع والدوريات والرسائل الجامعية .

حدود البحث :

الحدود الزمانية : مدخل 2020 م .

الحدود المكانية : تغطي الدراسة شركات مجموعة جياذ الصناعية في السودان .

هيكل البحث :

اشتمل البحث علي خمسة فصول :

الفصل الأول :

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف وأركان محاسبة المسؤولية

المبحث الثاني : مقومات وفروض ومزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

الفصل الثاني:

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وخصائص وأنواع الموازنات التخطيطية

المبحث الثاني : مبادئ ومكونات ومراحل إعداد الموازنات التخطيطية

الفصل الثالث:

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وفوائد تقويم الأداء

المبحث الثاني : تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية

الفصل الرابع:

المبحث الأول : نبذة عن مجموعة جياذ الصناعية

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الخاتمة:

- النتائج

- التوصيات

ثانياً : الدراسات السابقة

اطلع الباحث علي العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وفيما يلي تلخيص لاهم هذه الدراسات :

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

تناولت الدراسة دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية ،حيث تمثلت مشكلة الدراسة بأنه في الأونة الاخيرة ظهرت ظاهرة الفشل الذي لازم أداء الكثير من المنشآت فيما يخص تنفيذ الموازنات التخطيطية وظهر ذلك في عدم الإلتزام بالمعايير المناسبة عند وضع الموازنة ، هذا بالإضافة إلى عدم الرقابة على الموازنة عند تنفيذها .

حيث تمت صياغة الدراسة في التساؤلات التالية ، ماهو دور تطبيق المعايير المناسبة في وضع تنفيذ الموازنات التخطيطية في تخفيض الإنحرافات ؟ ماهي أهمية المؤسسات في انجاح العملية الإدارية ؟ ماهو الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في تخطيط الأداء والرقابة عليه .

هدفت الدراسة إلى اظهار دور محاسبة المسؤولية في الرقابة علي الموازنات التخطيطية وتقليل الإنحرافات من خلال اختبار محاسبة المسؤولية في امكانية تخفيض الإنحرافات الايجابية والسلبية عند إعداد الموازنات ،دور محاسبة المسؤولية في الرقابة علي أداء الافراد والاقسام المختلفة داخل المنشأة عند وضع الموازنة التخطيطية وتحديد المسئول عن الإنحراف الايجابي او السلبي ومحاسبتها مع مراعاة كفاءة المعايير وعدم وجود عوامل خارجية مؤثرة علي إعداد الموازنة التخطيطية .

نبعت أهمية الدراسة من ان المحاسبة المالية والإدارية وفقا لمفهومها العام تتجه نحو النهوض بالعملية الإدارية من خلال التحليل وتقويم واختبار افضل البدائل المتاحة ومن ثم تقديم المعلومات التي تساعد في عملية الرقابة علي البديل الذي تم اختياره ، ان عملية الرقابة تستمد قوتها من من كمية المعلومات المتوفرة لديها كان لابد من الإستفادة القصوي من التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية ،وهي المقوم الاساسي لمحاسبة المسؤولية .

أتبعت الدارسه المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة الي المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرئي والمنهج التاريخي .

اختبرت الدراسة ثلاثة فروضيات ، الفرضية الأولى : محاسبة المسؤولية تساعد المنشآت في ترقية أدائها وقدرتها على استغلال الموارد المتاحة بأقصى كفاية ممكنة من خلال تخفيض الإنحرافات ، الفرضية الثانية : المحاسبة المسؤولية دور فاعل وأساسي في الرقابة على أداء الأفراد والأقسام

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

المختلفة بالتركيز على تصرفاتهم في المنشأة وخلق التكاليف ،الفرضية الثالثة: الإنحرافات الناتجة من إعداد وتطبيق الموازنات التخطيطية لا يتم تحديد المسئول عنها ولا يتم التقرير عنها بصورة دقيقة وفقاً لمراكز المسئولية .

من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ،نظام محاسبة المسئولية يمكن المنشآت من استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاية ممكنة ، نظام محاسبة المسئولية يعمل على ترقية أداء المنشآت مما يساعدها على تحقيق أهدافها ،وجود نظام لمحاسبة المسئولية يساعد على إعداد وتنفيذ موازنات تخطيطية بصورة جيدة، مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في وضع وتنفيذ الموازنة التخطيطية يساعد على نجاح الموازنة ، وتحديد معايير الأداء وتحليل الإنحرافات يزيد من فعالية الرقابة الإدارية .

من اهم توصيات الدراسة ،العمل على تحديد الإنحراف السلبي أو الايجابي يساعد على إعداد موازنة تخطيطية مستقبلية جيدة تحقق أهداف المنشأة ،ضرورة التحديد الواضح للصلاحيات والمسئوليات للعاملين بالمنشأة ،تقديم تقارير الأداء بصورة دورية لتساعد على رقابة الأداء ،توفير نظام للحوافز لتشجيع العاملين على بذل جهودهم لتحقيق أهداف المنشأة سواءاً كانت مادية أو معنوية ،العمل على تأهيل وتدريب العاملين بالمنشأة حتى لا يتم إهدار الموارد المتاحة.

ركزت هذه الدارسة دور محاسبة المسئولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية ،حيث ركزت علي الجانب الرقابي للموازنة ولم تتعرض لتقييم الأداء ،بينما ركزت الدراسة الحالية علي دور التكامل بين محاسبة المسئولية والموازنات التخطيطية في تقويم الأداء في المنشآت الصناعية

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

تناولت الدراسة دور محاسبة المسئولية في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر الجنيد، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية ،هل هناك اهتمام من لتقبل إدارة مصنع سكر الجنيد بمحاسبة المسئولية ؟ هل هناك هيكل تنظيمي واضح بمصنع سكر الجنيد يحدد لكل تقسم مسئولياته والصلاحيات الممنوحة ؟ هل هناك فهم واضح للمسئوليات بمصنع سكر الجنيد لضمان فعالية الداء ؟ ما مدى الإستفادة من محاسبة المسئولية في تقويم الأداء بمصنع سكر الجنيد؟

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم محاسبة المسئولية وأهدافها ،وكذلك توضيح أهمية محاسبة المسئولية ودورها في تقويم الداء، قياس مدى فاعلية محاسبة المسئولية وأثرها في تقويم الأداء وبالتالي مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

(1)مها محمد خوجلي ،محاسبة المسئولية في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر الجنيد ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة

ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ،2007م

نبتت أهمية دراسته من أنها ألقت الضوء على محاسبة المسؤولية وإبراز دورها في تقييم أداء المؤسسات ، ومن أهمية إدراك فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية وأثر إستخدامها خاصة في المشروعات الصناعية.

اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي اختبرت الدراسة اربعة فرضيات ، الفرضية الأولى :الاعتماد على بيانات المحاسبة المالية فقط في مصنع سكر الجنيد غير كاف لتقويم الأداء، الفرضية الثانية :تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في مصنع سكر الجنيد يساهم في تقويم الأداء،الفرضية الثالثة :تقارير محاسبة المسؤولية تواكب احتياجات الإدارة بمصنع سكر الجنيد،الفرضية الرابعة :محاسبة المسؤولية في مصنع سكر الجنيد أداة فعالة في تقويم الأداء ومساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ،توفر الأساليب الملائمة لقياس وتقييم الأداء والإعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية يساعد في تقويم الأداء الكامل بالمنشأة كما يزيد من كفاءة الأداء وفعاليتها،تقسيم المنشأة إلى وحدات ومراكز مسؤولية مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات من أهم أساسيات التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية،توفر محاسبة المسؤولية معلومات دقيقة لتقويم الأداء وتحديد مسؤولية أداء الأعمال وإجراء المحاسبة والمساءلة عن الأخطاء.

من أهم توصيات الدراسة ،أن يكون هناك مستوى عالي من التعاون بين المستويات المختلفة وقبول عام في الهيكل التنظيمي بالمنشأة،أن تكون نظم الحوافز الفردية والجماعية قائمة على أساس سليم مما يبعث على التعاون ويساعد على رفع مستوى كفاءة الأداء،أن يتم إتباع مبدأ الإدارة بالأهداف بإشراك مراكز المسؤولية مع الإدارة العليا في تحديد الأهداف العامة مما يخلق أهداف ملزمة ومقبولة،أن يتم تفعيل دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية لما لها من أثر كبير في رفع مستوى الأداء.

ركزت هذه الدارسة علي دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر الجنيد ،بينما ركزت الدراسة الحالية علي دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تقويم الأداء في المنشآت الصناعية.

دراسة : محاسن احمد محمد سلامة 2009م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية ، هل تقوم الموازنات بدور فعال في نظام الرقابة والتقييم في مؤسسات التعليم العالي؟ هل الموازنات المعدة بشكلها التقليدي تعكس الانشطة التخطيطية التي تقوم بها؟ هل التخطيط الجيد يدل على كفاءة الإدارة ؟ هدفت الدراسة الى وجود

(1)محاسن احمد محمد ، دور الموازنات التخطيطية فى تقييم الاداء والرقابة فى القطاع الحكومى بمؤسسات التعليم العالى ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير فى المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2007م).

مقياس محدد لقياس كفاءة وتقييم الأداء عن طريق الموازنات ووضع اطار علمي يحكم الموازنات كأدوات لتقييم الأداء ،و التحقق من أن الموازنة تمثل عنصراً رقابياً على الأداء وتحقيق الرقابة الذاتية ، إنتهجت الدراسة المنهج التاريخي و المنهج الاستنباطي و المنهج الوصفي التحليلي ، توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ، أن الموازنات بشكلها التقليدي لاتؤدي الدور المنوط بها ، إشراك العاملين في إعداد الموازنة يزيد من قيامهم بتنفيذها بدقة لتحقيق الأهداف ، اوصت الدراسة بضرورة تدريب العاملين باستمرار مع الاهتمام بأوضاعهم المادية والوظيفية والاجتماعية ومتابعة الأداء المالي في التقارير الدورية والاهتمام بأساليب المراجعة الداخلية .ترى الباحثة أن هذه الدراسات ، رغم أهميتها، أنه لوحظ تركيز معظمها على أحد جوانب إعداد الموازنات التخطيطية السلوكية مثل جانب المشاركة .الأمر الذي ينال من شموليتها،خصوصاً إذا ما أخذنا بعين الاعتبار أن هناك جوانب عديدة يمكن تناولها في موضوع الموازنات، مثل جوانب التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، إضافة إلى الجوانب السلوكية مثل المشاركة في الإعداد وتحديد الأهداف وعلاقة ذلك بالرضي عن الوظيفة والمؤسسة .لذلك جاءت هذه الدراسة التي يسعى الباحث من خلالها إلى استكمال بعض الجوانب الأخرى لتكون أكثر شمولية، بحيث تغطي موضوع الموازنات من أكثر من جانب.

ركزت هذه الدارسة علي دور الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء بمؤسسات التعليم العالي في القطاع العام ، حيث تناولت الدراسة دور الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء بمؤسسات التعليم وبينما ركزت الدراسة الحالية علي تقييم الأداء للمؤسسات الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية .

- دراسة :اسامة عبدالله الشيخ محمد 2009⁽¹⁾

تناول الدراسة دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء المالي، حيث تمثلت مشكلة البحث في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومدى فعالية تطبيقه في تقييم الأداء على المستوى الكلي للوحدات الإقتصادية دون تقييم الأداء على المستوى الجزئي مما يؤدي إلى عدم توفر معلومات تفصيلية عن أداء المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة حيث تتوفر معلومات إجمالية فقط وعلى المستوى الكلي للوحدة الإقتصادية .

هدفت الدراسة إلى دراسة وتطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت بشكل فعال يظهر أهم أساليب وطرق تقييم الأداء ومدى إلمام المستخدمين والمهتمين بها ، وإيجاد نظام عادل لمحاسبة الاشخاص المسؤولين عن التكاليف التي تقع في دائرة اختصاصهم والتي يمكن التحكم فيها حتي يتم

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

2009م).

مكافاة الذي يؤدي عمله علي اكمل وجه ممكن ومحاسبة الذي الذي يقصر في عمله بصورة عادلة.

نبتت أهمية الدراسة في إلقاء الضوء علي دور محاسبة المسئولية في تقويم أداء المنشآت الإقتصادية ومدي امكانية تطبيقها علي المنشآت الإقتصادية من خلال تقسيمها الي مراكز مسئولية مختلفة .

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

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى : محاسبة المسئولية تساعد الوحدات الإقتصادية في رفع كفاءة أدائها وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاية ممكنة، الفرضية الثانية : محاسبة المسئولية تعمل على توفير معلومات ملائمة تساعد في تقويم أداء مراكز المسئولية والتعرف على مدى مساهمة كل مركز مسئولية في تحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية، الفرضية الثالثة : يؤدي تطبيق محاسبة المسئولية إلى توفير معلومات ملائمة وموثوق فيها تساعد على تقويم الأداء والتخطيط واتخاذ القرارات.

من اهم نتائج الدراسة ، محاسبة المسئولية أداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع النظام الإداري في عملية الرقابة وتمكنها من التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسئولية في تحقيق أهداف المنشأة، فمن خلال توفير البيانات الحالية المقدرة والفعلية لكل مركز تتمكن الإدارة من التعرف على مدى نجاح أو فشل ذلك المركز وبالتالي يتم اتخاذ القرارات الرئيسية ، كما إن تقارير الأداء التي تعد لكل مدير مركز تمكن الإدارة من التعرف على كفاءة هذا المدير في استخدام الموارد المتاحة له، وقدرته على تحقيق عائد مناسب على الاستثمارات وكذلك التعرف على مدى ارتباط مدير كل مركز بالأهداف العامة للمنشأة، وكذلك تمثل محاسبة المسئولية مدخلاً حديثاً لتطوير النظم المحاسبية أي متابعة تنفيذ الخطط والتقارير عن الانحرافات وصعوبات اتخاذ القرارات التصحيحية داخل المنشأة، كما أن محاسبة المسئولية تساعد المنشأة في الوصول إلى الأهداف المنشودة فهي تساعد على تنسيق الجهود والعمل على تحقيق هذه الأهداف.

من اهم توصيات الدراسة في أنه يجب أن تكون معايير الأداء واقعية وقابلة للتحقق ومقبولة من قبل مدير مراكز المسئولية وتتلاءم مع ظروف ذلك المركز وليس بالضرورة أن تكون مساوية لمعايير الأداء لمركز آخر، وكذلك ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح ومفهوم للمنشأة تحدد فيه كل الأنشطة والإدارات والأهداف على أسس علمية تمكن من تحديد وتوضيح السلطات والصلاحيات والمسئوليات المترتبة عليها وربطها بالمستويات الإدارية المختلفة في المنشأة، كما يجب أن تكون فترة إعداد تقارير محاسبة المسئولية من حيث المدة التي تغطيها بحيث يمكن للإدارة

اتخاذ إجراءات التصحيح في الوقت المناسب، وإن تكون هذه التقارير واضحة وسهلة الفهم وتوجه إلى المستوى الإداري المسئول عن المنشأة.

ركزت هذه الدارسة علي دور محاسبة المسئولية في تقويم الأداء المالي للمنشآت ، وبينما ركزت الدراسة الحالية علي تقييم الأداء للمؤسسات الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسئولية والموازنات التخطيطية .

- دراسة : عبد العظيم عثمان محمد 2009⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور محاسبة المسئولية في الرقابة الداخلية بالمنشآت الصناعية تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة قسم الرقابة الداخلية بمصانع المياه الغازية على التحكم في نشاط المنشأة وضبطه، وصعوبة تحديد مواطن الضعف في تنفيذ الخطط، وكذلك صعوبة تحديد الجهات المسئولة عن أوجه القصور في الأداء ، وتمثلت في التساؤلات الآتية : هل يساهم تطبيق محاسبة المسئولية في تسهيل عملية الرقابة الداخلية للمنشآت الصناعية ؟ ، هل يساعد تطبيق محاسبة المسئولية قسم الرقابة الداخلية في عملية اكتشاف الأخطاء ومن المسئول عنها ؟ ، ماهو دور محاسبة المسئولية في ضبط الأنشطة وحماية الممتلكات بمصانع المياه الغازية ؟ ، ماهو دور محاسبة المسئولية في تقويم أداء المسئولين ومنعهم من الخروج عن ضوابط العمل ؟ .

هدفت الدراسة إلى توضيح دور محاسبة المسئولية في مجال الرقابة الداخلية بمصانع المياه الغازية وكيفية تطبيقها والتعرف على المقومات والمتطلبات التي يحتاجها تطبيق محاسبة المسئولية .
نبعت أهمية الدراسة من إلقاء الضوء علي أهمية محاسبة المسئولية ودورها في تفعيل وتقويم نظام الرقابة الداخلية بالمنشآت الصناعية وحث هذه المنشآت علي تطبيق محاسبة المسئولية يحقق لها مزيداً من التقدم ويجعلها أكثر تحكم في انشطتها وأكثر مواكبة لظروف الحال.

إتبعت الدارسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي
اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى : يؤدي تطبيق محاسبة المسئولية بمصانع المياه الغازية إلى تسهيل عملية الرقابة الداخلية، الفرضية الثانية : يؤدي تطبيق محاسبة المسئولية بمصانع المياه الغازية إلى حماية الأصول وترشيد إستخدامها ومن ثم الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، الفرضية الثالثة : يؤدي تطبيق محاسبة المسئولية بمصانع المياه الغازية إلى دقة البيانات المحاسبية وزيادة الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات .

من اهم نتائج الدراسة ، تطبيق محاسبة المسئولية بمصانع المياه الغازية يمنع عمليات التبرير وسوء الإستخدام التي قد تقع علي الاصول وبالتالي تؤدي لحمايتها ، تطبيق محاسبة المسئولية بمصانع

(1)إمامة عبدالله الشيخ ،دور محاسبة المسئولية في تقويم الاداء المالي ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة

، 2009م).

المياه الغازية يؤدي إلى حماية الأصول وترشيد إستخدامها، تقارير محاسبة المسؤولية بمصانع المياه الغازية تسهل عمليات اكتشاف الأخطاء ومنع حدوث المخالفات، تقارير محاسبة المسؤولية تساعد علي تحديد مراكز المسؤولية ذات الأداء الضعيف وبالتالي تسهيل عملية الرقابة الداخلية .

من اهم توصيات الدراسة ، يجب ان يكون هنالك هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية داخل مصانع المياه الغازية بالسودان ويقوم علي النظام اللامركزي وتفويض السلطات ، ضرورة تحديد سلطات وصلاحيات كل مدراء مراكز المسؤولية والمهام والانشطة التي تقع في نطاق مسؤولياتهم ، ان يكون هنالك قسم للمراجعة الداخلية بمصانع المياه الغازية يتابع تقارير محاسبة المسؤولية ، ضرورة وجود معايير للأداء تتناسب مع طبيعة نشاط مصانع المياه الغازية بالسودان يتم عن طريقها مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمعرفة الإنحرافات .

ركزت هذه الدراسة علي دور محاسبة المسؤولية في الرقابة الداخلية بالمنشآت الصناعية ، وبينما ركزت الدراسة الحالية علي تقييم الأداء للمؤسسات الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية .

-دراسة : ندي يحي عبدالرازق 2010⁽¹⁾

تتأولت الدراسة دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء المالي والاداري بالمؤسسات الحكومية بالتطبيق علي ديوان الضرائب الخرطوم ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة حول الصعوبات التي تواجه المؤسسات الحكومية في ادائها لنشاطاتها بصورة عامة لكبر حجمها وتعدد أنشطتها وانظمتها الامر الذي يتطلب تفويض السلطات وإدارة تلك الانشطة بصورة جزئية بواسطة افراد متعددين علي أن يكون كل فرد مسئول عن الانشطة التي تولي ادارتها .

هدفت الدراسة الي التعرف الي مدي أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية ، توضيح الدور الذي تقوم به محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء المالي والاداري بالمؤسسات الحكومية والتعرف علي المقومات التي يحتاجها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

نבעت أهمية الدراسة في إلقاء الضوء علي نظام محاسبة المسؤولية وبيان دورها في تقييم الأداء المالي والاداري بالمؤسسات الحكومية والتي تؤدي الي توفير بيانات ومعلومات ملائمة وموثقة ومفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات اللازمة .

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي والاستقرائي والمنهج التاريخي .

اكتبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ،الفرضية الأولى : يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المؤسسات الحكومية علي إدارة عملياتها بكفاءة، الفرضية الثانية :يؤدي تطبيق نظام محاسبة

(1)ندي يحي عبدالرازق ،دور محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء المالي والاداري بالمؤسسات الحكومية بالتطبيق علي ديوان الضرائب الخرطوم،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة 2010م) .

المسئولية في المؤسسات الحكومية الي تقويم ادائها المالي،الفرضية الثالثة : يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسئولية في المؤسسات الحكومية الي تقويم ادائها الاداري.

من اهم نتائج الدراسة ،يمكن تقسيم المؤسسات الي ادارات (مراكز مسئولية) وإعداد تقرير منفصل عن أداء كل إدارة علي حدا،تقسيم نشاط المؤسسة الي مراكز مسئولية ومتابعته بصورة جزئية اسهل من أن تتم متابعته بصورة عامة،تطبيق نظام محاسبة المسئولية في المؤسسات الحكومية يساعد علي ارتفاع مستوي الأداء وكفاءته،اكتشاف إنحرافات كل ادارة علي حدا ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية،إعداد تقارير لكل مركز مسئولية يساعد علي اكتشاف حدوث الاخطاء، تطبيق محاسبة المسئولية يساعد المؤسسات الحكومية علي التحكم في متابعة ادائها المالي،تطبيق محاسبة المسئولية يساعد الإدارة علي متابعة انشطتها بصورة اسهل.

من اهم توصيات الدراسة،ضرورة التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات للعاملين بالمؤسسة،ضرورة وضع معايير أداء لكل مركز مسئولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له وتحديد الإنحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها،تصميم نظام محاسبي يقوم علي اساس نظام محاسبة المسئولية في المؤسسات الحكومية،ضرورة الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة المسئولية بصورة متكاملة،ضرورة تدريب وتأهيل الافراد للالتزام بنظام محاسبة المسئولية ومعايير ادائها.

ركزت الدراسة علي دور محاسبة المسئولية في تقويم الأداء المالي والاداري بالمؤسسات الحكومية بالتطبيق علي ديوان الضرائب الخرطوم ،حيث تناولت الدراسة تقييم الأداء الماليوالاداري بينما ركزت الدراسة الحالية علي تقييم الأداء علي المستوي الكلي والجزئي للمنشات الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسئولية والموازنات التخطيطية.

- دراسة : عوض محمد عوض 2010⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي للشركات بالتطبيق علي شركات قطاع التأمين حيث تتمثل مشكلة الدراسة في صياغة التساؤلات الآتية: ما مستوى إدراك ادارات شركات التأمين لأهمية تطبيق نظام الموازنات التخطيطية؟، ما مستوى التوافق بين نظام الموازنات التخطيطية المطبق في شركات التأمين الاسلامية والأصول العلمية لنظام الموازنات المعروفة في الفكر المحاسبي؟، ما مستوى استعمال مخرجات نظام الموازنات التخطيطية من قبل الجهات المسؤولة عن التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في شركات التأمين؟

هدفت الدراسة الي الوصول الي وضع امثل في استعمال الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء، التعزيز من دور استعمال الموازنات التخطيطية واستعمال مخرجاتها كنظام

(1)عوض محمد عوض ، دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي للشركات بالتطبيق علي شركات قطاع التأمين ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ،2010م).

عكسي للتغذية العكسية، كشف الثغرات والنواقص في تكوين النظام من النواحي العلمية والفنية وبيان العقبات والصعوبات التي تحد من فاعلية النظام وتقويمها واقتراح المعالجات المناسبة لها. نبعت أهمية الدراسة من أنها تعد اسهاما علميا في أدبيات البحث في نظام الموازنات التخطيطية ودورها في التخطيط والرقابة، تعد دراسة ميدانية تتناول تقويم الموازنات التخطيطية وفقا للأسس العلمية التي ينبغي توافرها في نظام الموازنات التخطيطية،وضع الاقتراحات والتوصيات التي يرى الباحث انها ستسهم في تأكيد أهمية نظام الموازنات التخطيطية في التطبيق العملي للنشاط في شركات التأمين .

اتبعت الدراسة على مزيجا من مناهج البحث العلمي، حيث تم إستخدام المنهج التاريخي ،والمنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. اختبرت الدراسة اربعة فرضيات ، الفرضية الأولى : تدرك شركات التأمين أهمية الموازنات التخطيطية لما توفره من مزايا، الفرضية الثانية : تعد الموازنات التخطيطية في شركات التأمين وفق أسس علمية سليمة، الفرضية الثالثة : تستعمل الادارات المختصة في شركات التأمين مخرجات الموازنات التخطيطية لخدمة وأهداف التخطيط والرقابة، الفرضية الرابعة : هناك معوقات تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية المطبق في شركات التأمين.

من اهم نتائج الدراسة، تساعد الموازنات التخطيطية شركات التأمين في توقع حجم التغطيات المستقبلية والتنبؤ بمعدلات الخسارة، تساعد الموازنات التخطيطية شركات التأمين في توقع حجم الوثائق المستقبلية وحجم العوائد على الاستثمار، تساعد الموازنات التخطيطية في الرقابة على حجم المخطط والمنفذ في التغطيات المستقبلية، تساهم الموازنات التخطيطية في الرقابة على تقدير المصروفات العمومية ، الموازنات التخطيطية تساعد في تحسين مستوى الملائة المالية لشركات التأمين .

من اهم توصيات الدراسة ، يجب على الشركات العاملة في مجال التأمين زيادة الاهتمام بالموازنات التخطيطية وما تحتويه من معلومات محاسبية، يجب على الشركات العاملة في قطاع التأمين العمل بالموازنات التخطيطية لما تقدمه من معلومات خاصة بتقدير المصروفات العمومية، يجب على الشركات العاملة في قطاع التأمين تحليل الإنحرافات التي تحدث بين المقدر بالموازنة والمنفذ فعليا منها وذلك لتجاوز الإنحرافات السالبة مستقبلاً ، يجب على شركات التأمين وضع تقديرات الموازنة التخطيطية وفقاً لمقدرتها المالية، كلما كانت الموازنة التخطيطية متماز بالواقعية كلما أدى ذلك الى سهولة تطبيقها.

ركزت الدراسة علي دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي للشركات بالتطبيق علي شركات قطاع التأمين ،حيث تناولت الادراسة تقييم الأداء المالي لشركات قطاع التأمين ، بينما

ركزت الدراسة الحالية علي تقييم الأداء للمنشات الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسئولية والموازنات التخطيطية.

دراسة : هناء سامي الطيب 2011 (1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى إمكانية إستخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقويم الأداء المالي والعمليات والانشطة التي تقوم بها المنشآت التجارية وذلك من خلال الاتي: ما مدي المقدرة علي إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة و رفع كفاءة تقويم الأداء المالي للشركات التجارية؟ ما مدي المقدرة علي إعداد الموازنات التخطيطية بالطريقة العلمية و إستخدام التنبؤ في تقدير الارقام والكميات المطلوبة والالتزام بالتعليمات المعمول بها؟ هل يتم أستيعاب الإنحرافات التي تحدث بين الأداء الفعلي والأداء المخطط ومعرفة أسباب الإنحرافات لمعالجتها وتلافيها في المستقبل؟ .

هدفت الدراسة الى توضيح الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء المالي في الشركات التجارية ، معرفة مدي أدراك وفهم الإدارة بأهمية الموازنات التخطيطية وقدرتها علي الرقابة بإستخدام الوسائل العلمية و الكمية كي تحقيق أهدافها الإقتصادية والاجتماعية ، التحقق من أن الموازنات التخطيطية تساعد في تحقيق الرقابة المالية وتقييم الأداء المالي للشركة ، معرفة أعتداد شركة دال للسيارات المحدودة علي الموازنات التخطيطية في ترشيد الإنفاق المالي بالشركة . اتبعت الدراسة عدد من مناهج البحث العلمي: المنهج الاستنباطي، المنهج التاريخي ، المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي.

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى :تمكن الموازنات التخطيطية الشركة حسب مفهومها والاسس العلمية من تحقيق أهدافها الإقتصادية والاجتماعي،الفرضية الثانية :تساعد الموازنات التخطيطية في تحقيق الرقابة المالية وتقويم الأداء المالي للشركة،الفرضية الثالثة :تعتمد شركة دال للسيارات علي الموازنات التخطيطية في ترشيد الإنفاق المالي بالمنشأة.

من اهم نتائج الدراسة،الموازنات التخطيطية تساعد علي تحقيق أهداف المنشأة،الموازنات التخطيطية تساعد في تقييم كفاءة الأداء المالي بالمنشأة،توفر المعلومات الملائمة في الوقت المناسب يساعد علي نجاح الموازنة وبالتالي ترشيد قرارات الإنفاق .من اهم توصيات الدراسة ،ضرورة توفير نظام لتدقق المعلومات لكافة المستويات الإدارية لتسهيل عملية ترشيد القرارات،الاهتمام بنظام الموازنات التخطيطية كوسيلة للرقابة وتقويم الأداء استنادا إلى الأسس العلمية والعملية في مراحل إعداد وتنفيذ الموازنات.

(1) هنا سامي الطيب ، الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الاداء المالي في الشركات التجارية ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2011م).

ركزت الدراسة علي الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء المالي في الشركات التجارية ، حيث تعرضت لتقييم جزء من أداء الشركات التجارية ممثل في تقويم الأداء المالي ، بينما ركزت الدراسة الحالية علي تقييم الأداء علي المستوي الكلي والجزئي للمنشآت الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية.

- دراسة : صابر عثمان سيد 2013⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المصارف التجارية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية : هل يساعد تطبيق محاسبة المسؤولية في إكتشاف الإنحرافات والعمل على تقويمها ؟ هل تطبيق محاسبة المسؤولية في النظام المحاسبي بصورته الحالية لا يوفر معلومات كافية عن تقويم الأداء ؟ هل يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية على المصارف التجارية الى توفير معلومات تساعد في تقويم الأداء على المستوى الجزئي والمساهمة في تقويم الأداء الكلي ؟ ما تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية على تحفيز الموظفين لأداء واجباتهم ؟

اهتمت الدراسة بأثر تفويض الصلاحيات في مراكز المسؤولية على تقويم كفاءة وفعالية الإدارة ودراسة إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية من خلال تقسيمها إلى مراكز مسؤولية مختلفة .

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى فاعلية محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمصارف التجارية، والعمل على مقارنة أداء كل مركز مع بقية المراكز الأخرى من خلال الأداء الفعلي والمخطط له وما يترتب على ذلك من نتائج إيجابية أو سلبية .

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

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى: تطبيق محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية يؤثر في تقويم أداءها وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة على الوجه الأمثل بأقصى كفاية ممكنة ، الفرضية الثانية: محاسبة المسؤولية تعمل علي توفير معلومات محاسبية ملائمة تؤثر في تقويم أداء مراكز المسؤولية المختلفة في المصارف التجارية ، الفرضية الثالثة: محاسبة المسؤولية تساعد علي تحفيز موظفي المصارف التجارية لتقديم خدمات أفضل وذلك يؤثر في تعزيز ثقة العملاء بالمصارف .

