

دور أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف

The role of responsibility accounting method in cost control

محمد البشير ابراهيم احمد

كليات بريدة ، (المملكة العربية السعودية): Mbashir351@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/07/20

تاريخ القبول: 2023/06/05

تاريخ الاستلام: 2023/04/03

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى دور أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف بالتطبيق على بعض المؤسسات الحكومية وذلك من وجهة نظر المبحوثين. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من المؤسسات الحكومية تعاني من التحكم في التكاليف مما يؤثر في ادائها. تتبع أهمية هذه الدراسة على المستوى العلمي باعتبارها تناقش مدى تأثير أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وذلك من خلال معرفة أثره في التحكم والرقابة على التكاليف. وتمثلت فرضية الدراسة في أن استخدام أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.

اتباع الباحث المنهج الوصفي التحليلي التطبيقي، وقد اعتمد الباحث على المصادر الثانوية والأولية لجمع المعلومات. ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث اعتمد الباحث على الاستبانة، والتي تم توزيعها على عينة عشوائية مؤلفة من (109) فرد من العاملين بالمؤسسات الحكومية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن استخدام أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف، ومن أهم التوصيات ضرورة أن تقيس المؤسسات الحكومية تكلفة الوحدة بشكل دقيق لتحقيق الكفاءة الإنتاجية.

الكلمات المفتاحية: أسلوب محاسبة المسؤولية ، الرقابة على التكاليف

Abstract

This study aims to find out the extent of the role of the responsibility accounting method in controlling costs by applying it to some government institutions, from the point of view of the respondents. The problem of the study was that many government institutions suffer from controlling costs, which affects their performance. The importance of this study, at scientific level, stems from the fact that it discusses the extent of the impact of the method of responsibility accounting in controlling costs, through knowing its impact on controlling costs. The hypothesis of the study was that the use of the method of responsibility accounting in government institutions helps in achieving cost control.

The researcher followed the applied analytical descriptive approach. He relied on secondary and primary sources to collect information. In order to address the analytical aspects of the subject of the research, the researcher relied on the questionnaire, which was distributed to a random sample consisting of (109) individuals working in government institutions. One of the most important findings of the study is that the use of the

responsibility accounting method in government institutions helps in achieving cost control. One of the most important recommendations is the need for government institutions to measure the unit cost accurately to achieve productivity efficiency.

Key words Responsibility accounting method, cost control

المقدمة:

يعتبر أسلوب محاسبة المسؤولية من أهم الأساليب الحديثة، وتزداد أهميته مع ازدياد التطور المتسارع في المشروعات الصناعية المختلفة وفقاً لمتطلبات العصر الحديث. فقد واكب أسلوب محاسبة المسؤولية هذا التطور لتلبية حاجات الإدارة بحيث أصبح يؤدي دوراً فاعلاً في عمليات التخطيط والرقابة على التكاليف.

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من المؤسسات تعاني من التحكم في التكاليف مما يؤثر في أدائها، وأخذت الدراسة في الاعتبار مدى التأثير المتوقع لأسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وبناءً على ذلك وضع الباحث التساؤل التالي:

أ- إلى مدى يؤثر أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف بالمؤسسات؟

ب- ما هو دور أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة على المستوى العلمي باعتبارها تناقش مدى تأثير أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وذلك من خلال معرفة أثره في التحكم في التكاليف، وكذلك تشكل الدراسة محاولة للتعرف على أسلوب محاسبة المسؤولية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى أثر أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف بالتطبيق على بعض المؤسسات الحكومية وذلك من وجهة نظر المبحوثين بالمؤسسات الحكومية. كما تهدف أيضاً إلى تقويم مدى فعالية أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف.

فرضيات الدراسة:

تحاول الدراسة اختبار الفرضيات التالية:

1/ استخدام أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.

2/ أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.

3/ استخدام أسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسات يحقق الكفاءة الانتاجية.

4/ تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسات يساهم في اتخاذ القرارات.

منهج الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والذي يتضمن مسحاً مكتيباً وذلك بالرجوع إلى المراجع والمصادر الجاهزة لبناء الإطار النظري للبحث. وكذلك الاستطلاع الميداني لجمع البيانات بواسطة أداة الدراسة وتحليلها إحصائياً للإجابة على الأسئلة واختبار صحة الفرضيات.

أدوات ووسائل جمع البيانات:

أ-البيانات الأولية : تم الحصول عليها من خلال الاستبانات التي وزعت على عينة عشوائية من العاملين بالمؤسسات الحكومية.

ب-البيانات الثانوية : تم الحصول عليها من الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية ذات الصلة.

هيكل الدراسة:

خدمة أهداف الدراسة فقد تم تقسيمها إلى الآتي :

أ-الإطار النظري للدراسة.

ب-الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

دراسة مبارك عبدالجبار عبدالله(2020م):

تناولت هذه الدراسة محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقويم الاداء المالي بالمنشآت الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الرقابة الادارية المختلفة بالمنشآت الصناعية مما انعكس سلبا على كفاءة الاداء المالي. اما اهداف الدراسة فتمثلت في التعرف على محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة ومساعدة الادارة في اتخاذ القرارات الرشيدة. من اهم نتائج الدراسة ان تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد من فاعلية الرقابة واصدار التقارير في موعدها بمركز التكلفة. أما اهم التوصيات فيمكن ايجازها في ضرورة وضع معايير للأداء في جميع المستويات الادارية لتحقيق الرقابة الادارية.

دراسة محمد بابكر حسن(2018م):

تناولت هذه الدراسة اثر تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الاداء في الوحدات الحكومية الخدمية. تمثلت مشكلة الدراسة في ان هل هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابة في الوحدات الحكومية الخدمية. هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم واهمية نظام محاسبة المسؤولية ودورها الرقابي على الموارد المالية والبشرية في المستشفيات الحكومية. من أهم نتائج 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 مقارنة مع المعايير الموضوعية. أما أهم التوصيات فيمكن إيجازها في الاسراع في اعتماد الهياكل التنظيمية والوصف الوظيفي للأجهزة الحكومية من الجهات المختصة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات المرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة، الامر الذي يساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

دراسة خطاب محمد سعد وداعة الله(2016م):

تناولت هذه الدراسة محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في ان ضعف تطبيق محاسبة المسؤولية كأحد الاساليب الرقابية ينتج عنه عدم الكفاءة الانتاجية وارتفاع تكاليف الانتاج. اما اهداف الدراسة فتمثلت في بيان اهمية واهداف محاسبة المسؤولية وبيان متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية على تكاليف الانتاج.

