

مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الاداء

دراسة تحليلية

المدرس: د. مهدي عطية موحى الجبوري

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بابل

mahdiatia@yahoo.com Jassim_muhamued23@yahoo.com

المدرس المساعد: جاسم محمد حسين الجنابي

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بابل

المستخلص:

هدف البحث الى إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية. وتتعلق مشكلة البحث من تحديد معرفة ما إذا كانت التنظيمات الإدارية ، وإجراءات العمل تسير بالشكل المناسب المتفق مع مقومات محاسبة المسؤولية من خلال تقسيم المنظمة إلى وحدات فرعية، وتتبع أهمية البحث من الفوائد التي يمكن التوصل إليها من تطبيق هذا النظام ، واستند البحث على فرضية رئيسة هي: لا يسهم نظام محاسبة المسؤولية من خلال مقوماته في تقويم الاداء لمنظمات الخدمات الصحية، واستخدام المنهج القياسي التحليلي. ولغرض اختبار الفرضية تم تصميم استبانة وزعت على افراد عينة البحث ومن خلال تحليل فقراتها تمالوصول البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ان نظام محاسبة المسؤولية يساعد الادارة في تقويم الاداء الفعلي لمركز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات ومعالجتها، وقد تم التوصل الى ضرورة التاكيد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال الاسس العلمية الصحيحة والمدروسة وخاصة من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الاداء.

الكلمات الرئيسية:

محاسبة المسؤولية، تقويم الاداء ، مركز المسؤولية ، الهيكل التنظيمي، الموازنة التخطيطية

Abstract:

The goal is to demonstrate the importance of applying the accounting responsibility system in organizations health service. The research problem is determined see whether administrative regulations, and procedures work going properly agreed with the elements of accounting responsibility by dividing the organization into sub-units and the importance of research stems from the importance of the subject, which dealt with the concept of responsibility accounting system and the extent of its application in health services organizations, and is based on the head of research hypothesis is: responsibility Accounting system does not contribute through its components in evaluating the performance of health services organizations,, using standard analytical approach. The research has come to a group of the most important conclusions that the accounting responsibility system helps management in evaluating the actual performance of the center of the cost and responsibility to determine deviations and processed, has been to reach a need to emphasize the application of accounting responsibility system through proper and thoughtful scientific bases, especially in terms of planning, control and performance evaluation processes .

Key words:

Responsibility Accounting, performance evaluation, center of responsibility, organizational structure, planning budget

مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الاداء

دراسة تحليلية

المدرس: د. مهدي عطية موحى الجبوري

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بابل

mahdiatia@yahoo.com Jassim_muhamued23@yahoo.com

المدرس المساعد: جاسم محمد حسين الجنابي

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بابل

مقدمة :

تعد محاسبة المسؤولية أداة عصرية مهمة نشأت في ظل توجه العالم نحو اللامركزية ، إذ أتى هذا التوجه نتيجة كبر حجم المنشآت وهياكلها الإدارية وتنوع أنشطتها، مما جعل منالصعوبة بمكان على فرد واحد أو مركز مسؤولية واحد القيام باتخاذ كافة القرارات الإدارية والإشراف والرقابة المباشرة، وفي ضوء ماسبق، يصبح من الضروري نقل بعض الوظائف الإدارية للمديرين المرؤوس مما يؤدي إلى نوع من اللامركزية. وتعرف اللامركزية كنظام يتم فيه تفويض السلطة لاتخاذ القرارات إلى مستويات أدنى من الإدارة . كما تعرف بانها تقسيم الأعمال إلى مناطق الحكم الذاتي أو العمل المنتج . لذا تم تقسيم العمل على مراكز مسؤولية وبأحجام مختلفة، وتفويض الصلاحيات لمستويات إدارية مختلفة في مهام معينة مع مساءلة ومحاسبة كل فرد تم تفويضه عنمركز معين فهنا يتم ربط كل مسؤول مركز بالتكاليف والإيرادات المرتبطة به، ومقارنة الأداء الفعلي والمخطط ومن ثم تحليل الانحرافات وتقييم الأداء وذلك في الطريق للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

ان محاسبة المسؤولية هي نظام اداري مهم ومصدر للمعلومات تسهل عملية اتخاذ القرارات في المدى القصير والطويل الاجل، كذلك يمثل اداة لقياس اداء التقسيمات الادارية سواء" الهادفة الى الربح او غير الهادفة الى الربح مع ذلك فان المؤشرات العامة تركز على رضا الزبون في المنتجات من السلع والخدمات بجانب كفاءة امان راس المال نتيجة للتحديات الاقتصادية. إذ ان ادارة راس المال بكفاءة وفاعلية من خلال تطبيق محاسبة المسؤولية على اعتبار هذا النظام يهدف ال تحقيق الاهداف المالية والتشغيلية للمنظمة.

ويتألف هيكل البحث من اربعة مباحث خصص المبحث الاول للمنهجية ،كما تناول المبحث الثاني الاطار النظري. في حين تناول المبحث الثالث الجانب العملي التطبيقي وكان المبحث الرابع للاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول : منهجية البحث Research Methodology

اولا: مشكلة البحث :

تعد محاسبة المسؤولية أداة قياسية مهمة تهدف إلى التحقق من أن كل نشاط في المنظمة يسير وفقاً لما هو مخطط له ، لذلك يتطلب تقييم الأداء الفعلي مع ما هو مخطط وتحليل الانحرافات ومعرفة أسباب حدوثها ، ووضع أسس العلاج لها ، بهدف توفير نظام للمراقبة وتقييم أداء العاملين ثم تحفيزهم على القيام بالعمل المخطط المطلوب منهم ، ولذلك سيتم من خلال هذا البحث معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية من خلال الإجابة عن التساؤلات الآتية :

- ١ - هل هناك أنظمة تخطيطية ورقابية تربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية ؟
- ٢ - هل تتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ، في المنظمة قيد البحث؟
- ٣ - هل يتم تحليل الانحرافات للأداء الفعلي عن المخطط بهدف تحديد المسؤولين عنها في المنظمة قيد البحث؟
- ٤ - هل يوجد نظام تقارير متكامل لمراكز المسؤولية في المنظمة قيد البحث؟
- ٥ - هل هناك نظام حوافز فاعل يسهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية في المنظمة قيد البحث؟

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف البحث في جانبه النظري والتطبيقي إلى:

- ١- إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية وانعكاسها على الاداء.
- ٢- الوقوف على مدى تطبيق منظمات الخدمات الصحية لمحاسبة المسؤولية.
- ٣- عرض واقع التطبيق العملي لنظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية وتقويمه وآفاق تطويره.
- ٤- وضع التوصيات والحلول الممكنة لتذليل العقبات لأجل تطبيق محاسبة المسؤولية في المنظمات قيد البحث.

ثالثا: أهمية البحث:

- 1- تتبع أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي تناوله الباحثان ، والتي تتناول مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ومدى تطبيقه في منظمات الخدمات الصحية.
- ٢- السعي لبيان الفوائد والتي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، وماهي المعوقات التي تقف حائلا أمام تطبيق ذلك النظام ، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها.
- ٣- إظهار أهمية محاسبة المسؤولية على التخطيط والرقابة ، واتخاذ القرارات ، وتقويم الأداء ، والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة

رابعا: فرضيات البحث:

- لقد تم تصياغة فرضيات البحث بناء على المشكلة والاهداف ومن خلال مراجعة دراسات سابقة.
- الفرضية الرئيسية للبحث ((HO: لا يسهم نظام محاسبة المسؤولية من خلال مقوماته في تقويم الاداء منظمات الخدمات الصحية ومنها تتفرع الفرضيات الفرعية الآتية:-
- الفرضية الفرعية الأولى (HO1): لا يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في التنظيم الإداري لمنظمات الخدمات الصحية .
- الفرضية الفرعية الثانية (HO2): لا يتم إعداد موازنات تخطيطية لتقويم الأداء في مراكز المسؤولية في المنظمات قيد البحث .
- الفرضية الفرعية الثالثة (HO3): لا يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغرض تقويم الأداء في مراكز المسؤولية في المنظمات قيد البحث.
- الفرضية الفرعية الرابعة (HO4): لا يوجد نظام تقارير متكامل لمتابعة الأداء وتقويمه في مراكز المسؤولية في المنظمات قيد البحث.
- الفرضية الفرعية الخامسة (HO5): لا يوجد نظام حوافز فاعل يسهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات قيد البحث.
- خامسا: المصطلحات الإجرائية:

- * محاسبة المسؤولية: ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية.
- * تكاليف الأنشطة : أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة ، مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر موضوعية تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.
- * التنظيم الإداري : ويقصد به تحديد نطاق السلطة والمسؤولية.
- * الهيكل التنظيمي: ويقصد به أن يتم تصميم نظام يقوم على إنشاء مراكز مسؤولية في الشركة.

* مركز المسؤولية: وهو موقع في الشركة له سلطة الرقابة والتحكم والتكاليف والإيرادات أو استخدام الأموال المستثمرة.
* الموازنات التخطيطية: تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشأة خلال السنة.
سادسا: منهجية البحث:

استند البحث إلى استخدام المنهج القياسي التحليلي ، هذا وقد تم تغطية جوانب البحث النظرية بالاستفادة من الكتب والدوريات العربية و الأجنبية ذات العلاقة بمحاسبة المسؤولية. أما جوانب البحث الميدانية فقد تم إعداد استبانة من أجل جمع البيانات لتحقيق لأغراض البحث من واقع منظمات الخدمات الصحية.
سابعاً: مجتمع البحث والعينة :

يمثل مجتمع البحث منظمات تقديم الخدمة الصحية من دوائر الصحة والمستشفيات والأقسام التابعة لها. اما عينة البحث فقد تم اختيار دائرة صحة محافظة بابل وشملت السادة المسؤولين في هذه المنظمة ورؤساء الأقسام والوحدات التابعة لها.
ثامناً: حدود البحث

١. الحدود المكانية: دوائر الصحة في محافظة بابل.

٢. الحدود الزمانية : سنة ٢٠١٤

٣. الحدود البشرية: المسؤولين ورؤساء الأقسام والوحدات التابعة لدائرة صحة محافظة بابل

تاسعاً: اداة البحث

استخدمت الاستبانة كأداة للبحث التي صممت بالاعتماد على المصادر (الرزوي، ٢٠٠٧، والغرابية، ٢٠١١، ومكي، ٢٠٠٩، والهييتي، ٢٠٠٣) من الأسئلة التي تمثل مختلف جوانب محاسبة المسؤولية والتي حاول الباحثان من خلال جمع الإجابات عنها وتحليلها ، التعرف على واقع التطبيق العملي لنظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمة الصحية وقد تم توزيع الاستبانات على جميع افراد العينة على أساس استبانة واحدة لكل منهم ، وقد تم جمع ٨٩ استبانة أي أن نسبة الاستجابة كانت %١٠٠
عاشراً : أسلوب التحليل الإحصائي :

لأجل تحليل فرضيات البحث السبع واختبارها، لقد تم استخدام البرنامج SPSS كما استخدم الباحث مقاييس النزعة المركزية وقد استخدم بشكل خاص المتوسط الحسابي ، كما استخدم أحد مقاييس التشتت وهو الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف .

المبحث الثاني

الاطار النظري للبحث: Theoretical framework for search

من أجل بلورة المفاهيم والمتغيرات وأبعاد البحث وتطبيقاتها في منظمات الاعمال سيتم التطرق إلى الموضوع من خلال الفقرات الآتية :-

اولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية

تخلق بيئة الأعمال الحالية الفرص والتهديدات على كل من المحاسبة والمحاسبين .

مع الأهمية المتزايدة التي تعلق على القضايا البيئية والمسؤولية الاجتماعية ، وإدارة المخاطر وإعداد التقارير ، و لقد شهدت مهنة المحاسبة تغيرات في الهيئات المهنية لمجارات أفعالهم مع الاتجاهات المحددة في البيئة الاقتصادية المحلية والدولية. وعلاوة على ذلك ، ركزت الشركات على مطالب المحاسبين وأنشطتهم فيما يتعلق بأدوارهم في ضوء هذه التطورات.

(2009) Carnegie & Napier, et.al. (٢٠١٠:٣٦٧).

أن فكرة المساءلة قد ورد ذكرها في القرآن الكريم والأحاديث الشريفة . وفي هذا السياق يقول المولى -عز وجل - " وقفؤهم إنهم مسئولون # سورة الصافات، الآية ٢٤

" كما ورد في الأحاديث النبوية الشريفة ما يسوغ مسؤولية الأشخاص عن أعمالهم، حيث قال رسول الله -صلى الله عليه واله وسلم- "كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته "

تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لاسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الاداء. وتعرف على انها نظام لاعداد تقارير الاداء التي تمكن قياس نتائج النشاط المؤدي للقرارات المتخذة لمعرفة السلطات في الهيكل التنظيمي حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الاهداف المقررات تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف ومحاسبته عن الانحرافات وتقييم كفاءة الاداء من خلال ما يتحقق من نتائج.

