



جامعة آل البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

قسم المحاسبة

أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان  
المالي

**The Impact of Responsibility Accounting on Financial Performance of  
Industrial Companies listed at Amman Stock Exchange**

إعداد

علي غازي علي الزعبي

المشرف

الدكتور مهند أكرم أحمد

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

الفصل الدراسي الثاني

٢٠١٨ / ٢٠١٧

## التفويض

أنا الطالب علي غازي علي الزعبي أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات، أو الشركات، أو الهيئات، أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: 2018/5/

## إقرار وإلتزام

الرقم الجامعي: ١٦٢٠٥٠٤٠٢٥

أنا الطالب: علي غازي علي الزعبي

الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية

التخصص: المحاسبة

أعلن بأنني قد إلتزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

"أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي"

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية وأخلاقيات البحث العلمي المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية، كما أنني بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

التوقيع:.....

التاريخ:

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة:

"أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي"

وأجيزت بتاريخ: 2018/5/

التوقيع	أعضاء لجنة المناقشة
.....	الدكتور مهند أكرم نزال أستاذ مشارك في المحاسبة (مشرفاً ورئيساً)
.....	الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح أستاذ مشارك في المحاسبة (عضواً)
.....	الدكتور محمد علي الحايك أستاذ مساعد في المحاسبة (عضواً)
.....	الدكتور أشرف محمد الرجوب أستاذ مساعد في المحاسبة (عضواً خارجياً)

## الإهداء

إلى .....والذي أطال الله في عمره  
إلى..... والدتي الغالية من أفنت عمرها في سبيل نجاحنا  
إلى.....زوجتي الحبيبة من ساندتني وأزرتني  
إلى..... أبناءي من تحملوا غيبي  
إلى..... إخوتي وأخواتي

## الشكر و التقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد:

بدايةً أشكر الله عز وجل الذي له المنة والفضل

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

(من لا يشكر الناس لا يشكر الله).

الشكر والإمتنان لأستاذي

الدكتور مهند أكرم نزال

لما بذله من وقت وجهد وتوجيه، فجزاه الله خير الجزاء وامتعه بالصحة والعافية.

كما أتوجه بالشكر الى أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

كما أتقدم ببالح الشكر والتقدير لجميع أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت وخاصة كلية  
الاقتصاد والعلوم الإدارية

والشكر والتقدير لكل من ساهم في نجاح هذا البحث الذي أسأل الله العلي القدير أن ينفع به كل من أراد  
ان يصل الى ما وصلت اليه.

## قائمة المحتويات

ب	التفويض .....
د	قرار لجنة المناقشة .....
هـ	الإهداء .....
و	الشكر و التقدير .....
ز	قائمة المحتويات .....
ي	قائمة الجداول .....
ك	قائمة الأشكال .....
ل	قائمة الملاحق .....
م	الملخص باللغة العربية .....
ن	Abstract .....
١	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة .....
١	المقدمة : .....
١	مشكلة الدراسة : .....
٢	أسئلة الدراسة : .....
٢	أهمية الدراسة : .....
٣	أهداف الدراسة : .....
٣	أمودج الدراسة : .....
٤	فرضيات الدراسة : .....
٥	التعريفات الإجرائية : .....
٦	الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة .....
٦	المبحث الأول :محااسبة المسؤولية .....
٦	تهييد: .....
٦	مفهوم وتعريف محااسبة المسؤولية: .....
٧	خصائص نظام محااسبة المسؤولية: .....
٨	أهداف محااسبة المسؤولية: .....
٨	مزايا تطبيق محااسبة المسؤولية: .....

٩.....	أنواع مراكز المسؤولية:
١١.....	مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية:
١٢.....	خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية:
١٣.....	المبحث الثاني : الأداء المالي
١٣.....	تمهيد:
١٣.....	مفهوم وتعريف الأداء المالي:
١٤.....	أهمية الأداء المالي:
١٥.....	العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمنشأة:
١٥.....	مؤشرات الأداء المالية المبنية على الريح المحاسبي:
١٧.....	أدوات التشخيص المالي:
١٧.....	طرق التشخيص المالي:
١٩.....	المبحث الثالث : الدراسات السابقة
١٩.....	تمهيد:
١٩.....	الدراسات باللغة العربية:
٢٢.....	الدراسات باللغة الإنجليزية:
٢٩.....	ما يُميّز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:
٣٠.....	الفصل الثالث : الطريقة و الإجراءات
٣٠.....	تمهيد:
٣٠.....	منهج الدراسة :
٣٠.....	مصادر جمع البيانات والمعلومات :
٣٠.....	مجتمع الدراسة :
٣١.....	عينة الدراسة :
٣١.....	وصف خصائص عينة الدراسة :
٣٢.....	أداة الدراسة :
٣٣.....	صدق أداة الدراسة :
٣٣.....	ثبات أداة الدراسة :
٣٣.....	الأساليب الإحصائية المستخدمة :

٣٥.....	الفصل الرابع : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
٣٥.....	تمهيد :
٣٥.....	النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مجال محاسبة المسؤولية:
٣٦.....	النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد مركز التكلفة:
٣٧.....	النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد مركز الربحية:
٣٨.....	النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد مركز الإستثمار:
٣٩.....	النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مجال الأداء المالي:
٤٠.....	إختبار فرضيات الدراسة :
٤٦.....	الفصل الخامس : النتائج و التوصيات
٤٦.....	تمهيد :
٤٦.....	ملخص النتائج :
٤٧.....	التوصيات:
٤٨.....	المصادر والمراجع
٤٨.....	أولاً: المصادر والمراجع العربية :
٥١.....	ثانياً: المصادر والمراجع الأجنبية :
٥٢.....	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول
٤٧	جدول (١): ملخص الدراسات السابقة
٥٥	جدول (٢): توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (ن=١٨٩)
٥٧	جدول (٣): المعيار الإحصائي لتفسير المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الإستبانة ومجالاتها
٥٨	جدول (٤): معاملات الثبات بطريقة (كرونباخ الفا) لمجالات اداة الدراسة
٦٢	جدول (٥): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن أبعاد مجال محاسبة المسؤولية مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي
٦٣	جدول (٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد " مركز التكلفة " مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي
٦٥	جدول (٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد " مركز الربحية " مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي
٦٦	جدول (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد " مركز الإستثمار " مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي
٦٨	جدول (٩): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال الأداء المالي مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي
٦٩	جدول (١٠): اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لأبعاد المتغير المستقل
٧٠	جدول (١١): نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي
٧١	جدول (١٢): نتائج تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر مركز التكلفة على الأداء المالي
٧٢	جدول (١٣): نتائج تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر مركز الربحية على الأداء
٧٤	جدول (١٤): نتائج تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر مركز الإستثمار على الأداء
٧٥	جدول (١٥): نتائج تطبيق تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لإجابات أفراد العينة عن مجال محاسبة المسؤولية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة وسنوات الخبرة)

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل
٧	شكل (١): أُمُوذج الدراسة
٢٢	شكل (٢): كيفة تقسيم الشركة إلى مراكز المسؤولة
٣٣	شكل (٣): دور رضا العملاء كأساس لمقاييس العوائد

## قائمة الملحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق
٨٩	ملحق (١): أسماء الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي
٩١	ملحق (٢): قائمة بأسماء محكمي أداة الإستبانة
٩٢	ملحق (٣): الإستبانة بصورتها النهائية

## أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي

إعداد

علي غازي الزعبي

إشراف

الدكتور مهند أكرم نزال

### الملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة المسؤولية بأبعادها (مركز التكلفة، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار) على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي، وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتطوير إستبانة مكونة من (٣٩) فقرة، حيث تكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين، ورؤساء أقسام المحاسبة، والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها (48) شركة، وقام الباحث بسحب عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وتوزيع (٢١٧) إستبانة على (٤٨) شركة، وكان عدد الإستبانات المستردة و الصالحة للتحليل (١٨٩) إستبانة، ويشكلون ما نسبته (٨٧.١%) من عينة الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: وجود أثر لمحاسبة المسؤولية بأبعادها: (مركز التكلفة، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار) مُجمعة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي. وخرجت الدراسة ببعض التوصيات أبرزها: ضرورة إهتمام الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي بقياس الأداء على أساس كل مركز مسؤولية وذلك بهدف رفع مستوى كفاءة أداء المراكز من خلال بث المنافسة فيما بينها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، الأداء المالي، الشركات الصناعية الأردنية.

# The Impact of Responsibility Accounting on Financial Performance of Industrial Companies listed at Amman Stock Exchange

Prepared by

Ali Ghazi Al Zu'bi

Supervisor

Dr. Muhannad Akram Nazzal

## Abstract

This study aims to identify the impact of responsibility accounting with its dimensions (cost center, profitability center, and investment center) on financial performance of industrial companies listed at the Amman Stock Exchange. This study depend on used the descriptive analytical metod. To achieve the purposes of the study the researcher developed a questionnaire consisting of (39) items. The population of the study included all of Finance managers, heads of accounting departments, and accountants in industrial companies listed at the Amman Stock Exchange totalling (48) companies, random sample from study population by distributed where the researcher withdrew a (217) questionnaire at (48) companies, and return of valid questionnaires for analysis (189) questionnaires, representing a response rate (87.1%) of the study population. The findings showed that there was effect for responsibility accounting with its dimensions (cost center, profitability center, and investment center) on financial performance of industrial companies listed at the Amman Stock Exchange. The study has come up with some recommendations: The need for industrial companies listed in the Amman Stock Exchange to measure the performance on the basis of each responsibility center in order to raise the efficiency of the performance of the centers by broadcasting competition between them.

**Kay Words:** Responsibility Accounting, Financial Performance, Industrial Companies.

## الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

### المقدمة :

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد العلوم المحاسبية الحديثة، والتي لها دور فعّال و مؤثر في مساندة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات المناسبة لحل المشكلات الإدارية في الوقت المناسب، وتعتبر محاسبة المسؤولية أحد فروع المحاسبة الإدارية والتي تعتبر نظام عملي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع الى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الاداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء، مما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم وتقييم الاداء، وتعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أساسية وهي أن الأفراد يجب ان يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أداؤهم وعن أداء مرؤوسيهـم.

ويعد العنصر المالي سبباً رئيسياً لنجاح أي شركة، كما أن الحفاظ على المال وحسن إستغلاله مطلب ضروري ومهم للحفاظ على قوتها، حيث يسهم الأداء المالي في الشركات بصورة إيجابية في تقديم المعلومات المفيدة في مجال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ويهدف تقييم الأداء المالي إلى رفع سوية الاداء في الشركات، من خلال ايجاد الانحرافات السلبية و العمل على تصويبها.

ونظراً لكون الشركات الصناعية الأردنية إحدى منظمات الأعمال التي تشهد منافسة شديدة محلياً وإقليمياً و عالمياً، فإن هذه الدراسة ستكشف عن أثر محاسبة المسؤولية بأبعادها (مركز التكلفة، مركز الربحية ومركز الإستثمار) على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي مما يؤدي إلى زيادة حصتها السوقية وبالتالي استمرارها و تطورها.

### مشكلة الدراسة :

تسعى الشركات على إختلاف قطاعاتها وخاصة الشركات الصناعية منها إلى تحقيق الأهداف أو الوقوف على مستوى الأرباح المُحققة لإستراتيجيتها، ويتم هذا بالعمل على تخفيض مستويات التكاليف مقارنة بالشركات المنافسة، من خلال التركيز على مستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المُستثمر الناتج من تخفيض التكاليف وهو حجم المبيعات للمنتجات، حيث يعتبر الأداء المالي لهذه الشركات المحصل النهائي لكافة المتغيرات، حيث أن معيار نجاح الشركات الصناعية أو فشلها هو أداؤها المالي.

ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية مدخلاً مهماً للربط بين التكاليف والإيرادات من جهة، والأشخاص المسؤولين عنها من جهة أخرى لأجل تنفيذ العمليات الرقابية بالشكل الأفضل، وتمكين كل مستوى إداري من معرفة مسؤولياته في ظل الهيكل التنظيمي للمنظمة، وتقييم أداء كل فرد من أفرادها ومعرفة مدى مساهمته فيها، مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للشركات.

بالتالي تتمحور مشكلة الدراسة حول امكانية تحسين ورفع الأداء المالي للشركات الصناعية من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيها وتوضيح مدى قدرة نظام محاسبة المسؤولية على ادارة التكاليف بكفاءة وبالتالي زيادة الارباح التشغيلية لهذه الشركات.

لذا تكمن مشكلة الدراسة في محاولتها الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

ما أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

أسئلة الدراسة :

لدى الإطلاع على الدراسات والأدبيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وإنطلاقاً من مشكلة الدراسة، تسعى هذه الدراسة للإجابة عن الأسئلة الرئيسية التالية:

السؤال الرئيس الأول: ما أثر لمحاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

ما أثر لمركز التكلفة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

ما أثر لمركز الربحية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

ما أثر لمركز الإستثمار على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

السؤال الرئيس الثاني: هل يوجد فروق في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة والشهادات المهنية)؟

السؤال الرئيس الثالث: هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة والشهادات المهنية)؟

أهمية الدراسة :

تأتي أهمية الدراسة من جانبين، هما:

أولاً: الأهمية النظرية

تبرز الأهمية النظرية لهذه الدراسة من خلال محاولتها توفير إطار نظري حول أثر محاسبة المسؤولية بأبعادها (مراكز المسؤولية) المختلفة: (مركز التكلفة، مركز الربحية و مركز الإستثمار) على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، حيث من المؤمل أن تكون الدراسة الحالية اضافة جديدة لإفادة الباحثين و الدارسين لاحقاً حول مجالي محاسبة المسؤولية والأداء المالي، بحيث يؤدي الأدب النظري لهذه الدراسة إلى نقطة إنطلاق لدراسات مستقبلية جديدة في القطاع الصناعي ولجميع قطاعات الأعمال.

ثانياً: الأهمية التطبيقية :

تنبثق الأهمية التطبيقية للدراسة الحالية من إختيارها للمجتمع الذي طُبقت عليه وهو القطاع الصناعي الذي يلعب دوراً حيوياً ومهماً للإقتصاد الوطني على جميع المستويات، وبالتالي قد تساعد هذه الدراسة الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي بالاستفادة من نتائجها ومعرفة ماهو مُطبّق لديها وما يستوجب تطبيقه.

وبالتالي العمل على خفض التكاليف وزيادة الإنتاجية لتحقيق الأداء المالي المنشود من خلال تطبيق محاسبة المسؤولية وأفضل المعايير لتقييم الأداء، مما يضمن لهذه الشركات تحقيق الميزة التنافسية التي تضمن لها البقاء والإستمرار. كما يمكن الاستفادة من هذه الدراسة من قبل عدة جهات داخل الشركات مثل المدراء التنفيذيين و المدراء الماليين كونهم أكثر المعنيين بنتائج أعمال الشركة و المسؤولية عن أدائها المالي.

