أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة
دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

The Effect Of Applying Responsibility Accounting On Raising The Performance Efficiency And Control: An Empirical Study On The Jordanian Public Listed Industrial Companies

إعـداد

محمود عبد الحميد محمود سمارة

الرقم الجامعي 401310038

بإشراف

الدكتور يونس الشوبكي

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

أيلول/2015

تفويض

انا محمود عبدالحميد محمود سمارة افوض جامعة الشرق الاوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقيا والكترونيا للمكتبات, او المنظمات, او الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها

الإسم: محمود عبدالحميد محمود سمارة

التاريخ: 2015/8/31

التوقيع: 31-8 SAMARA

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها :((أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الرقابة والاداء دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي في الاردن)) وأجيزت بتاريخ 2015/8/31

اعضاء لجنة المناقشة :

1- د. يونس الشوبكي / مشرفا / جهة العمل : جامعة الشرق الاوسط التوقيع.....

2- د. حازم الخطيب / رئيسا للجنة / جهة العمل : جامعة الشرق الاوسط التوقيع.....

3- د. راضي موسى الحمادين / ممتحنا خارجيا / جهة العمل : جامعة الاميرة سمية للتكنولوجيا

التوقيع .....

شكر وتقدير

بعد ان وفقني الله في انهاء هذه الدراسة، لا يسعني

في هذه المناسبة الا التقدم بجزيل الشكر والامتنان الى

الدكتور الفاضل يونس الشوبكي الذي كان لي مرشدا

في هذا البحث ويسعدني ايضا التقدم بالشكر الى جميع

اعضاء الهيئة التدريسية في كلية الأعمال/قسم المحاسبة،

جامعة الشرق الاوسط.

الإهداء

الى من أفنى سنين عمره من أجلي

أبي

الى من سهرت وراعت اياه دراستي

أمي

الى من ساندوني في مشوار دراستي

اخوتي، أخواتي

الى رفيقة دربي في مشوار حياتي

خطيبتي

فهرس المحتويات

العنوان.....أ
التفويض ..... ب
قرار لجنة المناقشة ..... ج
شكر وتقدير..... د
الإهداء ..... هـ
فهرس المحتويات.....و
ملخص الدراسة.....ط
Abstract..... ي
الفصل الأول.....1
مقدمة الدراسة 1
1.1 تمهيد:.....1
2.1 مشكلة الدراسة وعناصرها.....1
3.1 هدف الدراسة: 2
4.1 أهمية الدراسة 3
5.1 متغيرات الدراسة:.....3
نموذج الدراسة.....4
6.1 فرضيات الدراسة 5
7.1 مصطلحات الدراسة: 6
الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة 7
1.2 المقدمة: 7
2.2 مفهوم محاسبة المسؤولية: 8
3.2 اتجاهات نظام محاسبة المسؤولية 11
4.2 أهمية محاسبة المسؤولية 12

5.2 أهداف محاسبة المسؤولية: 14
6.2 مكونات التي ترتكز عليها محاسبة المسؤولية 16
7.2 أركان محاسبة المسؤولية 18
8.2 مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية 18
9.2 مقومات نظام محاسبة المسؤولية: 19
10.2 تحديد النظام المحاسبي لمراكز المسؤولية 22
11.2 الأوجه السلوكية ومحاسبة المسؤولية 23
12.2 آلية عمل محاسبة المسؤولية: 25
13.2 الموازنات ومحاسبة المسؤولية 30
14.2 الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية 32
15.2 قياس تكاليف مراكز المسؤولية 33
16.2 محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف 34
17.2 قياس كفاءة وفعالية الأداء في ظل محاسبة المسؤولية 35
18.2 تعريف الإدارة بالأهداف: 37
20.2 القطاع الصناعي والشركات الصناعية في الاردن 40
21.2 الدراسات السابقة: 43
الفصل الثالث منهجية الدراسة (الطريقة والاجراءات) 53
1.3 منهج الدراسة: 53
2.3 مجتمع وعينة الدراسة: 53
3.3 طريقة جمع البيانات: 53
4.3 أداة البحث: 54
5.3 صدق الأداة وثباتها: 54
6.3 المعالجة الإحصائية: 55
الفصل الخامس النتائج والتوصيات 81

قائمة المراجع: 85
المراجع الأجنبية..... 88
الملاحق 90

ملخص الدراسة

أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة
دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

إعـــداد

محمود عبد الحميد محمود سمارة

بإشراف

الدكتور يونس الشوبكي

هدفت الدراسة الى بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي، وذلك باستخدام أداة دراسة (استبيان) تم توزيعها على عينة من العاملين في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة في المملكة الأردنية، والبالغ عددها (69) شركة، حيث تم اختيار 100 فرداً في قسم المحاسبة والادارة العليا عن طريق المعاينة العشوائية، وتوصلت الدراسة الى النتائج أهمها: هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية، وجود مستوى عالي من الرقابة، ووجود مستوى عالي من الكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، كما أشارت النتائج الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على كفاءة الأداء في الشركات الصناعية في الأردن، وقد بينت الدراسة أن عوامل المحاسبة الاجتماعية منفصلة (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء) لم يكن لها أثر بشكل منفصل عدى ربط الموازنات التخطيطية الذي كان له أثر ذو دلالة إحصائية على كفاءة الأداء في الشركات الصناعية في الأردن، وأشارت النتائج الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على الرقابة، وبينت أن عوامل المحاسبة الاجتماعية منفصلة (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، وتقييم الأداء) لا يوجد لها أثر دال إحصائياً في الرقابة في الشركات الصناعية، بينما أشارت النتائج الى أن المتغيرات (ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، وتحليل الانحرافات) كان لها أثر معنوي على الرقابة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلى ضوء النتائج توصل الباحث الى توصيات أهمها أنه 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 بمحاسبة المسؤولية وطرقها وأساليبها من خلال عقد الدورات التعليمية والتدريبية، كم أوصت الشركات الصناعية الأردنية بالعمل على رفع مستوى ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، ورفع مستوى تحليل الانحرافات.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، الأداء، الرقابة، الشركات الصناعية

Abstract

The Effect Of Applying Responsibility Accounting On Raising The Performance Efficiency And Control: An Empirical Study On The Jordanian Public Listed Industrial Companies

By

Mahmoud Abdel-Hamid Mahmoud Samara

Under the supervision of

Dr. Yunus Shobaki

The study aimed to demonstrate the impact of the use of accounting responsibility to control and raise the efficiency of performance of the sector industrial companies. The study adopted descriptive approach, and the analytical method, using a study tool (questionnaire) that was distributed to a sample of employees in industrial companies listed on the stock exchange in the Kingdom of Jordan, which consists of (69) company. The questionnaires were distributed on random sample of 100 employees in the accounting department and senior management. The study found that accountability responsibility was used in high level, and there is a high level of control level, and the presence of a high level of efficiency in the performance of the Jordanian industrial companies. The results also indicated that there is a statistically significant impact of responsibilities accounting on overall performance in industrial companies in Jordan. The study has demonstrated that separate social accounting factors (the division of the organizational structure, mandate the centers' directors, costs and revenues tab, the use of budgets for control and performance evaluation) have no impact separately except linking planning budgets, which have statistically significant effect on performance efficiency. The results indicated the presence of statistically significant impact of accounting responsibility in general on control, and indicated that the separate social accounting factors (the division of the organizational structure, delegating the centers' directors, costs and revenues Tab, and performance evaluation) have no statistically significant effect on control in industrial companies. While results indicated that, the variables (link planning budgets centers and analysis of deviations) have a significant effect on the control of industrial companies in Jordan. In the light of the results, the researcher recommends that the Jordanian industrial companies should organize the accounting work clearly to cup with the scientific basis for accounting responsibility. Jordanian industrial companies should increase the awareness of employees in the Department of accounting responsibility and its methods by holding educational and training sessions. Jordanian industrial companies should raise the level of planning budgets linking centers, and raise the level of deviations analysis.

Key Words: Accounting Responsibility, Performance, control, Industrial Companies

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

1.1 تمهيد:

أصبحت إدارة المؤسسات أكثر تعقيدًا مما كانت عليه الحال في أي وقت مضى، وذلك للنمو المطرد في حجمها وصعوبة عملية اتخاذ القرارات، والمعوقات والمؤثرات التي تحيط بهذه العمليات الإدارية الحديثة، والأشكال والترابط المتبادل مع المؤسسات الأخرى، فعندما يتسع نطاق العمل يصبح من الصعوبة على فرد او مجموعة من الأفراد القيام بجميع الانشطة المطلوبة وذلك نتيجة زيادة التعقيد في التنظيم، ونظام محاسبة المسؤولية يتلاءم مع اللامركزية في الإدارة وبموجبه يتم تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية تتفق والهيكل التنظيمي السائد فيها، ويساعد هذا النظام في تقييم أداء مراكز المسؤولية عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المحددة مسبقاً والنتائج الفعلية لهذه المراكز ومعرفة الانحرافات وأسبابها ومعالجتها واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحسين الإنتاجية وتخفيض التكاليف.

2.1 مشكلة الدراسة وعناصرها

تتصف بيئات الأعمال باحتدام التنافسية حيث تسعى إدارات المنظمات المعاصرة جاهدة إلى البحث عن السبل التي تكفل لها النجاح في تحقيق أهدافها في البقاء والنمو والاستمرار، لذا تبذل الإدارات العليا فيها قصارى جهدها لأحكام صياغة خططها الاستراتيجية, التي تحدد فيها الأهداف بعيدة المدى للمجالات الحيوية فيها, والموارد اللازمة لتحقيقها وكيفية الحصول على الموارد وممارسة النشاطات لتحقيق هذه الأهداف، ومع اتساع كبر حجم المشروعات وتنوع أنشطتها فان ظاهرة تركيز السلطة لدى كبار المسؤولين تعد من أهم المشكلات الإدارية التي تواجهه

الادارات، مما يؤدي الى بطئ في تنفيذ الاعمال، والاهتمام بالأعمال الروتينية ، والانشغال بها عن الأعمال الإدارية المهمة، مثل: التخطيط والرقابة وكفاءة الأداء.

وتكمن مشكلة الدراسة الحالية في بيان وتحديد مدى استخدام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية وأثرها على رفع كفاءة الأداء والرقابة لقطاع الشركات الصناعية.

وبناءً عليه تتحدد مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

1. ما مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في قطاع الشركات الصناعية؟
2. هل يوجد أثر لتطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية؟
3. ما هو أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على الرقابة في قطاع الشركات الصناعية؟

3.1 هدف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

1. القاء الضوء على واقع تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في المملكة الأردنية الهاشمية.
2. بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية.
3. التوصل الى نتائج وتوصيات من شأنها أن تساهم في رفع كفاءة الأداء والرقابة في قطاع الشركات الصناعية.

4.1 أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كونها تبحث في إحدى الوسائل الحديثة في المحاسبة الإدارية، كما تكمن أهميتها في أنها تحاول إيجاد طرق ترفع من مستوى كفاءة الرقابة والأداء في الوحدات الاقتصادية وتتحدد أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

الأهمية التطبيقية:

في العمل على زيادة مستوى إدراك الشركات الصناعية لأهمية محاسبة المسؤولية وأثرها في رفع كفاءة الأداء والرقابة في ظل ضخامة المشروعات وازدياد حجم المنافسة المحلية والاقليمية والدولية.

في تعميم نتائجها التي من شأنها ان تساهم في تدعيم تطبيق محاسبة المسؤولية، ورفع مستوى كأساس الرقابة وكفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية.

الأهمية الاكاديمية:

تكمن أهمية الدراسة الأكاديمية في ندرة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة محاسبة المسؤولية على المستوى المحلي والعربي، ويأمل الباحث أن تساهم الدراسة الحالية في إثراء المكتبة العربية والمحلية بموضوع حديث وهام في المحاسبة الإدارية الحديثة وأساليبها.

كما تكمن أهمية الدراسة في انها تشكل منطلقا لمزيد من الدراسات اللاحقة حول موضوع هام وحديث خصب في تفرعاتها.

5.1 متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: محاسبة المسؤولية ويشمل المتغيرات الفرعية التالية:

1. تقسيم الهيكل التنظيمي.

2. تفويض مدراء المراكز.

3. تبويب التكاليف والإيرادات.

4. ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز.

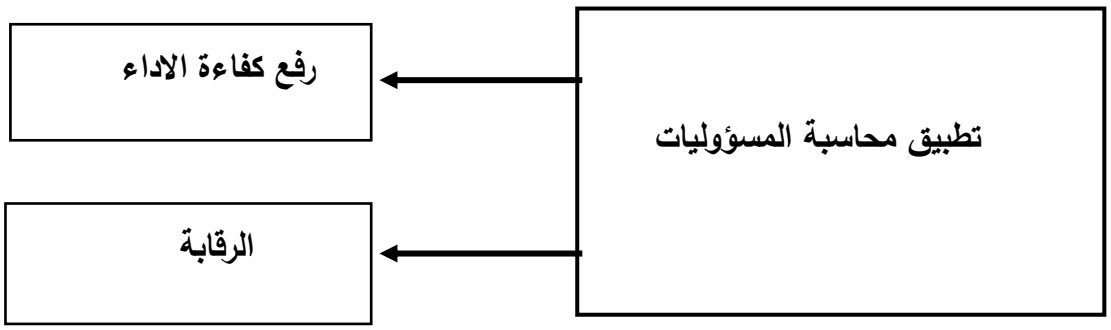
5. استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء.

