



الجامعة الإسلامية
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم
الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية
(دراسة ميدانية)

إعداد

الطالب: علي حسن إبراهيم الجديبه

إشراف

الدكتور: علي عبد الله شاهين

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة والتمويل

1428هـ - 2007م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

{ وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَرَدُونَ اِلَى
عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ }

سورة التوبة، الآية (105)

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع

إلى أعز من في قلبي

إلى روح والدتي الطاهرة.

إلى من أفنى حياته من أجلي

إلى والدي العزيز.

إلى من وقفت بجانبتي وصبرت من أجلي

إلى زوجتي العزيزة.

إلى سندي وعوني في الحياة

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى من رووا بدمائهم الزكية ثرى أرض الوطن

إلى أرواح الشهداء.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد النبي الصادق الوعد الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد،
أتقدم بالشكر والعرفان بعد شكر الله عز وجل إلى والدي العزيز، الذي حمل همي لرفعة شأني، له مني كل الحب والتقدير، كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان للدكتور الفاضل علي عبد الله شاهين الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، والذي لم يتأخر في تقديم النصح والتوجيه والإرشاد، ولم يبخل بجهد أو علم إلا أفاض به علي، كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من الدكتور سالم عبد الله حلس والدكتور أكرم إبراهيم حماد اللذان شرفاني بالموافقة على مناقشة هذه الدراسة.

ومن ثم أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للجامعة الإسلامية ممثلة بمجلس إدارتها وبأعضاء هيئتها التدريسية، وخاصة أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة، على ما قدموه من إمكانيات وتسهيلات للحصول على هذه الدرجة العلمية، وأرجو الله أن يديم جامعتنا الغراء ذخرا للعلم والعلماء وأن تظل صامدة شامخة في وجه من يتربصون بها الدوائر، وأنه ليسعدني ويشرفني الحصول على درجة الماجستير منها.

ووفاءً وتقديراً واعترافاً بالمساعدة التي قدمها لي زملائي في وزارة المالية وخاصة مديريتي التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، يطيب لي أن أتقدم لهم جميعاً بجزيل الشكر والعرفان، والشكر موصول إلى الوزارات والمؤسسات التي كانت محل الدراسة على مساعدتهم لي.
وإلى كل من أسدى لي مشورة أو قدم لي نصيحة ومعونة، لهم مني جميعاً خالص الشكر والتقدير، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

وفي الختام أسأل الله العلي القدير أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن يغفر زلتي ويقبل عثرتي، فما كان فيه صواب فمن الله وتوفيقه، وما كان فيه من خطأ فمن نفسي والشيطان.

والله ولي التوفيق

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة لبيان مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام وبيان معوقات تطبيقه، واقتراح بعض الحلول لمعالجة نقاط الضعف التي تعيق تطبيق هذا النظام.

ولتحقيق هذا الهدف تم دراسة المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة في هذا المجال، وتمثلت المقومات في تحديد مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي، وإعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء لمراكز المسؤولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات وتحليلها، تبيان أهمية وجود نظام معلومات محاسبي شامل ومتطور يتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية، وإعداد التقارير الرقابية وتقارير الأداء، وأخيراً وجود نظام للحوافز يكون عادلاً في منح الحوافز للعاملين وأن تمنح تلك الحوافز على أسس موضوعية بعيدة عن الأهواء الشخصية.

ولاستكمال أهداف الدراسة تم إعداد استبانته مكونة من خمسة محاور يحتوي كل محور منها على مجموعة من الفقرات للتعرف على درجة توفر تلك المقومات بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، وزعت على مجتمع الدراسة المكون من 174 مفردة يعملون في سبع وزارات رئيسية، وبعد تحليل الاستبيانات المستردة بواسطة الأساليب الإحصائية المختلفة تم التوصل إلى ضعف مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية لعدم توافر الأسس والقواعد التي يرتكز عليها هذا النظام.

وقد تم وضع مجموعة من التوصيات التي تساهم في توفير دعائم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من أهمها، توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية بمفهوم ومقومات تطبيق النظام والعمل على تطوير الهياكل التنظيمية الحكومية ونظم المعلومات المحاسبية بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، وبناء الموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية على أسس علمية ومهنية وكذلك إقرار نظام حوافز فعال، حتى تتمكن الإدارة العليا من مساءلة الأفراد عن أي انحراف أو أي قصور في الأداء.

Abstract

The objective of this study is to evaluate the possibility of applying responsibility accounting as a system of controlling and performing evaluation for Palestinian Governmental Institutions. It is also to focus on the importance and the objectives of this system and to show the obstacles facing its implementation, thus suggest some practical solutions to tackle points of weakness that might interfere with applications of such system.

In order to achieve this objective, revision of the basic principles of responsibility accounting system was carried out depending on previous studies in this filed, Special attention was given to determination of responsibility centers in the organizational structure, preparing of planned budgets, performance criteria for responsibility centers and comparison between actual performance with planned one to determine and analyze the deviations, show the importance of a comprehensive and up to date accounting information system the complies with responsibility accounting, preparation of performance and auditing reports and the need of create a system for motivations that is fair and objective for workers conditional to be far from personal interests.

In order to meet the objectives of this study, a questionnaire was prepared of five main headers, each one consists of a group of paragraphs to familiarize the researcher with the degree that the principles exist in compliance with the application of responsibility accounting system. The questionnaire was distributed to 174 persons working in seven main governmental institutions. After analysis of the filled questionnaires using SPSS statistical software, it

turned out that the application of responsibility accounting was weak in the Palestinian governmental institutions for lack of basics that this system is dependant on.

A number of recommendations were formulated which shall contribute in laying out the foundations of responsibility accounting applications. The most important recommendations are awareness for workers in the public governmental institutions for application of the system and understanding its concepts, developing the governmental organizational structures and accounting information system to complying with applications of responsibility accounting system. In addition building planned budget and reporting system according to scientific and professional principles. Last but not least, approval of effective motivation system so that the top management investigates its workers for any deviation in their performance.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات	مسلسل
أ	الإهداء	v
ب	شكر وتقدير	v
ج	ملخص الدراسة	v
ز	قائمة المحتويات	v
ي	قائمة الجداول	v
ك	قائمة الأشكال	v
الفصل الأول: الإطار العام للبحث		
2	المقدمة	1-1
3	مشكلة الدراسة	2-1
4	أهداف الدراسة	3-1
5	فرضيات الدراسة	4-1
5	مجتمع وعينة الدراسة	5-1
7	منهجية الدراسة وأسلوب تحليل البيانات	6-1
8	محددات الدراسة	7-1
8	الدراسات السابقة	8-1
25	التعليق على الدراسات السابقة	9-1
الفصل الثاني: نظام محاسبة المسؤولية الأسس والمقومات		
المبحث الأول: نظام محاسبة المسؤولية مفاهيمه وأهدافه ومزاياه		
29	تمهيد	v
29	تاريخ نشأة نظام محاسبة المسؤولية	1-1-2
31	تعريف نظام محاسبة المسؤولية	2-1-2
36	أهمية نظام محاسبة المسؤولية	3-1-2
37	طبيعة وأهداف نظام محاسبة المسؤولية	4-1-2

رقم الصفحة	المحتويات	مسلسل
38	نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم الإدارية المرتبطة بها	5-1-2
41	مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية	6-1-2
	المبحث الثاني: مقومات نظام محاسبة المسؤولية	
45	تمهيد	
45	مقومات نظام محاسبة المسؤولية	1-2-2
45	وجود هيكل تنظيمي معتمد جيد ومفهوم	أولا
52	عمل الموازنات التقديرية (الموازنة العامة)	ثانيا
63	وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل	ثالثا
71	وجود نظام حوافز فعال	رابعا
76	وجود نظام فعال للتقارير الدورية (تقارير الأداء والتقارير الرقابية):	خامسا
	الفصل الثالث: نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء	
	المبحث الأول: نظام محاسبة المسؤولية كأساس للرقابة	
81	تمهيد	v
81	مفهوم العملية الرقابية	1-1-3
83	أهداف العملية الرقابية	2-1-3
85	مستويات العملية الرقابية وتدرجها وفقا لنظام محاسبة المسؤولية	3-1-3
88	دور نظام محاسبة المسؤولية في بناء الأنظمة الرقابية	4-1-3
89	أبعاد العملية الرقابية في ظل نظام محاسبة المسؤولية	5-1-3
90	شروط تحقيق الرقابة في ظل نظام محاسبة المسؤولية	6-1-3
	المبحث الثاني: نظام محاسبة المسؤولية كأساس لتقييم الأداء	
93	تمهيد	v
93	مفهوم عملية تقييم الأداء وفقا لنظام محاسبة المسؤولية	1-2-3
95	أسس ومستويات وأهداف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية	2-2-3
98	مزايا تقييم أداء مراكز المسؤولية	3-2-3
99	تقييم الأداء في القطاع الحكومي	4-2-3

رقم الصفحة	المحتويات	مسلسل
	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (واقع الأجهزة الحكومية الفلسطينية)	
	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات	
104	تمهيد	v
104	منهجية الدراسة	1-1-4
105	خصائص وسمات مجتمع وعينة الدراسة	2-1-4
111	صدق وثبات الاستبانة	3-1-4
117	الصدق البنائي لمحاور الاستبانة	4-1-4
119	المعالجات الإحصائية	5-1-4
	المبحث الثاني: تفسير النتائج واختبار الفرضيات	
121	تحليل فقرات الدراسة	1-2-4
139	مناقشة فرضيات الدراسة	2-2-4
	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
146	تمهيد	v
146	النتائج	أولا
149	التوصيات	ثانيا
153	قائمة المراجع	v
161	الملاحق	v

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
105	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير اسم المؤسسة	1
106	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير مكان العمل في الوزارة	2
107	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	3
107	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص	4
108	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	5
109	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر	6
109	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	7
112	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي) والدرجة الكلية لفقراته	8
113	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (الموازنة العامة) والدرجة الكلية لفقراته	9
114	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (نظام المعلومات المحاسبي) والدرجة الكلية لفقراته	10
115	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته	11
116	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (نظام الحوافز) والدرجة الكلية لفقراته	12
117	الصدق البنائي لمجالات الدراسة	13
118	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	14
118	معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	15
124	تحليل فقرات المجال الأول (الهيكل التنظيمي)	16
128	تحليل فقرات المجال الثاني (الموازنات التخطيطية) (الموازنة العامة))	17
131	تحليل فقرات المجال الثالث (نظام المعلومات المحاسبي)	18

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
135	تحليل فقرات المجال الرابع (نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية)	19
138	تحليل فقرات المجال الخامس (نظام الحوافز)	20
140	اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين إقرار الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها.	21
141	اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال.	22
142	اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل.	23
143	اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء.	24
144	اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للحوافز يؤدي إلى تحسين الأداء الحكومي	25

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
32	تعريف نظام محاسبة المسؤولية	1
57	دورة إعداد الموازنة التخطيطية	2
87	تدرج عمليات الرقابة وفقاً لمبدأ محاسبة المسؤولية	3

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

1-1 المقدمة:

ارتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية بمفهوم اللامركزية في العمل وبالرقابة وتقييم الأداء أيضا، وتقييم الأداء حسب مفهوم نظام محاسبة المسؤولية هو تقييم الأداء على المستوى الجزئي أي كل مركز مسؤولية على حدة ومن ثم على المستوى الكلي للمؤسسة، وهذا هو نتيجة طبيعية لكبر حجم المؤسسات والشركات، وكذلك تضخم الهياكل التنظيمية لها وتعدد الفروع والأقسام والدوائر (فخر، 1998)، وهذا واضح أيضا في القطاع العام الفلسطيني الذي هو محل الدراسة حيث تضخمت الهياكل التنظيمية للأجهزة الحكومية الفلسطينية وتعددت فروع الوزارات وأقسامها ودوائرها بشكل كبير ومتسارع وهذا ناتج عن التضخم الوظيفي الحاصل في القطاع العام الفلسطيني، (صايغ والشقاقي، 2004).

لذلك ظهرت الحاجة الماسة إلى تقييم كفاءة الإدارة ومدى فعاليتها في جميع مستوياتها المختلفة، وذلك من أجل تحسين الأداء وتطويره وتخفيض وترشيد التكاليف وخاصة في ظل الندرة التي تعاني منها الدول في الآونة الأخيرة (خشارمة والعمرى، 2004)، وحسب نظام محاسبة المسؤولية يتم تقسيم الوحدة أو المؤسسة إلى مراكز مسؤولية بحيث تتفق تلك المراكز مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان كفاءة استغلال الموارد المتاحة من خلال عمل الموازنات التخطيطية أو الموازنة العامة كما هو متعارف عليه في القطاع العام، ويتم ترجمة الموازنة التخطيطية إلى أوامر واعتمادات مالية يتم تخصيصها للوحدات الاقتصادية أو الحكومية، (ميدة، 2003).

ويقوم نظام محاسبة المسؤولية على تقييم الأداء لمراكز المسؤولية من خلال، (فخر، 1997):

- إعداد موازنات تخطيطية لمراكز الأداء المختلفة وتحديد المهام والمسؤوليات من خلالها.

- المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية وبين البيانات الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومسبباتها.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لإزالة أسباب الخلل وتكريس النتائج الإيجابية.
- محاسبة المسؤولين عن الانحرافات وتقويمهم والبحث عن نقاط الضعف لديهم ومحاولة علاجها وتلاشيها ومعرفة نقاط القوة وتعزيزها.

2-1 مشكلة البحث:

تركز الأبحاث والدراسات في مجال نظام محاسبة المسؤولية على ضرورة توفير نظام محاسبي شامل وواضح وموثوق به يساعد على الرقابة وتقييم الأداء وتقييم الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة للوحدات والأقسام الإدارية في أجهزة القطاع الحكومي، لذلك يجب أن تتوفر في النظام المحاسبي الحكومي أدوات حديثة ومتطورة تساعد على تقييم الأداء وتقييم الكفاءة والفعالية وتساعد أيضا على اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها ومنعها وكذلك معالجة الانحرافات التي حدثت والحد منها وتحديد المسؤولين عن تلك الانحرافات لمحاسبتهم وتوجيههم لتفادي ذلك مستقبلا، وبتطور وكبر حجم عمل الوزارات والمؤسسات الحكومية والبدء بتطبيق الهياكل التنظيمية لكل وزارة وبتوسع الإدارات وزيادة عددها في كل وزارة أصبحت هناك حاجة ملحة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وبالتالي فإن مشكلة البحث تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

ما هي إمكانيات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية؟ ويتفرع منه الأسئلة التالية:

1. ما مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل إقرار الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها وأن تكون محددة بشكل واضح ودقيق في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية مما يؤدي إلى تحسن أدائها؟
2. ما مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال مما يؤدي إلى تحسين أداء الوحدات الحكومية؟
3. ما مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام محاسبي حكومي ذو كفاءة ومتطور وشامل مما ينعكس على تحسين أداء الوحدات الحكومية الفلسطينية؟
4. ما مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام فعال للتقارير الدورية والتقارير الرقابية والأداء يؤدي إلى تحسين أداء الوحدات الحكومية؟
5. ما مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام فعال للحوافز يؤدي إلى تحسين أداء الوحدات الحكومية؟

3-1 أهداف البحث:

1. إلقاء الضوء على مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وأنواع مراكز المسؤولية ولاسيما في القطاع الحكومي الفلسطيني.
2. بيان أهمية نظام محاسبة المسؤولية ومقوماته، ومحدداته، مدى توافرها في الأجهزة الحكومية الفلسطينية.
3. تحليل ومناقشة نظام محاسبة المسؤولية وبيان دوره كأساس للرقابة وتقييم الأداء، وإمكانية تطبيقه في الأجهزة الحكومية الفلسطينية.

4-1 فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين إقرار

الهيكل التنظيمية والعمل بموجبها.

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام

للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام

معلومات محاسبي متطور وشامل.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام

فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء.

الفرضية الخامسة: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود

نظام فعال للحوافز يؤدي إلى تحسين الأداء الحكومي.

5-1 مجتمع وعينة الدراسة:

أ. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في الإدارات العامة للشئون المالية والإدارية والدوائر

الرقابية ودوائر التدقيق الداخلي في الوزارات الرئيسية السبعة العاملة في قطاع غزة وهم على

النحو التالي:

1. وزارة التربية والتعليم العالي.

2. وزارة الصحة.

3. وزارة المالية.

4. وزارة الأوقاف والشئون الدينية

5. وزارة النقل والمواصلات.

6. وزارة الاقتصاد الوطني

7. سلطة الطاقة والموارد الطبيعية

وقد تم اختيار هذا المجتمع باعتبار أن الوزارات المذكورة هي أهم وأكبر الوزارات الحكومية بالنسبة لما تشتمل عليه من عاملين وموظفين وما تقدمه من خدمات هامة للمجتمع الفلسطيني، وكذلك بسبب تعليقات العمل المتكررة في أغلب وزارات السلطة الفلسطينية بسبب الأوضاع السياسية في الوقت محل الدراسة مما أدى إلى عدم تواجد العاملين والموظفين في وزاراتهم بشكل مستمر ودائم الأمر الذي حال دون اختيار باقي الوزارات من ضمن مجتمع الدراسة، لذلك تم تصغير المجتمع وجعله يقتصر على الوزارات المذكورة لأنها تعمل حتى الآن بدون أي معوقات تذكر، أما بالنسبة لسبب اختيار سلطة الطاقة، فإن السلطات الحكومية الأخرى ينطبق عليها ما ينطبق على الوزارات الأخرى، من تعليق للعمل وعدم تواجد للموظفين، كما أن سلطة الطاقة بها عدد كبير من الموظفين يساعد على انجاز الاستبيان بالشكل المرغوب، أما باقي السلطات والهيئات الحكومية بها عدد موظفين محدود جدا بالمقارنة مع سلطة الطاقة، لذلك تم اختيار سلطة الطاقة من بين تلك السلطات .

وقد استخدم الباحث طريقة المسح الشامل لعينة الدراسة حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة 174 مفردة وتضم جميع رؤساء الأقسام ومدراء الدوائر والمدراء العاملين العاملين في الإدارات العامة للشئون المالية والإدارية ودوائر الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، وتم توزيع الاستبانة

عليهم جميعاً، وتم استرداد 165 استبانته وبعد تفحص الاستبيانات تم استبعاد استبانتيين نظراً لعدم تحقيق الشروط المطلوبة للإجابة، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 163 استبانته.

ب. عينة الدراسة:

نظراً لصغر حجم المجتمع فقد اشتملت عينة الدراسة على جميع أفراد المجتمع حيث أن هذه الفئات تضطلع بمسؤوليات تمكنهم من الإجابة على أسئلة البحث.

6-1 منهجية الدراسة وأسلوب تحليل البيانات:

أولاً: مصادر جمع البيانات:

1. المصادر الأولية:

أعتمد الباحث في جمع البيانات والمعلومات الأولية على قوائم الاستبيان لأنها أدها مناسبة في مثل هذا النوع من الدراسات.

2. المصادر الثانوية:

يتم الاعتماد على الكتب والمراجع الموجودة في المكتبات الجامعية وكذلك المجالات العلمية المحكمة والدوريات والرسائل العلمية كرسائل الماجستير والدكتوراه والأبحاث المنشورة وغير المنشورة لجمع البيانات الثانوية اللازمة حول الموضوع.

ثانياً: أسلوب تحليل البيانات:

يعتمد البحث على الأسلوب الوصفي التحليلي باعتباره أنسب الأساليب لمعالجة مشكلة البحث، حيث يعرف الأسلوب الوصفي التحليلي بأنه طريقة في البحث تتناول تفسير الوضع القائم للظاهرة أو المشكلة من خلال تحديد ظروفها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها بهدف الانتهاء إلى وصف عملي دقيق متكامل للظاهرة أو المشكلة محل الدراسة، (اللحج ، أبو بكر،

2002، ص51)، كما يتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، باعتباره احد البرامج الحديثة والشائعة المستخدمة في التحليل الإحصائي.

7-1 محددات الدراسة:

تقتصر الدراسة على الوزارات السبعة السابق ذكرها المتواجدة في قطاع غزة بسبب عدم القدرة على التواصل مع الوزارات في الضفة الغربية.

8-1 الدراسات السابقة:

(1) (مرتجى، 2007) "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية، والتعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية، للمساهمة في تطوير أداء الجامعات من خلال تطبيق الأساليب العلمية.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أنظمة المعلومات المحاسبية بحاجة إلى تطوير لمواجهة التطورات في زيادة حجم التعامل لتحسين طرق قياس الأداء الفعلي.
- لا تشارك كافة مراكز المسؤولية في إعداد شكل وعناصر التقارير، مما قد يسبب عدم تحقيق التقارير الرقابية الغاية من إعدادها.
- لا يتم إعداد موازنة تخطيطية خاصة بكل مركز مسؤولية، نظرا لوجود صعوبة في فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية، وأن ما تقدمه مراكز المسؤولية ما هو إلا عبارة عن معلومات أولية إلى لجنة الموازنة عن احتياجاتها

المالية وتأخذ لجنة الموازنة على عاتقها توحيد المعلومات المذكورة على صعيد الجامعة ككل.

- لا تعطي الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية أهمية لنظام الحوافز المادية أو المعنوية على الرغم من أهميتها في زيادة دافعية الأفراد على العمل.

وكان من أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية فإن لم تكن تلك الخطط موضوعية فإنه سيصعب تحقيقها وستكون الانحرافات عن الأداء المخطط كبيرة، ويساهم تطبيق محاسبة المسؤولية في إعطاء هذه الأهمية لوظيفة التخطيط.
- تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية للمساهمة في قياس الأداء الفعلي بكفاءة بالطريقة التي توفر إمكانية تتبع التكاليف وربطها على مستوى الأفراد لتحديد المتسبب بها، وتطوير آليات ربط تلك التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية بصورة تزيد من كفاءة قياس الأداء الفعلي لهذه المراكز.
- العمل على إعداد الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كلاً على حدة وليس على مستوى الجامعة ككل لما له من أثر في تقييم الأداء والرقابة على كل مركز مسؤولية، من خلال إعداد موازنة مستقلة لكل مركز مسؤولية وتجميع هذه الموازنات لتشكيل الموازنة العامة للجامعة.
- إيجاد نظام للحوافز في الجامعات الفلسطينية يتفق مع خصوصية نشاطها وعملياتها الخدمية والإنتاجية، وأن تتناسب نوعية الحوافز مع المستفيد منها.

2) دراسة (حماد، 2005)، تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة

السلطانية، بحث تطبيقي على عدد من الوزارات الحكومية في قطاع غزة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأداء المالي في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية وإمكانية تطويره بما يخدم عمل الإدارات المالية فيها، وكذلك العمل على إتاحة الفرصة لتطبيق مبدأ الثواب والعقاب من خلال مكافأة الموظف الناجح في عمله مادياً ومعنوياً ومعاقبة المسيء على أدائه غير المرضي، أي تطبيق نظام الحوافز والروادع.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- غياب الكثير من القوانين والتشريعات والتعليمات المالية الواضحة والمكتوبة التي يمكن أن تسترشد بها الإدارات المالية في عملها.

- الهياكل التنظيمية الموجودة بالوزارات غير واضحة وغير معتمدة، ولا يطلع عليها الموظفون.

- الافتقار إلى الشفافية والوضوح في التعيينات والترقيات، وعدم توفر العدالة وتكافؤ الفرص في التوظيف.

- ضعف تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية من خلال تطبيق مبدأ الثواب والعقاب على كل العاملين بلا استثناء.

وكان من أهم التوصيات ما يلي:

- ضرورة توضيح أهداف المؤسسة وهيكلها التنظيمي لجمع العاملين بها، وربط هذه الأهداف بالأهداف العامة للسلطة.

- وضع قوانين وتشريعات واضحة تحول دون تمكين أصاب القرار من التلاعب بهيكلية المؤسسات الحكومية وفقاً لأهدافهم الشخصية.

- الاهتمام برقابة الأداء بعناصرها الثلاثة الاقتصاد والكفاءة والفعالية من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط له.

- الاهتمام بتحقيق الانضباط الوظيفي، والتقييم الدوري لأداء الموظفين في مختلف المؤسسات الحكومية، وربط الحوافز المادية والمعنوية بمؤشرات نتائج التقييم بما يؤمن تطوير الأداء وزيادة الإنتاج.

3) دراسة (غلاء، 2005)، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، (رسالة ماجستير).

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، بالإضافة إلى التعرف على الصعوبات التي تحد من تطبيق هذا النظام في الشركات الصناعية الليبية.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- هناك غياب للتنسيق بين مراكز المسؤولية الأمر الذي يحدث إرباكا في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وقد يعزى ذلك إلى قلة خبرة القائمين على مراكز المسؤولية على فهم العلاقات التي تربط مراكز المسؤولية، وكذلك نقص لإدراك المفاهيم المحاسبية التي تدعم نظام محاسبة المسؤولية.
- تبين أن أغلب مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية لا تقوم بمقارنة الأرقام المقدرة بالأرقام الفعلية في الموازنات التخطيطية بهدف تقييم أداء مراكزها.
- التقارير لا تعتمد عند إعدادها على المقارنات، كما لا تتم بشكل دوري، وينقصها بعض الإيضاح.

• أكد أغلب أفراد العينة عدم وجود نظام حوافز فعال، ويعزى ذلك من قبل معد الدراسة إلى أن ملكية هذه الشركات تكون من قبل القطاع العام والذي لا يهتم بمنح مكافآت وحوافز للشركات ذات الأداء الجيد.

وكان من أهم التوصيات ما يلي:

- زيادة الاعتماد على المؤهلات الجامعية والدراسات العليا، وإعداد برامج ودورات محاسبية تعمل على تنمية مهاراتهم وقدراتهم الوظيفية.
- العمل على إيضاح العلاقات بين مراكز المسؤولية فيما بينها والتنسيق بينها بشكل مستمر.
- ضرورة حرص مديري مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية اللببية بإجراء المقارنات بين الأرقام الفعلية والأرقام الواردة في الموازنات التخطيطية من أجل القيام بعملية تقييم الأداء على الوجه الأكمل.
- العمل على اعتماد نظام حوافز عادل يهتم بالجانب الإنساني كونه الذي سيقوم بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية اللببية، وربط الحوافز بالأداء ومنح الحوافز لمن يستحقها حتى يحظى بالقبول من قبل كافة العاملين.

4) دراسة (خشارمة، و العمري، 2004) بعنوان "قياس إمكائية تطبيق محاسبة

المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، كما تتناول الجوانب النظرية المتعلقة بهذا النظام من أجل توظيفها في خدمة المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها.

وأظهرت نتائج الدراسة ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية بالأقسام والمراكز داخل التنظيم والاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الأجهزة الحكومية وتقسيم الوحدات الإدارية إلى مراكز تكاليف ومراكز إيرادات.

وكان من أهم توصيات هذه الدراسة ضرورة توفير المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في القطاع الحكومي.

5) دراسة (ميدة، 2003) بعنوان: - "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - واقع وتطلعات".

هدفت الدراسة إبراز مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من حيث التنظيم الإداري والموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية، وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية وتقرير الأداء لمراكز المسؤولية وتوافر نظام حوافز فعال.

ومن أهم نتائج الدراسة هو عدم وجود تصنيف وتحليل للتكاليف والإيرادات على مستوى مراكز المسؤولية وفق الهياكل التنظيمية للشركات المساهمة الصناعية، كما إن تلك الشركات لا تقوم بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريق الربط بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكل مركز مسؤولية على حدة، كما أنه لا يتم محاسبة المسؤولين عن الانحرافات الناتجة عن المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له، كما أنه لا يوجد نظام حوافز فعال في الشركات المساهمة العامة الأردنية

وكان من أهم توصيات الدراسة هو إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للإدارات العليا في الشركات الصناعية الأردنية وخاصة من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وذلك كي تسعى في العمل على توفير متطلبات تطبيقه فيها، بالإضافة إلى ضرورة إشراك المستويات

الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات التخطيطية وفي صياغة معايير التكاليف والإيرادات وفي إعداد نظام تقارير الأداء.

6) دراسة (جبريل، 1999)، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، (رسالة ماجستير).

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية وجود نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية، والوقوف على مدى تطبيق تلك الشركات لهذا النظام، وكذلك تقديم المقترحات للتغلب على نقاط الضعف في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج الهامة التي تشير إلى أن ثلث الشركات الصناعية الأردنية لا تطبق نظام محاسبة المسؤولية، حيث أن هذه الشركات لا يوجد بها هيكل تنظيمي واضح لمراكز المسؤولية ولا يتم تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، ولا تعد الموازنات التخطيطية ولا معايير الأداء المبينة على الأسس العلمية ولا تقوم أيضا بتطبيق نظام محاسبة التكاليف، لذلك هذه الشركات ليس لديها الكفاءة لقياس الأداء الفعلي.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات لمعالجة معوقات تطبيق محاسبة المسؤولية وكان من أهمها ضرورة تصميم وإعداد هيكل تنظيمي واضح ومبني على أسس علمية يبين المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية فيها، وكذلك ضرورة توفير الدعم المادي والإداري لتطوير النظم الإدارية والمحاسبية والعاملين عليها والاهتمام بمخرجات هذه النظم، وتوفير وحدة إدارية لمتابعة تطبيق محاسبة المسؤولية وتقييمها، وكذلك الاهتمام بما يحققه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من مزايا، وأن يتم توظيف أصحاب الكفاءات وذو التأهيل العلمي في الإدارات العليا، وأن يكونوا من أهل الخبرات الفنية لكي يكونوا قادرين على تحمل المسؤولية والقيام بالواجبات المناطة بهم بكفاءة وفاعلية.

7) دراسة (فخر، 1998) بعنوان: - "محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة

لتطبيقها".

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم نظام محاسبة المسؤولية والتعريف بها، والعوامل التي تتحكم في تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسئولية، وتحديد الشروط والظروف المناسبة لبناء نظام محاسبة المسؤولية، وتحديد المبادئ والأصول العلمية لتطبيقها بشكل صحيح في إطار مراكز المسؤولية، التي تكون الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها، هو إن محاسبة المسؤولية أداة تحليلية ورقابية هامة، تهدف إلى تحقيق رقابة إدارية على عناصر التكاليف وفي نطاق مراكز المسؤولية، وتقييم الأداء وكشف الانحرافات وتحليلها، وتحديد أسبابها ومسببها بدقة، وأوضحت الدراسة إن من أهم الشروط الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم هو توفر نظام محاسبي متكامل الأركان مصمم بشكل يتوافق مع طبيعة العمليات التكنولوجية وظروف الوحدة المختلفة، بحيث يكون قادرا على تنفيذ وظائفه المطلوبة وتحقيق الأهداف المنشودة بنجاح.

