بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليـا
كليـــــــــة التجارة
قسـم محاسبة وتمويـل

مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة

(دراسة تطبيقية)

إعداد الطالبة:
ديالا جميل الرزي

إشراف الدكتور
حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

2007 م/ 1428هـ

﴿ وَأَنزَلَ اللَّهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا ﴾

سورة النساء: (الآية 113)

الملخـص

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مقومات تطبيق محاسـبة المـسؤولية فـي الـشركات الصناعية في قطاع غزة، والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، وبيان الفوائد التـي تعود على الشركات نتيجة تطبيقها لمحاسبة المسؤولية، حيـث تناولـت الدراسـة الـشركات الصناعية في قطاع غزة، وقد أخذت عينة عددها **(75)** شركة، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وصياغة مجموعة من الفرضيات لاختبارها، كمـا قامت الباحثة بجمع البيانات الأولية بواسطة استبانه علمية محكمة تـم تـصميمها وتطويرهـا اعتماداً على المراجع والدراسات السابقة، وقد شملت الاستبانه سبع مجالات خاصة بمقومـات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتم توزيعها على عينة الدراسة، واسترد منها **(60)** استبانه.

وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

يتوفر لدى الشركات الصناعية هيكل تنظيمي واضح، إلا أنه لا يوجد لديها سياسـات مكتوبـة لتطبيق محاسبة المسؤولية، كذلك تعتمد الشركات الصناعية على أسلوب الإدارة اللامركزيـة، وتقوم بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعياريـة، لكنهـا لا تُـشرك العـاملين بالشركة في إعدادها، كما أنها تقوم بإعداد المقارنات بين الأداء المخطـط والفعلـي لتحديـد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين القائمين عليها، كما أن نسبة استخدام الشركات الصناعية لنظام التقارير جيدة، لكن لا توجد قاعدة موحدة من حيث الشكل للالتزام بها في إعداد التقارير، وأنها تتبع نظام حوافز للعاملين، إلا أنها لا تعتمد أسلوباً موحداً في منحها للمراكز، أي بشكل عـام تتوفر لدى الشركات الصناعية معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

كما خرجت الدراسة بعدد من التوصيات من أهمها ما يلي:

أن يتم تحسين الهيكل التنظيمي المتبع في الشركات بما ينسجم مع أهداف الشركة، وأن تـستخدم الشركة دليل واضح ومكتوب لإثبات ذلك، والعمل بشكل أقوى على إيضاح العلاقات بين مراكز المسؤولية والتنسيق بشكل مستمر فيما بينها، كما توصي الباحثة بضرورة وجود معايير وأسـس علمية في تحديد التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية بما ينسجم مع طبيعة عمل وأهـداف الشركة، وأن يتم توحيد شكل تقارير الأداء مما يسهل على الإدارة العليا اتخاذ قرار بشأنها فـي الوقت المناسب، والعمل على تحسين نظام الحوافز المتبع بالشركات، وأن يكون فعـالاً وعـادلاً ويهتم بالجوانب الإنسانية على أن يتم ربط الأداء المحقق بنظام الحوافز.

Abstract

Study aimed to identify potential application of accounting responsibility in the industrial companies in the Gaza Strip and to identify the obstacles that block the application, and indicate the benefits to the company due to its application of accounting responsibility, as it deals with the study of industrial companies in the Gaza Strip. and had taken a sample of companies (75), and to achieve the objectives of the study researcher using descriptive analytical approach, and to formulate a set of hypotheses to be tested, as the researcher collects raw data by identifying scientific Court has been designed and developed based on references and previous studies, and resolution had included seven specific areas viable application of the accounting responsibility, and has been distributed to a sample study, and recovered them (60) Identification.

- And the study had a range of results from the most important are:
The industrial companies have a clear organizational structure, but it had no written policies for the application of accounting responsibility, as well as industrial companies rely on decentralized governance, and the application of the system of planning budgets and the standard costs, but does not involve the company's personnel in preparation, They also prepare comparisons between performance between planned and actual performance to identify and hold accountable those responsible deviations based upon, and that the proportion of industrial companies use reporting system, and they follow a system of incentives for workers, but they do not adopt a "united" in the granting of the centers, any large industrial companies have the most potential application of the accounting liability.

- The study also exited a number of recommendations most important of which are:
To be taken to improve the organizational structure of companies in line with the objectives of the company, and that the company employs clear evidence and written evidence, and to work harder to explain the relations between the positions of responsibility and coordination among themselves constantly, as the researcher recommends that there should establish and scientific bases in determining the standard costs, planning budgets in line with the nature of the work and objectives of the company, and that is to standardize the format of the performance reports, which makes it easy to senior management decision at the appropriate time, and work to improve the system of incentives approach companies, and to be effective "and just"

and interested in the humanitarian aspects that are linked to performance incentives investigator system.

الإهـ ـداء

إلى والدي الكريمين اللذين منحاني الحياة فكانا سبب وجودي ... وغرسـا في نفسي بذور العلم والمعرفة ...

إلى شهداء فلسطين الذين رووا بدمائهم الطاهرة أرض الوطن ...

إلى من يدين له هذا البحث بكثير من العون ... وكان له الفضل في إسداء النصح والمشورة لإخراج هذا البحث إلى النور ...

إلى رفيق الدرب الطويل ... والزوج الحبيب ... مسعود

الباحثـة

شكر وتقدير

لا يسعني بعد أن وصلت إلي هذه النهاية التي طالما تمنيتها إلا أن أشـكر الله عز وجل الذي وفقني في إنجاز وإتمام هذه الدراسة، كما أشكر كل من علمني حرفاً أو أسدى لي نصحاً أو قدم لي خدمة وساعدني فـي إخـراج بحثي إلي ما هو عليه.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إنتاج هذه الدراسة، وقدم لي شـيئاً فهو يستحق كل امتنان ، ولإخلاصهم ولتعاونهم البناء معي وأخص بالذكر د. حمدي شحدة زعرب لما قدمه لي من عون مستمر في إشـرافه علـى هذه الرسالة خطوة بخطوة...

كما أشكر كل من د.عصام البحيصي ود.ماهر درغام لتفضلهما بالمشاركة في مناقشة الدراسة.

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

الباحثة

ديالا جميل الرزي

المحتويات

آيـة قرآنية..... أ
ملخص الدراسة..... ب
Abstract ..... ت
الإهداء..... ج
شكر وتقدير ..... ح
قائمة المحتويات..... خ
قائمة الجداول..... ز
قائمة الأشكال..... ش
قائمة الملاحق..... ش

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

المقدمـة..... 2
مشكلة الدراسة..... 3
فرضيات الدراسة..... 3
أهداف الدراسة..... 4
أهمية الدراسة..... 4
الدراسات السابقة..... 5
ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة..... 9
المصطلحات الإجرائية..... 10

الفصل الثانـي
مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها

المبحث الأولـ: نشأة محاسبة المسؤولية تعريفها وأهدافها 13

مقدمـ ـة..... 14

نشأة محاسبة المسؤولية..... 14

تعريف محاسبة المسؤولية..... 15

أهداف محاسبة المسؤولية..... 17

خصائص محاسبة المسؤولية..... 18

شروط تطبيق نظام محاسبة المسؤولية..... 19

خطوات تطبيق نموذج محاسبة المسؤولية..... 20

العوامل التي ساعدت على تطوير محاسبة المسؤولية..... 20

مميزات نظام محاسبة المسؤولية..... 21

أهمية محاسبة المسؤولية..... 22

اللامركزية ومحاسبة المسؤولية..... 24

اللامركزية في الإدارة..... 25

مزايا اللامركزية..... 25

دور محاسبة المسؤولية في التنظيمات اللامركزية..... 27

محاسبة المسؤولية وتكاليف الأنشطة..... 27

المبحث الثانـي: مبادئ محاسبة المسؤولية فروضها ومقوماتها..... 29

مبادئ محاسبة المسؤولية..... 30

فروض محاسبة المسؤولية..... 31

مقومات محاسبة المسؤولية..... 31

مقومات إنشاء وتصميم محاسبة المسؤولية..... 31

أولاً: التنظيم الإداري للشركة..... 32

ثانيـاً : تحديد مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة..... 36

ثالثـاً: وجود أنظمة تخطيطية ورقابية وربط الأداء المخطط بمراكز

المسؤولية..... 41
رابعـاً: قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية..... 46
خامسـاً: تحليل الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط بمراكز
المسؤولية وتحديد المسئولين عن حدوثها..... 52
سادسـاً: وجود تقارير متكاملة طبقاً لمراكز المسؤولية يكفل متابعة الأداء.... 53
سابعـاً: وجود نظام حوافز فعال..... 56

الفصل الثـالث
الدراسة الميدانيـة

المبحث الأول: واقع الصناعة الفلسطينية..... 60
تمهيـ ـ ـد..... 60
أقسام الصناعة في فلسطين..... 60
المعوقات التي يواجهها القطاع الصناعي..... 61
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات..... 63
تمهيـ ـ ـد..... 64
منهجية الدراسة..... 64
مجتمع الدراسة وعينتها..... 64
أداة الدراسة..... 64
المعالجات الإحصائية..... 65
صدق وثبات الاستبيان 65
خصائص أفراد عينة الدراسة..... 76
اختبار فرضيات الدراسة..... 82

الفصل الرابــع
النتائج والتوصيات

النتـ ـ ـائج..... 101
التوصيـات..... 104
الدراسات المقترحة..... 106
قائمة المراجع..... 107
الملاحق..... 112

قائمـة الجداول

الموضـــوع	الصفحة
جدول رقم (1) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول(الهيكـل التنظيمـي) والدرجة الكلية لفقراته	67
جدول رقم (2) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجـال الثـاني(أسـلوب الإدارة اللامركزية) والدرجة الكلية لفقراته	68
جدول رقم (3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالـث(نظـام الموازنـات التخطيطية والتكاليف المعيارية) والدرجة الكلية لفقراته	69
جدول رقم (4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع(مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي) والدرجة الكلية لفقراته	70
جدول رقم (5) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخـامس(تحديـد وتحليـل الانحرافات) والدرجة الكلية لفقراته	71
جدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس(نظـام التقـارير) والدرجة الكلية لفقراته	72
جدول رقم (7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الـسابع(نظـام الحـوافز) والدرجة الكلية لفقراته	73
جدول رقم (8) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانه والدرجـة الكليـة لفقراته	74
جدول رقم (9) معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	75
جدول رقم (10) معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	75
جدول رقم (11) اختبار التوزيع الطبيعي(**1-Sample Kolmogorov-Smirnov test**)	76
جدول رقم (12) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	77
جدول رقم (13) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	77
جدول رقم (14) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	78
جدول رقم (15) توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في الشركة	78
جدول رقم (16) توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد المرؤوسين الذين تشرف عليهم	79
جدول رقم (17) توزيع الشركات حسب متغير الشكل القانوني للشركة	79
جدول رقم (18) توزيع الشركات حسب متغير مدة مزاولة الشركة نشاطها	80
جدول رقم (19) توزيع الشركات حسب متغير طبيعة نشاط الشركة	81
جدول رقم (20) توزيع الشركات حسب متغير الأسلوب الإداري المتبع	81
جدول رقم (21) توزيع عينة الدراسة حسب متغير مكان عمل الشركة	82

جدول رقم (22) توزيع الشركات حسب متغير حجم رأسمال الشركة	82
جدول رقم (23) تحليل مجالات الاستبانه	84
جدول رقم (24) تحليل فقرات المجال الأول (الهيكل التنظيمي)	85
جدول رقم (25) تحليل فقرات المجال الثاني (الإدارة اللامركزية)	87
جدول رقم (26) تحليل فقرات المجال الثالث (نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية)	89
جدول رقم (27) تحليل فقرات المجال الرابع (مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي)	91
جدول رقم (28) تحليل فقرات المجال الخامس (تحديد وتحليل الانحرافات)	92
جدول رقم (29) تحليل فقرات المجال السادس (نظام التقارير)	93
جدول رقم (30) تحليل فقرات المجال السابع (نظام الحوافز)	95
جدول رقم (31) نتائج تحليل التباين الأحادي (**One Way ANOVA**)لمقومات تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية تُعزى لمدة مزاولة الشركة لنشاطها)	97
جدول رقم (32) نتائج تحليل التباين الأحادي **(One Way ANOVA)**لمقومات تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية تُعزى إلى حجم الشركة)	99

قائمـة الأشكال

الموضـ ـ ـوع	الصفحة
شكل رقم (1) التنظيم الإداري للشركة	34
شكل رقم (2) تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية	40
شكل رقم (3) الموازنة التخطيطية	43
شكل رقم (4) دمج نظام محاسبة المسؤولية مع نظام الموازنات	45
شكل رقم (5) كيفية اتخاذ قرار	48

قائمـة الملاحق

الموضوع
ملحق رقم (1) استبانه الدراسة
ملحق رقم (2) عينة الدراسة(الشركات الصناعية في قطاع غزة)
ملحق رقم (3) أسماء محكمي الاستبانه في الجامعات الفلسطينية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمـ ـة

مشكلة الدراسة

فرضيات الدراسة

أهداف الدراسة

أهميـة الدراسة

الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

المصطلحات الإجرائية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مُقدّمة

تعتبر المحاسبة الإداريـة Management Accounting أحـد العلـوم الاجتماعيـة المحاسبية الحديثة، والتي لها دور فعال ومؤثر في مساندة المـديرين ودعمهـم فـي التخطـيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة لحل المشكلات الإدارية في الوقت المناسب.

ومع اتساع وكبر حجم المشروعات قد لا يستطيع رئيس مجلس إدارة الشركة أو مديرها العام اتخاذ جميع القرارات الإدارية الضرورية لإدارتها، وعلى ذلك فيجب تحقيق اللامركزيـة Decentralization عن طريق تفويض الـسلطات للمـستويات الإداريـة الأدنـى، وتحديـد مسؤولياتها، ويعتبر كل مدير في هذه الحالة مسؤولاً عـن أداء قـسمه، أو مركـز مـسؤولية Responsibility Center، وفي نفس الوقت يكون له الحرية في اتخـاذ القـرارات الإداريـة الخاصة بالقسم أو الإدارة المسؤول عنها، وفي هذه الحالة تقوم الموازنـة التخطيطيـة بتـسهيل تطبيق محاسبة المسؤولية عن طريق ربطها بمراكز المسؤولية والتنظيم الإداري للشركة، وكذلك تعد تقارير الأداء مرتبطة بالتنظيم الإداري للشركة ومراكز المسؤولية فيها (الفـضل وشـعبان، 2003، ص247).

وقد ظهر نظام محاسبة المسؤولية في النصف الأول من القرن العـشرين بعـد انتهـاء الحرب العالمية الثانية وأول دراسة كانت للكاتب John A. Higgins عـام 1952م، وهـو لا يعدو كونه أحد التطورات في أنظمة محاسبة التكاليف، ويعتبر مـن طليعـة الأدوات التقدميـة للإدارة العصرية، حيث إنه يعمل على ربط المستويات الإدارية المختلفة بالوحـدات الإنتاجيـة والذين يهمهم مراقبة الأداء داخل وحداتهم الإنتاجية، والتعرف على المشكلات التـي تعتـرض تنفيذ خططهم، مع ربط الأهداف لجميع مستويات الهيكل التنظيمي، وإظهـار التحليـل النهـائي لمساهمة كل عضو من أعضاء الهيكل التنظيمي بالشركة في الربح أو الخسارة (كحالة وحنـان، 1996، ص413)

ولنجاح نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافه يجب أن يوجد لدى الشركة خريطـة تنظيمية واضحة تبين السلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة التـي تتكـون منهـا

الشركة (الرجبي، 2004، ص327)، وتُعرف محاسبة المسؤولية بأنها: "أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية والتي ترتكز على جزيئات الوحدة التنظيمية كالأقسام مثلاً من حيث المعلومات المعطاة، لتتمكن الإدارة من تقييم أداء هذه الأقسام على مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد المتاحة لها " (المنيف، 1993، ص136).

مشكلة الدراسة:

تعتبر محاسبة المسؤولية أداة قياسية مهمة تهدف إلى التحقق من أن كل نشاط في الشركة يسير وفقاً لما هو مخطط له، لذلك يتطلب تقويم الأداء الفعلي مع ما هو مخطط وتحليل الانحرافات ومعرفة أسباب حدوثها، ووضع أسس العلاج لها، بهدف توفير نظام للمراقبة وتقييم أداء العاملين، وذلك من خلال تقسيم الشركة إلى وحدات فرعية.

فمحاسبة المسؤولية لازمة لكل شركة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدمية أو تجارية أو صناعية، هادفة للربح أو غير هادفة، والشركات الصناعية في قطاع غزة كغيرها من الشركات في حاجة لنظام محاسبة المسؤولية، بناء على ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

ما مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة؟

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية التي سيجري اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات منها:

الفرضية الأولى:

الشركات الصناعية في قطاع غزة تمتلك مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ويتفرع منها الفرضيات التالية:

- يتوفر لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة هيكل تنظيمي واضح.
- تعتمد الشركات الصناعية في قطاع غزة أسلوب الإدارة اللامركزية.
- يتم تطبيق نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
- تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بإجراء مقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي.

- تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتحديد وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها.
- تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب رقابية لتقارير الأداء باختلاف المستويات الإدارية.
- تتبع الشركات الصناعية في قطاع غزة نظام الحوافز لرفع كفاءة العاملين.

الفرضية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية حول مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تُعزى إلى المتغيرات التالية:

- مدة مزاولة الشركة لنشاطها.
- حجم رأسمال الشركة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة في جانبها النظري إلى:

1) إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
2) الوقوف على مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لمحاسبة المسؤولية.

أهمية الدراسة:

1) تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناولته الباحثة، والتي تعتبر من أوائل الدراسات التي تتناول مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ومدى تطبيقه على الشركات الصناعية في قطاع غزة.

2) السعي لبيان الفوائد والتي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وما هي المعوقات التي تقف حائلاً أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها.

الدراسات السابقة:

تستعرض الباحثة في هذا المجال بعض الدراسات التي أُجريت حول تطبيق محاسبة المسؤولية أو التي لها علاقة بمحاسبة المسؤولية:

1) دراسة روس، (1983م) بعنوان: المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية.

هدفت الدراسة إلى إيضاح الدور الذي يقوم به نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف الصناعية وما يتطلبه من أسس ومقومات لتطبيقه، وقد عملت الدراسة على فحص أنظمة الرقابة المطبقة في شركة الدلتا الصناعية بمصر، وكانت أهم الاستنتاجات ما يلي:

- يجب وضع خريطة تنظيمية على مستوى الشركة ليتماشى ذلك مع نظام محاسبة المسؤولية.
- يتعين تحديد الواجبات والمسؤوليات على مستوى كل إدارة في الشركة.
- ينبغي تحديد مركز المسؤولية بالشركة وتجنب ازدواج المسؤولية.
- العمل على تحليل بنود التكاليف حسب إمكانية التحكم بها بواسطة رئيس مركز التكلفة.
- ربط التكاليف بشخص معين مسؤول عن إحداثها وتتأثر بقراراته.

2) دراسة فخـر، (1998م) بعنوان: محاسبة المسؤولية – والظروف الملائمة لتطبيقها.

ركزت هذه الدراسة على بيان وظائف وأهداف محاسبة المسؤولية المتمثلة بشكل رئيس في تحقيق رقابة إدارية مباشرة على تنفيذ الأعمال وتقييم الأداء بـشكل موضـوعي وإجـراء المساءلة الإدارية، والمرونة والسرعة في اتخاذ الإجراءات اللازمة، بغرض رفع كفاءة التشغيل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية وهي من الشروط الأساسية لتطبيق محاسـبة المـسؤولية بشكل علمي وسليم :

- توفر نظام محاسبة متكامل الأركان مصمم بشكل يتوافق مع طبيعة العمليـات التكنولوجيـة وظروف الشركة المختلفة .
- تطبيق نظام معياري شامل للتكاليف يرتكز على المعايير والموازنات التخطيطية .
- التعمق في درجة التحليل للانحرافات طالما كان هناك جدوى منه .
- المعالجة الآلية والإلكترونية للبيانات والمعلومات المحاسبية .
- النظام الجيد للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة .

ويوصي فخر بتطبيق الشروط السابقة الذكر باعتبارها تشكل إطاراً عاماً وأرضـية سـليمة لتحقيق نظام فعال للرقابة، والمتابعة في إطار مراكز المـسؤولية والتـي تـستجيب لمتطلبـات

محاسبة المسؤولية في توفير أدوات القياس للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء بشكل علمي، ونسب الانحرافات إلى أسبابها الفعلية وإجراء المساءلة الإدارية، وأن تتمتع تقارير الأداء بشروط معينة في إعدادها، كما أوصى بالمعالجة الإلكترونية للبيانات بشكل كامل لتوفير الوقت والجهد.

3) دراسة جبريل، (1999م) بعنوان: محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية " دراسة ميدانية"

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لمحاسبة المسؤولية، وأهميتها ومعرفة المحددات التي تحول دون تطبيقها، وقد قام جبريل بدراسة ميدانية على جميع الشركات الأردنية وبلغ عددها تسعين شركة، وبينت دراسته أن هناك معوقات في تطبيق محاسبة المسؤولية أدت إلى إضعاف تطبيقها أو تسببت في عدم تطبيقها أحياناً ومن أهم هذه المعوقات عدم فصل الملكية عن الإدارة من الناحية التطبيقية، وتوصلت دراسته إلى أنه لا توجد أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف في بعض الشركات.

وقد خلصت دراسته إلى عدد من التوصيات لمعالجة المعوقات منها:

- ضرورة توفير الدعم المادي والإداري لتطوير النظم الإدارية والمحاسبية والعاملين عليها والاهتمام بمخرجات النظم.
- توفير وحدة إدارية لمتابعة تطبيق محاسبة المسؤولية وتقييمها.

4) دراسة ميده، (2003م) بعنوان: نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات.

تناولت دراسة ميده نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية، وقد قام بتوزيع استبانات متضمنة (89) شركة، تناول خلالها المقومات الرئيسية للنظام المقترح لمحاسبة المسؤولية، وقام بتوزيعها وتحليلها وكانت نتائج دراسته كالتالي:

- قرابة 66% من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية تطبق نظام محاسبة المسؤولية، لكن التطبيق بشكل غير كامل وليس وفق الأسس العلمية الصحيحة .
- إن مراكز المسؤولية المرتبطة بالهيكل التنظيمي للشركات المساهمة العامة المطبقة هي محددة بشكل دقيق ولكل المستويات الإدارية .
- لا تقوم الشركات المساهمة العامة الأردنية بالعمل وفق نظام الموازنات التخطيطية ونظام محاسبة التكاليف المعيارية بما يضمن إعداد تقديرات دقيقة للأداء المخطط لكل مركز مسؤولية .

- لا تقوم الشركات المساهمة العامة الأردنية بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريـق الربط بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكل مركز مسؤولية على حدة .
- لا تتم في الشركات المساهمة العامة الأردنية عملية تقييم الأداء بالكشف عن الانحرافات بين الأداء المخطط والفعلي لكل مركز مسؤولية وتحليلها وتحديد المسؤولين عنها .
- لا تطبق الشركات المساهمة العامة الأردنية نظام تقارير متكـاملاً يتـضمن الأداء الفعلـي والأداء المخطط والانحرافات والمسؤولية عنها لكل مركز مسؤولية .
- لا يوجد في الشركات المساهمة العامة الأردنية نظام حوافز فعال .

كما خرج بعدد من التوصيات منها ما يلي:

- يوصي بضرورة توضيح وشرح أهمية تطبيق نظام محاسبة المـسؤولية لـلإدارات العليا في الشركات الصناعية الأردنية.
- العمل على توفير تحديد دقيق وواضح للهيكل التنظيمي في تلك الشركات ويقتـصر ذلك على المستويات الإدارية العليا.
- السعي في تطبيق نظام التكاليف من خلال أقسام مستقلة في الشركات المطبقة له وأن يتم تطبيقه وفق الأسس العلمية الصحيحة.
- العمل على تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كـلاً على حدة الأمر الذي يمكن من تقييم الأداء وتحليل الانحرافـات والمتـسببين فـي حدوثها.
- السعي في إيجاد وحدات إدارية مستقلة وظيفتها إعداد التقارير الرقابية ومتابعتها.
- كما يوصي بضرورة إشراك المستويات الإدارية في إعداد الموازنـات التخطيطيـة وفي صياغة التكاليف وإعداد نظام التقارير.
- ضرورة اهتمام الشركات المساهمة العامة الأردنية بالجوانب الـسلوكية والإنـسانية للموارد البشرية وتقوم بدراسة أوجه وأساليب الإشباع المختلفة وفق احتياجاتهم بمـا يكفل تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتحقيق أهداف الشركة.

5) دراسة خشارمة؛ العمري، (2004م) بعنوان: قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية : دراسة ميدانية.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فـي الأجهـزة الحكومية، وقد قاما بتصميم استبانه للحصول على البيانات، وتضمنت الاستبانه تطبيـق نظـام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، وتم تحليل النتائج باستخدام أساليب الإحصاء

الوصفي وأظهرت نتائج دراستهم إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية بالأقسام والمراكز داخل التنظيم والاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الأجهزة الحكومية باعتبار أن الأداء الكلي للتنظيم هو محصلة لأداء الأقسام والمراكز لذلك، خُلصا إلى التالي:

- ضرورة تقييم أداء الأقسام والمراكز داخل التنظيم، بالإضافة إلى الأسلوب التقليدي للرقابة على الالتزام المالي والقانوني.
- ضرورة الاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المجال الحكومي، وركز بصفة أساسية على استخدام مفهوم محاسبة المسؤولية وأنواعها ومقوماتها.
- ضرورة تقسيم الوحدة الإدارية وفقاً لمراكز التكاليف والإيرادات، ومن ثم توجيه المصروفات إلى المراكز التي تخصها، ويخصص لكل مركز الإيراد الذي حصله ثم إعداد تقارير المسؤولية لهذه المراكز وفقاً للمصروفات الخاضعة للرقابة والمصروفات غير الخاضعة لها وتطبيق نفس الأساس بالنسبة للإيرادات.
- تتم الرقابة والمحاسبة على أساس معايير المسؤولية سواء كانت سلطة اتخاذ القرار أو سلطة استخدام الموارد فقط أو سلطة التأثير بأي شكل على المصروف، وبذلك يكون هناك ارتباط كامل بين التخطيط والرقابة، أي بين مرحلة إعداد الموازنة ومرحلة تنفيذ الموازنة وتقييم الأداء.

وقد خلصت دراستهم إلى عدد من التوصيات منها ما يلي:

* ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية في الوحدات الحكومية بجانب الرقابة التقليدية.

* ضرورة تطبيق أسس محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية حتى يمكن تحقيق الرقابة الإدارية على مستوى الأقسام والمراكز، وذلك بتقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز تكاليف ومراكز إيراد وفقاً للأسس المحاسبية السليمة، وتوجيه التكاليف نحو المراكز التي تخصها وفقاً لأسس محاسبة التكاليف، وكذلك الإيرادات وإعطاء التقارير المناسبة في الوقت المناسب، وأيضاً وجود تقارير مستمرة بانجازات كل مركز على حدة ليتم تحليلها، وإجراء تحليل مصروفات كل مركز وفقاً لأسس محاسبة المسؤولية بحيث تبين التقارير الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة منها.

* ضرورة توفير المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية في القطاع الحكومي.

6) دراسة غلاء، (2005م) بعنوان: مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية.

هدفت دراسته إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، وكذلك التعرف على الصعوبات التي تحد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية،

حيث تناولت دراسته الشركات الصناعية التابعة لشؤون الإنتاج باللجنة الشعبية العامة وعددها إحدى عشرة شركة وقد اعتمد غلاء على المصادر الأولية في جمع البيانات وقد توصل إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

* يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهياكل التنظيمية.
* غياب التنسيق في ما بين مراكز المسؤولية الأمر الذي يحد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالشكل الصحيح.
* إن أغلب مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية لا تعتمد أسلوب التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية.
* يوجد نظام للتقارير في مراكز المسؤولية ولكنها لا تتم بشكل دوري وينقصها بعض الإيضاح في المعلومات التي يجب أن تشملها هذه التقارير.
* عدم وجود نظام حوافز في هذه الشركات.

وقد انتهت دراسته بعدد من التوصيات منها 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.
* توجيه مديري مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية إلى استخدام التكاليف المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية.
* إلزام مديري مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية بعمل المقارنات بين الأرقام الفعلية الواردة في الميزانيات والأرقام المقدرة وذلك من أجل تقييم أدائها.
* عمل دورات تدريبية من قبل الإدارات العليا في الشركة لمديري الإدارات ورؤساء الأقسام والعاملين في مراكز المسؤولية في إعداد وصياغة التقارير، وتوضيح آلية تسلسل التقارير ودوريتها.
* اعتماد نظام عادل للحوافز يهتم بالعنصر الإنساني وتوفير ظروف العمل المادية والمعنوية للعاملين وربط الحوافز بالأداء ومنحها لمن يستحقها حتى يحظى بالقبول من قبل كافة العاملين.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع محاسبة المسؤولية في أكثر من جانب، حيث تعرضت دراسة روس للمقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية في شركة الدلتا بمصر، وعملت دراسته على فحص أنظمة الرقابة

المطبقة في تلك الشركة، في حين تناولت دراسة خشارمة والعمري إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية، كما تناولت دراسة فخر محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها ومدى تحقيق أهداف محاسبة المسؤولية في الرقابة الإدارية المباشرة على تنفيذ الأعمال وإجراء المساءلة والسرعة في اتخاذ الإجراءات اللازمة، في حين تناولت دراسة كل من ميـده وغلاء مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية، إلا أن دراسة ميـده طبقـت على الشركات الصناعية الأردنية بيئة تختلف عن بيئة غلاء على الشركات الـصناعية الليبيـة، رغم أن الدراسات السابقة تناولت الموضوع من جانب مختلف إلا أن هذه الدراسة تأتي لدراسة واقع تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة على وجه التحديد حـسب واقع الحال والظروف المختلفة التي تعيشها الأراضي الفلسطينية، وقد تكون هذه الدراسـة هـي الأولى من نوعها في هذه البيئة، ومعرفة أي من المقومات الأساسية المتـوفرة فـي الـشركات الصناعية الفلسطينية، ومعرفة المعوقات والأسباب التي تحد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، ومحاولة وضع الحلول لهذه المعوقات والتي تحاول أن تؤدي إلى تطبيقها في تلك الشركات.

