

ثانياً: الدراسات السابقة

هناك بعض الدراسات التي تناولت محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء بأوجه مختلفة ، والتي ساهمت كثيراً في توجيه هذه الدراسة ، وسوف يقوم الباحث بإلقاء الضوء على بعض هذه الدراسات على سبيل المثال كما يلي :

دراسة أبوزيد مرسى أبوزيد (1973 م)⁽¹⁾ :

تمثلت مشكلة الدراسة في أنّ معظم الشركات الصناعية تفشل في تحقيق هدف الرقابة على التكاليف ، ويعود ذلك إلى عدم توجيه الاهتمام الكافي لإحكام الرقابة على التكاليف في المراكز التي تحدث فيها التكلفة .

هدفت الدراسة إلى دراسة كيفية وضع محاسبة المسؤولية موضع التطبيق باستخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كأساس لتحديد التكاليف الخاضعة للرقابة ، وإعداد تقارير المسؤولية .

أثبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي ، كما اعتمد في دراسته على الفرضيات الآتية :

- 1- أنّ الرقابة على التكاليف لا تتم إلا عن طريق الأفراد المسؤولين في مواقع المسؤولية المختلفة بالهيكل التنظيمي للوحدة .
- 2- أنّ أسلوب الرقابة على التكاليف عن طريق الأفراد المسؤولين لابد أن يستخدم بحيث يمكن إمداد المديرين بالتقارير الرقابية طبقاً لمناطق ووحدات الإشراف والمسؤولية .
- 3- في ظل محاسبة المسؤولية يمكن مواجهة كل أهداف محاسبة التكاليف وذلك بتجميع التكلفة وتبويبها على أساس من المسئول عنها ثم إعادة تبويبها بغرض الوصول إلى تكاليف الإنتاج

(1) أبوزيد مرسى أبوزيد محمد علي ، " استخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كأساس لتطبيق نظام المحاسبة على المسئوليات في الصناعات التجميعية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1973 م) .

وتقييم المخزون السلعي .

توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمّها ما يلي :

- 1- تُعتبر محاسبة المسؤولية هي الأسلوب المتقدم للرقابة على التكاليف وبالإضافة إلى ذلك فهي أسلوب واقعي قابل للتنفيذ يقوم على ضرورة

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

2- لا يجب إغفال دور محاسبة التكاليف بأساليبها وطرقها ونظمها

المختلفة عند تطبيق محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي إداري محاسبي يهدف إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات عن طريق الأفراد المنفذين والمسؤولين من خلال هيكل تنظيمي واضح .

3- تُعتبر وحدة الصناعات التجميعية مثلاً جيداً ونموذجاً خصباً لتطبيق

محاسبة المسؤولية ، وذلك نظراً لأنّ طريقة الإنتاج في هذه الوحدات تعتمد على وجود عدد من الخطوط والأقسام التي يناط بها إنتاج جزء أو أكثر ، يمكن أن يُعامل كلٌ منهم كما لو كان في مشروع خاص له ميزانيته وإيراداته وتكاليفه ، ويمكن أن يحاسب المسؤول كوحدة مستقلة ممّا يغرس في نفسه إحساساً بالمسؤولية الحقيقية .

أمّا أهم التوصيات فتتلخص في الآتي :

1- يلزم إعداد دليل موحد لمراكز المسؤولية .

2- يجب أن يتم الربط بين دليل مراكز المسؤولية ودليل مراكز التكاليف

بالاسترشاد بالنظام المحاسبي الموحد في المرحلة الأولى ثمّ بنظام موحد للتكاليف .

3- يجب أن يتم إعداد نماذج لتقارير المسؤولية من المستوى الأدنى حتى

أعلى مستوى بالوحدة الاقتصادية توضح به عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة عند كل مستوى ، وفي كل مركز من مراكز المسؤولية .

