

The Islamic University – Gaza  
Research and Postgraduate Affairs  
Faculty of Commerce  
Master of Accounting & Finance



الجامعة الإسلامية – غزة  
شئون البحث العلمي والدراسات العليا  
كلية التجارة  
ماجستير محاسبة وتمويل

## مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية

(دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة)

### The Extent of Applying Responsibility Accounting in Palestinian higher education institutions

(Case study: The Islamic University of Gaza)

إعداد الباحث

أحمد عز الدين اسحاق كحيل

إشراف

الأستاذ الدكتور

حمدي شحدة زعرب

قُدِّمَ هَذَا البحثُ استكمالاً لِمُتَطَلِبَاتِ الحُصُولِ عَلَى دَرَجَةِ المَاجِسْتِيرِ فِي المَحَاسِبَةِ  
وَالتَّمْوِيلِ بِكَلِيَّةِ التِّجَارَةِ فِي الأَجمَعَةِ الإِسْلامِيَّةِ بِغَزَّةِ

إبريل/ 2017م - رجب/ 1438هـ

## إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

**مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية**

(دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة)

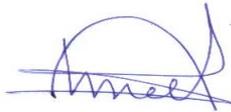
### **The Extent of Applying Responsibility Accounting in Palestinian higher education institutions (Case study: The Islamic University of Gaza)**

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل الآخرين لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

### **Declaration**

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this.

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted by others elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:	أحمد عز الدين اسحاق كحيل	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:	22/04/2017	التاريخ:



## نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ احمد عزالدين اسحاق كحيل لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية  
دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة

The Extent of Applying Responsibility Accounting in Palestinian Higher Education Institutions (Case Study: The Islamic University of Gaza)

وبعد المناقشة التي تمت اليوم السبت 25 رجب 1438هـ، الموافق 2017/04/22 الساعة الثانية عشر ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً و رئيساً	أ.د. حمدي شحادة زعرب
.....	مناقشاً داخلياً	د. ناهض نمر الخالدي
.....	مناقشاً خارجياً	د. علي سليمان النعماني

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،



نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. عبدالرؤف علي المناصحة

## ملخص الدراسة باللغة العربية

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، وكذلك معرفة مدى وجود مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة.

وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، واعتمد على أداة الاستبانة لجمع بيانات الدراسة، حيث تكوّن مجتمع الدراسة من مراكز المسؤولية والقيادات الإدارية في الجامعة الإسلامية بغزة (أكاديمي بمنصب إداري، إداري) أصحاب المناصب والمراتب العليا من رتبة الرئيس وحتى رئيس القسم، والبالغ عددهم (157) موظفاً، وقد استخدم الباحث طريقة العينة العشوائية، حيث تم أخذ عينة الدراسة (120) موظفاً، وتم استرداد (113) استبانة صالحة للتحليل، وكانت نسبة الاسترداد 94.17%.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية، حيث اتضح وجود هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية بدرجة كبيرة، وكذلك تبين وجود نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية وقد حصل على أعلى درجة موافقة من بين مجالات الدراسة، في حين أن تطبيق نظام الحوافز وفقاً للأسس العلمية قد حصل على أقل درجة موافقة من بين مجالات الدراسة.

وبناءً على نتائج الدراسة توصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها: العمل على توافق التغيير في الهيكل التنظيمي للجامعة مع التغيير في استراتيجيتها، وإعطاء المزيد من التفويض والصلاحيات لاتخاذ القرارات لمسؤولين ومدراء مراكز المسؤولية المختلفة، وأن يتم ربط نظام الموازنات التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للجامعة، والعمل على تطوير نظام الحوافز والمكافآت والعلاوات المعمول به في الجامعة.

## **Abstract**

This study aims to clarify the potential of applying responsibility accounting at the Islamic University of Gaza, and to identify availability of the accountability factors at the Islamic University of Gaza.

The study used the descriptive analytical method, and relied on the questionnaire as a data collection tool. The study population included the administrative responsibility and leadership positions in the Islamic University in Gaza, including academic and administrative staff members. This included the administrative posts at the University starting from head of department up to the university president, which are occupied by 157 staff members. The researcher used the random sampling method. The study sample included 120 sampling units, where 113 received properly-filled questionnaire forms were returned for the analysis. This reflects a recovery rate of 94.17%.

The study reached several results, including: The Islamic University of Gaza has the required factors that facilitate the application of responsibility accounting. This includes existence of an institutional skeleton prepared, to a large degree, according to the scientific bases. This is also true for the accounting system, which obtained the highest degree of approval among the different fields of the study. On the contrary, existence of a motivation system according to the scientific bases received the least agreement degree among the different fields of the study.

Based on the study results, the study reached a set of recommendations, including: the need to work on the compatibility of change implemented on the organizational structure of the university with the change in its strategy, and to give more authority and delegation in decision-making to officials and managers of the different responsibility posts. The study also recommended linking the planning budget system with the incentives and rewards system for employees at the different administrative levels. Finally, to develop the incentives, rewards, and allowances system implemented the University.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

[طه: 114]

## الإهداء

إلى من تهفو إليه العقول وتشتاق له القلوب، إلى من بلّغ الرسالة وأدى الأمانة إلى  
حبيبي محمد صلى الله عليه وسلم،،

إلى من أسأل الله أن يحفظهما ويمد في عمرهما، إلى من لم أجد عبارات تجزيهم  
حقهم من التقدير والاحترام، إلى والدتي ووالدي الأحباب،،

إلى من تزهو بهم الحياة إخواني وأخواتي الأغلى على قلبي،،

إلى من أحبهم، إلى أهلي وأصدقائي وزملائي المخلصين،،

إلى جميع أساتذتي الكرام،،

إلى جامعتي الغراء، الجامعة الإسلامية بغزة،،

إلى أرواح الشهداء الذين رووا بدمائهم الزكية أرض هذا الوطن المبارك،،

إلى كل من قدم لي العون،،

إلى كل من ساهم في إنجاز هذه الرسالة،،

## شكرٌ وتقديرٌ

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، له الشكر في السراء والضراء، والصلاة والسلام على سيدنا محمد سيد الخلق أجمعين، وعلى آله وصحبه الطيبين الطاهرين، وبعد...

امثالاً لقول الله عز وجل: "لئن شكرتم لأزيدنكم" [إبراهيم: 7] فإنني أحمد الله عز وجل وأشكره على عظيم فضله، ونعمته عليّ أن أعاني على إتمام هذه الدراسة، وأسأله سبحانه وتعالى أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم.

وانطلاقاً بالفضل لأهل الفضل، واسترشاداً بقول نبينا محمد صلى الله عليه وسلم: "لا يشكر الله من لا يشكر الناس" فإنه من دواعي سروري أن أتقدم بخالص شكري وتقديري إلى أستاذي ومشرفي التقدير الأستاذ الدكتور/ حمدي شحدة زعرب، الذي تفضل مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة، وإسداء النصح والإرشاد والعناية والرعاية طيلة فترة إعداد الرسالة، فله مني كل التقدير والشكر والوفاء.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الأساتذة الكرام، الدكتور/ علي سليمان النعامي - رئيس قسم المحاسبة في جامعة الأزهر - غزة، والدكتور/ ناهض نمر الخالدي، على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة، نفع الله بهم وبارك الله فيهم.

كما أبرق بالشكر والتقدير والعرفان إلى جامعتي الجامعة الإسلامية بغزة ولمدرسي الأفاضل أعضاء الهيئة التدريسية بكلية التجارة في الجامعة والذين قدموا لي العون والمساعدة طيلة فترة الدراسة.

ولا أنسى أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أمي وأبي وإخواني وأخواتي، وأصدقائي الأستاذ/ محمد عصام ثابت، والأستاذ/ محمد شعبان أبو الريش، والأستاذ/ أيمن أحمد ديبك، الذين وقفوا إلى جانبي وقدموا كل الدعم والمساعدة طيلة فترة دراستي.

وختاماً، أشكر كل من ساعدني في نجاح هذه الرسالة وإنجازها ولو بالدعاء والأمانى الطيبة، وجزى الله الجميع كل خير، والله الموفق.

الباحث/

أحمد عز الدين كحيل

## فهرس المحتويات

أ	إفراز	.....
ب	ملخص الدراسة باللغة العربية	.....
ج	Abstract	.....
د	الإقتباس	.....
هـ	الإهداء	.....
و	شكر وتقدير	.....
1	<b>الفصل الأول - الإطار العام للدراسة</b>	.....
1	المقدمة:	.....
2	مشكلة الدراسة:	.....
3	أهداف الدراسة:	.....
3	أهمية الدراسة:	.....
3	فرضيات الدراسة:	.....
4	متغيرات الدراسة:	.....
5	الدراسات السابقة:	.....
5	أولاً: الدراسات العربية	.....
13	ثانياً: الدراسات الأجنبية	.....
17	<b>الفصل الثاني - الإطار النظري</b>	.....
17	<b>المبحث الأول - مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها</b>	.....
17	مقدمة:	.....
17	نشأة محاسبة المسؤولية:	.....
18	مفهوم محاسبة المسؤولية:	.....
20	أهمية محاسبة المسؤولية:	.....
21	أهمية محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة على الأداء:	.....
22	أهمية محاسبة المسؤولية في عملية تقييم الأداء:	.....
24	أنواع مراكز المسؤولية:	.....
27	أهداف محاسبة المسؤولية:	.....
28	خصائص محاسبة المسؤولية:	.....

29.....	مزايا محاسبة المسؤولية:.....
32.....	<b>المبحث الثاني - مقومات ومبادئ وفروض محاسبة المسؤولية</b>
32.....	مقدمة:.....
32.....	مبادئ محاسبة المسؤولية:.....
34.....	فروض محاسبة المسؤولية:.....
34.....	مقومات نظام محاسبة المسؤولية:.....
35.....	أولاً: الهيكل التنظيمي للمنشأة.....
35.....	ثانياً: الموازنات التخطيطية وربطها مع مراكز المسؤولية.....
37.....	ثالثاً: توافر نظام محاسبي كفوء.....
38.....	رابعاً: وجود نظام فعال للتقارير الإدارية.....
39.....	خامساً: وجود نظام حوافز فعال.....
41.....	<b>المبحث الثالث - الجامعة الإسلامية بغزة ونظامها المحاسبي</b>
41.....	مقدمة:.....
41.....	المجالس والهيئات التأسيسية:.....
42.....	غايات الجامعة:.....
42.....	مرافق الجامعة:.....
44.....	أعضاء الهيئتين الأكاديمية والإدارية بالجامعة الإسلامية بغزة:.....
45.....	النظام المحاسبي في الجامعة الإسلامية:.....
47.....	<b>الفصل الثالث - منهجية الدراسة والإطار العملي</b>
47.....	تمهيد:.....
47.....	منهج الدراسة:.....
48.....	مجتمع الدراسة:.....
48.....	أداة الدراسة:.....
49.....	صدق الاستبانة:.....
56.....	الأساليب الإحصائية المستخدمة:.....
58.....	<b>الفصل الرابع - تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها</b>
58.....	تمهيد:.....
58.....	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:.....
60.....	اختبار فرضيات الدراسة:.....
73.....	تحليل جميع فقرات الاستبانة:.....
79.....	<b>الفصل الخامس - النتائج والتوصيات</b>

79	أولاً: النتائج:
80	ثانياً: التوصيات:
81	الدراسات المستقبلية المقترحة:
82	المصادر والمراجع
88	الملاحق
88	ملحق رقم (1) - استبانة الدراسة:
93	ملحق رقم (2) - قائمة بأسماء المحكمين:

## فهرس الجداول

- جدول (2.1): عدد أعضاء الهيئة الأكاديمية ..... 44
- جدول (2.2): عدد أعضاء الهيئة الإدارية..... 45
- جدول (2.3): عدد أعضاء الهيئة الأكاديمية ويشغلون مناصب إدارية..... 45
- جدول (3.1): درجات المقياس المستخدم في الاستبانة ..... 49
- جدول (3.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الهيكل التنظيمي " والدرجة الكلية للمجال ..... 50
- جدول (3.3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام الموازنات التخطيطية " والدرجة الكلية للمجال ..... 51
- جدول (3.4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " النظام المحاسبي " والدرجة الكلية للمجال ..... 52
- جدول (3.5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام التقارير " والدرجة الكلية للمجال ..... 53
- جدول (3.6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام الحوافز " والدرجة الكلية للمجال ..... 53
- جدول (3.7): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة..... 54
- جدول (3.8): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة ..... 55
- جدول (3.9): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي..... 56
- جدول (4.1): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس ..... 58
- جدول (4.2): توزيع عينة الدراسة حسب الفئة الوظيفية ..... 59
- جدول (4.3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي ..... 59
- جدول (4.4): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة..... 60
- جدول (4.5): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " الهيكل التنظيمي " ..... 61
- جدول (4.6): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " نظام الموازنات التخطيطية" ..... 63
- جدول (4.7): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "النظام المحاسبي" ..... 66
- جدول (4.8): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " نظام التقارير " ..... 68
- جدول (4.9): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " نظام الحوافز " ..... 70
- جدول (4.10): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة..... 73
- جدول (4.11): نتائج اختبار " T - لعينتين مستقلتين " - الجنس ..... 75
- جدول (4.12): نتائج اختبار " T - لعينتين مستقلتين " - الفئة الوظيفية ..... 76
- جدول (4.13): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - المؤهل العلمي ..... 77
- جدول (4.14): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - عدد سنوات الخدمة ..... 78

## فهرس الأشكال

- شكل (1.1): أنموزج الدراسة..... 4
- شكل (2.1): تطور أعداد الطلبة في الجامعة الإسلامية بغزة..... 44

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### المقدمة:

تعتبر المحاسبة الادارية من أهم مصادر الادارة التي تزودها بالمعلومات التي لها دور كبير في عملية التخطيط، التنظيم والتوجيه، الرقابة، واتخاذ القرارات الملائمة والمثلى للتغلب على المشكلات التي تواجه الإدارة وتقديم أفضل الحلول لها في سبيل الحصول على أهداف الوحدة المنشودة. (Garrison & Noreen, 2002)

إن التطور في النظام الاقتصادي للمؤسسات واتساع وكبر حجم المشروعات وانتشارها وتعدد الفروع والأقسام للوحدة الاقتصادية أدى إلى الميل نحو اللامركزية والتي تقوم على أساس اعطاء المستويات الادارية في الفروع المختلفة المسؤولية عن الأداء في الفرع المحدد أو مركز المسؤولية التابع له، حيث يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الذي يهتم بالمسؤولية الفردية لكل مدير بشكل منفصل عن الاخر نظرا لعجز الادارة العامة على متابعة سير العمليات بشكل مركزي أو بشكل مباشر على كافة الفروع والأقسام المختلفة التي تتبع للوحدة، وبالتالي تكون هناك مساحة كافية للمدير في أخذ القرارات الملائمة التي تتناسب مع أهداف الفرع المحدد بغض النظر عن الظروف الكلية التي تحيط بالمؤسسة ككل (الفضل وشعبان، 2003م).

وبحسب نظام محاسبة المسؤولية يتم تقسيم المؤسسة الواحدة إلى عدة فروع مختلفة تحتوي على مراكز مسؤولية حيث يكون لها هيكل تنظيمي واحد لا يختلف من مركز الى آخر حيث يقوم نظام محاسبة المسؤولية بتقييم الأداء لمراكز المسؤولية المختلفة وتقوم الموازنات التخطيطية بتحديد المهام والمسئوليات لمراكز الأداء المختلفة مما يؤدي الى تسهيل تطبيق محاسبة المسؤولية (ميدة، 2003م).

وتتمتع الجامعات الفلسطينية في الوقت الحاضر بحجم استثمارات كبير وتعدد وتنوع أقسامها ما بين إدارية وأكاديمية خدمية يعمل على إدارته عدد كبير من الأفراد لتحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية، وفي ظل لامركزية الإدارة التي تتبعها الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية نظراً لعدم مقدرتها على متابعة حجم العمليات المتعددة بمفردها، لذلك فهي بحاجة إلى أساليب عملية متطورة تستطيع من خلالها التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد ليس فقط

على مستوى الجامعة ككل بل على مستوى مراكز المسؤولية وعلى مستوى الأفراد (مرتجى، 2007م).

### مشكلة الدراسة:

نظراً لأن الجامعة الإسلامية تتبع نظام اللامركزية في الإدارة، ولكي تتمكن الجامعة من تحقيق أهدافها بشكل جيد وفعال وبما يتوافق مع المتغيرات والمستجدات التكنولوجية والإدارية فإن الأمر يتوقف على تقييم أداء الأقسام والمراكز في كل المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي والرقابة عليها.

وحيث إن محاسبة المسؤولية تعتبر عنصر مهم في المؤسسة هدفها التأكد أن جميع أنشطة المؤسسة تتوافق مع الأهداف المخطط لها، من هنا لابد من تقييم الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له، وتحليل الانحرافات السلبية لمنع حدوثها في المستقبل، من خلال وضع الحلول المناسبة ضمن عملية التغذية العكسية لعملية الرقابة، ويتم ذلك عن طريق تقسيم الجامعة إلى إدارات فرعية.

وبناءً على ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:

ما مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة من خلال توفر المقومات الأساسية لتطبيقها؟

ومنه يتفرع الأسئلة التالية:

1. ما مدى وجود هيكل تنظيمي في الجامعة الإسلامية وتأثيره على تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية؟
2. ما مدى وجود موازنات تخطيطية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية؟
3. ما مدى وجود نظام محاسبي ذو كفاءة ومتطور وشامل يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية؟
4. ما مدى وجود نظام للتقارير الإدارية فعال؟
5. ما مدى توفر نظام حوافز فعال؟

## أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1. التعرف على مدى توفر هيكل تنظيمي في الجامعة الإسلامية وتأثيره على تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة.
2. الوقوف على مدى توفر موازنات تخطيطية تهدف لتطبيق محاسبة المسؤولية.
3. العمل على توفر نظام محاسبي ذو كفاءة ومتطور وشامل يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.
4. استطلاع مدى توفر نظام فعال للتقارير الإدارية.
5. التأكد من مدى توفر نظام حوافز فعال.

## أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تدرس أحد مجالات المحاسبة الإدارية ألا وهي محاسبة المسؤولية، كما أنها محاولة من الباحث لتطبيق هذا النظام على أحد أهم القطاعات التنموية والأكاديمية في المجتمع الفلسطيني كالجامعة الإسلامية، والسعي لبيان المزايا التي من الممكن أن يتم تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، كما أنها تعتبر مساعدة للإدارة العليا للمحافظة على حسن استغلال الاستثمارات الكبيرة الموجودة في المباني والأجهزة والمعدات والوسائل التعليمية المتواجدة داخل الجامعة، والتي تساهم في عملية تقديم المستوى المتميز من الخدمات التعليمية للموارد البشرية، حيث أنه ولكي تتمكن الإدارة العليا من الرقابة على هذه الاستثمارات فإن هناك حاجة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية كمفهوم يساهم في الرقابة على كل مراكز المسؤولية بصورة منفصلة.

## فرضيات الدراسة:

في ضوء المشكلة والأهداف وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة تم صياغة فرضيات الدراسة كالاتي:

**الفرضية الأولى:** يتوفر لدى الجامعة هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

**الفرضية الثانية:** يتوفر لدى الجامعة نظام موازنات تخطيطية معد وفقاً للأسس العلمية وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

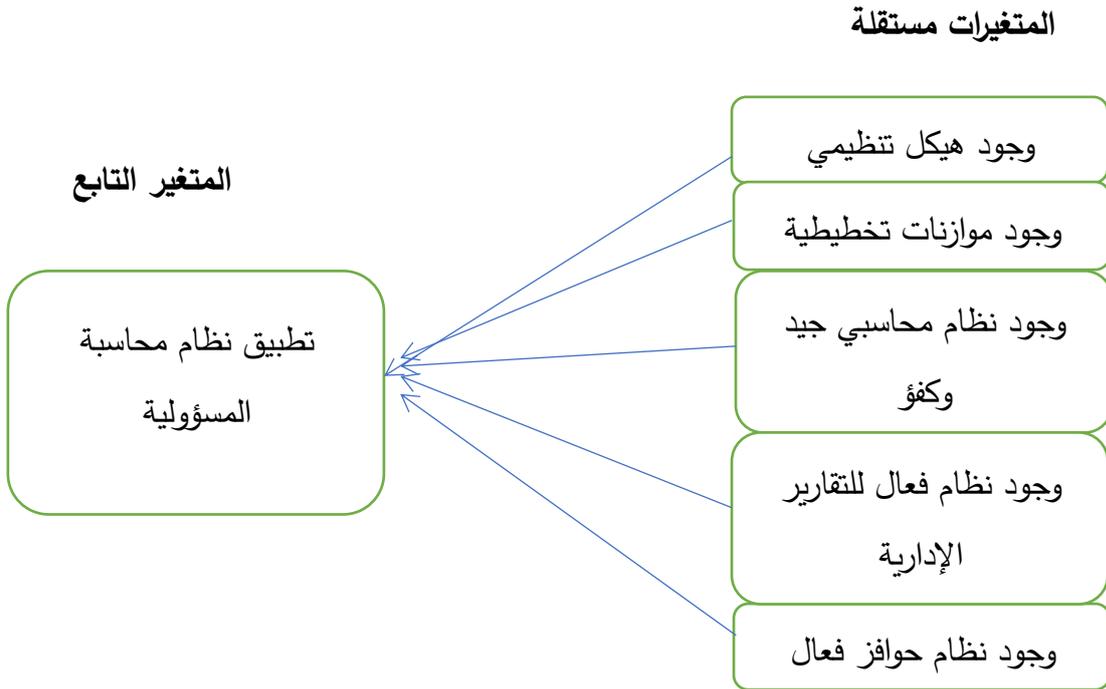
الفرضية الثالثة: يتوفر لدى الجامعة نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

الفرضية الرابعة: يتوفر لدى الجامعة نظام تقارير إدارية معد وفقاً للأسس العلمية وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

الفرضية الخامسة: يتوفر لدى الجامعة نظام حوافز معد وفقاً للأسس العلمية وذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

الفرضية السادسة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسط استجابات الباحثين حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة تعزى إلى للبيانات الشخصية الآتية: (الجنس، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة).