المصطلحات الإجرائية:

* محاسبة المسؤولية: ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية.

* تكاليف الأنشطة: أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجمعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

* التنظيم الإداري: ويقصد به تحديد نطاق السلطة والمسؤولية.

* الهيكل التنظيمي: ويقصد به أن يتم تصميم نظام يقوم على إنشاء مراكز مسؤولية في الشركة.

* مركز المسؤولية: وهو موقع في الشركة له سلطة الرقابة والتحكم والتكاليف والإيرادات أو استخدام الأموال المستثمرة.

* الموازنات التخطيطية: تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشاة خلال السنة.

* التكاليف المعيارية: تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها.

الفصل الثاني

مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها

يتناول هذا الفصل دراسة علمية عن محاسبة المسؤولية ومفهومها، وتنقسم الدراسة في هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول ـ ـ ـ: نشأة محاسبة المسؤولية تعريفها وأهدافها

المبحث الثاني: مبادئ محاسبة المسؤولية فروضها ومقوماتها

المبحث الأول ـ ـ ـ: نشأة محاسبة المسؤولية تعريفها وأهدافها

حيث يتضمن المبحث الأول نشأة محاسبة المسؤولية وبعـض التعـاريف الخاصـة بمحاسبة المسؤولية، بالإضافة إلى معرفة أهدافها، خصائصها، شـروط وخطـوات تطبيقها، والعوامل التي أدت إلى تطورها، مميزاتها، أهميتها في عمليـات الرقابـة وأهميتها من حيث تقييم الأداء، ومن ثم تتناول اللامركزيـة ومحاسـبة المـسؤولية ومزاياها، ودور محاسبة المسؤولية في التنظيمات اللامركزية، ومـن ثـم علاقـة محاسبة المسؤولية بتكاليف الأنشطة.

مُقدِّمة

تتكون الشركة من مجموعة من الأفراد الذين يعملون مع بعضهم البعض للوصول إلى هدف معين، وحتى يتمكنوا من تحقيق ذلك يتم تنظيم هؤلاء الأفراد والموارد الاقتصادية الأخرى في مجموعات تعرف بالوحدات الإدارية، وفي العادة يتم تنظيم هذه الوحدات مع بعضها باستخدام الخريطة التنظيمية والتي تأخذ شكل الهرم، تقع الإدارة العليا في قمة الهرم التنظيمي بينما تقع الوحدات التشغيلية في قاعدته، وتتحمل الإدارة العليا المسؤولية النهائية عن تحقيق أهداف الشركة، لذلك تحتفظ بسلطة اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة (الرجبي، 2004، ص325).

ومع كبر حجم الشركات في الوقت الحاضر وتوسع أعمالها أدى ذلك إلى صعوبة اتخاذ القرارات الإدارية من قبل فرد واحد، لذا يستدعي وجود تفويض في الصلاحيات لأشخاص ذوي مقدرة وكفاءة من أجل اتخاذ القرارات اللازمة لتسيير أعمال الشركة، وهذه الصلاحيات تمارس ضمن نشاطات معينة، وهي بحد ذاتها تستوجبها ضرورات العمل، حيث يحتاج الأمر إلى اتخاذ القرار دون الرجوع إلى الإدارات المركزية، مما يسهل كثيراً من الإجراءات الروتينية، إضافة إلى أن المعلومات المطلوبة لا تتوفر إلا لدى الشخص المسئول في موقع العمل، ويقترن التفويض عادةً بعنصر المسؤولية حيث يكون الشخص المخول مسؤولاً عما يتخذه من قرارات، وبذلك تنشأ لا مركزية القرار وتقييم الأداء (الشرع، 2002، ص337).

■ نشأة محاسبة المسؤولية:

إن فكرة محاسبة المسؤولية تواجدت بتواجد الإنسان الذي يكلف بأداء عمل معين وبالتالي يجب محاسبته على نتيجة أداء هذا العمل، والأدلة على ذلك قد ورد ذكرها في القرآن الكريم والأحاديث الشريفة:

وفي هذا السياق يقول المولى عز وجل "وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون" ﴿التوبة - الآية 105﴾ وكما ورد في الأحاديث النبوية الشريفة ما يبرز مسؤولية الأشخاص عن أعمالهم، حيث قال رسول الله ﷺ كلكم راعٍ وكلكم مسئولٌ عن رعيته (النووي، ص239).

تقوم فكرة محاسبة المسؤوليات على تقسيم الشركة إلى وحدات فرعية تسمى بوحدات أو مراكز المسؤولية، بحيث يتم حصر النفقات والإيرادات لكل مركز مسؤولية وإعطاء صلاحيات تنفيذ الأنشطة، وما يتعلق بها من مصروفات وإيرادات لمشرف مركز المسؤولية، وفي المقابل

تتم محاسبة المشرفين على الإيرادات والنفقات التي تقع تحت إشرافهم وضمن صلاحياتهم، كما يهدف نظام محاسبة المسؤوليات إلى توفير نظام للرقابة وتقييم أداء العاملين من خلال تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية وربط مسؤولية اتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة الخاصة بكل مركز مسؤولية بالمشرفين المباشرين (صبري، 2002، ص406).

فمحاسبة المسؤولية تعمل على ترسيم سمات التنظيم الإداري، وربط تقارير الأداء بالأفراد والمسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في الشركة، فعند ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في الشركة، فإنه يمكن الوقوف على مدى انجاز هذه المراكز لأهدافها، ولنجاح محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافها، لا بد من وجود خريطة تنظيمية واضحة للشركات تبين سلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة التي تتكون منها الشركة وتعرف هذه الوحدات بمراكز المسؤولية، ويعرف مركز المسؤولية على أنه "وحدة إدارية أو فنية موجودة في الشركة وله هدف معين يستخدم مصادر الشركة ومواردها من أجل تحقيق أهدافه، ويقع تحت سلطة شخص معين وبدون ذلك لا يكون له وجود" (الرجبي، 2004، ص327).

والهدف من تقسيم الشركة أو الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية هو ما يلي (فخر، 1998، ص102-103):

1- تحقيق الرقابة الإدارية المباشرة على تنفيذ الأعمال واتخاذ القرارات اللازمة لترشيد الاستهلاك والاستغلال العقلاني لوقت العمل وزيادة كفاءة التشغيل.
2- تحقيق الديناميكية والسرعة في اتخاذ القرارات بما يساعد على تلافي أسباب الخلل في حينه وتصحيح المسار.
3- تقييم الأداء بشكل موضوعي من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية والفعلية وكشف الانحرافات وتحليلها بحسب أسبابها والمسؤولية عنها، وهذا يحقق مبدأ المساءلة الإدارية .

■ تعريف محاسبة المسؤولية

قام كثير من المؤلفين والكتاب بتعريف مفهوم محاسبة المسؤولية وفيما يلي تستعرض الباحثة عدداً منها على النحو التالي:

♦ عرفت محاسبة المسؤولية بأنها: "أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية والتي تركز على جزيئات الوحدة التنظيمية كالأقسام مثلاً، من حيث المعلومات المعطاة لتتمكن الإدارة من تقييم

أداء هذه الأقسام والحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد المتاحة لها" (المنيـف، 1993، ص136).

♦ كما وعرفت بأنها: "ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلـي لكـل مركـز مسؤولية" (خشارمة والعمري، 2004، ص263).

♦ وفي تعريف آخر لمحاسبة المسؤولية فهي: "أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية مـن جهة، وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظـيم الإداري للمنـشأة بجميـع مستوياتها الإدارية" (ميده، 2003، ص324).

♦ وقد عرفها روس بأنها: "اتجاه حديث نسبياً يعمل على تصميم النظام المحاسبي بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بمراكز المسؤولية المختلفة، ويتم بمقتضاه تقسيم الوحدة الاقتـصادية إلـى مراكز للمسؤولية بما يتلاءم مع طبيعة النشاط والهيكل التنظيمي بها، ومساءلة كل رئيس مركز من مراكز المسؤولية المختلفة عن بنود التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو الرقابة عليها فقط، أما بنود التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها أو الرقابة عليها فتدخل في نطاق مسؤولية رئيس مركـز مسؤولية آخر، وذلك عن طريق ربط نظام التقارير والأداء المخطط والأداء الفعلي فيما يتعلـق ببنود التكاليف التي يمكن التحكم فيها بواسطة رئيس مركز المسؤولية بكل مركز على حدة، حتى يمكن تحديد الانحرافات وأسبابها والأشخاص المسؤولين عن حدوثها وإجراءات علاجهـا فـي الوقت المناسب (روس، 1983، ص13).

♦ كما وعرفها آخرون بأنها: "رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل فـي حـدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها" (كحالة وحنان، 2002، ص413).

♦ عرفها Horngren بأنها: "عبارة عن النظام الذي يقـيس الخطـط (بالموازنـة) والأفعـال (بالنتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية" (Horngren ,2005,p958).

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف محاسبة المسؤولية بأنها: "نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات المخولة لهم.

ومن خلال التعاريف السابقة جمع المنيف محاسبة المسؤولية في النقاط التالية (المنيف، 1993، ص137):

- تعتبر أسلوباً مهماً من أساليب المحاسبة الإدارية.
- تهتم بالأقسام داخل الوحدات الحكومية والاقتصادية ولا ترتكز على الشركة ككل وبشكل لا يمنع في النهاية من التجميع على المستوى الكلي للشركة.
- تمكن الإدارات التنفيذية من تقييم أداء الأقسام التابعة لها صعوداً، حيث تتمكن الإدارة العليا من تقييم أداء الإدارة بشكل أكثر فاعلية، لتركيزها على الجزيئات المكونة لهذا الأداء صعوداً إلى قمة التنظيم، وبالتالي تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة .
- تتيح المجال لتقييم أداء الأقسام في الوقت المناسب، ومن ثم اتخاذ الإجراء المناسب بما يحقق الأهداف العامة.

■ أهداف محاسبة المسؤولية

إن الهدف الأساسي من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل الشركة، كما توجد أهداف أخرى تتمثل بالنقاط التالية (الفضل وشعبان، 2003، ص248-255):

1) يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.
2) تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.
3) تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.
4) يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

5) إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.
6) إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييراً في المبادئ أو النظريات، وإنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للشركة.
7) تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الشركة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها.
8) تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالشركة ألا يمارس ولا يراقب أياً من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ما له من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخليص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

■ **خصائص محاسبة المسؤولية** (جبريل، 1999، ص23):

1) تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية وكما أنها تعتبر أداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات.
2) ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في الشركة من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات.
3) تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات.
4) تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما ليقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.

كما وأضاف ميده الخاصية التالية لمحاسبة المسؤولية (ميده، 2003، ص324-325):

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

■ **شروط تطبيق نظام محاسبة المسؤولية**

من الشروط الأساسية لخلق ظروف ملائمة لتطبيق محاسبة المسؤولية بـشكل صـحيح وموضوعي هي (فخر، 1998، ص107-118):

أولاً: توافر نظام محاسبة متكامل الأركان؛ أي أن يكون النظام المحاسبي مصمماً بشكل علمي بما يتوافق مع طبيعة العمليات التكنولوجية، والهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

ثانيـاً: تطبيق النظام المعياري الشامل المرتكز على المعايير والموازنات التخطيطية؛ لقد نشأ نظام التكاليف المعيارية تلبية لاحتياجات الإدارة العلمية وتطورت نماذجه ووظائفه وأهدافـه وأصبح مدخلاً إدارياً مهماً يستخدم في التخطيط والرقابة والمحاسبة وتقييم الأداء، وأهم ما يميز نظام التكاليف المعيارية هو المنهجية العلمية في تحديد مستويات المعايير في ظل مـستوى أداء جيد للعاملين.

ثالثـاً: التعمق في درجة التحليل للانحرافات؛ إن التحليل المعمق للانحرافـات يمكـن مـن الوقوف على الأسباب الحقيقية لها وتقييم الأداء بصورة موضوعية مما يتـيح إمكانيـة القيـام بالمساءلة الإدارية وتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح.

رابعـاً: المعالجة الآلية أو الالكترونية للبيانات والمعلومات؛ إن المطلب الأساسـي لتنفيـذ الشروط المذكورة عالياً هو المعالجة الآلية أو الالكترونية للبيانات المتعلقة بالإنتـاج والتكـاليف والإيرادات، مما يسمح بتوفير الوقت والجهد والموارد وتحقيق السرعة في الانجـاز، وتحديـد النتائج وعرض الانحرافات وتحليلها، وتقييم الأداء، ومحاسبة المسؤولين في الوقت المحدد دون تأخير، وأي تأخير في كشف الخلل في أداء العاملين يقلل من فعالية وكفاءة نظام الرقابة وتقيـيم الأداء ومحاسبة المسؤولين.

خامساً: النظام الجيد للاتصال بين المستويات الإدارية؛ الاتصال الجيد لا يتحقق إلا من خلال توفر نظام فعال للاتصال، والعنصر الأساسي لنظام الاتصال الفعال بين المستويات الإدارية في إطار الهيكل التنظيمي للشركة هو تقارير الأداء. لذلك يجب أن تتمتع تقارير الأداء بخـصائص جيدة والمتمثلة بشكل أساسي في:

- تناسب التقرير مع الهيكل التنظيمي.
- تناسب التقرير مع من يستخدمه من حيث الإيجاز والاختصار.
- أن يكون موضوعه محدداً ويعالج مشكلة محددة.
- ارتباطه بمسؤولية محددة وأن يركز على البنود القابلة للرقابة والتي تخضع لسلطة وإشراف المسؤول عن المركز لأن الهدف هو تقييم الأداء للمسؤول.

- أن يتميز بالبساطة والوضوح والنمطية في عرض البيانات.
- إعدادها وتوصيلها للمعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

■ **خطوات تطبيق نموذج محاسبة المسؤولية وضرورة إتباعها** (المنيف، 1993، ص138):

❖ تحديد مراكز التكلفة من واقع التوزيع الموجود في الهيكل التنظيمي.
❖ تجميع وتبويب التكاليف بالشكل المناسب لمراكز التكلفة.
❖ توزيع التكاليف العامة ومن ثم الحصول على مجمل التكاليف للخدمات لكل قسم من الأقسام.
❖ تحديد أساس توزيع التكاليف بالتعرف على الخدمات المقدمة في مراكز التكلفة.
❖ تحديد التكلفة الكلية للوحدات المنتجة لكل قسم بقسمه.
❖ ضرورة تحديد معيار لقياس مدى كفاءة الأداء في الأقسام ليتم مقارنة ما تم بما كان يجب أن يتم.

■ **العوامل التي ساعدت على تطوير محاسبة المسؤولية**

من العوامل التي ساعدت على تطوير محاسبة المسؤولية هو أن الشغل الشاغل للمحاسبين انحصر في تحديد العلاقات المالية بين الشركة والغير، الأمر الذي جعل المحاسبة مقصورة على وظائف معينة وبعيدة عن إدارتها، وظلت المحاسبة جامدة في حركتها حتى ظهرت ظروف مختلفة حتمت إخراجها من عزلتها، ومن العوامل التي ساعدت على التطوير (عشماوي، 1971، ص28-29):

♦ اتجاه الشركات إلى تكوين وحدات اقتصادية كبيرة للاستفادة من مزايا الحجم الكبير والتخصص.
♦ إنشاء الفروع في المدن المختلفة، وظهور الشركات ذات الأقسام المتعددة، مما دعا إلى التفكير في وسائل محاسبية تساعد في الرقابة عليهما.
♦ زيادة حدة المنافسة بين الشركات، مما دعا إلى الرقابة على التكاليف بغرض تقليلها وبذلك تخفيض أسعار بيعها.
♦ زيادة الهوة بين الإدارة العليا والمستويات الأخرى، الأمر الذي جعل الإدارة العليا في عزلة عما يجري في المستويات الأخرى مما تطلب وجود أساليب لمعالجتها.

■ مميزات نظام محاسبة المسؤولية

نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا تعود على الشركة عندما تقوم بتطبيقه (غلاء، 2005، ص18-19):

1) تسهيل إدارة النشاط في الشركة بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية.
2) التعرف على كفاءة مديري مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق أهداف الشركة، وتمكين الإدارة من التعرف على نجاح أو فشل ذلك المركز.
3) مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ووضع نظام ملائم للحوافز لتشجيع العاملين في تلك المراكز على تحقيق أهداف الشركة.
4) يهدف إلى مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.

كما أضاف خشارمة المزايا التالية (خشارمة، العمري، 2004، ص263-264):

1) يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلاً من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها.
2) يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة.
3) يساعد في تقييم أداء الشركة من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي.
4) يجعل العاملين بالشركة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم.
5) يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات.
6) يمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة.

على الرغم من وضوح الأفكار المتعلقة بمحاسبة المسؤوليات وسلامتها المنطقية إلا أن هناك صعوبة في التنفيذ، ويرجع عدم نجاح التطبيق للأسباب التالية (صبري، 2002، ص406):

1) تداخل أنشطة الوحدات الفرعية بصفة عامة، وصعوبة وضع خطوط فاصلة واضحة بين الوحدات الفرعية.

2) صعوبة تقسيم كافة أنشطة الشركة إلى مراكز مسؤولية وتحديد طبيعة كل منها.
3) صعوبة الفصل بين التكاليف المراقب عليها وغير المراقب عليها لكل من الوحدات الفرعية.
4) صعوبة معالجة بنود التكلفة الثابتة والمشتركة وتوزيعها على مراكز المسؤولية لغرض الرقابة واتخاذ القرارات.

■ أهمية محاسبة المسؤولية

تنبع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية على الموارد المستخدمة في الشركة لتحقيق الكفاءة والفاعلية، وكذلك تقييم أداء الأقسام والإدارات، وهي من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الشركة ككل (جبريل، 1999، ص24).

■ أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات الرقابة

تتولد الحاجة إلى الرقابة عن تعدد المستويات الإدارية المختلفة في الشركة، مما يجعل من الصعوبة قيام فرد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات بمفرده التي تطلبها منه الشركة، فالرقابة تتضمن مراجعة أعمال وأفعال للتحقق من توافقها مع الخطط الموضوعة.

إن أساس الرقابة هو التخطيط، يتم منه استنباط معايير مناسبة للتأكد من سلامة تنفيذ الخطط المحددة، لذلك لا وجود للرقابة بدون تخطيط مسبق تتم الرقابة على أساسه (غلاء،2005، ص20)، وقد عرف مرعي الرقابة بأنها: "مجموعة الأنشطة التي تزاولها المستويات الإدارية المختلفة في مشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها" (مرعي، 1993، ص437).

إن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يتطلبه الاتجاه اللامركزي للإدارة وهي تهدف من خلال النظام الرقابي إلى ما يلي (الفضل، 2002، ص376):

1) التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في الشركة خلال فترة زمنية معينة.
2) التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام الشركة بما يساعد على تحقيق الأهداف.
3) اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف.
4) إن تطبيق محاسبة المسؤولية تتطلب تقسيم الشركة إلى وحدات تنظيمية صغيرة في مراكز مسؤولية.

5) تكون المسؤولية تحت إدارة شخص معين تكون لقراراته قوة تأثير على عناصـر المـدخلات والمخرجات في صورة معينة تتصف بالوضوح التام، أي يكون مسؤولاً عن تحقيـق أهـداف مركز المسؤولية وفقاً لسياسات وخطط الشركة ككل، وذلك في حدود السلطات الممنوحة لـه ومقارنة النتائج بالأداء الفعلي لتحديد الانحرافات.

فالرقابة هي التنفيذ الحقيقي لإجراءات محاسبة المسؤولية، وهي نتيجة حتمية لتطبيقهـا، فهي تمثل مجموعة الإجراءات والأساليب التي ترمي إلى التأكد من تنفيذ الخطط الموضـوعة، واتخاذ القرارات الضرورية لمعالجة الانحرافات التي قد تحصل بين ما هو مخطـط ومـا يـتم تنفيذه، حيث تقوم الرقابة على أساس قياس أداء الأعمال التي يؤديها المرؤوسون والكشف عـن الانحرافات وتصحيحها قبل فوات الأوان، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط في النهاية تجعل مـن السهولة كشف الانحرافات واتخاذ ما يلزم من تدابير لمنع حدوث انحرافات مستقبلية (جبريـل، 1999، ص25).

وترى الباحثة أن أسلوب الرقابة باستخدام التقارير يتلاءم مع نظام محاسبة المـسؤولية وذلك لقدرته على كشف الانحرافات بشكل أسرع مما يسهم في رفع كفاءة أداء المراكز ونجـاح الشركة ككل في تنفيذ خططها وتحقيق أهدافها.

ويقوم نموذج الرقابة الملائمة على عدة خطوات هامـة منهـا (مرعـي، 1993، ص428):

- ❖ تحديد مركز المسؤولية والهدف المطلوب منه، وعلى مركز المسؤولية أن يقوم بتحقيقه.
- ❖ تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية أداء الأنشطة والعمليات اللازمة لتحقيـق الهـدف المرغوب من مركز المسؤولية.
- ❖ إبلاغ الجهة المسؤولة عن مركز المسؤولية المعين بالمعايير الواجب الالتزام بهـا فـي أداء العمليات المختلفة.
- ❖ تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة له وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء الملائمة .
- ❖ إبلاغ الجهات التي يهمها الأمر بالنتائج عن طريق تقارير الأداء وإجـراء مـا يلـزم مـن تعديلات على الخطط أو المعايير وأساليب الأداء إذا توافرت إمكانية ذلك.

إن تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات يتطلب بناء نظام فعال للرقابة، حتى يمكن من خلاله متابعة تنفيذ الأعمال وقياس كفاءة الأداء وتحديد الانحرافات، وتتلخص المقومات الأساسية لبناء نظام فعال للرقابة في التالي (فخر، 1998، ص101):

* تحديد الأهداف المطلوب تنفيذها والتعبير عنها بمؤشرات تخطيطية أي معايير الأداء.
* إعداد موازنات تخطيطية للمراكز المختلفة وتحديد المهام والمسؤوليات.
* المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية وبين البيانات الفعلية، وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها ومسبباتها.
* اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لإزالة أسباب الخلل.

■ أهمية محاسبة المسؤولية من حيث عملية تقييم أداء الشركات

يعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ظل توافر معايير أداء قابلة للتنفيذ، وتعتبر محاسبة المسؤولية أداة هامة لتقييم الأداء، وتختلف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية باختلاف نوع نشاط تلك المراكز (جبريل، 1999، ص28)، وتتجلى أهمية نظام محاسبة المسؤولية من حيث عملية تقييم الأداء من خلال قيامه بالوظائف التالية (ميده، 2003، ص326):

1) التعرف على مدى تحقيق الشركة لأهدافها المحددة لها.
2) تفسير انحرافات النتائج عما ورد بالخطط الموضوعة تفسيراً واضحاً.
3) تحديد مراكز المسؤولية المسؤولة عن الانحرافات.

في ضوء ما سبق يمكن القول بأن عملية تقييم الأداء للحكم على الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية يعتبر وسيلة لتحفيز الأشخاص المسؤولين عن مراكز المسؤولية للوصول إلى الأداء المخطط.

■ اللامركزية ومحاسبة المسؤولية

إن من السياسات الأساسية التي يجب على الإدارة العليا إصدار قرار بشأنها درجة المركزية على صعيد الشركة، ففي بعض الشركات تكون المركزية بدرجة عالية، حيث تفرض الإدارة العليا رقابة شديدة وصارمة على جميع الفعاليات والعاملين مع تفويض صلاحية اتخاذ القرارات إلى أقل عدد ممكن من الإداريين في المستويات الإدارية الوسطى والعليا في الهيكل التنظيمي، في حين توجد شركات أخرى على درجة عالية من اللامركزية في أحكام الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية، وهناك العديد من الفوائد في استخدام المرونة عند تصميم الهياكل التنظيمية للشركات الصناعية منها (سالم وحسن، 1983، ص135-136):

- إن اللامركزية في الحدود المعقولة تسهم في توزيع المسؤوليات الإدارية على عدد أكبر من الإداريين، وبالتالي جعل العملية الإدارية أكثر سهولة خاصة في الشركات كبيرة الحجم.
- اللامركزية تساهم في الاستفادة من عدد أكبر من المؤهلين علمياً وكفاءة في الـشركة مـن خلال تفويض الصلاحية أو السلطة في اتخاذ القرارات.
- تتيح الفرصة للإداريين في المستويات الإدارية العليا التفرغ لمعالجة القضايا الإدارية الأكثر أهمية للشركة.
- تنمي روح الولاء والعطاء لدى العاملين من خلال تفويضهم للصلاحيات والمسؤوليات.
- تسهم في سرعة اتخاذ القرارات التي يتخذها المديرون في مواقع العمل.

لكن من مساوئ اللامركزية فقدان الرقابة المركزية واتخاذ الإداريين قرارات أو تبنـي سياسات غير ملائمة أو مناسبة لقضايا مشابهة (سالم وحسن، 1983، ص135-136).

■ اللامركزية في الإدارة

يتمثل جوهر اللامركزية في الإدارة في إعطاء المديرين حرية اتخاذ القرارات، وتتفاوت درجة اللامركزية من شركة لأخرى، فهي تتراوح بين اللامركزية المطلقة والتي تعني أدنى حد من القيود مع أقصى حرية ممنوحة للمديرين لاتخاذ القرارات، وبين المركزية الـشديدة والتـي تعني أقصى قيود وأقل حرية للمديرين في اتخاذ القرارات (حسين،1997، ص83)، إذ لا يوجد عملياً تنظيم مركزي تتخذ فيه جميع القرارات من مدير فرد أو إدارة عليا، كما لا يوجد تنظـيم لامركزي تتخذ فيه جميع القرارات من قبل المستويات الإدارية الأدنى دون التنسيق مـع الإدارة العليا وإلا عد التنظيم منفصلاً ومستقلاً تماماً عن إدارته العليا، " فالمركزية واللامركزية يشكلان قطبين يقع بينهما مجال مستمر لتفويض السلطة بدرجات مختلفة تقترب أو تبتعد من أحد هـذين القطبين، فالحالة العملية تقع بين هذين القطبين مع ميل نحو أحدهما حـسب طبيعـة وظـروف التنظيم الإداري للشركة" (كحالة وحنان، 2002، ص405-406).

■ مزايا اللامركزية

نادراً ما تتصف الشركات باللامركزية المطلقة أو المركزية الشديدة بل يوجد خليطٌ مـن الوظائف المركزية واللامركزية، لذلك تلجأ الكثير من الشركات للاستفادة من مزايا اللامركزية، حيث إنها تقوم بتفويض السلطة إلى رؤساء الوحدات الإدارية ليتمكنوا من تنفيذ المهام الموكلـة إليهم، ومن أهم هذه المزايا (حسين،1997، ص83-84):

- ❖ تخلق إحساساً أكبر بالاحتياجات المحلية: فمدير الفرع أو القسم لديه إحساس أكثر من الإدارة العليا بالبيئة التي تحيط به.
- ❖ زيادة الدافع أو الحافز: عادةً ما يكون مديرو الأقسام أكثر حماساً وإقداماً على العمل عندما تُترك لهم الفرصة لإظهار واستخدام مواهبهم الفردية.
- ❖ تزيد من تركيز المديرين: فاللامركزية وما يتبعها من تفويض للسلطة وتحمل للمسؤولية ستزيد من تركيز المديرين في الأقسام والوحدات الفرعية، وتساعد على زيادة مرونة الشركة في التأقلم بسرعة مع الظروف المتغيرة.

وأضاف كحالة وحنان المزايا التالية (كحالة وحنان، 2002، ص410):

- ❖ إن اتخاذ القرارات يتم على أفضل وجه لدى المستوى الإداري الذي تنشأ فيه المشكلات، فذلك المستوى الإداري القريب من مشاكل التشغيل اليومية هو الأكثر التصاقاً بها وتفهماً لأسبابها وطرق علاجها، بينما تكون الإدارة العليا بعيدة عن الظروف المحيطة بنشوئها وعلاجها وبالتالي أقل كفاءة وفاعلية في اتخاذ مثل تلك القرارات.
- ❖ يقدم نظام الإدارة اللامركزية أسساً أكثر فاعلية وموضوعية لتقييم أداء المديرين الفرعيين وبقية العاملين.

وأضاف الرجبي المزايا التالية (الرجبي، 2004، ص326):

- ❖ توفير وقت الإدارة العليا الذي يهدر على القرارات التشغيلية والفنية وتوجيهه إلى التخطيط الاستراتيجي.
- ❖ يفيد توزيع عبء اتخاذ القرارات على عدة مواقع تنظيمية في الشركة في سرعة اتخاذ القرار، وفي الوقت المناسب.
- ❖ تحفيز الأفراد في الإدارات الوسطى والدنيا على تحقيق أهداف الشركة لأن الشخص الذي يشارك في صنع القرار ووضع الهدف ومتابعته تزداد قناعته بعمله، ويتفانى في تحقيق أهداف شركته.