من اهم نتائج الدراسة ان محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق الكفاءة الانتاجية. أما من اهم التوصيات فهي ضرورة الاهتمام بتوفير قاعدة بيانات معلوماتية تمكن من ضبط ورقابة تكاليف العمليات الانتاجية من خلال ادخال اساليب جديدة وتكنولوجيا متقدمة في العملية الانتاجية

دراسة خالد عوض احمد قسم(2015م):

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الاداء بالمنشآت الصناعية في السودان، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان هل هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مستوى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة الرقابة على اداء المنشآت الصناعية بالسودان؟. اما اهداف الدراسة فتمثلت في معرفة دراسة مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على المنشآت الصناعية من خلال تقسيمها الى مراكز مسؤولية مختلفة. من اهم نتائج الدراسة فهي ان محاسبة المسؤولية اداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع النظام الاداري وتساعد الادارة على الرقابة. اما اهم التوصيات فيمكن ايجازها في ضرورة مشاركة مديرو مراكز المسؤولية في وضع المعايير.

دراسة سرحان زياد حوري(2011م):

تناولت هذه الدراسة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الاردنية، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الاردنية وذلك من خلال معرفة اثر التغييرات الوظيفية والمؤسسية على تقدير العاملين لدرجة تطبيق محاسبة المسؤولية. توصلت الدراسة الى ان مستوى تقدير العاملين في الجامعات الاردنية الدالة على محاور نظام محاسبة المسؤولية قد جاء متوسطا. اما اهم توصيات الدراسة فهي ضرورة قيام الادارات في الجامعات الاردنية بالعمل على تفعيل المحاور والمرتكزات المتعلقة بنظام محاسبة المسؤولية وخاصة في الجوانب المتعلقة بنظام الحوافز.

الإطار النظري للدراسة:

أولاً: أسلوب محاسبة المسؤولية

مفهوم محاسبة المسؤولية :

تعتبر محاسبة المسؤولية من الاساليب الحديثة. وقد ظهرت مع التطور في المشروعات الصناعية، ففي هذه الدراسة يأتي الاهتمام بإبراز دورها في الرقابة على التكاليف.

عرفت محاسبة المسؤولية بأنها: "أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الاداري في الوحدة الاقتصادية، ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الادارية، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على اساس امكانية التحكم فيها والرقابة عليها" ابو نصار 2005م".

يتضح من خلال هذا التعريف ان محاسبة المسؤولية عبارة عن أسلوب يربط النظام المحاسبي بالاداري من خلال تقسيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية يمكن التحكم فيها.

كذلك عرفت بأنها: "نظام للمعلومات المحاسبية يقوم على دراسة البيانات المحاسبية وتحليلها وعرضها بشكل معين من خلال تقرير المسؤولية بما يحقق الفاعلية بالرقابة وتقييم الاداء، ومايتبعها من اتخاذ قرارات تركز عليها الادارة ومتابعة تنفيذها اولاً بأول" (Garrison and Eric,2003).

يتضح من خلال التعريف السابق ان محاسبة المسؤولية تمكن المنظمة من السيطرة على التكاليف وتقييم الاداء واتخاذ القرارات وذلك من خلال التقارير الواردة من مراكز المسؤولية. ومن هذا يتضح ان محاسبة المسؤولية تمثل اسلوب رقابي الامر الذي يؤدي الى التحكم في التكاليف.

اهداف محاسبة المسؤولية:

تتمثل اهداف محاسبة المسؤولية في الآتي (الفضل وشعبان،2003م):

(1) يهتم اسلوب محاسبة المسؤولية بايجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والايادات والاشخاص المسؤولين عنها على اساس امكانية التحكم والقابلية للرقابة.

(2) تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء الخاص لكل مستوى من المستويات الادارية، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الاجراءات اللازمة للتوصل للحلول المناسبة.

(3) تمكين المستويات الادارية المختلفة بالمؤسسة والمسؤولين عن الاقسام من الرقابة على عناصر التكاليف والايادات (حوري والعمري،2013م).

(4) تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظم الادارة بالاهداف حيث يعنى اتفاق الرؤساء بمختلف درجات السلطة في المؤسسة مع العاملين في وحداتهم على الاهداف المتوقع الوصول اليها خلال فترة زمنية متفق عليها وذلك بشكل تفصيلي دقيق.

(5) السماح بتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء . فمبدأ الإدارة بالاستثناء يعنى عدم تبليغ الإدارة العليا إلا عند

الضرورة ، وعند تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء لا تتولى المستويات الإدارية الدنيا تنفيذ عمليات تختص بها

المستويات الإدارية العليا. فتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء يقتضي أن ترفع فقط للمستوى الإداري المعين

العمليات غير العادية التي تتطلب إتخاذ بعض الإجراءات من الأشخاص المسؤولين ، وأنه ليس بالضرورة أن

تتابع الإدارة كل التفاصيل (الفضل وشعبان،2003م).

مما سبق يتضح إن من أهم ميزات إتباع مبدأ الإدارة بالاستثناء الحد من التكرار في إتخاذ القرارات باعتبار أن

هذا المبدأ يعمل على تركيز أنتباه كل مستوى إداري معين علي مهام محدودة . ويعتبر مبدأ الإدارة بالاستثناء

أحد الأساليب لتبسيط عملية الإدارة وإيجاد علاقة توازن بين مختلف المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية.

(6) العمل على توفير خطط للحوافز بحيث تقوم على اساس موضوعي يتم من خلالها معرفة كل من يحسن

مستوى الاداء ويحقق ما هو محدد له (المطيري،2011م).

مما سبق يتضح ان اسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في التحكم والرقابة على عناصر التكاليف بمختلف مستويات المؤسسة.