أن المبادئ التوجيهية لنظام السيطرة الادارية تعترف بوجود مجموعة متنوعة من مراكز المسؤولية. إذ تشير محاسبة المسؤولية للشركات متعددة الأقسام الى تركيب أنواع مختلفة من مراكز المسؤولية لتعزيز التوافق بين الأهداف الفردية والمؤسسية ، اعتمادا على حقوق اتخاذ القرار المفوضة لمديري الفروع . ويحدد (Horngren, et.al ٢٠٠٦). نطاق مقاييس الأداء المستخدمة لتقييم إنجازات المدير و"مدى المساءلة" وقد تتراوح من التركيز الضيق على الإنفاق أو الإيرادات في مراكز التكلفة والإيرادات على التوالي إلى مراكز الربح لمساءلة المدير عن تأثير مستويات الإنفاق أو حتى الاستخدام الفعال للحصول على عائدات . وكانت لمحاسبة المسؤولية مساحتها، من خلال النمذجة (Simons ٢٠٠٠)،

ولقد 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 والرقابة عليها)"ابنصار ، ٢٠٠٥: ٢٢ (وعرفت محاسبة المسؤولية أيضاً بأنها " عبارة عن نظام يقوم بتجميع تقارير دورية وإعدادها عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة ، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز

(Gerald, F. Morris, 1995: 75)"

والهدف من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الاقتصادية ، والمسؤولين عن وحدات الإشراف ، من الرقابة على عناصر الإيرادات من النقطة التي يحدث فيها الإيراد ، وتمكن من قياس الأداء داخل وحدات التنظيم الإداري ، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل الوحدة الاقتصادية وإن أهم المزايا التي يحققها نظام محاسبة المسؤولية مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ، ووضع نظام ملائم للحوافز ، ومعرفة مساهمة كل مركز في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ، ومعرفة كفاءة مديري مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف مراكزهم ، وتسهيل إدارة النشاط في الوحدة

الاقتصادية بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية ، وتسهيل اتخاذ القرارات عند المستوى الذي يكون مديره أكثر قدرة على تلمس ومعالجة مشاكل الواقع من غيره بسرعة وكفاءة في الوقت المناسب(هيتجر، ٢٠٠٠: ٤٥٧):

تعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أساسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدايم وعن أداء مرؤوسيمهم ، لذا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والبيانات الفعلية بالمسؤوليات لكي يمكن أداء تقارير المحاسبة و تقويم الأداء لهذه المسؤوليات كلالعلى حده.

من ذلك يرى الباحثان انه يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه نظام معلومات محاسبي إداري متفرع من المحاسبة الإدارية ومرتبب بالهيكلا لتنظيمي للمنظمة ، بحيث يخدم الإدارة في رقابة وتقويم الأداء وتحليل الانحراف بكل مركز مسؤولية من خلال عمل تقارير الرقابة والأداء اللازمة عن أداء كل مركز والمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وربطها بمراكز المسؤولية كل حسب ما يخصه، ثانيا: خصائص محاسبة المسؤولية :يمكن تلخيصها بالنقاط الآتية) :مبده، ٢٠٠٣: ٣٢٥)

١- تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام في المنشأة لتحقيق الأهداف المطلوبة .

٢- إن محاسبة المسؤولية هي تحديد مراكز اتخاذ القرارات المختلفة في المنشأة وربط التكاليف والإيرادات والالتزامات بكل مدير مسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بها .

٣- تعد محاسبة المسؤولية أسلوباً يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية ، ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبب بالمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي ، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها .

٤- تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازناتا لتخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاضطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقويم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعل ، وتحديد الانحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها.

٥- أنه نظام يجمع بين النظام المحاسبي والنظام الإداري من الجانبين النظري والتطبيقي.

ثالثا: أهمية محاسبة المسؤولية

محاسبة المسؤولية هو المفهوم الأساسي لنظم قياس الأداء من خلال جمع المعلومات المحاسبية الفعلية والتقارير بشأن المدخلات ومخرجات مراكز المسؤولية . وتستند هذه المعلومات على الموارد المستخدمة في المنظمة مثل كميات المواد وساعات العمل وتحول المدخلات إلى مخرجات من سلع وخدمات من خلال العمليات ، ولغرض تحقيق الرقابة الإدارية تحدد مراكز التكلفة والارباح والاستثمار وتوزع الموارد على مراكز المسؤولية في المنظمة وتكون مسؤولة عن تنفيذ الخطط والاهداف لكل مركز وتقويم الاداء ويعمل النظام من خلال تدفق المعلومات من أعلى إلى أسفل في سياق السياسات العامة للعمل مع الأوامر والتعاميم. وردود الفعل من أسفل إلى أعلى مع الإبلاغ عما أسفرت نتائج هذه الأوامر والتعاميم. Cudi T .١٩٩٩:٥٩٣ .)

ان أهمية محاسبة المسؤولية تأتي من حيث عمليات الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية ، من خلال ما تقوم به من إجراءات يتم بموجبها متابعة التنفيذ الفعلي في إطار الأداء المخطط ، بمعنى أن الرقابة تبدأ مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه وذلك بغرض الكشف عن الانحرافات وتحديد الأشخاص المسؤولين عنها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها في الوقت المناسب ثم تحديد

أسباب حدوثها وأخيراً إعداد التقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة بصددها . فالرقابة هي نتيجة حتمية لتطبيق محاسبة المسؤولية .

ويمكن وصفه على النحو الاتي(Charles T. ٢٤٤:١٩٨٤).

- ٠١ سهولة التعريف: إنه يحقق المسؤولية عن أداء المديرين.
- ٠٢ فائدة تحفيزية: في حالة تطبيق محاسبة المسؤولية ، هناك أهمية تحفيزية للأفراد.
- ٠٣ توفير البيانات: تقديم بيانات الأداء ، إذ يوفر آلية ، بالإضافة إلى تعبئة المدراء لصالح الأعمال.
- ٠٤ يمكن الوصول الى المعلومات بسهولة : محاسبة المسؤولية توفر الحصول على المعلومات الفعلية لتحديد ميزانيات الإدارات وتوقع الدخل والتكاليف المحتملة في المستقبل.
- ٠٥ التخطيط واتخاذ قرار: محاسبة المسؤولية يساعد كثيرا في السيطرة على القرار.
- ٠٦ السيطرة والتحكم: نظام محاسبة المسؤولية ، يتعهد بأهداف وإدارة المسؤولية معا.

رابعا: أهداف محاسبة المسؤولية

ان الهدف الرئيسي لمحاسبة المسؤولية ، هو قياس الاداء، من خلال تقسيم الهيكل التنظيمي الى مراكز مسؤولية مختلفة . وبعبارة أخرى، محاسبة المسؤولية هي طريقة تستخدم لقياس أداء الإدارات منفصلة عن بعضها البعض. في هذا الإطار، فان الهدف من محاسبة المسؤولية هو : (الفضل وشعبان، ٢٠٠٣ : ٢٤٨)

١- تقسيم كل تنظيم الى وحدات فرعية لتحديد مساهماتهم ؛

٢- تشكيل قاعدة لتحديد نوعية أداء مديري الإدارات.

٣- لتحفيز مديري الإدارات للعمل من خلال تقسيم كل منظمة وفقا للأهداف.

٤- يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها.

٥- ترتبط محاسبة المسؤولية بمبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية والتكاليف والتقارير في المستويات الإدارية.

٦- تسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء من خلال تعامل محاسبة المسؤولية مع التقرير عن المعلومات

خامسا: مزايا محاسبة المسؤولية

ان محاسبة المسؤولية توفر وسيلة لإدارة الأعمال ، ويمكن وضع مزايا محاسبة المسؤولية في الترتيب الاتي(Metin: ٣٧٨:٢٠١٤)

• يوفر وسيلة لإدارة الأعمال التجارية الكبيرة ، بتقسيمها الى مراكز مختلفة.

• يساعد على اتخاذ القرار الأفضل على المستوى مراكز المسؤولية.

• تشجع مديري الإدارات والأفراد على استخدام العروض الشخصية في أفضل طريقة.

• يوفر الحرية للمديرين في اتخاذ القرارات الهامة.

• يوفر المزيد من الوقت للإدارة العليا في صنع القرار.

• يدعم التخصص الإداري والفردى الذي يقوم على أساس الميزة النسبية.

سادسا: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

تطبيق محاسبة المسؤولية ، وتشغيل ونجاح النظام يعتمد على الهيكل التنظيمي لقطاع الأعمال وذلك من خلال:

(Nalan , 2003:615)

- تحديد الهيكل التنظيمي للعمل .
- تحديد مراكز المسؤولية وفق الهيكل التنظيمي .
- تحديد مديري مراكز المسؤولية .
- تحديد معايير التقييم (مركز النفقات والدخل والاستثمار والربح) التي سيتم استخدامها في مراكز تحت مسؤولية المديرين .
- تحديد الأهداف المتعلقة بهذه المقررات .
- تحديد النتائج مقارنة الفعلي بالمخطط .

في نظام محاسبة المسؤولية ،أولا وقبل كل شيء ، النظر في الهياكل التنظيمية للشركات ، مراكز المسؤولية والسلطات من مديري هذه المراكز المحددة . وترتيب الميزانيات لكل مركز مسؤولية ويتم تحديد المعايير اللازمة ، لمحاسبة المسؤولية ثم تنفيذ خطط المحاسبة وحساب النتائج وفق المراكز المسؤولية .

سابعاً: مقومات نظام محاسبة المسؤولية

١.الهيكل التنظيمي الإداري: يعد بالنسبة للوحدة الاقتصادية محوراً أساسياً يبنى عليه نظام محاسبة المسؤولية فيها، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى المقومات الأساسية لهذا النظام إذ يتم توضيح خطوط السلطة والمسؤولية في التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية . مما يؤدي إلى تحديد المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم ، وكذا وحدات الإشراف والمسؤولية والأشخاص المسؤولين عن هذه الوحدات.

ولقد عرف التنظيم الإداري بأنه "الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والصلات بين الأفراد ، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق أهداف الخطة ، بعد ماتم تجميع أوجه النشاط ويساعد كذلك في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى.(زويلف،١٩٩٩: ٢٤)

تقوم الوحدات الاقتصادية عادة بإعداد توصيف للهيكل التنظيمي، باستخدام قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية ، للقضاء على ظاهرة التداخل التي قد تشوب هيكل التنظيم، ويمكن الاستعانة في تحديد قابلية البنود للرقابة بواسطة المسؤول عن الوحدة التنظيمية ، وتندرج المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية من أعلى إلى أسفل تبعاً لسلطاتها ومسؤولياتها ، وتتعاون هذه المستويات فيما بينها على إنجاز الوحدة الاقتصادية ، وتحقيق أهدافها، وعموم أيمن تقسيم التنظيم الإداري في الوحدات الاقتصادية بمختلف أحجامها إلى ثلاثة مستويات هي : الإدارة العليا، والإدارة الوسطى، والإدارة التنفيذية (زامل، ٢٠٠٠: ٥١٢)

أن نظام محاسبة المسؤولية يتطلب وجود هيكل تنظيمي واضح يتصف بصفات معينة من أهمه تفويض السلطة وتركيزها ، وهوم يطلق عليه اللامركزية والمركزية ، إلا أن محاسبة المسؤولية تميل إلى تطبيق تفويض السلطة أكثر من تركيزها ولكن يجب أن يصاحب عملية اللامركزية المحاسبة والمسؤولية .

٢. الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية.

يتطلب تقويم أداء الوحدات الاقتصادية وجود معايير مسبقه ، يتم في ضوءها معرفة ما إذا كان هذا الأداء الفعلي مطابقاً للأداء المخطط ، وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة ، لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه. وتقدم التكاليف

المعيارية الأساس اللازم لوضع الخطة ، والحكم على كفاءة الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية، وبعد أن يتم تحديد معايير الأداء حسب التكاليف المعيارية أوالموازنات التخطيطية يتم ربطها بمراكز المسؤولية المكلفة بتحقيقها ، فمحاسبة المسؤولية لاتقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات ، وإنما تتعداها لتصل إلى المسؤولين عنها وهذا لايتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سلفاً بمركز المسؤولية المتسبب فيها ، وتسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها ، من خلال إعداد الخطط اللازمة لذلك ، وتعد الموازنة تعبيراً كمياً عن خطة مقدمة للأداء ، حيث تعد الأساس لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . إن إعداد الموازنة التخطيطية ، لتتلاءم مع متطلبات محاسبة المسؤولية ، يقتضي أن يتوافر في الموازنة أسس عامة يجب مراعاتها ، لتحقيق أهدافها .(صيام ، ٢٠٠٤ : ٥)

ان اساس إعداد الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية تكمن في أن تسعى الادارة في كل مركز إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ، وأن يتم ربط تقديرات الموازنة بالتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية ، وذلك من خلال جعل كل وحدة إدارية في التنظيم الإداري مركزاً للمسؤولية ، وربط الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في المستويات الإدارية المختلفة للوحدة الاقتصادية ، لتشجيعهم على تحقيق أقصى كفاءة ممكنة ، والاهتمام بالجانب السلوكي ذو فاعلية في إعداد الموازنات التخطيطية، حيث يحفز المديرين والعاملين ، ويدفعهم نحو اتخاذ القرارات لصالح المنظمة.

٣.مراكز المسؤولية:

إن تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية ضمن هيكلها التنظيمي ، يعتمد على درجة السلطات الممنوحة لكل مدير مركز لاتخاذ القرارات المتعلقة بتكاليف المركز أو إيراداته أو أرباحه أوالعائد على استثماراته. أما البنود التي لايمكن للمدير التحكم فيها أوالرقابة عليها فتدخل في نطاق مسؤولية رئيس مركز مسؤولية آخر . لذا من الضروري حصر وتحديد مسؤوليات كل مركز بالتكاليف المباشرة وغيرالمباشرة ، والإيرادات وأسعار التحويل بين المراكز حتى لا يحدث تداخل بين مسؤوليات المراكز، وحتى تكون المساءلة عادلة.(الغرابية وآخرون، ٢٠١١ : ٢٢١)

ويعرف مركز المسؤولية على أنه وحدة إدارية أوفنية موجودة في المنظمة وله هدف معين ويستخدم مصادر المنظمة ومواردها من أجل تحقيق أهدافه ، ويقع تحت سلطة شخص معين وبدون ذلك لا يكون له وجود وتتضمن مراكز المسؤولية الانواع التالية :- (الرجبي، ٢٠٠٧ ،ص: ٣٢٧)

أ-مراكز الكلفة : والتي تعد وحدة تنظيمية تتخذ كاساس لجميع عناصر التكاليف وتحدد بحدود مسؤولية شخص معين ويكون تركيز المسؤولية موجودا فقط في جانب التكاليف التي يمكن ان تؤثر في قراراته

ب- مراكز الربحية : فهو وحده تنظيمية اخرى تمتد فيها المسؤولية لتغطي فيها جانبي الإيراد والتكاليف (الإرباح)حيث يكون هدف الوحدة لتعظيم ارباح المركز الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المتحققة والتكاليف المستنفذة اما راس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤولية مدير المركز للربحية بل يخص الادارة العليا وبعد صافي الربح هو المقياس لاداء العاملين فيه ويراعى الفصل بين الإيرادات والتكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف الغير خاضعة للرقابة.