من اهم نتائج الدراسة أن المصارف التجارية تطبق محاسبة المسؤولية .

من اهم توصيات الدراسة ضرورة توعية العاملين في المصارف التجارية، وخاصة الإدارة العليا بتطبيق محاسبة المسؤولية لما له من أثر في رفع مستوى الأداء ، والعمل المستمر على تطوير الهيكل التنظيمي للمصارف التجارية، ومراكز المسؤولية فيها .

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

ركزت الدراسة علي دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المصارف التجارية ، ،بينما ركزت الدراسة الحالية علي دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية في تقويم الأداء في المنشآت الصناعية .

– دراسة : كثيرة محمد احمد 2014⁽¹⁾

تناولت الدراسة الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء في الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء ، حيث تمثلت مشكلة البحث في قياس أثر استخدام الموازنة كرقابة وتقييم للأداء المالي في الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء من ناحية مما يؤدي إلى هدر الطاقات والوقت والأموال و حدوث الانحرافات ذات الأهمية النسبية، والحياد عن الأهداف الرئيسية وضعف الرقابة.وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: إلى أي مدى يتم إعداد الموازنة وفق أسس علمية تكفل الوصول إلى تقديرات دقيقة بهدف تحقيق الأهداف المرجوة منها؟ ، ما هي الصعوبات والمعوقات التي تحد من فعالية استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة؟ إلى أي مدى تستخدم الموازنة التخطيطية في عملية الرقابة؟ ما مدى مشاركة المستويات الإدارية المختلفة، وخصوصاً المستويات الإدارية الدنيا في عملية الإعداد والتنفيذ والرقابة على الموازنة؟

هدفت الدراسة إلى إن الهدف الأساسي يتمثل في محاولة الكشف عن مدى التزام الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة في استخدام الموازنات التخطيطية في تقييم الاداء والرقابة على عناصر الإنتاج، التعرف على الموازنات التخطيطية ومدى فاعليتها كأداة للرقابة وتقييم الاداء ، بيان أهمية مشاركة جميع الأقسام الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية .

تتبع أهمية الدراسة من خلال الأهمية العلمية التي تتناول الموازنة بأنها أداة للتخطيط والرقابة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المنشأة والعمل على تحقيقها من خلال الموارد المتاحة بأقصى فاعلية وكفاءة ، أما الأهمية العملية تتبع من واقع موازنة الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة بحيث تعتبر الموازنة من أهم الوسائل أو الأدوات التي تساعد المنشأة في التغلب على التغيرات التي تواجهها وتصحيح الأخطاء وزيادة الكفاءة للعملية الإنتاجية والخدمية.

اتبعت الدراسة المنهج العلمي الشامل متضمناً المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفروض، المنهج الاستقرائي لإختبار مدي صحة الفروض ، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، المنهج الوصفي لإسلوب دراسة الحالة .

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات، الفرضية الأولى: تهتم الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم كأداة للرقابة وتقييم الاداء، الفرضية الثانية: تتوفر

(1)كثيرة محمد احمد، الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء في الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشورة ،2013م).

المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة يؤثر بإعداد موازنات تخطيطية ، الفرضية الثالثة: تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الخدمية في الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة.

من اهم نتائج الدراسة إن الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منتظم لأستخدامها أداة فاعله فى عملية الرقابة على العملية الانتاجية وتقويم أداء الاقسام المشتركة ، تتمتع إدارة الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء بدرجة عالية من الإدراك لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركة من اجل تحضير تلك الموازنات ، مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات يؤدي الي رفع كفاءة الأداء ، تحقق الموازنات التخطيطية وظيفة الرقابة عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع الارقام التقديرية بالموازنة لتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها.

من اهم توصيات الدراسة إعداد الموازنات التخطيطية بصورة دقيقة وجيدة تضمن تحقيق أهداف المنشأة ، وتوفير نظام لتدفق المعلومات لكافة المستويات الادارية لتسهيل عملية ترشيد القرارات، ومتابعة الإجراءات التصحيحية بعد إتخاذ قرارات التصحيح والعمل على إزالة نقاط الضعف وأسباب الانحراف ، إتاحة المجال لكافة المستويات الإدارية للمشاركة الفعلية في إعداد الموازنات التخطيطية في جميع مراحلها واشعارهم بأهمية مشاركتهم وعدم فرض تقديرات جاهزه عليهم، تفعيل نظام الرقابة الداخلية بحيث يساعد فى تحقيق اهداف الموازنات التخطيطية، الإهتمام بنظام الموازنات التخطيطية كوسيلة للرقابة إستناداً الى الأسس العلمية والعملية في مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة .

ركزت الدراسة علي الموازنات التخطيطية ودورها فى الرقابة وتقييم الإداء فى الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء ، بينما ركزت الدراسة الحالية علي تقييم الأداء علي المستوي الكلي والجزئي للمنشات الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسئولية والموازنات التخطيطية .

- دراسة: نصرالدين صلاح فضل الله (1) 2016

تناولت الدراسة الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، حيث تمت صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات ملائمة عن الأنشطة؟ ما هو دور نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تخفيض التكاليف؟ هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات تساعد في تطوير المنتج؟ هل توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على كيفية تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في الشركات الصناعية والتعرف على دورها في تفعيل الأداء. نبعت أهمية الدراسة في ندرة الدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وفي توفير أرضية لشركة داجن لتتبنى أسلوب النشاط في إعداد موازاناتها التخطيطية.

اختبرت الدراسة أربع فرضيات، الفرضية الأولى: الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات ملائمة عن الأنشطة، الفرضية الثانية: الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخفيض التكاليف، الفرضية الثالثة: الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات، الفرضية الرابعة: الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء.

أتبعت الدراسة المنهج التاريخي لتتبع البحوث السابقة التي لها صلة بموضوع البحث والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة وتحديد محاور البحث ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض، والمنهج الوصفي التحليلي لوصف عينة البحث وتحليل بيانات البحث باستخدام أسلوب التحليل المالي والإحصائي.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات ملائمة عن الأنشطة، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخفيض التكاليف، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات.

(1). نصرالدين صلاح فضل الله، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة 2016م).

من اهم توصيات الدراسة، تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط لأنها تقدم بيانات ملائمة عن الأنشطة تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وبتطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط كأداة لتخفيض التكاليف، وبتطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط كآلية لتطوير المنتجات، وإتباع نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط لتحليل التكاليف وتقويم الأداء.

ركزت الدراسة على الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، وبينما ركزت الدراسة الحالية على تقييم الاداء للمؤسسات الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية.

- دراسة: محمد بابكر حسن محمد⁽¹⁾ 2018

تناولت الدراسة أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الاداء في الوحدات الحكومية الخدمية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابة في الوحدات الحكومية الخدمية، وهل التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية، وهل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مراكز المسؤولية وجودة العمل الرقابي في الوحدات الحكومية الخدمية. وهدفت الدراسة للتعرف على مفهوم وأهمية نظام محاسبة المسؤولية ودورها الرقابي على الموارد المالية والبشرية في المستشفيات الحكومية، تسليط الضوء على مدي مساهمة نظام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء ورفع كفاءته وتحسين عملية اتخاذ القرارات في المستشفيات الحكومية.

اعتمدت الدراسة على عدة مناهج متعددة الجوانب منها المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي،

من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان نظام محاسبة المسؤولية يحدد للإدارة العليا مركز المسؤولية الناجح ومركز المسؤولية الفاشل وبالتالي يمكن اتخاذ القرار الملائم للمؤسسات عن طريق تجميع البيانات وحصرها لمراكز المسؤولية وبالتالي مقارنتها مع المعايير الموضوعية، ان تقارير الاداء التي تعد لكل مركز مسؤولية تمكن الإدارة من التعرف على كفاءة ادارة مركز المسؤولية في استخدام طرق النتاج الكفؤة والقدرة على تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق عائد مناسب للمؤسسة.

(1). محمد بابكر حسن، أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الاداء في الوحدات الحكومية الخدمية (شندي: جامعة شندي، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة 2018م).

من اهم توصيات الدراسة الإسراع في اعتماد الهياكل التنظيمية والوصف الوظيفي للأجهزة الحكومية من الجهات المختصة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات المرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة، بفاعلية الامر الذي يساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية، وضرورة إشراك العاملين في عملية التخطيط، الأمر الذي يساعد على تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية مما يساهم بدوره تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

ركزت الدراسة على أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الاداء في الوحدات الحكومية الخدمية وبينما ركزت الدراسة الحالية على تقييم الاداء للمؤسسات الصناعية وذلك من خلال دور التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية.

الفصل الأول

يتناول هذا الفصل مفهوم وأهمية وأهداف وأركان محاسبة المسؤولية كما
يتطرق لمقومات ومزايا تطبيق محاسبة المسؤولية وذلك من خلال المباحث
التالية :

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف وأركان محاسبة المسؤولية

المبحث الثاني : مقومات وفروض ومزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة المسؤولية

اولا - مفهوم محاسبة المسؤولية :

تدور محاسبة المسؤولية حول مبدأ التقرير عن أداء مراكز المسؤولية ، لذلك يتطلب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ضرورة تقسيم الوحدة الاقتصادية الي مجموعة من الوحدات الإدارية والتي تحدد لكل منها سلطاتها ومسئولياتها ،ويطلق علي هذه الوحدات الإدارية اسم مراكز المسؤولية ،ويحدد لكل مركز من مراكز المسؤولية هدفاً يتعين تحقيقه ،كما تحدد المقاييس لكفاءة الأداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية .(1)

تمثل محاسبة المسؤولية مفهوم متقدم لتقييم أداء الاشخاص العاملين في المنشأة كل بقدر مجهودة الخاص، وانعكاس ذلك علي نتيجة نشاطه ،وتبني فكرة محاسبة المسؤولية الاساسية علي انه طالما ان الإدارة قد كلفت انسانا ما داخل التنظيم الاداري بأداء عمل معين ،وقد تم تفويض السلطة اللازمة لهذا الشخص لأداء هذا العمل فيجب محاسبته عن نتيجة أداء هذا العمل .ويرجع كثير من الكتاب المحاسبين نشأة نظام محاسبة المسؤولية ومايتبعه من تقارير خاصة به الي الحرب العالمية الثانية ، الا ان المرجع الحقيقي لها مرتبط بتواجد البشر ، وقد جاء ذكر محاسبة المسؤولية في الكتب السماوية والاحاديث الشريفة ،فقد قال الله تعالى في كتابه العزيز :((وَكُلُّ إِنْسَانٍ أَلْزَمَانَهُ طَائِرُهُ فِي عُنُقِهِ وَنُخْرِجُ لَهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مِنْشُورًا)) ، كم حددت بعض الأحاديث الشريفة معالم محاسبة المسؤولية مث (كَلَّمَ رَاعٍ وَكَلَّمَ مَسْئُولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ) ، وبوجه عام يشير مفهوم محاسبة المسؤولية الي النظام الذي يتم بمقتضاه إعداد تقارير الأداء طبقاً لمسئوليات الافراد ، عرفت محاسبة المسؤولية علي انها نظام رقابي شامل ، يقسم المنشأة الي مراكز مسؤولية ،حيث يتم في كل مركز مسؤولية تقسيم التكاليف الي تكاليف يمكن التحكم فيها واخري لايمكن التحكم فيها ، و يتم تحديد الإنحرافات الخاصة بكل مركز مسؤولية وإعداد التقارير التي تكشف عن الإنحرافات التي في صالح او في غير صالح مركز المسؤولية .(2)

يعرف نظام محاسبة المسؤولية على ان كل مدير وبغض النظر عن مستواه يكون مسؤولاً عن مركز مسؤولية ، ومركز المسؤولية هو جزء او وحدة فرعية من التنظيم ، بحيث يمكن

(1) د. اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف -مدخل اداري ، (الاسكندرية ، الدار الجامعية ،2000)، ص 469.

(2) د. فؤاد محمد الليثي ، الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية ، دار الفكر العربي ،2004-2005 ، ص 221.

مسائلة مديرة عن مجموعة الأنشطة المحددة به .⁽¹⁾ وعرفت محاسبة المسؤولية بانها نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدي والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات اومراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة.⁽²⁾ وعرفت محاسبة المسؤولية بانها محاسبة الافراد عن أداء واجباتهم الموكلة إليهم كلاً حسب اختصاصه في المنشأة ،وعليه فان محاسبة المسؤولية أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الاداري القائم في المنشأة ،ويركز هذا الأسلوب علي اساس تقسيم المنشأة كوحدة إقتصادية الي مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي⁽³⁾ وعرفت محاسبة المسؤولية بانها هي تلك المحاسبة التي يمكن من خلالها إعداد تقارير توضح الي اي مدي ادي رجل الإدارة مسؤولياته وواجباته⁽⁴⁾ وعرفت محاسبة المسؤولية بأنها نظام محاسبي يصمم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل المنشأة ويتأسس علي إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدي نجاح كل مسئول في الاضطلاع بمسؤولياته بما ينعكس علي تحقيق أهداف المنشأة⁽⁵⁾.

يستنتج الباحث من التعريفات اعلاه ان محاسبة المسؤولية هي :

1. ان اي مسئول في اي موقع من المنشأة يكون مسئول عن أداء مهمة .
 2. نظام رقابي لكل الافراد العاملين بالمنشأة كل حسب مسؤولياته ومحاسبتهم علي أداء واجباتهم .
 3. تقوم علي تفويض السلطات والصلاحيات من خلال تقسيم المنشأة الي مراكز مسؤولية وذلك يمكن كل مدير مركز مسؤولية من أداء مهمة المؤكدة اليه علي اكمل وجه .
- بناء علي الاستنتاج اعلاه يعرف الباحث محاسبة المسؤولية بانها أسلوب رقابي يساعد الإدارة في تقييم أداء مدراء مراكز المسؤولية وفقاً للسلطات والصلاحيات المخولة لهم ومعرفة مدى التزامهم بتحقيق الأهداف الموضوعة لكل مركز مسؤولية وذلك من خلال التقارير التي تقدم للإدارة .

(1) تشالرز هورنجرن وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، ترجمة د احمد حامد حجاج ، الرياض : دار المريخ للنشر ، 2003، ص 316

(2) د مؤيد محمد الفضل ، د عبدالناصر ابراهيم نور ، المحاسبة الإدارية ، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى ، 2002، ص 375.

(3) د مؤيد عبد الحسين الفضل ، أ .عبدالكريم هادي شعبان ، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة ، عمان : دار زهران ، 2003، ص 247

(4) (ليستراي هيتجر ، د سيرج ماتولتش ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة د احمد حامد حجاج ، الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000، ص 316

(5) د .احمد محمد زامل ، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الالي ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، الجزء الثاني ، 2000م)، ص 509.

ثانياً: المفاهيم الإدارية المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية:

ارتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ببعض المفاهيم الإدارية والمحاسبية مثلاً للامركزية في الإدارة والإدارة بالاستثناء والإدارة بالأهداف، وقد جاءت هذه المفاهيم مكملية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات كما يتبين مما يلي:⁽¹⁾.

مفهوم لامركزية الإدارة :

تهدف المحاسبة الإدارية الي توفير المعلومات الملائمة والمناسبة والموثقة بها حتي تمكن من عملية اتخاذ القرارات التي تؤدي الي تحقيق أهداف المنشأة بأقل تكلفة وتكبر عائد ، ففي المنشآت الفردية يتخذ القرار بسهولة ويسر بسبب تمركز السلطات والصلاحيات عند صاحب المنشأة وكذا الحال في شركات الاشخاص والمنشآت التي ليست لها فروع متعددة الانشطة اما في المنشآت متعددة الافرع والاقسام يكون من الصعوبة اتخاذ قراراتها مركزية ومن هنا تظهر ضرورة تفويض بعض السلطات لافراد من مسئولية إدارية معينة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب في دائرة النشاط المخصصة لهم تجدر الاشارة الي ان عملية تفويض السلطات تؤدي الي المساءلة بمعنى محاسبة الافراد عما يتخذون من قرارات في حدود السلطات الممنوحة لهم ، عليه فان تفويض السلطات او ما يعرف بالامركزية الإدارة نشأت نتيجة كبر حجم المنشآت وصعوبة الاشراف والإدارة عن طريق تقسيم المنشأة الي وحدات يسهل ادارتها ويمنح مدير كل وحدة من الصلاحيات والسلطات ما يكفيه لإدارة نشاطه بكفاءة ، لكنه بالضرورة سيتحمل المسؤولية والمساءلة عن ما يترتب علي قرارته من نتائج . والجدير بالذكر ان دور المحاسبة الإدارية في ظل لامركزية الإدارة ينحصر في إعداد التقارير الإدارية اللازمة لقياس أداء الإدارة ومحاسبتها وفقاً للمستويات الموكلة اليها ، ولذلك نشأت فكرة محاسبة المسؤولية التي تمكن من إعداد تقارير توضح مدي قيام الإدارة بمسئولياتها.

مما تقدم يتضح ان المركزية واللامركزية هي مصطلحات توضح درجة تفويض السلطات لإتخاذ القرارات في منشأة محددة سواء كانت إقتصادية او سياسية او اجتماعية الا انه لايجوز النظر اليها بالمعني بالمعني المطلق حيث لا يوجد مركزية مطلقة اي تنظيم مركزي تتخذ فيها جميع القرارات من قبل المستويات الإدارية الادني دون التنسيق مع الإدارة العليا والا حسبت الوحدة منفصلة ومستقلة عن الإدارة العليا . لذلك فإن المركزية واللامركزية تتوقفان علي درجة تفويض السلطات لاتخاذ القرارات ويرى الباحث ان اللامركزية يقصد بها تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا وذلك نتيجة لكبر حجم نشاط المنشآت وإفساح المجال أمام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات العليا للمنشأة .

(1) د.الهادي ادم محمد ، المحاسبة الإدارية ، الخرطوم ، الطبعة الحادية عشر ، 2012م ، ص 167.

يتصف نظام لامركزية الإدارة بالميزات الآتية⁽¹⁾ :

أ. تنمية المواهب والامكانيات الإدارية للمديرين: حيث يمكن هذا النظام مدراء الفروع والاقسام من زيادة خبراتهم الإدارية وذلك من خلال التدريب المستمر لتحسين الأداء وتقادي السلبيات والاحطاء في المستقبل .

ب . تحقيق الرضا الوظيفي لمدراء الفروع : لان منح مدير الفرع السلطات والصلاحيات الإدارية لإدارة شئون وحدته يؤدي اي تحقيق الرضا الوظيفي لديه وبالتالي يدفعه الي بذل اقصي جهد لتحقيق أهداف المنشأة .

ج . توفير اساس موضوعي لتقويم الأداء: حيث يوفر نظام اللامركزية اساساً اكثر موضوعية لتقويم أداء المديرين وذلك بتطبيق محاسبة المسؤولية بحيث يمكن رقابة ومتابعة الأداء ومقارنتها بما هو مخطط بطريقة موضوعية .

د . تخلص الإدارة العليا من الاعباء التنفيذية وحل المشاكل اليومية :

وذلك بتوزيع عملية اتخاذ القرارات في مختلف مستويات المنشأة التنظيمية وفي هذه الحالة فان الإدارة العليا تكتفي بمتابعة تقارير الأداء الدورية ثم تقوم بعملية الإدارة بالاستثناء بمعنى الإدارة العليا لا تتدخل الا عند الضرورة فقط .

علي الرغم من المميزات السابقة الذكر لهذا النظام الا ان هنالك بعض السلبيات يمكن ذكرها علي النحو الآتي :

أ. القرارات المتخذة أقل جودة : وذلك لان بسبب ان مدراء الفروع والاقسام في الإدارة اللامركزية قد يبتعدون عن الأهداف الاساسية للمنشأة لغياب الأهداف المماثلة او لتنافس الأهداف التي تربط مدراء الفروع بالإدارة العليا .

1-ارتفاع تكلفة نظام التقارير المرتبطة بنظام اللامركزية: بسبب تعدد المستويات الإدارية والحاجة الي تحليل البيانات التفصيلية الواردة من الادارات المختلفة .

2- صعوبة التنسيق بين الإدارة الفرعية في نظام اللامركزية وبين الإدارة العليا.

3- ازدواجية الطاقات والاعمال الإدارية في اللامركزية : وذلك بسبب تعدد المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي وتعدد الكوادر البشرية الإدارية المرتبطة بها .

2- محاسبة المسؤولية والإدارة بالاستثناء :

يقضي مبدأ الإدارة بالاستثناء بضرورة التركيز علي تلك الإنحرافات التي تري الإدارة أنها ذات أهمية خاصة من ناحية القيمة او التأثير علي الانشطة المختلفة للوحدة الإقتصادية ، وتعتبر أهمية الإنحراف هي الاساس في اتخاذ قرار يتقصي أسبابه ومحاوله تصحيحه ويعتبر تكرار حدوث

(1) - د . الهادي ادم محمد ، مرجع سابق ، ص 168

إنحراف معين مؤشراً لوجود خطأ ما يتعين تحديد أسبابه وقد يؤدي تكرار حدوث إنحراف معين الي ضرورة اعادة النظر في الخطط او المعايير الموضوعة والتي قد لاتعكس واقع النشاط ،ويعتبر مبدأ الإدارة بالاستثناء هو تطبيق للمبدأ التكلفة والمنفعة حيث تقوم الإدارة عادة بتقصي أسباب الإنحراف اذا كان مهماً وجوهرياً وفي نفس الوقت اذا زادت المنفعة المترتبة علي تصحيحه عن تكلفة التقصي وتصحيح الإنحراف⁽¹⁾.

ومما سبق يتضح أن هناك علاقة وثيقة بين مفهوم محاسبة المسؤولية ومبدأ الإدارة بالاستثناء حيث يتمكن كل مستوى إداري من ممارسة ومراقبة العمليات في نطاق ما يؤهله به موقفه التنظيمي في حدود سلطته وماعليه من مسؤوليات مما يؤدي إلى عدم التدخل والازدواج بين المستويات الإدارية المتعددة بما قد يعوق تنفيذ العمليات.

3 - محاسبة المسؤولية والإدارة بالأهداف:

ان محاسبة المسؤولية توفر اساساً لتقييم أداء مراكز المسؤولية واعلام الإدارة العليا بما يدور في المستويات السفلي من التنظيم ، وعلي الرغم من ان المعايير والموازنات التخطيطية ماهي الا وسائل طبيعية للرقابة ، الا انها قد ينظر اليها كوسائل لإلقاء اللوم او تصيد الاخطاء عند حدوثها مما يؤدي الي أثار سلوكية غير مرغوب فيها .

ويمكن الحد من الآثار السلوكية التي تترتب علي نظام معين لمحاسبة المسؤولية عن طريق الحصول علي قبول مراكز المسؤولية لمعايير المستخدمة في قياس ادائها ولعل افضل وسائل الحصول علي مثل هذا القبول هو إشراك مراكز المسؤولية في تحديد مقاييس أدائها ، وقد يمتد هذا الاشتراك ليشمل تحديد الأهداف العامة للوحدة الإقتصادية ، ويطلق علي اشتراك مراكز المسؤولية مع الإدارة العليا في تحديد الأهداف العامة للمشروع وتحديد نطاق مسؤولية كل مركز من مراكز المسؤولية، وفي وضع مقاييس للأداء مبدأ الإدارة بالأهداف وكذلك يتم تحديد الأهداف عن طريق التبادل الكامل للآراء بين مديري المراكز والإدارة العليا.

ويؤدي اشتراك مراكز المسؤولية في تحديد الأهداف التي يسألون عن تنفيذها الي خلق نوع من الأهداف الملزمة والتي يلتزم مركز المسؤولية بتحقيقها وتتميز هذه الأهداف بانها نابعة من مراكز المسؤولية وتحظى بقبوله ،لذا يكون الالتزام بتنفيذها أقوى من الالتزام بتنفيذ أهداف او معايير تقوم الإدارة العليا بتحديدتها وفرضها علي مراكز المسؤولية للقيام بتنفيذها⁽²⁾.

ويرى الباحث أن نظام محاسبة المسؤولية يساهم بشكل أساسي في تطبيق نظام الإدارة وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية التي تعتبر من أهم مقومات محاسبة المسؤولية وبين مراكز

(1) د .اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف مدخل إداري ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2002 م) ص ص 475-476.

(2) د .اسماعيل ابراهيم وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 279-280.

المسئولية نفسها ،حيث تعد الموازنات التخطيطية هدفا جوهريا يسعى مركز المسؤولية لتحقيقه وبذلك يتم مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها مع الأهداف الموضوعة مسبقا من خلال الموازنة التخطيطية .

ثالثاً : أهمية محاسبة المسؤولية :

مع اتساع وكبر حجم المشروعات لا يستطيع رئيس مجلس إدارة المنشأة او مديرها العام اتخاذ جميع القرارات الإدارية الضرورية لادارتها وعلي ذلك فيجب تحقيق اللامركزية عن طريق تفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى وتحديد مسؤولياتها ، ويعتبر كل مدير في هذه الحالة مسؤولاً عن قسمه او مديرية او مركز مسؤولية وفي نفس الوقت يكون له الحرية في اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالقسم او الادارة المسؤول عنها ، وفي هذه الحالة تقوم الموازنة التخطيطية بتسهيل تطبيق محاسبة المسؤولية عن طريق ربطها بمراكز المسؤولية والتنظيم الاداري للمشاة وكذلك تقارير الأداء مرتبطة بالتنظيم الاداري للمنشاة ومراكز المسؤولية فيها⁽¹⁾ .

أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تنبع من كونها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف المنشاة ككل⁽²⁾.

ويري الباحث ان أهمية محاسبة المسؤولية تكمن في ان التوسع المتزايد في القطاع الصناعي وكبر حجم المنشآت الصناعية في السودان لابد من تفويض السلطات والصلاحيات للمستويات الإدارية الأدنى وتقسيم المنشاة الي مراكز وإعطاء كل مدير صلاحيات كاملة ومحاسبة عن ادائه ، وايضا تنبع اهميتها من انها تساعد علي الرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء والاستغلال الامثل للموارد المتاحة .

(1) د مؤيد عبد الحسين الفضل ، أ .عبد الكريم هادي شعبان ، مرجع سابق ، ص 247.

(2) حنان ، رضوان ، وجبر انيل كحالة ، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية ، وتقييم الأداء ، (عمان الأردن ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1997 ، ص 24 .

رابعاً أهداف محاسبة المسؤولية :

تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية في الآتي (1):

يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات .

تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية .

تساعد على تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل ، فهي أسلوب رقابي يهدف إلى متابعة تنفيذ الخطط وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف والمسؤولية والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة .

يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية ، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ، فمحاسبة المسؤولية تتعامل مع التقرير عن المعلومات لتسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء .

تمكين المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمنشأة والمسؤولية عن وحدات الإشراف والمسؤولية عن الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها انفاق التكاليف أو خلق الإيراد بالنسبة لوحدات الإشراف والمسؤولية عن مراكز الإيراد .

إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة على تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية .

إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييراً جديداً في مبادئ أو نظرية المحاسبة وإنما يتطلب تطوير النظام المحاسب القائم ونظام التقارير من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري في المنشأة .

تساهم في تطبيق نظام (الإدارة بالأهداف) الذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها بالأهداف السابق تحديدها بدلاً من التركيز التقليدي على الأنشطة ذاتها بغض النظر عن النتائج ويعني تطبيق (الإدارة بالأهداف) اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في المنشأة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقعة الوصول إليها من خلال فترة زمنية متفق عليها وذلك بشكل تفصيلي دقيق.

(1)- مؤيد عبد الحسين الفضل ، أ . عبد الكريم هادي شعبان ، مرجع سابق ، ص 248-250

تسمح محاسبة المسؤولية ل(الإدارة بالاستثناء) فاي مستوى إداري بالمنشأة لايمارس ولايراقب من العمليات الا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك ، او بقدر ماله من سلطة وماعليه من مسؤوليات وواجبات وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخلص الإدارة العليا من تفاصيل الاعمال التي تستطيع ان تؤديها المستويات الأقل بكفاية ولاتتولي المسؤوليات الإدارية الأقل تنفيذ او رقابة عمليات تختص بها المستويات الإدارية العليا . ويرى الباحث ان الهدف من محاسبة المسؤولية انها تمكن المستويات الإدارية في المنشأة والمسؤولين عن مراكز المسؤولية من الرقابة علي عناصر التكاليف والايادات وكما تمكن من قياس أداء مراكز المسؤولية وتسمح لمسئولي المراكز اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحسين أداء مراكزهم.

خامساً : أركان محاسبة المسؤولية :

تتمثل أركان محاسبة المسؤولية في الاتي (1):

- 1- وجود معيار علمي لتقييم الأداء .
 - 2- وجود شخص مسئول عن الأداء .
 - 3- تحديد التكاليف التي تخضع لرقابة المسؤول .
 - 4- وجود تقارير تقدم إلى المسؤول في المستوى الأعلى تتضمن كمية وقيمة الإنحرافات بين التكلفة المعيارية والفعلية .
 - 5- استخدام التقارير المرفوعة لتقييم الأداء .
- ويرى الباحث انه يمكن اضافة الأركان الاتية :
- 1- تحديد مراكز المسؤولية ويعتبر الهيكل التنظيمي للمنشأة بمثابة المنطلق الرئيسي لتحديد مراكزالمسؤولية .
 - 2- ضرورة الفصل بين العناصر الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة .

المبحث الثاني

مقومات وفروض ومزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

أولاً : مقومات محاسبة المسؤولية :

من المقومات الأساسية التي تركز عليها محاسبة المسؤولية هي تقسيم المنشأة الى وحدات إدارية تكون كل منها تحت مسؤولية شخص لداري مسؤول ، اي تقسيم المنشأة الى مراكز للمسؤولية وهي تلك المراكز المسؤولة عن تنفيذ الاعمال ضمن هذه المراكز تحت اشراف ومسؤولية محددة (1).