وعلى الرغم من وجود مزايا للامركزية كذلك يوجد عيوب من أهمها (ظاهر، 2002، ص273):

- ❖ اتخاذ قرارات غير منسجمة مع الإدارة العليا ومع أهداف الشركة.
- ❖ التكاليف العالية لمراقبة أعمال المدراء المحليين للتحقق من صحة اتخاذ قراراتهم.

❖ وجود صعوبة في التنسيق بين العمليات المتداخلة وبين الأقسام المختلفة وكـذلك صـعوبة التوفيق بين مصالحهم المختلفة.

■ دور محاسبة المسؤولية في التنظيمات اللامركزية

إن الاتجاه المتزايد نحو اللامركزية في الإدارة يتطلب إتباع نظام محاسـبة المـسؤولية لتكون أداة الإدارة في الرقابة على تصرفات المسؤولين وتقييم نتائج أعمالهم، فمتطلبات النظـام اللامركزي يستند على قيام الإدارة العليا بتفويض مديري مراكز المـسؤولية صـلاحية اتخـاذ القرارات مقابل احتفاظها لنفسها بحق محاسبة أو مساءلة مديري مراكز المسؤولية عن النتـائج (آل آدم والرزق، 2006، ص358)، " لذلك نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في الشركة بمستوياتهم الإدارية المختلفة، لمساءلتهم عن نتيجة أداء أعمـالهم مقارنة بالأداء المخطط، ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبـة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط ولدى مختلف المستويات الإدارية" ، لذا فإن محاسـبة المسؤولية ليست إلا أداة لتحقيق التوازن المرغوب بـين تفـويض الـصلاحيات أو الـسلطات، والمساءلة والمحاسبة عن نتائج ذلك، ويتم تطوير الأنظمة المحاسبية من منظور الربط بين نشوء ومتابعة التكاليف من جهة وبين تصرفات الأفراد العاملين المسببة لهذه التكاليف من جهة ثانيـة، وهكذا فمحاسبة المسؤولية هي في الواقع رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها (كحالة وحنان، 2002، ص411).

وفي رأي الباحثة أن محاسبة المسؤولية وليدة التنظيمات اللامركزية والذي يتطلب تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية، وتفويض السلطة والمسؤولية لأشخاص على مستوى إداري عالٍ، والرقابة على تصرفاتهم وتقييم أعمالهم في حدود السلطة الممنوحة لهم.

■ محاسبة المسؤولية وتكاليف الأنشطة

تكمن أهمية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ومحاسبة تكاليف الأنشطة في أن نظـام محاسبة المسؤولية يراقب ثلاث فرضيات جوهرية ومهمة بالنسبة لنظام تكاليف الأنشطة، وهي:

1) الطاقة المتاحة في ظل الموارد المخصصة للنشاط.
2) تكلفة ساعة العمل الإنتاجية.
3) الوقت اللازم لإنجاز نشاط معين.

ويزود نظام محاسبة المسؤولية الإدارة بمعلومات ذات قيمة عالية حول الطاقة المستغلة، لذلك يجب تصميم نظام محاسبة المسؤولية بحيث يستطيع تحديد الموارد الضرورية لتجاوز نقاط الاختناق في الطاقة على مستوى الأنشطة المختلفة.

إن نظام محاسبة المسؤولية يملك المقدرة على تحسس انحراف الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة في نظام تكاليف الأنشطة، فإذا ظهرت اختناقات وتأخير في تنفيذ أعمال الأنشطة بالرغم من أن الطاقة الفعلية هي أقل من الطاقة المخططة فإن ذلك يتطلب تخفيض الطاقة المخططة في نظام تكاليف الأنشطة Vb.Arabsgate.com/showthread.php بتاريخ 2006/11/11.

وتعد محاسبة التكاليف محاسبة تحليلية، حيث تعالج كل فرع من فروع النشاط الاقتصادي لتحديد ربحيته، وذلك عن طريق تحليل عناصر التكاليف وطرق تخصيصها وتوزيعها على مراكز التكلفة لتحديد تكلفة المنتج الحقيقية على حدة ومقابلتها بالايراد الحقيقي وتحديد ربحية ذلك النشاط (ميده، 2003، ص335).

وفي تعريف لنظام تكاليف الأنشطة ، بأنه: "أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجمعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات" (درغام،2005، ص40)، وتقسم الأنشطة إلى أربعة أنواع (ظاهر، 2002، ص190):

1) أنشطة مدخلات: وهي الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج، أي البحث والتطوير وشراء مواد أولية.
2) أنشطة العمليات: وهي الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات.
3) أنشطة المخرجات: وهي الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات.
4) أنشطة إدارية: وهي الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة السابقة مثل الخدمات المحاسبية.

المبحث الثاني: مبادئ محاسبة المسؤولية فروضها ومقوماتها

يتناول هذا المبحث دراسة علمية للمبادئ التي ترتكز عليها محاسبة المسؤولية، وفروضها بالإضافة إلى دراسة أسس ومقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية، ودورها في الرقابة من خلال التنظيم الإداري للشركة، وتحديد مراكز المسؤولية، ودراسة نظام تقارير الأداء لمراكز المسؤولية طبقاً للهيكل التنظيمي، بالإضافة إلى أهمية وجود نظام حوافز عادل وسليم وأثره في تفعيل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

❐ مبادئ محاسبة المسؤولية

من المبادئ والأسس التي ترتكز عليها محاسبة المسؤولية (عـشماوي، 1971، ص70) و(مرعي، 1993، ص429):

أولاً: وحدات الإشراف والمسؤولية "مراكز المسؤولية"؛ من المبادئ التي يعتمـد عليهـا نظـام محاسبة المسؤولية تقسيم الشركة إلى وحدات إشراف ومسؤولية "مراكز مسؤولية"، وذلك حتـى يمكن تحديد المسؤولية عن الإنفاق والإيراد، ومحاسبة المشرف والمسؤول عن مركز المسؤولية عن إحداث التكاليف وخلق الإيراد في حدود سلطاته وإشرافه.

ثانيـاً: إلقاء الضوء على الأداء الفعلي وتقييمه في كل مركز من مراكز المسؤولية وذلـك بعـد تقسيم الشركة إلى وحدات إشراف ومسؤولية "مراكز مسؤولية"، ثم يـتم وضـع معـايير الأداء المستقبلية لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكـز المـسؤولية ومقارنة الأداء التاريخي "الفعلي" بالأداء المحدد مقدما "المخطط".

ثالثاً: فصل عناصر التكاليف؛ من المبادئ المهمة التي ترتكز عليها محاسبة المسؤولية، ضرورة فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو مراقبتها عند كل مستوى إداري عن عناصـر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها أو مراقبتها.

رابعاً: إتباع مبدأ الرقابة بالاستثناء عند تصميم التقارير الخاصة بنظـام محاسـبة المـسؤولية؛ فالرقابة هي عملية شاقة وتتناول جميع أوجه النشاط التي يتناولها التخطيط، وأن الرقابة ليـست على كل شيء، وإنما على معرفة الانحرافات فقط، فالرقابة يجب ألا ترتبط بتقدم سير العمـل، وإنما بمدى اختلاف سير العمل عن الخطة.

خامساً: تفصيل الخطط على أساس مراكز المسؤولية، بحيث يتحدد الهدف المرغوب في تحقيقـه في كل مركز منها، وتتحدد معايير الأداء الواجب على المركز العمل بها.

سادساً: تجميع البيانات عن الأداء الفعلي على أساس مراكز المسؤولية.

سابعاً: إعداد تقارير الأداء الفعلي على أساس هرمي، بحيث تتدفق التقارير من أسفل إلى أعلـى بالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من مستويات الشركة.

❐ **فروض محاسبة المسؤولية** (فخر، 1998، ص102):

1) إمكانية تبويب عناصر وبنود التكاليف تبعاً للمستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية، وفي حدود مسؤولية كل منها.
2) حتمية خضوع التكاليف المخصصة لمستوى معين لرقابة هذا المستوى.
3) إمكانية استخدام بيانات الموازنة التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها وفق مسبباتها.

وأضاف ميده الفروض التالية (ميده، 2003، ص323-324):

1) على كل مدير أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي تدخل في نطاق تحكمه.
2) على كل مدير أن يسعى جاهداً إلى تحقيق الأهداف والغايات المرجوة منه.
3) أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفء.
4) أن تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير في الوقت المناسب.
5) أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم الشركة ونموها واضحاً ومفهوماً.

مقومات محاسبة المسؤولية

بعد التعريف بمبادئ محاسبة المسؤولية وفروضها تتطرق الباحثة هنا إلى دراسة مقومات محاسبة المسؤولية والتي ستناقشها في هذا الجزء من خلال التنظيم الإداري، ومراكز المسؤولية، والموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية وتحليل الانحرافات وتقارير الأداء ثم نظام الحوافز على النحو التالي:

■ مقومات إنشاء وتصميم محاسبة المسؤولية

يعتمد إنشاء وتصميم نظام محاسبة المسؤولية اعتماداً كلياً و أساسياً في تحقيق الأهداف المرجوة منه على المقومات التالية (عشماوي،1971، ص80-81):

☒ الاعتماد على مبادئ التنظيم الإداري السليم، بحيث يكون في الشركة هيكل تنظيمي يحدد السلطات والمسؤوليات لجميع الأعضاء الموجودين بالتنظيم الإداري.
☒ الاعتماد على توافر نظامين لمحاسبة التكاليف الفعلية والمحاسبة المالية بعد تطورهما، وذلك للتمكن من تسجيل النفقات الفعلية.
☒ الاعتماد على توافر نظم أو أساليب لتحديد الأداء في المستقبل، والتي يجب أن تكون مطابقة للهدف والخطط المطلوب تنفيذها.

- ☒ توافر نظام للتقارير الرقابية يجمع ويحلل عناصر التكاليف والإيرادات والبيانـات الماليـة ويرتبط ارتباطاً كلياً مع وحدات الإشراف والمسؤولية.
- ☒ الاعتماد على وجود نظام عادل للحوافز ليجعل عملية تقيـيم الأداء فاعلـة فـي معالجـة الانحرافات عن الأداء المخطط، بحيث يدفع العاملين في الشركة إلى العمل على المزيد مـن نقص التكاليف وزيادة الإيرادات ورفع الكفاءة الإنتاجية في الشركة.

أولاً: التنظيم الإداري للشركة

إن الهدف الأساسي لتنظيم الشركة هو تقسيمها إلى أنشطة فرعيـة متجانـسة وتوزيـع العاملين عليها كل حسب تخصصه وخبرته ومهارته ورغبته نظراً لاستحالة ممارسـة النـشاط ضمن مجموعة عمل واحدة، ويتم من خلال تقسيم نشاط الشركة الأساسي إلى أنـشطة فرعيـة ومن ثم تقسيم الأنشطة الفرعية إلى مجموعات أصغر وهكذا، وقد تختلف أسس التقسيم حـسب نوع النشاط الذي تمارسه الشركة.

بصفة عامة التقسيم الوظيفي هو الأكثر استخداماً وملاءمة لمحاسبة المسؤوليات، ويوجد في كل شركة تنظيم غير رسمي بجانب التنظيم الرسمي يعزى وجوده مثلاً وجـود إدارة غيـر حازمة أو شخصية قيادية لا تتولى مناصب إدارية رسمية (صبري، 2002، ص407).

◈ البناء التنظيمي ومحاسبة المسؤولية

أول خطوة من خطوات وضع نظام محاسبة المسؤولية في الشركات هي ضرورة الإلمام بالهيكل التنظيمي للشركة، وأن التنظيم يتحدد بالمسؤوليات والسلطات والعلاقة بين الأشـخاص داخل الوحدات بقصد تحقيق أهداف معينة بأقصى كفاية ممكنة، ويختلف الهدف باختلاف نـوع الشركة صناعية خدماتية تجارية ..الخ والمرحلة الأولى من تنظيم أي مـشروع هـي تـصميم الهيكل التنظيمي، والغرض من وضع الهيكل التنظيمي هو الوصول إلى التنسيق الملائم للأعمال وتنظيم العلاقات بين الأشخاص، وقد يكون لكل شركة خريطة تنظيميـة باعتبارهـا تـصوير للإدارات التي تتكون منها الشركة والطريقة التي ترتبط بها الإدارات بعضها بـبعض، وتتخـذ الخرائط عدة أشكال تتدرج فيها حسب أهميتها مثلاً من أعلى إلى أسفل أو من اليمين إلى اليسار، ويتم التنظيم على مرحلتين الأولى تصميم الهيكل التنظيمي ومن ثم وضع الشخص المناسب فـي المكان المناسب (عشماوي، 1971، ص124).

تقوم الشركات عادة بإعداد توصيف للهيكـل التنظيمـي باسـتخدام قائمـة للوظـائف والمسؤوليات لكل شركة، وحتى يمكن القضاء على ظاهرة التداخل التي قد تشوب هيكل التنظيم

تتدرج المستويات الإدارية في الشركة من أعلى إلى أسفل تبعاً لسلطاتها ومسؤولياتها، وتتعـاون هذه المستويات فيما بينها على نجاح الشركة، وتحقيق أهدافها، ويمكن تقسيم الهيكل التنظيمي في الشركة بمختلف أحجامها إلى ثلاثة مستويات (غلاء، 2005، ص33-34):

1) **الإدارة العليا**: وهي تمثل قمة الهرم التنظيمي، وصاحبة السلطة واتخاذ القـرار، وتنحـصر سلطاتها المطلقة في تحديد أهداف الشركة ووضع السياسات، ورسم الخطط والموافقة علـى النتائج.
2) **الإدارة الوسطى**: تتكون من المدراء ورؤساء الأقسام الفرعية والمشرفين على من هم دونهم في السلم الإداري، ووظيفتها تنفيذ القرارات والأوامر الصادرة من الإدارة العليا.

3) **الإدارة التنفيذية**: وتتكون من رؤساء الأقسام الفرعية والمشرفين على الخطط التي وضعتها الإدارة العليا، وتشرف على سير العمل اليومي في كافة نواحي الشركة، وهي تمثل قاعـدة الهرم للهيكل التنظيمي.

وفي هذا الصدد يمكن تعريف بعض المفاهيم التي تتعلق بالهيكل التنظيمـي ومحاسـبة المسؤولية والمتمثلة في السلطة وتفويض السلطة، المـساءلة، والمـسؤولية (جبريـل، 1999، ص35):

السلطة: أحد مقومات عمل المدير التي تمكنه من ممارسة مهامه، فالسلطة هي أداة مهمة مـن أدوات المدير لتحقيق أهداف الشركة واتخاذ القرارات الإدارية المتوازنة مع المسؤولية

تفويض السلطة: عبارة عن تخويل سلطات معينة من المستويات الإدارية العليا إلى المستويات الإدارية التي تليها الإدارة الوسطى فالإدارة الدنيا، لا يعني ذلك إعفاء المدير من مسؤوليته تجاه أعمال من يفوضهم، فالمسؤولية لا تفوض، ويبقى المدير مسؤولاً أمام من يعلوه من مـستويات إدارية.

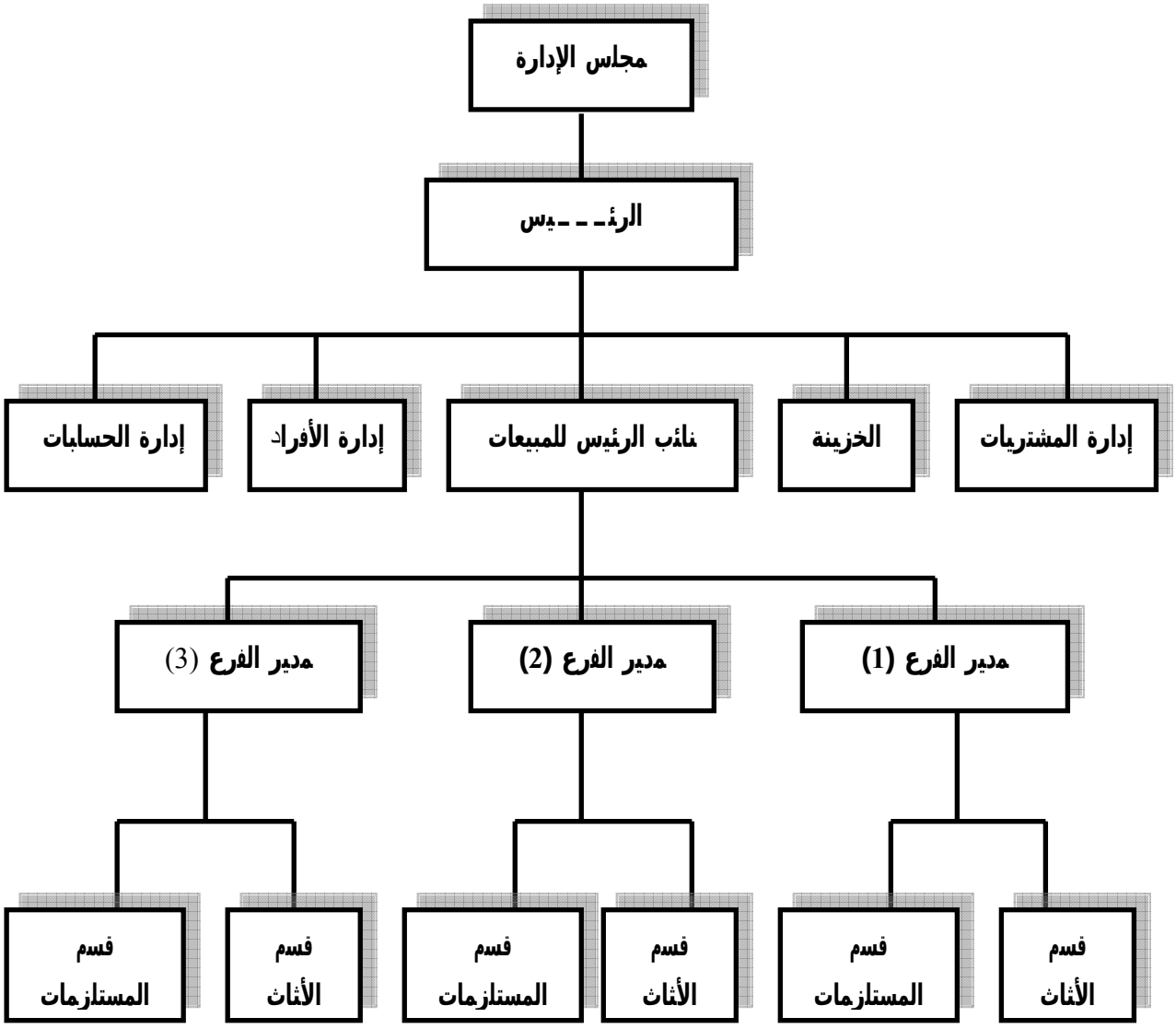
المساءلة: أي مساءلة المرؤوس عن النتائج التي حققها من خلال المسؤولية وتفويض السلطة، وأن تتم المحاسبة داخل إطار المسؤوليات والصلاحيات الممنوحة للمرؤوس.

المسؤولية: تعهد المرؤوسين أو التزامهم بتنفيذ أعمال أو نشاطات معينة معهودة إليهم بأقصى قدراتهم، أي هي عبارة عن علاقة تنشأ بين الرئيس والمرؤوس يملك بموجبهـا الـرئيس حـق إطاعة مرؤوسيه له (غلاء، 2005، ص34).

ويبين الشكل رقم (1) خريطة التنظيم الإداري للشركة، وكل صندوق يبين حـدود المـسؤولية الإدارية، وتوضح خطوط السلطة بين الرؤساء والعاملين، الإدارة العليـا تمثـل قمـة الهـرم التنظيمي، والإدارة الوسطى تتكون من المدراء والمشرفين، أما الإدارة التنفيذية تتمثل في رؤساء الأقسام والمشرفين على سير الخطط والعمل اليومي، وأن الهدف من خريطة التنظـيم الإداري توضيح كيفية تحديد المسؤوليات للمديرين فضلاً عن تحديد خطوط التقرير والاتصالات الرسمية (جاريسون ونورين، 2002، ص17).

شكـل رقـم (1)

الهيكـل التنظيمي



المصدر: جاريسون ونورين، 2002،ص17

◈ هيكل تنظيمي كفء

يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفء في الشركة هـو تحديـد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص والعلاقات بينهما، ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة الشركة وحجمها وعـدد المـستويات التنظيميـة والانتـشار الجغرافي لها، ويتم توزيع الأنشطة بحيث يقوم كل قسم بإدارة وتنفيذ هـذه الأنـشطة ليـصبح مسؤولاً عن تنفيذها أمام مستوى أعلى منه في الخريطة التنظيمية(السوافيري وآخرون، 2002، ص32).

◈ أهمية الهيكل التنظيمي

يهدف الهيكل التنظيمي إلى ربط جميع مراكز المسؤولية في الشركة بموازنة تخطيطيـة ونظام تقارير يتمشى مع التسلسل الواضح لخطوط الهيكل التنظيمي ويناسـب كـل المـستويات الإدارية في الشركة، إن وحدات المسؤولية تعني ربط الهيكل المحاسبي بالهيكل التنظيمي حتـى يمكن تقييم الأداء، ويتضح أن هناك علاقة وثيقة بين نظام محاسبة المسؤولية والتنظيم فكل منهما يهدف إلى ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط للشخص المسؤول عـن هـذا الأداء فـي كافـة المستويات الإدارية وتحديد المسؤولية تجاه الانحرافات الناتجـة عـن الأداء (غـلاء، 2005، ص32).

◈ ربط أدوات محاسبة المسؤولية بالبناء التنظيمي"مراكز المسؤولية"

بعد دراسة الهيكل التنظيمي يتم ربط أدوات نظام محاسبة المـسؤولية فـي المـستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي للشركة، والموضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية باعتبار أن الهيكل التنظيمي هو العمود الفقري لبناء نظام محاسبة المسؤولية، وتقسيم الشركة إلى مراكز مـسؤولية باعتبارها هي الدعامة الرئيسة التي يعتمد عليها ذلك النظام، حيث يتم رقابة ومتابعة تنفيذ الخطط وتقييم أداء كل مركز من هذه المراكز، وعليه يجب ربط الأدوات الآتيـة بمراكـز المـسؤولية (عشماوي، 1971، ص134):

- ربط تسجيل وتبويب الأداء التاريخي"بمراكز المسؤولية ".
- ربط تسجيل وتبويب الأداء المخطط "بمراكز المسؤولية".
- بناء المعايير وإعداد الموازنات التخطيطية بالربط "بمراكز المسؤولية".
- إعداد وتصميم التقارير اللازمة للرقابة "بمراكز المسؤولية".

ثانياً: تحديد مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة

تتناول الدراسة في هذا المجال تحديداً لمراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة، وماهية تلك المراكز وأنواعها، وخطوات تقييم تلك المراكز، كما ويمكن القول أن عملية تحديد مراكز المسؤولية بالشركة يهدف إلى محاسبة كل شخص عن النتائج التي تسبب فيها هو دون غيره.

◈ ويعرف مركز المسؤولية:

* بأنه " يأخذ شكل تسلسل هرمي يوجد في قمته الرئيس والذي يعتبر مسؤولاً قبل أصحاب المنشأة عن ربحية المنشأة ككل، ويليه إدارات متعددة، ويعتبر كل منها بمثابة مركز من مراكز المسؤولية، وقد تتكون مراكز المسؤولية من إدارات عامة أو فرعية أو أقسام أو حتى أفراد (روس، 1983، ص36).

* كما عرفه Horngren بأنه: "جزء أو وحدة مصغرة للمؤسسة التي يكون فيها المدير مسؤول عن مجموعة مخصصة من الأنشطة" (Horngren, 2005,p958).

* وعرف بأنه: "مجموعة من الأنشطة والموارد التي خصصت للمدير أو مجموعة من المدراء (Horngren and Sundem,2005,p384)، وهناك العديد من العوامل التي تتحكم في كيفية تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية نوجز منها مايلي (فخر، 1998، ص107):

- ♦ درجة الترابط والاستقلالية لخطوط الإنتاج وأقسام البيع.
- ♦ المعرفة التخصصية.
- ♦ حجم الشركة أي لا بد من وجود حدود واضحة لمراكز المسؤولية والعمل قدر الإمكان على تقليل التداخل والتشابك فيما بينها، والتنسيق بين مراكز المسؤولية لكي يتم تلافي التأثير السلبي لقرار أي مركز على المراكز الأخرى.

كقاعدة عامة كلما كانت درجة الاستقلالية لمراكز المسؤولية أكبر كلما كانت درجة التأثر بقرارات من المراكز الأخرى أقل، عند ذلك يمكن تلافي ازدواجية البيانات والقرارات، بالتالي يؤدي إلى تخفيض الأعباء والقيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بشكل سهل.

◈ أنواع مراكز المسؤولية

محاسبة المسؤولية هي مفهوم محدد لأنظمة قياس أداء أنظمة المحاسبة، الفكرة الرئيسة هي أن التنوع الكبير في العمل للشركات صعب، إذ لم يكن مستحيلاً السيطرة على قسم واحد، وهكذا لا بد أن يكون هناك انفصال معقول في داخل أقسام الإدارة، هذه الأقسام تعود إلى مراكز المسؤولية (http/www.maaw.info بتاريخ 2007/5)، ويتم تحديد حجم مراكز المسؤولية حسب طبيعة نشاط الشركة وتجانس عملياتها، وتقسيم الشركة إلى مراكز رئيسية ومن ثم تقسيمها إلى مراكز فرعية، بحيث يكون كل مركز فرعي مركز مسؤولية، بناء عليه يتم تقسيم كافة الأنشطة الإنتاجية والبيعية والإدارية إلى مراكز مسؤولية، وبعد ذلك تعرف مراكز المسؤولية بصفتها مركز تكلفة أو ربحية أو إيراد أو استثمار، ومن ثم يتم صياغة أهدافها بطريقة واضحة بحيث تكون متجانسة مع أهداف الشركة الرئيسة لتسهيل عملية محاسبة الأفراد المشرفين على المراكز وقياس مدى تحقيقها لأهدافها (صبري، 2002، ص411) ويمكن للشركة أن تقيس أداء الأقسام والوحدات الفرعية باستخدام نوع معين من مراكز المسؤولية، ولعل من أكثر أنواع مراكز المسؤولية استخداماً في الحياة العملية هي مراكز التكلفة، مراكز الربحية، ومراكز الاستثمار، ومراكز الإيراد وتختلف هذه الأنواع الأربعة فيما بينها من حيث مدى السلطة ونطاق الرقابة المخولة للمدير المسؤول، وفيما يلي المراكز الأربعة (حسين، 1997، ص87):

■ مركز التكلفة:

وهو الوحدة الفرعية من الشركة التي يكون فيها مشرف الوحدة مسؤولاً فقط عن حدوث النفقة المتعلقة بها (صبري، 2002، ص409)، وتعد مراكز التكاليف أصغر مراكز المسؤولية حجماً في الشركة وتختلف عن بعضها من حيث القدرة على ربط عناصر التكاليف بالمخرجات (الرجبي، 2004، ص332)، والتي تخضع لرقابته فقط مع عدم تحمله أي مسؤولية عن الإيرادات، ويمكن أن يكون مركز التكلفة مجرد قسم صغير بعدد محدود من العمال ويقوم بعدة عمليات بسيطة على المنتج، وقد تكون الشركة كلها مركز تكلفة إذا اقتصرت مسؤولية مدير هذه الشركة على التكاليف فقط دون تحمله أي مسؤولية عن المبيعات، وكما يمكن أن يشتمل مركز تكلفة معين على عدد من مراكز التكلفة بحجم أصغر فمثلاً يمكن تقسيم الشركة إلى عدة أقسام واعتبار كل قسم مركز تكلفة، (حسين،1997،ص87-88)، قد يتعلق مركز التكلفة بالنشاط الإنتاجي أو الخدماتي أو البيعي أو الإداري ولا يكون مركز التكلفة مسؤولاً عن إيرادات إدارة استثمارات جديدة وعليه تتم المحاسبة على مراكز التكلفة بغرض الرقابة وتقييم الأداء من خلال

التحقق من كفاءة استغلال الموارد المتاحة وتحقيق المخرجات بأقل تكلفة ممكنة، وتعـد مراكـز الخدمات أو الوحدات الإدارية أفضل الأمثلة على مراكز التكلفة (صبري، 2002، ص409).

■ مركز الربحية:

مركز الربحية هو مركز مسؤولية يعتبر رئيسه مسؤولاً عن كل من الإيرادات والتكاليف الخاصة بذلك المركز (روس،1983، ص39)، ويعرف على أنه: "وحدة إداريـة يـتم تفـويض مديرها سلطة الرقابة على إيراداتها" وهذا يتطلب منحه سلطة تحديد المنتجات التي سيتعامل بها وأسعار بيعها والمناطق الجغرافية التي تغطيها وبذلك يقاس نجاح مدير هذا المركز بمدى تحقيقه لموازنة الأرباح المخططة وذلك باستخدام رقم انحراف الأرباح وهذا ينتج عن اختلاف الأسعار الفعلية عن المخططة وحجم المبيعات الفعلية عن الـواردة فـي الموازنـة (الرجبـي، 2004، ص334)، وقد يكون مركز الربحية طبيعياً أو افتراضياً:

يقصد بمركز الربحية الطبيعي ذلك المركز الذي يبيع إنتاجه إلى أطراف خارج الشركة وبالتالي يحقق إيراداته كما لو أنه شركة مستقلة قائمة بذاتها، أما مركز الربحية الافتراضي فهو ذلك المركز الذي يحول إنتاجه أساساً إلى أقسام أخرى داخل الشركة ويطلق على أسعار البيـع في هذه الحالة اسم سعر التحويل (حسين،1997، ص88).