ج- مراكز الاستثمار : وهي وحدة تنظيمية اخرى تمتد فيها المسؤولية لتغطي الإيرادات والتكاليف الجارية والاستثمارية ويتم فيه تتبع راس المال المستثمر في مركز المسؤولية بحيث يمكن قياس تقويم الاداء بصورة افضل نظرا لان تتبع جميع عناصر الاداء بما في ذلك راس المال المستثمر يؤدي الى معرفة المسؤولية وكفاءتهم وبالتالي مساءلتهم.

4-قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط:

إن قياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية يستلزم توفير بيانات فعلية يتم القياس من خلالها وتتضمن عملية القياس مع بدء الأنشطة في الوحدة الاقتصادية ، وتؤثر فروع المحاسبة كلها (المالية والتكاليف والإدارية) في عملية القياس الفعلي. وبعد انتهاء عمل النظام المحاسبي ، وتحديد الأداء الفعلي وفقا لمبادئ المحاسبية ، يتم ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية كلها وتخصص له تكاليف هو إيراداته التي نشأت وتأثرت بقرارات رئيسة ، وفق قابلية التكلفة والإيراد للرقابة. ويكون قد توافر لكل مركز من مراكز المسؤولية ما يخصه من تكلفة وإيراد مخطط وفعلي ، وبذلك تسهل عملية قياس الأداء في كل مركز مسؤولية. ويتم تحليلاً لانحراف الحاصلين بالأداء الفعلي والأداء المخطط، والذيقديكون سالباً أو موجباً، وفي كلتا الحالتين يعد هذا انحرافاً عن المخطط. (جودة واخرون، ٢٠٠٩: ٣٢)

أن تحليل الانحرافات على أساس تحديد المسؤولية عن حدوثها يتطلب أولاً إجراء المقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المختلفة وتحديد الانحرافات ، ثم بعد ذلك تحليل هذه الانحرافات من خلال التمييز بين الانحرافات التي هي في صالح الوحدة الاقتصادية والتي تتحقق عندما تنخفض التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية وتسمى " الانحرافات الموجبة" وبين الانحرافات التي ليست في مصلحة الوحدة الاقتصادية ، والتي تتحقق عندما تزيد التكلفة الفعلية على المعيارية وتسمى " الانحرافات السالبة " ، ثم إجراء دراسة دقيقة لهذه الانحرافات بهدف اتخاذ القرار المناسب بصدها لمعالجتها وذلك في ضوء حجمها معياراً عنها بقيم مالية أو عينية ، وتحديد فيما إذا كان الانحراف يعود إلى أسباب وعوامل داخلية أو خارجية عن نطاق رقابة المستويات الإدارية ، ثم تحديد الأسباب المختلفة المؤدية إلى حدوثها وتقدير إمكانية تكرار تلك الأسباب وتحديد الأشخاص المسؤولين عن حدوثها، وذلك من خلال معرفة قدرة رئيس مركز المسؤولية على تلافي تلك الانحرافات أو عدم تمكنه من ذلك ومن ثم تحديد مسؤوليته عنها (مبده، ٢٠٠٣: ٣٣٨)

٥- تقارير الاداء :

العديد من الدول يكون لديها شكل من أشكال الإطار المفاهيمي التي تدعم بها المعايير المحاسبية. ويتم تعريف الإطار المفاهيمي بأنه ' نظام متماسك للأهداف المترابطة والأسس التي من المتوقع أن تؤدي إلى معايير متسقة ' لتحديد طبيعة وحدود وظيفة المحاسبة المالية والتقارير " (Deegan، ٢٠٠٦).

وتعد تقارير الأداء من الوسائل الرقابية المهمة إذا ما أمكن تعرف أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً. وتستخدم التقارير لإبلاغ المسؤولين بها ، ومتابعتها، والقيام باتخاذ مايلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة . ويعرف التقرير بشكل عام على أنه " عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة مع ذكر الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل. (زيدان، ١٩٩٧: ١٢)

إن إيصال المعلومات عن مراكز المسؤولية في المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية العليا يتم في شكل تقارير أداء، حيث تعد هذه التقارير وسيلة الاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في التنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية ، وتبين هذه التقارير الأداء الفعلي والأداء المخطط والانحرافات بينهما عن فترة مالية محددة ، وكذلك تحليل الانحرافات ، وتفسير أسبابها ، وتحديد

المسؤولية عنها وقد استندت التقارير على جدوى القرار والمساءلة للأهداف المالية ، وتقديم تعريف واسع لمستخدمي المعلومات المالية بما في ذلك الجمهور. والهدف المالي للتقارير للأغراض العامة يوصف بأنه " توفير المعلومات ذات الصلة والموثوق بها لمساعدة المستخدمين إجراء وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد الشحيحة وتسمح للإدارة ومجالس الإدارة لأداء مسألتها " وبالتالي تفسير واسع يمكن أن يشمل المعلومات غير المالية مثل الآثار الاجتماعية أو البيئية. (Idowu, 2009: 2)

ان إدخال معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في كثير البلدان يعني اعتماد الاطر المعيارية لإعداد وعرض البيانات المالية. في هذا الإطار، فان الطبقات الرئيسية من مستخدمي البيانات المالية هي: " المستثمرين والموظفين و المقرضين والموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور العام. ويصف الهدف من البيانات المالية وهو ' توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي من المنظمة ويمكن أن يكون مفيد المجموعة واسعة من المستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية

ومن فوائد التقارير

أ- تساعد الادارة في تحسين الاداء .

ب- تخطط للعمليات للمستقبل .

ج- تحفيز للعاملين في العمل في منشأتهم .

انواع التقارير من حيث التقديم

١- تقارير قبل الاداء .

٢- تقارير اثناء تأدية المهام .

٣- تقارير بعد الانجاز .

٦- نظام الحوافز .

تتبع الأهمية الأساسية لنظام الحوافز من أهمية العنصر البشري بصفته أحد عناصر الإنتاج ، التي يمكن استخدامها بكفاءة، لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. ولقد عرفت الحوافز على أنها " مجموعة من العوامل والمؤثرات الخارجية التي تثير الفرد وتدفعه لأداء الأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية " ونظراً لأن نظام محاسبة المسؤولية يبرز أهمية العلاقات الإنسانية ، فإن الأمر يتطلب التخطيط الواعي، والعناية الكبيرة من الإدارة في دراسة دوافع عاملها ، وتحليل العناصر المؤثرة فيها، لتتمكن من وضع نظام للحوافز، يعمل على تكوين شخصيات صالحة للقيادة ، وتفويض السلطات والمسؤوليات للمستويات الإدارية المختلفة .(الهيبي, ٢٠٠٣: ٢٥٥)

إن الالتزام باتباع المبادئ والقواعد المحاسبية من أجل وضع نظام رقابي فاعل لا يكفي، بل يستلزم الأمر الاسترشاد بفلسفة الحوافز، من أجل وضع نظام رقابي يأخذ العوامل الإنسانية في الحسبان. هذا ويتوقف نجاح الأدوات المحاسبية المختلفة، سواء كانت في صورة نظام متكامل لمحاسبة المسؤولية، أو في صورة موازنات تخطيطية، أو معايير أداء مختلفة، على مدى التعاون بين المستويات الإدارية المختلفة، ومدى مانتقاه من قبول عام في التنظيم الإداري، ومدى مايتوافر من حوافز تبعث على ذلك التعاون وهذا القبول. وتنقسم الحوافز من حيث طبيعتها إلى: حوافز مادية أو معنوية ، أو مادية ومعنوية في آن واحد، أما من حيث شموليتها فتقسم إلى :

حوافز فردية وحوافز جماعية(جودة واخرون, ٢٠٠٩: ٣٣)

إن أي وحدة اقتصادية ترغب أن يتوافر لديها نظام حوافز فاعل، عليها أن تستند إلى نظام يشمل النقاط التالية التي تعد مقوم انتظام الحوافز :

أ-تعريف دوافع أفراد التنظيم كافة .

ب-تحديد أولويات هذه الدوافع من وجهة نظر أفراد التنظيم .

ج-اختيار أنواع الحوافز التي تتفق مع الدوافع .

د- تحديد معايير من حال حوافز وشروطها.

هـ-تحديد قيمة من حال حوافز.

ولتحقيق أهداف ومزايا نظام الحوافز لا بد من توافر المتطلبات والمقومات التالية فيه (زامل، ٢٠٠٠: ٣٢)

- العدالة: حيث يتم ربط الحوافز بالأداء وليس بالعواطف والنوازغ الشخصية للرؤساء.
- الإقناع: بأن تكون خطة الحوافز مقنعة للعاملين ، وذلك من خلال إشراكهم في مناقشاتها وإعدادها.
- الثبات: اتصاف الخطة بالثبات واستمرارية التطبيق لايحني عدم مراجعتها من حين لآخر لأجل التطوير والتحسين ، ومراعاة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية.
- الفورية: بأن تدفع الحوافز بعد أداء العمل مباشرة أوفي المواعيد المحددة دون تأخير.
- الوضوح: فلا بد من اتصاف الخطة بالوضوح والسهولة ، وخصوصاً في طريقة الحساب ، وعدم ربطها بالرواتب لئلا يعتقد بأنها جزء من الراتب ، فنفق بالتالي وظيفتها كأسلوب للتحفيز .

تاسعا: دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء

١- مفهوم تقويم الاداء

تتباين اراء الباحثين في التعبير عن مفهوم الاداء المنظمي بين الاهتمام الضيق بتحقيق اهداف محددة لجانب معين في المنظمة وبين الاطار الاوسع الذي حاول استيعاب مفهوم المنظمة بوصفها مجموعة من الاهداف بينما اتفق اخرون على ان الاداء المنظمي هو بناء متعدد الابعاد، وبرز ابعاده هي: الكلفة والفاعلية والاقتصاد والتكيف (الخطيب، ٢٠٠٢: ٧٨). وقد اورد الباحثين عدد من التعاريف لمفهوم الاداء:-

الجدول(١) مفهوم الاداء كما اوردها الباحثون

ت	الكاتب	السنة	المفهوم
1	Schermerhor & Gohnfeel	2000:26	معرفة المنظمة لمواردها والذي تتمثل بإمكانية المنظمة في الحصول على أشخاص جيدين والاحتفاظ بالنتائج الجيدة.
2	Heelen & Huber	2000: 231	النتيجة النهائية لنشاطات المنظمة.

3	Jones	2001:18	قدرة المنظمة على استخدام مواردها المختلفة لتحقيق أهدافها بطريقة كفاءة.
4	Daivd	2001: 308	نتائج الأنشطة التي يتوقع منها إن تقابل الأهداف المحددة.
5	Al- Dahiree	2003:6	هو قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف باستخدام الموارد المتاحة .
6	Molina, et al	2010:389	الأداء هو الحلقة الأخيرة التي ترغب المنظمة بتحقيقها أو أنها الغايات التي تسعى المنظمة الى الوصول إليها، بفاعلية وكفاءة

المصدر: من اعداد الباحثان

٢. انواع الاداء:

تحدد انواع الاداء لمنظمي بثلاث مجموعات (الجبوري والجنابي , ٢٠١٤ : ٨)

أ- الاداء المالي:

وذلك ان هذا المؤشر يشير الى استخدام المؤشرات المالية لقياس الاداء لانه:

- يمكن مقارنتها مع المنافسين والمعدل العام للصناعة.
- امكانية تحديد معدلات المخاطرة المحتملة
- معرفة كشوف الارياح غير المتحققة وفرص النمو المحتملة

ب- اداء العملياتي:

ويتضمن استخدام مقاييس عملياتية مثل الحصة السوقية وجودة المنتجات وتقديم منتجات جديدة.

ج- الفاعلية التنظيمية:

حيث يتأثر مستوى الاداء بتفاعل الموارد والمهارات والتكنولوجيا والتأثيرات البيئية المختلفة. وبالتالي فان مستوى الاداء هو حصيللة التفاعل الشامل للمنظمة في مرحلة زمنية معينة اذ يصبح مقياس الفاعلية هو المقياس المناسب للاداء التنظيمي الشامل.

٣. أهداف الأداء

إن عملية تقويم أداء المنظمات ضرورية جدا لإدارتها على وجه الخصوص، حيث يمكن من خلالها تحقيق عدة أهداف من أهمها الآتي: (المحياوي، ٢٠٠٦: ٣٥٩).

- تساعد في معرفة درجة تحقيق استغلال الموارد المتاحة للمنظمة مقارنة بالأهداف المطلوب تحقيقها .
 - تحديد الوضع الداخلي من حيث نقاط القوة والضعف, وكذلك معرفة الفرص والتهديدات التي تحيط بالمنظمة في بيئتها الخارجية.
 - وضع الخطط المستقبلية للمنظمة.
 - تساعد في ترشيد قرارات الإدارة فيما يتعلق بالمجالات المختلفة للمنظمة.
٤. أهمية الأداء المنظمي

رأى (Tapinos, Dyso& Medow, ٢٠٠٥ : ٣٧١) بان أهمية معرفة الأداء المنظمي يمكن أن تستعمل من اجل :

- توجيه تخصصات الموارد.
- تقويم الأداء الإداري.
- مساعدة المدراء في تشخيص الأداء الجيد .
- يوضح حقيقة المبادلات بين الربح والاستثمار .
- ضمان أن إدارة المنظمة تعرف الوقت المناسب للتدخل في الأعمال المتدهورة.
- التأكيد على مستوى التنسيق بين أجزاء الأعمال والسياسات.
- مناقشة انسجام تقسيمات الهيكل في التنفيذ .
- الإطلاع على معرفة حال المشاركين في التنفيذ لملاحظة الدوافع والاتجاهات لدى الأفراد.