#### أهداف الدراسة :

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

الهدف الرئيس الأول: التعرف على أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

و يتفرع منه الأهداف الفرعية التالية:

التعرف على أثر مركز التكلفة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

التعرف على أثر مركز الربحية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

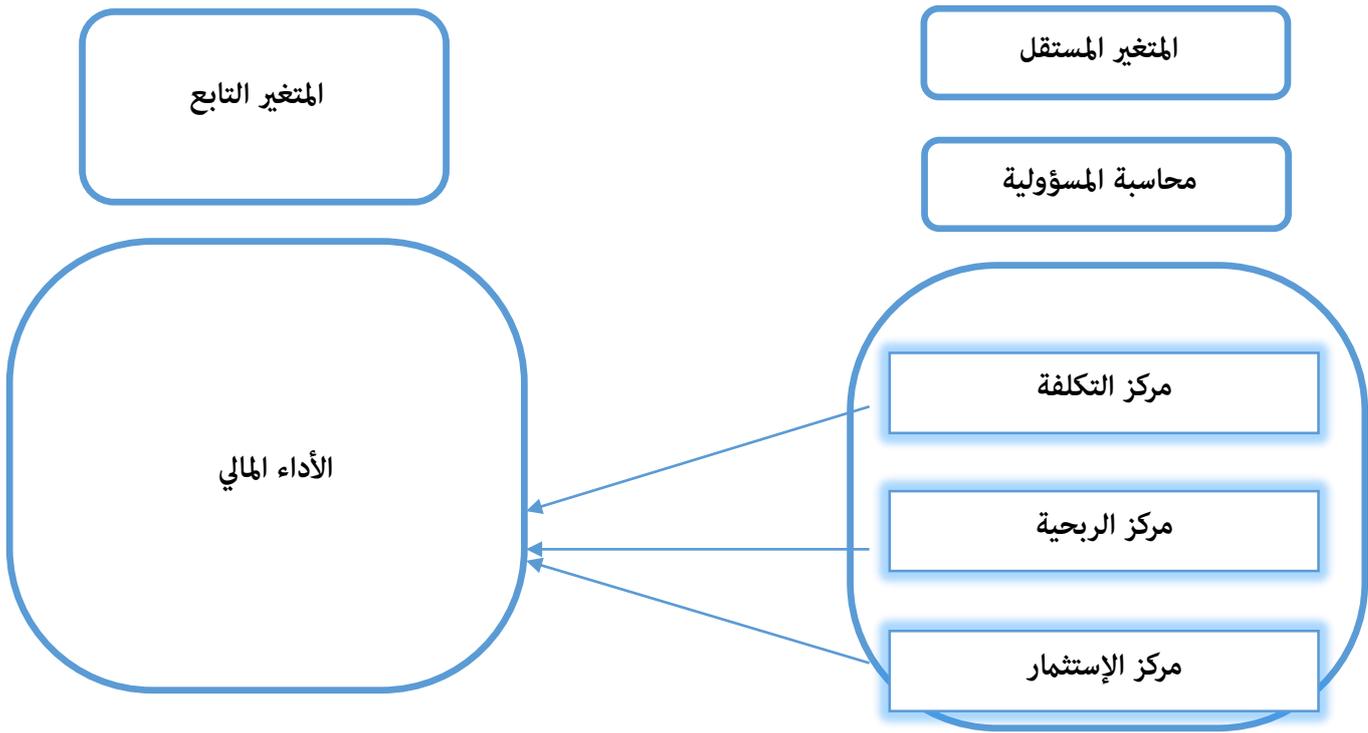
التعرف على أثر مركز الاستثمار على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

الهدف الرئيس الثاني: التعرف على مستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

الهدف الرئيس الثالث: التعرف على مستوى الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي؟

#### أهمودج الدراسة :

يتكون أهمودج الدراسة من المتغير المستقل (محاسبة المسؤولية) وقد حدد الباحث أبعاده بثلاثة أبعاد والتي تمثل أنواع المسؤولية التالية: مركز التكلفة، مركز الربحية ومركز الإستثمار، حيث تم الإعتماد في تحديد هذه الأبعاد على دراسة وداعة الله (٢٠١٦)، ودراسة الخالدي (٢٠١٥)، ودراسة قاقيش (٢٠١٢)، ودراسة (Ritika, 2015)، ودراسة (Kingsley et al, 2014). وحدد الباحث المتغير التابع (بالأداء المالي) وقد إعتمد في دراسته على بعض الدراسات ومنها: دراسة مسعودي (٢٠١٥)، ودراسة الشرقطي (٢٠١٠)، ودراسة (Nawaiseh et al, 2014). والشكل رقم (١) يبين أهمودج الدراسة بما يحتويه من متغيرات مستقلة وتابعة والأبعاد المكونة لها.



شكل (١): أُمُوذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على الدراسات السابقة المذكورة أعلاه

### فرضيات الدراسة :

إستناداً الى مشكلة الدراسة وأستلها تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسة الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمحاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عَمّان المالي. ويشتق منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمركز التكلفة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عَمّان المالي.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمركز الربحية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عَمّان المالي.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمركز الإستثمار على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عَمّان المالي.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة والشهادات المهنية).

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة والشهادات المهنية).

#### التعريفات الإجرائية :

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تبني تعريفات للمتغيرات المستقلة والتابعة المستخدمة فيها وهي كالآتي:

محاسبة المسؤولية: هي نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقييم كفاءة أداءه من خلال ما يحقق من نتائج (كافي، ٢٠١٢).

مركز التكلفة: هو الوحدة الفرعية من الشركة والتي يكون مديرها مسؤولاً فقط عن حدوث التكلفة ولا يملك سلطة التحكم في الإيرادات أو الإستثمارات، ومن الأمثلة عليه: المراكز الخدمية في الشركة مثل المحاسبة والموارد البشرية. (Garrison & Noreen, 2012).

مركز الربحية: هو ذلك القسم من الشركة والذي يكون فيه المدير مسؤولاً عن الإيرادات، والتكاليف، وليس له صلاحيات باتخاذ قرارات الإستثمار، وبهذا يكون صافي الربح أو الخسارة مؤشر للحكم على كفاءة وفاعلية الأداء، مع توفر الصلاحية لتعظيم الأرباح، لذا فمراكز الربحية أكثر شمولاً من مراكز التكلفة. (وداعة الله، ٢٠١٦).

مركز الإستثمار: وهو مركز المسؤولية داخل الشركة والذي يكون فيه المدير مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف، فضلاً عن مراعاة ما تم إستثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية، لذلك يعد مركز الإستثمار تطويراً لمركز الربحية، ويلاحظ هنا أن مركز الإستثمار هو أوسع من مركز الربحية، لإضافة رأس المال المستثمر كعنصر إضافي يتم تتبعه لتقييم أداء القسم وبهذا فإن تقييم الأداء يكون أكثر دقة في مراكز الإستثمار. (الخالدي، ٢٠١٥).

الأداء المالي: هو قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المالية وبأقل تكلفة ممكنة، أي تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة لتسديد الالتزامات وتحقيق معدل مردودية جيد بأقل تكلفة. (تالي، ٢٠١٢).

## الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة

### المبحث الأول :محاسبة المسؤولية

تمهيد:

فرض الاتجاه المتزايد نحو اللامركزية في الإدارة اتباع نظام محاسبي ليكون أداة رقابية على تصرفات المسؤولين وتقييم نتائج أعمالهم، فمتطلبات النظام اللامركزي يستند إلى قيام الإدارة العليا بتفويض مديري مراكز المسؤولية صلاحية اتخاذ القرارات، مقابل احتفاظها لنفسها بحق محاسبة مديري مراكز المسؤولية أو مساءلتهم عن النتائج، ذلك من خلال محاسبة المسؤولية. إن محاسبة المسؤولية ليست مفهوماً جديداً في الفكر المحاسبي، إذ تعود إلى كتابات متفرقة حول محاسبة المسؤولية في الأربعينات من القرن الماضي، حيث تعد مقالة العالم الأمريكي هيجنز (Higgins) تحت عنوان "محاسبة المسؤولية" أول مقالة علمية لنظام محاسبة المسؤولية، حيث أوضح أن محاسبة المسؤولية ليست تغييراً للنظرية المحاسبية أو مبادئها، وإنما هي أداة للرقابة على التكاليف بالاعتماد على قاعدة من فعل ذلك (جودة وآخرون، ٢٠٠٩).

ومن أجل زيادة فاعلية الدور الذي يقوم به النظام المحاسبي في مجال التخطيط والرقابة والمتابعة، تبرز أهمية وجود ضوابط للمحاسبة عن المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم الأداء، وذلك عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الإقتصادية ومستوياتهم الإدارية المختلفة عن الأداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج مقارنة مع الأداء المخطط له، حيث يعتبر كل مدير في هذه الحالة مسؤولاً عن أداء قسم، أو مركز مسؤولية، وفي نفس الوقت يكون له حرية الإختيار في إتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالقسم أو الإدارة المسؤول عنها، وذلك بهدف تحقيق أعلى مستوى من الأداء لكل من العامل والشركة على حد سواء من أجل تحقيق الأهداف والمزايا التنافسية المنشودة (قايش، ٢٠١٢).

### مفهوم وتعريف محاسبة المسؤولية:

تُعرّف محاسبة المسؤولية على أنها نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات المخولة لهم. (الرزقي، ٢٠٠٧).

في حين أشار Bhimani, et al. (2008) إلى أن محاسبة المسؤولية هي عبارة عن النظام الذي يقيس الخطط (بالموازنة) والأفعال (بالنتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية.

هذا ويرى كافي (٢٠١٢) أن محاسبة المسؤولية هي " نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الإنحرافات وتقييم كفاءة أداءه من خلال ما يحقق من نتائج".

ويعتبر الفضل وآخرون (٢٠١٢) أن محاسبة المسؤولية هي " نظام عملي شامل يربط بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية، تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة والتدقيق، مما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم وتقييم الأداء".

أما (Nawaiseh, et al. (2014) فقد عرفوا محاسبة المسؤولية على أنها نظام محاسبي ولكنه صمم في مفهوم إداري متمثل في تدرج السلطات وتفويضها والعمل على تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية وذلك لإعداد التقارير الخاصة بالإيرادات والتكاليف الخاصة بكل مركز مسؤولية وبالتالي الشركة ككل.

هذا ويعتبر (Ritika (2015) أن محاسبة المسؤولية هي نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدماً ونشرها في التقارير، وذلك لتقييم أداء الفرد وقدرته على التحكم في التكلفة.

وقد خلص الباحث من خلال المفاهيم والتعريفات السابقة إلى أن محاسبة المسؤولية هي عبارة نظام يقوم على تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية، يقوم كل من هذه المراكز بإعداد التقارير الخاصة به من حيث الإيرادات والتكاليف وذلك بهدف رفع مستوى الأداء العام للمنشأة ككل وتقليل الإنحرافات السلبية.

#### خصائص نظام محاسبة المسؤولية:

تتمثل خصائص نظام محاسبة المسؤولية بما يلي: (وداعة الله، ٢٠١٦).

هي مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام في الشركة وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة.

هي تحديد مراكز إتخاذ القرارات المختلفة في الشركة وربط التكاليف والإيرادات والإلتزامات بكل مدير مسؤول عن إتخاذ القرارات المتعلقة بها.

تعد محاسبة التكاليف نظاماً يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الشركة، ويركز على تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الادارية في الهيكل التنظيمي، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها.

تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الإضطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الإقتصادية من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي، وتحديد الإنحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها.

محاسبة المسؤولية هي وسيلة لقياس أداء المديرين والعاملين بمراكز المسؤولية من خلال تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية، وتقسيم المهام داخل تلك المراكز وربطها بالهدف العام للمنشأة، ووضع موازنات تخطيطية كأداة قياس ورقابة لتحقيق الأهداف الموضوعة وربطها بالأداء الفعلي، حيث أن محاسبة المسؤولية تطبق في ظل الإدارة اللامركزية وتفويض السلطات.

## أهداف محاسبة المسؤولية:

إن نظام محاسبة المسؤولية يعتبر مدخلاً مهماً لتطوير المحاسبة بشكل عام، والمحاسبة الإدارية بشكل خاص، فهو يربط بين التكاليف والإيرادات من جهة، والأشخاص المسؤولين عنها من جهة أخرى لأجل تنفيذ العمليات الرقابية بالشكل الأفضل، وتمكين كل مستوى إداري من معرفة مسؤولياته في ظل الهيكل التنظيمي للمنظمة، وتقييم أداء كل فرد من أفرادها ومعرفة مدى مساهمته فيها (عقل وآخرون، ٢٠١٦).

وبهذا تسعى محاسبة المسؤولية لتحقيق الأهداف التالية: (الخالدي، ٢٠١٥).

تقويم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي بصورة مستقلة، وتقويم الأداء للمنشأة ككل، فمحاسبة المسؤولية هي أسلوب رقابة لتنفيذ الخطط عن طريق متابعة الأحداث، وتقويم أداء كل وحدة من الوحدات الإشرافية والمسؤولية، والتعرف على الإنحرافات، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لإمكانية تنفيذ البرامج والخطط الموضوعة لكل مركز من مراكز الإشراف والمسؤولية.

إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية الحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.

تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، حيث يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية والإنحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول تمهيداً لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

تُعد أسلوباً رقابياً يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

تساهم في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك من خلال الربط بين الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية.

تساعد محاسبة المسؤولية في تطبيق الإدارة بالإستثناء: حيث أن الإدارة لا تستطيع أن تقوم بإدارة جميع أعمال الشركة بنفس الإهتمام، فهناك مجالات تركز عليها أكثر من مجالات أخرى، وذلك لأن وقت الإدارة هو مورد نادر ومكلف، لذلك يجب عليها أن تميز بين تلك المجالات التي ستقوم بإنفاق وقتها واهتمامها عليها أكثر من المجالات الأخرى واتخاذ مثل هذا القرار يحتاج إلى مجموعة من المعلومات والتي قد توفر محاسبة المسؤولية جزء منها. (سمارة، ٢٠١٥).

## مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية:

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركة مجموعة من الفوائد، يمكن إيجازها بما يلي: (الربيعي وعبد المطلب، ٢٠٠٧)

الشركة مقسمة إلى وحدات او دوائر نشاط ذات احجام يمكن أو يسهل من إدارتها.

إتخاذ القرارات عند ذلك المستوى التي يكون عنده كل مدير اكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره.

إتخاذ القرارات يمكن أن يتم بسرعة وكفاءة أكثر وفي الوقت المناسب.

إن مشاركة رجال الادارة في اتخاذ القرارات يكون من شأنه رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن اعمالهم

إن مديري مراكز المسؤولية لديهم فرصة ذهبية لإظهار مواهبهم ومهاراتهم الادارية، التي تفيد بدورها في تكوين كوادر الادارة العليا للمنشأة في المستقبل.

إن رجال الادارة في ظل هذا النظام يكونوا محفزين للعمل بطريقة اكثر فائدة.

يرى الباحث أن نظام محاسبة المسؤولية تساعد في التخطيط العام و تحديد المسؤوليات لكل قسم، كما أنها تساعد الادارة على تمييز المهوبين و استخدامهم في المكان المناسب.

### أنواع مراكز المسؤولية:

إن قيام محاسبة المسؤولية بدورها في الرقابة وتقييم الأداء يتطلب تقسيم الشركة إلى مراكز المسؤولية المختلفة، حيث يمكن تعريف مركز المسؤولية على أنه الوحدة (قسم، إدارة، دائرة) داخل الشركة والتي يكون مديرها مسؤولاً عن تكاليفها، وأرباحها، أو إستثماراتها، وسيتم التطرق في هذا البحث إلى مراكز المسؤولية التالية:

#### مركز التكلفة:

هو الوحدة الفرعية من الشركة والتي يكون مديرها مسؤولاً فقط عن حدوث التكلفة ولا يملك سلطة التحكم في الإيرادات أو الإستثمارات، ومن الأمثلة عليه: المراكز الخدمية في الشركة مثل المحاسبة والموارد البشرية. (Garrison & Noreen, 2012).

ومراكز الكلفة هي عبارة عن مركز محدد بالكلفة حيث تتحدد مسؤولية مديرها من حيث التكاليف فقط، وتلك المسؤولية تحث مديرها على تخفيض التكاليف قدر المستطاع، وهو لا يتحمل مسؤوليات أخرى كالإيرادات ورأس المال مما يجعل جهوده منصبه حول تخفيض التكاليف. ويعمل مدير مسؤولية مركز التكلفة على تحديد حجم الموارد المستهلكة في الشركة ويقوم على تحديد الأنشطة التي يتم تشغيلها داخل الشركة، ثم يقوم بتتبع تكاليف هذه الأنشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة، ويعمل على ابقائها في الحدود الدنيا ما أمكن، ويتم تقييم أدائها على أساس المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية. (Kallunki & Silvola, 2008).

إن تحديد مراكز الكلفة يرفع بشكل كبير كفاءة عملية الرقابة على التكاليف المالية، وذلك لأن تحديد مراكز الكلفة يجعلها مما يشبه منشأة مستقلة دون أن يكون لموظفيها علاقة بعمليات الشركة الأخرى، ويحدد المسؤول عن ذلك المركز الذي تمحور مسؤوليته في ذلك المركز دون غير فان تنشئت في المسؤولية، كما ويمكن تقييم ذلك من خلال إعداد تقارير الأداء، والمساعدة في اعداد الموازنات التخطيطية، ومن خلال رئيس مركز المسؤولية على اتخاذ القرارات التصحيحية، و الرقابة والتقييم حيث تبقى في نطاق محدد بمسؤول مشرف واحد. (سمارة، ٢٠١٥).

و يرى الباحث أنه تزداد فاعلية مركز التكلفة في الشركة بحسب طبيعة نشاط تلك الشركة ووجود كادر من العاملين على درجة عالية من الكفاءة العلمية و الادارية و الذي يحدد قدرتهم على تجميع عناصر التكاليف و تبويبها.

## مركز الربحية:

هو ذلك القسم من الشركة والذي يكون فيه المدير مسؤولاً عن الإيرادات، والتكاليف، وليس له صلاحيات بإتخاذ قرارات الإستثمار، وبهذا يكون صافي الربح أو الخسارة مؤشر للحكم على كفاءة وفاعلية الأداء، هذا بتواجد الصلاحية لتعظيم الأرباح، لذا فمراكز الربحية أكثر شمولاً من مراكز التكلفة. (Garrison & Noreen, 2012).