دراسة تاج الدين فيروز (2001 م)⁽¹⁾ :

تمثّلت مشكلة الدراسة في أنّ دور القطاع الصناعي في الاقتصاد

السوداني لازال ضعيفاً ، وإسهامه في التنمية وفي الناتج المحلي الإجمالي لا يتناسب وإمكانيات هذا القطاع ، بالرغم من أنّه يشمل عدداً من الصناعات التي يمكن أن تحقق الاكتفاء الذاتي وتوفّر فوائض للتصدير تساهم في تحقيق التنمية المنشودة .

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية تقويم أداء القطاع الصناعي وصناعة

السكر في تحقيق الكفاءة واستخدام الموارد المتاحة ، وإبراز أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه في التنمية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية .

أما المنهج الذي اتبعه الباحث فهو مزيج من المنهج الوثائقي والمنهج الوصفي التحليلي والإحصائي والاستنباطي . ولتوفير الإجابة على مشكلة البحث تمّ تكوّن الفرضيات الآتية :

- 1- أنّ تقويم أداء القطاع الصناعي يساعد في رفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة .
- 2- بالرغم من الأهمية الاقتصادية لقطاع الصناعة في السودان إلا أنّ مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي لا تتناسب وإمكانات هذا القطاع .
- 3- أنّ قطاع الصناعة عامّة وصناعة السكر خاصّة يمكن أن يلعب دوراً فعّالاً في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، فهناك ارتباط وثيق بين التصنيع والتنمية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية .
- 4- أنّ وجود مؤشرات سليمة لقياس كفاءة الأداء في صناعة السكر يؤدي لقيامها بوظائفها بأقصى درجة من الكفاءة ويحقق عائد مناسب يمثل نسبة عالية من إيرادات الدولة

(1) تاج الدين محمد فيروز ، " تقويم الأداء في القطاع الصناعي " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2001م) .
والخزينة العامّة ، ممّا يزيد من مساهمتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

- 5- أنّ تقويم كفاءة الأداء في شركات إنتاج السكر يثبت من ناحية أنّ العائد من هذه الشركات لا يتناسب مع ما قدمته الدولة من دعم ومساعدة ومنح وإعفاءات وخدمات مختلفة عند إنشائها ، ومن ناحية قدرتها على أداء مهامها بكفاءة عالية ، ممّا يؤدي إلى زيادة مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي .
- كما أكدت النتائج صحة جميع هذه الفرضيات . ولعلّ أهم هذه النتائج التي توصل إليها كما يلي :

- 1- أكّدت الدراسة الأهمية البالغة لقياس كفاءة أداء القطاع الصناعي في رفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية وتحقيق استغلال مواردها بأقصى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة .
- 2- أنّ المعالجة المحاسبية التي تمّت لأداء الأنشطة الاجتماعية في الفكر المحاسبي تركّزت على الإفصاح عن الأداء الاجتماعي في القوائم المالية المنشورة .
- 3- أكّدت الدراسة أهمية تقويم الأداء بالجودة الشاملة للمنشأة حيث أنّه يُنظر للمنشأة وفق مفهوم التحكم الكامل في الجودة ككل متحد يعمل في اتجاه تجويد الأداء بصورة مستمرة .

أما أهم التوصيات التي توصل إليها فهي :

1- أن تُولي الدولة ممثلة في وزارة الصناعة والمنشآت الصناعية المختلفة قياس كفاءة أداء القطاع الصناعي الاهتمام والعناية لدوره في رفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية وتحقيق الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة وأقل تكلفة ممكنة .

2- تضمين قوائم التكاليف بالمنشآت الصناعية بتكاليف الأداء الاجتماعي سواء كانت منافع أو تكاليف الحد من أضرار التلوث البيئي .

3- وجود نظام محاسبي سليم يشمل نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة تكاليف فعلية سليم ونظام تكاليف معيارية ، ومرتبطة بمراكز المسؤولية والإشراف بالمنشآت الصناعية ، يحقق رقابة على عناصر التكاليف ويمكن من قياس كفاءة أداء المسؤولين والمشرفين على مراكز المسؤولية ويشمل ذلك التكاليف والإيرادات والأداء في كل مركز مسؤولية .