ان نظام محاسبة المسؤولية يتأسس علي مجموعتين متكاملتين من المقومات يمثلان وجهين لعملة واحدة وهما (2)

1/ المقومات التنظيمية :

ان تطبيق اللامركزية يستلزم ان تعكس طريقة التنظيم الاداري في المنشأة بكل دقة مراكز السلطة والمسؤولية لكل نشاط ، مع الاخذ في الاعتبار طبيعة الوظائف المختلفة وخصوصاً الفنية منها وعدد وطبيعة المنتجات التي يتم انتاجها وطرق الانتاج الي غير ذلك من العوامل الفنية وغير الفنية التي تؤثر علي الهيكل التنظيمي للمنشأة وبصفة عامة يتمثل مركز المسؤولية في واحد من المفاهيم الثلاثة الآتية :

أ . مركز التكلفة :

مركز التكلفة ، كمركز مسؤولية ، هو وحدة تنظيمية تتخذ كأساس لتجميع عناصر التكاليف ، وتحدد بحدود مسؤولية شخص معين ويكون تركيز المسؤولية محصوراً فقط في جانب التكاليف التي يمكن ان يؤثر عليها بقراراته ، ويعتمد قياس الأداء بمركز التكلفة مع المقاييس التي تعكس فاعلية وكفاءة تشغيل وإدارة العمليات داخل المركز ، ويقصد بالفاعلية القدرة علي تحقيق الأهداف في ظل التغيرات البيئية المحيطة بغض النظر عن الكلفة ، وتعكس الفاعلية الجوانب غير المالية في الأداء مثل جودة المخرجات ، تحقيق الكمية المستهدفة من الانتاج خلال الفترة المحددة ، والنواحي النفسية للعاملين داخل المركز الي غير ذلك من الجوانب التي يجب ان يتم التقرير عنها من خلال نظام للتقارير مستقل عن نظام محاسبة المسؤولية ، مع الاشارة الي تاثير تلك الجوانب علي مخرجات نظام محاسبة المسؤولية ، اما الكفاءة فتعني القدرة علي تحقيق الأهداف في ظل التغيرات البيئية المحيطة بأقل تكلفة ممكنة ، وتعكس الكفاءة الجوانب المالية في أداء المسؤول والتي يجب

(1)- مؤيد عبد الحسين الفضل ، أ . عبد الكريم هادي شعبان ، مرجع سابق ، ص 251

(2)- مؤيد محمد الفضل ، د عبد الناصر ابراهيم نور ، مرجع سابق ، ص (376-383)

ان يتم التقرير عنها بواسطة نظام محاسبة المسؤولية عن طريق تحديد وتحليل الانحرافات بين التكاليف المخططة والتكاليف الفعلية لمستوى نشاط معين.

ب . مركز الربحية :

مركز الربحية هو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف ،اي الأرباح ،وبهذه فإن هدف مدير مركزالربحية الأساس هو تعظيم ارباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المختلفة والتكاليف المستندة ،وينظر الي مركز الربحية وكأنه منشأة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية لها إيراداتها وتكاليفها الخاصة بها ، اما رأس المال المستثمر فلا يدخل ضمن نطاق مسؤولية بل يخص الإدارة العليا التي تكون مسؤولة عن القرارات الاستثمارية والتمويلية في المنشأة .

ويعتمد قياس أداء مركزالربحية علي نتيجة مقابلة الإيرادات بالتكاليف اي مع الربح المتحقق من النشاط ، وبذلك يعد صافي ربح المركزمقياس لأداء العاملين فيه ، ويراعي عند تقرير أداء مراكز الربحية الفصل بين الإيرادات والتكاليف الخاضعة لرقابة المركز وتلك غير الخاضعة لرقابة ، ولكي يكون تقرير الأداء معد بشكل موضوعي ويمكن الاعتماد عليه في المسائلة والمحاسبة ، يفضل ان يظهر نتيجة كل مركز ربح او خسارة علي مرحلتين ، المرحلة الأولى تظهر الإيرادات والمصاريف الخاضعة لرقابة مدير المركز بمعنى صافي ربح اوخسارة المركز قبل تخصيص التكاليف المشتركة اذ تكون نتيجة هذه المرحلة هي الأساس للمسائلة ، اما المرحلة الثانية فتظهر نتيجة نشاط المركز بعد تخصيص التكاليف المشتركة بيان مدي مساهمة المركز في تغطية التكاليف المشتركة .

ج . مراكز الاستثمار :

مركز الاستثمارهو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانبتي الإيرادات والتكاليف الجارية والاستثمارية ، وينظرالي مركز الاستثمار علي انه تطويراً لمركز الربحية ،اذ لا يقتصر قياس وتقييم الأداء مع تتبع التكاليف والإيرادات فقط كما هو الحال في مركز الربحية ، وانما يتم ايضاً تتبع رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية ،ويمكن قياس وتقييم الأداء بصورة افضل نظراً لان تتبع جميع عناصر الأداء بما في ذلك رأس المال المستثمر يؤدي الي تنمية حس المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة ، وفقاً لمفهوم مركز الاستثمار يتحول مقياس كفاءة الأداء من مؤشر صافي الربح الذي يعكس العلاقة بين الإيرادات والتكاليف كما هو الحال مع مركز الربحية ، الي مؤشر معدل العائد علي الاستثمار الذي يراعي التغيرات الثلاثة وهي الإيرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر في صورة موجودات متداولة وثابتة .

يري الباحث ان تحديد مراكز المسؤولية يعتبر من اهم مقومات محاسبة المسؤولية حيث تهدف عملية تحديد مراكز المسؤولية في المنشأة الي حصر التكاليف والايادات التي تخص كل مركز ، وان كل مركز مسؤولية في المنشأة يكون مديرة مسؤولاً عن أداء مركزه واتخاذ القرارات التي تؤثر علي عناصر التكاليف والايادات .

2/ المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية:

تتمثل المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية في ثلاث جوانب رئيسية هي :

تبويب عناصر التكاليف والايادات الي عناصر خاضعة للرقابة واخري غير خاضعة للرقابة:
العناصر الخاضعة للرقابة هي تلك البنود التي تكون تحت سلطة مدير المركز والتي يمكن ان يؤثر عليها بقرارة ، اما العناصر غير الخاضعة للرقابة فهي تلك البنود التي لا يمكن لمدير المركز التحكم بها والتاثير عليها في حدود زمنية معينة وظروف وامكانيات محددة ، ان خضوع العنصر للرقابة يعد امراً نسبياً اذ يعتمد علي عاملين هما :

المستوي الاداري لمركز المسؤولية :

ان الحدود الوظيفية لمركز المسؤولية تلعب دوراً كبيراً في تحديد المسؤولية عن احداث عناصر التكاليف والايادات ، وبالتبعية القدرة علي التحكم في تلك العناصر من عدمه ، فعدم خضوع العنصر لرقابة مركز مسؤولية معين لا يعني ان هذا العنصر غير خاضع للرقابة علي الاطلاق ، بمعنى ان العنصر غير الخاضع لرقابة مستوي اداري معين ، هو في حقيقة الامر يكون خاضع لرقابة مستوي اداري اعلي من الأول ، وهكذا كلما ارتقي المستوي الاداري كلما اتسع نطاق العناصر الخاضعة للرقابة ، ومن هنا تظهر فكرة المسؤولية المباشرة والمسؤولية غير المباشرة عن احداث العنصر ، فالمسؤولية المباشرة تعني ان سلطة التأثير علي العنصر في يد المسؤول نفسه اما المسؤولية غير المباشرة فتعني ان سلطة التأثير مع العنصر في يد المرؤوس ، الامر الذي يتفق مع مبدأ تفويض السلطة مع تحمل المسؤولية كاملة.

ويرتبط التاثير الرقابي للمستوي الاداري علي عنصر التكلفة بطبيعة عنصر التكلفة نفسه نفسه ، ففي عناصر التكاليف التي ترتبط بالانتاج والمتمثلة بشكل اساسي بالتكاليف الصناعية والتسويقية المتغيرة ، نجد انها تخضع لرقابة مدير مركز النشاط المعني بينما نجد التكاليف الثابتة الملزمة والتي ترتبط بالطاقة عادة تكون تحت سيطرة الإدارة العليا .

الفترة الزمنية :

عندما تم تناول تبويب عناصر التكاليف بحسب علاقتها مع حجم النشاط بان جميع عناصر التكاليف تعد عناصر متغيرة في الاجل الطويل ،وبما ان عناصر التكاليف المتغيرة تعد من العناصر الخاضعة للرقابة ، فانه يمكن الاستنتاج بان جميع عناصر التكاليف تعد خاضعة للرقابة في الاجل الطويل .

ب/ تقييم الأداء ومعايير :

يعرف تقييم الأداء بانه عملية اصدر حكم عن أداء وسلوك العاملين في العمل ، ويترتب علي اصدار الحكم قرارات تتعلق بالاحتفاظ بالعاملين او ترقيهم او نقلهم الي عمل اخر داخل المشأة او خارجها او تدريبهم وتنميتهم او تاديبهم او فصلهم والاستغناء عنهم . ولغرض تنفيذ عملية تقييم الأداء لابد من وجود مجموعة معايير يمكن الاسترشاد بها لتقييم أداء المراكز بحيث تكون تلك المعايير ملائمة لطبيعة نشاط المركز وكمايلي :

أ-معايير تقييم مراكز التكلفة:

ان معايير تقييم مراكز التكلفة تتمثل في عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة المركز والتي هي :
- كلفة المواد الخام: ومعايير تقييم كفاءة استخدام عنصر المواد الأولية يكون من خلال تحليل إنحرافات تكلفة المواد الأولية الي مكوناتها والتمثلة في السعر والكمية ويتم حساب هذه الإنحرافات بالشكل الاتي:

الإنحراف الكلي للمواد الأولية = التكلفة الفعلية للمواد الأولية المستخدمة في الانتاج - التكلفة المعيارية للمواد الأولية المستخدمة في الانتاج .

ويحلل الإنحراف الكلي الي :

إنحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) X الكمية الفعلية للمواد الأولية .

إنحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية المعيارية) X السعر المعياري .

- تكلفة الاجور المباشرة : وتتمثل معايير تقييم كفاءة استخدام العمالة بالمؤشرات الاتية :

الإنحراف الكلي للاجور المباشرة = تكلفة الاجور المباشرة الفعلية - التكلفة المعيارية للاجور المباشرة .

ويحلل هذا الإنحراف الي :

إنحراف معدل الأجر = (معدل الاجر الفعلي - معدل الاجر المعياري) X الوقت الفعلي .

إنحراف كفاية = (الوقت الفعلي - الوقت المعياري) X معدل الاجر المعياري .

تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة :

يتم قياس مدي الكفاءة بالمؤشرات الآتية :

إنحراف الطاقة وهو الفرق بين التكاليف المعيارية (المخططة) للإنتاج الفعلي والموازنة المرنة للمستوي الفعلي .

إنحراف الكفاءة او الكفاية وهو الفرق بين الموازنة المرنة للمستوي المعياري (المخطط) والموازنة المرنة للمستوي الفعلي .

إنحراف الانفاق : وهو الفرق بين الموازنة المرنة للمستوي الفعلي والتكاليف الفعلية .

ii- معايير تقييم مراكز الربحية:

ان تقييم أداء مراكز الربحية يتمثل في مقارنة ارباح المركز المتحققة خلال الفترة مع الارباح المستهدفة او احياناً مقارنتها مع ارباح السنة السابقة .ومن الاساليب الشائعة في هذا الخصوص هو أسلوب تحليل مجمل الربح الذي يدرس أسباب التغير في مجمل الربح لتحديد مواطن القوة لتعزيزها وتشخيص نقاط الضعف لمعالجتها ، ويتم تحليل مجمل الربح وفقاً للمعادلات الآتية :

إنحراف مجمل الربح = مجمل الربح للسنة الحالية - مجمل الربح للسنة السابقة او المخطط .

iii-معايير تقييم مراكز الاستثمار:

هنالك مؤشرين لتقييم أداء مراكز الاستثمار هما معدل العائد علي الاستثمار و معيار الربح المتبقي ،ويقصد بالربح المتبقي بصافي الربح بعد تغطية الفوائد المحسوبة علي راس المال المستثمر في المركز .

3/ تقارير الأداء :

تعد تقارير الأداء من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية ، فبدونها لايمكن لهذا النظام ان يحقق أهدافه ، وكثيراً ما تعرف محاسبة المسؤولية بانها نظام للتقارير التي ترتبط بالهيكل الاداري للمنظمة ، وتقارير الأداء هي وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنظمة .

وتعرف تقارير الأداء من وجهة النظر المحاسبية علي انها التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنشأة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة .

ولقد ذكر Hilton فوائد تقارير الأداء علي النحو الآتي :

1- تساعد المديرين علي تحسين الأداء .

2- تخطيط العمليات المستقبلية .

3- تحسين الدافعية لدي العمال للعمل في منشآتهم .

يمكن تقسيم تقارير الأداء الي ثلاث أنواع رئيسية هي :

1- تقارير قبل الأداء

2- تقارير اثناء تادية المهام .

3- تقارير الأداء بعد الانجاز .

يري الباحث انه لابد من تقسيم المنشأة الي مراكزمسؤولية ويكون لكل مركز لدية مدير له كل السلطات والصلاحيات التي تعينه علي أداء مهامه ، ووضع معايير واضحه ومفهومة لتقييم أداء كل مدير وذلك من خلال رفع التقارير الدورية عن أداء مركزمسؤوليته .

يري عطية سليمان ان نجاح نظام محاسبة المسؤولية في اي منشأة يتوقف على توافر الشروط التالية⁽¹⁾:

1- أن يجوز النظام على مساندة الإدارة باعتباره جزءا لا يتجزأ من نظام تقييم العملية الإدارية للمنشأة وان يكون هناك تعاون بين المستويات الإدارية على تطبيقه. حيث تحدد إختصاصات وصلاحيات كل مركز مسؤوليته. وكذلك يتم تحديد أهداف كل مركز بشكل يحقق الانسجامو التوافق بين أهدافهذا المركز وأهداف المنشأة ككل.

٢- يجب أن تتضمن تقارير الأداء المراكز المسؤولية البنود التي تخضع لرقابة المسؤول عن هذا المركز واستبعاد جميع العناصر التي لا تخضع للرقابة من هذا التقرير حتى تتحقق المعادلالإداريةالسلطة = المسؤولية).

3- يجب مشاركة مدير مركز المسؤولية والعاملين في وضع معايير قياس الأداء والتي ستستخدم للمحاسبة والمساءلة ، لان ذلك يشجع مشاركة العاملين على تنفيذ معايير قياس الأداء والالتزام بها بسبب ارتباطهم بهذه المعايير التي ساهموا بإعدادها.

4- يجب أن تكون معايير الأداء واقعية وقابلة للتحقيق ومقبولة من لدن مدير المسؤولية وتتلاءم معظروف ذلك المركز وليست بالضرورة أن تكون مساوية لمعايير الأداء لمركز اخر .

5- يجب أن تلقي تقارير محاسب المسؤولية الضوء على الإنحرافات الهامة سواء كانت تلك الإنحرافاتسلبية ام ايجابية، وذلك حتى يمكن لنظام محاسبة المسؤولية أن يلفت نظر الإدارة الى الامور الهامة والحساسة و بالتالي تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء.

6- يجب أن تكون فترة إعداد تقارير محاسبة المسؤولية ملائمة من حيث المدة التي تغطيها ، بحيثيمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات التصحيح في الوقت المناسب، وان تكون هذه التقارير واضحة

وسهلة الفهم وموجهة الى المستوى الاداري المسؤول.

(1)عطية ،سليمان ، دور محاسبة المسؤولية في قياس وكفاءة وفعالية الإدارة ، مجلة الإدارة العامة ، (الرياض : العدد 57 ، 1998 م) ، ص 87.

٧. عند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يجب التأكد من أن الوفورات في الكلفة الناتجة عن تطبيق هذا النظام اكبر من الكلفة اللازمة لتصحيحه وتنفيذه.

٨- يجب ان يصاحب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية نظام حوافز ودوافع ملائمة وتتناسب هذه الحوافز مع حاجات العاملين في كل مركز مسؤولية ومع مدى كفاءتهم في تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً .

ثانياً : فروض محاسبة المسؤولية :

تقوم محاسبة المسؤولية علي عدة فروض اساسية منها (1):
ان كل مدير يجب ان يتحمل مسؤولية الانشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي تدخل في نطاق تحكمة .

1- ان كل مدير يجب ان يسعى جاهداً لتحقيق الأهداف والغايات المرجوة منه.
2- يجب ان يشترك كافة رجال الادارة في وضع وتقرير الأهداف التي بناء عليها سيتم محاسبتهم وتقييم ادائهم .

3- يجب ان تكون هذه الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفاء .
4- ان تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات كل مدير بسرعة وفي الوقت المناسب .
5- يجب ان يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم ونمو المنشأة واضحاً ومفهوماً .
يري الباحث ان كل فرد في مستوي من المستويات الإدارية المختلفة يجب ان يتحمل مسؤولية الانشطة التي يقوم بها ، ويجب ان يشارك في وضع أهداف ادارته من خلال موازنة الإدارة ، وضرورة رفع تقارير الأداء في الوقت المناسب للمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة .

ثالثاً : مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية :

عبارة عن مجموعة من الفوائد والمزايا نتيجة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومن اهم هذه المزايا (2)

1- توضح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز و مسؤوليات أكبر .
2- تمكن المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم من التعرف على مسؤولياتهم والعناية بها .
3- خلق الشعور بالوعي التكاليفي عند أقل مستويات الإشراف في التنظيم نظراً لأن كثيراً من البنود التكاليفية يمكن للمستويات الدنيا أن تكون في موقف أحسن للرقابة عليها .
4- تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المختلفة حول مفهوم تحليل التكلفة و الربح أو الشراء أم الصنع الاستمرار في تشغيل المركز أو الاستغناء عنه أو شراء خدماته من الخارج .

(1) (ليستراي هيتجر ، د سيرج ماتولتش ، مرجع سابق ، ص456.

(2) مجلة جامعة بابل ، مرجع سابق ، ص93

5- إمكانية الرقابة على مختلف العمليات وبنود التكاليف والإيرادات وذلك بإلقاء الضوء على الإنحرافات مما يمكن من اتخاذ الإجراء المصحح المناسب .

6- تؤدي إلى المساعدة في وضع نظم المكافآت و الحوافز والأجور .

7- تؤدي إلى المساعدة في اكتشاف الشخصيات الصالحة لقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات.

8- نتيجة لتوفر الكثير من المعلومات التالية والكمية مما يتولد لدى المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم الرغبة في الفحص والتحليل حيث تقارن تكلفة المنتج في كل مركز من المراكز فيما بين فترة وأخرى وتكوين رأي الإدارة عن نجاح أو فشل المشرف على المركز في نفقاته وزيادة إنتاجيته وتحقيقه لأهداف المرسومة مقدماً.

ايضاً هنالك مجموعة من الفوائد لمحاسبة المسؤولية ولمحاسبة المسؤولية امر اعلى درجة عالية من الاهمية وذلك لان⁽¹⁾:

1- المنشأة مقسمة على وحدات أو دوائر نشاط ذات احجام يمكن او يسهل من إدارتها.

2- اتخاذ القرارات عند ذلك المستوى التي يكون عنده كل مدير أكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره.

3- اتخاذ القرارات يمكن أن يتم بسرعة وكفاءة اكثر وفي الوقت المناسب.

4- أن مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات يكون من شأنه رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن اعمالهم.

6- ان مديري مراكز المسؤولية لديهم فرصة ذهبية لاثهار مواهبهم ومهاراتهم الإدارية التي تفيد بدورها في تكوين كوادر الإدارة العليا للمنشأة في المستقبل.

7- أن رجال الإدارة في ظل هذا النظام يكونوا محفزين للعمل بطريقة أكثر فائدة. يري الباحث ان من فوائد محاسبة المسؤولية انها :

1. تشجع العاملين علي القيام بمهامهم الموكلة اليهم من خلال السعي الجاد لتنفيذ موازنة كل إدارة ومركز مسئولية .

2. رفع الروح المعنوية للعاملين من خلال مشاركتهم في وضع أهدافهم وموازنة ادارتهم .

تساعد علي تحديد مستوى الأداء في كل إدارة ومركز مما يساعد علي معرفة نقاط القوي وتعزيزها ونقاط الضعف ومعالجتها مما يؤدي الي تحسين الأداء في المستقبل.

(1)ليستراي هينجر ، د سيرج ماتولنتش ، مرجع سابق ، ص457 .

الفصل الثاني

يتناول هذا الفصل نشأة ومفهوم وأهمية وأهداف وخصائص وأنواع الموازنات التخطيطية ، كما يتطرق لمبادئ ومكونات ومراحل إعداد الموازنات التخطيطية من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم وأهداف الموازنات التخطيطية

المبحث الثاني : مبادئ ومكونات ومراحل إعداد الموازنات التخطيطية

المبحث الأول

مفهوم و نشأة وأهمية وأهداف وخصائص و أنواع الموازنات التخطيطية

أولاً : مفهوم الموازنات التخطيطية:

مفهوم الموازنات لغه: وردت لفظة الموازنة في اللغة بمعاني متعددة منها المعادلة والمقابل والمحاذاة والمساواة فقد جاء في لسان العرب الوزن روز الثقل والخفه قدرة⁽¹⁾ . ويقال وزن الشيء اذ قدره ، ووزن ثمر النخل إذا خرصه وجاء في القاموس المحيط الميزان المعدل والمقدار ورازنه عادله وقابله وحاذاه⁽²⁾ .

مفهوم الموازنات اصطلاحاً:

عرفت الموازنة التخطيطية علي انها خطة شاملة ، ومنسقة للأنشطة المختلفة والموارد المالية في المشروع عن فترة معينة في المستقبل ، ومعبر عنها في شكل نقدي⁽³⁾ . عرفت بانها خطة رقمية مستقبلية لتوقعات الوحدة الاقتصادية عن أنشطتها المختلفة⁽⁴⁾ . عرفت بانها خطة تفصيلية للحصول علي وإستخدام الموارد وغيرها خلال فترة مقبلة ،وهي تمثل خطة للمستقبل معبراً عنها بشكل كمي ورسمي⁽⁵⁾ .، عرفت بانها خطة العمل في فترة مستقبلية حيث انها تمثل ما استقر عليه الرأي فيما يتعلق بما يمكن اتباعه من اساليب وطرق ووسائل ومايمكن الاهتداء به من معايير واسس ومبادئ للتوصل الي أهداف محددة وواضحة بإستخدام ما يتوقع توافره من موارد إقتصادية في تلك الفترة⁽⁶⁾ . عرفت بأنها ترجمة لأهداف المشروع في خطه عمل مستقبليه تعتمد على عدة فروض معينه وتتطلب موافقه المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها⁽⁷⁾ وعرفت بأنها " خطة شاملة للعمليات المستقبلية معبراً عنها في صورة مالية تستخدم كأداة لرسم سياسة المشروع خلال فترة زمنية معينة وكأداة لتحقيق الرقابة⁽⁸⁾ . وعرفت بأنها تمثل النظرة بين الخطة وتنفيذها ، إذ أنها تعبير مالي يظهر بالتفصيل تطلعات المنشأة إلى المستقبل وأين ترغب أن تكون، وتعطى إدارة المشروع وسيلة لقياس التقدم في تنفيذ الأعمال⁽⁹⁾

(1) ابن منظور ، لسان العرب، (دار المعارف ، ص ص 4828 ، 4849).

(2) مجد الدين الفيروز أبادي- القاموس المحيط، ط 4 ، ج 4 ، المكتبة التجارية الكبرى، 1938 ، ص 275 .

(3) د احمد نور ، د احمد رجب عبدالعال ، المحاسبة الإدارية ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 1993 ، ص 97 .

(4) د نصر صالح محمد ، الوجيز في المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ط الأولى ، 2015م ، ص 384 .

(5) ري اتش جاريسون ، اريك نورين ، ترجمة : د محمد عصام الدين زايد ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 2002م ، ص 418 .

(6) د عطية عبدالحى مرعي ، المحاسبة الإدارية ، اساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الاداء ، المكتب الجامعي الحديث ، 2008م ، ص 248 .

(7) د علي عبد الرحيم واخرون ، اساسيات التكاليف والمحاسبه الاداريه، (الكويت :ذات السلاسل ، 1990) ، ص 405 .

(8) د. محمد عباس حجازي، الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة، (القاهرة: الأهرام الإقتصادي، العدد 242)، ص 42.

(9) د. أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر ، 2005م)، ص 308 .

يستنتج الباحث من تعريف الموازنات التخطيطية بأنها هي:

1. خطة مالية وكمية تشمل جميع أنشطة المنشأة في فترة مستقبلية محددة .
2. أداة رقابية للتأكد من تنفيذ الأهداف والخطط الموضوعة.
3. أداة لتقييم أداء المنشأة والعاملين بها .
4. تعبير عن الخطط والأهداف في صورة كمية ومالية وإيصالها إلى جميع العاملين بالمنشأة والعمل على تحقيقها.
5. بأنها عبارة عن خطة مالية وكمية للأهداف التي ترغب المنشأة في تحقيقها خلال فترة زمنية مستقبلية محددة .

ثانياً : نشأة الموازنات التخطيطية :

ان فكرة الموازنات التخطيطية تعتمد اساساً علي ضوء الظروف المتوقعة في المستقبل وهذه الفكرة يطبقها الفرد في حياته الخاصة ، كما تاخذ بها الحكومات عند وضع ميزانياتها وتمارسها جميع المشروعات المختلفة بهدف الوصول الي غايتها المستقبلية بما يتناسب مع طبيعتها وظروفها الخاصة بها ان أول موازنة تخطيطية عرفها التاريخ والتي منها انبثقت فكرة الموازنة لتسير الامور والمسائل الهامة في الدولة ، هي تلك الموازنة التي اعدّها النبي يوسف عليه السلام لكي تنفذ في مصر الفرعونية لموازنة انتاج واستهلاك القمح في سنوات القحط والرخاء في ذلك الزمان (1).

وفي أول مراحل استخدام الموازنات التخطيطية كانت عبارته عن جداول تقديرية عما هو مطلوب من موارد لتنفيذ خطه معينه وكانت هذه الجداول تعد على اساس خبره والنتائج المتحققه في العام الماضي ، ويعد DE Gazenx أول من إستخدم مصطلح الموازنة حيث خصص فصلاً كاملاً عن الموازنات في كتابه الذي أصدر عام 1825 . والذي وصف فيه الموازنات بأنها جداول تبين إحتياجات المنشأة من الموارد وتوقيتات تدفق هذه الموارد (2)

ظهر أسلوب الموازنات حديثاً 1800-1900، وكانت أولي الكتابات النظرية والإستخدام من 1920-1930 في المنشآت الإقتصادية تضعها الحكومة لوارداتها ونفقاتها وطبقت علي المشاريع الإقتصادية كافة .

(1) د علي محمود عبد الرحيم ، دراسات في المحاسبة الادرية والموازنات التخطيطية دراسة نظرية ، القاهرة ، مكتبة الشباب -1969م ، ص 9.

(2) David Solomon ، the Historical Development of Costing Studies in Cost Analysis

(p349-1968•Sydeny•the law Book Company ltd•Edited by D. Solomen)

ويمكن تلخيص المراحل التي بها الموازنات كاداة للتخطيط والرقابة علي النحو التالي⁽¹⁾:
المرحلة الأولى : كانت فيها الموازنة عبارة عن جداول لتجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين .

المرحلة الثانية : طورت فيها الموازنة بحيث أصبحت تتضمن جدولاً لتوقيت تنفيذ البرامج .
المرحلة الثالثة : وهي التي أصبحت فيها الموازنات تستخدم مع التكاليف المعيارية .
المرحلة الرابعة : وهي التي أصبحت فيها الموازنات تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري والرقابة والتنسيق بين أنشطة المنشأة المختلفة .

ثالثاً : أهمية الموازنات التخطيطية :

يتسرع المديرين الذين لم يجربوا الموازنة ولم يدركوا فوائدها بالقول بأن إعداد الموازنة مضيعة للوقت ، وقد يجادلون بأنه حتى لو كانت الموازنات مفيدة في بعض المواقف إلا إنها لا تنفع في شركاتهم لشدة تعقيد العمليات فيها وما يحيط بها من عدم التأكد، وفي الواقع فإن المديرين الذين يجادلون بهذه الطريقة عادة يتضح أنهم متضررين بعمق من التخطيط (على أساس غير رسمي) لذلك يجب عليهم بلورة أفكارهم حول ما يرغبون في تحقيقه وتوقيت ذلك ، وتنشاء الصعوبة من انه اذا لم يجدوا وسيلة لتبادل الافكار والخطط مع غيرهم ، فإن الاحتمال الوحيد لتحقيق شركاتهم لأهدافها هو الصدفة ، وباختصار فأنه إذا حققت المنشأة درجة من النجاح بدون موازنة فأن هذا النجاح لا يصل إلى ما كان يمكن للمنشأة تحقيقه من نجاح لو توصلت إلى تحقيق التناسق والتضافر من خلال الموازنات التخطيطية .

تتمثل أهمية الموازنات التخطيطية في الآتي⁽²⁾

1. تجعل المدير يضع التخطيط من أهم أولويات اعماله ، وتوفر له وسيلة لتوصيل هذه الخطط بطريقة منظمة لكل أجزاء المنشأة.
2. انها تمد المديرين بطريقة لجعل مجهوداتهم التخطيطية رسمية.
3. انها تمد المديرين بطريقة لتحديد أهدافهم.
4. انها تكشف الانحرافات المتوقعة قبل حدوثها.
5. تعمل على تناسق أنشطة المنشأة كلها عن طريق تناسق أهداف وخطط الأقسام المختلفة.
6. الموازنات التخطيطية تؤدي إلى إجماع تنظيمي وتعزز فهم الإدارة لمشاكل زملائهم.
7. اداه تحليلية دقيقة وفي الوقت المناسب .

(1) د مصطفى يوسف كافي واخرون ، المحاسبة الإدارية ، عمان ، الاردن ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2012م ، ص (217-218).

(2) د. أيتش جارسون & أريك نورين ، مرجع سابق - ص 419

8. القدرة علي التنبؤ بالأداء والمساعدة علي تخصيص الموارد .
 9. القدرة علي التحكم والرقابة علي الأداء المالي للمنشأة .
 10. علامة تحذيرية مبكرة في حالة الإنحرافات عن التوقعات
- ويري الباحث ان أهمية الموازنة انها تحدد كل وحدة او قسم الهدف الذي يجب عليه تنفيذه في الموازنة وتشجيع العاملين علي تحقيق الهدف وذلك عندما يرتبط تحقيق للهدف بحافز مادي ومعنوي .

رابعاً : أهداف الموازنات التخطيطية :

تهدف الموازنات التخطيطية الي :

أداة للتخطيط :

أن التخطيط هو وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، ويتم وضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل بالنسبة للمشروع وبالنسبة لكل قسم من أقسامه⁽¹⁾. ويقوم التخطيط أساساً على الموازنات التخطيطية ويتطلب التنبؤ مقدماً بنشاط المشروع فيما يختص بالمصروفات والإيرادات والأصول وحقوق أصحاب المشروع خلال فترة معينة⁽²⁾. وعند وضع الموازنة التخطيطية يجب وضع خطط مفصلة في صورة موازنات فرعية لكل من المفردات كتقديرات (المبيعات وبرامج الإعلان والمصروفات والإيرادات وبرامج لتمويل) وينبغي مراعاة المرونة الكافية عند وضع تلك الموازنات حتى يتمكن المسؤولين عن التخطيط من العمل على إيجاد طرق بديلة لمواجهة الظروف الجديدة⁽³⁾. اذ تعد الموازنة بمثابة خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب في تنفيذها وقد وصفها Davison , 1968 بأنها تمثل القنطرة بين التخطيط والتنفيذ ، لأنها تعبير مالي يظهر بالتفصيل تطلعات المنشأة الي المستقبل واين ترغب ان تكون ، وتعطي إدارة المشروع وسيلة لقياس التقدم في تنفيذ الاعمال لتحقيق الأهداف الموضوعية⁽⁴⁾.