6. تحليل الانحرافات.

المتغير التابع: رفع كفاءة الأداء والرقابة.

نموذج الدراسة[1].

المتغير المستقل **المتغير التابع**



[1] تم اعداد نموذج الدراسة من قبل الباحث اعتماداً على دراسة (ميده، 2003).

6.1 فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

Ho: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق محاسبة المسؤولية (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء، تحليل الانحرافات) ورفع كفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية.

الفرضية الثانية:

Ho: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق محاسبة المسؤولية (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء، تحليل الانحرافات) والرقابة لقطاع الشركات الصناعية.

7.1 مصطلحات الدراسة:

محاسبة المسؤولية: أسلوب رقابي محاسبي يهدف الى تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية وهو النظام الذي يقيس الخطط (بالموازنة) والأفعال بالنتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية (Horngren ,2005).

الرقابة: هي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة (حسن، 2013).

كفاية الأداء: قدرات نعبر عنها بعبارات سلوكية تشمل مجموعة مهام (معرفية، مهارية، وجدانية) تكون الأداء النهائي المتوقع إنجازه بمستوى معين مرض من ناحية الفاعلية، والتي يمكن ملاحظتها وتقويمها بوسائل الملاحظة المختلفة (الحولي، 2010).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

تناول الفصل السابقة مشكلة الدراسة البحثية وأهدافها ومتغيراتها كما تناول أهمية الدراسة والغرض منها، حيث يتناول هذا الفصل الأسس النظرية للدراسة والدراسات السابقة التي تمت فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة الحالية ومحاورها.

1.2 المقدمة:

تعتبر محاسبة المسؤولية من الاساليب الحديثة المعاصرة في الفكر المحاسبي إلا أنها ليست مفهومًا جديداً، حيث أن فكرة محاسبة المسؤولية تنامت من وجود الانسان الذي يوكل إليه تنفيذ مهمة ما ومن ثم تتم محاسبته على طبيعة أداء هذا العمل من قبله، ودليل ذلك أن فكرة المسائلة قد وردت في الكتب السماوية والأحاديث النبوية الشريفة. (الحارس، 2004).

من أجل زيادة فعالية الدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة في مجال التخطيط والرقابة، كان عليها أن تتطور لتصبح في وضع تستطيع فيه مساءلة أي شخص محاسبيا من هنا نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف اساسا إلى الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد المسؤولية العاملين في الادارات المختلفة (الوحدات الادارية)، بمستوياتهم الادارية المختلفة عن الاداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج مفضلة وغير مفضلة قياسا بالأداء المخطط. (Rowe,2008)

إن المساءلة في علم المحاسبة تعتبر سلوك ونهج مهم للإدارة الحديثة بأقسامها المختلفة، وبالتالي فإن على المحاسب أن ينمي قدراته ليستطيع ربط مسؤولية الأداء بالأفراد، من دون الاعتماد على

نتائج الأعمال والقوائم المالية في الشركات، وبناءً على ذلك فان محاسبة المسؤولية تمثل سمة من سمات تطور الفكر المحاسبي. (جودة والشيخ، 2009)

فمصطلح محاسبة المسؤولية يمثل إشارة للأسلوب الذي يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في المنشأة الاقتصادية على اختلاف مستوياتهم للتأكد من طبيعة قيامهم بأعمالهم مقارنة بالأداء المخطط ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير طبيعة النظم المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية (الكسب ورشيد،2006).

وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية تهدف الى تكثيف الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة، من خلال قياس الوحدة الاقتصادية، حيث انها تؤدي صلاحيات تولد المسؤولية الى تأكيد القدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوحدة الى أفضل استغلال للطاقة او الموارد المتاحة (جمعة،2011).

وهي تهدف الى ضبط الأمور في منظمات الأعمال وإحكام السيطرة على العمليات التي تتم في هذه المنظمات، وبالتالي المحافظة على أصول وموجودات المنظمة ومواردها وحمايتها من الاختلاس والسرقة أو سوء الاستخدام ومعالجة الأخطاء قبل الاستعمال.

2.2 مفهوم محاسبة المسؤولية:

إن اتساع حجم الشركات، وتعدد أعمالها ووظائفها، وتنوعها، أدى إلى كثرة عدد القرارات والعلاقات المتداخلة بين العاملين، بحيث أصبحت الادارة العليا عاجزة عن اتخاذ جميع هذه القرارات بصورة مركزية وبشكل فعال، الامر الذي أوجد حاجة إلى إتباع لا مركزية الادارة، بحيث يتم تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى وحدات مستقلة يسهل ادارتها، وحتى يتم إدارة هذه الوحدات يجب أن يتم تحديد تفويض السلطات المناسبة لها لاتخاذ القرارات الادارية (Garrison et al, 2009).

ويمكن تحديد المفهوم الحديث لمحاسبة المسؤولية، بأنه أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم نظام محاسبي لتحقيق الرقابة على الأداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الاشخاص المسؤولين من جهة ثانية، وذلك من خلال تحديد الأداء المخطط والأداء الفعلي ومقارنتهما لتحديد المسؤولية لاتخاذ القرارات العديدة، سواء القرارات التصحيحية أو قرارات المساءلة والمكافأة (ظاهر، 2002).

ومحاسبة المسؤولية تمكن المنظمة من التخطيط والسيطرة على النفقات عن طريق مراكز المسؤولية التي تشكلت في الأعمال التجارية. يمكن تقييم إنجازات مديري مركز المسؤولية من خلال المسؤولية المحاسبة. (Allahverdi, 2014).

وقد عرف (Safa,2012) محاسبة المسؤولية على انها نظام المحاسبة الذي يقوم بجمع البيانات عن الإيرادات والتكاليف من مناطق المسؤولية، ويقدم تقاريراً بها، إن تخطيط مثل هذا النظام يقوم على افتراض أنه يتعين على المدراء ان يتحملوا المسؤولية عن تصرفاتهم الخاصة، وأفعال مرؤوسيهم، وتصرفات من هم في عهدتهم، وعن أية أنشطة أجريت في مركز مسؤوليتهم.

ويسمى أيضا محاسبة النشاط. (Safa, 2012).

كما تم تعريف محاسبة المسؤولية: على أنها ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية (الرزي، 2007).

وكون الإدارة العليا ستتحمل هذه المسؤولية فإنها توزع حمل المسؤولية على المراكز الادارية ومن خلال ذلك فإن كل مركز مسؤولية سيحاول أن يفي بما تفرضه عليه هذه المسؤولية ويلتزم بذلك (غلاء، 2005).

ومركز المسؤولية هو موقع سلطة الرقابة والتحكم والتكاليف والإيرادات أو استخدام الأموال المستثمرة (الرزي، 2007)، كما يمكن تعريفها على أنها الوحدة داخل المنشأة والتي يكون مديرها مسؤولاً عن أعمالها ونتائجها ويمكن تحديد مراكز المسؤولية بمركز التكلفة، ومركز الإيراد، ومركز الربح، ومركز الاستثمار (الغرايبة، وأبو نصار، 2011).

أما Safa (2012) فقد حدد مراكز المسؤولية بثلاث مراكز وهي مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات، ومراكز الاستثمار (Safa, 2012).

ويعرف الباحث محاسبة المسؤولية بانها تقسيم المسؤوليات في المنظمة بهدف زيادة القدرة على السيطرة والتقييم وملاحقة مواقع الأخطاء وتحديد المسؤول عنها، وبنفس الوقت زيادة قدرة المنظمة على قياس الأداء بشكل محدد وبفاعلية أكبر، وبالتالي فهو نظام المحاسبة الذي يجمع، ويلخص تقارير البيانات المحاسبية المتعلقة بمسؤوليات المدراء الفردية.

محاسبة المسؤولية هي من الأنواع الحديثة في المحاسبة الادارية وتهدف الى ترشيد القرارات الإدارية من خلال تحديد مراكز مسؤولية متناسقة تتصف بالتكامل والترابط، ويمكن من خلالها تحديد مواطن الانحراف والخطأ في العمليات وتحديد المسؤولية عن تلك الانحرافات.

وبالتالي فهي نظام يقوم على جمع وتحليل البيانات التي تمثل نشاط كل موظف ضمن مجال عمله، خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة كما هو مخطط لها من قبل الادارة العليا، ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء الموظف وقدرته على التحكم، أي ربط معدلات التخطيط لعناصر تكلفة النشاط بمراكز المسؤولية ومقارنتها بالمعدلات الفعلية لتلك العناصر لتحديد مسؤولية الفروق في القيم والنتائج، وذلك يعكس كونها أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء

المسؤولين في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامه بالتكاليف والإيرادات وأهداف من خلال التقارير (جودة، والشيخ، 2009) .

ويرى الباحث أن محاسبة المسؤولية تعمل على تقسيم المنظمة الى وحدات محاسبية ذات مسؤولية، وبالتالي تسهل عمليات التدقيق والرقابة وتحديد مواطن الانحرافات والخطأ المحاسبي، مما يساهم في عمليات معالجة الخطأ وتحديد المسؤول عنه.

3.2 اتجاهات نظام محاسبة المسؤولية

لا شك ان التطورات العالمية في البيئات الاقتصادية نتج عنها توسع وامتداد المشروعات محلياً واقليمياً، بحيث اصبح من غير الممكن أن يقوم رئيس مجلس الادارة باتخاذ جميع القرارات الإدارية المناسبة والصحيحة فيما يتعلق بالمنشأة والتخطيط المستقبلي، الامر الذي يتطلب وجود جزء من اللامركزية من خلال توزيع الصلاحيات والمهام على الادارات المختلفة ضمن فئات العمل المنوطة بها، وتحديد مسؤولياتهم، وبالتالي يعتبر كل مسؤول في هذه الحالة هو المعني بإدارة القسم المنوط به كمركز من مراكز المسؤولية، مع تمتعه بالحرية في إصدار القرارات المتعلقة في اداء القسم، او مركز مسؤوليته، او الادارة الموكل بها.(Rowe,2008).

وتتمحور اتجاهات نظام محاسبة المسؤولية في النقاط التالية (أبو محسن، 2009):

1. الاتجاه الاول يتمثل في آلية ربط النظام المحاسبي بهيكل التنظيم الإداري ومستوياته الإدارية والتنفيذية المختلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل.
2. وبعد ذلك تأتي عملية توزيع سلطة اتخاذ القرارات بصورة محددة وخاصة فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في عناصر التكاليف والإيرادات في مراكز المسؤولية.

3. تتحمل كل وحدة إشراف أو مسؤولية التكاليف والإيرادات المسؤول عنها والتي يملك القدرة من خلالها والتحكم فيها ومراقبتها.
4. تصميم نظام للمحاسبة يقوم على أساس إمداد الإدارة بالمعلومات الرقابية طبقا لمركز المسؤولية، مما يمكن من تجميع التكاليف وإعداد التقارير التي تمكن من تقييم الأداء وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة.
5. تجنب المسؤولية المشتركة بين مراكز المسؤولية وبصفة خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف والإيرادات، وذلك من اجل التحديد الدقيق لعناصر التكاليف في كل مركز مسؤولية، وإسنادها الى القسم الخاص بها.
6. ترابط وتكامل التقارير المقدمة من مختلف المستويات الإدارية حسب تدرج السلطة، مما يمكن من متابعة تقييم الأداء من أعلى السلطات الى أدناها.
7. توافر الرقابة الذاتية وامتدادها إلى مختلف المستويات الإدارية من التنظيم الإداري

4.2 أهمية محاسبة المسؤولية

إن الرقابة على التكاليف واظهارها بالشكل الصحيح في القوائم المالية، من خلال الهيكل التنظيمي المتكامل في الادارة، هو ما يعنى به نظام محاسبة المسؤولية، مما يستدعي تقسيم المنشأة الاقتصادية الى مراكز عدة للمسؤولية، لنتمكن من عملية حصر التكاليف، والتأكد من سلامة الاداء في العمليات الانتاجية المرتبطة بالمنشأة، وبالتالي هذا بدوره يؤدي إلى القيام بعملية محاسبة للمدراء المسؤولين عن الوحدات التابعة ضمن اختصاصاتهم، وكلُ حسب السلطات المنوطة به. (عتر، 2008)

ومن هنا تكمن الفكرة المحورية لهذا النظام من خلال الانتقال بنظم التكاليف من الطرق التقليدية الى الطرق الحديثة، عن طريق التحول نحو الاهداف الحديثة لنظم المحاسبة، التي تعتمد آليات التخطيط والرقابة لاتخاذ القرارات الادارية السليمة، بما يسمح وعملية تفويض مدراء المراكز بتوجيه النفقات والايرادات بما يخدم مصلحة المنشأة ككل، بالرجوع الى الصلاحيات الممنوحة لهم. وكذلك فإن أهمية نظام محاسبة المسؤولية من وجهة نظر جبريل تتبع من كونها قسم من اقسام نظام الرقابة الداخلية الذي يصمم لتوجيه عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المنشأة للوصول الى الكفاءة والاتقان في استخدامها، وكذلك في معرفة مدى جودة أداء الأقسام والمراكز المختلفة في الوحدة الحكومية كما تعتبر" من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل". (جبريل،1999)

يتضح لنا ان نظام محاسبة المسؤولية هو نظام متخصص في القراءات الكمية للإجراءات المنفذة في المنشأة من خلال الموازنات المخططة والتي يتم مقارنة الاداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية بها، وتتبع اهميته من اعتماده على جمع البيانات بدقة وتصنيفها، مع الاخذ بعين الاعتبار كل التكاليف المرتبطة بمراكز المسؤولية، وربطها مع الصلاحيات الموكلة لمسؤولي الاقسام المختلفة ضمن مراكز المسؤولية، لتحقيق الاهداف الموضوعة. (صالح،2000)

وبالتالي تكمن أهمية محاسبة المسؤولية من كونها تعتبر جوهر الرقابة، وذلك لأنها تعتبر الادارة الرئيسية للرقابة، والتي تساعد في زيادة فعالية الرقابة، وذلك بسبب اعتمادها على مبدأ تقسيم المنشأة إلى أجزاء لتصبح رقابة هذه الاجزاء أكثر موضوعية ودقة وعدالة.