دراسة حافظ حامد محمد (2003 م) (1) :

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

هدف البحث إلى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الخدمية لتساعد في الرقابة وتقويم الأداء في قطاع الاتصالات بالسودان . وربط المعلومات المحاسبية بالأشخاص بالنظر إلى التكاليف من وجهة نظر المراقبة الشخصية ، والرقابة على التنفيذ عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية .

اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي والاستقرائي والمنهج الوصفي والتاريخي . كما هدف البحث لاختبار صحة الفرضيات التالية :

1- محاسبة المسؤولية تساعد الوحدات الاقتصادية في رفع كفاءة أدائها وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاية ممكنة ، وذلك بتقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز إشراف ومسؤولية .

2- تقوم محاسبة المسؤولية بدور فاعل في عملية الرقابة ، وتمثل عنصر رقابي على الأداء بالتركيز على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف .

3- نظام محاسبة المسؤولية يعمل على توفير معلومات ملائمة تساعد في تقويم الأداء

(1) حافظ حامد محمد حامد ، " محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2003م) .

على مستوى مراكز المسؤولية ، والتعُرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية .

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

تمّ إثبات صحة جميع الفرضيات ، وتتلخص أهم النتائج التي أسفر عنها البحث فيما يلي :

1- تُعتبر محاسبة المسؤولية من الأساليب الحديثة في الرقابة وتقويم الأداء ، وتطوير النظم المحاسبية التي تهدف إلى مراقبة الأداء والتعُرف على مشاكل تنفيذ الخطط في المراحل المختلفة في العملية الإدارية .

2- تقوم محاسبة المسؤولية على فرض رئيسي ، وهو أنّ الأفراد يجب أن يخضعوا للمساءلة ليس على أدائهم فقط ، بل على أداء مروضيهم أيضاً ، وأنّ الرقابة تركز ليس فقط على عناصر التكاليف ، بل على الأشخاص الذين تسببوا في إحداث تلك التكاليف .

3- أمكن تقسيم شركة " سوداتل " إلى مراكز مسؤولية ودراسة تكاليف وربحية كل مركز مسؤولية ، ممّا يبيّن أنّ الشركة تعد نموذجاً جيداً لتطبيق محاسبة المسؤولية .

أما أهم التوصيات فتتلخص فيما يلي :

1- التخطيط السليم والدقيق للشركة بوضع الأهداف وإعداد المعايير والموازنات التخطيطية المرنة لمراكز المسؤولية المختلفة حتّى تكون أساساً للقياس والمقارنة ، وتستخدم هذه المعايير للمحاسبة والمساءلة ولا ينجح نظام محاسبة المسؤولية بدونها .

2- يجب أن تكون معايير الأداء واقعية وقابلة للتحقق وأنّ يشارك كلّ من مدير مركز المسؤولية والعاملين فيه في وضعها ، لأنّ هذه المشاركة تغذي السلوك الإيجابي للعاملين في المركز وتفتح قنوات الاتصال بين الرئيس والمروضين .

3- ضرورة ربط نظام محاسبة المسؤولية بنظام عادل للثواب والعقاب يقوم على أسس

سليمة ويُفضّل اشتراك العاملين في إعدادهِ حتّى يلبي رغبات واحتياجات كافة مراكز المسؤولية بشركة "سوداتل" .

دراسة عبدالرحمن الزين النور (2003 م)⁽¹⁾ :

تمثّلت مشكلة الدراسة في عدم وجود دور للرقابة الإدارية وانعدام التقييم الدوري في الأجهزة الإدارية في الشركات ممّا أدى إلى ركود العمل ، بالإضافة إلى أنّ التطبيقات الخاطئة لبعض المسؤولين تؤدي إلى إفراز بعض الممارسات السالبة .

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم الأداء وأهميته وعلاقته بالعمل الإداري ، ومعرفة العوامل التي تؤثر على أداء الشركات الحكومية وفروعها الداخلية وإداراتها الرئيسية والعاملين بها .