خصائص محاسبة المسؤولية:

تتمثل خصائص محاسبة المسؤولية في الآتي (الدلاهمة، 2008م):

- (1) محاسبة المسؤولية تعتبر احد اساليب المحاسبة الادارية الحديثة.
- (2) تعتبر اداة فعالة للرقابة وتقييم الاداء في المؤسسات وجزء من نظام الرقابة الداخلية.
- (3) ارتباط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي للمؤسسة من حيث تقسيمها الى مراكز مسؤولية (Banerjee.2007).
- (4) تمثل نظام يجمع بين النظام المحاسبي والنظام الاداري وتفعيلهما من الجانب النظري والتطبيقي (وادي، 2008م).
- (5) تعتبر احد الاساليب التي تقوم باصدار التقارير عن مراكز المسؤولية والتي تقدم للادارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.

تطبيق محاسبة المسؤولية:

يتم تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات وذلك من خلال دراسة مقومات ومزايا ومعوقات تطبيقها، وكذلك اهم خطوات تطبيقها وذلك على النحو التالي:

مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية:

إن مقومات أي نظام محاسبي هي عبارة عن الأسس والأدوات والإجراءات التي يركز عليها هذا النظام في التطبيق العملي ، فمن اهم المقومات الرئيسية التي يعتمد عليها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الآتي (فاتنة الغرابية والدبعي و ابونصار، 2011م):

- (1) تقسيم الهيكل التنظيمي داخل المنشأة الى مراكز مسؤولية، وذلك من خلال تقسيم المنشأة الى وحدات ادارية تكون كل منها تحت مسؤولية شخص اداري معين.
- (2) تفويض مديري مراكز المسؤولية بصلاحيات واضحة.

(3) توزيع التكاليف والايرادات على مراكز المسؤولية، وذلك حسب امكانية كل مركز مسؤولية وصلاحياته للتحكم فيها.

(4) ربط نظام الموازنات التخطيطية بكل مركز من مراكز المسؤولية.

(5) استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الاداء من خلال مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط لكل مركز مسؤولية.

(6) اعداد تقارير يتم من خلالها تحليل الانحرافات للاداء الفعلي عن الاداء المخطط يهدف تحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات.

(7) تحديد معايير لتقييم الاداء بحيث تؤثر على سلوك المديرين بما يدفعهم الى اظهار اقصى ما عندهم لتحقيق اهدافهم واهداف الشركة ككل.

(8) توافر نظام عادل للحوافز، فبعد عرض الأداء الفعلي مقارنة بالأداء المخطط باستخدام تقارير المستويات الإدارية كان لابد من ضرورة توافر نظام للحوافز يتم بموجبه محاسبة المقصرين وتشجيع المجدين ورفع روحهم المعنوية عن طريق المكافآت المادية والمعنوية، مما يساعد على زيادة الإنتاج وخفض التكاليف والذي بدوره يؤدي إلى زيادة الإيرادات وتحقيق الأهداف المنشودة. فالحوافز هي عبارة عن "نظام يساعد على اشباع حاجات العاملين المادية والمعنوية، كما انه يساعد على تحقيق اهداف المنشأة" (يوسف واخرون، 2016م).

مما سبق يرى الباحث ان مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في اي مؤسسة تعتبر من اهم مرتكزات محاسبة المسؤولية، كما ان وجود هذه المقومات يدعم ادائها ويساعدها على التطوير والابتكار الايجابي. ويجعلها قريبة من موظفيها الامر الذي يساعد على تميزهم، بالاضافة الى كل مقوم يعتمد على الآخر الامر الذي يؤدي الى زيادة فعاليتها في الرقابة وتقييم الاداء.

مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية:

هنالك مجموعة من المزايا التي تعود على الوحدات التي تقوم بتطبيق محاسبة المسؤولية منها مايلي (جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، 2002م):

- (1) خلق الشعور بالوعي التكاليفي عند أقل مستوى إشرافي مسئول في التنظيم نظراً لأن كثير من بنود التكاليف يمكن للمستويات الدنيا أن تكون في موقف أحسن للرقابة عليها ، ولا تسمح التقارير المرفوعة للمستويات العليا بإمكانية الرقابة عليها .
- (2) إن الميزة الكبرى لمحاسبة المسؤولية هو إمكانية الرقابة على مختلف العمليات وبنود التكاليف والإيرادات ، وذلك بإلقاء الضوء على الانحرافات مما يمكن من إتخاذ الإجراء المناسب .
- (3) تمكن المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم من التعرف على مسئولياتهم والعناية بها، كما أنها توضح للإدارة الملاحظين والمشرفين المناسبين لتولى مراكز ومسئوليات أكبر .
- (4) تؤدي إلي المساعدة في خلق الشخصيات الصالحة لقيادة وتفويض السلطات والمسئوليات لمختلف المستويات الإدارية ، كما أنها تؤدي إلي المساعدة في وضع نظام المكافآت والحوافز التي تساعد على تشجيع العاملين بالقيام على إنجاز الأعمال المؤكدة إليهم بغرض تحقيق أهداف المنشأة ككل .
- (5) توفير دافع للإصلاح الإداري والمالي ، حيث أن المساءلة وبشكل موضوعي ستؤدي إلى النقاش والحوار المفتوح بحثاً عن الأفضل ، لتأثير ذلك على الجميع فيما لو كانت هنالك جدية في التطبيق ، وبالتالي فهناك علاقة بين النضج الإداري والمساءلة حيث أن كل منهما يؤثر على الآخر .
- (6) يساعد تطبيق محاسبة المسؤولية على اتخاذ القرار الإداري الأفضل على مستوى مراكز المسؤولية (Metin,2014).
- (7) يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلى تحقيق مشاركة جميع المستويات الإدارية في اتخاذ القرارات الإدارية ، الأمر الذي يؤدي إلى تحفيز الأفراد نحو تحقيق أهداف المنشأة من خلال أداء الأعمال بالشكل المطلوب (مرتجى، 2007م)
- (8) يساهم تطبيق محاسبة المسؤولية بالاهتمام بالعوامل السلوكية والانسانية خاصة عند وضع الخطط والمعايير ، وهذا يتفق مع الاتجاه الحالي للاهتمام بالنواحي السلوكية ، الأمر الذي يؤدي تحفيز العاملين بالمؤسسات نحو تحقيق الأهداف المنشودة .