5.2 أهداف محاسبة المسؤولية:

إن هدف اي نظام أو فكر محاسبي، لا بد ان تظهر آثاره في التقارير المالية، والنظرية المحاسبية، ولتحقيق ذلك، يترتب على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، إعادة صياغة للفكر المحاسبي المطبق، وانظمة التقارير المرتبطة بالأداء والرقابة وفق الهيكل التنظيمي (حنان وكحالة، 1999)، ويمكن توصيف أهداف محاسبة المسؤولية بالنقاط التالية:(الحارس، 2004)

1- تقوم محاسبة المسؤولية بتبويب وتحليل عناصر التكاليف والايرادات المتعلقة بأنشطة ومهام كل مركز مسؤولية باعتباره مركز مستقل لقياس أداء هذه المراكز.

2- تقوم محاسبة المسؤولية بربط النظام المحاسبي بالهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم تصميم النظام المحاسبي اعتمادا على الهيكل الاداري والذي يحقق مزيد من الموضوعية والدقة في آلية عمل النظام المحاسبي.

3- توضيح العلاقة بين بنود التكاليف والايرادات من جهة وبين الاشخاص المسؤولين عن هذه البنود من جهة اخرى، وذلك من خلال ايجاد علاقة مباشرة بين هذه البنود ومسبباتها أو المسؤولين عنها.

4- المساعدة على تنفيذ العمليات، ان وضع التنبؤات والتقديرات والخطط لمجموعات الأعمال في مراكز المسؤولية، وتكاليف هذه الاعمال وايراداتها تساعد القائمين على هذه المراكز في تنفيذ هذه الأعمال التي يجب على كل مسؤول القيام بها.

5- تساعد على تطبيق الادارة بالأهداف: ان الادارة بالأهداف تركز على النتائج المتحققة، لذلك فهي بحاجة إلى معلومات عن تلك النتائج وهذا ما يمكن لمحاسبة المسؤولية أن تساهم به حيث أنها توفر معلومات مهمة لهذه النتائج، وخاصة ما يتعلق ببنود التكاليف والايرادات المخططة والفعلية.

6- تساعد محاسبة المسؤولية في تطبيق الادارة بالاستثناء: أن الادارة لا تستطيع أن تقوم بإدارة جميع أعمال المنشأة بنفس الاهتمام، فهناك مجالات تركز عليها أكثر من مجالات أخرى، وذلك لان وقت الادارة هو مورد نادر ومكلف، لذلك يجب عليها أن تميز بين تلك المجالات التي ستقوم بإنفاق وقتها واهتمامها عليها أكثر من المجالات الاخرى واتخاذ مثل هذا القرار يحتاج إلى مجموعة من المعلومات والتي قد توفر محاسبة المسؤولية جزء منها.

6.2 مكونات التي ترتكز عليها محاسبة المسؤولية

إن عملية تقييم الأداء بطريقة موضوعية تتطلب مبادئ اساسية، تطبق بتسلسل واضح، من خلال بيانات دقيقة، لأجل المقارنة بين محددات الأداء المخططة والفعلية، واكتشاف الاختلافات وتحليلها وفقا لمصدرها والجهة المسؤولة عنها بما يحقق المساءلة الإدارية السليمة. (ميدة، 2003)

ويمكن حصر المبادئ التي ترتكز عليها نظم محاسبة المسؤولية بالآتي:(عتر، 2008)

1-وحدات الإشراف والمسؤولية

من خلال تقسيم المنشأة الاقتصادية إلى وحدات مهمتها القيام بوظيفة الإشراف والمسؤولية حتى يمكن تحديد المصدر المعنى بعملية تحميل تكلفة الانفاق والإيراد ضمن منطقة السيطرة مع مراعاة أن تمثل هذه المراكز وحدات بارزة ورئيسية للمنشأة.

2-عملية تقييم الأداء في كل مركز من مراكز المسؤولية

من خلال عملية وضع الخطط أو التصورات للمرحلة المستقبلية، باعتبار الاهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية وبمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أولا بأول وبمعرفة المشرف على مركز المسؤولية يمكن التعرف على انحرافات عن الأداء المخطط مما يمكن من اتخاذ الإجراءات المصححة أولا بأول ويتم وضع معدلات الأداء بصورة تكاليف معيارية وبهذا يمكن تحقيق الرقابة المانعة قبل الأداء والرقابة على الأداء.

ويلي عملية وضع المعايير عملية القيام بتقييم الأداء وتتم على ثلاث خطوات وهي:

أ–عملية تنفيذ المقارنات بين الخطط والأهداف المخططة والمصممة وبين نتائج الاعمال الفعلية للنشاط كما تبرزها البيانات المجمعة بعد تحليلها من ناحية أخرى وعلى ضوء المقارنة يتم تحديد مدى تحقق الخطط والأهداف.

ب–تفسير الفروق الناتجة عن اختلاف القراءات للخطط الفعلية مقارنة بالعمال المخطط لها لإنجازها، ويعتبر تفسير الانحرافات خطوة جوهرية لعملية التقيد، لأنه يقودنا إلى بيان وتفسير العلاقات المسببة لهذه الفروقات حتى مصادر حدوثها الفعلية.

ج –التقدير السليم لمراكز المسؤولية أي المراكز التي تسببت قراراتها وأنشطتها في حدوث اختلافات وفروق في النتائج.

3–فصل عناصر التكاليف

من خلال فصل عناصر التكاليف التي يمكن ملاحظتها وتتبعها في كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن مراقبتها أو التحكم بها:

وتشتمل التكاليف التي يمكن التحكم بها (على تلك العناصر التي يمكن تغييرها بصورة فعالة من أحد الموظفين في نطاق إداري معين بحيث يكون له تأثير واضح وكبير على مقدار التكاليف)، فالمسؤول يكون مسؤولا فقط عن التكاليف التي يمكن فعلاً التحكم بها ومع ذلك تشتمل تقارير المراكز على التكاليف التي لا يمكن التحكم بها إلا أن هذه التكاليف تكون خاضعة لرقابة مستوى إداري أعلى ومن ثم تدخل في نطاق مسؤوليته.

4–مبدأ الإدارة بالاستثناء

ينص هذا المبدأ على ضرورة إبراز الفروقات في الاداء الناتجة، كونها ذات أهمية خاصة من ناحية القيمة أو مدى تأثيرها على مجمل النشاطات المختلفة للمنشأة الاقتصادية، وتعتبر عملية قياس وتحديد الفروقات هي الأساس في اتخاذ القرار وتحديد مبرراته ومحاولة معالجته وتصويبه

ويعتبر هذا المبدأ تطبيقا لمبدأ التكلفة والمنفعة حيث تقوم الإدارة عادة بتقصي أسباب الانحراف إذا كان مهما أو جوهريا.

7.2 أركان محاسبة المسؤولية

إن اي نظام حديث، لا بد من اشتماله على أركان اساسية، لا يكتمل بناءه الا باجتماعها معاً، لتحقيق الغايات المنشودة منه، وبالتالي فإن لمحاسبة المسؤولية اركان رئيسية تتمثل في الاتي: (كحالة، وحنان، 1997)

1- وجود اساس موضوعي لعملية تقييم الاداء. (التكاليف المعيارية)

2-وجود شخص مسؤول عن الأداء.

3-تحديد نوعية وكم التكاليف التي تخضع لرقابة المسؤول.

4-وجود تقارير ترفع إلى المسؤول في الادارة العليا تتضمن كمية وقيمة الاختلافات بين قيمة التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية

5-استخدام التقارير المرفوعة في عملية تقييم الأداء.

8.2 مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

عند الحديث عن مزايا نظام محاسبة المسؤولية، فإننا نقصد تلك المنافع المتحصلة من جراء تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال نظم الإدارة ومحاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية والتقارير لغايات الرقابة على التكاليف والإيرادات من أهم المزايا (عتر، 2008):

1- توجه الادارة لكيفية تعيين واختيار المشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات أكبر.

2- تتيح للإدارات العليا المختلفة في التنظيم من التعرف على مسؤولياتهم والتركيز عليها.

3- إيجاد احساس مسؤول بأخلاقيات محاسبة التكاليف عند أقل مستويات الإشراف في التنظيم

نظراً لأن كثيراً من البنود التكاليفية يمكن للمستويات الدنيا أن تكون في موقف أحسن للرقابة عليها.

4- تساعد الإدارة العليا في سياسة اتخاذ القرارات السليمة حول آلية تحليل التكاليف والربح أو اجراء عملية الشراء، او الاستمرار في عمليات التصنيع، او الانتاج في قسم او خط معين او ايقافه.

5-القدرة على تنفيذ الرقابة على كل التكاليف والإيرادات وذلك بإظهار الفروقات مما يمكن من اتخاذ الإجراء المصحح المناسب.

6-إمكانية المساعدة في تحديد نظام المكافآت والحوافز والأجور.

7-تؤدي إلى المساعدة في اكتشاف الموظفين الاكفاء لقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات.

8-نتيجة لتوفر الكثير من المعلومات، يتولد لدى المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم الرغبة في الفحص والتحليل حيث تقارن تكلفة المنتج في كل مركز من المراكز فيما بين فترة وأخرى وتكوين رأي الإدارة عن نجاح أو فشل المشرف على المركز في نفقاته وزيادة إنتاجيته وتحقيقه لأهداف المرسومة مقدماً.

9.2 مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

تتمثل أبرز مقومات نظام محاسبة المسؤولية فيما يلي (ميده، 2003):

1. الهيكل التنظيمي:

يشمل الهيكل التنظيمي الادارات المختلفة في التنظيم الأهداف العامة للمنظمة، استراتيجيتها وسياساتها.

الأمر الذي يساعد في تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى وحدات إدارية صغيرة تدعى مراكز المسؤولية، حيث تؤدي هذه الخريطة دورًا مهمًا في تحديد الوظائف والمهام التي يضطلع بها كل مركز، والرقابة عليه.

2. تحديد مراكز المسؤولية:

ان تحديد مراكز المسؤولية يتطلب وجود هيكل تنظيمي إداري واضح كما في البند الاول، يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات في كل وحدة من الوحدات الإدارية المستقلة وتحديد تفويض الصلاحيات لكل مستوى إداري أو مركز مسؤولية على حدا مع توضيح العلاقات المتشابكة في التنظيم ككل سواء أكانت عمليات تبادل معلومات رأسية أو أفقية وبصورة يراعى فيها تكافؤ السلطة مع المسؤولية والصلاحيات لتكون عملية التقييم والمسائلة موضوعية، وذلك عن طريق حصر تام للتكاليف والإيرادات والإنتاج والخدمات كعناصر يجب وجودها لتحديد مراكز المسؤولية، والرقابة على التكاليف، وتوفير البيانات المحاسبية حسب مراكز المسؤولية (ميده، 2003)، والتي تصنف إلى تصنيف تكاليف كل مركز من مراكز المسؤولية إلى مباشرة وغير مباشرة، وإلى قابلة للرقابة وغير قابلة للرقابة حيث يساعد هذا التصنيف الإدارة في مساءلة كل مركز عن التكاليف الخاصة به (الغرايبة، وابو نصار، 2011).