ويعتبر مركز الربحية وحدة اقتصادية يمكن قياس نتائج أعمالها، حيث من الممكن أن يكون مركز الربحية طبيعياً يحقق إيراداته خارج الشركة في الأسواق أو وهماً إيراداته من تعامله مع المراكز الأخرى داخل الشركة، و يتم تقييم أدائها على أساس مؤشرات الربحية. وبهذا تهدف عملية تحديد مركز مسؤولية الربحية وربطه بمسؤول مشرف الى ما يلي: (سمارة، ٢٠١٥).

الرقابة على التكلفة والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية.

قياس ربحية كل مركز من مراكز الشركة.

قياس مدى مساهمة مركز المسؤولية نسبة إلى إجمالي ربح الشركة ككل.

المساعدة في توزيع المصادر المتاحة على الوحدات الفرعية.

إعطاء أقصى قدر ممكن من الإستقلالية لكل وحدة فرعية على حدة.

## مركز الإستثمار:

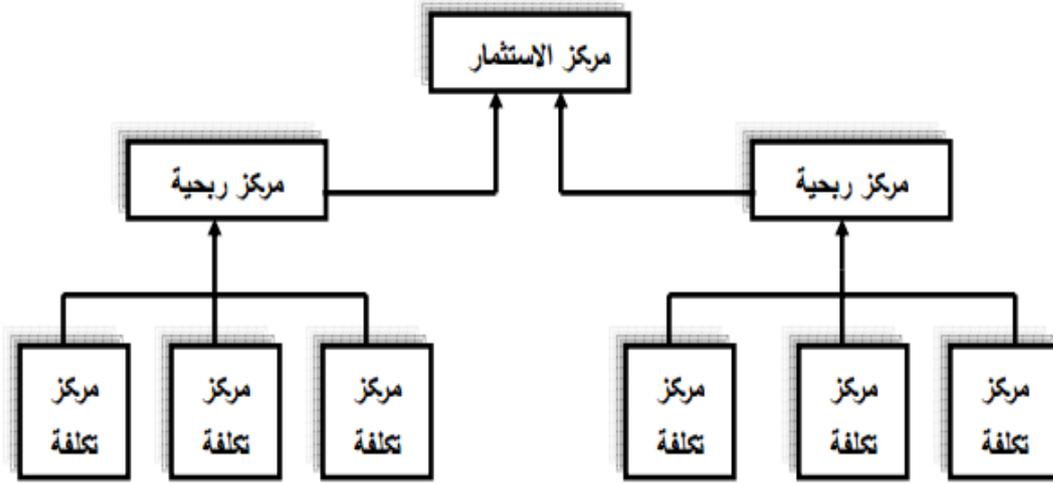
وهو مركز المسؤولية داخل الشركة والذي يكون فيه المدير مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف، فضلاً عن مراعاة ما تم إستثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية، لذلك يعد مركز الإستثمار تطويراً لمركز الربحية، ويلاحظ هنا أن مركز الإستثمار هو أوسع مع مركز الربحية، لإضافة رأس المال المستثمر كعنصر إضافي يتم تتبعه لتقييم أداء القسم وبهذا فإن تقييم الأداء يكون أكثر دقة في مراكز الإستثمار.

هو أي مركز مسؤولية داخل الشركة يكون مديرة مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى الإستثمارات التي إستخدمها في تحقيق العائد حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى نوعية وحجم الإستثمارات لدى هذه المراكز، وبناءً عليه يقيم أداء مدراء هذه المراكز إستناداً إلى الربح الذي يحققه مع الأخذ بعين الإعتبار حجم الإستثمارات أو رأس المال المستثمر في هذه المراكز، ومن أمثلة هذا النوع من المراكز فروع البنوك والمطاعم والفنادق. (أبو نصار، ٢٠١٤).

وتجدر الإشارة إلى أن الصلاحيات والسلطات التي تمنح لمدير مركز الإستثمار هي الأعلى مقارنة بالصلاحيات والسلطات الممنوحة لكل من مدير مركز التكلفة أو مدير مركز الربحية، لذلك غالباً ما يشتمل مركز الإستثمار على كافة أنواع مراكز المسؤولية الأخرى حيث يكون لمدير مركز الإستثمار صلاحية الإشراف والمتابعة على النفقات والتكاليف والإيرادات المحققة إضافة إلى تتبع المال المستثمر في مركز المسؤولية. (الخالدي، ٢٠١٥).

يرى الباحث أن مراكز الاستثمار تعزز مبدأ اللامركزية، و تنمية حس المسؤولية لدى مختلف الادارات في الشركات.

والشكل رقم (٢) يوضح كيفية تقسيم الشركة إلى مراكز المسؤولية المختلفة (مركز التكلفة، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار) وطبيعة العلاقة والإرتباط فيما بينها.



شكل (٢): كيفية تقسيم الشركة إلى مراكز المسؤولية

المصدر: (الخالدي، ٢٠١٥).

#### مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية:

إن نجاح تطبيق محاسبة المسؤولية يشتمل على توافر مقومات محاسبية وإدارية وتنظيمية وسلوكية مشتركة، حيث أن نجاح هذا الأسلوب يستلزم إيجاد تكامل بين هذه المقومات، وبهذا يعتمد نجاح تطبيق محاسبة المسؤولية على المقومات التالية: (قايش، ٢٠١٢).

هيكل تنظيمي سليم يوضح سلطات ومسؤوليات كل مسؤول، بحيث يتم تحديد نطاق السلطة والمسؤولية بشكل واضح ومتجدد، وهذا بتقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية يكون كل مركز منها تحت مسؤولية شخص مسؤول، بحيث كل مدير يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي تدخل في نطاق تحكمه.

تحديد معايير الأداء مسبقاً للحكم على مدى كفاءة الأداء وفاعليته في تحقيق أهداف الخطة المعتمدة.

إعداد تقارير عن الأداء توضح للمدير مدى التقدم الذي أحرزه في تحقيق المعيار المستخدم في تقييمه.

تدريب المديرين على استخدام نتائج التقارير المالية والمحاسبية إضافة إلى تقارير الأداء.

اشراك كافة رجال الإدارة في وضع وتقرير الأهداف التي بناءً عليها سيتم تقويم أدائهم.

توفير هذه التقارير في أيدي مسؤولي مراكز المسؤولية في الوقت المناسب بحيث تتناسب مع سلطة ومستويات هؤلاء المسؤولين.

و قد خلص الباحث الى أن من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية بالاضافة الى ماسبق وجود نظام حوافز للعاملين في الشركة مرتبط بالأداء الفعلي على أن يتسم بالعدالة و الفاعلية و بما يتناسب مع حجم النشاط و ربحية الشركة.

#### خطوات تطبيق محاسبة المسؤولية:

هناك مجموعة من الخطوات الرئيسية التي يجب إتباعها لتطبيق محاسبة المسؤولية بالشكل الأمثل، وتتمثل هذه الخطوات بما يلي: (الرزوي، ٢٠٠٧).

تحديد مراكز التكلفة من واقع التوزيع الموجود في الهيكل التنظيمي.

تجميع وتبويب التكاليف بالشكل المناسب لمراكز التكلفة.

توزيع التكاليف العامة ومن ثم الحصول على مجمل التكاليف للخدمات لكل قسم من الأقسام.

تحديد أساس توزيع التكاليف بالتعرف على الخدمات المقدمة في مراكز التكلفة.

تحديد معيار لقياس مدى كفاءة الأداء في الأقسام ليتم مقارنة ما تم بما كان يجب أن يتم.

وقد خلص الباحث الى ان من خطوات لنجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية هو دقة معايير قياس اداء مراكز المسؤولية، حيث أنها تساعد على كشف نقاط الضعف والقوة في كل مركز.

## المبحث الثاني : الأداء المالي

تمهيد:

يعتبر الأداء المالي المحصلة النهائية لكافة المتغيرات، ولتحقيق النجاح المالي للمنظمة يجب عليها أن تحدد بدقة ما هو المطلوب أن تعمله لتحقيق هذا الهدف وكيف يمكن أن تحقق أهدافها، ويركز هذا المحور على الوفاء باحتياجات حاملي الأسهم أي تحقيق ما يريد حاملي الأسهم، فهل تحقق الشركة عائد على الاستثمار مناسب، وهل تزيد من قيمة الشركة في السوق مما يؤدي إلى زيادة ثروة حاملي الأسهم؟ وتقاس النتائج باستخدام المؤشرات الخاصة بأرباح الشركة والتدفقات النقدية والعائد على الاستثمارات وسعر السهم في السوق ونصيب السهم من الأرباح (بو بكر، ٢٠١٤).

يعتبر نتاج الأداء المالي مقياس موجه لتحقيق الأهداف أو الوقوف على مستوى الأرباح المتحققة لإستراتيجية الشركة، بالعمل على تخفيض مستويات التكاليف مقارنة بالشركات المنافسة، ويركز أيضاً على مستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف وهو حجم المبيعات للمنتجات، والعائد على حقوق المساهمين، والعائد على إجمالي الموجودات والقيمة المضافة وهو التدفقات النقدية المتولدة من أنظمة التشغيل (إبراهيم، ٢٠١٣).

وتهتم كل منظمة بتقييم الأداء المالي بهدف التعرف على الكفاءة المالية لوحداتها المختلفة وللمنظمة ككل، وبغرض التعرف على أوجه التطور في هذا الأداء، حيث أن تقييم الأداء المالي يقدم معلومات تمثل حجر الأساس في عملية التخطيط، وكون المعلومات الناتجة عن تقييم الأداء المالي تعطي مؤشرات حول كفاءة الشركة ومعرفة احتياجاتها المستقبلية (المطيري، ٢٠١١).

### مفهوم وتعريف الأداء المالي:

الأداء المالي يمثل المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف ويعبر على أداء الشركات حيث أنه الدعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم. (الخطيب، ٢٠١٠).

وقد تم تعريف الأداء المالي بأنه قدرة وكفاءة الشركة على إدارة نشاطاتها في مختلف جوانبها الإدارية والإنتاجية والتقنية والتسويقية... الخ، خلال فترة زمنية محددة ومهارتها في تحويل المدخلات إلى مخرجات بالنوعية والكمية المطلوبة. (الكرخي، ٢٠١٠).

ويرى (Laurence 2011) الأداء المالي على أنه هو ما تحققه الشركة من عائدات يلخصها سجل حسابي يستند الى قياس السياسات والعمليات المرتبطة بالإطار المالي للشركة ضمن فترة زمنية معينة، وبالمقارنة مع شركات أخرى مشابهة

ويُعرف الأداء المالي على أنه " مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة، من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية" (دادن وحفصي، ٢٠١١).

وحسب تالي (٢٠١٢) فإن الأداء المالي هو قدرة الشركة على تحقيق أهدافها المالية وبأقل تكلفة ممكنة، أي تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة لتسديد ما عليها من التزامات وتحقيق معدل مردودية جيد بأقل تكلفة.

في حين عرّف كانش (٢٠١٤) الأداء المالي على أنه "مدى نجاح الشركة في استغلال الموارد المتاحة لديها من موارد مادية ومعنوية احسن استغلال وتحقيق الأهداف المحددة مسبقا من طرف الإدارة".

هذا ويرى مسعودي (٢٠١٥) الأداء المالي على أنه آلية تمكن من فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المتاحة في الشركة بأحسن صورة، أي خفض التكاليف ورفع العوائد.

ويعتبر الأداء المالي على أنه النتائج الاقتصادية الناجمة عن تنفيذ إستراتيجية الوحدة الاقتصادية، والمقاييس التي تنطوي تحت هذا المحور أكثر ما تكون تتضمن الدخل التشغيلي، العائد على الاستثمار، نمو المبيعات، التدفقات النقدية، والقيمة الاقتصادية المضافة (المحاميد وطويقات وحدادين، ٢٠١٥).

أما (Ndungo, et al. (2017) فقد عرفوا الأداء المالي على انه تعظيم النتائج وذلك من خلال تحسين المردودية ويتحقق ذلك بتدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل بغية تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء.

ومن خلال المفاهيم والتعريفات السابقة يُعرف الباحث الأداء المالي على أنه مجموعة الأنشطة المالية والمحاسبية التي تهدف إلى التحكم في الإنفاق والتكاليف والعمل على رفع مستوى الإيرادات بهدف تحقيق أعلى معدل من الربحية.

### أهمية الأداء المالي:

يكتسب موضوع الأداء المالي أهمية كبيرة بالنسبة لأي مؤسسة إقتصادية كانت أو مالية، حيث تواجه الشركات بمختلف أنواعها وإنتماءاتها القطاعية منافسة شديدة فيما بينها وذلك نتيجة لعولمة السوق والإفتتاح الإقتصادي وإزدياد المنافسة بين الشركات، حيث أصبحت هذه الشركات تركز بشكل كبير على نوعية المنتج أو الخدمة التي تقدمها. بالإضافة لتعدد الأصناف التي تنتجها الشركة الواحدة لتلبية رغبات الزبائن. حيث أن الوظيفة المالية تبحث عن أساس منهجي سليم تقويم إستخدام الأموال بفعالية وبأعلى كفاءة في المؤسسة كي يتسنى تحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل من خلال معلومات ملائمة وطريقة تحليل علمية وعملية في بناء المؤشرات. وبالتالي تبرز أهمية الأداء المالي من خلال ما يلي: (عوض الله، ٢٠١٥).

متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة الإقتصادية وطبيعته.

متابعة ومعرفة الظروف المالية والإقتصادية المحيطة بالمؤسسة.

المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية.

المساعدة في فهم التفاهم المتفاعل بين البيانات المالية.

## العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمنشأة:

تواجه الشركة خلال القيام بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في أداء وظائفها، مما يدفع الإدارة إلى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها وإتخاذ القرارات التصحيحية بشأن ما تهدف إليه عملية التقييم المالي للمنظمة حيث تعمل على تشخيص الوضعية المالية للمنظمة لمعرفة أهم المشاكل والبحث عن أسبابها ومحاولة إقتراح قرارات تصحيحية، ومن أهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمنظمة ما يلي: (محمد، ٢٠١٥).

### العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي للمنظمة:

هي تلك العوامل التي تؤثر على أداء الشركة والتي يمكن للمنظمة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

الرقابة على التكاليف.

الرقابة على كفاءة إستخدام الموارد المالية المتاحة.

الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال.

ويرى الباحث ارتباطاً وثيقاً بين هذه العوامل و أهداف تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، من خلال الربط بين التكاليف و الإيرادات و الرقابة على مصادر الاموال و استخداماتها داخل الشركة.

### العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي للمنظمة:

تواجه الشركة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن لإدارة الشركة السيطرة عليها، وإنما يمكن توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيراتها وتشمل هذه العوامل ما يلي:

التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.

القوانين والتعليمات التي تطبق على الشركات من طرف الدولة وقوانين السوق والسياسات المالية والإقتصادية للدولة.

### مؤشرات الأداء المالية المبنية على الربح المحاسبي:

تعتبر مؤشرات الأداء المالي من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة في تحليل قوائمها المالية لمعرفة مدى سلامة مركزها المالي وربحية الشركة، ومن بين هذه المؤشرات نجد: (المطيري، ٢٠١١).

معدل العائد على الأصول: يعبر هذا المقياس عن العلاقة بين الأرباح المحاسبية وحجم الأموال المتاحة للإستخدام من قبل إدارة الشركة، ويمكن استخدامه لقياس أداء مراكز الأستثمار في الشركة.

معدل العائد على حقوق الملكية: يهتم هذا المؤشر بقياس العائد على كل دينار مستثمر من قبل حملة الأسهم العادية، إذ أن هذا المقياس يأخذ الأنشطة التشغيلية والتمويلية معاً، وهو يتأثر بدرجة الرفع المالي وحجم الديون في هيكل راس المال و يفيد في قياس أداء مراكز الأستثمار.