مما سبق يتضح ان تطبيق محاسبة المسؤولية يساهم في الرقابة على مختلف بنود التكاليف ،كما ان له دور مهم في اتخاذ القرارات الادارية وذلك من خلال مشاركة جميع المستويات الادارية في اتخاذ القرارات الادارية.

صعوبات تطبيق محاسبة المسؤولية:

هناك عدة صعوبات تواجه تطبيق محاسبة المسؤولية منها(صبري،2002م):

(1) صعوبة الفصل بين إيرادات وتكاليف كل مركز مسئولية على حده . وتكمن الصعوبة عندما يكون هناك تداخلاً بين أعمال المراكز أو عندما لا يكون هناك سيطرة كاملة للمركز على بعض الإيرادات أو المصروفات أو الاستثمارات . وكحل لهذه المعضلة تلجأ الإدارة العليا ألي الأخذ بالاعتبار فقط الإيرادات والمصروفات والموارد التي تقع تحت سيطرة مدير المركز وتجاهل الأشياء الأخرى التي تقع خارج سيطرته .

(2) صعوبة تقسيم كافة أنشطة الشركة الى مراكز مسؤولية وتحديد طبيعة كل منها.

(3) صعوبة معالجة بعض بنود التكاليف الثابتة والمشاركة وتوزيعها على مراكز المسؤولية لغرض الرقابة واتخاذ القرارات.

(5) صعوبة التنسيق بين مراكز المسؤولية ،الامر الذي يقتضى ضرورة توجيه مديري مراكز المسؤولية نحو تطوير المهارات الادارية(الخالدي،2015م).

(6) عدم تطوير واشراك العاملين في الممارسات الادارية المختلفة، كالمشاركة في وضع الموازنات التخطيطية وغيرها(مكى ،2009م).

يرى الباحث انه للتغلب على هذه الصعوبات يتم من خلال تقسيم المنشأة الى مراكز مسؤولية مع الفصل بين إيرادات وتكاليف كل مركز مسؤولية على حده، بالإضافة الى مشاركة العاملين بالمؤسسة في كافة الممارسات الادارية.

خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية:

يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية في اي مؤسسة بإتباع الخطوات التالية(سليمان عطية،1988م):

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

- (2) وضع نظام محاسبي يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الاداء الفعلي على اساس مراكز المسؤولية.
- (3) حصر عناصر التكاليف والايادات التي يمكن لكل مركز من مراكز المسؤولية التحكم فيها. وبالتالي تكون خاضعة لسلطته.
- (4) تفصيل الخطط على اساس مراكز المسؤولية بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز مسؤولية، ثم وضع الموازنة لكل مركز بحيث يتم استخدامها لقياس الاداء والانجاز لمدير هذا المركز.
- (5) تحديد معايير التقويم التي سيتم استخدامها في مراكز المسؤولية تحت مسؤولية مديري هذه المراكز (Nalan, 2003).
- (6) تحديد مراكز اتخاذ القرارات في التنظيم وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الاداء المختلفة. وتعتبر هذه بمثابة مراكز المسؤولية التي يصمم نظام محاسبة المسؤولية على اساسها.
- (7) إعداد تقارير الاداء على اساس هرمي بحيث تتدفق التقارير من اسفل الى اعلى وبالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من المستويات التنظيمية ، وتتضمن هذه التقارير مقارنة تبين البيانات الفعلية والبيانات المقدرة والانحرافات غير المفضلة لكل مركز مسؤولية، بحيث تتم دراسة هذه الانحرافات ومعرفة اسبابها لاتخاذ القرارات ومعالجتها.
- مما سبق يرى الباحث ان تطبيق محاسبة المسؤولية عبر هذه الخطوات يعتبر الامثل في اي مؤسسة ناجحة، الامر الذي يتطلب تفصيل نظام محاسبة المسؤولية بشكل يتفق مع التنظيم الاداري للمؤسسة.

ثانياً: الرقابة على التكاليف

تعتبر عملية الرقابة على التكاليف جزءاً رئيسياً من وظيفة الرقابة الإدارية بالمنشآت. وتعتبر الرقابة على التكاليف من أهم جوانب نظام الرقابة الشامل في أي مشروع ، سواء كان صناعياً أو خدمياً أو تجارياً.

مفهوم الرقابة على التكاليف

عرفت الرقابة على التكاليف بأنها: "نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل منشأة معينة عند وجود نظام فعال لمحاسبة التكاليف بالمنشأة" (رمضان محمد غنيم ، د.ت).

يتضح مما سبق أن فعالية الرقابة على التكاليف تتوقف على فعالية نظام محاسبة التكاليف بالمنشأة.

أهداف الرقابة على التكاليف

تعتبر الرقابة على التكاليف أحد الوسائل الهامة في المؤسسات لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في الآتي (اياد عبد الموجود احمد، 2008م):

- (1) الحد من أو إزالة الضياع أو الإسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة بالمشروع.
- (2) العمل على خلق روح الابتكار والتجديد لدى الأفراد العاملين بعنابر التشغيل أو بالخدمات الفنية بالمنشأة.
- (3) إيجاد نظام لحوافز العاملين مرتبطاً بنظام رقابة التكاليف.
- (4) تخفيض تكاليف الإنتاج والتشغيل إلى المستوى الذي يحقق ذات الحجم المستهدف من الإنتاج.
- (5) تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي إلى زيادة أو تخفيض معدلات التكاليف بها.
- (6) إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة على التكاليف بالمنشأة (رمضان محمد غنيم، د.ت).

خطوات الرقابة على التكاليف

مما سبق يتضح أن للرقابة على التكاليف دور مهم في تحقيق أهداف المنشأة التي تسعى إليها من تقليل التكاليف والحد من الإسراف في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة. لكي تؤدي عملية الرقابة على التكاليف هذا الدور فإنها تتم عبر عدة خطوات رئيسية يمكن إيجازها فيما يلي (أمين عبد العزيز، 2001م):

(1) وضع معدلات ومعايير الأداء:

يتم ذلك من خلال وضع المنشأة أهداف محددة لها، بحيث تستطيع أن تترجم هذه الأهداف في شكل معايير كمية أو وصفية تستطيع من خلالها قياس مدى تحقق هذه الأهداف.