5- دور محاسبة المسؤولية في الاداء

أن تقويم الأداء فيهم بتحليل الانحرافات التي حدثت ومعرفة مسبباتها وتحديد المسؤول عنها، وعليه يعد تقويم الأداء أكثر شمولاً من الرقابة، حيث أنه يسير في نفس اتجاه الرقابة ثم يزيد عنها في عملية تحليل النتائج ، بل أن الرقابة ذاتها تعد مرحلة من مراحل تقويم الأداء (www.kau.edu.sa : ٢٠٠٩).

ويبرز دور نظام محاسبة المسؤولية في عملية تقويم الأداء من خلال مايقوم به من وظائف تتمثل في التعرف على مدى تحقيق المنظمة للأهداف المحددة لها، وتحديد مراكز المسؤولية المسؤولة عن انحرافات النتائج الملائمة أو غير الملائمة ، بعد تفسير تلك الانحرافات مقارنة بماورد في الموازنة التخطيطية بشكل واضح ، حيث يخطط التكاليف والإيرادات للأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحسين الأداء .

٦- معايير تقويم الاداء: بالنسبة لمراكز الكلف وتحديد المواد المباشرة فان معايير التقويم تجزأ الى تحليل كلفة المواد الى مكوناتها والمتمثلة بانحراف السعر والكمية والتي تحسب على النحو الاتي .

اولا: الانحراف الكلي = الكلفة الفعلية _ الكلفة المعيارية

المواد الاولية المستخدمة في الانتاج _ المستخدمة في الانتاج

يحلل هذا الانحراف الى:

● انحراف سعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) * الكلفة الفعلية للمواد

● انحراف كمية = (كمية فعلية - كمية معيارية) * السعر المعياري

ثانياً الاجور

الانحراف الكلي = كلفة الاجور - الكلفة المعيارية

للاجور المباشرة المباشرة الفعلية للاجور المباشرة

يحلل الى انحراف معدل اجر وكفاية.

● معدل الاجر = (معدل الاجر الفعلي _ الاجر المعياري) * الوقت الفعلي.

● انحراف كفاية = (ساعات فعلية _ ساعات معيارية) * معدل الاجر المعياري.

ثالثاً: المصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ويتم قياسه بالمؤثرات الاتية

● انحراف طاقة: هو الفرق بين التكاليف المعيارية المخططة للانتاج الفعلي من الموازنة المرنة للمستوى المخطط.

● انحراف الكفاءة : هو الفرق بين الموازنة المرنة المستوى المعياري المخطط والموازنة المرنة للمستوى الفعلي .

● انحراف الاتفاق : هو الفرق بين الموازنة المرنة المستوى الفعلي والتكاليف المعيارية اما معايرير تقيم مراكز الربحية بموجبها

يتم تحليل مجمل الربح وفقاً للمعاملات الاتية

● انحراف مجمل الربح = مجمل الربح للسنة الحالية _ مجمل الربح للسنة السابقة

ويحلل هذا الانحراف الى انحراف مبيعات

● انحراف مبيعات = ايراد المبيعات للسنة الحالية _ ايراد مبيعات السنة السابقة

ويحلل انحراف المبيعات الى

● انحراف سعر البيع = (سعر البيع للسنة الحالية - سعر البيع للسنة السابقة) * عدد الوحدات المباعة للسنة

الحالية.

● انحراف حجم المبيعات = (عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية - عدد الوحدات المباعة للسنة السابقة) * سعر

البيع للسنة السابقة .

اما بخصوص انحرافات كلفة البضاعة المباعة يكون كالاتي:

كلفة البضاعة المباعة = كلفة البضاعة المباعة للسنة الحالية - كلفة البضاعة المباعة للسنة السابقة .

ويحلل هذا الانحراف الى:

- انحراف الكلفة = (كلفة الوحدة الواحدة للسنة الحالية - كلفة الوحدة الواحدة للسنة السابقة) * عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية
- انحراف حجم الكلفة = (عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية - عدد الوحدات المباعة للسنة السابقة) * كلفة الوحدة الواحدة من البضاعة المباعة للسنة السابقة.

ج: معايير تقويم مراكز الاستثمار

معدل العائد على الاستثمار = معدل الدورات للمبيعات * الهامش العائد هو صافي الربح قبل الضريبة والفوائد مقسوم على المبيعات

المبيعات * صافي الربح قبل الضرائب والفوائد

المبيعات

مجموع الموجودات

↓

↓

الهامش

الدوران

معييار الربح المتبقي: هو صافي الربح بعد تغطية الفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر في المركز والفائدة يحددها المصرف.

هناك حد ادنى يجب تغطيته وهو السائد في السوق اذا تم تغطيته وزاد هو الربح المتبقي الفائدة المحسوبة على راس المال المستخدم وفق الفائدة في المصارف تمثل الحد الادنى للربح الواجب تحقيقه والا عد الاستثمار غير مقبول اما الربح المتبقي اي الفائض عن الحد الادنى فهو معيار التقويم الاداء في مراكز الاستثمار.

الدخل المتبقي = صافي الربح للنشاط - (راس مال المستثمر في المركز * معدل العائد المستهدف)

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

يتم في هذا المبحث التحليل الوصفي الاحصائي لمتغيرات البحث من خلال الادوات الاحصائية كالمتوسط والانحراف المعياري والاتحدار وعلاقات الارتباط والتأثير لمتغيرات البحث المستقلة والمعتمدة واختبار الفرضيات. ومن خلال الفقرات الاتية:-

أولاً: وصف خصائص العينة

شملت عينة البحث عدداً من المديرين رؤساء الأقسام ومسؤولي الشعبواًخرون في المؤسسات الصحية في محافظة
بابل قيد البحث والجدول أدناه توضح خصائص عينة البحث من تحليل فقرات الاستبان

1. المسمى الوظيفي:

يتضح من الجدول رقم (٢) أن الخاصية الأولى وهي المسمى الوظيفي لأفراد العينة تتألف من (١١) فرد بعنوان محاسب وبتكرار نسبي أكبر من بقية الوظائف وبنسبة (٣٥%) وبعده يأتي المدير المالي بلغ (٩) من أفراد العينة وبتكرار نسبي (٣٠%) كما كان (٥) من أفراد العينة يشغل مدير مؤسسة وبتكرار (١٦%) وهنالك (٦) من أفراد العينة يشغلون وظائف أخرى غير ما ذكرت وبتكرار (١٩%) كالأحصائي وغيرها وبذلك يتبين أن أفراد العينة أكثر قرباً لموضوع البحث مما يشير إلى أنهم أكثر إدراكاً لاسئلة البحث.

جدول رقم (٢) وصف خاصية المسمى الوظيفي

الخاصية	الفئة	التكرار	التكرار النسبي %
المسمى الوظيفي	محاسب	11	35
	مدير مالي	9	30
	مدير وحدة	5	16
	غير ذلك	6	19
المجموع		31	100

2- المؤهل العلمي:

يتضح من الجدول رقم (٣) أن الخاصية الثانية وهي المؤهل العلمي والذي توزع على فئات كما يلي الفئة الأولى : (الثانوية) كان عدد أفراد العينة فيها (٣) وبنسبة (١٠%)، الفئة الثانية :الدبلوم وكان عدد أفراد العينة (٦) وبتكرار نسبي (١٩%)، الثالثة: (البكالوريوس) كان عدد أفراد العينة فيها (٢٠) وبنسبة (٦٥%)، الفئة الثالثة : (الدراسات العليا) كان عدد أفراد العينة فيها (٢) وبنسبة (٦%)، مما يتبين الفئة الأكثر تكراراً هي حملة البكالوريوس

جدول رقم(٣) وصف خاصية المؤهل العلمي

التكرار النسبي %	التكرار	الفئة	الخاصية
10	3	ثانوية	المؤهل العلمي
19	6	دبلوم	
65	20	بكالوريوس	
6	2	دراسات عليا	
100	31		المجموع

3.الفئة التخصص :

يتضح من الجدول رقم(٤) أنالخاصية الثالثة وهي التخصص العلمي والتي توزعت على فئات وكما يلي الفئة الأولى : تمويل ومصارف وكان عدد أفراد العينة فيها(١) وبنسبة (٣%)، الفئة الثانية : الاقتصاد وكان عدد أفراد العينة فيها(٩) وبنسبة (٢٩%)، الفئة الثالثة : المحاسبة وكان عدد أفراد العينة فيها(١٢) وبنسبة (٣٩%)، الفئة الرابعة : ادارة اعمال وكان عدد أفراد العينة فيها(٥) وبنسبة (١٦%)، الفئة الخامسة : غير مما ذكر اعلاه وكان عدد أفراد العينة فيها(٤) وبنسبة (١٣%)، وتعد الفئة الثالثة (المحاسبة) هي أكثر نسبة والتي بلغت (٣٩%).

جدول رقم(٤) وصف خاصية التخصص

التكرار النسبي %	التكرار	الفئة	الخاصية
3	1	تمويل ومصارف	التخصص
29	9	اقتصاد	
39	12	محاسبة	
16	5	ادارة اعمال	
13	4	غير ذلك	

المجموع		31	100
---------	--	----	-----

٤- سنوات الخبرة:

يتضح من الجدول رقم (٥) أن الخاصية الرابعة وهي سنوات الخبرة والذي توزع على أربعة فئات الأولى : (اقل من ٥ سنوات) كان عدد أفراد العينة فيها (٣) وبنسبة (١٠%)، الفئة الثانية : (٦-١٠ سنة) كان عدد أفراد العينة فيها (١٠) وبنسبة (٣٢%)، الفئة الثالثة (١١-١٥ سنة) كان عدد أفراد العينة فيها (٧) وبنسبة (٢٣%)، الفئة الرابعة (اكثر من ١٦ سنة) وكان عدد أفرادها (١١) وبنسبة (٣٥%) وتعد الفئة الرابعة هي أكثر نسبة والتي بلغت نسبة (٣٥%) مما يشير الى زيادة خاصية الخبرة لاكثر افراد العينة.

جدول رقم (٥) وصف خاصية الخبرة

الخاصية	الفئة	التكرار	التكرار النسبي
سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنة	3	10
	٦-١٠ سنة	10	32
	١١-١٥ سنة	7	23
	اكثر من ١٦ سنة	11	35
المجموع		31	100

٥- عدد المرؤوسين :

يتضح من الجدول رقم (٦) الخاصية الخامسة هي عدد الافراد المرؤوسين من قبل افراد العينة والتي توزعت على فئات وكما يلي الفئة الأولى : (١-٥) افراد وكان عدد أفراد العينة فيها (٩) وبنسبة (٢٩%)، الفئة الثانية : (٦-١٠) فرد وكان عدد أفراد العينة فيها (١٥) وبنسبة (٤٨%)، الفئة الثالثة : (اكثر من عشرة افراد) وكان عدد أفراد العينة فيها (٧) وبنسبة (٢٣%)، وكانت الفئة الثانية (٦-١٠ افراد) هي الاكثر تكرارا.

جدول رقم (٦) وصف خاصية عدد الافراد المرؤوسين

الخاصية	الفئة	التكرار	التكرار النسبي
---------	-------	---------	----------------

عدد الافراد المرؤوسين	٥-١ افراد	9	29
	٦-١٠ افراد	15	48
	اكتر من عشرة	7	23
المجموع		31	100

ثالثا: تحليل آراء العينة عن :

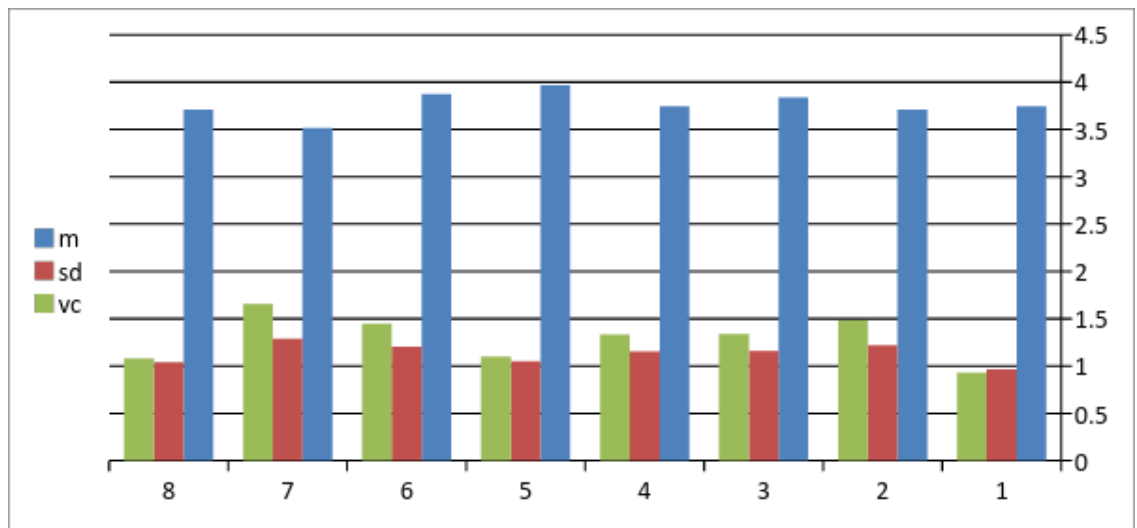
١. مجال الهيكل التنظيمي الاداري:

يتضمن نتائج الجدول (٧) إنالوسط الحسابي الموزون لمجال الهيكل التنظيمي والاداري بلغ (٣,٧٦٢) وانحراف معياري قدره (١,١٣٤) وبمعامل اختلاف ((١,٢٩٦) وقد تبين أنالوسط الحسابي الموزون أكبر منالوسط الحسابي الفرضي وبالبلغ (٣) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من قبل افراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وان المؤسسة موضوع البحث تعمل على القيام بدراسة الهيكل وتعديله لتحقيق الفوائد من خلال التغيرات المحيطة بها طبقا لرأي عينة الدراسة وقد بلغت اعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (٥A)) بمقدار (٣,٩٦٨) وهذا يشير الى وجود هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (١,٠٤٨) كما بلغ معامل الاختلاف (١,٠٩٩) وهما اقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام آراء افراد العينة عن هذه الفقرة. كما كانت الفقرة (٧A) والخاصة بالهيكل التنظيمي المتبع في المنظمة منعت داخل اصلاحيات الوعايا والمهام بين الوحدات والمستويات الإدارية نالت اقل ترتيب اذ بلغ المتوسط (٣,٥١٦) وانحراف معياري (١,٢٨٧) وبمعامل اختلاف (١,٦٥٨) مما يشير الى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتي تؤثر على الاداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (٧) والشكل (١).