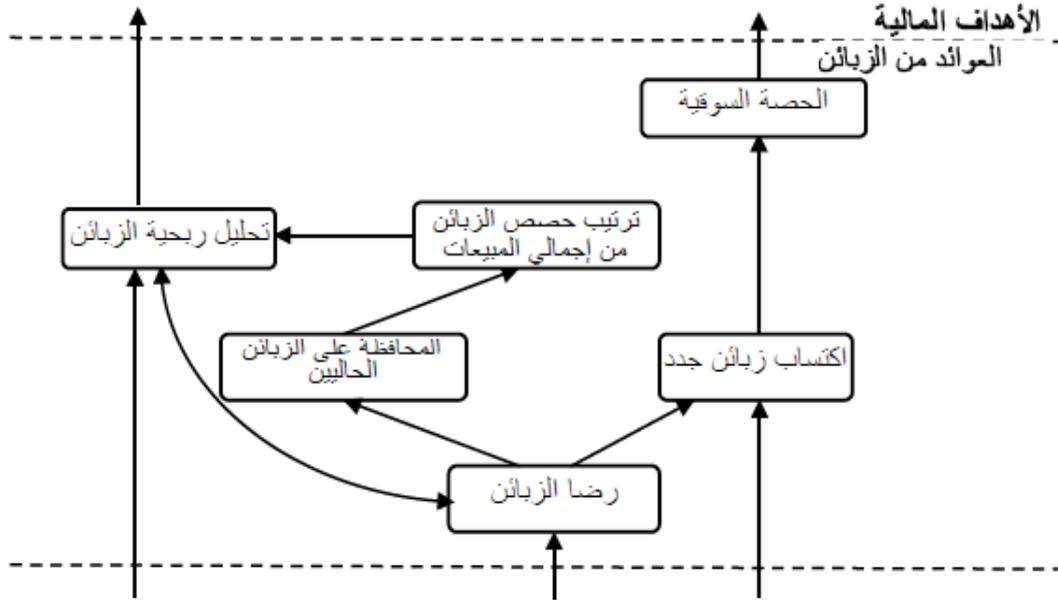
ربحية السهم: يُعد نصيب السهم العادي من الأرباح مؤشراً مالياً لتقييم أداء الشركات، إذ يقيس ربحية الشركات ويساعد المستثمرين والمقترضين في اتخاذ القرارات، و يعتبر مقياساً لأداء مراكز الربحية في الشركة.

نصيب السهم من التدفقات النقدية التشغيلية: تقوم قائمة التدفقات النقدية على اساس الدفع الفعلي والقبض الفعلي للنقد بغض النظر عن أساس الإستحقاق، وهي تبين المقبوضات والمدفوعات النقدية وصافي التغير في النقد الناتج عن الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية للمنظمة، خلال الفترة المالية من خلال المقارنة بين رصيد النقد أول المدة وآخر المدة، و يقيس مدى كفاءة مراكز الربحية في نظام محاسبة المسؤولية.

نسبة السيولة: وهي قدرة الشركة على توفير السيولة النقدية المناسبة واللازمة لتسديد إلتزاماتها على المدى القصير.

هامش الربح: حيث أن إرتفاع هامش الربح يمثل مؤشراً جيداً للمنظمة، حيث أنه مؤشر للسيطرة الجيدة على التكاليف وان العائد على الإستثمار مقبول في هذه الحالة، ويطلق على هذه النسبة في بعض الأحيان العائد على المبيعات.

يعتبر مقياس ربحية العميل من المقاييس المهمة في هذا البعد لمعرفة ما اذا كان العميل المستهدف ذا ربحية أو لا لما له من اثر في تحقيق ماتنشده الشركة في بلوغ اهدافها المالية، والشكل رقم (٢) يوضح دور رضا العملاء كأساس لمقاييس العوائد (بني عامر، ٢٠١٦).



شكل (٣): دور رضا العملاء كأساس لمقاييس العوائد

المصدر: (Kaplan and Atkinson, 2014)

## أدوات التشخيص المالي:

تتكون أدوات التشخيص المالي للمؤسسات مما يلي: (شيحة، ٢٠١٣).

تحليل الهيكل المالي: والهدف منه ضمان تمويل الاحتياجات دون التأثير على التوازن المالي والمردودية وملاءمة المالية...، بالاعتماد على منظور الذمة المالية (مبدأ السيولة والاستحقاق) أو على المنظور الوظيفي بالفصل بين النشاطات الرئيسية في التحليل.

تقييم النشاط والنتائج: يهتم بكيفية تحقيق الشركة للنتائج، والحكم على مدى قدرة النشاط على تحقيق الربحية، وذلك باستخدام الأرصدة الوسيطة للنظام، التي هي عبارة عن أرصدة تبين مختلف مراحل تشكل النتيجة أو سباب تحققها، مما يمكن من اتخاذ القرارات المناسبة.

تقييم المردودية: هي وسيلة تمكن من مقارنة النتائج المحققة مع الوسائل التي ساهمت في تحقيقها، وهي المؤشرات الأكثر موضوعية في تقييم الأداء، ويمكن من خلالها اتخاذ قرارات التمويل والاستثمار وغيرها.

تحليل التدفقات المالية: يمثل التحليل الأكثر تطوراً، يمكن من تحليل التوازن المالي والوقوف على أسباب العجز أو الفائض في الخزينة وتحديد الدورة المسؤولة، كما يحوي هذا التحليل مجموعة من المؤشرات ذات البعد الإستراتيجي التي تساعد في اتخاذ القرارات الإستراتيجية وتقييم الإستراتيجية المالية المعتمدة.

## طرق التشخيص المالي:

تتعدد طرق التشخيص المالي في المؤسسات، حيث ذكر لسوس (٢٠٠٤) أهم هذه الطرق كما يلي:

التشخيص المالي التطوري: يقوم هذا التشخيص على دراسة الوضعية المالية للمنظمة لعدة دورات مالية متتالية على أساسها يمكن تقدير الوضعية المستقبلية، ويتطلب هذا التحليل نظام معلومات محاسبي ومالي متطور وفعال، ويرتكز هذا التشخيص على العناصر التالية:

تطور النشاط: من خلال التغير في رقم الأعمال أو القيمة المضافة أو مختلف النتائج المحاسبية، مع مراقبة هيكل التكاليف الذي من المفترض أن يتناسب مع تطور النشاط.

تطور أصول الشركة: الأصول هي مجموع الامكانيات المادية والمعنوية والمالية المستخدمة في ممارسة نشاطها، وتطورها يبين مستوى النمو الداخلي والخارجي للمنظمة ويعد مؤشراً عن الوجهة الإستراتيجية للمنظمة إن كانت تتجه نحو النمو، البقاء أو الانسحاب من السوق.

تطور هيكل دورة الاستغلال: يتكون هذا الهيكل من العملاء، الموردين والمخزونات، وهي التي تشكل الاحتياجات المالية لدورة الاستغلال، وينبغي مراقبة تطورها عبر الزمن ومقارنة نموها بنمو النشاط من أجل الحكم على مستوى الاحتياجات المالية.

تطور الهيكل المالي: يتشكل هيكل الشركة من مصادر تمويل الشركة ويمكن للمحلل المالي مراقبة مستويات المديونية والتمويل الذاتي ومساهمة الشركاء وتحديد قدرة الشركة على السداد ومدى استقلاليتها المالية وتأثير الاستدانة على المردودية... الخ

تطور المردودية: تعد المردودية أحد أهم المؤشرات التي تستخدم في الحكم على أداء الشركة من جميع النواحي، وعليه فمراقبة تطور معدلات المردودية يمثل قاعدة اساسية للتشخيص المالي التطوري، وذلك عن طريق نسبة المردودية والية اثر الرافعة المالية.

التشخيص المالي المقارن: هو التشخيص الذي يعتمد على مقارنة الوضعية للمنظمة مع المؤسسات الناشطة في نفس القطاع وفي نفس السوق أي خاضعة لنفس الشروط الخاضعة لها الشركة محل الدراسة.

التشخيص المالي المعياري: هو امتداد للتشخيص المقارن إلا أنه وبدلاً من مقارنة وضعية الشركة مع المؤسسات الأخرى فإننا نلجأ إلى المقارنة مع معدلات معيارية يتم اختيارها بناء على دراسة شاملة ومستمرة.

## المبحث الثالث : الدراسات السابقة

تمهيد :

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، فقد قام الباحث بمسح الدراسات السابقة، وتم الاستفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وفيما يلي إستعراض لبعض هذه الدراسات مرتبة حسب التسلسل الزمني من الأحدث إلى الأقدم.

الدراسات باللغة العربية :

دراسة وداعة الله (٢٠١٦)، بعنوان: محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركة النيل للبتروال المحدودة.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف محاسبة المسؤولية، وبيان متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية بصورة صحيحة، وبيان أثر محاسبة المسؤولية على تكاليف الإنتاج، ولتحقيق أهداف الدراسة إتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع (٥٩) إستبانة على جميع المستويات الإدارية في شركة النيل للبتروال المحدودة (السودان)، وقد كانت نسبة الإسترداد بنسبة (١٠٠%)، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن محاسبة التكاليف تساعد في قياس وتحليل تكاليف الإنتاج من خلال إستخدام بيانات التكاليف المعيارية، كما أن محاسبة المسؤولية تساعد في تحديد تكلفة وحدات النشاط من خلال تحليل عناصر التكلفة الإنتاجية. وقد أوصت الدراسة بضرورة عمل المؤسسات الإقتصادية بأسلوب محاسبة المسؤولية الذي يوفر لها معلومات تساعد في ضمان جودة العمليات الإنتاجية من خلال تحليل وضبط عناصر تكاليف الإنتاج.

دراسة عقل وآخرون (٢٠١٦)، بعنوان: مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك العاملة في فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك العاملة في فلسطين، والفوائد التي تعود على البنوك نتيجة تطبيقها لمحاسبة المسؤولية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إستبانة تتضمن أسئلة صُممت خصيصاً للإجابة عن فرضيات الدراسة، حيث تم توزيع (١٠٥) إستبانة على عينة من العاملين في البنوك الفلسطينية، وبلغ عدد الإستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي (٨٣) إستبانة، وبنسبة إسترداد بلغت (٧٩%) من الإستبانات الموزعة. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج كان من أبرزها: أن البنوك تقوم بتحديد واضح للهيكل التنظيمي لمراكز المسؤولية، ويقوم إعداد موازنات تخطيطية لمقارنة الأداء المخطط بالنتائج الفعلية، كما يوجد نظام تقارير متكامل لمتابعة الأداء وتقويمه في مراكز المسؤولية. وقد أوصت الدراسة بضرورة ربط الأداء بنظام الحوافز في البنوك الفلسطينية.

دراسة المومني (٢٠١٦)، بعنوان: مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات : دراسة ميدانية لبلديات إقليم الشمال في الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات، حيث أجريت الدراسة على بلديات إقليم الشمال في الأردن وتضم محافظات اربد، وجرش، وعجلون، والمفرق. ركزت الدراسة على مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المتمثلة في الهيكل التنظيمي الإداري، وإعداد الموازنات التخطيطية، وتوفير نظام محاسبي، ونظام للتقارير والحوافز. ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة بالطريقة العشوائية البسيطة على رؤساء البلديات ومديري الدوائر والأقسام والمحاسبين والمدققين العاملين في البلديات فقد تم تحليل (٨٢) استبانة، واستخدم الباحث الإحصاء الوصفي واختبار (T) لفحص بيانات الدراسة واختبار فرضياتها. وقد خلصت الدراسة إلى إن البلديات لديها هيكل تنظيمي إداري تقليدي، وتقوم بإعداد الموازنات التخطيطية على المستوى الكلي، ولا ينبثق عنها موازنات تخطيطية فرعية لمراكز المسؤولية، وأن مستوى تطبيق نظام التقارير الدورية ونظام حوافز العاملين أقل من المستوى الافتراضي لتطبيقه، وإن نظام المعلومات المحاسبي المطبق في البلديات بحاجة إلى تطوير.

دراسة سمارة (٢٠١٥)، بعنوان: أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

هدفت الدراسة الى بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الأداء لقطاع الشركات الصناعية، إتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك باستخدام إستبانة تم توزيعها على عينة عشوائية مكونة من (١١١) من العاملين في (١٢) من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، حيث تم اختيار ١١١ فرداً، وتوصلت الدراسة الى النتائج أهمها: هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية، كما أن هناك دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على كفاءة الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، وقد أوصت الدراسة الشركات الصناعية الأردنية العمل على تنظيم العمل المحاسبي بشكل واضح بما يتفق مع الأسس العلمية لمحاسبة المسؤولية، والعمل على زيادة إدراك العاملين في القسم بنظام محاسبة المسؤولية وطرقها وأساليبها من خلال عقد الدورات التعليمية والتدريبية.

دراسة الخالدي (٢٠١٥)، بعنوان: دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية -دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية لمراكز المسؤولية الرئيسية وهي: (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الإستثمار) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية وتحديداً في المنطقة الشرقية، ولتحقيق أهداف الدراسة إتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع إستبانة على (١٠٢) من المدراء الماليين والمحاسبين ومحاسبو التكاليف العاملين في الشركات الصناعية مجتمع الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هنالك دوراً إيجابياً لمحاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية، كما توصلت الدراسة إلى أن تحقيق الميزة التنافسية في الشركة يتم من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية والتي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة. وأوصت الدراسة بضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين في الشركات وذلك لتعريفهم بمزايا مراكز محاسبة المسؤولية كإحدى الإستراتيجيات التي تسهم في تحقيق التميز في أداء الشركات بشكل عام.

دراسة حوري والعمري (٢٠١٣)، بعنوان: مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية: دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى مستوى استخدام نظام محاسبة المسؤولية من قبل الجامعات الأردنية، ومعرفة أثر بعض المتغيرات الديمغرافية والوظيفية والمؤسسية على تقدير العاملين لدرجة تطبيق الجامعات لمحاوَر نظام محاسبة المسؤولية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إستبانة وتوزيعها على عينة عشوائية بلغ قوامها (١٨٠) من العاملين في (٢٧) جامعة أردنية، وكان عدد الإستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي (١٣٤) إستبانة بنسبة إسترداد بلغت (٧٤.٤%). وقد توصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج كان من أبرزها: أن مستوى تقدير العاملين في الجامعات للممارسات الدالة على محاور محاسبة المسؤولية قد جاء متوسطاً، كما اظهرت النتائج عن وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الجامعات الحكومية والخاصة في مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وكانت لصالح الجامعات الحكومية، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الإدارات في الجامعات الأردنية بالعمل على تفعيل المحاور الأساسية المتعلقة بنظام محاسبة المسؤولية وخاصة في الجوانب المتعلقة بنظام الحوافز.

دراسة سعد (٢٠١٣)، بعنوان: دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي في المصارف التجارية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي في المصارف التجارية السودانية، ولتحقيق أهداف الدراسة إتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لإختبار فرضيتي الدراسة وهما: إن تطبيق محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية يمكن من تقويم أداؤها وقدرتها على إستخدام مواردها المتاحة على الوجه الأمثل وبأقصى كفاءة ممكنة، وأن محاسبة المسؤولية تعمل على توفير معلومات محاسبية ملائمة تساعد في تقويم أداء مراكز المسؤولية المختلفة في المصارف التجارية. وقد توصلت الدراسة إلى أن المصارف التجارية السودانية تطبق نظام محاسبة المسؤولية. وقد أوصت الدراسة بضرورة توعية العاملين وخاصة الإدارة العليا في المصارف التجارية بتطبيق محاسبة المسؤولية لما لها أثر في رفع مستوى الأداء والعمل على تطوير الهيكل التنظيمي لهذه المصارف التجارية ومراكز المسؤولية فيها.

دراسة قاقيش (٢٠١٢)، بعنوان: مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك التجارية الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك التجارية الأردنية، والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، إلى التعرف على الفوائد التي تعود على البنوك نتيجة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتوزيع (١٦٠) إستبانة على أفراد الإدارة العليا والموظفين القياديين في كافة البنوك التجارية، وقد تم إسترداد (١٢٦) إستبانة بنسبة إسترداد (٧٨.٧%) من الإستبانات الموزعة. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج كان من أبرزها: أن نظام محاسبة المسؤولية يُطبق في البنوك التجارية الأردنية، وتوفر لدى هذه البنوك مقومات نظام محاسبة المسؤولية بدرجة مرتفعة. وقد اوصت هذه الدراسة بضرورة قيام الإدارات في البنوك التجارية الأردنية بالعمل على تفعيل المحاور والمرتكزات المتعلقة بنظام محاسبة المسؤولية وخاصة المتعلقة بنظام الحوافز.

دراسة موسى (٢٠١١)، بعنوان: دور محاسبة المسؤولين في إحكام الرقابة وتقويم الأداء دراسة حالة منظمة الشهيد-السودان.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والتعرف على أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في احكام الرقابة وتقويم الأداء في منظمة الشهيد السودان، وقد استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والإستقرائي والمنهج الوصفي، حيث تم تصميم إستمارة إستبانة ووزعت علي مجتمع الدراسة المكون من (٦٤) مفردة تتمثل في أفراد الإدارة العليا والإداريين بمنظمة الشهيد السودان، حيث تم إختيار عينة عمدية بحجم (٤٨) وذلك بنسبة ٧٥% من المجتمع، وأستردت منها (٤٢) أستبانة اي ما يمثل ٨٧% من عينة الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى ان نسبة ٧٨% من عينة الدراسة توافق علي توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في منظمة الشهيد السودان، وان ٦١% تؤكد انه توجد صعوبات في التطبيق منها غياب الخلفية والدراسات العلمية والنقص في الخبرات والمهارات الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية في منظمة الشهيد السودان، وعليه فقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في منظمة الشهيد السودان، وتذليل المعوقات التي تحول دون تطبيقها في الشركة.

