

دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية

(دراسة حالة شركة سكر كنانة المحدودة)

المساعد عطا المنان المساعد محمد¹

خضر الطيب الأمين الشفيق²

زين العابدين إبراهيم يوسف علي³

مستخلص الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في تداخل سلطات وصلاحيات المسؤولين عند تنفيذ الموازنات التخطيطية وهذا مما اثر سلبا على كفاءة وفاعلية أداء الموازنات، هدفت الدراسة إلى بيان أن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى السيطرة على التكاليف ومراقبتها والمحافظة على مستويات كفاءة الأداء وتطويره وأيضا بيان اثر تطبيق المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية في تنفيذ الموازنات التخطيطية، تمثلت فرضيات الدراسة في: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وتنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة سليمة، تحديد المسؤوليات والواجبات يساعد في الرقابة على الموازنات التخطيطية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وكفاءة الرقابة على الموازنات التخطيطية وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى بعض

1 - أستاذ المحاسبة المساعد - جامعة الإمام المهدي.

2 - أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة الإمام المهدي.

3 - أستاذ المحاسبة المساعد - جامعة بخت الرضا

النتائج أهمها: تحديد المسؤوليات والصلاحيات يساهم في تنفيذ الموازنات التخطيطية، تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية يساعد في كشف الانحرافات، أوصي البحث بضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية وتنفيذها وأخيرا تحديد مراكز المسؤولية وتحديد مهامها وصلاحياتها علي مستوى الشركة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، الرقابة، الموازنات التخطيطية

Abstract

The research problem is represented in the overlapping of properties and authorities of officials when executing the planning balances that affected negatively the efficiency and activeness of budget performance. the study aimed to explaining the implementation of responsibility accounting that leads to control over costs , maintain it and maintain the levels of performance efficiency, well as its development ,also to explain the impact of applying the basic principles of responsibility accounting system in executing planning balances. The study hypotheses were that existence of significant relationship between responsibility accounting and accurate execution of planning balances ,predetermination of responsibility and duties supported control over planning balances. Using the descriptive analytical methods, the study attained some important results that the determination of responsibilities and properties contribute to execute planning balances, implementation responsibility accounting in planning balances control and its execution.as well its implementation help in disclosing deviations.The study

recommended for the necessity of implementing responsibility accounting in controlling planning budgets and its execution. Finally responsibility center must be determined as well deterring its proposing and takes at the company level.

Key words: Responsibility accounting, control, planning budgets

أولاً: الإطار المنهجي:

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في تداخل سلطات وصلاحيات المسؤولين عند تنفيذ الموازنات التخطيطية وهذا مما اثر سلبا على كفاءة وفاعلية أداء الموازنات، ويمكن طرح السؤال الرئيسي: ما دور محاسبة المسؤولية في الرقابة علي الموازنات التخطيطية ؟ وتتفرع منه التساؤلات التالية: هل لمحاسبة المسؤولية دور في تنفيذ الموازنات التخطيطية بشكل سليم؟ ما هو دور تحديد المسؤوليات والواجبات علي تنفيذ الموازنات التخطيطية

أهمية الدراسة

تتناول الدراسة موضوعا مهما يتعلق بمحاسبة المسؤولية ومقومات تطبيقها لنظام لرقابة علي الموازنات التخطيطية في شركة سكر كنانة ومدى ملائمة للواقع الصناعي

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الي إلقاء الضوء على مفهوم محاسبة المسؤولية وأنواع مراكز المسؤولية، وبيان دور محاسبة المسؤولية في الرقابة علي الموازنات التخطيطية

والتأكد من توفر الانسجام بين أقسام المنشأة المختلفة وسيرها جميعا نحو هدف واحد وفقا للسياسات المقررة في شركة سكر كنانة.

فرضيات الدراسة:

اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وتنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة سليمة. تحديد المسؤوليات والواجبات يساعد في الرقابة علي الموازنات التخطيطية. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وكفاءة الرقابة على الموازنات التخطيطية.

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المناهج التالية: المنهج التاريخي: في عرض الدراسات السابقة التي تمت مجال هذه الدراسة، المنهج الاستنباطي: في صياغة الفرضيات البحث ومعالجة مشكلة البحث. المنهج الاستقرائي: في اختبار فرضيات الدراسة، المنهج الوصفي التحليلي: في الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها من خلال أسلوب دراسة الحالة.

مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث كادر المحاسبين والمراجعين لشركة سكر كنانة المحدود حيث تم اختيار عينة قوامها (50) مفردة من المجتمع، أي ما يمثل 80% من هذا المجتمع

مصادر جمع البيانات:

تتمثل المصادر في الآتي: المصادر الأولية وهي الاستبانة، المصادر الثانوية وهي الكتب، المجلات والدوريات، الرسائل العلمية، المؤتمرات والندوات والانترنت. الدراسات السابقة:

تناول الباحث بعض الدراسات السابقة وفيما يلي استعراض تلك الدراسات:
دراسة أبوبكر (2012)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الرقابة الإدارية في المستويات الإدارية المختلفة لديوان الضرائب وذلك لتعدد أنواع الضرائب وانتشار مكاتب الضرائب بأنواعها المختلفة في جميع أنحاء السودان، يهدف البحث إلى التعرف على الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بديوان الضرائب الاتحادي مع التعرف على الأساليب العلمية والعملية في تسجيل بيانات التكاليف واقتراح حلول للمشاكل المتعلقة بتطبيق محاسبة المسؤولية في ديوان الضرائب الاتحادي، فرضيات الدراسة تتمحور في أن محاسبة المسؤولية تؤثر على أداء الوحدات المحاسبية في القطاع الحكومي، ومعرفة أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على الرقابة بديوان الضرائب الاتحادي، و التأكد من أن الموازنة العامة تؤثر على تطبيق محاسبة المسؤولية بديوان الضرائب الاتحادي، توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات منها أن تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية يساعد على

(1) أبو بكر محمد السنوسي كرم الله (2012م). محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.

ترقية الأداء وتحقيق أهداف ديوان الضرائب الاتحادي، وأن أسلوب محاسبة المسؤولية يضع معايير لتقييم الأداء تؤثر على سلوك المديرين مما يدفعهم إلى إظهار أقصى ما لديهم لتحقيق الأهداف، يوصي البحث بتفعيل دور أسلوب محاسبة المسؤولية لتقويم الأداء بالمؤسسات الحكومية لما لها من أثر كبير في رفع مستوى الأداء، أن ترفع التقارير من مستوى إلى المستوى الأعلى حتى تصل الإدارة العليا، والتأهيل العلمي والتدريب العملي للعاملين بصورة مستمرة لمعرفة أسلوب محاسبة المسؤولية والالتزام بمعايير أدائها.