8) دراسة (الشيخ، 1997) "استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات

الاقتصادية الخدمية، دراسة تطبيقية في اتحاد الإذاعة والتلفزيون"، (رسالة ماجستير).

هدفت الدراسة إلى إبراز أساليب تقييم أداء مراكز المسؤولية في الوحدات الاقتصادية الخدمية، و تحديد مشكلات تطبيق أساليب تقييم الأداء وذلك من خلال ربطها بمراحل الدورة الرقابية في هذه الوحدات، ومن ثم اقتراح نموذج لتقييم الأداء في مراكز الاستثمار كأحد أنواع مراكز

المسئولية في الوحدات الاقتصادية، وسيتم تطبيق هذا النموذج على قطاع الإنتاج باتحاد الإذاعة والتلفزيون.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن الوحدات الاقتصادية الخدمية تحتاج إلى أسلوب مناسب لتقييم الأداء بها، نظرا لطبيعتها الخاصة، كما أن استخدام نظام محاسبة المسئولية يتطلب تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسئولية وتقييم أداء هذه المراكز بما يتلاءم مع الطبيعة الخاصة لهذه الوحدات.

ومن التوصيات الهامة التي توصلت إليها هذه الدراسة أنه على المسؤولين في قطاع الخدمات السياحية القيام بتطبيق النموذج المقترح لتقييم الأداء الذي توصلت إليه الدراسة للتغلب على المشكلات الناتجة عن عدم توافر أسلوب مناسب لتقييم الأداء في هذا القطاع، بالإضافة إلى إتباع أساس الأنشطة في إعداد الموازنة في هذا القطاع حتى يتمكن من تحقيق ما يلي:

- ترشيد الإنفاق.
- دقة وسرعة تنفيذ العمل.
- تدعيم المركز التنافسي للوحدة.
- سهولة تقييم الأداء من خلال إجراء تحليل الانحرافات وتحديد أوجه الضعف وتصحيح المسار على مستوى كل نشاط.

9) دراسة (المنيف، 1993) بعنوان: - "دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام

محاسبة المسئولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية".

هدفت الدراسة إلى تقييم نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية من حيث ملاءمته لأغراض الرقابة وتقييم الأداء على المستوى الجزئي ومن ثم على المستوى الكلي

للوحدة الحكومية، بالإضافة إلى اقتراح نظام أفضل لتقييم الأداء وفقا لمفهوم ونظام محاسبة المسئولية.

وخلصت هذه الدراسة إلى ضرورة الاستعانة بأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المجال الحكومي، وكذلك ضرورة تقسيم الوحدات الحكومية إلى مراكز تكاليف ومراكز إيرادات، بالإضافة إلى أهمية وجود ارتباط بين مرحلة التخطيط ومرحلة الرقابة أي بين مرحلة إعداد الموازنة وبين تنفيذها وتقييم الأداء وان لا يكون هذا التقييم على المستوى الإجمالي فقط بل يجب أن يكون على مستوى المراكز والأقسام ووفقا لأسس نظام محاسبة المسئولية.

وكان من أهم توصيات هذه الدراسة هو ضرورة تطبيق أسس محاسبة المسئولية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية حتى يمكن تحقيق الرقابة الإدارية على مستوى الأقسام والمراكز بالوحدات الحكومية، مع ضرورة توفير المقومات الأساسية واللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسئولية في القطاع الحكومي.

(10) (La-Grange,1992) دراسة بعنوان "محاسبة المسئولية وإعادة هيكلة المؤسسات".

"Responsibility Accounting with the Restructuring of Certain Institutions". (Abstract)

هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تطوير وبناء نظام محاسبة المسئولية للعمل على تقليل الفجوة بين أسس ومبادئ المحاسبة الإدارية من جهة، وحاجة المؤسسات في إعادة الهيكلة، والتفويض، واللامركزية في السلطة والمسئولية من جهة أخرى.

وبينت الدراسة أنه مع وجود نظام محاسبة المسئولية في المؤسسة، فإن المعلومات الإدارية تجهز بأسلوب علمي طبقا لمواصفات إعادة الهيكلة، لأغراض لامركزية القرار، والرقابة،

والتنسيق بين الوظائف المختلفة للمؤسسة، وهو نظام إداري مالي، لمتابعة المؤسسة بشكل كامل من خلال المسؤولية الفردية المباشرة.

كما بينت الدراسة أن نظام محاسبة المسؤولية تم إعداده وترتيبه بشكل محدد وخاص للمؤسسة (المؤسسات)، طبقاً لهدف إعادة الهيكلية، وأظهرت أن النظام المالي تم تصميمه وتطبيقه على قاعدة منظمة طبقاً للأنشطة المتنوعة للمؤسسة من جانب، وطبقاً للمدراء في المستويات الإدارية المختلفة فيها من جانب آخر، وبموجب نظرية ومبادئ المحاسبة الإدارية. كما بينت أن المعلومات الإدارية تحضر طبقاً لقيمة النشاطات المنجزة بمراكز المسؤولية.

وأخيراً بينت الدراسة بأن محاسبة المسؤولية نظام من أنظمة المحاسبة الإدارية هدفه أن يقنع المدراء المسؤولين إلى اتخاذ القرارات ذات الكفاءة والفاعلية التي تعود بالنفع على المؤسسة بشكل كلي، لتصوير النشاط الكلي والنتائج الكاملة للمؤسسة بدقة وإلى حد معقول على أساس لامركزي.

(11) (Cox and other, 1989) دراسة بعنوان "محاسبة المسؤولية وعمليات الرقابة

للوحدات الحكومية".

"Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units".

هدفت الدراسة إلى مناقشة آليات المحاسبة الإدارية الملائمة للقطاع الحكومي من خلال استطلاع عينة من أعضاء اتحادات المكاتب المالية الحكومية، كما هدفت إلى مناقشة عمليات الرقابة وأهداف التقارير المالية والمحاسبية للوحدات الحكومية، وأشارت إلى متطلبات تقارير الموازنة الخارجية الخاصة بالمعهد القومي للمحاسبة الحكومية (National Council on

(Governmental Accounting) البيان رقم واحد، المطبقة في تقرير هيئة معايير المحاسبة

الحكومية (Governmental Accounting Standards Board) البيان رقم واحد.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها هو وجوب إدراك الإدارة العليا في وحدات الحكم المحلي بأن تقنيات رقابة المحاسبة الإدارية تعود بالنفع على وحدات القطاع الخاص وأن على هيئة معايير المحاسبة الحكومية (GASB) أن تعطي اهتماما أكبر لتطوير معايير الموازنة المقبولة عموما كدليل عام لتزويد توجيهات لنظام موازنة أقوى في الوحدات الحكومية.

12) دراسة (عبد الله، 1989) "المنهج الإسلامي لمحاسبة المسؤولية لرقابة وتقويم

الأداء في الوحدات الاقتصادية" (رسالة دكتوراه)..

هدفت الدراسة إلى محاولة وضع إطار للمحاسبة عن المسؤولية في إطار المنهج الإسلامي لرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال استنباط القواعد والأسس الإسلامية في مجال محاسبة المسؤولية، وتطوير المفاهيم المحاسبية والإدارية الخاصة بالرقابة وتقويم الأداء في ضوء قواعد المنهج الإسلامي.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو أن تطبيق المنهج الإسلامي لمحاسبة المسؤولية الذي يمزج بين العقيدة الإسلامية وبين المقومات التنظيمية من وجود هيكل تنظيمي واضح ونظام فعال للمعايير والرقابة وتقييم الأداء ونظام فعال للحوافز يؤتي ثمارا طيبة من خلال الاستغلال التام للموارد المتاحة دون إسراف أو تقتير، حيث أن كل مسئول سيتعمق لديه مفهوم أن الوفاء بمسئوليته يعتبر من العبادة لله ومن ثم يشعر بمراقبة الله تعالى له في كل أعماله، بالإضافة إلى أن المنهج الإسلامي ينمي الرقابة الذاتية التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ذاته وما يرتبط به من نظم رقابية، وذلك لأن جزءا كبيرا من

نظام محاسبة المسئولية سيكون ذاتيا وستكون الرقابة المادية الخارجية بمثابة ضمان إضافي لسير العمل على ما هو مخطط له مسبقا.

وكان من أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة انه من الضروري دراسة الكتاب والسنة والتراث الإسلامي لاستخراج القواعد والتوجيهات الإسلامية التي تمكن من بناء نظرية محاسبية مستمدة من قيم الإسلام وتعاليمه، وكذلك ضرورة تركيز المؤسسات والمجتمع ككل على بناء الضمير الديني الحي لدى العامل المسلم ليتوافر له من ذاته رقيب على نفسه، بما يقلل من الجهود المبذولة في مجال الرقابة الخارجية، وتعميق مفهوم الرقابة على أنها إرشاد وتوجيه وشهادة يسأل عنها المسئولين أمام الله عز وجل، وأخيرا يجب النظر في التشريعات المحاسبية والإدارية والاقتصادية التي تحكم العلاقات بين المؤسسات والعاملين والأطراف الخارجية المتعاملة معها لتتفق مع أحكام الشريعة الإسلامية ولا تخالفها، وتيسر الطريق لرجل الأعمال والمستثمرين والمحاسبين الذين يريدون بناء تصرفاتهم في أعمالهم على المفاهيم الإسلامية.

13) دراسة (عبد الرحمن، 1988)، محاسبة المسئوليات كأساس للرقابة ورفع كفاءة الأداء بقطاع الخدمات الطبية بالتطبيق على مستشفى الحسين الجامعي، (رسالة ماجستير).

هدفت الدراسة إلى توضيح المفهوم العلمي لمحاسبة المسئولية كأداة للرقابة ورفع كفاءة الأداء في قطاع الخدمات الطبية بالدراسة التحليل مع بيان المشاكل التي تعرقل التطبيق العلمي السليم له سواء من حيث ربط النظام المحاسبي بالهيكل التنظيمي وتجميع وتحليل عناصر التكاليف مع ربطها بمراكز المسئولية، وتحديد المسئول بكل منها للحصول على أقصى كفاية ممكنة وأقل تكلفة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو أن التنظيم الإداري السليم بما يشتمل عليه من هيكل تنظيمي واضح لمراكز المسؤولية أهم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لأنه يعتبر الإطار الذي يسعى إلى تجميع الأعمال المتجانسة والمتشابهة معا في قسم أو إدارة واحدة. ثم يأتي بعد ذلك دور النظام المحاسبي بما يشتمل عليه من نظم معلومات محاسبية ليكمل مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وبقدر ما يكون هذا النظام سليما، بقدر ما يؤدي إلى نجاح المشروعات.

وكان من أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة هو ضرورة الاستمرار في بحث وتطوير النظام المحاسبي المستخدم حاليا بحيث يصبح نظاما متكاملًا للمعلومات المحاسبية (محاسبة مالية، محاسبة تكاليف، محاسبة إدارية) مما يحقق المدخلات الكاملة للبيانات المحاسبية ليسهل تشغيلها واستخراج النتائج (المخرجات) بدقة والتمثلة في قوائم ختامية وميزانيات تخطيطية وتقارير، بالإضافة إلى إيجاد المقاييس العلمية السليمة من معايير ومستويات أداء دقيقة ومتعارف عليها حتى يتم على أساسها قياس كفاءة أداء الخدمة بطريقة موضوعية بجميع مراكز المسؤولية ومراقبة الانحرافات ومساءلة المتسبب فيها.

14) دراسة (عطية، 1986) "محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على إيرادات وتكاليف

الخدمات السياحية مع التطبيق على شركة مصر للسياحة" (رسالة ماجستير).

هدفت الدراسة إلى إبراز كيفية استخدام الأساليب الرقابية في مجال جديد من مجالات البحوث ألا وهو مجال الخدمة السياحية، ويدور البحث في مجال الرقابة على إيرادات وتكاليف الخدمات السياحية، كما هدفت إلى تقييم النظام المالي في شركة مصر للسياحة، وبيان مشكلات وجوانب القصور فيه، مع تطوير النظام الحالي، بحيث يتوافر نظام متكامل لمحاسبة المسؤولية، من خلال تعديل الهيكل التنظيمي ونظم التقارير الرقابية.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو أن هناك عدة متطلبات لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في قطاع الخدمات السياحية، حيث يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية، كما يجب أن تقوم الشركات السياحية بإعداد دليل مراكز المسؤولية بحيث يعكس خطوط السلطة والمسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة مع ربطه بالدليل المحاسبي للشركة، بالإضافة إلى مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية عند وضع البرامج والأهداف الخاصة بدوائريهم ووحداتهم، كما أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يسمح بتوفير نظام عادل للحوافز والروافع الجماعية والفردية.

15) دراسة (روس، 1983) "المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في

مجال الرقابة على التكاليف الصناعية"، (رسالة ماجستير).

هدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي يلعبه نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية وما يتطلبه من أسس ومقومات لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، ما يلي:

• لا توجد خريطة تنظيمية على مستوى الشركة يتلاءم مع نظام محاسبة المسؤولية، مما يعيق عملية تطبيقها النظام..

• لا يتم تحديد الواجبات والمسئوليات على مستوى كل إدارة بالشركة، وبالتالي غياب عملية المساءلة.

• لا يتم تحليل بنود التكاليف حسب إمكانية التحكم بها بواسطة رئيس مركز التكلفة.

• لا ربط التكاليف بشخص معين مسئول عن إحداثها ويتأثر بقراراته.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها:

• يجب وضع خريطة تنظيمية على مستوى الشركة يتلاءم مع نظام محاسبة المسؤولية.

- تحديد الواجبات والمسئوليات على مستوى كل إدارة بالشركة.
 - تحديد مراكز المسؤولية للشركة وتجنب ازدواج المسؤولية.
 - العمل على تحليل بنود التكاليف حسب إمكانية التحكم بها بواسطة رئيس مركز التكلفة.
 - ربط التكاليف بشخص معين مسئول عن إحداثها ويتأثر بقراراته.
- (16) (Ray,1977) دراسة بعنوان "محاسبة المسؤولية - دراسة حالة".

"Responsibility Accounting--A Case Study".

هدفت الدراسة إلى اختبار النظام المحاسبي المطبق حالياً في كلية إدارة الأعمال في جامعة نيفادا بولاية رينو، وإمكانية تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية فيه وبناء نموذج لنظام محاسبي يستخدم أسس وتطبيقات محاسبة المسؤولية، ولقد استخدم هذا المفهوم بنجاح في الصناعات الخاصة بهدف صنع القرار الإداري والمحافظة على رقابة التكاليف.

وتناولت الدراسة مفهوم محاسبة المسؤولية كأسلوب حديث في عملية إدارة الأعمال مع الأخذ بعين الاعتبار استخدامها في المؤسسات الجامعية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- نظام محاسبة المسؤولية يمكن دمجها في نظام المعلومات الجامعي.
- الخبرة المكتسبة من تطبيق محاسبة المسؤولية في كلية إدارة الأعمال تعتبر أساساً ذا قيمة في تطبيق المفهوم في الأقسام الأخرى للجامعة، وهذا يمكن أن يزود الإدارة بقاعدة قرارات لإدارة موارد المؤسسة بطريقة مثلى.
- تغيير النظام المحاسبي الحالي للجامعة إلى نظام محاسبة المسؤولية سيعطي متخذي القرار المعلومات الضرورية اللازمة لإدارة الجامعة بشكل كفؤ.

17 (Bodnar,1975) دراسة بعنوان "تحليل سلوك توزيع التكلفة في أنظمة

محاسبة المسؤولية".

"A Behavioral Analysis of Cost Allocation in Responsibility Accounting Systems".

هدفت الدراسة إلى الأخذ بعين الاعتبار توزيع التكاليف ضمن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية التي تسهم بفاعلية في تنظيم عملية الرقابة وتطوير أداء المنظمات، وحتى تكون عملية توزيع التكاليف مؤثرة بشكل ايجابي في أداء العاملين فإنها يجب أن تأخذ في الاعتبار البعدين السلوكي والعملي لنشاطات المنظمة.

وقد كانت الرغبة الأساسية له الحصول على نظام رقابة فعال لتزويد التقنيات والآليات الضرورية التي يُمكن التأثير من خلالها على أعضاء التنظيم حسب رغبة الإدارة المركزية، واقترح تقنيات إضافية يمكن استخدامها لزيادة آليات الرقابة الموجودة في محاسبة المسؤولية. وقد اهتمت الدراسة بربط مفهوم محاسبة المسؤولية بجامعة بنسلفينيا، ولاحظ أن معالجة التكاليف المشتركة نقطة هامة في تصميم نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة، وأن مشكلتان تواجه الجامعة بهذا الخصوص وهما:

1. اختيار معيار لتوزيع التكاليف.

2. معالجة الاعتبارات غير المالية من خلال نظام رقابة مالي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن توزيع التكاليف بالاعتماد على النموذج الذي تم تطبيقه في الدراسة يزود المنشأة بالاعتبارات السلوكية التي من الممكن إدخالها كأساس في عملية توزيع التكاليف، ومن خلال إضافة هذه الاعتبارات ضمن نظام محاسبة المسؤولية فإنه كنظام رقابي سيعمل على دعم وتشجيع الأداء غير المالي بالإضافة للأداء المالي.

9-1 التعليق على الدراسات السابقة

يظهر من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة أهمية نظام محاسبة المسؤولية لكافة الوحدات الاقتصادية وكذلك الحكومية أيضا، وفي دراسة أعدها (Cox and other, 1989) تناول فيها نظام محاسبة المسؤولية والعمليات الرقابية للوحدات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية كأساس لإعداد موازنة ذات تقديرات علمية بما يتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية وتناول (المنيف، 1993) دور محاسبة المسؤولية في تحقيق رقابة تهتم بالأقسام ومراكز المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية على اعتبار أن الأداء الكلي هو محصلة لأداء الأقسام ومراكز المسؤولية، وتطرق (فخر، 1998) في دراسة نظرية إلى أهمية مفهوم محاسبة المسؤولية وحدد الشروط الملائمة لتطبيقه، كما تناول (جبريل، 1999) و (ميدة، 2003) و (غلاء، 2005) و (روس، 1983) في دراسة لكل منهم مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية، وتناول (الشيخ، 1997) و (عطية، 1986) و (عبد الرحمن، 1988)، في دراسة لكل منهم واقع نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية الخدمية كالمستشفيات وشركات السياحة، ومدى قدرة تلك المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال توافر المقومات الرئيسية لتطبيقها. وتناول (خشارمة والعمرى، 2004) في دراستيهما واقع نظام محاسبة المسؤولية من خلال المقومات الرئيسية له وإسقاطها على الأجهزة الحكومية الأردنية وصياغة المقومات اللازمة لخدمة المحاسبة الحكومية، وفي دراسة (حماد، 2005) تم تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة مع إمكانية تطويره بما يخدم عمل الإدارات المالية فيها، وكذلك العمل على إتاحة الفرصة لتطبيق مبدأ الثواب والعقاب، ومن خلال دراسة حماد تم دراسة بعض الجوانب النظرية لتطبيق نظام

محاسبة المسؤولية من خلال تناول الهيكل التنظيمي ودوره في تطوير الأداء الحكومي وكذلك نظام الحوافز وكيفية تفعيله لتحسين أداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية وتطبيق مبدأ المساءلة.

وتأتي هذه الدراسة بعنوان "قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية" (دراسة ميدانية) لمناقشة وتحليل إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني، وهو ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، حيث وحسب علم الباحث أنها الأولى من نوعها في قطاع غزة التي تعنى بموضوع توافر المقومات الرئيسية لنظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، بهدف صياغة إطار ملائم لنظام محاسبة المسؤولية لمختلف الوحدات الاقتصادية والحكومية بما تتضمنه من مقومات وقواعد إدارية ومالية تساعد في عملية الرقابة وتقويم الأداء على المستوى الجزئي والكلي للوحدات الاقتصادية والأجهزة الحكومية.

الفصل الثاني

نظام محاسبة المسؤولية الأسس والمقومات

المبحث الأول: نظام محاسبة المسؤولية مفاهيمه وأهدافه ومزاياه

المبحث الثاني: مقومات نظام محاسبة المسؤولية.

المبحث الأول

نظام محاسبة المسؤولية مفاهيمه وأهدافه ومزاياه

٧ تمهيد:

نظرا لكبر حجم المؤسسات الحكومية والوحدات الاقتصادية وتعدد أعمالها أصبح من الصعب إدارة تلك المؤسسات من قبل الإدارة العليا فقط، لذلك ظهرت الحاجة إلى تفويض الصلاحيات والمسئوليات للأفراد والمستويات الإدارية الأخرى لإدارة العمل بكفاءة وفعالية، هذا ما يطلق عليه اللامركزية في الإدارة، وتعنى أن كل مدير في موقعه يفوض جزء من صلاحياته للأفراد الذين يقعون تحت إدارته، مما يمكنه من إدارة نشاطه بكفاءة وفعالية، لذلك أصبح هناك حاجة ماسة إلى نظام لتقييم أداء مدراء الدوائر وموظفيهم والمفوض لهم الصلاحيات ومحاسبة المتسبب في الخلل والانحراف في العمل، ومن هنا جاء نظام محاسبة المسئولية لتركز على الرقابة وتقييم الأداء للمدراء والأقسام.

1-1-2 تاريخ نشأة نظام محاسبة المسئولية:

تعود فكرة محاسبة المسئولية إلى قدم المجتمعات الإنسانية، حيث يكلف الشخص بالقيام بعمل معين ويحاسب على أي تقصير في أداء هذا العمل، وهذا واضح جليا في الدين الإسلامي الحنيف حيث هناك مساءلة وحساب للأشخاص المقصرين في العبادات والمعاملات مع البشر ولذلك يحاسبهم الله على أعمالهم الدنيوية في الآخرة، حيث يقول الله تعالى (وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون، وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون) (القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية 105)، وكذلك الإنسان مسئول عن أعماله وأعمال الأشخاص الذين تقع سلطته عليهم، فقد قال الرسول صلى الله عليه وسلم: "كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته" (رياض الصالحين).

أما بالنسبة لتاريخ نشأة محاسبة المسؤولية في الفكر المحاسبي تعود إلى كتابات متفرقة حول محاسبة المسؤولية في الأربعينات وكانت مقالة هيجنز الأمريكي تحت عنوان محاسبة المسؤولية أول مقالة علمية لنظام محاسبة المسؤولية، (حنان وكحالة، 1997:405)، وأوضح هيجنز أن محاسبة المسؤولية ليست تغيراً للنظرية المحاسبية أو لمبادئها، وإنما هي أداة للرقابة على التكاليف والإيرادات بالاعتماد على قاعدة "من فعل هذا" وذلك باستخدام أسلوب تقارير الأداء للإدارات والأقسام المختلفة، وبين أن تقارير الأداء تتدرج من المستويات الإدارية الدنيا حيث تكون على درجة كبيرة من التفصيل والتوضيح ثم ترتفع إلى المستويات الإدارية العليا فالأعلى في الهيكل التنظيمي حيث تصبح شاملة وملخصة بمجمل الأداء، (جبريل، 1999:20).

وعند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فإن هدف الرقابة يحتل مكان الصدارة، وقد نشأت محاسبة المسؤولية من خلال المفهوم الحديث للرقابة والذي يعني أن الرقابة تتعلق بالأشخاص قبل الأشياء، ومادامت تتعلق بقياس أداء هؤلاء الأشخاص وفقاً لمعدلات التخطيط الموضوعة وفي ضوء ذلك أصبح أكثر أهمية أن نعرف من هو الشخص الذي أحدث الانحراف أو بمعنى آخر من هو المسئول عن حدوث الانحراف، وهو أهم من معرفة العنصر أو الشيء الذي حدث فيه الانحراف، (روس، 1983:8).

وفي ضوء ما سبق يتبين أن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية موجود منذ القدم، ويتطور علم الإدارة والمحاسبة وتطور المؤسسات تطور هذا المفهوم وأصبح علم من علوم المحاسبة والإدارة، ومن أهم أساليب الرقابة وتقييم الأداء الموجودة في العصر الحديث لما يوفره من معلومات وتقارير عن الأداء تؤدي إلى محاسبة المسؤولين عن الانحرافات التي حدثت في العمل، وكذلك معالجة تلك الانحرافات وتفاذي حدوثها في المستقبل للرقى بمستوى الأداء والإنتاجية.

2-1-2 تعريف نظام محاسبة المسؤولية:

أولاً: هناك الكثير من التعريفات لنظام محاسبة المسؤولية نورد أهمها كما يلي:

1. يعرف (Horngren and others, 2005:225) نظام محاسبة المسؤولية على أنه النظام

الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنة التخطيطية) وبين المنفذ فعلياً (النتائج

الفعلية) لكل مركز مسئولية على حدة، ويقسم مركز المسؤولية إلى أربعة أقسام كما يلي:

- مركز التكلفة: يكون فيها المدير مسئولاً عن التكاليف فقط.
- مركز الإيراد: يكون فيها المدير مسئولاً عن الإيرادات فقط.
- مركز الربحية: ويكون فيها المدير مسئولاً عن الربحية والتكاليف فقط.
- مركز الاستثمار: ويكون فيها المدير مسئولاً عن الإيرادات والتكاليف والاستثمار.

2. يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه اتجاه حديث نسبياً في المحاسبة وإعداد

التقارير يرمي إلى تصميم النظام المحاسبي بهدف تحقيق الرقابة الفعالة على الأداء عن

طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية والأشخاص المسؤولين عن الأداء وفقاً

لخطة التنظيم الإداري للمنشأة، وينتج عن هذا النظام إعداد تقارير أو قوائم محاسبية

لجميع مستويات الإدارة، (حجازي، 1975).

3. يعرف (الطحان، 1995) محاسبة المسؤولية فيقول: يعد نظام محاسبة المسؤولية أسلوباً

من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف بالدرجة الأولى إلى تدعيم الرقابة على الأداء من

خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل

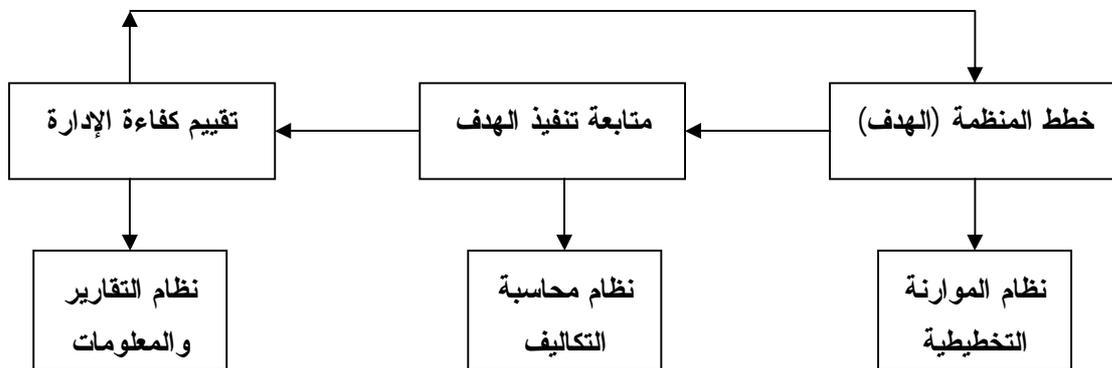
التنظيمي في ظل الموازنة التخطيطية بحيث يمكن إصدار التقارير الرقابية على الأداء

مقارنا بالمخطط لكل مركز من مراكز المسؤولية مما يمكن من تحديد المسؤولية عن الانحرافات تحديدا دقيقا ومعالجتها بكفاءة في الوقت المناسب.

4. يعرف (عطية، 1988:58) نقلا عن (Horngren, 1974) بأن نظام محاسبة المسؤولية هو ذلك النظام الذي يقوم على أساس تقسيم المنشأة إلى مراكز قرارات ثم تربط التكاليف أو الإيرادات بالأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المراكز، مما يدفع الإدارة العليا إلى تفويض بعض الصلاحيات في اتخاذ القرارات للإدارات المختلفة مع الاحتفاظ لنفسها بحق مساءلة ومحاسبة المسؤولين عن التصير والانحرافات التي قد تحدث في تلك المراكز.

5. كما يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه ذلك النظام المحاسبي الذي يعكس أهداف المنظمات ويربطها بالمسؤولين في الهيكل التنظيمي في صورة برنامج عمل واجب التنفيذ، ويقيس مدى كفاءة تنفيذ هذه الأهداف بتتبع الإنفاق والإيراد وفقا لمراكز المسؤولية، ويساعد على تلافي الفروقات عن طريق عرض التقارير بأسلوب يمكن من تشخيص الأداء قبل تفاقمه ومن ثم يساعد المنظمة في تحقيق أهدافها بسهولة ويسر، (عبد الرحمن، 1986) ويوضح الشكل التالي أهم جوانب هذا لتعريف.

الشكل رقم (1) يوضح تعريف نظام محاسبة المسؤولية



المصدر: (عبد الرحمن، 1986)

6. ويعرف (فخر، 2003:102) نظام محاسبة المسؤولية بأنه المحاسبة التي تنظم في إطار مراكز المسؤولية حيث تهتم بإثبات عناصر المدخلات والنفقات المختلفة التي تخضع لإشراف مستوى إداري معين، ومقارنتها مع مؤشرات الأداء وقياس كفاءته، والتقارير عنها للجهات الإدارية العليا للإطلاع واتخاذ ما يلزم من إجراءات.

لذلك يعتبر نظام محاسبة المسؤولية أداة تحليلية ورقابية هامة تحقق رقابة إدارية على عناصر النفقات والإيرادات من خلال كشف الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها بدقة والمسؤولين الحقيقيين عنها.

التعريفات السابقة وغيرها كثير تركز على محاسبة المسؤولية وأركانها بصفة عامة في أي مؤسسة، غير أن هناك بعض التعريفات التي تركز على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المحاسبة الحكومية، ومنها ما نقله (خطاب، 2002) عن Andrew حيث أشار الأخير إلى اشتغال نظام محاسبة المسؤولية مجموعة من المساءلات كما يلي:

- نظام مساءلة مهني يتسم بالصرامة.
- نظام إدارة لمحاسبة المسؤولية.
- المساءلة المحاسبية للأقسام الداخلية.
- المساءلة المحاسبية لجميع عمليات الشراء.
- المساءلة المالية الحكومية.
- المساءلة عن الخدمات المقدمة للمستهلكين.

و أشار (خطاب، 2002) إلى أن محاسبة المسؤولية في الغالب تستخدم بالتوازي أو كمرادف مع نظام التقارير الخارجية أو بعبارة أخرى فمحاسبة المسؤولية المالية تعتبر مفهوم غني ويتشابه

مع مفهوم المحاسبة فضلا عن كونه أكثر تعقيدا في التطبيق العملي مقارنة بما هو معترف به من الكتابات المختلفة.