ويعتمد قياس أداء مراكز الربحية على نتيجة مقابلة الإيرادات بالتكاليف أي الربح المتحقـق من النشاط، وبذلك يعد صافي ربح المركـز مقياسـاً لأداء العـاملين فيـه (الفـضل، 2002، ص377)، بصفة عامة الهدف من تحديد مركز مسؤولية الربحية وربطه بمسؤول مشرف هـو التالي (صبري، 2002 ، ص410):

- الرقابة على التكلفة والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية.
- قياس ربحية كل مركز من مراكز الشركة.
- قياس مدى مساهمة مركز المسؤولية نسبة إلى إجمالي ربح الشركة ككل.
- المساعدة في توزيع المصادر المتاحة على الوحدات الفرعية.
- إعطاء أقصى قدر ممكن من الاستقلالية لكل وحدة فرعية على حدة.

■ مركز الاستثمار:

ينظر إلى مركز الاستثمار على أنه تطويرٌ لمركز الربحية، إذ لا يقتصر قياس وتقيـيم الأداء مع تتبع التكاليف والإيرادات فقط كما هو الحال مع مركز الربحية، وإنما يهتم أيضاً بتتبع رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية لأن ذلك يؤدي إلـى تنميـة حـس المـسؤولية فـي

المستويات الإدارية المختلفة في الشركة ووفقاً لمفهوم مركز الاستثمار يتحـول مقيـاس كفـاءة الأداء من مؤشر صافي الربح الذي يعكس العلاقة بين الإيرادات والتكاليف كما هو الحال مـع مركز الربحية (الفضل، 2002، ص378)، حيث يمثـل مركـز الاسـتثمار أقـصى درجـات اللامركزية، في حين يمنح مشرف مركز المسؤولية صلاحية الإشـراف علـى بنـود التكلفـة والإيرادات إضافة إلى النفقات الاستثمارية المتمثلة في شراء أصول جديدة، وعليه يعرف مركز الاستثمار بأنه: "الوحدة الفرعية من الشركة التي يكون فيها مشرف الوحدة مسؤولاً عن حـدوث التكلفة أو المصروف وتجميع الإيرادات علاوة على اتخاذ قرارات تتعلق بالتوسع الاسـتثماري" (صبري،2002 ،ص410-411).

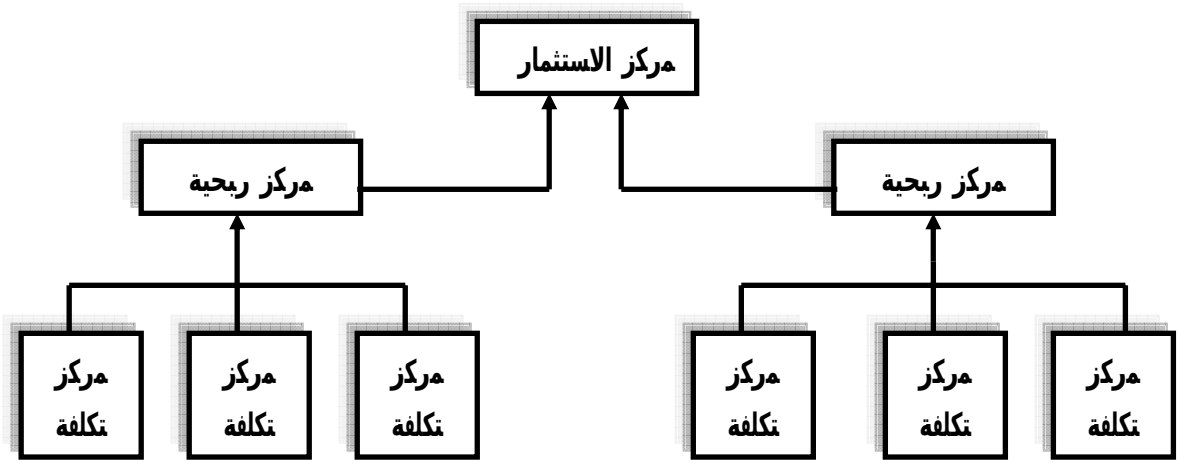
■ مركز الإيـراد:

وهو قطاع من الشركة يكون مديره مسؤولاً عن تحقيق إيرادات مستهدفة فقـط (فخـر، 1997، ص105)، والذي يعرف بأنه: "ذلك الجزء من التنظيم الذي يكون مديره مسؤولاً عـن تحقيق إيرادات للشركة" (غلاء، 2005، ص37)، ويتجلى عادة مركز الإيراد بقسم يعمل علـى تجميع الإيرادات وتحصيل النقدية، ويفترض أن مركز الإيراد يعمل على الرقابة على الإيرادات فقط، حيث لا بد من وجود نفقات مهما كانت ضئيلة تتعلق بتجميع الإيـرادات (ميـده، 2003، ص330).

بصفة عامة لا توجد قاعدة معينة يمكن استخدامها في تحديـد عـدد وأنـواع مراكـز المسؤولية في الشركات فكل شركة تعتبر حالة خاصة تحتاج إلى عـدد وأنـواع مـن مراكـز المسؤولية لا يتناسب مع الشركات الأخرى والتي تختلف معها من حيث الحجم ونوع الـصناعة ومواصفات العملية وفلسفة الإدارة الخ (حسين،1997، ص88)، ويـتم تحديـد حجـم مراكـز المسؤولية حسب طبيعة نشاط الشركة وتجانس عملياتها وإمكانية تقسيمها إلى وحـدات فرعيـة مستقلة نسبياً ويمكن تقسيم الشركة إلى مراكز رئيسة ومن ثم تقسيمها إلى مراكز فرعية بحيـث يكون كل مركز فرعي "مركز مسؤولية"، وبعد ذلك تُعرف مراكز المسؤولية بصفتها مركز تكلفة أو ربحية أو استثمار ومن ثم يتم صياغة أهدافها بطريقة واضحة بحيث تكـون متجانـسة مـع أهداف الشركة الرئيسة لتسهيل عملية محاسبة الأفراد المشرفين على المراكـز وقيـاس مـدى تحقيقها لأهدافها، (صبري، 2002، ص411)، ويبين الشكل التالي كيفية تقـسيم الـشركة إلـى مراكز مسؤولية، حيث يكون مركز التكلفة مسؤولاً عن التكاليف فقط وهو في المرتبة الأولى، ثم يأتي أعلى منه مركز الربحية ويكون مسؤولاً عن التكاليف والأرباح، بينما مركـز الاسـتثمار يكون تطويراً لمركز الربحية.

شكل رقم (2)

مراكز المسؤولية



المصدر: فخر، 1997، ص107

حيث يبين الشكل رقم (2) كيفية تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية، حيث يكون مركـز التكلفة مسؤولاً عن التكاليف فقط وهو في المرتبة الأولى، ثم يأتي أعلى منـه مركـز الربحيـة ويكون مسؤولاً عن التكاليف والأرباح، بينما مركز الاستثمار يأتي تطويراً لمركز الربحية.

◈ خطوات تقييم أداء مراكز المسؤولية

لكي تحقق محاسبة المسؤولية أهدافها في تقييم الأداء يجب إتباع الخطوات التالية:

1) تحديد أهداف الشركة ومراكزها، حيث إن الأهداف هي الداعية لإنـشاء الـشركة وتحديـد مراكزها، وتختلف هذه الأهداف من شركة إلى أخرى حسب طبيعة أعمالها، وينبثق من الأهداف العامة للشركة أهداف خاصة لكل مركز واضحة للجهة المسئولة عنها (غلاء، 2005، ص25):

* الهدف الاقتصادي للشركة.
* نوع نشاط الشركة.
* المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة.
* الأسواق التي تستخدمها الشركة.
* مقدار الربح المستهدف.

2) تعريف العاملين في مراكز المسؤولية بالمهام الموكلة إليهم لتحقيقها وذلك من خلال التعليمات الخاصة بمركز المسؤولية.

3) إيجاد معايير قياس الأداء وأن يراعى فيها الدقة والموضوعية.

4) إيصال النتائج للمسؤولين عن طريق تقارير الأداء في الوقت المناسب (جبريل، 1999، ص29).

◈ ازدواج المسؤولية

المسؤولية ربما تكون مساهمة أو مشاركة، على سبيل المثال: كمية المواد الخام المستخدمة ربما تكون من مسؤولية مدير قسم المنتجات، ولكن عامل الشراء ربما يكون مسؤولاً عن السعر المدفوع لتلك المواد (Drury,1992,p476)، أي خضوع البند الواحد من الإيرادات أو التكاليف لمسؤولية أكثر من شخص، وبالتالي يصعب تحديد المسؤولية، ولحل مشكلة ازدواج المسؤولية توجد عدة طرق كما يلي (جبريل، 1999، ص45):

- توزيع بند التكلفة أو الإيراد الخاضع لرقابة أكثر من رئيس مركز مسؤولية بنسبة استفادة كل مركز بحدود النسبة المقررة.
- اعتبار البند بالكامل مسؤولية المركز صاحب أكبر قدر من الاستفادة وهذا لا يمثل العدالة ولا الموضوعية.
- بالنسبة للبنود التي يحدثها مركز مسؤولية معين ويستفيد منها مركز مسؤولية آخر تكون من مسؤولية الطرف المستفيد بالكامل.

يرى جبريل أن التكاليف أو الإيرادات التي لا يمكن التحكم بها ولا تخضع لرقابة مركز المسؤولية التي تحدث فيه تتساوى في الأهمية مع التكاليف أو الإيرادات التي يمكن التحكم بها ويجب إظهارهما معاً في تقارير الأداء لمراكز المسؤولية (جبريل، 1999، ص45)، أما غلاء يرى أن التكاليف الخاضعة للرقابة والتي يمكن ربطها بمستوى إداري معين من السلطة الإدارية تتأثر بقرارات مدير مركز المسؤولية، لذلك ليس من الضروري إظهار البنود التي لا يمكن التحكم بها ضمن بنود تقرير الأداء لمراكز المسؤولية (غلاء، 2005، ص38).

لكن من وجهة نظر الباحثة يشتمل تقرير الأداء لمراكز المسؤولية على التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابة رئيس مركز المسؤولية، مع بيان البنود غير الخاضعة لرقابته في نهاية التقرير، وبذلك يحقق التقرير هدفين وهما تحقيق الرقابة وتقييم الأداء (محاسبة المسؤولية).

ثالثاً: وجود أنظمة تخطيطية ورقابية وربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية

تتناول الدراسة في هذا المجال وجود أنظمة تخطيطية ورقابية وربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية المحددة، عن طريق أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية كأداة

للرقابة على التكاليف، وتتطلب الرقابة على التكاليف وجود أنظمة تخطيطية تعمل على وضع معدلات الأداء المخطط قبل بدء التنفيذ الفعلي وربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية المحددة بالمستويات الإدارية المختلفة بالشركة، وعلى ذلك فمن الضروري وضع موازنات لكل مركز مسؤولية في بداية كل فترة ومقارنة النتائج الفعلية بما ورد بالموازنة بغرض تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية.

◈ استخدام أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية

يعتبر أسلوب الجمع بين التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية أداة فعالة لتحقيق الرقابة الشاملة والتحكم في أوجه نشاط الشركة، حيث يمكن استخدام نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على النشاط، كما يمكن استخدام نظام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة الشاملة على أوجه النشاط بالشركة، ويتم في كلا النظامين إجراء مقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها (روس، 1983، ص56).

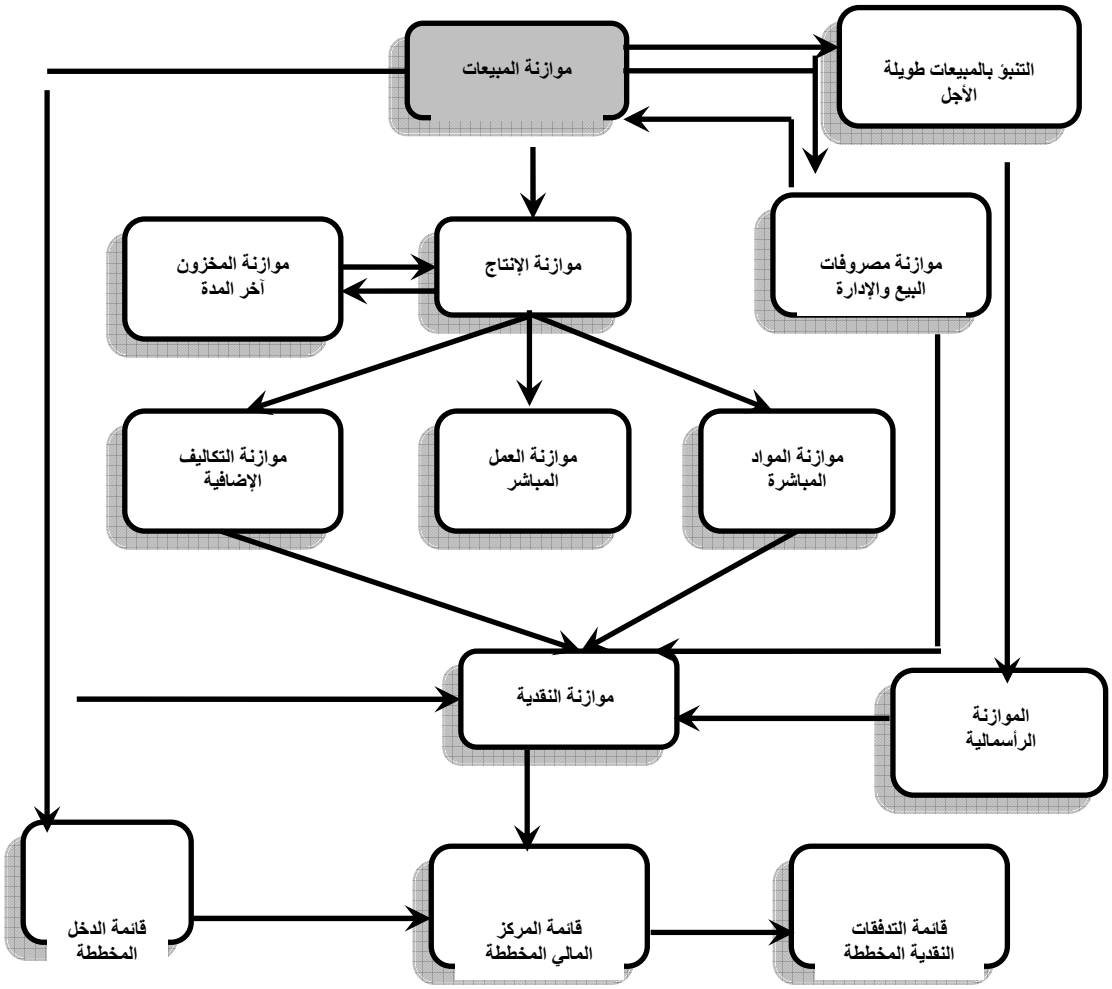
◈ الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية

لكل شركة أهداف تسعى لتحقيقها من خلال إعداد الخطط اللازمة لها لتحقيق تلك الأهداف، فعند تقييم أداء الشركة يتطلب وجود معايير يتم على ضوئها معرفة ما إذا كان الأداء الفعلي مطابقاً للأداء المخطط، وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه، والموازنة عبارة عن خطة للأداء توضع مقدماً وهي المفتاح الرئيسي لعمليات التخطيط والرقابة وصنع القرارات، وهنا تقدم التكاليف المعيارية الأساس اللازم لوضع الخطة والحكم على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعة (غلاء،2005، ص39)، وتُعرف الموازنة التخطيطية بأنها: "تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشاة خلال السنة" (آل ادم والرزق، 2006، ص181).

وتعد الموازنة التخطيطية في هذا المجال وسيلة لتقييم الأساليب والطرق للوصول للخطة المثلى لتحقيق أهداف الشركة في الفترات المستقبلية المحددة للموازنة، ويبين الشكل رقم (3) الموازنة التخطيطية الشاملة والموازنات الخاصة بالعمليات الجارية والنقدية والرأسمالية، وقد تختلف الموازنات في محتواها طبقاً للفترة الزمنية التي تشملها وحسب طبيعة النشاط الذي تقوم به الشركة.

شكل رقم (3)

الموازنة التخطيطية



المصدر: جاريسون ونورين، 2002، ص424

أسس إعـداد الموازنات

إن إعداد الموازنات التخطيطية يتلاءم مع متطلبات محاسبة المسؤولية، لذلك يتطلـب أن يتوفر فيها أسس عامة يجب مراعاتها لتحقيق أهدافها، ومن هـذه الأسـس (صـبري، 2002، ص10):

1) ملاءمة الموازنة لأهداف الشركة مما يجعل الأهداف العامة مسؤولية كـل العـاملين فـي الشركة.
2) ملاءمة الموازنة للهيكل التنظيمي للشركة، أي يتم ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمـي للشركة من خلال اعتبار كل وحدة إدارية في الهيكل مركزاً للموازنة، ويتم تقدير الإيرادات والتكاليف وذلك لتحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم.

3) الحصول على تأييد المستويات الإدارية للشركة، أي الاهتمام بالجانب السلوكي لأنه ذو فاعلية في إعداد الموازنات التخطيطية ويحفز المديرين والعاملين نحو اتخاذ قرارات في صالح الشركة.
4) ربط الموازنة بنظام الحوافز لضمان تعاون المستويات الإدارية المختلفة لتنفيذ الموازنة وتشجيعهم على تحقيق أقصى كفاءة ممكنة.

◈التكاليف المعيارية لمراكز المسؤولية

نظام التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات تم استخدامها في بدايات القرن العشرين الأولى، ولا يزال يستخدم هذا النظام، ويعتبر نظام التكاليف المعيارية أحد الأدوات التي تستخدمها الإدارة للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولين بمراحل متعددة (أبو معيلق، 2005، ص17)، وتعتبر الرقابة على التكاليف وقياس الأداء من الأهداف الرئيسة لنظام التكاليف المعيارية من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات وأسبابها والمسؤولين عنها (غلاء، 2005، ص40) لذلك تعتبر التكاليف المعيارية حجر الأساس في نظام الرقابة والمتابعة عن طريق الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية التي هي بمثابة تكاليف محددة مسبقاً باستخدام أسس علمية بواسطة خبراء متخصصين (حسنين وآخرون،1997، ص226)، وتُعرف التكلفة المعيارية بأنها: "تكاليف محددة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها" (غلاء، 2005، ص40)، ويتم إعداد التكاليف المعيارية بعد إجراء الدراسات العلمية والعملية لتكون دقيقة وواقعية ولا تحتوي على إسراف أو ضياع، ويتطلب لوضعها مقارنة كافة الأشخاص المسؤولين عن التكاليف والكميات (ظاهر، 2002، ص119)، فالتكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقاً وهي أهداف تسعى الإدارة لتحقيقها كما ينبغي أن تكون عليه، وتكون تلك المعايير أساساً في صياغة الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء (السوافيري وآخرون، 2002، ص31).

وبهذا التعريف تعتبر التكاليف المعيارية أداة لتوصيل المعلومات إلى رؤساء الإدارات والأقسام وبالتالي تصبح الإدارة على علم بتوقعاتها المستقبلية، لذلك استخدام التكاليف المعيارية للحكم على تكاليف الفترة الحالية سيعكس توقعات الإدارة حول كفاءة أداء الفترة الحالية.

◈ مزايا تطبيق نظام التكاليف المعيارية في مراكز المسؤولية

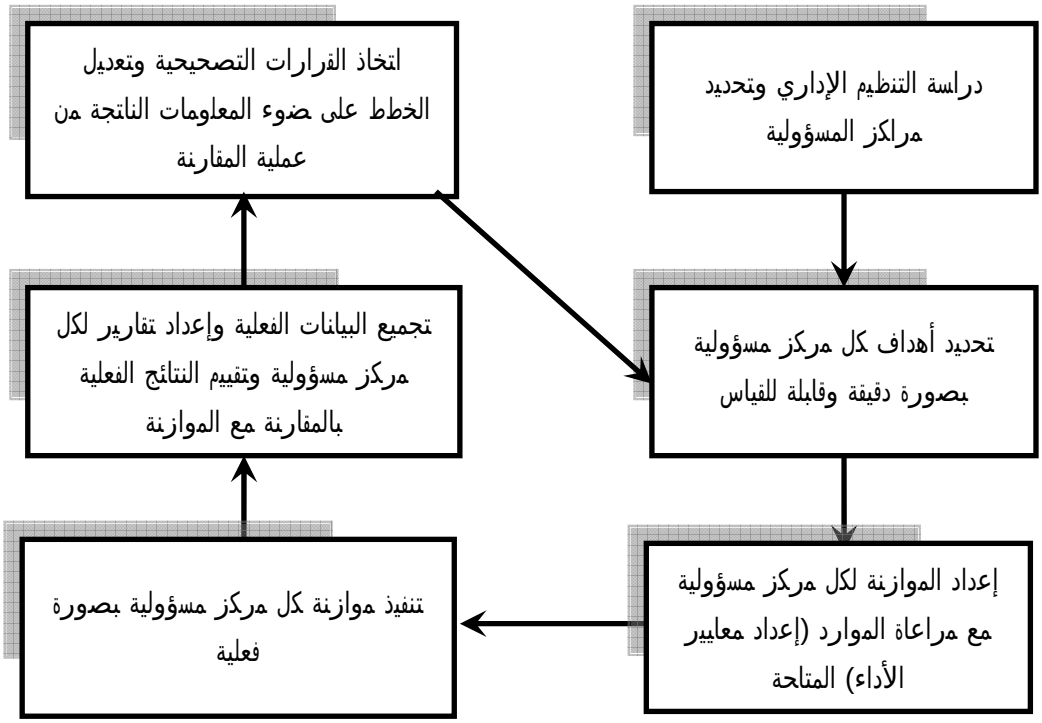
عند تطبيق نظام التكاليف المعيارية في مراكز المسؤولية تتحقق المزايا التالية (جاريسون ونورين، 2002، ص491)، (غلاء، 2005، ص40):

1) تساعد التكاليف المعيارية على تطبيق محاسبة المسؤولية حيث تتحدد المسؤولية على رقابة التكاليف، كما ويمكن تقييم ذلك من خلال إعداد تقارير الأداء.
2) مساعدة رئيس مركز المسؤولية على اتخاذ القرارات التصحيحية من خلال الرقابة والتقييم.
3) المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية لكل مركز مسؤولية وتدعيم قيمة الموازنة وزيادة فاعليتها.
4) يسمح لكل رئيس مركز مسؤولية أن يحدد التكلفة التي يجب أن تكون بعد انتهاء العملية الإنتاجية ومقارنتها بالتكلفة الفعلية وتحديد الانحرافات.

إن إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام التكاليف المعيارية يؤدي إلى تدعيم قيمة الموازنة وزيادة فاعليتها، لأن المعايير التي تستخدم في إعدادها تبنى على أساس علمي، وبالتالي يؤدي للوصول إلى معايير أكثر دقة وموضوعية (روس، 1983، ص44)، ويبين الشكل رقم (4) دمج نظام محاسبة المسؤولية مع نظام الموازنات بحيث يتم إعداد الأخيرة لكل مركز.

شكل رقم (4)

دمج نظام محاسبة المسؤولية مع نظام الموازنات



المصدر: غلاء، 2005، ص44

◈ وجه الشبه والاختلاف بين التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية

تتشابه التكاليف المعيارية مع الموازنات التخطيطية في أن كليهما يتضمن وضع خط ـ ط ومعايير تفيد في قياس الأداء في مراكز المسؤولية وتحديد الانحرافات وأس ـ بابها والإج ـ راءات لتصحيحها، إلا أنهما يختلفان في:

1) أن التكلفة المعيارية هي قيمة الوحدة أي التكاليف فقط، بينما الموازنات أشمل منه ـ ا لأنه ـ ا تتضمن تقديرات لعناصر التكاليف والإيرادات(جاريسون ونورين، 2002، ص491).
2) تكون تقديرات الموازنة التخطيطية أكثر مرونة من التكاليف المعيارية، حيث نوع ودرج ـ ة المسموحات في الموازنات أكبر منها في التكاليف المعيارية(غلاء، 2005، ص45).

◈ ربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية

بعد وضع معايير الأداء المخطط سواء كانت بواسطة استخدام نظام التكاليف المعياري ـ ة أو نظام الموازنات التخطيطية يجب ربطها بمراكز المسؤولية المنوط بها تحقيق هذه المع ـ ايير، حيث إن محاسبة المسؤولية لا تستهدف رقابة عناصر التكاليف أو الإيرادات بشكل مجرد وإنم ـ ا ترتبط هذه العناصر بالمديرين المسؤولين عنها، ولا يتم ذلك إلا إذا تم ربط المع ـ ايير المح ـ ددة مقدماً بمركز المسؤولية المعني، حينئذ يجب على رئيس مركز المسؤولية إرشاد موظفي ـ ه إل ـ ى كيفية تنفيذ الخطط الموضوعة لتحقيق أهداف الشركة وحثهم عليها، وتدعى عملية ربط الخط ـ ط بالأفراد المسؤولين عن تنفيذها بموازنة المسؤولين لكي تتم مساءلة كل شخص عن الأعمال التي أوكلت إليه (روس، 1983، ص59-62).

رابعاً: قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية

تتناول الدراسة في هذا المجال قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخط ـ ط لمراك ـ ز المسؤولية باستخدام النظم المحاسبية الموجودة، وتب ـ دأ عملي ـ ة قي ـ اس الأداء الفعل ـ ي بمراك ـ ز المسؤولية مع بداية التنفيذ الفعلي باستخدام الأنظمة المحاسبية تمهيداً لإجراء مقارنة ب ـ ين الأداء الفعلي والمخطط بالنسبة لكل مركز مسؤولية على ح ـ دة، حت ـ ى يمك ـ ن تحدي ـ د الانحراف ـ ات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها، لذلك يتطل ـ ب الأم ـ ر وجود وسيلة لقياس الأداء الفعلي حتى يمكن متابعة هذا الأداء بمراكز المسؤولية وبالم ـ ستويات الإدارية المختلفة.

ولا يمكن رقابة وتقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية إذا لم تتوفر بيانات فعلية صحيحة يتم قياسها بأنظمة محاسبية مبنية على أسس علمية، وتنشأ عملية القياس مع بدء الأن ـ شطة ف ـ ي

الشركة وتستخدم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في عملية القياس الفعلي (جبريل، 1999، ص54).

وتعد عملية تقييم الأداء أداة مهمة من أدوات إدارة الأفراد في الشركات بشكل عام، فهي لا ينظر إليها على أنها توفر أساساً موضوعياً للقرارات المتعلقة بالعاملين فحسب، بـل ويمكـن أيضاً استخدامها لحثهم على بذل أقصى الجهود والتفاني في العمل، علاوةً على أنها تكشف نقاط القوة والضعف لدى العمال ومن ثم تتيح الاستغلال الأمثل للطاقات البـشرية المتاحـة وتقـدير الاحتياجات التدريبية على أرض الواقع (الصواف، 1992، ص7).

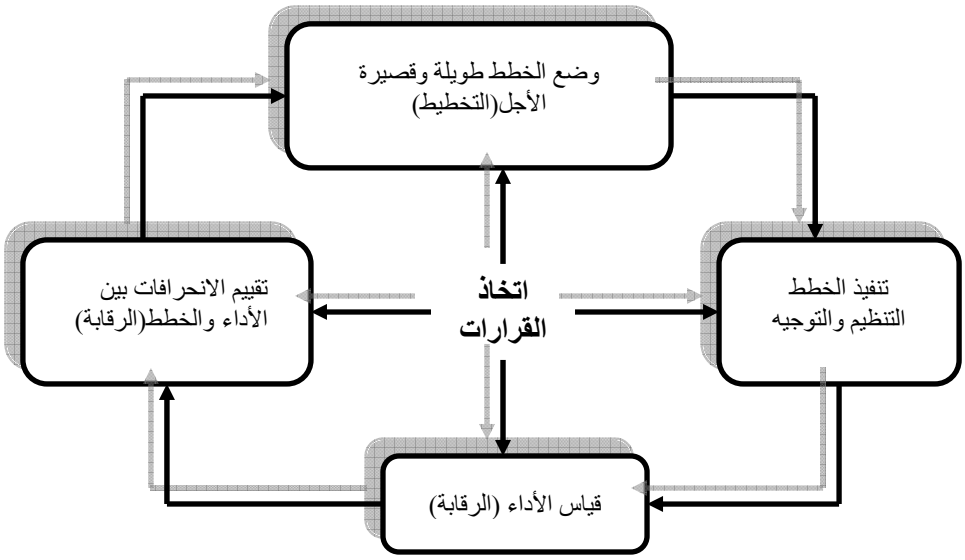
قياس أداء الإدارة(http://mcgraw_hill/irwin بتاريخ 2007/6):

المراكـز	أداة التقييم
مركز التكلفة	معايير التكلفة
مركز الربح	مساهمة قائمة الدخل
مركز الاستثمار	معدل العائد على استثمار الأموال أو الدخل المتبقي

وفي رأي الباحثة مما سبق أن عملية تقييم الأداء من السياسات الإدارية المهمـة وهـي الوسيلة التي تدفع الإدارات للعمل بحيوية ونشاط، حيث تجبر الرؤساء على مراقبـة وملاحظـة أداء مرؤوسيهم بشكل مستمر ليتمكنوا من تقييم أدائهم، وتدفع المرؤوسين للعمل بنشاط وكفـاءة ليظهروا بمظهر المنتجين أمام رؤسائهم، وعملية تقييم الأداء تتطلب وجود معـايير أو أسـاس ينسب إليه الأفراد ويقارن به كأساس للحكم عليه.