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث في معالجة المشاكل التي تعيق تطبيق محاسبة المسؤولية، تختلف عنها في أنها تهدف إلى التعرف على الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في اتخاذ القرارات الإدارية في حين أنه تناولت دراسة الباحث الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية.

دراسة صباح (2013):⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن النظام المحاسبي المعمول به في الهيئة هو المحاسبة الحكومية والتي بدورها لا تساعد على توفير البيانات والمعلومات التحليلية مما يصعب معه إيجاد نظام رقابي فاعل يقوم أولاً بتقويم الأداء ومن ثم تحفيز العاملين على القيام بالعمل المخطط المطلوب منهم، يهدف البحث إلى التعرف على نظم محاسبة المسؤولية والدور الذي يمكن أن تلعبه في تقييم كفاءة

(1) صباح هاشم جابر (2013م)، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني رسالة ماجستير منشورة، مجلة جامعة بابل العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 1.

الأداء للمستويات الإدارية المختلفة مما يساعد في توجيه القرارات الإدارية نحو معالجة الانحرافات و يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في استخدام أساليب محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني ، فرضية البحث يؤدي استخدام نظم وأساليب محاسبة المسؤولية إلى توفير معلومات تساعد في ترشيد القرارات الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني،توصل البحث إلى مجموعة من النتائج منها أن النظم المحاسبية بوضعها الحالي لا تساعد على توفر البيانات والمعلومات التحليلية عن أنشطة وبرامج المؤسسة التعليمية، ولا يمكن قياس تكاليف الجودة محاسبيا، وأن نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء، يوصي البحث باستخدام الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة والاعتماد على نظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث في استخدام أساليب محاسبة المسؤولية في تحقيق الرقابة و تختلف عنها في أنها تناولت دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء بينما تناولت دراسة الباحث دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية.

دراسة آمنة وآخرون(2014):⁽²⁾

تمثلت مشكلة البحث في صعوبة فصل إيرادات وتكاليف كل مركز مسؤولية على حدا وكذلك تحديد مراكز المسؤولية للتكلفة للأقسام الإنتاجية والخدمية لا يفي بالغرض المطلوب، تهدف هذه الدراسة إلى الرقابة على عناصر التكاليف في كل

(2)آمنة إبراهيم، نوال مبارك وشذى عثمان،تقوى عادل(2014م)، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في المنظمات الطوعية، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة الإمام المهدي.

مركز من مراكز الإشراف والمسؤولية، توضيح دور محاسبة المسؤولية لتطوير محاسبة التكاليف، وفصل إيرادات وتكاليف كل مركز مسؤولية على حدا، تتمثل فرضيات هذه الدراسة في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة الرقابة على الأداء المالي، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن تقييم الأداء هو المقارنة بين ما هو مخطط له وما تم تنفيذه، و لكل مستوى إداري طرق لتقييم أدائه، أوصت الدراسة بضرورة فصل المهام بين المستويات الإدارية المختلفة في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، ووضع معايير لتقييم الأداء في المنظمات الطوعية تتفق هذه الدراسة مع دراسة الباحث في التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة المسؤولية بينما تختلف عنها في أنها تناولت الرقابة على عناصر التكاليف في كل مركز مسؤولية بينما تناولت دراسة الباحث الرقابة على الموازنات التخطيطية في كل مركز مسؤولية.

دراسة باعلي كنزه (2015):⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة السؤال التالي: كيف يمكن استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة؟، تهدف الدراسة إلى معرفة أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة من خلال محاولة تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية والتحقق من أن كل نشاط في كل مركز يسيير وفقا

(1) باعلي كنزه (2015م)،، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح.

لما هو مخطط له فمحاسبة المسؤولية مهمة في كل مؤسسة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدمية أو تجارية أو صناعية هادفة للربح أو غير هادفة، تمت صياغة الفرضيات التالية: تقوم المؤسسة بتطبيق محاسبة المسؤولية باستخدام الموازنات التقديرية فقط، تقوم المؤسسة بتحديد وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها، من شأن محاسبة المسؤولية تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن للمؤسسة هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية، محاسبة المسؤولية تسهل عملية مراقبة التسيير وعند القيام بعملية الرقابة يكون كل مسئول مسئولا عن الانحرافات الموجودة في كل مركز مسؤولية وتتم مسألته عن أسباب هذه الانحرافات والموازنات التقديرية لها دور أساسي في نظام محاسبة المسؤولية كأداة قياس تساعد المستويات الإدارية في الرقابة، التوصيات منها ضرورة إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية، إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية، إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية. تختلف هذه الدراسة في أنها تهدف إلى معرفة أهمية محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير بينما تهدف دراسة الباحث إلى معرفة أثر محاسبة المسؤولية على الرقابة على الموازنات التخطيطية، وتتفقان في تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وتحديد المسؤوليات والصلاحيات لكل مدير مركز مسؤولية ومحاسبتهم عن الانحرافات.

المبحث الأول

محاسبة المسؤولية

أولاً: تعريف محاسبة المسؤولية:

هناك عدة تعريفات لمحاسبة المسؤولية من أهمها:

هي أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياته الإدارية، يعتمد نظام محاسبة المسؤولية إدارياً على فلسفة أساسية هي الإدارة اللامركزية ومحاسبياً على نظام الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء⁽¹⁾.

-عرفت محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية والتي تركز على جزئيات الوحدة التنظيمية كالأقسام مثلاً، من حيث المعلومات المعطاة لتتمكن الإدارة من تقييم أداء هذه الأقسام والحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد المتاحة لها⁽²⁾.

(1) جبرائيل جوزيف كحالة رضوان حلوة حنان (2009)، المحاسبة الادارية- مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء (عمان: دار الثقافة والنشر)، ص 411.

(2) المنيف عبد الله، (1993م) دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، العدد 77، (الرياض: الإدارة العامة)، ص 136

-عرفت محاسبة المسؤولية بأنها ذلك النظام الذي يقسم ويخطط الأداء الفعلي لكل مراكز مسؤولية⁽³⁾.

-عرفها آخرون بأنها رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها⁽⁴⁾.

-يعرف Horngren نظام محاسبة المسؤولية على أنه النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنة التخطيطية) وبين المنفذ فعليا (النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية على حدة⁽¹⁾.

-عرفت محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في التنظيم الإداري ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها و الرقابة عليها⁽²⁾.

(3)خشارمة حسين و العمري أحمد (2004)، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في

الأجهزة الحكومية الأردنية، المجلد 20، العدد 1، (اليرموك)، ص 263

(4) جبرائيل جوزيف كحالة رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 413.

(1)Horngren, Charles T. (1974), Accounting for Management Control, An Introduction, Second Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs,(New Jersey,p225.