متغيرات الدراسة:



شكل (1.1): نموذج الدراسة

## الدراسات السابقة

### أولاً: الدراسات العربية

#### 1. دراسة صالح (2016م): دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في البنوك السودانية

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في البنوك السودانية وتحديدًا البنك الإسلامي السوداني، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي وقد استخدم الباحث أداة الاستبانة، وكانت عينة الدراسة تتمثل بالعاملين في البنك الإسلامي السوداني، حيث وزع الباحث 31 استبانة على عينة الدراسة المستهدفة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يوجد دور إيجابي لمحاسبة مركز المسؤولية في رفع كفاءة الأداء في البنوك السودانية، تحقيق الرقابة الفعالة يتم عن طريق الربط بين مراكز المسؤولية وتكاملها مما يعمل على رفع كفاءة الأداء للبنوك، تمكن محاسبة المسؤولية من إحكام الرقابة عند المنبع، إن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى إحكام الرقابة وجودة تقييم الأداء وفعالية التقارير المالية ومن ثم اتخاذ قرارات رشيدة.

وكانت أهم التوصيات: ضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين وذلك حتى يتم تعريفهم بأهمية العمل بمراكز المسؤولية باعتبارها أحد الاستراتيجيات التي تعمل على الوصول إلى الهدف الذي تسعى إليه البنوك وهو تحقيق أعلى درجات الأداء، مع ضرورة محافظة البنوك على تصميم نظام التقارير الرقابية بحيث يمكن هذا النظام من تطابق النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنشأة.

#### 2. دراسة كنزة (2015م): محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S في ولاية ورقلة في دولة الجزائر وقد اهتمت الدراسة بدراسة نظرية وتطبيقية عن طريق استخدام أدوات البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة، واستهدفت المقابلة رؤساء بعض المصالح كمصلحة نائب مدير المالية والمحاسبية وذلك من أجل الوصول إلى المعلومة مباشرة وذلك من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة

ودقيقة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع والدراسات السابقة وتم استخدام أدواتي المقابلة والملاحظة في الجانب التطبيقي من البحث وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

أنّ للمؤسسة هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية، ومحاسبة المسؤولية تُسهل عملية مراقبة التسيير وعند القيام بعملية الرقابة يكون كل مسؤول مسؤولاً عن الانحرافات الموجودة في مركز مسؤوليته ويتم مساءلته عن أسباب هذه الانحرافات.

وكانت أهم التوصيات: ضرورة إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية، وإعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية، إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية.

### 3. دراسة سمارة (2015م): أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الأداء لقطاع الشركات الصناعية، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي، وتمثلت عينة الدراسة بالعاملين في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة في المملكة الأردنية، والبالغ عددها 69 شركة، وكانت عينة الدراسة عبارة عن 100 فرداً في قسم المحاسبة والإدارة العليا عن طريق المعاينة العشوائية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية، ووجود مستوى عالي من الرقابة، وجود أيضاً مستوى عالي من الكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، كذلك يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على كفاءة الأداء.

وكانت أهم التوصيات: على الشركات الصناعية الأردنية العمل على تنظيم العمل المحاسبي بشكل واضح بما يتفق مع الأسس العلمية لمحاسبة المسؤولية، والعمل على زيادة إدراك العاملين في قسم المحاسبة بمحاسبة المسؤولية وطرقها وأساليبها من خلال عقد الدورات التعليمية والتدريبية، ورفع مستوى ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز.

### 4. دراسة التتر (2015م): دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الموازنة المرنة على تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها بكل أبعاده وقد قام الباحث بعمل دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية وتمثلت عينة الدراسة بأصحاب القرار بالمؤسسات

(مراكز المسؤولية)، وكانت عينة الدراسة 60 من أصحاب القرار في المؤسسات (مراكز المسؤولية) والمحاسبين، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:  
إن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية، ونسبة مشاركة العاملين في وضع الموازنة المرنة متوسطة، بالإضافة إلى أن هناك ضعف في جانب ربط أهداف العاملين مع أهداف المؤسسة.

وكانت أهم التوصيات: ضرورة التخطيط لتطبيق نظام الموازنة المرنة بشكل جيد، وضرورة الاهتمام بالموارد البشرية من خلال إعداد وتنفيذ البرامج والندوات والتدريب الهادف، وضرورة ربط الموازنات بمراكز المسؤولية.

#### 5. دراسة علي (2015م): مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى في دولة السودان

هدفت الدراسة إلى التعرف مدى فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى في جمهورية السودان، وقد تم استخدام مناهج البحث العلمي الاستقرائي والاستنباطي والتاريخي والوصفي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:  
تقسيم المستشفى إلى وحدات ومراكز مسؤولية مع وضوح الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات من أهم أساسيات التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية، إتباع أسلوب الحوافز بجانب التدريب المستمر للعاملين بالمستشفى يزيد الكفاءة الإنتاجية، يتم تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى جزئياً وليس بصورة كاملة.

وكانت أهم التوصيات: ضرورة وضع قانون يلزم المستشفيات الحكومية في محلية مروى بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وأن يتم تحديد مراكز المسؤولية بالمستشفيات الحكومية في محلية مروى بطريقة تجعل من السهل تحديد المسؤولية من عناصر التكلفة أو الأداء بطريقة مباشرة، وضرورة أن يصاحب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية نظام للحوافز والدوافع بطريقة علمية موضوعية وإعلام كافة العاملين بالمنشأة بذلك.

#### 6. دراسة الخالدي (2015م): دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية

هدفت الدراسة للتعرف على دور وأثر محاسبة المسؤولية لمراكز المسؤولية الرئيسية وهي (مراكز التكلفة، مراكز الربحية، مراكز الاستثمار) من أجل الوصول إلى الميزة التنافسية

في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وعلى أداة الاستبانة لجمع بياناته، وتكونت عينة الدراسة من 102 من المدراء الماليين والمحاسبين العاملين في قسم التكاليف في الشركات الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

يوجد دور إيجابي لمحاسبة المسؤولية في الوصول إلى الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في السعودية، ويتحقق ذلك عن طريق الترابط بين مراكز المسؤولية وتكاملها بهدف تحقيق أعلى درجات الأداء للشركات السعودية.

وكانت أهم التوصيات: ضرورة أن يتم عمل ورش عمل تدريبية للأفراد العاملين في الشركات الصناعية السعودية وذلك لتعريفهم بمزايا مراكز محاسبة المسؤولية كأحد الاستراتيجيات التي تساهم في العمل على زيادة الأداء للشركات بصورة عامة.

#### 7. دراسة حوري (2013م): مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية، حيث تم تطبيق الدراسة على الجامعات الأردنية، وتمثلت عينة الدراسة في الأفراد العاملين في الجامعات الأردنية، وكانت عينة الدراسة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت 180 ، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

يعتبر مستوى التقدير للعاملين في الجامعات المبحوثة للممارسات التي تدل على محاور محاسبة المسؤولية كان بدرجة متوسطة، وأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين الجامعات الحكومية والجامعات الخاصة حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية تعزي إلى العوامل الديمغرافية والوظيفية بشكل عام.

وكانت أهم التوصيات: أن تقوم إدارة الجامعات في المملكة الأردنية الهاشمية المبحوثة بالمساهمة في تطبيق مقومات نظام محاسبة المسؤولية خاصة في الجانب الذي يتعلق بنظام الحوافز، وضرورة أن تعمل إدارة الجامعات الأردنية المبحوثة بالاعتماد على بعض من الجوانب للأنظمة المعيارية والموازنات التخطيطية وتحديداً في مشاركة العاملين في إعداد الموازنات التخطيطية حسب الدائرة التي يتبع لها، وضرورة زيادة درجة المرونة في فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية عن موازنة الجامعة الإجمالية.

## 8. دراسة جودة وآخرون (2009م): مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وأهميتها والتأكد من مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق في الأردن، ولتتم تطبيق هذه الدراسة تم اعداد استبانة حيث تم توزيعها على عينة الدراسة التي شملت الفنادق من فئات الخمس والأربع نجوم والتي توجد في عمان، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

تعمل الفنادق على تحديد مراكز المسؤولية بشكل واضح، كما ويتم اعداد الموازنات التخطيطية التي تربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط، وتقارن الأداء الفعلي بالأداء المخطط لأغراض تقييم الأداء وأنه يوجد نظام تقارير إدارية يعمل بصورة متكاملة لكي يتم متابعة الأداء داخل مراكز المسؤولية.

وكانت أهم التوصيات: زيادة الربط بين مراكز المسؤولية، وكذلك تحديد العلاقات بين المراكز المختلفة، بالإضافة إلى أهمية الاعتماد على نظام الموازنات التخطيطية وخاصة في عملية الرقابة، وأهمية اجراء مقارنة بين نتائج الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وذلك لغرض تقويم الأداء، وبيان مدى الحاجة لإعداد التقارير وطرق صياغتها، وأن يتم الحفاظ على توافر نظام حوافز فاعل، والاهتمام بتنمية مهارات العاملين فيما يتعلق بالأعمال الإدارية والمحاسبية وتطويرها من خلال الاعتماد على الدورات التدريبية الهادفة، وجذب الموظفين الذين يتمتعون بكفاءة عالية وأصحاب مؤهل علمي عالي وذو خبرات مميزة.

## 9. دراسة الغرابية وآخرون (2011م): مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات

### الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية

هدفت الدراسة للتأكد من إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية ومقوماتها في الشركات الصناعية في المملكة الأردنية، وبيان الأثر من تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في زيادة أرباح الشركات وزيادة الكفاءة التشغيلية فيها، وقد استخدم الباحثين أداة الاستبانة لجمع البيانات، وتكونت عينة الدراسة من 42 شركة من الشركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة الأردنية للأوراق المالية في عام 2007م، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

أنه يوجد ارتباط بين مؤشر الربحية الثالث والذي يتمثل في المعدل للقيمة المضافة وكذلك العنصر الخامس لمحاسبة المسؤولية وهو أن يتم الاعتماد على نظام الموازنات لأغراض الرقابة وتقييم الأداء، بالإضافة إلى أنه قد ظهر وجود أثر ذو دلالة احصائية بين ربط الموازنات التخطيطية بمركز المسؤولية ومعدل دوران المدينين، وكذلك بين تفويض مدراء المراكز وزيادة صلاحيتهم وتصنيف التكاليف والايادات وفق مراكز المسؤولية.

وكانت أهم التوصيات: العمل على الاهتمام بشكل أكبر بأن يتم تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى مراكز مسؤولية، إعداد الموازنات التخطيطية بالاشتراك مع مدراء مراكز المسؤولية، وأن يتم تحديد موازنة لكل مركز مسؤولية، متابعة الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط، وضرورة التحقق من أنه يوجد نظام حوافز يطبق بصورة عادلة على العاملين في المؤسسة، زيادة الوعي داخل الشركة بأن هناك أهمية لتطبيق مقومات نظام محاسبة المسؤولية وبيان أهميتها في رفع الكفاءة التشغيلية وزيادة الأرباح.

#### **10. دراسة مكي (2009م) مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية**

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية في فلسطين وبالتحديد في غزة، وبالإضافة إلى ذلك ليتم قياس إلى أي مدى هناك توفر لمقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في هذه المنظمات، والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومراكز المسؤولية، والموازنات التخطيطية، ونظام الحوافز، ونظام المعلومات المحاسبي، ونظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)، ومن أهداف الدراسة توضيح أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية في فلسطين، ومن أجل أن يتم تحقيق أهداف هذه الدراسة فقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وكان مجتمع العينة 120 منظمة أهلية، وزعت الاستبانات عليها بالكامل، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

إن المنظمات الأهلية الفلسطينية تقوم بتطبيق محاسبة المسؤولية بصورة عامة بدرجة متوسطة، وأن المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيها كانت موجودة وبدرجات مختلفة حيث حصل نظام الحوافز على أقل درجة موافقة بينما كان درجة تطبيق نظام الموازنات التخطيطية درجة كبيرة، وكان نظام المعلومات المحاسبي قد حصل على أعلى درجة تطبيق من بين مقومات محاسبة المسؤولية.

#### **11. دراسة كلاب (2008م): مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود**

هدفت الدراسة للتعرف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود ومقوماتها، والصعوبات التي تواجهها وتوضيح الإيجابيات العائدة على البنك من خلال استخدام محاسبة المسؤولية، ولتحديد أهداف الدراسة تم حصر العناصر الأساسية لمحاسبة المسؤولية وذلك اعتماداً على الدراسات السابقة في هذا الخصوص، وكانت عينة الدراسة 47 موظف من

أفراد الإدارة العليا والموظفين القياديين في البنك والمناطق بهم مسؤولية اتخاذ القرار أو المشاركة في اتخاذ القرار ويشمل على كافة مسؤولي الدوائر والمراكز الرئيسية في الإدارة المركزية وجميع الفروع العاملة في قطاع غزة، وتم تحليل الاستبانات المستردة بواسطة الأساليب الاحصائية من خلال استخدام برنامج التحليل الاحصائي (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود بدرجة كبيرة جداً، وأيضاً لا توجد لدى أفراد الإدارة العليا في البنك الخلفية الكافية عن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية.

وكانت أهم التوصيات: العمل على زيادة الوعي للعاملين في البنك وخاصة أصحاب المناصب في الإدارة العليا بأهمية أن يتم تطبيق محاسبة المسؤولية والذي له الأثر الإيجابي في زيادة مستويات الأداء للعاملين، والعمل بصورة مستمرة على مواكبة التطور للهيكل التنظيمي للبنك ومراكز المسؤولية فيه، وأن يتم العمل باستمرار على ادخال تحديثات جديدة على النظام المحاسبي بشكل يتلاءم مع تطور الهيكل التنظيمي وذلك من أجل أن يتم زيادة فاعلية عمليات القياس للأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، وضرورة مشاركة المستويات الادارية في إعداد الموازنات التخطيطية، وتوفير وحدة ادارية لمتابعة تطبيق محاسبة المسؤولية والعمل على تقييم سير عملها.

## 12. دراسة مرتجي (2007م): قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية

هدفت الدراسة إلى قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على دراسة مدى توفر مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية التي تم تحديدها بعد الاطلاع على الدراسات السابقة والتي تمثل في الهيكل التنظيمي السليم، ونظام المعلومات المحاسبي، ووجود نظام معياري يعتمد على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، وكانت عينة الدراسة 108 موظفاً من حملة مؤهل علمي من كلية التجارة العاملين في مكتب النائب الإداري والدائرة المالية ودائرة شؤون الموظفين ودائرة اللوازم والمشتريات في جامعات قطاع غزة، وتم تحليل الاستبانات المستردة بواسطة الأساليب الاحصائية من خلال استخدام برنامج التحليل الاحصائي (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

أنه يوجد إمكانية من أجل أن يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعات فلسطين بدرجة متوسطة، أنه لا توجد كافية مقومات محاسبة المسؤولية.

وكانت أهم التوصيات: توعية العاملين في جامعات فلسطين وبشكل خاص الادارة العليا بأهمية أن تعمل على تطبيق محاسبة المسؤولية والذي له التأثير الإيجابي على مستويات الأداء فيها، والعمل على تطوير الأنظمة المحاسبية والمتعلقة بالهيكل التنظيمي وفقاً لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، انشاء نظام معايير يعتمد على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية يترابط مع كل مركز مسؤولية ونظام حوافز فعال، من أجل أن تستطيع الادارة العليا أن تضع مسؤولية الانحرافات على المسؤول عنها.

### 13. دراسة الرزي (2007م): مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في غزة، ومعرفة الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيها، وتوضيح الأثر الإيجابي العائد على الشركات الصناعية من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وقد استخدم الباحث أداة الاستبانة لجمع البيانات وتكونت عينة الدراسة من (75) شركة من الشركات الصناعية في غزة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

تمتلك الشركات الصناعية العاملة في غزة هيكل تنظيمي واضح، وتعتمد الشركات الصناعية على اللامركزية في أدائها للأعمال الإدارية والمحاسبية، وتعمل هذه الشركات على مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له بهدف معالجة الانحرافات الناتجة عن العمل، ويتضح كذلك أن هذه الشركات لديها نظام التقارير يؤدي متطلبات العمل، ويختلف من شركة لأخرى في شكله وتصميمه.

وكانت أهم التوصيات: أن يتم العمل على رفع كفاءة الهيكل التنظيمي العمول به في الشركات بما يتوافق مع الأهداف لهذه الشركات، وأن تستخدم الشركات الأدلة الواضحة والمكتوبة دليل للتأكد من ذلك، حاجة الشركات لكي تعمل بصورة أفضل من أجل توضيح العلاقات بين مراكز المسؤولية والربط بينهما بصورة مستمرة، ضرورة أن تتوفر المعايير والأسس العلمية في عملية التحديد للتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية وفقاً لطبيعة الأعمال والهدف الرئيسي للشركات، وتصميم وإصدار شكل واحد لتقرير الأداء لكي تتخذ الإدارة قراراتها المتعلقة بذلك بسهولة وفي الوقت الملائم.

## ثانياً: الدراسات الأجنبية

### 1. دراسة Sawabe (2015م): Value-driven responsibility accounting: dynamic tensions generated by competing values embedded in the management control system

محاسبة المسؤولية مدفوعة بالقيمة: التوترات الديناميكية الناتجة عن القيم المتنافسة المدمجة في نظام الرقابة الإدارية

هدفت الدراسة إلى استكشاف طريقة انشاء التوترات الديناميكية من قبل نظام الرقابة الإدارية عند أقل مستوى من الإدارة في سياق إداري أكثر مرونة، حيث أجريت الدراسة على شركة تصنيع يابانية وركزت على مكتب التخطيط فيها.

اعتمدت الدراسة على نموذج (LOC) Simons وهو نموذج يستخدم لدراسة العلاقات بين الأنواع المختلفة من أنظمة الرقابة الإدارية وسوابقها وتأثيرها في السلوك التنظيمي والأداء، واعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة للتحقيق في الطريقة التي تؤثر فيها القيم الأساسية على تصميم واستخدام نظام محاسبة المسؤولية، والتي بدورها تشكل التحديات التي تواجه المديرين التنفيذيين، وكيفية إنجاز المديرين لمسؤولياتهم من خلال تقديم النتائج المالية على أن يكونوا أوفياء لقيم المنظمة الأساسية في الوقت نفسه، وعلى عكس الأدبيات السابقة أنه يتطلب الاتساق الداخلي للقيم الأساسية من أجل خلق التوترات الديناميكية حيث يتم انشاء التوترات الديناميكية من قبل العناصر المتنافسة للقيم الأساسية والتي تتضمن مختلف جوانب نظام محاسبة المسؤولية.

ساهمت هذه الدراسة في الأدبيات الموجودة في التوترات الديناميكية، من خلال اظهار كيف تؤثر العناصر المتنافسة للقيم الأساسية على تصميم واستخدام نظام محاسبة المسؤولية، عن طريق توضيح فهم أكثر دقة عن التوترات الديناميكية من خلال اظهار القنوات النسبية ومتعددة الاتجاهات التي تبذل من قبل نظام الرقابة الإدارية.

### 2. دراسة Allahverdi (2014م): Centrifugal administration and responsibility accounting

الإدارة اللامركزية ونظام محاسبة المسؤولية في الشركات في تركيا

هدفت الدراسة إلى مناقشة تجهيز وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات وفقاً للإدارة اللامركزية، حيث تعتمد الدراسة على أسلوب الشرح وتوضيح المفاهيم.

حتى تحافظ الشركة على كيانها وأن تتوفق في متطلباتها التنافسية بين الشركات الأخرى فإنه لا بد من المرونة في تغيير الهيكل التنظيمي للشركة مما يتلاءم مع تنفيذ أنشطتها بالشكل الصحيح ويحقق أهداف المنظمة ويحافظ على استمراريتها، إن نظام المركزية في الإدارة لا يتوافق مع التطور السريع للشركات مما سبب ظهور توجهات بحث عن أساليب جديدة للإدارة ألا وهي نظام الإدارة اللامركزية.

لامركزية الإدارة هي أحد أنواع الإدارة التي يكون فيها جميع الوحدات الإدارية حاصلة على تفويض من قبل الإدارة العليا باتخاذ القرارات المناسبة والسريعة حيث يتم تقسيم المنظمة إلى وحدات إدارية مستقلة باتخاذ القرارات عن بعضها تحت مظلة تحقيق أهداف المنظمة الرئيسية، حيث أن المسؤول في الوحدة الواحدة داخل المنظمة قد يتعرض للمساءلة الفردية جراء القرار الذي تم اتخاذه من قبله.

إن فهم الإدارة اللامركزية يزيد من أهمية محاسبة المسؤولية في الشركات، حيث أن عملية التوجيه والتخطيط والتنظيم في المحاسبة الإدارية والأنظمة الأخرى تحتاج لإعداد معلومات تساعد في السيطرة على المنظمة والتي يتم تزويدها للإدارة من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمة.

### 3. دراسة Ozele (2014م): Responsibility Accounting: An Overview

#### محاسبة المسؤولية: نظرة عامة

هدفت الدراسة إلى التركيز على محاسبة المسؤولية وعلاقتها مع قضايا وتأثير التسعير التحويلي على الاقتصاد في نيجيريا، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج المفاهيمي باستعراض العديد من الأدبيات للتعرف على طرق وتأثير التسعير التحويلي، وتم تعريف محاسبة المسؤولية من قبل مؤلفين مختلفين حيث يتم تقسيم المنشآت إلى عدة مراكز مسؤولية مختلفة وهي مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات ومراكز الاستثمار.