جدول (٧) آراء العينة عن مجال الهيكل التنظيمي الاداري (A)

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرة	الرمز
4	.931	.965	3.742	١. يوجد لدى المنظمة سياسات إدارية واضحة تتبين مفهوم نظام محاسبة المسؤولية	A1
5	1.48	1.216	3.71	٢. يوجد لدى إدارة المنظمة عيوب إدارية كمفهوم محاسبة المسؤولية	A2
3	1.34	1.157	3.84	٣. يوجد لدى المنظمة سياسات مكتوبة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية	A3

A4	٤. تستخدم المنظمة أدلياً مكتوباً يبين الإجراءات الإدارية في المنظمة	3.74	1.154	1.33	4
A5	٥. يوجد هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في المنظمة	3.968	1.048	1.099	1
A6	٦. الهيكل التنظيمي المعمول به في المنظمة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤسين	3.871	1.204	1.449	2
A7	٧. الهيكل التنظيمي المتبع في المنظمة يمتنع عن اخلاصها للمهام بين الوحدات والمستويات الإدارية	3.516	1.287	1.658	6
A8	٨. يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد دقيق لمراكز المسؤولية	3.71	1.039	1.080	5
M1	المتوسط	3.762	1.134	1.296	



الشكل (١) المتوسط والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمجال الهيكل

٢. مجال مركز المسؤولية:

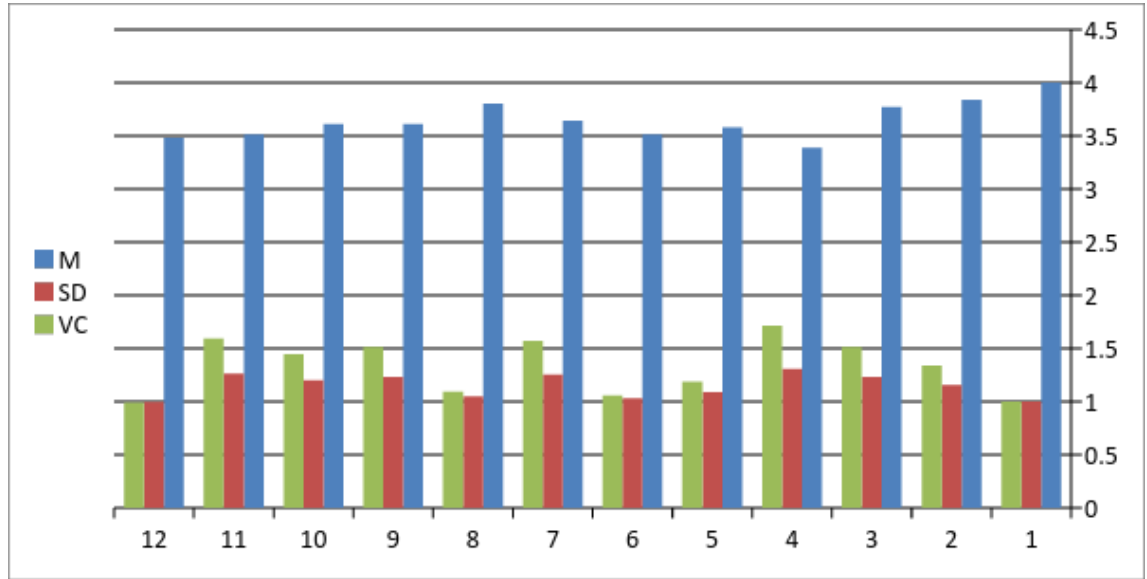
يتضمن نتائج الجدول (٨) إن الوسط الحسابي الموزون لمجال مركز المسؤولية بلغ (٣,٦٤٨) وانحراف معيار يقدره (١,١٥) وبمعامل اختلاف (٣٠٤). وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وإن المؤسسة موضوع البحث تهتم بمركز

المسؤولية لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بها طبقاً لرأي عينة الدراسة وقد بلغت أعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (B1) بمقدار (٤,٠٠) وهذا يشير إلى وجود تحديداً اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية واضحة ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (١,٠) كما بلغ معامل الاختلاف (١,٠) وهما أقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام آراء أفراد العينة عن هذه الفقرة. كما كانت الفقرة (B٤) والخاصة بوجود توحيد الآراء الإدارية في مراكز المسؤولية نالت أقل ترتيباً وبمتوسط (٣,٣٨٧) وانحراف معياري (١,٣٠٨) وبمعامل اختلاف (١,٧١٢) مما يشير إلى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة , والتي تؤثر على الأداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (٨) والشكل (٢).

جدول (٨) آراء العينة عن مركز المسؤولية (B)

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرة	الرمز
1	1.00	1.00	4.00	١. يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في المنظمة	B1
2	1.340	1.157	3.839	٢. يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤوليات يتكامل مع مسؤوليات الكوادر العاملة في الإدارات	B2
4	1.514	1.230	3.774	٣. يوجد دليل واضح لكل مركز مسؤولية	B3
10	1.712	1.308	3.387	٤. يوجد توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية	B4
7	1.185	1.088	3.581	٥. يوجد وصف متسلسل للإجراءات المتعلقة بمراكز المسؤولية المختلفة	B5
8	1.058	1.028	3.516	٦. يوجد وضوح في العلاقة بين مراكز المسؤولية ويتم التنسيق بينها	B6
5	1.570	1.253	3.645	٧. يوجد تفويض واضح سلطة اتخاذ القرار للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة	B7
3	1.095	1.046	3.806	٨. يؤدي القسم الواحد عملهم في مكان محدد بحيث يساهم بالإشراف عليه	B8
6	1.512	1.229	3.613	٩. يوجد تحديد للمسؤوليات في مراكز المسؤولية	B9
6	1.445	1.202	3.613	١٠. طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية	B10
8	1.591	1.262	3.516	١١. هناك قدر كاف من الخبرة والكفاءة للعمال في القيام بأعمال مراكز المسؤولية	B11
9	.991	.996	3.484	١٢. يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لمعالجة التخطيط	B12
	1.252	1.119	3.581	١٣. يوجد نظام محاسبة تكاليف واضح ومحدد لتجميع التكاليف على أساس مراكز المسؤولية	B13

					7
M2	المجموع	3.648	1.15	1.334	



الشكل (٢) المتوسط والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمجال مركز المسؤولية

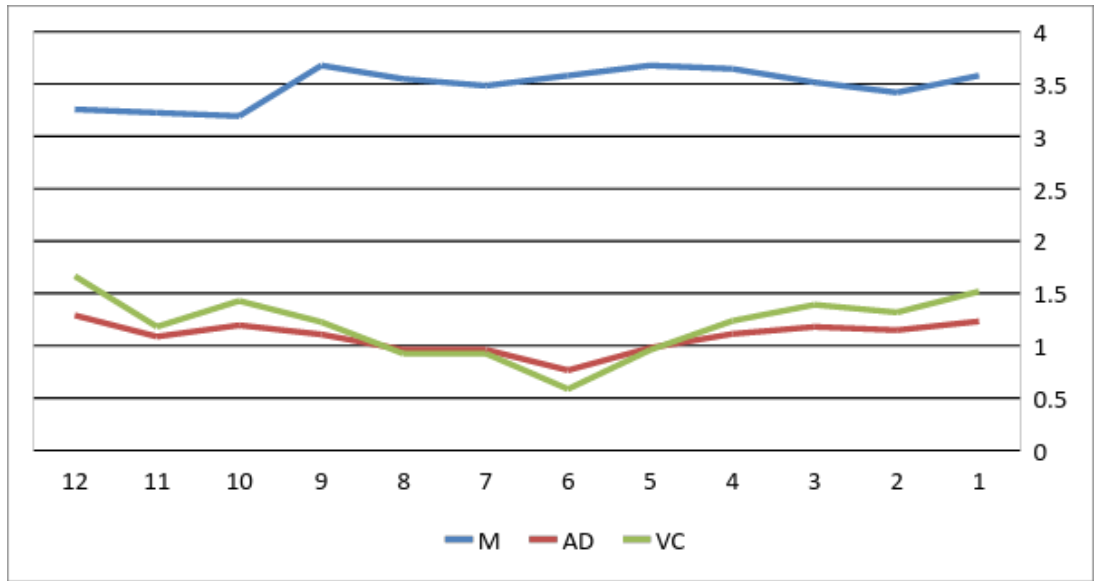
٣. نظام الموازنات التخطيطية:

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرة	الرمز
3	1.518	1.232	3.581	١. يتم استخدام أسلوب الموازنة التخطيطية في تخطيط النفقات والإيرادات	C1
7	1.318	1.148	3.42	٢. يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الأداء الفعلي	C2
5	1.391	1.179	3.516	٣. يستخدم أسلوب التكلفة المعيارية في تخطيط النفقات لمراكز المسؤولية	C3
2	1.237	1.112	3.645	٤. يوجد تبويب لعناصر ونود التكاليف تبعاً للمستويات الإدارية المختلفة داخل المنظمة وفي حدود مسؤولية كل منها	C4

C5	٥. يتمتوبيا لإيراد تتبعاً المراكز المسؤولة	3.677	0.979	0.959	1
C6	٦. يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بتعيين مراكز المسؤولية الخاصة بها	3.581	.765	.585	3
C7	٧. يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن قابتها أو التحكم بها عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن قابتها أو التحكم بها	3.484	.962	.925	6
C8	٨. يتمتوبيا التكاليف وفقاً لسيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية	3.548	.961	.923	4
C9	٩. تتسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف المنظمة	3.677	1.10	1.226	1
C10	١٠. يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد معايير الأداء المخططة	3.191	1.191	1.428	10
C11	١١. يتم تحديد الأهداف المطلوبة بتحقيقها لكل مركز مسؤولية في المنظمة على حدة	3.226	1.086	1.181	9
C12	١٢. يتم اتباع الأسلوب العلمي في تحديد معايير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدة	3.258	1.29	1.665	8
M3	المجموع	3.484	1.085	1.196	

يتضمن نتائج الجدول (٩) إنا للوسط الحسابي الموزون لمجانظم الموازنات التخطيطية بلغ (٣,٤٨٤) و بانحراف معياري قدره (١,٠٨٥) ومعامل اختلاف (١,١٩٦) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي وبالبلغ (٣) وهذا يدل على أنها كانت متما ماضح هذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة لكونهم من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وأنا المؤسسة موضوع البحث تهتم بمنظ م الموازنات التخطيطية لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بها طبقاً لرأي عينة الدراسة وقد بلغنا على قيمة للمتوسط في الفقرة (٥C) بمقدار (٣,٦٧٧) وهذا يشير الوجود تبويبا لإيراد تتبعاً المراكز المسؤولة واضحه معتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (٠,٩٧٩) كما بلغ معامل اختلاف (٠,٩٥٩) وهما اقل من المتوسط العام . وكذلك الفقرة (٩C) جاءت بنفس الترتيب والخاصة بانسجام معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف المنظمة وبمتوسط (٣,٦٧٧) مما يؤكد انسجام أداء أفراد العينة عن هذا الفقرة. كما كانت الفقرة (١٠C) والخاصة باشتراك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد معايير الأداء المخططة نالتنا لترتيب وبمتوسط (٣,١٩١) و بانحراف معياري (١,١٩١) ومعامل اختلاف (١,٤٢٨) مما يشير إلى ثقة إدارة المؤسسة لهذا الفقرة ، والتبويبا لعلنا لاداء بشكل سلبي . وقد تراوحت نسبة الفقرات التي تبيننا المستويين كما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (٩) والشكل (٣)

جدول (٩) آراء العينة عن نظام الموازنات التخطيطية (C)



شكل (٣) ا ر المتوسط والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف اء العينة عن نظام الموازنات التخطيطية (C)

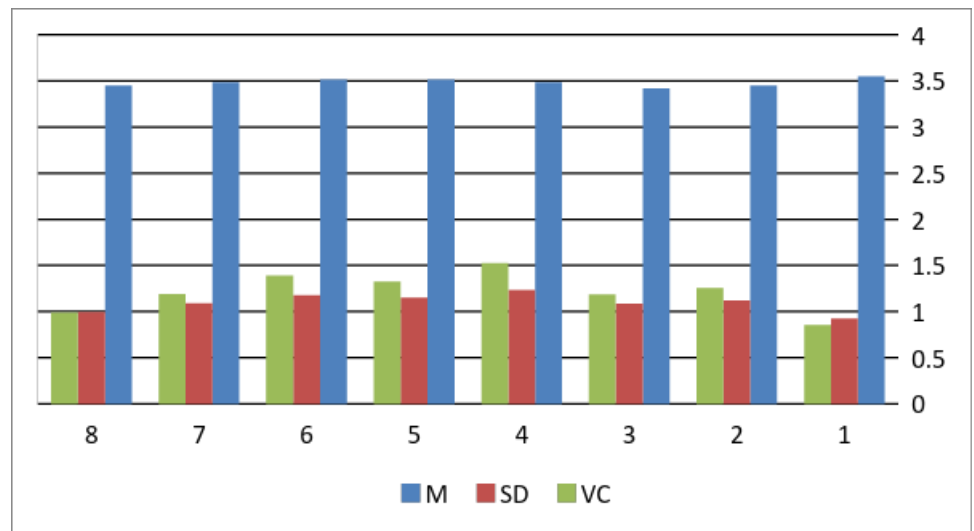
4. مجال تقويم الاداء ومقارنته بالمخطط

يتبين من نتائج الجدول (١٠) إن الوسط الحسابي للموزون لمجال تقويم الاداء ومقارنته بالمخطط بلغ (٣,٤٨٤) وبانحراف معياري قدره (١,٠٩٨) ومعامل اختلاف (١,٢١٥) وقد تبين أن الوسط الحسابي للموزون أكبر من الوسط الحسابي للفرضيو البالغ (٣) ، وهذا يدل على أنها كانت ماضح بهذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة لكونها من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وأنا المؤسسة موضوع البحث تهتم بتقويم الاداء ومقارنته بالمخطط لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بها طبقاً للرأي عينة الدراسة وقد بلغنا عن قيمة للمتوسط في الفقرة (D) بمقدار (٣,٥٤٨) وهذا يشير إلى قياس أداء الفعلية لمرکز من مراكز المسؤولية على حد قواضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (٠,٩٢٥) كما بلغ معامل اختلاف (٠,٨٥٦) وهما أقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام آراء أفراد العينة عن هذه الفقرة . كما كانت الفقرة (D) والخاصة بمقارنة الأداء الفعلية لأداء المخطط لتحديد الانحراف لتقويم مركز مسؤولية الناقل لترتيب وبمتوسط (٣,٤١٩) وبانحراف معياري (١,٠٨٨) ومعامل اختلاف (١,١٨٥) مما يشير إلى نقل ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتأثير على الاداء بشكل سلبي . وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين كما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (١٠) والشكل (٤).