وبالتالي فان كل مركز وظيفة يمثل مركز مسؤولية. والذي يستوجب التعرف على مواصفات الوظيفة (مواصفات الاداء) ومستلزمات الوظيفية، ومواصفات شاغر الوظيفية. ولابد في النهاية ان تتوازن السلطات والمسؤوليات بالنسبة لكل مركز وظيفي (جابر، 2013).

3. تحديد معايير الأداء

وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية لتصبح هذه الموازنة هدفا يسعى المركز لتحقيقه وفي هذا المجال تقدم محاسبة التكاليف المعيارية البيانات اللازمة لوضع الخطة والحكم على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعة (عشماوي، 1971)

4. تصميم نظام للتقارير الرقابية

يتم تصميم هذا النظام بحسب اهداف محاسبة المسؤولية وبشكل متوافق مع النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنشأة باعتبارها اداة تبادل المعلومات بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنظمة ويوضح المعوقات والصعوبات التي تواجه الإدارة في كل مركز وأسباب هذه المشاكل واقتراح سبل علاجها (مرعي، 1993).

وتتطلب عملية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية القيام بالإجراءات التالية (خشارمة، والعمري، 2004):

1- التحديد الدقيق لعناصر التكاليف والخدمات وعناصر الإنتاج والإيرادات وغير ذلك مما يلزم عادة لنشاط كل وحدة أو مركز مسؤولية.

2- إجراء عملية فصل لكل عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة بهدف تحديد العناصر التي لها علاقة بمركز المسؤولية واستثناء العناصر التي تعتبر ضمن مسؤولية مراكز أخرى.

3- الفصل بين التكاليف التي يمكن تنفيذ اجراءات الرقابة عليها والتكاليف التي يصعب الرقابة عليها وعادة ما يتم ربط ذلك من خلال الموظف المسؤول عنها، أما التي يصعب الرقابة عليها فغالبا ما تستبعد ويتم معالجتها في الادارات العليا.

4- توصيف مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة، ويجب أن يكون مركز المسؤولية ضمن صلاحيات موظف معين أو بمجموعة من الأشخاص حتى يسهل الرقابة على أعمالهم أو على مراكز المسؤولية التي يشرفون عليها.

5- ربط عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات بمراكز مسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة وذلك بعد تحديد هذه المراكز ومعرفة الشخص المسؤول عن كل مركز مسؤولية.

6- الإلمام التام بإطار التخطيط بالمشروع ومعرفة المعدلات التخطيطية الخاصة بكل من عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات وغيرها مع وجوب إظهار وربط مسؤولية الشخص الذي وضع هذه المعدلات أو مجموعة الأشخاص الذين اشتركوا في وضعها في مراكز المسؤولية التابعة لهم.

7- قياس الأداء الفعلي للوقوف على الكميات والقيم الفعلية ومقارنتها بالكميات والقيم التقديرية لنفس مركز المسؤولية المشرف عليه شخص معين.

8- اكتشاف الانحرافات وذلك بمقارنة ماهوا فعلي بما هو تقديري وتحديد الشخص المسؤول عنها.

10.2 تحديد النظام المحاسبي لمراكز المسؤولية

من خلال اسلوب محاسبة المسؤولية، تمثل مراكز المسؤولية في المنشأة الاقتصادية، القاعدة الاولى لتصنيف وجمع وترتيب البيانات المحاسبية التي تعتبر مدخلات النظام المحاسبي، من خلال توصيف وترميز الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي (الحارس، 2004).

تقارير الاداء

أن تقارير الاداء المستمدة من نظام محاسبة المسؤولية تمثل آلية الربط بين مراكز المسؤولية ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة الاقتصادية وتستخدم بصورة جوهرية للأغراض الإدارية الضمنية لأجل تقييم مستوى المسؤولية عن باقي مراكز المسؤولية سواء أكانت تكاليف او ارباح او استثمار حيث يتم اعداد التقارير وتقديمها الى الادارات العليا عن طريق نظم تقارير المسؤولية (عبد اللطيف، 2004).

وتحتوي تقارير الخاصة بالأداء خلاصة النتائج المتعلقة بالأقسام وتحليل اتجاهاتها من اجل مساعدة الإدارات العليا في عملية الرقابة وتقييم الاداء، إضافةً الى مقدرتها على قياس مستوى الانجاز لدى الافراد ومقارنة فضلاً عن احتوائها على قياس او مقارنة العناصر البشرية تحت رقابة المدراء المسؤولين، ومما ينبغي التطرق إليه ان هنالك كم ملائم من التقارير تصمم وفق نظام محاسبة المسؤولية، لكي تلائم جميع المنشآت الاقتصادية، فهنالك تقارير تصلح لقياس الاداء في منشأة معينة قد لا تلائم في تقييم الاداء في منشأة اخرى، اضافةً الى ان هنالك مجموعة من المبادئ يجب مراعاتها في اعداد التقارير كالمرونة والتوقيت المناسب، والثبات في صياغة التقرير، من اجل مناسبة التقارير لكل من الفئة الإدارية المرفوع لها، ولمجال المسؤولية، بالإضافة الى اهمال التكاليف غير الخاضعة للرقابة من تقارير الاداء.(صالح، 2000)

11.2 الأوجه السلوكية ومحاسبة المسؤولية

لعملية تقييم الاداء اوجه متعددة ومتنوعة، وذلك لان لقياس الاداء أثر مباشر على انجاز الافراد داخل المنشآت، ويتم الالمام بردود الافعال المقبولة على اصدار التقارير معرفة الموظفين بصورة مسبقة لآلية احتساب مؤشرات الاداء وعملية توزيع المسؤوليات عن التكاليف (العربيد، 2003).

وبما ان الانسان هو محور نظام محاسبة المسؤولية فهو الذي يتمكن من اكتشاف الاخطاء وتحديد الشخص المسؤول عنه وتحديد اسباب حدوثه، وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية تهتم بالفرد المسبب للأخطاء أكثر من اهتمامها بعنصر مركز المسؤولية الذي حدث فيه الخطأ (الحارس، 2004)

وهذا الامر يبرز مدى اهمية البعد السلوكي لأنظمة الرقابة وتقييم الاداء، مما ينعكس على سلوك وافعال الموظفين في المنشأة، كاهتمام العمال التقنيين بالأمور الهندسية والفنية عند وضع المعايير، مع استبعاد الجوانب السلوكية التي تؤدي الى وجود تباين كبير بين تلك المعايير كطرق فنية وبين اماكن التنفيذ كأسلوب بشري ونفسي، لذا فإن مدى فعالية محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الاداء خاصة عند اعداد المعايير الخاصة بطرق التقييم تتأثر وبكم كبير بالسلوك الانساني للموظفين المطبقين لهذه الاسس، وقد تضاهي اهميتها البعد الفني لهذا الاساس، فالموظف قد يقلل من درجة الاهتمام بالعمل، بسبب الضغوط الكبيرة لتنفيذ معيار موضوع بشكل قصري، مما قد يؤدي الى صراع بين المسؤولين او عملية فقدان الثقة المتبادلة، لذ فإن نظام التشارك والمشورة في وضع الاسس والمعايير سيمكن من التغلب على معظم المشاكل والمعوقات في بيئة العمل، بالإضافة الى نظام الحوافز والمكافآت المعنوية والمادية، التي تعمل على صقل وتنمية الروح الايجابية في سلوك الموظفين داخل المنشأة، وبالتالي الشعور بحس بالمسؤولية تجاه هذا الاساس وتقبل الية فحص وتقييم الاداء والمسائلة عن ذلك (زامل، 2000).

12.2 آلية عمل محاسبة المسؤولية:

في محاسبة المسؤولية، أولاً وقبل كل شيء، يجب النظر في الهياكل التنظيمية للشركات، ثم تحديد مراكز المسؤولية ومسؤوليات وصلاحيات مديري هذه المراكز المحددة، ثم يتم ترتيب الميزانيات لكل مركز من مراكز المسؤولية ويتم تحديد المعايير اللازمة، في المسؤولية المحاسبية، ويتم تنفيذ الخطط المحاسبية، والتصنيفات المحاسبية وفقا لمراكز مسؤولية المديرين، وهكذا في حالة وجود محاسبة المسؤولية واثناء اعداد الميزانيات، فإن خطط المحاسبة المستخدمة من قبل قسم المحاسبة يمكن أن تستخدم مع تصنيفات الدخل والنفقات نفسها.(Allahverdi, 2014)

وطريقة تحديد التكاليف في الفترة يتم توزيعها على مراكز المسؤولية بحسب القيمة المناسبة، وينبغي تقديم تقارير من مستويات الإدارة الدنيا إلى مستويات الإدارة العليا (Ali, et al, 2004).

إن آلية محاسبة المسؤولية بمفهومها الحديث والذي يعتمد على مراكز المسؤولية يمر بعدة خطوات وهي (الرزي، 2007):

أولاً: مراكز المسؤولية

تحديد مراكز المسؤولية المعتمدة في الشركة، بهدف محاسبة المسؤول عن مركز المسؤولية عن إحداث التكاليف وخلق الإيراد في ضمن حدود مسؤوليته وسلطاته، ولابد ان يكون هناك توازن بين السلطة والمسؤولية من جهة وبين شاغر الوظيفية، ومستلزمات اداء الوظيفة، وبيئة الوظيفة من جهة اخرى. لكي يكون هناك سلامة في الاداء والذي يعني سلامة المخرجات بالنسبة لمركز الوظيفة (جابر، 2013).

وقد قسمت مراكز المسؤولية الى عدة انواع وذلك على النحو الآتي:

أ-مراكز الكلفة:

وهي عبارة عن مركز محدد بالكلفة حيث تتحدد مسؤولية مديرها من حيث التكاليف فقط، وتلك المسؤولية تحث مديرها على تخفيض التكاليف قدر المستطاع، باعتباره وبناءاً على مسؤوليته تحت الضوء مباشرة في موضوع التكاليف، وهو لا يتحمل مسؤوليات أخرى كالإيرادات ورأس المال مما يجعل جهوده منصبة حول تخفيض التكاليف (كحالة وحنان، 1997).

ويعمل مدير مسؤولية مركز الكلفة على تحديد حجم الموارد المستهلكة في المنشأة ويقوم على تحديد الانشطة التي يتم تشغيلها داخل المنشأة، ثم يقوم بتتبع تكاليف هذه الانشطة اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة، ويعمل على ابقاءها في الحدود الدنيا ما أمكن (Kallunki, and Silvola, 2008)، ويتم تقييم أدائها على أساس المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية.

ويرى الباحث أن تحديد مراكز الكلفة يرفع بشكل كبير كفاءة عملية الرقابة على التكاليف المالية، وذلك لأن تحديد مراكز الكلفة يجعلها بما يشبه منشأة مستقلة دون أن يكون لموظفيها علاقة بعمليات المنظمة الأخرى، ويحدد المسؤول عن ذلك المركز الذي تمحور مسؤوليته في ذلك المركز دون غير فلا تتشتت في المسؤولية، كما ويمكن تقييم ذلك من خلال إعداد تقارير الأداء، ومساعدة رئيس مركز المسؤولية على اتخاذ القرارات التصحيحية، وإعداد الموازنات التخطيطية، ومن خلال الرقابة والتقييم حيث تبقى في نطاق محدد بمسؤول مشرف واحد.

وبحسب روس (1983) الوارد في (الرزي، 2007) فان "إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام التكاليف المعيارية يؤدي إلى تدعيم قيمة الموازنة وزيادة فاعليتها، لأن المعايير التي تستخدم في إعدادها تبنى على أساس علمي، وبالتالي يؤدي للوصول إلى معايير أكثر دقة وموضوعية".

ب–مركز الربحية:

وهو مركز يتحدد في الربحية وبهذا المركز فإن المدير او المسؤول تتحدد مسؤوليته في الايرادات والتكاليف الخاصة بمركزه، وبالتالي فهو يعتبر وحدة اقتصادية يمكن قياس نتائج أعمالها، ومركز الربحية ممكن أن يكون طبيعيا يحقق ايراداته خارج المنشأة في الاسواق الخارجية، أو وهمياً يحقق ايراداته من تعامله مع المراكز الاخرى داخل المنشأة، ويتم تقييم أدائها على أساس مؤشرات الربحية (الربيعي، 2005).