قامت الدراسة بعمل تحليل مفصل على التسعير التحويلي الذي أصبح في هذه الأيام قضية عالمية نتيجة العديد من الأنشطة المترابطة في الشركات متعددة الجنسيات لتجنب وتقليل العبء الضريبي عن الشركات الخاصة، وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها:

إصدار التشريعات الملائمة والتي تكون قابلة للتطبيق وذلك للحد من تلاعب الشركات متعددة الجنسيات بالتسعير التحويلي، وينبغي لهيئة المحاسبين النيجيريين أن تقدم معيار يضبط عملية التسعير التحويلي والمعاملات المرتبطة بها، وأن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمراجعة دورية للمعاملات ذات الصلة بالتسعير التحويلي للشركات متعددة الجنسيات.

#### 4. دراسة Safa (2012م): Examining the role of responsibility accounting in organizational structure

##### فحص دور محاسبة المسؤولية في هيكل المؤسسة

هدفت الدراسة الي فحص دور محاسبة المسؤولية في هيكل المؤسسة، واستخدم الباحث الأسلوب الوصفي اعتماداً على الأدب النظري، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: الحاجة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات تعتمد على حجم الأعمال، مجلس الإدارة هم المسؤولون عن عملية التخطيط والسيطرة على الشركة عند تنظيم الأعمال التجارية المركزية، عند نقل السلطة لإدارة العمليات اليومية من مدير رفيع المستوى إلى مدير إداري من الدرجة المتوسطة سيكون هناك فرصة أكبر للتركيز على التخطيط الاستراتيجي. وبينت الدراسة أن هناك ثلاثة أنواع أساسية من مراكز المسؤولية: مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات ومراكز الاستثمار، وأنه عند مقارنة المبالغ المرصودة في الميزانية مع المبالغ والانحرافات الفعلية فإن محاسبة المسؤولية يمكن استخدامها للعثور على أسباب هذا الانحراف، وبذلك تحديد مسؤولية كل مدير عن هذه الانحرافات ومدى تحقيقه لأهداف المنظمة.

#### 5. دراسة Fowzia (2011م): Use of responsibility accounting and measure the satisfaction levels of service organizations in Bangladesh

استخدام محاسبة المسؤولية وقياس مستويات الرضا في المنظمات الخدمائية في بنغلادش هدفت الدراسة الي فحص أي نوع من أنظمة محاسبة المسؤولية الممارس في الأنواع المختلفة للمنظمات الخدمائية في بنغلادش، والتركيز على مستوى الرضا عن نظام محاسبة المسؤولية، ولتحقيق هذه الأغراض كانت عينة الدراسة 88 من المنظمات الخدمائية في بنغلادش، وتم استخدام النموذج اللوغاريتمي لدراسة تأثير المتغيرات على المتغير التابع، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

لا تتبع أي من المنظمات الخدمائية نوع من الأنظمة الفريدة لمحاسبة المسؤولية من بين النظم القائمة، كنظام تخصيص تكاليف بالأنشطة، مستويات الرضا عن الأربعة عناصر في نظام محاسبة المسؤولية بين خمسة أنواع من المنظمات الخدمائية هي نفسها باستثناء مركز المسؤولية، الرضا العام عن نظام محاسبة المسؤولية يتأثر بالمسؤولية الواجبة وتقنيات قياس الأداء ونظام الحوافز، ومستويات الرضا العام للأنواع المختلفة من المنظمات المختلفة كانت في مستوى مرضي.

وكانت أهم التوصيات: محاسبة المسؤولية من أحد أفضل أدوات إدارة التكلفة والتي تستخدم في المنظمة الكبيرة اللامركزية للحد من صعوبة إدارة المنظمة والتي من المستحسن أن تعتمد عليها المنظمات الخدمائية في بنغلادش.

#### **6. دراسة Okoye (2011م): The extent of effect applying responsibility accounting and its impact on administrative performance in industrial companies**

مدى تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء الإداري في الشركات الصناعية هدفت الدراسة للتعرف على أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الأداء الإداري في الشركات الصناعية في ولاية أناميرا في نيجيريا، وقد استخدم الباحث أداة الاستبانة لجمع البيانات وتكونت عينة الدراسة من 12 شركة مستخدماً تحليل معامل ارتباط بيرسون، وتوصلت الدراسة على عدة نتائج أهمها:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية والأداء الإداري يعزى لتطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات موضع الدراسة.

وكانت أهم التوصيات: استخدام محاسبة المسؤولية بشكل شامل على الشركات يؤدي إلى زيادة الأداء بشكل أكبر، ويزيد من قدرة هذه الشركات على تحقيق أعلى كفاءة.

#### **ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:**

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تسلط الضوء على الجامعة الإسلامية كونها الجامعة الأكبر في قطاع غزة وكونها تبحث في مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في كافة المجالات (تجاه العاملين في الجامعة، تجاه الطلبة، تجاه المجتمع المحلي، تجاه البيئة) وبيان أثر مدى تطبيق كل مقوم من مقومات محاسبة المسؤولية على النظام المحاسبي في الجامعة الإسلامية بغزة، حيث إن هذه الدراسة أضافت متغيرات أخرى عن الدراسات التي سبقتها، حول موضوع نظام التقارير الإدارية ونظام الحوافز كما وحصلت الدراسة على المعلومات من الجامعة الإسلامية بغزة بشكل خاص عن طريق استبانة وتوصلت إلى عدة نتائج وضحت فيها الجوانب التي تحتاج إلى تدعيم من قبل إدارة الجامعة، وبناء على النتائج تم اعداد التوصيات المناسبة التي تساعد الإدارة في زيادة فعالية نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة.

الفصل الثاني

الإطار النظري

## الفصل الثاني - الإطار النظري

### المبحث الأول - مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها

#### مقدمة:

يعد ظهور محاسبة المسؤولية نتيجة لعدم مقدرة الشركات الكبرى للسيطرة على العمليات التي تؤديها وذلك بسبب التوسع الكبير وزيادة حجمها من خلال انتشار الفروع المتعددة لها في عدة دول وعلى مستوى العالم ككل، مما جعلها تلجأ إلى عمليات التفويض في إدارة عملياتها لتسريع وتسهيل معاملاتها، حيث إن ظهور اللامركزية والتي جعلت الإدارة العليا تتنازل عن بعض من صلاحياتها للإدارات الوسطى والدنيا بهدف سهولة اتخاذ القرارات وسرعتها (أبو نصار، 2014م).

#### نشأة محاسبة المسؤولية:

ترجع أولى البحوث في محاسبة المسؤولية عام 1952 عندما قام هايجنز بإصدار أول مقال تحت عنوان محاسبة المسؤولية وتم اعتبار هذه المقالة أول اطار علمي شامل لنظام محاسبة المسؤولية، حيث قام هايجنز بتوضيح أن نظام محاسبة المسؤولية ليست تغييراً للنظرية المحاسبية أو مبادئها، وإنما هو أداة رقابية فاعلة على التكاليف بالاعتماد على قاعدة "من فعل ذلك". وتبعه مقالات أخرى وبحوث عديدة لكتاب آخرون والذين يستدلون بمقالة هايجنز لما لها من أثر مهم في عملية تطوير نظام محاسبة المسؤولية. نشأت محاسبة المسؤولية واعتبرت بأنها أسلوب أهدافه تتسم بأنها رقابية تعمل على تقويم الأداء للعاملين في المؤسسة وفقاً للمستويات لمسائلتهم عن نتائج الأعمال ومقارنتها بالأداء الذي تم التخطيط له، ويلزم نظام محاسبة المسؤولية العمل على ادخال التطوير على أنظمة المحاسبة من أجل الرقابة على الأداء وتحديد المشكلات التي تعيق تنفيذ الخطط الموضوعة في المستويات الإدارية المختلفة. وتقوم محاسبة المسؤولية على أساس تحديد مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية ومن ثم تحديد تكاليفها الموقعة والفعلية وتحليل انحرافات هذه التكاليف وبيان أسبابها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة. إن محاسبة المسؤولية كأسلوب إداري محاسبي حديث العهد بشكل نسبي في الفكر المحاسبي (دّلة، 2011م).

عادة ما يتسم اتخاذ القرارات في المنشآت الصغيرة الحجم بالفردية، باستثناء بعض القرارات الهامة والخطيرة، لكن مع كبر حجم المنشآت فإنه يكون من الصعب بل قد يكون من

المستحيل على فرد اتخاذ كافة القرارات الإدارية، ومن هنا تظهر ضرورة تفويض بعض الأفراد عند مستويات ادارية معينة، وبالطبع فإنه مع تفويض السلطة تأتي المساءلة أو المسؤولية بمعنى محاسبة الأفراد عما يتخذون من قرارات تتعلق بدائرة النشاط المسؤولين عنها (صالح، 2016م).

نشأت حاجة ماسة إلى تفويض سلطات وصلاحيات المؤسسة وما يتبعها من زيادة المسؤوليات وذلك بسبب زيادة حجم وتوسع المؤسسات، وما ينتج عن ذلك من الصعوبات في الاشراف أو الإدارة بصورة مباشرة من أصحاب المؤسسات، وعليه تكون هناك صعوبات في توفير المركزية للقرارات الصادرة، هذا من شأنه أن يدفع باتجاه الاعتماد على نظام لا المركزية في اتخاذ القرارات، ويعني أن يتم تقسيم المنشأة إلى دوائر تسهل عملية إدارتها وهو ما تم تعريفه في العلوم الادارية باللامركزية (هيتجر وماتولتس، 2004م).

كما واكبت محاسبة المسؤولية تطور المحاسبة الإدارية وأنظمة المعلومات المالية والإدارية حيث تطورت لتلبي احتياجات الإدارة وصارت تؤدي دوراً هاماً في عمليات تقييم الكفاءة للإدارة واختبار فعاليتها، وكذلك في عملية التخطيط وعملية الرقابة على الموارد المتاحة في المؤسسة الاقتصادية، وتعد محاسبة المسؤولية بأنها المحور الأساسي تجاه تنمية الإيجابيات ومكافحة الانحرافات السالبة في الوحدة الاقتصادية، حيث تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة أو الطاقة الموجودة في الوحدة الاقتصادية (جمعة، 2011م).

### مفهوم محاسبة المسؤولية:

#### محاسبة المسؤولية:

هناك العديد من التعريفات لمحاسبة المسؤولية حيث سيتم عرضها من وجهات نظر مختلفة.

أ. هو نظام المحاسبة الذي يقوم بجمع تقارير الإيرادات وبيانات التكاليف عن طريق مراكز المسؤولية. تخطيط مثل هذا النظام يقوم على أساس افتراض أن المديرين مسؤولين عن أفعالهم، وأفعال مرؤوسيهم، وأي أنشطة أخرى يتم تنفيذها في مركز المسؤولية التابع لهم. الأشخاص داخل المنظمة يجب أن يكونوا محاسبين ومسؤولين عن أفعالهم وأفعال من هم تحت مسؤوليتهم. محاسبة المسؤولية كمحاسبة الربحية، يطلق عليها اسم محاسبة النشاط (Mojgan، 2012).

ب. يشير نظام محاسبة المسؤولية إلى وضع البيانات المحاسبية في التقارير بصورة مناسبة وفقاً لمسؤوليات الأفراد بهدف تقديم المعلومات عن نتائج نشاط كل التنظيم أو الوحدة الذي يكون من مسؤولية شخص معين، بحيث تتضمن بصورة مفصلة تلك البنود التي تدخل في نطاق مسؤوليته ورقابته، وبناء على ما سبق يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية هو: نظام يسعى إلى تجميع البيانات التي توضح الأنشطة لكل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمقارنة مع جمع البيانات التي تبين نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدماً وأن يتم نشرها في التقارير وذلك لعملية تقويم أداء الفرد ومقدرته على التحكم بالتكلفة، ولذلك يمكن تسميتها نظام المساءلة المحاسبية عن التكاليف (جمعة، 2011م).

ت. ويعرف بأنه نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدي والقرارات التي تم اتخاذها بعلم الإدارات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المخطط لها في كل مركز من مراكز المسؤولية والذي يفوض الصلاحيات التي تلزم لتمكين تنفيذ الهدف أو الأهداف المخطط لها والمحاسبة عن الانحرافات وتقييم كفاءة الأداء عن طريق النتائج التي تم تحقيقها (الفضل وآخرون، 2007م).

ث. محاسبة المسؤولية هي نظام الرقابة الإدارية على أساس مبادئ تفويض وتحديد المسؤولية. يتم تفويض السلطة على مركز المسؤولية والمحاسبة لمركز المسؤولية. محاسبة المسؤولية هي نظام يتم بموجبه اعطاء المديرين سلطة اتخاذ القرارات والمسؤولية عن كل نشاط يحدث خلال منطقة محددة من الشركة. وبموجب هذا النظام فإن المديرين مسؤولون عن النشاطات في الوحدات الفرعية (Fowzia، 2011).

ج. وتعتبر محاسبة المسؤولية مثلها مثل بقية فروع المحاسبة بأنها وسيلة لا غاية حيث إنها تمكن دور الإدارة وذلك من خلال تطبيق الرقابة على التكاليف والنهوض بأداء العاملين وتحسين جودة الخدمات ونوعية السلع المقدمة، كما وتعتبر أحد العلوم الاجتماعية لأنها نشأت وتطورت تطوراً ملحوظاً بناء على حاجة ملحة لتواكب التطور والتقدم في الأنظمة المالية والإدارية (مرتجى، 2007م).

ومن خلال التعريفات السابقة يتضح أن محاسبة المسؤولية عبارة عن نظام محاسبي يقوم بتقسيم المنشأة لعدة مراكز مسؤولية وكل مركز مسؤولية مسؤول عن الأنشطة التي تحدث فيه،

حيث يتبع كل مركز مسؤولية لمدير مسؤول عن اتخاذ القرارات في هذا المركز، وتكون مراكز المسؤولية عبارة عن أقسام فرعية للمنشأة حيث تم تقسيمها لعدة أفرع نظراً لزيادة حجم العمليات في المنشأة وصعوبة السيطرة عليها بشكل مركزي، ويتم اتباع أسلوب اللامركزية في داخل المنشأة كي تستطيع تحقيق أهداف المنظمة المرجوة وزيادة كفاءة وفعالية الخدمات أو السلع المقدمة من هذه المنشأة.

### أهمية محاسبة المسؤولية:

إن لمحاسبة المسؤولية أهمية كبرى في المؤسسات والمشروعات كونها تهدف للرقابة وتقييم الأداء بناءً على نظام متكامل مترابط من مرحلة إعداد الخطط والأهداف إلى مرحلة التنفيذ وفي النهاية إلى مرحلة تقييم الأداء، لذلك يكون لمحاسبة المسؤولية أهمية في إحكام عمليات الرقابة وأهمية أخرى في عمليات تقييم الأداء لمراكز المسؤولية كل على حده وبالتالي للمنشأة بشكل كامل (مرتجى، 2007م).

وتعتبر المسؤولية هي مفتاح لتوجيه الجهود نحو الأهداف التي تعمل على التخلص من الانحرافات السالبة وتنمية ودعم الانحرافات الموجبة الموجودة في الوحدة الاقتصادية، أو يمكن القول بأنها مفتاح قيادة المنشأة الاقتصادية، حيث أنها تعمل على تأكيد الرغبة والعزيمة والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار في الوحدة الاقتصادية حتي يتم الوصول إلى أفضل استغلال للطاقة الموجودة أو الموارد المتاحة (جمعة، 2011م).

وتتبع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الذي يكون بمثابة العمود الفقري لعمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية حتى يتم تحقيق الكفاءة والفعالية عند استخدامها، وأيضاً تستخدم في تقييم أداء الأقسام والإدارات في الوحدة الاقتصادية، كما تعتبر أحد الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية من المراكز الموجودة في الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل (كلاب، 2008م).

رغم أن إعداد التقارير على أساس المسؤولية قد يكون له فائدة محدودة بالنسبة للمنشآت صغيرة الحجم، إلا أنه مع كبر حجم المنشآت تصبح عمليتي الرقابة وتقييم الأداء من العمليات ذات الصعوبة النسبية وتفقد سمة السهولة كما في المنشآت صغيرة الحجم، وبالتالي يتم تبني فكرة اللامركزية واتباع نظام محاسبة المسؤولية مهماً بالنسبة للمنشأة، حيث يتم الأخذ بفكرة

اللامركزية في الإدارة وبالتالي محاسبة المسؤولية أمراً على درجة عالية من الأهمية لتحقيق المزايا الآتية: (هيتجر وماتولتش، 2004م).

- 1- المنشأة مقسمة إلى وحدات أو دوائر نشاط ذات أحجام يمكن أو يسهل إدارتها.
- 2- اتخاذ القرارات يتم عند ذلك المستوى الذي يكون عنده كل مدير أكثر قدرة من غيره على فهم مشاكل الواقع.
- 3- اتخاذ القرارات ممكن أن تتم بسرعة وكفاءة أعلى وفي الوقت المناسب.
- 4- إن مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات يكون من شأنه رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضى النفسي عن أعمالهم.
- 5- يكون لمديري مراكز المسؤولية فرصة ذهبية لإظهار مواهبهم ومهاراتهم الإدارية، والتي تغيد بدورها في تكوين كادر الإدارة العليا للمنشأة في المستقبل.
- 6- يكون رجال الإدارة محفزين للعمل بطريقة أكثر فائدة في ظل وجود هذا النظام.

#### أهمية محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة على الأداء:

تتولد الحاجة إلى الرقابة بسبب 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 (الرزى، 2007م).

إن الرقابة والتخطيط عمليتان متلازمتان -فلا رقابة دون تخطيط ولا فائدة من التخطيط دون وجود رقابة، ويعتمد فعالية أي نظام رقابة للوحدات الاقتصادية على وجود تنظيم داخلي سليم وخريطة مسؤولة توضح لكل فرد أو قسم المسؤوليات التي تقع على عاتقه ومتطلبات تنفيذ تلك المسؤوليات من سلطات ممنوحة (ميدة، 2003م).

تعتبر عملية الرقابة ليست مسؤولية الإدارة العليا فقط بل هي مسؤولية مراكز المسؤولية المختلفة في التنظيم من حيث الرقابة على استخدام الموارد وفقاً لما هو مخطط ابتداء من قاعدة البناء التنظيمي وحتى رأس الهرم للتأكد من أن الإنجاز قد تم وفقاً للقواعد والمعايير التي تم تحديدها مسبقاً (كلاب، 2008م).

وتتلخص خطوات الرقابة في الآتي (الرزى، 2007م)

1. تحديد هدف، أو خطة مستقبلية، ويتضمن ذلك تحديد ما المراد تحقيقه أو ما الذي يجب تحقيقه.
2. قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية.
3. مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المخططة والمحددة سلفاً لتحديد أي تقصير أو انحراف في الأداء الفعلي عما هو مخطط.
4. اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيح أي خلل أو انحراف إن وجد.

#### أهمية محاسبة المسؤولية في عملية تقييم الأداء :

إن إعداد تقرير لكل مركز مسؤولية يضمن نجاح نظام محاسبة المسؤولية، حيث يتم إعداد هذا التقرير بصورة دورية، ويركز على البنود القابلة للرقابة وليصبح التقرير أكثر فعالية فإنه يجب أن يحتوي التقرير على مقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام المتوقعة وتحديد الانحراف بينهما. وهنا قد يتساءل البعض حول ضرورة وضع البنود غير القابلة للرقابة في تقرير مركز المسؤولية. وقد ينشأ اختلاف في الآراء فالبعض يفضل التركيز على البنود التي يكون الشخص مسؤولاً عنها وترك البنود الأخرى التي لا يكون مسؤولاً عنها، وبالتالي فإن من يتبنى وجهه النظر تلك يرى أنه لا داعي لأن يحتوي تقرير الأداء على العناصر غير القابلة للرقابة، ومن وجهه نظر الطرف الآخر يرى بضرورة إدراج التكاليف غير القابلة للرقابة في تقارير الأداء لأن ذلك يساعد في مزاولة رقابة غير مباشرة على هذه البنود لأن الشخص الذي يعرف بأن نفقاته تعرض على الآخرين يسعى لتقليصها حتى لا يتم توجيه الانتقادات له من قبلهم وخاصة من قبل رؤوسيه. وبالتالي بأنه يجب على مصمم نظام محاسبة المسؤولية اتخاذ موقف واضح حول التكاليف غير القابلة للرقابة، والتميز بينها وبين البنود القابلة للرقابة بصورة واضحة وذلك إذا تقرر إدراجها في تقرير الأداء (الرجبي، 2007م).

ويعتمد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية الموجودة في الوحدة الاقتصادية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وذلك يتطلب وجود معايير أداء قابلة للتنفيذ، حيث تعتبر محاسبة المسؤولية أداة مهمة لتقييم الأداء، وتتباين عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية بتباين أنواع هذه المراكز (جبريل، 1999م).

وتتأثر كفاءة وفعالية أداء مراكز المسؤولية بعدة عوامل منها (مبارك، وآخرون، 2003م):

1. مدى حرية اتخاذ القرارات في مراكز المسؤولية.
  2. درجة الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية فرضها على العوامل التي تؤثر على أداءه وتزداد أهمية العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة.
  3. درجة عدم التأكد حول العوامل التي تؤثر على الأداء.
  4. الفترة الزمنية التي قد تتأثر بالقرار الذي يتم اتخاذه في مركز المسؤولية.
- وبالتالي فإن هذه العوامل تنعكس على مقياس كفاءة وفعالية الأداء وقد تختلف الأوزان النسبية التي يتم اعطائها لكل عامل بحسب طبيعة نشاط مركز المسؤولية المراد تقييم أدائه، غير أن هناك مبادئ عامة يجب أن يتم الاستناد إليها عند تحديد مقاييس الأداء، حيث إن هذه المبادئ تتضمن على ضرورة مراعاة طبيعة نشاط مركز المسؤولية، ومبدأ الخضوع للرقابة ومبدأ الإدارة بالاستثناء (مكي، 2009م).