الدراسات باللغة الإنجليزية :

دراسة (Tuan 2017)، بعنوان: تطبيق محاسبة المسؤولية في التنمية المستدامة للمصنعين الفيتناميين: دراسة تجريبية.

**Application Responsibility Accounting to Sustainable Development in Vietnam Manufacturers: An Empirical Study.**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مستوى تطبيق محاسبة المسؤولية وفقا لسبعة عناصر مسؤولية متوسطة أو عالية المستوى للتطبيق من أجل تقديم حلول لتحسين مستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في شركات المنسوجات والملابس في فيتنام. ولتحقيق أهداف الدراسة إعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من خلال توزيع (٦٤) إستبانة على المديرين وروؤساء الإدارات من مصانع الغزل والنسيج والملابس الجاهزة الفيتنامية. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج كان من أهمها أن محاسبة المسؤولية هي أهم محتوى للمحاسبة الإدارية. توفر محاسبة المسؤولية المعلومات للمسؤولين لاتخاذ قرارات الأعمال في الوقت المناسب وبشكل صحيح.

دراسة (Ritika 2015)، بعنوان: دور محاسبة المسؤولية في الهيكل التنظيمي.

**The Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مراكز المسؤولية المختلفة لمحاسبة المسؤولية، والتعرف على مقدار المساهمة التي من الممكن أن تقدمها الأقسام والشعب المختلفة باعتبارها جزءاً من الهيكل التنظيمي في الشركات الهندية لتطبيق محاسبة المسؤولية، كما هدفت هذه الدراسة إلى التعرف الوسائل والأساليب المختلفة لتحفيز مدراء هذه الأقسام والشعب من أجل تحقيق الأهداف الأساسية المختلفة للشركة. ولتحقيق أهداف الدراسة إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لدراسة مراكز المسؤولية المختلفة وهي: (مركز التكلفة، ومركز الإيرادات، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار). وقد توصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج كان من أبرزها: أن محاسبة المسؤولية واحدة من أفضل الأساليب في محاسبة التكاليف وخاصة في الشركات كبيرة الحجم والتي تتكون من هيكل تنظيمي معقد يصعب فيها إدارة اعمال الشركة.

دراسة (Nawaiseh, et al. (2014)، بعنوان: تقييم تجريبي لقياس مدى تطبيق مبادئ محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

#### An Empirical Assessment of Measuring the Extent of Implementing Responsibility Accounting Rudiments in Jordanian Industrial Companies listed at Amman Stock Exchange.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام الشركات الصناعية الأردنية للمبادئ الأساسية لمحاسبة المسؤولية، والمعيقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام بشكل كامل في هذه الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان وتوزيعه على (٤٥) شركة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، وقد تم إسترداد (٣٧) إستبانة بنسبة إسترداد (٨٢.٢٢%) من الإستبانة الموزعة. حيث أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية الأردنية تطبق بشكل جزئي نظام محاسبة المسؤولية بنسبة (٦٧.١٨%)، كما بينت الدراسة وجود مجموعة من المعوقات لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية كان من أهمها عدم وجود نظام حوافز محدد في الشركة، وعدم كفاية نظام تدريب العاملين في الشركة، وعدم رغبة الموظفين باستخدام الكمبيوتر، بالإضافة إلى قلة تقارير الأداء. وأوصت الدراسة بضرورة أن تولي الشركات الصناعية إهتماماً أكبر بالمحاسبة الإدارية من خلال إستقطاب موظفين حاصلين على شهادات مهنية مثل شهادة محاسب إداري معتمد (CMA)، بالإضافة إلى ضرورة قيام الشركات الصناعية بعقد ورش عمل ودورات تدريبية في محاسبة المسؤولية.

دراسة (Al Hanini (2013)، بعنوان: مدى تطبيق ميزات محاسبة المسؤولية في البنوك الأردنية.

#### The Extent of Implementation Responsibility Accounting Features in the Jordanian Banks.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام المصارف التجارية والإسلامية العاملة في الأردن والبالغ عددها (١٣) مصرف لأساسيات نظام محاسبة المسؤولية، وبتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتوزيع (٥٥) إستبانة على عينة من العاملين في البنوك الأردنية في المستويات الإدارية المختلفة، وقد تم إسترداد (٥٠) إستبانة بنسبة إستجابة (٩١%)، وقد توصلت الدراسة إلى أن البنوك الأردنية تلتزم بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيما يتعلق بتقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية متعددة، وتفويض صلاحيات واضحة لمدرء مراكز المسؤولية، كما أظهرت النتائج أنه تم تقسيم مراكز المسؤولية إلى مركز تكلفة ومراكز إيرادات بناء على قدرة كل مركز. وقد أوصت الدراسة بضرورة وجود تنسيق بين البنك المركزي الأردني وإدارات البنوك المختلفة لإستحداث دليل لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية لتعزيز تطبيق هذا النظام.

دراسة (Mojgan (2012)، بعنوان: إختبار دور محاسبة المسؤولية في الهيكل التنظيمي.

#### Examining the Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة المسؤولية في الهيكل التنظيمي، ولتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي، حيث يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى الإبلاغ عن التكاليف وتراكمها حسب المستويات الفردية للمسؤولية، وبهذا لا تحمل كل منطقة إشرافية إلا على التكلفة التي تكون مسؤولة عنها وتتحكم فيها، وقد أكدت الدراسة على أن هناك ثلاثة أنواع أساسية من مراكز المسؤولية: مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات ومراكز الاستثمار، وعند مقارنة المبالغ المدرجة في الميزانية بالمبالغ الفعلية والانحرافات، يمكن استخدام محاسبة المسؤولية للعثور على أسباب هذا الانحراف وبالتالي تحسين الوظيفة، كما يمكن أيضاً تحديد مسؤولية كل مدير لتحقيق أهدافه التي يمكن تحقيقها في الشركة.

دراسة (2012) Rehana، بعنوان: استخدام محاسبة المسؤولية وقياس مستويات رضا منظمات الخدمة في بنغلاديش.

#### Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh.

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أي نوع من أنظمة محاسبة المسؤولية يتم تطبيقه في منظمات الخدمات في بنغلادش، وأيضا ركزت هذه الدراسة على مستوى الرضا عن نظام محاسبة المسؤولية المستخدم. ولتحقيق أهداف الدراسة تم مسح (٨٨) منظمة خدمية في بنغلادش، وقد كشفت نتائج الدراسة أنه لا يوجد منظمة خدمية تتبع أسلوب فريد من العمليات والأنشطة القائمة على نظام محاسبة المسؤولية، كما أشارت النتائج إلى أن هناك مستوى رضا متوسط من الأفراد المبحوثين في الشركات الخدمية المبحوثة عن تطبيق مراكز المسؤولية الثلاث (مركز التكلفة، ومركز الإيرادات، ومركز الإستثمار)، كما أشارت النتائج أن الرضا عن نظام محاسبة المسؤولية يتأثر بمستوى الرضا بمستوى المسؤوليات الممنوحة وقياس الأداء ونظام الحوافز المستخدم.

جدول (١): ملخص الدراسات السابقة

عنوان الدراسة	اسم الباحث و السنة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
محاسبة المسؤولية واثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية - دراسة ميدانية على شركة النيل للبتروال المحدودة	وداعة الله (٢٠١٦)	بيان أهمية وأهداف محاسبة المسؤولية، و متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية بصورة صحيحة، و أثر محاسبة المسؤولية على تكاليف الإنتاج	محاسبة التكاليف تساعد في قياس وتحليل تكاليف الإنتاج من خلال استخدام بيانات التكاليف المعيارية،	تحديد مراكز المسؤولية والتعرف على خصائص نظام المحاسبة، و صياغة فقرات ابعاد محاسبة المسؤولية
مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك العاملة في فلسطين	عقل وآخرون (٢٠١٦)	التعرف إلى مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك العاملة في فلسطين، والفوائد التي تعود على البنوك	البنوك تقوم بتحديد واضح للهيكل التنظيمي لمراكز المسؤولية، ويقوم إعداد موازنات تخطيطية لمقارنة الأداء المخطط بالنتائج الفعلية	تمت الاستفادة من هذه الدراسة بتحديد أهداف محاسبة المسؤولية،
مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات : دراسة ميدانية لبلديات إقليم الشمال في الأردن	المومني (٢٠١٦)	مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات، حيث أجريت الدراسة على بلديات إقليم الشمال في الأردن	إن البلديات لديها هيكل تنظيمي إداري تقليدي، وتقوم بإعداد الموازنات التخطيطية على المستوى الكلي، ولا ينبثق عنها موازنات تخطيطية فرعية لمراكز المسؤولية	تحديد مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، التعرف على مراكز المسؤولية من منظور رقابي.
أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية	سمارة (٢٠١٥)	بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الأداء لقطاع الشركات الصناعية-	هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية، كما أن هناك دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على كفاءة الأداء في الشركات الصناعية الأردنية	توضيح الهدف من مركز الربحية ضمن نظام محاسبة المسؤولية.

تطوير فقرات ابعاد محاسبة المسؤولية في الاستبانة، تحديد ابعاد محاسبة المسؤولية، توضيح مفهوم مركز الاستثمار، تحديد أهداف محاسبة المسؤولية	هنالك دوراً إيجابياً لمحاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية	الى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية لمراكز المسؤولية الرئيسية وهي: (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الإستثمار) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية	الخالدي (٢٠١٥)	دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية
التعرف على مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية،	مستوى تقدير العاملين في الجامعات للممارسات الدالة على محاور محاسبة المسؤولية قد جاء متوسطاً	مدى معرفة إستخدام نظام محاسبة المسؤولية من قبل الجامعات الأردنية، ومعرفة أثر بعض المتغيرات الديمغرافية والوظيفية والمؤسسية على تقدير العاملين لدرجة تطبيق الجامعات لمحاور نظام محاسبة المسؤولية	حوري والعمري (٢٠١٣)	مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية: دراسة ميدانية
مقارنة نتائج الدراسة مع النتائج التي تم التوصل اليها، تطوير فقرات المتغير التابع في الاستبانة	أن المصارف التجارية السودانية تطبق نظام محاسبة المسؤولية	التعرف على دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي في المصارف التجارية السودانية	سعد (٢٠١٣)	دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي في المصارف التجارية
تحديد ابعاد محاسبة المسؤولية، تحديد ضوابط تطبيق محاسبة المسؤولية، تحديد ابرز مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية، تطوير فقرات ابعاد محاسبة المسؤولية	أن نظام محاسبة المسؤولية يُطبق في البنوك التجارية الأردنية، وتتوفر لدى هذه البنوك مقومات نظام محاسبة المسؤولية بدرجة مرتفعة	التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك التجارية الأردنية، والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، التعرف على الفوائد التي تعود على البنوك نتيجة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية	قاقيش (٢٠١٢)	مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك التجارية الأردنية

توضيح مفهوم و ابعاد محاسبة المسؤولية، و مقومات تطبيقها	توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في منظمة الشهيد السودان	التعرف على مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والتعرف على أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في احكام الرقابة وتقويم الأداء في منظمة الشهيد السودان	موسى (٢٠١١)	دور محاسبة المسؤولية في احكام الرقابه وتقويم الأداء دراسة حالة منظمة الشهيد- السودان
مقارنة نتائج الاجابات على فقرات بعد الاستثمار في الاستبانة، التعرف على ماهية محاسبة مقوماتها	أن محاسبة المسؤولية هي أهم محتوى للمحاسبة الإدارية و توفر محاسبة المسؤولية المعلومات للمسؤولين لاتخاذ قرارات الأعمال في الوقت المناسب وبشكل صحيح	كشف تطبيق مستوى محاسبة المسؤولية وفقا لسبعة عناصر مسؤولية متوسطة أو عالية المستوى للتطبيق من أجل تقديم حلول لتحسين مستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات	Tuan (2017)	Application Responsibility Accounting to Sustainable Development in Vietnam Manufacturers: An Empirical Study
تحديد ابعاد محاسبة المسؤولية، و التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية	أن محاسبة المسؤولية واحدة من أفضل الأساليب في محاسبة التكاليف وخاصة في الشركات كبيرة الحجم والتي تتكون من هيكل تنظيمي معقد	التعرف على مراكز المسؤولية المختلفة لمحاسبة المسؤولية، والتعرف على مقادر المساهمة التي من الممكن أن تقدمها الأقسام والشعب المختلفة	Ritika (2015)	The Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure
تطوير ا نموذج الدراسة و ابعاد المتغير المستقل، تحديد مفهوم محاسبة المسؤولية	أن الشركات الصناعية الأردنية تطبق بشكل جزئي نظام محاسبة المسؤولية، بينت الدراسة وجود مجموعة من المعايير لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية كان من أهمها عدم وجود نظام حوافز محدد في الشركة، وعدم كفاية نظام تدريب العاملين في الشركة	معرفة مدى استخدام الشركات الصناعية الأردنية للمبادئ الأساسية لمحاسبة المسؤولية، والمعايير التي تحول دون تطبيق هذا النظام بشكل كامل في هذه الشركات	Nawaiseh, et al. (2014)	An Empirical Assessment of Measuring the Extent of Implementing Responsibility Accounting Rudiments in Jordanian Industrial Companies listed at Amman Stock Exchange

التعرف على اهداف محاسبة المسؤولية، تحديد مقومات استخدام محاسبة المسؤولية.	أن البنوك الأردنية تلتزم بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيما يتعلق بتقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية متعددة، وتفويض صلاحيات واضحة لمدرء مراكز المسؤولية	التعرف على مدى استخدام المصارف التجارية والإسلامية العاملة في الأردن والبالغ عددها (١٣) مصرفاً لأساسيات نظام محاسبة المسؤولية	Al Hanini (2013)	The Extent of Implementation Responsibility Accounting Features in the Jordanian Banks
تحديد مفهوم محاسبة المسؤولية، تحديد مراكز المسؤولية	يمكن استخدام محاسبة المسؤولية للعثور على أسباب الانحرافات في الميزانية، كما يمكن أيضا تحديد مسؤولية كل مدير لتحقيق أهدافه التي يمكن تحقيقها في الشركة	التعرف على دور محاسبة المسؤولية في الهيكل التنظيمي	Mojgan (2012)	Examining the Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure
حصر أهداف محاسبة المسؤولية، و الهيكل التنظيمي المناسب لتطبيق محاسبة المسؤولية	لا يوجد منظمة خدمية تتبع أسلوب فريد من العمليات والأنشطة القائمة على نظام محاسبة المسؤولية، أن هناك مستوى رضا متوسط من الأفراد المبحوثين في الشركات الخدمية المبحوثة عن تطبيق مراكز المسؤولية الثلاث (مركز التكلفة، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار)	الكشف عن أي نوع من أنظمة محاسبة المسؤولية يتم تطبيقه في منظمات الخدمات في بنغلادش	Rehana (2012)	Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh

## ما يُميّز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

إختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث القطاعات التي تم دراستها وتحليلها والفترة الزمنية التي تم تناولها، حيث إن الدراسة الحالية تناولت أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي. ولذلك جاءت هذه الدراسة مكتملة للنقص في الدراسات السابقة من خلال ما يلي:

من حيث بيئة الدراسة: أجريت الدراسات السابقة على بعض الشركات الأجنبية، بالإضافة إلى العديد من الشركات المحلية والعربية، في حين تم تطبيق الدراسة الحالية على القطاع الصناعي ذو الأهمية العالية لجميع شرائح المجتمع وللإقتصاد الوطني ممثلاً بالشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي.

حاولت هذه الربط بين محاسبة المسؤولية ممثلة بمراكزها: (مركز التكلفة، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار) وأثرها على الأداء المالي، وبهذا تغطي الدراسة الحالية فجوة قلة الدراسات التي تناولت أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي، حيث وجدت بعض الدراسات السابقة التي تناولت كل من المفهومين على حدا ولكنها لم تجمع هذين المفهومين معاً، وبهذا تقدم هذه الدراسة إطاراً فكرياً خاصاً بالدراسة ومتغيراتها المختلفة.

## الفصل الثالث : الطريقة و الإجراءات

تمهيد :

يتناول هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي إتبعها الباحث في سبيل تحقيق أهداف الدراسة، حيث تضمن وصفاً لنوع الدراسة ومجتمع الدراسة وعينتها، ومصادر جمع البيانات، وأداة الدراسة وطرق التحقق من صدقها وثباتها، والمعالجات الإحصائية التي إستخدمت في التحقق من أسئلة وفرضيات الدراسة.