وتهدف عملية تحديد مركز مسؤولية الربحية وربطه بمسؤول مشرف الى ما يلي (صبري، 2002):

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

جـ–مراكز الاستثمار:

مركز الاستثمار هو دائرة نشاط يأخذ بالإيرادات والأرباح ويهتم بالاستثمار يكون مديرها مسؤول عما يحققه من ايرادات ويسببه من تكاليف مع مراعاته ما تم استثماره من موارد واصول في مركز المسؤولية. فهو مركز الأشمل من المراكز السابقة حيث يتم قياس أداءه من خلال الربحية والاستثمار فقد يكون لمدير مركز الاستثمار سلطات أكبر من مدير مركز الربحية، حيث يتم تقييم أدائها على أساس معدل العائد على الاستثمار أو الدخل المتبقي. (Allahverdi, 2014)

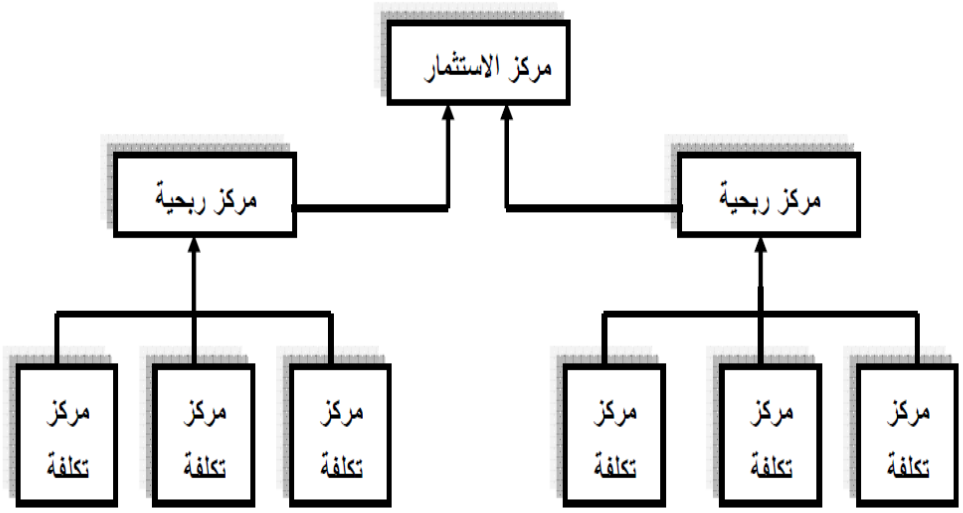
ويعتقد Allahverdi أن نجاح تطبيق مركز الاستثمار يرتبط ارتباطاً وثيقاً بسلطة المديرين وقدراتهم على تحديد مستوى الاستثمار، ويستطيع مدير مركز الاستثمار، الذي يقرر معدل الربحية في الاستثمار ان يعظم معدل الربحية من خلال (Allahverdi, 2014):

• تحقق أقصى قدر معدل الربحية لفترة معينة من الاستثمار.

• تحقق أقصى قدر من إجمالي الاستثمارات لفترة معينة من الاستثمار؛ دون أي قيود على الاستثمار.

ويلاحظ مما سبق أن تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية حسب طبيعة الأنشطة، يشكل الهيكل التنظيمي للمنشأة ككل فالمستويات الإدارية الدنيا تقسم إلى مراكز مسؤولية متعددة والإدارة العليا تتكون من مراكز مسؤولية تشمل تلك التي في الإدارة الدنيا، وفي النهاية فإن المنشاة ككل تمثل مركز مسؤولية شامل (Anthony and Govindarajan, 1998)، والشكل رقم (1) يوضح مراكز المسؤولية (الرزي، 2007):

مراكز المسؤولية



ثانياً: الأداء الفعلي:

إن أهم مميزات نظام محاسبة المسؤولية يكمن في مساعدة الإدارة العليا في تقويم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، ووضع نظام ملائم للمكافئات والحوافز، وتحديد نسبة مساهمة كل مركز في تحقيق أهداف التنظيم، ومعرفة كفاءة مديري مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف مراكزهم، وتحديد الانحرافات عن الأهداف المخطط لها، ويعود حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط إلى سببين:

- عدم الدقة في المعدلات التخطيطية ومعايير الأداء.
- وعدم الكفاءة في التنفيذ الفعلي (جودة، وآخرون، 2009).

وتساهم محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الفعلي وذلك كما يلي:

1- يعتمد نظام محاسبة المسؤولية في بيان الأداء الفعلي حيث يتم اساسا قياس التكاليف الفعلية التي تم استهلاكها للقيام بمهامه وتحديد معايير الأداء

المستقبلي لكل مركز مسؤولية ولكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات، والمقارنة التاريخية باستخدام الموازنات التخطيطية لهذه المراكز اعتمادا على معايير الأداء الموضوعة مسبقا.

2- إتباع مبدأ الرقابة ليتم تحليل الانحرافات لمعرفة اسبابها ومحاولة معالجتها ومحاسبة المسؤولين عنها إذا اقتضت الضرورة ذلك، والرقابة تتمحور في بيان مدى الانحرافات والاختلاف عما تم اقراراه في سير العمل.

3- تقييم الانحرافات عن الأداء الفعلي على أساس مراكز المسؤولية.

4- اعداد تقارير الاداء لمختلف مراكز المسؤولية بشكل هرمي، وارسالها إلى الجهات المعنية.

13.2 الموازنات ومحاسبة المسؤولية

تعد الموازنات خطة مفصلة للتعبير عن أنشطة معينة كميا وبذلك فهي أداة مهمة تعطي رؤيا واضحة لإدارة المنظمة من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

فالموازنة يتم إعدادها لفترة مقبلة، أي أنها أداة تخطيطية تستخدم لترجمة ما يتم تحديده من أهداف مقبلة لأرقام وكميات تستخدم في عمليات اتخاذ القرارات الادارية والرقابة وتقييم الأداء لذلك فإن الموازنة تعتبر أداة مهمة لتطبيق محاسبة المسؤولية، ويمكن تلخيص مراحل إعداد الموازنة التخطيطية فيما يلي (السياغي، 2007):

1. تكوين لجنة الموازنات:

يتم تكوين لجنة الموازنة للإشراف على إعداد وتنسيق تقديرات الموازنة، وعادة ما تعد الموازنة لمدة سنة أو أقل، وغالباً تكون هذه اللجنة برئاسة مدير المؤسسة وعضوية المدير المالي والإداري وبعض الأفراد الآخرين على حسب الحاجة، وقد تكون هذه اللجنة دائمة بإحدى إدارات الشئون المالية. وتقوم اللجنة بوضع الخطوط الرئيسية للموازنة في شكل منشور عام للجهات التنفيذية لتحديد المقترحات والبدائل المختلفة لتنفيذ هذه المقترحات.

2. مرحلة الدراسة:

تقوم اللجنة بتجميع كل المقترحات الخاصة بالإدارات التنفيذية وتُعرض على الإدارة العُليا للمناقشة في ضوء السياسة العامة والاحتياجات الفعلية والأهمية النسبية وأفضل عائد متوقع.

3. مرحلة الإقرار:

يتم صياغة المقترحات المقبولة ووضعها في الشكل النهائي ليتم عرضها ومناقشتها مع المستويات المسئولة عن إقرارها واعتمادها (مجلس الإدارة / المؤسسة).

4. مرحلة التنفيذ:

بعد موافقة واعتماد مجلس الإدارة / المؤسسة ترسل الخطة إلى المسؤولين عن التنفيذ ويجب التأكد من فهم العاملين للخطة وأهدافها حتى يسهم كل منهم عن اقتناع في أداء دوره التنفيذي.

5. مرحلة المتابعة:

يجب على لجنة الموازنة متابعة تنفيذ الخطة حتى تتمكن من التنسيق بين الخطط الفرعية وتحديد الانحرافات أو المعوقات وتحديد المسؤولية حتى يمكن إجراء التصحيح اللازم في الوقت المناسب.

14.2 الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية

إن عملية تقييم أداء اي منشأة يتطلب وجود معايير موضوعة، يتم على ضوئها معرفة ما إذا كان الأداء الفعلي في المنشأة كما تم قياسه مطابقاً للأداء المخطط بشكل متوازن، وهذا يتطلب تصميم موازنات تخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية على حده، لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه. وتقدم التكاليف المعيارية القواعد اللازمة لتحديد الخطط والحكم على كفاءة الأداء بشكل حقيقي وتحديد الفروقات والاختلافات عن الخطة الموضوعة، بعد أن يتم تحديد القواعد التي تحكم الأداء (حسب التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية) ويتم ربطهما بمراكز المسؤولية المختصة بتحقيقها، فمحاسبة المسؤولية لا تقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات وإنما تتعداها لتطال الموظفين المسؤولين عنها وهذا لا يتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سابقاً بمراكز المسؤولية المتسبب فيها. (نمر، حلمي وآخرون،1994)

وكما نعلم فإن كل منشأة اقتصادية تسعى لتحقيق أهدافها، من خلال التركيز على وضع الخطط اللازمة لذلك، وتعد الموازنة تقديراً محسوباً بالأرقام يعكس خطط الاداء الموضوعة مسبقاً، فهي تعتبر الركيزة الاساسية لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وبالتالي فإن إعداد الموازنات التخطيطية يتطلب أن يتوفر فيها أسس عامة يجب مراعاتها، لتحقيق أهدافها، ولتتلاءم مع متطلبات محاسبة المسؤولية. (جمعة،2011)

ولا يخفى الامر ان إعداد الموازنات التخطيطية في مراكز المسؤولية هي عملية تتطلب الاخذ بعين الاعتبار أن تكون الموازنة المعدة في كل مركز مسؤولية مصممة ومخططة من أجل تحقيق أهداف المنشأة الاقتصادية وأن يتم ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي للمنشأة الاقتصادية، وذلك من خلال اعتبار كل قسم اداري في الهيكل التنظيمي مركزاً للمسؤولية وربط الموازنة التخطيطية بنظام

مكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للمنشأة الاقتصادية، لإعطائهم الحافز من اجل تحقيق أقصى كفاءة ممكنة، من اجل تحقيق اقصى درجات الفاعلية في إعداد الموازنات التخطيطية حيث يحفز المديرين والعاملين ويدفعهم نحو اتخاذ القرارات لصالح المنشأة.(نمر، 1994)

15.2 قياس تكاليف مراكز المسؤولية

حتى يمكن رقابة وتقييم الاداء وخاصة بما يتعلق بالتكاليف فإن ذلك يتطلب قياس التكاليف التي تستهلكها مراكز المسؤولية للقيام بأعمالها واعداد تقارير الأداء، باستخدام نظام التكاليف المستخدم في المنشأة، حيث تعتبر تقارير الاداء الاداة الرئيسية لنقل نتائج تقييم الأداء إلى المستويات الادارية الاعلى وتقارير الاداء الجيدة يجب ان تتصف بالتالي (صيام، 2004):

1- وضوح وسهولة فهم التقارير من العاملين، وهذا يعتمد على مدى قدرة المستويات الادارية المرسلة لها التقارير.

2- ملاءمة التقارير لاحتياجات الادارة، أي ان تضم جميع ما تحتاجه المستويات المرسلة لها التقارير من المعلومات وتتداخل هذه النقطة مع النقطة التالية.

3- ان تغطي كامل نشاطات المنشأة ولكافة المستويات الادارية، أي أن تضم تقارير الأداء نتائج أعمال المستويات الإدارية المعدة لها وبدقة.

4- اعتمادها على الادارة بالاستثناء: أي ان يتم اعداد التقارير للأنشطة التي هي بحاجة إلى اتخاذ قرارات مستعجلة وذلك بإعداد التقارير بأي وقت.

وتقسم تقارير الاداء من حيث توقيتها إلى:

1- تقارير قبل الاداء: لتعريف المكلف بالعمل الذي سيقوم به معرفة تامة.

2- تقارير أثناء التنفيذ: لمعالجة الأخطاء أول بأول قبل تفاقمها. (خشارمة، وسليمان، 2004).

3- تقارير بعد أنجاز الأداء: لمساءلة العاملين عن أداءهم ولتطوير العمل مستقبلاً.

16.2 محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف

إن محاسبة المسؤولية تهتم بالرقابة على الايرادات والتكاليف على حد سواء، ولكن ارتبطت الرقابة بشكل عام ومحاسبة المسؤولية بشكل خاص بالتكاليف، وذلك لأن درجة التحكم بالإيرادات قليلة جدا، كونها تخضع للعوامل الخارجية بشكل كبير، بعكس التكاليف التي يمكن التحكم بها وبدرجة كبيرة كونها تعتمد على عوامل داخلية، فلذلك فإن الرقابة على التكاليف هي جوهر الرقابة ولذلك فإن الرقابة ترتبط بشكل كبير بمحاسبة التكاليف.