#### قياس الأداء: المقاييس المالية وغير المالية:

يعتبر قياس وتقييم الأداء أحد العناصر الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية وعملية الرقابة الإدارية عليها، وذلك يتم عن طريق تشجيع الموظفين إلى التوصل لتحقيق الأهداف للمؤسسة، تقوم الإدارة بعملية قياس الأداء للعاملين ومعرفة درجة التقدم نحو تحقيق الأهداف للمؤسسة وتستخدم عدة مقاييس لتقويم الأداء، وقد اعتمد محاسبو الشركات على الاهتمام بشكل أكبر على مقاييس الأداء المالية كالاختلافات التي تتعلق بالأرباح والتكلفة، حيث أنها تستطيع استنتاجها بشكل مباشر بواسطة النظام المحاسبي التقليدي، لكن المقاييس غير المالية للأداء تعطي المعلومات المتعلقة بمراكز المسؤولية التي يصعب الوصول أو استخلاصها من المقاييس المالية للأداء مثل أعداد الوحدات التي تتعرض للتلف عند الإنتاج، والفترة الزمنية بين استلام أمر التوريد وبين القيام بتسليم المنتجات التي تم تصنيعها، والمدة المستغرقة لإعداد الآلات للإنتاج، وتمتاز مقاييس الأداء الجيدة بالخصائص الآتية (ظاهر، 2008م):

1. تعمل بصورة عادلة في تقويم الأداء.
2. استخدامها في تقييم الأداء والمكافآت للمدراء.
3. ترتبط بالأهداف المخططة للمؤسسة.
4. الاستمرارية في العمل وبصورة منتظمة.

## أنواع مراكز المسؤولية:

إن تطبيق اللامركزية يستلزم أن تعكس طريقة التنظيم الإداري في المنشأة بدقة متناهية مراكز المسؤولية الموجودة في كل نشاط، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الوظائف المختلفة وخاصة الفنية منها كما وتحدد عدد وطبيعة المنتجات التي يتم انتاجها وطرق الإنتاج إلى غير ذلك من العوامل الفنية وغير الفنية التي تؤثر على الهيكل التنظيمي للمنشأة (الفضل وآخرون، 2007م)، وتصنف مراكز المسؤولية بشكل أساسي إلى ثلاثة أقسام (أبو نصار، 2014م):

### 1- مركز التكلفة

هو دائرة نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين تكون مشابهه. ويختلف مركز المسؤولية عن مركز التكلفة من حيث أن مركز المسؤولية يضم العناصر التي تحدث بمعرفة شخص معين وتحت مسؤوليته، بينما يضم مركز التكلفة العناصر التي تلزم لتأدية نشاط معين. كما يمكن القول إن مركز التكلفة يعبر عن وحدة مسؤولية ولكن ليس بالضرورة أن يكون مركز المسؤولية هو مركز تكلفة وذلك لأن مركز المسؤولية قد يكون مركز ربحية أو مركز استثمار (جمعة، 2011م).

وهو ذلك المركز الذي له سلطة الرقابة على التكاليف التي تحدث في المنشأة، ويتميز بأن لا سلطة رقابية له في عملية توليد أو تحقيق الإيرادات أو استخدام أموال الاستثمارات. (Garrison, 2008)

وعرفه الغرابية وآخرون (2011م) بأنه المركز الذي يمنح مديره سلطة التحكم بالتكاليف، إلا أنهم لا يملكون سلطة التحكم في الإيرادات أو الاستثمارات. ومن أمثلته، المراكز الخدمية في المنشأة.

وهو كمركز مسؤولية عبارة عن وحدة تنظيمية تعتمد كأساس لتجميع عناصر التكاليف، ويتم تحديدها ضمن مسؤولية شخص معين ويكون تركيز المسؤولية محصوراً فقط في جانب التكاليف التي يمكنه أن يؤثر فيها من خلال القرارات التي يتخذها، ويعتمد قياس الأداء بمراكز التكلفة مع المقاييس الأخرى التي تعكس فعالية وكفاءة تشغيل وإدارة العمليات داخل مركز المسؤولية، ويقصد بالفعالية بأنها القدرة على تحقيق الأهداف في ظل التغيرات البيئية المحيطة بغض النظر عن التكاليف، وتعكس الفعالية الجوانب غير المالية في الأداء مثل جودة المخرجات، وتحقيق الكمية المستهدفة من الإنتاج خلال

الفترة الزمنية المحددة، والتقارير عن النواحي النفسية للعاملين داخل المركز وما يرتبط معها من جوانب أخرى بشكل مستقل عن نظام محاسبة المسؤولية، مع الإشارة إلى تأثير تلك الجوانب على مخرجات نظام محاسبة المسؤولية، أما الكفاءة فيقصد بها القدرة على تحقيق الأهداف في ظل التغيرات البيئية المحيطة بأقل التكاليف الممكنة، حيث تعكس الكفاءة الجوانب المالية في أداء المسؤول والتي يجب أن يتم التقرير عنها بواسطة نظام محاسبة المسؤولية عن طريق تحديد وتحليل الانحرافات بين التكاليف المخططة والتكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي (الزامل، 2000م).

ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية انتشاراً واستخداماً في الحياة العملية، وذلك لأن كثيراً من دوائر النشاط في الوحدة الاقتصادية يمكن اعتبارها بأنها مراكز تكلفة أكثر من غيرها من الأنواع الأخرى لمراكز المسؤولية، بسبب أن التكاليف يمكن حصرها بصورة أسهل وقياسها بسهولة أكبر من الأرباح والإيرادات التي غالباً ما يصعب قياسها بموضوعية كافية، لهذا إن تحقيق بعض دوائر النشاط في الوحدة الاقتصادية أرباحاً لا يعطيها الحق في اعتبارها مركز إيراد لصعوبة قياس وحصر الأرباح والإيرادات (آل آدم والرزاق، 2006م).

## 2- مركز الربحية

هو ذلك الجزء من المنظمة الذي يكون فيه المدير مسؤولاً عن عناصر الإيرادات والتكاليف التي تحدث في المركز التابع له والخاضع لرقابته، وبالتالي يتم تقييم أداء هذا المركز على هذا الأساس. (Drury, 2011)

ويعتبر مركز الربحية بأنه وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول عن هذا المركز لتغطي جانبي الإيرادات والتكاليف، أي الأرباح، وبهذا فإن هدف مدير المركز الأساسي، هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المتحققة والتكاليف المستنفذة، وينظر إلى مركز الربحية كأنه منشأة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية يكون لها تكاليفها وإيراداتها الخاصة بها، أما رأس المال المستثمر فلا يدخل ضمن نطاق مسؤوليته بل يخص الإدارة العليا التي تكون مسؤولة عن القرارات الاستثمارية والتمويلية في المنشأة. ويعتمد قياس أداء مراكز الربحية على نتيجة مقابلة الإيرادات بالتكاليف أي مع الربح المحقق من النشاط، وبذلك يعد صافي ربح المركز مقياس لأداء العاملين فيه، ويراعي عند إعداد تقرير أداء مراكز الربحية الفصل بين الإيرادات والتكاليف الخاضعة

لرقابة المركز وتلك غير الخاضعة لرقابته، ولكي يكون تقرير الأداء معد بشكل موضوعي ويمكن الاعتماد عليه في المسائلة والمحاسبة، يفضل أن يظهر نتيجة كل مركز من ربح أو خسارة على مرحلتين، المرحلة الأولى تظهر الإيرادات والمصاريف الخاضعة لرقابة مدير المركز بمعنى صافي ربح أو خسارة المركز قبل تخصيص التكاليف المشتركة إذ تكون نتيجة هذه المرحلة هي الأساس للمسائلة، أما المرحلة الثانية فتظهر نتيجة نشاط المركز بعد تخصيص التكاليف المشتركة لبيان مدى مساهمة المركز في تغطية التكاليف المشتركة (الفضل وآخرون، 2007م).

وهو المركز الذي يمنح الموظفين التابعين له صلاحية التحكم بالتكاليف والإيرادات، مع عدم وجود أي صلاحية لهم باتخاذ قرارات الاستثمار، وبالتالي فهو يشبه منشأة مستقلة دون أن يكون لموظفيه علاقة في عمليات الاستثمار داخل الوحدة الاقتصادية (الغرابية وآخرون، 2011م).

وقد يكون مركز الربحية مركزاً طبيعياً أو افتراضياً، حيث يقصد بمركز الربحية الطبيعي بأنه ذلك المركز الذي يقوم بعملية بيع إنتاجه أو خدماته إلى أطراف من خارج المنظمة وبالتالي فإن تحقيق إيراداته تكون كما لو أنه وحدة اقتصادية مستقلة قائمة بذاتها، أما مركز الربحية الافتراضي فهو ذلك المركز الذي يقوم بتحويل إنتاجه أو خدماته بشكل أساسي إلى أقسام أخرى داخل نفس الوحدة الاقتصادية حيث يطلق على أسعار البيع في هذه الحالة باسم سعر التحويل (حسين، 2000م).

### 3- مركز الاستثمار

مركز الاستثمار هو عبارة عن وحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد، أي ما يسمى غالباً بعائد الاستثمار، فصافي الدخل وحده لا يكفي في تقييم أداء الأقسام، وذلك لأن صافي الربح في المراكز الربحية لا يأخذ بعين الاعتبار قيمة الأصول المستثمرة في كل قسم، لذا يعتبر مركز الاستثمار تطويراً لمركز الربحية. فمقارنة العائد بالتكلفة الاستثمارية يسهل عملية تقييم الأداء لأنه يؤخذ بعين الاعتبار عناصر التكلفة والربح (آل آدم والرزاق، 2006م).

ويمثل مركز الاستثمار النشاط الذي يمكن ظاهرياً فصله تماماً عن الأجزاء الأخرى للمشروع - أي من منظور كل من الميزانية العمومية وبيان الربح (أبو بكر، 2005م).

ويعتبر مركز الاستثمار أي مركز مسؤولية داخل المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى الاستثمارات التي استخدمها في تحقيق العائد حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذه المراكز، وبناءً عليه يتم تقييم أداء مدراء هذه المراكز يستند إلى الربح الذي يحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الاستثمارات أو رأس المال المستثمر في هذه المراكز، ومن أمثلة هذا النوع من المراكز فروع البنوك والمطاعم والفنادق (أبو نصار، 2014م).

وهو عبارة عن دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد حيث يعتقد البعض بعدم كفاية صافي الربح وحده في تقييم أداء الأقسام أي أنه طبقاً لمفهوم مركز الاستثمار نجد أن مقياس تقييم الأداء سيتحول من مجرد صافي الربح إلى معدل العائد على الأصول المستثمرة بالقسم (كنزة، 2015م).

ويحسب العائد على الأصول بالطريقة التالية:

العائد على الأصول = مكاسب مركز الاستثمار / أصول مركز الاستثمار

#### أهداف محاسبة المسؤولية:

يعتبر الهدف الرئيسي من وجود نظام محاسبة المسؤولية في المنشأة هو تمكين طاقم المستويات الإدارية المختلفة والمسؤولين على الإشراف والمتابعة لكل وحدة من الوحدات التي تتبع المنشأة على عناصر الإيرادات المختلفة لكل وحدة داخل المنشأة ككل، كما وتساهم في قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتعطي صلاحيات للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المنشأة، وهناك عدة أهداف أخرى تسعى محاسبة المسؤولية لتحقيقها منها (الفضل وشعبان، 2003م):

1. يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، حيث التكاليف والإيرادات تتبع مسؤولية مباشرة من هؤلاء الأشخاص.
2. يعتبر نظام محاسبة المسؤولية أسلوباً فعالاً حيث يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر كفاءة وفعالية.

3. يعمل نظام محاسبة المسؤولية على تصنيف وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدة المسؤولية، حيث أنه يتم تحديد حجم المشكلات الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

4. يعد نظام محاسبة المسؤولية مدخل حديث يعمل على تطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، حيث يلزم تطوير النظام المحاسبي القائم ونظام التقارير من خلال عملية ربط مباشر مع الهيكل التنظيمي في المنشأة.

5. يعمل نظام محاسبة المسؤولية على تسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء من خلال التقرير عن المعلومات بواسطة محاسبة المسؤولية.

كما يساهم نظام محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف وذلك من خلال الربط بين الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية (الحارس، 2004م).

وتتمثل أهداف محاسبة المسؤولية من وجهة نظر الرجبى (2008م) كالآتي:

1. إن نظام محاسبة المسؤولية يجمع ما بين النظام الإداري والنظام المحاسبي، وبذلك فهو يعمل على تفعيل الجانب التطبيقي في المحاسبة والإدارة.

2. يعد نظام محاسبة المسؤولية مرجعاً مهماً لحفظ وتقييم الأداء المالي للمنشأة، حيث أن الدورة التي يتم اتباعها في رفع تقارير الأداء وتحليلها لكل مركز، يمكن الاحتفاظ بها على شكل أرقام ونسب مالية يمكن مقارنتها وتقييم ودراسة التطورات في أداء المنشأة المالي.

3. يوفر نظام محاسبة المسؤولية معلومات مهمة، يمكن الاعتماد عليها في التوقيت المناسب، حيث تساعد هذه المعلومات في اتخاذ القرارات بواسطة الإدارة.

4. يشجع نظام محاسبة المسؤولية المنشآت على تبني أسلوب اللامركزية في الإدارة عن طريق تفويض السلطات التي تمكن الأفراد في مراكز المسؤولية المختلفة من اتخاذ القرارات حسب الصلاحيات التي يتمتع بها كل فرد في مركز المسؤولية.

### خصائص محاسبة المسؤولية:

في ضوء استعراض مفهوم نظام محاسبة المسؤولية، وما تم بيانه من أهداف تتضح مجموعة من الخصائص لهذا النظام (اللاهمة، 2008م):

1- تعد محاسبة المسؤولية أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

2- تعتبر محاسبة المسؤولية أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت وجزء من نظام الرقابة الداخلية.

3- تعتمد محاسبة المسؤولية على الموازنات التخطيطية.

4- ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي الخاص بالمنشأة حيث يمكن تقسيمها إلى مراكز مسؤولية.

5- يتم من خلال محاسبة المسؤولية اصدار تقارير عن أداء مراكز المسؤولية حيث تُقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.

كما بين ميده (2003م) مجموعة من الخصائص لمحاسبة المسؤولية نذكر منها:

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

2. إن نظام محاسبة المسؤولية هو تحديد مراكز اتخاذ القرارات المختلفة في المنشأة وربط التكاليف والإيرادات والالتزامات بكل مدير مسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بها.

3. تعد محاسبة المسؤولية أسلوباً يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري الموجود في الوحدة الاقتصادية ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمسؤوليات الإدارية في الهيكل التنظيمي، ويتم ربط عناصر النشاط المختلفة بالأفراد المسؤولين عنها حيث يكون من السهل التحكم فيها والرقابة عليها.

4. تقوم نظام محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية حتى يتم الاطلاع على دور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الربط بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات وتحليلها لتحديد من المسؤول عنها، واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها.

#### مزايا محاسبة المسؤولية:

عندما يكبر حجم المؤسسة وتزداد تعقيد العمليات تظهر مزايا أكثر تتعلق باللامركزية حيث يتطلب تطبيق اللامركزية في المنشأة استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء، وتتضمن مزايا اللامركزية ما يلي (ظاهر، 2008م):

1. سرعة الاستجابة للتغيرات التي تحدث: كلما تغيرت الظروف التي تحيط بالمدير في مركز المسؤولية فإنه من السهولة أن يستجيب للتغيرات بصورة سريعة كما لو كان اتخاذ القرار ضمن اختصاصات الإدارات العليا ، لأنه في حالة اتباع نظام المركزية يحدث تأخير في عملية اتخاذ القرارات من الإدارة العليا والتي تحتاج المزيد من الوقت من بداية وصول المعلومات عن الانحرافات التي حصلت وبعد ذلك اصدار التعليمات وتوجيهها إلى المدير المسؤول بما يتوجب عليه القيام به نتيجة هذه التغيرات، وفي ذلك كله يؤدي إلى بطئ عملية الاستجابة للانحرافات وتأخيرها.
2. الاستغلال الأمثل للوقت: يفضل أن يتم الحفاظ على الوقت للإدارة العليا من أجل التفرغ لاتخاذ القرارات الاستراتيجية ذات الأهمية الكبيرة، فعند اتخاذ القرارات من المدير المسؤول في مركز المسؤولية فإن ذلك يعمل على توفير الوقت لصالح الإدارات العليا لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.
3. تقليص المشكلات إلى أحجام أصغر يسهل التعامل معها: مما لا شك طاقة محددة للمدراء لأجل الوصول إلى حل للمشكلات رغم استخدام الحاسوب والتكنولوجيا الحديثة التي تعمل اتخاذ القرارات بسهولة ويسر وعن عن طريق تحليل المعلومات وتنفيذ التوصيات والاستنتاجات، وتعد بعض المشكلات ذات تعقيد بدرجة كبيرة حيث لا يتم الوصول إلى حلول لها إلا بواسطة الإدارات العليا عن طريق تقسيم المشكلات المعقدة والصعبة إلى أقل تعقيداً بحيث يسهل التعامل معها بواسطة المستويات الإدارية الأخرى، وذلك لأن نظام اللامركزية يعمل على خفض درجة تعقيد المشكلات وتصغيرها حتى يسهل حلها عن طريق مراكز المسؤولية في الوحدات الفرعية.
4. التدريب المستمر لمدراء الدوائر المحلية: تعمل اللامركزية على إتاحة الفرصة للمدراء في المؤسسة على التدريب على اتخاذ القرارات في مواقع الأعمال ويمكن للإدارة العليا تقييم مدراء مراكز المسؤولية وذلك عن طريق تتبع النتائج التي تم الوصول إليها بناءً على قراراتهم وبذلك يسهل الحكم على تقدم المدراء في هذا المجال، بالإضافة لعميات اتخاذ القرارات المتعلقة بالأمر السهلة والبسيطة عن طريق المدراء المحليين هذا سيعطيهم خبرات تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات المعقدة، كما يجعل هذا العمل مدير مركز المسؤولية أن يكون أكثر تحفيز واقتناع لتنفيذ قرار قد تم اتخاذه بنفسه وذلك للوصول للنتائج المخططة، على عكس أن يكون القرار قد تم اتخاذه من قبل الإدارة العليا.

كما تلجأ الكثير من الشركات في الوقت الحالي إلى الاستفادة من مزايا اللامركزية حيث تقوم الإدارة العليا بتفويض السلطة إلى رؤساء الوحدات الإدارية حتى يتمكنوا من تنفيذ المهام الموكلة لهم، ومما يزيد من ضرورة استخدام اللامركزية أن جيل الإداريين الحالي لا يقبل النمط التسلسلي الذي يقوم على افتراض أن الإدارة العليا هي والوحيدة الملزمة والقادرة على اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، وبالإضافة إلى ذلك هناك عدة مزايا لطريقة اللامركزية أهمها الآتي (الرجبي، 2007م):

1. توفير وقت الإدارة العليا الذي يصرف على القرارات التشغيلية والفنية وتوجيهه إلى التخطيط الاستراتيجي وتصريف الأمور الهامة في المنشأة.
2. الاستفادة من خبرات الإدارة التنفيذية لأنها ملتصقة مع الواقع العملي وهذا يزيد من قيمة وكمية المعلومات المتوفرة لها، أما في حالة اتباع اللامركزية فإن هذه المعلومات تبقى بعيدة عن متناول الإدارة العليا.
3. توزيع عبء اتخاذ القرارات الإدارية على عدة مواقع تنظيمية تعمل على سرعة اتخاذ هذه القرارات، ففي المنشآت الكبيرة يتم إنتاج عدة منتجات وخدمة عدة مناطق جغرافية، وهنا بدون التفاعل السريع مع المشاكل اليومية التي تواجهها الفروع سيتم فقد الكثير من فرص العمل المتوفرة.
4. تحفيز الأفراد في الإدارات الوسطى والدنيا لتحقيق أهداف المنشأة لأن الشخص الذي يشارك في وضع الأهداف ومتابعتها تزداد قناعته بعمله ويتفانى في تحقيق أهداف منشأته.
5. تدريب الموظفين الرئيسيين مما يسهل عملية شغل المناصب الإدارية العليا في المنشأة عند الحاجة.

تناول المبحث الأول من الفصل الثاني للدراسة نشأة محاسبة المسؤولية ومفهومها وتم عرض عدة تعريفات لنظام محاسبة المسؤولية، ومن ثم بيان أهميتها للمنشآت، وأهميتها في عملية الرقابة على الأداء وفي عملية تقييم الأداء، كما وتم عرض المقاييس المالية وغير المالية للأداء، وأنواع مراكز المسؤولية في المنشآت، وتم ذكر أهداف محاسبة المسؤولية، وبيان العديد من الخصائص والمزايا لمحاسبة المسؤولية، وسيتم تناول مقومات ومبادئ وفروض محاسبة المسؤولية في المبحث الثاني من الإطار النظري.

## المبحث الثاني

### مقومات ومبادئ وفروض محاسبة المسؤولية

#### مقدمة:

تناول الباحث في المبحث الأول من هذا الفصل مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها، وتطرق لنشأة نظام محاسبة المسؤولية، وبيان أهميتها خاصة في ظل الحاجة إلى اتباع اللامركزية وتفويض السلطات وتقسيم المنظمة إلى وحدات أصغر ومراكز مسؤولية متعددة.

ولأجل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة يجب دراسة مقومات محاسبة المسؤولية والتأكد من وجودها لضمان تحقيق نظام محاسبة المسؤولية والأهداف التي وضعت من أجلها، حيث تشمل مقومات نظام محاسبة المسؤولية وجود هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية يساعد في تقسيم المنظمة إلى وحدات إدارية أصغر، وتحديد المسؤوليات في كل وحدة من الوحدات الإدارية وتفويض الصلاحيات لكل مركز مسؤولية، ووضع موازنة تخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية، ووجود نظام محاسبي كفوء في المنظمة، وتصميم نظام فعال للتقارير الإدارية والرقابية.