شكل رقم (5)

اتخـاذ القـرار



المصدر: جاريسون ونورين، 2002، ص15

◈ نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقييم الأداء

تؤدي الأساليب الرقابية المختلفة إلى تحقيق هدفين الأول: قياس كفـاءة الأداء الفعلـي، والثاني: زيادة كفاءة الأداء في المستقبل، ويتم قياس كفاءة الأداء الفعلي لأغـراض تقييمـه، أي للتعرف على مدى توافقه مع المعايير التي كانت محددة سلفاً، (مرعـي، 1993، ص437)هنـا أسلوب نظام محاسبة المسؤولية يؤدي دوراً أساسياً في مجال تقييم الأداء لكافة المـستويات فـي الشركة من خلال مراكز المسؤولية بهدف الرقابة على التنفيذ ورفع كفاءة الأداء (غلاء، 2005، ص24)، وأن تقييم الأداء عبارة عن إصدار حكم على أداء وسلوك العاملين في العمل، ويتطلب نظام محاسبة المسؤولية تقييم الأداء للعاملين بمراكز المسؤولية بمختلف المـستويات الإداريـة بالشركة، ويعتبر ذلك نقطة انطلاق نحو تقييم الأداء الذاتي بواسطة رئـيس مركـز المـسؤولية للتعرف على مواطن القصور والعمل على تصحيحها وتحسين مستوى الأداء، وتعتبـر عمليـة تقييم الأداء نتيجة لتطبيق أساليب الرقابة المختلفة (روس، 1983، ص21).

كما عرف ديسلر تقييم الأداء بأنه "تقييم للأداء الحالي أو الماضي للفرد بالنسبة لمعدلات أدائه" وهي تتضمن (ديسلر، 2003، ص322):

- وضع وإعداد معدلات للعمل.
- تقييم أداء العامل الفعلي قياساً بهذه المعدلات.

- إضافة تغذية عكسية للعامل بهدف حثه على التخلص من عيوب الأداء.

◈أسباب أساسية تكمن وراء تقييم الأداء (ديسلر، 2003، ص323):

- إن تقييم الأداء يوفر المعلومات التي على أساسها تتخذ العديد من قرارات النقل والترقية.
- إن تقييم الأداء يتيح الفرصة لمراجعة وإعادة النظر في سلوك المرؤوسين.
- يعتبر تقييم الأداء جزءاً من عملية تنظيمية مهمة.
- يوفر تقييم الأداء أساساً قوياً يمكن الاعتماد عليه في تحسين وتطوير مستويات الأداء بالشركة.
- يعتبر تقييم الأداء أحد المهارات الإشرافية الأساسية، فالمشرف هنا هو الذي يقيم الأداء الفعلي لمرؤوسيه، لذلك لا بد أن يكون عادلاً في عملية التقييم ويؤدي المهمة على الوجه الأكمل، وذلك من خلال الإلمام بأساليب وطرق تقييم الأداء والتعرف على المشكلات التي قد تعترضه أثناء التقييم ومحاولة التغلب عليها، فلا يقيم بمعدلات أعلى أو أقل من اللازم لأنه في هذه الحالة يجني على العاملين بالشركة.

◈ طرق وأساليب تقييم الأداء

يتم التمييز بين فئتين من الأساليب (الصواف، 1992، ص10-11):

* الأساليب القائمة على مقارنة كل عامل بغيره من العاملين، حيث يتحدد أداء الموظف منسوباً لمستوى أداء زملائه.

* الأساليب التي تعتمد على أمثلة وأنماط معينة من السلوك الوظيفي التي تأخذ شكل معايير محددة، حيث يصبح على الرئيس أن يقرر ما إذا كان أداء العامل الخاضع للتقويم مساوياً للأداء المعياري أو أفضل منه أو أقل منه، وذلك دون الرجوع إلى مستوى أداء غيره من العاملين.

◈ فوائد تقييم الأداء

تعتبر عملية تقييم الأداء لتحديد مدى كفاءة الفرد إحدى سياسات إدارة الأفراد والتي لا غنى عنها نظراً للفوائد التي تعود من وراء تطبيقها على أسس سليمة وتتوافر فيها الموضوعية قدر الإمكان والبعد عن التميز والمحسوبية (زويلف، 2003، ص192).

◈ الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء

من الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء (خشارمة والعمري، 2004، ص264-265)

1) مؤشرات تقييم الأداء: أي العلاقة بين عنصرين عند تقييم الأداء الكلي للشركة.
2) قوائم الدخل المقارنة: عن طريق مقارنة السنة الحالية مع السنوات السابقة مع أداء متوقع تم تحديده مسبقاً.
3) الموازنات التخطيطية: وهي الخطط الاقتصادية للشركة.
4) التكاليف المعيارية: تستخدم للوقوف على مدى الالتزام بعنصري الاقتصاد والكفاءة في التشغيل.
5) وسائل التحليل المالي: وتشمل الأساليب الرياضية الإحصائية (النسب المالية).

◈ ربط الأداء الفعلي بمراكز المسؤولية

بعد انتهاء عمل النظام المحاسبي وتحديد الأداء الفعلي وفق المبادئ المحاسبية، يتم ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مراكز المسؤولية وتخصص له تكاليفه وإيراداته التي نشأت وتأثرت بقرارات رئيسه وفق قابلية التكلفة والإيراد للرقابة، ويكون قد توفر لكل مركز من مراكز المسؤولية ما يخصه من تكلفة وإيراد مخطط وفعلي، وبذلك تسهل عملية قياس الأداء في كل مركز مسؤولية (غلاء، 2005، ص45).

◈ قياس أداء مراكز المسؤولية

يعتبر قياس وتقييم الأداء جزءاً من العناصر الأساسية للرقابة الإدارية ومحاسبة المسؤولية وحتى يتم تشجيع الموظفين للتوصل إلى أهداف الشركة فإن الإدارة العليا تقيس أداء هؤلاء الموظفين ومدى تقدمهم لتحقيق أهداف الشركة وتستعمل المقاييس المختلفة لتقييم أدائهم، وتمتاز مقاييس الأداء الجيدة بالخصائص التالية (ظاهر، 2002، ص409):

- العدالة في تقييم الأداء.
- الوضوح من وجهة نظر المدراء.
- الانتظام والاستمرارية.
- تعلقها بأهداف الشركة.

تتعدد طرق قياس الأداء والربحية على مستوى مراكز المسؤولية، وتختلف حسب الغرض من القياس، وبصفة عامة الهدف الأساسي لقياس نتيجة الأعمال على مستوى الوحدة الفرعية تقييم أداء العاملين والرقابة على الأنشطة للوحدات المختلفة، ولكي يتم ذلك يجب اختيار الأسلوب المناسب لقياس ربحية مراكز المسؤولية ويمكن إيجاز طرق قياس الوحدات الفرعية على النحو التالي (صبري، 2002، ص415):

- ❖ قياس مدى الالتزام بالموازنة والمعايير ومقارنة البيانات الفعلية بالمخطط ة وتحديد الانحرافات وتحليلها في كل من الوحدات الفرعية.
- ❖ المقارنة بين قيمة صافي وإجمالي الربح لكل وحدة.
- ❖ قيمة ونسبة المساهمة الحدية للوحدة الفرعية.
- ❖ معدل العائد على الاستثمار.

وتتم المفاضلة بين هذه المقاييس حسب طبيعة النشاط الاقتصادي للشركة ومدى اللامركزية المستخدمة ونظام محاسبة المسؤوليات المستخدم ونوع مركز المسؤولية.

★قياس الأداء في مركز التكلفة:

يتم قياس أداء مركز التكلفة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية في ذلك المركز وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها والمسؤول عنها.

★ قياس الأداء في مركز الإيراد:

يتم قياس الأداء في مركز الإيراد بمقارنة الأداء الفعلي لكل بند من بنود الإيرادات مع الموازنات التخطيطية وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها والمسؤول عنها.

★ قياس الأداء في مركز الربحية:

هنا تمتد سلطة المسؤول عن المركز إلى كل من التكاليف والإيرادات التي تخضع لرقابته حيث يتم قياس أداء مركز الربحية بمقارنة الأداء الفعلي لكل بند من بنود التكاليف والإيرادات مع الموازنات التخطيطية حيث تعتبر الأساس في تقييم أداء جميع أنواع مراكز المسؤولية في الشركة.

★ قياس الأداء في مركز الاستثمار:

مركز الاستثمار يكون مديره مسؤولاً عن عناصر التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابته وعن الاستثمارات والمشاريع التي نشأت وتأثرت بقراراته.

خامساً: تحليل الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط بمراكز المسؤولية وتحديد المسئولين عن حدوثها

تتناول الدراسة في هذا المجال تحليل الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط بمراكز المسؤولية، وتحديد المسؤولين عن حدوثها، كما تتضمن الإجراءات الاحترازية لتجنب حدوث انحرافات مستقبلية.

◈ مفهوم تحليل الانحرافات

يقصد بتحليل الانحرافات في هذا المجال تحليل الانحرافات التي تم اكتشافها عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية بالشركة وحدوث انحرافات الأداء الفعلي عما هو مخطط له، وينحصر حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط في متغيرين هما عدم الدقة في التخطيط وعدم كفاءة التنفيذ، فالمتغير الأول يكون سببه عدم توخي الدقة الكافية في وضع المعدلات التخطيطية لعناصر التكاليف والإيرادات المعدة، أما المتغير الثاني هو حدوث انحراف بسبب عدم كفاءة التنفيذ الفعلي لنشاط الشركة كما يجب أن يكون (روس، 1983، ص74-75).

ويعمل هنا نظام محاسبة المسؤولية على ربط الأداء المخطط والأداء الفعلي بمراكز المسؤولية محددة بأشخاص معينة بهدف تحديد المسؤولية عن حدوث انحرافات، وبالتالي في ظل نظام محاسبة المسؤولية يتم تحليلها على أساس تحديد المسؤولين عن حدوث الانحرافات بعد الوقوف على أسباب حدوثها.

◈ خطوات تحليل الانحرافات على أساس تحديد المسؤولية عن حدوثها

تحليل الانحرافات على أساس تحديد المسؤولية عن حدوثها يتطلب بعض الخطوات منها (روس، 1983، ص76):

- تحديد الانحرافات عن طريق المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لمراكز المسؤولية المختلفة.
- تحليل هذه الانحرافات لتحديد الانحرافات الموجبة والتي تعتبر في صالح الشركة والانحرافات السالبة التي لا تعتبر في صالح الشركة، أي عندما تكون التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المعيارية.
- القيام بدراسة وفحص الانحرافات للوصول إلى قرار في الدخول أو عدم الدخول في تفاصيل الانحراف.

- تحديد الشخص المسؤول عن حدوث الانحراف، ومعرفة إذا كان بمقدوره تلافي حدوثـه أم لا، أي المسؤولية عن حدوث الانحراف ترتبط بالشخص متخذ القرار.
- اتخاذ قرار إجراءات التصحيح المناسبة، ويرجع هذا القرار إلى حكـم الإدارة باتخـاذ مـا يناسب أهداف الشركة، والإجراءات تختلف باختلاف أسباب حـدوث الانحرافـات (ميـده، 2003، ص338).

◈ إجراءات احترازية (وقائية) لتجنب الانحرافات

عند معرفة قيمة الانحرافات وتحليلها بعد حدوثها لا تؤدي إلى تجنب حدوث الانحراف، لذلك يوجد خطوات مسبقة لمنع حدوث انحرافات مستقبلية أو التقليل منها قدر الإمكان، ومن هذه الخطوات (جبريل، 1999، ص63):

1) زيادة الكفاءة الإنتاجية لدى العاملين، عن طريق تدريبهم وتشجيعهم والإشراف عليهم ووضع نظام حوافز.
2) الدقة في تقدير أرقام الموازنة ودراسة كافة التقديرات المتوقعة أثناء التنفيذ، وأخـذها بعـين الاعتبار عند إعداد الموازنات، وتعديل الموازنات حسب نتائج قياس الأداء في الماضي.
3) خلق الوعي لدى العمال بأهمية التغيرات عن الموازنة وإشعارهم بـضرورة تحقـق أرقـام الموازنة لأن في تحقيقها تحقيق أهداف الشركة، وعلى الإدارة العليا أن تراقب الانحرافـات وأن تسعى لمعرفة أسبابها ومحاسبة المسؤولين عن حدوثها، وأن يعمل كل فرد علـى بـذل أقصى جهد ممكن حتى تكون النتائج مطابقة للموازنـة أو أفـضل منهـا (روس، 1983، ص77).

سادساً: وجود تقارير متكاملة طبقاً لمراكز المسؤولية يكفل متابعة الأداء

تتناول الدراسة في هذا المجال تقارير الأداء لمراكز المسؤولية مفهومها، والمبادئ التي تحكم إعدادها حسب مراكز المسؤولية، بالإضافة إلى أنواع تقارير الأداء.

◈ تقارير الأداء لمراكز المسؤولية

تعد تقارير الأداء أو ما تسمى أحياناً بالتقارير الرقابية وهي من أهـم مقومـات نظـام محاسبة المسؤولية فبدونها لا يمكن لهذا النظـام أن يحقـق أهدافـه (غـلاء، 2005، ص49)، وظهرت الحاجة لوجود نظام التقارير نتيجة لزيادة حجم المشروعات وتعقد العمليات الصناعية، وتراكم قدر كبير من البيانات والأرقام، بالإضافة إلى تعدد المستويات الإدارية داخل الـشركات الأمر الذي تطلب وجـود وسـيلة اتـصال بـين تلـك المـستويات (روس، 1983، ص93)،

وتعرف تقارير الأداء بأنها: "عبارة عن وسيلة اتصال لنقل المعلومات بين المستويات الإداريـة المختلفة في الشركة"،

وتعرف على أنها تلك التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي فـي الـشركة بهـدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلـة بتحقيـق هـذه الأهداف، وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة" (الفضل، 2002، ص383) وتعتبر هذه التقـارير من المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولين، بالإضافة إلى البيانات التي تحتويها تقـارير الأداء، فمنها ما يحتوي على إجراء مقارنات بين أداء الأقسام بنفس الشركة، إضافة إلى وجود مقارنات أداء الأشخاص في نفس القسم، فيتم تجميع تقارير الأداء من الأقسام وتوحيدها، على ضوء ذلك هناك مبادئ يجب مراعاتها عنـد إعـداد تقـارير الأداء وهـي (الفـضل وشـعبان، 2003، ص254-256):

1) توافر السهولة والوضوح في التقرير: أي أن يكون مختصراً، وإظهار النقاط المهمة بصورة واضحة، وعرض البيانات بشكل منطقي، والتركيز على الاختلافات التي تتطلـب اهتمامـاً خاصاً من المديرين، وتحاشي التكرار في ذكر البيانات.
2) يجب أن تكون التقارير حسب حاجة المستوى الإداري الذي قدم إليه: أي أن تكون مختلفـة حسب اختلاف المستويات الإدارية.
3) يجب أن تكون موحدة من حيث عناصر التقرير، ومن حيث شكل التقرير، وذلـك لتـسهيل عملية المقارنات بين ما تحقق فعلاً وبين ما خُطط له، بالإضافة إلى إجراء المقارنة بين أداء قسم وأداء قسم آخر.
4) توافر الدقة في إعداد وتقديم التقارير وكذلك السرعة في إعدادها، لأن التأخير في إعدادها قد يبعد البيانات عن واقع الحال، فلا فائدة من الحصول على بيانات دقيقة في وقت متأخر.

كما يقوم المحاسب الإداري في الشركات الصناعية بإعداد مجموعة من تقـارير الأداء عن الأنشطة الصناعية، بحيث يتلاءم كل تقرير مع احتياجات المستوى الإداري الذي تقع عليـه مسؤولية الرقابة، وعند إعداد تلك التقارير لا بد من مراعاة النقاط التالية وهي في غاية الأهمية (أبو الحسن، 1997، ص224-226):

1) يجب أن تبنى أرقام التقارير على أرقام الموازنة المرنة: أي أن بيانات التكـاليف المقـدرة لحجم الإنتاج الفعلي تكون البيانات المقدرة عند مستوى النشاط الذي يقابل الطاقة المستغلة.
2) يجب مراعاة عدم الازدواجية في تكاليف أقسام الخدمات التي تظهر في تقريـر أداء مـدير المصنع أو الشركة .

3) يجب أن يتضمن التقرير بياناً بانحرافات التكاليف الفعلية عن التكـاليف المحـددة ويكـون الانحراف الظاهر في التقرير خاضعاً لرقابة الشخص المسؤول.
4) يجب أن يتضمن تقرير الأداء لأي قسم تكلفة أقسام الخدمات الصناعية عن الخدمات المؤداة له ولكن على أساس التكلفة المعيارية وليس الفعلية.

◈ المبادئ التي تحكم إعداد تقارير محاسبة المسؤولية تتميز بعدة خصائص منها

(عشماوي، 1971، ص314-328):

- ❖ توجيه التقارير وتصميمها وفقاً للمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي"مراكز المـسؤولية" على أساس هرمي.
- ❖ مبدأ مشاركة المستويات الإدارية في تصميم أشكال ومعايير التقارير.
- ❖ مبدأ مناسبة المضمون والتفاصيل لاحتياجات المستويات الإدارية، أي تقدم إلى المـستويات الإدارية المختلفة، وتعتمد فعاليتها على احتياجات كل مستوى من المستويات الإدارية.
- ❖ مبدأ مراعاة موضوعية البيانات وتكاملها، أي مناسبتها للموضوع الذي تقدم عنه التقـارير في ضوء مستوى إداري معين، بالإضافة إلى تضمنها معلومات عن الشركة كوحـدة فـي ضوء هدف واحد.
- ❖ مبدأ الجمع بين الدقة والسرعة في تحضير التقارير، أي تقدم التقارير في مواعيد محددة.
- ❖ مبدأ مراعاة دورية التقارير.
- ❖ مبدأ تضمين التقارير بيانات مقارنة ترشد الإدارة بالاسـتثناء، عـادة الإدارة لا تـساعدها التقارير التي تتضمن أرقاماً، بل تحتاج إلى تقارير تبرز العناصر الشاذة والتي تحتاج إلـى رعاية خاصة.
- ❖ مبدأ الثبات على المبادئ.

◈ التقارير المعدة على أساس نظام محاسبة المسؤولية

من أهم المداخل في إعداد التقارير الداخلية هو مركز محاسبة المـسؤولية، إن مفهـوم محاسبة المسؤولية يقوم على افتراض أن كل الأحداث التي تقع ضـمن بنيـة الـشركة يمكـن إرجاعها إلى شخص مسؤول ضمن الشركة، لذلك تتم دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للـشركة الخاص بتفويض السلطة وتحمل المسؤولية، وبناء عليه يتم إعداد نظـام تقـارير الأداء لتقيـيم النشاط الذي يخضع لإدارة كل قسم على حدة والذي يخضع لسلطة المدير المسؤول عن القـسم، وبذلك يكون تقويم أداء هذا القسم على أساس عادل وسليم، بناء على ذلـك يجـب أن تـشتمل

الموازنات التخطيطية وتقارير الأداء لكل قسم على أوجه النشاط والعناصر المختلفة التي تكـون في نطاق مسؤولية المدير المختص (قاسم، 2003، ص254-255).

◈ الربط بين محاسبة المسؤولية ومحاسبة الأنشطة وإعداد التقارير

تتمثل أهمية محاسبة التكاليف بالنسبة لعملية إعداد التقارير المالية في تحديد المخـزون وتكلفة المبيعات، وبما أن عملية إعداد التقارير المالية تتم اعتماداً على التكاليف الفعليـة، فـإن نظام محاسبة المسؤولية يعد أكثر ملاءمة لعملية إعداد التقارير المالية، فهو قائم علـى أسـاس التكاليف الفعلية المدونة في السجلات الماليـة. Vb.arabsgate.com/showthread.php بتاريخ 2006/11/11.

◈ وتقسم تقارير الأداء إلى ثلاثة أنواع رئيسية (الفضل، 2002، ص383):

- تقارير قبل الأداء.
- تقارير أثناء تأدية المهام.
- تقارير الأداء بعد الانجاز.

إن اختيار الطريقة المناسبة لعرض التقارير يعتمد على عدة عوامل منها:
(نوع التقارير، البيانات التي تحتويها، المستويات الإدارية التي تستخدم هذه التقارير، كذلك على اجتهادات المديرين).

وترى الباحثة أن تقارير الأداء وسيلة وليست غاية والفائدة من إعـدادها تحـسين أداء مراكز المسؤولية وتحقيق أهداف الرقابة وتقييم الأداء والتخطيط للفترات القادمـة، وأنـه كلمـا قصرت الفترة الزمنية في إعداد التقارير كلما زادت فاعلية الرقابة وقدرة اكتسابها على مـواطن الضعف وتصحيحها في الوقت المناسب.

سابعاً: وجود نظام حوافز فعال

تتناول الدراسة في هذا المجال وجود نظام حوافز فعال بالشركة يكفـل تطبيـق نظـام محاسبة المسؤولية بفعالية في مجال الرقابة، وتتضمن الدراسة أيضاً أهمية العنصر البشري فـي تحقيق الكفاية الإنتاجية وأهمية الحوافز وأنواعها.

◈ مفهوم الحوافز وأهميتها

تنبع الأهمية الأساسية للحوافز من أهمية العنصر البشري كأحد عناصر الإنتـاج التـي يمكن من خلال استخدامها بكفاءة تحقيق أهداف الفرد وأهداف الشركة، وتعتبر الحـوافز وهـي نتائج عملية الحفز ومصادره الأساسية أحد أهم الوسائل لرفع كفاءة الموارد البشرية في الشركة إلى جانب أنشطة إدارة الموارد البشرية الأخرى من اختيار وتدريب إلى تنظيم جهـود المـورد البشري وتوجيهه، كما أن عملية التحفيز تقود إلى تطوير سلوك العمل المقبـول فـي الـشركة، وتعرف الحوافز بأنها: "مجموعة العوامل والمؤثرات الخارجية التي تثير الفـرد وتدفعـه لأداء الأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباتـه الماديـة والمعنويـة" (الهيتي، 2003، 252-255).

كما عرفها روس بأنها: " نظم وقواعد توضع، وإجراءات تتبع بهدف التأثير على الأفراد وحثهم على الإقبال على العمل، وترغيبهم على بذل الجهد بنفس راضية، ودفعهم إلـى زيـادة الإنتاجية كماً ونوعاً بأقل تكلفة وفي حدود البرامج الزمنية المقررة، وذلك في حـدود قـدراتهم وإمكانياتهم (روس، 1983، ص105).

◈ العلاقات الإنسانية ومحاسبة المسؤولية

لا شك أن العلاقات الإنسانية تمثل موضوعاً جديراً بالدراسة، حيث تعكس كيف يـسلك العاملون في الشركة وكيفية المعاملة، وهي تشير إلى أنواع العلاقات الاجتماعيـة التـي تـربط الأفراد المختلفين في الشركة وأساليب التفاعل التي تتم بينهم، وهذه العلاقات تكـون سـليمة إذا كانت مساعدة على تحقيق أهداف الشركة، وإنها غير سليمة إذا كانـت تعـوق الـشركة عـن الوصول إلى النتائج المقررة لها، إن العلاقات الإنسانية هي التنسيق بين جهود الأفراد المختلفين وخلق جو عمل يحفزهم على الأداء متعاونين في سبيل الحصول على نتائج أفـضلهما يترتـب عليه إشباع رغباتهم، ومن أهم الأدوات الرئيسة المؤثرة فـي العلاقـات الإنـسانية موضـوع الحوافز، وهي من المغريات لتحث الإدارة العاملين على أداء عمل محـدد (عـشماوي،1971، ص153).

ونظراً لأن نظام محاسبة المسؤولية يبرز أهمية العلاقات الإنسانية لذلك يتطلب التخطيط الواعي من الإدارة في دراسة دوافع عامليها وتحليل العناصر المؤثرة فيها، وذلك لتـتمكن مـن وضع نظام للحوافز يعمل على تكوين شخصيات صالحة للقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات لمختلف المستويات الإدارية.

◈ هـدف الحوافـز

إن الهدف من استخدام أساليب الحوافز المختلفة، سواء كانت سلبية أم ايجابية هو تحقيق أعلى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، بالإضافة إلى تشجيع المديرين للعمل بتوافق مع أهـداف الإدارة العليا بالشركة، كما يهدف إلى تشجيع الأشخاص العاملين بالشركة للعمـل بتوافـق مـع الإدارة العليا لتحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية عن طريق ربط حاجات الـشركة وحاجـات الفرد ببعضهما البعض (روس، 1983، ص105-106).

◈ أنواع الحوافـز

تختلف أنواع الحوافز من حيث طبيعتها إلى (غلاء، 2005، ص53):

- **حوافز مادية:** أي تكون الحوافز على شكل تقديم شيء للفرد لحفزه نحو الارتقاء بأدائه، وإما أن تكون الحوافز على شكل دعم مادي أو زيادة في الأجر أو نسبة من أرباح المبيعـات، أو علـى شكل أجور إضافية، وتكون مجدية للعاملين في المستويات الإدارية الدنيا والعليا.
- **حوافز معنوية:** وتكون لفئة العاملين في المستويات الإدارية الدنيا، وتكون على شكل ثناء وشكر أو على شكل شهادات تقدير.
- **حوافز مادية ومعنوية معاً:** هناك بعض الحوافز تكون مادية ومعنوية في آن واحد مثل الترقيات لبعض العاملين في الشركة.

وترى الباحثة هنا عند توفر نظام عادل للحوافز ضمن إطار محاسبة المسؤولية فإن ذلك سوف يساهم في تحقيق رضا العاملين بالشركة، ويعمل على تطـوير تطبيـق نظـام محاسـبة المسؤولية في أفضل صورة ممكنة، وعلى الإدارة هنا توفير متطلبات العمل المادية والمعنويـة للوصول للمعدل الأمثل لأداء العاملين، كما يجب أن تكون ملائمة لظروف الشركة وأن تحقـق الشركة التوازن فيما بين نظام الحوافز وحصيلة أداء العاملين.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية، وتنقسم الدراسة في هذا الفصل إلى مبحثـين علـى النحـو التالي:

المبحث الأولـ ـ: واقـ ـع الصناعة الفلسطينية

المبحث الثانـ ـي: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول: واقع الصناعة الفلسطينية

تمهيد

يعد التطور الصناعي في أي بلد معياراً لمستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي والحضاري (القريشي، العشرون العشرون، ص ص)، ويعتبر القطاع الصناعي من القطاعات الإنتاجية في اقتصاد أي بلد، وأصبح تطوير القطاع الصناعي هدفاً لتحقيق التنمية الاقتصادية، ويساعد تطوير القطاع الصناعي في تحقيق معدل عال للنمو الاقتصادي وخلق فرص عمل كثيرة (خلف الله، والثلاثون العشرون، ص ص) وقد عاشت الصناعة الفلسطينية في ظل الاحتلال الإسرائيلي سنين طويلة، وكان دور الاحتلال تهميش الصناعات الفلسطينية ، وما زال حتى وقتنا الحاضر يفرض المزيد من القيود لحصار الصناعة الفلسطينية، وذلك من خلال السيطرة على المعابر والمنافذ التي تربط الأراضي الفلسطينية بالخارج (المرنخ، ص ص)، وقد تعاني الشركات الصناعية في قطاع غزة من ضعف وجمود فمنذ تأسيس السلطة الوطنية عام ص ص لم يتحقق أي تطور في أداء القطاع الصناعي فلا تزال تسيطر عليه الصناعات ذات رأس المال الصغير، وقد يتصف القطاع الصناعي بالتذبذب وذلك يعود إلى الممارسات الإسرائيلية ونقص ثقافة التصنيع، ونقص المهارات بأصول العملية الإدارية ويعود ذلك أيضاً إلى عدم اهتمام السلطة الفلسطينية بتقديم الدعم والتحفيز ورسم السياسات الداعمة للشركات الصناعية (خلف الله، والثلاثون العشرون، ص ص).

وانطلاقاً من هذا الواقع لا بد من الاهتمام بالقطاع الصناعي الفلسطيني لما له من دور فاعل في التنمية الاقتصادية.

أقسام الصناعة في فلسطين:

تنقسم الصناعة في الأراضي الفلسطينية إلى ثلاثة أقسام وهي كالتالي (المرنخ، ص ص - والثلاثون ص):

-) صناعة التعدين واستغلال المحاجر: وتشمل الصناعة الاستخراجية مثل الكسارات لإنتاج الحصمة، وفرع المحاجر لإنتاج الرخام.
-) صناعة الكهرباء والمياه والغاز: وتشمل إمدادات الكهرباء وجمع تنقية المياه.
-) الصناعات التحويلية: وهي الصناعات التي تقوم بتصنيع المواد الخام وتحويله إلى سلع نهائية أو نصف مصنعة.

المعوقات التي يواجهها القطاع الصناعي:

عانى قطاع الصناعة كغيره من القطاعات الاقتصادية من مشاكلات ومعوقات أدت إلى إضعاف مساهمته في الاقتصاد الفلسطيني، وبقيـت معظـم الـصناعات الفلـسطينية مرتبطـة بالصناعات الإسرائيلية، وهذا تدمير لبنية الاقتصاد الفلسطيني أي لأنها كانت تضع العراقيل فـي مجال منح التراخيص للمشاريع الجديدة أو توسيع ما هو قائم، وفرض الضرائب العاليـة علـى المنتجات الفلسطينية مما حد من تطورها ومع مجيء السلطة تحققت بعـض الايجابيـات مثـل ارتفاع عدد المؤسسات الصناعية (المرنخ، [illegible]، ص[illegible])، إلا أن قطـاع الـصناعة يحتاج إلى اهتمام وعناية، وتعاني الأنشطة الإنتاجية الصناعية من مشاكل تعيق نموها ومن هـذه المشاكل التي تعاني منها الصناعة الفلسطينية (مكمول، وآخرون، [illegible]، ص[illegible]):

[illegible]) افتقار الصناعة الفلسطينية إلى التكنولوجيا الحديثة، الأمر الذي أدى إلى انخفـاض الجـودة وزيادة تكلفة الإنتاج.

[illegible]) ضعف البنية التحتية وارتفاع تكلفة الكهرباء والمواصلات وتدني الاسـتثمار فـي العنـصر البشري وارتفاع تكلفة الإنتاج مما أدى إلى ضعف القدرة التنافسية.

[illegible]) غياب السياسة العامة المشجعة للصناعة، وضعف البيئة الاستثمارية في المناطق الفلـسطينية مما ترتب عليه انتشار روح التردد بين المستثمرين).