ومن تحليل التعريفات المختلفة لمحاسبة المسؤولية يمكن للباحث توضيح أهم النقاط المتعلقة باتجاهات نظام محاسبة المسؤولية:

- ربط النظام المحاسبي بهيكل التنظيم الإداري ومستوياته الإدارية والتنفيذية المختلفة.
- توزيع سلطة اتخاذ القرارات بصورة محددة وخاصة فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في عناصر التكاليف والإيرادات في مراكز المسؤولية.
- تتحمل كل وحدة إشراف أو مسؤولية التكاليف والإيرادات المسئول عنها والتي يملك القدرة من خلالها والتحكم فيها ومراقبتها.
- تصميم نظام للمحاسبة يقوم على أساس إمداد الإدارة بالمعلومات الرقابية طبقا لمركز المسؤولية، مما يمكن من تجميع التكاليف وإعداد التقارير التي تمكن من تقييم الأداء وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة.
- تجنب المسؤولية المشتركة بين مراكز المسؤولية وبصفة خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف والإيرادات.
- ترابط وتكامل التقارير المقدمة من مختلف المستويات الإدارية حسب تدرج السلطة، مما يمكن من متابعة تقييم الأداء عند المنبع.
- توافر الرقابة الذاتية وامتدادها إلى مختلف المستويات الإدارية من التنظيم الإداري.

ثانيا: الفروض التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية:

هناك ثلاثة فروض يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية، كما يلي: (فخر، 1998:102).

- إمكانية تبويب عناصر وبنود التكاليف والإيرادات تبعا للمستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة وفي حدود مسئولية كل منها.

- حتمية خضوع التكاليف المخصصة لمستوى معين لرقابة هذا المستوى.

- إمكانية استخدام بيانات الموازنة العامة كأساس لتقييم الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها وفقا لمسبباتها.

وقد أورد باحثون آخرون مثل (ميدة، 2003:323) بعض الفروض التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية في النقاط التالية:

- إن كل مدير يجب أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرته وفي نطاق صلاحياته.

- إن كل مدير يجب أن يسعى جاهدا في تحقيق الأهداف والغايات المرجوة منه.

- يجب أن يشترك رجال الإدارة كافة في وضع وتقرير الأهداف التي بناء عليها سيتم محاسبتهم وتقييم أدائهم.

- يجب أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفؤ.

- أن تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير في الوقت المناسب.

- يجب أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم المؤسسة ونموها واضحا ومفهوما.

وفي ضوء ما سبق نقول أن مفاهيم نظام محاسبة المسؤولية تقوم بأداء وظيفة محددة وتخضع

لإشراف شخص محدد يكون له حق الرقابة المباشرة على عناصر التكاليف أو الإيرادات

ضمن التعليمات الإدارية التي تعمم على مراكز المسؤولية بهدف تحقيق ما يلي:

- تحقيق الرقابة الإدارية المباشرة على تنفيذ الأعمال، واتخاذ القرارات اللازمة لترشيد الاستهلاك والاستغلال العقلاني لوقت العمل وزيادة كفاءة التشغيل.
- تحقيق الديناميكية والسرعة في اتخاذ القرارات بما يساعد على تلافي أسباب الخلل في حينه وتصحيح المسار.
- تقييم الأداء بشكل موضوعي من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية والفعلية، وكشف الانحرافات وتحليلها وفقاً لمسببها والمسئولين عنها مما يحقق المساءلة الإدارية والمحاسبية.

3-1-2 أهمية نظام محاسبة المسؤولية:

لما كان نظام محاسبة المسؤولية يركز بالمقام الأول على هدف الرقابة على التكاليف وتقديم القوائم المالية والتقارير وربطها بأعضاء الهيكل التنظيمي، الأمر الذي يتطلب تقسيم الوحدة الاقتصادية أو الحكومية إلى مراكز مسئولية تقوم على أساس ضبط التكلفة والرقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف وهذا بدوره يؤدي إلى محاسبة المسئولين عن الوحدات التابعة لإدارتهم المباشرة حيث أن الرقابة غير مرتبطة بينود التكاليف ولكنها مرتبطة بتصرفات الأفراد في إنشاء تلك التكاليف ضمن السلطات المخولة لهم، (عشماوي، 1971)، وبالتالي فإن أهمية هذا النظام تظهر من خلال تحويله أهداف محاسبة التكاليف من أهدافها التقليدية إلى أهدافها المعاصرة حيث أصبحت تهدف إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وبما يمكن من تبويب النفقات والإيرادات حسب السلطات المفوضة للمدراء ورؤساء الأقسام في مراكز المسؤولية وقدرتهم في التحكم والرقابة عليها، (عطية، 1986:20).

ويرى جبريل أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تتبع من كونها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في

المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الوحدة الحكومية كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسئولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل، (جبريل، 1999:24).

4-1-2 طبيعة وأهداف نظام محاسبة المسئولية:

يعدد (حنان وكحالة، 1997: 414) طبيعة وأهداف نظام محاسبة المسئولية حسب التالي:

- يمثل نظام محاسبة المسئولية مدخلا متطورا للمحاسبة وتقاريرها دون تغيير في النظرية المحاسبية ومبادئها، فنظام محاسبة المسئولية يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير المرتبط بالهيكل الإداري للمنظمة.
- يهدف الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري في المنظمة إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف المرتبطة بكل مركز مسئولية على حدة.
- يعتمد نظام محاسبة المسئولية إداريا على التنظيم اللامركزي، ومحاسبيا على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في كل من نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف المعيارية ونظام محاسبة التكاليف الفعلية إضافة إلى نظام تقارير الأداء مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية في المؤسسة.
- ربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط له بمراكز الإشراف والمسئولية عند المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في المؤسسة حتى نستطيع أن نحدد المسئولية عن أي انحرافات قد حدثت فعلا ومقارنتها مع المخطط له.

- تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع، وبالتالي تحقق رقابة فعالة فمحاسبة المسؤولية تمكن من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق أو خلق إيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة.

5-1-2 نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم الإدارية المرتبطة بها:

ارتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ببعض المفاهيم الإدارية والمحاسبية مثل اللامركزية في الإدارة بالاستثناء والإدارة بالأهداف، وهذه المفاهيم الحديثة جاءت مكملة لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات كما يتبين مما يلي:

1. نظام محاسبة المسؤولية واللامركزية:

تعني اللامركزية تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا والأفراد الذين يعملون فيها وذلك نتيجة لكبر حجم المؤسسات سواء كانت الحكومية أو الاقتصادية وإفساح المجال أمام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات العليا للمؤسسة على أكمل وجه.

لذلك يقصد باللامركزية Decentralization أن كل مدير في موقعه يأخذ من الصلاحيات والمسئوليات ما يكفيه لإدارة نشاطه بكفاءة، وفي نفس الوقت يتحمل المسؤولية عن قراراته، وفي ظل اللامركزية يكون الدور الأساسي لمحاسبة المسؤولية هو إعداد التقارير اللازمة لقياس أداء الإدارة في الوحدة الاقتصادية أو الحكومية على حد سواء، (الشيخ، 1997:28).

ويرى (عطية، 1986:23) أن الأسلوب الأمثل في اتخاذ القرارات يجب ألا يعتمد على المركزية الكاملة واللامركزية الكاملة بل لابد من الاعتماد على ذلك القدر من اللامركزية الذي تزيد منافعه عن تكاليف تطبيقه.

من خلال ما سبق ذكره عن اللامركزية فإنه من الواضح أن نظام محاسبة المسؤولية يعتمد إدارياً على نظام اللامركزية في الإدارة، حيث أصبح من الصعب مع كبر حجم المؤسسات الحكومية وتعقيد أعمالها واتساعها وانتشارها الجغرافي أن يقوم وزير أو رئيس مجلس إدارة أو مدير عام بإدارة مؤسسة واتخاذ القرارات ورسم السياسات وإعداد الموازنات التخطيطية بصورة مركزية، لذلك كان من الضروري أن يتم التوجه إلى نظام اللامركزية في الإدارة، وبالتالي أصبح من الضروري استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء المديرين والأفراد المناطة بهم سلطات وصلاحيات معينة وكذلك الرقابة على أعمالهم.

بمعنى آخر يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية هو نظام يربط الإدارة العليا بالدوائر والوحدات اللامركزية التابعة لها، فهو الذي يغذي المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات والتقارير اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في مراكز المسؤولية، فمحاسبة المسؤولية هي أساس نجاح نظام الإدارة اللامركزي.

2. نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالاستثناء:

إن الأخذ بأسلوب الإدارة بالاستثناء يؤدي إلى التركيز على الانحرافات الشاذة والهامة، ويجذب انتباه الإدارة في اتخاذ خطوات تصحيحية وعلاجية لمواجهة الانحرافات وتقادي حدوثها مستقبلاً لرفع كفاءة الأداء وتحقيق الرقابة الفعالة، وبالتالي فإن الإدارة بالاستثناء تعني عدم تبليغ الإدارة العليا إلا عند الضرورة، أي عند وجود خطأ أو انحراف جوهري يؤثر على أداء المؤسسة ككل يستدعي ذلك تدخلاً سريعاً من قبل الإدارة العليا لمعالجة الانحراف الذي حدث، ووضع الخطط العلاجية لتقادي حدوثه مستقبلاً ومحاسبة المسؤولين عن تلك الانحرافات من خلال معرفة أسباب ومسببات تلك الانحرافات.

لذلك يمكن تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء من خلال نظام محاسبة المسؤولية إذ أنه باستخدام مفهوم محاسبة المسؤولية يتم تقييم الأداء للشخص المسئول عن مركز المسؤولية، من خلال ذلك يتم رفع التقارير، ويتم تقييم الأداء لكل مستوى إداري، وبالتالي فإن نظام محاسبة المسؤولية يحدد الخطوات التنفيذية لتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، كما يحول مبدأ الإدارة بالاستثناء من صورة وصفية غير ملموسة إلى صورة كمية تأخذ شكل تصميم النظام المحاسبي وفقا لخطوط المسؤولية، وإعداد تقارير دورية لتقييم الأداء الشخصي للمسئول عن مركز المسؤولية، وترفع للإدارة العليا حيث تتم عملية الرقابة وتقييم الأداء لكل مستوى إداري، (الشيخ، 1997:33).

ومما سبق يتضح أن هناك علاقة وثيقة بين مفهوم محاسبة المسؤولية ومبدأ الإدارة بالاستثناء حيث يتمكن كل مستوى إداري من ممارسة ومراقبة العمليات في نطاق ما يؤهله به موقفه التنظيمي في حدود سلطته، وما عليه من مسؤوليات، مما يؤدي إلى عدم التدخل و الازدواج بين المستويات الإدارية المتعددة بما قد يعوق تنفيذ العمليات، (عطية، 1986:24).

3. نظام محاسبة المسؤولية ونظام الإدارة بالأهداف:

إن عملية الإدارة بالأهداف هي عملية بشتراك فيها الرؤساء والمرؤوسين في تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الأساليب أو الطرق التي يجب إتباعها لتحقيق هذه الأهداف، وتحديد مقاييس الأداء، ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه المقاييس، (عطية، 1986:25).

ويرى الباحث أن نظام محاسبة المسؤولية يساهم بشكل أساسي في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية التي تعتبر من أهم مقومات محاسبة المسؤولية وبين مراكز المسؤولية نفسها، حيث تعد الموازنات التخطيطية هدفا جوهريا يسعى مركز

المسئولية لتحقيقه، وبذلك يتم مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها مع الأهداف الموضوعية مسبقاً من خلال الموازنة التخطيطية أو الموازنة العامة وهو المصطلح المستخدم في القطاع الحكومي. ويوضح (الشيخ، 1997:35)، العلاقة بين نظام محاسبة المسئولية، والإدارة بالأهداف في النقاط التالية:

- لكل مستوى إداري أهداف محددة يعمل على تحقيقها، ومن خلال تقارير الأداء يمكن تقييم أداء المسئولين من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المحددة مسبقاً، ومن ثم تحديد الانحرافات في التنفيذ.
- إن تحديد أهداف قابلة للقياس لكل منصب إداري هو جوهر عملية الإدارة بالأهداف، وهذه الأهداف محددة مقدماً في المعيار الذي نقارن به الأداء الفعلي عند تطبيق محاسبة المسئولية.
- تعتمد الإدارة بالأهداف على المتابعة المستمرة لمعرفة تقدم سير العمل، وهذا يتطلب تدفق المعلومات الملائمة إلى مراكز المسئولية عند تحقيق النتائج في الوقت الملائم.

6-1-2 مزايا تطبيق نظام محاسبة المسئولية:

- يتضح لنا من التحليلات السابقة لمفاهيم وأهداف وخصائص نظام محاسبة المسئولية أن هناك سمات ومزايا كثيرة يتسم بها هذا النظام، ومنها:
- التركيز في المقام الأول على هدف الرقابة على التكاليف والإيرادات وإعداد التقارير بعد ربطها بالهيكل التنظيمي، (عطية، 1986:26).
 - أن نظام محاسبة المسئولية يحقق هدف ربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط بمراكز المسئولية عند المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، مما يساعد في تحديد المسئولية عن أي انحرافات قد تحدث من خلال مقارنة الأداء الفعلي

مع المخطط، وبذلك يتم محاسبة المسؤولين عن تلك الانحرافات التي تقع ضمن حدود مسؤولياتهم فقط.

• أن ما يميز نظام محاسبة المسؤولية أيضا هو أنه عند تطبيقه يتم أخذ العامل الإنساني والسلوكي في الاعتبار عند وضع الخطط والأهداف والمعايير، وهذا يتفق مع الاتجاه الحالي للاهتمام بالنواحي السلوكية، ويوفر نظام محاسبة المسؤولية أساس عادل للحوافز للعاملين في المؤسسات بشكل عام، (الشيخ، 1997:37).

• يساعد نظام محاسبة المسؤولية في تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف، حيث يوافق كل مدير على مجموعة أهداف محددة ينبغي أن يحققها، وبالتالي يسهل تقييم أدائه في كل فترة طبقا لمدى التزامه في تحقيق تلك الأهداف، كما يقدم نظام محاسبة المسؤولية للإدارة أداة هامة لتقييم الأداء وذلك باستخدام مبدأ الإدارة بالاستثناء حيث يتم التركيز على الانحرافات الشاذة وتركيز الجهود في تحليلها ومعرفة أسبابها ومسبباتها بدقة لتوفير العلاج المناسب لها وبالسرعة الممكنة حتى لا يضيع الجهد في التركيز والاهتمام بانحرافات غير هامة.

• تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام في المنشأة وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة، (ميدة، 2003:324).

• يصدر نظام محاسبة المسؤولية تقارير توضح أداء مراكز المسؤولية الفعلي والمخطط، والانحراف بينهما بما يخدم الإدارة العليا في اتخاذ القرارات اللازمة، (جبريل، 1999:23).

وبجانب كل ما ذكر من مزايا يتبين أن نظام محاسبة المسؤولية من الممكن أن يلعب دورا هاما في القطاع الحكومي الفلسطيني وفي الرقابة على التكاليف والإيرادات وتقييم الأداء ومتابعة

تنفيذ الموازنة العامة، حيث أن تطبيق نظام محاسبي موحد لجميع الهيئات والمؤسسات والوزارات الحكومية يساهم في تطبيق نظام محاسبة المسئولية مما يستدعي التعرض إلى المقومات الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وذلك من خلال دراسة المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسئولية.

المبحث الثاني

مقومات نظام محاسبة المسؤولية

٧ تمهيد:

لما كان محور البحث ومشكلته تدور حول مدى توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية حتى يمكن الحكم على مقدرة تلك الأجهزة من تطبيق هذا النظام، وتتمثل المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية في وجود هيكل تنظيمي معتمد جيد ومفهوم، وعمل الموازنات التقديرية (الموازنة العامة)، ووجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل، وكذلك وجود نظام حوافز فعال، وأخيرا وجود نظام فعال للتقارير الدورية (تقارير الأداء والتقارير الرقابية)، ففي هذا المبحث سوف يتم إلقاء الضوء على تلك المقومات وما هي المتطلبات التي يجب توافرها في سبيل تحقيق تلك المقومات.

2-2-1 مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي مؤسسة اقتصادية أو حكومية لابد من توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية، كما يلي:

أولاً: وجود هيكل تنظيمي معتمد وجيد ومفهوم:

يعد الهيكل التنظيمي أولى خطوات نجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والتي تسعى إلى ربط معدلات الأداء المخططة بمراكز مسؤولية محددة ثم ربط معدلات الأداء الفعلي بنفس المراكز لمتابعة الأداء وقياسه وتحقيقا للرقابة الداخلية الكاملة التي تساعد على تصحيح المسار إذا انحراف وفي الوقت المناسب لذلك، (عبد الرحمن، 1988:41)

فوجود هيكل تنظيمي معتمد وسليم وواضح للوحدة الحكومية تتضح الأهداف والمهام والصلاحيات وتوزع المسؤوليات وفق مراكز المسؤولية التي يتألف منها الهيكل التنظيمي، بالإضافة إلى وضوح الإجراءات والسياسات من ناحية المتطلبات التنظيمية التي تقرها الإدارة

العليا، وكل مدير أو مسئول مركز مسئولية تناط به صلاحيات ومسئوليات وفقا لمؤهلاته العلمية والمهنية لتنفيذ السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة العليا، لذلك يعتبر الهيكل التنظيمي بالنسبة للوحدة الحكومية محورا أساسيا يبني عليه نظام محاسبة المسئولية، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسئولية كإحدى المقومات الأساسية لهذا النظام ويساعد أيضا في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثالية، (ميدة، 2003:327).

ولكي يتمكن نظام محاسبة المسئولية من تحقيق أهدافه بنجاح لابد من توفر خريطة تنظيمية (أو خريطة مسؤولية)، توضح سلطات واختصاصات مراكز المسئولية التي تتكون منها المؤسسة (الرجبي، 2004، ص327)، لذلك يعتمد نظام محاسبة المسئولية على وجود تنظيم داخلي سليم وخريطة مسئولية تعمل على توضيح السلطات التي يتم تفويضها لكل فرد أو مستوى إداري معين، ويتضح دور الخريطة التنظيمية في نظام محاسبة المسئولية فيما يلي، (جبريل، 1999:32):

- تحديد إطار الوحدة الحكومية والوحدات الإدارية بداخلها والوظائف التي تؤديها تلك الوحدات والأقسام والمراكز.
- بيان كيفية تقسيم العمل بين العاملين في الوحدة الحكومية.
- توضيح خطوط السلطة والمسئولية والعلاقات بين الأقسام والإدارات ومراكز المسئولية في الوحدة الحكومية.
- تعريف العامل برئيسه المباشر وتعريف الرئيس بالمرؤوسين التابعين له.
- تحديد عدد المستويات الإدارية في الوحدة الحكومية.
- المساعدة في اكتشاف ومعالجة الأخطاء الموجودة في التنظيم الإداري.

٧ مراكز المسؤولية والهيكل التنظيمي:

من الجدير ذكره أنه ليس هناك شكل واحد للهيكل التنظيمي يمكن استخدامه في جميع الوحدات الحكومية، وذلك لطبيعة الوحدات الحكومية وظروفها وحجمها وانتشارها الجغرافي، ومن الملاحظ أن أول الاعتبارات التي يهتم بها مصمم نظام محاسبة المسؤولية هي تحديد خطوط وأبعاد الهيكل التنظيمي الذي يصف العلاقة بين الأنشطة المختلفة ومستويات اتخاذ القرارات وحدود السلطة والمسؤولية لكل منها ولكن هناك أسس عامة لبناء الهيكل التنظيمي، وكذلك هناك اعتبارات يجب مراعاتها في الهيكل التنظيمي ليتناسب مع تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وكذلك يجب تبويب المستويات الإدارية في المؤسسة وهو ما يتم عرضه كما يلي:

1. الأسس العامة التي يبني عليها الهيكل التنظيمي، (جبريل، 1999:33) نقلا عن

(Rickts and Garry, 1988:299):

- التنظيم الوظيفي: أي تقسم الوحدة الحكومية والاقتصادية إلى أقسام حسب طبيعة كل قسم، مثل قسم المالية، وقسم الشؤون الإدارية وقسم الحركة والصيانة، الخ.
- التقسيم حسب نوع الخدمة التي تقدمها الوحدة الحكومية، مثلا خدمات صحية، خدمات اجتماعية، خدمات رياضية، خدمات أمنية، وهكذا.
- التقسيم حسب المناطق الجغرافية: أي أن التقسيم يتم حسب أماكن وجود المراكز والوحدات الحكومية وانتشارها جغرافيا. ففي فلسطين الوحدات والوزارات الحكومية منتشرة على مستوى الضفة الغربية وقطاع غزة، لذلك يجب مراعاة ذلك عن بناء الهيكل التنظيمي.

2. الاعتبارات الواجب مراعاتها في الهيكل التنظيمي:

لكي يكون الهيكل التنظيمي ملائماً لأغراض نظام محاسبة المسؤولية فلا بد أن يراعى فيه ما يلي، (الشيخ، 1997:68):

- تعادل السلطة والمسئولية.
- مراعاة الاستقلال والتنسيق بين الأنشطة والمسئولية لمنع التضارب بين المراكز.
- أن يكون هناك شخص مسئول مسؤولية مباشرة أمام شخص واحد.
- الاستقلال التام بكل مركز من مراكز المسئولية.
- أن تعكس الخريطة التنظيمية الوضع الحقيقي للتنظيم في الوحدة الحكومية.
- أن يكون الهيكل التنظيمي مرناً يسمح بأي تغييرات حتمية تطرأ عليه.
- أن يتوافر وصف وظيفي لكل وظيفة في الهيكل التنظيمي يسمح ببيان الوظائف والمسئوليات.

وتقوم الوحدات الحكومية عادة بإعداد وصف وظيفي للهيكل التنظيمي باستخدام قائمة للوظائف والمسئوليات لكل وحدة تنظيمية حتى يمكن القضاء على ظاهرة التداخل التي تشوب هيكل التنظيم الإداري ويمكن أيضاً الاستعانة بها في تحديد قابلية البنود للرقابة بواسطة المسئول للوحدة الاقتصادية، (عطية، 1986:31).

3. تبويب المستويات الإدارية:

يتم تبويب المستويات الإدارية عادة في ثلاث مستويات، (الشيخ، 1997:69):

- مستوى الإدارة العليا:

ويمثل هذا المستوى السلطة الإدارية العليا في الوحدة الحكومية التي ترسم السياسة العامة لتحقيق أهدافها، وغالباً يضم هذا المستوى رئيس الدائرة الحكومية ومساعديه والمدراء، حيث هم صناع

القرار في الوحدة الحكومية وهم المناط بهم رسم السياسات وإقرار التعليمات المنظمة لشئون العمل.

• مستوى الإدارة الوسطى:

ويمثل هذا المستوى السلطات الإدارية التي تقوم بالعمليات التنفيذية طبقا للسياسة الموضوعة بمعرفة الإدارة العليا. وغالبا يضم هذا المستوى مدراء الدوائر في الوحدات الحكومية، حيث هم المناط بهم تنفيذ السياسات والتعليمات الصادرة من الإدارة العليا.

• مستوى الإدارة الدنيا:

ويمثل هذا المستوى مواقع العمل الأمامية ويشرف عليها المشرفون ورؤساء الأقسام الذين يقومون بالرقابة عن طريق الملاحظة المستمرة خلال التنفيذ الفعلي للسياسات والتعليمات، وتقديم الخدمات أيضا.

من العرض السابق يتبين أهمية وضرة الربط بين مراكز المسؤولية بأنواعها وبين الهيكل التنظيمي بمستوياته المختلفة حتى يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بصورة أفضل بالإضافة إلى تحديد ما يلي:

• تحديد نوعية البيانات التي تقدم للمسئول عن مركز المسؤولية في شكل تقرير، والتي

ستختلف باختلاف نوع مركز المسؤولية.

• تحديد أساليب القياس المختلفة وتقييم الأداء في مراكز المسؤولية بأنواعها المختلفة.

ومما سبق يتضح أنه لكي يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة جيدا ويحقق الأغراض

المرجوة منه، لا بد أن يصمم على أسس سليمة ويرتكز على أصول علمية، لذلك يجب على من

يقوم بتصميم ووضع الهيكل التنظيمي للمؤسسة أن يكون ملما بالمبادئ والأسس العلمية في هذا

المجال، ومن هذه الأسس والمبادئ ما يلي، (عبد الله، 1989:13):

• التنسيق:

وهو الترتيب المنظم لجهود المجموعة لكي توحد الجهود في التنفيذ لتحقيق الهدف المحدد، ويعتبر هذا المبدأ هو المبدأ الأساسي الشامل من مبادئ التنظيم، ويجب أن يكون التنسيق على أساس الرغبة الحقيقية والجادة لدى أفراد التنظيم لتحقيق الهدف المنشود.

• التدرج في السلطة.

ويقصد بهذا المبدأ تدرج الواجبات وفقاً لتدرج السلطة وما يقابلها من مسؤولية، ونتيجة لوجود السلطة والقيادة تظهر عملية التفويض وهي علاقة طبيعية بين الرؤساء والمرؤوسين، لذلك حتى يتم مساءلة موظف ما عن عمل معين يجب أن تعطى له الصلاحيات الكاملة وتخويله سلطات معينة لأداء هذا العمل وتنفيذه.

ويرى الباحث أنه نتيجة لمبدأ التدرج في السلطة تظهر في المنشأة عدة مستويات إدارية تتكون منها المؤسسة، وهذه المستويات الإدارية تتولى تنفيذ الوظائف الإدارية المناطة بها والتي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة ككل.

• تحديد الاختصاصات الوظيفية:

ويقصد به التفرقة الوظيفية بين أنواع الواجبات والأعباء المختلفة، ولا شك أن تحديد الواجبات وتعريفها بوضوح يعد ضرورة لازمة لحسن سير الأعمال بالمؤسسة وتحقيق أهدافها المنشودة. ويجب أن يتم التعرف على واجبات كل وظيفة وعلاقتها بالواجبات والاختصاصات الأخرى، وذلك حتى لا يحدث تعارض وتداخل بين واجبات الأفراد مما يؤدي إلى نقص الكفاءة والفعالية في المؤسسة والقصور في تحقيق الأهداف.

ويرى (جبريل، 1999:34) أن هناك متطلبات أخرى لتصميم الهيكل التنظيمي بشكل جيد يتناسب مع نظام محاسبة المسؤولية، وهي:

- تحديد أنواع الأنشطة في الوحدة الاقتصادية أو الحكومية، حيث يؤدي القيام بهذه الأنشطة بالوجه الصحيح إلى تحقيق أهداف المؤسسة.
 - تقسيم وتجميع أوجه النشاط في وحدات إدارية تسمى مراكز المسؤولية، يراعى في ذلك طبيعة عمل مراكز المسؤولية، ووجه التخصص فيها والأهداف المطلوبة منها.
 - تركيز السلطة وتفويضها وهو ما يطلق عليه المركزية واللامركزية في الإدارة، حيث أن محاسبة المسؤولية تناسب اللامركزية في الإدارة.
 - التنسيق بين مختلف الإدارات والأقسام ومراكز المسؤولية، لمنع الازدواج أو التعارض في تنفيذ الأنشطة، وتحقيق الأهداف المطلوبة بسهولة.
- ومن خلال ما سبق يتضح أهمية تصميم الهيكل التنظيمي الرسمي بشكل جيد وواضح، غير أنه ولتعميق الفهم بمحاسبة المسؤولية وعلاقتها بالهيكل التنظيمي في المؤسسة، فإن محاسبة المسؤولية ترتبط بالمرجات التي يلتزم شاغل الوظيفة بتحقيقها، وتنشأ بحسب الموقع الوظيفي لها وهي: (المعتوق، 1987:128):
- وجود وظيفة (أداء معين).
 - وجود سلطة لأداء الوظيفة.
 - تحديد المسؤولية عن أداء الوظيفة.
 - تحديد مستلزمات لأداء الوظيفة.
 - وجود شاغل الوظيفة (الموظف).
 - التعرف على البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالوظيفة.
 - العمل على تحقيق التوازن بين العناصر السابقة.

ومما سبق يتبين أنه يجب أن يكون لكل مؤسسة هيكل تنظيمي مبني على أسس علمية وواضحة وأن يكون هناك توصيف دقيق للوظائف ومراكز المسؤولية التي يتكون منها الهيكل التنظيمي المطلوب.

ثانياً: عمل الموازنات التقديرية (الموازنة العامة):

حتى يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في أي مؤسسة سواء كانت مؤسسة حكومية أو اقتصادية يجب أن يتم إعداد موازنات تخطيطية (تقديرية)، تساهم في رسم الطريق الذي من خلاله يتم تحقيق أهداف المؤسسة الإستراتيجية والعامة.

وتعرف الموازنة على أنها تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة العمل المقبلة، وحتى تقوم الإدارة بالقيام بواجباتها فإن عليها تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرارات الإدارية بطريقة كفؤ.

ويطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التخطيطية، والموازنة التقديرية والموازنة الرقابية، فكل صفة من الصفات السابقة للموازنة تشير إلى معنى معين، فالموازنة التقديرية تغطي ما يتوقع حدوثه في المستقبل. وأطلق عليها اسم موازنة تقديرية لأنها تحتوي على بيانات تقديرية وليست فعلية، أما الموازنة الرقابية فهي تستخدم كأداة للرقابة حيث تمثل الأساس الذي تقارن به التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية لكشف الانحرافات ومساعدة الإدارة على مزاولة الرقابة بالاستثناء حيث يتم التركيز على الانحرافات الهامة فقط، (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001:1).

وتعتبر الموازنة التقديرية كما يقول أحد الباحثين (موسكوف وسيمكن، 2002:50) بأنها تقدير مالي لخطة المؤسسة لفترة قادمة، وهي لذلك أداة تخطيطية هامة.

٧ أهداف الموازنة العامة:

هناك أهداف متعددة للموازنة العامة منها المساعدة في التخطيط ومزاولة الرقابة واتخاذ القرارات، وكذلك أهداف اجتماعية واقتصادية، هذه الأهداف يمكن تلخيصها كالتالي، (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001:2):

1. خلق عادة التخطيط:

إن خلق عادة التخطيط لدى الإدارة يجعلها تنظر إلى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليل عدد المفاجآت، حيث أن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل.

2. تقسيم جهودات الإدارة والأقسام المختلفة في المنشأة:

يؤدي ذلك إلى التنسيق بين جميع الأقسام المختلفة في المؤسسة والعمل كوحدة واحدة مما يجعلها تعمل في نفس الاتجاه ومن ثم تحقيق الأهداف المراد تحقيقها بكفاءة وفعالية.

3. خدمة وظيفة الرقابة:

تساعد الموازنة في خدمة وظيفة الرقابة فهي تحتوي على أرقام التكاليف والإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، والخاصة بكل إدارة أو قسم في المؤسسة، وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الموازنة لتحديد الانحرافات بينهما وتحديد أسبابها والتقارير عن ذلك.