أداة للتنسيق :

التنسيق هو توحيد الجهود بين أقسام المنشأة المختلفة حيث يعمل كل منها على تحقيق الهدف المرسوم له، لذا يجب أن لا يصدر قسم ما قرارات تخصه ولها أثر على بقية الأقسام دون الرجوع إلى تلك الأقسام، ويعتمد التنسيق بدرجة كبيرة على وجود وسائل اتصال فعالة⁽⁵⁾. . تنسيق الاعمال

(1) د. جبرائيل جوزيف كحاله، د. رضوان حلون حناه، (المحاسبة الإدارية)، عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر ، 2002)، ص 38.

(2) د. الفاضل مؤيد نور، (المحاسبة الإدارية)، عمان: دار ميسرة للنشر والتوزيع، 2005م)، ص 144.

(3) د. مصطفى كامل متولي، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1990)، ص 56.

(4) د. مصطفى يوسف وآخرون ، مرجع سابق، ص 221.

(5) د. مصطفى كامل متولي، المرجع السابق، ص 56 .

بين اقسام المشروع المختلفة بشكل يؤدي علي تحقيق الأهداف العامة للمشروع ، توحيد جهد العاملين وتنسيق بين الافراد والاقسام حتي يكون هنالك توافق كامل من حيث التوقيت والتنظيم واطهار مواطن الضعف والقوة بين الاقسام (1) .

أداة للرقابة :

فالموازنات التخطيطية أداة فعالة في يد الإدارة لرفع كفاءة وظيفة الرقابة ، حيث تؤدي الدور التالي (2):

- أ. تمثل تقديرات الموازنة معياراً وأهدافاً رقمية لعملية لمختلف الوحدات والاقسام الإدارية ، مما يدفع المسؤولين بها الي تحسين وسائل التنفيذ لتحقيق المستوي المطلوب في الموازنة .
- ب. يسمح نظام الموازنات التخطيطية بتحديد الانحرافات التنفيذ الفعلي عن تقديرات الموازنة ، وتحليل هذه الانحرافات حسب أسبابها مما يحقق عدة أغراض :
 - i. محاسبة المسؤولين عن الانحرافات .
 - ii. تصميم نظام فعال للحوافز لرفع كفاءة التشغيل .
 - iii. اتخاذ القرارات لتصحيح اخطاء التنفيذ .
 - iv. تحديد أسباب الانحرافات الناتجة عن عوامل لاتخضع لتحكم الإدارة ، ومراجعة الموازنات للمدة الباقية (من العام) لادخال التغيرات الناتجة عن هذه العوامل ، مما يزيد من واقعية الموازنات وفاعلية عملية الرقابة .
- ج. يساعد نظام الموازنات التخطيطية علي تطبيق مبدأ "الإدارة بالاستثناء " الذي يقوم علي التركيز علي المشاكل الجوهرية ، واعطاءها الأولوية المناسبة في الحل مما يتمشي مع أولويات الأهداف وأهميتها النسبية .
- يري الباحث من خلال هذه الأهداف انه لابد من أن يكون هنالك توافق تام بين الاقسام في المنشأ في وضع الأهداف المرغوب في تحقيقها خلال فترة الموازنة والتنسيق الكامل بينهم في كيفية تنفيذها ومن ثم عقد الاجتماعات الدورية سوي اسبوعياً او شهرياً لمراقبة سير تنفيذ الموازنة ومعالجة الانحرافات أول بأول.

(1) د مصطفى يوسف واخرون ، مرجع سابق ،ص 222.

(2) د مصطفى يوسف واخرون ، مرجع سابق ،ص (222-223).

خامساً: خصائص الموازنات التخطيطية⁽¹⁾:

من أهم الخصائص التي تتميز بها الموازنات التخطيطية مايلي :

1. اعتماد الموازنة علي التقدير ليس مجرد توقعات بل نتائج محتملة معتمدة علي اسس علمية وميدانية خبرة المسؤولية – قدرة استقرار اساليب علمية وإحصائية واقتصادية .
2. ارتباط الموازنة بفترة مستقبلية محددة ،سنة او اكثر .
3. شمول الموازنة لوجه النشاط كافة في المشروع : تعتبر خطة شاملة باكملة للمشروع .
4. تترجم الموازنات سياسات وأهداف المشروع الي ارقام : كميات عينية – مبالغ نقدية .
5. الموازنة أداة للتخطيط والرقابة :بواسطة المقارنات – اداة عن ادوات الإدارة .
6. الموازنة التخطيطية وسيلة لتحديد المسؤوليات في المشروع : توزيع علي مراكز المسؤولية التزام الاطراف بتحقيق الأهداف المرسومة .

يري الباحث عندوضع الموازنات يجب مراعاة الأخطاء السابقة في التقديرات وان تعتمد على نشاط المنشأة وان يتم إعداد تقديرات الموازنة علي اساس سنوي مقسمة الي اربعة ارباع حتي يتسني للإدارة رقابة وتقويم الأداء من خلال الاجتماعات الدورية ومعالجة الإنحرافات.

سادساً : مزايا الموازنة التخطيطية :

تعد الموازنة التخطيطية الوسيلة العملية التي تساعد الإدارة على تحقيق وظائف التخطيط والتنسيق والرقابة والاتصال والدافعية، كما تمكن من تطبيق مبدأ مركزية المسؤولية ومركزية الرقابة في آن واحد، إذ أنها تمد الإدارة بالأداة التي تحقق تفويض السلطات دون أن تفقد سيطرتها على المسؤولين عن التنفيذ⁽²⁾ .

والشرط الأساسي لنجاح نظام الموازنات في التطبيق العملي هو قبول وإستخدام المديرين التنفيذيين للموازنات، حيث يصعب تصور أداء الموازنة لأي من وظائفها إذا لم يستخدمها المديرين عن اقتناع وقبول. وبصفة عامة فإن أهم المزايا التي تحققها الموازنة ما يلي:

1. مساعدة المديرين على وضع أهداف واقعية عن طريق رسم الخطط والسياسات المستقبلية التي تضمن تحقيق الأهداف.
2. تساعد الإدارة على أخذ الاحتياطات اللازمة للظروف المحتملة والتكيف معها.
3. تعد أداة الإدارة في التنسيق والاتصال والرقابة على أوجه النشاط المختلفة.
4. تساعد على تحفيز العاملين وحثهم على تحقيق الأهداف

(1) . د. مصطفى يوسف كافي واخرون ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص (219-220).

(2) (تشالرز هورجون ، مرجع سابق ، ص 207

5. المساعدة على توقع المشاكل والمعوقات قبل وقوعها وتلافيها في ضوء الأهداف الواقعية الموضوعية.
 6. المساعدة على تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية بالمدرج بالموازنة.
 7. إشراك المستويات الإدارية التنفيذية في وضع الخطة بجعلها قوة إيجابية عند تنفيذ الموازنة⁽¹⁾.
 8. استقرار النشاط والاستمرارية عن طريق الدراسة المستمرة ومحاولات لحل المشاكل قبل حدوثها.
 9. إلزام جميع أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى⁽²⁾.
 10. تساعد في تفويض السلطات إلى الإدارة التنفيذية دون أن تفقد الإدارة العليا سيطرتها على المنشأة.
 11. تخفيض التكاليف عن طريق زيادة نطاق الرقابة مما يترتب عليه تخفيض عدد الملاحظين المطلوبين عند مستويات التنفيذ التي تتطلب وجود تقارير تفصيلية للتكاليف.
 12. بث روح النظام والمحافظة على المواعيد والدراسة الواعية للعوامل المختلفة من قبل أفراد الإدارة قبل اتخاذ القرارات.
 13. تزود أفراد الإدارة بوسيلة لتحديد التوقيت السليم للتمويل وإلى أى درجة ستكون الحاجة إليه، وإلى أى الأهداف سيتم توجيهه.
 14. إلزام المنشأة بإمساك سجلات مالية كافية تكون جزءاً لا يتجزأ من نظام الموازنات التخطيطية.
 15. تحرير المستويات الإدارية التنفيذية من المشاكل الداخلية اليومية عن طريق تحديد السياسات مقدماً، ووضع معالم واضحة للخطط والمسؤوليات، وعلية فهي تدخر أوقات مستويات التنفيذ للتفكير الخلاق والتخطيط السليم⁽³⁾.
- يري الباحث ان من مميزات الموازنات تشجيع العاملين في المنشأة علي تحقيق الأهداف الموضوعية وذلك عندما يتم ربط تحقيق هذه الأهداف بالحافز السنوي .
- سابعاً :أنواع الموازنات التخطيطية:**
- تختلف الموازنات التخطيطية في فحواها طبقاً لعدد من المتغيرات والعوامل ، وسوف نميز في هذا الموضوع بين بعض أنواعها طبقاً لاهم هذه المتغيرات والعوامل كمايلي :
- 1- طبقاً لمدي الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة التخطيطية :⁴
- أ. موازنات قصيرة الاجل :
- في العادة تغطي فترة محاسبية واحدة ،كما انها قابلة للتقسيم ، والهدف منها رسم برنامج العمل خلال الفترة والرقابة علي كفاءة تنفيذه .

(1) د .حجازي محمد عباس، المحاسبة الإدارية- الأساسيات والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1999م)، ص 181.

(2) د. أحمد محمد مرسي، المحاسبة في مجال التخطيط، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1996م)، ص 303 .

(3) د. أحمد محمد مرسي، مرجع سابق ، ص 336 .

(4) د . مصطفى نجم البشاري ، المحاسبة الإدارية ، فام للطباعة ، الطبعة الأولى ، 2007، ص 119-120.

ب. موازنة طويلة الاجل :

تغطي فترة زمنية تزيد علي الفترة المحاسبية ، قابلة للتقسيم ،والهدف منها تخطيطي وليس رقابي .

طبقاً لطبيعة النشاط الإقتصادي الذي تغطية الموازنة التخطيطية :⁽¹⁾

يتصف النشاط الإقتصادي باحدي صفات ثلاث يترتب عليها تقسيمه الي ثلاثة أنواع مميزة هي :

- الانشطة الانتاجية .

- الانشطة الاستهلاكية .

- الانشطة الاستثمارية .

ويمكن لاي وحدة إقتصادية مزأولة اي من الأنواع الثلاثة من الانشطة سواء كان ذلك بصفة مستقلة او في صورة مجتمعة .

ويترتب علي ذلك امكانية التمييز بين نوعين من الموازنات هي :

أ . موازنات العمليات الجارية :

وتختص بتخطيط الانشطة الانتاجية للوحدة الإقتصادية بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة والإستخدامات اللازمة لها ،الرقابة علي هذه الانشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأداءها ، ويمكن إعدادها علي علي المدي القصير او المدي الطويل او كلاهما ، كما يمكن إعدادها علي اساس مستمر او علي اساس نهائي .

ب . موازنات العمليات الراسمالية :

تختص برسم سياسة الوحدة الاستثمارية في كل المدي القصير والمدي الطويل ، ووضع برنامج الاستثمار وتخطيط كيفية تمويله والرقابة علي تنفيذه طبقاً للخطة الموضوعة بالنسبة للوحدات الإقتصادية القائمة ، وعادة ما تكون طويلة الاجل ثم يتم تقسيمها الي موازنات سنوية لأغراض متابعة التنفيذ والرقابة عليها ، ويمكن ان تكون مستمرة او نهائية .

طبقاً لموضوع المعاملات التي تغطيها الموازنة التخطيطية :⁽²⁾

يمكن تقسيم المعاملات الإقتصادية من حيث موضوعها الي :

أ . معاملات متعلقة بالسلع والخدمات في صورتها العينية، وتتعلق بالانتاج الحقيقي وعوامل الانتاج الفعلية .

(1) د . عطية عبدالحى مرعي ، المحاسبة الإدارية "اساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الاداء " .المكتب الجامعي الحديث ،2008، ص(254-255).

(2) د . عطية عبدالحى مرعي ، مرجع سابق ، ص (257-255)

ب . معاملات متعلقة بالحقوق والالتزامات المالية ، والمعاملات المالية هي التي يترتب عليها زيادة او نقص في صافي الحقوق المالية .

ج. معاملات متعلقة بالنقدية وهي التي يترتب عليها دفع او تحصيل نقدية. ولايعني التفرقة بين هذه الأنواع الثلاثة من المعاملات ان كل منها مستقل بذاته ، بل ان كل معاملة في الواقع قد يكون لها اكثر من جانب . وعلي هذا الاساس من التفرقة بين المعاملات علي اساس موضوعها يمكننا ان التمييز بين أنواع ثلاثة من الموازنات :

i . الموازنات العينية :

بالنسبة للعمليات الجارية تحتاج الموازنات العينية الي تخطيط النشاط الانتاجي للوحدة الإقتصادية في حدود امكانياتها الانتاجية المتاحة ورسم سياسة الوحدة الانتاجية ووضع برنامج الانتاج بما يتمشي مع الأهداف المرغوب تحقيقها ، كما تهدف الي الرقابة علي مزأولة النشاط بما يكفل كفاءة الأداء .

بالنسبة لوجه النشاط الاستثماري تهدف الموازنة العينية الي تخطيط برنامج الاستثمار للوحدة الإقتصادية في صورة عينية ، وتقوم الموازنة العينية علي وحدات القياس العينية ، كما يمكن ان تكون قصيرة الاجل او طويلة الاجل ، كما يمكن ان تكون مستمرة او نهائية.

ii . الموازنات المالية :

هي ترجمة مالية للموازنة العينية ، ووحدة القياس فيها هي وحدة النقود .

iii . الموازنات النقدية :

تمثل المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج اساساً علي الاثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة .

4 . إعداد الموازنات طبقاً للوحدة المحاسبية :⁽¹⁾

غالبا ما تختلف الوحدة المحاسبية المستعملة لأغراض الموازنة عن الوحدة المحاسبية التقليدية وذلك حسب الغرض من الموازنة وعلي هذا الاساس يمكن التفرقة بين :

أ . موازنات البرامج :

يتم تقسيم أنشطة الوحدة الإقتصادية الي برامج محددة ، وتعطي عامل الزمن أهمية كبيرة وذلك لاقتران تنفيذ البرامج بفترة زمنية محددة ، وقد تكون متعلقة بالنشاط الانتاجي او النشاط الاستثماري ويمكن ان تكون لها جوانبها العينية والمالية والنقدية .

ب . موازنات المسؤوليات :

(1) د. مصطفى نجم البشاري ، المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص (121-123) .

تقوم علي مبدأ محاسبة المسؤولية ، وتهدف الي فرض الرقابة علي كفاءة التنفيذ وتقييم كفاءة الأداء ، وتتطلب ان يعرف كل مسؤول دورة في الخطة العامة ، ويتطلب إعدادها ارتباط وثيق بين عملية إعدادها والهيكل التنظيمي للوحدة الإقتصادية .

ج. موازنات المنتجات :

تعتبر كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة وتتضمن برنامج الإنتاج والتشغيل والمخزون المتعلق بهذا المنتج ، وتساعد علي تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها .

د . الموازنات العامة :

تعتبر الوحدة المحاسبية بانشطتها المختلفة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة ، تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الاخرى ، وتعتبر ملخصاً لكل الموازنات الفرعية من حيث علاقتها بالأهداف العامة للوحدة .

5. إعداد الموازنات طبقاً لمستوي النشاط :

يرتبط الكثير من عناصر التكاليف والايادات بمستوي اوجه النشاط السائد خلال فترة زمنية معينة ، كلما زاد مستوي النشاط زادت التكاليف وزادت الايرادات.

وفي هذه الحالة ولرقابة عناصر التكاليف يجب تحديد مستويات النشاط التي يتوقع ان تسود خلال فترة الموازنة في المستقبل .وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات :

أ. الموازنات الثابتة :

تعد لمستوي واحد من مستويات التشغيل او مزيج واحد من مستويات الانشطة ، وتعتبر ذات فائدة محدودة لأغراض الرقابة وقياس كفاءة الأداء ، وتحتاج الي عمليات مراجعة وتعديل مستمرة .

ب. الموازنات المرنة :

تعد بطريقة تجعل منها أداة لاي مزيج من الانشطة الفعلية ، كما تعد علي اساس عدة مستويات تشغيل تحدد طبقاً لمدي التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة .

يري الباحث انه في حالة عدم التأكد من التنبؤ بالمستقبل وعملاً بمبدأ الحيطة والحذر فإنه لابد من أن تكون هنالك موازنه مرنة نسبة للظروف التي تطرأ وتكون خارجه عن إرادة المنشأة وذلك لأن الموازنة المرنة تساعد في إتخاذ القرارات السريعة والبديله إذا حدث إنحراف عن الموازنة التخطيطية الموضوعه في الوقت المناسب .

المبحث الثاني

مبادي ومراحل ومكونات الموازنة التخطيطية

أولاً: المبادئ العلمية للموازنات التخطيطية: (1)

تقوم الموازنات التخطيطية علي بعض المبادئ العلمية التي لابد منها عند الشروع في إعدادها ، باعتبارها تشكل الاطار الذي من خلاله تتحقق دقة موضوعية ارقام الموازنة وبما يلي اهم هذه المبادئ :

1-مبدأ الشمول :

يقضي بان تعد الموازنة الشاملة لجميع اوجه نشاط الوحدة الإقتصادية ، اي شاملة للنشاط الجاري (التشغيلي) ، والنشاط الاستثماري ، وشاملة لمراكز المسؤولية ، ومراكز التكلفة .

2-مبدأ حدة الموازنة :

يقضي بان تكون الموازنة التخطيطية بصيغتها النهائية عبارة عن مجموعة من الموازنات الفرعية التي تهدف جميعاً الي تحقيق غاية نهائية واحدة هي الأهداف العامة للوحدة الإقتصادية .

3-مبدأ المشاركة :

يقضي بضرورة اشراك جميع المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنة ، ويعمل هذا الاشراك علي تنمية روح التعاون بين هذه المستويات الإدارية ، والشعور بالمسؤولية تجاه الخطط التي ساهموا في إعدادها وفقاً لامكاناتهم .

4-مبدأ اعتبار الموازنة بمثابة معيار الأداء :

يقضي بان تكون الموازنة معياراً يقتدي به اثناء التنفيذ ويتم من خلاله تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي به وتحديد الانحرافات وتصحيحها .

5-مبدأ التوزيع الزمني :

يعني بان يتم تقسيم العمليات التي تحتويها الموازنة علي فترات زمنية محددة تمثل فترة الموازنة ، وذلك حسب توقع الفترة حدوث كل عملية من هذه العمليات ، مما يؤدي الي خلق التوازن بين الأنشطة والقضاء علي الاختناقات التي قد تحدث ، وتقسّم الموازنة الي فترات قصيرة حتي يتسني اكتشاف الانحرافات مبكراً .

6-مبدأ اعتماد الموازنة علي التنبؤ وإعداد البيانات تقديرياً :

عنصر التنبؤ بالمستقبل عن اوجه النشاط المراد إعداد موازنته التخطيطية ، والتنبؤ بالمفهوم العلمي الذي يقوم علي اسس علمية وقواعد منطقية بيانية تربط الماضي بالمستقبل .

(1) . د نصر صالح محمد ، الوجيز في المحاسبة الإدارية ، مرجع سابق ، ص (385-386) .

7- مبدأ الثبات ومبدأ المرونة :

الموازنة التخطيطية تعد علي اساس مبدأ الثبات (مستوي واحد) ، كما انه من الممكن إعدادها علي اساس مبدأ المرونة (عدة مستويات) حسب الضرورة .

8- مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية :

يعني توزيع تقديرات الموازنة حسب الوحدات التنظيمية للوحدة الاقتصادية بهدف اجراء المقارنات بين الوحدات التنظيمية وبين النتائج الفعلية والتقديرات الكمية التقديرية لكل وحدة (مركز مسؤولية) .

9- مبدأ التعبير النقدي :

تعد الموازنة التخطيطية في صورتها الأولية في شكل وحدات قياسية غير نمطية (طول ، عرض ، حجم ، وزن ..) مثل عدد الوحدات الواجب انتاجها ، وكمية المواد اللازمة ، و حجم العمالة ،.. وغيرها ، ثم تتم ترجمة هذه الوحدات القياسية العينية الي وحدات قياسية نمطية (نقدية). يري الباحث انه لا بد من الالتزام بهذه المبادئ حتى تكون الموازنة ناجحة وتؤدي الي تحقيق الهدف الذي أعدت من أجله وهو عملية التخطيط والرقابة والتقويم ومعرفة الانحرافات السالبة ومحاسبة المسؤول عنها والانحرافات الموجبة ومكافأة وتحفيز المسؤول عنها .

ثانياً : مراحل إعداد الموازنات التخطيطية :

تمر عملية إعداد الموازنات التخطيطية في أي منشأة بمراحل وخطوات تبد من الدراسة التمهيدية والإعداد المسبق للتصميم ، وتنتهي باقرار واعتماد الموازنات ووضعها موضع التنفيذ ، وفيما يلي أهم المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنات التخطيطية :

المرحلة الأولى : مرحلة التخطيط المسبق للموازنات⁽¹⁾

تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد والتحضير لعملية إعداد الموازنات التخطيطية ، مع العلم أن هذه المرحلة لا تتكرر سنوياً إذ انها بطبيعتها طويلة الاجل بالتالي لا تشكل مرحلة من مراحل اعداد الموازنات التي هي بطبيعتها قصيرة الاجل.

إلا انه نظر لاحتمية وضع الاطار العام للموازنات انطلاقاً من الخطة الاستراتيجية الطويلة الاجل يصبح من الضروري في مرحلة التحضير لا اعداد الموازنات أعادة النظر سنوياً في المعلومات التي بنيت عليها وذلك في ضوء النتائج الفعلية للأداء .

وتشمل هذه المرحلة خطوات أساسية أهمها :

1. تقييم الوضع الحالي للمنشأة وتحليل العوامل المؤثرة فيها.

(1) زيد محمود موسى عليان ، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة . عمان : جامعة الشرق الأوسط

لدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2009 ، ص 46.

2. تحديد الأهداف والسياسات العامة للمنشأة .
3. وضع الخطة المالية الطويلة الاجل للمنشأة والتي تحوي ارقاماً اجمالية يخضع قسم كبير منها لبعض المرونة .

4. قيام كل مسؤول عن مركز مسؤوليته بتحديد الأهداف التفصيلية لمركز المسؤولية الذي يتولى الاشراف عليه انطلاقاً من الخطة الاستراتيجية للمنشأة وتقديمها للإدارة العليا

المرحلة الثانية :إعداد الموازنة :

انطلاقاً من الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية وعلى ضوء الاهداف والاستراتيجيات العامة والخطة الطويلة الاجل ، يتم اعداد الموازنات التخطيطية وفقاً للمراحل التالية :⁽¹⁾

1. تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنة والذي يشمل تحديد خطوات العمل التي يجب اتباعها لإعداد الموازنة ،وذلك ضمن اطار برنامج تفصيلي للعمل يلتزم به جميع المشتركين في المهمة.
2. توزيع وشرح الخطة الاستراتيجية وإجراءات وأساليب أعداد الموازنات لكافة المشرفين على مراكز المسؤولية.
3. إعداد وتسليم الموازنات أولاً بأول ، الي رئيس قسم الموازنات لمراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى.
4. تجميع الموازنات وأعداد الموازنات الختامية .

المرحلة الثالثة : إعتداد الموازنة التخطيطية :

يقوم أعضاء لجنة الموازنات بمناقشة متعمقة لكل موازنة من هذه الموازنات ، فيما بينهم ومع المسؤول التنفيذي الذي قام بإعدادها وبعد مناقشات ومداولات عديدة وربما اتخاذ الكثير من القرارات لحسم أي تباينات بين الخطط الفرعية المختلفة، فقد تعيد لجنة الموازنة هذه الموازنات الفرعية الي المسؤولين التنفيذيين لتعديلها على ضوء القرارات المتخذة واعادتها ثانية للاعتماد، حيث تقوم لجنة الموازنات بعد ذلك برفع جميع الموازنات الي الادارة العليا للموافقة عليها.⁽²⁾

ان عتماد الموازنة والموافقة عليها يعتبر امراً ضرورياً لكي يتوفر عنصر الالتزام بها وينتقد الجميع بتقديراتها ، وعند أعتداد الموازنات التخطيطية والموافقة عليها من قبل الادارة العليا تصبح :

(1) الخطيب أحمد، الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1988 ، ص 41.

(2)حنان ، رضوان وكحالة ، جبرانيل ، المحاسبة الإدارية" ، الاردن -عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1997، ص 55

- إذنا أوترخيصا بتنفيذ جميع عمليات المنشأة وفقا لما هو وارد فيها.
- مرشد الجميع العاملين في المنشأة عند تنفيذ العمليات المختلفة .
- مستندا رقابيا هاما لمعرفة مدى الالتزام بتقديراتها .

أذن المراحل التي تمر بها عملية اعداد الموازنات التخطيطية تبدأ أولا بتحديد الاهداف الرئيسية للمنشأة ، ومن ثم ترجمة هذه الأهداف ترجمة كمية ورقمية في شكل خطة شاملة تفصيلية منسقة تشمل كافة الأعمال المتعلقة بنشاط المنشأة في المستقبل بحيث يتم تصديقها من قبل إدارة العليا لتصبح مرشداً لجميع العاملين في المنشأة ، لكن بعد التصديق على الموازنة التخطيطية واعتمادها خطة شاملة لنشاط المنشأة لابد من وضعها موضع التنفيذ⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة الى ان لجنة الموازنات تضم المسؤولين التنفيذيين في المنشأة على مستوى مديري الدوائر ، بالإضافة الي رئيس قسم الموازنات ، ويقوم مدير الشؤون المالية عادة برئاسة جلسة إقرار الموازنة .

تشمل المسؤولية التي تقع على عاتق لجنة الموازنة ، في مجال إعداد استخدام الموازنات المهام التالية :⁽²⁾

- 1- تقييم الوضع الحالي للمنشأة وتحديد نقاط القوة ومواطن الضعف ووضع الاستراتيجيات والسياسات العامة للمنشأة .
- 2- وضع خطة مالية طويلة الاجل تترجم الاهداف والاستراتيجيات والسياسات العامة للمنشأة.
- 3- دراسة ومناقشة التعديلات المقترحة من قبل رئيس قسم الموازنات على سياسات وإجراءات إعداد الموازنات لتصبح عملية الإعداد أكثر فعالية ، وعرضها على الإدارة العليا .
- 4- مناقشة وإعتماد تصاميم النماذج والجدول والتقارير التي يجب إستخدامها في أعداد الموازنات .
- 5- دراسة ومناقشة وتعديل الموازنات الفرعية وتقديم الاقتراحات بشأنها والتأكد من توافقها مع الأهداف والاستراتيجيات المحددة مسبقا من الإدارة العليا .
- 6- اقتراح التعديلات على إجراءات الرقابة باستخدام الموازنات وعرضها على الإدارة العليا لاعتمادها

(1) الافندي ، سجي مصطفى ، (مدى إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام " ، جامعة حلب ، - رسالة ماجستير غير منشورة . 2003م.

(2) زيد محمود موسي عليان ، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة ، مرجع سابق ص 48-49 .

المرحلة الرابعة : تطبيق الخطط والرقابة عن طريق الموازنات :

بعد اعتماد الموازنة من قبل الادارة العليا يجري العمل على تطبيق الخطط الواردة في هذه الموازنات والرقابة علي أداء المنشأة للتأكد من مدي الالتزام بالخطط الموضوعة ،وتشمل هذه الخطوة إعداد تقارير الأداء الدورية التي تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الواردة في الموازنات وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد اسبابها ومن ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة .⁽¹⁾

ويري الباحث انه إذا تم تتبع هذه المراحل بدقة في إعداد الموازنات التخطيطية ومشاركة كل المعنيين بها في اعدادها فلن يتم تحقيق الأهداف المرغوب فيها لدي المنشأة.

رابعاً : معوقات الموازنة التخطيطية:

لاشك أن إعداد الموازنة التخطيطية يتم على أساس " تقديرات " ، وتلك التقديرات قد تكون عرضة لنقاط ضعف معينة عند الإعداد والإستخدام. ونوجز فيما يلي بعض المعوقات والصعوبات التي تتعلق بإعداد وإستخدام الموازنات التخطيطية:

1. صعوبة التنبؤ في بعض الأحوال:

يعتمد إعداد الموازنة التخطيطية على " التنبؤ " بالأهداف والنتائج المتوقعة مستقبلاً، وعملية التنبؤ هذه ليست مهمة سهلة في كثير من الأحوال ولا يمكن أن تكون دقيقة بشكل كامل، ولكن يجب أن يتم ذلك وفقاً لكل ما هو متاح من بيانات ومعلومات متصلة بالأحداث الإقتصادية موضع التنبؤ. وتبرز صعوبة التنبؤ والتقدير بصفة خاصة في حالة الموازنات التخطيطية لمنشأة جديدة تزاوّل النشاط لأول مرة، وترجع الصعوبة إلى عدم وجود سجلات تاريخية فعلية تبين النفقات الإيرادات الفعلية التي حدثت في الماضي والتي كان يمكن الاسترشاد بها -لو وجدت- في التنبؤ بما يتوقع حدوثه مستقبلاً. إن نقص المعلومات التاريخية في هذه الحالة قد يعوق دون عمل تنبؤ تفصيلي. وغالباً ما تلجأ الشركة الجديدة في هذه الحالة إلى عمل تنبؤاتها وتقديراتها بعد الاسترشاد بالشركات المماثلة القائمة وبعد الاسترشاد بخبرات المحاسبين المهنيين والجهات الاستشارية المختلفة على أن تكون تلك التقديرات " متحفظة " إلى حد ما.

2. الجمود وعدم مراعاة المرونة:

لا يحقق نظام الموازنات التخطيطية أهدافه المرجوة إذا لم تراعى فيه اعتبارات المرونة والتي تقضي بالسماح " بمراجعة وتحديث " التقديرات، خاصة إذا حدثت وقائع جوهرية منشأتها جعل تلك التقديرات غير صالحة، عند قياس وتقييم الأداء. ولكن مراعاة المرونة في النظام لا يجب أن تفسر بشكل واسع يسمح بإعادة النظر في التقديرات بشكل متكرر حتى لا تفقد الموازنات التخطيطية

(1) الخطيب أحمد، الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية ، مرجع سابق ، ص 45.

هيبتها ويقل دورها الرقابي. ومن هنا يجب مراجعة وتحديث التقديرات التي يجب أن تقتصر على الظروف التي يحدث فيها تغيير جوهري يجعل التقديرات الأصلية للموازنة غير صالحة للإستخدامات المختلفة التي أُعدت من أجلها¹.