جدول (١٠) آراء العينة عن مجال تقويم الاداء ومقارنته بالمخطط (D)

الترتيب	معامل	الانحراف	المتوسط	الفقرة	الرمز

			المعياري	الاختلاف	
D1	١. يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة	3.548	0.925	0.856	1
D2	٢. تتخذ التكلفة المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي	3.452	1.121	1.256	4
D3	٣. يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحراف لتقييم مركز مسؤولية	3.419	1.088	1.185	5
D4	٤. يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز المسؤولية	3.484	1.235	1.525	3
D5	٥. يوجد توضيح للسياسات والقواعد المحاسبية المستخدمة في المنظمة	3.52	1.15	1.325	2
D6	٦. توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية	3.516	1.17	1.391	2
D7	٧. تتم عملية قياس الأداء الفعلي بشكل دقيق وفعال لكل مركز على حدة	3.484	1.092	1.191	3
D8	٨. تقوم المنظمة بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريق الربط بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية	3.4516	.995	.989	4
M4	المجموع	3.484	1.098	1.215	



شكل (٤) مج المتوسط والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D)

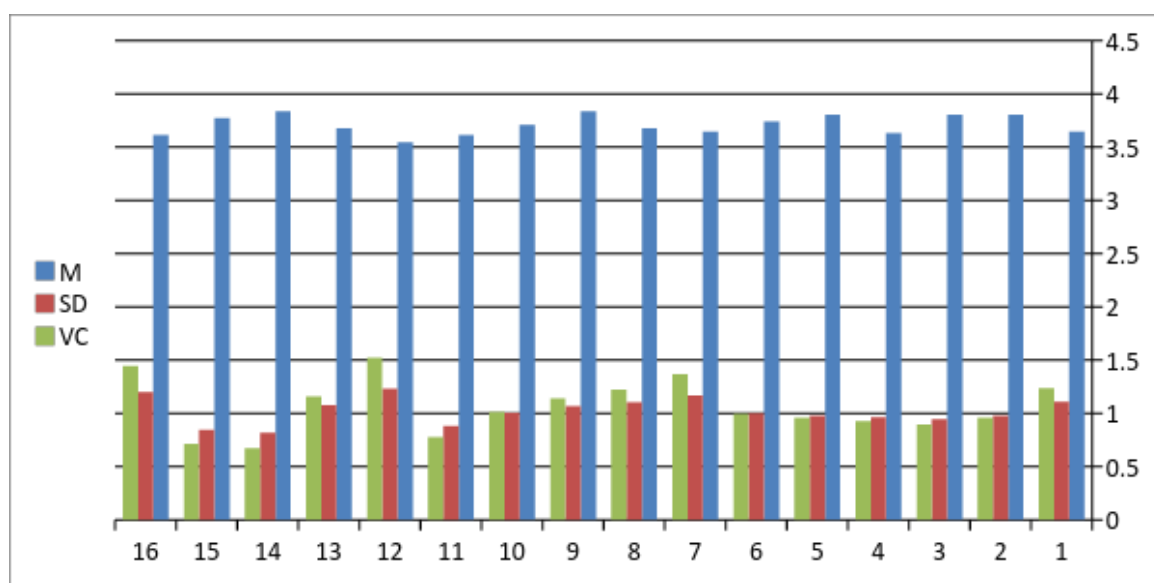
5. تحليل اراء العينة عن مجال تقارير الاداء:

يتبين نتائج الجدول (١١) ان الوسط الحسابي للموزون لمجال تقارير الاداء بلغ (٣,٧١٢) و انحراف معياري قدره (١,٠٢٥) وبمعامل اختلاف (١,٠٦٤) وقد تبين ان الوسط الحسابي للموزون اكبر من الوسط الحسابي للفرضيو البالغ (٣) وهذا يدل على انها كانت ما مضى هذا المجال المنقبلا افراد عينة الدراسة لكونهم من المجال المهمة فقيم محاسبية المسؤولية، و ان المؤسسة موضوع البحث تهتم بتقارير الاداء لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بها طبقا لرأي عينة الدراسة وقد بلغنا عن قيمة للمتوسط في الفقرة (٩E) بمقدار (٣,٨٣٩) وهذا يشير الى انتقار الاداء تؤدي للسهولة الاتصاليين المستويات الادارية واضحو معتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (١,٠٦٧) كما بلغ معامل اختلاف (١,١٤٠) وهما اقل من المتوسط العام. كما جاءت الفقرة (١٤E) بنفس الترتيب والتي تشير الى اعداد وتقوم دوريا لاداء العامل في مقياس المسؤولية وانحراف معياري (٠,٨٢٠) وبمعامل اختلاف (٠,٦٧٣) مما يؤكد ان سجا مراء افراد العينة عن هذا الفقرة. كما كانت الفقرة (١٢E) والخاصة باعداد تقارير الاداء على أساس علمية توشكوا واضحو سهلا لفهم بحيث يمكن للإدارة من دراستها بسهولة نالتا لترتيب وبمتوسط (٣,٥٤٨) وانحراف معياري (١,٢٣٤) وبمعامل اختلاف (١,٥٢٣) مما يشير الى ثقة ادرار المؤسسة لهذا الفقرة ، والتاثير على اداء بشكلا سلبي. وقد تراوحت نسبة الفقرات التي تبين اذينا المستويين كما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (١١) والشكل (٥).

جدول (١١) اراء العينة عن مجال تقارير الاداء (E)

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرة	الرمز
7	1.237	1.112	3.645	١٠. يوجد نظام تقارير في المنظمة	E1
2	.961	.980	3.806	٢. يوجد معايير وأسس لتقويم الاداء	E2
2	.895	.9458	3.806	٣. يوجد نموذج ثابت لتقرير الاداء عينا للبيانات والمعلومات الواجب توفرها	E3
8	.930	.96431	3.633	٤. يتم اعداد تقارير الاداء لكل مركز مسؤولية على حدة	E4
2	.961	.9801	3.806	٥. يوجد وصف للمعلومات التي يجب ان تتضمنها تقارير الاداء في مراكز المسؤولية	E5
4	.998	.999	3.742	٦. عناصر التقرير موحدة من حيث الشكل	E6
7	1.370	1.17	3.645	٧. توفر التقارير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب بمراكز المسؤولية	E7
6	1.226	1.107	3.677	٨. يراعى التقارير تسلسل لخطوط السلطة والمسؤولية في اعدادها ورفعها	E8
1	1.140	1.067	3.839	٩. تؤدي التقارير بسهولة الاتصاليين المستويات الادارية	E9
5	1.013	1.006	3.71	١٠. تختلف التقارير حسب المستويات الادارية المقدمة اليهم حيث تشمل موليتها	E10

E11	١١. تناسب التقرير مع مهنيتهم حديثاً لإيجاز والاختصار	3.613	.882	.778	9
E12	١٢. تعدد تقارير الأداء على أساس علمية تويشكوا وضوحاً سهلاً لفهم حيث يمكن للإدارة من دراستها بسهولة	3.548	1.234	1.523	10
E13	١٣. يتميز التقرير بالوضوح والتمطية في عرض البيانات	3.677	1.076	1.159	6
E14	١٤. يتم إعداد وتقويم دوري لأداء العاملين في مراكز المسؤولية	3.839	0.820	0.673	1
E15	١٥. تتغير تقارير الأداء خلال الفترات اللاحقة وفقاً للاحتياجات المستقبلية	3.774	.845	.714	3
E16	١٦. وصول تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير مركز في الوقت المناسب	3.613	1.202	1.445	9
M5	المجموع	3.712	1.025	1.064	



شكل (٥) المتوسط والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف عن مجال تقارير الاداء

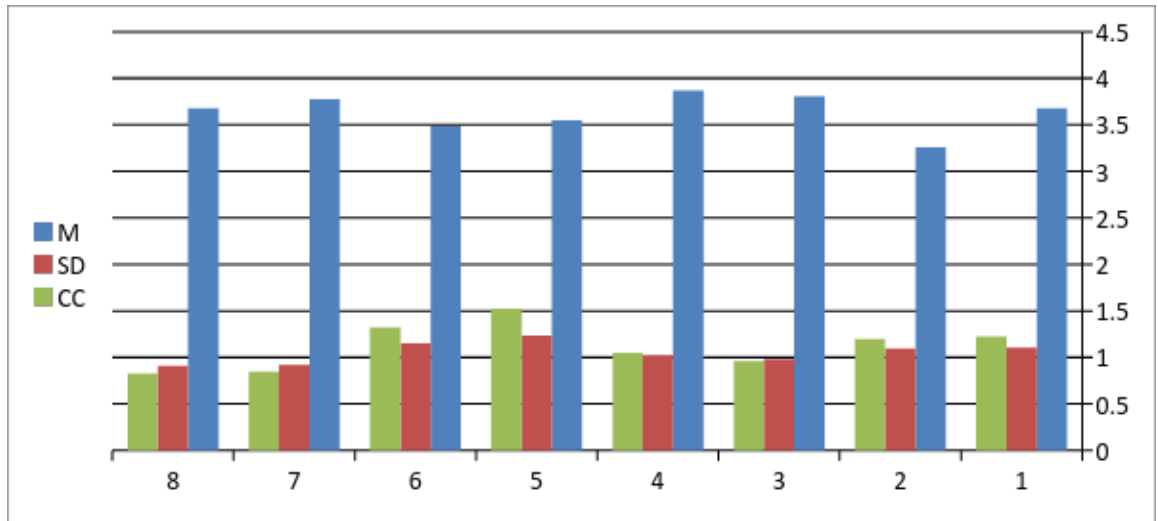
6. مجال نظام الحوافز:

يتبين من نتائج الجدول (١٢) إن الوسط الحسابي الموزون لمجال نظام الحوافز بلغ (٣,٦٣٧) وانحراف معياري قدره (١,٠٥٣) ومعامل اختلاف (١,١١٩) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (٣) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من قبل افراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية ، وان المؤسسة

موضوع البحث تهتم بنظام الحوافز لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بهطبق الرأي عينة الدراسة وقد بلغت اعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (F٤)) بمقدار (٣,٨٧١) وهذا يشير الى تدريب العاملين وتشجيعهم لتحقيق الأرقام المخططة لمراكز مسؤولياتهم واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (١,٠٢٤) كما بلغ معامل الاختلاف (١,٠٤٩) وهما اقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام اراء افراد العينة عن هذه الفقرة.. كما كانت الفقرة (F٦) والخاصة باعتماد أسلوب واحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولين الناقل ترتيب و بمتوسط (٣,٤٨٤) وبانحراف معياري (١,١٥١) وبمعامل اختلاف (١,٣٢٥) مما يشير الى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة , والتي تؤثر على الاداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (١٢) والشكل(٦).