4. توجيه الموارد المالية:

تساعد الموازنة في توجيه الموارد المالية بصورة سليمة لأنه باستخدام الموازنة تعلم الإدارة ما عي الوحدات الإدارية التي يجب دعمها من حيث الموارد وما هي الوحدات التي ليست بحاجة إلى ذلك.

هذا ولكي تحقق الموازنة أهدافها المذكورة لابد عند وضع الموازنات أن تراعى الجوانب السلوكية حيث أشارت الدراسات النظرية أنه لابد أن تكون الموازنة مقبولة من قبل الأشخاص الذين سوف يتأثرون بها، حيث أن الأشخاص الذين يشاركون في إعداد الموازنة يلتزمون بها ويحققون نتائج أفضل من الأشخاص الذين لم يشاركوا في إعدادها، لذلك يجب أن تكون الأهداف المرسومة في الموازنة أهدافا واقعية يحتاج تحقيقها إلى بذل الجهود الممكن وليس المستحيل، وباحثوا الموازنة على أهداف واقعية وتم استخدامها في قياس أداء الوحدات الإدارية فإن رؤساء تلك الوحدات سوف يقبلون نتائج التقييم لأنه سبق لهم المشاركة في إعداد تلك الموازنة، أما إذا لم يشاركوا في وضع الموازنة أو أن الموازنة فرضت عليهم أهدافا يصعب عليهم تحقيقها فإنهم سوف ينشغلون في إيجاد المبررات لمهاجمة نظام الموازنة والنتائج المترتبة عليها، (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001:2).

٧ الموازنة التخطيطية السمات والمميزات والمقومات:

هناك العديد من السمات والمميزات والمقومات التي يجب أن تتوفر في الموازنة التخطيطية حتى تزيد من فاعليتها وبالتالي تزيد من فعالية نظام محاسبة المسؤلية.

1. السمات التي يجب أن تتوفر في الموازنة هي ما يلي، (عبد الرحمن، 1986:88):

- أن تعكس الموازنة الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.
- يجب أن تكون نسبة المشاركة من المستويات الإدارية عالية وخاصة في مرحلة تحديد الأهداف وهذا يخلق نوعا من الارتياح النفسي بين التقديرين والمسؤولين ومن ثم يكون التقبل والفهم والإقناع والالتزام كاملا.
- ضرورة وضوح المراحل المختلفة لإعداد الموازنة حتى تمام تنفيذها.

- يجب أن تكون التقديرات تفصيلية على مستوى الفترة الزمنية والنشاط الرئيسي والفرعي.

- أن تعكس التقديرات والصلاحيات الخاصة بكل مركز مسؤولية مع ضرورة الربط بين الأهداف المحددة لكل وحدة تنظيمية والأهداف الكلية.

- أن يتم ربط الأنشطة بمجموعة من المعايير مع ضرورة التمييز بين النفقات الخاصة لكل مستوى.

- يجب أن يدعم نظام الموازنة نظام لجمع وتتبع الإنجاز أولاً بأول بحيث يمكن تدارك الخلل فور حدوثه أو بعد حدوثه مباشرة مع ضرورة ربط تحقيق الأهداف بنظام فعال للحوافز.

مما سبق يتبين أنه لا يمكن أن يكون هناك دور فاعل لنظام محاسبة المسؤولية ولا يمكن محاسبة وتقييم أداء المسؤولين والموظفين عن أعمالهم دون أن يكونوا جميعاً مشتركين في وضع ورسم الخطة المستقبلية للعمل في المؤسسة، حيث أنه من غير المعقول أن يتم محاسبة مسئول معين عن تنفيذ خطة معينة أو عمل معين دون إشراكه في رسم هذا العمل، كما يتعين وضع آلية لتقييم الأداء ومحاسبة المقصرين في المؤسسة وربط تلك الآلية بنظام حوافز فعال حتى يتم تشجيع المسؤولين على تحسين وتطوير أدائهم بما يحقق أهداف المؤسسة.

2. مميزات استخدام الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية:

لكي تتوافق الموازنات التخطيطية مع أهداف نظام محاسبة المسؤولية لا بد أن تكون مرنة وقابلة للتكيف مع ظروف المؤسسة الداخلية والخارجية، وأن تبني على أسس واقعية وشاملة لجميع

أقسام المؤسسة، وأن يتم ربط هذه التقديرات بمراكز المسؤولية، وفي النهاية يجب أن يقتنع العاملون بهذه الموازنة وأن يوفر لهم حوافز تشجيعية لتحقيقها، (جبريل، 1999:50).

وباستخدام الموازنات التخطيطية تحقق المؤسسة عدة مميزات لكل مركز من مراكز المسؤولية أهمها ما يلي، (عطية، 1988:82):

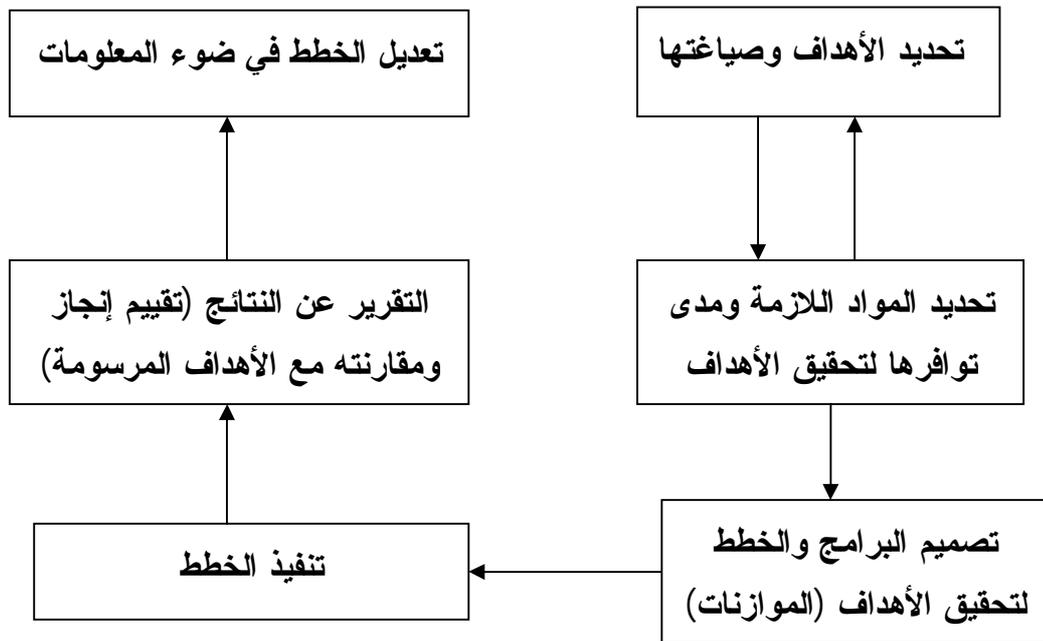
- تحقيق الرقابة على كل مركز من مراكز المسؤولية، حيث يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ (الرقابة قبل الصرف بالنسبة لجميع النفقات والرقابة قبل التحصيل بالنسبة لجميع الإيرادات).
- تعمل الموازنة التخطيطية على ترجمة أهداف المؤسسة وتوزيعها على مراكز المسؤولية، حيث يتم تحديد أهداف مركز المسؤولية والأنشطة المطلوب تحقيقها بصورة كمية ورقمية.
- تعد الموازنة التخطيطية حافزاً للعاملين في مراكز المسؤولية، وخاصة إذا استخدمت هذه الحوافز التشجيعية لحث العاملين على تحقيق الأداء المطلوب.
- إتاحة الفرصة لتوضيح الظروف المتغيرة لتؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد الخطة المقبلة لمراكز المسؤولية، وكذلك إعادة النظر في التقديرات نفسها إذا تبين خلال دراسة الانحرافات أن سببها يعود إلى تغير في بعض الظروف المتوقعة، أو خطأ في عملية التقدير نفسها.
- تقدير الاحتياجات المختلفة لمراكز المسؤولية للفترات المستقبلية، وأخذ الوقت الكافي لإعداد لهذه الحاجات سواء من حيث تأمين مصادر لها أو مصادر لتمويلها.

يمكن القول أن هناك مميزات أخرى تحققها الموازنات التخطيطية عند إعدادها على

مستوى مراكز المسؤولية، وتتمثل فيما يلي: (هيتجر وآخرون، 2004:239):

- تعطي الموازنات مدراء مراكز المسؤولية فرصة التخطيط الدوري لأنشطتهم والتعرف على كيفية انجازها بكفاءة وفاعلية، من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.
- تمنح الموازنات التخطيطية عند إعدادها تبادل الأفكار والمعلومات والأهداف بين كافة مدراء مراكز المسؤولية وذلك من شأنه تقادي التعارض بين الأهداف.
- تبين الموازنات التخطيطية للمستويات الإدارية، مراكز المسؤولية ذات الكفاءة والفاعلية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وبالتالي تخصيص موارد إضافية لها باعتبارها ذات الاستغلال الأمثل لمواد الوحدة الاقتصادية.

شكل رقم (2) يوضح دورة إعداد الموازنة التخطيطية



المصدر: (العناتي، 1990:ص20).

3. أسس إعداد الموازنات التخطيطية:

هناك أسس عامة يجب مراعاتها عند إعداد الموازنات التخطيطية بما يتفق مع متطلبات نظام ومحاسبة المسؤولية، وتحقيق أهدافه، وهذه الأسس هي، (صبري، 1984:14):

- بناء الموازنة على أساس أهداف المؤسسة، والتي يجب أن تكون محددة وواضحة وقابلة للتنفيذ، ويفضل أن يتم توصيف الأهداف على أساس كمي قابل للقياس، وأن يكون ربط الموازنة بأهداف الوحدة الاقتصادية مؤدياً إلى جعل مسؤولية تحقيق الأهداف العامة مسؤولية جماعية يسعى إلى تحقيقها كل فرد يعمل في المؤسسة.
- ملاءمة الموازنة وشمولها للهيكل التنظيمي في المؤسسة، وذلك لتسهيل عملية ربط الأداء المحدد بمراكز المسؤولية، ومنع التعارض والازدواجية في تنفيذ الخطة وأن تكون الموازنات التخطيطية شاملة لكل الأنشطة في المؤسسة، ولا يجوز أن يخطط لنشاط دون آخر، وذلك بما يحقق الارتباط والتكامل بين الأنشطة وبعضها البعض.
- ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة، لتشجيعهم على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة والإنتاجية مما يعود عليهم بالنفع.

ويرى الباحث من خلال استعراض الدراسات السابقة في هذا المجال أن من أهم العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الموازنة هو مشاركة جميع الأقسام والدوائر ومراكز المسؤولية الأخرى، ومناقشة المقترحات والبنود التي تشتمل عليها الموازنة، وفي القطاع العام الحكومي الفلسطيني يتم البدء كخطوة أولى في إعداد الموازنة العامة بقيام كل وزارة بإعداد موازنتها السنوية بمشاركة جميع الأقسام والدوائر في نفس الوزارة، ومن ثم يتم تقديم تلك الموازنة لوزارة المالية، ثم تقوم وزارة المالية بإعداد الموازنة بعد مناقشتها مع المسؤولين في

كل وحدة حكومية حيث بعد ذلك يتم تقديمها إلى المجلس التشريعي لمناقشتها مبدئياً واعتمادها كمشروع قانون يعرض على المجلس التشريعي للتصويت عليه، ومن ثم يصبح مشروع القانون قانوناً ملزماً لجميع الوزارات والمؤسسات الحكومية بعد موافقة المجلس التشريعي عليه، وبعدها يبدأ التنفيذ حسب الإجراءات والأسس المتبعة والمعمول بها في فلسطين.

٧ الموازنة العامة في فلسطين:

من الجدير بالذكر أن الموازنات التقديرية تسمى في الأجهزة الحكومية بالموازنة العامة، وعادة يكون لها قانون، يوضح كيفية إعدادها والأسس التي تبنى عليها وكذلك كيفية تنفيذها، ومفهوم الموازنة العامة ليس ببعيد عن مفهوم الموازنة التخطيطية وان اختلفت الأسس التي تبنى عليها في الوحدات الحكومية عنها في الوحدات الاقتصادية.

وتعرف الموازنة العامة للدولة بأنها أداة لتحديد إطار التوازن العيني أو المالي أو النقدي لفترة قصيرة أو فترة طويلة الأجل في المستقبل، وتعتبر أيضاً بأنها التقديرات المعتمدة لنفقات وإيرادات الدولة عن سنة مالية قادمة، (الشاذلي وآخرون، 1994:25).

ويعرف (العوامل، 1996:111) الموازنة العامة للدولة بأنها عبارة عن وثيقة تحتوي النشاطات والأهداف لفترة زمنية محددة مقرونة بمعلومات عن مصادر التمويل والإنفاق وكيفية الوصول إلى الأهداف المرسومة. وهي تقوم على التنبؤ المدروس بمستقبل النشاط المالي للحكومة وفقاً للأوضاع المتوقعة والسياسات المرسومة لإنجاز الأهداف العامة للدولة.

كما تعرف الموازنة العامة في فلسطين بأنها "الأداة المالية الأساسية وبرنامج عمل السلطة الوطنية الفلسطينية التفصيلي للنفقات والإيرادات لمختلف النشاطات المقدره لسنة مالية معينة لتحقيق الأهداف والسياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية، ما لم يكن هناك استثناء بحكم

القانون أو اتفاقية دولية أو عقد قانوني، فإن الموازنة العامة تحتوي على الصندوق الموحد وكل الصناديق الخاصة"، (قانون الموازنة العامة لسنة 1998).

ومن التعريفات السابقة نستنتج الخصائص التالية التي تتميز بها الموازنة العامة للدولة،
(العوامل، 1996:113):

- أن الموازنة وثيقة رسمية لأنها توضع من قبل الجهات الرسمية في الحكومية، وكذلك يجب أن تكون معتمدة من السلطة التشريعية في الدولة وبالتالي فإنها تعتبر قانون ملزم للجميع.
- بما أن الموازنة خطة فهي إذن تقوم على التنبؤ والتقدير لمستقبل الإيرادات والنفقات المتوقعة في فترة زمنية قادمة، وهي عادة تعبر عن سنة مالية قادمة وهو ما يعتبر تخطيط قصير الأجل.
- الموازنة العامة وسيلة رقابية حيث أنها كخطة تحتوي على نشاطات يجب القيام بها وإتباعها فإنها تساعد على كشف الانحرافات وتحديد الفرق بين المخطط والواقع العملي للنشاطات الحكومية ومن ثم تحديد أسباب الانحرافات وكيفية معالجتها والاستفادة من كل ذلك في عمليات التخطيط القادمة. إن الوظيفة الرقابية للموازنة العامة تتضمن تحديد الأشخاص والجهات المسؤولة عن الانحرافات وبالتالي يتم تجسيد نظام محاسبة المسؤولة.
- الموازنة العامة تعكس السياسات العامة والأولويات والأهداف والنوايا والطموحات المختلفة التي تسعى الحكومة لإنجازها مستقبلاً، لذلك فهي توضح للمجتمع وتكشف له المجالات التي تركز عليها وتتفق عليها الأموال العامة وطرق جبايتها ومصادرها.

مما سبق وبعد التعرف على مفهوم الموازنة العامة وخصائصها يجدر التعرف على الموازنة العامة في فلسطين وأسس إعدادها، وذلك كما جاء في قانون الموازنة العامة رقم (7) لسنة 1998، حيث أن نوع الموازنة التي تقوم بإعدادها وزارة المالية بالمشاركة مع جميع الأجهزة الحكومية هي موازنة البنود، حيث تخصص موارد مالية معينة لكل نوع من النفقات كرواتب الموظفين وأجور عمال العقود والبطالة، والنفقات التشغيلية كمصروفات وسائل النقل وكذلك النفقات التحويلية والرأسمالية وغير ذلك من أوجه الإنفاق، ويخصص لكل جهة حكومية اعتمادات ومخصصات مالية شهرية يسمى ذلك بالأمر المالي العام، أما الأمر المالي الخاص فهو فقط خاص بالنفقات الرأسمالية، ويتم صرفه مركزيا من وزارة المالية طبقا للموازنة المعدة مسبقا.

وحسب دراية الباحث وكونه يعمل في وزارة المالية تبدأ عملية تحضير الموازنة العامة للجهات الحكومية بتشكيل لجان تقوم بوضع الأسس العامة لتقدير الاحتياجات، وهذه اللجان الموجودة في كل وحدة حكومية على حدة تقوم بإعداد الموازنة هرميا أي تبدأ بالأقسام صعودا إلى هرم التنظيم الإداري في الوحدة الحكومية، وتقوم الوحدة الحكومية بإعداد مذكرة توضح بها الأسلوب المتبع في وضع تقديرات الموازنة أسباب الزيادة أو النقص في تقدير النفقات مقارنة مع السنوات السابقة، وعادة تكون محدودية الموارد الاقتصادية والسياسة العامة للدولة عاملان رئيسيان في عملية تقدير بنود الموازنة.

وتقوم الإدارة العامة للموازنة في وزارة المالية بمناقشة الموازنة مع الجهات الحكومية، وتختلف المناقشة حسب نوع الباب التي تدرج تحته النفقة، وما أن يتم الاتفاق مع الإدارة العامة للموازنة على جميع الموازنات المقدمة من جميع الأجهزة الحكومية، يتم إعداد الموازنة بصورتها النهائية والتي تحتوي على تقديرات جميع النفقات والإيرادات وإرسالها

إلى المجلس التشريعي لمناقشتها من خلال لجنة الموازنة في المجلس، ويصبح هذا الأمر كبلاغ لمشروع قانون يتم التصويت عليه في المجلس التشريعي بعد عقد جلسة خاصة لهذا الأمر، وما أن يتم التصويت عليه بالموافقة يصبح مشروع قانون الموازنة العامة قانونا ملزما لجميع الوزارات والهيئات الحكومية، وبالتالي تشرع وزارة المالية بتنفيذ هذا القانون بتحويل المخصصات اللازمة لكل وحدة حكومية على حدة من خلال التقديرات الواردة في قانون الموازنة العامة.

٧ وظائف الموازنة العامة:

للموازنة العامة للدولة مجموعة من الوظائف الهامة منها، (الشاذلي وآخرون، 1994:26):

- تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة للتخطيط، حيث تعتبر بمثابة الخطة التي تعدها الدولة التي تحتوي على الأهداف التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها.
- تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة للرقابة، حيث أن تقديرات المصروفات التي تحتوي عليها الموازنة العامة تعتبر بمثابة قيود على الإنفاق، فيجب التأكد من التزام الوحدات الحكومية بالإنفاق في ضوء ما سبق وأن يتم اعتماده من السلطات التشريعية دون تجاوز.
- تعتبر الموازنة العامة أداة للتنسيق بين الوزارات والوحدات الحكومية حتى يتم التركيز على إنجاز الأهداف ذات البعد القومي دون التركيز على الأبعاد الجزئية فقط.
- تؤدي الموازنة العامة أحد أهم وظائف نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية وهي وظيفة الاتصال، فمن خلالها تبلغ كل وحدة حكومية الأهداف المطلوب تحقيقها خلال الفترة، وكذلك البرامج المطلوب تنفيذها.

مما سبق يتبين أن وظائف الموازنة العامة التي تعد في الأجهزة الحكومية لا تختلف كثيرا عن الموازنات التقديرية التي تعدها الوحدات الاقتصادية، حيث كلا النوعين يمثل أداة للتخطيط والرقابة وكذلك أداة لتقييم الأداء من حيث تحديد الانحرافات ووضع خطط علاجية لتصويب تلك الانحرافات والحد من حدوثها مستقبلا، كما يمكن من خلال الموازنة العامة تقييم الأجهزة الحكومية على المستوى الكلي، حيث يمكن تقييم أداء جميع الوزارات في آن وواحد من خلال التنفيذ الفعلي للموازنة العامة فضلا عن تقييم الأداء على المستوى الجزئي لكل مركز مسئولية في الوحدة الحكومية.

ثالثا: وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل:

ترتكز فكرة نظام المعلومات بشكل عام على وجود مجموعة من المتغيرات تمثل استخدامات النظام أو مدخلاته، وعلى وجود مجموعة من العمليات التي يقوم النظام بأدائها على هذه المدخلات في ظل ظروف بيئية معينة ومعايير أداء محددة، ومجموعة من النتائج التي تمثل الإنتاج النهائي للنظام، وبذلك يقوم أي نظام على ثلاثة أركان أساسية هي، (الشيخ، 1997:38):

- مجموعة مدخلات النظام.
- مجموعة العمليات التي يقوم النظام بأدائها والظروف البيئية المحيطة بالأداء (عمليات التشغيل).
- مجموعة مخرجات النظام.

٧ مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:

تعرف المحاسبة أنها تحديد وقياس وإيصال المعلومات إلى متخذي القرارات سواء كانوا داخل التنظيم أو خارجه. لذلك يعتبر نظام المعلومات المحاسبي فرعا من فروع نظام المعلومات الإداري، فنظام المعلومات الإداري ينتج المعلومات الملائمة للقرارات المتخذة، ونظام

المعلومات المحاسبي كنظام فرعي يجب أن ينتج معلومات تتصف بالصدق والحياد وإمكانية التحقق من تلك المعلومات علاوة على ذلك يجب أن تعطى في الوقت المناسب بحيث يكون لها قيمة رقابية وتنبؤية ومكتملة وتلبي احتياجات المستخدمين، (المنيف، 1993:122).

ويعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه "مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، التي تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية الموجودات الحكومية، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"، (حجازي، 1995:197).

كما يعرف (موسكوف وسيمكن، 2002:25) نظام المعلومات المحاسبي بأنه أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف المعنية كالجهاز الحكومية والموردين وغيرهم وكذلك إدارة المؤسسة، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإداري وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاط المؤسسة.

٧ العناصر التي يركز عليها نظام المعلومات المحاسبي:

هناك ثلاثة عناصر يركز عليها نظام المعلومات المحاسبي وهي، (حماد، 2006:1056):

- المستندات المالية: ويعبر عنها بمدخلات النظام المحاسبي وهي تمثل المرحلة الأولى لهذا النظام.
- السجلات المالية: ويعبر عنها بالعملية المحاسبية أو عملية المعالجة والتشغيل وهي المرحلة الثانية من مراحل النظام المحاسبي.

- التقارير والقوائم المالية: وعبر عنها بمخرجات النظام المحاسبي وتمثل المرحلة الثالثة من مراحل النظام المحاسبي.

٧ نظام المعلومات المحاسبي الحكومي:

إن تحديد أهداف المحاسبة الحكومية يساعد إلى حد كبير في تقييم مدى تحقيقها في أي نظام محاسبي حكومي قائم، أو لتصميم النظام المناسب الذي تتوفر فيه الوسائل الممكنة لتحقيق هذه الأهداف، ويمكن القول أن أهداف المحاسبة الحكومية هي، (المنيف، 1993:124):

1. المساعدة في تخصيص الموارد النادرة المتاحة بشكل أمثل.
2. قياس تكلفة الخدمات عن طريق استخدام الأسلوب المناسب من محاسبة التكاليف.
3. تحديد مسؤولية الإداريين مهما كان موقعهم من المستوى التنظيمي، وتقييم أدائهم.
4. بيان موارد والتزامات الوحدات الإدارية الحكومية في تحقيق الأهداف.
5. الحكم على فعالية الإدارات الحكومية في تحقيق الأهداف.
6. الإفصاح عن كيفية حصول هذه الوحدات على الأموال اللازمة وكيفية التصرف فيها.

٧ أهداف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي:

يهدف النظام المحاسبي الحكومي إلى تحقيق العديد من الأهداف التي تتمثل في النقاط

التالية، (حماد، 2006، 1057):

- تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية المترتبة على أنظمة الحكومة المختلفة.
- تمكين أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها، وتطبيق الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال العامة للحفاظ على الموجودات.
- تقييم أداء الوحدات الحكومية بما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك من خلال تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.

- المساهمة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وإعداد الحسابات القومية من خلال توفير البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي.
 - يعتبر أداة السلطة التنفيذية لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها ومحاسبة المسؤولين عنها وتجنب وقوعها في المستقبل.
 - يوفر سجلا تاريخيا متكاملا لكافة الإحداث الاقتصادية التي قامت بها الحكومة ومؤسساتها المختلفة بحيث يمكن الرجوع إليه عند الضرورة.
 - يمثل شبكة الاتصال الرئيسية والرسمية بين الجهاز التنفيذي وأجهزة الرقابة الخارجية وعلى رأسها السلطة التشريعية.
 - يمثل النظام المحاسبي الحكومي النظام الذي تلتزم به كافة المؤسسات الحكومية وأي مؤسسات وجمعيات أخرى ليس لديها نظام مالي معتمد.
- ويرى (المنيف، 1993:124) أن هناك أهداف رئيسية وأهداف أخرى فرعية لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي، فالأهداف الرئيسية تتمثل في:

- إعطاء معلومات مفيدة لاتخاذ قرارات اقتصادية وسياسية واجتماعية.
- إعطاء معلومات تساعد على التنبؤ بالأوضاع الاقتصادية للوحدات الحكومية.

أما عن الأهداف الفرعية فتتمثل في الآتي:

- إعطاء معلومات تساعد على التنبؤ بالأوضاع الاقتصادية للوحدات الحكومية.
- تقييم الأداء من ناحية توافر المتطلبات النظامية والقانونية والتعاقدية في التصرفات.
- وضع الموازنات بإعطاء معلومات تساعد في التخطيط ووضع الموازنات.
- تقييم الأداء الإداري والتنظيمي.
- معرفة التكاليف وتقييم الفاعلية والكفاءة في أداء الخدمات.

- توصيل المعلومات المحاسبية لغرض ترشيد القرارات الحكومية.

يتضح مما سبق أنه يتم التركيز على الهدف الرقابي للمعلومات ومبدأ المساءلة وتقييم الأداء لجميع المستويات الإدارية، لذلك نجد من أهم أهداف نظام المعلومات المحاسبي هو إعطاء المعلومات الضرورية لمساعدة الإدارة في إدارة مواردها المالية والبشرية بكفاءة وفعالية، مما يعني أن هناك تركيز على المساءلة، لذلك تركز المساءلة على عدة جوانب من أهمها المساءلة عن الموارد المالية وكيفية استخدامها، وكذلك المساءلة عن الالتزام العام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية والسياسات الإدارية الموضوعية، وأيضا المساءلة عن نتائج البرامج والأنشطة من واقع الانجازات المتحققة، لذلك يرى الباحث أن المساءلة هي جوهر نظام محاسبة المسؤولية وكذلك العملية الرقابية التي هي أساس هذا النظام.

٧ خصائص النظام المحاسبي الحكومي السليم.

إن تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي بكفاءة وفعالية وجعله يتواءم مع نظام محاسبة المسؤولية يتطلب توافر عدة خصائص تتمثل في الآتي، (حجازي، 1995:200):

- أن يكون النظام المحاسبي متطابقا مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
- أن تتفق تصنيفات النظام المحاسبي مع تطبيقات الموازنة العامة.
- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- أن يكون للنظام المالي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.
- أن يكون للنظام المحاسبي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية وكيفية التعامل فيما بينها.

- الحاجة إلى تطوير الأساس المطبق في المحاسبة الحكومية كأن يتم التحول إلى الأساس النقدي المعدل بدلا من الأساس النقدي.
- ضرورة استخدام نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية ونظم محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والتعزيز الايجابي والسليبي، (الثواب والعقاب).

٧ متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي:

هناك عدة متطلبات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي حتى يتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية، وذلك بوجود رغبة صادقة في الإصلاح الحكومي بهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي، وبالتالي فمن المفضل وقبل دراسة وتحليل خطوات التحول إلى النظام المحاسبي الحكومي المتطور أن يتم التأكد من توافر ما يسمى بالمتطلبات الحتمية وهي، (خطاب، 2002، 383):

- إدارة حكومية علمية: تركز تلك الإدارة على سلسلة من الأوامر والتعليمات والملاحظات الواضحة للرؤساء للقيام بالإصلاحات الضرورية لتحسين الكفاءة الحكومية، ولا شك أن من أهم أدوات تلك الإدارة ستكون نظام محاسبة المسؤولية.
- إعلان الحرب على الضياع والإسراف بمختلف أشكاله وصوره ومن أبرز صور الإسراف في الأجهزة الحكومية ما يحدث عند تهنئة احد المسؤولين الحكوميين لأي مناسبة إذ نجد أن تكلفة الإسراف غير المبرر عالية جدا لا يقابلها عائد، وكذلك من أهم مظاهر الإسراف والضياع الحكومي ترك المكاتب الحكومية مضاءة ليلا ونهارا سواء توجد أعمال تتطلب تلك الإضاءة أم لا؟، إن ما ذكر ما هو إلا أمثلة بسيطة جدا لمظاهر كثيرة للإسراف الحكومي، كذلك فمن أبرز الأمثلة على الضياع الحكومي أيضا الأجور المدفوعة عن الأوقات غير المنتجة ولا شك أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يعتبر بمثابة إعلان الحرب على كل من الإسراف والضياع.

- الرغبة الصادقة للتطوير: يجب أن يتوافر لدى الجميع الرغبة الصادقة للتطوير ومتى توافرت تلك الرغبة سنجد أن مصطلحات جديدة ستستخدم في النظام المحاسبي الحكومي لأول مرة ومن أهم تلك المصطلحات: اليقظة Watchful Eye، الانفتاح Openness، الشفافية Transparency.

ومما سبق يتضح أن الرغبة -الصادقة لدى المسؤولين في الأجهزة الحكومية- للتغيير تخلق نوعاً من التنظيم أو العين الساهرة التي تجعل الحكومة تتفتح وتصبح أكثر مرونة مثلها في ذلك مثل المشروعات التجارية وذلك يستدعي توافر قدرات هائلة من الشفافية كمدخل للوعد بتحسين الأداء الحكومي وخدمة جمهور المستهلكين والعملاء الحكوميين، وهذا يتطلب بالضرورة مراجعة الأداء بصفة مستمرة لمواكبة التطورات في كافة المجالات والأنشطة الحكومية.

ولكن من الجدير ذكره أن هناك الكثير من الأعباء تواجه متطلبات تطوير النظام المحاسبي ليتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية حيث أنه إذا ما تم التأكد من توافر المتطلبات الحتمية للتغيير تبدأ عملية التغيير وأولى خطوات التغيير ستكون دراسة وتحليل أعباء تغيير النظام وتشمل، (خطاب، 2002، 384):

- أعباء إصلاح الإجراءات الرقابية.
- أعباء إنشاء سلسلة من الحسابات الحكومية الجديدة والحسابات والسجلات المكتملة لها لأغراض محددة.
- أعباء تطوير الأجهزة والبرامج الحكومية.
- أعباء تصميم وتطوير نظام فعال للتقارير المالية الحكومية الخارجية.