4) مشكلة عنصر التنظيم والريادة وهو من أبرز عناصر النشاط الإنتاجي أهمية وحيوية ذلك إن القطاع الصناعي يحتاج إلى أكفاء يمتلكون قدرات عالية وخاصة في مجال اتخاذ القرار وتحمـل المخاطر التي تعترض النشاط الصناعي.

فالمصانع الفلسطينية يمتلكها شخص واحد في الغالب ويتولى إدارة المشروع بنفسه بغض النظـر عن كفاءتهما مما ينعكس سلباً على اتخاذ القـرار المناسـب للمـشروع (القطـاع الـصناعي، [illegible]، ص[illegible]).

[illegible]) مشكلة القوى العاملة وهي تتمثل في (أبومعمر، [illegible]، ص[illegible]):

- عدم تناسب مؤهلات العاملين مع الأعمال الموكلة إليهم.
- عدم انتظام العمال في أعمالهم نظراً لسعي المصنع للاستغناء عنهم من فترة لأخرى.
- العمل لساعات طويلة دون الحصول على أجر إضافي.

[illegible]) مشكلات تتعلق بالحصول على المواد الخام: تعتمد الصناعة الفلسطينية في الحصول علـى مستلزمات الإنتاج من الخارج، ويرجع ذلك إلى افتقار الإنتاج المحلي لتـصنيع تلـك الخامـات، فيوجد صعوبة في استيراد هذه الاحتياجات تتمثل هذه الصعوبة في صعوبة الانتقال إلى إسرائيل،

إضافة إلى ارتفاع تكلفتها نظراً لأنه يتم تحميلها وتفريغها أكثر من مرة قبل وصولها إلى مواقـع استخدامها مما يعرضها للتلف والتأخير.

والثلاثون) مشاكل تتعلق بتسويق الصناعة الفلسطينية: عانت الصناعة الفلسطينية فتـرة كبيـرة مـن العراقيل المفروضة على تصريف منتجاتها إلى الخارج وإبقاء النشاط الصناعي الفلسطيني محدود وقد تزايدت هذه العراقيل في ظل الإغلاق الشامل (المرنخ، والعشرون والعشرون، ص والثلاثون - والثلاثون).

الثلاثون) مشاكل تتعلق بسلوك المستهلكين: يعاني أصحاب المصانع من تحيز المستهلكين نحو السلعة الأجنبية دون الاستناد إلى أسس موضوعية، إذ قد تسيطر على المستهلك أن السلعة الأجنبية ذات جودة عالية لذلك يفضلها عن المحلية مما يقلل فرص تسويق المنتجات المحلية وإلحاق الـضرر بهذه الصناعات(أبومعمر، والعشرون والعشرون، ص والعشرون).

والعشرون) مشاكل ضعف البنية التحتية الصناعية: يعاني القطاع الصناعي من تراجع وتخلـف فـي بنيته التحتية وذلك بسبب سيطرة الاحتلال على الطرق والمواصلات والكهرباء والمياه، ضـعف الترابطات الهيكلية بين النشاطات الصناعية وضعف التشابك بين الوحدات الإنتاجية أي لا توجـد علاقة بين مختلف فروع الصناعة ليسهل الحصول على احتياجاتهـا مـن المنتجـات الجانبيـة للصناعات الأخرى(خلف الله، والثلاثون والعشرون والعشرون، ص والثلاثون والثلاثون - والثلاثون والثلاثون).

والعشرون بالله) مشاكل تتعلق بعدم اتباع المنهج العلمي: تفتقد المصانع الفلسطينية إلـى إتبـاع المـنهج العلمي عند اختيار طبيعة النشاط الذي تقوم به ومصادر التمويل، وقد تتجاهل دراسات الجـدوى الاقتصادية عند إنشائها، ولا تهتم الشركات بمدى أهمية دراسات الجدوى مما يجعل مخاطرتهـا عالية مما ينعكس سلباً على أداء المصانع (القطاع الصناعي، والثلاثون والعشرون والعشرون بالله، ص والثلاثون).

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

- تمهيـ ـد
- منهجية الدراسة
- مجتمع الدراسة وعينتها
- أداة الدراسـ ـة
- المعالجات الإحصائية
- صدق وثبات الاستبانه
- خصائص عينة الدراسة
- اختبار فرضيات الدراسة

تمهيد

يخصص هذا المبحث لمعالجة موضوع الدراسة من الناحية التطبيقية، حيث يتم عرض وتحليل بيانات الدراسة وذلك من خلال الأساليب الاحصائية المستخدمة وعرض أداة الدراسة وصدق الأداة وثباتها، ثم تحليل البيانات واختبار الدراسة وأخيراً عرض النتائج والتوصيات.

منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف وتقييم واقع تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
وقد استخدمت الباحثة مصدرين أساسيين لجمع البيانات وهما كالتالي:

1) المصادر الثانوية: وهي لمعالجة الإطار النظري للدراسة والتي تتمثل في الكتب العلمية والمراجع العربية والأجنبية بالإضافة إلى الدوريات والرسائل العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة ومواقع الانترنت المختلفة.
2) المصادر الأولية: وقد استخدمت لمعالجة الإطار العملي للدراسة وتتمثل في الاستبانه لجمع البيانات الأولية وهي أداة رئيسة للدراسة، والتي تم إعدادها خصيصاً لهذا الغرض ووزعت على الشركات الصناعية في قطاع غزة، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package for Social Science)

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وقد قامت الباحثة باختيار عينة عشوائية عددها (75) شركة صناعية، وقامت بتوزيع الاستبانه عليها، وقد استرد منها (60) استبانه أي بنسبة (80%)، وبعد تفحص الاستبانات استبعد منها استبانه واحدة لعدم جدية الإجابة عليها وعدم تحقيقها للشروط المطلوبة للإجابة عليها وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (59) استبانه.

أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبانه كإحدى أدوات الدراسة حول مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة وقد تم تقسيمها إلى قسمين كالتالي:
القسم الأول: تحتوى على بيانات شخصية عن عينة الدراسة وبيانات عن الشركات وتتكون من 12 فقرة.

القسم الثاني: وتحتوي على سبعة مجالات كالتالي:

المجال الأول: الهيكل التنظيمي ويتكون من 8 فقرات.

المجال الثاني: أسلوب الإدارة اللامركزية ويتكون من 13 فقرة.

المجال الثالث: نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ويتكون من 12 فقرة.

المجال الرابع: مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي ويتكون من 9 فقرات.

المجال الخامس: تحديد وتحليل الانحرافات ويتكون من 7 فقرات.

المجال السادس: نظام التقارير ويتكون من 20 فقرة.

المجال السابع: نظام الحوافز ويتكون من 4 فقرات.

أي أن مجموع فقرات الاستبانه هي (73) فقرة.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكرت الخماسي كالتالي:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	**5**	**4**	**3**	**2**	**1**

المعالجات الإحصائية:

لقد قامت الباحثة بتفريغ وتحليل الاستبانه من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات: ويستخدم هذا الاختبار لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما.

2- معامل ارتباط بيرسون لاختبار الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

3- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانه.

4- اختبار سبيرمان براون للثبات.

5- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-Sample K-S).

6- اختبار One sample T test لاختبار متوسطات عينة واحدة.

7- اختبار One Way ANOVA لاختبار الفرق بين متوسط ثلاث فئات أو أكثر للمقارنة بين متوسطات الفئات.

صدق وثبات الاستبيان:

قامت الباحثة بتقنين فقرات الاستبانه وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

◈ **صدق فقرات الاستبيان**: قامت الباحثة بالتأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1) **صدق الاستبانه**:

عرضت الباحثة الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (9) أعضاء من الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية والكليات المتوسطة متخصصين في الإدارة والمحاسبة والإحصاء وقد استجابت الباحثة لآراء السادة المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية انظر الملحق رقم (1).

2) **صدق المقياس**:

ويقصد به مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانه مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي وذلك من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانه والدرجة الكلية للمجال نفسه، وكذلك حساب الصدق البنائي من خلال حساب معامل الارتباط لكل مجال مع الدرجة الكلية للاستبانه.

أولاً: الاتساق الداخلي

ويقصد به قوة الارتباط بين درجات كل فقرة ودرجة المجال كله، حيث يبين الجدول رقم (1) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول (**الهيكل التنظيمي**) والدرجة الكلية لفقراته، وأن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 20 والتي تساوي 0.423، وبذلك تعتبر فقرات المجال الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (1)

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

مسلسل	الفقـــرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يوجد لدى الشركة سياسات إدارية واضحة تبين مفهـوم نظـام محاسبة المسؤولية	0.789	0.000
2	يوجد لدى إدارة الشركة وعي وإدراك لمفهوم محاسبة المسؤولية	0.822	0.000
3	يوجد لدى الشركة سياسات مكتوبـة لتطبيـق نظـام محاسـبة المسؤولية	0.868	0.000
4	تستخدم الشركة دليلاً مكتوباً يبين الإجراءات الإدارية في الشركة	0.836	0.000
5	يوجد هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في الشركة	0.837	0.000
6	الهيكل التنظيمي المعمول به في الشركة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤوسين	0.860	0.000
7	الهيكل التنظيمي المتبع في الشركة يمنع تـداخل الـصلاحيات والمهام بين الوحدات والمستويات الإدارية	0.837	0.000
8	يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد دقيق لمراكز المسؤولية	0.810	0.000

يوضح الجدول رقم (2) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (**أسلوب الإدارة اللامركزية**) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مـستوى دلالة 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 20 والتي تساوي 0.423، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (2)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني (أسلوب الإدارة اللامركزية) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـ ـرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الشركة	0.814	0.000
2	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسئولاً عن التكـاليف والإيرادات	0.535	0.000
3	يوجد دليل واضح لكل مركز مسؤولية	0.834	0.000
4	يوجد توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية	0.803	0.000
5	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمـل فـي مراكـز المـسؤولية المختلفة	0.892	0.000
6	يوجد وضوح في العلاقة بين مراكز المسؤولية ويتم التنسيق بينها	0.860	0.000
7	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسئولين في مراكـز المسؤولية المختلفة	0.768	0.000
8	يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه	0.721	0.000
9	يوجد تحديد للمسؤوليات في مراكز المسؤولية	0.831	0.000
10	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية	0.698	0.000
11	هناك قدر كاف من الخبرة والكفاءة لدى العـاملين للقيـام بأعمـال مراكز المسؤولية	0.690	0.000
12	يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط	0.793	0.000
13	يوجد نظام محاسبة تكاليف واضح ومحدد لتجميع التكلفة على أساس مراكز المسؤولية	0.690	0.000

الجدول رقم (3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالـث (**نظـام الموازنـات التخطيطية والتكاليف المعيارية**) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عنـد مـستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 20 والتي تساوي 0.423، وبذلك تعتبر فقرات المجال الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث (نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـــرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يتم استخدام أسلوب الموازنة التخطيطية في تخطيط التكاليف والإيرادات	0.686	0.000
2	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي	0.859	0.000
3	يستخدم أسلوب التكلفة المعيارية في تخطيط التكاليف لمراكز المسؤولية	0.763	0.000
4	يوجد تبويب لعناصر وبنود التكاليف تبعاً للمستويات الإداريـة المختلفـة داخل الشركة وفي حدود مسؤولية كل منها	0.807	0.000
5	يتم تبويب الإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية	0.908	0.000
6	يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها	0.657	0.000
7	يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن رقابتها أو التحكم بها عنـد كـل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن رقابتها أو التحكم بها	0.737	0.000
8	يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبـل رئـيس مركـز المسؤولية	0.669	0.000
9	تنسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف الشركة	0.743	0.000
10	يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعـداد معـايير الأداء المخططة	0.852	0.000
11	يتم تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها لكل مركز مسؤولية في الشركة على حدة	0.653	0.001
12	يتم إتباع الأسلوب العلمي في تحديد معايير الأداء لكل مركز مسؤولية	0.776	0.000

يوضح الجدول رقم (4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (**مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي**) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالـة عند مستوى دلالة 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالـة 0.05 ودرجة حرية 20 والتي تساوي 0.423، وبذلك تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة لمـا وضعت لقياسه.

جدول رقم (4)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع (مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـــرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية علـى حدة	0.881	0.000
2	تتخذ التكلفة المعيارية أساس لقياس الأداء الفعلي	0.791	0.000
3	يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية	0.791	0.000
4	يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز المسؤولية	0.721	0.000
5	يوجد توضيح للسياسات والقواعد المحاسبية المـستخدمة فـي الشركة	0.583	0.004
6	توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية	0.882	0.000
7	تتم عملية قياس الأداء الفعلي بشكل دقيق وفعال لكل مركز على حدة	0.913	0.000
8	تقوم الشركة بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عـن طريـق الربط بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية	0.917	0.000
9	تتم مقارنة الأداء الفعلـي بـالأداء المخطـط لغايـات تحديـد الانحرافات	0.910	000.

الجدول رقم (5) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (**تحديد وتحليل الانحرافات**) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مـستوى دلالة 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 20 والتي تساوي 0.423، وبذلك تعتبر فقرات المجال الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (5)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس (تحديد وتحليل الانحرافات) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـ ـرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تتم دراسة وتحديد أهمية ونوع الانحرافات في مراكز المـسؤولية قبل البدء في تحليلها	0.752	0.000
2	يتم تحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة	0.867	0.000
3	يتم معرفة وتوضيح سبب حدوث الانحرافات بـين الأداء الفعلـي والمخطط لكل مركز مسؤولية	0.844	0.000
4	قدرة العاملين بالشركة على اكتشاف الأخطاء لحظة وقوعها وتحليل الانحرافات وتقييم مسارها في الوقت المناسب	0.865	0.000
5	يجري تحديد ومساءلة الشخص المسئول عن حدوث الانحرافات في كل مركز مسؤولية	0.868	0.000
6	العمل على تصحيح الانحرافات عند حدوثها في مركز المـسؤولية واقتراح الوسائل المناسبة لمعالجتها	0.913	0.000
7	يتم اتخاذ الإجراءات الوقائية لتلافي حدوث انحرافات مستقبلاً	0.860	0.000

يوضح الجدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجـال الـسادس (**نظـام التقارير**) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 20 والتي تساوي 0.423، وبذلك تعتبر فقرات المجال السادس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (6)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس (نظام التقارير) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـ ـرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	يوجد نظام تقارير في الشركة	0.694	0.000
2	يوجد معايير وأسس لتقييم الأداء	0.569	0.006
3	يوجد نموذج ثابت لتقرير الأداء بين البيانات والمعلومـات الواجـب توافرها	0.846	0.000
4	يتم إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدة	0.897	0.000
5	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقـارير الأداء فـي مراكز المسؤولية	0.874	0.000
6	عناصر التقرير موحدة من حيث الشكل	0.798	0.000
7	توفر التقارير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب عـن مراكـز المسؤولية	0.875	0.000
8	يراعي التقارير تسلسل خطوط السلطة والمـسؤولية فـي إعـدادها ورفعها	0.885	0.000
9	تؤدي التقارير إلى سهولة الاتصال بين المستويات الإدارية	0.752	0.000
10	تختلف التقارير حسب المستوى الإداري المقدمة إليـه مـن حيـث شموليتها	0.819	0.000
11	تناسب التقرير مع من يستخدمه من حيث الإيجاز والاختصار	0.809	0.000
12	تعد تقارير الأداء على أسس علمية و بشكل واضـح وسـهل الفهـم بحيث يمكن للإدارة من دراستها بسهولة	0.854	0.000
13	يتميز التقرير بالوضوح والنمطية في عرض البيانات	0.873	0.000
14	يتم إعداد وتقييم دوري لأداء العاملين في مراكز المسؤولية	0.699	0.000
15	تتغير تقارير الأداء خلال الفترات اللاحقة وفقاً للاحتياجات المستقبلية	0.775	0.000
16	وصول تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير مركـز في الوقت المناسب	0.709	0.000
17	قدرة العاملين بالشركة على مراقبة الأمور وإعداد التقارير وتوصيلها وتقديمها في الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات اللازمة	0.723	0.000
18	يراعى أن تتصف التقارير في مراكز المسؤولية بالثبات بشكل دائـم ودوري	0.915	0.000

مسلسل	الفقـ ـرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
19	تساعد التقارير في قياس وتقييم الأداء	0.647	0.001
20	يتقيد العاملون بأداء المسؤولية حتى إذا كانت غير قانونية	0.513	0.015

الجدول رقم (7) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع (**نظام الحـوافز**) والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالـة 0.05، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجـة حريـة 20 والتي تساوي 0.423، وبذلك تعتبر فقرات المجال السابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (7)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع (نظام الحوافز) والدرجة الكلية لفقراته

مسلسل	الفقـ ـرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تعتمد الشركة نظاماً واضحاً للحوافز يحث العاملين علـى تحقيـق الأداء المخطط لمراكز المسؤولية	0.881	0.000
2	يتم اعتماد أسلوب موحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولية	0.882	0.000
3	تسهم الحوافز في فعالية عمل مراكز المسؤولية	0.842	0.000
4	يتم تدريب العاملين وتشجيعهم لتحقيق الأرقام المخططة لمراكـز مسؤولياتهم	0.791	0.000

ثانيا: الصدق البنائي لأبعاد الاختبار

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداء والذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها (جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص126)، والذي يبين مدى ارتباط كل مجـال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقراته.

ويتبين من الجدول رقم (8) أن محتوى كل بعد من أبعاد الاستبيان له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (8)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانه

والدرجة الكلية لفقراته

المجـال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الهيكل التنظيمي	0.834	0.000
أسلوب الإدارة اللامركزية	0.918	0.000
نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	0.921	0.000
مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي	0.920	0.000
تحديد وتحليل الانحرافات	0.881	0.000
نظام التقارير	0.817	0.000
نظام الحوافز	0.788	0.000

◈ ثبات الاستبانه Reliability

ويقصد بثبات الاستبانه أن تعطي نفس النتيجة فيما لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة في فترة زمنية معينة، أي الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير، وقد أجرت الباحثة خطـوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النـصفية ومعامـل ألفـا كرونباخ.

1) **طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient**

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة فردية الرتبة ومعدل الأسئلة زوجيـة الرتبـة لكل مجال وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (9) أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان.

جدول رقم (9)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المجـال	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
الهيكل التنظيمي	8	0.7745	0.872922	0.00
أسلوب الإدارة اللامركزية	13	0.8547	0.921658	0.000
نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	12	0.7869	0.880743	0.000
مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي	9	0.9477	0.973148	0.000
تحديد وتحليل الانحرافات	7	0.9088	0.952221	0.000
نظام التقارير	20	0.9424	0.970346	0.000
نظام الحوافز	8	0.8013	0.889691	0.000

2) طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

استخدمت الباحثة طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانه كطريقة ثانية لقياس الثبات الـداخلي في إجابات مجالات الاستبانه وهو الجزء الخاص بمقومات تطبيق محاسبة المسؤولية، وأن القيمة المطلوبة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ هـي 60% فـأكثر وإذ كانـت أقـل تعتبـر ضـعيفة (درغام،2005، ص151) وقد تم بحث توفر الثبات الداخلي في مجالات الاستبانه باستخدام هذا المعامل، ومن خلال النتائج يبين الجدول رقم (10) أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم(10)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المجـال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الهيكل التنظيمي	8	0.9324
أسلوب الإدارة اللامركزية	13	0.9392
نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	12	0.9328
مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي	9	0.9391
تحديد وتحليل الانحرافات	7	0.9380
نظام التقارير	20	0.9647
نظام الحوافز	4	0.9002
جميع مجالات الاستبانه	**73**	**0.9352**

وبالتالي فإن معامل ألفا لجميع مجالات الاستبانه (**0.9352**) وهذا يعني إمكانية اعتماد نتائج الاستبانه والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيقها لأهداف البحث، وتكون الاستبانه في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (1).

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

تم استخدام اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول التالي رقم (11) نتائج الاختبار حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (11)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov test)

المجال	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الهيكل التنظيمي	0.890	0.407
أسلوب الإدارة اللامركزية	0.776	0.584
نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	0.657	0.781
مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي	0.654	0.787
تحديد وتحليل الانحرافات	0.889	0.408
نظام التقارير	1.078	0.196
نظام الحوافز	0.652	0.789
جميع المجالات	**0.518**	**0.952**

خصائص أفراد عينة الدراسة:

أولا: بيانات عن المستجيب

1) المسمى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (12) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي، أن ما نسبته 45.8% من عينة الدراسة من المحاسبين، وهي نسبة جيدة للإجابة عن أسئلة الاستبانه، ونسبة 16.9%

مسماهم الوظيفي مدير مالي وهذا يدل على أن المجيبين عن أسئلة الاستبانه ذوو اطلاع واسع على جميع أنشطة الشركة ومعنيون بتطبيق الأنظمة الإدارية والمحاسبية.

جدول رقم (12)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
مدير الشركة	17	28.8	2
المدير المالي	10	16.9	3
المحـاسب	27	45.8	1
غير ذلك	5	8.5	4
المجموع	59	100.0	

2) المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (13) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، حيث تبين أن ما نسبة 72.9% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة 13.6% مؤهلهم العلمي دراسـات عليا، وهذا يعطي مؤشراً جيداً على أن أفراد عينة الدراسة على قدر جيد من التأهيل العلمي الذي يؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستبانه.

جدول رقم (13)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
دراسات عليا	8	13.5	2
بكالوريوس	43	72.9	1
دبلوم متوسط	2	3.4	4
ثانوية عامة	5	8.5	3
أقل من ثانوية	1	1.7	5
المجموع	59	100.0	

3) التخصص:

يبين الجدول رقم (14) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص، حيث إن ما نسبة 64.4% من عينة الدراسة متخصصين في المحاسبة، تليها نسبة 10.2% من عينة الدراسة متخصـصين في إدارة الأعمال، ونسبة 1.7% من عينة الدراسة متخصصين في التمويل والمصارف، وبذلك

تكون عينة الدراسة أجابت على الأسئلة بشكل واضح وعلى درجة عالية مـن الانـسجام فـي تخصصاتها، ويتوقع أن تكون الإجابات على درجة من الدقـة والمـصداقية وبالتـالي إمكانيـة الاعتماد عليها.

جدول رقم (14)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
إدارة أعمال	6	10.2	3
محاسبـة	38	64.4	1
تمويل ومصارف	1	1.7	4
غير ذلك	14	23.7	2
المجموع	59	100.0	

4) سنوات الخبرة في الشركة:

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (15) توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في الشركة، حيث تبين أن ما نسبته 39% من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبـرة لـديهم مـن 6-10 سنوات، ونسبة 32.2% من ذوي خبرة تزيد عن 10 سنوات من عينة الدراسة، مما يدل على وجود خبرة واسعة في مجال عملهم وبالتالي إجاباتهم على أسئلة الاستبانه تنبع من وجـود الخبرة.

جدول رقم (15)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في الشركة

سنوات الخبرة في الشركة	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
أقل من 5 سنوات	17	28.8	2
6-10سنوات	23	39.0	1
11-15 سنة	8	13.6	4
أكثر من 16 سنة	11	18.6	3
المجموع	59	100.0	

5) عدد المرؤوسين الذين تشرف عليهم:

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (16) توزيع عينة الدراسة حسب متغير عـدد المرؤوسـين الذين يشرف عليهم المجيب على الاستبانه، أن ما نسبة 59.3% من عينة الدراسـة بلـغ عـدد المرؤوسين الذين يشرفون عليهم من 5-10 أفراد، ونسبة 40.7% من عينة الدراسة بلغ عـدد المرؤوسين الذين يشرفون عليهم أكثر من 10 أفراد، وهي نسب جيدة وتعطى مؤشراً جيداً على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

جدول رقم (16)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد المرؤوسين الذين تشرف عليهم

عدد المرؤوسين الذين يشرف عليهم المجيب على الاستبانه	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
5 أفـراد	30	50.8	1
6-10 أفـراد	5	8.5	3
أكثر من 10 أفراد	24	40.7	2
المجموع	59	100.0	

ثانياً: معلومات عن الشركة

1) الشكل القانوني للشركة:

يبين الجدول رقم (17) توزيع الشركات حسب متغير الشكل القانوني للشركة، حيث أن ما نسبته 93.2% من الشركات هي شركات خاصة، ونسبة 1.7% من الشركات هي شـركات عامـة، ونسبة 5.1% من الشركات هي شركات تضامن.

جدول رقم (17)

توزيع الشركات حسب متغير الشكل القانوني للشركة

الشكل القانوني للشركة	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
مساهمة خاصة	55	93.2	1
مساهمة عامة	1	1.7	3
تضامن	3	5.1	2
المجموع	59	100.0	

2) مدة مزاولة الشركة لنشاطها:

يبين الجدول رقم (18) توزيع الشركات حسب متغير مدة مزاولة الشركة لنشاطها، حيث إن مـا نسبته 42.4% من الشركات زاولت نشاطها أكثر من 15 سنة، ونسبة 45.7% مـن الـشركات زاولت نشاطها من 5-15 سنة، وهي نسب جيدة لإمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

جدول رقم (18)

توزيع الشركات حسب متغير مدة مزاولة الشركة لنشاطها

مدة مزاولة الشركة لنشاطها	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
أقل من 5 سنوات	7	11.9	4
5-10 سنوات	15	25.4	2
11-15 سنة	12	20.3	3
أكثر من 15 سنة	25	42.4	1
المجموع	59	100.0	

3) طبيعة نشاط الشركة:

يتضح من خلال الجدول رقم (19) لتوزيع الشركات حسب متغير طبيعة نشاط الشركة، أن مـا نسبة 28.8% من الشركات طبيعة نشاطها مواد غذائية، ونسبة 13.6% من الـشركات طبيعـة نشاطها صناعة الباطون، ونسبة 11.9% من الشركات طبيعة نشاطها صناعة الأثـاث، ونـسبة 6.8% من الشركات طبيعة نشاطها الصناعات الكيماوية، ونسبة 5.1% من الـشركات طبيعـة نشاطها صناعة الملابس، و3.4% من الشركات طبيعة نشاطها صـناعة النـسيج، والمعـدات الالكترونية، ونسبة 27.1% من الشركات طبيعة نشاطها صناعات أخرى متنوعة، وهـذا يـدل على أن هناك تنوع كبير في الصناعات.

جدول رقم (19)

توزيع الشركات حسب متغير طبيعة نشاط الشركة

طبيعة نشاط الشركة	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
مواد غذائية	17	28.8	1
غير ذلك	16	27.1	2
باطون	8	13.5	3
أثـاث	7	11.9	4
صناعات كيماوية	4	6.8	5
ملابـس	3	5.1	6
نسيج	2	3.4	7
معدات الكترونية	2	3.4	8
المجموع	59	100.0	

4) الأسلوب الإداري المتبع:

يبين الجدول رقم (20) توزيع الشركات حسب متغير الأسلوب الإداري المتبع، حيث إن ما نسبة 74.6% من الشركات الأسلوب الإداري المتبع فيها مركزي، ونـسبة 25.4% مـن الـشركات الأسلوب الإداري المتبع فيها لا مركزي.

جدول رقم (20)

توزيع الشركات حسب متغير الأسلوب الإداري المتبع

الأسلوب الإداري المتبع	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
مركزي	44	74.6	1
لا مركزي	15	25.4	2
المجموع	59	100.0	

5) مكان عمل الشركة:

يتضح من خلال بيانات الجدول رقم (21) توزيع الشركات حسب متغير مكان عمـل الـشركة، حيث تبين أن ما نسبته 57.6% من الشركات تقع في منطقة غزة، ونسبة 18.6% من الشركات تقع في منطقة الشمال، ونسبة 16.9% من الشركات تقع في المنطقة الوسطى، ونسبة 6.8% من الشركات تقع في منطقة الجنوب، وهذا دليل على أن استبانه الدراسة غطت معظـم محافظـات قطاع غزة.

جدول رقم (21)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير مكان عمل الشركة

مكان عمل الشركة	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
غـزة	34	57.6	1
الشمـال	11	18.6	2
الوسطـى	10	16.9	3
الجنـوب	4	6.8	4
المجموع	59	100.0	

6) حجم رأسمال الشركة:

يبين جدول رقم (22) توزيع الشركات حسب متغير حجم رأسمال الشركة، حيث إن ما نـسبته 55.9% من الشركات بلغ حجم رأس مالها أكثر من500,000$، ونسبة 28.8% من الـشركات تراوح حجم رأس مالها من 100,000-300,000$، ونسبة 15.3% من الشركات تراوح حجم رأس مالها من 301,000-500,000$، يفيد ذلك بأن أكثر من نصف الشركات يزيد رأسـمالها عن 500.000$ وبالتالي امكانية تطوير الشركة وتقسيمها لمراكـز وتطبيـق نظـام محاسـبة المسؤولية فيها.