(2)Lyncher ،R .M ،and Ronald، W.O. (1976) ،Accounting for Management and Planning control ،McGraw-Hill ،(New York)،p525.

- محاسبة المسؤولية تشير إلى مفاهيم وأدوات متنوعة تستعمل من قبل المحاسبين الإداريين لغرض قياس أداء الأفراد والأقسام لكي يتعزز الانسجام مع هدف المنظمة⁽³⁾.

- محاسبة المسؤولية هي مصطلح يشير لنظام محاسبي يعمل على جمع وتلخيص وإنتاج التقارير للبيانات المحاسبية المتعلقة بالمسؤوليات الفردية للمدراء، وهو نظام يزود بالمعلومات لتقييم كل مدير من عناصر الإيرادات والمصروفات التي تقع تحت رقابته⁽¹⁾.

- نظام محاسبة المسؤولية هو جزء من نظام تقييم الأداء المستخدم لقياس نتائج العمليات لمراكز المسؤولية⁽²⁾.

مما تقدم من تعريفات عن محاسبة المسؤولية توصل الباحث إلى أن محاسبة المسؤولية هي الأساس في تعيين مجموعة من الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة وتفويضهم ومنحهم سلطة اتخاذ القرارات ومن ثم محاسبتهم ومساءلتهم على تلك القرارات.

ثانياً: أهمية نظام محاسبة المسؤولية:

تهتم محاسبة المسؤولية بان يكون الفرد في المنشأة معرضاً للمساءلة والمحاسبة عما قام به من مسؤوليات وأعباء تختص بأداء عملة، مما يرتبط توفير معايير

(3)Hilton ,Ronald W, ,(2002) managerial accounting 5th ed I ruin Mc Graur , Hill p,524.)7(

1(Hermanson Roger H. and other ,(1992) Accounting principles ,fifth edition ,Irwin,p,1200

2(Zimmerman Jerold L. (1995), Accounting for decision making and control ,Irwin, p163.

فعلية صادقة تعكس حسن أداء الشخص، والعمل على تقييم أدائه حسب نوع المسؤوليات الملقاة على عاتقه⁽³⁾.

يرى جبريل⁽¹⁾ أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تتبع 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 في الوحدة الحكومية، كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسئولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل.

في ضوء ما سبق يرى الباحث أنه تكمن أهمية محاسبة المسؤولية في الآتي:

- 1- محاسبة المسؤولية تساعد في تحقيق أهداف المنشأة.
- 2- تعتبر أداة فعالة في الرقابة على التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية.
- 3- تقوم على الرقابة على الخطط ومقارنتها بالتنفيذ الفعلي.
- 4- تقسم المنشأة إلى مراكز مسؤولية ولكل مركز مسئول يقوم باتخاذ القرارات المتعلقة بتكاليف وإيرادات المركز، ومن ثم مساءلته عن تلك القرارات.
- 5- الوقوف على الأخطاء والانحرافات ومعالجتها.

(3) سامية محمود عطية (1986م)، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على إيرادات وتكاليف

الخدمات السياحية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، مصر: ص 20.

(1) جبريل نائل عبد الله حسين (1999م)، محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة

الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، ص 24.

ثالثا: مزايا محاسبة المسؤولية:

هنالك العديد من المزايا لمحاسبة المسؤولية نذكر منها ما يلي:

- 1- التركيز في المقام الأول في الرقابة على التكاليف والإيرادات وإعداد التقارير بعد ربطها بالهيكل التنظيمي⁽¹⁾.
- 2- ان نظام محاسبة المسؤولية يحقق هدف ربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط بمراكز المسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، مما يساعد في تحديد المسؤولية عن أي انحرافات تحدث.
- 3- المشاركة في اتخاذ القرار مما يحفز العاملين ورفع روحهم ويحفزهم ويجعل ولائهم مركزا نحو العمل في المنشأة مما يحقق الرضا النفسي والوظيفي⁽²⁾.
- 4- يساعد نظام محاسبة المسؤولية في تطبيق الإدارة بالأهداف، حيث يوافق كل مدير علي أهداف محده ينبغي ان يحققها، وبالتالي يسهل تقييم أدائه.
- 5- يقدم نظام محاسبة المسؤولية للإدارة أداة هامة لتقييم الأداء وذلك باستخدام الإدارة بالاستثناء، حيث يتم التركيز الانحرافات الشاذة وتركيز الجهود في تحليلها ومعرفة أسبابها وتوفير العلاج اللازم لها.
- 6- تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الشركات

(1) سامية محمود عطية، مرجع سابق، ص 26

(2) هدى حسين محمد الشيخ، (1997) استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، ص 37.

من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي وتحديد الانحرافات، وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها.

7- يصدر نظام محاسبة المسؤولية تقارير توضح أداء مراكز المسؤولية⁽¹⁾.

8- نتيجة لتوفر الكثير من المعلومات المالية والكمية مما يتولد لدى المستويات الإدارية المختلفة الرغبة في الفحص والتحليل حيث تقارن تكلفة المنتج في كل مركز من المراكز فيما بين فترة وأخرى ورأي الإدارة عن نجاح أو فشل المشرف عن المركز في نفقاته وزيادة إنتاجيته وتحقيقه للأهداف⁽²⁾.

9- تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية وكما أنها تعتبر أداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت⁽³⁾.

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة المسؤولية تعتبر أداة فعالة للرقابة على الإيرادات والتكاليف وما تم تنفيذه من الخطط والأهداف لكل أقسام المنشأة.

رابعاً: الفروض التي تقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية:

تتمثل الفروض التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية في الآتي⁽¹⁾:

(1) جبريل نائل عبد الله حسين، مرجع سابق، ص 23.

(2) عطية سليمان، مرجع سابق، ص 26.

(3) ليفتراي هيجتز، مرجع سابق، ص 9.

- 1- كل مدير مسئول عن الأنشطة التي تدخل في اختصاص عملة وتدخل في إطار تحكمه..
- 2- كل مدير يعمل علي تحقيق أهداف المنشأة الفرعية او العامة.
- 3- إمكانية استخدام بيانات الموازنة العامة كأساس لتقييم الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها وفقا لمسبباتها⁽²⁾.
- 4- يجب أن يشترك رجال الإدارة كافة في وضع وتقرير الأهداف التي بناء عليها سيتم محاسبتهم وتقييم أدائهم.
- 5- يجب أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق في ظل إمكانيات متاحة ويمكن الوصول إليها ويتم أدائها بفعالية وكفاءة .
- 6- أن تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير في الوقت المناسب.
- 7- يجب أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم المؤسسة ونموها واضحا ومفهوما.

(1) زين العابدين عالم مصطفى وموسي فضل الله علي(2007م)، المحاسبة الإدارية المتقدمة(الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة)،ص137

(2) فخر نواف، (1998م)، محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20، العدد1، ص ص 102 - 107.