3. سوء فهم الإدارة للموازنة التخطيطية ونقص الوعي الإداري:

قد يكون هناك نقص وعي للإدارة بأهمية وفائدة الموازنات، فالإدارة غير الرشيدة قد لا تولي لنظام الموازنات التخطيطية ما يستحقه من عناية عن طريق عدم الاستجابة لما يحتاجه إعداد وتنفيذ النظام إلى كوادرات فنية وخبرات إدارية، كما أن الإدارة غير الواعية قد لا تحسن الإستفادة من مخرجات نظام الموازنات التخطيطية⁽²⁾، فمثلاً قد لا تربط الإدارة بين نظام الموازنات التقديرية ونظام الحوافز، الأمر الذي يقلل من فاعلية الجانب " التحفيزي " للموازنات التخطيطية، كما أن عدم الفهم السليم لنظام الموازنات التخطيطية من جانب الإدارة قد يؤثر على النظام ذاته ويضعف من تجاوب العاملين معه، فمثلاً قد تُعدّل الإدارة في مستويات الأهداف الواردة بالموازنات التخطيطية من جانب واحد دون إخطار (أو مشاركة) العاملين الذين لهم ارتباط بذلك مما يجعل العاملين يشعرون أنهم حققوا أهدافاً لا وجود لها وأنهم فشلوا في تحقيق المستويات الجديدة وقد يؤثر ذلك على دافعيتهم لتحقيق الأهداف في الفترات المقبلة.

4. عدم سلامة الهيكل التنظيمي للمنشأة:

انعدام وجود هيكل تنظيمي سليم في المنشأة قد يكون أحد معوقات الموازنات التخطيطية، فإذا كانت الاختصاصات والمسؤوليات غير محددة بوضوح فإن ذلك قد يؤدي إلى بعض الصعوبات في التقدير بالإضافة إلى تعذر المحاسبة عن نتائج تنفيذ الموازنات التخطيطية، ومن هنا تبرز ضرورة وحثمية وجود تنظيم إداري سليم في المنشأة حتى يمكن تطبيق " محاسبة المسؤولية " جنباً إلى جنب مع الموازنات التخطيطية الأمر الذي يزيد من فعالية تلك الموازنات وخاصة من الناحية الرقابية⁽³⁾.

5. سوء فهم العاملين للموازنات التخطيطية:

لا تقتصر معوقات الموازنات التخطيطية على المشكلات التي تنجم عن عدم وعي الإدارة وسوء فهمها بل يشمل أيضاً سوء فهم العاملين للموازنات في بعض الأحيان. فقد تعتقد لجنة الموازنة مثلاً أنها أكثر معرفة وحرصاً على مصلحة المنشأة من الإدارات المختلفة القائمة بالتنفيذ ومن ثم ترفض (بدون دراسة) أية طلبات ترد من تلك الإدارات للحصول على مبالغ أو مواد إضافية، وقد يؤدي

(1) د. حمود محمد السياغي، إعداد الموازنات التخطيطية، اليمن، 2007م، ص 12.

(2) د. صلاح الدين حسين السبيسي، نظام المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء المالي بيروت: دار الوسام للطباعة، 1989م، ص 122.

(3) د. صلاح الدين حسين السبيسي، مرجع سابق، ص 124.

ذلك الرفض إلى خفض الإنتاجية من جانب الإدارات القائمة بالتنفيذ وذلك لكي تثبت وجهة نظرها في طلب مبالغ ومواد إضافية كانت سليمة وأن وجهة النظر من إعداد الموازنة هي التي كانت خاطئة. ومن الأمثلة الأخرى لسوء فهم العاملين للموازنات التخطيطية ما قد يحدث من تحيز في التقدير عند مشاركة العاملين في إعداد التقديرات ويتمثل ذلك التحيز عن طريق المبالغة في الاحتياجات أو تقليل القدرات والطاقات الأمر الذي يزيد من فرصة عدم تحقيق الأهداف⁽¹⁾

يري الباحث ان من اهم المعوقات التي تواجه ضعف تنفيذ الموازنات عدم القدرة علي توفير مدخلات الموازنة في بعض الاحيان خاصة في ظل التضخم وصعوبة تحويل العملات الاجنبية للموردين، كما انها تعتمد على عنصر التقدير الشخصي في إعدادها والتنبؤ بالظروف الخاصه بالمستقبل فإن درجه قوة الموازنة تعتمد على صحه وبقه التنبؤات والتقديرات .

خامساً :مكونات الموازنة التخطيطية :

تتمثل مكونات الموازنة التخطيطية في الاتي :⁽²⁾

1/ موازنة المبيعات (الإيرادات) :

يتوقف نجاح الموازنة التخطيطية على مدى النجاح في إعداد موازنة الإيرادات حيث تعتبر الركيزة الأساسية في إعداد الموازنات الأخرى ، كما تتوقف فعالية هذه الموازنة على مدى الدقة للتنبؤ بحجم الإيرادات.

تهدف موازنة الإيرادات الي :

أ.توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات الفرعية مثل موازنة الإنتاج/ المشتريات/ التشغيل.

ب .تقدير صافي الدخل المتوقع الناتج عن مقابلة الإيرادات بالتكاليف المتوقعة.

ج.تسهيل متابعة تنفيذ إدارة التحصيل لخطة الإيرادات.

- ان هنالك عدة طرق للتنبؤ بالإيرادات:

تقوم إدارة التحصيل بإعداد الموازنة بالاشتراك مع إدارة الإنتاج والمشتريات والإدارة المالية. وهناك عدة طرق للتنبؤ بالإيرادات منها:

أ طريقة الاعتماد على الأرقام التاريخية.

ب. طريقة الاعتماد على تنبؤات مندوبي التحصيل.

ج.إستخدام الأساليب الإحصائية الرياضية.

(1) د. عبد العزيز حجازي، التخطيط العلمي أداة للرقابة الايجابية الأولى، (الاهرام الاقتصادي العدد 247)، ص 32.

(2) د . زكريا فريد عبدالفتاح ، إعداد الموازنات التخطيطية،(القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة) ص 16-25.

2/ موازنة الانتاج :

تعبّر عن عدد الوحدات المطلوب إنتاجها و تساوي :
كمية المبيعات المتوقعة + مخزون الإنتاج المرغوب فيه آخر الفترة - مخزون الإنتاج المتوقع أول الفترة

3/ موازنة النفقات التشغيلية:

تتكون موازنة التشغيل من موازنة العمالة وموازنة المشتريات وموازنة المصروفات الإدارية والعمومية.

أ. موازنة العمالة (المرتبات والأجور):

يتم إعداد موازنة تكاليف العمالة على أساس الاحتياجات من العاملين طبقاً لخطة القوى العاملة ويمكن الحصول على تكاليف العمالة (المرتبات والبدلات والحوافز ..) من قسم المرتبات .. وفي حالة عدم توفر فئة يمكن تقديرها على أساس تكاليف فئة مماثلة.

ب. موازنة المشتريات:

يتم تقدير كمية المشتريات من كل مادة أولية طبقاً للمعادلة الآتية:
كمية المواد المطلوب شراؤها =

كمية الاحتياج + كمية المخزون آخر المدة - كمية المخزون أول المدة

قيمة المشتريات =

كمية المواد المطلوب شراؤها × متوسط سعر شراء الوحدة

إجمالي تكاليف المشتريات =

قيمة المشتريات + مصاريف النقل + عمولة الشراء

ج . موازنة المصروفات البيعية:

وتتضمن كافة المصروفات اللازمة لتنشيط وزيادة المبيعات، وذلك مثل نفقات الدعاية والإعلان وعمولة البيع ورواتب ومكافآت مندوبي البيع وإيجارات المعارض.

(د) .موازنة المصروفات الإدارية والعمومية:

يتم إدراج بقية النفقات الأخرى في موازنة واحدة تسمى بموازنة المصروفات الإدارية والعمومية .

4/ موازنة قائمة الدخل

تعبّر موازنة قائمة الدخل عن نتيجة نشاط الشركة المتوقعة خلال الفترة القادمة حيث تظهر فيها المبيعات المتوقعة (الإيرادات) وكذلك تكلفة المبيعات والمصروفات المتوقعة، وتكون النتيجة صافي الدخل.

5/ موازنة المركز المالي (الميزانية العمومية التقديرية)

تهدف الميزانية إلى تحديد المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين وتتمثل في مجموعة الأصول التي تمتلكها المنشأة وما يقابلها من حقوق للغير ، فهي تشمل مصادر الأموال وأوجه إستخدام هذه الأموال. والميزانية كشف بالأرصدة للحسابات المفتوحة التي لم تقفل في حساب الأرباح والخسائر (الإيرادات والمصروفات) وتنقسم الميزانية إلى قسمين رئيسيين الأصول والخصوم. وتنقسم الأصول إلى:

أ. أصول ثابتة:

تمثل مجموعة الممتلكات التي تكتنيها المنشأة بغرض الإستخدام في النشاط وليس بغرض البيع وتحقيق ربح.
ب. أصول متداولة:

وتضم جميع الممتلكات والقيم المالية التي تحصل عليها المنشأة لتحقيق إيراد.

وتنقسم الخصوم وحقوق الملكية إلى:

أ. الخصوم قصيرة الأجل (المتداولة) : وتبرعن الائتمان المقدم من الغير في شكل حسابات الدائنين وغيرها.

ب. الخصوم طويلة الأجل: وتتمثل في الالتزامات التي يستحق سدادها بعد فترة طويلة نسبيا عادة ثلاث سنوات.

ج. حقوق الملكية وتضم رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة.

6/ الموازنة الاستثمارية (الرأسمالية)

تمثل تخطيط طويل الأجل للمشروعات الاستثمارية والتي تتعلق بإستخدام الأموال في الحصول على أصول ثابتة، وذلك بإضافة طاقة جديدة أو الإحلال والاستبدال أو تحسين وتطوير أداء الخدمات. وتعكس هذه الموازنة العديد من القرارات الإدارية الرأسمالية الهامة.

7/ الموازنة النقدية:

الموازنة النقدية هي عبارة عن تقرير يبين المقبوضات والمدفوعات النقدية المتوقعة، وبالتالي الفائض أو العجز النقدي لفترات قصيرة من الزمن (شهرياً مثلاً).

وتعد الموازنة النقدية على أساس شهري عادة لمدة ستة أشهر أو سنة، وبالتالي فإن حجر الأساس في إعداد الموازنة النقدية هو وجود تنبؤ بالمبيعات لكل شهر من أشهر الموازنة النقدية، وكذلك تقدير للمشتريات ولكل عنصر من عناصر الإنفاق النقدي الأخرى. كما أنها تتطلب تحديداً لحجم النقدي الأمثل الواجب توفره لدى الشركة لتسيير عملياتها.

ان أهمية الموازنة النقدية تكمن في الاتي :

- أ . تعطي معلومات تفصيلية عن نمط تدفق المقبوضات النقدية، وسرعة تحصيل الذمم المدينة، وتأثير سياسات البيع بالآجل على سيولة الشركة.
- ب. تعطي معلومات عن حجم وتوقيت المشتريات وتأثير شروط الشراء على سيولة المنشأة.
- ج. دراسة تأثير كل عنصر من عناصر الإيرادات والنفقات النقدية على سيولة الشركة.
- د. تمكن من معرفة حجم وتوقيت الاحتياجات النقدية للمنشأة مسبقاً حتى يتم تأمينها قبل حدوثها.
- هـ. تمكن من معرفة حجم الفوائض وتوقيتها لتأمين توظيفها بما يوفر عائداً مناسباً.
- و. تساعد على جدولة دفعات تسديد القروض دون أن تشكل هذه الدفعات عبئاً ثقیلاً على سيولة الشركة.

خطوات إعداد الموازنة النقدية:

- لإعداد الموازنة النقدية يجب القيام بالخطوات الأربع التالية:
1. إعداد بيان بالمقبوضات النقدية (التدفقات النقدية الداخلة) والتي تتضمن الآتي:
 - أ. المتحصلات من المبيعات الآجلة، أو الخدمات الآجلة.
 - ب. المتحصلات من المبيعات النقدية، أو الخدمات النقدية.
 - ج. أية تدفقات نقدية أخرى (مثل مقبوضات بيع أصول ثابتة وفوائد الاستثمارات في الأوراق المالية).
 2. إعداد بيان بالمدفوعات (التدفقات النقدية الخارجة) والتي تتضمن الآتي:
 - أ. المدفوعات عن المشتريات.
 - ب. أية تدفقات خارجة أخرى مثل (المصروفات الإدارية والأجور والمصروفات الرأسمالية).
 3. إعداد بيان بالفائض أو العجز النقدي:
- عن طريق مقارنة المقبوضات النقدية بالمدفوعات النقدية، ويمثل الفرق بينهما (الفائض أو العجز النقدي) في كل شهر من الفترة الزمنية التي تعد عنها الموازنة النقدية، ثم يتم مقارنة الفائض والعجز برصيد النقدية أول المدة فينتج من المقارنة رصيد النقدية آخر الشهر. ثم يتم مقارنة رصيد النقدية آخر الشهر بالحد الأدنى للنقدية الواجب الاحتفاظ به بصفة مستمرة، فينتج من المقارنة تحديد صافي المركز النقدي الشهري للمنشأة والذي يجب دراسته والتعليق عليه.
- يري الباحث ان نجاح الموازنات التخطيطية يتوقف علي مدي النجاح في إعداد كل موازنة من الموازنات اعلاه وتتوقف فعالية هذه الموازنات علي مدي الدقة في التنبؤ ببند كل موازنة ، وان يكون هنالك تنسيق وتبادل للبيانات والمعلومات بين معدي هذه الموازنات.

الفصل الثالث

يتناول هذا الفصل مفهوم وأهداف الأداء كما يتطرق لتقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وفوائد تقويم الأداء

المبحث الثاني : تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف وفوائد تقويم الأداء

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم تقويم الأداء في اللغة وكذلك مفهوم تقويم الأداء في الاصطلاح وأهمية وأهداف وفوائد تقويم الأداء .

أولاً : مفهوم تقويم الأداء :

1- مفهوم تقويم الأداء في اللغة :

كلمة تقويم اصلا في اللغة قوم ، وتعني المحافظة والاصلاح ومنه قوله تعالى (الرجال قَوَامُونَ عَلَى النِّسَاء)⁽¹⁾ . كما تعني الاستقامة بمعنى اعتدال الشئ واستواءه .

التقويم في اللغة تعني ازالة الاعوجاج ، حيث يقال قوم الشئ بمعنى عدله وجعله مستويا اي جعله مستقيماً وازال اعوجاجه والشئ القويم هو الشئ المعتدل .⁽²⁾

اما الأداء لغة فيقال ادي الشئ : او حله : والاسم الأداء وادي دينه تاديه اي قضاؤه ، ويقال تاديت الي فلان في حقه اذا اديته وقضيته ، ويقال ادي فلان ما عليه أداء وتادية ، تادي اليه الخبر اي انتهى.⁽³⁾

2- المفهوم الاصطلاحي لتقويم الأداء :

لقد تطورت المنشآت واداراتها عبر العقود ، نتيجة للتطورات الاقتصادية والإدارية والتكنولوجية والمعلوماتية ، كما تطورت اساليب الإدارة والتي رافقتها زيادة الاهتمام بتقويم الأداء ، ويحتل تقويم الأداء مكانة متميزة في الوقت الحاضر لما له أهمية كبيرة في تحديد كفاءة المنشأة ومدي تحقيقها لأهدافها وقد اختلف الباحثون حول مفهوم تقويم الأداء ومعايير والأسلوب المنهجي الذي يعتمد في تطبيقه ، وما اذا كان محاسبياً أم إدارياً أم إقتصادياً او احصائياً ويعود سبب هذا الاختلاف الي التباين في وجهات النظر المرتبطة بكل من المجالات اعلاه حيث ينظر كل واحد منها لهذا الامر من زاويته الخاصة⁽⁴⁾ ان تقويم الأداء يمثل خطوة اساسية علي صعيد العملية الرقابية حيث ان جوهر عملية تقييم الأداء هو مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مسبقاً للوقوف علي الانحرافات ، ثم يلي اتخاذ الخطوات اللازمة لتصحيحها ، وتكون المقارنة عادة ما بين ما هو محقق فعلاً وما بين هو مستهدف في نهاية مدة زمنية معينة والتي عادة ماتكون سنة .

(1) سورة النساء ، الآية 34

(2) تاج الدين محمد فيروز ، تقويم الاداء في القطاع الصناعي ، رسالة غير منشورة ، جامعة ام درمان الاسلامية ، 2001م ، ص 23 .

(3) ابن منظور ، لسان العرب ، المجلد الأول ، بيروت : دار صادر 2000م ، ص 75 .

(4) د . فلاح حسن عداي الحسيني واخرون ، إدارة البنوك مدخل كمي استراتيجي معاصر – القاهرة : دار وائل للنشر 2000م ، ص 234 .

ويري البعض ان تقويم الأداء هو قياس الأداء الفعلي (ماتم انجازه) مقارنة مع النتائج المطلوب تحقيقها او من الممكن الوصول اليها حتي تتكون صورة حيه لما حدث او لما يحدث فعلاً ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء⁽¹⁾

وعرفة ايضا د .حمزة محمد الزبيدي بانه شكل من اشكال الرقابة يركز علي تحليل النتائج التي يتم التوصل اليها خلال الجهود المبذولة علي مختلف المستويات بهدف الوقوف علي تحقيق أهداف واحداث الاعمال في إستخدام الموارد المتاحة افضل إستخدام وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية ، كما يقصد بعملية تقييم الأداء قياس الاعمال المنجزة ومقارنتها بما يجب ان يتم وفقاً للتخطيط المعد مسبقاً املاً في اكتشاف جوانب القوة ونقاط الضعف .⁽²⁾

كما يري علي السلمي تقويم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء علي معلومات رقابية لاعادة توجيه مسارات الانشطة بالمشروع بما يحقق الأهداف المحددة من قبل .⁽³⁾

وعرف تقويم الأداء بانه عبارة عن عملية مهمة تنفذها الإدارات في مختلف أشكال المنشآت، وتحرص علي أن تشمل كافة المستويات التنظيمية في المنشأة، فتبدأ من عند الإدارة العليا وتنتهي بالموظفين في كافة الأقسام، ويعتمد نجاح تقييم الأداء في تحقيق الهدف الخاص به علي تنفيذه بطريقة دقيقة ونظامية عن طريق تفعيل دور مشاركة كافة الأطراف المرتبطة بهذه العملية⁽⁴⁾ .

ايضاً عرف تقويم الأداء بأنه تعبير عن تقويم نشاط الوحدة الإقتصادية في ضوء ماتوصلت اليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وهي سنة مالية في العادة⁽⁵⁾ .

ويري الباحث بان تقويم الأداء هو قياس للنتائج الفعلية ومقارنتها مع الأهداف المخططة لمعرفة الانحرافات وتحديد أسبابها ومعالجتها واتخاذ القرارات اللازمة التي تؤدي الي تحسين الأداء .

ثانياً : أهمية تقويم الأداء :

تمكن أهمية تقويم الأداء في النقاط الاتية⁽⁶⁾:

اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها ، لكي تتخذ الإجراءات الصحيحة منعاً لتكرارها ويتم اكتشاف الانحراف لكل نشاط من أنشطة المنشأة حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية

(1) .توفيق محمد عبدالمحسن ، تقييم الاداء ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1997م، ص3 .

(2) . د . حمزة محمد الزبيدي ، التحليل المالي وتقييم الاداء والتنبؤ بالفضل ، مؤسسة الوراق ، عمان، 2000م ، ص81-82 .

(3) ((علي السلمي ، تقويم الاداء في اطار متكامل للمعلومات – مجلة الإدارة ن العدد الأول ، 1996، ص41 .

(4) عبد الوهاب جبين ، تقييم الاداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، سوريا:جامعة سانت كليمنتس العالمية،2009م ص 23 .

(5) احمد محمد موسي ،مؤشرات تقييم الاداء المالي في قطاع الاعمال ، القاهرة :دار النهضة 1972م ، ص24.

(6) د .فلاح حسن عداي الحسيني واخرون ، مرجع سابق ، ص 234.

المختلفة علي ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة بالاستثناء ، اذ يركز المديرون علي الإنحرافات المكتشفة وفي الوقت نفسه يستطيعون التفرغ لمهامهم الاخرى .

1- ترشيد الانفاق عن طريق متابعة كيفية إستخدام المنشأة لمواردها المتاحة ن وهل كان هذا الإستخدام بدون هدر او ضياع او عطل ، وهل للمنشأة طموح لتحقيق ما هو اعلي او اكثر اتساعا ومدي تحقيق الأهداف المرسومة من خلال الاستقلال الامثل للموارد الإقتصادية المتاحة .

2- التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف اوجه نشاط المشروع المتمثلة في الانتاج والتسويق والتمويل والافراد ، وذلك ضماناً لتحقيق الوفرة الإقتصادية ولتلافي الضياع الإقتصادي والاسراف المالي .

ويري الباحث بان أهمية تقييم الأداء تكمن في انها تحقق الإستخدام الامثل للموارد المتاحة للمنشأة والتعرف علي مدي تحقيق الخطط الموضوعة من خلال متابعة تنفيذ الأهداف المحددة ضمن الخطة المحددة لفترة زمنية معينة .

ثالثاً : أهداف تقييم الأداء:

تتمثل أهداف تقييم الأداء في الآتي⁽¹⁾

- 1- يوفر مقاس لمدي نجاح المؤسسة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها ، حيث ان النجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة وبالتالي فهو اشمل من اي منهما وفي كلتا الحالتين تستطيع المنشأة ان تواصل القاء والاستمرار في العمل .
- 2- يوفر نظام تقييم الأداء المعلومات لمختلف المستويات الإدارية في المنشأة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة علي حقائق علمية وموضوعية .
- 3- يظهر تقييم الأداء التطور الذي حققته المنشأة في مسيرتها نحو الافضل او نحو الاسوء وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء مانياً للمنشأة من مدة الي اخرى ومكانياً بالنسبة للمنشآت المماثلة.
- 4- يساعد علي ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام والادارات والمنشآت المختلفة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين مستوي أدائها .
- 5- يؤدي الي الكشف عن العناصر الكفوة وتحديد العناصر التي تحتاج الي مساعدة من اجل النهوض بأدائها .
- 6- ان تقييم الأداء يؤدي الي تحقيق الأهداف المحددة .

(1) - حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي تقييم الاداء والتنبؤ بالفشل ، 2000م ، عمان مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، ص 84.

بناء علي ماسبق يري الباحث ان الهدف من تقييم الأداء بانه يساعد في رفع كفاءة الأداء في المستويات الإدارية المختلفة وذلك بتحديد مراكز المسؤولية وكشف جوانب القصور او الإنحرافات وتصحيحها ، كما يساعد في اجراء المقارنات بين الانشطة المختلفة في اطار المنشأة مما يتيح فرصة المنافسة بين الاقسام ، ويساعد تقييم الأداء علي الإستخدام الامثل للمورد المتاحة للمنشأة واستغلالها الاستغلال الامثل ويساعد الإدارة علي توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب .

رابعاً: فوائد تقييم الأداء :

اورد بعض الكتاب عدة فوائد لتقييم الأداء منها: (1)

1- يعتبر تقييم الأداء اهم الركائز التي تبني عليها عملية الرقابة بمعنى ان تقييم الأداء هو المحصلة التي من اجلها كانت عملية الرقابة فلا فائدة للرقابة بدون اتخاذ قرارات تجاه الإنحرافات التي تكون بتقويم الأداء .

2- يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف وذلك من خلال العملية المستمرة للرقابة والمتابعة الدقيقة والتي من خلالها يسهل تحديد الإنحراف ومن ثم تقويمه .

3- يفيد تقييم الأداء في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات العامة سواء للتطوير او الاستثمار او عند اجراء تغييرات جوهرية مثل شراء ماكينات تغيير المنتجات وغذو اسواق جديدة اي تنتج للمنشآت فرص التوسع وزيادة الانتاج وذلك من خلال المعلومات المتوافرة من خلال المتابعة الدقيقة لسير الخطط فاذا كان الإنحراف ايجابياً عن الخطة الموضوعة كان ذلك الزما علي المنشأة ان تقوم بتدعيمه وذلك من خلال التوسع والتطور وزيادة انتاجها وفتح قنوات توزيع جديدة .

4- يعتبر من اهم دعائم رسم السياسات العامة سواء علي مستوي المنشأة او علي مستوي الصناعة او علي مستوي الدولة وذلك من خلال المعلومات التي تتوافر اثناء عملية التقييم والتي تجعل الإدارة اكثر دراية باتجاهات المنشأة وسيرها ومن ثم الإستفادة منها في رسم ووضع السياسات العامة للمنشأة من واقع التجربة والتطبيق .

يري الباحث ان فوائد تقييم الأداء تتمثل في معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف في المنشأة من خلال توفر المعلومات اللازمة للإدارة التي تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة التي تؤدي الي تحقيق أهداف المنشأة .

(1) د .سبير الشناوي ،تقييم الاداء في المنشآت الصناعية مصلحة الكفاية الانتاجية التدريب المهني ، ب . ت . ن ، ص 6 .

خامساً: خطوات تقويم الأداء :

تتم عملية تقويم الأداء وفقاً للخطوات التالية: (1)

1. تحديد الأهداف التي تريد المنشأة بلوغها ، وتقسيم هذه الأهداف الي أهداف فرعية لكل قسم من اقسام المنشأة .
2. تحديد مستويات الأداء التي تتطلبها الإدارة في أداء العاملين ، علي ان يكون هذا التحديد واضحاً للعاملين ورؤسائهم .
3. تدريب العاملين تدريباً شاملاً ويتضمن التدريب الطرق الفنية للعمل ووسائل الاتصال وتنمية التعاون بين العاملين وخاصة اذا كان العمل يتطلب مجهوداً جماعياً .
4. تخصيص المعايير التي تقيس الاجزاء المحددة من الأداء .
5. تحديد الأداء المراد قياسه بالضبط ، وهذه الخطوة اساسية في فعالية التقويم لذا علينا التركيز في خصائص معينة او نواحي سلوك معينة بدلا من التقويم العام ، وهذا يحقق موضوعية التقويم ويسهل اختيار الوسيلة المناسبة لقياس الخصائص او نواحي السلوك المراد التحكم بها .
6. اختيار الطريقة التي تمكن الإدارة من عملية التقويم وقد يتم الجمع بين اكثر من طريقة ن ومن الطرق المفضلة الإدارة بالأهداف ويسبقها خلق مناخ مناسب من حيث اشراك العاملين في تحديد أهدافهم الفرعية وطرق الوصول الي تلك الأهداف ، وان تتأكد من العاملين مؤهلين لتأدية اعمالهم وانهم مهتمين بها .
7. دراسة نوع الأعمال التي يؤديها العاملين والتعرف علي قدرتهم ومستويات طموحهم ومدي استعدادهم للمساهمة في تحقيق أهدافهم الشخصية وأهداف المنشأة .
8. وضع خطط لتطوير الأداء تاتي هذه الخطوة لتمثل المرحلة الاخيرة من مراحل تقويم الأداء حيث بموجبها يتم وضع الخطط التطويرية التي من شأنها ان تعكس وبشكل ايجابي علي أداء المنشأة . يستنتج الباحث ان خطوات تقويم الأداء تتمثل في تحديد الأهداف التي ترغب المنشأة في تحقيقها من خلال خطة زمنية معينة ، وتحديد مستويات أداء العاملين الذين يقومون بتنفيذ هذه الأهداف ورفع كفاءتهم من خلال التدريب الشامل وتحديد الأداء المطلوب واختيار الطريقة المناسبة التي تمكن الإدارة من تقويم الأداء .

(1) د . محمد سعيد سلطان ، إدارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية -2003م) ، ص ص 234-238 .

المبحث الثاني

تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية:

يتناول الباحث في هذا المبحث تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية

أولاً : تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية :

يظهر دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء من خلال ما تقوم به من وظائف تساعد علي تحقيق المنشأة للأهداف المحددة لها ، وتحديد مراكز المسؤولية عن إنحرافات النتائج الملائمة او غير الملائمة وتفسير تلك الإنحرافات ومقارنتها بما ورد في الموازنة التخطيطية ، وتخطيط التكاليف والايادات للأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات في الانشطة لاجل تحسين الأداء ، ويتصف الأداء في ظل محاسبة المسؤولية بكفاءة الأداء التي تتمثل في مدي قدرة الأداء الفعلي في إستخدام الموارد المتاحة (المدخلات) للحصول علي مخرجات معينة حيث تعني وجود علاقة مثالية بين المدخلات والمخرجات ، والفاعلية تعبر عن مدي نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الهدف المرغوب وتعتبر مقياس لمدي تحقيق الغاية المرجوة ، ويتطلب قياس كفاءة الأداء ضرورة وجود علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات وتستخدم هذه العلاقة في وضع معايير الأداء⁽¹⁾. وتتأثر كفاءة وفاعلية مراكز المسؤولية بعدة عوامل منها ⁽²⁾.

1. درجة الحرية في اتخاذ القرارات والتي تتوفر لمراكز المسؤولية .
 2. مدي الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها علي العوامل التي تؤثر علي ادائه وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الاقسام المختلفة .
 3. درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر علي الأداء .
 - 4 . الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية .
- يتضح للباحث ان تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية هي عملية إدارية رقابية توفر معلومات عن أداء مراكز المسؤولية في تحقيق أهدافها المرغوب فيها ومعرفة الإنحرافات ومعالجتها ومدي إستخدام الموارد المتاحة الإستخدام الأمثل.

تتمثل خطوات ومقاييس ومعايير تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية في الآتي :

(1) سالم توفيق مكي ، مدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الاهلية الفلسطينية ، غزة الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة 2009م ، ص 44،45.

(2) د . صلاح الدين المبارك ، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الرقابة ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م ، ص 179-180 .

1/ خطوات تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية :

- تتمثل خطوات تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية في الآتي⁽¹⁾:
- أ / تحديد الأهداف العامة للمنشأة والمنبثقة منها وتحديد مراكزها وتحديد الأهداف المنبثقة من الأهداف العامة والخاصة بمراكز المسؤولية .
- ب/ تعريف العاملين بمراكز المسؤولية بالمهام الموكلة اليهم لاجل تحقيقها من خلال التعليمات الخاصة بكل مركز مسؤولية .
- ج/ ايجاد معايير لقياس الأداء وان يراعي فيها الدقة والموضوعية .
- د/ تقديم تقارير الأداء في الوقت المناسب حتي يتمكن المسئول من التوصل الي نتائج يستفاد منها.
- يري الباحث امكانية اضافة بعض الخطوات التي تساعد في تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية كالآتي :

- أ/ تحديد وسائل الرقابة لكل عنصر من عناصر الانتاج في مراكز المسؤولية .
- ب/ إعداد تقارير رقابية بصورة دورية لتقويم أداء مراكز المسؤولية .
- ج/ تفسير الانحرافات عن الخطط الموضوعية ومعالجتها .
- د/ الإستفادة من نتائج تحليل الانحرافات في وضع الخطط المستقبلية .

2/ مقاييس تقويم الأداء :

تتمثل مقاييس تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية في الآتي⁽²⁾:

أ/ المقاييس ذات المعيار الواحد :

تعتمد علي خاصية واحدة تعبر عن الأداء فقد يتم قياس مركز المسؤولية بحجم الربح الذي يحققه ، وفي هذه الحالة يستخدم مقياس الربحية كأساس لقياس فاعلية وكفاءة الأداء ، وقد يؤدي هذا المقياس الي أثار غير مرغوب فيها اذا طبقت اللامركزية في اتخاذ القرارات في نطاق واسع ، فقد يسعى مركز المسؤولية باتباع سياسات لتحقيق ربحية في الفترة القصيرة ، دون الالتفات الي ماقد تؤدي اليه هذه السياسات في المدي الطويل .