(2) قياس الأداء الفعلي: تعتبر الخطوة الثانية من خطوات الرقابة على التكاليف وفيها يتم القياس بواسطة المعايير المحددة لكل نشاط داخل المنشأة، وفي كل مستوى من المستويات الإدارية سواء كانت كمية أو وصفية مباشرة أو غير مباشرة.

(3) مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير:

هي الخطوة الثالثة من خطوات الرقابة على التكاليف وتتمثل في مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير وتحديد درجة الانحراف، فإذا كان الانحراف قليلاً فلا مشكلة هنا، أما إذا كانت درجة الانحراف كبيرة فإن الأمر يحتاج إلى تعديل إما في المعيار أو في أسلوب العمل.

(4) اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة:

تعد هذه بمثابة الخطوة الأخيرة من خطوات الرقابة على التكاليف. إن الإجراء التصحيحي يتم اتخاذه من قبل الأشخاص ذوي السلطة على الأداء الفعلي، ويتمثل هذا الإجراء في تعديل المعايير أو الخطط المستهدفة أو في أحد طرق الأداء أو في دافعية العاملين. ولضمان فاعلية الأجراء فإنه يجب تحديد المسؤولية بشكل ثابت وشخصي، ويعد هذا من أفضل الطرق الكفيلة بتحقيق المعايير والخطط المستهدفة.

مقومات الرقابة على التكاليف

إن مقومات أي نظام هي عبارة عن الأسس والأدوات التي يركز عليها هذا النظام في التطبيق العملي، فهناك مقومات رئيسية عند إعداد نظام الرقابة على التكاليف يمكن إيجازها في الآتي (كامل المغربي، د.ت):

- (1) تحديد الأهداف التي يفترض أن تقود الرقابة إلى تحقيقها.
- (2) تحديد البدائل المتاحة لتحقيق تلك الأهداف وتحديد أدوار ومسئوليات المرؤوسين في تنفيذ تلك البدائل.

- (3) وضع خطط تنفيذ البدائل المختارة.
- (4) إعلان كل من معايير تقييم الأداء وخطط التنفيذ على كل من له ارتباط بها سواء القائمين على التنفيذ أو المسؤولين عن الأشياء والتوجيه والرقابة والتقييم.
- (5) تسجيل وقياس الأداء الفعلي بالمقارنة مع الأهداف والمعايير المحددة سلفاً.
- (6) تحليل الاختلافات بين التنفيذ الفعلي والمعايير والمقاييس الموضوعية مقدماً.
- (7) متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية وآثارها في علاج الأخطاء والانحرافات بما يحقق الأهداف المحددة سلفاً.
- (8) أن يكون النظام الرقابي وفقاً لاحتياجات طبيعة الوظيفة أو الفعالية التي هي موضوع الرقابة.
- (9) وضوح المسؤوليات وتحديد الواجبات.
- (10) استمرارية الرقابة: فالاستمرارية تعني أهمية إحكام الرقابة حال القيام بتنفيذ الوظائف والمسئوليات واستمرارها حتى الانتهاء من التنفيذ (احمد المصري 2004م).
- مما سبق يتضح أن مقومات الرقابة على التكاليف مترابطة مع بعضها البعض بحيث يعتبر كل مقوم منها ركيزة أساسية لعملية الرقابة على التكاليف، فمقومات الرقابة على التكاليف تعتبر الأساس لضبط التكاليف والتحكم فيها.

أساليب الرقابة على التكاليف

يعتبر تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على التكاليف من أهم المشاكل التي تواجهها المنشآت بمستوياتها الإدارية المختلفة. يمكن تحديد أهم أساليب الرقابة على التكاليف في الآتي (مصطفى يوسف، 2012م):

(1) أسلوب المقارنة التاريخية:

يقوم هذا الأسلوب على مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكاليف الفترة الماضية، وقد تكون المقارنة على أساس متوسط عدة فترات ماضية بدلاً من الاعتماد على فترة واحدة.

(2) الأساليب الفنية "الهندسية":

هي مجموعة الأساليب التي وضعها المهندسون تهدف في نتائجها إلى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال على زيادة الإنتاجية. من أهم الأساليب الفنية التي تحقق الرقابة على التكاليف أسلوب الرقابة على عنصر العمل واسلوب الرقابة على عنصر المواد.

(3) أسلوب التكاليف التقديرية:

كان الهدف من تقدير التكاليف هو الدخول في المناقصات وتقدير الأسعار، لذا أطلق عليها تكلفة المقاييسات. وقد تم استخدام هذا الأسلوب في الصناعات التي تقوم على الأوامر الإنتاجية. يعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالاعتماد على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان التنبؤ عن الأحوال المستقبلية، فهي تقوم على وضع مقاييس للتكاليف قبل الإقدام على التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف خلال التشغيل.

(4) أسلوب التكاليف المعيارية:

كان لابد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حُكماً عادلاً عن مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث يتوافر فيه الدقة والكفاية والفعالية وأن يتناسب مع مبادئ الرقابة. في بداية الأمر تدخل المهندسين الفنيين في البحث عن معدلات معيارية للأداء، ثم تدخل محاسبو التكاليف بعد ذلك بهدف التوصل إلى معدلات معيارية سليمة تتخذ كأساس للرقابة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية، فظهرت التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل التوصل إلى الكفاية الإنتاجية. وتعتبر التكاليف المعيارية الأسلوب العلمي للتكاليف المحددة مقدماً والذي يتيح فرصة تقويم الأداء والرقابة على التكاليف.

(5) أسلوب محاسبة المسؤولية:

ظهر أسلوب محاسبة المسؤولية قديماً، فمنهم من أرجعه إلى سنوات بعيدة على الرغم من أنه يمثل أسلوباً حديثاً في الفكر المحاسبي، كما أن البعض أرجعه إلى الحرب العالمية الثانية حيث تشكلت فكرة محاسبة المسؤولية بشكلها العلمي ووضعت نظم التقارير الخاصة بها.