مما سبق يرى الباحث أن إشراك المدراء في وضع الخطط والأهداف التي سوف يتم محاسبتهم عليها، يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية بصورة سليمة وتحقيق الرقابة.

وأن استخدام بيانات محاسبة المسؤولية كوسيلة للرقابة على الموازنات التخطيطية يساعد في تحليل الانحرافات واكتشاف الأخطاء ومعالجتها.

خامسا: مراكز المسؤولية:

يعتبر مركز المسؤولية بمثابة وحدة تنظيمية صغيرة في الهيكل التنظيمي للمنشأة يشرف عليها شخص مسئول ويحاسب عن مدى التزام أدائه الفعلي بأدائه المخطط أي أن الغرض الرئيس من مركز المسؤولية هو تحقيق الرقابة على أداء الأفراد في المراكز. يمكن تقسيم مراكز المسؤولية إلي الآتي:

1/ مراكز التكلفة:

يعتمد علي تحديد مسؤولية الرقابة والسيطرة علي التكاليف، ويركز علي مبدأ تخصيص التكلفة علي مراكز الإنتاج، لذا تركز التكلفة علي الوحدة المخصصة للإنتاج حسب ما يخصها من نصيب التكاليف، ومركز التكلفة مجمع التكاليف الخاصة وحسب نظام المسؤولية، وتهدف مراكز التكلفة في تحديد المسؤولية وتحديد نوع التكلفة التي يمكن التحكم فيها ووسيلة تقييم أداء مراكز التكلفة، وسيلة الرقابة علي التكاليف (1).

(1) مكرم عبد المسيح باسيلي، (2007م)، المحاسبة الإدارية-الأصالة والمعاصرة (المنصورة: المكتبة العربية للنشر والتوزيع)، ص ص 338-339.

يرى الباحث أن مركز التكلفة يساهم في الإنتاج وتحقيق الإيراد بطريقة غير مباشرة حيث يقوم بتحديد التكاليف والمصروفات التي تتحملها العملية الإنتاجية.

2/ مراكز الربحية:

تعدُّ مراكز الربحية بمثابة وحدات تنظيمية يشرف على كل منها شخص مسئول ليس فقط عن التكاليف التي تخضع لرقابته بل أيضا يعتبر مسئولا عن إيرادات هذا المركز. ويمكن تصوير مركز الربحية بمثابة منشأة صغيرة تباشر النشاط التجاري والمالي وتحقق إيرادات وتتفق تكاليف وتكسب أرباح أو فائض ، نتيجة لذلك يمكن تقسيم مراكز الربحية إلى مراكز طبيعية أو اصطناعية. يقصد بمراكز الربحية الطبيعية تلك التي تبيع منتجاتها أو خدماتها خارج المنشأة ولها حرية تصرف كاملة حيث تحقق أرباح نتيجة زيادة إيراداتها عن تكاليفها. أما مراكز الربحية الاصطناعية فهي المراكز التي تبيع منتجاتها أو خدماتها داخل المنشأة للمراكز الأخرى مع انتقال الخدمة أو السلطة من مركز لآخر ويمكن تصور سعر انتقالي مقابل بيع أو تقديم الخدمة للمركز الآخر⁽²⁾.

مركز الربحية عبارة عن الوحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسئول عنها وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها وما تحققه من إيرادات أيضا ويهدف مدير مركز الربحية إلى تحقيق الأهداف باستمرار وكذلك فإن الهدف الأساسي للمنشأة هو تحقيق الأرباح⁽¹⁾.

(2) منصور إبراهيم السعيدة، مرجع سابق، ص 425.

(1) روبرت مينجز وآخرون (2006م)، المحاسبة الإدارية أساس لقرارات الأعمال، ترجمة مكرم عبد المسيح باسيلي ومحمد عبد القادر، ج 2 (الرياض: دار المريخ للنشر)، ص 1098.

يرى الباحث أن مركز الربحية هو المركز المسئول عن ما يدخله المشروع من إيرادات وما يتحمله من مصروفات ويهدف إلى تحقيق أكبر عائد ممكن من الأرباح وتقليل التكاليف.

3/ مراكز الاستثمار:

تهتم إدارة هذا المركز بتحقيق أكبر عائد علي الاستثمار، مما يتطلب رفع حجم الاستثمار في الأصول لرفع عائد هذا المركز وذلك لتحديد أكبر مستوى نمو يمكننا للمركز ويساعد في تحقيق أهداف المنشأة ككل⁽²⁾.

يعتبر مركز الاستثمار دائرة النشاط الذي يتم محاسبة المسئول عنها عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد فصافي الدخل وحده لا يكفي في تقييم أداء الأقسام⁽³⁾.

يرى الباحث أن مركز الاستثمار هو المركز المسئول عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتعرف على مقدرة المنشأة في استثمار أصولها ويهدف إلى استثمار رأسمال المنشأة وتعظيمه.

سابعاً: مقومات محاسبة المسؤولية:

إن مقومات أي نظام محاسبي هي عبارة عن الأسس والأدوات والإجراءات التي يركز عليها هذا النظام المحاسبي في التطبيق العملي وبالرغم من خصوصية تطبيق كل نظام محاسبي في الحياة العملية تبعاً لطبيعة تنظيم المنشأة وأسلوب

(2) مكرم عبد المسيح، مرجع سابق، ص ص 341-342

(3) صالح الرزق، مرجع سابق، ص 116.

إدارتها وعملها، فإن هنالك مقومات رئيسية مشتركة في أي نظام لمحاسبة المسؤولية، تتمثل في الآتي:-

1/ تحديد مراكز المسؤولية:

هذا يتطلب وجود هيكل تنظيمي إداري واضح يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات في وحدات إدارية مستقلة وتحديد السلطات ومدى مركزيتها أو لامركزيتها لكل مستوى إداري أو مركز مسؤولية على حدة مع توضيح الاتصالات في التقييم ككل، سواء الاتصالات الرأسية حسب تسلسل المراتب أو الاتصالات الأفقية حسب التخصص الوظيفي، وبصورة يراعى فيها تكافؤ السلطة مع المسؤولية لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية.⁽¹⁾

2/ تحديد معايير الأداء:

هذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة لتصبح هذه الموازنة هدفا يسعى المركز لتحقيقه، وفي هذا المجال تقدم محاسبة التكاليف المعيارية البيانات والمعلومات اللازمة لوضع الخطة والحكم على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية.

3/ تصميم نظام للتقارير الرقابية:

وفقا لنطاق المسؤولية وبشكل يتطابق مع النظام المحاسبي ومع الهيكل التنظيمي للمنشأة فالتقارير الرقابية الدورية هي وسيلة الاتصال بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنشأة وتوضح المشاكل والصعوبات التي تواجه الإدارة في مراكز

(1) جبرائيل جوزيف ومحمد رضوان، مرجع سابق، ص ص 416 - 417.