وسوف يتم دراسة في هذا المبحث المبادئ التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية بالإضافة إلى فروض محاسبة المسؤولية وأيضاً مقومات نظام محاسبة المسؤولية التي تم ذكرها في الفقرة السابقة.

#### مبادئ محاسبة المسؤولية:

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على عدة مبادئ وهي كالاتي (سمارة، 2015م):

##### 1. وحدات الإشراف والمسؤولية

ويتم ذلك عن طريق تقسيم المنشأة إلى وحدات أصغر عبارة عن مراكز مسؤولية حيث تكون المهمة الموكلة لها الإشراف والمسؤولية حيث يتم تحميل المركز المحدد بالتكلفة واحتساب الإيراد لنفس المركز.

##### 2. تقييم الأداء في كل مركز من مراكز المسؤولية

حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وذلك عن طريق تقييم الأداء الفعلي في كل مركز من مراكز المسؤولية ومقارنته مع الأداء المخطط الذي تم استنتاجه عن طريق

وضع الخطط المستقبلية مع الأخذ بالاعتبار الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية، وبالتالي يتم التعرف على الانحرافات عن الأداء المخطط واتخاذ الإجراءات التصحيحية وفي الوقت المناسب.

وتقوم عملية تقييم الأداء على ثلاث خطوات وهي:

(1) اجراء المقارنات بين الأهداف المصممة والخطط وبين نتائج الأعمال الفعلية للأنشطة حيث يتم تجميعها وتحليلها والمقارنة على هذا الأساس والتأكد من مدى تحقق الخطط والأهداف.

(2) عملية توضيح وتفسير الانحرافات والاختلافات بين الخطط الفعلية مقارنة بالأعمال المخططة، وهذا من شأنه أن يفسر العلاقة المسببة لهذه الفروقات وبيان مصادر حدوثها.

(3) تحديد مراكز المسؤولية التي تسببت في حدوث الانحرافات والاختلافات بين الأعمال الفعلية والأهداف المخططة.

### 3. فصل عناصر التكاليف

يتم ذلك عن طريق فصل التكاليف التي يمكن تتبعها وملاحظتها في كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن التحكم بها أو مراقبتها، ويمكن تعريف التكاليف التي يمكن تتبعها: أنها تلك العناصر التي يمكن تغييرها بصورة فعالة من أحد الموظفين في نطاق إداري معين بحيث يكون له تأثير واضح وكبير على مقدار التكاليف، حيث يكون المدير مسؤول فقط عن التكاليف التي يمكن التحكم بها ومع ذلك تشمل تقارير المراكز على التكاليف التي لا يمكن التحكم بها إلا أنها تكون تحت رقابة مستوى إداري أعلى وبالتالي تكون من ضمن مسؤولياته.

### 4. مبدأ الإدارة بالاستثناء

يقوم هذا المبدأ على أساس ابراز الفروقات والانحرافات، حيث أنها ذات أهمية من ناحية القيمة أو مدى تأثيرها على النشاطات المختلفة في المنشأة، وتعد عملية قياس وتحديد الفروقات هي الأساس في اتخاذ القرار، ويعتبر هذا المبدأ تطبيقاً لمبدأ التكلفة والمنفعة حيث تقوم الإدارة بشكل دوري فحص سبب الانحراف وهل هو جوهري أو مهم.

## فروض محاسبة المسؤولية:

إن نظام محاسبة المسؤولية يقوم على عدة فروض وأركان رئيسية، حيث تجتمع هذه الفروض معاً لتكون الأساس في بناء نظام محاسبة المسؤولية وهي كالتالي (كحالة وحنان، 2009م).

1. أن يكون في المنشأة أساس موضوعي لعملية تقييم الأداء وهو التكلفة المعيارية.
  2. وجود شخص مسؤول عن عملية تقييم الأداء.
  3. تحديد أنواع التكاليف وكمياتها التي تخضع لرقابة الشخص المسؤول.
  4. رفع التقارير إلى الإدارة العليا حيث تشمل الاختلافات بين التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية.
  5. الاستفادة من التقارير المرفوعة واستخدامها في عملية تقييم الأداء.
- كما ذكر ميده (2003م) عدة أركان لنظام محاسبة المسؤولية وهي فيما يلي:
1. إن كل مدير يجب أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل مركز المسؤولية الذي يديره.
  2. السعي باجتهاد من قبل مدير مركز المسؤولية لتحقيق الأهداف المرجوة والمخططة.
  3. وضع أهداف ممكنة يتم تحقيقها في حال وجود أداء فاعل وذو كفاءة مناسبة.
  4. التوقيت المناسب لإرسال واستقبال تقارير الأداء للمدراء.
  5. أن يكون دور محاسبة المسؤولية الذي يساهم في تقدم المنشأة وازدهارها هو دور واضح وسهل الفهم.

## مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

يعتمد النظام المحاسبي على عدة مقومات أساسية تتكون من مجموعة من الأسس والإجراءات والأدوات التي تعتبر بمثابة القاعدة التي يتركز عليها النظام المحاسبي في التطبيق العملي، ورغم أن كل نظام محاسبي له معايير خاصة لتطبيقه عملياً حسب طبيعة المنشأة ومجال عملها وفلسفة إدارتها، إلا أن أي نظام لمحاسبة المسؤولية يعتمد بالأساس على مجموعة من المقومات الأساسية التي تكون كقواعد رئيسية مشتركة (يوسف، 2012م).

وفيما يلي أهم المقومات لنظام محاسبة المسؤولية:

### أولاً: الهيكل التنظيمي للمنشأة

يعتبر الهدف الأساسي للتنظيم الإداري في المنشأة هو تقسيمها إلى عدة أقسام مختلفة وبأنشطة فرعية متباينة حيث يتم توزيع العاملين على هذه الأنشطة حسب التخصص والخبرة والمهارة وذلك لاستحالة ممارسة بعض الأنشطة بصورة جماعية أو ضمن مجموعة عمل واحدة، يتم ذلك عن طريق تقسيم النشاط الأساسي في الشركة إلى عدة أنشطة فرعية ومن ثم إلى وحدات أصغر، ويجدر الإشارة إلى أنه قد تختلف أسس تقسيم النشاط في المنشأة وذلك حسب نوع النشاط الذي تقوم به المنشأة (الرزى، 2007م).

ويتم تقسيم المنشأة إلى عدة وحدات إدارية وذلك حسب طبيعة النشاط فيها، حيث تكون هذه الوحدات المختلفة من مسؤولية أشخاص إداريين مختلفين، ويعتبر هذا التقسيم الهيكل التنظيمي لكل المنشأة، وبناءً عليه فإنه يتم تقسيم الإدارة العليا إلى مراكز مسؤولية متعددة تشمل الإدارة الدنيا بمراكز المسؤولية الموجودة فيها، وفي نهاية المطاف تكون المنشأة عبارة عن مركز مسؤولية شامل لجميع المراكز والأقسام الموجودة فيها (Anthony & Govindarajan, 1998).

ويعد الهيكل التنظيمي للمنشأة بمثابة القاعدة الرئيسية التي يبنى عليها نظام دقيق للمساءلة يساعد في ربط مراكز المسؤولية في المنشأة بموازنة تخطيطية ونظام للتقارير يتوافق مع تسلسل الهيكل التنظيمي في المنشأة (وادي، 2008م).

### ثانياً: الموازنات التخطيطية وربطها مع مراكز المسؤولية

تعرف الموازنة التخطيطية بأنها أسلوب وضع التقديرات القيمة والكمية لبرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية، وهي عبارة عن تعبير كمي ونقدي للخطة الشاملة والمنسقة لعمليات المشروع خلال مدة معينة، وتستخدم الموازنة التخطيطية في عملية تخطيط ورقابة أعمال المشروع حيث تعتبر ركن رئيسي في المحاسبة الإدارية وبدأ استخدامها مع بداية التخطيط في أعمال المشاريع التي توضع للإيرادات والنفقات (الرمحي، 2009م).

تتعدد أهداف الموازنة حيث تعتبر أداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات كما لها أهداف اقتصادية واجتماعية أخرى كالتالي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001م).

1- التخطيط: إن عملية التخطيط التي تقوم بها المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة تقلل من حجم الانحرافات المستقبلية، حيث يتم دراسة المشكلات التي يتوقع حدوثها وابتكار الحلول لحلها.

2- تقسيم المهام على المراكز والأقسام المختلفة في المنشأة: وذلك عن طريق توزيع المهام والأعمال على الأقسام المختلفة في المنشأة حيث يتم التنسيق فيما بينهم والعمل باتجاه تحقيق الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية الواحدة.

إن إعداد الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية ينتج عنه العديد من المميزات منها (هينجر وماتولتس، 2004م):

- 1) الاستغلال الأمثل للموارد، وذلك عن طريق التخطيط المستمر للأهداف.
- 2) زيادة الأنشطة من قبل مسؤولين مراكز المسؤولية، مما ينتج عنه انجاز المهام بكفاءة وفاعلية.
- 3) تحقيق أهداف موحدة وتجنب تعارضها بين مراكز المسؤولية المختلفة عن طريق تبادل المعلومات والآراء وتقريب وجهات النظر بين المسؤولين في المراكز المختلفة.
- 4) تحديد مراكز المسؤولية ذات الكفاءة الأعلى وذلك عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، حيث يتم الاهتمام بشكل أكبر بهذه المراكز وتخصيص موارد إضافية لأنها تعد مراكز مسؤولية ذات استغلال أمثل لموارد المنشأة.

يعتبر استخدام الموازنات التخطيطية التي تم اعدادها لكل مركز مسؤولية معياراً للحكم على نتيجة الأداء الفعلي ومن ثم تحديد الانحرافات التي تنتج عن الاختلاف بين الأداء المخطط والأداء الفعلي (الغرابية وآخرون، 2011م).

وقد استنتج النجار مجموعة من خصائص الموازنة وهي كالاتي (النجار، 2006م)

1. تقوم الموازنة بترجمة أهداف المنشأة إلى قيم مالية، كونها تعبر عن تقديرات كمية وقيمية لأنشطة وبرامج المنشأة.
2. تعد الموازنة بمثابة خطة شاملة وكاملة، تتعلق بفترة مستقبلية.
3. تساعد الموازنة التقديرية الإدارة في اتخاذ الخطوات التصحيحية المناسبة، وفي التوقيت المناسب.

4. تعتبر الموازنة أداة فعالة في عملية التخطيط والتنسيق والرقابة، وذلك عن طريق ترجمة خطط المنشأة إلى بيانات مالية، وكمية في عدة موازنات فرعية، حيث يتم التنسيق بينها وتكوين موازنة واحدة تشمل كافة المنشأة، ثم الرقابة على تنفيذ هذه الخطط، من خلال المقارنة بين النتائج الفعلية والتقديرات التي تم تخطيطها ضمن الموازنة، وذلك لاكتشاف الانحرافات فيما بينها، حتى يتم اتخاذ كافة الإجراءات التي من شأنها أن تقوم بتصحيح هذه الانحرافات في الوقت المناسب.

### ثالثاً: توافر نظام محاسبي كفوء

إن تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشأة يتطلب وجود نظام محاسبي مالي وتكاليفي وإداري وأن يكون نظام ملائم وفعال يساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لجميع الأنشطة الموجودة في المنشأة وعلى مستوى كل مركز مسؤولية (ميدة، 2003م). ويمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه مجموعة من الوثائق والسجلات والتقارير والتعليمات المستخدمة لإتمام الدورة المحاسبية أو لتحقيق هدف المحاسبة.

يعتمد النظام المحاسبي على ثلاثة عناصر رئيسية وهي كالتالي (حماد، 2006م):

1. الوثائق والمستندات المالية: وهي مدخلات النظام المحاسبي وتتمثل في المستندات الأصلية من فواتير إيصالات قبض أو صرف، وغيرها، أو مستندات فرعية ناتجة عن المستند الأصلي أو ترجمة المستندات جراء متطلبات معايير المحاسبة.
2. السجلات المالية: حيث تنقسم إلى قسمين وهما سجل اليومية وسجل الأستاذ، ويعبر عنها بالعملية المحاسبية أو عملية المعالجة والتشغيل.
3. التقارير المالية: تمثل الحلقة الأخيرة في سلسلة النظام المحاسبي أو الدورة المحاسبية حيث تعتبر مخرجات النظام المحاسبي ومن أمثلتها: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

إن اكتشاف الانحرافات وتحديد قيمتها بعد حدوثها لا يضمن أن لا تتكرر هذه الانحرافات مرة أخرى، لكن يمكن أن يتم اتخاذ خطوات مسبقة حتي تمنع حدوث هذه الانحرافات مرة أخرى في المستقبل أو تقليل احتمالية حدوث هذه الانحرافات، وتتمثل هذه الخطوات بأن يتم الالتزام بتحقيق أرقام الموازنة وذلك بزيادة الوعي لدى العاملين بوجود تكاليف لا يمكن تجاوزها، وهذا من شأنه تدعيم المنشأة في طريق تحقيق أهدافها، وتقوم الإدارة بمراقبة الانحرافات ومعرفة الأسباب التي أدت إلى حصولها ومحاسبة المسؤولين عن حدوثها، وتعمل على تدريب وتشجيع

الكادر الموجود في المنشأة حتى يصبح أكثر إنتاجية وكفاءة وأن تضع نظام حوافز لهم، وتحري الدقة في تقدير أرقام الموازنة ودراسة كافة التقديرات المتوقعة حيث يتم أخذها بعين الاعتبار عند اعداد الموازنة، ويتم تعديل الموازنة حسب النتائج السابقة (Charles and George, 2005).

#### رابعاً: وجود نظام فعال للتقارير الإدارية

تعد تقارير الأداء أو التقارير الرقابية من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية، حيث لا يستطيع النظام أن يحقق أهدافه إلا بها، فتحديد وتحليل الفروق ليس هدفاً في حد ذاته، إنما هو وسيلة يتم من خلالها رفع الكفاية الاقتصادية للمنشأة مهما كان نوعها أو هدفها، فبعد أن يتم تحديد الفروق فإن الخطوة التي تليها أن يتم تحديد أسبابها والمسؤول عنها، ثم يتم عمل التقرير المناسب ورفعها للمستويات الإدارية حيث يتضمن معلومات تفيد في عملية اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، وبذلك فإن الهدف من التقارير الرقابية هو توفير الأساس في عملية اتخاذ الإجراءات اللازمة لإعادة الأمور إلى مكانها الطبيعي، وتجاوز كافة الفروق والانحرافات الموجودة، وهنا يظهر دور محاسبة المسؤولية في عملية الرقابة على الأداء في صورة تقارير يتم رفعها للمستويات الإدارية المختلفة حيث تتضمن المعلومات الرقابية المناسبة، وتختلف تقارير الأداء من حيث المحتوى وما يشمل من بنود وتفصيلات باختلاف المستوى الإداري الذي سيتم تقديم التقرير له، حيث سيعمل على تقويم الأداء في مركز المسؤولية (يوسف، 2012م).

إن التوسع الكبير في حجم المنشآت والمنظمات أدى إلى وجود فجوة بين المستويات الإدارية والتطبيق الفعلي في مجال العمل، وهذا من شأنه يتطلب الربط بين مجال التنفيذ الفعلي والمستويات الإدارية حتى تكون على دراية بحقيقة النشاط وطبيعة الأداء، حيث ظهرت الحاجة إلى استخدام التقارير كي تكون وسيلة رقابية على الأعمال الفعلية في المنشأة، وبذلك تتمكن من قياس الأداء وتحديد أوجه القصور والانحرافات وبالتالي المساءلة المحاسبية لكل شخص مسؤول، حيث يتم اتخاذ قرارات تصحيحية وفي الوقت المناسب، ومن مميزات وجود نظام للتقارير الرقابية بأنه يساعد الإدارة على أداء وظائفها على أكمل وجه وذلك بطريقة فعالة بالإضافة إلى مساعدتها في عملية التخطيط للمستقبل (الجديبة، 2007م).

ويتم محاسبة كل مدير مركز من مراكز المسؤولية عن الأنشطة التي تحدث داخل المركز الخاص فيه والتي تكون هذه الأنشطة تحت نطاق حكمه ورقابته، حيث يشترك مديرين جميع مراكز المسؤولية في وضع الموازنات الخاصة بمراكزهم ويتحملوا كافة المسؤولية عن أي انحرافات تظهر بهذا الخصوص، ويتم ذلك عن طريق إعداد التقارير التي تقيس وتحلل أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط. ويجب أن يتم تقييم أداء كل مركز مسؤولية، وتوصيل التقارير الرقابية عن طريق التغذية العكسية للمعلومات إلى كل مدير مركز مسؤولية في الوقت المناسب وبدون تأخير (الغرابية وآخرون، 2011م).

وتعتبر التقارير الرقابية من الوسائل الرقابية المهمة إذا ما تم التعرف على أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً، وتستخدم التقارير لإبلاغ المسؤولين بها ومتابعتها والقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة، ويعرف التقرير بشكل عام على أنه "عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة ما عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة مع ذكر الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل" (زيدان، 2010م).

#### خامساً: وجود نظام حوافز فعال

يعد نظام الحوافز من أهم العوامل التي تؤدي إلى تحسن الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية للمنشأة، حيث يتم تحفيز العاملين وتوجيههم وبالتالي القيام بالأعمال الموكلة لهم على نحو أفضل، ويستمد نظام الحوافز أهميته من مدى الاهتمام بالموارد البشرية التي تعتبر أحد عناصر الإنتاج والتي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة في حال تم استخدامها بكفاءة وفعالية، وعُرِّفت الحوافز بأنها عبارة عن مجموعة من العوامل والمؤثرات الخارجية التي تنشط الفرد، وتدفعه لأداء مسؤولياته بأفضل صورة وذلك من خلال اشباع حاجاته ورغباته المادية منها والمعنوية (الهيبي، 2003م).

ولكي تكون تقارير الأداء فعالة في المنشأة، فإنه يجب تدعيم نتائجها عن طريق تحديد أسباب الانحرافات السلبية وذلك لمنع تكرارها في المستقبل، وتحديد الايجابيات والأشخاص المسؤولين عن القيام بها، حتى يتم مكافأتهم حيث يعتبر هذا تشجيعاً لهم ولكافة الموظفين في المنشأة لتحسين أدائهم بشكل دائم. ولا بد من ربط نظام الحوافز بالأداء وذلك في مرحلة التخطيط وإعداد الموازنات (الغرابية وآخرون، 2011م).

وتحدد المنشأة الاقتصادية أنواع الحوافز التي ستعتمد عليها في تكوين نظام حوافز فعال ومتكامل، حيث يتم تصنيف الحوافز في المنشأة إلى عدة مجموعات وهي كالاتي (ميدة، 2003م):

1. حوافز مادية ومعنوية
2. حوافز جماعية وفردية
3. حوافز مباشرة وغير مباشرة
4. حوافز إيجابية وسلبية

تعمل الحوافز إيجابية كانت أم سلبية وفق نظام محدد، حيث تعمل على دفع الموظفين نحو تحسين أدائهم الوظيفي، وذلك وفق الأداء المتوقع سابقاً حول كيفية تنفيذ الموظفين للمهام الموكلة لهم، وعندما يكون هناك ضعف في الأداء، فهل من الأفضل استخدام الحوافز الإيجابية سواء مادية أو معنوية لتعزيز سلوك الموظف، أم ترهيبه من خلال استخدام حوافز سلبية كأداة لتقويم سلوك الموظف وإجباره على تحسين أدائه. ومما لا شك فيه أن الحوافز الإيجابية أفضل من الحوافز السلبية وذلك بسبب أثرها القوي على الفرد حيث تعمل على تحقيق مستوى الأداء المطلوب، وتتميز الحوافز الإيجابية أنها تعطي الموظف دفعة معنوية نحو الأداء الأفضل، غير أن الحوافز السلبية تؤدي غالباً إلى ردود أفعال انتقامية من الموظفين مثل سلوك غير مرغوب فيه، تخفيض جودة ونوعية المنتج، اللامبالاة وعدم الاهتمام بالعمل وضعف روح المبادرة، وعدم تحمل المسؤولية، وانعدام الأمانة في العمل. لذلك على المدير أو المسؤول أن يكون حكيماً في استخدام الحوافز الإيجابية أو السلبية وذلك لتحقيق الأداء الأفضل وتجنب الأضرار غير المرغوبة (العكش، 2007م).

إن نظام الحوافز الفعّال يعمل على إشباع الحاجات المادية والمعنوية للعاملين في المنشأة، كذلك يساعد المنشأة في تحقيق أهدافها، فعندما يشعر الفرد بأن اشباع حاجاته المادية والمعنوية يرتبط بصورة مباشرة بتحقيق الأهداف المخططة للمنشأة، فإنه سيعمل بكل طاقته في سبيل تحقيق هذه الأهداف وسيتعاون مع باقي الزملاء في المنشأة والعمل في بيئة إيجابية بكفاءة وفعالية من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتنميتها والتي سوف تعود بالفائدة على المنشأة ككل وبالتالي الامتيازات التي سوف ينالها بشكل خاص في حال تحقيق أهداف المنشأة سواء كانت هذه الامتيازات مادية أو معنوية (يوسف، 2012م).

## المبحث الثالث

### الجامعة الإسلامية بغزة ونظامها المحاسبي

#### مقدمة:

تعد الجامعة الإسلامية بغزة بأنها مؤسسة أكاديمية مستقلة من مؤسسات التعليم العالي، تعمل بإشراف وزارة التربية والتعليم العالي، ونشأت الجامعة سنة (1978م) تطوراً عن المعهد الفلسطيني الديني، وبقت الجامعة حتى سنة (1991م) هي الوحيدة التي تخدم التعليم الجامعي في قطاع غزة، وتعتبر الجامعة الإسلامية عضو في: اتحاد الجامعات العربية، ورابطة الجامعات الإسلامية، واتحاد الجامعات الإسلامية، ورابطة جامعات البحر الأبيض المتوسط، والاتحاد الدولي للجامعات، وتربطها علاقات تعاون بالكثير من الجامعات العربية والأجنبية.