ان اهمية الرقابة تأتي بسبب تعدد المستويات الإدارية المختلفة في المشروعات، حيث يصعب على موظف واحد القيام بكل الأنشطة التي تتطلبها–العملية الإنتاجية ومراقبتها في أي مشروع مهما صغر حجمه، وتسعى الرقابة إلى مراجعة أعمال وأفعال الآخرين للتحقق من توافقها مع الخطط الموضوعة وتطابقها مع معايير الأداء المحددة أو المستهدفة، وأساس الرقابة هو التخطيط الذي منه يتم استنباط معايير مناسبة للتأكد من سلامة تنفيذ الخطط بالطريقة المحددة لها. وبذلك فلا وجود للرقابة بدون تخطيط حتى ولو لم يكن هذا التخطيط في صورة صريحة ومكتوبة، لا بد من وجود نظام رقابة وتقييم فعال في المنشأة يستطيع إمداد الإدارات العليا في المنشأة بتقارير دورية عن أداء مراكز المسؤولية داخل المنشأة، وعلى الإدارة العليا اعتماد نظام تقييم يمكنها من الرقابة

على أداء مراكز المسؤولية المختلفة، ويوفر بنفس الوقت الحافز لهذه المراكز على تحقيق الأهداف العامة للمنشأة. (الهيتي، 2003)

تعتبر رقابة التكلفة من الانواع العامة للرقابة والتي يجب أن تمارسها كافة المستويات الادارية، وخاصة تلك المرتبطة بمصادر التكلفة، ورقابة التكلفة تعني مجموعة الأمور التي يجب القيام بها حتى يتم جعل التكاليف الفعلية لا تبتعد عن التكاليف المقدرة بشكل سلبي بقدر الامكان وتستفيد رقابة التكلفة من البيانات والمعلومات والمقاييس الهندسية التي تقدمها النظم الاخرى، بالإضافة إلى أن رقابة التكلفة لا تعتبر بديل للرقابة الادارية، فهناك عنصر الايرادات الذي لا يدخل في نطاق رقابة التكلفة، لذلك فإن الرقابة تتطلب انشاء نظام اداري متكامل كالموازنات التخطيطية حيث تشمل التكلفة والايرادات.(هلالي، وآخرون، 2007)

17.2 قياس كفاءة وفعالية الأداء في ظل محاسبة المسؤولية

إن وضع تصور لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية من حيث الهيكل التنظيمي الإداري والموازنات المخططة لمراكز المسؤولية، وتحديد الاداء الحقيقي ومقارنته بالموازنات المخططة وتقارير الاداء لمراكز المسؤولية يتحقق وفق الخطوات التالية: (ميده،2003)

أولا – قياس كفاءة وفاعلية الأداء:

يشتمل تطبيق محاسبة المسؤولية على تقييم الأداء في مراكز المسؤولية ونفرق بين خاصيتين يتصف بهما الأداء وهما:

1- فاعلية الأداء:

تعبر عن مدى نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الهدف المرغوب أي أن الفاعلية هي مقياس لمدى تحقيق الغاية المرجوة.

10 كفاءة الأداء:

مدى كفاءة الأداء الفعلي في استخدام المدخلات المتاحة للحصول على مخرجات معينة. ويتطلب قياس كفاءة الأداء ضرورة وجود علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات وتستخدم هذه العلاقة في وضع معايير للأداء.

وتتأثر كفاءة وفاعلية الأداء بالأمور التالية:

- درجة الحرية في اتخاذ القرارات التي تتوفر لمركز المسؤولية
- درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر على الأداء
- الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية.
- مدى الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها على العوامل التي تؤثر على أدائه

وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة.

ثانياً – علاقة محاسبة المسؤولية مع الإدارة بالأهداف

إن نظام محاسبة المسؤولية يوفر الاساس لتحديد أداء وحدات مراكز المسؤولية ولاطلاع الإدارات العليا بما يدور في الادارات الدنيا من التنظيم، وعلى الرغم من أن المعايير والموازنات التخطيطية ما هي إلا وسائل طبيعية للرقابة إلا أنها قد ينظر إليها كوسائل لإلقاء اللوم، أو تصيد الأخطاء عند حدوثها مما قد يؤدي إلى آثار سلوكية غير مرغوب فيها ويمكن الحد من الآثار السلوكية التي تترتب على نظام معين لمحاسبة المسؤولية عن طريق الحصول على قبول مراكز المسؤولية للمعايير المستخدمة في قياس أدائها ولعل أفضل الوسائل للحصول على مثل هذا القبول هو الإدارة بالأهداف والنتائج (النعيمات، والصوفي، 2011).

18.2 تعريف الإدارة بالأهداف:

هي اندماج نظام مراكز المسؤولية مع الإدارات العليا في وضع الأهداف المشتركة العامة للمنشأة وتحديد نطاقات المسؤولية لكل مركز من مراكز المسؤولية وفي وضع معايير للأداء، وتتميز هذه الأهداف بما يلي (النعيمات، والصوفي، 2011):

1-أنها صادرة عن مركز المسؤولية وتحظى بقبوله.

2-تلزم مراكز المسؤولية بتنفيذها أكثر من الأهداف التي تحددها الإدارة العليا دون إشراكهم بها.

ثالثاً – علاقة التقارير الرقابية بنظام محاسبة المسؤولية:

التقارير هي اسلوب من اساليب التواصل داخل التنظيم في ظل نظام محاسبة المسؤولية وتعمل على تزويد المعنيين بالبيانات الضرورية لتطبيق الإجراءات الرقابية المناسبة لتحقيق كفاية الاستخدام فهي من أدوات نظام محاسبة المسؤولية وخاصة أن الهدف الرئيسي من محاسبة المسؤولية هو اتخاذ الإجراءات الصحيحة لأنها ستفيد في تعديل الظروف المستقبلية التي تؤثر على التكاليف بشكل جيد قبل حدوثها (رقابة مانعة) ولما كان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب ربط التكاليف وتحليلها وفقاً للمستويات الإدارية فلا بد من وجود آلية لربط التكاليف وتحليلها وتتمثل في التقارير.

أ-ربط التقارير بالمستويات الإدارية: كي يتم ربط التقارير في الوحدة الاقتصادية بالمستويات الإدارية بشكل صحيح يجب الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

1-أن التكاليف الاستثمارية تحتاج إلى رقابة دقيقة وعناية فائقة وذلك لأنها قد تصبح مصدر لتكاليف الثابتة والمتغيرة في الآجال المختلفة.

2-هناك بعض التكاليف التي لا تخضع للرقابة وهي الناتجة عن قرارات خارجة عن إدارة الوحدة الاقتصادية.

3- أن التكاليف المتغيرة يمكن تحويلها إلى تكاليف ثابتة فمثلا يمكن استبدال العمالة بأجهزة الكترونية مما يؤثر كثيراً في نظام محاسبة المسؤولية.

ب-خصائص تقارير الأداء: يجب أن تتوفر عدة خصائص في هذه التقارير:

1- يجب أن تعرض التقارير بصورة واضحة ومبسطة بيانات التكلفة الكلية وتكلفة الوحدة وكميات المدخلات والمخرجات.

2- استبعاد كل البيانات عن العناصر غير الخاضعة لرقابة مركز المسؤولية.

3- يجب أن تقدم التقارير في مواعيد منتظمة وذلك لإجراء المقارنة خلال الفترة الزمنية المعينة.

19.2 رأي الباحث

يخلص الباحث الى أن التوجه المتزايد نحو تطبيق محاسبة المسؤولية نشأ عن تطور المفاهيم الحديثة في الادارة مثل اللامركزية، الذي تطلب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية باعتبارها أفضل أداة لمراقبة اعمال وأداء المسؤولين وتقييم نتائجهم، لان من إحدى مرتكزات تطبيق النظام اللامركزي هو الاعتماد على توجه الإدارة العليا لإعطاء المدراء في مراكز المسؤولية صلاحيات اتخاذ القرارات مقابل الاحتفاظ لها وحدها بحق محاسبة المسؤولين في تلك المراكز عن نتائج أعمالهم، من خلال منهج محاسبة المسؤولية.

وبالتالي يرى الباحث ضرورة الحاجة لوجود نمط من المحاسبة يتمكن من التعامل مع اللامركزية ومرسخاً لمبادئها، فكان لا غنى عن استخدام أداة محاسبة ورقابة في الوقت ذاته، ووجود أسس وقواعد للرقابة للتأكد من قيام الموظفين في الإدارة الدنيا والمتوسطة بأعمالهم بكل كفاءة واقتدار حتى تصل المنشأة إلى غايتها المنشودة.

إن محاسبة المسؤولية في جوهرها عبارة عن تحديث لمحاسبة التكاليف فيما يخص تحديد المسؤولية عن مجالات العمل، إذ يمتد مداها لتضمن ويشمل جوانب المسؤولية المتعلقة بكافة الموارد الاقتصادية وما لها من آثار سلبية أو إيجابية على كفاءة أداء أي وحدة من وحدات المنشأة الاقتصادية، وعلى كفاءة المنشأة الاقتصادية ككل.

وبذلك تعنى محاسبة المسؤولية بتعديل النظام المحاسبي بما من شأنه قياس الكلفة المرتبطة بكل وحدة واتخاذ الاجراءات مما يهيئ جو من فعالية إجراءات الرقابة وتطبيقها، وتعتبر محاسبة المسؤولية من طرق المحاسبة الإدارية التي تختص بطبيعة العملية الإدارية، من خلال كونها أداة للرقابة وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، وأنها تقوم على اسس تحديد الروابط بين تكاليف كل مركز مسؤولية والايرادات الخاصة به، والاشخاص المرتبطين بذلك المركز والقائمين على اتخاذ القرارت فيه مما يؤثر في هذه التكاليف والإيرادات، وتقوم محاسبة المسؤولية بتقديم التقارير عن سير العمل في مراكز المسؤولية مبينة الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما، لترفع للإدارة العليا بغية اتخاذ القرارات المناسبة بخصوصها.

وترتكز محاسبة المسؤولية على اعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية في عمليات المقارنة ما بين الأداء الفعلي بالمخطط في وحدات مراكز المسؤولية، وأنها تتصل بطبيعة التنظيم

الإداري فيما يتعلق بالوحدة الاقتصادية من ناحية التحديد للأقسام كونها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وإسناد المسؤوليات.

20.2 القطاع الصناعي والشركات الصناعية في الاردن

مقدمة

يعتبر قطاع الصناعة دعامة هامة من دعائم خطط التنمية في المجتمعات، حيث يقوم القطاع الصناعي بلعب دور هام في تسيير عجلة النمو الاقتصادي ويمتاز بكونه الثقل الاكبر القادر على التأثير في المنظومة الاقتصادية ككل، وبالتالي كان القطاع الصناعي يقوم بالدور الرئيسي والمحوري في تحسين مستوى المعيشة للأفراد، من خلال خلق العديد من فرص العمل لهم وتحسين مستوى مهاراتهم وقدراتهم.

ونظراً لما يتمتع به القطاع الصناعي من أهمية، فقد ارتبطت به عمليات التخطيط، ورسم السياسات والابعاد الاستراتيجية لإنعاش وازدهار القطاع الصناعي في الأردن (الاحصاءات العامة،2014، web.dos.gov.jo).

نظرة عامة على الاقتصاد الأردني

أظهرت آخر التقديرات الأولية الصادرة عن دائرة الإحصاءات العامة حدوث تحسن في معدل النمو الحقيقي خلال الربع الأول من عام 2014 ، بالمقارنة مع الربع ذاته من العام الماضي ، فعلى صعيد الإنتاج والأسعار نما الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي خلال الربع الأول من عام 2014 بنسبة 3.2 % بأسعار السوق الثابتة مقارنة مع 2.6 % خلال الربع الأول من عام 2013،

ومن الجدير بالذكر بأن معدل النمو السنوي للناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام 2013 ما نسبته 2.8% مقارنة بنسبة 2.7% في عام 2012، ومن جهة أخرى ارتفعت كميات الإنتاج الصناعي خلال الربع الأول من عام 2014 بنسبة 0.1 % مقارنة بنفس الفترة من عام 2013.

كما ارتفع متوسط أسعار المستهلك (التضخم) خلال الربع الأول من عام 2014 بمقدار (3,2 %) مقارنة مع نفس الفترة من العام 2013.

وانخفض الحجم الكلي للاستثمارات المستفيدة من قانون تشجيع الاستثمار خلال الربع الأول من عام 2014 بنسبة51% حيث بلغ ما مقداره 380 مليون دينار بالمقارنة مع 440 مليون دينار خلال الربع الأول من عام 2013. (وذلك حسب البيانات الصادرة عن مؤسسة تشجيع الاستثمار) (http://ammanxchange.com,1/8/2015)

أما بخصوص تطورات القطاع الخارجي، فقد ارتفعت قيمة الصادرات الوطنية خلال الربع الأول من عام 2014 بنسبة مقدارها8.1 % وانخفضت قيمة المعاد تصديره بنسبة 8.8 % مقارنة مع الربع الأول من عام 2013 ، كما ارتفعت قيمة المستوردات بنسبة 3.3 % خلال الربع الأول من عام 2014 مقارنة مع نفس الفترة من عام 2013، هذا وقد بلغت قيمة الصادرات الوطنية (5065.1) مليون دينار، في حين بلغت قيمة المعاد تصديره (514.8) مليون دينار، وبلغت قيمة المستوردات (3800) مليون دينار خلال الربع الأول من عام .2014 أما العجز في الميزان التجاري والذي يمثل الفرق بين قيمة المستوردات وقيمة الصادرات الكلية فقد بلغ (3000.1) مليون دينار بالأسعار الجارية، وبذلك يكون العجز قد انخفض خلال الربع الأول من عام 2014 بنسبة مقدارها (4.6 %) مقارنة مع الفترة ذاتها من عام 2013، وعليه فقد وصلت نسبة تغطية

الصادرات الكلية للمستوردات ما مقداره (08.1%)، في حين كانت نسبة تغطية الصادرات الكلية للمستوردات (01.1 %) خلال الربع الأول من عام 2013 مما يشير إلى انخفاض في التغطية (تقرير الاحصاءات العامة، 2014).