جدول(١٢) اراء العينة عن مجال نظام الحوافز (F)

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرة	الرمز
4	1.226	1.107	3.677	١. تعتمد المنظمة نظامًا واضحًا للحوافز يحث العاملين على تحقيق الأداء المخطط لمراكز المسؤولية	F1
7	1.198	1.094	3.26	٢. يتم اعتماد أسلوب موحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولية	F2
2	.961	.980	3.806	٣. تسهم الحوافز في فعالية عمل مراكز المسؤولية	F3
1	1.049	1.024	3.871	٤. يتم تدريب العاملين وتشجيعهم لتحقيق الأرقام المخططة لمراكز مسؤولياتهم	F4
5	1.523	1.234	3.548	٥. تسهم الحوافز في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات .	F5
6	1.325	1.151	3.484	يتم اعتماد أسلوب واحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولية.6.	F6
3	.847	.9205	3.774	تسهم الحوافز في فاعلية عمل مراكز المسؤولية.7..	F7
4	.826	.909	3.677	يعمل الحافز المادي على تحقيق الأداء المخطط مقارنة مع الاداء الفعلي.8.	F8
	1.119	1.053	3.637	المجموع	M4



الشكل (٦) المتوسط والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف مجال نظام الحوافز

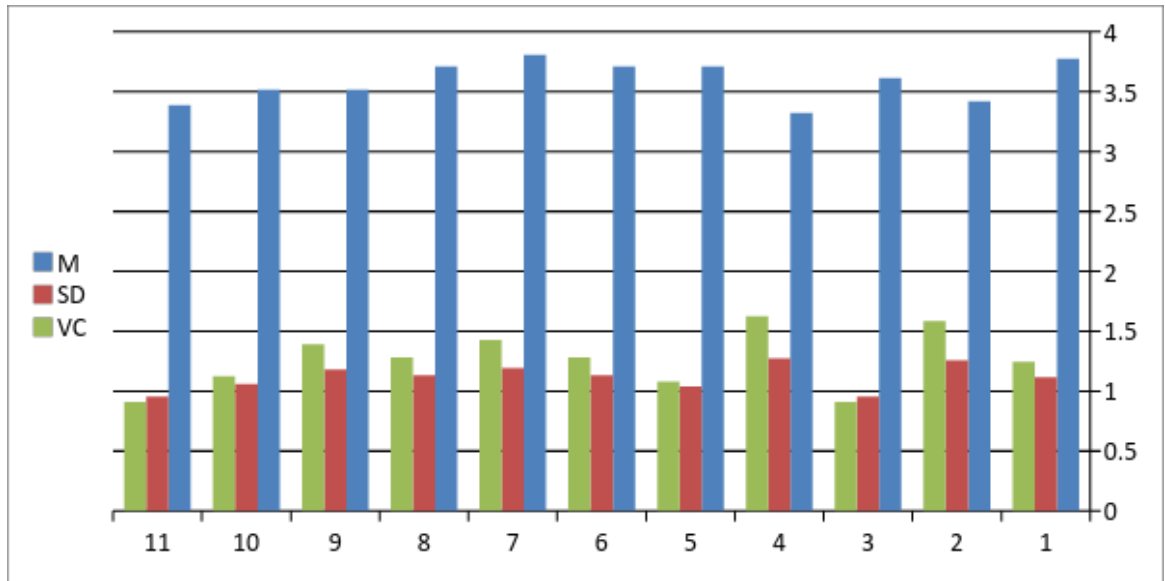
7. تقويم الاداء:

يتبين من نتائج الجدول (١٣) إن الوسط الحسابي الموزون الخاصة بتقويم الاداء بلغ (٣,٥٨٩) وانحراف معياري قدره (١,١١٨) ومعامل اختلاف (١,٢٦١) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (٣) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من قبل افرادعينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وان المؤسسة موضوع البحث تهتم بتقويم الاداء لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بها طبقا لرأي عينة الدراسة وقد بلغت اعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (٧٧)) بمقدار (٣,٨٠٦) وهذا يشير الى عدم مطالبة الادارة العليا الاقسام والفروع بمقترحات تخفيض كلف انتاج الخدمة في المنظمة واداء الاعمال للزبائن. واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (١,١٩٥) كما بلغ معامل الاختلاف (١,٤٢٨) وهما اقل من المتوسط العام . مما يؤكدانسجام اراء افراد العينة عن هذه الفقرة، كما كانت الفقرة (٤٧) والخاصة بتكيف المنظمة مع الظروف المحيطة به، وبضمنها تغييرات البيئة وطلبات المجتمع، لضمان ديمومته واستمرارية بقاء في السوق وتقديم افضل خدمة للجمهور نالت اقل ترتيب وبمتوسط (٣,٣٢٣) وانحراف معياري (١,٢٧٥) ومعامل اختلاف (١,٦٢٦) مما يشير الى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتي تؤثرعلى الاداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (١٣) والشكل (٧).

جدول (١٣) اراء العينة عن تقويم الاداء (٧)

الترتيب	معامل	الانحراف	المتوسط	الفقرة	الرمز

			المعياري	الاختلاف	
Y1	١. أسلوب اداء العمل في المنظمة يتوافق مع ما تصبوا اليه من اهداف محددة في الخطط والاستراتيجيات	3.774	1.1169	1.247	2
Y2	٢. لا تضع المنظمة في الاعتبار استيعاب جميع العوامل (الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، الثقافية، العالمية) التي ستؤثر في امكانية تنفيذ الاهداف.	3.419	1.259	1.585	6
Y3	٣. اشعر ان العلاقة بين المنظمة والمجتمع المستفيد ايجابية وبناءة وتسودها حالات الثقة والتعاون.	3.613	.9549	.912	4
Y4	٤. تتكيف المنظمة مع الظروف المحيطة به، وبضمنها تغيرات البيئة وطلبات المجتمع، لضمان ديمومته واستمرارية بقاء في السوق وتقديم افضل خدمة للجمهور.	3.323	1.275	1.626	8
Y5	٥. تتم عملية تقييم الاداء لكل مركز مسؤولية وذلك من خلال كشف الانحرافات عن الأداء المخطط	3.709	1.039	1.080	3
Y6	١. تتابع الادارة العليا باستمرار تقارير متابعة ساعات العمل اليومية، وكمية العمل المنجز ونوعية الخدمة المقدمة للزبائن.	3.709	1.13	1.280	3
Y7	٢. لا تطالب الادارة العليا الاقسام والفروع بمقترحات تخفيض كلف انتاج الخدمة في المنظمة واداء الاعمال للزبائن.	3.806	1.195	1.428	1
Y8	٣. تهمني سمعة المنظمة ومستقبله ودوره المميز في المجتمع العراقي.	3.709	1.131	1.280	3
Y9	٤. الرضا عن العمل في قسمي او فرعي قياسا مع الاقسام الاخرى يصل الى مستوى عال جدا.	3.516	1.1796	1.391	5
Y10	٥. يتوفر وقت كافي للجميع للسعي وراء تقديم الافكار المبدعة من قبل المرؤوسين والزملاء على حد سواء.	3.516	1.060	1.125	5
Y11	٦. تنتظر المنظمة باستمرار للمنافسين في قطاع المنظمة وغيره واحتياجات السوق وما يطرأ عليهما من تغيرات في تشجيع الابداعات.	3.387	.955	.912	7
M3	المجموع	3.589	1.118	1.261	



الشكل (٧) المتوسط والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف تقويم الاداء

ثالثا: تحليل علاقات الارتباط بين المتغيرات

يبين الجدول (٥) علاقات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمعتمدة لمفردات العينة خلال فترة الدراسة وعلى الشكل الاتي:-

1- المتغير المستقل الهيكل التنظيمي والاداري (A) : اذ يبين الجدول (١٤) علاقة الارتباط بين المتغير الهيكل التنظيمي والاداري وبين :

المتغير المستقل الثاني مركز المسؤولية (B) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.833^{**} وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا جيدا بين المتغيرين .

ب- المتغير المستقل الثالث مجال نظام الموازنات التخطيطية (C) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.399^{*} وبمستوى معنوية (٠,٠٥%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين .

ج- المتغير المستقل الرابع مجال تقويم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.327^{*} وبمستوى معنوية (٠,٠٥%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين .

د- المتغير المستقل الخامس مجال تقارير الاداء (E) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.626^{**} وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا ودرجة متوسطة بين المتغيرين .

هـ- المتغير المستقل السادس مجال نظام الحوافز (F) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٣٤٤٠) وبمستوى معنوية (٠,٠٥%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين

و- المتغير المستقل الكلي (X) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٧٨١) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين الهيكل التنظيمي والاداري والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

ز- المتغير المعتمد (الكفاءة) (١٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٤٩١) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطا بين المتغيرين.

ح - المتغير المعتمد (الفاعلية) (٢٢) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٤١٤) وبمستوى معنوية (٠,٠٥%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباطا بين المتغيرين.

ط- المتغير المعتمد (الاداء) (٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٤٦٥) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباطا بين المتغيرين

2- المتغير المستقل مركز المسؤولية (B) (:اذ يبين الجدول(١٤) علاقة الارتباط بين المتغير مركز المسؤولية وبين :

أ- المتغير المستقل الثالث مجال نظام الموازنات التخطيطية (C) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٦٠٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين.

ب- المتغير المستقل الرابع مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٤٣٦) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين.

ج- المتغير المستقل الخامس مجال تقارير الاداء (E) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٧٢٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين المتغيرين.

د- المتغير المستقل السادس مجال نظام الحوافز (F) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٣٢٠) وبمستوى معنوية (٠,٠٥%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين

هـ- المتغير المستقل الكلي (X) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٨٧٥) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين الهيكل التنظيمي والاداري والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

و- المتغير المعتمد (الكفاءة) (١٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (٠*٥٩٤) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطا بين المتغيرين.

ز - المتغير المعتمد (الفاعلية) (Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.560^{**} (و بمستوى معنوية 0.01%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

ح- المتغير المعتمد (الاداء Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.603^{**} (و بمستوى معنوية 0.01%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين

جدول (١٤) علاقات الارتباط بين المتغيرات

المتغير	A	B	C	D	E	F	X	Y1	Y2	Y
A	1.000									
B	.833(**)	1.000								
C	.399(*)	.600(**)	1.000							
D	.327(*)	.436(**)	.730(**)	1.000						
E	.626(**)	.720(**)	.557(**)	.580(**)	1.000					
F	.344(*)	.320(*)	.013	.208	.525(**)	1.000				
X	.781(**)	.875(**)	.741(**)	.691(**)	.864(**)	.438(**)	1.000			
Y1	.491(**)	.594(**)	.354(*)	.449(**)	.722(**)	.529(**)	.642(**)	1.000		
Y2	.414(*)	.560(**)	.355(*)	.384(*)	.637(**)	.484(**)	.565(**)	.718(**)	1.000	
Y	.465(**)	.603(**)	.356(*)	.450(**)	.726(**)	.550(**)	.624(**)	.935(**)	.905(**)	1.000

)))))))))
--	---	---	---	---	---	---	---	---	---

3- المتغير المستقل مجال نظام الموازنات التخطيطية (C) : اذ يبين الجدول (١٤) علاقة الارتباط بين المتغير مجال نظام الموازنات التخطيطية وبين :

أ- المتغير المستقل الرابع مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.7300^{**} وبمستوى معنوية (0.01%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين.

ب- المتغير المستقل الخامس مجال تقارير الاداء (E) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.5570^{**} وبمستوى معنوية (0.01%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا ودرجة جيدة بين المتغيرين.

ج- المتغير المستقل الكلي (X) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.6910^{**} وبمستوى معنوية (0.01%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا ودرجة جيدة بين مجال نظام الموازنات التخطيطية والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

د- المتغير المعتمد (الكفاءة) (١٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.3540^{**} وبمستوى معنوية (0.05%) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطا بين المتغيرين.

هـ - المتغير المعتمد (الفاعلية) (٢٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.3550^{**} وبمستوى معنوية (0.05%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباطا بين المتغيرين.

و- المتغير المعتمد (الاداء Y) () إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.3560^{**} وبمستوى معنوية (0.01%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباطا بين المتغيرين

4- المتغير المستقل تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) اذ يبين الجدول (١٤) علاقة الارتباط بين المتغير مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط وبين :

أ- المتغير المستقل الخامس مجال تقارير الاداء (E) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.5800^{**} وبمستوى معنوية (0.01%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا ودرجة جيدة بين المتغيرين.

ج- المتغير المستقل الكلي (X) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.6910^{**} وبمستوى معنوية (0.01%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا ودرجة جيدة بين مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

د- المتغير المعتمد (الكفاءة) (١٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٤٤٩ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطا بين المتغيرين.

هـ - المتغير المعتمد (الفاعلية) (٢٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٣٨٤ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠٥%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

و- المتغير المعتمد (الاداء Y) (١) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٤٥٠ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين

5- المتغير المستقل مجال تقارير الاداء (E: إذ يبين الجدول (١٤) علاقة الارتباط بين المتغير مجال تقارير الاداء وبين :

أ- المتغير المستقل السادس مجال نظام الحوافز (F) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٥٢٥ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين

ب- المتغير المستقل الكلي (X) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٨٦٤ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين مجال تقارير الاداء والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

ج- المتغير المعتمد (الكفاءة) (١٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٧٢٢ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطا جيدة بين المتغيرين.

د - المتغير المعتمد (الفاعلية) (٢٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٦٣٧ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

هـ- المتغير المعتمد (الاداء Y) (١) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٧٢٦ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين

6- المتغير المستقل مجال نظام الحوافز (F: إذ يبين الجدول (١٤) علاقة الارتباط بين المتغير مجال نظام الحوافز وبين :

أ- المتغير المستقل الكلي (X) (إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٤٣٨ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين مجال نظام الحوافز والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

ب- المتغير المعتمد (الكفاءة) (١٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) .٥٢٩ (**٠) وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطا جيدا بين المتغيرين.

ج - المتغير المعتمد (الفاعلية) (٢٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.484^{**} وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

د- المتغير المعتمد (الاداءY) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.550^{**} وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

6- المتغير المستقل الكلي (X): إذ يبين الجدول (١٤) علاقة الارتباط بين المتغير المستقل الكلي وبين :

أ- المتغير المعتمد (الكفاءة) (١٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.642^{**} وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباط جيداً بين المتغيرين.

ج - المتغير المعتمد (الفاعلية) (٢٧) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.565^{**} وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

د- المتغير المعتمد (الاداءY) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) 0.624^{**} وبمستوى معنوية (٠,٠١%) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

وعلى اساس ذلك يمكن اثبات الفرضيات من خلال وجود علاقة ارتباط بين المتغيرات المستقلة والمعتمدة ورفض فرضيات العدم.

رابعاً: تحليل تأثير المتغيرات المستقلة في المعتمدة

١- تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير المعتمد الكفاءة

بين الجدول (١٥) ان التأثير المعنوي للمتغيرات المستقلة المتمثلة بمجالات تطبيق محاسبة المسؤولية في المتغير التابع المتمثل بالكفاءة Effectviness من خلال معامل الارتباط ((R الذي بلغ (٠,٧٤٥) ومعامل التحديد (R^2) إذ بلغ (٠,٥٥٤) مما يعني ان نسبة (٥٥%) من التغير في كفاءة المؤسسة كان سببها المتغير المستقل تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية خلال فترة البحث . وتدعم قيمة (F) المحتسبة البالغة (٤,٩٧٨) ** مما يعني ان العلاقة معنوية في الأتمودج عند مستوى ثقة (٠,٠١). إما قيم (B) فقد تشير إلى ان التغيير في المستقل بوحدة واحدة ينعكس بمقدار هذه القيم على اهداف المؤسسة . والتي تعني مقدار الميل في النموذج كما في الجدول (١٥) وتشير قيمة (a) الى قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر . وقد جاء هذا التأثير متوافقاً مع طروحات تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية ودورها في الاداء .