اتّبع الباحث في دراسته المنهج الوصفي التحليلي ، أمّا فرضيات البحث فقد تمّت صياغتها على النحو التالي :

- 1- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الرقابة ومستوى الأداء .
- 2- توجد علاقة بين الخبرة والأداء بالشركة .
- 3- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين سياسات الشركة السودانية .
- 4- توجد علاقة بين المقدرة المالية بالشركة ودرجة الأداء .
- 5- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموارد البشرية والأداء بالشركة .
- 6- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات العامّة والأداء بالشركة .
- 7- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الجودة الشاملة ومستوى الأداء بالشركة .

تمّ إثبات جميع الفرضيات عدا الفرضية الثانية التي تمّ نفيها ، وتتمثّل أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في الآتي :

⁽¹⁾ عبدالرحمن الزين النور ، " تقويم الأداء وأثره في تحسين كفاءة العمليات في الشركات " ، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشورة ، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2003 م) .

1- أنّ تقويم الأداء في الفكر الإداري المعاصر قد تطوّر مفهومه تبعاً

للتطورات الاقتصادية والإدارية وما ترتّب على ذلك من توسع للحكومات والأعمال وظهور وظائف الإدارة الحديثة مثل نظام الإدارة بالأهداف والنتائج

وبرامج إدارة الجودة الشاملة ، والهدف منها جميعاً تجويد وتحسين الأداء كنتيجة متوقعة من تقويم الأداء .

2- أثبتت الدراسة أنّ حسن اختيار الموارد البشرية (باعتبارها العنصر الأهم في تنظيم العمل) يؤدي إلى تحسين الأداء بالشركة إذا ما توفر لها الرضا عن المخصصات والمكافآت التي تعطى لها .

3- توجد علاقة قوية بين توفير الخدمات العامة مثل إجراءات السلامة ، ومعينات العمل، ووسائل الاتصالات ، وبين مستوى الأداء بالشركة .

4- ثبت من الدراسة أنّ تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الشركات يكون له الأثر الإيجابي في زيادة أرباح الشركة وبالتالي تحسين الأداء العام للشركة .

كما تقدمت الدراسة بعدة توصيات أهمّها ما يلي :

1- توصي الدراسة بأنّ تولي الشركات الموارد البشرية اهتماماً خاصاً . خاصة فيما يتعلق باختيار الكوادر للقيام بالأعمال .

2- أنّ توفر الشركات جميع الخدمات العامّة للعاملين كالعلاج وإجراءات الأمن والسلامة، ووسائل الاتصالات ، ومعينات العمل ، حتى تضمن أداء جيد من قبل العاملين .

3- ضرورة تطبيق برنامج الجودة الشاملة حتى تضمن أداء متميز .

دراسة يحيى يوسف محمد عثمان (2003 م) ⁽¹⁾ :

تمثلت مشكلة الدراسة في أنّ تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المتبع بواسطة الشركات

⁽¹⁾Yahia Yosif Mohamed Osman , " Application of Responsibility Accounting and its Effect on the Improvement of Financial Performance " , Unpublished Research of Master Degree in Management Accounting , (Sudan University of Science and Technology , College of Graduate Studies , 2003) .

العامّة السودانية غير واضح في بعضها وغير موجود في البعض الآخر ، ممّا يؤدي إلى ضعف المعلومات المحاسبية الذي يؤثّر بدوره في الأداء المالي .

هدفت الدراسة بصورة رئيسية إلى تحديد درجة فعالية وتأثير نظم

محاسبة المسؤولية في الشركات التي تمّ اختيارها للدراسة وتقييم أثر ذلك على تحسين الأداء المالي في هذه الشركات ، وكيفية التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية بحيث يؤدي لتحسين التخطيط واتخاذ القرار والرقابة .

استخدم الباحث المنهج الاستنباطي والوصفي والمنهج التاريخي

والاستقرائي . كما تمّت صياغة الفرضيات كما يلي :

1- هنالك عناصر أساسية لنجاح التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية .

2- تطبيق محاسبة المسؤولية يحسّن نوعية التقارير المالية الداخلية

والخارجية ويزيد من موضوعية القرارات الإدارية .

3- تعتمد كفاءة نظام محاسبة المسؤولية على قدرته على قياس أداء مراكز التكلفة بطريقة فعالة.

4- التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية يؤدي إلى تحسين الأداء الفردي لمدراء مراكز المسؤولية.

توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها ما يلي :

1- تم التوصل إلى تحديد بعض عناصر النجاح الأساسية في عملية

تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .

2- اتضح أنّ حسابات المسؤولية في معظم شركات الدراسة أمّا أنّها غير كافية أو غير مكتملة.

3- اتضح أنّ تأثير هذه الحسابات على القرارات الإدارية كان غير ملحوظاً في معظم هذه الشركات .

4- تأكّد أنّ صافي المنفعة الاقتصادية من النظم المطبقة بواسطة هذه الشركات لم يكن

المطلوب ، وذلك نسبة لعدم مقدرة هذه الشركات على استغلال كافة إمكانيات هذه النظم .

أمّا أهم التوصيات فقد جاءت على النحو التالي :

1- صياغة معايير خاصة بتطبيق محاسبة المسؤولية .

2- تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بصورة كاملة وليس جزئية .

3- تشجيع المدراء للاستفادة من مخرجات النظام للمساعدة في مجال المساءلة الإدارية وتحسين نوعية القرارات .

دراسة علي عبدالله محمد حمّاد (2004 م)⁽¹⁾ :

تمثّلت مشكلة الدراسة في أنّ الكثير من المنشآت سواء كانت شركات مساهمة عامة تهدف إلى تحقيق الأرباح أو المنشآت الخدمية تعاني من مشاكل تتعلق بالرقابة واستغلال مواردها المالية والمادية المتاحة بصورة صحيحة ومكلفة وبدون تخطيط جيد لاستغلالها ، ممّا جعل هذه المنشآت تتحمّل الكثير من الأعباء وينعكس ذلك على أدائها وعدم تمكنها من تحقيق الأهداف المخطط لها .

هدفت الدراسة إلى بحث السبل الكفيلة بإدارة الموارد المتاحة بصورة مثلى وكذلك حسن استخدامها حتى يمكن الوصول بالمنشأة إلى الأهداف المنشودة من تحسين سير العمل في كل أوجهه ومراحلها بهدف الحفاظ على موجودات المنشأة .

اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي . واعتمد على الفرضيات التالية :

- 1- تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساهم مساهمة كبيرة في العملية الرقابية واستخدام الموارد المتاحة بصورة جيدة في المؤسسات الحكومية .
- 2- عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤثر سلباً على تحقيق أهداف المنشأة .

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

3- تحقق محاسبة المسؤولية درجة عالية في إدارة الموارد المتاحة والاستخدام الأفضل لها في المؤسسات الحكومية .

حيث تم إثبات صحة جميع هذه الفرضيات

أما أهم النتائج التي توصل إليها الباحث فهي :

- 1- أن تحقيق فاعلية الرقابة على الإنفاق على أساس تحديد المسؤولية يؤدي إلى تقليل التكلفة واستغلال مواردها المتاحة بصورة جيدة .
- 2- التقارير الرقابية من المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية وللتقارير دور مهم في تفعيل نظام التغذية العكسية التي تساعد في متابعة الخطة وإجراء التعديلات الضرورية في الوقت المناسب .
- 3- يمكن تطبيق محاسبة المسؤوليات في كل المشروعات بغض النظر عن نوعها وحجمها .

كما تمثلت أهم التوصيات فيما يلي :

- 1- إن اشتراك مراكز المسؤولية في تحديد مقاييس أدائها أفضل وسائل للحصول على المعايير المستخدمة في قياس مراكز المسؤولية وقد يمتد هذا الاشتراك ليشمل تحديد الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية .
- 2- السعي نحو تخفيض تكاليف الأداء بالوصول إلى مستوى أقل من مستوى التكلفة الحالية ومن ثم الاستفادة من تكلفة خفض الناتج في تحقيق أهداف تنمية كفاءة الأداء .

دراسة عصام السيد بريمة السيد (2005 م) (¹) :

تمثلت مشكلة الدراسة في أنّ العديد من المنشآت ليس لديها نظام تكاليف جيد يوفّر

(1) عصام السيد بريمة السيد ، " دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية " ، بحث ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م) .
المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة وبالتالي ليس لديها أيضاً أسس واضحة لقياس أدائها .