القطاع الصناعي في الاردن 1995-2015

ارتفع الإنتاج الصناعي في الأردن 3,70% في اذار عام 2015 مقارنة بنفس الشهر من العام السابق، وقد بلغ متوسط الإنتاج الصناعي في الأردن 3,29% من عام 1995 حتى عام 2015، ليصل إلى أعلى مستوى على الإطلاق من 34.52 في المئة في شهر كانون الاول عام 2001، ومستوى قياسي منخفض بلغ -23.13 % في شهر كانون الثاني عام 2003، والجدول التالي رقم (1) يلخص هذه القراءات. (البنك المركزي الأردني، 2015، /www.cbj.gov.jo/arabic).

جدول رقم (1)

Actual	Previous	Highest	Lowest	Dates	Unit	Frequency
3.70	1.30	34.52	-23.13	1995 - 2015	percent	Monthly

21.2 الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

دراسة جبريل (1999) بعنوان محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية وجود محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وإلى الوقوف على مدى تطبيق هذه الشركات لمحاسبة المسؤولية، وتقديم المقترحات للتغلب على نقاط الضعف في تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات مكان الدراسة. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام أسلوب الاستبانة بالإضافة إلى استخدام المنهج القياسي التحليلي، وأظهرت نتائج الدراسة أن ثلث الشركات المشمولة في الدراسة –والتي عددها تسعون شركة –لا تطبق محاسبة المسؤولية، ولا يوجد فيها تنظيم إداري واضح لمراكز المسؤولية. ولا تحدد السلطات والمسؤوليات ولا تعد الموازنات التخطيطية ولا توجد معايير للأداء مبنية على أساس علمي، وأن هناك معوقات في تطبيق محاسبة المسؤولية أدت إلى إضعاف تطبيقها، وتسببت في عدم تطبيقها أحياناً ومن أهم هذه المعوقات عدم فصل الملكية عن الإدارة من الناحية التطبيقية.

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

هدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

1. بيان تطور مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها من حيث عمليات الرقابة وتقييم الأداء.

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

3. عرض واقع التطبيق العملي لنظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة

اتبع الباحث في إعداد بحثه المنهج الاستنباطي من خلال الرجوع إلى المراجع العربية والأجنبية والبحوث والدراسات التي اهتمت بمحاسبة المسؤولية، واعتمد كذلك المنهج الاستقرائي في الدراسة.

وتوصلت الدراسة الى نتائج كان أهمها لا تطبق قرابة 34 % من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم تمكنها من امتلاك مقومات ومستلزمات تطبيقه، وعليه أوصى الباحث بضرورة توضيح وشرح أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للإدارات العليا في الشركات الصناعية الأردنية وخاصة من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وذلك كي تسعى في العمل على توفير متطلبات تطبيقه فيها.

دراسة صيام (2004) بعنوان تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الاردنية، دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية، وبيان أثر تطبيقها على وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء، كما وهدفت إلى بيان الصعوبات التي تواجه تطبيق مثل هذا الحقل من حقول المحاسبة، وأوضحت أن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى وجود علاقات واضحة وتنسيق بين الأقسام والإدارات، وأظهرت نتائج الدراسة أن 69% من المستشفيات الأردنية (عينة الدراسة) تطبق محاسبة المسؤولية ومقوماتها، وأن المستشفيات التي تطبق محاسبة المسؤولية تحتوي على تنظيم إداري واضح ويتم بها وصف مراكز

المسؤولية بأنواعها، وأن هذه المستشفيات تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية وتقارير الأداء وتقوم بدراسة الإنحرافات وأسبابها، وأن لكل مركز مسؤولية في هذه المستشفيات مدير مختص مفوض باتخاذ القرارات التي تخص مركزه. وأشارت الدراسة إلى أن العلاقة بين الأقسام والإدارات تكون واضحة في المستشفيات التي تطبق محاسبة المسؤولية، ويتم في هذه المستشفيات الربط بين بنود الإيرادات والتكاليف ومن ثم ربطها مع مراكز المسؤولية وموظفي تلك المراكز.

دراسة غلاء (2005) ، بعنوان مدى توفر تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، حيث تناولت الدراسة الشركات الصناعية التابعة لشؤون الإنتاج باللجنة الشعبية العامة وعددها إحدى عشرة شركة. وقد قام الباحث بجمع البيانات الأولية اللازمة بواسطة استبانة علمية محكمة، تم تصميمها وتطويرها اعتماداً على المراجع والدراسات السابقة، وقد تم تحليلها باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها: وجود تحديد واضح لمراكز المسؤولية في التنظيم الإداري، وأن أغلب مراكز المسؤولية لا تعتمد أسلوب التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية، وأن هناك نظام تقارير ولكنها لا تتم بشكل دوري، وعدم وجود نظام حوافز في هذه الشركات، وقد انتهت هذه الدراسة بعدد من التوصيات تمثلت فيما يلي: الاعتماد على نظام حوافز عادل يهتم بالعنصر الإنساني بصفته عنصراً مهما من عناصر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وإلزام الشركات بعمل مقارنات بين الأرقام الفعلية والمقدرة، واستخدام التكاليف المعيارية أداة للتخطيط.

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

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية، وعلى مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية، للمساهمة في تطوير أداء الجامعات من خلال تطبيق الأساليب العلمية، اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع استبيان على مجتمع الدراسة المكون من 108 موظفا، وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها أن أنظمة المعلومات المحاسبية بحاجة إلى تطوير لمواجهة التطورات في زيادة حجم التعامل لتحسين طرق قياس الأداء الفعلي، كما توصلت الى أنه لا تشارك كافة مراكز المسؤولية في إعداد شكل وعناصر التقارير، مما قد يسبب عدم تحقيق التقارير الرقابية الغاية من إعدادها، ولا يتم إعداد موازنة تخطيطية خاصة بكل مركز مسؤولية، نظرا لوجود صعوبة في فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية، وعلى ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة بضرورة إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية، والعمل على تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية للمساهمة في قياس الأداء الفعلي بكفاءة بالطريقة التي توفر إمكانية تتبع التكاليف وربطها على مستوى الأفراد لتحديد المتسبب بها، وتطوير آليات ربط تلك التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية بصورة تزيد من كفاءة قياس الأداء الفعلي لهذه المراكز، كما أوصت بإعداد الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كلا على حدة وليس على مستوى الجامعة ككل لما له من أثر في تقييم الأداء والرقابة على كل مركز مسؤولية

دراسة جودة، والشيخ، والسبوع، (2009) بعنوان مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية –دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية ومدى تطبيقها في الفنادق الأردنية. ولتطبيق هذه الدراسة تم إعداد استبانة، حيث تم توزيعها على عينة الدراسة التي اشتملت على الفنادق من فئة الخمس نجوم والأربع الموجودة في مدينة عمان. ولقد توصلت الدراسة إلى أن الفنادق الأردنية تقوم بتحديد واضح لمراكز المسؤولية، وأنه يتم إعداد موازنات تخطيطية تربط الأداء المخطط بالفعلي، وأنها تقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغرض تقويم الأداء ووجود نظام تقارير متكامل لم تابعة الأداء وتقويمه في مراكز المسؤولية، ووجود نظام حوافز فاعل يسهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية. وقد انتهت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: زيادة التنسيق بين مراكز المسؤولية، والعمل على توضيح العلاقات فيما بينها، والعمل على تفعيل ا لموازنات التخطيطية وخصوصاً في مجال الرقابة، وضرورة إجراء المقارنات بين أرقام الأداء الفعلي وأرقام الأداء المخطط من أجل تقويم الأداء، وإبراز أهمية إعداد التقارير وصياغتها، والعمل على المحافظة على وجود نظام حوافز فاعل، والعمل على تطوير المهارات الإدارية والمحاسبية للعاملين وتنميتها، ورفع مستواهم من خلال عقد الدورات التدريبية، وأن يتم توظيف أصحاب الكفاءات ذوي التأهيل العلمي والخبرات الفنية.

دراسة الغرايبة، وأبو نصار، (2011)، بعنوان مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لسبعة مقومات أساسية لمحاسبة المسؤولية، وأثر مدى تطبيق كل مقوم من هذه المقومات في

ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية. تم الحصول على بيانات الدراسة من خلال توزيع استبانة على شركات عينة الدراسة التي بلغ عددها 42 شركة مساهمة عامة صناعية مدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية في عام 2007، وتم تجميع البيانات المالية المتعلقة بالربحية2007، وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من معدل ربحية السهم ومعدل العائد على الأصول كمقاييس للربحية وبين كل من مقومات محاسبة المسؤولية التي غطتها الدراسة باستثناء المقوم الأول والخاص بتقسيم الهيكل التنظيمي للشركة حيث لم يظهر وجود علاقة لهذا المقوم مع كل من ربحية السهم والعائد على الأصول. أما مؤشر الربحية الثالث والمتمثل في معدل القيمة المضافة فقد أظهرت النتائج وجود ارتباط بين هذا المؤشر والمقوم الخامس لمحاسبة المسؤولية والمتمثل في استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء.

أما فيما يتعلق بمدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مقومات محاسبة المسؤولية التي غطتها الدراسة ومؤشرات الكفاءة التشغيلية، فقد أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقوم الرابع وهو ربط الموازنات التخطيطية بالمركز ومعدل دوران المدينين. كما أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقومات، الثاني وهو تفويض مديري مراكز المسؤولية بصلاحيات واضحة والثالث وهو تبويب التكاليف والإيرادات حسب مراكز المسؤولية والخامس وهو استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء وبين معدل إنتاجية العامل.

دراسة الخليل (2012) بعنوان تطبيق أساليب المحاسبة الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة

هدفت الدراسة الى القاء الضوء على اساليب المحاسبة الادارية الحديثة التعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الاساليب اعتمدت الدراسة على الاسلوب الوصفي التحليل عن طريق استبانة تم توزيعها على عينة مكونة (109) من العاملين في اقسام المحاسبة في الشركة قيد الدراسة ، وتوصلت الدراسة الى النتائج اهمها ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة حيث أشارت النتائج الى أن الشركات تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة، ومحاسبة المسؤولية، كما توصلت الدراسة الى أن اساليب المحاسبة الادارية المتعلقة بالمقارنات لنتائج اعمال الشركة مع السنوات السابقة هو الاكثر استخداما وبنسبة 92.5% يليها الموازنات التشغيلية والمالية المختلفة فمحاسبة المسؤولية وتقارير الاداء، وعلى ضوء النتائج قامت الباحثة بالتوصية بضرورة استمرار الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية في تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة وتعزيزها، ومواكبة المستجدات في هذا الميدان واختيار ما يناسب الشركة منها.

الدراسات الأجنبية:

دراسة Gerald (1995) بعنوانOwning the Numbers

هدفت هذه الدراسة إلى بيان فيما اذا تطبيق محاسبة المسؤولية تؤدي إلى السيطرة على التكاليف، والتحكم بها، ومراقبتها، والمحافظة على مستويات ثابته منها. وقام الباحث، بالدراسة والمقارنة بين النظام الداخلي القديم ونظام محاسبة المسؤولية باعتباره النظام الجديد لبيان فيما اذا كان النظام

الجديد يؤدي إلى زيادة مستمرة في العوائد في شركة دايبولد وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها أن نظام محاسبة المسؤولية في الشركة أدى إلى زيادة نصيب الشركة من السوق المحلية بما يعادل 60 %، وأن المبيعات ارتفعت من 476 مليون دولار إلى 760 مليون دولار، وأن العوائد زادت من91 سنتاً لكل سهم إلى 2.09 سنت لكل سهم. وهذا بدوره أدى إلى زيادة ثروة المالكين زيادة مباشرة تساوي مليار دولار. وخلصت الدراسة إلى أن القدرة على إدارة العمل زادت، وأن سياسة التعامل مع المبيعات أصبحت أفضل، وكذلك مع المصاريف المباشرة وغير المباشرة. وأن المديرين أصبحوا أكثر رضا بتطبيقهم هذا النظام ، وأكثر رضا بعملهم، ويحصلون على رواتب أعلى من قبل ، وأن محاسبة المسؤولية أعطت مديري دايبولد سيطرة أكثر ، ورقابة أعلى ، وتحكماً أفضل في وظائفهم.

دراسة قام بها .Rowe et al (2006) بعنوان

Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge.