المسؤولية أثناء التنفيذ، وكذلك حجم الانحرافات عن الخطة الموضوعة وتشخيص أسباب هذه الانحرافات لتبليغ الإدارة العليا بالاستثناء عند الضرورة.

المبحث الثاني

الموازنات التخطيطية

أولاً: مفهوم الموازنات التخطيطية:

احتوي الفكر المحاسبي علي العديد من المفاهيم المختلفة للموازنات التخطيطية ونذكر منها ما يلي:

عرفت بأنها "خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية وتهدف الي تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي لوحدة اقتصادية معينة في الموارد البشرية والآلية والمالية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق أهداف النشاط الموضوع مقدماً باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل الي هذه الأهداف⁽¹⁾.

كما عرفت بأنها "عبارة عن خطة عمل كمية تغطي فترة زمنية عادة ما تكون سنة ويتم إعدادها من المنشأة ككل او من اجل وحدتها الفرعية⁽²⁾.

(1) عبد الحي مرعي(1981)،الموازنات التخطيطية وأساليب التحليل الكمي (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية) ص8

(2) سامي راضي، (2002م) المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات التخطيطية (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر)، ص34

- عرفت بأنها تمثل خطة إنتاجية للمشروع ككل وأقسامه الفرعية لفترة زمنية معينة أو ترجمة لخطة التشغيل الخاصة بفترة مالية مستقبلية⁽³⁾.
- عرفت بأنها خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنسيق وتنظيم النشاط الاقتصادي لوحدة اقتصادية معينة في حدود الموارد البشرية والآلية والمالية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى تحقيق هذه الأهداف⁽⁴⁾.
- عرفت الموازنة التخطيطية بأنها تعبير كمي عن خطة الأعمال ومساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة⁽¹⁾.
- عرفت أيضا بأنها أداة عملية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات المنشأة لفترة قصيرة أو طويلة في المستقبل سواء كانت هذه المنشأة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري أو مالي أو تؤدي خدمات خاصة أو عامة وسواء كانت المنشأة مشروعها فرديا أو شركة خاصة أو عامة أو جهاز أو وزارة أو هيئة أو إدارة حكومية⁽²⁾.

(3) كمال خليفة أبو زيد (1987م)، دراسات في المحاسبة الإدارية، (الإسكندرية:الدار الجامعية للطباعة والنشر)، ص68.

(4) عبد الحي مرعي (1986م)، الموازنة التخطيطية في النظام المحاسبي الموحد وسائل التحليل الكمي (الإسكندرية: دار شباب الجامعة)، ص8.

(1) C.T. Horngren ,cost Accounting Management Emphasis for profit , prentice Hall, 1967,p223.

(2) محمد عباس حجازي (1977م) المحاسبة الإدارية، (القاهرة:مكتبة التجارة والتعاون)، ص278.

يري الباحث أن الموازنات التخطيطية هي عبارة عن خطة لبرنامج وإستراتيجية المنشأة التي ترغب في تنفيذها في المستقبل وان يشارك في إعدادها جميع مدراء مركز المسؤولية المسئولين عن تنفيذها وان يتم إجازتها من الإدارة العليا.

ثانيا: أهداف الموازنات التخطيطية:

تتمثل أهداف الموازنات التخطيطية في الآتي:

1/ التخطيط:

لعل من أبرز أغراض الموازنات هو إجبار المديرين على التخطيط، أي التفكير والإعداد مقدما لما يجب عمله في المستقبل ، وعدم وجود الموازنات سيؤدي إلى قضاء معظم المديرين لأوقات العمل في التعامل مع حالات الطوارئ والمفاجآت اليومية التي لم يسبق الإعداد لها من قبل.

2/ الرقابة:

يعتبر نظام الموازنات التخطيطية وسيلة فعالة للرقابة على مختلف النشاطات في المنشأة والتأكد من الالتزام بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات الموضوعية وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المتوقعة لمعرفة أي انحراف وتحديد أسبابه ، فالموازنة التقديرية هي كاشف لنتائج متوقعة بشكل رقمي، على أن استخدامها مرتبط بوظيفة الرقابة بشكل وثيق، حيث تكون مؤشرات الخطة الواردة في هذه الموازنة بمثابة معايير رقمية يتم في ضوءها الحكم على مدى تنفيذ الخطط

الموضوعة من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية في المنشأة⁽¹⁾.

3/ الاتصال والتنسيق:

تؤكد خطوط الاتصال أن كل أقسام المنشأة تشارك في الخطط والسياسات وتعرف القيود المفروضة ضمن هذه السياسات.

4/ استخدام الموازنة كأساس لتقييم الأداء:

يتم تقويم الأداء في المنشآت، ويتم ذلك على مستوى أقسام المنشأة منفردة أو المنشأة ككل.

في الحالات المتعددة قد يكون هنالك مكافآت نقدية لقاء الإنجاز الكبير، وفي المقابل يكون هنالك عقوبات إذا كان الإنجاز غير مناسب لما هو مخطط، وقد يكون تقويم الأداء على مستوى الأفراد أو المجموعة ككل⁽¹⁾.

يرى الباحث أنه بعد وضع الخطط يتم تطبيق وقياس الأداء أولاً بأول ومقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له عن طريق تقارير الأداء التي تمثل تغذية

(1) Geraldine F. Dominick , and Joseph G. Louder back ,(1994) Managerial Accounting 7thed , south western Publishing , cincinnat,p223.

(1) عصام فهد العريبيد (2003م)، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر)، ص ص 144-145.

عكسية للمعلومات، حيث توضح مواضع الضعف والانحرافات وأسباب حدوثها والإجراءات المناسبة لمعالجتها وتصحيحها.

رابعاً: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات:

تعتبر الموازنات التخطيطية بمثابة وسيلة لتحديد معايير العمل وتمكن من متابعة التقارير التي تختص بالأعباء وتحفز مسئولين مراكز المسؤولية في تنفيذ أعباء العمل، وتؤثر على سير العمل سلباً وإيجاباً من خلال العمل الذي تم أدائه ويعكس سلوك مدير المسؤولية، ما يتعلق بتقارير الأداء ما يلي⁽¹⁾:

1- تحديد حجم التكاليف التي يسهل رقابتها، وكذلك التكاليف غير خاضعة للمراقبة مما يؤثر على تحديد مستوي الكفاءة والفاعلية داخل حجم التكاليف التي يسهل الرقابة عليها.

2- يتم تحديد وسائل تغذية عكسية بغرض تحسين الأداء، ويستفاد من التغذية العكسية فيتم تقييم أداء الجماعات وحسن التنسيق بين مراكز المسؤولية.