منهج الدراسة :

تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع ويقوم بوصفها وصفاً دقيقاً، ثم تحليل علاقة الأثر التي توجد بين المتغير المستقل الذي تمثّل في محاسبة المسؤولية، والمتغير التابع الذي تمثّل في الأداء المالي، في محاولة للتعرف على الأثر الذي يحدثه المتغير المستقل في المتغير التابع، وحجم هذا الأثر من أجل الوصول إلى إستنتاجات تسهم في تطوير الواقع وتحسينه.

مصادر جمع البيانات والمعلومات :

قام الباحث بإستخدام مصدرين لجمع البيانات:

أولاً: المصادر الثانوية:

قام الباحث بالرجوع إلى الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تتناول موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة، لإعداد الإطار النظري الخاص بهذه الدراسة.

ثانياً: المصادر الأولية:

قام الباحث بتطوير إستبانه الدراسة للحصول على البيانات الأولية من أفراد عينة الدراسة، حيث إشمّلت على عدد من الفقرات تتعلق بأثر محاسبة المسؤولية بأبعادها (مركز المسؤولية، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار) على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، حيث وزعت على عينة الدراسة بمقدار (٢١٧) إستبانه.

مجتمع الدراسة :

يتكوّن مجتمع الدراسة من المدراء الماليين، ورؤساء أقسام المحاسبة، والمحاسبين، و البالغ عددهم (٢٤٠) فرد والذين يمارسون مهامهم في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي والبالغ عددها (48) شركة. والملحق رقم (١) يُبين أسماء هذه الشركات.

## عينة الدراسة :

قام الباحث بسحب عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، وبالتالي تم توزيع (٢١٧) إستبانة على (٤٨) شركة بمتوسط (٤) إستبانة لكل شركة، وإسترد منها (١٩٥) إستبانة، وكان عدد الإستبانة الصالحة للتحليل (١٨٩) إستبانة. تشكل ما نسبته (٨٧.١%) من عينة الدراسة.

## وصف خصائص عينة الدراسة :

تكوّنت عينة الدراسة من (189) من المدراء الماليين، ورؤساء أقسام المحاسبة، والمحاسبين والذين يمارسون مهامهم في الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي، وقد تم إختيارهم بسحب عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، والجدول رقم (٢) يوضح توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية.

جدول (٢): توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (ن=١٨٩)

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	56	29.6
	بكالوريوس	120	63.5
	ماجستير	10	5.3
	دكتوراة	3	1.6
	المجموع	189	100.0
الوظيفة	مدير مالي	8	4.2
	رئيس قسم المحاسبة	37	19.6
	محاسب	144	76.2
	المجموع	189	100.0
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	2	1.1
	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	43	22.8
	من ١٠ - أقل من ١٥ سنة	102	54.0
	١٥ سنة فأكثر	42	٢٢.١
	المجموع	189	100.0

يظهر من الجدول رقم (١) ما يلي:

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (٦٣.٥%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١.٦%) للمؤهل العلمي (دكتوراة). وتشير هذه النتيجة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تفضل توظيف العاملين الحاصلين على الشهادة الجامعية الأولى.

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الوظيفة (٧٦.٢%) لوظيفة (محاسب)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٤.٢%) لوظيفة (مدير مالي). وتشير هذه النتيجة إلى إتساع نطاق الإشراف في الشركات الصناعية الأردنية.

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة (٥٤.٠%) لفترة الخبرة (من ١٠ - أقل من ١٥ سنة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١.١%) لفترة الخبرة (أقل من ٥ سنوات). وتشير هذه النتيجة إلى الاستقرار الوظيفي للعاملين في الشركات الصناعية الأردنية.

#### أداة الدراسة :

قام الباحث بتطوير إستبانة ذات علاقة بموضوع الدراسة وذلك بالإعتماد على بعض الدراسات السابقة، حيث تم صياغة فقرات أبعاد محاسبة المسؤولية على دراسة وداعة الله (٢٠١٦)، ودراسة الخالدي (٢٠١٥)، ودراسة قاقيش (٢٠١٢)، في حين تم الإعتماد في صياغة فقرات الأداء المالي على دراسة مسعودي (٢٠١٥)، ودراسة الشرقطي (٢٠١٠).

وقد تكوّنت الإستبانة من ثلاثة أجزاء: تناول الجزء الأول البيانات الديموغرافية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وتناول الجزء الثاني مجال محاسبة المسؤولية حيث تضمن (٢١) فقرة توزعت على ثلاثة أبعاد، وهي: بُعد مركز التكلفة ومُكوّن من (٧) فقرات، وبُعد مركز الربحية ومُكوّن من (٧) فقرات، وبُعد مركز الإستثمار ومُكوّن من (٧) فقرات. وتناول الجزء الثالث مجال الأداء المالي وتضمن (١٨) فقرة.

وقد تم إستخدام تدرّج ليكرت (Likert) ذي التدرّج الخماسي لدرجات الموافقة، على النحو التالي: موافق بشدة (٥) درجات، وموافق (٤) درجات، وموافق بدرجة متوسطة (٣) درجات، وغير موافق درجتان، وغير موافق بشدة درجة واحدة، لتقدير مستوى محاسبة المسؤولية، ومستوى الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المُدرّجة في سوق عمان المالي. حيث استخدام التدرّج الإحصائي الآتي للحكم على المتوسطات الحسابية، حسب المعادلة الآتية:

$$\begin{aligned} & \text{أعلى درجة - أدنى درجة} \\ & \text{-----} \\ & \text{عدد الفئات} \\ & \text{(١-٥)} \\ & \text{-----} \\ & \text{٣} \\ & \text{-----} \\ & \text{١.٣٣} \end{aligned} = \text{طول الفئة}$$

وعليه يوضح الجدول رقم (٣) المعيار الإحصائي لتفسير المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الإستبانة ومجالاتها:

جدول (٣): المعيار الإحصائي لتفسير أهمية المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الإستبانة ومجالاتها

درجة أهمية منخفضة	درجة أهمية متوسطة	درجة أهمية مرتفعة
من ١ - أقل من ٢.٣٤	من ٢.٣٤ - أقل من ٣.٦٧	من ٣.٦٧ - ٥

## صدق أداة الدراسة :

للتحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة، قام الباحث بعرضها على مجموعة محكمين وعددهم (14) من ذوي الخبرة والإختصاص من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية، للحكم على مدى صلاحيتها، الملحق رقم (٢) يبين ذلك. وقد طُلب من المحكمين الحكم على جَوْدَة محتوى الفقرات، ومدى ملاءمة الفقرة للمجال الذي إندرجت تحته، والصيغة اللغوية وسلامتها، وما يرويه مناسباً سواء أكان بالحذف أو التعديل. وقد تم الأخذ بتوجيهات ومقترحات المحكمين، حيث تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل وإضافة في ضوء المقترحات المقدمة وبذلك ظهرت الإستبانة في صورتها النهائية كما هو موضح بالملحق رقم (٣).

## ثبات أداة الدراسة :

يقصد بثبات إستبانة الدراسة استقرار النتائج إذا طُبقت أكثر من مرة في ظروف مماثلة، حسب معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) كما هو مبين في الجدول رقم (٣)، ويدل ارتفاع قيم كرونباخ ألفا على ارتفاع مستوى الثبات وتتراوح قيمه بين (٠-١) بحيث تكون هذه القيم مقبولة عند نسبة معامل الثبات (٠.٦٠) فما فوق. (Sekaran & Bougie, 2010).

## جدول (٤): معاملات الثبات بطريقة (ألفا كرونباخ) لمجالات اداة الدراسة

المجال	قيمة كرونباخ ألفا
مجال محاسبة المسؤولية ككل	0.916
البُعد الأول: مركز التكلفة	0.822
البُعد الثاني: مركز الربحية	0.843
البُعد الثالث: مركز الإستثمار	0.82
مجال الأداء المالي ككل	0.894

\*المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي.

يوضح الجدول رقم (٤) قيم الثبات مجالات الدراسة ومتغيراتها والتي بلغت (٠.٩١٦) لمجال محاسبة المسؤولية ككل، أما لمجال الأداء المالي ككل فقد بلغت (٠.٨٩٤)، في حين بلغت قيم كرونباخ ألفا للإستبانة ككل (٠.٩٤٣). وتدل مؤشرات كرونباخ ألفا أعلاه على تمتع أداءه الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال وبقدرتها على تحقيق أغراض الدراسة.

## الأساليب الإحصائية المستخدمة :

أُدخلت البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إستبانة الدراسة ضمن الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS-Statistical Package for Social Science) الاصدار رقم ٢٢ ومعالجتها وفق الإختبارات التي تحقق غرض الدراسة، حيث قام الباحث بإستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

معادلة كرونباخ ألفا: للتحقق من ثبات أداة الدراسة وثبات تطبيقها، إذ يقيس مدى التناسق في إجابات افراد عينة الدراسة عن كل الأسئلة الموجودة في المقياس.

التكرارات والنسب المئوية: للتعرف على توزيع أفراد العينة تبعاً للبيانات الديموغرافية والوظيفية.  
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: للتعرف على مستوى محاسبة المسؤولية ومستوى الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي وبالتالي الغجابة عن أسئلة الدراسة.  
اختبار معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor: واختبار التباين المسموح (Tolerance) للتأكد من عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.  
معادلة الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression): وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى.  
معادلة الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression): وذلك لاختبار الفرضيات الفرعية.  
اختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA): وذلك لاختبار الفرضيتين الرئيسيتين الثانية والثالثة، ولمعرفة الفروقات بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة.

## الفصل الرابع : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

تمهيد :

يتضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج التي تم التوصل إليها ومناقشتها، بعد أن قام الباحث بجمع البيانات بواسطة إستبانة الدراسة التي تهدف الى التعرف على " أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي "، وقام بعرضها ومناقشتها وفقاً لتحليل النتائج وإختبار فرضيات الدراسة.

النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مجال محاسبة المسؤولية: تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، حيث كانت كما هي موضحة في الجدول رقم (٥).

جدول (٥): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن أبعاد مجال محاسبة المسؤولية مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	البُعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	2	مركز الربحية	3.63	٠.٦٧	متوسطة
2	3	مركز الإستثمار	3.53	٠.٦٢	متوسطة
3	1	مركز التكلفة	3.43	٠.٧٢	متوسطة
مجال محاسبة المسؤولية ككل			3.53		متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٥) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن أبعاد مجال "محاسبة المسؤولية" تراوحت بين (٣.٤٣-٣.٦٣) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الأبعاد، حيث جاء في المرتبة الأولى بُعد " مركز الربحية " بمتوسط حسابي (٣.٦٣)، وفي المرتبة الثانية جاء بُعد " مركز الإستثمار " بمتوسط حسابي (٣.٥٣)، وجاء في المرتبة الثالثة والاخيرة بُعد " مركز التكلفة " بمتوسط حسابي (٣.٤٣)، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال محاسبة المسؤولية ككل (٣.٥٣) بدرجة تقييم متوسطة. تتفق هذه الدراسة مع جاءت به دراسة الخالدي (٢٠١٥)، ودراسة سعد (٢٠١٣)، وتتعارض هذه الدراسة مع ما توصلت اليه دراسة سمارة (٢٠١٥) حيث بلغ المتوسط الحسابي لمجال محاسبة المسؤولية عالي، و يعود ذلك الى اتساع نطاق حجم العينة المستخدمة حيث بلغت (١٩٥%) من حجم العينة في دراسة سمارة (٢٠١٥).

النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد مركز التكلفة:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد مركز التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، حيث كانت كما هي موضحة في الجدول رقم (٦).

جدول (٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد " مركز التكلفة " مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	٥	تُقيّم الموازنات التخطيطية دورياً حسب ظروف الشركة في مركز التكلفة.	3.65	0.96	متوسطة
2	١	تُبوّب عناصر التكلفة تبعاً لكل مستوى إداري وفقاً لحدود المسؤولية لكل منها.	3.62	0.89	متوسطة
3	٦	تُعتمد التكلفة المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي بهدف تحديد الانحرافات.	3.56	0.96	متوسطة
4	٢	يوجد نظام تدقيق فعّال على مراكز التكلفة.	3.38	٠.٧٣	متوسطة
5	٤	تعمل الشركة على خفض التكاليف المتغيرة بناءً على أسعار المواد الخام.	3.32	٠.٨٢	متوسطة
6	٧	تستطيع الشركة تقديم أسعار منافسة للمنتجات بالإعتماد على مراكز التكلفة.	3.30	٠.٨٥	متوسطة
7	٣	تستفيد الشركة من إقتراحات العاملين لخفض التكاليف في الوحدات التي ينتمون إليها.	3.21	٠.٨٦	متوسطة
		بُعد " مركز التكلفة " ككل	3.43		متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٦) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد "مركز التكلفة" تراوحت بين (٣.٢١- ٣.٦٥) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات، جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (٥) " تُقيّم الموازنات التخطيطية دورياً حسب ظروف الشركة في مركز التكلفة " بمتوسط حسابي (٣.٦٥)، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٣) " تستفيد الشركة من إقتراحات العاملين لخفض التكاليف في الوحدات التي ينتمون إليها " بمتوسط حسابي (٣.٢١) ، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (٣.٤٣) بدرجة تقييم متوسطة. تتفق هذه الدراسة مع ما جاءت به دراسة وداعة الله (٢٠١٦)، ودراسة (Al Hanini, 2013).

النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد مركز الربحية:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد مركز الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، حيث كانت كما هي موضحة في الجدول رقم (٧).

جدول (٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد " مركز الربحية " مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	2	يتم تحديد كفاءة العاملين في مركز الربحية بحسب النتائج المحققة من أداءهم.	3.71	0.87	مرتفعة
2	1	تُقارن ربحية كل قسم/ دائرة مع ربحية الشركة لغايات تقييم الاداء.	3.69	0.87	مرتفعة
3	4	تستخدم الشركة أسس وأساليب علمية معتمدة عالتيكنولوجيا الحديثة لقياس الربحية.	3.67	0.98	مرتفعة
3	5	يتم إعداد تقارير الأداء لربحية كل قسم/ دائرة كلاً على حدا لأغراض رقابية.	3.67	0.94	مرتفعة
5	3	تقوم الشركة بتحديد ربحية كل وحدة من مراكز الربحية في الشركة بشكل مستقل.	3.59	0.97	متوسطة
6	6	يتكون مركز الربحية من عدة أقسام للتقييم بشكل دقيق.	3.56	0.94	متوسطة
7	7	يتم مقارنة الأرباح المُحققة مع الأهداف المعيارية التي حُددت مسبقاً.	3.51	0.88	متوسطة
		بُعد " مركز الربحية " ككل	3.63		متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٧) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد "مركز الربحية" تراوحت بين (٣.٥١- ٣.٧١)، جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (٢) " يتم تحديد كفاءة العاملين في مركز الربحية بحسب النتائج المحققة من أداءهم " بمتوسط حسابي (٣.٧١) ودرجة تقييم مرتفعة، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٧) " يتم مقارنة الأرباح المُحققة مع الأهداف المعيارية التي حُددت مسبقاً " بمتوسط حسابي (٣.٥١) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٦٣) بدرجة تقييم متوسطة. تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة حوري والعمري (٢٠١٣).

النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن بُعد مركز الإستثمار:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد مركز الإستثمار في الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي، حيث كانت كما هي موضحة في الجدول رقم (٨).

جدول (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد " مركز الإستثمار " مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	3	يتم العمل على إيجاد الوسائل المناسبة لمعالجة الإنحرافات في مراكز الاستثمار.	3.57	0.88	متوسطة
2	5	تستخدم التكنولوجيا الحديثة للربط بين مراكز الإستثمار وباقي مراكز المسؤولية.	3.54	0.90	متوسطة
3	6	تساعد مراكز الإستثمار على قياس العائد مقارنة بالأصول بالمستخدمة.	3.54	0.84	متوسطة
4	1	يتم قياس الأداء الفعلي لمراكز الإستثمار كلاً على حدا بهدف تقييم الاداء وتحديد الإنحرافات.	3.51	0.84	متوسطة
4	2	تضع الشركة معايير واضحة وسهلة في تقييم اداء مراكز الاستثمار.	3.51	0.91	متوسطة
4	7	تُستخدم النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز الاستثمار.	3.51	0.92	متوسطة
7	4	يتم محاسبة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة وجود إنحرافات سلبية أو إيجابية.	3.50	0.93	متوسطة
		بُعد " مركز الإستثمار " ككل	3.53		متوسطة

يظهر من الجدول رقم (٨) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بُعد "مركز الإستثمار" تراوحت بين (3.50 - 3.57) وبدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات، جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (3) " يتم العمل على إيجاد الوسائل المناسبة لمعالجة الإنحرافات في مراكز الاستثمار " بمتوسط حسابي (3.57) ، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (4) " يتم محاسبة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة وجود إنحرافات سلبية أو إيجابية " بمتوسط حسابي (3.50)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (3.53) بدرجة تقييم متوسطة. تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (Tuan, 2017)، ودراسة (Mojgan, 2012).

النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مجال الأداء المالي:

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات مجال الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، حيث كانت كما هي موضحة في الجدول رقم (٩).

جدول (٩): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال الأداء المالي مرتبة تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
1	١٦	يتم تحقيق عائد مالي مرتفع على حقوق المساهمين في الشركة.	3.74	0.96	مرتفعة
2	١٨	إتخذت الشركة إجراءات صارمة للتقليل من حجم الديون في هيكل رأس المال.	3.71	0.92	مرتفعة
3	١٣	تخضع منتجات الشركة الى معايير دقيقة للوصول الى الجودة المطلوبة لزيادة مبيعاتها من المنتجات.	3.70	0.94	مرتفعة
4	١٧	يوجد رقابة لضبط رأس المال غير المستثمر في الشركة.	3.64	0.99	متوسطة
5	١٤	هناك إزدياد في الاستقلالية المالية للشركة وانخفاض في نسب المديونية مقارنة بالسنوات السابقة.	3.63	0.87	متوسطة
6	١٥	تطورت معدلات المردودية للشركة خلال السنوات	3.59	0.90	متوسطة
7	١	يتوفر لدى الشركة السيولة النقدية اللازمة لتسديد إلتزاماتها على المدى القصير.	3.57	0.91	متوسطة
8	١٢	ارتفعت الحصة السوقية للشركة مقارنة مع المنافسين.	3.55	0.96	متوسطة
9	٢	يزداد سنوياً معدل نمو مبيعات منتجات الشركة.	3.52	0.91	متوسطة
10	١١	هناك نمو في معدل العائد على الأصول مقارنة بالسنوات السابقة.	3.50	0.98	متوسطة
11	٥	يتناسب مستوى الانتاجية إيجابياً في الشركة مع الأرباح المحققة.	3.42	٠.٩٣	متوسطة
12	٦	ان نصيب السهم العادي من الأرباح في تحسن	3.41	0.97	متوسطة
13	٣	ارتفع معدل النمو التشغيلي للشركة مقارنة بالسنوات	3.37	0.92	متوسطة
14	٤	هناك تزايد في معدل نمو التدفقات النقدية في الشركة.	3.32	٠.٨٢	متوسطة

متوسطة	٠.٩٣	3.28	يزداد حجم المبيعات سنوياً بشكل مطرد.	٨	15
متوسطة	٠.٧٩	3.21	انخفضت مصاريف التشغيل دون التأثير على جودة المنتجات المقدمة مقارنة بالسنوات السابقة.	١٠	16
متوسطة	٠.٨١	3.18	تحسن معدل العائد على حقوق الملكية من خلال رفع كفاءة الأنشطة التشغيلية.	٧	17
متوسطة		3.49	مجال الأداء المالي ككل		

يظهر من الجدول رقم (٩) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال "الأداء المالي" تراوحت بين (٣.١٨ - ٣.٧٤)، جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم (١٦) " يتم تحقيق عائد مالي مرتفع على حقوق المساهمين في الشركة " بمتوسط حسابي (٣.٧٤) ودرجة تقييم مرتفعة، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٧) " تحسن معدل العائد على حقوق الملكية من خلال رفع كفاءة الأنشطة التشغيلية " بمتوسط حسابي (٣.١٨) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمجال الأداء المالي ككل (٣.٤٩) بدرجة تقييم متوسطة. تتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة (سعد، ٢٠١٣).

#### إختبار فرضيات الدراسة :

بهدف تشخيص مشكلة الارتباطات الداخلية بالمتغيرات المستقلة فقد تم الاعتماد على حساب معامل التباين المسموح (Tolerance) لكل من المتغيرات المستقلة وكذلك معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor: VIF)، بحيث يجب أن تكون (VIF) أقل من (١٠) لجميع المتغيرات المستقلة وقيم (Tolerance) أكبر من (٠.٠٥)، والجدول (١٠) يوضح ذلك.

جدول (١٠): اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لأبعاد المتغير المستقل

البُعد	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
مركز التكلفة	0.27	3.67
مركز الربحية	0.31	3.18
مركز الإستثمار	0.36	2.75

يظهر من الجدول رقم (١٠) أن قيم اختبار معامل التباين المسموح به (Tolerance) لجميع الأبعاد أكبر من (٠.٠٥)؛ إذ أنها تراوحت ما بين (0.27-0.36)، بينما كانت قيم اختبار معامل تضخم التباين (VIF) لجميع أبعاد المتغير المستقل كانت أقل من (١٠)؛ إذ أنها تراوحت ما بين (2.75-3.67). مما سبق يتبين عدم وجود ارتباط عالي بين أبعاد المتغير المستقل، وبالتالي يمكن استخدامها جميعها في نموذج الانحدار، ومعرفة أي من هذه الأبعاد لها أثر دال إحصائياً على المتغير التابع، وكذلك معرفة النسبة المئوية لذلك الأثر إن وجد.

وبناء على ذلك نستطيع إختبار الفرضيات كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمحاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي.

للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الأولى تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، والجدول (١١) يوضح ذلك.

جدول (١١): نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي

الدلالة	F	R <sup>2</sup>	R	الدلالة	T	β	البُعد
0.00	413.38	0.87	0.93	0.00	13.56	0.69	مركز التكلفة
0.00				0.00	3.86	0.18	مركز الربحية
				0.01	2.50	0.11	مركز الإستثمار

يظهر من جدول (١١) وجود أثر لمحاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (٠.٩٣) وهي قيمة دالة إحصائياً وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائياً بين المتغيرات المستقلة مجتمعة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R-square) (٠.٨٧) وهي قيمة دالة إحصائياً تفسر قدرة أبعاد محاسبة المسؤولية في التأثير على الأداء المالي؛ إذ أن محاسبة المسؤولية تفسر ما نسبته (٨٧%) من التغير الحاصل في الأداء المالي للشركات المبحوثة، وبلغت قيمة الاختبار (F) (٤١٣.٣٨) بدلالة إحصائية (٠.٠٠) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) وهي تدل على وجود تباين في قدرة المتغيرات المستقلة في التأثير على الأداء المالي، بالتالي ترفض الفرضية الرئيسية الأولى بالصيغة العدمية، وتقبل بالصيغة المثبتة والتي مفادها " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمحاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي

ويشتق من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمركز التكلفة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر مركز التكلفة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، والجدول (١٢) يوضح ذلك.

جدول (١٢): نتائج تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر مركز التكلفة على الأداء المالي

المتغير المستقل	الارتباط ( $\beta$ )	القوة التفسيرية ( $R^2$ )	T	الدلالة الاحصائية
مركز التكلفة	0.92	0.85	32.51	0.00

يظهر من الجدول رقم (١٢) وجود أثر لمركز التكلفة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، حيث بلغت قيمة ( $\beta$ ) (٠.٩٢) وهي قيمة إيجابية ودالة إحصائياً تدل على طبيعة العلاقة بين مركز التكلفة على الأداء المالي، بمعنى أن مركز التكلفة يساهم في رفع مستوى الأداء المالي، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن مركز التكلفة تفسر ما نسبته (٨٥%) من التباين الحاصل في الأداء المالي للشركات المبحوثة، ونظراً لأن قيمة (T) تساوي (٣٢.٥١)، ومستوى الدلالة (٠.٠٠٠) مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq ٠.٠٥$ ) لمركز التكلفة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، وبالتالي ترفض الفرضية الفرعية الأولى بالصيغة العدمية، وتقبل بالصيغة المثبتة والتي مفادها " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq ٠.٠٥$ ) لمركز التكلفة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي."

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq ٠.٠٥$ ) لمركز الربحية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي.

جدول (١٣): نتائج تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر مركز الربحية على الأداء المالي

المتغير المستقل	الارتباط ( $\beta$ )	القوة التفسيرية ( $R^2$ )	T	الدلالة الاحصائية
مركز الربحية	0.82	0.67	19.70	0.00

يظهر من الجدول رقم (١٣) وجود أثر لمركز الربحية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، حيث بلغت قيمة ( $\beta$ ) (0.82) وهي قيمة إيجابية ودالة إحصائياً تدل على طبيعة العلاقة بين مركز الربحية على الأداء المالي، بمعنى أن مركز الربحية يساهم في رفع مستوى الأداء المالي، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن مركز الربحية تفسر ما نسبته (67%) من التباين الحاصل في الأداء المالي للشركات المبحوثة، ونظراً لأن قيمة (T) تساوي (19.70)، ومستوى الدلالة (٠.٠٠٠) مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq ٠.٠٥$ ) لمركز الربحية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، وبالتالي ترفض الفرضية الفرعية الثانية بالصيغة العدمية، وتقبل بالصيغة المثبتة والتي مفادها " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq ٠.٠٥$ ) لمركز الربحية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي."

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمركز الإستثمار على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر مركز الإستثمار على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، والجدول (١٤) يوضح ذلك.

جدول (١٤): نتائج تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لدراسة أثر مركز الإستثمار على الأداء المالي

المتغير المستقل	الارتباط ( $\beta$ )	القوة التفسيرية ( $R^2$ )	T	الدلالة الاحصائية
مركز الإستثمار	0.78	0.61	16.99	0.00

يظهر من الجدول رقم (١٤) وجود أثر مركز الإستثمار على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، حيث بلغت قيمة ( $\beta$ ) (0.78) وهي قيمة إيجابية ودالة إحصائياً تدل على طبيعة العلاقة بين مركز الإستثمار على الأداء المالي، بمعنى أن مركز الإستثمار يساهم في رفع مستوى الأداء المالي، ومن خلال قيمة معامل التحديد (R square) يتبين أن مركز الإستثمار تفسر ما نسبته (61%) من التباين الحاصل في الأداء المالي، ونظراً لأن قيمة (T) تساوي (16.99)، ومستوى الدلالة (0.0000) مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمركز الإستثمار على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، وبالتالي تقبل الفرضية الفرعية الثالثة بالصيغة العدمية، وتقبل بالصيغة المثبتة والتي مفادها " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمركز الإستثمار على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي".

الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمّان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة، والشهادات المهنية).

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مستوى تطبيق محاسبة المسؤولية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة)، كما تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، الجدول رقم (١٥) يوضح ذلك.

جدول (١٥): نتائج تطبيق تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لإجابات أفراد العينة عن مجال محاسبة المسؤولية تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة)

المتغير	المستوى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	F	الدلالة الإحصائية
المؤهل العلمي	دبلوم	3.50	0.61	0.36	0.83
	بكالوريوس	3.53	0.56		
	ماجستير	3.81	1.03		
	دكتوراة	3.53	0.67		
الوظيفة	مدير مالي	3.72	0.59	0.83	0.48
	رئيس قسم المحاسبة	3.42	0.62		
	محاسب	3.55	0.57		
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	3.67	0.27	0.46	0.71
	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	3.51	0.47		
	من ١٠ - أقل من ١٥ سنة	3.57	0.59		
	١٥ سنة فأكثر	3.45	0.67		

يظهر من الجدول رقم (١٥) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة)، حيث كانت قيم (F) غير دالة إحصائياً، وبالتالي تقبل الفرضية الرئيسية الثانية بالصيغة العدمية.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة، والشهادات المهنية).

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مستوى الأداء المالي تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة)، كما تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، الجدول رقم (١٦) يوضح ذلك.

جدول (١٦): نتائج تطبيق تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لإجابات أفراد العينة عن مجال الأداء المالي تبعاً للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة)

المتغير	المستوى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	F	الدلالة الإحصائية
المؤهل العلمي	دبلوم	3.59	0.60	1.02	0.40
	بكالوريوس	3.47	0.54		
	ماجستير	3.74	1.03		
	دكتوراة	3.47	0.64		
الوظيفة	مدير مالي	3.55	0.47	0.44	0.73
	رئيس قسم المحاسبة	3.42	0.56		
	محاسب	3.54	0.58		
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	3.39	0.39	0.32	0.81
	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	3.44	0.57		
	من ١٠ - أقل من ١٥ سنة	3.54	0.58		
	١٥ سنة فأكثر	3.52	0.57		

يظهر من الجدول رقم (١٦) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة)، حيث كانت قيم (F) غير دالة إحصائياً، وبالتالي تقبل الفرضية الرئيسية الثالثة بالصيغة الصفرية.

## الفصل الخامس : النتائج و التوصيات

تمهيد :

يتضمن هذا الفصل ملخصاً للنتائج التي تم التوصل إليها، بعد أن قام الباحث بعرضها ومناقشتها وفقاً لأسئلة الدراسة وإختبار الفرضيات، ومن ثم الخروج بالتوصيات المبنية على هذه النتائج.

ملخص النتائج :

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

تطبق الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي محاسبة المسؤولية من خلال تحديد مركز التكلفة ومركز الربحية ومركز الاستثمار بدرجة متوسطة و ذلك من واقع التوزيع المتوفر في الهيكل التنظيمي في الشركة.

تلتزم الشركات بتطبيق محاسبة المسؤولية حيث جاء في المرتبة الأولى بُعد "مركز الربحية"، وفي المرتبة الثانية جاء بُعد "مركز الإستثمار"، في حين جاء في المرتبة الثالثة بُعد "مركز التكلفة".

أن مستوى الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي جاء بدرجة تقييم متوسطة. وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لمحاسبة المسؤولية بأبعادها: (مركز التكلفة، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار) مُجمعة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

وجود أثر دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لكل بُعد من أبعاد محاسبة المسؤولية: (مركز التكلفة، ومركز الربحية، ومركز الإستثمار) مُنفردة على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي

عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة).

عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في تقييم الأفراد المبحوثين لمستوى الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المؤهل العلمي، والوظيفة، وسنوات الخبرة).

## التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل اليها، فإن الدراسة توصي بالآتي:

أولاً: ضرورة إهتمام الشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي بقياس الأداء على أساس كل مركز مسؤولية وذلك بهدف رفع مستوى كفاءة أداء المراكز من خلال بث المنافسة فيما بينها.

ثانياً: ضرورة عقد البرامج التدريبية وورشات العمل للعاملين بمراكز المسؤولية المختلفة بهدف رفع خبرتهم ومعرفتهم وبالتالي زيادة كفاءتهم الإنتاجية.

ثالثاً: العمل على إيجاد حلول للصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة المسؤولية وخاصة فيما يتعلق بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات الصناعية المبحوثة، إضافة إلى إتباع أفضل الأساليب في التعيينات والترقيات.

رابعاً: ضرورة توجيه مديري مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية المبحوثة إلى إجراء المقارنات بين أرقام الأداء الفعلي وأرقام المخطط من أجل تقويم الأداء في تلك الشركات حتى تحقق أهدافها ومزاياها التنافسية.

خامساً: إجراء المزيد من الدراسات التي تتناول أثر أبعاد محاسبة المسؤولية على الأداء المالي وفي قطاعات أعمال أخرى.

## المصادر والمراجع

### أولاً: المصادر والمراجع العربية :

وداعة الله، خطاب محمد (٢٠١٦)، محاسبة المسؤولية وأثرها في تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية -دراسة ميدانية على شركة النيل للبتروال المحدودة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

بني عامر، قتيبة (٢٠١٦)، دور الكفايات الجوهرية للعاملين في تحسين الأداء المؤسسي في مستشفى الملك المؤسس عبد الله الجامعي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.

عقل، ساهر محمد وعزيريل، أيمن هشام وزهد، مروان عبد الرحمن (٢٠١٦)، مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك العاملة في فلسطين، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، ٢ (٢)، ٤٢-١.

المومني، محمد (٢٠١٦)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات: دراسة ميدانية لبلديات إقليم الشمال في الأردن، رماح للبحوث والدراسات، المجلد (١٨)، ص ص ٩-٤٢.

الخالدي، معتصم مفضي (٢٠١٥)، دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، الأردن.

سمارة، محمود (٢٠١٥)، أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

عوض الله، أشرف (٢٠١٥)، أثر العائد على الأصول ودرجة الرفع المالي على الأداء المالي بتطبي أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط في ظل الأزمة المالية العالمية: دراسة حالة شركة حديد الأردن وشركاتها التابعة، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

المحاميد، اسعود وطويقات، امجد وحدادين، ريناتا (٢٠١٥)، أثر إدارة علاقات الزبائن في الأداء التنظيمي من وجهة نظر مديري البنوك التجارية الأردنية: دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ١١ (٣)، ٥٧٣-٥٩٩.

محمد، يوسف هارون (٢٠١٥)، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الإجتماعية في رفع كفاءة الأداء المالي لمنشآت الأعمال: دراسة حالة الشركة السودانية للإتصالات المحدودة (سوداتل)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

مسعودي، سناء (٢٠١٥)، تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية دراسة حالة وكالتي BNA وCPA بالوادي للفترة ٢٠٠٩-٢٠١٢، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

أبو نصار، محمد (٢٠١٤)، المحاسبة الإدارية، (ط٤)، عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.