عُرفت محاسبة المسؤولية بأنها: "تقوم على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لابد وأن يخضعوا للمحاسبة عن أدايمهم وأيضاً عن أداء معاونيهم، ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى تجميع والتقارير عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية" (حارس كريم، 2011م).

مما سبق يتضح أن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل أداة لتحديد السلطات والمسئوليات وكيفية الرقابة.

معوقات الرقابة على التكاليف

كان نتيجة لتطور مفهوم الرقابة على التكاليف ظهور العديد من المشاكل التي تواجه المنشآت نتيجة الفهم الخاطئ للرقابة والدور الذي تقوم به، فهذه المشاكل نابعة عن أسباب متعددة وتعتبر من معوقات الرقابة على التكاليف. يمكن إيجاز أهم معوقات الرقابة على التكاليف فيما يلي (Mehdi and Akbar, 2013):

(1) مشكلة الرقابة على أداء العمالة:

إن الرقابة على أداء الأفراد من أكثر المهام صعوبة، خاصة في ظل فقدان هيئة المشرف ورئيس العمل، ولكن مجرد شعور الفرد بأن هناك من سيراجع عمله ويكشف ما قد يقع فيه من أخطاء يجعله أكثر حرصاً في الأداء وفي تحقيق المطلوب منه. ففقدان القدرة في العمل تجعل الفرد يتمادى في إتيان الخطأ ومحاولة تبريره، فهذه المشاكل ناتجة عن عدم الحزم من جانب الإدارة وعدم الإحساس بالمسؤولية والواجب من جانب الأفراد.

(2) مشكلة الرقابة على المنتجات والخدمات:

في كثير من الوحدات الاقتصادية والخدمية لا يوجد الاهتمام الكافي بالإتقان وتميع دور الرقابة في الجودة، خاصة عندما تكون هذه الرقابة تحت سيطرة رجال الإنتاج أنفسهم. فكثيراً ما تصدر تقارير الرقابة في صالحهم، ولا تشير صراحة إلى الأخطاء والعيوب في ستار المسموحات في المواصفات.

(3) مشكلة التخطيط والرقابة على الخطط:

بالرغم من التركيز على ضرورة الالتزام بالخطط الموضوعة والرقابة على تنفيذها، خصوصاً في القطاع العام إلا أن هذا الأسلوب الذي يعتمد على خطط محددة مقدماً ومعتمدة من الإدارة العليا لم يجد النجاح المنشود، فأصبح وسيلة سهلة لوضع خطط ظاهرها الطموح وباطنها أقل من الواقع أو الممكن، اعتماداً على أن البيانات لدى المراقب قليلة ومضللة ولن يسهل عليه اكتشاف كل الحقيقة (احمد المصري، 2004م).

(4) مشكلة الخلط بين مفهوم الرقابة وغيرها من المفاهيم:

إن تعدد أجهزة الرقابة دون تنسيق وتحديد سليم لدور كل منها فهذا يعنى الازدواجية والخلط وضياح الهدف، وكذلك التعبير عن الرقابة بأنها متابعة في بعض الأوقات، ثم استخدام العكس في أوقات أخرى أدى إلى خلق عدم ثقة في أساليب الرقابة والاستهانة بالمراقبين ومحاولة تضليلهم.

(5) مشكلة الانضباط داخل مكان العمل:

من المشاكل التي تؤثر على فاعلية نظام الرقابة على التكاليف عدم وجود انضباط في مكان العمل، وفي سلوكيات الأفراد القائمين بالعمل. وليس من السهل على الفرد أو المتعامل مع المنشأة الوصول إلى ما يبتغيه في يسر وسهولة، وهذا ما يجعل من الصعب عليهم إنجاز معاملاتهم في الوقت الملائم، مما يجعلهم يتجهون إلى المنشآت التي لديها نظام رقابي محكم. مما سبق يتضح ان هذه المشكلات تمثل عقبات تواجه عملية الرقابة على التكاليف وتؤثر على فعاليتها وعدم الاستفادة منها.

يرى الباحث ان التغلب على هذه المعوقات يتم عن طريق وضع نظام سليم يقوم على ضرورة الالتزام بالخطط والسياسات المرسومة وكيفية الرقابة عليها وإقناع العاملين بالأهداف والاجراءات الرقابية، بالإضافة الى تطبيق نظام فعال للحوافز مما يؤدي الى فعالية عملية الرقابة على التكاليف.

مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد حجم عينة الدراسة (109) مفردة من بين العاملين في بعض المؤسسات الحكومية بالسودان. تم اختيار مفردات هذه العينة باستخدام الطريقة العشوائية وهي عينة (جزء من المجتمع) يتم اختيار مفرداتها عشوائياً مع مراعاة تمثيلها لجميع المستويات بنلك المؤسسات الحكومية ويقدر يتناسب مع متغيرات الدراسة.

أسلوب جمع بيانات الدراسة:

يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من العاملين في بعض المؤسسات الحكومية .وتمّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة عشوائية بسيطة للحصول على بيانات الدراسة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتماماً مقدراً وسط مجتمع البحث، وتم توزيع عدد (109) استبانة على أن يشمل التوزيع جميع المستويات في مجتمع البحث وتم استرجاع (109) استبانة سليمة تم استخدامها في التحليل. وهي نسبة تعتبر مقبولة في البحوث التي تعتمد علي قوائم الأسئلة أو الاستبانات وتعكس مدى استجابة المبحوثين ومدى وضوح عبارات الاستبانة المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث بترميز أسئلة الاستبيان ومن ثمّ تفرغ البيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS " Statistical Package for Social Sciences") ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة. لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لعبارات الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام " معامل الفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha). وتم استخدامه للتحقق من صدق الأداء. وأن قيم الثبات لمحاور الدراسة تراوحت بين (79%-64%) وقيم الصدق لمحاور الدراسة تراوحت بين (89%-80%) عليه محاور الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات.

2- أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة، للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة المئوية لكل متغير على حده، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي. كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس اتجاه آراء المبحوثين.