جدول رقم (22)

توزيع الشركات حسب متغير حجم رأسمال الشركة

حجم رأسمال الشركة	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
100,000-300,000$	17	28.8	2
301,000-500,000$	9	15.3	3
أكثر من 500,000$	33	55.9	1
المجموع	59	100.0	

اختبـار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانه ويستخدم هذا الاختبار للتحقق من مطابقة المتوسط الحسابي لعينة مختارة مـن مجتمع إحصائي مع وسط ذلك المجتمع، وعادة يتم تحديد مستوى المعنويـة (0.05)، ولمعرفـة مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتمـاد علـى وسـط فرضي وهو (3) درجات (1+2+3+4+5)/5 أي بنسبة (60%)، والذي فـي ضـوئه تقـارن

الأوساط الحسابية لكل متغير (مقومات محاسبة المسؤولية) مع الوسط الفرضي، وتكون الفقـرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لـ t المحـسوبة أكبر من القيمة المطلقة لـ t الجدولية والتي تساوي 2.0 عند درجة حرية "58" ومستوى معنوية "0.05" (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)،في حـين تكـون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت القيمـة المطلقـة لـ t المحسوبة أصغر من القيمة المطلقة لـ t الجدولية والتي تساوي 2.0 عند درجـة حريـة "58" ومستوى معنوية "0.05" (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل مـن 60 %)، بينما تكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

الفرضية الأولـى: إن الشركات الصناعية في قطاع غزة تمتلـك مقومـات نظـام محاسبة المسؤولية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال مجالاتها من (1-7) مجتمعة وهي عبارة عن استبانه الدراسة، والتي تبين امتلاك الشركات الصناعية في قطاع غزة مقومات نظام محاسبة المـسؤولية، وقـد استخدم اختبار T، وبناء على البيانات الموجودة في الجـدول رقـم (23) تبـين أن الـشركات الصناعية في قطاع غزة تمتلك المقومات الأساسية لنظام محاسبة المـسؤولية، ولكـن بنـسب متفاوتة، حيث احتل مجال (تحديد وتحليل الانحرافات) المرتبة الأولى بمتوسط حـسابي 3.73، واحتل مجال (الإدارة اللامركزية) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.68، فيما احتل مجال (نظام التقارير) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.66، بينما احتل المجالان (الهيكل التنظيمي) و(نظـام الحوافز) المرتبة الرابعة وكان المتوسط الحسابي لهم 3.62، بينما احتل مجـال (مقارنـة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.59، واحتل مجـال (الموازنـات التخطيطية والتكاليف المعيارية) المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط حسابي 3.49.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميـع المجـالات 3.627 والـوزن النـسبي 72.515% ومستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل أن الشركات الصناعية في قطـاع غـزة تمتلك مقومات محاسبة المسؤولية، وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (23)

تحليل مجالات الاستبانه

مسلسل	المجـالات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمةt	مستوى المعنوية	الترتيب
.1	الهيكل التنظيمي	3.62	72.36	5.643	0.000	4
.2	الإدارة اللامركزية	3.68	73.67	7.549	0.000	2
	الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	3.49	69.72	5.254	0.000	6
.4	مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي	3.59	71.80	5.698	0.000	5
.5	تحديد وتحليل الانحرافات	3.73	74.53	6.774	0.000	1
.6	نظام التقارير	3.66	73.13	6.694	0.000	3
.7	نظام الحوافز	3.62	72.40	5.116	0.000	4
	جميع المجـالات	3.627	72.515	6.104	0.000	

وفيما يلي التحليل التفصيلي للفرضيات الفرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: يتوفر لدى الشركات الصناعية في قطـاع غـزة هيكـل تنظيمي واضح.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقراتها من (1-8) وهي عبارة عن المجال الأول من استبانه الدراسة، والتي تحاول التعرف على مدى توفر هيكل تنظيمي واضح لدى للشركات الـصناعية في قطاع غزة، وقد استخدم اختبار T.

نلاحظ من الجدول رقم (24) أن الفقرة رقم (6) والتي تنص على أن الهيكل التنظيمي المعمول به في الشركة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤوسين قد حـصلت علـى أعلى متوسط حسابي (3.95) أي ما نسبة (78.95%) من المجيبين بمـوافقين علـى الهيكـل التنظيمي المتبع بالشركة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الطرفين.

بينما الفقرة رقم (8) والمتعلقة بأن الهيكل التنظيمي يتضمن تحديداً لمراكز المسؤولية قد حصلت على أقل وسط حسابي (3.34) هذا يدل على أن أفراد العينة موافقون بنسبة (66.90%) علـى تضمين الهيكل التنظيمي لمراكز المسؤولية ربما يعود ذلك إلى عدم وجود وحدة إداريـة تقـوم بتصميم الهيكل وتحديد مراكزه.

وأما الفقرات (3، 4) فقد كانت آراء أفراد العينة فيها محايدة وغير قادرة على تكوين رأي حول محتوى الفقرات، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05، أي يوجد تشتت واختلاف في الآراء بين أفراد عينة الدراسة.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول مجتمعة (3.62) وهذا يعني أنه يتوفر لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة هيكل تنظيمي واضح بنسبة (72.36%) وبما أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي(3) ومستوى المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) مما يدل على وجود هيكل تنظيمي واضح للشركات الصناعية في قطاع غزة وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (24)

تحليل فقرات المجال الأول (الهيكل التنظيمي)

مسلسل	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية	الترتيب
1	يوجد لدى الشركة سياسات إدارية واضحة تبين مفهوم نظام محاسبة المسؤولية	3.86	77.29	6.703	0.000	3
2	يوجد لدى إدارة الشركة وعي وإدراك لمفهوم محاسبة المسؤولية	3.92	78.31	7.845	0.000	2
3	يوجد لدى الشركة سياسات مكتوبة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية	3.26	65.26	1.651	0.104	7
4	تستخدم الشركة دليلاً مكتوباً يبين الإجراءات الإدارية في الشركة	3.14	62.76	0.823	0.414	8
5	يوجد هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في الشركة	3.74	74.83	5.127	0.000	4
6	الهيكل التنظيمي المعمول به في الشركة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤوسين	3.95	78.95	6.978	0.000	1
7	الهيكل التنظيمي المتبع في الشركة يمنع تداخل الصلاحيات والمهام بين الوحدات والمستويات الإدارية	3.64	72.76	4.536	0.000	5
8	يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد دقيق لمراكز المسؤولية	3.34	66.90	2.536	0.014	6
	جميع الفقرات	3.62	72.36	5.643	0.000	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (58) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0

الفرضية الفرعية الثانية: تعتمد الشركات الصناعية في قطاع غزة أسـلوب الإدارة اللامركزية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقراتها من (1-13) وهي عبارة عن المجال الثاني من استبانه الدراسة، والتي تحاول التعرف على مدى اعتماد الشركات الصناعية في قطاع غزة على أسلوب الإدارة اللامركزية، وقد استخدم اختبار T.

نلاحظ من الجدول رقم (25) أن الفقرة رقم (8) والتي تنص على أن القسم الواحد يؤدي عملـه في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه، وقد حصلت على أعلى متوسط حسابي (3.93) أي ما نسبة (78.64%) من المجيبين موافقون على أن القسم الواحد يؤدي عمله في مكان محدد.

بينما الفقرة رقم (3) والمتعلقة بوجود دليل واضح لكل مركز مسؤولية، قد حصلت علـى أقـل وسط حسابي (3.50) هذا يدل على أن أفراد العينة موافقون بنسبة (70%) على وجـود دليـل واضح لكل مركز مسؤولية، وهي نسبة جيدة.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني مجتمعة (3.68) وهذا يعنـي أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تعتمد أسلوب الإدارة اللامركزية بنسبة (73.67%) وبمـا أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي(3) ومستوى المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) مما يدل على اعتماد الشركات الصناعية في قطاع غزة أسلوب الإدارة اللامركزية، وبناء عليـه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (25)

تحليل فقرات المجال الثاني (الإدارة اللامركزية)

مسلسل	الفقـ ـرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية	الترتيب
1	يتم تحديـد اختـصاصات ومـسؤوليات مراكـز المسؤولية في الشركة	3.85	76.95	6.420	0.000	3
2	يوجد مدير مختص لكل مركز مـسؤولية يكـون مسئولاً عن التكاليف والإيرادات	3.55	71.03	3.895	0.000	8
3	يوجد دليل واضح لكل مركز مسؤولية	3.50	70.00	3.580	0.001	10
4	يوجد توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية	3.52	70.34	4.105	0.000	9
5	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة	3.55	71.03	4.303	0.000	8
6	يوجد وضوح في العلاقة بين مراكز المـسؤولية ويتم التنسيق بينها	3.60	71.93	4.779	0.000	6
7	يوجد تفويض واضح لـسلطة اتخـاذ القـرارات للمسئولين في مراكز المسؤولية المختلفة	3.64	72.76	5.020	0.000	5
8	يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محـدد بحيـث يسهل الإشراف عليه	3.93	78.64	8.246	0.000	1
9	يوجد تحديد للمسؤوليات في مراكز المسؤولية	3.90	77.97	8.833	0.000	2
10	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية	3.59	71.86	4.996	0.000	7
11	هناك قدر كاف من الخبرة والكفاءة لدى العـاملين للقيام بأعمال مراكز المسؤولية	3.90	77.93	8.215	0.000	2
12	يخصص مدير مركز المسؤولية الوقـت الـلازم لعملية التخطيط	3.55	71.03	4.471	0.000	8
13	يوجد نظام محاسبة تكاليف واضح ومحدد لتجميع التكلفة على أساس مراكز المسؤولية	3.73	74.58	5.520	0.000	4
	جميع الفقـ ـرات	3.68	73.67	7.549	0.000	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (58) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0

الفرضية الفرعية الثالثة: يتم تطبيق نظـام الموازنـات التخطيطيـة والتكـاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقراتها من (1-12) وهي عبارة عن المجـال الثالـث مـن استبانه الدراسة، والتي تحاول التعرف على مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطـاع غـزة لنظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، وقد استخدم اختبار T.

نلاحظ من الجدول رقم (26) أن الفقرة رقم (6) والتي تنص على أنه يـتم الـربط بـين بنـود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها قد حصلت على أعلى متوسـط حـسابي (3.72) أي ما نسبة (74.48%) من المجيبين موافقون علـى نظـام الـربط بـين التكـاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية.

بينما الفقرة رقم (3) والمتعلقة بأسلوب استخدام التكلفة المعيارية في تخطيط التكـاليف لمراكـز المسؤولية قد حصلت على أقل وسط حسابي (3.29) هذا يدل على أن أفراد العينـة موافقـون بنسبة (65.86%) على استخدام تلك الأسلوب.

وأما الفقرة رقم (10) فكانت آراء أفراد العينة فيها محايدة وغير قادرة على تكوين رأي حـول محتوى الفقرات، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05، أي يوجد تشتت واخـتلاف فـي الآراء بين أفراد عينة الدراسة.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثالث مجتمعة (3.49) وهذا يعني أن نسبة تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لنظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية (69.72%) وبما أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي(3) ومستوى المعنويـة (0.000) وهو أقل من (0.05) وهذا يدل على أن الشركات الصناعية فـي قطـاع غـزة تطبـق نظـام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (26)

تحليل فقرات المجال الثالث (نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية)

مسلسل	الفقـ ـرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية	الترتيب
1	يتم استخدام أسلوب الموازنة التخطيطية في تخطيط التكاليف والإيرادات	3.41	68.28	2.972	0.004	8
2	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأسـاس لتقيـيم الأداء الفعلي	3.43	68.62	3.142	0.003	7
3	يستخدم أسلوب التكلفـة المعياريـة فـي تخطـيط التكاليف لمراكز المسؤولية	3.29	65.86	2.175	0.034	10
4	يوجد تبويب لعناصر وبنود التكاليف تبعاً للمستويات الإدارية المختلفة داخل الشركة وفي حدود مسؤولية كل منها	3.52	70.34	4.271	0.000	4
5	يتم تبويب الإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية	3.45	68.97	3.633	0.001	6
6	يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها	3.72	74.48	6.980	0.000	1
7	يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن رقابتها أو التحكم بها عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن رقابتها أو التحكم بها	3.52	70.34	4.186	0.000	4
8	يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية	3.60	72.07	5.638	0.000	3
9	تنسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف الشركة	3.63	72.63	5.425	0.000	2
10	يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية فـي إعداد معايير الأداء المخططة	3.28	65.52	1.989	0.051	12
11	يتم تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها لكـل مركـز مسؤولية في الشركة على حدة	3.51	70.18	3.977	0.000	5
12	يتم إتباع الأسلوب العلمي في تحديد معـايير الأداء لكل مركز مسؤولية	3.35	67.02	2.459	0.017	9
	جميع الفقـ ـرات	3.49	69.72	5.254	0.000	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (58) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0

الفرضية الفرعية الرابعة: تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بإجراء مقارنـة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقراتها من (1-9) وهي عبارة عن المجال الرابع من استبانه الدراسة، والتي تبين مدى قيام الشركات الصناعية في قطاع غزة بـإجراء مقارنـة بـين الأداء المخطط والأداء الفعلي، وقد استخدم اختبار T.

نلاحظ من الجدول رقم (27) أن الفقرة رقم (5) والتي تنص على أنه يوجد توضيح للـسياسات والقواعد المحاسبية المستخدمة في الشركة قد حصلت على أعلى متوسط حسابي (3.68) أي ما نسبة (73.68%) من المجيبين موافقون على تلك الفقرة.

بينما الفقرتان رقم (2، 9) والمتعلقتان باتخاذ التكلفة المعيارية كأساس لقياس الأداء الفعلي، وتتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغايات تحديد الانحرافات على التوالي قد حصلتا على أقـل وسط حسابي (3.48) مما يدل على أن أفراد العينة موافقين بنسبة (69.66%) للفقرة رقـم (2) ونسبة (69.64%) للفقرة رقم (9).

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الرابع مجتمعة (3.59) وهذا يعني أن نسبة قيام الشركات الصناعية في قطاع غزة بإجراء المقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلـي (71.80%) وبما أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي(3) ومستوى المعنويـة (0.000) وهو أقل من (0.05) وهذا يدل على أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تقوم بإجراء المقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي، وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (27)

تحليل فقرات المجال الرابع (مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي)

مسلسل	الفقـرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية	الترتيب
1	يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركـز مـن مراكـز المسؤولية على حدة	3.62	72.41	4.700	0.000	4
2	تتخذ التكلفة المعيارية أساس لقياس الأداء الفعلي	3.48	69.66	3.512	0.001	7
3	يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطـط لتحديـد الانحرافات في كل مركز مسؤولية	3.58	71.58	4.226	0.000	5
4	يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز المسؤولية	3.50	70.00	3.469	0.001	6
5	يوجد توضـيح للـسياسات والقواعـد المحاسـبية المستخدمة في الشركة	3.68	73.68	5.344	0.000	1
6	توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلـي لمراكـز المسؤولية	3.62	72.41	4.700	0.000	4
7	تتم عملية قياس الأداء الفعلي بشكل دقيق وفعال لكل مركز على حدة	3.64	72.73	4.688	0.000	3
8	تقوم الشركة بالرقابة على أداء مراكز المـسؤولية عن طريق الربط بين الأداء الفعلي والمخطط لكـل مركز مسؤولية	3.67	73.33	5.190	0.000	2
9	تتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطـط لغايـات تحديد الانحرافات	3.48	69.64	3.455	0.001	7
	جميع الفقـرات	3.59	71.80	5.698	0.000	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (58) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0

الفرضية الفرعية الخامسة: تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتحديد وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسئولين عنها.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقراتها من (1-7) وهي عبارة عن المجـال الخـامس مـن استبانه الدراسة، والتي تبين مدى قيام الشركات الصناعية في قطـاع غـزة بتحديـد وتحليـل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد استخدم اختبار T.

نلاحظ من الجدول رقم (28) أن الفقرة رقم (6) والتي تـنص علـى العمـل علـى تـصحيح الانحرافات عند حدوثها في مركز المسؤولية واقتراح الوسائل المناسبة لمعالجتها قـد حـصلت

على أعلى متوسط حسابي (3.95) أي ما نسبة (78.97%) من المجيبين موافقون علـى تلـك الفقرة.

بينما الفقرة رقم (1) والمتعلقة بدراسة وتحديد أهمية ونوع الانحرافات في مراكز المسؤولية قبل البدء في تحليلها قد حصلت على أقل وسط حسابي (3.39) مما يدل على أن أفراد العينة موافقين بنسبة (67.72%).

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الخامس مجتمعة (3.73) وهذا يعنـي أن نسبة قيام الشركات الصناعية في قطاع بتحديد وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها (74.53%) وبما أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي(3) ومستوى المعنويـة (0.000) وهو أقل من (0.05) مما يدل على أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تقوم بتحديد وتحليـل الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها، وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (28)

تحليل فقرات المجال الخامس (تحديد وتحليل الانحرافات)

مسلسل	الفقـرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية	الترتيب
1	تتم دراسة وتحديد أهمية ونوع الانحرافـات فـي مراكـز المسؤولية قبل البدء في تحليلها	3.39	67.72	2.694	0.009	7
2	يتم تحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة	3.56	71.23	4.027	0.000	6
3	يتم معرفة وتوضيح سبب حدوث الانحرافـات بـين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية	3.60	71.93	4.686	0.000	5
4	قدرة العاملين بالشركة على اكتشاف الأخطاء لحظة وقوعها وتحليل الانحرافات وتقييم مسارها في الوقت المناسب	3.78	75.52	6.571	0.000	4
5	يجري تحديد ومساءلة الـشخص المـسئول عـن حـدوث الانحرافات في كل مركز مسؤولية	3.93	78.62	7.592	0.000	2
6	العمل على تصحيح الانحرافات عند حـدوثها فـي مركـز المسؤولية واقتراح الوسائل المناسبة لمعالجتها	3.95	78.97	8.531	0.000	1
7	يتم اتخاذ الإجراءات الوقائية لتلافـي حـدوث انحرافـات مستقبلاً	3.88	77.54	6.500	0.000	3
	جميع الفقـرات	3.73	74.53	6.774	0.000	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (58) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0

الفرضية الفرعية السادسة: تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غـزة أسـاليب رقابية لتقارير الأداء باختلاف المستويات الإدارية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقراتها من (1-20) وهي عبارة عن المجال الـسادس مـن استبانه الدراسة، والتي تبين مدى استخدام الشركات الصناعية في قطاع غزة للأساليب الرقابيـة لتقارير الأداء باختلاف المستويات الإدارية، وقد استخدم اختبار T.

نلاحظ من الجدول رقم (29) أن الفقرة رقم (1) المتعلقة بوجود نظام تقارير في الشركة حصلت على أعلى متوسط حسابي (4) أي ما نسبة (80%) من المجيبين موافقون على تلك الفقرة.

بينما الفقرة رقم (16) والتي تنص على وصول تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكـل مدير مركز في الوقت المناسب قد حصلت على أقل وسط حسابي (3.39) مما يـدل علـى أن أفراد العينة موافقين بنسبة (67.86%).

وأن الفقرة رقم (20) فكانت آراء أفراد العينة فيها محايد وغير قادرة على تكـوين رأي حـول محتوى الفقرات، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05، أي يوجد تشتت واخـتلاف فـي الآراء بين أفراد عينة الدراسة.

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال السادس مجتمعة (3.66) وهذا يعنـي أن نسبة استخدام الشركات الصناعية في قطاع غزة للأساليب الرقابية لتقارير الأداء (73.13%) وبما أن الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي(3) ومستوى المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) مما يدل على أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تستخدم أسـاليب رقابيـة لتقـارير الأداء باختلاف المستويات الإدارية، وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (29)

تحليل فقرات المجال السادس (نظام التقارير)

مسلسل	الفقـرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية	الترتيب
1	يوجد نظام تقارير في الشركة	4.00	80.00	7.990	0.000	1
2	يوجد معايير وأسس لتقييم الأداء	3.78	75.52	6.181	0.000	5
3	يوجد نموذج ثابت لتقرير الأداء بين البيانات والمعلومـات الواجب توافرها	3.53	70.53	3.832	0.000	14

مسلسل	الفقـ ـرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية	الترتيب
4	يتم إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدة	3.67	73.33	5.004	0.000	10
5	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتـضمنها تقـارير الأداء في مراكز المسؤولية	3.50	70.00	3.582	0.001	15
6	عناصر التقرير موحدة من حيث الشكل	3.47	69.47	3.777	0.000	16
7	توفر التقارير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب عـن مراكز المسؤولية	3.73	74.55	5.787	0.000	7
8	يراعي التقارير تسلسل خطوط السلطة والمـسؤولية فـي إعدادها ورفعها	3.66	73.21	5.058	0.000	11
9	تؤدي التقارير إلى سهولة الاتصال بين المستويات الإدارية	3.89	77.86	7.201	0.000	2
10	تختلف التقارير حسب المستوى الإداري المقدمة إليه مـن حيث شموليتها	3.70	73.93	5.975	0.000	8
11	تناسب التقرير مع مـن يـستخدمه مـن حيـث الإيجـاز والاختصار	3.55	71.07	4.442	0.000	13
12	تعد تقارير الأداء على أسس علمية و بشكل واضح وسهل الفهم بحيث يمكن للإدارة من دراستها بسهولة	3.80	76.00	6.117	0.000	4
13	يتميز التقرير بالوضوح والنمطية في عرض البيانات	3.76	75.27	5.890	0.000	6
14	يتم إعداد وتقييم دوري لأداء العاملين في مراكز المسؤولية	3.68	73.57	4.853	0.000	9
15	تتغير تقارير الأداء خلال الفترات اللاحقة وفقاً للاحتياجات المستقبلية	3.68	73.57	4.853	0.000	9
16	وصول تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير مركز في الوقت المناسب	3.39	67.86	3.103	0.003	17
17	قدرة العاملين بالشركة على مراقبة الأمور وإعداد التقارير وتوصيلها وتقديمها في الوقت المناسب لاتخاذ الإجـراءات اللازمة	3.73	74.64	6.058	0.000	7
18	يراعى أن تتصف التقارير في مراكز المسؤولية بالثبـات بشكل دائم ودوري	3.56	71.27	4.886	0.000	12
19	تساعد التقارير في قياس وتقييم الأداء	3.86	77.14	7.631	0.000	3
20	يتقيد العاملون بأداء المسؤولية حتى إذا كانت غير قانونية	3.20	64.00	1.472	0.147	18
	جميع الفقرات	3.66	73.13	6.694	0.000	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (58) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0

الفرضية الفرعية السابعة: تتبع الشركات الصناعية في قطاع غزة نظام الحـوافز لرفع كفاءة العاملين.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقراتها من (1-4) وهي عبارة عن المجال السابع من استبانه الدراسة، والتي تبين مدى اتباع الشركات الصناعية في قطاع غزة لنظام الحوافز، وقد اسـتخدم اختبار T.

نلاحظ من الجدول رقم (30) أن الفقرة رقم (3) والتي تنص على أن الحوافز تسهم في فعاليـة عمل مراكز المسؤولية قد حصلت على أعلى متوسط حسابي (3.83) أي ما نـسبة (76.55%) من المجيبين موافقون على تلك الفقرة.

بينما الفقرة رقم (2) والمتعلقة باعتماد أسلوب موحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولية قـد حصلت على أقل وسط حسابي (3.41) مما يـدل علـى أن أفـراد العينـة مـوافقين بنـسبة (68.28%).

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال السابع مجتمعة (3.620) وهذا يعنـي أن نسبة اتباع الشركات الصناعية في قطاع غزة لنظام الحوافز (72.40%) وبمـا أن الوسـط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي(3) ومستوى المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) وهـذا يدل على أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تتبع نظام الحوافز لرفع كفاءة العاملين، وبنـاء عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (30)

تحليل فقرات المجال السابع (نظام الحوافز)

مسلسل	الفقـرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى المعنوية	الترتيب
1	تعتمد الشركة نظاماً واضحاً للحوافز يحث العاملين على تحقيق الأداء المخطط لمراكز المسؤولية	3.69	73.79	4.941	0.000	2
2	يتم اعتماد أسلوب موحد في مـنح الحـوافز فـي مراكز المسؤولية	3.41	68.28	3.020	0.004	4
3	تسهم الحوافز في فعالية عمل مراكز المسؤولية	3.83	76.55	6.030	0.000	1
4	يتم تدريب العاملين وتـشجيعهم لتحقيـق الأرقـام المخططة لمراكز مسؤولياتهم	3.55	71.03	4.226	0.000	3
	جميع الفقـرات	3.620	72.40	5.116	0.000	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (58) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.0

الفرضية الثانية : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية حول مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تُعزى إلى المتغيرات التاليـة:

1) مدة مزاولة الشركة لنشاطها.

2) حجم رأسمال الشركة .

1. المتغير الأولـ ـ ـ:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية حول مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تُعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، حيث يبين الجدول رقـم (31)

◆ أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها، حيث إن قيمـة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 في كل من المجـالات التالية:

* مجال الهيكل التنظيمي.
* مجال أسلوب الإدارة اللامركزية.
* مجال نظام التقارير.
* مجال نظام الحوافز.

◆ في حين لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها، حيـث إن قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، ومستوى المعنوية أكبر من 0.05 في كـل مـن المجالات التالية:

* مجال نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.
* مجال مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي.
* مجال تحديد وتحليل الانحرافات.

بصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة والتي تساوي 2.906 أكبر من قيمة F الجدولية والتـي تساوي 2.79، في حين مستوى المعنوية يساوي 0.043 وهو أقل من 0.05، بناء على ما سبق يتم قبول الفرضية، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية حول مقومـات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تُعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها.

جدول رقم (31)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لمفومات تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية تُعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها)

المجـ ـال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى المعنوية
الهيكل التنظيمي	بين المجموعات	5.552	3	1.851	2.869	0.045
	داخل المجموعات	35.483	55	0.645		
	المجموع	41.035	58			
أسلوب الإدارة اللامركزية	بين المجموعات	3.956	3	1.319	3.011	0.038
	داخل المجموعات	24.087	55	0.438		
	المجموع	28.043	58			
نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	بين المجموعات	2.990	3	0.997	2.085	0.113
	داخل المجموعات	26.291	55	0.478		
	المجموع	29.282	58			
مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي	بين المجموعات	2.738	3	0.913	1.508	0.223
	داخل المجموعات	32.689	54	0.605		
	المجموع	35.427	57			
تحديد وتحليل الانحرافات	بين المجموعات	1.304	3	0.435	0.639	0.593
	داخل المجموعات	36.711	54	0.680		
	المجموع	38.015	57			
نظام التقارير	بين المجموعات	6.414	3	2.138	4.551	0.006
	داخل المجموعات	25.368	54	0.470		
	المجموع	31.782	57			
نظام الحوافز	بين المجموعات	6.642	3	2.214	2.846	0.046
	داخل المجموعات	42.013	54	0.778		
	المجموع	48.655	57			
جميع المجالات	بين المجموعات	3.230	3	1.077	2.906	0.043
	داخل المجموعات	20.375	55	0.370		
	المجموع	23.605	58			

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (3، 55) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 2.79

2. المتغير الثانـ ـي:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية حول مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تُعزى إلى حجم رأسمال الشركة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، حيث يبين الجدول رقـم (32)

◆ أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى حجم رأسمال الـشركة، حيـث إن قيمـة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 في كل مـن المجـالات التالية:

* مجال الهيكل التنظيمي.
* مجال نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.

◆ في حين لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى حجم رأسمال الشركة، حيث إن قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، ومستوى المعنوية أكبر من 0.05 في كل من المجـالات التالية:

* مجال أسلوب الإدارة اللامركزية.
* مجال مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي.
* مجال تحديد وتحليل الانحرافات.
* مجال نظام التقارير.
* مجال نظام الحوافز.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة والتي تساوي 2.665 أقل من قيمة F الجدولية والتـي تساوي 3.18، في حين مستوى المعنوية يساوي 0.078 وهو أكبر من 0.05، بناء على ما سبق يتم رفض الفرضية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الـشركات الـصناعية حـول مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تُعزى إلى حجم رأسمال الشركة.

جدول رقم (32)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لمفومات تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية تُعزى إلى حجم رأسمال الشركة)

المجـ ـال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F "	مستوى المعنوية
الهيكل التنظيمي	بين المجموعات	4.771	2	2.385	3.683	0.031
	داخل المجموعات	36.265	56	0.648		
	المجموع	41.035	58			
أسلوب الإدارة اللامركزية	بين المجموعات	1.110	2	0.555	1.154	0.323
	داخل المجموعات	26.933	56	0.481		
	المجموع	28.043	58			
نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية	بين المجموعات	3.769	2	1.885	4.137	0.021
	داخل المجموعات	25.513	56	0.456		
	المجموع	29.282	58			
مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي	بين المجموعات	2.078	2	1.039	1.714	0.190
	داخل المجموعات	33.349	56	0.606		
	المجموع	35.427	58			
تحديد وتحليل الانحرافات	بين المجموعات	2.179	2	1.089	1.672	0.197
	داخل المجموعات	35.837	56	0.652		
	المجموع	38.015	58			
نظام التقارير	بين المجموعات	1.938	2	0.969	1.786	0.177
	داخل المجموعات	29.843	56	0.543		
	المجموع	31.782	58			
نظام الحوافز	بين المجموعات	1.284	2	0.642	1.216	0.304
	داخل المجموعات	29.034	56	0.528		
	المجموع	30.318	58			
جميع المجالات	بين المجموعات	2.052	2	1.026	2.665	0.078
	داخل المجموعات	21.554	56	0.385		
	المجموع	23.605	58			

قيمة F الجدولية عند درجتي حرية (2، 56) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

النتـائج

التوصيات

الدراسات المقترحة

أولاً: النتـــائج

بناء على الدراسة الميدانية التي أجرتها الباحثة واختبار فرضيات دراسة واقع تطبيق محاسـبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، فقد استخلصت الباحثة النتائج التالية:

1) أكد معظم أفراد عينة الدراسة وجود مقومات تطبيق محاسبة المـسؤولية فـي الـشركات الصناعية بنسب مختلفة وفيما يلي تفصيل لنتائج الفرضيات الفرعية المنبثقة عنها:

- بلغت نسبة المتوسط الحسابي لمدى توفر هيكل تنظيمي واضح لدى الـشركات الـصناعية (72.36%)، وقد لوحظ أن بعض الشركات لا يوجد لديها سياسات مكتوبة لتطبيـق نظـام محاسبة المسؤولية، وقد لا تستخدم دليل مكتوب يبين الإجراءات الإدارية في الـشركة، قـد يعزى ذلك لقلة خبرة القائمين على مراكز المسؤولية وعدم إدراكهم لأهمية ذلك، كما لوحظ في بعض الشركات أن نسبة تحديد مراكز المسؤولية منخفضة وتساوي (66.90%)، وقـد يعود ذلك لعدم تحديد نطاق الإدارة أو قد يوجد مديرٌ واحدٌ لأكثر من إدارة، وهذا يدل علـى عدم فصل الإدارة عن الملكية، ورغبة الإدارة العليا في السيطرة على جميع أوجه نـشاطات الشركة.