يتضح ان استخدام مقاييس تقويم الأداء ذات المعيار الواحد في بعض الحالات قد تحقق أهداف مركز المسؤولية متجاهلة أهداف المنشأة .

(1) دبالا الرزي ، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، دراسة تطبيقية ، غزة : الجامعة الإسلامية رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م ، ص 40-41 .

(2) د . عبدالمقصود محمد دبيان واخرون ، محاسبة التكاليف في مجال القياس والرقابة ، الاسكندرية : دار المعرفة 1999م ، ص 301-303 .

ب/مقاييس ذات معايير متعددة :

تعتمد في قياسها للأداء بغرض التقويم علي خصائص النشاط المختلفة المتمثلة في الربحية ، الانتاجية ، المسؤولية المجتمعية ، والتعاون بين الاقسام وتمثل هذه المقاييس مزيجاً من الخصائص التي تميز نشاط مركز المسؤولية ، حيث يتم مزجها في مقياس لتقويم الأداء ، مع مراعاة وجود اساس سليم ومقبول يتم علي اساسه مزج خصائص النشاط ، ويعاب علي هذه المقاييس ان عملية مزج خصائص النشاط من العمليات المعقدة لتعدد اسس القياس لكل خاصية من الخصائص .

يتضح للباحث ان استخدام مقاييس ذات معيار متعددة لتقويم الأداء يؤدي الي تحقق أهداف المنشأة وان اختيار اسس القياس لكل خاصية يستغرق جهد ووقت.

ج/مقاييس الأداء المركبة :

يتم تحديد مقاييس الأداء المركبة بوضع اوزان مرجحة لكل خاصية من خصائص أداء مراكز المسؤولية ، ومن ثم تجميع هذه الخصائص المرجحة بطريقة معينة ، مما يؤدي الي احداث نوع من التوازن علي مستوي المنظمة ككل ، ويعاب علي هذه المقاييس ان وضع اوزان للترجيح هو امر حكيمي يتطلب المتابعة المستمرة للتأكد من ان الاوزان المرجحة مازالت هي افضل ما يمكن ان يحدث التوازن بين الخصائص المختلفة للنشاط .

يتضح للباحث ان استخدام مقاييس الأداء المركبة تتميز باهتمامها بخصائص النشاط المختلفة ووضع اوزان مرجحة لهذه الخواص يتم وضعها بشكل تقريبي يسهل اختيارها وتعتمد عملية اختيار ومتابعة هذه الاوزان علي خبرة مراكز المسؤولية .

3/ معايير تقويم أداء مراكز المسؤولية :

يقصد بتقويم أداء مركز المسؤولية قياس ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ، ثم تحديد الانحرافات ، واتخاذ القرارات المصححة للأداء ⁽¹⁾ ، ويتطلب تقويم أداء مراكز المسؤولية وجود معايير يمكن الاسترشاد بها لتقويم الأداء ، بحيث تكون هذه المعايير ملائمة لطبيعة نشاط المركز المراد تقويم ادائه ⁽²⁾ ، وتتمثل المراكز في الاتي :

أ/ تقويم الأداء بمراكز التكلفة :

ان تقويم الأداء في مراكز التكلفة يتم بمقارنة التكاليف الفعلية المنفقة من قبل المركز بالتكاليف المعيارية والتي تكون محددة مسبقاً من قبل الإدارة ، ويسمي الفرق بين التكاليف الفعلية والمعيارية

(1) د .خيري عبدالهادي محاسب ، المحاسبة الإدارية والموازنات التخطيطية ، (حلوان : جامعة حلوان ، د ت) ، ص 171.

(2) د مؤيد محمد الفضل ، د عبدالناصر ابراهيم نور ، مرجع سابق ، ص380.

بالإنحراف ، وقد تكون هذه الإنحرافات مفضلة او غير مفضلة ففي حالة ان التكاليف الفعلية أقل من التكاليف المعيارية تعتبر الإنحرافات مفضلة ، وذلك لتقليل التكاليف المنفقة فعلياً اما في حالة ان التكاليف المعيارية أقل من التكاليف الفعلية فان الإنحرافات تكون غير مفضلة ، وذلك يمثل إهدار لموارد المركز ، حيث تتحمل المنشأة نفقات وتكاليف اكبر من النفقات المحددة مسبقاً ويكون التقويم استناداً علي الإنحرافات سواء كانت مفضلة او غير مفضلة والتقصي لمعرفة مسبباتها والتأكد من الإنحرافات غير المفضلة ضمن نطاق سيطرة المركز ، ام ان هنالك أسباب اخري مثل ارتفاع اسعار السوق لبعض المواد او الخدمات والتي قد تكون خارج سيطرة المركز.⁽¹⁾ يتضح للباحث ان تقويم الأداء في مراكز التكلفة يتم بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الإنحرافات الناتجة ومعرفة أسبابها ومعالجتها دون التأثير علي أهداف المنشأة بهذه المعالجة .

ب/ قويم الأداء بمراكز الربحية :

يعتمد تقويم أداء مراكز الربحية علي الربح الذي يتحقق عن الفرق بين الايرادات والتكاليف ، وان الربح عبارة عن ناتج متغيرين ، ولذلك يكون مقياس الأداء بمراكز الربحية هو مقياس مشترك بين التكاليف المعيارية والمخطة والايرادات المخطة التي تؤدي الي حجم الربح المخطط ، والذي يتضح بالمقارنة بين الربح الفعلي والربح المخطط ، وعقد مقارنات بين نتائج السنوات المالية المتتالية وبين نتائج مراكز المسؤولية المماثلة ، وبعد معرفة الإنحراف توضيح الأسباب التي ادت الي حدوثه ، وقد تكون الأسباب تكاليفية او ايرادية او الاثنين معاً ، ومع مراعاة قدرة المركز علي الرقابة والتحكم في التكاليف والايرادات فتحلل حسب المناطق الجغرافية و الاسواق المحلية ، واسواق الصادر ، حتي يتم متابعة تطور حصة المنشأة في تلك الاسواق من زيادة او نقصان ويتم توفير معلومات مفيدة تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التي تؤدي الي تحقيق أهداف المنشأة الاقتصادية والاجتماعية بأقل تكلفة واكبر عائد.⁽²⁾ .

يتم تحليل إنحرافات الربحية كالآتي:⁽³⁾

- i. إنحراف صافي الربح = بصافي الربح المقدّر - صافي الربح الفعلي .
- ii. إنحراف الايرادات = الايرادات المقدرة - الايرادات الفعلية ، وبما ان قيمة الايرادات ناتجة عن حاصل ضرب سعر في حجم الايرادات ، فيتم تحليلها الي إنحرافات فرعية .

(1) د . د . احمد الظاهر ، د . محمد ابونصار ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق ، 2009) ص261.

(2) د . الهادي ادم محمد ابراهيم ، المحاسبة الإدارية ، (الخرطوم : مكتبة جي تاون ، الطبعة العاشرة ، 2011م) ص 180.

(3) د احمد الظاهر ، د . محمد ابو نصار ، مرجع سابق ، ص269 .

iii. إنحراف السعر = (سعر البيع المعياري للوحدة - سعر البيع الفعلي للوحدة) X سعر بيع الوحدة المعياري.

iv. إنحراف الحجم = (حجم الايرادات المقدر - حجم الايرادات الفعلي) X سعر بيع الوحدة المعياري
يتضح للباحث ان تقويم الأداء في مراكز الربحية يعتمد علي معرفة صافي الربح الفعلي ،
وأسباب الانحرافات الناتجة عن مقارنة الربح المخطط والربح الفعلي ويتم ذلك بتحليل الانحرافات ،
والانحرافات الفرعية مع مراعاة مقدرة المركز علي السيطرة علي هذه الانحرافات ومن ثم معالجتها .

ج/ تقويم الأداء بمراكز الاستثمار :

يكون مركز الاستثمار مسئولاً عن استثمارات المركز والتكاليف والايرادات ⁽¹⁾ ، إن
تقييم مراكز الاستثمار يحتاج الي تقارير اكثر دقة من تقارير مراكز التكلفة ومراكز
الربحية وذلك لان مراكز الاستثمار مسئولة عن تحقيق عائد مناسب علي الاستثمار ، ولتقويم
مراكز الاستثمار هنالك طريقتان هما : ⁽²⁾

i. معادلة العائد علي الاستثمار :

هنالك طريقتان لحساب العائد علي الاستثمار :

أ/ العائد علي الاستثمار = صافي دخل العمليات

متوسط صافي الاصول العاملة

وكلما زاد معدل العائد علي الاستثمار دل ذلك علي ربحية كل جنيه مستثمر في الاصول العاملة
بمركز المسؤولية .

صافي دخل العمليات المستخدم في المعادلة هو صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب ويستخدم
نسبة لإستخدام متوسط صافي الاصول العاملة في المقام وذلك لتحقيق الثبات والارتباط في
البيانات اما الاصول العاملة فتتضمن (النقدية ، حسابات العملاء ، المخزون ، الالات ، كل
الاصول المحتفظ بها لغرض الانتاج ، اما الاصول غير العاملة مثل الاراضي المحتفظ بها
للتوسع في المستقبل ، والمباني المؤجرة للغير ، والاستثمارات في شركات اخري ، فهذه اصول
لايحتفظ بها لاغرض الانتاج ، فيتم استبعادها من الاصول العاملة ، وتحسب الاصول العاملة
علي اساس المتوسط لصافي الاصول (الاصول العاملة أول المدة واخر المدة) في بعض

(1) د . علي عبدالرحيم واخرون ، اساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية (الكويت : ذات السلاسل ، 1990م) ص 598

(2) د . محمد الفيومي ، واخرون ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ، (الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2011م) ص 115،116 .

الحالات يستخدم في حساب متوسط الاصول العاملة القيمة الدفترية (سعر الشراء - مجمع الاهلاك) للاصول الخاضعة للاهلاك ، ومن عيوب حساب الدخل في هذه الحالة ان صافي القيمة الدفترية للاصول تتناقص سنوياً بزيادة مجمع الاهلاك ، وهذا يؤدي الي نقص المقام وبالتالي زيادة العائد علي الاستثمار تلقائياً بمرور الزمن .

ii. معدل العائد علي راس المال المستثمر كمحصلة لضرب نسبة صافي الربح في معدل دوران الاستثمارات.

$$\text{نسبة صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}}$$

المبيعات

$$\text{معدل دوران الاستثمار} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{اجمالي راس المال المستثمر}}$$

اجمالي راس المال المستثمر

$$\text{فتكون المعادلة كالاتي : معدل العائد علي الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{المبيعات}} \times \frac{\text{المبيعات}}{\text{راس المال المستثمر}}$$

فان زيادة في معدل العائد علي الاستثمار ستتضمن مايلي :

1. زيادة المبيعات .
2. تخفيض مصاريف التشغيل .
3. تخفيض الاصول العاملة .

iii. لدخل المتبقي:

هو مدخل اخر لقياس الأداء بمراكز الاستثمار ، ويقصد بالدخل المتبقي الزيادة التي يستطيع مركز الاستثمار تحقيقها في صافي الربح التشغيلي عن حد ادني لمعدل العائد علي الاصول التشغيلية والهدف من مقياس الدخل المتبقي هو تعظيم اجمالي الدخل المتبقي بدلا من تعظيم العائد علي الاستثمار (1) .

وعرف بانه مقدار الزيادة في صافي الدخل من العمليات عن تكلفة الفرصة البديلة لراس المال المستثمر ولتحديد الدخل المتبقي يتم استخدام المعادلة التالية : (2)

$$\text{الدخل المتبقي} = \text{صافي الربح من العمليات} - \text{تكلفة راس المال} .$$

(1) د . احمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ص 256.

(2) د . ناصر نور الدين عبداللطيف ، مرجع سابق ، ص 581.

يتضح للباحث ان الدخل المتبقي كمقياس للأداء بمراكز الاستثمار يتميز بأهتمامه بتكلفة التمويل عن طريق حقوق الملكية .

وتعتبر معايير الأداء ادوات قياس محددة مقدما قبل بدء التنفيذ وتعتمد هذه المعايير للحكم علي كفاية نتائج التنفيذ ففي مراكز المسؤولية ، ولكي يحقق المعيار الأهداف الإدارية في الرقابة والتخطيط يتصف بالصفات التالية :⁽¹⁾

i. **المشاركة**: يشترك في وضع المعيار القائمون علي تنفيذه في مراكز المسؤولية المختلفة لان مشاركتهم تمنحهم الاقناع والرضي لتحقيق الأهداف الموضوعة .

ii. **الواقعية** : لا يكون المعيار نظرياً او مثالياً صعب التحقق فيؤدي الي احباط المسؤولين ، وان لا يكون سهلاً كالمعيار التاريخي يمكن الوصول اليه دونما بذل جهد ، وان يكون واقعياً يمكن تطبيقه في ظروف العمل الكفاء وبمتابعة إدارية جيدة .

iii. **الدقة والوضوح** : يكون المعيار دقيقاً وواضحاً بالنسبة الي جميع المسؤولين بالمنشأة بحيث تسهل عملية تحديد الإنحرافات وتقويم الأداء ويجب ان يتمد الوضوح الي المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة حتي يحددوا الجهد المطلوب منهم لتحقيق أهداف المنشأة .

iv. **الثبات النسبي**: لا تغيير المعيار من سنة الي اخري مع تعديل برامج الموازنات بين الفترات المتتالية قد يؤدي الي فقد الثقة في الخطة وعدم اقتناع المسؤولين عن تنفيذها ، لذلك يجب ان تثبت المعايير من خلال الفترات المتتالية الا ان ذلك لايعني الجمود بل تغيير هذه المعايير متي اقتضت الضرورة ذلك .

v. **الشمولية** : تشمل المعايير الجزئية لبعض العمليات في مراكز المسؤولية التي لا تسمح بالتقييم الموضوعي للإدارة وتحليل الإنحرافات وتحديد مسبباتها .

يتضح للباحث ان قياس ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الإنحرافات في مراكز المسؤولية من اساليب تقويم الأداء الذي يتم حسب معايير موضوعة بدقة ووضوح وبمشاركة مراكز المسؤولية المختلفة لتكون مقبولة وتساعد في تحقيق أهداف المنشأة .

4 : مميزات تقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية :

تتمثل مميزات تقويم الأداء من خلال تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشأة في الاتي :⁽²⁾
أ/ تحقيق التوافق بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف المنشأة .

1. تحديد قدرة كل مركز مسؤولية علي تحقيق العائد المناسب علي استثماراته .

2. معلاقة كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام الموارد المتاحة في المنظمة .

(1)د. جبرائيل جوزيف كحاله، د. رضوان حلون حنا، مرجع سابق ، ص 423 .

(2) د ابراهيم عمر ميدة ، نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية واقع وتطلعات ، (دمشق :مجلة جامعة دمشق ، المجلد 19 العدد الثاني ،2003م) ص 327

3. تشجيع مراكز المسؤولية للعمل بجدية ونشاط من خلال وضع حوافز ملائمة لتشجيع العاملين .
يستطيع الباحث اضافة مميزات لتقويم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية متمثلة في الاتي :

1. يساعد علي وضع خطط مستقبلية لتحقيق أهداف المنشأة .
2. تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين من خلال معرفة الفرد ما عليه من مسؤوليات وواجبات وماله من حقوق .

3. تفويض السلطات والصلاحيات من خلال تقسيم المنشأة الي مراكز مسؤولية وذلك يمكن كل مدير مركز مسؤولية من أداء مهامه المؤكدة اليه علي اكمل وجه .

ثانياً : تقويم الأداء في ظل الموازنات التخطيطية :

ان عملية التقويم تظهر التطور الذي حققتة المنشأة في سعيها نحو الافضل مما يساعد علي ايجاد نوع من التنافس بين الاقسام والادارات المختلفة للمنشأة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين مستوي أدائها وتعتبر الموازنات التخطيطية من الادوات المهمة التي تستخدم لغرض تقويم الأداء وذلك لانها تعبر عن الخطط في صورة كمية لفترة زمنية محددة في المستقبل وهذا ما يزيد اهميتها في عملية التقويم لانها تحدد معايير او مقاييس الأداء خلال فترة الموازنة الأداء مما يساعد علي قياس الانحرافات عن الأداء الفعلي والمطلوب بالموازنة وبالتالي معالجة الانحرافات .

الموازنة التخطيطية كأداة لتقويم الأداء : (1)

توفر الموازنة نظاماً متكاملًا لتقويم الأداء فالموازنة بما تتضمنه من تقديرات وخطط تمثل معياراً للأداء يمكن الاعتماد عليها في التقويم والحكم علي التنفيذ الفعلي ، وذلك بمقارنة معايير الموازنة بما يتم تنفيذه للتحقق من ان ما تم تنفيذه هو ما كان يجب تنفيذه طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء .

ومن الطبيعي ان إدارة المنشأة يمكنها تقويم انشطتها بإستخدام معايير أداء مختلفة تتفاوت في دقتها وموضوعيتها ، الا ان الموازنة تمثل نظاماً متكاملًا وموضوعياً لتقويم الأداء خاصة وانها تعتمد علي القياس الكمي الي حد بعيد .

إن كثير من الاداريين يتجاهلون او لايهتمون بعناصر التكاليف مما يجعل رقابتهم وتحكمهم رقابة وتحكم منقوص وقليل الفائدة ومع هذا فانه مع الاستمرار في إعداد وإستخدام الموازنة يتولد لدي الكثير منهم ما يعرف بالوعي التكاليفي ، بمعنى انه يتولد نوع من الحرص والاهتمام والادراك

(1) د . ليستراي هينجر و د . سيرج ماتونتش ، مرجع سابق ، ص ص 232 ، 233 .

لأهمية دراسة وتحليل التكاليف ومنافع انشطتهم ومشروعاتهم ، كما ان الوعي التكاليفي يوفر مناخاً صالحاً ولغة سليمة لاتصالات هامة مفيدة بين كافة أقسام المنشأة .

يتم تقويم الأداء علي مستوي الاقسام منفردة او علي مستوي المنشأة ككل وفي الحالات المتعددة قد يكون هنالك مكافآت لقاء الانجاز الكبير ويكون هنالك عقوبات اذا كان الانجاز غير مناسب لما هو مخطط ومهما كان نوع التقييم فان الأهداف يجب ان تحدد مسبقاً وتفهم بصورة جيدة من قبل المشاركين في وضع الخطط والموازنات وتشكل الموازنات التخطيطية الاساس لوضع الانجاز في صورة مالية . (1)

تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتقويم الأداء ومقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعية مسبقاً وتصحيح الإنحرافات ومنع حدوث مثل هذه الإنحرافات في المستقبل ولتحقيق ذلك يجب العمل علي مايلي : (2)

1. تحليل النتائج الفعلية وتفسيرها وتهيئة التقارير اليومية او الاسبوعية او الشهرية بشأن هذه النتائج.
 2. مقارنة الارقام الفعلية بالارقام المقدرة في الموازنة التخطيطية .
 3. تحديد الإنحرافات في الأداء ومعالجتها بالسرعة الممكنة ، ان تحديد الإنحرافات في اقسام المنشأة المختلفة يؤدي الي تحديد المسؤولية عن الانحرافات وسبل معالجتها .
- ويري الباحث ان الموازنات التخطيطية تلعب دوراً مهماً في تقويم الأداء وذلك لانها تقوم باكتشاف الإنحرافات من خلال مقارنة نتائج الأداء الفعلي مع المخطط ومحاولة تعزيز الإنحراف الايجابي ومعالجة الإنحراف السلبي .
- ان تقويم الأداء يتضمن قياس وفحص النتائج التي تحققت وذلك من خلال مقارنة تلك النتائج بما هو مخطط له وذلك سعياً للوصول الي العوامل والأسباب الرئيسية المؤثرة في تلك النتائج وتحديد السبب هل هو راجع لعملية التخطيط ام للخطط الموضوعية ام للعنصر البشري المسؤول عن التنفيذ ام لضعف نظام الرقابة في المنشأة ، وبذلك فالتقويم يساعد في الحكم علي كفاءة الأداء والتخطيط. كما تسعى المنشأة الي تحقيق أهدافها من خلال الإستفادة من المزايا التي تتمتع بها الموازنات التخطيطية مثل(3):

(1) . د . عصام فهد العريبي ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع 2003 م) ، ص 145.

(2) صافي فلاح ، المحاسبة الإدارية ودراسات الميزانيات ، (دمشق : مطبعة خالد بن الوليد ، الطبعة الرابعة ، 1993م) ، ص 218.

(3) . نضال رشيد صبري ، المحاسبة الإدارية (فلسطين : جامعة بير زيت 2002 م) ، ص 335-336.

1. استخدام الموازنة كأداة لتخطيط الربحية والأنشطة الاقتصادية للمنشأة حيث تعمل علي ترجمة أهداف المنشأة وترتيب أولوياتها واختيار ما يخص فترة الموازنة وبلورة هذه الأهداف والتعبير عنها بأساليب كمية ومالية .
2. اعتبار الموازنة كأداة رقابية علي مدي تحقيق أهداف المنشأة وذلك بإستخدامها كأساس لمقارنة الأنشطة الفعلية وتقويم الأداء عن طريق التقارير الدورية التي توضح الإنحرافات عن المخطط واتخاذ الإجراءات التصحيحية .
3. استخدام الموازنة كأداة لتنسيق أنشطة المنشأة بين جميع اقسامها ووحداتها الانتاجية والبيعية والإدارية ويتم صياغة هذه الأنشطة والتنسيق بينها في خطة واحدة .
4. استخدام الموازنة كأساس لإعداد دراسات الجدوي الاقتصادية وذلك من خلال تقدير صافي التدفق النقدي للمشروع عن طريق إعداد الموازنة المتوقعة لفترة عمرة الانتاجي المتوقع .
5. اعتبار الموازنة كحافز للعاملين في المنشأة خاصة اذا ما تم صياغة أهداف طموحة واستخدمت الحوافز التشجيعية لحث العاملين علي تحقيق الأداء المطلوب ضمن الأنشطة المخططة .
6. تعد الموازنة التخطيطية أداة لقياس كفاءة العمل لمختلف المستويات الإدارية خاصة اذا ماتم استخدام الموازنة بمحاسبة المسؤولية واعيد تنظيم الهيكل بما يتماشى مع الأسلوب المناسب لتنفيذ الموازنة .

مفهوم تحليل الإنحرافات :

تسعي إدارة المنشأة لمتابعة الأداء من خلال مطابقة النشاط الفعلي بالنشاط المستهدف في خططها او موازنتها التخطيطية المجازة وعادة مايقوم المحاسب الاداري بتحليل تقارير الأداء للأنشطة المختلفة والتي تحققت فعلاً مع ماكان مخطط له وتقديم نتائج هذا التحليل للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة حسب ما يتطلبه الموقف ،وعملية تحليل النشاط الفعلي تتم بواسطة مايعرف بتحليل الإنحراف ويقصد بتحليل إنحراف الموازنة تحديد الفروق والاختلافات بين تقديرات الموازنة والبيانات الفعلية عن نفس الفترة والتعرف علي أسبابها واتخاذ الإجراءات المصححة اللازمة⁽¹⁾.

والإنحرافات أما ان يكون زيادة الأداء الفعلي عن الأداء المخطط ويمثل في هذه الحالة أسراف في التكلفة عن ماهومخطط ، واما ان تكون الإنحرافات تميل الي التوفير اي نقص الأداء الفعلي عن الأداء المخطط ، وفي كلتا الحالتين يجب دراسة وتحليل الإنحرافات للوصول الي مسبباتها والعمل علي معالجة الإنحرافات السالبة ومنع حدوثها في المستقبل وتنمية وتشجيع الإنحرافات الموجبة⁽²⁾.

(1) د . منير محمود سالم واخرون ،الموازنات التخطيطية ،(القاهرة : دار النهضة العربية ، 1977م) ص 113.

(2) د . محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية لأغراض قياس وضبط التكاليف الفعلية ، (القاهرة : مكتبة الشباب 1973م) ، ص 177.

ومما سبق يستنتج الباحث ان الموازنات التخطيطية تمثل اداة جيدة لتقويم الأداء حيث تمثل ارقام الموازنات التخطيطية المعايير التي يقارن بها بعد قياصة بالأداء المخطط ،فإذا كانت هناك إنحرافات ايجابية يبحث عن أسبابها وسبل تعزيزها ومعالجة الإنحرافات السلبية مستقبلاً ، وبالتالي تحقيق الأهداف العامة للمنشأة .

وبالرغم ان الإنحرافات الايجابية محبذة ويمكن ان تعني حسن إدارة وضبط علي التكاليف الا ان كثرة وجودها يمكن ان يعني ان معدلات الأداء التي يضعها الإدارة هي في الحقيقة أقل من الواقع بكثير مما يمكن ان تعطيه هذه المشاة فعلياً .

كذلك فان كثرة الإنحرافات السلبية يمكن ان تعني ان معدلات الأداء التي وضعتها الإدارة غير مطابقة مع الواقع لماهي عليه وذلك بسبب الرفع من قدرات المنشأة اكثر مماهي عليه ومما يمكن ان تعطيه او بسبب عدم اعتبار بعض الظروف المحيطة بالمنشأة والتي من المفروض توقعها ، ولذا يجب ان تكون المنشأة في بحث مستمر عن أسباب لهذه الإنحرافات لتجنبها في المستقبل وللوصول الي كفاءة الأداء .

أهمية تحليل الإنحرافات :

تكمن أهمية تحليل الإنحراف في انها تمد الإدارة بصورة واضحة عن أسباب الإنحرافات ليكون ذلك اساساً لاتخاذ الإجراءات المناسبة لحدوث مثل الإنحرافات في المستقبل بجانب ان تحليل الإنحرافات يوفر المعلومات اللازمة لقياس الكفاءة وتحسين الأداء في المنشأة (1) .

حتي تكون عملية تحليل الإنحرافات ذات جدوي علي إدارة المنشأة ان تقوم بتحليل الإنحرافات بسرعة فائقة حتي تتمكن من تشخيص تلك الإنحرافات والتعرف علي مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب وبالتالي يمكن للإدارة تفادي عوامل عدم الكفاية خلال الفترات الرقابية التالية .

ثالثاً : الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية :

تبني محاسبة المسؤولية عادة حول الموازنات ، حيث تساعد الموازنات مدراء مراكز المسؤولية في التعرف علي العوامل التي تؤثر علي النتائج المالية ، فالموازنة المرنة للربح التشغيلي تفصل تأثير حجم المبيعات عن تأثيرالعوامل الاخرى علي الربح التشغيلي .

وتساعد الموازنات في التعرف علي اعمال المدراء المتميزة في مراكز المسؤولية الأقل نجاحاً ، كأن تكون الخسارة الفعلية أقل من المتوقعة في الموازنة فيكون هذا مؤشراًعلي ان مدير ذلك الفرع كان متميزاً ، فعلي مديرمركز المسؤولية ان يقدم تقريراً عن نتائج اعمال مركزة بغض النظر عن

(1). د . حمدي عبداللطيف ، الجوانب النظرية والتطبيقات للأسباب المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ، (الاسكندرية : الدار الجامعية المصرية ، د ن) ص 76 .

تأثيره الشخصي علي النتائج ، وعند معرفة أسباب تلك النتائج فانه يتم تقييم مدير مركز المسؤولية عن مدي تأثيره علي تلك النتائج (1) .

كما انه يجب ربط ادوات التسجيل الفعلي وادوات القياس المحددة مقدما بمراكز المسؤولية ويتم ذلك علي النحو التالي : (2)

1. وضع موازنة لكل مركز من مراكز المسؤولية .
2. وضع أنماط التكاليف الخاصة بالرقابة عند كل مستوي وكل مركز علي حدة .
3. قياس الأداء الفعلي بالنسبة لكل مركز علي حدة .
4. مقارنة كل من المعايير والموازنات بالعمليات بالنسبة لكل مركز علي حدة للتعرف علي الانحرافات الخاصة بكل مسئول .

5. عرض النتائج علي المسؤولين بالطريقة الملائمة للمستوي العلمي لكل منهم .

ان اشراك جميع المسؤولين في كافة المستويات الإدارية في المنشأة في عملية إعداد الموازنات التخطيطية هو امر ضروري وحيوي لضمان نجاحها فالمسؤولين الذين يشاركون في إعداد الموازنات لمراكز المسؤولية التي يشرفون عليها سوف يساهمون دون شك في انجاح عملية تنفيذ هذه الموازنات في هذه المراكز (3) .

وتقع مسؤولية إعداد الموازنات علي عاتق العديد من المسؤولين في مختلف الوظائف الإدارية في المنشأة فمنهم المسئول التنفيذي وهو كل من يرأس نشاط اي مركز مسؤولية ، وبالتالي فهو مسئول عن إعداد الموازنة الخاصة بالمركز الذي يتولي الاشراف عليه ودراسة وتحليل الانحرافات ضمن هذا المركز وتحديد أسبابها واقتراح اساليب معالجتها وقد يتبع المدير التنفيذي عن مركز معين مسئولون تنفيذيون عديدون يرأس كل منهم نشاطا فرعا وهنا يتولي المسئول التنفيذي الاعلي الموازنة الخاصة بمركز مسئوليته من خلال تجميع الموازنات اليت قام بإعدادها المسئولون التنفيذيون التابعون له (4) .

يري الباحث بانه عند قيام كل مدير مركز في إعداد الموازنة التخطيطية بدورة علي اكمل وجه فانه بلا شك سوف يتم إعداد ووضع وتنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة جيدة ، ولكن عند ظهور تقصير او انحراف في الخطط المنفذة فعلاً عن الخطط الموضوعية فإن دور محاسبة المسؤولية هنا القيام

(1) د . احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية (الاردن : داروائل للنشر ، الطبعة الأولى ، 2002م) ، ص ص 396-397.

(2) ابويزيد مرسى ابويزيد محمد ، استخدام نظرية التكاليف الحديثة المعيارية كاساس لتطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في الصناعات التجميعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1973م) ، ص 43.

(3) د . محمد سامي راضي ، د . وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في إعداد الموازنات ، (الاسكندرية : الدار الجامعية 2002م) ص 29.

(4) نزار كامل ادم ، دور محاسبة المسؤولية في الرقابة علي الموازنات التخطيطية ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، 2007م) ، ص 61.

بالتقصي عن هذا التقصير او الإنحراف ومعرفة أسبابه وإذا تبين بان هنالك شخص مسئول عنه فسوف تتم مسألتة، ومن ثم القيام بتصحيح الإنحراف ، لذلك فان محاسبة المسؤولية تقوم بدور رقابي علي معدي ومنفذي الموازنات التخطيطية .

ويمكن وضع موازنات مسؤولية وترتكز على مبدأ محاسبة المسؤولية، حيث تقوم بوضع الخطط في إطار تحديد الأفراد المسؤولين عنها لمستويات الإدارية، عادة ما تهتم موازنات المسؤولية بتفاصيل الخطط على أساس الأفراد المسؤولين عن تنفيذها أو مراكز المسؤولية عن هذه التكاليف، وتعتبر من الأدوات الرقابية الهامة لأنها تمثل قائمة بالأداء المتوقع لكل مركز وبالتالي مقارنته بالأداء الفعلي ومن خصائصها تقوم على مبدأ محاسبة المسؤولية وتهدف إلى فرض الرقابة على كفاءة التنفيذ وتصميم كفاءة الأداء وتتطلب أن يؤدي كل مسئول دورة في الخطة العامة للمنشأة .