جدول (١٥) تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير المعتمد (الكفاءة)

المتغير المعتمد: الاهداف المالية						
B	T	A	F	R ²	R	المتغير المستقل

١. مجال الهيكل التنظيمي الإداري (A)	0.745	0.554	4.978**	1	0.123	0.095
٢. مركز المسؤولية (B)					0.378	0.190
٣. مجال نظام الموازنات التخطيطية (C)					-0.204	-0.067
٤. مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D)					-0.076	-0.026
٥. مجال تقارير الاداء (E)					0.930	0.351
٦. مجال نظام الحوافز (F)					0.999	0.339

٢- تأثير المتغيرات المستقلة المتغير المعتمد الفاعلية:

بين الجدول (١٦) ان التأثير المعنوي للمتغيرات المستقلة المتمثلة بمجالات تطبيق محاسبة المسؤولية في المتغير التابع المتمثل بالفاعلية Efficiency من خلال معامل الارتباط ((R الذي بلغ (٦٠٧٠٠) ومعامل التحديد (R^2) إذ بلغ (٠,٣٦٨) مما يعني ان نسبة (٣٧%) من التغير في فاعلية المؤسسة كان سببها المتغير المستقل تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية خلال فترة البحث . وتدعم قيمة (F) المحتسبة البالغة (*٢,٣٣٤) مما يعني ان العلاقة معنوية في الأنموذج عند مستوى ثقة (٠,٠٥). إما قيم (B) فقد تشير إلى ان التغير في المستقل بوحدة واحدة ينعكس بمقدار هذه القيم على اهداف المؤسسة . والتي تعني مقدار الميل في النموذج كما في الجدول (١٦) وتشير قيمة (a) الى قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر. وقد جاء هذا التأثير متوافقاً مع طروحات تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية ودورها في الاداء .

جدول (١٦) تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير المعتمد (الفاعلية)

المتغير المعتمد: الاهداف المالية						
	B	T	A	F	R ²	R
١. مجال الهيكل التنظيمي الإداري (A)	1.087	1.211				
٢. مركز المسؤولية (B)	.739	1.263				
٣. مجال نظام الموازنات التخطيطية (C)	.247	.647				
٤. مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D)	.192	.495		*2.334	0.368	0.607
٥. مجال تقارير الاداء (E)	.617	1.407				
		1.353				
		-1.001				

533.						٦. مجال نظام الحوافز (F)
------	--	--	--	--	--	--------------------------

٣- تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير المعتمد الاداء

بين الجدول (١٧) ان التأثير المعنوي للمتغيرات المستقلة المتمثلة بمجالات تطبيق محاسبة المسؤولية في المتغير التابع المتمثل بالاداء Performance من خلال معامل الارتباط ((R الذي بلغ (٠,٧١٨) ومعامل التحديد (R^2) إذ بلغ (٠,٥١٥) مما يعني ان نسبة (٥٢%) من التغير في اداء المؤسسة كان سببها المتغير المستقل تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية خلال فترة البحث . وتدعم قيمة (F) المحنسة البالغة (٤,٢٥٥)** مما يعني ان العلاقة معنوية في الأنموذج عند مستوى ثقة (٠,٠١). إما قيم (B) فقد تشير إلى ان التغير في المستقل بوحدة واحدة يعكس بمقدار هذه القيم على اداء المؤسسة . والتي تعني مقدار الميل في النموذج كما في الجدول (١٧) وتشير قيمة (a) الى قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر. وقد جاء هذا التأثير متوافقاً مع طروحات تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية ودورها في الاداء .

وعلى اساس ذلك يمكن اثبات الفرضيات من خلال وجود تأثير للمتغيرات المستقلة في المعتمدة ورفض فرضيات العدم

جدول (١٧) تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير المعتمد (الاداء)

المتغير المستقل	المتغير المعتمد: الاهداف المالية					
	R	R^2	F	A	T	B
١. مجال الهيكل التنظيمي الاداري (A)	0.718	0.515	4.255**	1	.798	.591
٢. مركز المسؤولية ((B)					.962	.465
٣. مجال نظام الموازنات التخطيطية (C)					.285	.090
٤. مجال تقويم الاداء ومقارنته بالمخطط (D)					.260	.083
٥. مجال تقارير الاداء (E)					1.338	.484
٦. مجال نظام الحوافز (F)					1.341	.436

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

ينم في هذا المبحث تناول الاستنتاجات المستنبطة من الإطار النظري والعملي للدراسة والتي في ضوءها سيتم تقديم مجموعة من التوصيات للاستفادة من الاتجاه الذي كشفته نتائج الدراسة ، وضمن فقرتين:-

اولا: الاستنتاجات

1. من خلال استعراض الأدبيات الإدارية التي أتاحت للباحث الاطلاع عليها في الإطار والعملي النظري يتضح الآتي :
 1. ان نظام محاسبة المسؤولية يحدد للدائرة العليا مركز المسؤولية الناجح ومركز المسؤولية الفاشل وبالتالي يمكن اتخاذ القرار الملائم للشركة عن طريق تجميع البيانات وحصرها لمراكز المسؤولية وبالتالي مقارنتها مع المعايير الموضوعية.
 2. تمكن تقارير الاداء التي تعد لكل مركز مسؤولية تمكن الادارة من التعرف على كفاءة ادارة مركز المسؤولية في استخدام النظم الكفوءة والقدرة على تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق عائد مناسب للمؤسسة.
 3. اظهرت نتائج البحث تأثير الخصائص النوعية لافراد العينة على الاداء المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي والتخصص والخبرة.
 4. يؤثر الهيكل التنظيمي والاداري الواضح على كفاءة وفاعلية المنظمة .
 5. يوجد اهتمام في تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في المنظمة
 6. اهتمام المؤسسة في تحديد معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف المنظمة وتبويب الإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية
 7. بينت النتائج ان التقارير تؤدي إلى سهولة الاتصال بين المستويات الإدارية مع ذلك قصور في اعداد تقارير الأداء على أسس علمية وبشكل واضح وسهل الفهم بحيث يمكن للإدارة من دراستها بسهولة.
 8. اتضح من النتائج بان المؤسسة لا تهتم بالمقترحات المقدمة من الافراد لتخفيض التكاليف العمليات واداء الخدمة للزبائن.

ثانيا: التوصيات :

من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل اليها تم تقديم التوصيات الاتية التي يمكن للمؤسسات الصحية الاخذ بها لتطوير ادائها والتي تخص مجالات محاسبة المسؤولية:-

1. ضرورة الاهتمام بموضوع أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الصحية وخاصة من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
2. الاهتمام بتوفير تحديد دقيق ومفصل وواضح للهيكل التنظيمي للمستويات الادارية كافة.
3. ضرورة التاكيد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف من خلال الأسس العلمية الصحيحة ، بحيث يحقق هذا النظام عملية تبويب وتصنيف التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية ، وكذلك يمكن من قياس الأداء الفعلي قبل مقارنته بالأداء المخطط بصورة سليمة .
4. العمل على تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية على حدة ، كي يمكن تقويم الأداء وتحليل الانحرافات وتحديد المتسببين فيها كل في مركزه والعمل على تجاوز التطبيق الخاطيء لهذا النظام من خلال مقارنة الأداء الفعلي للفترة الجارية بالنتائج الفعلية
5. التاكيد على عملية إعداد التقارير الرقابية ومتابعتها ، والاهتمام بالعمل على تطبيق نظام تقارير متكامل.

- 6 . ضرورة تدريب وتطوير العاملين المسؤولين على إعداد الموازنات التخطيطية وفي صياغة معايير التكاليف والإيرادات وفي إعداد نظام تقارير الأداء
- 7 . الاهتمام بمتابعة الانحرافات وتحديد اسبابها التي تحصل في مراكز المسؤولية ومعالجتها
- 8 . ضرورة التفاعل والاتصال بين العاملين في كافة المستويات والسماع الى المقترحات والمشاركة في القرارات اللازمة لمعالجة المشكلات.
- 9 . الاستفادة من التقنيات العلمية والمعرفية لزيات المهارات والقدرات لمواكبة التحديات والظروف المتغيرة في البيئة.
- 10 . التاكيد على التعاون بين المؤسسات الصحية والاكاديمية والبحثية للاستفادة من العلوم المتطورة في مجالات المعرفة لتعزيز الاداء.

المصادر

اولا:القران الكريم

ثانيا: المصادر العربية

- 1 . أبونصار، محمد، (٢٠٠٥). المحاسبة الإدارية . الطبعة الثانية، داروائل للنشر، عمان، الأردن
- 2 . الخطيب، سمير كامل، (قياس دور المقارنة المرجعية في تحسين الأداء المنظمي - دراسة حالة مع نموذج مقترح) أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال (غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٢ .
- 3 . الرزوي، دياللا جميل، (٢٠٠٧) مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة السلامية، غزة، فلسطين
- 4 . الغرابية، فانتة، فالح، والدبعي، مامون، وابو، نصار، محمد، ٢٠١١، "مدن تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءة التشغيلية، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد ٣٨، العدد ٢٠١١، ١،
- 5 . الفضل، مؤيد، وشعبان، عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة. عمان: دار زهران للنشر، ٢٠٠٣ .
- 6 . المحياوي، قاسم نايف علوان (إدارة الجودة في الخدمات : مفاهيم وعمليات وتطبيقات) الطبعة الأولى، عمان، دار الشروق للنشر والتوزيع، ٢٠٠٦
- 7 . الهيتي، خالد عبد الرحيم، (٢٠٠٣). إدارة الموارد البشرية. الطبعة الأولى، داروائل للنشر، عمان، الأردن، ص ٢٥٥ .
- 8 . جوده، واخرون، (٢٠٠٩)، مدن تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية - دراسة ميدانية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية - المجلد التاسع - العدد الثاني.

٩. زامل، أحمد محمد، (٢٠٠٠). المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي . الجزء الثاني، معهد . الإدارة العامة، الرياض، السعودية، ص ٥١٢
١٠. زيدان، جمال غانم، (١٩٩٧). إعداد وكتابة التقارير الإدارية. الطبعة الأولى، دار الجليل، بيروت، لبنان، ص ١٢
١١. زويلف، مهدي حسن، (١٩٩٩) والأساليب والاستشارات الإدارية. الطبعة الأولى ، عمان،
١٢. صيام، نيل هانوليد احمد ، (٢٠٠٤). تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية - دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة، اليرموك، إربد، الأردن، ص ٣٦ - .
١٣. مكي، سالم توفيق، (٢٠٠٩) مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الاهلية الفلسطينية ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة ، فلسطين
١٤. ميده ، ابراهيم عمر، ((٢٠٠٣ مجلة جامعة دمشق - المجلد ١٩ - العدد الثاني
- ١٥ هيتجر، ليتزاي، ماتولتسبيرج ، (٢٠٠٠) المحاسبة الإدارية . ترجمة أحمد حجاج ، الطبعة الثانية ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، ص ٥٧٤
١٦. الانترنت ، عبدالمطلب ، ندى والريعي، جبار جايم(٢٠٠٥) دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة

ثالثاً: المصادر الاجنبية

17. Al Dahiree, J. (2003). Construction of Simulation model to improve the performance of Precast cocerete factory. A thesis to the college of engineering, Baghdad University
18. Carnegie, G. D. and Napier, C.J., 2010. Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), pp.360-376
19. Deegan, C. (2006), *Financial Accounting Theory*, McGraw-Hill Australia, Sydney
20. Idowu ,S.O, W.L. Filho (eds.), (2009) *Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility*, DOI 10.1007/978-3-642-02630-0_2, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.

21. Jones, O. and Macpherson, A. (2006). Inter-organization learning and strategic renewal.
22. Horngren, C. T., S. Datar, and G. Foster. 2006. Cost accounting, a managerial emphasis. New Jersey, Prentice Hall Inc. 12th ed
23. Gerald, F. Morris, (1995). Owing the Numbers. CFO, Vol.11, Issue 3, March PP 72–7618
24. Cudi T. Gürsoy (1999). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (2th Ed.). Beta Yayınları, İstanbul, p593..
25. Charles T. Horngren (1984). Introduction to Management Accounting (6th Ed.). Prentice Hall, Inc, U.S.A., p. 244
26. Metin (2014) Centrifugal Administration And Responsibility Accountin System In Businesses *The Clute Institute International Academic Conference Munich, Germany.*
27. Molina, C. & Callahan, J. (2010). Fostering Organizational Performance: The Role of Journal of Management Development, Vol. 29, No. 1
28. Nalan Akdoğan. (2003). Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitapevi. Ankara, p. 615
29. Norreklit, H., Baldvinsdotir, G., Burns, J. and Scapens, R., 2009. The image of accountants: from bean counters to extreme accountants. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(6), pp.858–882.
30. Simons, R. 2000. Performance measurement and control systems for implementing strategy, Text, and Cases. New Jersey, Prentice Hall.
31. Schermerhorn, F. & Gohnfeet, A. (2000). Organizational Behaviour Jons, Inc., Seventh Edition in SMEs: extending the framework, Long Range Plannig, Vol.32, pp155–75
32. Tapinos E., Dyson R., Medow S (the Impact of Performance Measurement in Strategic planning “ International Journal of Productivity and Performance Management) Vol . 54 No . 5 / 6., 2005

33. Wheelen, Thomas, L., & Hunger, J. (2000): Strategic management, 7ed, prentice– Hall, inc., Printed in the United states of America