بدأت الجامعة الإسلامية مسيرتها بثلاث كليات وهي كالاتي: كلية الشريعة، وكلية أصول الدين، وكلية اللغة العربية ثم أصبحت بحلول عام 2004م تسع كليات هي كلية التربية وكلية التجارة وكلية العلوم وكلية التمريض وكلية الهندسة وكلية تكنولوجيا المعلومات، ثم افتتحت كلية الطب عام 2006م، وأخيراً كلية العلوم الصحية عام 2012م، وبذلك تكون قد وصلت عدد كليات الجامعة الإسلامية إلى 11 كلية.

وتطورت الجامعة الإسلامية على عدة أصعدة حيث تطورت الهيئة الإدارية والأكاديمية فيها، وكذلك أعداد الطلبة الملتحقين فيها والخريجين منها أيضاً، بالإضافة إلى تطور مرافقها وخدماتها في مجالي البحث العلمي والتنمية المجتمعية.

تعمل الجامعة على توفير الجو المناسب لطلبتها من الناحية الأكاديمية والإسلامية بحيث يلتزم طلابها بالقيم الإسلامية وملائماً لتقاليد الشعب الفلسطيني وظروف حياته، وتوفر الجامعة جميع إمكانياتها من أجل النمو بالعملية التعليمية، كما وترتكز الجامعة على الجانب التطبيقي والجانب النظري، وتعمل الجامعة على مواكبة التطور واستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات للعملية التعليمية (موقع الجامعة الإسلامية بغزة على الإنترنت، 2016م).

#### المجالس والهيئات التأسيسية:

تتكون الجامعة الإسلامية بغزة من عدد من المجالس والهيئات التأسيسية والإدارية التي تعمل على دعم المسيرة التعليمية بحيث تدير وترعى شؤون الجامعة منها (موقع الجامعة الإسلامية بغزة على الإنترنت، 2016م):

**1. مجلس الأمناء:** يعد مجلس الأمناء مسؤول عن اعتماد مشاريع الأنظمة واللوائح والموازنة والحسابات الختامية والتقارير، وإقرار افتتاح الكليات والأقسام، وإقرار ترسيه المناقصات الخاصة بالمباني والمشتريات حسب النظام.

**2. مجلس الجامعة:** يتكون مجلس الجامعة من رئيس الجامعة ونوابه والعمداء، ومن أهم صلاحياته تنفيذ السياسة العامة للجامعة والتنسيق بين الكليات والمراكز العلمية، وإقرار سياسة قبول الطلاب وتحديد أعدادهم في كل كلية أو برنامج، وإقرار الخطط الدراسية ومتطلبات الدرجات العلمية المختلفة، واقتراح إنشاء أو دمج الكليات أو الأقسام أو البرامج أو المراكز، كما يقوم المجلس بمناقشة الموازنة السنوية للجامعة وتقييم الأداء بشكل دوري مما يضمن تطويرها.

### غايات الجامعة:

1. رفع مستوى البرامج التعليمية في الجامعة وفقاً لمعايير الجودة.
2. الارتقاء بالبحث العلمي ودعمه واستثماره في اتجاه تحقيق التنمية المستدامة.
3. تعزيز دور الجامعة في خدمة وتنمية المجتمع.
4. ضبط ورفع كفاءة الأداء المؤسسي إدارياً وتقنياً.
5. الارتقاء ببيئة الجامعة ومستوى الخدمات المقدمة للطلبة والعاملين.
6. تدعيم الشراكة مع المؤسسات المحلية والإقليمية والدولية. (موقع الجامعة الإسلامية بغزة على الإنترنت، 2016م).

### مرافق الجامعة:

تضم الجامعة عدداً كبيراً من المختبرات العلمية تتوفر فيها أفضل الأجهزة العلمية اللازمة للدراسة العلمية وإجراء التجارب إلى جانب الدراسة النظرية، وتحرص الجامعة على تحديث مختبراتها بشكل مستمر، وتعنى باستخدام وسائل التكنولوجيا في العملية التعليمية، وتهتم اهتماماً خاصاً بتوسيع استخدام الحاسوب، وتوفر الجامعة عدداً كبيراً من مختبرات الحاسوب لخدمة العملية التعليمية والبحث العلمي، كما تقدم الجامعة لطلبتها خدمة الإنترنت لتمكينهم من الاتصال بالمكتبات ومراكز الأبحاث والحصول على المعلومات من مختلف المصادر، كما تقدم

المكتبة خدماتها للطلبة والباحثين حيث يتوفر بالجامعة عدد كبير من المواد العلمية المختلفة، وأهم المرافق التي تشملها الجامعة (موقع الجامعة الإسلامية بغزة على الإنترنت، 2016م):

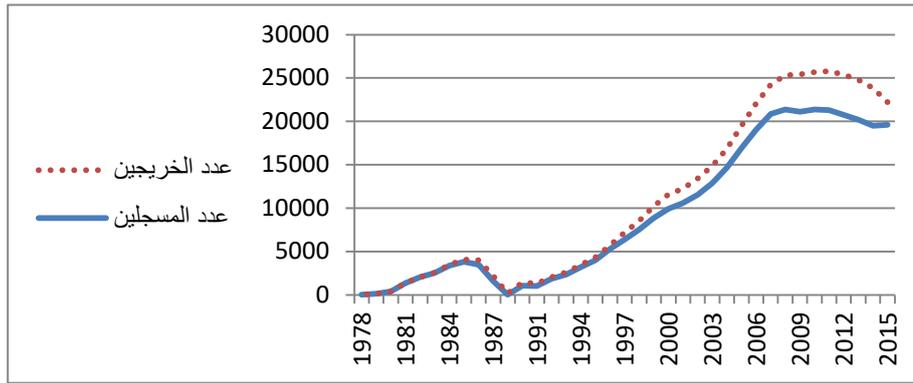
1. **المختبرات الجامعية والخدمات التقنية:** تضم الجامعة عدداً من المختبرات العلمية المجهزة بالأدوات اللازمة لإجراء التجارب العملية وتحرص على تحديثها باستمرار، كما وتهتم الجامعة بتوسيع استخدام التكنولوجيات، ويتم إنجاز معاملاتها إلكترونياً.
  2. **المكتبة المركزية:** يتوفر بالمكتبة المركزية عشرات الآلاف من الكتب والمراجع والدوريات ومصادر المعلومات الإلكترونية، وتستخدم التكنولوجيا في خدماتها وتتيح البحث في مقتنياتها عبر الإنترنت للوصول للمعلومات أو مصادرها بكل سهولة ويسر.
  3. **الرعاية الصحية:** تقدم العيادة الطبية بالجامعة خدماتها من خلال عيادة مجهزة يقوم عليها فريق مؤهل من الأطباء والعاملين الصحيين لتوفير الرعاية الصحية.
  4. **الأنشطة الطلابية:** ترعى الجامعة الإسلامية الطاقات الشبابية وصقل مواهبهم وإعداد الطالب للحياة الجامعية وتزويده بالمهارات اللازمة من خلال الأنشطة المختلفة.
  5. **الأنشطة الرياضية:** تحرص الجامعة على تنمية ميول الطلبة الرياضية وشغل أوقاتهم بالأنشطة المفيدة ووضع برامج رياضية.
- وتحتوي الجامعة على عدد من المراكز والوحدات التي تخدم الجامعة وطلبتها بشكل خاص وتخدم المجتمع بشكل عام، أهمها:

1. عمادة التعليم المستمر وخدمة المجتمع
2. مركز التقنيات المساعدة للمكفوفين
3. مركز ايوان لعمارة التراث
4. مركز التاريخ الشفوي
5. مركز القرآن الكريم
6. مركز الدراسات البيئية والريفية
7. مركز الأبحاث والمشاريع
8. مختبر المواد والتربة
9. وحدة البحوث والدراسات التجارية

## 10. حاضنة الأعمال والتكنولوجيا

### تطور أعداد الطلبة في الجامعة الإسلامية بغزة:

هناك تطور في أعداد الطلبة المسجلين في الجامعة الإسلامية والخريجين، ولعل من أسبابه هو التطور التكنولوجي للجامعة وتسهيل الخدمات المقدمة للطلبة والجودة التعليمية العالية.



شكل (2.1): تطور أعداد الطلبة في الجامعة الإسلامية بغزة

المصدر: (عمادة القبول والتسجيل، 2015م)

### أعضاء الهيئتين الأكاديمية والإدارية بالجامعة الإسلامية بغزة:

1. أعضاء الهيئة الأكاديمية: يبين الجدول الآتي تصنيف أعضاء الهيئة الأكاديمية بالجامعة حسب الوصف الوظيفي.

جدول (2.1): عدد أعضاء الهيئة الأكاديمية

إجمالي	معيد	مدرس	محاضر	أستاذ		أستاذ	الرتبة
				مساعد	مشارك		الجنس
349	10	41	13	101	89	95	ذكر
36	5	13	3	10	2	3	أنثى

المصدر: (دائرة شؤون الموظفين، 2016م)

2. أعضاء الهيئة الإدارية: يبين الجدول الآتي عدد أعضاء الهيئة الإدارية بالجامعة.

جدول (2.2): عدد أعضاء الهيئة الإدارية

إجمالي	رئيس قسم	مساعد مدير	قائم بأعمال مدير	مدير	الرتبة الجنس
59	25	7	8	19	ذكر
6	4	2	-	-	أنثى
65	29	9	8	19	المجموع

المصدر: (دائرة شؤون الموظفين، 2016م)

3. الأكاديميين ويشغلون مناصب إدارية: يبين الجدول الآتي عدد أعضاء الهيئة الأكاديمية ويشغلون مناصب إدارية:

جدول (2.3): عدد أعضاء الهيئة الأكاديمية ويشغلون مناصب إدارية

إجمالي	مدير	رئيس قسم	نائب عميد	عميد	مساعد نائب الرئيس	نائب الرئيس	رئيس الجامعة	الرتبة الجنس
87	3	35	21	16	7	4	1	ذكر
5	-	3	-	1	1	-	-	أنثى
92	1	38	21	17	8	4	1	المجموع

المصدر: (دائرة شؤون الموظفين، 2016م)

### النظام المحاسبي في الجامعة الإسلامية:

يتكون النظام المحاسبي في الجامعة من مئات الحسابات في الدليل المحاسبي، ويستخدم الوسائل والتقنيات الحديثة في تشغيل البيانات ومعالجتها، ويعتمد النظام المحاسبي على عدد من الحسابات المالية التي تقيس تكلفة المدخلات من الرواتب والأجور والمصاريف

الإدارية واللوازم وغيرها دون قياس تكلفة مخرجات العملية التعليمية للكليات والمتمثلة بالبرامج العملية والتخصصات التي تمنحها، وينتج عن النظام المحاسبي في الجامعة عدد من التقارير المالية بالإضافة إلى الحسابات الختامية نذكر منها التقارير التالية (عدس، 2007م):

### 1. قائمة المصاريف لكل كلية على حدة:

يتم إعداد هذا التقرير بشكل آلي بمجرد طلبه وهو تقرير احصائي يحتوي على بيانات اجمالية تستخدم للمقارنة ببند الموازنة المعتمد للكلية محل التقرير للتأكد من عدم تجاوز الكلية لمخصصاتها عند طلب صرف نفقات اضافية، ويحتوي التقرير على العناصر التالية:

أ. اجمالي الرواتب والعلاوات والمكافآت.

ب. التعويضات والمساهمات بالادخار والتأمين الصحي.

ت. إجمالي نفقات السفر والتمثيل ولوازم الندوات وورش العمل والمؤتمرات.

ث. إجمالي اللوازم والمواد مثل القرطاسية والمطبوعات ولوازم المختبرات.

### 2. حساب الإيرادات والمصروفات لكل كلية على حدة:

يحتوي هذا التقرير على نفس عناصر التقرير السابق ويضاف إليه المصاريف الرأسمالية كالتجهيزات بمختلف أنواعها مثل الأثاث والأجهزة، بالإضافة إلى إيرادات الكلية سواء كانت من رسوم الطلبة خلال الفصول الدراسية أو إيرادات الأنشطة الأخرى إن وجدت، ويستخدم هذا التقرير لأغراض إحصائية فقط للتعرف على درجة نمو الإيرادات والمصروفات الخاصة بالكلية من خلال مقارنته بتقارير السنوات السابقة.

### 3. تقرير المصروفات العام:

يتم إعداد هذا التقرير بعد نهاية كل فصل دراسي، ويتكرر دورياً مرتين في العام ويحتوي على جميع بنود المصروفات بشكل إجمالي على مستوى الجامعة سواء كانت تخص الكليات بشكل مباشر أو كانت بنود عامة، ويستخدم لتحديد الانحرافات السلبية والإيجابيات بشكل إجمالي على مستوى كل بند مصروف من خلال مقارنته ببند الموازنة المستحق عن الفترة المعد عنها التقرير.

## الفصل الثالث

### منهجية البحث والإطار العملي

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة والإطار العملي

#### تمهيد:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورياً رئيساً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وبناء على ذلك تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

#### منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف الحمداني (2006م) المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الرهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدراسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات".

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث تمت معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، التي صممت خصيصاً لهذا الغرض.

### مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة قيد الدراسة، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من الأفراد العاملين في مراكز المسؤولية في الجامعة الإسلامية والمتمثلين في التالي: (رئيس/ نائب/ مساعد رئيس الجامعة، عميد، نائب عميد، مدير، رئيس قسم)، والبالغ عددهم (157) موظف.

### عينة الدراسة:

تم استخدام طريقة العينة عشوائية، حيث تم توزيع 120 استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد 113 استبانة بنسبة 94.17%.

### أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول "مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية (دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة)"

تتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيبين (الجنس، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة).

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 49 فقرة، موزع على 5 مجالات:

المجال الأول: الهيكل التنظيمي، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الثاني: نظام الموازنات التخطيطية، ويتكون من (9) فقرات.

المجال الثالث: النظام المحاسبي، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الرابع: نظام التقارير، ويتكون من (10) فقرات.

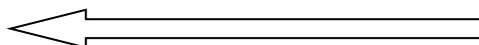
المجال الخامس: نظام الحوافز، ويتكون من (10) فقرات.

وقد تم استخدام المقياس من 1-10 لفقرات الاستبيان بحيث كلما اقتربت الدرجة من

10 دل على الموافقة العالية على ما ورد في العبارة والعكس صحيح، والجدول الآتي رقم (3.1)

يوضح ذلك:

جدول (3.1): درجات المقياس المستخدم في الاستبانة

موافق بدرجة كبيرة جدا									موافق بدرجة قليلة جدا	الاستجابة
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	الدرجة

### صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني " أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي، 2010م)،

كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من

ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"

(عبيدات وآخرون، 2001). وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

## 1- صدق المحكمين "الصدق الظاهري":

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 7 متخصصين في المحاسبة وفي الإحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - انظر الملحق رقم (1).

## 2- صدق المقياس:

### أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يعرف صدق الاتساق الداخلي بأنه مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تتبع له هذه الفقرة، حيث قام الباحث بعملية حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك عن طريق حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

يوضح جدول (3.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الهيكل التنظيمي " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الهيكل التنظيمي " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل الارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.660	يوجد للجامعة هيكل تنظيمي وإداري واضح.
2.	*0.000	.789	يتم تقسيم العمل بشكل واضح بين المستويات الإدارية المختلفة في الجامعة.
3.	*0.000	.738	يتضمن الهيكل التنظيمي للجامعة تحديداً دقيقاً وواضحاً لمراكز المسؤولية
4.	*0.000	.794	يوجد وصف واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للجامعة.
5.	*0.000	.739	التغير في الهيكل التنظيمي يتوافق مع التغير في استراتيجية الجامعة.

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
6.	يتم تحديد طبيعة العمل بشكل واضح في كل مركز مسؤولية في الجامعة.	.883	*0.000
7.	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية في الجامعة.	.652	*0.000
8.	هناك وصف وظيفي محدد لكل وظيفة في الجامعة.	.755	*0.000
9.	يتم تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	.757	*0.000
10.	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بالمهام التي كلفوا بها.	.637	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (3.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام الموازنات التخطيطية " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05  $\leq \alpha$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام الموازنات التخطيطية " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
1.	تعتمد الجامعة على الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	.782	*0.000
2.	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها.	.661	*0.000
3.	يمكن فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بمركز مسؤولية محدد عن الموازنة الإجمالية.	.800	*0.000
4.	يساهم المسؤولون في مراكز المسؤولية بإعداد الموازنة التخطيطية وفقاً لإطار مسؤولية كل منهم.	.813	*0.000
5.	يشارك الموظفون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.	.818	*0.000
6.	تتميز الموازنات التخطيطية المعدة بالمرونة الكافية لمواجهة أي تغيرات طارئة.	.820	*0.000
7.	يوجد ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للجامعة.	.813	*0.000

8.	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأحد الأساليب المهمة لتقييم الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له	.882	*0.000
9.	هناك ربط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية.	.820	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (3.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " النظام المحاسبي " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " النظام المحاسبي " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (.Sig)	معامل الارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.728	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الجامعة.
2.	*0.000	.650	يمكن معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين في الوقت اللازم.
3.	*0.000	.859	تتناسب أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً مع طبيعة النشاط في الجامعة.
4.	*0.000	.782	يُرَاعَى ربط بين النظام المحاسبي بالهيكل التنظيمي للجامعة.
5.	*0.000	.842	القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الجامعة واضحة ومفهومة.
6.	*0.000	.704	هناك حصر وتسجيل لكافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الجامعة.
7.	*0.000	.827	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات لكل مركز مسؤولية في الجامعة.
8.	*0.000	.785	يوجد ربط بين الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي ونظام الموازنات التخطيطية في الجامعة.
9.	*0.000	.723	البيانات المالية للجامعة في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.
10.	*0.000	.560	يتم الاستفادة من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الجامعة.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول (3.5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام التقارير " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام التقارير " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط لبيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يسمح نظام التقارير المتبع في الجامعة بقياس وتقييم الأداء بسهولة.	.790	*0.000
2.	تعد تقارير الأداء بشكل واضح ودقيق وسهل الفهم.	.739	*0.000
3.	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير.	.743	*0.000
4.	يعد تقرير في كل مركز مسؤولية.	.803	*0.000
5.	يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها.	.836	*0.000
6.	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية.	.854	*0.000
7.	تعمل الجامعة على إعداد تقييم دوري لأداء الموظفين في مراكز المسؤولية.	.680	*0.000
8.	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها.	.727	*0.000
9.	تحصل مراكز المسؤولية على التقارير بصورة دورية.	.862	*0.000
10.	تقوم الجامعة بمتابعة تصحيح الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها.	.794	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

يوضح جدول (3.6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام الحوافز " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " نظام الحوافز " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط لبيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	نظام الحوافز في الجامعة فعال ويعمل على تحسين أداء الموظفين.	.825	*0.000
2.	تعتمد الجامعة نظام واضح للحوافز يشجع الموظفين على تحقيق الأداء المطلوب في مراكز المسؤولية.	.884	*0.000
3.	تمنح الإدارة حوافز مادية عند وصول الموظفين للأهداف المخططة مسبقاً.	.901	*0.000

*0.000	.867	لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية.	4.
*0.000	.806	تقوم الإدارة بمنح حوافز معنوية عند وصول الموظفين للأهداف المخططة مسبقاً.	5.
*0.000	.856	يتوافر رضا لدى الموظفين عن نظام الحوافز والمكافآت	6.
*0.000	.893	تعمل الجامعة على إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في الجامعة.	7.
*0.000	.861	تمنح الحوافز على أسس موضوعية وعادلة وعلى أساس الكفاءة.	8.
*0.000	.867	يتم منح الحوافز بصورة مستمرة.	9.
*0.000	.378	تشجع الحوافز والمكافآت والعلاوات على أداء أفضل للموظفين.	10.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

### ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، وقد تم ذلك على النحو الآتي:

يبين جدول (3.7) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $0.05 \leq \alpha$  وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (3.7): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المجال
*0.000	.874	الهيكل التنظيمي.
*0.000	.876	نظام الموازنات التخطيطية.
*0.000	.695	النظام المحاسبي.
*0.000	.919	نظام التقارير.
*0.000	.770	نظام الحوافز.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

## ثبات الاستبانة :Reliability

يقصد بثبات الاستبانة هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضا إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (الجرجوي، 2010م).

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (3.8).

جدول (3.8): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

الصدق الذاتي*	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.950	0.903	10	الهيكل التنظيمي.
0.964	0.929	9	نظام الموازنات التخطيطية.
0.954	0.910	10	النظام المحاسبي.
0.963	0.927	10	نظام التقارير.
0.955	0.911	10	نظام الحوافز.
<b>0.983</b>	<b>0.966</b>	<b>49</b>	<b>جميع المجالات معا</b>

\*الصدق الذاتي= الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (3.8) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.903،0.929)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.966). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح (0.950،0.964)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.983) وهذا يعنى أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1). ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

## الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

### اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (3.9).

جدول (3.9): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
الهيكل التنظيمي.	1.182	0.122
نظام الموازنات التخطيطية.	1.008	0.238
النظام المحاسبي.	1.047	0.223
نظام التقارير.	1.234	0.095
نظام الحوافز.	1.109	0.204
جميع مجالات الاستبانة	1.220	0.114

واضح من النتائج الموضحة في جدول (3.9) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

### وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي والانحراف المعياري.
3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
4. اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد استخدمه الباحث لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.
6. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي 6 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد استخدمه الباحث للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
7. اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
8. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance -ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات. استخدمه الباحث للفروق التي تعزى للمتغير الذي يشتمل على ثلاث مجموعات فأكثر.

## الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة  
ومناقشتها

## الفصل الرابع

### تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

#### تمهيد:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الشخصية عن المستجيبين التي اشتملت على (الجنس، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

#### الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

#### - توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

جدول (4.1): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة المئوية %	العدد	الجنس
97.3	110	ذكر
2.7	3	أنثى
100.0	113	المجموع

يتضح من جدول (4.1) أن ما نسبته 97.3% من عينة الدراسة ذكور، بينما 2.7% إناث وذلك لأن عدد الموظفين الذكور في الجامعة الإسلامية بغزة أكثر من عدد الموظفات الإناث بنسبة كبيرة وخاصة في المناصب العليا.

## توزيع عينة الدراسة حسب الفئة الوظيفية

جدول (4.2): توزيع عينة الدراسة حسب الفئة الوظيفية

النسبة المئوية %	العدد	الفئة الوظيفية
48.7	55	أكاديمي بمنصب إداري
51.3	58	إداري
100.0	113	المجموع

يتضح من جدول (4.2) أن ما نسبته 48.7% من عينة الدراسة فئتهم الوظيفية أكاديمي بمنصب إداري، بينما 51.3% فئتهم الوظيفية إداري، ويعزو الباحث ذلك إلى التنوع في الفئة الوظيفية لعينة الدراسة مما يعطي نتائج أكثر قوة للدراسة.

## توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول (4.3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
17.7	20	بكالوريوس
38.1	43	ماجستير
44.2	50	دكتوراه
100.0	113	المجموع

يتضح من جدول (4.3) أن ما نسبته 17.7% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، 38.1% مؤهلهم العلمي ماجستير، بينما 44.2% مؤهلهم العلمي دكتوراه. خلاصة مما سبق أن الجامعة تمنح المناصب العليا ومراكز المسؤولية للأشخاص المؤهلين من حملة الدكتوراه بشكل أكبر من غيرهم، والأشخاص المؤهلين من حملة الماجستير يشكلون نسبة أكبر من حملة البكالوريوس، وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة بنتائج الدراسة.

## توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة

جدول (4.4): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة

عدد سنوات الخدمة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 10 سنوات	13	11.5
من 10 إلى أقل من 15 سنة	34	30.1
من 15 إلى أقل من 20 سنة	39	34.5
20 سنة فأكثر	27	23.9
المجموع	113	100.0

يتضح من جدول (4.4) أن ما نسبته 11.5% من عينة الدراسة سنوات خدمتهم أقل من 10 سنوات، 30.1% تتراوح سنوات خدمتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، 34.5% تتراوح سنوات خدمتهم من 15 إلى أقل من 20 سنة، بينما 23.9% سنوات خدمتهم 20 سنة فأكثر، وذلك بسبب تجدد المناصب واتباعها التسلسل الإداري في المناصب العليا ومراكز المسؤولية.

### اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا. فإذا كانت  $Sig > 0.05$  (Sig أكبر من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي 6، أما إذا كانت  $Sig < 0.05$  (Sig أقل من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

الفرضية الأولى: يتوفر لدى الجامعة هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.5).

جدول (4.5): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الهيكل التنظيمي"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يوجد للجامعة هيكل تنظيمي وإداري واضح.	8.72	0.93	87.17	31.04	*0.000	1
2.	يتم تقسيم العمل بشكل واضح بين المستويات الإدارية المختلفة في الجامعة.	8.34	0.99	83.36	25.15	*0.000	3
3.	يتضمن الهيكل التنظيمي للجامعة تحديداً دقيقاً وواضحاً لمراكز المسؤولية	8.30	1.07	83.01	22.90	*0.000	5
4.	يوجد وصف واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للجامعة.	8.22	1.12	82.21	21.16	*0.000	6
5.	التغير في الهيكل التنظيمي يتوافق مع التغير في استراتيجية الجامعة.	7.58	1.60	75.84	10.51	*0.000	10
6.	يتم تحديد طبيعة العمل بشكل واضح في كل مركز مسؤولية في الجامعة.	8.03	1.36	80.27	15.85	*0.000	7
7.	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية في الجامعة.	8.34	1.39	83.36	17.92	*0.000	3
8.	هناك وصف وظيفي محدد لكل وظيفة في الجامعة.	8.35	1.38	83.45	18.05	*0.000	2
9.	يتم تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	7.88	1.26	78.76	15.81	*0.000	8
10.	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بالمهام التي كلفوا بها.	7.79	1.33	77.88	14.26	*0.000	9
	جميع فقرات المجال معاً	8.15	0.92	81.53	24.87	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$

من جدول (4.5) يمكن استخلاص الآتي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يوجد للجامعة هيكل تنظيمي وإداري واضح " يساوي 8.72 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.17%، قيمة الاختبار 31.04 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جدا من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى وحصلت على أعلى درجة من بين فقرات مجال الهيكل التنظيمي.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة " التغير في الهيكل التنظيمي يتوافق مع التغيير في استراتيجية الجامعة " يساوي 7.58 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.84%، قيمة الاختبار 10.51، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وقد حصلت هذه الفقرة على المرتبة الأخيرة من بين فقرات مجال الهيكل التنظيمي.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 8.15، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 81.53%، قيمة الاختبار 24.87، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، والانحراف المعياري يساوي 0.92 لذلك يعتبر مجال " الهيكل التنظيمي " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال وبناءً عليه يتم قبول هذه الفرضية.

**نتيجة الفرضية: يتوفر لدى الجامعة هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .**

وقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (مرتجى، 2007م) في أنه يوجد للمؤسسة هيكل تنظيمي وإداري واضح، ويرجع ذلك بسبب استخدام نفس مجتمع وعينة وأداة الدراسة، ودراسة (جودة وآخرون، 2009م) في أنه يتم تقسيم العمل بشكل واضح بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة وذلك بسبب تطبيق هذه الدراسة على مجتمع مشابه لمجتمع الدراسة الحالية، ودراسة (علي، 2015م) ودراسة (كنزة، 2015م) بأنه يتضمن الهيكل

التنظيمي للمؤسسة تحديداً دقيقاً وواضحاً لمراكز المسؤولية، ويرجع ذلك إلى التشابه في منهجية وأداة الدراسات.

واختلفت النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (صالح، 2016م) أنه لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بالمهام التي كلفوا بها، ويرجع هذا الاختلاف إلى وجود اختلاف في مجتمع وعينة الدراسة حيث تم تطبيق الدراسة على البنوك في السودان، واختلف أيضاً مع دراسة (Allahverdi، 2014م) في أن هناك تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية، وذلك بسبب اختلاف مكان تطبيق الدراسة حيث تم تطبيق هذه الدراسة على الشركات في تركيا.

الفرضية الثانية: يتوفر لدى الجامعة نظام موازنات تخطيطية معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.6).

جدول (4.6): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " نظام الموازنات التخطيطية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	تعتمد الجامعة على الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	7.67	1.20	76.73	14.83	*0.000	1
2.	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها.	7.50	1.56	74.96	10.20	*0.000	2
3.	يمكن فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بمركز مسؤولية محدد عن الموازنة الإجمالية.	7.35	1.81	73.45	7.89	*0.000	4
4.	يساهم المسؤولون في مراكز المسؤولية	7.44	1.54	74.42	9.95	*0.000	3

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
	بإعداد الموازنة التخطيطية وفقاً لإطار مسؤولية كل منهم.						
5.	يشترك الموظفون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.	6.96	1.76	69.65	5.84	*0.000	8
6.	تتميز الموازنات التخطيطية المعدة بالمرونة الكافية لمواجهة أي تغيرات طارئة.	7.24	1.68	72.39	7.83	*0.000	5
7.	يوجد ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للجامعة.	6.79	1.87	67.88	4.48	*0.000	9
8.	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأحد الأساليب المهمة لتقييم الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له	7.00	1.72	70.00	6.17	*0.000	7
9.	هناك ربط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية.	7.17	1.64	71.68	7.56	*0.000	6
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	7.24	1.32	72.35	9.95	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول (4.6) يمكن استخلاص الآتي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " تعتمد الجامعة على الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية " يساوي 7.67 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.73%، قيمة الاختبار 14.83 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وقد حصلت هذه الفقرة على المرتبة الأولى من بين فقرات مجال الموازنات التخطيطية.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " يوجد ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للجامعة " يساوي 6.79 أي أن المتوسط الحسابي

النسبي 67.88%، قيمة الاختبار 4.48، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وجاءت هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة من بين فقرات مجال نظام الموازنات التخطيطية.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 7.24، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 72.35%، قيمة الاختبار 9.95، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 والانحراف المعياري يساوي 1.32 لذلك يعتبر مجال " نظام الموازنات التخطيطية " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وبناءً عليه يتم قبول هذه الفرضية.

**نتيجة الفرضية: يتوفر لدى الجامعة نظام موازنات تخطيطية معد وفقاً للأسس العلمية  $\alpha \leq 0.05$ .**

وقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (الغرايبة وآخرون، 2011م) في أنه يتم الاعتماد على الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية، وذلك بسبب استخدام أداة دراسة ومنهجية مماثلة للدارسة، ودراسة (كلاب، 2008م) بإمكانية فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بمركز مسؤولية محدد عن الموازنة الإجمالية، ويرجع ذلك إلى تشابه المنهجية وأداة الدراسة.

واختلفت النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (مرتجي، 2007م) في أن الجامعة تعتمد على الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية، يرجع ذلك إلى اختلاف عينة الدراسة حيث تم تطبيق هذه الدراسة على عدد من الجامعات وليس جامعة واحدة. ودراسة (الجديبة، 2007م) حول وجود نظام موازنات تخطيطية، وذلك بسبب اختلاف عينة الدراسة حيث تم تطبيقها على أفراد في الأجهزة الحكومية.

- **الفرضية الثالثة: يتوفر لدى الجامعة نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .**

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.7).

جدول (4.7): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "النظام المحاسبي"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الجامعة.	8.81	1.22	88.05	24.52	*0.000	1
2.	يمكن معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين في الوقت اللازم.	8.61	1.29	86.11	21.48	*0.000	2
3.	تتناسب أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً مع طبيعة النشاط في الجامعة.	8.47	1.07	84.69	24.54	*0.000	5
4.	يُراعي ربط بين النظام المحاسبي بالهيكل التنظيمي للجامعة.	8.22	1.35	82.21	17.52	*0.000	9
5.	القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الجامعة واضحة ومفهومة.	8.19	1.45	81.86	15.97	*0.000	10
6.	هناك حصر وتسجيل لكافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الجامعة.	8.38	1.16	83.81	21.82	*0.000	7
7.	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات لكل مركز مسؤولية في الجامعة.	8.45	1.48	84.51	17.58	*0.000	6
8.	يوجد ربط بين الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي ونظام الموازنات التخطيطية في الجامعة.	8.24	1.20	82.39	19.88	*0.000	8
9.	البيانات المالية للجامعة في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	8.57	1.00	85.66	27.31	*0.000	3
10.	يتم الاستفادة من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الجامعة.	8.48	1.17	84.78	22.60	*0.000	4
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	8.44	0.93	84.41	27.96	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول (4.7) يمكن استخلاص الآتي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الجامعة " يساوي 8.81 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 88.05%، قيمة الاختبار 24.52 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وحصلت هذه الفقرة على المرتبة الأولى من بين فقرات مجال النظام المحاسبي من حيث درجة الموافقة عليها.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة " القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الجامعة واضحة ومفهومة " يساوي 8.19 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81.86%، قيمة الاختبار 15.97، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأخيرة من بين فقرات مجال النظام المحاسبي من حيث درجة الموافقة عليها.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 8.44، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 84.41%، قيمة الاختبار 27.96، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 والانحراف المعياري يساوي 0.93 لذلك يعتبر مجال "النظام المحاسبي" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وبناءً عليه يتم قبول هذه الفرضية.  
**نتيجة الفرضية: يتوفر لدى الجامعة نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .**

وقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (كلاب، 2008م) بأنه يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات والتكاليف لكل مركز مسؤولية وذلك بسبب اتباع الدراسة نفس المنهجية وتشابه عينة الدراسة، ودراسة (مكي، 2009م) بوجود نظام محاسبي فعال وأكثر مقومات محاسبة المسؤولية تطبيقاً ويرجع ذلك إلى تقارب مجتمع الدراسة، ودراسة (حوري، 2013م) بأن درجة تطبيق نظام محاسبي من حيث التطور والشمول كانت عالية وذلك بسبب تطبيق الدراسة على مجتمع مشابه حيث تم تطبيق هذه الدراسة على عدد من الجامعات الأردنية.

واختلفت النتائج مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (الجديبة، 2007م) بأن النظام المحاسبي بحاجة إلى تطوير وهذا بسبب تطبيق الدراسة على المؤسسات الحكومية التي تعاني من ضعف النظام المحاسبي فيها.

- الفرضية الرابعة: يتوفر لدى الجامعة نظام تقارير معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.8).

جدول (4.8): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " نظام التقارير "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يسمح نظام التقارير المتبع في الجامعة بقياس وتقييم الأداء بسهولة.	7.98	1.04	79.82	20.19	*0.000	2
2.	تعد تقارير الأداء بشكل واضح ودقيق وسهل الفهم.	7.94	1.46	79.38	14.12	*0.000	6
3.	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير.	7.49	1.70	74.87	9.29	*0.000	9
4.	يعد تقرير في كل مركز مسؤولية.	7.79	1.54	77.88	12.31	*0.000	8
5.	يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها.	7.97	1.35	79.73	15.59	*0.000	4
6.	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية.	7.81	1.35	78.14	14.32	*0.000	7
7.	تعمل الجامعة على إعداد تقييم دوري لأداء الموظفين في مراكز المسؤولية.	8.23	1.25	82.30	19.02	*0.000	1
8.	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها.	7.98	1.37	79.82	15.39	*0.000	2
9.	تحصل مراكز المسؤولية على التقارير	7.96	1.75	79.65	11.95	*0.000	5

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
	بصورة دورية.						
10.	تقوم الجامعة بمتابعة تصحيح الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها.	7.45	1.66	74.51	9.30	*0.000	10
	جميع فقرات المجال معاً	7.86	1.13	78.61	17.43	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول (4.8) يمكن استخلاص الآتي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " تعمل الجامعة على إعداد تقييم دوري لأداء الموظفين في مراكز المسؤولية " يساوي 8.23 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 82.30%، قيمة الاختبار 19.02 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وقد احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى من بين فقرات مجال نظام التقارير الإدارية من حيث درجة موافقة أفراد العينة عليها.

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة " تقوم الجامعة بمتابعة تصحيح الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها " يساوي 7.45 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.51%، قيمة الاختبار 9.30، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وحصلت هذه الفقرة على المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة عليها من بين فقرات مجال نظام التقارير الإدارية.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 7.86، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 78.61%، قيمة الاختبار 17.43، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، والانحراف المعياري يساوي 1.13، لذلك يعتبر مجال " نظام التقارير " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وبناءً عليه يتم قبول هذه الفرضية.

نتيجة الفرضية: يتوفر لدى الجامعة نظام تقارير إدارية معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

وقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (صالح، 2016م) بأن نظام التقارير المتبع يسمح بقياس وتقييم الأداء بسهولة مما يدل على جودة تقييم الأداء ويرجع ذلك لتشابه عينة وأداة الدراسة، ودراسة (Safa، 2012م) بأن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال نظام تقارير فعال يعمل على العثور على الانحرافات وأسبابها وتحديد مسؤولية كل مدير عن هذه الانحرافات ومدى تحقيقه لأهداف المنظمة، حيث اتبعت هذه الدراسة نفس المنهج والأسلوب، ودراسة (Okoye، 2011م) بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية والأداء الإداري وأن لمحاسبة المسؤولية تأثير على الأداء الإداري للموظفين، وذلك بسبب تشابه مجتمع الدراسة.

الفرضية الخامسة: يتوفر لدى الجامعة نظام حوافز معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.9).

جدول (4.9): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " نظام الحوافز "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	نظام الحوافز في الجامعة فعال ويعمل على تحسين أداء الموظفين.	6.59	2.10	65.93	3.00	*0.003	3
2.	تعتمد الجامعة نظام واضح للحوافز يشجع الموظفين على تحقيق الأداء المطلوب في مراكز المسؤولية.	6.45	1.98	64.51	2.43	*0.017	4
3.	تمنح الإدارة حوافز مادية عند وصول الموظفين للأهداف المخططة مسبقاً.	6.24	2.04	62.39	1.25	0.215	7
4.	لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية.	6.41	2.00	64.07	2.17	*0.032	6

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
5.	تقوم الإدارة بمنح حوافز معنوية عند وصول الموظفين للأهداف المخططة مسبقاً.	6.76	1.93	67.61	4.20	*0.000	2
6.	يتوافر رضا لدى الموظفين عن نظام الحوافز والمكافآت	5.80	2.19	57.96	-0.99	0.325	8
7.	تعمل الجامعة على إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في الجامعة.	5.73	2.20	57.35	-1.29	0.201	9
8.	تمنح الحوافز على أسس موضوعية وعادلة وعلى أساس الكفاءة.	6.44	2.06	64.42	2.28	*0.024	5
9.	يتم منح الحوافز بصورة مستمرة.	5.73	2.12	57.26	-1.37	0.172	10
10.	تشجع الحوافز والمكافآت والعلاوات على أداء أفضل للموظفين.	7.75	1.72	77.52	10.80	*0.000	1
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	6.39	1.52	63.90	2.73	*0.007	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول (4.9) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة " تشجع الحوافز والمكافآت والعلاوات على أداء أفضل للموظفين " يساوي 7.75 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77.52%، قيمة الاختبار 10.80 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، واحتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى من بين فقرات مجال نظام الحوافز.

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " يتم منح الحوافز بصورة مستمرة " يساوي 5.73 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 57.26%، قيمة الاختبار -1.37، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.)

تساوي 0.172 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد حصلت هذه الفقرة على المرتبة الأخيرة من فقرات مجال نظام الحوافز.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 6.39، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 63.90%، قيمة الاختبار 2.73، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.007، والانحراف المعياري يساوي 1.52، لذلك يعتبر مجال " نظام الحوافز " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وبناءً عليه يتم قبول هذه الفرضية.

**نتيجة الفرضية: يتوفر لدى الجامعة نظام حوافز معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .**

وقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (مكي، 2009م) بأنه لا يتم منح الحوافز بشكل مستمر حيث يتصف نظام الحوافز بالضعف في المنظمات الأهلية الفلسطينية، ويرجع ذلك لاتباع نفس منهجية وأداة الدراسة.

وقد اختلفت النتائج السابقة مع بعض الدراسات كدراسة (كلاب، 2008م) أنه يوجد نظام حوافز فعال في بنك فلسطين حيث كانت الموافقة بدرجة كبيرة على هذا المجال كما دعمت دراسة (الرزقي، 2007م) ذلك بأن الشركات الصناعية الفلسطينية يتوفر فيها نظام حوافز ممتاز وكانت درجة الموافقة كبيرة جداً، بينما كانت الموافقة متوسطة على وجود نظام حوافز فعال في هذه الدراسة.

## تحليل جميع فقرات الاستبانة

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.10).

جدول (4.10): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة

الترتيب	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البند
2	*0.000	24.87	81.53	0.92	8.15	الهيكل التنظيمي.
4	*0.000	9.95	72.35	1.32	7.24	نظام الموازنات التخطيطية.
1	*0.000	27.96	84.41	0.93	8.44	النظام المحاسبي.
3	*0.000	17.43	78.61	1.13	7.86	نظام التقارير.
5	*0.007	2.73	63.90	1.52	6.39	نظام الحوافز.
	*0.000	17.99	76.24	0.96	7.62	جميع فقرات الاستبانة

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

جدول (4.10) تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات الاستبانة يساوي 7.62 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.24%، قيمة الاختبار 17.99 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 والانحراف المعياري يساوي 0.96 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات الاستبانة بشكل عام.

يتضح من النتائج السابقة أن هناك اهتمام أكبر بالنظام المحاسبي في الجامعة الإسلامية بغزة من بين المجالات الأخرى، ويرجع ذلك إلى إدراك الجامعة بأهمية النظام المحاسبي وتطويره بشكل مستمر، حيث لا يمكن الاستغناء عن النظام المحاسبي بأي حال من الأحوال، فيما يلاحظ أن نظام الحوافز قد حصل على أقل درجة موافقة من بين مجالات الاستبانة، ويعزو ذلك إلى مرور الجامعة الإسلامية بأزمة مالية أثرت بشكل كبير على نظام الحوافز بشكل سلبي مما عكس ذلك على النتائج السابقة.

وقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (مكي، 2009م) حيث حصل مجال النظام المحاسبي على أكبر درجة موافقة من بين المجالات الأخرى في الدراستين، ويرجع ذلك إلى تشابه أداة الدراسة واتباع نفس المنهجية، ودراسة (مرتجى، 2007م) كان فيها أيضا النظام المحاسبي صاحب أعلى درجة موافقة من بين محاور الدراسة. وذلك بسبب تشابه مجتمع الدراسة حيث طبقت هذه الدراسة على الجامعات في قطاع غزة.

وقد اختلفت مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (كلاب، 2008م) من جانب الهيكل التنظيمي في بنك فلسطين حيث حصل هذا المجال على أعلى درجة موافقة من بين المجالات الأخرى، ويرجع ذلك لاختلاف الهيكل التنظيمي في الجامعة الإسلامية بغزة عن الهيكل التنظيمي في بنك فلسطين المحدود.

**الفرضية السادسة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابات المبحوثين حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة تعزى إلى للبيانات الشخصية الآتية: (الجنس، الفئة الوظيفية، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة) عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .**

تم استخدام اختبار " العينتين مستقلتين" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات. كذلك تم استخدام اختبار " التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

**ويشتق من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:**

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابات المبحوثين حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة تعزى إلى الجنس عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من النتائج الموضحة في جدول (4.11) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " T - لعينتين مستقلتين " أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة

الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى الجنس، ويعزو الباحث ذلك إلى أن نسبة الذكور من المبحوثين كانت المسيطرة وقد بلغت 97.3% في حين كانت نسبة الإناث 2.7% مما يعطي لونا واحداً على تكوين الاستبانة، حيث يغلب رأي الذكور على رأي الإناث.