- بلغت نسبة الشركات الصناعية في قطاع غزة التـي تعتمـد أسـلوب الإدارة اللامركزيـة (73.67%)، مما يدل على توفر العنصر الثاني من مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وهذا يؤكد على وجود تفويض في بعض الصلاحيات والمسؤوليات.

- أظهرت الدراسة أن نسبة تطبيـق نظـام الموازنـات التخطيطيـة والتكـاليف المعياريـة (69.72%)، حيث لوحظ أن نسبة استخدام الشركات الصناعية لأسلوب التكلفة المعيارية في تخطيط التكاليف لمراكز المسؤولية (65.80%) وهي نسبة منخفضة، وربما يعود ذلك لعدم وجود معايير تستند إليها أو تكلفة تاريخية للاسترشاد بها، كما تبين أيضاً أن نسبة إشـراك العاملين في مراكز المسؤولية في إعداد معايير الأداء (65.52%)، أي أن الإدارة هي التي تقوم بإعدادها لوحدها، وقد يعود ذلك لعدم وجود وحدة إدارية مؤهلة تقوم بإعدادها، كما أن نسبة إتباع الأسلوب العلمي في تحديد معايير الأداء (67%) قد يرجع لـضعف الإدارة فـي التنبؤ والتخطيط المستقبلي.

- تبين الدراسة أن معظم أفراد العينة في الشركات الصناعية تقوم بإعداد المقارنات بين الأداء الفعلي والمخطط بنسبة (71.80%) وقد لوحظ أن نسبة استخدام التكلفة المعياريـة كأسـاس

لقياس الأداء الفعلي منخفضة وأن المقارنات لا تتم لغايات تحديد الانحرافات، وربما يعـود ذلك إلى عدم إدراك الإدارة لمدى أهمية استخدام التكلفة المعيارية كأساس للمقارنات ومعرفة الانحرافات لبيان الخلل في تلك الانحرافات ومعالجتها.

- بلغت نسبة قيام الشركات بتحديد وتحليل الانحرافات (74.53%) وهي نسبة جيدة، إلا أنـه تبين أنه لا يتم تحديد نوع الانحراف قبل البدء بتحليله مما يدلل على عـدم وجـود وحـدة مستقلة ورقابة فعالة.

- أظهرت الدراسة أن نسبة الشركات الصناعية التـي تـستخدم أسـاليب رقابيـة بـاختلاف المستويات الإدارية (73.13%)، لكن لا توجد قاعدة موحدة من حيث الشكل للالتزام بها في إعداد التقارير لعدم اهتمام الإدارة العليا بمخرجات التقارير، كما أن نسبة وصول التقـارير في الوقت المناسب لمديري المراكز منخفضة ربما يكون ذلك لعدم وجود قنوات اتصال جيدة وفعالة بين المستويات الإدارية.

- كما لوحظ من خلال الدراسة أن نسبة اتباع الشركات الصناعية لنظام الحـوافز (73.13%) وهي نسبة جيدة، إلا أنها لا تعتمد أسلوباً موحداً في منحها للمراكز، وقد يعزى ذلك إلى عدم إدراك الإدارة لأهمية الحوافز وتوحيدها للموارد البشرية التي لها الأثر الكبير فـي نفـوس العاملين، وكذلك غياب الدعم المادي والإداري الذي له الأثر الأكبر فـي تحقيـق أهـداف الشركة.

2) توجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها، حيث إن قيمـة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 في كل من المجالات التالية:

* مجال الهيكل التنظيمي.
* مجال أسلوب الإدارة اللامركزية.
* مجال نظام التقارير.
* مجال نظام الحوافز.

- في حين لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها، حيث إن قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، ومستوى المعنوية أكبر من 0.05 فـي كـل مـن المجالات التالية:

* مجال نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.
* مجال مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي.
* مجال تحديد وتحليل الانحرافات.

3) توجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى حجم رأسـمال الـشركة، حيـث إن قيمـة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية، ومستوى المعنوية أقل من 0.05 في كل من المجالات التالية:
* مجال الهيكل التنظيمي.
* مجال نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية.

• في حين لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى إلى حجم رأسمال الشركة، حيث إن قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، ومستوى المعنوية أكبر من 0.05 في كل مـن المجـالات التالية:
* مجال أسلوب الإدارة اللامركزية.
* مجال مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي.
* مجال تحديد وتحليل الانحرافات.
* مجال نظام التقارير.
* مجال نظام الحوافز.

ثانيـاً: التوصيـات

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها توصي الباحثة بما يلي:

1) تحسين الهيكل التنظيمي المتبع في الشركات بما ينسجم مع أهـداف الـشركة، واسـتخدام الشركة دليل واضح ومكتوب لإثبات ذلك.

2) العمل بشكل أقوى على إيضاح العلاقات بين مراكز المسؤولية والتنسيق بينها بشكل مستمر، وتحديد السلطات والصلاحيات والواجبات والمسؤوليات لكل عامل في الشركة وعقد دورات تدريبية لرفع مستوى العمل المقدمة من قبل كل مركز.

3) لا بد من وجود معايير وأسس علمية في تحديد التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطيـة بما ينسجم مع طبيعة عمل وأهداف الشركة، على أن يتم إشراك مسؤولى مراكز المسؤولية في إعداد ووضع معاييرها لأنهم هم أكثر فئة قريبة من الواقع العملي، كما توصي الباحثـة بتغيير تلك المعايير كلما دعت الحاجة إلى تغييرها بما يناسب وضع الشركة مستقبلاً.

4) توصي الباحثة بضرورة وجود سلطة رقابية وإدارية ومالية لتدعيم دور الموازنات وتقييمها ودراسة أهمية ونوع الانحرافات قبل تحليلها ومعرفة أسبابها ومسبباتها ومعالجتها واتخـاذ قرارات تصحيحية بشأنها لمنع حدوثها مستقبلاً.

5) أن يتم توحيد شكل تقارير الأداء مما يسهل على الإدارة العليا اتخاذ قرار بشأنها في الوقـت المناسب، كما ينبغي عقد دورات تدريبية بشأن إعداد تلك التقارير وكيفية صـياغتها ممـا يجعل نظام الاتصال جيداً وفعالاً بين المستويات الإدارية المختلفة.

6) العمل على تحسين نظام الحوافز المتبع بالشركات، وأن يكون فعالاً وعادلاً ويهتم بالجوانب الإنسانية على أن يتم ربط الأداء المحقق بنظام الحوافز، حيث أن الحوافز هي التـي تـدفع لأداء أحسن، ومنح هذه الحوافز لمن يستحقها فعلاً من العاملين.

7) ضرورة وجود الدعم المادي والمعنوي للموارد البشرية من عمالة مؤهلة ذات كفاءة.

8) أن يتم فصل الإدارة عن الملكية وعدم سيطرتها الكاملة على نشاطات الـشركة وتفـويض بعض الصلاحيات بالشكل المناسب لأصحاب الكفاءات وذوي التأهيل العلمي والقادرين على تحمل المسؤولية والقيام بالواجبات المطلوبة منهم بكفاءة.

9) إعطاء مراكز المسؤولية الحرية والحق في اتخاذ القرارات بحدود السلطات الممنوحة لهـم بما يتناسب وأهداف الشركة مع توفير الدعم لهم.

10) أن تكون الإدارة على يقين بأنها مسؤولة أمام الله ثم أمام الناس على ما تقوم بـه مـن أعمال وتصرفات وأن تمنح الصلاحيات بأمانة ومسؤولية لذوى القدرات والكفاءات.

11) متابعة مراحل تطبيق محاسبة المسؤولية وتقييمها بشكل كامل من قبل جهـة معينـة أو وحدة إدارية مستقلة بضرورة توفير مقومات تطبيقها لمتابعة تقييمها، والتركيز على تقيـيم معايير الأداء الموضوعة وملاءمتها وقابليتها للتحقق مع الواقع العملي واتخاذ الإجـراءات التصحيحية للانحرافات.

ثالثـاً: الدراسات المقترحة

أن تجرى العديد من الدراسات حول محاسبة المسؤولية إذ يتم اقتراح الدراسات التالية:

- دراسة واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.
- دراسة واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في قطاع غزة.
- دراسة واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في القطاعات المختلفة.

آمل أن تكون المحاولة في هذه الدراسة قد حققت الأهداف المرجوة منها وأن يـستفيد منهـا الباحثون والشركات الصناعية، مع الاطلاع على النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الباحثة والمقترحات المقدمة.

قائمة المراجع

* القرآن الكريم.
* النووي، الإمام زكريا يحيى بن شرف، **رياض الـصالحين**، ط13، دار المـأمون للتـراث، بيروت، 1992.

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتـب

1. آل آدم، يوحنا؛ الرزق، صالح، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، عمـان- الحامد للنشر، الطبعة الثانية، 2006م.
2. جاريسون، ري إتش؛ نورين، إريك، ترجمة محمد عصام الدين زايد، **المحاسبة الإداريـة**، الرياض – دار المريخ للنشر، 2003.
3. جامعة القدس المفتوحة، **مناهج البحث العلمي**، القدس، جامعة القدس المفتوحة للنشر، 1998
4. أبو الحسن، علي، **المحاسبة الإدارية المتقدمة لتخاذ قرارات-تقـارير الأداء-تقيـيم الأداء**، الإسكندرية - الدار الجامعية للنشر، 1997م.
5. أبو الحسن، على؛ الدهراوي، كمال الدين، **محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة**، الإسكندرية - الدار الجامعية للنشر، 1997م.
6. حسنين، عمر؛ مبارك، صلاح؛ الخطيب، صبحي، **محاسبة التكاليف في المجـال الإداري**، الإسكندرية - الدار الجامعية للنشر،1997.
7. حسين، أحمد، **المحاسبة الإدارية المتقدمة: تسعير المنتجات- تقييم الأداء- نظـم الإنتـاج الحديثة**، الإسكندرية - مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997.
8. ديسلر، جاري، ترجمة محمد عبد المتعال وعبد المحسن جودة، " **إدارة المـوارد البـشرية**، الرياض - دار المريخ للنشر، 2003.

9. الرجبي، عبد الحكيم، **المحاسبة الإدارية**، عمان - دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2004م.

10. زويلف، مهدي، **إدارة الأفراد**، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان - دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2003.

11. سالم، فؤاد؛ حسن، فالح، **إدارة الإنتاج والتنظيم الصناعي**، عمان- دار مجدلاوي للنشر، 1983.

12. السوافيري، فتحي؛ محمد، سمير؛ مصطفى، محمود، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الإسكندرية - دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002.

13. الشرع، مجيد؛ سفيان، سليمان، **المحاسبة الإدارية– اتخاذ قرارات ورقابة**، عمان - دار الشروق للنشر، الطبعة الأولى، 2002م.

14. صبري، نضال، **المحاسبة الإدارية**، غزة - جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية للنشر، 2002.

15. ظاهر، أحمد، **المحاسبة الإدارية**، عمان - دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2002.

16. عشماوي، فكري، **محاسبة المسؤولية- دراسة نظرية تطبيقية كأداة للرقابة على وحدات القطاع العام**، القاهرة – الهيئة العامة للكتب والأجهزة العلمية للنشر، 1971.

17. الفضل، مؤيد؛ شعبان، عبد الكريم، **المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة**، عمان - دار زهران للنشر، 2003م.

18. الفضل، مؤيد؛ نور، عبد الناصر، **المحاسبة الإدارية**، عمان - دار المسيرة للنشر، الطبعة الأولى، 2002.

19. قاسم، عبد الرزاق، **نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية**، عمان - دار الثقافة للنشر، 2003.

20. القريشي، مدحت، **الاقتصاد الصناعي**، عمان - دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2000.

21. كحالة، جبرائيل؛ حنان، رضوان، **المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، عمان - الدار العلمية الدولية للنشر، 2002.

22. مرعي، عبد الحي، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، الإسكندرية - مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 1993.

23. الهيتي، خالد، **إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي**، عمان - دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2003.

ثانيـاً: الدوريـات

1. خشارمة، حسين؛ العمري، أحمد، **قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية – دراسة ميدانية** ، أبحاث اليرموك، المجلد 20 ، العدد 1-أ ، 2004م

2. الصواف، محمد، **تقويم الأداء الوظيفي دراسة مقارنة للنماذج والتقارير المستخدمة بالمملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية**، الإدارة العامة، العدد76، 1992م.

3. فخر، نواف، **محاسبة المسؤولية – والظروف الملائمة لتطبيقها** ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 20 ، العدد الأول ، 1998م.

4. مكمول، باسم؛ الزعوري، عودة؛ عطاني، نصر، **إستراتيجية وسياسات التصنيع الفلسطينية**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، تموز2001.

5. المنيف، عبدالله، **دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية**، الإدارة العامة، العدد77، 1993م.

6. ميده، إبراهيم، **نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنيـة واقع وتطلعات**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19 العدد الثاني ، 2003م.

7. ورشة عمل حول **القطاع الصناعي فـي فلـسطين**، إدارة الدراسـات والتخطـيط، وزارة الصناعة، غزة،1997.

ثالثـاً: أبحـاث غير منشورة

1. جبريل، نائل، **محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الـصناعية الأردنيـة**، رسـالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، 1999.

2. خلف الله، وائل، **واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية – قطـاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

3. درغام، ماهر، **تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المـستند للأنـشطة فـي المستـشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.

4. روس، سمير، **المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في محال الرقابة على التكاليف الصناعية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، 1983.

5. غلاء، أبو بكر، **مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الـشركات الـصناعية الليبية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، 2005.

6. المرنخ، مرفت، **تقييم مدى تأثير بيئة العمل على الرضـا الـوظيفي للعـاملين، وأدائهـم لأعمالهم في شركات القطاع الصناعي في قطاع غزة: دراسة تطبيقية**، رسالة ماجـستير، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2004.

7. أبو معمر، عطية، **التخطيط الاستراتيجي للموارد البشرية كمدخل لرفع كفاءة وفاعلية المنظمات الصناعية الخاصة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2002.

8. أبو معيلق، عبدالله، **التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، 2005.

رابعاً: الوثائق الرسمية

* بيانات من وزارة الاقتصاد عن الشركات الصناعية في قطاع غزة بتاريخ2007/03م.

خامساً: المراجع الأجنبية

1) **Drury, Colin, Management and Cost Accounting, third edition,1992.**
2) **Horngren, Charles T. et. al., Management and Cost Accounting,3th edition,2005.**
3) **Horngren, Charles, Sundem, Gary, Introduction to Management Accounting,13th edition, prentice hall.**
4) **Lucey, T. , et. al., Management Accounting,1993.**

سادساً: مواقع الانترنت

http://vb.arabsgate.com/showthread.php

http://www.maaw.info

http://mcgraw_hill/irwin

الملاحق

ملحـــق رقم (1)
استبـانه الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد / ..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

أتوجه إليكم بفائق التقدير والاحترام راجية حسن تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية التي تهـم القطاع الصناعي في قطاع غزة.

تشكل هذه الاستبانه جزءاً من الدراسة الميدانية التي تقوم بها الباحثة من خلال استطلاع آرائكم حول مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة.

لذا نرجو منكم التفضل بتعبئة الاستبانه، مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لغرض البحث العلمي فقط، وسوف تحظى بسرية تامة، وسيتم موافاتكم بنتائج الدراسة بعد الانتهاء من تحليل الاستبانه وإعداد الدراسة النهائية إن شاء الله.

ولكم منا جزيل الشكر والتقدير

الباحثة: ديالا الرزي

يرجى قراءة التعريفات التالية والتي سترد في الاستبانه:

مركز المسؤولية: وهو عبارة عن قسم أو وحدة إدارية ضمن الهيكل التنظيمي للشركة، يـديره شخص معين يكون مسئولا عن بنود التكاليف أو الإيرادات أو الاستثمارات التي تخضع لرقابته وتتأثر بقراراته.

ولمركز المسؤولية أنواع حسب طبيعة نشاط المركز وهي :

مركز التكلفة: ويكون مسئولا عن التكاليف التي تخضع لرقابته فقط.

مركز الإيراد: ويكون مسئولاً عن الإيرادات التي تخضع لرقابته فقط

مركز الربحية: ويكون مسئولاً عن التكاليف والإيرادات التي تخضع لرقابته فقط

مركز الاستثمار: ويكون مديره بالإضافة إلى مسؤوليته عن التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابة مسؤولية الاستثمار في الأصول والمشاريع أو أي نفقات رأسمالية أخرى .

المعلومات الشخصية :

* **اسم الشركة (لختياري)**..... .

*** المسمى الوظيفي:**

☐ مدير الشركة ☐ المدير المالي ☐ المحـاسب ☐ غير ذلك (أذكره)..... .

*** المؤهل العلمي:**

☐ دراسات عليا ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم متوسط ☐ ثانوية عامة ☐ أقل من ثانوية .

*** التخصص:**

☐ إدارة أعمـال ☐ محاسبـة ☐ اقتـصـاد ☐ تمويـل ومـصارف ☐ غيـر ذلـك (أذكره) ..... .

*** سنوات الخبرة في الشركة:**

☐ أقل من 5 سنوات ☐ 6-10سنوات ☐ 11-15 سنة ☐ أكثر من 16 سنة .

*** عدد المرؤوسين الذين تشرف عليهم:**

☐ 0-5 أفـراد ☐ 6-10 أفـراد ☐ أكثر من 10 أفراد .

معلومات عن الشركة:

*** الشكل القانوني للشركة:**

☐ مساهمة خاصة ☐ مساهمة عامة ☐ تضامن ☐ أخرى (أذكرها) ..... .

*** مدة مزاولة الشركة لنشاطها (العمر الزمني لها):**

☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 سنوات ☐ 11-15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة .

*** طبيعة نشاط الشركة(قطاع الصناعة التي تنتمي إليه شركتكم):**

☐ مواد غذائية ☐ نسيج ☐ أثـاث ☐ صناعات كيماوية ☐ معدات الكترونيـة ☐ باطون

☐ ملابـس ☐ غير ذلك (أذكره) ..... .

*** الأسلوب الإداري المتبع:**

☐ مركزي ☐ لا مركزي

*** مكان عمل الشركة:**

☐ غـزة ☐ الشمـال ☐ الوسطـى ☐ الجنـوب .

*** حجم رأسمال الشركة:**

☐ 100,000-$300,000 ☐ 301,000-$500,000 ☐ أكثر من $500,000 .

ضع علامة (X) إذا كان الوارد بالعبارة التالية موجود في الشركة التي تعمل فيها.

مجال الهيكل التنظيمي:						
م.	الفقـــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يوجد لدى الشركة سياسات إدارية واضحة تبين مفهوم نظام محاسبة المسؤولية					
2	يوجد لدى إدارة الشركة وعي وإدراك لمفهوم محاسبة المسؤولية					
3	يوجد لدى الشركة سياسات مكتوبة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية					
4	تستخدم الشركة دليلاً مكتوباً يبين الإجراءات الإدارية في الشركة					
5	يوجد هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في الشركة					
6	الهيكل التنظيمي المعمول به في الشركة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بـين الرؤسـاء والمرؤوسين					
7	الهيكل التنظيمي المتبع في الشركة يمنع تداخل الصلاحيات والمهام بين الوحدات والمستويات الإدارية					
8	يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد دقيق لمراكز المسؤولية					
مجال أسلوب الإدارة اللامركزية:						
م.	الفقـــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الشركة					
2	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسئولاً عن التكاليف والإيرادات					
3	يوجد دليل واضح لكل مركز مسؤولية					
4	يوجد توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية					
5	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة					
6	يوجد وضوح في العلاقة بين مراكز المسؤولية ويتم التنسيق بينها					
7	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسئولين في مراكز المسؤولية المختلفة					
8	يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه					
9	يوجد تحديد للمسؤوليات في مراكز المسؤولية					
10	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية					
11	هناك قدر كاف من الخبرة والكفاءة لدى العاملين للقيام بأعمال مراكز المسؤولية					
12	يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط					
13	يوجد نظام محاسبة تكاليف واضح ومحدد لتجميع التكلفة على أساس مراكز المسؤولية					
مجال نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية:						
م.	الفقـــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتم استخدام أسلوب الموازنة التخطيطية في تخطيط التكاليف والإيرادات					
2	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي					
3	يستخدم أسلوب التكلفة المعيارية في تخطيط التكاليف لمراكز المسؤولية					

4	يوجد تبويب لعناصر وبنود التكاليف تبعاً للمستويات الإدارية المختلفة داخل الـشركة وفـي حدود مسؤولية كل منها					
5	يتم تبويب الإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية					
6	يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها					
7	يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن رقابتها أو التحكم بها عند كل مـستوى إداري عـن التكاليف التي لا يمكن رقابتها أو التحكم بها					
8	يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية					
9	تنسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف الشركة					
10	يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد معايير الأداء المخططة					
11	يتم تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها لكل مركز مسؤولية في الشركة على حدة					
12	يتم إتباع الأسلوب العلمي في تحديد معايير الأداء لكل مركز مسؤولية					

مجال مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي:

م.	الفقـــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة					
2	تتخذ التكلفة المعيارية أساس لقياس الأداء الفعلي					
3	يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية					
4	يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز المسؤولية					
5	يوجد توضيح للسياسات والقواعد المحاسبية المستخدمة في الشركة					
6	توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية					
7	تتم عملية قياس الأداء الفعلي بشكل دقيق وفعال لكل مركز على حدة					
8	تقوم الشركة بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريـق الـربط بـين الأداء الفعلـي والمخطط لكل مركز مسؤولية					
9	تتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغايات تحديد الانحرافات					

مجال تحديد وتحليل الانحرافات:

م.	الفقـــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تتم دراسة وتحديد أهمية ونوع الانحرافات في مراكز المسؤولية قبل البدء في تحليلها					
2	يتم تحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة					
3	يتم معرفة وتوضيح سبب حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية					
4	قدرة العاملين بالشركة على اكتشاف الأخطاء لحظة وقوعها وتحليـل الانحرافـات وتقيـيم مسارها في الوقت المناسب					
5	يجري تحديد ومساءلة الشخص المسئول عن حدوث الانحرافات في كل مركز مسؤولية					
6	العمل على تصحيح الانحرافات عند حدوثها في مركز المسؤولية واقتراح الوسائل المناسبة لمعالجتها					
7	يتم اتخاذ الإجراءات الوقائية لتلافي حدوث انحرافات مستقبلاً					

مجال نظام التقارير:

م.	الفقـــــرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

1	يوجد نظام تقارير في الشركة					
2	يوجد معايير وأسس لتقييم الأداء					
3	يوجد نموذج ثابت لتقرير الأداء بين البيانات والمعلومات الواجب توافرها					
4	يتم إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدة					
5	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية					
6	عناصر التقرير موحدة من حيث الشكل					
7	توفر التقارير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب عن مراكز المسؤولية					
8	يراعي التقارير تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعدادها ورفعها					
9	تؤدي التقارير إلى سهولة الاتصال بين المستويات الإدارية					
10	تختلف التقارير حسب المستوى الإداري المقدمة إليه من حيث شموليتها					
11	تناسب التقرير مع من يستخدمه من حيث الإيجاز والاختصار					
12	تعد تقارير الأداء على أسس علمية و بشكل واضح وسهل الفهم بحيث يمكـن لـلإدارة مـن دراستها بسهولة					
13	يتميز التقرير بالوضوح والنمطية في عرض البيانات					
14	يتم إعداد وتقييم دوري لأداء العاملين في مراكز المسؤولية					
15	تتغير تقارير الأداء خلال الفترات اللاحقة وفقاً للاحتياجات المستقبلية					
16	وصول تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير مركز في الوقت المناسب					
17	قدرة العاملين بالشركة على مراقبة الأمور وإعداد التقارير وتوصيلها وتقديمها فـي الوقـت المناسب لاتخاذ الإجراءات اللازمة					
18	يراعى أن تتصف التقارير في مراكز المسؤولية بالثبات بشكل دائم ودوري					
19	تساعد التقارير في قياس وتقييم الأداء					
20	يتقيد العاملون بأداء المسؤولية حتى إذا كانت غير قانونية					

مجال الحوافز:

م.	**الفقـــــرة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	تعتمد الشركة نظاماً واضحاً للحوافز يحث العاملين على تحقيـق الأداء المخطـط لمراكـز المسؤولية					
2	يتم اعتماد أسلوب موحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولية					
3	تسهم الحوافز في فعالية عمل مراكز المسؤولية					
4	يتم تدريب العاملين وتشجيعهم لتحقيق الأرقام المخططة لمراكز مسؤولياتهم					

إذا كان لديك أية معلومات تعتقد أنها ضرورية ولها علاقة بمحاسبة المسؤولية يرجى الإدلاء بها:

.....

.....

.....

.....

.....

ملحـ ـق رقم (2)

عينة الدراسة(الشركات الصناعية في قطاع غزة)

أسماء الشركات الصناعية في قطاع غزة والتي تضمنتها عينة الدراسة وهي كالتالي:

الرقم	اسم الشركة	مكان عملها
.1	شركة السكسك للسباكة	غزة
.2	شركة فرج صالحة للخياطة	غزة
.3	شركة أبو غازي للخياطة	غزة
.4	شركة ميبل لصناعة الأثاث	غزة
.5	شركة إخوان عجور لصناعة الأثاث	غزة
.6	شركة يونيبال2000 للملابس الجاهزة	غزة
.7	شركة المدينة للمشروبات الخفيفة	غزة
.8	شركة مشتهى للمفروشات	غزة
.9	الشركة العربية للباطون والصناعات الخراسانية	غزة
.10	شركة الصناعات الإنشائية للبلاط والانترلوك	غزة
.11	شركة سرايو الوادية لصناعة البسكويت والشيبس	غزة
.12	شركة فلسطين لمواد البناء	غزة
.13	شركة أسكمو الأمير	غزة
.14	شركة أبو عيدة للباطون ومواد البناء	غزة
.15	الشركة الوطنية للطاقة الشمسية	غزة
.16	الشركة العربية للأخشاب	غزة
.17	شركة اسليم لصناعة فرشات الإسفنج	غزة
.18	شركة جار الله الخزندار لصناعة البلاط	غزة
.19	شركة بلاستيكو	الوسطى
.20	شركة المهندسين (مصنع باطون النخيل)	الوسطى
.21	الشركة الوطنية للأعلاف (نافكو)	الوسطى
.22	شركة مطاحن السلام	الوسطى
.23	شركة مصانع العريس للبسكويت	الوسطى
.24	شركة التحرير للصناعات الخرسانية	الوسطى

.25	شركة الساهر للباطون الجاهز	الوسطى
.26	شركة المروج الذهبية للأعلاف	الوسطى
.27	شركة العلا للأثاث المكتبي	الوسطى
.28	شركة مصانع القدس للصناعات الكيماوية(روزان)	الوسطى
.29	شركة شومر للبسكويت	الوسطى
.30	الشركة الهندسية للباطون	غزة
.31	شركة بسيسو وعلمي للتجارة وصناعة الأثاث	غزة
.32	شركة مرتجى للمشروبات الغازية	غزة
.33	شركة مصنع علاء المدهون للرخام والجرانيت	غزة
.34	شركة عاشور لصناعة الرخام	غزة
.35	شركة أسكمو العروسة	غزة
.36	شركة عويضة للتجارة والصناعة	غزة
.37	شركة القناعة للتجارة والصناعة	غزة
.38	شركة مجموعة اليازجي لتعبئة المشروبات الخفيفة	غزة
.39	شركة نهاوند للتجارة والصناعة	غزة
.40	شركة الصفدي للصناعة والتجارة	الشمال
.41	شركة سناكس فود	الشمال
.42	شركة عابد للرخام	الشمال
.43	شركة غزة لصناعة الإسفنج (فومكو)	الشمال
.44	شركة انترلوك غزة	الشمال
.45	شركة لاين فود لتعليب المواد الغذائية	الشمال
.46	شركة باطون الشمال للصناعات الخرسانية	الشمال
.47	شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية	الشمال
.48	الشركة العربية للصناعات البلاستيكية	الشمال
.49	شركة سلمة لصناعة البلاستيك	الشمال
.50	شركة معامل سوان للعطور ومستحضرات التجميل	الشمال
.51	الشركة الوطنية للنسيج والصباغة	الشمال
.52	شركة آدم للصناعة والتجارة(فروتي)	الشمال
.53	شركة الساحل الزراعية للألبان	الشمال

.54	شركة أي سي لصناعة البلاستيك	الشمال
.55	شركة مصانع العريس للمواد الغذائية	خانيونس
.56	شركة الأمل للأسفلت	غزة
.57	شركة المصري للباطون الجاهز	رفح
.58	شركة الإيمان للباطون الجاهز	رفح
.59	شركة مطابع حمزة	خانيونس

ملحـ ـق رقم (3)

أسماء محكمي الاستبانه في الجامعات الفلسطينية

مسلسل	الاسم	تخصصه
.1	د. سالم حلس	دكتوراة محاسبة
.2	د. عصام البحيصي	دكتوراة محاسبة
.3	د. علي شاهين	دكتوراة محاسبة
.4	د. علي النعامي	دكتوراة محاسبة
.5	د. ماهر درغام	دكتوراة محاسبة
.6	د. يوسف جربوع	دكتوراة محاسبة
.7	د.نافذ بركات	دكتوراة رياضيات
.8	د. أكرم حمد	دكتوراة محاسبة
.9	د. عماد الباز	دكتوراة محاسبة