- إعداد برامج تدريب للعمالة الحالية التي تفتقر للخبرة والمعلومات المتطورة ويراعى في تلك البرامج أن يتم تخطيطها وتصميمها بعناية.
- تطوير السياسات المحاسبية لكي تتجاوب مع طبيعة احتياجات النظام المحاسبي الجديد.

٧ السمات الرئيسية للنظام المحاسبي السليم:

هناك سمات رئيسية التي يجب أن يتصف بها النظام المحاسبي السليم ومنها الآتي، (عبد الرحمن، 1988:61):

- وجود نظام مستندي سليم بحيث يكون لكل عملية مستند جدي يؤيدها مع تحديد دورة كل مستند تحديدا واضحا لا لبس فيه.
- وجود نظام معلومات محاسبي (مالي - تكاليفي - إداري) سليم يخلق من البيانات المالية معلومات مفيدة من حيث نوعها وإعدادها وأسلوب عرضها مما يسمح بالتعرف على أوجه النفقة والإيراد ومراقبتها.
- أن يشمل على وسائل للضبط الداخلي بحيث يمكن الاعتماد على البيانات والمعلومات التي يخلقها والاطمئنان إليها وتوزيع العمل بين العاملين لسرعة التنفيذ والدقة في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة في إعداد الخطط وترشيد القرارات وتحديد المسؤولية والرقابة على الأداء من جهة والرقابة على ممتلكات المؤسسة من جهة أخرى.

٧ النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني:

تولت السلطة الوطنية الفلسطينية الحكم الذاتي على أراضي قطاع غزة وأجزاء من الضفة الغربية في عام 1994م وقد بدأت بإنشاء الوزارات والمؤسسات الحكومية والجمعيات والهيئات الرسمية الأخرى وكان من أهم تلك المؤسسات هي وزارة المالية، ووزارة التخطيط، إلا أن هذه المؤسسات عانت من عدم وجود ضوابط وإجراءات وقواعد عمل واضحة وملزمة،

مما أضعف النظام المالي للسلطة الفلسطينية، وقد لعب البنك الدولي دورا هاما في دعم وتقوية مؤسسات السلطة الفلسطينية وخاصة وزارة المالية من خلال وضع خطط لإصلاح نظامها المالي، وآلية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، وكذلك نظامها الرقابي، (صايغ والشقاقي، 2004).
والجدير ذكره أن الفترة من عام 2003 إلى عام 2005م تميزت بإحداث إصلاحات حقيقية في النظام المالي الفلسطيني، وكذلك في آلية تنفيذ وإعداد الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية، وكان من أبرز تلك الإصلاحات والتغيرات هي توحيد النظام المحاسبي وربطه بين الضفة الغربية وقطاع غزة على مستوى وزارة المالية الفلسطينية، بالإضافة إلى تفعيل عمل وحدات الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية، وكذلك فصل دائرة التدقيق الداخلي عن الرقابة الداخلية في وزارة المالية وأن تكونا تابعتين لوزير المالية مباشرة لإضفاء مزيدا من النزاهة والشفافية والاستقلالية في العمل، (حماد، 2006:16).

هذا وتعتمد جميع الهيئات والمؤسسات والوزارات الحكومية في تنظيم الشؤون المالية والمحاسبية لها على عدة قوانين من أهمها قانون الموازنة العامة وتنظيم الشؤون المالية رقم 7 لعام 1998، وكذلك النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة لعام 2005.

رابعاً: وجود نظام حوافز فعال:

يعتبر نظام الحوافز الفعال من المقومات المهمة اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية فالأفراد الذين توكل إليهم مهمة تنفيذ الأعمال وحدهم القادرين على تطبيق أهداف نظام محاسبة المسؤولية، لذلك يجب على الإدارة العليا أن تسعى لربط أهداف الأفراد بأهداف المؤسسة بما يعود على الفرد من منفعة تحدد بمدى مساهمته في تحقيق أهداف تلك المؤسسة، فإذا شعر الفرد أن السبب الوحيد لإشباع حاجاته المادية والمعنوية يأتي عن طريق تحقيق أهداف المؤسسة

(بتخفيض التكاليف أو زيادة الإيرادات مثلا) فإن دافعيه للعمل على تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات ستزيد، (عشماوي، 1971، ص357).

ويرى الشيخ أن نظام الحوافز الفعال إحدى الدعائم التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية، وتستخدم الحوافز لتشجيع الأفراد في المؤسسة على تحقيق الأهداف المطلوبة، ووضع نظام عادل للحوافز الفردية والجماعية والسلبية والايجابية يعد من المبادئ الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية، (الشيخ، 1997:26).

كما ويعرف نظام الحوافز بأنه عبارة عن خطة يتم بمقتضاها ربط الأجر بالأداء بقصد زيادة الكفاية الإنتاجية مع مراعاة الفترة الزمنية التي قضاها الفرد في العمل وحجم إنتاجه، (زامل، 2000:532).

ويوضح (عبد الله، 1989:20) مفهوم الحافز على أنه يتمثل في توجيه سلوك الإنسان ودفعه نحو القيام بعمل معين أو الابتعاد عن عمل معين، وذلك بهدف إشباع حاجة أو تجنب ضرر، وللحوافز أثرها على زيادة الإنتاج، فهي تحرك جهود الأفراد نحو تحقيق أهداف معينة تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، ووجود نظام سليم للحوافز يزيد فاعلية نظام محاسبة المسؤولية.

ويرى الباحث أن نظام محاسبة المسؤولية عديم الفائدة إذا لم يتضمن نظاما فعالا للحوافز يكفل للعاملين في المؤسسة مقابلا ملائما للأداء المتميز وذلك في حال تنفيذ العمل المناط به وفق المعايير الموضوعية والخطط المرسومة، وكذلك يجب أن يكون هناك نظام رادع للموظفين الذين يتهاونون ويقصرون في أداء الأعمال المناطة بهم حتى يتم تحفيزهم من خلال نظام الردع والمحاسبة القائم في المؤسسة، وبذلك يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بسهولة من خلال محاسبة المسؤولين عن التقصير ومكافأة المجددين والمبدعين مما يؤدي إلى خلق روح المنافسة

وتطوير الذات لدى الموظفين مما ينعكس ايجابيا على أداء المؤسسة على المستوى الجزئي ومن ثم على المستوى الكلي لها.

٧ أهمية توافر نظام الحوافز:

يتكون الحافز من عنصرين متداخلين هما: الدافع ووسيلة الإثباع. فالحافز بذلك يخاطب دافعا معيناً لإشباع حاجة معينة، وتختلف أهمية الحوافز باختلاف الأفراد، ومدى إدراكهم للأشياء المحيطة بهم، مما يجعل المهمة صعبة أمام الإدارة في وضع حوافز ترضي جميع العاملين بالمؤسسة، ونتيجة لذلك أصبح هناك فجوة بين الإدارة والعاملين في عملية التحفيز، وتخضع الحوافز التي يتقاضاها الأفراد عادة للمقارنة من جانبهم مع تلك التي يحصل عليها نظراؤهم في المؤسسة نفسها، أو من أجهزة ومؤسسات أخرى مشابهة، من هنا جاءت أهمية وجود نظام حوافز فعال وعادل يرضي جميع الأطراف ومبني على أسس سليمة وواضحة، (عطية، 1986:123).

٧ مزايا نظام الحوافز الفعال والجيد:

- يحقق نظام الحوافز الجيد في المؤسسة العديد من المزايا أهمها، (زامل، 2000:532):
- زيادة معدل الإنتاج مع تحسين جودته وخفض تكلفته وتجنب الإسراف والعدم.
 - تعم الفائدة على الجميع: المؤسسة، العامل، المستهلك، فالمنشأة تخفض تكاليفها وتزيد إيراداتها، والعامل يزيد دخله، والمستهلك يتمتع بخدمة أو منتج جيد وبأسعار مناسبة.
 - تجعل الإدارة دائما يقظة، إذ أن الإهمال في توفير مستلزمات الإنتاج يؤدي إلى مطالبته العاملين بالحوافز بالرغم من انخفاض الإنتاج، على أساس أن هذا الانخفاض لا يرجع إلى انخفاض كفاءتهم ومن ثم لا يتحملون تبعاته في صورة خفض في دخولهم وعلاواتهم.

ويضيف (ميدة، 2003:340) بعض المزايا الهامة الأخرى لنظام الحوافز وهي:

§ تخفيض الفاقد في الموارد البشرية، تشجيع العاملين على الإنتاجية.

§ إشباع حاجات ورغبات العاملين.

§ إشعار العاملين بروح العدالة داخل المؤسسة.

§ جذب العاملين إلى المنظمة ورفع روح الولاء والانتماء.

§ تنمية روح التعاون بين العاملين.

٧ المقومات الأساسية التي يجب أن تتوفر في نظام الحوافز الفعال:

لكي تتجح خطة الحوافز في تحقيق المزايا السابقة لابد أن تتوفر فيها المقومات الأساسية

التالية، (زامل، 2000:532).

1. **العدالة:** يجب أن تتصف خطة الحوافز بالعدالة، فيتم ربطها بالأداء وليس بالعواطف

والنوازع الشخصية والرؤساء وعلاقاتهم بالمرؤوسين.

2. **الإقناع:** يجب أن تكون خطة الحوافز مقنعة للعاملين، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق

إشراكهم في مناقشتها وإعدادها.

3. **الثبات:** يجب أن تتصف خطة الحوافز بالثبات والاستمرار في تطبيقها، مع ملاحظة أن

هذا لا يعني عدم مراجعتها من حين لآخر بغرض تحسينها وتطويرها.

4. **الفورية:** يجب أن تدفع الحوافز بعد أداء العمل مباشرة أو في المواعيد المحددة دون

تأخير.

5. **الوضوح:** يجب أن تتصف خطة الحوافز بالوضوح والسهولة، وخصوصا فيما يتعلق

بطريقة الحساب، مع عدم ربطها بالرواتب حتى لا يؤدي ذلك إلى أنها جزء من الراتب،

وبالتالي تفقد وظيفتها كأسلوب للتحفيز.

ومما سبق يتضح أن نظام الحوافز الفعال يساعد في إشباع حاجات الموظفين المادية والمعنوية، كما يساعد أيضا في تحقيق أهداف المؤسسة. ويتضح من التحليل السابق أيضا أنه بمجرد شعور الفرد بأن إشباع حاجاته مرتبط بتحقيق الأهداف الواردة في الموازنات التخطيطية، فإنه سوف يتعاون مع زملائه في ظل بيئة العمل التي تظلها الثقة المتبادلة بين العاملين والإدارة، في سبيل منع الإسراف ورفع الكفاية الإنتاجية.

ويرى الباحث أنه إذا تم ربط نظام الترقيات في المؤسسة بتحقيق الأهداف والخبرة والأقدمية، وليس بجوانب أخرى فإن ذلك سوف يساهم في تعاون الموظفين في أداء العمل، هذا بدوره يقضي على أسباب الاحتكاك بين الأفراد وسوء الفهم الذي قد يسود بينهم، نظرا لأن مصالحهم أصبحت واحدة، ولأن معايير تقييم أدائهم أصبحت تنصف بالعدالة والموضوعية.

٧ اثر نظام الحوافز في فاعلية نظام محاسبة المسؤولية:

حيث أن نظام محاسبة المسؤولية يبرز أهمية العلاقات الإنسانية، فإن الأمر يتطلب التخطيط الواعي، والعناية الكبيرة من الإدارة في دراسة دوافع عاملها، وتحليل العناصر المؤثرة فيه، وذلك حتى تتمكن من وضع نظم حوافز ملائم وعادل يؤدي إلى خلق الشخصيات الصالحة للقيادة وتفويض الصلاحيات والمسئوليات لمختلف المستويات الإدارية، وبالرغم من محاولات الإدارة الدائبة لتوفير نظام عادل ومتكامل للحوافز فإنه يقابل عادة بعدم الرضا من جانب العاملين للأسباب التالية، (عطية، 1986:130):

- نقص مفهوم الأخذ والعطاء في الحوافز وتحول الكثير منها إلى حق مكتسب.
- قصور أوجه المتابعة والرقابة على الحوافز من حيث فاعليتها وأثرها على الأفراد.
- سوء استخدام الحوافز من جانب المديرين، وجعلها سيفا مسلطا على المرءوسين.
- عدم دقة تقويم الأداء للأفراد.

• غياب الدراسات والبحوث المتعلقة بدوافع العاملين واتجاهاتهم.

ومما سبق يتضح أن توافر نظام عادل للحوافز يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في إطاره المتكامل وبصورة فاعلة، فإذا ما تم وضع نظام الحوافز بناء على أسس علمية ودراسات وبحوث مسبقة في هذا المجال تأخذ في الاعتبار سلوك الموظفين واحتياجاتهم وقدراتهم فإن ذلك يؤدي إلى تشجيع الموظفين على تنمية قدراتهم وتطوير أدائهم وتنمية مهاراتهم، لذلك يجب أن يكون هذا النظام عاملاً محفزاً على تشجيعهم وخلق جو من المنافسة وفق أسس موضوعية تنال قبول جميع العاملين وكذلك تفاعلهم معه بصورة ايجابية.

خامساً: وجود نظام فعال للتقارير الدورية (تقارير الأداء والتقارير الرقابية):

يعتبر نظام التقارير من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية وبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه، وتظهر أهمية التقارير كأداة لإمداد المستويات الإدارية بالمعلومات المالية منها وغير المالية للتعرف على الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط مما يعطي صورة عن الانحرافات الموجودة مع التركيز على الانحرافات السلبية التي تستدعي الانتباه مع اتخاذ الإجراءات العلاجية لها، لذلك يلعب نظام التقارير دوراً كبيراً في محاسبة المسؤولية التي تتطلب إعداد تقارير لكل قطاع ومركز مسؤولية. (عشماوي، 1971، ص305).

ويرى عبد الرحمن أن نظام التقارير يعتبر الركن الإعلامي في نظام المحاسبة على أساس المسؤولية، لذلك فإن فعاليته تقاس بمدى قدرته على حث الإدارة على اتخاذ القرارات، وبالتالي فإن نظام محاسبة المسؤولية هو نظام تقارير يصمم لكي يوضح أن التكاليف التي تحملتها المؤسسة هي من مسؤولية مدير معين، (عبد الرحمن، 1986:90).

ويرى (الشيخ، 1997:23) أن تقارير المسؤولية يتم إعدادها لكل مستوى إداري في المؤسسة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء، ومن خلال تقارير المسؤولية يمكن تحديد أي انحرافات في

مراكز المسؤولية، وتقرير الفروق إلى كل مستوى إداري مختص، وتجميع الفروق من مستوى إداري لآخر بتفاصيلها حتى تصل بصورة إجمالية إلى مستويات الإدارة العليا لاتخاذ القرارات المصحة، حيث أن هذه التقارير هي الوسيلة الطبيعية للاتصال ونقل البيانات المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة بصورة دورية إلى المستويات الإدارية المختلفة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات، (عطية، 1986:99).

ومما سبق يتبين أن التوسع الكبير في حجم المؤسسات والهيئات الحكومية، أدى إلى تباعد المستويات الإدارية العليا عن مجال التنفيذ الفعلي، مما تطلب ضرورة أن تقف المستويات الإدارية على حقائق النشاط والأداء، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى استخدام التقارير، كوسيلة رقابية على نتائج أعمال المؤسسة، مما يمكن من قياس كفاءة الأداء بها، وهذه التقارير تمكن من المساءلة المحاسبية لكل شخص مسئول، وبالتالي اتخاذ القرارات المصحة، كما أنه بوجود نظام للتقارير يساعد الإدارة على أداء وظائفها بطريقة فعالة بجانب مساعدتها على التخطيط للمستقبل. ولكي تكون التقارير أداة اتصال ذات فاعلية فلا بد أن يراعى عند إعدادها ما يلي، (عطية، 1986:100):

- أن يتم توجيهها وفقا للمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي (التسلسل الإداري).
- الجمع بين الدقة والسرعة عند إعداد التقارير.
- مراعاة دورية التقارير.
- موضوعية البيانات وتكاملها.
- الثبات على المبادئ.
- أن تتضمن التقارير بيانات مقارنة.
- مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في تصميم التقارير.

- أن تمكن التقارير من متابعة الأداء عند المنبع.

كما وأنه لتفعيل دور هذه التقارير في نظام محاسبة المسؤولية، يجب مراعاة ما يلي،

(جبريل، 1999:66):

- إعداد التقارير وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية في المستويات الإدارية للهيكل التنظيمي.
- يجب أن تكون محتويات التقارير سهلة وواضحة الفهم، وأن تكون المعلومات كافية وليست مفرطة في التفصيل بما يزيد عن الحاجة.
- يجب أن تكون التقارير دقيقة وأن تقدم في الوقت المناسب، وأن تكون جاهزة عند الحاجة إليها.
- يجب أن يناسب مضمون التقرير نطاق المسؤولية.
- اعتماد التقارير على أساليب التوضيح والتحليل.

ومما سبق يتبين أن التقارير الدورية هي وسيلة في حد ذاتها يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المستقبل، كما يمكن الاستفادة منها أيضا في تحقيق أهداف الرقابة وتقييم الأداء والتخطيط لفترات قادمة، وذلك من خلال وضوح وسهولة محتويات التقارير وكذلك كفاية المعلومات الواردة فيها، وأن تقدم التقارير في الوقت المناسب حتى لا تتعدم فائدتها، وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة بسرعة.

الفصل الثالث

نظام محاسبة المسؤولية أساس للرقابة وتقييم الأداء

المبحث الأول: نظام محاسبة المسؤولية كأساس للرقابة

المبحث الثاني: نظام محاسبة المسؤولية كأساس لتقييم الأداء

المبحث الأول: نظام محاسبة المسؤولية كأساس للرقابة

٧ تمهيد:

إن جوهر نظام محاسبة المسؤولية هو الرقابة وتقييم الأداء ، حيث أنه الأساس في ممارسة عملية الرقابة وتقييم أداء المسؤولين وصناع القرار في المؤسسة ومحاسبتهم على أعمالهم المناطة بهم، وذلك من خلال تتبع الانحرافات الهامة والبحث عن مسبباتها ومعالجتها والحد من حدوثها، ويتناول هذا الفصل مناقشة وتحليل المفاهيم المتعلقة بعملية الرقابة وتقييم الأداء وفقا لنظام محاسبة المسؤولية كما يلي:

3-1-1 مفهوم العملية الرقابية:

يعرف مرتجى الرقابة بأنها "تلك الجهود والأنشطة المستمرة والمنتظمة للحصول على معلومات صحيحة ودقيقة عن تقدم العمل والتنفيذ في مختلف مجالات النشاط التي تتولى الإدارة مسؤولياتها، ومقارنة معدلات التنفيذ ومستوياته بالمعدلات والمستويات المستهدفة في الخطة الموضوعية، والكشف عن الانحرافات وتصحيحها والعمل على منعها إن أمكن". (مرتجى، 2007).

كما ويعرف آخرون الرقابة على أنها مجموعة من الطرق والإجراءات المتعلقة بتفويض العمليات وحماية الأصول ودقة السجلات المحاسبية والمالية. ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية، (ظاهر، 2002:389):

- منع الأخطاء والتجاوزات بوجود نظام تفويض للعمليات وتسجيل العمليات بدقة وحماية أصول المؤسسة.
- اكتشاف الأخطاء والتجاوزات بمقارنة السجلات المحاسبية بما هو موجود فعلا، فمثلا يمكن مقارنة رصيد النقدية الموجود بالدفاتر والسجلات المحاسبية بالنقدية الموجودة فعلا لدى المؤسسة عن طريق العد الفعلي وكشوفات الحسابات المتعلقة بالنقدية لدى البنوك

المختلفة، وتعتبر السجلات صحيحة ولا يوجد أي أخطاء أو تجاوزات في حالة مطابقة الأرصدة الموجودة للسجلات المحاسبية مع الأرصدة الموجودة فعلا لدى المنشأة وذلك بافتراض أنه تم تسجيل وترحيل وترصيد كافة العمليات المتعلقة بالنقدية بالدفاتر.

• تشجيع الكفاءة والفاعلية في عمليات المؤسسة المختلفة وذلك بفحص السياسات والإجراءات المتبعة في المؤسسة ومدى إمكانية تطويرها.

• التأكد من أن المؤسسة تقوم بإتباع القوانين والأنظمة المعمول بها.

ويرى (حسين، 1997:96) أن نظام الرقابة يهدف إلى تحقيق ثلاث وظائف رئيسية:

• حماية أصول المنشأة من سوء الاستخدام والضياع ومنع الإسراف.

• التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

• تنمية الكفاءة الإنتاجية وتحفيز العاملين في المؤسسة وضمان تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

ويرى (سيمكن وموسكوف، 2002:297) أنه يطلق على الرقابة التي تهدف إلى حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام اسم الرقابة الوقائية أو المانعة، أو الرقابة المحاسبية أو الرقابة قبل الأداء، ويتم وضع هذه الرقابة لمنع حدوث عدم الكفاءة، ومن أمثلة هذا النوع من الرقابة إتباع المؤسسة نظام محاسبة التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية وهو ما يسمى في القطاع العام بالموازنة العامة للدولة. أما الرقابة التي تهدف إلى تنمية الكفاءة التشغيلية فتبدأ عند انتهاء الرقابة الوقائية، ويطلق عليها اسم الرقابة بالتغذية المرتجعة أو الرقابة الإدارية أو الرقابة بعد الأداء ومثال ذلك تقارير الأداء التي يتم فيها مقارنة المعايير مع نتائج النشاط الفعلي وتحديد مقدار الانحرافات والتي على ضوءها يتم إجراء التصحيح اللازم لتلك الانحرافات.

ومن ذلك يتبين أن عملية الرقابة ضرورية للتأكد من انجاز المهام والقيام بالصلاحيات المعطاة على أفضل وجه ممكن حيث يوجد عدة طرق لتقييم ما تم انجازه منها المقارنة بين الخطط الموضوعية وبين ما تم انجازه فعلا. وان يتم تصميم أنظمة محاسبة المسؤولية بما يساعد في تقييم الأداء وعمل المقارنة المطلوبة بين الخطط الموضوعية والانجاز الفعلي.

3-1-2 أهداف العملية الرقابية:

ومما سبق يمكن استنتاج أهداف عملية الرقابة كما يلي، (صالح، 1973:86):

- مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بما كان مخططا له، من جهة أخرى فإنه يتم مقارنة مستوى تأدية الخدمات فعلا بالمستوى المخطط له من قبل.
 - القيام بتقييم أداء الأشخاص المسؤولين عن مراكز المسؤولية، وذلك بأن تقوم الجهة المختصة برفع تقرير عن نتائج الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط له، وبذلك يستطيع كل شخص مسئول عن أداء أعمال قسم معين أو مركز مسؤولية معين أن يكون على علم تام بمستوى الأداء داخل القسم الذي يشرف عليه لكي يقوم بتحسين كفاية ومستوى هذا الأداء داخل قسمه أو مركزه.
 - منع تكرار حدوث نفس الأخطاء في الفترات القادمة، وبالتالي فإن عملية تصحيح الانحرافات تكون قد حققت الأهداف المطلوبة منها، حيث يعرف الشخص المسئول سبب حدوث الانحرافات، وبالتالي يستطيع أن يتلافى هذا الخطأ مستقبلا ويحد من حدوثه وتكراره.
- ويرى جبريل أن نظام الرقابة حتى يكون فاعلا ومؤثرا وحتى يستطيع تحقيق الأهداف المطلوبة منه يجب أن يكون قادرا على، (جبريل، 1999:25):

• تحديد مراكز المسؤولية الموجودة تحديدا واضحا وفق الهيكل التنظيمي المعتمد.

• تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها خلال فترة زمنية معينة.

• تحديد مقاييس الأداء أو وضع معايير الرقابة.

• قياس الأداء المتحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعية.

تصحيح الانحرافات الناتجة عن مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط.

ويرى عطية أنه لكي يكون النظام الرقابي فعالا فيجب أن يتوافر فيه ما يلي،
(عطية، 1986:138):

• وجود خطة (موازنة تخطيطية) تعبر عن الأهداف المطلوب تحقيقها ووضع جداول زمنية لتحقيقها.

• المتابعة المستمرة للأداء في كل نشاط للتأكد من تنفيذ الخطة وفقا لما هو مخطط.

• تقسيم الفترة المالية للمؤسسة إلى فترات قصيرة (أسبوع، شهر، ربع سنة، سنة) مما يمكن من مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط في نهاية كل فترة بواسطة الشخص المسئول وإعداد تقارير عنها.

• التعرف على الانحرافات ودراستها ومعرفة أسبابها ومسبباتها لتلافي حدوثها مستقبلا، ولاتخاذ الإجراءات المصححة.

مما سبق يمكن القول أن عملية الرقابة ترتبط بالتخطيط بدرجة كبيرة حيث أن وجود الرقابة يحتم وجود التخطيط، وبناءً على ذلك يمكن النظر للرقابة والتخطيط كعمليتين متلازمتين فلا

يوجد رقابة دون تخطيط كما لا جدوى من الرقابة بدون تخطيط، لذلك فإن قرارات الرقابة تؤثر في قرارات التخطيط وتتأثر بها.

3-1-3 مستويات العملية الرقابية وتدرجها وفقا لنظام محاسبة المسؤولية:

٧ مستويات الرقابة:

يمكن تصنيف العملية الرقابية إلى ثلاث مستويات على أساس البعد التنظيمي الذي يتوافق مع محاسبة المسؤولية على النحو التالي، (أبو قحف، 477:2003)، (الصحن وآخرون، 2002:341):

أ. الرقابة على مستوى الفرد:

يختص هذا النوع من الرقابة بتقييم أداء الأفراد والرقابة على نتائج أعمالهم وأدائهم، وتوجد العديد من المعايير الرقابية التي من الممكن استخدامها في تقدير كفاءة أداء الأشخاص مثل تقارير الكفاءة والأداء المعدة من قبل المرؤوسين في مختلف الأقسام، كما يمكن الاعتماد على معايير الحضور والغياب، أو ساعات التأخير على سبيل المثال.

ب. الرقابة على مستوى الأنشطة الوظيفية:

ويقاس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل المؤسسة حيث وتحدد الانحرافات لكل قسم بالمقارنة مع المعايير والأهداف الموضوعية.

ج. الرقابة على مستوى المؤسسة ككل:

ويسعى هذا النوع إلى محاولة تقييم أداء المؤسسة على المستوى الكلي لها أو على مستوى الأقسام الهامة فيها خلال فترة زمنية محددة، ويظهر هذا النوع مدى تحقيق الأهداف الموضوعية، وقياس التطور في الأداء الكلي للمنظمة.

٧ تدرج عمليات الرقابة وفقاً لمبدأ محاسبة المسؤولية:

تبدأ الرقابة في نظام محاسبة المسؤولية من المستويات الإدارية الدنيا في الهيكل التنظيمي وتظل تتصاعد إلى أن تصل إلى أعلى مستوى في المؤسسة، ويزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن اعتبارها خاضعة للرقابة كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية وهذا يعكس الشكل المتصاعد للرقابة من أدنى المستويات الإدارية إلى أعلاها، ويعنى المفهوم السابق للتدرج في عملية الرقابة ضمناً بأن كل مدير يعتبر مسئول عن إيرادات ومصاريف مركز المسؤولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية التابعة لمركز مسؤوليته،(نور،1993: 123).

ومن الممكن توضيح فكرة تدرج عمليات الرقابة في نظام محاسبة المسؤولية والانحرافات عن المخطط من خلال البيانات الموضحة في المثال التالي:

الشكل رقم (3) مثال عن تقرير تدرج عمليات الرقابة وفقا لمبدأ محاسبة المسؤولية

تقرير الرواتب والأجور للإدارة العامة للشئون المالية والإدارية			
البيان	المبلغ المخطط	المبلغ الفعلي	الانحراف بالزيادة (بالنقص)
الدائرة المالية	6000	6300	300
دائرة اللوازم والمشتريات	4000	4000	0
دائرة الشئون الإدارية	2500	2500	0
مجموع التكاليف التي يمكن التحكم فيها	12500	12800	300
تقرير الرواتب والأجور الشهري للدائرة المالية			
البيان	المبلغ المخطط	المبلغ الفعلي	الانحراف بالزيادة (بالنقص)
قسم الحسابات	2000	2200	200
قسم التدقيق	2000	2300	300
قسم الموازنة	2000	1800	(200)
مجموع التكاليف التي يمكن التحكم فيها	6000	6300	300
تقرير الرواتب والأجور الشهري لقسم الحسابات			
البيان	المبلغ المخطط	المبلغ الفعلي	الانحراف بالزيادة (بالنقص)
موظفو قسم حسابات الإيرادات	1500	1500	0
موظفو قسم حسابات النفقات	500	700	200
مجموع التكاليف التي يمكن التحكم فيها	2000	2200	200

المصدر: إعداد الباحث

من خلال التقرير السابق يمكن توضيح ما يلي:

• يضم التقرير المقدم من كل مدير مركز مسؤولية تكاليف العناصر التي

يستطيع أن يتحكم فيها.

- درجة التفصيل في هذه التقارير: كلما ارتفع المستوى الإداري تقل درجة التفصيل حيث يحتوي تقرير الرواتب والأجور الشهري للإدارة العامة للشئون المالية والإدارية تفصيلات عن مبلغ الموازنة على مستوى الإدارات المختلفة في حين نجد أن تقرير الرواتب والأجور الشهري للدائرة المالية يحتوي على المبلغ الإجمالي لمراكز المسؤولية داخل تلك الدائرة.

- يزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن اعتبارها خاضعة للرقابة كلما ارتفع المستوى الإداري إلى أعلى ، فالعناصر التي يستطيع مدير عام الشئون المالية والإدارية أن يتحكم فيها ويراقبها تشمل كل العناصر التي تظهر في تقرير الدائرة المالية وكذلك قسم الحسابات.

مما سبق يتضح أن التقارير الرقابية تكون أكثر تفصيلا لدى الإدارة الدنيا ولدى المسئول أو المدير المباشر، ولكن يقل التفصيل كلما تم الاتجاه صوب الإدارة العليا حيث يعد التقرير بأرقام وبيانات أجمالية للإدارة العليا وذلك لتوفير وقت وجهد هذه الإدارة واستغلاله في القضايا والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

3-1-4 دور نظام محاسبة المسؤولية في بناء الأنظمة الرقابية:

هناك دور فاعل لنظام محاسبة المسؤولية في بناء الأنظمة الرقابية سواء في المؤسسات الخدمية أو الإنتاجية أو حتى الحكومية وهذا يتضح من خلال النقاط التالية، (مرتجى، 2007):

- يعمل نظام محاسبة المسؤولية على تقسيم المؤسسة لمجموعة من مراكز المسؤولية ووضع شخص مسئول عن إدارة هذا المركز وإدارة نشاطه، مما يزيد من فاعلية عملية الرقابة.