أمّا هدف الدراسة فهو إبراز دور المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف لقياس وتقويم كفاءة الأداء عن طريق دراسة أسس قياس وتقويم الأداء المستخدمة ، وإبراز مزايا وفوائد استخدام أسس القياس الملائمة للأداء .
اتبع الباحث في تناوله للموضوع المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي . وسعى الباحث إلى اختبار صحة الفرضيات الآتية :

1- وجود نظام تكاليف مبني على محاسبة المسؤولية يساعد على التقارير الدقيقة التي تسهل عملية قياس وتقويم الأداء على مستوى المنشأة والأقسام والأفراد .

2- تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط أكثر من كونها أداة لقياس وتقويم الأداء.

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

حيث تمّ إثبات صحة جميع الفرضيات .

توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها :

1- إنّ أهم عوامل نجاح تطبيق محاسبة المسؤولية هو تقسيم المنشأة إلى وحدات ودوائر نشاط أو مراكز مسؤولية وتحديد الشخص المسؤول ومراعاة التنظيم الإداري وحجم الوحدة الاقتصادية .

2- نظام الموازنات التخطيطية لا يستخدم بكفاءة عالية كمؤشر لقياس وتقويم الأداء .

أمّا أهم ما أوصى به الباحث فيتمثل في الآتي :

1- ضرورة تفعيل دور قياس وتقويم الأداء بالمنشآت واعتماده ضمن السياسات والإستراتيجيات التي تؤدي إلى تنمية حقيقية للموارد البشرية والمادية .

2- ضرورة الاهتمام بالأجهزة الرقابية ودعمها بالكوادر المؤهلة

والمدرية للحصول

على أداء متميز بالمنشأة .

دراسة محمد الأمين الصادق قسم السيد (2005 م)

(1) :

تمثلت مشكلة البحث في ضعف الاستفادة لبعض المصارف السودانية لمواردها المتاحة مما أثر على أدائها المالي والمحاسبي فيما يتعلق بالسيولة والربحية وتوظيف الأموال .

هدف الباحث إلى دراسة تحديد المعايير المستخدمة في تقييم الأداء بالمصارف والآثار المترتبة عليها .

اتبع الباحث المنهج الاستنباطي والاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي.

كما اعتمد على صياغة الفرضيات الآتية :

1- نسبة السيولة (التداول) للمصارف السودانية دون النسبة النمطية .

2- تحليل القوائم المالية باستخدام معيار (CAEL) يوضح قوة أو

ضعف المصرف لتقويم أدائه .

3- النظام المحاسبي للمصارف السودانية يساعد في تقديم معلومات

تساهم في عملية تقويم الأداء .

4- نسبة المصروفات للإيرادات في المصارف السودانية تفوق النسبة

النمطية .

حيث تم إثبات صحة جميع الفرضيات .

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث وأثبتت صحة فرضياته ما يلي :

1- لا يوجد استثمار جيد للأموال المتاحة للمصارف السودانية وهو ما

اتضح من خلال الارتفاع والانخفاض في قيمة معدل العائد على الأصول وحقوق الملكية .

2- من خلال التطبيق لمعيار (CAEL) في بنوك العينة خلال سنوات

الدراسة اتضح

(1) محمد الأمين الصادق قسم السيد ، " تقويم الأداء المالي والمحاسبي للقطاع المصرفي السوداني " ، بحث ماجستير في المحاسبة غير منشور ، (جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2005م) .

أنّ نسبة المصروفات للإيرادات بجميع بنوك العينة أكبر من النسبة المقبولة عالمياً (55%) فما دون.

من أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث :

1- العمل على زيادة رأس مال المصارف السودانية لتوفير السيولة اللازمة .

2- الاهتمام بالتحليل المالي واستخدامه في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء .

3- الاهتمام بالكوادر المدربة ووضع وتطوير برامج ونظم التدريب وتوحيد النظم المحاسبية .