3- تعد وسيلة للتحفيز في تطوير الإدارة الاستثناء، مما يحقق أهداف المنشأة. يرى الباحث أن دور محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية يتلخص في النقاط الآتية:

1- محاسبة المسؤولية تعمل على تقسيم المنشأة إلى مراكز متعددة ويحدد لكل مركز شخص مسئول مما يؤدي إلى فاعلية الرقابة.

(1) زين العابدين عالم مصطفى وموسي فضل الله علي، مرجع سابق، صص 150-151

- 2- محاسبة المسؤولية تتطلب وجود أهداف محددة لكل مركز، هذه الأهداف يتم وضعها بموجب عمليات التخطيط، وتتم الرقابة بعد تنفيذ الخطط مباشرة، مما يسهل اكتشاف الانحرافات في الخطة ومحاولة معالجتها.
- 3- تقوم محاسبة المسؤولية ضمنا لمفهوم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية بالرقابة على الموازنات والخطط لكل مركز على حدة.
- 4- تعتمد محاسبة المسؤولية على الموازنات التخطيطية في عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية، وتحديد ما تم تنفيذه من الخطط الموضوعة.

المبحث الثالث

تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل البيانات الشخصية

- يهدف الباحث من تحليل البيانات الشخصية اعطاء وصف لأفراد عينة الدراسة
- 1- أفراد العينة حسب العمر: حيث كانت غالبية أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين 30-140. حيث بلغت نسبتهم (42%) وهذا يدل علي معظم أفراد العينة من ذوي الفئة العمر ذات الرشد والعقلانية والنضج مما يؤدي إلي الاعتماد علي آراءهم التي تبني علي الأساس السليم.
 - 2- أفراد العينة حسب المؤهل: حيث كانت غالبية أفراد العينة يحمل مؤهل علمي جامعي (بكالوريوس) حيث بلغت نسبتهم (64%) وهذا يدل على ان عينة الدراسة مؤهلين علمي وهذا يؤدي الي الحصول علي آراء موضوعية حول موضوع البحث

- 3- افراد العينة حسب التخصص: حيث كانت غالبية افراد العينة من تخصص محاسبة حيث بلغت نسبتهم (82%) وهذا يدل علي غالبية افراد العينة لديهم المعرفة المحاسبية التي تمكنهم من فهم فقرات الاستبيان بوضوح والإجابة عليه.
- 4- افراد العينة حسب الوظيفة: حيث كانت غالبية أفراد العينة من المراجعين والمحاسبين حيث بلغت نسبتهم (82%) وهذا يدل علي الفهم والدرابة.
- 5- افراد العينة حسب سنوات الخبرة: حيث كانت أن غالبية افراد العينة خبرتهم اكثر من (5) سنوات حيث بلغت نسبتهم (64%) وهذا يدل ان معظم افراد عينة الدراسة خبرتهم اكثر من 5 سنوات وهذا يعكس علي سلامة النتائج في ضوء الخبرات

ثانيا: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وتنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة سليمة.

جدول (6) النسب والإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى

الانحراف المعياري	الارتباط	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
0.62	0.55	4.32	%0	%0	%8	%52	%40	1/ قيام مدير مركز السنوية بتخصيص الوقت اللازم لعملية تنفيذ الموازنة التخطيطية.
0.46	0.62	4.16	%0	%0	%4	%76	%20	2/ تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية يساعد في عملية تنفيذ الموازنة التخطيطية.
0.81	0.63	3.94	%0	%6	%18	%52	%24	3/ مساهمة مدير مركز المسؤولية في حالات الانحرافات تساهم في تنفيذ الموازنات التخطيطية.
0.68	0.58	4.32	%0	%0	%12	%44	%44	4/ يساعد مقارنة الأداء المخطط مع الأداء المخطط مع الأداء الفعلي في تنفيذ الموازنات التخطيطية بصورة سليمة.
0.62	0.57	4.18	%0	%0	%12	%58	%30	5/ تقوم محاسبة السنوية بوضع إجراءات لمعالجة الانحرافات في الموازنات التخطيطية مما يؤدي إلي تنفيذ الموازنات التخطيطية بصورة سليمة

المصدر: إعداد الباحث من استبانته 2017م

جدول (7) نتائج تحليل مربع كأي 2 والانحدار للفرضية الأولى

عبارات الفرضية	قيمة كاي 2	معامل التحديد	اختبار {T}	الغنوية	نتيجة الفرض
1/ قيام مدير مركز المسؤولية بتخصيص الوقت اللازم لعملية تنفيذ الموازنة التخطيطية.	15.52	0.48	2.21	0.000	قبول
2/ تقسيم المشاة الى مراكز مسؤولية يساعد في عملية تنفيذ الموازنة التخطيطية.	42.88	0.44	3.23	0.000	قبول
3/ مساهمة مدير مركز المسؤولية في حالات الانحرافات تساهم في تنفيذ الموازنات التخطيطية.	22.80	0.53	2.25	0.002	قبول
4/ يساعد مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي في تنفيذ الموازنات التخطيطية بصورة سليمة.	10.24	0.62	2.45	0.001	قبول
5/ تقوم محاسبة المسؤولية بوضع إجراءات لمعالجة الانحرافات في الموازنات التخطيطية مما يؤدي الي تنفيذ الموازنات التخطيطية بصورة سليمة	16.12	0.63	2.02	0.004	قبول

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على إستبانة 2017م

الجدول رقم (6) أعلاه يوضح عرض للنسب وبعض الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى ونلاحظ فيها ان غالبية النسب حول الموافقة والموافقة بشدة، كما ان الأوساط الحسابية حول الرقم (4) تقريبا وكذلك معامل الارتباط اكبر من (0.5) وهذا ارتباط طردي وانحرافات معيارية متجانسة قل ما تكون اكبر من الواحد وحسب مقياس ليكرت الخماسي الرقم (4) الموافقة والرقم (5) الموافقة بشدة. ولقياس الدلالة الإحصائية للفرضية الأولى استخدم الباحث الاختبار الإحصائي "مربع كأي" واختبار (t) ونلاحظ من الجدول (7) ان القيم المحسوبة

لمربع كآي كبيرة وعند المقارنة للقيم الاحتمالية (مستويات الدلالة الإحصائية) بقيمة مستوي المعنوية المعلومة لدينا والبالغة (0.005) ونلاحظ ان قيم مستوي الدلالة صغير إحصائيا وهذا دليل علي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين وكذلك وجود تأثير لعبارات المتغير المستغل (محاسبة المسؤولية) والمتغير التابع (تنفيذ الموازنة) وذلك من خلال قيم معامل التحديد وعلية فان هذه النتائج تشير الي تحقق الفرضية الأولى التي تنص (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية و تنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة سليمة).