• يتطلب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وجود أهداف محددة لكل مركز مسؤولية حيث يتم وضع هذه الأهداف بالاستناد إلى الخطط الموضوعة، وبعد تنفيذ هذه الخطط تبدأ عملية الرقابة، وبذلك فإن توفير متطلبات عملية الرقابة يتطلب وجود نظام لمحاسبة المسؤولية يحدد الخطط والأهداف التي يسعى إلى تنفيذها.

• في ظل نظام محاسبة المسؤولية توضع الأهداف بعد مناقشتها مع مدراء مراكز المسؤولية لكي تكون هذه الأهداف واقعية وقابلة للتنفيذ من قبلهم الأمر الذي يساهم في تطبيق مفهوم الرقابة على مدراء مراكز المسؤولية.

وبذلك يتضح أن تطبيق مفهومي محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف يعتبران ضروريان لتحميل كل مركز مسؤولية بالتكاليف التي تدخل في نطاق رقابة هذا المركز، وبالتالي لا مكان لوجود فكرة التكاليف غير الخاضعة للرقابة في المؤسسات التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية، فكافة التكاليف ضمن مفهوم محاسبة المسؤولية تخضع للرقابة (Ferrara,1964,p11).

3-1-5 أبعاد العملية الرقابية في ظل نظام محاسبة المسؤولية:

يرى البعض بأن هناك بعدين أساسيين للعملية الرقابية من خلال نظام محاسبة المسؤولية وهما، (عطية،1986:141):

• **بعد كمي:** ويقوم هذا البعد على أساس أن البنود المختلفة للتكاليف والإيرادات لا تخضع للرقابة في مستوى واحد فقط، ولكنها تخضع للرقابة في مستويات متعددة، فما لا يخضع للرقابة عن مستوى ما ، يخضع للرقابة في المستويات الأخرى أو المستويات العليا.

• **بعد كفي:** ويقوم هذا البعد على أساس أن نفس بنود للتكاليف والإيرادات تخضع للرقابة، باستخدام أساليب الرقابة المختلفة (الملاحظة، الموازنات التخطيطية، التقارير العينية، التقارير المالية، تقارير الأداء) وذلك في المستويات الإدارية المختلفة.

وعليه فإن القيام بعملية الرقابة من خلال نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى سهولة إعداد تقارير الأداء والتعرف على الانحرافات ومسبباتها وتحديد من الشخص المسئول عن الخطأ، بالإضافة إلى توفير المعلومات التي تهدف إلى مساعدة المسئولين في تحسين الأداء مما يفتح أمامه مجالاً إيجابياً من العلاقات الإنسانية.

3-1-6 شروط تحقيق الرقابة في ظل نظام محاسبة المسؤولية:

لكي تسير العملية الرقابية في المسار الصحيح وتحقق الأهداف المطلوبة منها بكفاءة وفاعلية ولكي تتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية أيضاً يجب أن تتوفر فيها بعض الشروط كي يتم تحقيقها بالشكل المناسب، والشروط هي (جبريل، 1999:26):

- يجب أن تكون أساليب الرقابة منسجمة مع طبيعة التنظيم في المؤسسة، وذلك لتلبية احتياجات الإدارات المختلفة بكافة مستوياتها وأقسامها ومراكزها، حيث تختلف أنظمة الرقابة تبعاً لحجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، كما يجب أن ينسجم نظام الرقابة مع فلسفة الإدارة في الميل نحو المركزية أو اللامركزية في الإدارة.
- أن تكون الأساليب الرقابية المطبقة واضحة ومفهومة من قبل المستخدمين لها والعاملين على تنفيذ الأنشطة.
- أن تكون الأساليب الرقابية مرنة لكي تتأقلم مع التغيير في خطة العمل والتغيرات في ظروف المؤسسة الخارجية والداخلية.

• أن يكون نظام الرقابة ذا جدوى اقتصادية، فيجب مقارنة تكاليف نظام الرقابة بالفوائد التي يمكن أن تعود من جراء تطبيقه، فقد يكون من غير المجدي وضع نظام رقابي ذي تكاليف عالية، إذا كان العائد أقل من التكاليف.

ويضيف آخرون ثلاث شروط أخرى لما سبق، (زويلف والقطامين، 1995:21):

• يجب أن يكون القصد من وراء رقابة الأداء العمل على معالجة الانحرافات أثناء التنفيذ وأن لا يكون القصد من الرقابة فرض العقاب وتوجيه اللوم للعاملين.

• أن يكون النظام الرقابي قادرا على اكتشاف الانحرافات بسرعة مع إمكانية تصحيحها، وذلك من خلال:-

- تحديد الانحرافات وبيان مواقع حدوثها وتحليلها.

- تعيين الجهة المسؤولة عن وقوع الانحرافات.

- عمل إجراءات لتصحيح الانحرافات.

- اتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع هذه الانحرافات مستقبلا.

• يجب أن تكون عملية تحليل الانحرافات موضوعية، ولا تنطلق من نتائج مفترضة مسبقا وأن تبنى على حقائق موثقة.

المبحث الثاني: نظام محاسبة المسؤولية كأساس لتقييم الأداء

٧ تمهيد:

أدى التوسع في عمل الإدارات الحكومية وظهور التخصصات الدقيقة والمختلفة إلى تفويض بعض الصلاحيات والمسئوليات إلى المسؤولين عن مراكز المسؤولية في المؤسسات الحكومية حتى يتمكنوا من أداء الأعمال الموكلة إليهم وتحقيق أهداف المؤسسة، هذا بدوره أدى إلى ظهور الحاجة إلى تقييم الأداء أو مراجعة الأداء، (قلعاوي، 1998:15).

ويعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ظل توافر معايير أداء واقعية وقابلة للتنفيذ.

وينبغي على الإدارة تطوير أساليب لتقييم الأداء واستخدام طرق متعددة لتحسين مصداقيته ودرجة الوثوق بها، وذلك باعتماد معايير مناسبة وواقعية، (جبريل، 1999:28).

ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية أداة هامة لتقييم الأداء، حيث تؤخذ بعين الاعتبار جميع النواحي السلوكية والتنظيمية والتخطيطية لتقييم الأداء، وتختلف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية باختلاف نوع نشاطها.

3-2-1 مفهوم عملية تقييم الأداء وفقا لنظام محاسبة المسؤولية:

ويرى عطية أن عملية تقييم الأداء إنما تمثل حلقة من سلسلة متكاملة مترابطة من مراحل العملية الإدارية والتي تبدأ بتحديد الأهداف، ثم التنفيذ، ثم الرقابة على التنفيذ، وتنتهي الرقابة بمرحلة تقييم الأداء واكتشاف الانحرافات ومعالجتها ومحاسبة المسؤولين والمتسببين بها، (عطية، 1986:153).

ويتم تقييم الأداء باستخدام المنطق وأساليب التقييم الموضوعية للحكم على الإنجازات المحققة بعد تنفيذ المشروعات والأنشطة المختلفة، لذلك يكون هدف التقييم هو التأكد من أن قيمة

ما تم إنجازه من أعمال وإنجازات يفوق التكلفة اللازمة للوصول إلى هذه الإنجازات، حيث يتم في ضوء ذلك تحديد درجة كفاءة المدراء وفاعليتهم، (مرتجى، 2007:32).

ويرى موسى أن عملية تقييم الأداء هي الخطوة الأخيرة في الدورة الرقابية الإدارية التي تبدأ بتحديد الأهداف مع وضع جدول زمني لتنفيذها، وتوفير ما يلزم من موارد ، ثم تأتي عملية الرقابة على التنفيذ الفعلي، ومن ثم تقييم نتائج الأداء، (موسى، 1976، ص557).

كما تعتبر عملية تقييم الأداء جزءا من العناصر الأساسية للرقابة الإدارية ولمحاسبة المسؤولية، وذلك من خلال وضع المعايير اللازمة لتقييم أدائهم، والتي يجب أن تتميز بالخصائص التالية، (ظاهر، 2002:409):

- العدالة في تقييم الأداء.
- الوضوح من وجهة نظر المدراء.
- الارتباط بأهداف المؤسسة.
- استعمالها بانتظام واستمرار.

ومما سبق يتضح أن عملية تقييم الأداء هي عملية إدارية رقابية توفر معلومات صادقة عن سلوك الأفراد وأدائهم مما يمكن الاستفادة منها في تقويم وتطوير هذا الأداء عن طريق معرفة نقاط القوة والضعف لديهم وتقديم المشورة المتعلقة بالتطوير وبالتالي زيادة دافعيتهم للعمل، كما يمكن الاستفادة من المعلومات التي توفرها عملية تقييم الأداء في التخطيط للموارد البشرية المستقبلية في جميع المجالات.

2-2-3 أسس ومستويات وأهداف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية:

أ. أسس تقييم أداء مراكز المسؤولية:

يراعى في عملية تقييم الأداء توفر عدة أسس يجب الأخذ بها حتى تكون عملية التقييم سليمة وواضحة وموضوعية، وأن تكون متوافقة مع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة، وهذه الأسس هي، (مرعى، 1993، ص437):

• أن تبنى عملية تقييم على أساس معايير أو موازنات تقديرية:

من خلال هذا الأساس يتم وضع المعايير الكمية والنوعية للأداء المرغوب به سلفاً بناء على متطلبات واحتياجات العمل، كما يتم تحديد النتائج ومخرجات النشاط بشكل مسبق، وتصبح هذه المعايير التقديرية أساساً يعتمد عليه في مقارنة الأداء الفعلي بعد التنفيذ، ومعرفة مدى التزام الأفراد المسؤولين عن هذا النشاط بتحقيق المعايير الموضوعية.

ومن الجدير بالذكر أن الموازنات التقديرية تعتبر احد أهم المقومات الرئيسية لنظام محاسبة المسؤولية كما سبق مناقشته، لذلك تستخدم هذه الموازنات كأحدى الوسائل الناجعة لتقييم الأداء، حيث يتم مقارنة ما تم تنفيذه فعلياً مع ما هو موجود من تقديرات، وبالتالي تحديد الانحرافات الموجبة والسالبة، وتحديد المسؤولين عن تلك الانحرافات، ومن ثم تقييم أداء الشخص المسئول.

• أن تبنى عملية التقييم على أساس أداء الغير من المهام المماثلة:

في هذه الحالة يتم مقارنة أداء مركز مسؤولية بأداء مركز مسؤولية آخر في ظروف مماثلة، مع الأخذ بعين الاعتبار عند تطبيق هذا المعيار أي متغيرات أخرى قد تؤثر على جودة العمل.

• أن تبني على أساس الأداء في الماضي:

يعمل هذا المعيار من خلال مقارنة أداء الحاضر بالأداء في فترة سابقة كأن نقارن أداء الأسبوع الأول للشهر الحالي بأداء الأسبوع الأول من الشهر الماضي للتعرف على التغيرات الحاصلة في الأداء سلباً أو إيجاباً.

ب. مستويات تقييم أداء مراكز المسؤولية:

هناك ثلاث مستويات لتقييم أداء مراكز المسؤولية في المؤسسة وهي على النحو التالي (مرعى، 1993، ص438-439):

• مستوى تقييم الأداء الفعلي:

ويتم ذلك من خلال تقييم المسئول عن مركز المسؤولية لنفسه ومعرفة مواطن القصور والضعف في أدائه والعمل على تحسينه وتفادي الانحرافات الموجودة

• مستوى تقييم أداء الإدارة التنفيذية:

يتم هذا النوع من التقييم بواسطة المستويات الإدارية الأعلى ليتعرف كل مسئول على مستوى أداء كل مركز مسؤولية يقع تحت مسؤوليته، ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المشروع.

• مستوى تقييم أداء الأنشطة:

يتم هذا النوع من التقييم من خلال الإدارة العليا للمؤسسة حيث يتم التعرف على سير النشاط في مراكز المسؤولية المختلفة ومدى مطابقته للأسس والمعايير الموضوعية.

ومن الجدير بالملاحظة أنه قد تواجه عملية التقييم صعوبات في قياس وتقييم المهام التي لا يمكن وصفها بشكل كمي، مثل الأعمال الإدارية وأعمال المشرفين، لذلك يصبح من الضروري في مثل هذه الحالات ابتكار أساليب موضوعية للحكم على كفاءة هؤلاء الأفراد وتطوير طريقة

التقييم بالاعتماد على معايير أو أسس تتناسب وأدائهم للمقارنة، (السلمي، 1983، ص320)

ويرى مرتجى بأنه يمكن تقييم أداء أي شخص بغض النظر عن الأعمال التي يؤديها سواء تم قياسها كمياً أم لا، وسواء توحدت أسس التقييم أم اختلفت، لذلك فإن تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية يعطي أهمية أكبر لعملية تقييم الأداء كونها تتناول كافة الجوانب في عملية التقييم فهي لا تعتمد على الجانب الكمي فقط للتقييم بل تتعداه لتتناول الجوانب السلوكية للفرد أو لمجموعة الأفراد داخل مراكز المسؤولية المختلفة، (مرتجى، 2007:34).

لذلك يتبين أن تقييم الأداء من خلال نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى زيادة دافعية الأفراد للعمل داخل المؤسسة بكفاءة، وذلك لمعرفة المسبقة بحدود مسؤولياتهم وأعمالهم الموكلة إليهم والتي تناسب كفاءتهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، مما ينعكس إيجابياً على أداء الأفراد ويزيد من الثقة لديهم بسبب عدالة هذا التقييم.

ج. أهداف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية:

إن لعملية تقييم الأداء العديد من الأهداف يتم تحقيقها من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية داخل المؤسسة، والأهداف هي كما يلي:

- تعريف المدراء العاملين في مراكز المسؤولية بالدور والمهام المطلوبة منهم لتحقيقها، ويتم ذلك من خلال التعليمات الخاصة بكل مركز مسؤولية على حدة والوصف الوظيفي لكل وظيفة في المؤسسة.
- إيجاد معايير لقياس الأداء الفعلي، وذلك باستعمال المقاييس المناسبة حسب طبيعة نشاط مركز المسؤولية، وقد ساهمت المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بإيجاد أدوات مناسبة لقياس الأداء الفعلي.

- استخدام معايير تقييم الأداء يراعى الموضوعية والدقة، حيث إن مجرد قياس الأداء الفعلي ليس له معنى إلا إذا قورن بمعيار معين كاستخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وأدوات التحليل المالي.
 - توصيل النتائج إلى المسؤولين، وذلك عن طريق تقارير الأداء في الوقت المناسب.
- ويرى (الطحان، 1995:664) أنه من أجل أن تكون عملية تقييم الأداء عملية منظمة ومستمرة وتحقق الأهداف المرجوة منها، يجب أن يواكبها نظام مستمر لتدقيق الأداء الفعلي، ووجود قسم مختص لمراقبة أداء مراكز المسؤولية، وكذلك وجود نظام فعال للحوافز وخلق الدوافع لتحقيق الإنجاز المطلوب.

3-2-3 مزايا تقييم أداء مراكز المسؤولية:

إن عملية تقييم الأداء التي تتبثق من جراء تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تحقق عدة مزايا هامة للمؤسسات المطبقة لهذا النظام داخل مراكز المسؤولية، ومن أهم تلك المزايا التي تحققها المؤسسات هي، (جبريل، 1999:29):

- تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط، حيث أن تقارير المسؤولية والتي تبين نتائج عملية التقييم تمكن المؤسسة من وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع الموظفين وزيادة كفاءتهم في العمل.
- تحقيق التوافق والانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف المؤسسة ككل، حيث أن معايير الحكم على إنجاز مراكز المسؤولية تتفق مع أهداف المؤسسة.
- التعرف على قدرة مدير كل مركز مسؤولية على تحقيق الكفاءة المناسبة في إنجاز مسؤولياته ومهامه الموكلة له.

- التعرف على كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام واستغلال الموارد المتاحة.

وبذلك يتبين أن عملية تقييم الأداء في نظام محاسبة المسؤولية لا يغفل الجوانب السلوكية، حيث يشجع نظام محاسبة المسؤولية مشاركة العاملين في وضع الخطط والأهداف لعمل المؤسسة لمرحلة مستقبلية، فمشاركتهم في وضع الخطط والأهداف تحقق النتائج المرغوب في تحقيقها، حيث أن تقييم الأداء يتم على أعمال ومسئوليات تم مشاركة الموظفين المراد تقييم أدائهم في التخطيط لها، لذلك يكون هناك قبول من قبل الموظفين لتقارير الأداء التي تفرزها عملية التقييم، ومن ثم يتم التعرف من خلال تلك التقارير على مواطن القوة والضعف، وبالتالي يتم تعزيز مواطن القوة وعلاج مواطن الضعف، ومن ثم تكون عملية تقييم الأداء قد حققت الهدف المطلوب.

3-2-4 تقييم الأداء في القطاع الحكومي:

يرى (حماد، 2005:12) أن عملية تقييم الأداء تكتسب أهمية خاصة عند تطبيقها على القطاع الحكومي لكونها تمثل البديل الذاتي الذي يحفز النشاط الخاص ويدعم مسعى الإدارة لتحقيق أهدافها.

ويرى عليان أن تقييم الأداء يركز على ثلاثة مقاييس أساسية هي، (عليان، 2002):

- **الكفاءة:** وتعني القدرة على استخدام الموارد المتاحة لإنجاز الأداء المطلوب كما يجب.
- **الفاعلية:** ويقصد بها مستوى تحقيق الإدارة للأهداف التي حددت لها.
- **الاقتصاد:** ويعني التأكد من استخدام الموارد المتاحة للحصول على المخرجات المطلوبة بالجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة، وقد أشارت العديد من الدراسات والتقارير التي أجريت إلى أن هناك صعوبة في قياس أداء أي منظمة حكومية ويرجع ذلك إلى طبيعة

العمل في المنظمات الحكومية ونذكر من هذه الصعوبات ما يلي، (حماد، 2005:13)

نقلا عن تقرير نشاط ديوان المحاسبة لدولة الإمارات لسنة 1998:

1. **طبيعة الخدمات الحكومية:** إذ أنها خدمات يصعب إخضاعها للقياس الكمي.
2. **تعدد وتعارض الأهداف والأولويات:** عادة ما يوجد للمؤسسات الحكومية أهداف متعددة في الوقت الذي يوجد فيه هدف محدد لكل منشأة خاصة، وبالتالي فإن تعدد الأهداف في الوحدة الحكومية يزيد من صعوبة قياس الأداء وذلك لعدم إمكانية تحديد الوزن الذي يعطى لكل هدف من الأهداف المتعددة.
3. **غياب التحديد الدقيق لمهام الأجهزة الحكومية:** إن عدم وضوح مهام كل وحدة يقود إلى خلق الكثير من الصعوبات التي تؤدي إلى التسبب في المسؤولية وغياب المساءلة ونذكر منها ما يلي:
 - التداخل في اختصاصات الأجهزة الحكومية.
 - الازدواجية والتضارب في الاختصاصات في الأجهزة الحكومية.
 - غياب التنظيم السليم للأجهزة الحكومية، وعدم التوصيف الدقيق لواجباتها.
4. **الروتين في الأجهزة الحكومية:** كنتيجة طبيعية لغياب المعايير الكمية التي يمكن الاعتماد عليها في قياس الأداء في ظل غياب الأهداف القابلة للقياس الكمي نجد أن الإدارة تهتم بتطبيق الإجراءات في حين تركز أجهزة المساءلة في المحاسبة على الالتزام بمتابعة سير تلك الإجراءات.
5. **الصعوبات المرتبطة بعنصر العمل:** وتتمثل صعوبات العمل في ظل التضخم الوظيفي وسلبياته العديدة من ازدواجية في المسؤولية الإدارية وطول الإجراءات وخلق مستويات تنظيمية غير ضرورية.

6. غياب المعيار الكمي للمخرجات: ويتضح من ذلك عدم قابلية أهداف القطاعات الحكومية للقياس الكمي إلى جانب عدم الأخذ بمعايير أخرى اجتماعية واقتصادية لقياس نتائج أداء هذه القطاعات.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية (واقع الأجهزة الحكومية الفلسطينية)

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات.

المبحث الثاني: تفسير النتائج واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

✓ منهجية الدراسة

✓ مجتمع وعينة الدراسة

✓ صدق وثبات الاستبانة

✓ المعالجات الإحصائية

✓ تمهيد:

يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة ، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم القيام بها لتقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

4-1-1 منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، حيث يتم التفاعل معها فيصنفها ويحللها بهدف قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية ، وذلك بالاعتماد على نوعين أساسيين من البيانات:

1-البيانات الأولية.

تم حصر وتجميع المعلومات اللازمة لأغراض البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

2-البيانات الثانوية.

تم الاعتماد على البيانات الثانوية من خلال مراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بقياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة

للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية ، وأية مراجع أخرى تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي.

2-1-4 خصائص وسمات مجتمع وعينة الدراسة:

الجدول التالية تبين خصائص وسمات مجتمع الدراسة، كالتالي:

أولاً: اسم المؤسسة:

يبين جدول رقم (1) أن 49.1% من مجتمع الدراسة يعملون في وزارة المالية، و 10.4% من مجتمع الدراسة يعملون في وزارة التربية والتعليم العالي، و 13.5% من مجتمع الدراسة يعملون في وزارة الصحة، و 8.6% من مجتمع الدراسة يعملون في وزارة النقل والمواصلات، و 3.1% من مجتمع الدراسة يعملون في وزارة الاقتصاد الوطني، و 8.6% من مجتمع الدراسة يعملون في وزارة الأوقاف، و 6.7% من مجتمع الدراسة يعملون في سلطة الطاقة.

جدول رقم (1)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير اسم المؤسسة

اسم الوزارة	مجتمع الدراسة	المسترد	النسبة المئوية من المجتمع	النسبة المئوية من المسترد
وزارة المالية	85	80	49.1	94.1
وزارة التربية والتعليم العالي	17	17	10.4	100.0
وزارة الصحة	25	22	13.5	88.0
وزارة النقل والمواصلات	16	14	8.6	87.5
وزارة الاقتصاد الوطني	5	5	3.1	100.0
وزارة الأوقاف	15	14	8.6	93.3
سلطة الطاقة	11	11	6.7	100.0
المجموع	174	163	100.0	93.7

ثانياً: مكان العمل في الوزارة:

يبين جدول رقم (2) أن 30.1% من مجتمع الدراسة يعملون في دائرة الرقابة الداخلية، و23.9% من مجتمع الدراسة يعملون في دائرة التدقيق الداخلي، و46.0% من مجتمع الدراسة يعملون في دائرة الإدارة العامة للشؤون المالية والإدارية. يتضح مما سبق أن ما يقارب نصف أفراد المجتمع يعملون في الإدارة العامة للشؤون المالية والإدارية وهذا مدلول ايجابي ويخدم الإجابة على أسئلة البحث حيث أن هذه الإدارة تضطلع بعمل الهياكل التنظيمية والموازنات التخطيطية والنظام المحاسبي وإعداد التقارير المالية والدورية.

جدول رقم (2)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير مكان العمل في الوزارة

النسبة المئوية	التكرار	مكان العمل في الوزارة
46.0	75	الإدارة العامة للشؤون المالية والإدارية
30.1	49	دائرة الرقابة الداخلية
23.9	39	دائرة التدقيق الداخلي
100.0	163	المجموع

ثالثاً: المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (3) أن 5.5% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم، و82.2% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و10.4% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، و1.8% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه.

يتضح مما سبق أن هناك تنوع في المؤهلات العلمية حيث كان غالبية أفراد المجتمع من حملة البكالوريوس والماجستير بالإضافة إلى أن جميع أفراد المجتمع من حملة الشهادات الجامعية، وهذا مدلول ايجابي حيث أن أفراد العينة يتمتعون بمؤهلات علمية عالية تساعد في فهم أسئلة البحث والإجابة عليها بمهنية وبطريقة صحيحة مما يعطي نتائج اقرب للواقع.

جدول رقم (3)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
82.2	134	بكالوريوس
10.4	17	ماجستير
5.5	9	دبلوم
1.8	3	دكتوراه
100.0	163	المجموع

رابعاً: التخصص:

يبين جدول رقم (4) 79.1% من مجتمع الدراسة متخصصين في المحاسبة، و17.8% من مجتمع الدراسة متخصصين في إدارة الأعمال، و 3.1% من مجتمع الدراسة متخصصين في الاقتصاد.

يتضح مما سبق أن هناك تنوع في التخصصات الإدارية والمحاسبية والاقتصادية ولكن الغالبية العظمى من أفراد المجتمع من المحاسبين، وهذا مدلول ايجابي حيث أن مجال البحث في المحاسبة، وبالتالي فئة المحاسبين هم الأقدر على فهم مشكلة البحث والإجابة على أسئلته بمهنية عالية مما يعطي نتائج اقرب للواقع وبجودة عالية.

جدول رقم (4)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
79.1	129	محاسبة
17.8	29	إدارة أعمال
3.1	5	اقتصاد
100.0	163	المجموع

خامسا: المسمي الوظيفي:

يبين جدول رقم (5) أن 2.5% من مجتمع الدراسة بدرجة مدير عام، و 28.8% من مجتمع الدراسة بدرجة مدير، 29.5% من مجتمع الدراسة بدرجة رئيس قسم، و 6.7% من مجتمع الدراسة بدرجة نائب مدير عام، و 3.7% من مجتمع الدراسة بدرجة نائب مدير، و 10.4% من مجتمع الدراسة مسماه الوظيفي مراقب مالي، و 9.8% من مجتمع الدراسة مسماه الوظيفي مدقق داخلي، و 8.6% من مجتمع الدراسة مسماهم الوظيفي محاسب.

مما سبق يتضح أن هناك تنوع في المسميات الوظيفية والمستويات الإدارية لأفراد المجتمع، حيث أن الغالبية العظمى مستواهم الإداري من رئيس قسم فما فوق مما يعني أن معظم أفراد المجتمع من ذوي الخبرة العالية، ومستواهم الإداري يمكنهم من الاطلاع على أمور ومجريات العمل أكثر من غيرهم مما يمكنهم من الإجابة على أسئلة البحث بوضوح وبدقة وبمهنية وخبرة عالية، مما يعطي نتائج اقرب للواقع.

جدول رقم (5)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمي الوظيفي

المسمي الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير عام	4	2.5
نائب مدير عام	11	6.7
مدير	47	28.8
نائب مدير	6	3.7
رئيس قسم	48	29.5
مراقب مالي	17	10.4
مدقق داخلي	16	9.8
محاسب	14	8.6
المجموع	163	100

سادسا: العمر:

يبين جدول رقم (6) أن 31.9% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم أقل من 30 سنة، و 30.7% من مجتمع الدراسة تراوحت أعمارهم من 30 - 39 سنة، و 27.0% من مجتمع الدراسة تراوحت أعمارهم من 40-49 سنة، و 10.4% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم 50 سنة فأكثر

جدول رقم (6)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	52	31.9
من 30-39 سنة	50	30.7
من 40-49 سنة	44	27.0
50 سنة فأكثر	17	10.4
المجموع	163	100.0

سابعا: سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (7) أن 35.0% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، و 21.5% من مجتمع الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من 5-9 سنوات، و 23.3% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم من 10-15 سنة، و 20.2% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة.

جدول رقم (7)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	57	35.0
5-9 سنة	35	21.5
10-15 سنة	38	23.3
أكثر من 15 سنة	33	20.2
المجموع	163	100.0

ثامنا: أداة الدراسة:

تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين الذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وإجراء التعديلات اللازمة.
- توزيع الاستبانة على جميع أفراد المجتمع لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كالتالي:

القسم الأول: يحتوى على الخصائص العامة لمجتمع الدراسة ويتكون من 7 فقرات

القسم الثاني : يتكون من خمسة محاور تتناول قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية

كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية كالتالي:

المحور الأول: يناقش الهيكل التنظيمي للمؤسسات، وتتكون من 15 فقرة.

المحور الثاني : يناقش الموازنات التخطيطية ويتكون من 9 فقرات.

المحور الثالث : يناقش نظام المعلومات المحاسبي ويتكون من 10 فقرات

المحور الرابع: يناقش النظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية، ويتكون من 22 فقرة.

المحور الخامس: يناقش نظام الحوافز، ويتكون من 9 فقرات.

وكانت الإجابات على الفقرات وفق مقياس ليكارت كالتالي:

التصنيف	درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جدا
الدرجة	5	4	3	2	1

4-1-3 صدق وثبات الاستبيان:

قام الباحث بتقنين فقرات الاستبيان وذلك للتأكد من صدقه وثباته كالتالي:

- صدق فقرات الاستبيان : تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

الطريقة الأولى: صدق الاستبانة:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (5) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وبذلك خرج الاستبيان في صورته شبه النهائية ليتم تطبيقه على العينة الاستطلاعية.

الطريقة الثانية: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع له كالتالي:

- قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: الهيكل التنظيمي

جدول رقم (8) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05

ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة قيمة اقل من 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (8)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.682	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	1
0.010	0.463	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.	2
0.000	0.737	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة.	3
0.000	0.661	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية.	4
0.000	0.722	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	5
0.048	0.369	يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه.	6
0.000	0.693	يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية.	7
0.000	0.785	العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها.	8
0.000	0.785	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية.	9
0.011	0.460	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمال مركز المسؤولية.	10
0.000	0.772	يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط.	11
0.001	0.586	يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المؤسسة.	12
0.000	0.642	يوجد توصيف وظيفي مكتوب ومعتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة	13
0.014	0.444	الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة.	14
0.001	0.582	لا يتأثر الهيكل التنظيمي بأي تغيير وزارى قد يحدث.	15

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: (الموازنة العامة)

جدول رقم (9) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (الموازنة

العامة) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى

دلالة (0.05)، حيث أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة قيمة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (9)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (الموازنة العامة) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
16	تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	0.607	0.000
17	يشارك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.	0.626	0.000
18	تتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة.	0.793	0.000
19	يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.	0.643	0.000
20	يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغييرات طارئة.	0.618	0.000
21	يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما تحقيق الرقابة أثناء التنفيذ (الرقابة قبل الصرف التحصيل)	0.675	0.000
22	يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.	0.566	0.001
23	تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.	0.832	0.000
24	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم.	0.734	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: نظام المعلومات المحاسبي

جدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (نظام المعلومات المحاسبي) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند

مستوى دلالة (0.05)، حيث أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة قيمة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه .

جدول رقم (10)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (نظام المعلومات المحاسبي) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
25	أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً تتناسب طبيعياً النشاط	0.825	0.000
26	هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة	0.545	0.002
27	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة	0.580	0.001
28	يرتكز العمل في المؤسسة على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة.	0.756	0.000
29	تتوفر السجلات المالية وتسجل فيها كافة المعاملات المالية بشكل علمي وسهل.	0.801	0.000
30	توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة ورسمية لضبط العمل.	0.924	0.000
31	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة.	0.505	0.004
32	يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي ونظام الموازنات التخطيطية.	0.691	0.000
33	يتم تبويب وحصر وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	0.835	0.000
34	البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	0.809	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع: نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (نظام

تقارير الأداء والتقارير الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط

المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند

مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة قيمة اقل من 0.05 ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
35	نظام التقارير المتبع يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب	0.640	0.000
36	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة	0.739	0.000
37	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة قياس وتقييم الأداء.	0.765	0.000
38	يوجد وصف للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير.	0.717	0.000
39	تتضمن تقارير الأداء تفصيلاً بالأداء الفعلي والأداء المخطط والانحراف بينهما.	0.733	0.000
40	يراعي تسلسل خطوط السلطة والمسئولية في تقارير الأداء.	0.731	0.000
41	تعد تقارير الأداء بسرعة وبشكل واضح وسهل الفهم ودقيق	0.824	0.000
42	تستخدم أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير.	0.456	0.011
43	يراعي الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.	0.611	0.000
44	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير	0.757	0.000
45	يحتوي التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما.	0.703	0.000
46	يُحصل مسئول مركز المسؤولية على تقارير بصورة دورية	0.762	0.000
47	تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة	0.783	0.000
48	تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية	0.800	0.000
49	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه	0.738	0.000
50	هناك ثبات في القواعد والأسس المستخدمة لإعداد التقارير لمراكز المسؤولية ذات الطبيعة الواحدة	0.643	0.000
51	البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية	0.653	0.000
52	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير	0.788	0.000
53	يتم تحديد أسباب حدوث الانحرافات	0.867	0.000
54	يتم تحديد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات	0.712	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
55	يتم وضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات	0.809	0.000
56	يتم متابعة الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها	0.787	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

• قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس: نظام الحوافز

جدول رقم (12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (نظام الحوافز) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن قيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة قيمة اقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه،

جدول رقم (12)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (نظام الحوافز) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
57	يوجد نظام حوافز فعال وعادل ويعطي كل ذي حق حقه.	0.709	0.000
58	الموظفون راضون عن نظام الحوافز الموجود.	0.808	0.000
59	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً	0.777	0.000
60	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً	0.701	0.000
61	تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي	0.816	0.000
62	تزيد الحوافز المطبقة من دافعية الأفراد للعمل	0.627	0.000
63	قرارات الحوافز وقرارات الترقية تتم على أسس موضوعية وعلى أساس الكفاءة والأقدمية والسلوك الحسن.	0.737	0.000
64	لا تتأثر الحوافز والترقيات بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم.	0.689	0.000
65	يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في المؤسسة.	0.868	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

4-1-4 الصدق البنائي لمحاور الاستبانة:

جدول رقم (13) يبين مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن محتوى كل محور من محاور الاستبانة له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن قيمة r المحسوبة لكل محور أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 والتي تساوي 0.361، وكذلك بلغت قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة قيمة أقل من 0.05.

جدول رقم (13)

الصدق البنائي لمجالات الدراسة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	الهيكل التنظيمي	0.901	0.000
الثاني	الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة)	0.732	0.000
الثالث	نظام المعلومات المحاسبي	0.769	0.000
الرابع	نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية	0.935	0.000
الخامس	نظام الحوافز	0.370	0.044

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

ثبات الاستبانة Reliability:

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

• طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور من محاور الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (14) يبين أن هناك معامل

ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان قد تراوحت معاملات الارتباط بين 0.793291 و 0.890799

وقد بلغ معامل الثبات لجميع الفقرات 0.898436

جدول رقم (14)
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	الهيكل التنظيمي	0.6922	0.818107	0.000
الثاني	الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة)	0.8031	0.890799	0.000
الثالث	نظام المعلومات المحاسبي	0.701	0.824221	0.000
الرابع	نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية	0.683	0.811646	0.000
الخامس	نظام الحوافز	0.6574	0.793291	0.000
	جميع الفقرات	0.8156	0.898436	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 28 تساوي 0.361

طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات ويبين الجدول

رقم (15) أن معاملات الثبات مرتفعة لمحاور الاستبانة حيث تراوحت معاملات الارتباط بين

0.8479 و 0.8906 وقد بلغ معامل الثبات لجميع الفقرات 0.9354

جدول رقم (15)
معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	الهيكل التنظيمي	15	0.8906
الثاني	الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة)	9	0.8502
الثالث	نظام المعلومات المحاسبي	10	0.8708
الرابع	نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية	22	0.8479
الخامس	نظام الحوافز	9	0.8508
	جميع الفقرات	65	0.9354

4-1-5 المعالجات الإحصائية:

تم بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام

الاختبارات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات
- 2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- 3- معادلة سبيرمان براون لقياس ثبات الفقرات
- 4- معامل ارتباط سبيرمان لقياس صدق الفقرات والفرضيات
- 5- اختبار الإشارة

المبحث الثاني: تفسير النتائج واختبار الفرضيات

✓ تحليل فقرات الدراسة

✓ مناقشة فرضيات الدراسة

4-2-1 تحليل فقرات الدراسة:

تم استخدام اختبار الإشارة لتحليل فقرات الاستبانه حيث أن البيانات تتبع مقياس ليكارت الخماسي وبذلك نوع البيانات ترتيبية ويجب تطبيق الاختبارات غير المعلميه، والجداول التالية تحتوي على عدد البيانات التي تكون إشارتها موجبة (أكبر من المستوى المتوسط "3") وعدد البيانات السالبة (أقل من المستوى المتوسط "3") وكذلك عدد الإشارات التي تكون بمستوى متوسط (الرقم الذي يحمل القيمة "3")، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان عدد الإشارات الموجبة اكبر من عدد الإشارات السالبة، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كان عدد الإشارات السالبة اكبر من عدد الإشارات الموجبة و مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 %) ، وتكون آراء العينة في الفقرة بمستوى متوسط إذا كان مستوى المعنوية اكبر 0.05.

1. تحليل فقرات المحور الأول الهيكل التنظيمي:

يبين جدول رقم (16) تحليل فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي)، حيث يظهر أن آراء أفراد العينة يرون أنه " يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية " بوزن نسبي 78.90 % ، وعلى أن "يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه " بوزن نسبي 74.11 %، وعلى أن " لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمال مركز المسؤولية " بوزن نسبي 69.33 %، وعلى أن " يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة " بوزن نسبي 66.75 %، وعلى أن "يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة" بوزن نسبي 65.15 %، وعلى أن " العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها" بوزن نسبي 65.15 %، وعلى أن " طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية "

بوزن نسبي 65.15%، وعلى أن " يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية " بوزن نسبي 64.42% ، وعلى أن " يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة " بوزن نسبي 60.86%، وعلى أن " يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية " بوزن نسبي 60.38%، وعلى أن " يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المؤسسة " بوزن نسبي 60.25%، وعلى أن " يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط " بوزن نسبي 52.15%، وعلى أن " يوجد توصيف وظيفي مكتوب ومعتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة " بوزن نسبي 50.31%، وعلى أن " الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة " بوزن نسبي 48.25%، وعلى أن " لا يتأثر الهيكل التنظيمي بأي تغيير وزاري قد يحدث " بوزن نسبي 44.66%.

بالنظر إلى الفقرات الايجابية التي أفرزتها نتائج التحليل السابق نجد أنه يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية، ويوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل، وأن لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمالهم، وأن هناك تنسيق بين مراكز المسؤولية والإدارات فيما بينها وكذلك أداء الأعمال في أماكن محددة يسهل الإشراف عليها وهذا مدلول ايجابي يسهل من عملية إقرار واعتماد الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها.

أما بالنسبة للفقرات التي مستواها متوسطة فإن آراء أفراد العينة كانت بمستوى متوسط حول وجود توحيد للأوامر الإدارية ووجود تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين وتحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المؤسسة في مراكز المسؤولية المختلفة، وهذا مدلول سلبي وقد يعزى ذلك إلى عدم اعتماد الهياكل التنظيمية لبعض الوزارات الحكومية واعتمادها للبعض الآخر.

كما يلاحظ من التحليل السابق أن غالبية أفراد العينة يقرون بعدم وجود هيكل تنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة، وهذا يعني أن الهياكل التنظيمية للمؤسسات الحكومية غير واضحة وغير معتمدة، وهو ما أكدته الفقرة 14 من الجدول المذكور، ومن جانب آخر تشير الفقرات السلبية التي أفرزها التحليلي الإحصائي أنه لا يوجد هيكل تنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة بالإضافة إلى أنه يتأثر بأي تغيير وزارتي قد يحدث كما لا وجود توصيف وظيفي مكتوب ومعتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة، ويؤدي ذلك إلى عدم وضوح الاختصاصات والصلاحيات للعاملين في المؤسسات الحكومية، وبالتالي تمركز الصلاحيات في أيدي المسؤولين في تلك المؤسسات الأمر الذي يتنافى مع نظام محاسبة المسؤولية الذي يهدف إلى خلق إدارة تتبع نظام اللامركزية في العمل حيث يتم تفويض المسؤوليات والصلاحيات وصولاً إلى تطبيق مبدأ مساءلة العاملين ضمن حدود صلاحياتهم ومسئولياتهم المفوضة لهم والتي توجد في الوصف الوظيفي في الهيكل التنظيمي المعتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة، وهذا ما أكدته دراسة (حماد، 2005).

كما تبين من التحليل أن مدير مركز المسؤولية لا يعطي الوقت الكافي لعملية التخطيط وهذا مدلول سلبي لأن ذلك يشير إلى غياب وظيفة التخطيط وعدم إعطائها الأهمية الكافية، لذلك يجب أن يكون هناك مزيداً من الاهتمام بعملية التخطيط من قبل مدراء مراكز المسؤولية حتى تسير أعمالهم وفق خطط منهجية واستراتيجيات واضحة وأهداف محددة.

وبصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي) يساوي 58.59% وهو أقل من "60%" ومستوى الدلالة تساوي 0.754 وهي أكبر من 0.05

مما يعني أن آراء أفراد العينة حول محور الهيكل التنظيمي متوسطة "ضعيفة" أي لا يرتقي إلى المستوى المنشود.

وبشكل عام فإن نتائج التحليل توضح أن هناك آراء كانت بمستوى متوسط حول توافر متطلبات الهيكل التنظيمي الملائم لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية الفلسطينية، مما يعيق تطبيقه في تلك المؤسسات، الأمر الذي يدعو إلى الإسراع في بناء الهياكل التنظيمية على أسس علمية وواضحة والإسراع أيضا في اعتمادها بشكل رسمي من الجهات المختصة حتى يتم العمل بموجبها وتتمكن المؤسسات الحكومية من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء.

جدول رقم (16)

تحليل فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي)

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جدا)	عدد الإشارات الموجبة (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جدا أو درجة كبيرة)	الفقرات	متسلسل
0.000	66.75	3.34	30	57	76	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	1
0.000	78.90	3.94	9	24	130	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.	2
0.000	65.15	3.26	30	64	69	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة.	3
0.610	60.38	3.02	45	67	51	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية.	4
0.757	60.86	3.04	45	69	49	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	5
0.000	74.11	3.71	3	63	97	يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه.	6
0.001	64.42	3.22	33	64	66	يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية.	7

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قلبية أو درجة قلبية جدا)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جدا أو درجة كبيرة)	الفقرات	مستسل
0.000	65.15	3.26	36	49	78	العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها.	8
0.000	65.15	3.26	27	70	66	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولي.	9
0.000	69.33	3.47	18	54	91	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمال مركز المسؤولية.	10
0.000	52.15	2.61	79	51	33	يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط.	11
0.338	60.25	3.01	49	54	60	يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المؤسسة.	12
0.000	50.31	2.52	85	45	33	يوجد توصيف وظيفي مكتوب ومعتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة	13
0.000	48.25	2.41	88	42	33	الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة.	14
0.000	44.66	2.23	97	45	21	لا يتأثر الهيكل التنظيمي بأي تغيير وزارى قد يحدث.	15
0.754	58.59	2.93	79	0	84	جميع فقرات المجال	

2. تحليل فقرات المحور الثاني (الموازنات التخطيطية) (الموازنة العامة))

يبين جدول رقم (17) تحليل فقرات المجال الثاني (الموازنات التخطيطية) (الموازنة العامة))، بأن آراء أفراد العينة يوافقون على أنه " يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما تحقيق الرقابة أثناء التنفيذ (الرقابة قبل الصرف التحصيل)" بوزن نسبي 63.07%، وعلى أن "تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية" بوزن نسبي 59.75%، وعلى أن " تيم تحديد أهداف كل مركز

مسئولية على حدة "بوزن نسبي 59.14%، وعلى أن " يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين" بوزن نسبي 58.04، وعلى أن "تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس" بوزن نسبي 54.85%، وعلى أن "يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغييرات طارئة" بوزن نسبي 53.74، وعلى أن " يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم" بوزن نسبي 49.57%، وعلى أن "يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية" بوزن نسبي 47.36%، وعلى أن "يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة" بوزن نسبي 39.88%.

بالنظر إلى الفقرات الايجابية في التحليل الإحصائي المذكور أنه يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساسا لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما تحقيق الرقابة أثناء التنفيذ (الرقابة قبل الصرف التحصيل)، وهو أساس مهم يجب أن تبنى عليه الموازنات التخطيطية مما يسهل من إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية إلا أن هذا الأساس غير كافي للحكم على نظام الموازنات التخطيطية في الأجهزة الحكومية حيث أن أغلب نتائج التحليل كانت سلبية.

وبالنظر نتائج التحليل نجد أن بعض آراء أفراد العينة كانت بمستوى متوسط حول استخدام الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية، وأنه لا يراعى في إعدادها معايير تحقيقها من قبل العاملين بما يحدد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة، تعزى هذه النتائج إلى عدم وجود دراية كاملة من قبل العاملين في القطاع الحكومي بنظام الموازنات التخطيطية، وكيفية إعدادها والأسس العلمية التي يبنى عليها، وقد يرجع ذلك إلى عدم إشراك

العاملين في القطاع الحكومي في إعداد الموازنة التخطيطية لأقسامهم ووزاراتهم، وحصر إعدادها لدى الإدارة العليا فقط.

وأما بالنظر إلى النتائج السلبية التي أفرزها التحليل الإحصائي يتبين أنه لا يتم إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية، كما تبين أنه لا يتم ربط التكاليف بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم، مما يعيق عملية المساءلة عن الانحرافات التي قد تحدث في التكاليف، الأمر الذي يتنافى مع نظام محاسبة المسؤولية القائم على المساءلة عن الانحرافات الذي تسبب فيها مسئول معين من خلال ربط التكاليف الخاضعة لرقابته به شخصيا كمسئول عن تكاليف مركز مسؤوليته، كما يتضح من التحليل أيضا أنه لا يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة، الأمر الذي لا يشجع على الالتزام بما جاء في الموازنة التخطيطية من قبل العاملين مما يؤدي إلى عدم تنفيذ الموازنة بالشكل المطلوب لغياب الحافز المشجع على تحسين الأداء وكذلك غياب الرادع الذي يحد من الانحرافات في الأداء وفي تنفيذ الموازنة، كما اتضح أن الموازنة التخطيطية في المؤسسات الحكومية لا تعكس الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس، الأمر الذي يحد من إمكانية المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط في صورة رقمية قابلة للقياس، وهذا يعيق إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، والجدير ذكره أن نوع الموازنة الذي تعدها الأجهزة الحكومية الفلسطينية هي موازنة البنود، فالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يكون حافزا على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية حيث يتم في موازنة البرامج والأداء تخصيص الموارد بناء على برامج وأهداف محددة مسبقا وهذا يمكن من وضع البرامج والأهداف التفصيلية في صورة رقمية قابلة للمقارنة والقياس، كما أظهرت نتائج التحليل أنه يتم وضع تقديرات سنوية للإيرادات والتكاليف ولكن لا يتم ربطها ببعض، الأمر

الذي يتنافى مع نظام محاسبة المسؤولية ويعيق تطبيقه بشكل سليم ومجدي، ويعزو ذلك إلى عدم الاهتمام من قبل مدراء الدوائر بالموازنة العامة وإعدادها بشكل يتناسب مع الاحتياجات، والافتقار إلى فهم الأسس العلمية السليمة في بناء الموازنات، كما أنهم يعتبرون الموازنات هي مخصصات مالية فقط وبالتالي يسير العمل دون تخطيط ولا أهداف محددة مسبقا يسعون إلى تحقيقها على الوجه الأكمل.

وبصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات المجال الثاني (الموازنات التخطيطية) يساوي 52.15 % وهو اقل من "60%" و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد العينة كانت سلبية، أي أن المقومات والأسس التي تبنى عليها الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة)) في الأجهزة الحكومية الفلسطينية غير كافية ولا تصل إلى الحد المنشود.

جدول رقم (17)

تحليل فقرات المحور الثاني (الموازنات التخطيطية) (الموازنة العامة))

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جدا)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جدا أو درجة كبيرة)	الفقرات	مسلسل
0.337	59.75	2.99	39	75	49	تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	16
0.000	47.36	2.37	97	39	27	يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.	17
1.000	59.14	2.96	55	54	54	تتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة.	18
0.193	58.04	2.90	49	78	36	يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.	19
0.001	53.74	2.69	72	55	36	يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي	20

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جدا)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جدا أو درجة كبيرة)	الفقرات	مسلسل
						تغيرات طارئة.	
0.041	63.07	3.15	42	57	64	يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساسا لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما تحقيق الرقابة أثناء التنفيذ (الرقابة قبل الصرف التحصيل)	21
0.000	39.88	1.99	118	27	18	يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.	22
0.005	54.85	2.74	69	55	39	تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.	23
0.000	49.57	2.48	91	42	30	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم.	24
0.000	52.15	2.61	115	0	48	جميع فقرات المجال	

3. تحليل فقرات المحور الثالث (نظام المعلومات المحاسبي):

يبين جدول رقم (18) تحليل فقرات المجال الثالث: (نظام المعلومات المحاسبي)، حيث يتبين أن آراء أفراد العينة يوافقون على أن "هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة" بوزن نسبي 80.74%، وعلى أن "يرتكز العمل في المؤسسة على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة" بوزن نسبي 68.47%، وعلى أن "تتوفر السجلات المالية وتسجل فيها كافة المعاملات المالية بشكل علمي وسهل" بوزن نسبي 68.47%، وعلى أن "توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة ورسمية لضبط العمل" بوزن نسبي 68.10%، وعلى أن "يتم تبويب وحصر وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" بوزن نسبي 68.10%، وعلى أن "البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية

تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة " بوزن نسبي 68.10%، وعلى أن " هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة " بوزن نسبي 63.68%، وعلى أن " أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً تتناسب طبيعة النشاط " بوزن نسبي 63.31%، وعلى أن " يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة " بوزن نسبي 61.47%، وعلى أن " يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل ونظام الموازنات التخطيطية " بوزن نسبي 60.74%.

من خلال التحليل السابق يمكن القول بأن الأجهزة الحكومية الفلسطينية لديها نظام للمعلومات المحاسبية يتناسب مع طبيعة النشاط يعمل على حصر وتسجيل وتبويب كافة عناصر التكاليف والإيرادات وفقاً لمراكز المسؤولية، كما يتم تبويب وحصر وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى أن البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.

إلا أنه على الرغم من تلك النتائج الإيجابية فإن آراء بعض أفراد العينة كانت بمستوى متوسط حول وجود ربط بين نظام المعلومات المحاسبية والهيكل ونظام الموازنات التخطيطية، الأمر الذي يظهر أن هناك حاجة ماسة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية بما يمكن من الربط بينهما، والجدير ذكره أن بعض أفراد العينة قدموا بعض الملاحظات في السؤال المفتوح في الاستبانة، حيث أفادوا بأن النظام المحاسبي القائم غير شامل وبحاجة إلى تطوير وتعديل بما يتناسب مع حجم العمل والأهداف التي تسعى المؤسسات الحكومية لتحقيقها حيث لم يتضمن هذا النظام وجود نظام للحوافز ولا إلى نظام المساءلة عن الانحرافات والأخطاء التي قد تحدث، كما أن النظام المحاسبي المعمول به حالياً تجاهل تماماً نفقات وسائل النقل وتخصيصها وغيرها من

الأمر الأخرى التي يجب أن يعالجها نظام المعلومات المحاسبي، وبالتالي فإن الإسراع في تطوير النظام الحكومي يساهم في المساعدة على تطبيق نظام محاسبة المسئولية، كما أن تطوير النظام المحاسبي الحكومي يساهم في قيام إدارة حكومية علمية ، وإعلان الحرب على الضياع والإسراف والرغبة الصادقة في التطوير وإصلاح الإجراءات الرقابية، وإنشاء سلسلة من الحسابات الحكومية الجديدة والحسابات والسجلات المكتملة وكذلك تطوير الأجهزة والبرامج الحكومية، وهذا ما أكدته دراسة (خطاب، 2002) والتي كانت بعنوان تفعيل نظام محاسبة المسئولية في الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة الأداء الحكومي.

وبصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات المحور الثالث (نظام المعلومات المحاسبي) يساوي 68.27% وهو أكبر من "60%" ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرات ولكن بمستويات متوسطة لا ترتقي لأن تكون ايجابية، مما يعين أن النظام المحاسبي الحكومي بحاجة إلى التطوير.

جدول رقم (18)

تحليل فقرات المحور الثالث (نظام المعلومات المحاسبي)

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جداً)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جداً أو درجة كبيرة)	الفقرات	مستوى
0.005	63.31	3.17	39	55	69	أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً تناسب طبيعة النشاط	25
0.000	80.74	4.04	12	27	124	هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة	26
0.005	63.68	3.18	30	76	57	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة	27
0.000	68.47	3.42	33	40	90	يرتكز العمل في المؤسسة على قوانين ولوائح	28

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قلبية أو درجة قلبية جدا)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جدا أو درجة كبيرة)	الفقرات	مسلسل
						وتعليمات واضحة ومكتوبة.	
0.000	68.47	3.42	18	61	84	تتوفر السجلات المالية وتسجل فيها كافة المعاملات المالية بشكل علمي وسهل.	29
0.000	68.10	3.40	24	55	84	توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة ورسمية لضبط العمل.	30
0.037	61.47	3.07	36	73	54	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة.	31
0.407	60.74	3.04	42	70	51	يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي ونظام الموازنات التخطيطية.	32
0.000	68.10	3.40	27	49	87	يتم تبويب وحصص وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	33
0.000	68.10	3.40	21	61	81	البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	34
0.000	68.27	3.41	42	0	121	جميع فقرات المحور	

4. تحليل فقرات المحور الرابع (نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية).

يبين جدول رقم (19) تحليل فقرات المجال الرابع (نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية)، أن أفراد العينة أفادوا أنه " يوجد وصف للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير " بوزن نسبي 66.99%، وعلى أن " يتم تحديد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات " بوزن نسبي 66.99%، تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة " بوزن نسبي 59.63%، وعلى أن " يراعي تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في تقارير الأداء " بوزن نسبي 59.14%،

وعلى أن " يتم متابعة الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها" بوزن نسبي 59.14%،
وعلى أن " يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى " بوزن نسبي
59.02%، وعلى أن " تتضمن تقارير الأداء تفصيلا بالأداء الفعلي والأداء المخطط والانحراف
بينهما " بوزن نسبي 57.30%، وعلى أن " يتم وضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات " بوزن
نسبي 57.30%، وعلى أن " تُشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير " بوزن نسبي
56.69%، وعلى أن " تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء
المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية " بوزن نسبي 56.56%، وعلى أن " يحتوي التقرير على
تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما " بوزن نسبي 52.88%، وعلى
أن " تستخدم أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير " بوزن نسبي 46.38%.

وبالنظر إلى الفقرات الايجابية في التحليل المذكور يتبين أن نظام التقارير المتبع يسمح
بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب ويمكن من الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة
ويعمل على قياس وتقييم الأداء، الأمر الذي يجعل التقارير أكثر فائدة وفاعلية، كما يوجد وصف
للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير حيث يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة
فيها، كما يتبين أيضا أن البيانات الواردة في التقارير تعكس طبيعة مركز المسؤولية بالإضافة
إلى أنه يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه، وهذا مدلول ايجابي
يجعل نظام التقارير يتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية ولكن ليس بدرجة كبيرة حيث أن هناك
العديد من عناصر محور نظام التقارير متوفرة بمستوى متوسط حسب آراء أفراد العينة والتي
تضعف من تلك النتائج كما يتضح مما يلي:

- هناك تباين في الآراء حول مراعاة نظام التقارير تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية.

• هناك تباين في الآراء حول إعداد تقارير الأداء بسرعة وبشكل واضح وسهل الفهم ودقيق، والحصول عليها بشكل دوري ومنتظم، الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الهدف الأساسي من وجود التقارير وما تحتويه من معلومات التي يجب أن تصل إلى المستخدمين بسرعة قصوى حتى يتم الاستفادة منها بشكل مناسب لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

• هناك تباين في الآراء حول مراعاة الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى، إذ أن دراسة موضوع معين بشكل متكامل يتطلب مقارنة بيانات التقارير الحالية مع السابقة لتكوين صورة متكاملة حول الموضوع.

• هناك تباين في الآراء حول مشاركة مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير وبالتالي قد لا يتمكن مستخدمها من الاستفادة منها بالشكل المناسب.

• هناك تباين في الآراء حول تحديد أسباب حدوث الانحرافات ووضع وسائل لعلاج أسبابها وتحديد الجهة المسؤولة عنها وذلك من خلال احتواء التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية مقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية، الأمر الذي يترتب عليه عدم التمكن من معرفة القسم أو مركز المسؤولية ذو الأداء الجيد من الضعيف لتتمكن الإدارة العليا من وضع سياسات للأقسام ذات الأداء الضعيف وتقويتها، وتحديد المسئول عن ذلك الضعف في الأداء.

• هناك تباين في الآراء مدى ثبات القواعد والأسس المستخدمة لإعداد التقارير لمراكز المسؤولية ذات الطبيعة الواحدة.

أما بالنظر إلى الفقرات السلبية في التحليل المذكور، نجد أن غالبية أفراد العينة يجمعون على أن التقارير التي تعد من قبل مراكز المسؤولية لا تحتوي على تفصيلات توضح

الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، كما أنه لا يتم وضع آليات لمتابعة الانحرافات الهامة بعد علاجها، وكذلك لا يتم استخدام أساليب الإيضاح بالرسم البياني حتى يتم تبسيط قراءة التقارير على المهتمين بها ومستخدميها وعدم إضاعة الوقت والجهد في دراستها، كل ذلك من شأنه أن يضعف نظام التقارير المعمول به في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وبالتالي يعيق عملية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيها.

وبصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات المجال الرابع (نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية) يساوي 59.14% وهو اقل من "60%" ومستوى الدلالة تساوي 0.06 وهي اكبر من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد العينة حول نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية كانت ضعيفة أي نظام التقارير المعمول به في الأجهزة الحكومية الفلسطينية غير فعال، وبالتالي فإنه لا يرتبط بكل مركز مسؤولية ولا يتناسب مع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

جدول رقم (19)

تحليل فقرات المحور الرابع (نظام تقارير الأداء والتقارير الرقابية)

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جدا)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جدا أو درجة كبيرة)	الفقرات	مسلسل
0.001	65.15	3.26	39	49	75	نظام التقارير المتبع يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب	35
0.016	63.31	3.17	45	46	72	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة	36
0.003	63.68	3.18	42	46	75	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة قياس وتقييم الأداء.	37
0.000	66.99	3.35	30	58	75	يوجد وصف للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير.	38

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جدا)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جدا أو درجة كبيرة)	الفترات	مسلسل
0.047	57.30	2.87	67	51	45	تتضمن تقارير الأداء تفصيلا بالأداء الفعلي والأداء المخطط والانحراف بينهما.	39
0.764	59.14	2.96	52	63	48	يراعي تسلسل خطوط السلطة والمسئولية في تقارير الأداء.	40
1.000	59.14	2.96	55	54	54	تعد تقارير الأداء بسرعة وبشكل واضح وسهل الفهم ودقيق	41
0.000	46.38	2.32	88	54	21	تستخدم أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير.	42
1.000	59.02	2.95	54	54	55	يراعي الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.	43
0.184	56.69	2.83	63	52	48	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير	44
0.000	52.88	2.64	82	39	42	يحتوي التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما.	45
0.058	62.21	3.11	45	52	66	يُحصل مسئول مركز المسؤولية على تقارير بصورة دورية	46
0.640	59.63	2.98	54	49	60	تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة	47
0.102	56.56	2.83	70	42	51	تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية	48
0.000	65.03	3.25	43	36	84	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه	49
0.066	63.80	3.19	54	33	76	هناك ثبات في القواعد والأسس المستخدمة لإعداد التقارير لمراكز المسؤولية ذات الطبيعة الواحدة	50
0.000	65.15	3.26	36	52	75	البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية	51
0.000	63.31	3.17	78	61	24	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير	52
0.051	63.68	3.18	63	58	42	يتم تحديد أسباب حدوث الانحرافات	53

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جداً)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جداً أو درجة كبيرة)	الفقرات	مسلسل
0.053	66.99	3.35	70	45	48	يتم تحديد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات	54
0.102	57.30	2.87	63	55	45	يتم وضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات	55
0.002	59.14	2.96	76	45	42	يتم متابعة الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها	56
0.060	59.14	2.96	94	0	69	جميع فقرات المحور	

5. تحليل فقرات المجال الخامس : (نظام الحوافز).

يبين جدول رقم (20) تحليل فقرات المجال الخامس: (نظام الحوافز)، حيث يتبين أن أفراد العينة يجمعون أنه "لا يوجد نظام حوافز فعال وعادل يعطي كل ذي حق حقه " بوزن نسبي 30.67%، وعلى أن "الموظفون راضون عن نظام الحوافز الموجود" بوزن نسبي 28.47%، وعلى أن " تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً " بوزن نسبي 29.94%، وعلى أن " تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً " بوزن نسبي 38.90%، وعلى أن " تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي " بوزن نسبي 36.93%، وعلى أن " تزيد الحوافز المطبقة من دافعية الأفراد للعمل " بوزن نسبي 46.00%، وعلى أن " قرارات الحوافز وقرارات الترقية تتم على أسس موضوعية وعلى أساس الكفاءة والأقدمية والسلوك الحسن " بوزن نسبي 34.11%، وعلى أن " لا تتأثر الحوافز والترقيات بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم " بوزن نسبي 35.50%، وعلى أن " يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في المؤسسة " بوزن نسبي 32.15% .