الفصل الرابع

يتناول هذا الفصل نبذة عن مجموعة جياذ الصناعية بالإضافة إلى تحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : نبذة عن مجموعة جياذ الصناعية

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الاول

نبذة تعريفية عن مجموعة جياذ الصناعية

أولاً : نشأة مجموعة جياذ الصناعية

مجموعة جياذ الصناعية نموذج صناعي متكامل البنيات والخدمات ، اذ تم إنشائها في العام 1993م وتم إفتتاحها في اكتوبر 2000م وفقاً لافضل المعايير الصناعية العالمية ،حيث روعي في تصميم منشأتها المرونة وسهولة التكيف لتستوعب احتمالات العمل في جميع أنواع الصناعات والصناعات الداعمة للصناعات الاخرى ،ومنذ افتتاحها ركزت المجموعة علي البحث عن ماهر مطور وجديد ،وذلك لتاهيل كوادرها لمواكبة التطور الصناعي والتقني المطرد وإضافة ميزات تنافسية وتقنية لمنتجاتها وخدماتها، حيث قامت المجموعة بإدخال وتطوير حزم تقنية متقدمة في مجال إدارة أنشطتها وتتمثل في التدريب المتقدم وأنظمة الحوسبة وتطوير القوى البشرية وفعاليات الإدارة الاستراتيجية كما أنشأت المجموعة مراكز للبحث والتطوير مبنية على أسس علمية نظرية وتطبيقية ، وبذلك أصبحت المجموعة قادرة علي توفير المتطلبات الفنية والإدارية في المجالات الصناعية المختلفة⁽¹⁾.

الرؤيا :

أن نكون أحد الاثنين الأوائل إفريقيا وعربياً في الصناعات.

الرسالة :

بعون الله نقدم منتجات متميزة إرضاء لعملائنا بما لدينا من كوادر جديرة وأنظمة متطورة مالكين زمام المبادرة في الإبداع والابتكار.

ثانياً : أهداف مجموعة جياذ الصناعية :

تتمثل أهداف المجموعة في الآتي⁽²⁾:

1. نقل التقانات وتوطينها .
2. خلق شبكة مهنية وصناعية وحرفية متكاملة ، وخلق الظروف المناسبة من اجل تحديث وتطوير القطاعات التقليدية .
3. تفادي الانتشار العشوائي وغير المنظم للمهن وتوجيه الاستثمارات نحو تلبية احتياجات التنمية الإقتصادية والاجتماعية.
4. تنظيم الصناعة ، وذلك بتكوين قاعدة بيانات حول احتياجات الصناعة من المواد

(1) منشور إعداد الموازنات التخطيطية لمجموعة جياذ 2011م .

(2) منشور إعداد الموازنات التخطيطية لمجموعة جياذ 2011م

الخام والمدخلات الإنتاجية الأخرى، وتحديد أولويات الصناعات الجديدة وإعداد اليد العاملة المتخصصة اللازمة.

5. تطبيق القوانين الهادفة إلى المحافظة على البيئة للوصول إلى بيئة صناعية نظيفة وخالية من الملوثات والمهددات البيئية .

6. إدخال التقنيات الحديثة في الإنتاج وإكساب العاملين المهارات الفنية اللازمة لتطوير الإنتاج، وإعداد أجيال من الكفاءات الشابة المؤهلة من خلال عملية بناء الكفاءات ،وتعزيز المهارات والخبرات عبر برامج متنوعة للتدريب وبناء الكفاءات من خلال شراكات راسخة مع نخبة من المؤسسات المحلية والإقليمية والعالمية .

7. خلق فرص عمل جديدة للحد من البطالة .

8. تحقيق عائد الصادرات .

9. جذب الاستثمارات الأجنبية وتوطين رأس المال الوطني .

10. تطوير الصناعات المحلية والمحافظة على قدرتها التنافسية وتنمية وتعزيز الصناعات التي تتركز على مخرجات البحث والابتكار العلمي .

ثالثاً :مكونات وأنشطة مجموعة جياذ الصناعية :

تتكون مجموعة جياذ من خمسة قطاعات رئيسية وهي (1):

1. قطاع المعادن :

يعتبر من أهم القطاعات المتخصصة في مجال أبحاث المواد والصناعات المعدنية التي تعددت أنواعها وأشكالها وأحجامها وموادها الخام حسب إستخدامها وأغراضها ،ولعل تعدد وتنوع هذه الصناعات أدى الي تنوع وتعدد منتجاتها .

يتمثل نشاط قطاع الصناعات المعدنية والشركات التابعة له في (2):

أ. مسبوكات الخرقة من الحديد بطاقة 120.000طن في العام .

ب. السبائك المعدنية وسحبها لإنتاج حديد تسليح البناء بمقاساته المختلفة وفق المواصفات السودانية والعالمية بطاقة انتاجية 180.000طن في العام .

ج. مقاطع وقطبان الالمونيوم والنحاس بطاقة انتاجية تصل الي 6000 طن في العام .

د.الموصلات الكهربائية بأنواعها ومقاساتها المختلفة بطاقة إنتاجية وقدرها 15.000طن في العام .

هـ. الانابيب الحديدية بأقطار تبدأ من نصف بوصة الي 48 بوصة ، بطاقة انتاجية تصل الي 150.000طن في العام .

(1) منشور إعداد الموازنات التخطيطية لمجموعة جياذ 2011م

(2) منشور إعداد الموازنات التخطيطية لمجموعة جياذ 2011م

و.الانابيب البلاستيكية المقوية بالحديد بمقاساتها المختلفة بطاقة انتاجية قدرها 160 كيلو متر في العام .

ز. الغازات (الاوكسجين والنيتروجين) بطاقة أنتاجية 1000متر مكعب في الساعة .

ح. الخلايا الكرتونية بطاقة انتاجية قدرها 2.2 متر مكعب في الساعة .

ط. توفير خرده الحديد والنحاس والالمونيوم .

ي. إجراء التطبيقات الصناعية للخامات المعدنية لاستحداث مواد أولية تفي بأغراض الصناعات المعدنية وإجراء الدراسات الإحصائية عن المعادن والمواد الأولية اللازمة للصناعات القائمة أو المخطط لإنشائها .

2. قطاع المركبات :

يعمل القطاع منذ إنشائه وفقا لأفضل المعايير الصناعية العالمية للإسهام في تطوير وتوطين القدرات الصناعية في مجال صناعة المركبات وتطبيقاتها والعمل علي توطين وتحسين تقنيات إنتاجها محليا.

تتمثل منتجات القطاع في الاتي :

أ. توطين وتصنيع وتجميع السيارات بطاقة انتاجية 12.000وحدة في العام .

ب. إنتاج الشاحنات، البصات (الحافلات)، المقطورات وشبه المقطورات، حاويات الوقود والمياه، الورش المتحركة، العيادات البشرية والبيطرية المتحركة عربات الإطفاء، عربات وحاويات النفايات، المعابر والجسور.

ج. تشكيل المعادن ، تجميع وتصنيع العربات ثلاثية العجلات ،أبواب الأمان المضغوطة وأبواب المستشفيات الأبواب العادية، ألواح الصاج المشكل بالضغط ، الطبق الهوائي ،معدات ازالة التربة اليدوية بطاقة انتاجية 230.000 قطعة في العام .

د. الأثاثات المدرسية والطبية والمكتبية والمنزلية الحديدية والخشبية بطاقة إنتاجية 150.000 وحدة في العام .

هـ .خدمات ما بعد البيع وتوفير قطع الغيار وأعمال الصيانة والتحديث بأحدث التقنيات وذلك لمقابلة احتياجات العملاء .

و.رفع كفاءة وفاعلية المركبات وملاءمتها للتطبيقات المختلفة حسب رغبة العملاء من خلال مركز أبحاث المركبات.

ز.الجرارات والمعدات الزراعية من محاريث وناثرات سماد وحاصدات وغيرها.

3. قطاع الصناعات الاستثمارية :

يعمل القطاع منذ العام 1996م على إنتاج منتجات متعددة الأنواع تدفع بعجلة التنمية وتسهم في زيادة القيمة المضافة لبعض المنتجات المحلية عبر مجموعة من المصانع وخطوط الإنتاج المتخصصة.

تتمثل منتجات القطاع في الاتي :

- أ. التلفزيونات وشاشات العرض بطاقة تصميمية 700 تلفزيون في الوردية .
- ب. مكيفات الهواء بطاقة إنتاجية 120 مكيف في يومياً .
- ج. الثلجات .
- د. الانابيب البلاستيكية (PVC.HDPE) بمختلف المقاسات وخرطيش الري بالتنقيط ، خط الحقن لإنتاج مختلف الأنواع من المنتجات البلاستيكية مثل الكراسي وأغطية التلفزيون بطاقة إنتاجية 4000 طن في العام .
- هـ . بطاريات السيارات من 40-200 امبير وبطاقة إنتاجية 400 بطارية يومياً للوردية الواحدة .
- و. ألواح الرصاص بطاقة إنتاجية 10 طن في اليوم .
- ز . صناعة الجلود بطاقة إنتاجية 30000 قدم في اليوم .
- ح. الاحذية بأنواعها المختلفة بطاقة إنتاجية 4000 حذاء في اليوم .
- ط. صناعة الغزل والنسيج .
- ي . الملابس الجاهزة بطاقة إنتاجية مليون لبسة في العام .

4. قطاع التقانات المتطورة :

قطاع التقانات المتطورة من القطاعات الإنتاجية المتميزة، لدوره في بناء قاعدة للتقانات الزراعية الحديثة والطاقات المتجددة، والعمل على إحداث النمو في هذين المجالين.

تتمثل نشاطات القطاع في الاتي:

- أ. تطوير المزارع وتقديم الخدمات الزراعية في مختلف مراحل الزراعة.
- ب. أنظمة الري الحديث من الري المحوري والري بالتنقيط .
- ج. البيوت المحمية.
- د. السماد العضوي .
- هـ. الطاقات المتجددة (الطاقة الشمسية وطاقة الرياح).
- و. الصناعات الغذائية (معجون الطماطم ، تجفيف البصل ، تعليب الخضروات ، تصنيع البطاطس وغيرها من الصناعات الغذائية بالإضافة إلى وسائل تخزين البطاطس).
- ز. توطين إنتاج البذور والتقاي .

5. قطاع الإدارة والخدمات :

يعمل القطاع على تقديم الخدمات الضرورية لعمل وحدات الأعمال، وتهيئة البيئة الصالحة للعاملين وأسرتهم، وتوفير الاستقرار النفسي للعامل من أجل زيادة الإنتاج وتجويد الأداء، وهو بذلك يشكل الركيزة الأساسية لقطاعات المجموعة، ويعمل على :

أ. توفير خدمات الإمداد الكهربائي ومياه الشرب وتصريف مياه الصرف الصحي وأعمال الزراعة وتنسيق الحدائق.

ب. خدمات النظافة وإصحاح البيئة.

ج. تعزيز علاقات المجموعة مع المؤسسات الأخرى والمجتمع ، وخلق بيئة عمل صالحة وجاذبة ومساندة لشركات المجموعة، وتنسيق أعمال المسؤولية المجتمعية.

د. التأمين من المخاطر الداخلية والخارجية وسبل التحوط منها من خلال وسائل الحماية والسلامة المهنية.

المبحث الثاني

تحليل البيانات وأختبار الفرضيات

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا المبحث وصفاً دقيقاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، ويشتمل ذلك على وصفاً لمجتمع الدراسة، وطريقة إعداد الأداة المتمثلة في الإستبانة، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من فاعليتها وتأثيرها، والطريقة التي أتبعها لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج .

1- مجتمع وعينة الدراسة :

المقصود بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يأخذها الباحث كمجموعة جزئية من المجتمع ويسعى الى تعميم النتائج المستخرجة الى كل المجتمع .
أما عينة هذه الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية حيث قام الباحث بتوزيع (100) استبانته على مجتمع الدراسة للتحقق من فرضيات الدراسة وتساؤلاتها في كل المحاور المطروحة .
ومن ثم تم جمع الاستبيانات بعد إن قام المبحوثين بوضع استجاباتهم والتحقق من الفرضيات تم باستخدام SPSS برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية.
وفيما يلي شرح مفصل لإجراءات التحليل الإحصائي لجميع مراحل الدراسة وفي كل محاور الدراسة وفرضياتها

2- أداة الدراسة :

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة وتوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة وقد اعتمدت الباحث على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، وللاستبيان عدة مزايا منها:

- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد .
- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه .
- سهولة وضع عبارته وترسيم ألفاظه.
- يوفر وقتاً للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير .
- يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان .:

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

أ/ القسم الأولي:

تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ،حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، المؤهل المهني ، التخصص العلمي ، المسمي الوظيفي ، سنوات الخبرة .

ب/ القسم الثاني:

يحتوي هذا القسم علي عدد (18) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ماتصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق ، محايد، لا أوافق ، لا أوافق بشدة). وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاث كمايلي:

الفرضية الأولى : تتضمن (6عبارات) .

الفرضية الثانية : تتضمن (6 عبارات) .

الفرضية الثالثة : تتضمن (6 عبارات)

3- ثبات وصدق أداة الدراسة:

أ . الثبات والصدق الظاهري :

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيه عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه.

ب - الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما علي مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه علي المجموعة نفسها وتم الحصول علي الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق إستخداماً في تقدير ثبات القياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية بإستخدام معادلة سبيرمان - براون.

2- معادلة ألفا - كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم علي مقياس معين ، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجزر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له.

استخدم الباحث طريقة معامل ألفا من أجل اختبار ثبات الإجابات علي فقرات الاستبيان حيث يقيس هذا المعامل مدي الثبات الداخلي لفقرات الاستبيان ومقدرته علي إعطاء نتائج متوافقة لردود المبحوثين تجاه فقرات الاستبيان وتتراوح قيمة معامل ألفا بين (0 - 100) وتكون مقبولة إحصائياً إذا زادت عن 60% فعندها يكون ثبات الأداة جيداً ويمكننا تعميم النتائج.

الجدول التالي يوضح اختبار المصادقية لفرضيات الدراسة:

جدول رقم (1\2\4) مؤشرات كرونباخ الفا لفرضيات الدراسة

الفقرة	معامل α كرونباخ	الفرضية الأولى	الفقرة	معامل α كرونباخ	الفرضية الثانية	الفقرة	معامل α كرونباخ	الفرضية الثالثة
1	0.728	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع معايير لأداء المنشآت الصناعية	1	0.610	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء في المنشآت الصناعية	1	0.663	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشآت الصناعية
2	0.683		2	0.617		2	0.673	
3	0.669		3	0.604		3	0.636	
4	0.674		4	0.663		4	0.720	
5	0.649		5	0.608		5	0.680	
6	0.682		6	0.614		6	0.690	

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يوضح جدول رقم (1\2\4) أن مؤشرات كرونباخ الفا لفرضيات استبانة البحث تتراوح (0.604 إلى 0.728) وهي جميعها مؤشرات دالة ثبات احصائياً ويؤكد ذلك مدي الثبات الداخلي لفقرات الاستبانة ومقدرته علي اعطاء نتائج تتوافق مع ردود المبحوثين تجاه فقرات الاستبانة ومقبولة احصائياً ويمكن تعميم نتائجها.

**جدول رقم (2\2\4) معامل ارتباط بيرسون بين كل محور
والدرجة الكلية لمحاور استبانة البحث**

الفرضية	مضمون الفرضية	الارتباط بالدرجة الكلية
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع معايير لأداء المنشآت الصناعية .	0.523**
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء في المنشآت الصناعية .	0.438**
3	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشأة الصناعية .	0.518**
** الارتباط دالة احصائياً عند مستوى معنوية (0.01)		

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يوضح جدول رقم (2\2\4) أن معاملات إرتباط بيرسون بين الدرجة الكلية لكل فرضية والدرجة الكلية لاستبانة البحث تتراوح (0.438** إلى 0.523**) وهي جميعها معاملات ارتباط دالة احصائياً عند مستوى معنوية (0.01) ويؤكد ذلك أن المحاور الفرعية لاستبانة البحث صادقة لما وضعت لقياسه

ثانياً :تحليل البيانات الشخصية

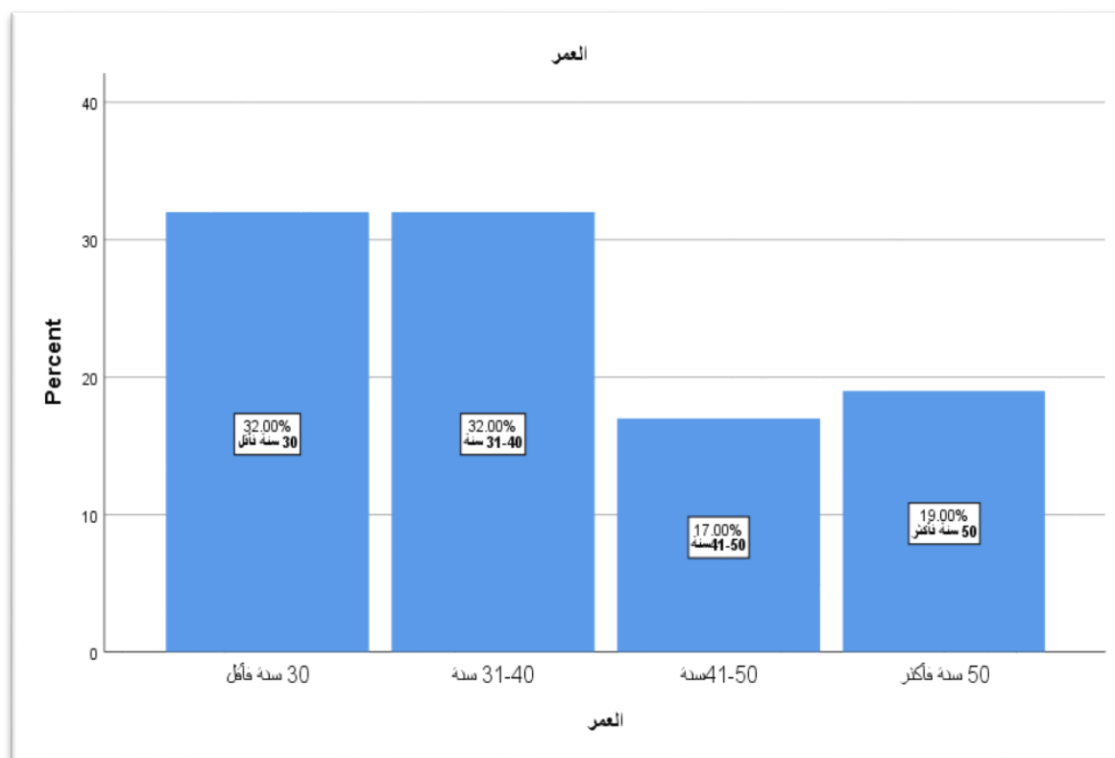
1/ العمر :

جدول (3\2\4) التوزيع التكراري وفق متغير النوع لافراد عينة الدراسة :

العمر	Frequency	Percent
30سنة فأقل	32	32 %
31-40 سنة	32	32%
41-50 سنة	17	17%
أكثر من 50 سنة	19	19%
Total	100	100%

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

شكل (1\2\4) الرسم البياني وفق متغير النوع لأفراد عينة الدراسة:



يتضح من (الجدول (4\2\4) والشكل (1\2\4) نجد أن غالبية المبحوثين من الفئات العمرية 30 سنة فأقل، الفئة 31-40 سنة حيث شكلوا نسبة 32% ، بينما شكلت الفئة أكثر من 50 سنة نسبة بلغت 19% والفئة 41-50 النسبة الأقل حيث بلغت فقط 17%.

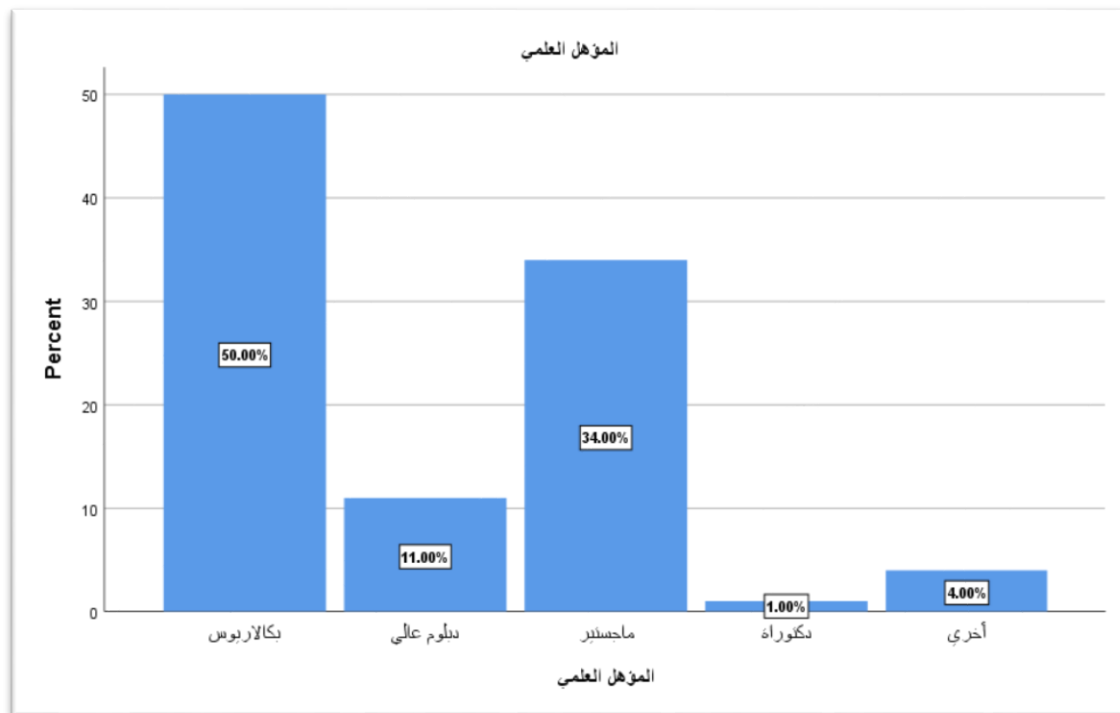
2/ المؤهل العلمي :

جدول (4\2\4) التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة:

المؤهل	Frequency	Percent
بكالوريوس	50	50%
دبلوم عالي	11	11%
ماجستير	34	34%
دكتورة	1	1%
أخري	4	4%
Total	100	100%

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

شكل (2\2\4) الرسم البياني وفق متغير المؤهل العلمي لافراد عينة الدراسة:



يتضح من (الجدول (4\2\4) والشكل (2\2\4) نجد أن غالبية المبحوثين من المؤهل العلمي بكالوريوس حيث شكلوا نسبة 50% بينما شكل المؤهل ماجستير 34% والدبلوم العالي 11% وأخرى 4% والمؤهل دكتوراة النسبة الأقل حيث بلغت فقط 1%.

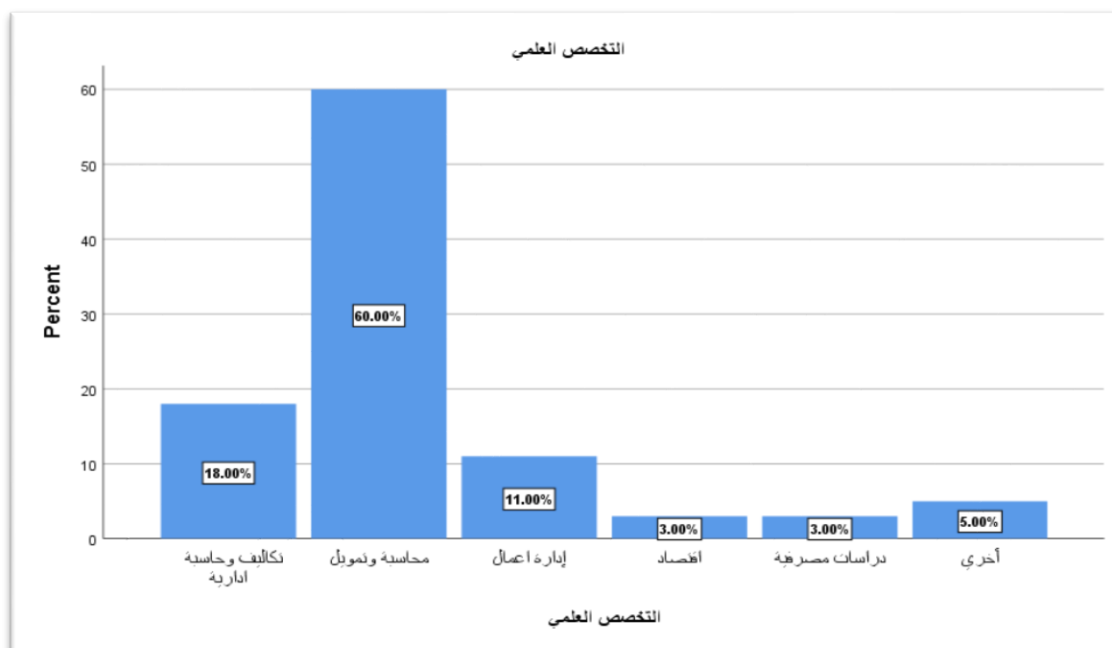
3/ التخصص العلمي :

جدول (5\2\4) التوزيع التكراري وفق متغير التخصص العلمي لافراد عينة الدراسة:

المؤهل	Frequency	Percent
تكاليف ومحاسبة إدارية	18	18%
محاسبة وتمويل	60	60%
إدارة اعمال	11	11%
إقتصاد	3	3%
دراسات مصرفية	3	3%
أخرى	5	5%
Total	100	100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

شكل (3\2\4) الرسم البياني لافراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي لافراد عينة الدراسة:



يتضح من (الجدول 5\2\4) والشكل (3\2\4) أن غالبية المبحوثين من التخصص العلمي محاسبة وتمويل حيث شكلوا نسبة 60% بينما شكل التخصص تكاليف ومحاسبة إدارية النسبة 18% والتخصص إدارة أعمال شكل النسبة 11% والتخصصات الأخرى شكلت النسبة 5% والتخصصيين إقتصاد ودراسات مصرفية النسبة الأقل حيث بلغت فقط 3%.

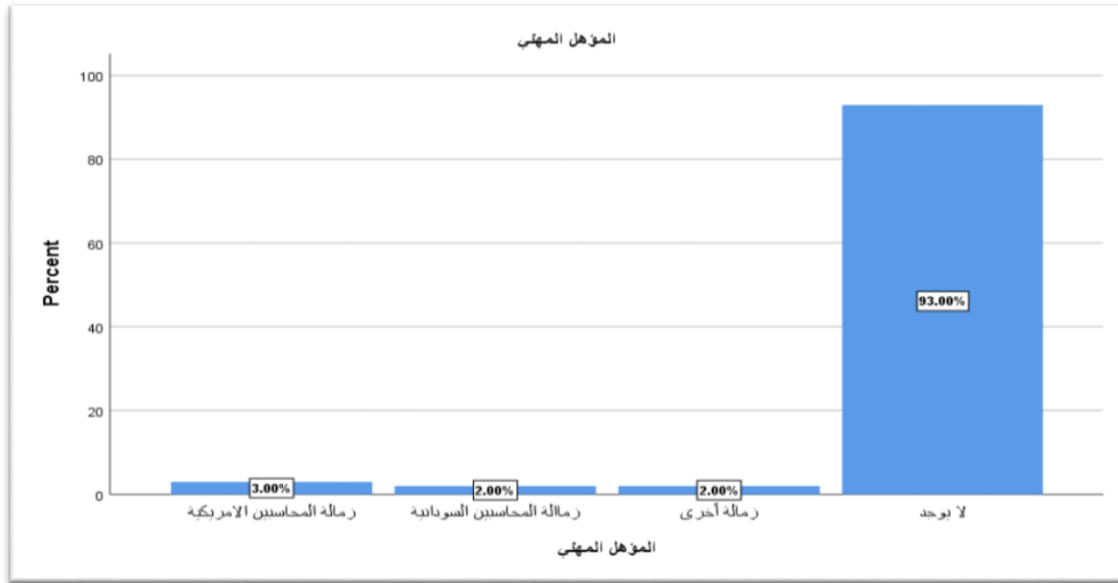
4/ المؤهل المهني:

جدول (6\2\4) التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل المهني لافراد عينة الدراسة:

المؤهل المهني	Frequency	Percent
زمالة المحاسبين الامريكية	3	03.0%
زمالة المحاسبين السودانية	2	02.0%
زمالة أخرى	2	02.0%
لا يوجد	93	93.0%
Total	100	100.0

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

شكل (4\2\4) الرسم البياني وفق متغير المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة:



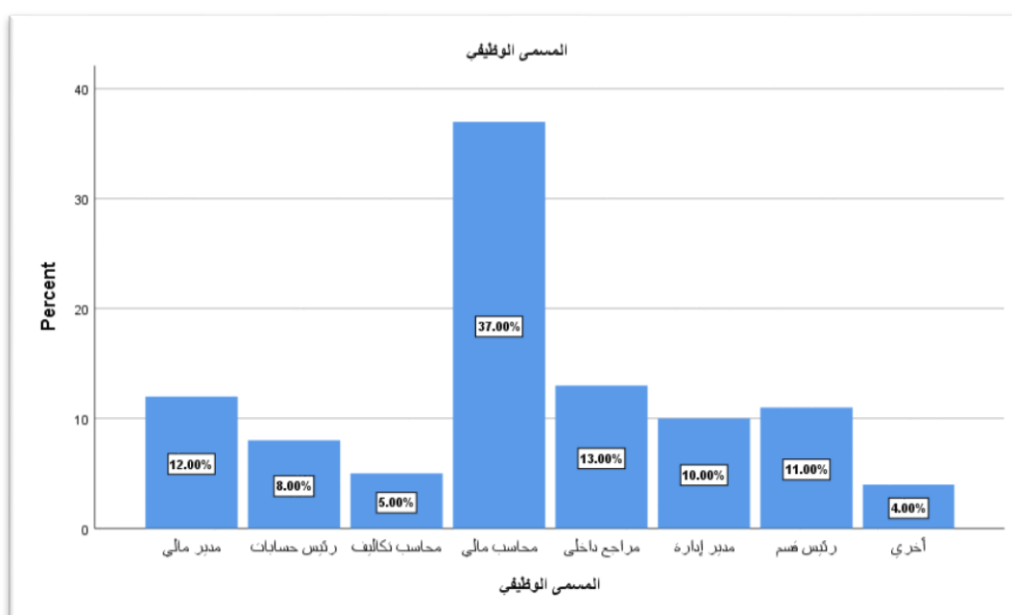
يتضح من الجدول (6\2\4) والشكل (4\2\4) أن غالبية المبحوثين من حيث المؤهل المهني من ليس لديهم رماله شكلوا نسبة 93% بينما شكل المؤهل المهني رماله المحاسبين الأمريكية نسبة بلغت 3% والمؤهل المهني رماله المحاسبين السودانية ورماله أخرى بنسب متساوية وهما النسبة الأقل بين المبحوثين حيث بلغت فقط 2%.