الفرضية الثانية: تحديد المسؤوليات والواجبات يساعد في الرقابة علي الموازنات التخطيطية.

جدول رقم (8)النسب والإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثانية

الانحراف المعياري	الارتباط	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	عبارات الفرضية
0.57	0.25	4.4	0	0	4	52	44	1/يؤدي فصل اختصاصات كل مدير مركز مسؤولية الي سهولة تنفيذ الموازنة التخطيطية
0.68	0.37	4.02	0	0	22	54	24	2/يساهم وجود تفويض واضح للسلطات لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية عند تنفيذ الموازنة التخطيطية
0.63	0.23	4.14	0	0	14	58	28	3/عند ربط نظام المسؤولية بأسلوب لتحديد المسؤوليات وفصل الاختصاصات هذا بدوره يعمل على

								تنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة سليمة.
0.70	0.46	3.90	0	4	18	62	16	4/يؤثر تحديد المهام والمسئوليات لمدراء مراكز المسؤولية على التنفيذ السليم للموازنة التخطيطية.
0.81	0.32	4.10	0	2	22	40	36	5/يؤدي تحديد المسؤولية الإدارية عن الانحرافات لكل مركز مسؤولية إلي ضمان تنفيذ الموازنة التخطيطية
0.68	0.25	4.11	0	1.2	16	53.2	29.6	إجمالي المحور

المصدر: إعداد الباحث باستخدام الإستبانة 2017م.

جدول رقم (9) نتائج تحليل الانحدار ومربع كأي 2

عبارات الفرضية	معامل التحديد	اختبار {T}	قيمة كأي 2	مستوى المعنوية	نتيجة العبارة
1/يؤدي فصل اختصاصات كل مدير مركز مسؤولية الي سهولة تنفيذ الموازنة التخطيطية	0.19	2.22	19.84	0.000	أوافق
2/يساهم وجود تفويض واضح للسلطات لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية عند تنفيذ الموازنة التخطيطية	0.20	2.73	9.64	0.000	أوافق
3/عند ربط نظام المسؤولية بأسلوب لتحديد المسؤوليات وفصل الاختصاصات هذا بدوره يعمل على تنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة سليمة.	0.52	2.24	15.16	0.000	أوافق
4/يؤثر تحديد المهام والمسئوليات لمدراء مراكز المسؤولية على التنفيذ السليم للموازنة التخطيطية.	0.48	2.83	38.80	0.008	أوافق
5/يؤدي تحديد المسؤولية الإدارية عن الانحرافات لكل مركز مسؤولية إلي ضمان تنفيذ الموازنة التخطيطية	0.85	2.61	17.68	0.001	أوافق

المصدر: إعداد الباحث باستخدام الإستبانة 2017م.

الجدول رقم (8) أعلاه يوضح عرض للنسب وبعض الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى ونلاحظ فيها ان غالبية النسب حول الموافقة والموافقة

بشدة، كما ان الأوساط الحسابية حول الرقم (4) تقريبا وكذلك معامل الارتباط اكبر من (0.5) وهذا ارتباط طردي وانحرافات معيارية متجانسة قل ما تكون اكبر من الواحد وحسب مقياس ليكرت الخماسي الرقم (4) الموافقة والرقم (5) الموافقة بشدة. ولقياس الدلالة الإحصائية للفرضية الاولي استخدم الباحث الاختبار الإحصائي "مربع كأي" واختبار (t) ونلاحظ من الجدول (9) ان القيم المحسوبة لمربع كأي كبيرة وعند المقارنة للقيم الاحتمالية (مستويات الدلالة الإحصائية) بقيمة مستوي المعنوية المعلومة لدينا وبالباغة (0.005) ونلاحظ ان قيم مستوي الدلالة صغير إحصائيا وهذا دليل علي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة و لصالح الموافقين وكذلك وجود تأثير لعبارات المتغير المستغل (تحديد المسؤوليات والواجبات) والمتغير التابع (الرقابة علي الموازنة) وذلك من خلال قيم معامل التحديد وعلية فان هذه النتائج تشير الي تحقق الفرضية الثانية التي تنص على أن : تحديد المسؤوليات والواجبات يساعد في الرقابة علي الموازنات التخطيطية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وكفاءة الرقابة على الموازنات التخطيطية.

جدول رقم (10) النسب والإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثالث

عبارات الفرضية	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الارتباط المعياري	الانحراف المعياري
1/نظام محاسبة المسؤولية قادر على اكتشاف الانحرافات مما يؤدي بدوره إلي الرقابة على الموازنة	32	56	12	0	0	4.20	0.57	0.63

								التخطيطية بكفاءة.
0.73	0.47	4.06	0	4	12	58	26	2/التغيرات والتعديلات التي تحدث في الخطط لكل مركز مسؤولية يدل علي كفاءة العملية الرقابية للموازنة التخطيطية.
0.61	0.46	4.10	0	0	14	62	24	3/وجود تناسق بين مراكز المسؤولية المختلفة للمنشأة يزيد من كفاءة الرقابة علي الموازنات التخطيطية.
0.61	0.54	4.16	0	0	4	72	24	4/يساعد تحديد أهداف مراكز المسؤولية على كفاءة الرقابة علي الموازنات التخطيطية
0.65	0.53	4.06	0	0	18	58	24	5/اتباع سياسات وإجراءات تطبيق محاسبة السنوية يساهم في كفاءة وفعالية الرقابة علي الموازنات التخطيطية.
0.65	0.51	4.11	0	0.4	12	61.8	26	اجمالي العبارات

المصدر: إعداد الباحث باستخدام الإستبانة 2017م.

جدول رقم (11) تحليل الانحدار ومربع كأي 2 للفرضية الثالثة

عبارات الفرضية	معامل التحديد	اختبار {T}	قيمة كأي 2	مستوى المعنوية	نتيجة العبارة
1/ يؤدي فصل اختصاصات كل مدير مركز مسؤولية الي سهولة تنفيذ الموازنة التخطيطية	0.18	3.53	14.56	0.000	أوافق
2/ يساهم وجود تفويض واضح للسلطات لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية عند تنفيذ الموازنة التخطيطية	0.26	3.22	34	0.000	أوافق
3/ عند ربط نظام المسؤولية بأسلوب لتحديد المسؤوليات وفصل الاختصاصات هذا بدوره يعمل على تنفيذ الموازنة التخطيطية بصورة سليمة.	0.28	2.22	19.24	0.000	أوافق
4/ يؤثر تحديد المهام والمسؤوليات لمدراء مراكز المسؤولية على التنفيذ السليم للموازنة التخطيطية.	0.34	3.33	36.64	0.008	أوافق
5/ يؤدي تحديد المسؤولية الإدارية عن الانحرافات لكل مركز مسؤولية الي ضمان تنفيذ الموازنة التخطيطية	0.36	3.94	13.96	0.001	أوافق

المصدر: إعداد الباحث باستخدام الإستانة 2017م

الجدول رقم (10) أعلاه يوضح عرض للنسب وبعض الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى ونلاحظ فيها ان غالبية النسب حول الموافقة، كما ان الأوساط الحسابية حول الرقم (4) تقريبا وكذلك معامل الارتباط اكبر من (0.5) وهذا ارتباط طردي وانحرافات معيارية متجانسة قل ما تكون اكبر من الواحد وحسب مقياس ليكرت الخماسي الرقم (4) الموافقة والرقم (5) الموافقة بشدة. ولقياس الدلالة الإحصائية للفرضية الثالثة استخدم الباحث الاختبار الإحصائي "مربع كأي" واختبار (t) ونلاحظ من الجدول (11) ان القيم المحسوبة لمربع كأي كبيرة وعند المقارنة للقيم الاحتمالية (مستويات الدلالة الإحصائية) بقيمة مستوي المعنوية المعلومة لدينا وبالبالغة (0.005) ونلاحظ ان قيم مستوي الدلالة صغير إحصائيا وهذا دليل علي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد

العينة و لصالح الموافقين وكذلك وجود تأثير لعبارات المتغير المستغل (محاسبة المسؤولية) والمتغير التابع (كفاءة الرقابة علي الموازنة) وذلك من خلال قيم معامل التحديد وعلية فان هذه النتائج تشير الي تحقق الفرضية الثالثة التي تنص على أن على أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية وكفاءة الرقابة على الموازنات التخطيطية.

الخاتمة تحتوي علي النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

- بدراسة اثر محاسبة المسؤولية في الرقابة علي الموازنات التخطيطية وإجراء الدراسة الميدانية توصل الباحث إلي عدة نتائج يؤكد صحة الفرضيات السابقة:
- 1- تقسيم المنشأة إلي مراكز مسؤولية يساعد في عملية تنفيذ الموازنة التخطيطية.
 - 2- يساعد تحديد أهداف مراكز المسؤولية على كفاءة الرقابة علي الموازنات التخطيطية.
 - 3- يؤدي فصل اختصاصات كل مدير مركز مسؤولية الي سهولة تنفيذ الموازنة التخطيطية.
 - 4- تقوم محاسبة المسؤولية بوضع إجراءات لمعالجة الانحرافات في الموازنات التخطيطية مما يؤدي إلي تنفيذ الموازنات التخطيطية بصورة سليمة.
 - 5- وجود تناسق بين مراكز المسؤولية المختلفة للمنشأة يزيد من كفاءة الرقابة علي الموازنات التخطيطية.

6- إتباع سياسات وإجراءات تطبيق محاسبة المسؤولية يساهم في كفاءة وفعالية الرقابة على الموازنات التخطيطية.

ثانياً: التوصيات

بناء على النتائج السابقة يوصي البحث بالاتي:

- 1- تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة على الموازنات التخطيطية وتنفيذها.
- 2- يجب فصل السلطات والصلاحيات لكل مسئول في القسم حتى يقوم بتحقيق الأهداف المرجوة منه بكفاءة وفاعلية.
- 3- إشراك العاملين في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء مما يعزز ثقة ورضا الأفراد عن تلك المعايير وتفاعلهم مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للشركة.
- 4- إعداد التقارير بصورة منتظمة مما يسهل عملية الرقابة ومتابعة التنفيذ مما يساهم في الوقوف على الأخطاء والانحرافات وسهولة معالجتها.
- 5- مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة من الموازنة وتحديد نقاط الضعف والعمل على معالجتها بصورة منتظمة.
- 6- يجب تحديد مراكز المسؤولية في الشركة وتحديد مهامها وصلاحياتها.
- 7- نظام مراكز المسؤولية في المنشأة يساعد في عملية الرقابة بواسطة الموازنات التخطيطية.

قائمة المصادر و المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو بكر محمد السنوسي كرم الله ،محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية ،رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2012م.
- صباح هاشم جابر ،محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، رسالة ماجستير منشورة،مجلة جامعة بابل العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 1، 2013م.
- علي كنزه، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التيسير ،رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة قاصدي مرباح، 2015م.
- المنيف عبد الله، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، العدد 77،(الرياض: الإدارة العامة،1993م).
- خشارمة حسين والعمري أحمد، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، المجلد 20، العدد 1، (اليرموك:2004).
- سامية محمود عطية،محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على إيرادات وتكاليف الخدمات السياحية،رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عين شمس،(مصر: 1986م).

- روس سمير نصري، المقومات الاساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة علي التكاليف الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا 1983م.

- جبرائيل جوزيف كحالة رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية- مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء (عمان: دار الثقافة والنشر، 2009)

- جبريل نائل عبد الله حسين، محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، (الأردن: 1999م).

- هدى حسين محمد الشيخ، استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية، رسالة ماجستير غير منشورة ، (مصر: جامعة عين شمس، 1997).

- زين العابدين عالم مصطفى وموسي فضل الله علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة (الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة، 2007م)

- فخر نواف، محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20، العدد 1، 1998م.

- مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية-الأصالة والمعاصرة، (المنصورة: المكتبة العربية للنشر والتوزيع، 2007م).

- روبرت مينجز ، وآخرون، المحاسبة الادارية اساس لقرارات الاعمال، ترجمة مكرم عبد المسيح باسيلي ومحمد عبد القادر، ج2 (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م)

- عبد الحي مرعي، الموازنات التخطيطية وأساليب التحليل الكمي (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية'1981)

- سامي راضي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات التخطيطية (الإسكندرية: دار الجامعية للنشر، 2002م)

- محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: مكتبة التجارة والتعاون، 1977م).

- حمدي مصطفى المعاذ، أنظمة الرقابة الحديثة في منشآت الأعمال، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1985م)

- عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر، 2003م)

الكتب الأجنبية

-Garrison Noreen and Brewer ,Managerial Accounting ,MC Graw-Hill ,International Edition,2006,p378.

-Geraldine F. Dominick , and Joseph G. Louder back , Managerial Accounting 7th ed , south western Publishing , cincinnat.1994,p223

-C.T. Horngren ,cost Accounting Management Emphasis for profit , prentice Hall, 1967,p223.

-Horngren, Charles T., Accounting for Management Control, An Introduction, Second Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs,(New Jersey, 1974

-Lynches ,R .M .and Ronald, W.O ,.Accounting for Management and Planning control ,McGraw-Hill ,(New York,1976.

Hilton ,Ronald W, managerial accounting 5th ed I ruin Mc Graur , Hill,2002.-

-Herman son Roger H. and other, Accounting principles ,fifth edition ,Irwin , 1992.

- Zimmerman Jerold L. Accounting for decision making and control ,Irwin,1995.