بو بكر، محمد الحسن (٢٠١٤)، دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء الشركة - دراسة حالة لؤسسة نפטال وحدة باتنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر (بسكرة)، الجزائر.

كانش، عبد الصمد (٢٠١٤)، تحليل وتقييم الأداء المالي لشركات التأمين - دراسة تطبيقية على الشركة الوطنية للتأمين (ورقلة) خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٣، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

سعد، صابر عثمان (٢٠١٣)، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي في المصارف التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

حوري، سرحان والعمري، أحمد (٢٠١٣)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية: دراسة ميدانية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ٩ (٢)، ٣٧٢-٣٩٠.

شيحة، خميسي (٢٠١٣)، التسيير المالي للمؤسسة، الجزائر: دار هومة.

إبراهيم، سحر طلال (٢٠١٣)، تقويم أداء الوحدات الاقتصادية بإستعمال بطاقة الأداء المتوازن - دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (٣٥)، ٣٤٣-٣٨١.

قاقيش، ياسر محمود (٢٠١٢)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.

كافي، مصطفى يوسف (٢٠١٢)، المحاسبة الإدارية (ط٢)، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

تالي، رزيقة (٢٠١٢)، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر.

يس، محمود صيف الله (٢٠١١)، دور محاسبة المسؤولين في إحكام الرقابة وتقييم الأداء دراسة حالة منظمة الشهيد-السودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة كردفان، السودان.

دادن، عبد الوهاب وحفصي، رشيد (٢٠١١)، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العملي التمييزي (AED) خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١١، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، ٧ (٢)، ١٧-٣١.

الغرابية، فاتنة والدبغي، مأمون وأبو نصار، محمد (٢٠١١)، مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية، دراسات العلوم الإدارية، ٣٨ (١)، ٢١٩-٢٣٥.

المطيري، مشعل (٢٠١١)، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

موسى، يس ضيف الله (٢٠١١)، دور محاسبة المسؤولين في إحكام الرقابة وتقييم الأداء دراسة حالة منظمة الشهيد-السودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة كردفان.

الخطيب، محمد محمود (٢٠١٠)، العوامل المؤثرة على الأداء المالي: الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، (ط١)، عمان: دار حامد للنشر والتوزيع.

الكرخي، مجيد جعفر (٢٠١٠)، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

الشرقطي، هدى محمد (٢٠١٠)، أثر الخصخصة على الأداء المالي للشركات الأردنية وإرتباط ذلك بنوع وحجم وتكور الشركة في السوق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر والراوي، عبد الخالق (٢٠١٠)، المحاسبة الإدارية، (ط١)، عمان: دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع.

جودة، عبد الحكيم والشيخ، عماد والسبوع، سليمان (٢٠٠٩)، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية- دراسة ميدانية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، ٩ (٢)، ٢٣-٤٩.

الربيعي، جبار جاسم وعبد المطلب، ندى (٢٠٠٧)، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة (بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية)، المجلة الأكاديمية العلمية العراقية، ٢ (٣)، ١١٣-١٢٧.

الرزقي، دايالا (٢٠٠٧)، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

لسلوس، مبارك (٢٠٠٤)، التسيير المالي، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

Ndungo, J. M., Tobias, O., & Florence, M. (2017), **Effect of Information Sharing Function on Financial Performance of Saving and Credit Co-operative Societies**. American Journal of Finance, 1(5), 49-62.

Tuan, T. (2017), **Application Responsibility Accounting to Sustainable Development in Vietnam Manufacturers: An Empirical Study**. Economics World, 5(6), 573-583.

Sekaran, U., & Bougie, R. (2016), **Research methods for business: a skill-building approach** (7th ed.). Haddington: John Wiley & Sons.

Ritika, M. (2015), **The Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure**, International Journal of Science, Technology & Management, 4 (1), 185-190.

Kingsley, A. & Endurance, O. & Sunny, A. & Ozele, C. (2014), **Responsibility Accounting: An Overview**, Journal of Business and Management, 16 (1), 73-79.

Nawaiseh, M. & Zeidan, E. & Flahat, A. & Qtish, A. (2014), **An Empirical Assessment of Measuring the Extent of Implementing Responsibility Accounting Rudiments in Jordanian Industrial Companies listed at Amman Stock Exchange**, Advance in Management & Applied Economics, 4 (3), 123-138.

Al Hanini, E. (2013), **The Extent of Implementation Responsibility Accounting Features in the Jordanian Banks**, European Journal of Business and Management, 5 (1), 217-230.

Mojgan, S. (2012), **Examining the Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure**, American Academic & Scholarly Research Journal, 4 (5), 1-6.

Rehana, F. (2012), **Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh**, International Review of Business Research Papers, 7 (5), 53-76.

Garrison, R. & Noreen, E. (2012), **Managerial Accounting**, (14ed), New York, Mc-Graw-Hill.

Laurence, M. (2011), **Measuring Financial Performance: A Critical Key to Managing Risk**, National Crop Insurance Services, Inc.

Bhimani, A. & Horngren, C. & Datar, S. & Foster, G. (2008), **Management and Cost Accounting**, (7th ed), Prentice Hall, USA.

Kallunki, J. & Silvola, H. (2008), **The Effect of organizational life cycle stage on the use of Activity- Based costing**, Management Accounting Research, 19 (1), 62-79.

## قائمة الملاحق

ملحق (١)

أسماء الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي

#	اسم الشركة	الرمز الرقمي	الرمز الحرفي	الاسم المختصر للشركة
1	دار الدواء للتنمية والاستثمار	141012	DADI	دار الدواء
2	الأردنية لإنتاج الأدوية	141204	JPHM	الأردنية للأدوية
3	الحياة للصناعات الدوائية	141210	HPIC	الحياة الدوائية
4	فيلادلفيا لصناعة الأدوية	141219	PHIL	فيلادلفيا للأدوية
5	الصناعية التجارية الزراعية / الانتاج	141009	ICAG	الانتاج
6	المتصدرة للأعمال والمشاريع	141010	ACDT	المتصدرة
7	الصناعات الكيماوية الاردنية	141026	JOIC	الصناعات الكيماوية
8	الوطنية لصناعة الكلورين	141054	NATC	الوطنية للكلورين
9	الموارد الصناعية الأردنية	141055	JOIR	الموارد الصناعية
10	العربية لصناعة المبيدات والأدوية	141209	MBED	العربية للمبيدات
11	الصناعات البتروكيماوية الوسيطة	141217	IPCH	البتروكيماويات
12	الاقبال للطباعة والتغليف	141100	EKPC	الاقبال للطباعة
13	الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن	141002	JPPC	تسويق الدواجن
14	الآلبان الأردنية	141004	JODA	الآلبان الأردنية
15	الاستثمارات العامة	141029	GENI	الاستثمارات العامة
16	العالمية الحديثة للزيوت النباتية	141052	UMIC	العالمية للزيوت
17	الوطنية للدواجن	141084	NATP	الوطنية للدواجن
18	المصانع العربية الدولية للأغذية	141092	AIFF	الدولية للأغذية
19	دار الغذاء	141094	NDAR	دار الغذاء
20	مصانع الزيوت النباتية الأردنية	141141	JVOI	الاردنية للزيوت
21	سنيورة للصناعات الغذائية	141222	SNRA	سنيورة
22	الإقبال للاستثمار	141048	EICO	الإقبال للاستثمار
23	مصانع الاتحاد لانتاج التبغ والسجائر	141074	UTOB	الاتحاد للسجائر
24	العامة للتعدين	141005	GENM	تعدينكو
25	العربية لصناعة الألمنيوم/آرال	141006	AALU	الألمنيوم/آرال
26	الوطنية لصناعة الصلب	141011	NAST	الصلب
27	مناجم الفوسفات الاردنية	141018	JOPH	الفوسفات

الاسمنت	JOCM	141042	مصانع الاسمنت الأردنية	28
البوتاس العربية	APOT	141043	البوتاس العربية	29
حديد الأردن	JOST	141070	حديد الأردن	30
الوطنية للالمنيوم	NATA	141091	الوطنية لصناعات الالمنيوم	31
ترافكو	TRAV	141203	شركة الترافرتين	32
المناسير للحديد	MANS	141220	المتحدة لصناعة الحديد والصلب	33
الشمالية	NCCO	141224	اسمنت الشمالية	34
الأنايب الأردنية	JOPI	141019	الاردنية لصناعة الأنايب	35
جوايكو	WOOD	141038	الأردنية للصناعات الخشبية /	36
الباطون الجاهز	RMCC	141065	الباطون الجاهز والتوريدات	37
المواسير المعدنية	ASPM	141098	العربية لصناعة المواسير المعدنية	38
القدس الخرسانية	AQRM	141208	القدس للصناعات الخرسانية	39
الأساس	ASAS	141214	أساس للصناعات الخرسانية	40
سبأ لسكب المعادن	SHBA	141223	سبأ لسكب المعادن	41
الوطنية للكوابل	WIRE	141039	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك	42
العربية الكهربائية	AEIN	141072	العربية للصناعات الكهربائية	43
الكابلات المتحدة	UCIC	141215	مصانع الكابلات المتحدة	44
العصر للاستثمار	CEIG	131097	مجموعة العصر للاستثمار	45
الآجواخ الأردنية	JOWM	141014	مصانع الآجواخ الاردنية	46
الزي لصناعة الألبسة	ELZA	141061	الزي لصناعة الألبسة الجاهزة	47
النساجون العرب	ARWU	141212	اتحاد النساجون العرب	48

ملحق (٢)

قائمة بأسماء محكمي الإستبانة

التسلسل	الاسم	الرتبة العلمية	الجامعة
١	د. وليد صيام	أستاذ دكتور	الجامعة الهاشمية
٢	د. خليل الدليمي	أستاذ دكتور	جامعة اربد الأهلية
٣	د. عبدالرحمن خالد الدلابيح	أستاذ مشارك	جامعة ال البيت
٤	د. ناصر الزعبي	أستاذ مشارك	جامعة اربد الأهلية
٥	د. زياد الذيبة	أستاذ مشارك	جامعة الزرقاء
٦	د. محمد الحذب	أستاذ مساعد	جامعة ال البيت
٧	د. محمد المشاقبة	أستاذ مساعد	جامعة ال البيت
٨	د. طارق الخالدي	أستاذ مساعد	جامعة ال البيت
٩	د. فادي الشيباب	أستاذ مساعد	الجامعة الهاشمية
١٠	د. محمد العزام	أستاذ مساعد	جامعة اليرموك
١١	د. هاني الرواشدة	أستاذ مساعد	جامعة اربد الأهلية
١٢	د. فراس ابو دلبوح	أستاذ مساعد	جامعة اربد الأهلية
١٣	د. علي الربيع	أستاذ مساعد	جامعة جدارا
١٤	د. مصطفى العثمانة	أستاذ مساعد	جامعة جدارا

### ملحق (٣)

#### الإستبانة بصورتها النهائية

أخي المستجيب / أختي المستجيبة ...

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان "

"أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي "

وذلك إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة من جامعة آل البيت.

لذا يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة في الإستبانة المرفقة بدقه وموضوعية وذلك لأهمية آرائكم في وصول الباحث إلى نتائج دقيقة وتحقيق الغاية العلمية المنشودة، علماً بأن إجاباتكم ستُعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا فائق الإحترام والتقدير

الجزء الأول: البيانات الديموغرافية والوظيفية

يرجى وضع إشارة (X) أمام الخيار المناسب ولكل عبارة من العبارات التالية:

المؤهل العلمي:

- دبلوم  
 بكالوريوس  
 ماجستير  
 دكتوراة

الوظيفة:

- مدير مالي  
 رئيس قسم المحاسبة  
 محاسب  
 أخرى  
..... يُرجى ذكرها

سنوات الخبرة:

- أقل من ٥ سنوات  
 من ٥ - أقل من ١٠ سنوات  
 من ١٠ - أقل من ١٥ سنة  
 ١٥ سنة فأكثر

الجزء الثاني: يتعلق هذا الجزء بتقييمك مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في شركتك، لذا يرجى التكرم بوضع إشارة (x) في الخانة الأقرب لرأيك.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة (٥) درجات	موافق (٤) درجات	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق (درجتان)	غير موافق بشدة (درجة)
<b>البُعد الأول: مركز التكلفة</b>						
١	تُبَوَّب عناصر التكلفة تبعاً لكل مستوى إداري وفقاً لحدود المسؤولية لكل منها					
٢	يوجد نظام تدقيق فعّال على مراكز					
٣	تستفيد الشركة من إقتراحات العاملين لخفض التكاليف في الوحدات التي					
٤	تعمل الشركة على خفض التكاليف المتغيرة بناءً على أسعار المواد الخام .					
٥	تُقيَّم الموازنات التخطيطية دورياً حسب ظروف الشركة في مركز التكلفة.					
٦	تُعتمد التكلفة المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي بهدف تحديد الانحرافات.					
<b>البُعد الثاني: مركز الربحية</b>						
٨	تُفَارن ربحية كل قسم/ دائرة مع ربحية الشركة لغايات تقييم الاداء.					
٩	يتم تحديد كفاءة العاملين في مركز الربحية بحسب النتائج المحققة من					
١٠	تقوم الشركة بتحديد ربحية كل وحدة من مراكز الربحية في الشركة بشكل					
١١	تستخدم الشركة أسس وأساليب علمية معتمدة عالتيكنولوجيا الحديثة لقياس					
١٢	يتم إعداد تقارير الأداء لربحية كل قسم/ دائرة كلاً على حدا لأغراض					
١٣	يتكون مركز الربحية من عدة أقسام للتقييم بشكل دقيق.					
١٤	يتم مقارنة الأرباح المُحققة مع الأهداف المعيارية التي حُددت مسبقاً.					

البُعد الثالث: مركز الإستثمار						
					١٥	يتم قياس الأداء الفعلي لمراكز الإستثمار كلاً على حدا بهدف تقييم الاداء وتحديد الإنحرافات.
					١٦	تضع الشركة معايير واضحة وسهلة في تقييم اداء مراكز الاستثمار.
					١٧	يتم العمل على ايجاد الوسائل المناسبة لمعالجة الإنحرافات في مراكز الاستثمار.
					١٨	يتم محاسبة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة وجود إنحرافات سلبية أو
					١٩	تستخدم التكنولوجيا الحديثة للربط بين مراكز الإستثمار وباقي مراكز
					٢٠	تساعد مراكز الإستثمار على قياس العائد مقارنة بالأصول بالمستخدمة.
					٢١	تُستخدم النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز الاستثمار.

الجزء الثالث : يتعلق هذا الجزء بتقييمك لمستوى الأداء المالي في شركتك، لذا يرجى التكرم بوضع إشارة (x) في الخانة الأقرب لرأيك.

الرقم	الفقرات	موافق بشدة (٥) درجات	موافق (٤) درجات	موافق بدرجة متوسطة (٣)	غير موافق (درجت ان)	غير موافق بشدة (درجة)
١	يتوفر لدى الشركة السيولة النقدية اللازمة لتسديد إلتزاماتها على المدى					
٢	يزداد سنوياً معدل نمو مبيعات منتجات الشركة.					
٣	ارتفع معدل النمو التشغيلي للشركة مقارنة بالسنوات السابقة.					
٤	هناك تزايد في معدل نمو التدفقات النقدية في الشركة.					
٥	يتناسب مستوى الانتاجية إيجابياً في الشركة مع الأرباح المحققة.					

					٦	ان نصيب السهم العادي من الأرباح في تحسن مستمر.
					٧	تحسن معدل العائد على حقوق الملكية من خلال رفع كفاءة الأنشطة
					٨	يزداد حجم المبيعات سنوياً بشكل
					١٠	انخفضت مصاريف التشغيل دون التأثير على جودة المنتجات المقدمة مقارنة بالسنوات السابقة
					١١	هناك نمو في معدل العائد على الأصول مقارنة بالسنوات السابقة.
					١٢	ارتفعت الحصة السوقية للشركة مقارنة مع المنافسين.
					١٣	تخضع منتجات الشركة الى معايير دقيقة للوصول الى الجودة المطلوبة لزيادة مبيعاتها من المنتجات.
					١٤	هناك إزدياد في الاستقلالية المالية للشركة وانخفاض في نسب المديونية مقارنة بالسنوات السابقة
					١٥	تطورت معدلات المردودية للشركة خلال السنوات السابقة.
					١٦	يتم تحقيق عائد مالي مرتفع على حقوق المساهمين في الشركة.
					١٧	يوجد رقابة لضبط رأس المال غير المستثمر في الشركة.
					١٨	إتخذت الشركة إجراءات صارمة للتقليل من حجم الديون في هيكل رأس رأس