جدول (4.11): نتائج اختبار " T - لعينتين مستقلتين " - الجنس

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		أنثى	ذكر	
0.724	0.354	7.97	8.16	الهيكل التنظيمي.
0.683	0.410	6.93	7.24	نظام الموازنات التخطيطية.
0.522	0.643	8.10	8.45	النظام المحاسبي.
0.752	-0.317	8.07	7.86	نظام التقارير.
0.654	0.449	6.00	6.40	نظام الحوافز.
0.713	0.368	7.42	7.63	جميع المجالات معا

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  بين متوسط استجابات المبحوثين حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة تعزى إلى الفئة الوظيفية.

من النتائج الموضحة في جدول (4.12) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " T - لعينتين مستقلتين " أقل من مستوى الدلالة 0.05 لمجال " نظام الحوافز "، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى الفئة الوظيفية وذلك لصالح الذين فئتهم الوظيفية أكاديمي بمنصب إداري، ويرجع ذلك لاختلاف وجهات النظر بين موظفي مراكز المسؤولية والمناصب العليا حول مجال نظام الحوافز في الجامعة.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة معا فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين

متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى الفئة الوظيفية، حيث أن أصحاب مراكز المسؤولية والمناصب العليا في الجامعة لديهم نفس النظرة إلى باقي المجالات والمجالات بصورة مجتمعة.

جدول (4.12): نتائج اختبار " T - لعينتين مستقلتين " - الفئة الوظيفية

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		إداري	أكاديمي بمنصب إداري	
0.673	0.424	8.12	8.19	الهيكل التنظيمي.
0.097	1.673	7.03	7.45	نظام الموازنات التخطيطية.
0.942	0.073	8.43	8.45	النظام المحاسبي.
0.157	1.423	7.71	8.02	نظام التقارير.
*0.039	2.092	6.10	6.69	نظام الحوافز.
0.128	1.533	7.49	7.77	جميع المجالات معا

\* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابات المبحوثين حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من النتائج الموضحة في جدول (4.13) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " التباين الأحادي " أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المؤهل العلمي، ويرجع ذلك إلى أن النسبة الغالبة من عينة الدراسة كانت من حملة الشهادات العليا.

جدول (4.13): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	
0.128	2.095	8.19	7.97	8.46	الهيكل التنظيمي.
0.082	2.563	7.39	6.89	7.58	نظام الموازنات التخطيطية.
0.555	0.593	8.42	8.37	8.64	النظام المحاسبي.
0.184	1.717	7.99	7.61	8.08	نظام التقارير.
0.217	1.550	6.66	6.12	6.30	نظام الحوافز.
0.148	1.942	7.74	7.40	7.82	جميع المجالات معا

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابات المبحوثين حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة تعزى إلى سنوات الخدمة عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من النتائج الموضحة في جدول (4.14) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " التباين الأحادي " أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى عدد سنوات الخدمة، ويعزو الباحث ذلك إلى أن نسبة سنوات الخدمة الأكبر كانت 10 سنوات فأعلى مما يقلل من وجود فروقات او اختلافات في هذا الجانب.

جدول (4.14): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - عدد سنوات الخدمة

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		20 سنة فأكثر	15 إلى أقل من 20 سنة	10 إلى أقل من 15 سنة	أقل من 10 سنوات	
0.203	1.561	8.40	8.18	7.90	8.22	الهيكل التنظيمي.
0.063	2.498	7.74	7.28	6.85	7.04	نظام الموازنات التخطيطية.
0.617	0.600	8.61	8.44	8.29	8.48	النظام المحاسبي.
0.220	1.497	8.16	7.92	7.56	7.86	نظام التقارير.
0.124	1.959	6.83	6.47	5.92	6.47	نظام الحوافز.
0.075	2.365	7.95	7.67	7.31	7.63	جميع المجالات معا

# الفصل الخامس

## النتائج والتوصيات

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

#### تمهيد:

بعد استكمال الجانب النظري والعملي لهذه الدراسة حيث تم استعراض الجانب النظري لمتغيرات الدراسة، وإجراء الجانب العملي واختبار الفرضيات حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، انبثقت مجموعة من النتائج والتي سيتم عرضها في هذا الفصل والتي تبلورت عنها مجموعة من التوصيات سيتم عرضها في هذا الفصل أيضاً، كما سيتم عرض مجموعة من الدراسات المستقبلية المقترحة حتى تكون حجر الأساس للباحثين في هذا المجال.

#### أولاً: النتائج

في ضوء تحليل واختبار فرضيات الدراسة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج فيما يلي أهمها:

- 1- يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية، حيث حصلت وجود نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية على أعلى درجة موافقة، بينما حصل مجال نظام الحوافز على أقل درجة موافقة.
- 2- لا توجد فروق حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة تعزى للمتغيرات الديمغرافية والمتمثلة في: (الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخدمة). عند مستوى دلالة 0.05.
- 3- توجد فروق حول مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة تعزى للمتغيرات الديمغرافية والمتمثلة في: (الفئة الوظيفية) عند مستوى دلالة 0.05.
- 4- يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .
- 5- يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة نظام موازنات تخطيطية معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .
- 6- يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

7- يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة نظام تقارير إدارية معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

8- يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة نظام حوافز معد وفقاً للأسس العلمية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

### ثانياً: التوصيات

وفقاً للنتائج السابقة يقدم الباحث أهم التوصيات التي خلص بها آملاً من إدارة الجامعة العمل بها مما يساهم بتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة بشكل أفضل، حيث كانت التوصيات كالاتي:

- 1- العمل على توافق التغيير في الهيكل التنظيمي للجامعة مع التغيير في استراتيجيتها.
- 2- إعطاء المزيد من التفويض والصلاحيات لاتخاذ القرارات لمسؤولين ومدراء مراكز المسؤولية المختلفة.
- 3- أن يتم ربط نظام الموازنات التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للجامعة.
- 4- تشجيع الإدارة للموظفين في مراكز المسؤولية وزيادة إشراكهم في إعداد الموازنات التخطيطية.
- 5- الاعتماد على استخدام الموازنات التخطيطية كأحد الأساليب المهمة لتقييم الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له.
- 6- العمل على اعداد التقارير الإدارية في كل مركز مسؤولية في الجامعة.
- 7- أن يتم منح الحوافز والمكافآت للموظفين بصورة مستمرة.
- 8- العمل على تطوير نظام الحوافز والمكافآت والعلاوات المعمول به في الجامعة.
- 9- قيام الإدارة منح حوافز مادية للموظفين عند تحقيقهم للأهداف المخططة.
- 10- دعم الإدارة على منح الحوافز والمكافآت على أسس موضوعية وعادلة وعلى أساس الكفاءة.

## الدراسات المستقبلية المقترحة:

- 1- إطار مقترح لتطبيق محاسبة المسؤولية في شركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية "جوال".
- 2- أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين.
- 3- مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في شركة توزيع الكهرباء بغزة وأثرها في ربحية الشركة وكفاءتها.

## المصادر والمراجع

## المصادر والمراجع

- القرآن الكريم.
- أولاً: المراجع العربية:
- آل آدم، يوحنا، وعبد الرزاق، صالح. (2000م). *المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة*، ط1. عمان: دار الحامد للنشر.
- باسيلي، مكرم، وحجاج، أحمد حامد. (2001م). *المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء*. ط3. عمان: دار الفرقان.
- التتر، أحمد. (2015م). *دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها* (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- جبريل، نائل. (1999م) *محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت، عمان.
- جربوع، يوسف. (2007م). *مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة*. مجلة الجامعة الإسلامية، 15 (2)، 1-30.
- الجرجراوي، زياد. (2010م). *القواعد المنهجية لبناء الاستبيان*. ط2. غزة: مطبعة أبناء الجراح.
- جمعة، أحمد. (2011م). *محاسبة التكاليف المعيارية*. ط1، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- جودة، عبد الحكيم. الشيخ، عماد. السبوع، سليمان. (2011م). *مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية*. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، 9 (2)، 1-23.
- الحارس، أسامة. (2004م). *أسس المحاسبة المالية: قياس بنود قائمة المركز المالي*. ط1. عمان: دار ومكتبة الحامد للنشر.
- حسنين، عمر؛ ومبارك، صلاح؛ والخطيب، صبحي. (1997م). *محاسبة التكاليف في المجال الإداري*. ط1. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
- أبو حشيش، خليل عواد. (2005م). *المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية*. ط1. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- الحمداني، موفق. (2006م). *مناهج البحث العلمي*. ط1. عمان: مؤسسة الوراق للنشر.
- حوري، سرحان. (2013م). *مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية*. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 9 (2)، 35-60.
- الخالدي، معتصم. (2015م). *دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة جدارا، إربد.

- خشارمة، حسين والعمري، أحمد. (2004م). قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية. مجلة أبحاث اليرموك، 20(1)، 53-70.
- أبو خلخال، يوسف. (2012م). المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المحاسبة الاجتماعية - الإفصاح المحاسبي. ط1. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- خلف الله، وائل. (2007م). واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية - قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- الدلاهمة، سليمان. (2008م). تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية: دراسة ميدانية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 14(3)، 58-83.
- دلة، أسامة. (2011م). دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة أربد، الأردن.
- دهمش، نعيم. (1996م). قائمة التدفقات النقدية: من الناحية العلمية والعملية. ط1. عمان: معهد الدراسات المصرفية.
- الدوري، مؤيد، والجنابي، طاهر. (2000م). إدارة الموازنات العامة. ط1. عمان: دار وائل للنشر.
- الرجبي، عبد الحكيم. (2004م). المحاسبة الإدارية. ط3. عمان: دار وائل للنشر.
- الرزقي، ديابا جميل. (2007م). مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- روس، سمير. (1983م). المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة طنطا.
- سمارة، محمود. (2015م). أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، عمان.
- سينا، أحمد، والراوي، نور. (2012). قياس مدى التزام المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة و التميز في محافظة عمان بمنهج سيجما ستة و أثره في ضبط جودة التدقيق الداخلي. ط1. عمان: دار وائل للنشر.
- شاهين، علي عبد الله. (2008م). محاسبة العمليات المصرفية في المصارف التجارية والإسلامية. ط1. غزة: دار منصور للنشر.
- شاويش، مصطفى نجيب. (2009م). الإدارة الحديثة مفاهيم وظائف وتطبيقات. ط1. عمان: دار الفرقان للطباعة والنشر والتوزيع.

- صالح، مصعب. (2016م). دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الاداء في البنوك السودانية- بالتطبيق على البنوك السودانية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة شندي، الخرطوم.
- صبري، نضال رشيد. (2002م). المحاسبة الإدارية. ط1. غزة: مطبعة الوراق للطباعة والنشر.
- الصواف، محمد. (2002م). تقييم الأداء الوظيفي دراسة مقارنة للنماذج والتقارير المستخدمة بالملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية. ط1. الإسكندرية: دار المنارة للنشر والتوزيع.
- ظاهر، أحمد حسين. (2002م). المحاسبة الإدارية. ط1. عمان: دار وائل للطباعة والنشر.
- عبد المجيد، محمود. (2004م). الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة. مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، 42(1) 26-37.
- عبيدات، ذوقان؛ عدس، عبد الرحمن؛ عبد الحق، كايد. (2001م). البحث العلمي- مفهومه وأدواته وأساليبه. ط1. عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع.
- علاء، أبو بكر. (2005م). مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت، عمان.
- علي، فايز. (2015م). مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى في دولة الجزائر (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة وهران، الجزائر.
- الغالي، طاهر؛ العامري، محسن؛ مهدي، صالح. (2005م). المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال - الأعمال والمجتمع. ط1. عمان: دار وائل للنشر.
- الغرابية، فانتة؛ الدبيعي، مأمون؛ أبو نصار، محمد. (2011م). مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية. مجلة الدراسات للعلوم الإدارية، 38(1)، 83-110.
- فخر، نواف. (2006م) محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، 20(1)، 85-99.
- الفضل، مؤيد، وشعبان، عبد الكريم. (2003م). المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة. ط1. عمان: دار زهران للنشر.
- الفضل، مؤيد؛ ونور، عبد الناصر؛ والراوي، عبد الخالق. (2007م) المحاسبة الإدارية. ط1. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- كحالة، جبرائيل، وحنان، رضوان. (2009م). المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء. ط1. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- كلاب، يعرب. (2008م). مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.

- كنزة، باعلي. (2015م). محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة CCL.S (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
- مرتجى، أحمد رمضان. (2007م). قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية - دراسة ميدانية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- مطر، محمد. (2004م). التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح. ط1. عمان: دار وائل للنشر.
- أبو معلى، عبد الله. (2005م). التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- مكسول، باسم؛ الزعوري، عودة؛ عطاني، نصر. (2001م). استراتيجية وسياسات التصنيع الفلسطينية. ط1. غزة: دار الأبحاث الفلسطينية.
- مكي، سالم. (2009م). مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- المنيف، عبد الله. (2003م). دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية. مجلة جامعة الملك فهد، 77(1)، 1-33.
- ميدة، إبراهيم. (2003م). نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات. مجلة جامعة دمشق، 19(2)، 17-44.
- أبو نصار، محمد. (2003م). المحاسبة الإدارية. ط1. عمان: دار وائل للنشر.
- أبو نصار، محمد. (2014م). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية. ط1. عمان: دار وائل للنشر.
- هيتجر، ليستر، وماتولتس، سيرج. (2004م). المحاسبة الإدارية. ط1. الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع.

## ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Charles, T. Srikant, D. George, F. (2005). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. (12<sup>th</sup> ed). New York: Prentice Hall.
- Cools, M., & Slagmulder, R. (2009). Tax-compliant transfer pricing and response bility accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 151-178.
- Folk, J. M., Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2002). *Introduction to managerial accounting*. (1<sup>st</sup> ed). London: McGraw-Hill Education-Europe.
- Fowzia, R. (2011). Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh. *International Review of Business Research Papers*, 7(5), 53-67.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2003). *Managerial accounting*. (1<sup>st</sup> ed). New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., & McGowan, A. (2010). Managerial accounting. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 792-793.
- Al-Heizan, O. F. (2006). *Budget, performance evaluation, and cost allocation as resource allocation mechanisms in colleges and universities: A descriptive and positive research study*. (Unpublished Master Thesis). University of Applied Science, Germany
- Hornigren, Ch., Sundem, G., (2005), *Introduction to Management Accounting*. (13<sup>th</sup> ed). Frankfort: Prentice hall.
- Allahverdi, M. (2014). *Administration And Responsibility Accounting System In Businesses* (Unpublished Master Thesis) Oxford University, London.
- Mojgan, S. (2012). Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure. *American Academic & Scholarly Research Journal*, 4(5), 1.
- Okoye, E. (2011). Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations-An Application of Responsibility Accounting. *Organizations and Society*, 32(1), 117-144.
- Ozele, M, K. Ö. İ. D. (2014). Sistemindeki Yeri ve Önemi. *İktisat İşletme ve Finans*, 29(337), 09-38.
- Rowe, C., Birnberg, G., Shields, D. (2006). Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers, revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33(1), 164-198.

- Sawabe, N. (2015). *Value-driven responsibility accounting-dynamic tensions generated by competing values embedded in the management control system* (1<sup>st</sup> ed). New York: Addison Wesley Logman.
- Wahalathantri, B., Thambiratnam, P., Chan, T., & Fawzia, S. (2011). *A material model for flexural crack simulation in reinforced concrete elements using Abaqus*. (1<sup>st</sup> ed). London: Queensland University of Technology.

الملاحق

## الملاحق

ملحق رقم (1) - استبانة الدراسة



الجامعة الإسلامية غزة

شئون البحث العلمي والدراسات العليا

كلية التجارة

ماجستير المحاسبة والتمويل

## استبانة بعنوان

مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية

(دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة)

حفظكم الله،

السيد الفاضل/ السيدة الفاضلة ...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بدراسة بعنوان " مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية (دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة)، وهو بصدد تطبيق الاستبانة للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لذلك.

لذلك يُرجى من حضرتكم التكرم بالإجابة على كل سؤال بموضوعية، لما لإجاباتكم من أهمية بالغة في نتائج هذه الدراسة، والتي هي جزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، علماً بأن المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف يتم التعامل معها بسرية تامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

شكراً لحسن تعاونكم،

## أولاً: البيانات الشخصية

يرجى وضع إشارة (✓) أمام الإجابة المناسبة:

			أنثى	نكر	الجنس:
			إداري	أكاديمي بمنصب إداري	الفئة الوظيفية:
	دكتوراه		ماجستير	بكالوريوس	المؤهل العلمي:
20 سنة فأكثر	15 سنة إلى أقل من 20 سنة	10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	أقل من 10 سنوات		سنوات الخدمة:

يرجى استخدام التدرج من 1 إلى 10 حيث أنه كلما اقتربت الإجابة من الدرجة 10 دل ذلك على الموافقة الكبيرة جداً على ما ورد في الفقرات المذكورة وتقل بالتدرج.

## المحور الأول: الهيكل التنظيمي

الدرجة	الفقرة	م
	يوجد للجامعة هيكل تنظيمي وإداري واضح.	1.
	يتم تقسيم العمل بشكل واضح بين المستويات الإدارية المختلفة في الجامعة.	2.
	يتضمن الهيكل التنظيمي للجامعة تحديداً دقيقاً وواضحاً لمراكز المسؤولية	3.
	يوجد وصف واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للجامعة.	4.
	التغير في الهيكل التنظيمي يتوافق مع التغير في استراتيجية الجامعة.	5.
	يتم تحديد طبيعة العمل بشكل واضح في كل مركز مسؤولية في الجامعة.	6.
	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية في الجامعة.	7.
	هناك وصف وظيفي محدد لكل وظيفة في الجامعة.	8.
	يتم تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	9.
	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بالمهام التي كلفوا بها.	10.

## المحور الثاني: نظام الموازنات التخطيطية

الدرجة	الفقرة	م
	تعتمد الجامعة على الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	1.
	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها.	2.
	يمكن فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بمركز مسؤولية محدد عن الموازنة الإجمالية.	3.
	يساهم المسؤولون في مراكز المسؤولية بإعداد الموازنة التخطيطية وفقاً لإطار مسؤولية كل منهم.	4.
	يشترك الموظفون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.	5.
	تتميز الموازنات التخطيطية المعدة بالمرونة الكافية لمواجهة أي تغيرات طارئة.	6.
	يوجد ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للجامعة.	7.
	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأحد الأساليب المهمة لتقييم الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له	8.
	هناك ربط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية.	9.

## المحور الثالث: النظام المحاسبي

الدرجة	الفقرة	م
	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الجامعة.	1.
	يمكن معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين في الوقت اللازم.	2.
	تتناسب أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً مع طبيعة النشاط في الجامعة.	3.
	يُرَاعَى ربط بين النظام المحاسبي بالهيكل التنظيمي للجامعة.	4.
	القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الجامعة واضحة ومفهومة.	5.
	هناك حصر وتسجيل لكافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الجامعة.	6.
	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات لكل مركز مسؤولية في الجامعة.	7.
	يوجد ربط بين الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي ونظام الموازنات التخطيطية في	8.

	الجامعة.	
9.	البيانات المالية للجامعة في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	
10.	يتم الافادة من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الجامعة.	

### المحور الرابع: نظام التقارير

م	الفقرة	الدرجة
1.	يسمح نظام التقارير المتبع في الجامعة بقياس وتقييم الأداء بسهولة.	
2.	تعد تقارير الأداء بشكل واضح ودقيق وسهل الفهم.	
3.	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير.	
4.	يعد تقرير في كل مركز مسؤولية.	
5.	يراعى تسلسل خطوات السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها.	
6.	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية.	
7.	تعمل الجامعة على إعداد تقييم دوري لأداء الموظفين في مراكز المسؤولية.	
8.	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها.	
9.	تحصل مراكز المسؤولية على التقارير بصورة دورية.	
10.	تقوم الجامعة بمتابعة تصحيح الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها.	

### المحور الخامس: نظام الحوافز

م	الفقرة	الدرجة
1.	نظام الحوافز في الجامعة فعال ويعمل على تحسين أداء الموظفين.	
2.	تعتمد الجامعة نظام واضح للحوافز يشجع الموظفين على تحقيق الأداء المطلوب في مراكز المسؤولية.	
3.	تمنح الإدارة حوافز مادية عند وصول الموظفين للأهداف المخططة مسبقاً.	
4.	لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية.	
5.	تقوم الإدارة بمنح حوافز معنوية عند وصول الموظفين للأهداف المخططة مسبقاً.	
6.	يتوافر رضا لدى الموظفين عن نظام الحوافز والمكافآت	

	7. تعمل الجامعة على إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في الجامعة.
	8. تمنح الحوافز على أسس موضوعية وعادلة وعلى أساس الكفاءة.
	9. يتم منح الحوافز بصورة مستمرة.
	10. تشجع الحوافز والمكافآت والعلاوات على أداء أفضل للموظفين.

شكراً لكم على حسن تعاونكم،

الباحث/ أحمد عز الدين كحيل

ملحق رقم (2) - قائمة بأسماء المحكمين

الجامعة	التخصص	الاسم	م
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ الإحصاء	أ. د. سمير صافي	1.
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ المحاسبة	أ. د. سالم حلس	2.
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ المحاسبة	أ. د. ماهر درغام	3.
الجامعة الإسلامية بغزة	أستاذ المحاسبة	د. هشام ماضي	4.
جامعة الأزهر بغزة	أستاذ المحاسبة المشارك	د. علي النعامي	5.
جامعة الأزهر بغزة	أستاذ المحاسبة	أ. د. جبر الداعور	6.
جامعة الأزهر بغزة	أستاذ المحاسبة	د. إسكندر نشوان	7.