3- تم استخدام اختبار مربع كاي (χ^2) لمعرفة الفروق بين إجابات المبحوثين.

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الدراسة (فرضيات):

جدول رقم (1) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الدراسة (فرضيات) - حجم العينة (109)

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف العياري
تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسات يساهم في اتخاذ القرارات.	4.28	0.695
استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسات يحقق الكفاءة الانتاجية.	4.26	0.787
اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.	4.10	0.790
استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.	4.09	0.860

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، (2023م).

من الجدول رقم (1) نستنتج أن المؤسسات الحكومية في السودان تركز على محور تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسات يساهم في اتخاذ القرارات، ويليه في الأهمية محور استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسات يحقق الكفاءة الانتاجية. ثم محور اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة، يليه محور استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.

مناقشة واختبار الفرضيات:

جدول رقم (2): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الأول

العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.	75.541	4	0.00	4.07	.900	4.00	دالة	أوافق
اسلوب محاسبة المسؤولية يمكن المؤسسة من الرقابة على تكاليف العمل	142.881	4	0.00	4.22	.725	4.00	دالة	أوافق بشدة
اسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في تخفيض التكاليف الانتاجية	79.394	4	0.00	4.07	.889	4.00	دالة	أوافق
اسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في تخفيض التكاليف التسويقية والبيعية	59.578	4	0.00	3.88	.940	4.00	دالة	أوافق
استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية يزيد من فعالية الرقابة على التكاليف الإدارية والمالية	65.055	3	0.00	4.22	.798	4.00	دالة	أوافق بشدة

(استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف) .

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات الباحثين تجاه عبارات المحور الأول، وبالنظر لقيم الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء الباحثين الموافقة على عبارات المحور الأول.

(1) العلاقة الاولى

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(2) العلاقة الثانية

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(3) العلاقة الثالثة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(4)العلاقة الرابعة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(5) العلاقة الخامسة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح. وتوافق هذه النتيجة دراسة مبارك عبدالجبار عبدالله.

جدول رقم (3): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الثاني (اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.).

العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
يوجد نظام لتحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة داخل المؤسسة.	48.11	4	0.00	3.74	.976	4.00	دالة	أوافق
اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.	170.771	4	0.00	4.13	.668	4.00	دالة	أوافق
تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسة يساهم في سهولة قياس التكاليف	86.706	3	0.00	4.22	.658	4.00	دالة	أوافق بشدة
استخدام مسبب التكلفة يساهم في دقة قياس تكلفة الوحدة	118.11	4	0.11	4.16	.748	4.00	غير دالة	أوافق
مشاركة المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة في تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة	129.303	4	0.00	4.24	.769	4.00	دالة	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات المحور الثاني، وبالنظر لقيم الوسط

الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ،عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات المحور الثاني.

(1) العلاقة الاولى

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(2) العلاقة الثانية

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(3) العلاقة الثالثة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(4)العلاقة الرابعة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اكبر من 0.05 انها تقبل فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة غير صحيح..

(5) العلاقة الخامسة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

جدول رقم (4): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور

الثالث (استخدام أسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسات يحقق الكفاءة الإنتاجية) .

العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسات يحقق الكفاءة الإنتاجية	102.055	4	0.00	4.06	.808	4.00	دالة	أوافق
تحديد التكاليف بصورة علمية يحقق الكفاءة الإنتاجية	85.45	4	0.00	4.13	.904	4.00	دالة	أوافق
قياس تكلفة الوحدة بشكل دقيق يساهم في تحقيق الكفاءة الإنتاجية	63.514	3	0.12	4.25	.807	4.00	غير دالة	أوافق بشدة
التدريب المستمر حسب المسؤولية للعاملين بالمؤسسة يزيد من الكفاءة الانتاجية	107.771	3	0.00	4.55	.569	5.00	دالة	أوافق بشدة

أوافق بشدة	دالة	4.00	.729	4.31	0.00	3	76.651	اتباع الأساليب التشجيعية في استخدام أسلوب محاسبة المسؤولية يزيد من تحقيق الكفاءة الإنتاجية.
------------	------	------	------	------	------	---	--------	---

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات المحور الثالث، وبالنظر لقيم الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات المحور الثالث.

(1) العلاقة الاولى

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح. وتوافق هذه النتيجة دراسة خطاب محمد سعد.

(2) العلاقة الثانية

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(3) العلاقة الثالثة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اكبر من 0.05 انها تقبل فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة غير صحيح.

(4) العلاقة الرابعة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(5) العلاقة الخامسة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

جدول رقم (5): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الرابع (تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسة يساهم في اتخاذ القرارات) .

العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسة يساهم في اتخاذ القرارات	80.028	3	0.00	4.29	.671	4.00	دالة	أوافق بشدة
تصميم تقارير رقابية وفق اسلوب محاسبة المسؤولية يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات.	92.798	3	0.00	4.24	.665	4.00	دالة	أوافق بشدة
تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في اتخاذ قرارات تسعيرية سليمة.	65.495	3	0.00	4.30	.701	4.00	دالة	أوافق بشدة
مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في اعداد التقارير يساهم في اتخاذ القرارات	76.064	3	0.00	4.32	.756	4.00	دالة	أوافق بشدة
تحديد المسئوليات الإدارية والمالية وفق اسلوب محاسبة المسؤولية يساعد في اتخاذ القرارات	149.303	4	0.14	4.27	.689	4.00	غير دالة	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات الباحثين تجاه عبارات المحور الرابع. وبالنظر لقيم الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء الباحثين الموافقة على عبارات المحور الرابع.

(1) العلاقة الاولى

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(2) العلاقة الثانية

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(3) العلاقة الثالثة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(4) العلاقة الرابعة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 انها ترفض فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة صحيح.

(5) العلاقة الخامسة

من الجدول اعلاه يستنتج الباحث ان قيمة مستوى المعنوية اكبر من 0.05 انها تقبل فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل هو فرض الدراسة غير صحيح. وتتفق هذه التوصية مع توصية دراسة محمد بابكر حسن

النتائج:

1- أكدت الدراسة بأن استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف.