يظهر من نتائج تحليل المحور الخامس أنه لا يوجد نظام للحوافز مطبق حالياً الأمر الذي يحد من زيادة دافعية الأفراد للعمل، حيث كانت آراء أفراد العينة سلبية حول كافة الفقرات الواردة به مما يعطي انطباعاً بأن الإدارة العليا لا تولي أهمية لنظام الحوافز وهو ما قد يؤثر سلباً على أداء العاملين، وهو ما أكدته دراسة (مرتجي 2007) ودراسة (حماد 2005)، حيث لا يمكن للأجهزة الحكومية الفلسطينية أن تطبق نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم تطبيقها مبدأ الثواب والعقاب على كافة العاملين بلا استثناء، والجدير ذكره أن النظام المحاسبي الحكومي المعمول به حالياً في الأجهزة الحكومية الفلسطينية قد تجاهل تماماً نظام الحوافز، وهذا مؤشر سلبي على أن الأجهزة الحكومية الفلسطينية لا تطبق أي نظام للحوافز.

وبصفة عامة يتبين أن الوزن النسبي لجميع فقرات المجال الخامس (نظام الحوافز) يساوي 30.00% وهو أقل من "60%" ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن أفراد العينة يرون أن نظام الحوافز في المؤسسات الحكومية سلبي وغير فعال، الأمر الذي يؤكد غياب العمل بنظام حوافز فعال يتناسب وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية.

جدول رقم (20)

تحليل فقرات المجال الخامس (نظام الحوافز)

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جداً)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جداً أو درجة كبيرة)	الفقرات	مستسل
0.000	30.67	1.53	142	15	6	يوجد نظام حوافز فعال وعادل ويعطي كل ذي حق حقه.	57
0.000	28.47	1.42	151	12	0	الموظفون راضون عن نظام الحوافز الموجود.	58

مستوى الدلالة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	عدد الإشارات السالبة (درجة قليلة أو درجة قليلة جداً)	عدد الإشارات (درجة متوسطة)	عدد الإشارات الموجبة (درجة كبيرة جداً أو درجة كبيرة)	الفقرات	مسلسل
0.000	29.94	1.50	145	12	6	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً	59
0.000	38.90	1.94	115	33	15	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً	60
0.000	36.93	1.85	124	21	18	تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي	61
0.000	46.00	2.30	106	21	36	تزيد الحوافز المطبقة من دافعية الأفراد للعمل	62
0.000	34.11	1.71	127	33	3	قرارات الحوافز وقرارات الترقية تتم على أسس موضوعية وعلى أساس الكفاءة والأدوية والسلوك الحسن.	63
0.000	35.50	1.78	118	33	12	لا تتأثر الحوافز والترقيات بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم.	64
0.000	32.15	1.61	136	24	3	يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في المؤسسة.	65
0.000	30.00	1.50	154	0	9	جميع فقرات المحور	

4-2-1 مناقشة فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين إقرار

الهيكل التنظيمية والعمل بموجبها عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار سبيرمان لإيجاد العلاقة بين إمكانية تطبيق نظام

محاسبة المسؤولية وبين إقرار الهيكل التنظيمية والعمل بموجبها والنتائج مبينة في جدول

رقم (21) والذي يظهر أن معامل الارتباط المحسوب يساوي 0.888 وهو أكبر من معامل

الارتباط الجدولي والذي يساوي 0.152 عند درجة حرية "61"، وكذلك مستوى الدلالة

يساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية بوجود علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين إقرار الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها عند مستوى دلالة $a=0.05$.

وبالتالي فإن هناك علاقة وثيقة وقوية بين إقرار الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها وبين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث لا يمكن تطبيق هذا النظام بدون وجود هيكل تنظيمي ووصف وظيفي معتمد بشكل رسمي تحدد فيه مراكز المسؤولية بدقة ومن ثم تحديد الصلاحيات والمسؤوليات وتفويض السلطات حتى يتم تطبيق نظام المساءلة بشكل فعال.

جدول رقم (21)

اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين إقرار الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها.

إقرار الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها	التحليل	اختبار سبيرمان
0.888	معامل الارتباط	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
0.000	مستوى الدلالة	
163	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "161" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.152

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وبين وجود نظام للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال عند مستوى دلالة $a=0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار سبيرمان لإيجاد العلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وبين وجود نظام للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال، والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يظهر

أن معامل الارتباط المحسوب يساوي 0.738 وهو أكبر من معامل الارتباط الجدولي والذي يساوي 0.152 عند درجة حرية " 161 " ، وكذلك مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية بوجود علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وبين وجود نظام للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال عند مستوى دلالة $a=0.05$

وبالتالي فإن هناك علاقة وثيقة بين وجود نظام للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال وبين نظام محاسبة المسؤولية، حيث أن وجود عملية التخطيط السليم وتحديد الأهداف بدقة في الموازنة العامة يؤدي ذلك إلى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية.

جدول رقم (22)

اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال.

وجود نظام للموازنات التخطيطية يساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال	التحليل	اختبار سبيرمان
0.738	معامل الارتباط	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
0.000	مستوى الدلالة	
163	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 161 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.152

الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام

معلومات محاسبي متطور وشامل عند مستوى دلالة $a=0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار سبيرمان لإيجاد العلاقة بين إمكانية تطبيق نظام

محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وبين إمكانية تطبيق نظام محاسبة

المسؤولية وبين وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل ، والنتائج مبينة في جدول

رقم (23) والذي يظهر أن معامل الارتباط المحسوب يساوي 0.777 وهو أكبر من معامل الارتباط الجدولي والذي يساوي 0.152 عند درجة حرية "161"، وكذلك مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل عند مستوى دلالة $a=0.05$.

وبالتالي فإنه لا يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية بدون وجود نظام محاسبي للمعلومات متطور وشامل، يعمل على تنظيم العمل بشكل سليم ويساعد على التنسيق بين مراكز المسؤولية ويكون مرتبطاً بالموازنة العامة والهيكل التنظيمي حتى يتم تحقيق أهداف الأجهزة الحكومية بكفاءة وفاعلية، فوجود مثل هذا النظام يعمل على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية.

جدول رقم (23)

اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل.

وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل	التحليل	اختبار سبيرمان
0.777	معامل الارتباط	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
0.000	مستوى الدلالة	
163	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "161" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.152

الفرضية الرابعة: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام

فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء عند مستوى دلالة $a=0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار سبيرمان لإيجاد العلاقة بين إمكانية تطبيق نظام

محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء، والنتائج

مبينة في جدول رقم (24) والذي يظهر أن معامل الارتباط المحسوب يساوي 0.925 وهو

أكبر من معامل الارتباط الجدولي والذي يساوي 0.152 عند درجة حرية " 161 " ، وكذلك مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء عند مستوى دلالة $a=0.05$.

وبالتالي فإن هناك علاقة قوية بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير، حيث تبين أن جوهر نظام محاسبة المسؤولية هو تطبيق نظام التقارير الفعال القادر على توضيح البيانات بسهولة وسرعة ودقة حتى تكون المعلومات مفيدة لمتخذ القرار، فوجود نظام التقارير الفعال يمكن معرفة أسباب ومسببات الانحراف في الأداء، وبالتالي العمل على وضع الأساليب العلاجية لنقاط الضعف التي تعتري الأداء ومساعدة المتسببين عن حدوثها، الأمر الذي يمكن من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية.

جدول رقم (24)

اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء.

وجود نظام فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء	التحليل	اختبار سبيرمان
0.925	معامل الارتباط	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
0.000	مستوى الدلالة	
163	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 161 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.152

الفرضية الخامسة: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للحوافز يؤدي إلى تحسين الأداء الحكومي عند مستوى دلالة $a=0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار سبيرمان لإيجاد العلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للحوافز يؤدي إلى تحسين الأداء الحكومي ، والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يظهر أن معامل الارتباط المحسوب يساوي 0.489 وهو اكبر من معامل الارتباط الجدولي والذي يساوي 0.152 عند درجة حرية " 161 " ، وكذلك مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو اقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية أي توجد علاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للحوافز يؤدي إلى تحسين الأداء الحكومي عند مستوى دلالة $a=0.05$.

من نتائج التحليل السابق يتضح عدم إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بدون توافر نظام حوافز مادية ومعنوية يكون فاعلا وعادلا، حيث أن العلاقة وثيقة بين وجود نظام حوافز فعال وبين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، فوجود نظام حوافز واضح يشجع العاملين على تحسين الأداء.

جدول رقم (25)

اختبار سبيرمان للعلاقة بين إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للحوافز يؤدي إلى تحسين الأداء الحكومي

وجود نظام فعال للحوافز يؤدي إلى تحسين الأداء الحكومي.	التحليل	اختبار سبيرمان
0.489	معامل الارتباط	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
0.000	مستوى الدلالة	
163	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 161 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.152

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

٧ تمهيد:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية ، وإبراز أهميته كأداة للرقابة وتقييم الأداء، ومن خلال الفصول السابقة تم دراسة الموضوع نظريا وميدانيا لواقع التطبيق في تلك الأجهزة، ويتضمن هذا الفصل نتائج الدراسة وإبراز الشكل المرغوب لنظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، ومن ثم تقديم الحلول والتوصيات لبعض نقاط الضعف في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومعالجتها، وذلك كما يلي:.

أولا: النتائج:

يمكن إبراز النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

1. ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية في وضعها الحالي حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسية لتطبيقه.
2. لدى الأجهزة الحكومية الفلسطينية هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية ووصف إجراءات العمل، كما يوجد مدير مختص لكل مركز، ولكن هذه الأجهزة تعمل ضمن هيكل تنظيمي ووصف وظيفي غير معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة، كما أن الهيكل التنظيمي يتأثر بدرجة كبيرة بتعاقب الحكومات والوزراء على المؤسسات الحكومية، الأمر الذي يحد من إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل فعال.
3. لا يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة، وكذلك عدم وجود توصيف وظيفي مكتوب ومعتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم وضوح الاختصاصات والصلاحيات للعاملين في المؤسسات

الحكومية، مما يعني تمركز الصلاحيات في أيدي الإدارة العليا وبالتالي يساهم في غياب عمليات المساءلة.

4. لا يعطي مدير مركز المسؤولية الوقت الكافي لعملية التخطيط، مما قد يسبب اتخاذ قرارات متسرعة تعود بالضرر على الأهداف العامة للمؤسسة الحكومية.

5. لا يتم إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء، كما لا يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين مما قد يؤدي إلى عدم رضا الأفراد عن تلك المعايير، وبالتالي اختيار معايير خاصة بهم تتعارض مع الأهداف العامة للمؤسسة.

6. لا يتم ربط تكاليف المراكز بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم، مما يضعف من عملية المساءلة عن الانحرافات التي قد تحدث في التكاليف.

7. اتضح أن الموازنة التخطيطية في المؤسسات الحكومية لا تعكس الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس، الأمر الذي يحد من إمكانية المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط في صورة رقمية قابلة للقياس.

8. المؤسسات الحكومية تستخدم الموازنة التخطيطية بشكل أساسي في تخطيط الإيرادات والتكاليف ووضع تقديرات سنوية لها، ولكن الأسس والمبادئ العلمية التي تبنى عليها الموازنات التخطيطية غير مستخدمة بشكل كافي ولا ترتقي للهدف التي تعد من أجله تلك الموازنات.

9. على الرغم من أن الأجهزة الحكومية الفلسطينية لديها نظام للمعلومات المحاسبي يتناسب مع طبيعة النشاط إلا أنه بحاجة إلى التطوير لمواجهة التطورات في زيادة حجم التعامل لتحسين طرق قياس الأداء الفعلي.

10. لا تحتوي التقارير على تفسيرات وإيضاحات حول البيانات المالية الموجودة فيها.
11. لا توفر التقارير الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية على حدة، كما لا يتم دراستها وتفسيرها، وبالتالي لا يمكن وضع وسائل العلاج الملائمة.
12. لا تشارك كافة مراكز المسؤولية في إعداد شكل وعناصر التقارير، مما قد يسبب عدم تحقيق التقارير الرقابية الغاية من إعدادها.
13. لا يوجد نظام للحوافز عادل وموضوعي، وذلك لعدم تطبيق مبدأ الثواب والعقاب على كل العاملين بلا استثناء.
14. لا تعطي الإدارة العليا في الأجهزة الحكومية الفلسطينية أهمية لنظام الحوافز المادية أو المعنوية على الرغم من أهميتها في زيادة دافعية الأفراد على العمل.

ثانياً: التوصيات.

لأغراض التغلب على نقاط الضعف والمعوقات الموجودة التي تحد من إمكانية تطبيق نظام

محاسبة المسؤولية، ومن خلال النتائج السابقة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية وخاصة الإدارة العليا بمفهوم نظام محاسبة

المسؤولية، وضرورة تطبيقه لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط

والرقابة وتقييم الأداء، بطريقة تعمل على استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثلاً لتحقيق

أهدافها بأفضل الوسائل الممكنة.

2. تطوير الهيكل التنظيمي للأجهزة الحكومية الفلسطينية ليشمل تفصيل عن طبيعة وأنواع

مراكز المسؤولية المختلفة الملائمة لتطبيق محاسبة المسؤولية، والعمل على تعريف كل

مسئول بالمسؤوليات والصلاحيات التي تنسجم مع طبيعة عمله.

3. الإسراع في اعتماد الهياكل التنظيمية والوصف الوظيفي للأجهزة الحكومية الفلسطينية من

الجهات المختصة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات المرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة،

الأمر الذي يساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بفاعلية.

4. إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز

مسؤولية، وضرورة إشراك العاملين في عملية التخطيط، الأمر الذي يساعد على تحقيق

الأهداف بكفاءة وفاعلية مما يساهم بدوره تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

5. ضرورة إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء،

مما يعزز من ثقة ورضا الأفراد عن تلك المعايير وتفاعلهم معها ويؤدي إلى تحقيق

الأهداف العامة للمؤسسة.

6. ضرورة ربط التكاليف بمراكز المسؤولية للأشخاص الذين خضعت لرقابتهم، مما يقوي ويفعل عملية المساءلة عن الانحرافات التي قد تحدث في التكاليف، ومن ثم محاسبة المقصرين عن تقصيرهم، ووضع حد لمنع تكرار مثل هذه الانحرافات مستقبلاً..

7. ضرورة الاعتماد في إعداد الموازنات التخطيطية على الأسس والمبادئ العلمية التي تبنى عليها الأمر الذي يحقق الهدف من تلك الموازنات ويساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل جيد.

8. تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية للمساهمة في قياس الأداء الفعلي بكفاءة كي تعمل على تتبع التكاليف وربطها على مستوى الأفراد لتحديد المتسبب بها، وتطوير آليات ربط تلك التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية بصورة تزيد من كفاءة قياس الأداء الفعلي لهذه المراكز.

9. إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية، لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسئول كل مركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها، ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها، وكذلك تعزيز نقاط القوة لديها..

10. إعطاء أهمية أكبر لعملية تحديد الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مراكز مسؤولية والعمل على دراسة وتفسير تلك الانحرافات بالطريقة التي تحدد أسبابها وتُمكن من وضع وسائل العلاج المناسبة.

11. ضرورة إشراك ومناقشة شكل وعناصر التقارير مع العاملين في مراكز المسؤولية المختلفة حتى يستطيع كل فرد مستخدم لها أن يتفاعل معها ويقوم بتحليل العناصر والبنود الواردة فيها ومقارنتها مع الفترات السابقة تحقيقاً لأكبر قدر ممكن من الاستفادة من نتائجه.

12. إيجاد نظام للحوافز المادية والمعنوية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية يتفق مع خصوصية نشاطها وعملياتها الخدمية.

13. العمل على توفير جميع المقومات الرئيسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، كاعتماد الهياكل التنظيمية وتعديل نظام الموازنات التخطيطية بناء على الأسس العلمية والمهنية، وتطوير نظام المعلومات المحاسبي الحالي وجعله أكثر شمولية، وتفعيل نظام التقارير الرقابية وتقارير الأداء، وإقرار نظام عادل وفعال للحوافز المادية والمعنوية بالسرعة القصوى حتى تتمكن الأجهزة الحكومية الفلسطينية من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء.

14. وأخيراً يوصي الباحث الدارسين والباحثين بإجراء المزيد من الدراسات حول نظام محاسبة المسؤولية، إذ يمكن اقتراح المواضيع التالية:

- دراسة نظام محاسبة المسؤولية ومدى تطبيقه في القطاع الخاص الفلسطيني، كشركة الاتصالات وشركة جوال، وقطاع البنوك التجارية والمصارف الإسلامية وغيرها من الشركات الهامة التي لها تأثير في الاقتصاد الفلسطيني.
- دراسة دور نظام الحوافز المادية والمعنوية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية الفلسطينية، وعلاقته بنظام محاسبة المسؤولية.
- دراسة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، ومدى إمكانية تطويره ليتواءم مع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
- دراسة نظام التقارير المالية والإدارية في القطاع الحكومي الفلسطيني المعمول به حالياً، والبحث في إمكانية تطويره وتفعيله ليتواءم مع متطلبات نظام محاسبة المسؤولية.

وفي الختام آمل أن تكون هذه الدراسة قد حققت الأهداف المرجوة منها، وأن يستفيد منها الباحثون والدارسون، وأن تقوم الأجهزة الحكومية الفلسطينية بالاطلاع على هذه الرسالة والنتائج التي توصلت إليها، والأخذ بالتوصيات المقترحة، حتى تتمكن من تحسين أدائها وتتمكن من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء.

قائمة المراجع

أولاً: القرآن الكريم.

ثانياً: رياض الصالحين.

ثالثاً: المراجع العربية.

1. أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
2. أبو قحف، عبد السلام، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
3. حجازي، محمد أحمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 1995.
4. حسين، أحمد حسين علي، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 1997.
5. حنان، رضوان، وجبرائيل كحالة، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997.
6. الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
7. زامل، أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، معهد الإدارة العامة، الجزء الثاني، 2000.

8. زويلف، مهدي حسن، وأحمد القطامين، الرقابة الإدارية مدخل كمي، الطبعة الأولى، دار حنين، عمان الأردن 1995.
9. السلمي، علي، إدارة الأفراد - الكفاءة الإنتاجية، الطبعة الثانية، مكتبة غريب، 1983.
10. الشاذلي، تحسين بهجت، مجدي محمد نصار، ونجيبه محمود نمر، المحاسبة في الجهاز الإداري والهيئات الخدمية، الدار العربية للنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية 1994.
11. صبري، نضال رشيد، مبادئ الموازنات، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، القدس، فلسطين، 1984.
12. الصحن، محمد فريد، وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2002.
13. ظاهر، أحمد حسين، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
14. عشاوي، فكري، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على وحدات القطاع العام - دراسة نظرية تطبيقية، مطبعة جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية 1971.
15. العواملة، الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق، مدخل نظامي مقارن، الطبعة الثالثة، مركز أحمد ياسين للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن 1996.
16. قلعواوي، غسان، رقابة الأداء، المسار للدراسات والاستشارات والنشر، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 1998.

17. اللوح، أحمد عبد الله ، أبو بكر،مصطفى محمود، البحث العلمي - تعريفه - خطواته - مناهجه - المفاهيم الإحصائية، الدار الجامعية، 2002.
18. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية - المعلومات اللازمة للتخطيط، مطابع الشمس، عمان، الأردن، 2001.
19. مرعي، عبد الحي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 1993.
20. موسكوف، ستيفن أ.، ومارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات، ترجمة الدكتور كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
21. موسى، احمد، المحاسبة التشخيصية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 1976.
22. نور، أحمد، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 1993.
23. هيتجر، ليستر، وماتولتس، سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة الدكتور أحمد حجاج والدكتور كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر وللتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.

رابعاً: المجالات والدوريات العلمية:

1. خشارمة، حسين ، العمري، احمد، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد20، العدد1-أ، 2004.

2. حجازي، محمد عباس، محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مطبعة جامعة عين شمس، 1975.
3. حماد، أكرم إبراهيم، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين، مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.
4. _____، تقييم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية، بحث تطبيقي على عدد من الوزارات الحكومية في قطاع غزة، مؤتمر الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصر، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
5. خطاب، جمال سعد السيد أحمد، تفعيل نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة الأداء الحكومي، دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، ع4 كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002.
6. الشقاقي، خليل، ويزيد صايغ، إصلاح المؤسسات الفلسطينية، ما الجديد؟ مجلس العلاقات الخارجية بالمفوضية الأوروبية: مشروع الولايات المتحدة والشرق الأوسط، تقرير فريق العمل المستقل لتقوية مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، 2004، رام الله، فلسطين.
7. الطحان، محمد أبو العلا، تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1995.

8. عبد الرحمن، مصطفى رضا، المحاسبة على أساس المسؤولية، مدخل رئيسي لخفض التكلفة في المنظمات، مجلة البحوث الإدارية، المجلد الثاني، العدد الأول، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 1986.
9. عطية، سليمان، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة، مجلة مكنية الإدارة، معهد الإدارة العامة، الرياض العدد 57، المملكة العربية السعودية، 1988.
10. عليان، عبد الرحمن، موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء-القواعد والتطبيق، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2002.
11. فخر، نواف، محاسبة المسؤولية - الظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20، العدد 1، 1998.
12. المعتوق، منذر، محاسبة المسؤولية، مجلة المحاسب، العدد الأول، السنة الثانية عشرة، بغداد، العراق، 1987.
13. قانون الموازنة العامة رقم (7) لسنة 1998، مجلة الوقائع الفلسطينية، العدد 25، السنة الخامسة، غزة، فلسطين.
14. المنيف، عبد الله، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 77، 1993.
15. ميده، إبراهيم، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد الثاني، 2003.

خامسا: الرسائل العلمية:

1. جبريل، نائل عبد الله حسين، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، 1999.
2. روس، سمير نصري، المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية، 1983.
3. الشيخ، هدى حسين محمد محمد، استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية، دراسة تطبيقية في اتحاد الإذاعة والتلفزيون، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، 1997.
4. صالح، وجدي مصطفى عبد الله، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة في قطاع الخدمات بالتطبيق على قطاع البريد، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية، 1973.
5. عبد الرحمن، منى محمد محمد، محاسبة المسئوليات كأساس للرقابة ورفع كفاءة الأداء بقطاع الخدمات الطبية بالتطبيق على مستشفى الحسين الجامعي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، جمهورية مصر العربية، 1988.
6. عبد الله، عبد المنعم فليح، المنهج الإسلامي لمحاسبة المسؤولية لرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية، 1989.

7. عطية، سامية محمود، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على إيرادات وتكاليف الخدمات السياحية مع التطبيق على شركة مصر للسياحة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، 1986..
8. العناتي، رضوان محمد، دور الموازنات في إدارة المؤسسات العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 1990.
9. غلاء، أبو بكر غلاء محمد ، مدة توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، الأردن ، 2005.
10. مرتجي، أحمد رمضان أحمد، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.

سادسا: المراجع الأجنبية:

1. Bodnar, George Harold, "A Behavioral Analysis of Cost Allocation in Responsibility Accounting Systems", Ph.D. Degree, University of Pennsylvania, United States, 1975.
2. Cox, Clifford T., and other, "Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units", **accounting horizons**, 1989.
3. Ferrara, William L., **responsibility accounting – a basic control concept**, national association of accounting, 1964.
4. Horngren, Charles T. and others **Management and cost accounting**, Prentice-Hall, Inc., London, 2005.

5. Horngren, Charles T., **Accounting for Management Control, An Introduction**, Second Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1974.
6. La Grange, Johannes Frederick, D.Com. Degree, "**Responsibility accounting with the restructuring of certain institutions**", University of Pretoria, South Africa, 1992.
7. Ricktts Don & Jack Gray, **Managerial Accounting**, Houghton Mifflin Co., Boston, 1988.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية
كلية الدراسات العليا
برنامج المحاسبة والتمويل

قائمة استبيان

للتعرف على

قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في

الأجهزة الحكومية الفلسطينية

(دراسة ميدانية)

يقوم الباحث بعمل دراسة ميدانية عن قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية (دراسة ميدانية)، وذلك بهدف محاولة التعرف إلى أي مدى يمكن تطبيقها، حيث سيتم تقديم هذا البحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة.

ويرى الباحث أن الهدف من هذه الدراسة لن يتحقق إلا بالمشاركة الفعالة والجادة من جانب المهتمين بمشكلة البحث عن طريق الإجابة عن مجموعة الأسئلة الموجهة إليهم في هذا الاستبيان وذلك عن طريق وضع علامة (U) أمام الإجابة المناسبة وفي الخانة المخصصة لذلك مع تأكيد الباحث على أن البيانات والمعلومات التي سيحصل عليها ستحاط بالسرية وستكون للاستخدام في الغرض العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

إشراف

الدكتور علي عبد الله شاهين

الباحث

علي حسن الجديبة

أرجو وضع علامة (u) أمام الإجابة المناسبة

1. اسم المؤسسة

وزارة المالية	وزارة الصحة
وزارة التربية والتعليم العالي	وزارة النقل والمواصلات
وزارة الأوقاف والشئون الدينية	وزارة الاقتصاد الوطني
سلطة الطاقة والموارد الطبيعية	أخرى حدد.....

2. مكان العمل في الوزارة

دائرة الرقابة الداخلية	الإدارة العامة للشئون المالية والإدارية
دائرة التدقيق الداخلي	أخرى حدد

3. المؤهل العلمي

دبلوم	ماجستير
بكالوريوس	دكتوراه

4. التخصص

محاسبة	اقتصاد
إدارة أعمال	أخرى (حددها)

5. المسمى الوظيفي

مدير عام	نائب مدير عام
مدير	نائب مدير
رئيس قسم	مدقق داخلي
مراقب مالي	محاسب
أخرى (حددها)	

6. العمر

أقل من 30 عام	بين 40-49 عام
بين 30-39 عام	50 عام فأكثر

7. سنوات الخبرة

أقل من 5 أعوام	بين 10-15 عام
بين 5-9 أعوام	15 عام فأكثر

المحور الأول: الهيكل التنظيمي

الرقم	السؤال	درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	بدرج قليلة جدا
1.	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.					
2.	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.					
3.	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة.					
4.	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية.					
5.	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.					
6.	يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه.					
7.	يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية.					
8.	العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها.					
9.	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية.					
10.	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمال مركز المسؤولية.					
11.	يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط.					
12.	يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المؤسسة.					
13.	يوجد توصيف وظيفي مكتوب ومعتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة					
14.	الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة.					
15.	لا يتأثر الهيكل التنظيمي بأي تغير وزاري قد يحدث.					

المحور الثاني: الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة)

الرقم	السؤال	درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	بدرج قليلة جدا
16.	تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.					
17.	يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.					
18.	يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة.					
19.	يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.					
20.	يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغييرات طارئة.					
21.	يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما تحقيق الرقابة أثناء التنفيذ (الرقابة قبل الصرف التحصيل)					
22.	يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.					
23.	تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.					
24.	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم.					

المحور الثالث: نظام المعلومات المحاسبي

الرقم	السؤال	درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	بدرج قليلة جدا
25.	أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً تتناسب طبيعة النشاط					
26.	هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة					
27.	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة					
28.	يرتكز العمل في المؤسسة على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة.					
29.	تتوفر السجلات المالية وتسجل فيها كافة المعاملات					

					المالية بشكل علمي وسهل.
					30. توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة ورسمية لضبط العمل.
					31. يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمؤسسة.
					32. يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي ونظام الموازنات التخطيطية.
					33. يتم تبويب وحصر وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
					34. البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.

المحور الرابع: نظام التقارير

الرقم	السؤال	بدرجة كبيرة جدا	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرج قليلة جدا
35.	نظام التقارير المتبع يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب					
36.	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة					
37.	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة قياس وتقييم الأداء.					
38.	يوجد وصف للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير.					
39.	تتضمن تقارير الأداء تفصيلا بالأداء الفعلي والأداء المخطط والانحراف بينهما.					
40.	يراعي تسلسل خطوط السلطة والمسئولية في تقارير الأداء.					
41.	تعد تقارير الأداء بسرعة وبشكل واضح وسهل الفهم ودقيق					
42.	تستخدم أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير.					
43.	يراعي الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.					
44.	تُشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير					

					45. يحتوي التقرير على تفاصيل عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما.
					46. يحصل مسئول مركز المسؤولية على تقارير بصورة دورية
					47. تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة
					48. تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية
					49. يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه
					50. هناك ثبات في القواعد والأسس المستخدمة لإعداد التقارير لمراكز المسؤولية ذات الطبيعة الواحدة
					51. البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية
					52. يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير
					53. يتم تحديد أسباب حدوث الانحرافات
					54. يتم تحديد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات
					55. يتم وضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات
					56. يتم متابعة الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها

المحور الخامس: نظام الحوافز.

الرقم	السؤال	بدرجة كبيرة جدا	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرج قليلة جدا
57.	يوجد نظام حوافز فعال وعادل ويعطي كل ذي حق حقه.					
58.	الموظفون راضون عن نظام الحوافز الموجود.					
59.	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً					
60.	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً					
61.	تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي					
62.	تزيد الحوافز المطبقة من دافعية الأفراد للعمل					

					63. قرارات الحوافز وقرارات الترقية تتم على أسس موضوعية وعلى أساس الكفاءة والأقدمية والسلوك الحسن.
					64. لا تتأثر الحوافز والترقيات بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم.
					65. يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في المؤسسة.

§ إذا كان لديك أية معلومات أو اقتراحات تعتقد أنها ضرورية ولها علاقة بنظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية يرجى ذكرها مع الاحترام:

.....

.....

.....

.....

.....

قائمة بأسماء المحكمين

م	الاسم	مكان العمل
1	د. أكرم حماد	مدير عام الشؤون الإدارية_وزارة التربية والتعليم العالي
2	د. حمدي زعرب	رئيس قسم المحاسبة_الجامعة الإسلامية
3	د. سالم حلس	عميد كلية التجارة_الجامعة الإسلامية
4	د. نافذ بركات	رئيس قسم الاقتصاد والعلوم السياسية_الجامعة الإسلامية
5	د. يوسف جربوع	أستاذ المراجعة والمحاسبة_الجامعة الإسلامية