جدول (7\2\4) التوزيع التكراري وفق متغير المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة:

المؤهل	Frequency	Percent
مدير مالي	12	12%
مدير إداري	0	0%
رئيس حسابات	8	8 %
محاسب تكاليف	5	5%
محاسب مالي	37	37%
مراجع داخلي	13	13%
مدير إدارة	10	10%
رئيس قسم	11	11%
أخرى	4	4 %
Total	100	100.0

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

شكل (5\2\4) الرسم البياني وفق متغير المسمي الوظيفي لافراد عينة الدراسة:



يتضح من الجدول (8\2\4) والشكل (5\2\4) أن غالبية المبحوثين من المسمي الوظيفي محاسب مالي حيث شكلوا نسبة 37%، المسمي الوظيفي مراجع داخلي ومدير مالي وإدارة اعمال ومدير إدارة علي التوالي النسب متقاربة 13% ، 12% ، 11% ، 10% ، بينما شكل المسمي الوظيفي رئيس حسابات النسبة 8% والمسمي الوظيفي محاسب تكاليف شكل النسبة 5% والمسميات الوظيفية الأخرى نسبة بلغت 4%، بينما لا يوجد المسمي الوظيفي مدير إداري بين المبحوثين .

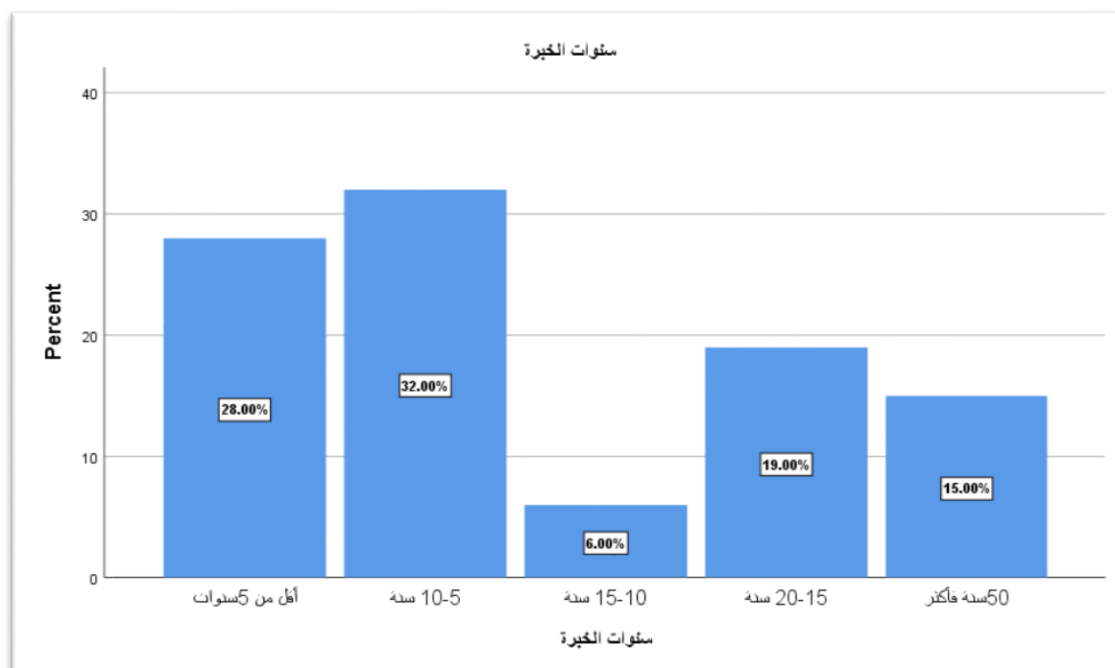
6/ سنوات الخبرة:

جدول (8\2\4) التوزيع التكراري وفق متغير سنوات الخبرة لافراد عينة الدراسة:

سنوات الخبرة	Frequency	Percent
أقل من 5 سنوات	28	28 %
5 سنوات وأقل من 10 سنوات	32	32%
10 سنوات وأقل من 15 سنوات	6	6%
15 سنوات وأقل من 20 سنوات	19	19%
20 سنة فأكثر	15	15%
Total	100	100

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

شكل (6\2\4) الرسم البياني وفق متغير سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة:



يتضح من الجدول (8\2\4) والشكل (6\2\4) أن غالبية المبحوثين سنوات الخبرة 5 سنوات وأقل من 10 سنوات حيث شكلوا نسبة 32% بينما شكلت سنوات الخبرة أقل من 5 سنوات نسبة بلغت 28% وسنوات الخبرة 15 سنوات وأقل من 20 سنة شكلوا نسبة 19% وسنوات الخبرة 20 سنة فأكثر شكلوا النسبة 15% وسنوات الخبرة 10 سنوات وأقل من 15 سنوات النسبة الأقل بين المبحوثين حيث بلغت فقط 6%.

ثانياً : اختبار فرضيات الدراسة:-

الفرضية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية

ووضع معايير لأداء المنشآت الصناعية

للإجابة على العبارة التي تنص على : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع معايير لأداء المنشآت الصناعية ؟ بإستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الإستبانة ، وإعتمدت نسبة (60%) وأكثر لقبول الإجابة ، والجدول التالي يوضح ذلك .

جدول (9\2\4) يوضح النسب المئوية لتكرارات إجابات العينة

عن الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة

المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع معايير لأداء المنشآت الصناعية

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات					العبارات
				لأوافق بشدة	لأوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
1	98%	.532	4.40	0	0	2	56	42	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز التكلفة من خلال موازنة تكاليف الانتاج بالمنشآت الصناعية .
3	92%	.597	4.26	0	0	8	58	34	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز الربحية من خلال صافي الربح المخطط .
6	81%	.782	4.07	0	4	15	51	30	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز الاستثمار من خلال معدل العائد على الاستثمار .
2	92%	.683	4.28	1	0	7	54	38	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لاستغلال الطاقات المتاحة .
5	82%	.730	4.15	0	1	17	48	34	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لقياس جودة الاعمال من خلال جودة المنتجات .
4	91%	.662	4.19	1	0	8	61	30	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء المراكز الانتاجية في المنشآت الصناعية من خلال موازنة الانتاج .

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن تقديرات العينة أوافق بشدة ، أوافق علي النحو التالي :
 تحصلت العبارات (1 ، 3 ، 6 ، 2 ، 4،5) بالترتيب ، وبنسب مئوية (98%، 92%، 81% ،
 92 %، 82%، 91%) وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الأولى:
 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع
 معايير لأداء المنشآت الصناعية

جدول (10\2\4) إختبار الفرضية الأولى

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز التكلفة من خلال موازنة تكاليف الانتاج بالمنشآت الصناعية .	4.40	.532	47.120 ^a	2	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز الربحية من خلال صافي الربح المخطط .	4.26	.597	47.120 ^a	2	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز الاستثمار من خلال معدل العائد على الاستثمار	4.07	.782	47.120 ^a	3	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لاستغلال الطاقات المتاحة .	4.28	.683	76.400 ^b	3	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لقياس جودة الاعمال من خلال جودة المنتجات .	4.15	.730	50.000 ^b	3	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء المراكز الانتاجية في المنشآت الصناعية من خلال موازنة الانتاج .	4.19	.662	87.440 ^b	3	0.000

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم كاي الاحتمالية لكل عبارات الفرضية الأول أقل من 0,05 نقبل الفرضية النظرية ونرفض البديلة أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع معايير لأداء المنشآت الصناعية .

الفرضية الثانية :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء المنشآت الصناعية

للإجابة على العبارة التي تنص على : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء المنشآت الصناعية ؟ بإستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الإستبانة ، وإعتمدت نسبة (60%) وأكثر لقبول الإجابة ، والجدول التالي يوضح ذلك .

جدول (11/2/4) يوضح النسب المئوية لتكرارات إجابات العينة عن الفرضية الثانية :

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات					العبارات
				موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
3	91%	.676	4.26	0	2	7	54	37	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد انحراف تكلفة المواد بالمنشآت الصناعية .
4	87%	.761	4.13	0	5	8	56	31	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد انحراف الأجر المباشرة بالمنشآت الصناعية .
5	82%	.800	4.13	0	4	14	47	35	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد انحراف المبيعات بالمنشآت الصناعية .
6	81%	.787	4.19	0	2	17	41	40	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد لكل مستوى أداري مسؤولياته وصلاحياته مما يسهل الدور الرقابي على الأداء بالمنشآت الصناعية .
2	91%	.680	4.39	0	1	8	42	49	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يوفر معلومات ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية بالمنشآت الصناعية .
1	91 %	.689	4.51	0	1	8	30	61	مشاركة العاملين في إعداد موازنات مراكزهم يعتبر دافع معنوي لتحقيق أهدافهم وتفعيل الدور الرقابي علي أداء مراكزهم بالمنشآت الصناعية .

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن تقديرات العينة أوافق بشدة ، أوافق علي النحو التالي :
 تحصلت العبارات (3 ، 4 ، 5 ، 6 ، 2 ، 1) بالترتيب ، وبنسب مئوية (91% ، 87% ، 82% ، 81% ، 91% ، 91%) وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الثانية :
 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء بالمنشآت الصناعية

جدول (12\2\4) إختبار الفرضية الثانية

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد إنحراف تكلفة المواد بالمنشآت الصناعية .	4.26	.676	73.520 ^a	3	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد إنحراف الأجور المباشرة بالمنشآت الصناعية .	4.13	.761	67.440 ^a	3	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد إنحراف المبيعات بالمنشآت الصناعية .	4.13	.800	45.840 ^a	3	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد لكل مستوى أداري مسؤولياته وصلاحياته مما يسهل الدور الرقابي علي الأداء بالمنشآت الصناعية .	4.19	.787	42.960 ^a	3	0.000
التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يوفر معلومات ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية بالمنشآت الصناعية .	4.39	.680	42.960 ^a	3	0.000
مشاركة العاملين في إعداد موازنات مراكزهم يعتبر دافع معنوي لتحقيق أهدافهم وتفعيل الدور الرقابي علي أداء مراكزهم بالمنشآت الصناعية .	4.51	.689	42.960 ^a	3	0.000

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم كاي الاحتمالية لكل عبارات الفرضية الأول أقل من 0,05 نقبل الفرضية النظرية ونرفض البديلة أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء المنشآت الصناعية.

الفرضية الثالثة :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشأة الصناعية .

للإجابة على العبارة التي تنص على : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشأة الصناعية .؟ بإستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الإستبانة ، وإعتمدت نسبة (60%) وأكثر لقبول الإجابة ، والجدول التالي يوضح ذلك .

جدول(13\2\4) يوضح النسب المئوية لتكرارات إجابات العينة عن الفرضية الثالثة :

الترتيب	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات					العبارات
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
2	93%	0.642	4.35	0	1	6	50	43	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد الإدارة في وضع خطط لتحسين أداء بالمنشآت الصناعية .
6	80%	0.698	4.09	0	0	20	51	29	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يؤدي على خلق نظام للتغذية العكسية يساعد علي تحديد مستويات الطموح المستقبلية للمنشآت الصناعية .
5	89%	0.785	4.30	1	2	8	44	45	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد الإدارة علي معرفة أفضل الاقسام مساهمة في الأداء الكلي مما يؤدي إلي تحفيز العاملين وزيادة دافعيتهم لتحسين الأداء .

4	89%	0.718	4.32	0	2	9	46	43	تقسيم المنشأة الصناعية إلى مراكز يخلق تنافس بين الأقسام والإدارات مما يدفع المنشأة إلى تشجيع التحسين المستمر .
3	91%	0.667	4.33	0	1	8	48	43	تقسيم المنشأة الصناعية إلى أقسام ومراكز مسئولية يوفر معلومات ملائمة تساعد في تحسين الأداء على المستوى الكلي والجزئي.
1	94%	0.674	4.47	0	2	4	39	55	مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات يؤدي إلى تحسين أداء المنشآت الصناعية .

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن تقديرات العينة أوافق بشدة ، أوافق علي النحو التالي :
 تحصلت العبارات (2 ، 6 ، 5 ، 4 ، 3 ، 1) بالترتيب ، وبنسب مئوية (93%، 80%، 89%، 89%، 91%، 94%) وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الثالثة :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسئولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشأة الصناعية

جدول (14\2\4) إختبار الفرضية الثالثة

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
التكامل بين محاسبة المسئولية والموازنات التخطيطية يساعد الإدارة في وضع خطط تحسين أداء بالمنشآت الصناعية .	4.35	0.642	75.440 ^a	3	0.000
التكامل بين محاسبة المسئولية والموازنات التخطيطية يؤدي على خلق نظام للتغذية العكسية يساعد علي تحديد مستويات الطموح المستقبلية للمنشآت الصناعية .	4.09	0.698	15.260 ^b	2	0.000

0.000	4	101.500 ^c	0.785	4.30	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد الإدارة علي معرفة أفضل الأقسام مساهمة في الأداء الكلي مما يؤدي إلي تحفيز العاملين وزيادة دافعتهم لتحسين الأداء .
0.000	3	62.000 ^a	0.718	4.32	تقسيم المنشأة الصناعية إلى مراكز يخلق تنافس بين الأقسام والإدارات مما يدفع المنشأة إلى تشجيع التحسين المستمر .
0.000	3	82.640 ^a	0.667	4.33	تقسيم المنشأة الصناعية إلى أقسام ومراكز مسؤولية يوفر معلومات ملائمة تساعد في تحسين الأداء على المستوى الكلي والجزئي.
0.000	3	42.960 ^a	0.674	4.47	مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات يؤدي إلى تحسين أداء المنشآت الصناعية .

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم كاي الاحتمالية لكل عبارات الفرضية الأول أقل من 0,05 نقبل الفرضية النظرية ونرفض البديلة أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشأة الصناعية.

الخاتمة

تضم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل البيانات والتوصيات :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج

- من خلال الإطار النظري وبيانات الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج الآتية :
1. التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ساعد في وضع معايير لقياس أداء المنشآت الصناعية .
 2. التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ساعد في وضع معايير لقياس أستغلال الطاقات المتاحة بالمنشآت الصناعية .
 3. التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية أدى الي تفعيل الدور الرقابي عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط وتحديد الإنحرافات واكتشافها ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية .
 4. التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ساعد في وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد لكل مستوي أداري مسؤولياته وصلاحياته ممايسهل عملية الدور الرقابي علي الأداء الاقسام و مراكز المسؤولية .
 5. مشاركة العاملين في إعداد موازنات مراكزهم يعتبر دافع معنوي لتحقيق أهدافهم ورفع كفاءة أداء مراكزهم .
 6. التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وفر معلومات ملائمة ساعد الإدارة علي اتخاذ القرارات المناسبة .
 7. تقسيم المنشأة الصناعية الي مراكزخلق تنافس بين هذه المراكزويُدفعها الي التحسين المستمر .
 8. التكامل بين بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وفرمعلومات تفصيلية للنشاط داخل المراكز والاقسام ممايوفر تغذية عسكية تعكس مدي فعالية وكفاءة مراكز المسؤولية .
 9. تقسيم المنشأة الصناعية الي اقسام و مراكز يوفر معلومات ملائمة ساعد علي تحسين الأداء علي المستوي الجزئي والكلي للمنشأة الصناعية .

ثانياً : التوصيات

1. أن يتم تفعيل دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بمجموعة جياذ الصناعية لما لها من اثر كبير في رفع مستوي الأداء .
2. أن يتم وضع معايير أداء واقعية وقابلة للتحقق ومقبولة من قبل مدراء مراكز المسؤولية وتتلاءم مع ظروف تلك المراكز .
3. ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح ومفهوم للمنشآت الصناعية في السودان تحدد فيه سلطات وصلاحيات كل مدراء مراكز المسؤولية والمهام والانشطة التي تقع في نطاق مسؤولياتهم .
4. ضرورة وجود معايير للأداء تتناسب مع طبيعة نشاط كل منشأة صناعية يتم عن طريقها مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمعرفة الإنحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومعالجتها .
5. ضرورة تصميم نظام بمجموعة جياذ الصناعية تتكامل فيه محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية.
6. ضرورة الاهتمام بنظام محاسبة المسؤولية بصورة متكاملة وتدريب وتأهيل العاملين للالتزام بنظام محاسبة المسؤولية ومعايير ادائها .
7. توصية ببحوث مستقبلية :
 - أ. نظام التكلفة على أساس النشاط وأثرها على الموازنات التخطيطية .
 - ب. دور الموازنات التخطيطية في الرقابة على عناصر التكاليف في المنشآت الصناعية .

المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع

-القران الكريم

- 1/ الكتب العربية

1. ابن منظور ، لسان العرب ،(دار المعارف).
2. أبو نصار محمد ، المحاسبة الإدارية،(عمان: دار وائل للنشر ، 2005م).
3. احمد الظاهر ، د . محمد ابونصار ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق ، 2009 م) .
4. احمد حسن ظاهر ، المحاسبة الإدارية ، (الاردن : داروائل للنشر ، الطبعة الأولى، 2002م).
5. احمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) .
6. أحمد محمد مرسى، المحاسبة في مجال التخطيط، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1996م) .
7. احمد محمد موسي ،مؤشرات تقييم الأداء المالي في قطاع الاعمال ، القاهرة :دار النهضة 1972م
8. احمد نور ، د احمد رجب عبدالعال ، المحاسبة الإدارية ،الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 1993م
9. اسماعيل ابراهيم جمعة واخرون ، محاسبة التكاليف – مدخل اداري ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ،2000.
10. الخطيب أحمد ، الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1988.
11. الفاضل مؤيد نور، المحاسبة الإدارية ،(عمان: دار ميسرة للنشر والتوزيع، 2005م) .
12. الهادي ادم محمد ، المحاسبة الإدارية ، الخرطوم ، الطبعة الحادية عشر ،2012م
13. تشارلز هورنجرن واخرون ، محاسبة التكاليف مدخل اداري ، ترجمة د احمد حامد حجاج ، الرياض : دار المريخ للنشر ،2003م
14. توفيق محمد عبدالمحسن ، تقييم الأداء ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1997م .
15. جبرائيل جوزيف كحالة ، د .رضوان حلوة حنان ، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسئولية ، وتقييم الأخط ، (عمان الأردن ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1997 .
16. جبرائيل جوزيف كحاله، د. رضوان حلون حناه ، المحاسبة الإدارية ، عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر ، م2002)
17. حجازي محمد عباس، المحاسبة الإدارة –الأساسيات والمعلومات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، (القاهرة: مكتبة الشباب، 1999م)

18. حمدي عبداللطيف ، الجوانب النظرية والتطبيقات للأسباب المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ، (الاسكندرية : الدار الجامعية المصرية ، لم يذكر تاريخ النشر)
19. حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، عمان مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، 2000م.
20. خيرى عبدالهادي محاسب ، المحاسبة الإدارية والموازنات التخطيطية ، (حلوان : جامعة حلوان ، لم يذكر تاريخ النشر).
21. ري اتش جاريسون ، اريك نورين ، المحاسبة الادارية ، ترجمة : د محمد عصام الدين زايد ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 2002م .
22. زكريا فريد عبدالفتاح ، إعداد الموازنات التخطيطية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، لم يذكر تاريخ النشر).
23. سهير الشناوي ، تقييم الأداء في المنشآت الصناعية مصلحة الكفاية الانتاجية التدريب المهني ، ب . ت . ن ، لم يذكر تاريخ النشر).
24. صافي فلوح ، المحاسبة الإدارية ودراسات الميزانيات ، (دمشق : مطبعة خالد بن الوليد ، الطبعة الرابعة ، 1993م) .
25. صلاح الدين المبارك ، وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض الرقابة ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م .
26. صلاح الدين حسين السيبي ، نظام المحاسبة والرقابة وتقويم الأداء المالي ، بيروت: دار الوسام للطباعة ، 1989م .
27. عبدالمقصود محمد دبيان وآخرون ، محاسبة التكاليف في مجال القياس والرقابة ، (الاسكندرية : دار المعرفة 1999م).
28. عصام فهد العريبد ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع 2003م) .
29. عطية عبدالحى مرعي ، المحاسبة الإدارية ، أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء ، المكتب الجامعي الحديث ، 2008.
30. علي عبدالرحيم وآخرون ، أساسيات التكاليف والمحاسبه الادارية ، (الكويت : ذات السلاسل ، 1990).
31. علي محمود عبدالرحيم ، دراسات في المحاسبة الادارية والموازنات التخطيطية دراسة نظرية ، القاهرة ، مكتبة الشباب - 1969م .
32. فلاح حسن عداي الحسيني وآخرون ، إدارة البنوك مدخل كمي استراتيجي معاصر - القاهرة : دار وائل للنشر 2000م .

33. فؤاد محمد الليثي ، الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية ، دار الفكر العربي ، 2004-2005 م .
34. ليستراي هيتجر ، د سيرج ماتولتش ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة د احمد حامد حجاج ، الرياض : دار المريخ للنشر ، 2000 م .
35. مجد الدين الفيروز أبادي - القاموس المحيط، - ط 4 ، ج 4 ، المكتبة التجارية الكبرى ، 1938م.
36. محمد الفيومي ، وآخرون ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ، (الاسكندرية :المكتب الجامعي الحديث ، 2011م) .
37. محمد توفيق بلبع ، التكاليف المعيارية لأغراض قياس وضبط التكاليف الفعلية ، (القاهرة : مكتبة الشباب 1973م) .
38. محمد سامي راضي ، د . وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في إعداد الموازنات ، (الاسكندرية : الدار الجامعية 2002م) .
39. محمد سعيد سلطان ، إدارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية -2003م) ، ص ص 234-238 .
40. مصطفى كامل متولي، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1990) .
41. مصطفى يوسف كافي وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، عمان ،الأردن ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى، 2012م) .
42. مؤيد عبد الحسين الفضل ، أ .عبدالكريم هادي شعبان ، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة ،(عمان : دار زهران ،2003م) .
43. مؤيد محمد الفضل ،د عبدالناصر ابراهيم نور ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى، 2002م) .
44. منير محمود سالم وآخرون ،الموازنات التخطيطية ،(القاهرة : دار النهضة العربية ، 1977م) .
45. نصر صالح محمد ، الوجيز في المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى، 2015م .
46. نضال رشيد صبري ، المحاسبة الإدارية، (فلسطين : جامعة بير زيت 2002م)

2/ الكتب الاجنبية :

1. David Solomon, the Historical Development of Costing Studies in Cost Analysis, Edited by D.Solomen,the law Book The Law BOOK Company litd,Sydeny ,1968.،

3/ الدوريات :

1. ابراهيم عمر ميدة ، نظام محاسبة المسئولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية واقع وتطلعات ، (دمشق :مجلة جامعة دمشق ، المجلد 19 العدد الثاني ،2003م)
2. تاج الدين محمد فيروز ، تقويم الأداء في القطاع الصناعي ، رسالة غير منشورة ، جامعة ام درمان الاسلامية ،2001م .
3. عبد العزيز حجازي، التخطيط العلمي أداة للرقابة الايجابية الاولى، (الاهرام الإقتصادي العدد 247 (.
4. عطية ،سليمان ، دور محاسبة المسئولية في قياس وكفاءة وفعالية الإدارة ، مجلة الإدارة العامة ،(الرياض : العدد 57 ، 1998م).
5. علي السلمي ، تقويم الأداء في اطار متكامل للمعلومات – مجلة الإدارة – العدد الأول ،1996م.
6. عبد الوهاب جبين ، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، سوريا:جامعة سانت كليمنتس العالمية،2009م .
7. محمد عباس حجازي، الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة،(القاهرة: الأهرام الإقتصادي، العدد 242).
8. مجلة جامعة بابل ،العلوم الانسانية ،المجلد 21 ،العدد 1 :2013م .

4/ الرسائل العلمية :

1. .ابوزيد مرسي ابوزيد محمد ، إستخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كاساس لتطبيق نظام محاسبة المسئوليات في الصناعات التجميعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1973م)
2. .الافندي ، سجي مصطفى ، مدى إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام ، جامعة حلب – رسالة ماجستير غير منشوره . 2003م.
3. .اسامة عبدالله الشيخ ،دور محاسبة المسئولية في تقويم الأداء المالي ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2009م).

4. دبالا الرزي ، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، دراسة تطبيقية ، (غزة : الجامعة الاسلامية رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007م).
5. زيد محمود موسي عليان ،مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة.عمان : جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، 2009 م.
6. سالم توفيق مكي ، مدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الاهلية الفلسطينية ، غزة الجامعة الاسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة 2009م
7. صابر عثمان سيد ، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المصارف التجارية ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2013م).
8. صلاح عبدالقادر احمد ، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الاداري لشركة البنك الصناعي للتنمية والتجارة المحدودة ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2002م).
9. عبدالعظيم عثمان محمد ،دور محاسبة المسؤولية في الرقابة الداخلية بالمنشآت الصناعية ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2009م).
10. عوض محمد عوض ، دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي للشركات بالتطبيق علي شركات قطاع التأمين ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2010م).
11. كثيرة محمد احمد ،الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقييم الإداء في الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في التكاليف و المحاسبة الإدارية ،غير منشورة ،2013م).
12. محاسن احمد محمد ، دور الموازنات التخطيطية في تقييم الاداء والرقابة في القطاع الحكومي بمؤسسات التعليم العالي ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2007م).
13. مها محمد خوجلي ،محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع سكر الجنيدي ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ،غير منشورة ،2007م).

14. ندي يحي عبدالرازق ،دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي والاداري بالمؤسسات الحكومية بالتطبيق علي ديوان الضرائب الخرطوم،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2010م).
- 15.نزار كامل ادم ، دور محاسبة المسؤولية في الرقابة علي الموازنات التخطيطية ،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2007م).
16. هنا سامي الطيب ، الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء المالي في الشركات التجارية ، (الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،غير منشورة ،2011م).

5/ أخرى :

- مجموعة جياذ الصناعية .

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد /..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،،،

الموضوع : إستبانة

بالإشارة الي الموضوع اعلاه يقوم الباحث بأجراء بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في
التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان :

(التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ودوره في تقويم

أداء المنشآت الصناعية في السودان)

متمنياً الإستفادة من خبرتكم في المجال التطبيقي للمساهمة في ربط العلم النظري بالعلم التطبيقي
من خلال ابداء ارائكم بوضوح وشفافية علي عبارات الإستبانة ونضمن لكم سرية البيانات المقدمة
من قبلكم ، علماً بأن المعلومات تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .

وشكراً علي حسن تعاونكم وإهتمامكم

الباحث :

العبيد مكي نصرالدين

أولاً : البيانات الشخصية :-

داخل مربع الخيار الصحيح .الرجاء وضع علامة (√)

1/ العمر :-

أقل من 30 سنة ☐ 31 سنة وأقل من 40 سنة ☐ 41 سنة وأقل من 50 سنة ☐
☐ 50 سنة فأكثر ☐

2/ المؤهل العلمي :-

بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐ دكتورة ☐ اخري ☐

3/ التخصص العلمي :-

تكاليف ومحاسبة إدارية ☐ محاسبة وتمويل ☐ إدارة اعمال ☐
إقتصاد ☐ دراسات مصرفية ☐ اخري ☐

4/ المؤهل المهني :

زمالة المحاسبين البريطانية ☐ زمالة المحاسبين الامريكية ☐ زمالة المحاسبين
السودانية ☐ زمالة المحاسبين العربية ☐ زمالة اخري ☐ لا يوجد ☐

5/ المسمي الوظيفي :

مدير مالي ☐ مدير اداري ☐ رئيس حسابات ☐ محاسب تكاليف ☐
محاسب مالي ☐ مراجع داخلي ☐ مدير إدارة ☐ رئيس قسم ☐ اخري ☐

6/ سنوات الخبرة :-

أقل من 5 سنوات ☐ 5 سنوات وأقل من 10 سنوات ☐ 10 سنوات وأقل من 15 سنة ☐
☐ 15 سنة وأقل من 20 سنة ☐ 20 سنة فأكثر ☐

ثانياً : عبارات الإستبانة :

الرجاء وضع علامة (√) امام كل عبارة تحت الخيار الذي تراه مناسباً من وجهة نظرك :

الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية ووضع معايير لأداء المنشآت الصناعية .

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات لتخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز التكلفة من خلال موازنة تكاليف الانتاج بالمنشآت الصناعية.					
2	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز الربحية من خلال صافي الربح المخطط .					
3	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لمراكز الاستثمار من خلال معدل العائد علي الاستثمار.					
4	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير أداء لاستغلال الطاقات المتاحة.					
5	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير لقياس جودة الاعمال من خلال جودة المنتجات.					
6	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع معايير لقياس أداء المراكز الانتاجية في المنشآت الصناعية من خلال موازنة الانتاج .					

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والرقابة علي الأداء في المنشآت الصناعية .

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق بشدة	لا اوافق بشدة
1	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد إنحراف تكلفة المواد بالمنشآت الصناعية .					
2	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد إنحراف الاجور المباشرة بالمنشآت الصناعية .					
3	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد علي تحديد إنحراف المبيعات بالمنشآت الصناعية.					
4	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد في وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد لكل مستوي أداري مسؤولياته وصلاحياته مما يسهل الدور الرقابي علي الأداء بالمنشآت الصناعية .					
5	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يوفر معلومات ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات المستندة علي حقائق علمية وموضوعية بالمنشآت الصناعية .					
6	مشاركة العاملين في إعداد موازنات مراكزهم يعتبر دافع معنوي للتحقيق أهدافهم وتفعيل الدور الرقابي علي أداء مراكزهم بالمنشآت الصناعية .					

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية وتحسين الأداء في المنشأة الصناعية .

الرقم	العبارة	وافق بشدة	وافق	محايد	لا اوافق بشدة	لا اوافق
1	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد الإدارة في وضع خطط لتحسين أداء المنشآت الصناعية .					
2	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يؤدي الي خلق نظام للتغذية العكسية يساعد علي تحديد مستويات الطموح المستقبلية للمنشآت الصناعية .					
3	التكامل بين محاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية يساعد الإدارة علي معرفة أفضل الاقسام مساهمة في الأداء الكلي مما يؤدي الي تحفيز العاملين وزيادة دافعيتهم لتحسين الأداء .					
4	تقسيم المنشأة الصناعية الي مراكز يخلق تنافس بين الاقسام والادارات مما يدفع المنشأة الي تشجيع التحسين المستمر .					
5	تقسيم المنشأة الصناعية الي اقسام ومراكز مسئولية يوفر معلومات ملائمة تساعد في تحسين الأداء علي المستوي الكلي والجزئي.					
6	مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الإنحرافات يؤدي الي تحسين أداء المنشآت الصناعية .					

ملحق رقم (2)
محكمو الإستبانة

م	الإسم	الرتبة العلمية	العنوان
1	د. بابكر إبراهيم الصديق	أ. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
2	د. محمد عبد الحميد	أ. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
3	د. علي محمد علي	أ. مساعد	جامعة النيلين - كلية التجارية والعلوم الإقتصادية والاجتماعية
4	د. أبوبكر احمد	أ. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية
5	د. زهير احمد علي	أ. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية