

دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المشروعات الصناعية في السودان

دراسة تطبيقية

عبد الرحمن إسماعيل محمد أحمد¹

محمد بدر حامد الصبيح²

¹قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين

²قسم المحاسبة – برنامج العلوم الادارية – كلية بانقا

Abdalrahmanismail36@gmail.com

المستخلص

تناول البحث دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المشروعات الصناعية في السودان . وقد تمثلت مشكلة البحث في التساؤلين التاليين : هل تلعب محاسبة المسؤولية دوراً ذا أهمية جوهرية في تقويم أداء المشروعات الصناعية؟ وما هي أنسب أساليب محاسبة المسؤولية التي يتم تطبيقها في عملية تقويم أداء المشروعات الصناعية؟. وقد هدف البحث إلى دراسة وتحليل مفهوم محاسبة المسؤولية وتحديد إطار علمي لها، وكذلك بيان كيفية استخدام بعض أساليب محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز المسؤولية المختلفة في المشروعات الصناعية. وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج منها: أن محاسبة المسؤولية لها أهمية جوهرية في تقويم أداء المشروعات الصناعية، وأن أسلوب الموازنات التخطيطية يعتبر أسلوب مهم في تقويم أداء مراكز المسؤولية. وقد أوصى البحث بأهمية تأسيس قسم للمحاسبة الإدارية ليتولى تصميم وتطبيق نظام لمحاسبة المسؤولية في مصنع سكر سنار.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، مراكز المسؤولية، مراكز التكلفة، تقويم الأداء، المشروعات الصناعية.

المحور الأول

الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد

تميز النصف الأخير من القرن العشرين بعدة تطورات في العلوم والتكنولوجيا، مما أدى لظهور نظم المعلومات ونظم القرارات الإدارية ومشكلة صنع تلك القرارات في المشروعات والمنشآت الاقتصادية التي تتسم بالأحجام الكبيرة والإنتاج الوفير والتقنية العالية. وعليه فقد تداخلت وتعقدت القواعد والأسس التي يتم على أساسها اتخاذ القرارات لمختلف الموضوعات، وبالتالي فقد عجزت الأنظمة الإدارية المركزية في سد ثغرات الحاجة لصنع واتخاذ القرارات، مما أدى إلى ظهور إشكالية تقويم الأداء. وعلى ضوء هذه المشكلة فقد أدى ذلك لأهمية إيجاد وسيلة تربط عملية اتخاذ مثل هذه القرارات بمسؤولية تنفيذها، مما قاد الإدارة للبحث عن أسلوب محاسبي جديد تستخدمه كأداة لإجراء عمليات التقييم والتقويم والتنسيق والرقابة على أداء العاملين في مختلف المراكز والفروع والوحدات، والتي إقتضت الضرورة ربطها بالسلطات والصلاحيات التي تم تفويضها لأولئك العاملين. وقد تمثل هذا الأسلوب أو النظام المشار إليه في محاسبة المسؤولية.

إن عملية تقويم أداء المشروعات الصناعية لها أهمية جوهرية لأنها تبصر الملاك والإدارة العليا بأنه قد تم استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام بغرض تحقيق الأهداف التي تم تخطيطها من قبل، وذلك من خلال مقابلة الأداء المخطط والذي يمثل (هدفاً أو أهدافاً) بما تحقق فعلاً من أداء (الأداء الفعلي)، والتعرف على الإنحرافات الناتجة عن هذه المقابلة، ثم اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة، وذلك من خلال الأساليب المختلفة لمحاسبة المسؤولية.

مشكلة الدراسة

دعت الحاجة المتنامية والمستمرة لترشيد القرارات الإدارية عبر تقويم دقيق وسليم ومنتظم للأداء هدفه التعرف على مواضع الضعف والخلل والعمل على معالجتها ومنع حدوثها مستقبلاً، ومحاولة اكتشاف نواحي القوة وتنميتها ودعمها وتشجيع تكرارها في المستقبل، وذلك فيما يختص بأداء المشروعات وأقسامها ومراكزها . وبما أن محاسبة المسؤولية هي التي تؤدي هذه الوظيفة على أكمل وجه وبكفاءة وبدقة، فقد تطلب الأمر من الباحثين أن يجدا إجابات على التساؤلات التالية:

- هل تلعب محاسبة المسؤولية دوراً ذا أهمية جوهرية في تقويم أداء المشروعات الصناعية ؟

- ما هي أنسب أساليب محاسبة المسؤولية التي يتم تطبيقها في عملية تقويم أداء المشروعات الصناعية ؟

أهمية الدراسة

ثانياً : الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع محاسبة المسؤولية من خلال رؤى مختلفة، ولكنها ذات صلة بدراسة الباحثين، وعلى ضوء ذلك سيستعرض بعضاً منها.

يحيى (2003م):

هدفت الدراسة إلى تحديد درجة فعالية وتأثير نظم محاسبة المسؤولية في بعض الشركات السودانية التي تم إختبارها كعينة، كذلك كيفية التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة . وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها: أن حسابات المسؤولية في معظم شركات الدراسة إما أنها غير كافية أو غير مكتملة، كما أنه قد أتضح أن تأثير هذه الحسابات على القرارات الإدارية كان غير ملحوظ في معظم هذه الشركات. وقد تم تطبيق الدراسة على الشركات العامة السودانية بينما دراسة الباحثين قد طبقت على المشروعات الصناعية في السودان.

الفضل (2004م)

تناولت الدراسة مشكلة عدم تطبيق بعض المنشآت الخدمية لنظام محاسبة المسؤولية بشكل فعال يؤدي إلى إنتشار ظاهرة الغش والتزوير نسبة لغياب المعلومات الكافية عن الأداء. ومن النتائج التي إنتهت إليها الدراسة: أن عملية تقويم الأداء تتم عن طريق المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط . تميزت دراسة الباحثين عن هذه الدراسة في أن غياب نظام محاسبة المسؤولية سيقود لإختيار وشيك في منشآت الأعمال ليس فقط ظهور حالات الغش والتزوير.

عبد الناصر (2008م)

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على سؤال واحد هو: ما هو دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية ؟ . وقد خرجت الدراسة بنتائج منها: إن للتقارير الرقابية دور هام وتأثير كبير في تقويم أداء المؤسسات التي تطبق الأنظمة المحاسبية جنباً إلى جنب مع نظام محاسبة المسؤولية. وتطابقت رؤية الدراسة مع دراسة الباحثين في أن التقارير الرقابية تمثل العمود الفقري لنظام محاسبة المسؤولية .

أسامة (2009م)

هدفت الدراسة إلى أن دراسة وتطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت بشكل فعال يظهر أهم أساليب وطرق تقويم الأداء، ومدى إلمام المستخدمين والمهتمين بها. وخلصت الدراسة إلى أن محاسبة المسؤولية أداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع النظام الإداري في عملية الرقابة، وتمكنها من التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف المنشأة. إتفقت الدراسة مع دراسة الباحثين في أن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة وموثوق فيها تساعد على تقويم الأداء والتخطيط واتخاذ القرارات .

تأتي أهمية الدراسة من خلال الآتي:

- 1/ الأهمية العلمية: تعتبر هذه الدراسة إضافة علمية في مجال المحاسبة بما يؤدي إلى إثراء المكتبات الجامعية السودانية بدراسات جديدة، وبالتالي فهي تعتبر مساهمة معتبرة في هذا المجال.
- 2/ الأهمية العملية: تساعد هذه الدراسة المشروعات الصناعية في السودان في تقويم أدائها ومعرفة نقاط القوة والضعف والوقوف على المسببات.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- 1/ دراسة وتحليل مفهوم محاسبة المسؤولية وتحديد إطار علمي عام لها .
- 2/ بيان كيفية إستخدام بعض أساليب محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز المسؤولية المختلفة في المشروعات الصناعية .
- 3/ تشجيع المشروعات الصناعية بتطبيق محاسبة المسؤولية كأداة فعالة في عمليات تقويم الأداء.

فرضيات الدراسة

قامت الدراسة بإختبار الفرضيات التالية :

- 1/ أن محاسبة المسؤولية تؤثر إيجاباً في تقويم أداء الإدارة في المشروعات الصناعية في السودان.
- 2/ أن أسلوب الموازنات التخطيطية يعتبر أسلوباً ذو أهمية جوهرية في تقويم الأداء في المشروعات الصناعية .
- 3/ عدم تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يؤدي لغياب الرؤى الموضوعية فيما يتعلق بتقويم أدائها .

منهجية الدراسة

إستخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، وإختبار فرضياتها، ودراسة البيانات المالية لمصنع سكر سنار وتحليلها.

مصادر جمع البيانات

إستند الباحثان على عدد من المصادر لجمع بيانات الدراسة وذلك على النحو التالي:

البيانات الأولية: وهي تحتوي على بيانات كمية عن مصنع سكر سنار. البيانات الثانوية: وتشتمل على المراجع والدوريات والدراسات السابقة ذات الصلة بمجال الدراسة، وكذلك المواقع الالكترونية، والهدف منها تأسيس الإطار النظري للدراسة.

حدود الدراسة

الحدود المكانية: مصنع سكر سنار بولاية سنار.
الحدود الزمانية: الفترة الممتدة من 2006م حتى 2008م.
الحدود الموضوعية: دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المشروعات الصناعية في السودان.
الحدود البشرية: مصنع سكر سنار.

سهام (2010م)

المسؤولية يزيد من كفاءة تقويم الأداء من خلال التنبيه المتكرر لنقاط القوة والضعف.

المحور الثاني

ماهية ومفهوم محاسبة المسؤولية وأهدافها ومزاياها ومقوماتها
أولاً: ماهية محاسبة المسؤولية:

رغم أن محاسبة المسؤولية لم تكن حديثة النشأة، إذ أنها قد ظهرت منذ إندلاع الحرب العالمية الثانية، إلا أنه لا يعرف كُتّاب المحاسبة أمد أو تاريخ تطبيقها في مشروعات الأعمال في ذلك الجين (موسي، 1982م، ص 569). هذا ويلاحظ الباحثان إختلاف رؤى الكتاب حول تاريخ ظهور محاسبة المسؤولية، ففي الوقت الذي تري فيه طائفة منهم أن تعبير أو إصطلاح " محاسبة المسؤولية " وإن كان جديداً في الفكر المحاسبي إلا أنه كمفهوم ليس حديثاً، ويرجع ذلك إلي أن المؤسسات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية قد دأبت على تطبيقه منذ فترة ليست بالقصيرة (موسي، 1982م، ص 570):

و تأكد للباحثين أن فكرة محاسبة المسؤولية قد جاء ذكرها في بعض آيات القرآن الكريم والأحاديث النبوية الشريفة، ودليل ذلك أن المولي جل وعلا قد قال في محكم التنزيل (فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ * وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ) (سورة الزلزلة، الآيتان 7- 8)، كما ذكر تعالي: (وَكُلُّ إِنْسَانٍ لَّزِمَتَهُ طَائِرُهُ فِي عُنُقِهِ وَنُخِرُ لَهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مَنْشُورًا) (سورة الإسراء، الآية 13).

كما إن المصطفي صلى عليه وسلم قد قال: (لكم راعٍ ولكم مسؤولٌ عن رعيته) : (رياض الصالحين، 1422هـ/2001م، ص 111). وقد وضع للباحثين من خلال الآيات الكريمة وكذلك حديثه صلى الله عليه وسلم أنها تدل في مجملها حسب إعتقادهما (الباحثان)، أن محاسبة المسؤولية لم تكن وليدة ظروف إستثنائية، بل هي ذات نشأة موضوعية وتاريخية إرتبطت بمسار حياة البشرية منذ القدم وحتى الوقت الراهن .

ثانياً: مفهوم محاسبة المسؤولية

تناول مجموعة من الكُتّاب تعريف محاسبة المسؤولية، منهم (توفيق، 1970م، ص 240) بأنها: "إلتزام الفرد بالقيام بالواجبات المحددة له بكونه عضواً في التنظيم وبغض النظر عن رغباته الخاصة " .

ويري الباحثان أن التعريف السابق قد ركّز على إلتزام أو إلزامية الفرد لأداء واجب ما دون إشارة لعملية المساءلة عن ذلك الأداء، كما أنه قد أغفل جانباً سلوكياً مهماً يتعلق بإهمال رغبات الأفراد والتي لو تم إشباعها ستكون معينة لهم في أداء مهامهم، صحيح أن المطلوب ليس إشباع وكفاية كل الرغبات ولكن يجب الوفاء بالقدر المناسب الذي يمكن الفرد من التميز في تحقيق الأهداف المرجوة منه.

وقد عرفها كاتب آخر (C.B.Gupta,1994,P.633): قائلاً:

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية محاسبة المسؤولية ودورها في تقويم الأداء المالي وتخفيض تكاليف التشغيل . وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك يساعد في زيادة الأرباح وتقليل تكاليف التشغيل، وأن كفاءة الهيكل التنظيمي تساهم في دقة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. وتماثلت الدراسة مع دراسة الباحثين في أن محاسبة المسؤولية تلعب دوراً فاعلاً في تقويم الأداء المالي وتعمل على تخفيض تكاليف التشغيل .

إبراهيم (2013)

هدفت الدراسة إلى بيان الطرق المستخدمة في تقويم أداء قطاع الرعاية الطبية في الأردن (شمال الأردن) ومدى علاقتها بمبادئ محاسبة المسؤولية . وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها : أن المؤسسات الطبية الأردنية الشمالية تتبنى بشكل جزئي وغير رسمي تطبيق أصول نظام محاسبة المسؤولية عند قيامها بعملية تقويم الأداء في المؤسسات التي تتبع لها . كذلك هناك تصميم لهاكل تنظيمية بشكل مناسب يساعد في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال تقسيم إدارات القطاعات الطبية إلى مراكز مسؤولية . تتفق الدراسة مع دراسة الباحثين في أن عدم الإعداد الجيد للموازنات التخطيطية يؤدي إلى خلل في عملية تقويم الأداء بإستخدام نظام محاسبة المسؤولية.

Philip & others (2016)

سعت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الحكومية اليوغندية، ومقومات تطبيقها . وقد إنتهت الدراسة إلى أن هناك تطبيقاً لمحاسبة المسؤولية في الجامعات الحكومية اليوغندية، حيث أن رؤساء الإدارات في الجامعات الحكومية مفوضون للتحكم في التكلفة أو الموارد فيما يتعلق بالإدارات التي يشرفون عليها، وبالتالي فهم يديرون موازنات تخطيطية معدة لهذا الغرض . كما أنهم يقومون بمقابلة الأداء المخطط بالأداء الفعلي، ويتوافر مبدأ المساءلة على أساس رأسي . وتختلف الدراسة عن دراسة الباحثين في أنها قد تم تطبيقها على الجامعات الحكومية اليوغندية بينما قام الباحثان بتطبيق دراستهما على المشروعات الصناعية في السودان . وتتفق الدراستان في إستخدامهما لأسلوب الموازنات التخطيطية في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

Ngoc & others (2019)

إستهدفت الدراسة من خلال إستخدام طريقة البحث الكمي إلى تحليل العناصر التي تؤثر على تطبيق محاسبة المسؤولية في منشآت صناعة أغذية المواشي في دولة فيتنام . ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن هناك عدة عناصر تؤثر على محاسبة المسؤولية تتضمن اللامركزية الإدارية وتقسيم المنظمة إلى مراكز مسؤولية توزيع وتخصيص التكاليف وتنسيب الأرباح على أساس مراكز المسؤولية. واتفقت الدراسة مع دراسة الباحثين في أن الإعداد الجيد لتقارير منتظمة لمخرجات تطبيق نظام محاسبة

بشأنها، وذلك في ضوء مفهوم التكاليف الخاضعة للرقابة والتحكم على مستوى مراكز المسؤولية .

يرى الباحثان أن التعريف السابق قد أوفى محاسبة المسؤولية حقها، حيث إنه لم يكتفي بأنها مجرد نظام محاسبي هدفه قياس الأداء الخاص بالمستويات الإدارية الموكلة لها الإشراف على عمليات تنفيذ الأعمال عن طريق مقابلة الأداء الفعلي بالأداء المخطط مع ربط ذلك بنظام فعال للتقارير يتصف بالشمول والدقة، هذا علاوة على تقسيم موضوعي للمنشأة أو المشروع إلى مراكز مسؤولية وهو ما إفتقده التعريفين السابقين .

كما تتم عملية حصر سليفة لبنود التكاليف حسب كل مركز وتجميعها وتحليلها بغرض إجراء تقويم للأداء والرقابة على سير الخطط المرسومة، وأيضاً العمل على معرفة ما إذا كانت هنالك فروق ومعرفة أسبابها، ثم اللجوء لمعالجتها . وتتم كل تلك الإجراءات على أساس التكاليف التي يمكن رقبته والسيطرة عليها بناءً على كل مراكز المسؤولية .

ثالثاً: أهداف محاسبة المسؤولية

هناك أهداف موضوعية تمثل غاية لمحاسبة المسؤولية وبالتالي فهي تسعى لتحقيقها، وتمثل هذه الأهداف فيما يلي: (الفضل وشعبان، 2003م، ص248).

- 1/ العمل على تطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون إحداث تغيير أو إجراء تحويل أو تعديل في نظرية المحاسبة ومبادئها، فتصميم محاسبة المسؤولية يتطلب فقط إعادة صياغة للنظام المحاسبي، وكذلك نظام التقارير من أجل الربط المباشر بالهيكل الإداري للمنشأة، والذي يلعب دوراً مهماً في بيان تدفق عملية التقارير بين المستويات الإدارية المختلفة من خلال البنية التنظيمية للوظائف وما يتعلق بها من واجبات ومهام وأعمال.
- 2/ القيام بوظيفة الرقابة عند المنبع، مما يؤدي لإحكام رقابة فعالة وإشراف ممتاز، وذلك لأن الرقابة الفعالة لها ميزة تتبع بنود وعناصر التكاليف والإيرادات في المراكز التي يحدث فيها إنفاق للتكاليف أو خلق للإيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة (www.acc4arab.com)
- 3/ المساعدة في عملية تقويم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقييم الوحدة الاقتصادية أو منشأة الأعمال ككل، فمحاسبة المسؤولية هي أسلوب رقابي يهدف إلى متابعة تنفيذ الخطط والتقارير عن الإنحرافات الطارئة وصعوبات التنفيذ لإتخاذ القرارات التصحيحية .

- 4/ تهدف إلى إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات، وبين الأشخاص المسؤولين عن إنشائها أو إحداثها على أرض الواقع، فهذه العلاقة هي أساس الحكم والمساءلة الموضوعية ولذلك يتم تقسيم التكاليف والإيرادات إلى بنود قابلة للتحكم والرقابة، وأخرى غير قابلة للرقابة . وهنا فالقابلية للتحكم والرقابة تسمح بتتبع المسؤولية وتتبع البنود ذات العلاقة (العتار، 1989م، ص 334)

- 5/ ربط موضوعي لمجموعة من الأنظمة، مما يؤدي إلى أداء فاعل وكفوء، فهي تعتمد إدارياً على التنظيم اللامركزي، ومحاسبياً على المبادئ المحاسبية

"Responsibility Accounting implies a system of accounting where by the performance of various people is judged by assessing how far they have achieved the predetermined targets set for divisions, departments or sections for which they responsible. Each person is responsible for his area of operation. Costs are assigned to responsibility centres rather than to products" .

"تتضمن محاسبة المسؤولية نظاماً للمحاسبة يتم فيه الحكم على أداء الأشخاص من خلال تقييم مدى تحقيقهم للأهداف المخططة والمحددة سلفاً للأقسام والإدارات والقطاعات التي يتحملون مسئوليتها وفق مراكز المسؤولية المختلفة، ويتم تحميل التكاليف على هذه المراكز بدلاً عن تحميلها للمنتجات" (ترجمة الباحثين).

ومن خلال التعريف السابق الذي أورده (C. B. Gupta) فقد تسنى للباحثين ملاحظة ما يلي:

- 1/ أن محاسبة المسؤولية هي نظام محاسبي يتعلق بالحكم على أداء الأفراد العاملين في منشأة ما.
- 2/ أن الحكم على أداء العاملين الذي تقوم به محاسبة المسؤولية، ينصب على عملية تقويم ما إذا كان هؤلاء الأفراد قد أنجزوا مهامهم وأعمالهم حسب الخطة المستهدفة، أي المحددة من قبل، والتي تمثل مقاييس أو مستوى لما يجب ان يكون عليه الأداء .
- 3/ أن نظام محاسبة المسؤولية يختبر قياس أداء العاملين في الأقسام أو الإدارات أو الوحدات المختلفة داخل المنشأة .
- 4/ إن الوحدات التنظيمية أو الإدارات أو الأقسام المختلفة تمثل نطاق محاسبة المسؤولية، وبالتالي فهي مراكز المسؤولية التي ينصب عليها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
- 5/ أن التكاليف في ظل هذا النظام يتم تخصيصها على مراكز المسؤولية وليس على أساس المنتجات المستفيدة منها .

يستخلص الباحثان من التعريف أعلاه، أنه قد أقتصر على توزيع التكاليف على مراكز المسؤولية ولم يقل شيئاً عن الإيرادات أو الربحية أو الاستثمار، وهي موضوعات لا تقل شأنًا عن التكاليف، بل لها أثر واضح فيما يتعلق بنجاح المنشآت، لذا كان لا بد من تناولها والإعتراف بها ضمن التعريف الوارد ذكره . كما أن هذا التعريف أيضاً لم يحدد الأدوات والأساليب اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية .

يؤيد الباحثان ما ذهب إليه بعض كتاب المحاسبة (ريحان، 1991م، ص 255): أن محاسبة المسؤولية هي:

" نظام محاسبي يهدف إلى ربط نتائج الأداء الفعلي بالأفراد المسؤولين عن القيام بذلك الأداء من خلال نظام متكامل للتقارير، ويتم ذلك عن طريق تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية، وتجميع وتحليل وتحديد عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز لتقييم الأداء، ومراقبة تنفيذ الخطط الموضوعية، والتعرف على الإنحرافات وتحديد وإتخاذ الإجراءات اللازمة

عليه يتضح للباحثين أن محاسبة المسؤولية تعمل على صنع الكفاءات المختلفة للمنشأة من خلال واقع المنافسة بين القطاعات وصولاً للأداء الأفضل، ومن خلال ما يتخلق لدي كل المستويات من المإام وإدارك بأسس تقويم الأداء. كما إنها تمثل نظاماً عادلاً لعمليات التحفيز والترقيات للعاملين المتفوقين على نظرائهم، مما يثير حماس بقية الأفراد كي يقدموا أفضل ما عندهم ليتسنى لهم إستحقاق المكافآت اللازمة .

خامساً : مقومات محاسبة المسؤولية

قد إتضح للباحثين أن نظام محاسبة المسؤولية لن يتمكن من تحقيق أهدافه وبلوغ غاياته التي صُمم من أجلها، وذلك بما يؤدي للاستفادة منه في عملية تقويم الأداء للمنشأة ما أو مشروع من المشروعات التي تعمل على تطبيقه، ما لم يتم الإستناد على مقومات بعينها بإعتبار أنها تمثل ركيزة أو لبنة لهذا النظام، وبالتالي فإن توفير هذه المقومات أو الوفاء بها يمثل مطلب جوهري لا بد منه حتى يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية . ومن هذه المقومات ما يلي: (أبو الفتوح، 2000م، ص 452-453).

1/ تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية: يعتبر تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية من المقومات الأساسية والهامة جداً، والتي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية، وذلك من خلال وجود شخص مسؤول أو مدير على رأس كل مركز، أو بمعنى آخر أن يكون كل مركز تحت مسؤولية شخص معين له من الصلاحيات والسلطات ما يمكنه من القيام بمهامه وواجباته .

ومركز المسؤولية عبارة عن وحدة تنظيمية أو قطاع نشاط محدد يسأل عن أدائه المدير المعني به إدارة وإشرافاً . وبناءً على ذلك فإن مركز المسؤولية قد يتمثل في وحدة مستقلة إدارية أو فنية، أو ربما يكون بمسمى فرع أو قسم أو يختص بإنتاج منتج معين، أو أنه يقدم خدمة ما .

وقد تعارف كتاب المحاسبة على تقسيم مراكز المسؤولية إلى ثلاثة مراكز رئيسية هي: (Antle & Demski, 1988, P. 700)

- مراكز التكلفة .
- مراكز الربحية .
- مراكز الإستثمار .

يؤيد الباحثان ما ذهب إليه بعض الكُتّاب (Mowen, 2005 , p.530 & Hansen): بإضافة مركز رابع للمراكز الثلاثة الشهيرة أعلاه وهو مراكز الإيراد .

ومركز التكلفة قد تم تعريفه بأنه : (محسب، د . ت . ت، ص 174) " وهو دائرة نشاط أو وحدة تنظيمية وذات شخص مسؤول عن أهداف تكاليفية محددة، وتتم مساءلته محاسبياً عن عناصر التكاليف أو الإنفاق فقط، وهو مسؤول أمام المستوى الإداري الأعلى منه. أما مركز الربحية، فهو أيضاً وحدة تنظيمية أو قطاع نشاط يُسأل المسؤول عنه قبل مستوى إداري أعلى منه، وتتمثل أهداف هذا المركز في تحقيق أهداف ربحية معينة مثل تحقيق هامش أو صافي ربح معين، وهنا فإن مدير هذا المركز مسؤول عن عناصر التكاليف وكذا الإيرادات المحققة (Corria, Smith, Thorn, Hilton, 2008, P.571).

المقبولة في كل من نظام المحاسبة المالية ونظامي محاسبة التكاليف المعيارية ومحاسبة التكاليف الفعلية، إضافة إلى نظام تقارير تقويم الأداء مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية (الرويتع، جمعة، 2000م، ص 110)

6/ تساهم في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك من خلال الربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية، وتعد الموازنة التخطيطية لمركز المسؤولية هدفاً يسعى المركز لتحقيقه فتقارن النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف التي سبق تحديدها .

7/ المساهمة في تطبيق نظام أو مبدأ الإدارة بالاستثناء، وذلك من خلال إعتبار أن أي مركز مسؤولية لا يمارس ولا يراقب العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي له . ويجب عدم تبليغ الإدارة العليا بأوجه القصور أو الخلل الذي يظهر إلا عند الضرورة لتصحيح أوضاع الإنحرافات ودرأ آثارها .

يلاحظ الباحثان أن محاسبة المسؤولية تتجلى أهميتها في تحقيق الأهداف الجوهرية المذكورة آنفاً، ومن أهم ما تستند إليه محاسبة المسؤولية أنها تحاول تطوير المحاسبة من خلال إعادة صياغة للأنظمة المحاسبية، كما أنها تعمل على تطوير وتفعيل أنظمة التقارير ليس فقط من خلال الكم الهائل من المعلومات، ولكن من خلال تدفق تلك المعلومات في التوقيت المناسب مع مراعاة البناء التنظيمي للمنشأة ووظيفة تداول التقارير .

رابعاً: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

تسنى للباحثين التعرف على مجموعة مقدره من الفوائد والمزايا التي تجنيها منشآت الأعمال عند قيامها بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، ومن أهم هذه المزايا هي: (غلاء، 2005م، ص ص 18-19)

1/ أنها تبين للإدارة من هم المشرفون المناسبون لتولي مراكز ومسؤوليات أكبر، أي ذات أعباء لها وزنها.

2/ أنها تمكن المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم من التعرف على مسؤولياتهم والإهتمام بها.

3/ تخلق عملية الشعور بالوعي التكاليفي عند أقل مستوى من مستويات الإشراف في التنظيم.

4/ تمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المختلفة حول مفهوم تحليل التكلفة والربح أو الشراء أم الصنع، أو الإستمرار في مركز معين أو خط خدمة ما، أو شراء خدماته من الخارج .

5/ توفر إمكانية ممتازة في إبداء عملية الرقابة على مختلف العمليات والبنود الخاصة بالتكاليف والإيرادات وذلك بإلقاء الضوء على الإنحرافات مما يمكن من إتخاذ الإجراء الصحيح والمناسب (جيريل، 1999م، ص 23)

6/ تؤدي إلى المساعدة في وضع نظم الحوافز والمكافآت والأجور .

7/ تبرز وتعمل على إكتشاف الكفاءات القيادية الصالحة لإدارة وتسيير العمل وتفويض السلطات وتقلد المسؤوليات .

8/ يتولد لدى المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم الإداري من خلال المعلومات المالية والكمية التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية الرغبة الأكيدة في الفحص والتحليل.

تعتبر عملية تقويم الأداء مرحلة من مراحل العملية الإدارية، والتي تبدأ بتحديد الأهداف، ثم وضع خطة التنفيذ مع أهمية مراعاة توافر خطة رقابية محكمة على عملية التنفيذ بغرض تقويم كفاءة وفاعلية تحقيق الأهداف .

وعلى ضوء ذلك، فقد عرف بعض الكتاب تقويم الأداء بأنه: نظام يستخدم لقياس أداء المنشآت والعاملين فيها من خلال مقارنة الأداء الفعلي لمؤشرات الأداء (المقاييس) مع النتائج المستهدفة لها، والمحددة مسبقاً. (<https://info.undp.org/>)

يلاحظ الباحثان من خلال التعريف أعلاه أنه أورد مصطلح قياس أداء العاملين بما يعني أنه قد جعله منظاراً لأداء المنشآت، وفي حقيقة الأمر أن أداء المنشآت لا ينفصل عن أداء العاملين. كما أن التعريف قد تضمن مقابلة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وصولاً للنتائج المستهدفة، والتي قد تتمثل في نقاط قوة أو نقاط ضعف.

يؤيد الباحثان ما ذهب إليه بعض الكتاب بأن تقويم الأداء هو: (حامد وعطية، 2002م، ص 76) "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام للأهداف المخططة من خلال دراسة مدى جودة الأداء، وإتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمنظمة بما يحقق الأهداف المرجوة".

وبقيام الباحثين بتحليل التعريف أعلاه، يتضح لهما ما يلي:

- 1/ إن نطاق عملية تقويم الأداء يتضمن جميع الأنشطة التي تؤدي داخل المنشأة على ضوء المعلومات الرقابية التي تم التوصل لها.
 - 2/ تهدف عملية تقويم الأداء إلى الحصول على أفضل عائد من خلال رفد وتنشيط لحركة التنمية والتي تتم من خلال التوسع في تأسيس منشآت أعمال جديدة، فضلاً عن زيادة قدرات وكفاءة المنشآت القائمة فعلاً.
 - 3/ تقوم عملية تقويم الأداء بالتأكيد على أن الأهداف الموضوعية قد نُفذت بأعلى درجة من الكفاءة.
- استناداً على مفهوم تقويم الأداء، يرى الباحثان أهمية توافر مؤشرات للقياس تتمثل في خطط إستراتيجية وأخرى تشغيلية، يتم بها مقارنة الأداء الفعلي للتوصل إلى الانحرافات (إيجاباً وسلباً)، وبالتالي اتخاذ المعالجة المناسبة.

ثانياً: أهمية تقويم الأداء

تأتي أهمية تقويم الأداء من طبيعتها كوظيفة تستهدف دراسة درجة التناسق والانتلاف بين عوامل الإنتاج بغرض التعرف على مدى كفاءة استخدامها، وتطور تلك الكفاءة في دورات زمنية متتالية، والذي يتم من خلال مقارنة ما تحقق منها بالهدف المسعى من قبل.

وتعود أهمية تقويم الأداء للأسباب التالية:

(<https://ar.wikipedia.org/wiki>)

وفيما يتعلق بمركز الإستثمار فإنه يشبه إلى حد بعيد مركز الربحية من حيث مساءلة مديره المسؤول عنه فيما يخص التكاليف والإيرادات، إلا أنه يختلف عنه – أي عن مركز الربحية – من حيث مساءلة مديره عن جميع الإستثمارات التي بحوزته (نور الدين، 2007م، ص 405).

أما مركز الإيراد فقد عرفه كاتب (الفيومي، 2010م، ص 106): بأنه: " دائرة مسؤولية يكون فيها المدير مسؤولاً عن تحقيق الإيرادات المرتبطة بمركزه ومقارنتها بالمخطط، وقد يتمثل مركز الإيراد في قسم المبيعات في شركة أجهزة حاسوب، أو قسم مبيعات التذاكر في شركة طيران أو نقل جماعي، أو الإدارة التجارية في شركة أسمنت أو سيارات .

2/ تحديد معايير الأداء: يستند نظام محاسبة المسؤولية في عملية تقويم الأداء بمراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بمعياري معين لكل من التكاليف والإيرادات علي حد سواء . ومعايير الأداء عبارة عن أدوات قياس ذات مواصفات محدّدة وترتكز على معايير التنفيذ بالخطة، وعلى ذلك فهي مؤشرات لقياس مدى كفاية العمليات أو النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة بالمستوى المخطط الذي تم تقديره على أساس سليم من قبل، ويجب أن تكون المعايير دقيقة وعلمية وواقعية حتى تتم عملية تقويم الأداء على نحو فاعل وسليم.

3/ حصر عناصر النشاط وربطها بمراكز المسؤولية: تعمل هذه الخطوة على تتبع ورصد وتعيين منشأ عناصر النشاط الذي يخضع لرقابة نظام محاسبة المسؤولية، كذلك لابد من تحديد من هو الشخص المسؤول عن هذه العناصر .

4/ تصميم نظام لتقارير الأداء: تقارير الأداء ذات أهمية قصوى، إذ أنها تقوم وركيزة أساسية من مقومات محاسبة المسؤولية، وهي وسيلة فعالة لعملية الإتصال والربط بين المستويات الإدارية داخل المنشأة . وتشتمل تقارير الأداء على تلخيص بنتائج أداء مراكز المسؤولية كوحدة أو أقسام وتحليل لإتجاهات ذلك الأداء وذلك لمساعدة الإدارة في عمليتي الرقابة وتقويم الأداء.

5/ وجود نظام للحوافز السلبية والإيجابية : إن توافر نظام عادل للحوافز بالمنشأة يكفل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بفاعلية في عملية تقويم الأداء، ويجب أن تتم دراسة وافية للعنصر البشري وأثره في تحقيق أهداف المنشأة مع ربط موضوعي لعمليات الدافعية التي تركز على التحفيز وأهمية وأثره (الرزي، 2007م، ص 56).

ويظهر للباحثين مما سبق، مدى الأهمية الجوهرية لمقومات نظام محاسبة المسؤولية بدءاً من تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية حتى خطوة التحفيز، وبالتالي فهذه المقومات تمثل العمود الفقري الذي يقوم عليه أي نظام من أنظمة محاسبة المسؤولية وهذه المقومات هي أكبر ضامن لنجاح النظام .

المحور الثالث

مفهوم وأهمية وأنواع تقويم الأداء

أولاً: مفهوم تقويم الأداء:

يقوم الباحثان في هذا المبحث بتطبيق محاسبة المسؤولية على بيانات مالية (تخطيطية وفعالية) تختص بمصنع سكر سنار عن الفترة من 2006م حتي 2008م، وذلك بإستخدام أسلوب الموازنات التخطيطية كأحد أساليب محاسبة المسؤولية المتبعة في تقويم أداء مراكز المسؤولية .

يستعرض الباحثان هذا المبحث من خلال ما يلي :

أولاً: نشأة مصنع سكر سنار .

ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

ويتم ذلك حسب النسق التالي:

أولاً: نشأة مصنع سكر سنار: (مصنع سكر سنار، 2011م، ص1)

الموقع

يقع المصنع في ولاية سنار على بعد 40 كلم شمال غرب مدينة سنار، ويبعد مسافة قدرها 12 كلم غرب مدينة ود الحداد، ثم مسافة قدرها 300 كلم جنوب الخرطوم.

التشغيل

تبلغ طاقة الطحن التصميمية اليومية 6.5 ألف طن قصب، أما الطاقة الإنتاجية التصميمية للمصنع فقدرة 110 ألف طن سنوياً، بدأ أول موسم تشغيلي للمصنع في عام 1976م، وتم إدخال معدات لتحسين لون السكر لإنتاج سكر أبيض بدرجة لون 120 – 150، ثم أنشأت محطة لنزوب السكر وتكرير الخام بدرجة لون 1000 درجة ليتم تكريره إلي درجة لون 60 – 70 درجة بطاقة قدرتها 75 ألف طن سكر خام .

التكلفة والتمويل

بلغت تكلفة التنفيذ 28.40 مليون جنيه سوداني، وقد ساهمت حكومة السودان وقتها ومؤسساتها الإقتصادية في هذه التكلفة، إضافة إلي ذلك فقد حصل المصنع على قرض تمويل كويتي .

التبعية الإدارية

يتبع مصنع سكر سنار لشركة السكر السودانية بالخرطوم، والتي تتحكم في إدارة وتسويق إنتاج السكر لهذا المصنع علاوة على مصانع أخرى شقيقه له وهي :

– مصنع سكر الجنيد .

– مصنع سكر عسلاية .

– مصنع سكر حلفا .

ثانياً : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

قام الباحثان بتطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية على أساس مراكز التكلفة فقط . ويعتبر الباحثان أن عام 2006م هو عام الأساس الذي تُجرى على ضوءه المقارنات للعامين التاليين له .

تحليل البيانات

1/ تقويم أداء مراكز التكلفة :

1/ تقوم بتبصير الإدارة العليا وتوجيه نظرها إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف، وحيث يكون الإشراف أكثر فعالية وإنتاجية .

2/ تساعد الإدارة في عملية ترشيح طاقاتها البشرية المستخدمة في المنشأة مستقبلاً من خلال إكتشافها للكفاءات الناتجة وتطويرها، وإظهار العناصر غير المنتجة بغرض إتخاذ قرار بالإستغناء عنها.

3/ تساعد مديري الأقسام على إتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف التي ستخضع للقياس والحكم.

4/ تعمل على إيجاد نوع من الرضا الوظيفي بتعريف المدير على كيفية أداء العمل الذي سيتولّى مهامه مستقبلاً، ثم إنها توقّر أساساً سليماً لإقامة نظام صحيح وفعال للحوافز، وأيضاً أنها تساعد على تحديد المدى الذي يتحقق عنده تحمّل المسؤوليات الإدارية .

5/ تعطي مؤشرات تقويم الأداء أساساً موضوعياً يتم بمقتضاه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المنشأة، وكذلك بين منشآت الأعمال المثلثة .

6/ تقوم مؤشرات تقويم الأداء بمساعدة المستويات الإدارية بالتعرف على أسباب الإنحرافات التي تم إكتشافها حتى يمكن إتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها .

وهكذا يتبين للباحثين أهمية تقويم الأداء وما تنطوي عليه من فوائد ومميزات لها إرتباط مباشر بنجاح مشروعات الأعمال في الوصول لأهدافها التي تصبو إليها.

ثالثاً: أنواع تقويم الأداء

تتضمن عملية تقويم الأداء نوعين هما: (موسى، 1973م، ص 26)

1/ مراقبة الأداء المخطط: ويهدف هذا النوع إلى مقارنة نتائج عمليات التنفيذ الفعلي بالمعدلات والخطط والسياسات الموضوعية، والعمل على الإكتشاف المنتظم والدوري للانحرافات والتي ستكون محصلة مقارنة فعايلات تنفيذ بمخططات مرسومة، ثم تعمل على تحليلها وتقويم أسباب الخلل ومعالجتها.

2/ مراقبة الأداء الفعلي: فهو يهدف إلى إكتشاف الإنحرافات الفعلية التي قد تنتج عن الإختلافات بين الأرقام الفعلية بعضها والبعض الآخر والعمل على تفسيرها. ويقصد بالتفسير في هذا الصدد (موسى، 1973 م، ص 27) تحليل ودراسة أوجه النشاط التي ظهرت فيها الإنحرافات، وتتبع العلاقات السببية لهذه الإنحرافات حتى مصادرها الفعلية، مع عدم إيقاف البحث بمجرد التعرف على طبيعة هذه الإنحرافات .

وهكذا، يتضح للباحثين أهمية عملية تقويم الأداء وعلاقتها بمحاسبة المسؤولية من خلال أساليبها المختلفة والمستخدمة في دراسة وتحليل الأداء ومعرفة نقاط القوة فيه ودعمها ونقاط الضعف ومعالجتها مستقبلاً.

المحور الرابع

الدراسة التطبيقية

رغم أن الباحثين قد قاما بتقسيم المصنع إلى ستة مراكز تكلفة هي :
 أ/ مركز تكلفة الإدارة الزراعية .
 ب/ مركز تكلفة إدارة الإنتاج .
 ج/ مركز تكلفة إدارة الورش الزراعية .
 د/ مركز تكلفة الإدارة العامة .
 هـ/ مركز تكلفة الإدارة المالية .
 و/ مركز تكلفة إدارة الري .
 لكن على الرغم من ذلك، فإن هذه الدراسة ستقتصر على تحليل أداء
 المراكز الثلاثة (أ)، (ب)، (ج) وسيستعرضها الباحثان كما يلي :

أ/ تقويم أداء مركز تكلفة الإدارة الزراعية:

- أداء العام 2006م

جدول (1) مركز تكلفة الإدارة الزراعية لعام 2006م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية لعام 2006م	الصرف الفعلي في عام 2006م	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	سماد اليوريا	6.060.000 00	3.600.786 42	+	2.459.213.58 %40.58
2	سماد فوسفات	652.200 00	521.531 25	+	130.668.75 %20.03
3	مبيدات حشائش	1.455.200 00	1.249.495 25	+	205.704.75 %14.14
4	الجازولين	3.540.000 00	4.433.668 03	-	893.668.03 (%25.24)
5	البترين	550.000 00	589.318 73	-	39.318.73 (%7.15)
6	مواد مستهلكة	200.000 00	274.539 11	-	74.539.11 (%37.27)
7	سواطير قطع القصب	44.100 00	30.252 14	+	13.847.86 %31.40
	جملة المواد	12.501.500 00	10.699.590 93	+	1.801.909.07 %14.41
	ثانياً: العمالة:				
8	أجور ثابتة	5.780.000 00	6.344.523 64	-	564.523.64 (%9.77)
9	أجور موسمية	2.390.000 00	3.029.420 66	-	639.420.66 (%26.75)
	جملة العمالة	8.170.000 00	9.373.944 30	-	1.203.944.30 (%14.74)
	ثالثاً: المصروفات:				
10	إيجار آلات	1.000.000 00	468.699 97	+	531.00.03 %53.13
11	تكاليف الحصاد	1.680.100 00	2.098.562 94	-	418.462.94 (%24.91)
12	تكلفة العمليات الزراعية	1.500.000 00	2.608.969 50	-	1.108.969.50 (%73.93)
13	ضريبة الأطنان	105.000 00	105.000 -	00	-
14	مزرعة التقاوي	150.000 00	143.839 75	+	6.160.25 %4.11
15	حوافز تأسيس وحوافز فردية	400.000 00	1.019.464 53	-	619.464.53 (%154.87)
	جملة المصروفات	4.835.100 00	6.444.536 69	-	1.609.436.69 (%33.29)
	إجمالي تكلفة المركز	25.506.600 00	26.518.071 92	-	1.011.471.92 (%4)

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سكر ستار لعام 2006م.

أما عنصر المواد فقد بلغ إنحرافه 14.41% فقد كان المخطط أن تبلغ التكلفة 12,501,500 جنيه لكنها قد حققت 10,699,591 جنيه أي بفرق موجب قدره 1,801,909 جنيه . فيما يخص عنصر العمالة فقد شهد إنحراف سالب بمقدار (14,74%)، فقد كانت خطته هي الوصول لتكلفة قدرها 8,170,000 جنيه للأجور الثابتة والموسمية وكانت تكلفته الفعلية 9,373,944 جنيه، بإنحراف قدره 1,203,944 جنيه، نتج هذا الإنحراف عن الزيادة التي أقرتها الدولة لصالح العاملين في هذا العام والتي لم يكن مخططاً لها من قبل.

قد اتضح للباحثين أن هذا المركز قد إنحرف بمقدار (4%) في عام 2006م، فقد كانت خطته أن تبلغ التكلفة 25,506,600 جنيه، لكنها بلغت عند التنفيذ الفعلي 26,518,072 جنهماً، أي بواقع إنحراف قيمته 1,011,472 جنيه، وقد أثر الإنحراف السلبي الكبير في عنصر المصروفات والذي مقداره (33%) في جملة التكلفة. وقد جاء هذا الإنحراف أيضاً من خلال إنحراف جزئي في هذا العنصر وهو حوافز تأسيس وحوافز فردية بمقدار (155%) نتيجة لسوء تخطيط في هذا العنصر، إذ أنه قد بلغ عند التخطيط مبلغ 400,000 جنيه لكنه بلغ 1,019,465 جنيه عند الأداء الفعلي بما أدى لإنحراف سالب قدره 619,465 جنيه .

- أداء العام 2007م:

جدول (2) مركز الإدارة الزراعية لعام 2007م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية	الصرف الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	سماد اليوريا	4.750.000 00	4.527.078 55	+	222.921.45
2	سماد الفوسفات	360.000 00	419.448 39	+	210.551.61
3	مبيدات حشائش	994.100 00	2.692.434 74	-	1.698.334.74
4	الجازولين	3.600.000 00	5.949.996 55	-	2.349.996.55
5	البزين	540.000 00	718.122 22	-	178.122.22
6	مواد مستهلكة	200.000 00	72.172 29	+	127.827.71
7	سواطير قطع القصب	53.000 00	20.952 90	+	32.047.10
	جملة تكلفة المواد	10.767.100 00	14.400.205 64	-	3.633.105.64
	ثانياً: العمالة:				
8	أجور ثابتة	7.572.100 00	6.266.580 18	+	1.305.519.82
9	أجور موسمية	3.131.000 00	3.486.427 07	-	355.427.07
	جملة تكلفة العمالة	10.703.100 00	9.753.007 25	+	950.092.75
	ثالثاً: المصروفات:				
10	إيجار آلات	700.000 00	431.825 02	+	268.174.98
11	تكاليف الحصاد	1.345.100 00	1.802.180 69	-	457.080.69
12	تكلفة العمليات الزراعية	1.977.000 00	2.015.672 44	-	38.672.44
13	ضريبة الأطنان	150.000 00	150.000 00	-	-
14	مزرعة التقاوي	250.000 00	28.567 49	+	221.432.51
15	حوافز تأسيس وحوافز فردية	900.000 00	1.129.430 78	-	229.430.78
16	الزراعة المتقدمة	00 00	1.884.559 86	-	1.884.559.86
	جملة المصروفات	5.322.100 00	7.442.236 28	-	2.120.136.28
	إجمالي تكلفة المركز	26.792.300 00	31.595.449 17	-	4.803.149.17

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سكر ستار لعام 2007م.

مخططاً أن تكون التكلفة 26,792,300 جنيه، إلا أنها قد كانت مخططاً 31,595,449 جنيه، وبشير هذا الأمر إلى أن عام 2007م قد إنحرف في

في عام 2007م، فقد شهد هذا المركز إنحرافاً قدره (18%) أفرزته زيادة التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية بمقدار 4,803,149 جنيه، فقد كان

إنحرفت سلباً بواقع (40%) . وفيما يخص عنصر العمالة فقد أحرز فرقاً موجباً قدره 9%.

مجمله بمقدار زيادة قدرها (14%) عن عام 2006م كعام أساس . وقد كان لعنصري المواد والمصروفات أثراً بالغاً في هذا الإنحراف، إذا أن المواد قد إنحرفت أداءها الفعلي عن التخطيطي بنسبة (34%)، أما المصروفات قد

- أداء العام 2008م:

جدول (3) مركز تكلفة الإدارة الزراعية لعام 2008م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية	الصرف الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	سماد اليوريا	5.790.000 00	7.480.561 00	- 1.690.561	(29.20)%
2	سماد الفوسفات	714.000 00	862.550 00	- 148.550	(20.81)%
3	مبيدات الحشائش	1.164.000 00	1.239.672 00	- 75.672	(6.50)%
4	الجازولين	4.050.000 00	4.618.500 00	- 568.500	(14)%
5	البزوين	600.000 00	758.000 00	- 158.000	(26)%
6	مواد مستهلكة	620.000 00	245.800 00	+ 374.200	60.35%
7	سواطير قطع القصب	54.000 00	15.000 00	+ 39.000	72.22%
8	هايدروفلوم	-	-	-	-
	جملة تكلفة المواد	12.992.000 00	15.220.083 00	- 2.228.083	(17.15)%
	ثانياً: العمالة:				
9	أجور ثابتة	6.500.000 00	6.350.000 00	+ 150.000	2.31%
10	أجور موسمية	3.500.000 00	3.570.500 00	- 70.500	(2)%
	جملة تكلفة العمالة	10.000.000 00	9.920.500 00	+ 79.500	0.80%
	ثالثاً: المصروفات:				
11	إيجار آلات	700.000 00	487.132 00	+ 212.868	30.41%
12	تكاليف الحصاد	1.315.100 00	1.683.175 00	- 368.075	(28)%
13	تكلفة العمليات الزراعية	2.022.700 00	2.304.082 00	- 281.382	(13.91)%
14	ضريبة الأطنان	160.000 00	160.000 00	00	-
15	مزرعة التقاوي	200.000 00	232.182 00	- 32.182	(16.09)%
16	حواجز زراعة وتأسيس	750.000 00	782.134 00	- 32.134	(4.28)%
	جملة المصروفات	5.147.800 00	5.648.705 00	- 500.905	(9.73)%
	إجمالي تكلفة المركز	28.139.800 00	30.789.288 00	- 2.649.488	(9)%

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سكر سنار لعام 2008م.

2007م قدره (40%) بما يدل على أن هناك تحسن بمقدار إنخفاض في التكلفة قدره 30% .

يجب على إدارة المصنع أن تسعى جاهدة لضبط التكلفة من خلال عملية تخطيط علمي سليم، كما أن عليها أن تقوم بمكنة بعض العمليات الزراعية لتقليل التكلفة، أيضاً يمكن للإدارة ضبط إستهلاك المواد التي تدخل في العمليات المتعلقة بالتشغيل .

فيما يتعلق بعام 2008م بلغ مجمل إنحراف المركز (9%) بما يعني أنه قد زاد بمقدار (5%) عن عام الأساس 2006م، بإنخفاض 9% عن عام 2007م، وقد لعب عنصر المواد دوراً في هذا الإنخفاض إذ أنه كان في عام 2007م بمقدار (34%) وفي عام 2008م قد تدني ليصل (17%) . أما عنصر العمالة فقد بلغ 0.80% في عام 2008م وقد كان في عام 2006م (15%)، وفي عام 2007م قد حقق وفراً قدره 9% مما يدل على إنه قد زادت فيه كفاءة الإدارة في هذا العام. وبالنظر لعنصر المصروفات فقد لاحظ الباحثان أن تكلفته قد بلغت (10%) في عام 2008م يقابله إنحراف في عام

سريعة وسليمة وشاملة لأوجه الخلل والقصور بما يؤدي لإحداث وفورات في التكلفة في المستقبل بما يقود لإظهار قدرتها وكفاءتها .

يرى الباحثان بأن تقوم الإدارة بإجراء مقارنات منتظمة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي، ودراسة الانحرافات وتحليلها حتى يتسنى لها التعرف على أسبابها من واقع نتائج المقارنة، وذلك يمهد لها إمكانية إيجاد معالجة

ب/ تقويم أداء مركز تكلفة إدارة الإنتاج:

- أداء العام 2006م:

جدول (4) مركز تكلفة إدارة الإنتاج لعام 2006م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية	الصرف الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	قطع غيار	1.500.000 00	3.685.294 97	-	2.185.294.97 (%145.69)
2	جوانات البلاستيك	2.490.000 00	2.481.280 69	+	8.719.31 (%0.35)
3	الكيموايات	940.000 00	925.942 10	+	14.057.90 (%1.50)
4	مواد مستهلكة	900.000 00	1.459.026 37	-	559.026.37 (%62.11)
5	زيوت وشحوم	550.000 00	586.660 51	-	36.660.51 (%6.67)
6	زيت الفيرنس	50.000 00	1.019.705 47	-	969.705.47 (%1.939)
7	مطبوعات ومواد معمل	20.000 00	5.409 29	+	14.590.71 (%72.95)
8	أوكسجين وستلين	300.000 00	289.361 68	+	10.638.32 (%3.55)
	جملة تكلفة المواد	6.750.000	10.452.681 08	-	3.702.681.08 (%54.85)
	ثانياً: العمالة:				
9	أجور ثابتة	3.300.000 00	3.450.767 48	-	150.767.48 (%4.57)
10	أجور موسمية	780.000 00	1.173.459 36	-	393.459.36 (%50.44)
	جملة تكلفة العمالة	4.080.000 00	4.624.226 48	-	544.226.84 (%13.34)
	ثالثاً: المصروفات:				
11	استهلاك الكهرباء	200.000 00	788.945 68	-	588.945.68 (%294)
12	الخبراء الأجانب	1.400.000 00	1.539.547 81	-	139.547.81 (%9.97)
13	خدمات الهندسة المدنية	500.000 00	688.333 29	-	188.333.29 (%37.67)
14	حواجز طحن	1.032.500 00	2.174.107 61	-	1.141.607.61 (%111)
15	رص السكر	75.000 00	74.237 00	+	763 (%1.02)
	جملة المصروفات	3.207.500 00	5.265.171 39	-	2.057.671.39 (%64.15)
	إجمالي تكلفة المركز	14.037.500 00	20.342.079 31	-	6.304.579.31 (%44.91)

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سّار لعام 2006م.

العمالة فقد إنحرف محققاً فرقاً سالباً قدره (13%) نتيجة لأن بند الأجور الموسمية قد إنحرف سلباً بمقدار (50%) .

أما عنصر المصروفات، فقد بلغ إنحراف تكلفته الفعلية عن المعيارية بفرق سالب قدره (64%) ويتسنى للباحثين الحكم بأن الإدارة لم تتمكن ولم تُوفّق في ضبط تكلفة هذا للعنصر .

قد ظهر للباحثين في عام 2006م أن هذا المركز قد شهد إنحرافاً سالباً في مجمله، زادت فيه التكلفة المعيارية عن التكلفة الفعلية بمقدار 6,304,579 جنيه، إذ أنه كان من المخطط أن تبلغ التكلفة 14.037,500 جنيه لكنها بلغت 20,342,079 جنيه، والإنحراف يعادل نسبة قدرها (45%) . ويتضح للباحثين أن الإدارة لم تقم بدورها بكفاءة، وقد ظهر ذلك جلياً في عنصر المواد الذي شهد إنحرافاً سالباً قدره (55%) وفي تقدير الباحثين أن النسبة مرتفعة جداً، وقد جاء هذا الإنحراف لإرتفاع بند قطع الغيار. أما عنصر

أداء العام 2007م:

جدول (5) مركز تكلفة إدارة الإنتاج لعام 2007م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية	الصرف الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	قطع غيار	1.800.000 00	2.343.263 42	-	543.263.42 (30.18%)
2	جوانات البلاستيك	1.939.300 00	2.111.947 38	-	172.647.38 (8.90%)
3	الكيمويات	1.000.000 00	1.249.151 64	-	249.151.64 (24.92%)
4	مواد مستهلكة	900.000 00	1.214.254 62	-	314.254.62 (34.92%)
5	زيوت وشحوم	550.000 00	421.681 97	+	128.318.03 23.33%
6	زيت الفيرنس	50.000 00	485.515 21	-	435.515.21 (871%)
7	مطبوعات ومواد معمل	20.000 00	15.446 76	+	4.553.24 23%
8	أوكسجين وستلين	300.000 00	348.856 19	-	48.856.19 (16.28%)
	جملة تكلفة المواد	6.559.300 00	8.190.117 19	-	1.630.817.19 (25%)
	ثانياً: العمالة:				
9	أجور ثابتة	3.834.700 00	3.756.002 56	+	78.697.44 2.05%
10	أجور موسمية	905.400 00	1.177.044 54	-	271.644.54 (30%)
	جملة تكلفة العمالة	4.740.100 00	4.933.047 10	-	192.947.10 (4.07%)
	ثالثاً: المصروفات:				
11	استهلاك الكهرباء	500.000 00	880.897 97	-	380.897.97 (76.18%)
12	الخبراء الأجانب	1.000.000 00	1.001.311 63	-	1.311.63 (0.13%)
13	خدمات الهندسة المدنية	700.000 00	605.994 42	+	94.005.58 13.43%
14	حواجز طحن	2.200.000 00	1.794.528 92	+	405.471.08 18.43%
15	رص السكر	85.000 00	90.689 60	-	5.689.60 (7%)
	جملة المصروفات	4.485.000 00	4.373.422 54	+	111.577.46 2.49%
	إجمالي تكلفة المركز	15.784.400 00	17.496.586 83	-	1.712.186.83 (11%)

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سكر سنار لعام 2007م.

التكلفة 15,679,200 جنيه، لكنها قد كانت 15,614,537 جنيه بمعنى أن هناك إنحرافاً موجباً قدره 64,663 جنيه . ويلاحظ الباحثان أن من أسباب هذا الوفرة أن عنصر المواد قد إنحرفت فيه التكلفة إنحرافاً سالباً ضئيل قدره (2,50%) بعد أن كانت بمقدار (55%) في عام 2006م، ثم (25%) في عام 2007م، وهذا يعني أن التكلفة قد شهدت تقلص بمقدار 52.50% عن عام 2006م، ومقدار 22.50% عن عام 2007م . أما عنصر العمالة فقد حقق فرقاً سالباً قليل القيمة قدره (0,10%) إذ أن الخطة هي سداد 5,055.000 جنيه وتم سداد 5,055,000 جنيه أي بفرق قدره 5,000 جنيه، وكان إنحراف العنصر في عام 2006م (4%) بما يفيد أن هناك إنخفاضاً في التكلفة قدره 3,90%، أما بالمقارنة بعام 2007م والذي كان فيه إنحراف العنصر (13%)، فقد إتضح للباحثين أن هناك وفراً قدره 12,90%

لاحظ الباحثان أن هذا المركز قد إنحرف إنحرافاً مجملاً وسالباً في عام 2007م بمقدار (11%) . ورغم هذا الإنحراف يرى الباحثان أن هناك تحسّن واضح عن عام الأساس 2006م والذي كان فيه الأداء (45%)، أي أن هنالك إنخفاض في تكلفة المركز بمقدار 34% . ومن أسباب تحسن الأداء أن عنصر المواد قد إنحرف بواقع (25%) لهذا العام بعد أن كان (55%) في عام 2006م، أي أنه قد تقلص بمقدار 30% . أما عنصر العمالة فقد بلغت تكلفته المخططة 4,740,100 جنيه، لكن تكلفته الفعلية قد كانت 4,933,047 جنيه بما أدي لإحداث إنحراف سالب لكنه ضئيل في مقداره قد بلغ (4%) وقد كان مقداره (13%) في عام 2006م، أي أن هنالك وفراً في تكلفة هذا العنصر بمقداره 9%.

وبدراسة إتجاه أداء هذا المركز لعام 2008م، فقد وضح للباحثين أن الإنحراف الذي تحقق 0.41% كإنحراف موجب، إذ أنه كان مقدراً أن تبلغ

- أداء العام 2008م:

جدول (6) مركز تكلفة إدارة الإنتاج لعام 2008م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية	الصرف الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	قطع غيار	1.500.000	00	466.834	(%)31.12
2	جوانات البلاستيك	1.939.300	00	5.495	(%)0.28
3	الكيمويات	1.204.900	00	131.162	%10.90
4	مواد مستهلكة	900.000	00	4.396	(%)0.49
5	زيوت وشحوم	550.000	00	97.484	%17.72
6	زيوت الفيرنس	240.000	00	-	-
7	مطبوعات ومواد معمل	20.000	00	-	-
8	أوكسجين وستالين	300.000	00	80.742	%26.91
	جملة تكلفة المواد	6.654.200	00	167.337	(%)2.51
	ثانياً: العمالة:				
9	أجور ثابتة	3.850.000	00	20.000	%0.52
10	أجور موسمية	1.200.000	00	25.000	(%)2.08
	جملة تكلفة العمالة	5.050.000	00	5.000	(%)0.10
	ثالثاً: المصروفات:				
11	استهلاك الكهرباء	500.000	00	-	-
12	الخبراء الأجانب	1.400.000	00	-	-
13	خدمات الهندسة المدنية	500.000	00	2.000	(%)0.40
14	حواجز الطحن	1.500.000	00	249.000	%16.60
15	رص السكر	75.000	00	10.000	(%)13.33
	جملة المصروفات	3.975.000	00	237.000	%6
	إجمالي تكلفة المركز	15.679.200	00	64.663	%0.41

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سكر سنار لعام 2008م.

كما يجب أن تقوم الإدارة بدراسة الأسباب التي أدت لوجود الإنحراف الموجب وتمتينها والاستفادة منها في بقية مراكز التكلفة أظهر هذا المركز في عام 2006م إنحرافاً سالباً ذو قيمة كبيرة إذ أن النسبة قد بلغت (51%) وقد خططت الإدارة أن تصل التكلفة الإجمالية المخططة لهذا المركز مبلغ 5,918,600 جنيه، لكنها بلغت كتكلفة فعلية 8,954,966 جنيه، ويرى الباحثان أن الفرق أعلاه يعطي مؤشراً لعدم كفاءة الإدارة في هذا العام وكان من المفترض أن تتم مساءلتها عن هذا القصور . وبتحليل العناصر والبند المكونة لهذا المركز فقد توصل الباحثان إلي أن سبب هذا الإنحراف يرجع إلي إنحراف جزئي آخر تمثل في عنصر المواد والذي شهد تراجعاً في أدائه وإنحرف بمقدار (84%) بما يعادل 3,018,252 جنيه، بما يعني أن هذا العنصر قد ساهم بما لا يقل عن 99% من جملة إنحراف المركز. وقد كان أكبر بند تكلفة من بنود عنصر المواد من حيث الإنحراف هو بند المواد المستهلكة، وقد لاحظ الباحثان أن نسبة إنحرافه قد بلغت (238%) . ويتبين للباحثين أن من أسباب الإنحراف : أن تخطيط هذا البند

وفيما يخص عنصر المصروفات، فقد أبان التطبيق أن هناك إنحراف موجب قدره 6%، إذ أن التخطيط إستهدف إحراز تكلفة قدرها 3,975,000 جنيه، وتم تنفيذ قدره 3,738,000 جنيه مما ترتب عليه إنحراف موجب قدره 237,000 جنيه ويفيد هذا الأمر أن هناك تقدماً ملحوظاً في أداء الإدارة، فبمقارنة أداء العنصر في عام الأساس 2006م، يلاحظ الباحثان أن الإنحراف قد كان (64%) بمعنى أن هنالك وفرأ في تكلفة العنصر في هذا العام بمقدار 70%، أما بمقابلة أداء هذا العنصر بعام 2007م، يجد الباحثان أن نسبة إنحراف العنصر قد كانت 2.5%، ويشير هذا إلي وجود زيادة في الوفرة قدرها 3.5% . ينبغي أن تجتهد الإدارة في المحافظة على أداء هذا المركز وأن تقوم بدعم الإتجاه الموجب الذي أظهره الأداء.

لم يكن سليماً إذ كان من المتوقع أن تبلغ تكلفته 570,000 جنيه لكنها بلغت 1,923,965 جنيه، كما إنه من الممكن أن يكون هناك رصيد مخزني ج/ تقويم أداء مركز تكلفة الورش الزراعية:
أداء العام 2006م:

جدول (7) مركز تكلفة إدارة الورش الزراعية لعام 2006م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية	الصرف الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	قطع غيار واسيرات	1.830.000 00	3.006.386 99	-	1.176.386.99 (%64.28)
2	زيوت وشحوم	409.200 00	596.142 35	-	186.942.35 (%45.68)
3	اللساتك	504.100 00	801.517 63	-	297.417.63 (%59)
4	البطاريات	22.800 00	42.364 05	-	19.564.05 (%86)
5	أكسجين وستلين	250.000 00	233.976 16	+	16.023.84 %6.41
6	مواد مستهلكة	570.000 00	1.923.965 02	-	1.353.965.02 (%238)
	جملة تكلفة المواد	3.586.100 00	6.604.352 20	-	3.018.252.20 (%84.17)
	ثانياً: العمالة:				
7	أجور ثابتة	1.740.000 00	1.749.360 33	-	9.360.33 (%0.54)
8	أجور موسمية	280.000 00	364.922 45	-	84.922.45 (%30.33)
	جملة تكلفة العمالة	2.020.000 00	2.114.282 78	-	94.282.78 (%4.67)
	ثالثاً: المصروفات:				
9	صيانة خارجية	312.500 00	236.331 35	+	76.168.65 %24.37
	جملة المصروفات	312.500 00	236.331 35	+	76.168.65 %24.37
	إجمالي تكلفة المركز	5.918.600 00	8.954.966 33	-	3.036.366.33 (%51.30)

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سكر سنار لعام 2006م.

- أداء العام 2007م:

جدول (8) مركز تكلفة إدارة الورش الزراعية لعام 2007م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية	الصرف الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	قطع الغيار والاسيرات	2.000.000 00	3.384.843 79	-	1.384.843.79 (%69.24)
2	زيوت وشحوم	409.200 00	634.755 81	-	225.555.81 (%55.12)
3	اللساتك	600.000 00	898.248 81	-	298.248.81 (%49.71)
4	البطاريات	22.800 00	34.561 28	-	11.761.28 (%51.58)
5	أكسجين وستالين	250.000 00	236.746 49	+	13.253.51 %5.30
6	مواد مستهلكة	500.000 00	331.120 34	+	168.879.66 %33.78
	جملة تكلفة المواد	3.782.000 00	5.520.276 52	-	1.738.276.52 (%46)
	ثانياً: العمالة:				
7	أجور ثابتة	2.279.500 00	1.961.931 63	+	317.568.37 %14
8	أجور موسمية	366.800 00	406.618 06	-	39.818.06 (%11)

جملة تكلفة العمالة	00	2.646.300	69	2.368.549	+	277.750.31	10.50%
ثالثاً: المصروفات:							
9 صيانة خارجية	00	300.000	98	304.281	-	4.281.98	(1.43)%
جملة المصروفات	00	300.000	98	304.281	-	4.281.98	(1.43)%
جملة تكلفة المركز	00	6.728.300	19	8.193.108	-	1.464.808.19	(28)%

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سكر سنار لعام 2007م.

قدرها (46%) نتيجة لإرتفاع في تكلفة قطع الغيار والزيوت والشحوم والإطارات والبطاريات .

أما عنصر العمالة فقد شهد أداءً جيداً إذ أنه قد بلغ 10.5% لهذا العام . فيما يخص أداء عنصر المصروفات فقد كان الفرق فيه بنسبة (1.43%) وهو ضئيل في قيمته لكن أدائه قد تراجع كثيراً إذ أنه كان 24% في عام 2006م.

أظهرت دراسة حركة أداء المركز لعام 2007م أن هناك إنحرافاً سالباً قدره (28%) على نحو مجمل، ويعادل هذا الإنحراف قيمة قدرها 1,464,808 جنيه، وفي رأي الباحثان أن النسبة عالية رغم أن الإنحراف الإجمالي لهذا المركز قد كان (51%) في عام الأساس 2006م، بمعنى أن هناك إنخفاض في التكلفة بمقدار 23% لكن كان يجب على الإدارة أن تبذل مزيداً من الجهود لضبط تكلفة هذا المركز. وقد تسبب عنصر المواد في الإنحراف بمساهمة

- أداء العام 2008م:

جدول (9) مركز تكلفة إدارة الورش لعام 2008م

م	اسم البند	الأرقام حسب الموازنة التخطيطية	الصرف الفعلي	الانحراف	نسبة الانحراف
	أولاً: المواد:				
1	قطع الغيار	00 2.000.000	00 2.793.400	- 793.400	(40)%
2	زيوت وشحوم	00 400.000	00 585.097	- 185.097	(46.27)%
3	اللساتك	00 600.000	00 710.820	- 110.820	(18.47)%
4	البطاريات	00 22.800	00 32.800	- 10.000	(43.86)%
5	الأوكسجين	00 250.000	00 219.000	+ 31.000	12.40%
6	مواد مستهلكة	00 500.000	00 350.000	+ 150.000	30%
	جملة تكلفة المواد	00 3.772.800	00 4.691.117	- 918.317	(24.34)%
	ثانياً: العمالة:				
7	أجور ثابتة	00 2.250.000	00 1.992.000	+ 258.000	11.47%
8	أجور موسمية	00 425.000	00 462.500	- 37.500	(8.82)%
	جملة تكلفة العمالة	00 2.675.000	00 2.454.500	+ 220.500	8.24%
	ثالثاً: المصروفات:				
9	صيانة خارجية	00 300.000	00 300.000	-	-
	جملة المصروفات	00 300.000	00 300.000	-	-
	إجمالي تكلفة المركز	00 6.747.800	00 7.445.617	- 697.817	(10)%

المصدر: إعداد الباحثين استناداً على بيانات مصنع سكر سنار لعام 2008م.

زالت الإدارة قادرة على ضبط أدائه، إذ أن إنحرافه موجب بمقدار 8% . ولم يظهر عنصر المصروفات أية إنحرافات .

وبمقارنة الأداء الإجمالي لهذا العام مع سابقه فإنه يتضح للباحثين بأن هناك تحسناً تدريجياً إذا أن إنحراف المركز قد بلغ (51%) في عام 2006م

تعرف الباحثان على أن هناك فرقاً سالباً قدره (10%) في أداء هذا المركز لعام 2008م، حيث بلغت التكلفة المعيارية 6.747.800 جنيه، أما التكلفة الفعلية فقد كانت 7.445.617 جنيه مما أدى لإنحراف قيمته 6.97,817 جنيه، وقد جاءت هذه الفروقات من خلال أداء عنصر المصروفات الذي بلغت نسبة أدائه (24%) وهي ناتجة عن إرتفاع في تكاليف كل البنود التي تخص هذا العنصر فيما عدا بند المواد المستهلكة . أما عنصر العمالة فما

3/ هناك سوء تخطيط في بعض عناصر تكلفة بعض المراكز مما أدى لوجود إنحرافات سلبية في الأداء. وهذه النتائج تثبت صحة الفرضية أعلاه.

الخاتمة

يختتم الباحثان هذه الدراسة بعرض النتائج التي توصلوا إليها والتوصيات التي إنتهت إليها الدراسة، ثم الدراسات المقترحة .

أولاً: نتائج الدراسة

- من خلال الدراسة توصل الباحثان للنتائج التالية:
- 1/ محاسبة المسؤولية علم ونظام له أركان ومبادئ ومقومات يستند إليها .
 - 2/ تتعدد مراكز المسؤولية في المشروع حسب حجم نشاطه وتوزيعه الجغرافي ولا تقتصر على عدد محدد من المراكز.
 - 3/ محاسبة مسؤولية أسلوب فاعل وجوهري في تقويم أداء المشروعات الصناعية.
 - 4/ من خلال تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية تأكد للباحثين أن هنالك تذبذباً في أداء مركز تكلفة الإدارة الزراعية وقد فشلت الإدارة في ضبط تكلفته طوال أعوام الدراسة لأنه قد حقق أداءاً سالباً .
 - 5/ أظهرت الإدارة كفاءة نسبية فيما يخص تقويم أداء مركز إدارة الإنتاج حيث أنه قد حدث له مؤشر إيجابي في عام 2008م بعد أن كان إنحرافه سالباً خلال العامين السابقين .
 - 6/ عدم وجود متابعة ورقابة محكمة، وتقويم منتظم للأداء من قبل الإدارة .
 - 7/ لا يوجد نظام لمحاسبة المسؤولية بالمصنع، مما أدى إلي عدم توافر معلومات تفصيلية مفيدة عن أداء مراكز المسؤولية.
 - 8/ وجود خلل ناتج من سوء تخطيط بالمصنع وعدم إتباع المنهج العلمي السليم في العملية التخطيطية.

ثانياً: التوصيات

- قد خلصت الدراسة إلي التوصيات التالية :
- 1/ أن تقوم إدارة المصنع بإعداد موازنات تخطيطية على نحو علمي سليم لعناصر تكلفة مراكز المسؤولية .
 - 2/ أن يتم تصميم نظام لمحاسبة المسؤولية بغرض إجراء تقويم منتظم لأداء المصنع على أساس شامل .
 - 3/ يجب على الإدارة أن تسعى لتأسيس قسم يختص بالمحاسبة الإدارية، وأن يُعهد إليه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .
 - 4/ على الإدارة أن تقوم بتدريب أفراد ذوي خبرة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ليكونوا لبنة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية .

بحوث مقترحة

- يقترح الباحثان الموضوعات التالية:
- 1/ مدى توافر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية في السودان .

- ثم (28%) في عام 2007م، بما يشير لوجود إنخفاض في التكلفة بمقدار 41% عن عام 2006م، و18% عن عام 2007م .
- يرى الباحثان أن مساءلة الإدارة لأبد منها لمعرفة أسباب إرتفاع مصروفات المواد بالمركز.
 - كما يجب أن تسعى الإدارة لتخطيط سليم لعناصر التكلفة المكونة لهذا المركز.

اختبار الفرضيات

- هدف الباحثان من خلال دراسة الحالة إلى اختبار مدى صحة الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة، وذلك من خلال الأساليب والأدوات التي تم استخدامها وما أدت إليه من نتائج موضوعية، وهي:
- 1/ محاسبة المسؤولية علم ونظام له أركان ومبادئ ومقومات يستند إليها .
 - 2/ تتعدد مراكز المسؤولية في المشروع حسب حجم نشاطه وتوزيعه الجغرافي ولا تقتصر على عدد محدد من المراكز.
 - 3/ محاسبة مسؤولية أسلوب فاعل وجوهري في تقويم أداء المشروعات الصناعية.
- والنتائج من (1) حتي (3) تعضد الفرضية الأولى التي تنص على أن (أن محاسبة المسؤولية تؤثر إيجاباً في تقويم أداء الإدارة في المشروعات الصناعية في السودان). وذلك من خلال الجداول (1) و(2) و(3).

- وفيما يتعلق بالفرضية الثانية والتي تنص على (أن أسلوب الموازنات التخطيطية يعتبر أسلوب ذو أهمية جوهريّة في تقويم الأداء في المشروعات الصناعية) من خلال الجداول (4)، (5)، (6). فقد أثبتت النتائج أدناه صحة هذه الفرضية، والنتائج هي:
- 1/ من خلال تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية تأكد للباحثين أن هنالك تذبذباً في أداء مركز تكلفة الإدارة الزراعية وقد فشلت الإدارة في ضبط تكلفته طوال أعوام الدراسة لأنه قد حقق أداءاً سالباً .
 - 2/ وأيضاً باستخدام ذات الأسلوب، أظهرت الإدارة كفاءة نسبية فيما يخص تقويم أداء مركز إدارة الإنتاج حيث أنه قد حدث له مؤشر إيجابي في عام 2008م بعد أن كان إنحرافه سالباً خلال العامين السابقين .
 - 3/ ومن خلال أسلوب الموازنات التخطيطية أيضاً إتضح للباحثين أن أفضل أداءاً وانخفاضاً في التكلفة قد حققه مركز تكلفة إدارة الورش الزراعية هو في عام 2007م، ثم تدهور الأداء في عام 2008م .

وفيما يختص بالفرضية الثالثة والتي تقوم على (عدم تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يؤدي لغياب الرؤى الموضوعية فيما يتعلق بتقويم أدائها) من خلال الجداول (7)، (8)، (9)، فقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- 1/ تشير التقلبات في أداء مراكز التكلفة والتي أخذت في مجملها إتجاه سالب إلي عدم وجود متابعة ورقابة محكمة، وتقويم منتظم للأداء من قبل الإدارة .
- 2/ لا يوجد نظام لمحاسبة المسؤولية بالمصنع، مما أدى إلي عدم توافر معلومات تفصيلية مفيدة عن أداء مراكز المسؤولية.

– د. سعد الرويتع، د. إسماعيل جمعة، الإطار العلمي للدورة التدريبية التحليل المالي وإعداد الموازنات، الرياض: المملكة العربية السعودية، الوطنية للصناعة – إدارة الدراسات والبحوث التسويقية، 2000م.

– د. سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية – مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، المنصورة: ج.م.ع، كلية التجارة – جامعة المنصورة، 2000م.

– د. محمد ربحان، المحاسبة الادارية، حلوان: ج.م.ع الإسراء للطباعة، 1991 م.

– د. محمد صبري العطّار، المحاسبة الإدارية، القاهرة: ج.م.ع، كلية التجارة – جامعة القاهرة، 1989م.

– د. منصور حامد، د. ثناء عطية فراج، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، القاهرة: ج. م. ع، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2002 م.

– د. مؤيد الفضل، د. عبد الكريم شعبان، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان: الأردن، دارزهران للنشر، 2003م.

– د. ناصر نور الدين عبد اللطيف، محاسبة التكاليف – نظم القياس والرقابة، الاسكندرية: ج.م.ع، الدار الجامعية، 2007 م.

– د. دبالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة " دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة – الجامعة الإسلامية – غزة، 2007م.

– سهام أحمد سعيد، أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء المالي وتخفيض تكاليف التشغيل - دراسة حالة البنك الزراعي السوداني، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، كلية الدراسات العليا – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010م.

– عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي، دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية " دراسة تحليلية وتطبيقية "، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا – جامعة النيلين، 2008 م.

– نائل جبريل، محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان: الأردن، 1999م.

2/ تفعيل نظام محاسبة المسؤولية من خلال إستخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في المؤسسات الإقتصادية في السودان.
3/ إستخدام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المشروعات الصناعية من خلال تطبيق مقياس الأداء المتوازن .

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

القرآن الكريم.

رياض الصالحين من كلام سيد المرسلين للإمام أبي زكريا يحيى بن شرف النووي، مكتبة الصفا، طبعة 1422هـ/2001م، القاهرة، حديث رقم 288.

أولاً : المراجع

– أ.د. محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإستراتيجية : التقييم المالي لأداء الشركات – محاسبة المسؤولية – تكاليف الجودة – أسعار التحويل - نظرية القيود – إستراتيجيات وطرق التسعير، الإسكندرية: ج.م.ع، دار التعليم للطباعة والنشر والتوزيع، 2010م.

– أبو بكر غلاء، مدي توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان: الأردن، 2005م.

– أسامة عبد الله الشيخ محمد، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي " دراسة ميدانية تطبيقية "، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، كلية الدراسات العليا – جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2009م.

– الفضل الطيب محمد الزين، دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المنشآت " دراسة تحليلية تطبيقية "، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة – قسم الدراسات العليا – جامعة النيلين، 2004م.

– د. أحمد محمد موسى، الأصول العلمية للمحاسبة الإدارية، القاهرة: ج.م.ع، دار النهضة العربية، 1982 م.

– د. أحمد محمد موسى ، مؤشرات تقييم الأداء في قطاع الأعمال (دراسة تحليلية)، القاهرة: ج.م.ع، دار النهضة العربية، 1974، ص 26 .

– د. جميل أحمد توفيق، مذكرات في إدارة الأعمال، الإسكندرية: ج.م.ع، دار الجامعات المصرية، 1971م.

– د. خيرى عبد الهادي محسب، المحاسبة الإدارية والموازنات، حلوان: ج.م.ع، جامعة حلون، د. ت. ن.

Financial Performance”, Unpublished research of Master Degree in Management Accounting – Sudan University of Science and Technology. 2003.

– نبذة تعريفية لمصنع سكر سنار أغسطس 2010م

ثانياً: المراجع الإنجليزية والانترنت

- Carlos Corria, Kim Longfield –Smith, Helen Thorn, Ronald W. Hilton, **“Management Accounting: Information for managing and creating value”**, - Southern African Edition, London: United Kingdom, Mc Graw – Hill Education , 2008.
- Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen , **“ Management Accounting”** 7th Edition, Oklahoma: USA, Thomson Learning Inc. 2005.
- Dr. C.B Gupta, **“Management: the Theory and Practice”**, India, Sultan Chand & Sons ,1994.
- <https://ar.wikipedia.org/wiki>,avilable at 9:35, 5/9/2019.
- <https://info.undp.org>.avilable at 3:15, 28/12/2019
- Ibrahim Qasem Sl-shomaly, (2013), Performance evaluation and responsibility accounting, Macs think Institute: Journal of Management, Vol. 5, No. 1 (2013), Jordan. Pp. 36 – 39.
- Ngoc Yien Nguyen, Thi Le Hang Nguyen, Duc Cuong Pham, (2019) Factors affecting the responsibility accounting in Vietnamese Fisms: A cose study for life stock food processing enterprises, management science letters, Quarterly publication, Volume 9, Issue 9. pp. 1349 – 1360, 2019, Vietnam.
- PHI;IP Owino, John C. Munene & Joseph M. Ntayi, (2016), Does responsibility accounting public universities matter, cogent business & management, Volume 3, 2016 – Issue 1. Uganda, pp. 23 – 25.
- Rick Antle and Joel S. Demski , **“ The controllability Principle in Responsibility Accounting”**, the Accounting Review, USA, Vol.63, No. 4 (Oct.,1988).
- www.acc4arab.com/acc/showthread.php, dated on 17/8/2014
- Yahia Yousif Mohammed Osman, **“Application of Responsibility Accounting and its Effect on the Improvement of**