دراسة محمد البشير إبراهيم أحمد (2005 م)⁽¹⁾ :

تمثلت مشكلة البحث في أنّ الكثير من المشروعات الصناعية التي تهدف إلى تحقيق الأرباح تعاني من مشاكل تتعلق بتكاليف الإنتاج وكيفية التحكم فيها ممّا يجعلها تتحمّل الكثير من الأعباء ممّا ينعكس على أدائها . هدف الباحث إلى اقتراح تطبيق محاسبة المسؤولية وبيان أثر ذلك على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية .

اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والتاريخي وكذلك المنهج الوصفي التحليلي .

أما فرضيات البحث فقد تمّت صياغتها كما يلي :

1- تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يخفّض التكاليف الإنتاجية .

2- تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يزيد من فاعلية الرقابة الإدارية والمالية .

⁽¹⁾ محمد البشير إبراهيم أحمد ، " تطبيق محاسبة المسؤولية وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية " ، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005 م) .

3- تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية .

أثبتت الدراسة صحة جميع هذه الفرضيات .

أمّا أهم النتائج التي خلّصت إليها الدراسة فهي :

- 1- تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية ، كما يساعد على الرقابة على المخزون السلعي وتكاليف العمل وتكاليف الخدمات الإنتاجية .
- 2- الفصل بين التكاليف التي يمكن التحكم فيها والتي لا يمكن التحكم فيها ، بجانب نظام عادل للحوافز للعاملين بالمشروع يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية .
- 3- تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية .

لعل أهم ما أوصى به الباحث يتمثل في الآتي :

- 1- يجب الاهتمام بتحديد معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسئولية ، ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ، وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها والعمل على معالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .
 - 2- ضرورة تصميم التقارير الرقابية وفق نموذج مرن الشكل والمحتوى وفقاً للهيكل التنظيمي للمشروع ، ويجب أن تُعد بصورة دورية وملائمة للمستوى الإداري للمشروع وبالتالي تتم قابلية المقارنة والمتابعة الفعالة للتكاليف .
 - 3- ضرورة فصل إيرادات وتكاليف كل مركز مسئولية على حدة من أجل تقويم انجازه بشكل عادل وسليم وتجنباً للتداخل بين أعمال هذه المراكز .
- كل الدراسات التي كتبت عن محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء تؤكد الدور المهم الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء ، وقد ساهمت هذه الدراسات مساهمة فعالة في توجه هذا البحث.
- تناولت دراسة أبوزيد مرسي أبوزيد تطبيق محاسبة المسؤولية باستخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كأساس لتحديد التكاليف الخاضعة للرقابة . بينما ركزت دراسة تاج الدين فيروز على أهمية تقويم الأداء بالنسبة للقطاع الصناعي لتحقيق الكفاءة واستخدام الموارد المتاحة ، وتناولت دراسة حافظ حامد محمد الرقابة على التكاليف وتحديد مراكز المسؤولية بقطاع الاتصالات. وركزت دراسة عبدالرحمن الزين النور على تقويم الأداء والمعايير التي تستخدم في تقويم الأداء بالشركات . وتناولت دراسة يحيى محمد عثمان مدى فعالية وتأثير نظم محاسبة المسؤولية على تحسين الأداء المالي . وتناولت دراسة علي عبدالله حماد ضرورة الاهتمام بأسلوب محاسبة المسؤولية عند إدارة المشروعات .

بينما تناولت دراسة عصام السيد بريمة أهمية ودور الموازنات ومحاسبة المسؤولية كنموذج لبيانات محاسبة التكاليف في قياس الأداء . وركّزت دراسة محمد الأمين الصادق على تحديد المعايير المستخدمة في تقويم الأداء بالمصارف . كما تناولت دراسة محمد البشير إبراهيم أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية.

أمّا هذه الدراسة فتتميّز عن الدراسات التي سبقتها بأنّها تتناول تقويم الأداء بالتركيز على محاسبة المسؤولية ودورها في تقويم الأداء وأثر فعالية استخدامها بالمنشآت الصناعية .