2- أكدت الدراسة بأن اسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في تخفيض التكاليف الانتاجية.

3- أكدت الدراسة بأن اسلوب محاسبة المسؤولية يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة.

4- أكدت الدراسة بأن استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية يزيد من فعالية الرقابة على التكاليف الإدارية والمالية.

5- أكدت الدراسة أن تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسة يحقق الكفاءة الإنتاجية.

6- أكدت الدراسة بأن التدريب المستمر حسب المسؤولية للعاملين بالمؤسسة يزيد من الكفاءة الانتاجية.

7- أكدت الدراسة أن تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية بالمؤسسة يساهم في اتخاذ القرارات.

8- أكدت الدراسة أن مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في اعداد التقارير يساهم في اتخاذ القرارات

التوصيات:

1- ضرورة أن تستخدم المؤسسات الحكومية مسبب التكلفة لقياس تكلفة الوحدة بدقة.

2- ضرورة أن تقيس المؤسسات الحكومية تكلفة الوحدة بشكل دقيق لتحقيق الكفاءة الإنتاجية.

3- ضرورة مشاركة العاملين في مختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة في تطبيق اسلوب محاسبة المسؤولية.

4- ضرورة أن تحدد المؤسسات الحكومية المسئوليات الإدارية والمالية وفق اسلوب محاسبة المسؤولية لاتخاذ القرارات.

5- ضرورة توعية العاملين بالمؤسسات الحكومية بأهمية استخدام اسلوب محاسبة المسؤولية.

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1- احمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الادارية، الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 2004م.

2- أمين عبد العزيز حسن، إدارة الأعمال وتحديات القرن الحادي والعشرين، القاهرة: دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، 2001م.

3- حارس كريم العاني، المحاسبة الادارية: النظرية والتطبيق، عمان: دار الراجحة للنشر، 2011م.

- 4- رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء، عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002م.
- 5- رمضان محمد غنيم، الرقابة على التكاليف، القاهرة: دار النهضة العربية، د.ت.
- 6- سالم توفيق مكي، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الاهلية الفلسطينية : دراسة تطبيقية، غزة الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2009م.
- 7- كامل المغربي، الادارة المعاصرة، الرياض : مطابع لنا للنشر ، د.ت.
- 8- كمال احمد يوسف، حمدان الصديق عمر، دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة اداء الوحدات الحكومية، السودان: الخرطوم، 2016م.
- 9- محمد ابو نصار ، المحاسبة الادارية، الاردن، عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005م.
- 10- مؤيد الفضل ، عبدالكريم شعبان، الموسوعة الشاملة الى ترشيد القرارات الادارية، عمان: دار زهران للنشر والطباعة، 2003م.
- 11- مصطفى يوسف كافي واخرون، المحاسبة الادارية، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2012م.
- 12- نضال صبري، المحاسبة الادارية ، غزة ، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية للنشر، 2002م.
- ب- الرسائل العلمية:**
- 1- احمد رمضان مرتجي، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية : دراسة ميدانية، غزة: كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2007م.
- 2- خطاب محمد سعد وداعة الله، محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الانتاج في المنشآت الصناعية، رسالة ماجستير ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا : كلية الدراسات العليا ، 2016م.
- 3- خالد عوض احمد قسم ، دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الاداء بالمنشآت الصناعية في السودان، رسالة ماجستير ،جامعة النيلين: كلية الدراسات العليا ، 2015م.
- 4- سرحان زياد حوري ، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الاردنية، رسالة ماجستير ،جامعة اليرموك: كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، 2011م.
- 5- عبدالرحمن نمر وادي، دور التقارير الرقابية في الرقابة في تقويم الاداء في ظل تقويم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، رسالة دكتوراه ،جامعة النيلين ،كلية الدراسات العليا، 2008م.
- 6- مبارك عبد الجبار عبدالله ادم، محاسبة المسؤولية واثرها على الرقابة وتقييم الاداء المالي، رسالة ماجستير ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2020م.
- 7- محمد بابكر حسن محمد على، اثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية الخدمية، رسالة ماجستير ،جامعة شندي: كلية الدراسات العليا ، 2018م
- 8- معتصم مفضي الخالدي، دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية، رسالة ماجستير ، جامعة جدار : كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، الاردن، 2015م.

9- نواف جهاز محمد المطيري، اثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الاردن. 2011م.

ج- الدوريات:

1- اياد عبد الموجود احمد، استخدام محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة والتقييم في الاجهزة الحكومية، مجلة الادارة العامة: معهد الادارة العامة، 2008م.

2- سرحان زياد حوري، احمد محمد العمري، مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة الاردنية، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، مج9، العدد (2)، عمادة البحث العلمي، الجامعة الاردنية، الاردن. 2013م.

3- سليمان الدلاهمة، تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالسعودية، مجلة جامعة القدس للابحاث والدراسات، فلسطين، ط4، 2008م.

4- سليمان عطية، " دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة "، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد 57، مارس 1988م.

5- فاتنة فالح الغرابية، مأمون الدبعي، محمد ابو نصار، مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الاردنية المساهمة العامة الصناعية واثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية، ادارة العلوم للنشر، الاردن، مجلد 38، ط1، 2011م.

2- المراجع باللغة الإنجليزية:

أ- الكتب:

1-Metin' Centrifugal Administration and Responsibility Accounting System in Businesses the Clute Institute International Academic Conference Munich, Germany, 2014.

2-Nalan Akdogan. Tek Duzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamalari, Gazikitapevi. Ankara, 2003.

3-Noreen, Eric W., Brewer, Peter C., Garrison, Ray H., Managerial Accounting for Manager, second Edition, Mc Graw- Hill, Irwin, New York, Usa, 2011.

ب- الدوريات:

1-Bhabatosh Banerjee ,Financial Policy and Management Accounting, 7th Edition, Prentice Hall of India Private Limited new Delhi , 2007

2-Mehdi Alinzehad, Akbar Rihimpoor, Studing the Obstacles of Applying a Target Costing System in Tehran Stock Exchange, Journal of Economics and International Finance, Vol 5 Issue 1, 2013