هدفت الدراسة الى بيان محاسبة المسؤولية في إدارة العلاقات الأفقية بين مراكز المسؤولية، وذلك في شركة 'General Dynamics في الولايات المتحدة الأمريكية، والمتخصصة في صناعة المنتجات الفضائية الحربية والمدنية. اعتمدت الدراسة على بيانات شملت تسع سنوات للشركة، وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها أن العلاقات بين مراكز المسؤولية تعتمد على سرعة، وحجم، ومدى عمليات التغيير في استراتيجيات الشركة، كما توصلت الى أن العلاقات بين مراكز المسؤولية تنعكس على الأداء المالي لمراكز المسؤولية. وقد أظهرت الدراسة أن تطور العلاقات

بين مراكز المسؤولية لتكون تعاونية أكثر منها تنافسية يعتمد على المتغيرات التالية في استراتيجية الشركة: المشاركة في المعلومات وتوحيد فئات التقارير والمسميات فيها.

دراسة قام بها Cools (2009) بعنوان

Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير الامتثال الضريبي على محاسبة المسؤولية عندما تستخدم مؤسسة متعددة الجنسيات مجموعة واحدة من تسعير النقل في كل من الامتثال الضريبي والرقابة الإدارية، طبقت الدراسة على ثلاث شركات متعددة الجنسيات، وتوصلت الى ان تحديد مراكز المسؤولية حول النقل والتحميل لمركز مسؤولية واحد يؤهل المنظمة في تفاوضها حول الضرائب المفروضة ويبينها بدقة لأنها يمكن أن تبين مدى وجود إشارات من التلاعب تجاه السلطات الضريبية، كما توصلت الى أن محاسبة مراكز المسؤولية من الناحية الادارية، يمكن أن يؤدي لاتخاذ القرار الأمثل، واوصت الدراسة بتطبيق محاسبة المسؤولية للحد من التلاعب والضريبي والازدواج الضريبي في نفس الوقت.

دراسة قام بها Safa (2012) بعنوان

Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure

هدفت الدراسة الى فحص دور محاسبة المسؤولية في هيكل المؤسسة، اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي اعتمادا على الأدب النظري وتوصل الى أن الحاجة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات تعتمد على حجم الأعمال، وبينت الدراسة أنه في تنظيم الأعمال التجارية المركزية فإن أعضاء مجلس الإدارة هم المسؤولة عن التخطيط والسيطرة على عملية الشركات، كما توصلت

الى أنه إذا تم نقل السلطة لإدارة العمليات اليومية من مديري رفيع المستوى لمديري الادارة المتوسطة، سيكون هناك المزيد من الفرصة للتركيز على التخطيط الاستراتيجي، وبينت الدراسة وجود ثلاثة أنواع أساسية من مراكز المسؤولية: مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات، ومراكز الاستثمار. وأنه متى تم مقارنة المبالغ المرصودة في الميزانية مع كميات والانحرافات الفعلية، فإن محاسبة المسؤولية يمكن استخدامها للعثور على أسباب هذا الانحراف، ويمكن بذلك تحديد مسؤولية كل مدير لمدى تحقيقه لأهداف المنظمة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز الدراسة الحالية في النقاط الآتية:

في قطاعه فهو يتناول القطاع الصناعي الأردني الأهم والأكثر تطوراً في الوقت الذي يتسم بمشكلات متعددة في الدول المجاورة والتي كانت تصدر للأردن منتجاتها الصناعية وفي ضوء التنافسية العالمية الشديدة.

في متغيراته التي شملت متغيرات مستقلة محاسبة المسؤولية (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء، تحليل الانحرافات)، والتي تناولتها دراسة واحدة فقط وهي دراسة الغرايبة، وأبو نصار، (2011)، حيث تناولتها تلك الدراسة بطريقة تقييم ولم تدرس تأثرها أو علاقتها بمتغير تابع وبالتالي فإن الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات في أثر متغيراتها المستقلة على متغيراتها التابعة والتي شملت متغيرين (الرقابة، ورفع كفاءة الاداء).

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والاجراءات)

المقدمة:

يعرض هذ الفصل منهجية الدراسة وطرق البحث أساليب جمع البيانات ومجتمع وعينة الدراسة وأساليب التحليل الاحصائي التي تم استخدامها.

1.3 منهج الدراسة:

- تم اعتماد المنهج الوصفي في وصف أبعاد متغيرات الدراسة.
- المنهج التحليلي بغرض اختبار فرضية الدراسة.

2.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة كافة الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة في شهر كانون ثاني من العام 2015 في المملكة الأردنية الهاشمية، والبالغ عددها (69) شركة[2]، حيث تم اختيار 100 فرداً من العاملين في قسم المحاسبة والادارة العليا عن طريق المعاينة العشوائية للعاملين تلك الشركات في سوق عمان المالي.

3.3 طريقة جمع البيانات:

تم الاعتماد على طريقتين لجمع البيانات كما يلي:

---

[2] Amman Stock Exchange: http://www.ase.com.jo/ar/equities, 15/1/2015.

1. المصادر الأولية والتي تعتمد على أداة دراسة تتمثل في استبانة (ملحق 2) تم اعدادها وفقا للمنهج العلمي وبناءاً على دراسات سابقة في موضوع الدراسة الحالية، حيث تشمل جزئين الجزء الأول يتعلق بالمتغيرات الديموغرافية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، أما الجزء الثاني فيتعلق بفقرات حول متغيرات الدراسة.

2. المصادر الثانوية والتي تتمثل في الكتب والدراسات والبحوث المنشورة في تغطية الإطار النظري للدراسة الحالية.

4.3 أداة البحث:

تم تطوير استبانة خاصة لأغراض جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وتتمثل بالمحاور الآتية:

1) المحور الأول ويتمثل في العوامل الديموغرافية لعينة البحث.
2) المحور الثاني يتضمن فقرات حول محاسبة المسؤولية وتطبيقها.
3) المحور الثالث: يتضمن فقرات حول الأداء.
4) المحور الرابع: يتضمن فقرات حول والرقابة.

5.3 صدق الأداة وثباتها:

1) قام الباحث بالتحقق من صدق أداة الدراسة من خلال عرضها على مجموعة المحكمين والمتخصصين في مجالات المحاسبة، ومنهج البحث العلمي، والإحصاء، حيث تم الأخذ بآرائهم ومقترحاتهم في إعداد المقياس.

2) تم اختبار الثبات (Reliability Test): والمتمثل في حساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach– Alpha) بهدف التحقق من الاتساق الداخلي للمجالات التي تتضمنها الاستبانة كأداة للقياس.

6.3 المعالجة الإحصائية:

أولا: أسلوب التحليل الوصفي:

1. التكرار والنسب المئوية لوصف العوامل الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان حسب متغيرات الدراسة لبيان أهمية تلك الفقرات.

ثانياً: الأسلوب التحليلي:

اختبار الانحدار لاختبار فرضيات العلاقات.

الفصل الرابع

النتائج واختبار الفرضيات

1.4 المقدمة

هدفت الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة في الشركات الصناعية، حيث تم توزيع 100 استبانة على افراد الدراسة وتم استرداد 94 استبانة وبعد التدقيق تم استبعاد 5 استبانات لعدم استكمال الاجابات في بعضها وعدم جديتها في بعضها الآخر، وبالتالي بلغ عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل الاحصائي 89 استبانة، والجدول رقم (1) يشير الى نسب التوزيع:

الجدول رقم (1)

ملخص حجم العينة

المجتمع	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات غير مستردة	عدد الاستبانات غير صالحة للتحليل	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	نسب الاستبانات المستردة الى حجم العينة
الشركات الصناعية	100	6	5	89	%89

الطريقة:

بعد تطبيق أداة الدراسة، جمعت استجابات أفراد عينة الدراسة، وحولت استجاباتهم إلى درجات خام، ثم وجدت التكرارات والنسب المئوية، كما استخدم اختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار الانحدار لأثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة، وذلك عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$).

الإجراءات:

لتحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة على الأسئلة وذلك حسب الدرجة التالية:

درجة (1) تعبر عن: غير أوافق بشدة.

درجة (2) تعبر عن: غير أوافق.

درجة (3) تعبر عن: أوافق بدرجة متوسطة.

درجة (4) تعبر عن: أوافق.

درجة (5) تعبر عن: أوافق بشدة.

ولتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة (الموظفين) على كل فقرة من فقرات الاستبانة وعلى كل مجال من مجالاتها؛ تم استخدام المعيار الإحصائي الآتي والمبين في الجدول (2):

الجدول (2)

المعيار الاحصائي لتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات افراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات الاستبانة وعلى كل مجال من مجالاتها

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
من 1.00 – أقل من 2.49	بدرجة متدنية
من 2.50 – اقل من 3.49	بدرجة متوسطة
من 3.50 – 5.00	بدرجة عالية

2.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة والمستقاة من الرزمة الإحصائية (SPSS):

- مقياس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics Measures): لوصف خصائص عينة الدراسة، والاجابة عن اسئلتها.
- اختبار ثبات الاداة (Reliability Test): عن طريق معامل كرونباخ ألفا لتقدير ثبات الاتساق الداخلي للأداة.
- تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multi Linear Regression) لاختبار صلاحية نموذج الدراسة ومعنوية تأثير المتغيرات المستقلة على التابع.

3.4 الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة:

توضح هذه الاختبارات مصداقية الأداة المستعملة في الدراسة وذلك بتوضيح أنها تقيس فعلا ما ينبغي قياسه، وبذلك يكون لها الصلاحية والصحة في الإختبار، حيث تم إستخدام إختبار الإتساق الداخلي كرونباخ ألفا (alpha Cronbach) وهو يقيس مدى التناسق في إجابات المستجوبين على كل الأسئلة الموجودة في المقياس، كما يُمكن تفسير ألفا بأنها معامل الثبات الداخلي بين الإجابات، ويدل ارتفاع قيمته على درجة ارتفاع الثبات ويتراوح ما بين (0 و1) ويكون قيمته مقبولة عند (60%) وأكثر [3]، وقد كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (3).

جدول (3)

معاملات ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) لكل مجال من مجالات أداة الدراسة وللأداة ككل (ن = 89)

	المجال	عدد الفقرات	معامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا)
المتغير المستقل	استخدام محاسبة المسؤولية	32	%87.7
المتغير التابع	الرقابة	8	%82.7
	الكفاءة	7	%80.1
الأداة ككل		**39**	**%91.8**

[3] Sekaran, Uma, “Research Methods for busness: A skill-Building Approach”,opcit, p 311.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) أن معاملات الثبات لجميع مجالات أداة الدراسة كانت أعلى من (0.60) مما يدل على أنه يوجد اتساق داخلي بين فقرات كل مجال من المجالات، وبالتالي يدل هذا على أن فقرات الاستبانة كان بينها اتساق داخلي، مما يؤكد صلاحية ومدلولية الاستبانة في إختبار الفرضيات.

4.4 وصف خصائص عينة الدراسة:

1) وصف خصائص عينة الدراسة:

تناولت الدراسة جملة من المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث " الجنس، العمر، المؤهل التعليمي، الوظيفة، والخبرة في مجال العمل، التخصص العلمي، الشهادات المهنية والمستقاة من المعلومات العامة التي تضمنتها الاستبانة، واستنادا على ذلك تم وصف عينة الدراسة كالآتي:

الجدول رقم (4)

وصف عينة الدراسة وفق المتغيرات الديموغرافية لأفراد الدراسة

المتغير	المستوى/الفئة	التكرار	النسبة المئوية%
الجنس	ذكر	69	%77.5
	أنثى	20	%22.5
	المجموع	**89**	**%100**
العمر	30سنه فأقل	40	%44.9
	31 -40 سنه	34	%38.2

المتغير	المستوى/الفئة	التكرار	النسبة المئوية%
	41 ـ 50 سنه	10	%11.2
	51 سنة فأكثر	5	%5.6
	المجموع	**89**	**%100**
المؤهل التعليمي	دبلوم فأقل	7	%7.9
	بكالوريوس	68	%76.4
	ماجستير	12	%13.5
	دكتوراه	2	%2.2
	المجموع	**89**	**%100**
الوظيفة	محاسب	69	%77.5
	مدقق حسابات	6	%6.7
	إدارة عليا	8	%9
	إدارة وسطى/دنيا	6	%6.7
	المجموع	**89**	**%100**
الخبرة في مجال العمل	5 سنوات فأقل	29	%32.6
	6 ـ 10 سنوات	33	%37.1
	11 ـ 15 سنه	15	%16.9
	16 سنه فأكثر	12	%13.5

المتغير	المستوى/الفئة	التكرار	النسبة المئوية%
	المجموع	**89**	**%100**
التخصص العلمي	محاسبة	74	%83.1
	علوم مالية ومصرفية	1	%1.1
	إدارة أعمال	8	%9
	اقتصاد	6	%6.7
	المجموع	**89**	**%100**

يظهر الجدول رقم (4) أن 77.5% من أفراد عينة الدراسة من الذكور، و22.5% من الإناث.

ويشير الجدول إلى ان الفئة العمرية (30 سنة فاقل) كانت أعلى فئة حيث بلغت نسبتها (44.9%) من مجموع عينة الدراسة، تلتها الفئة العمرية (من 31 –40 سنة) وبنسبة بلغت (38.2%)، تلتها الفئة العمرية (من 41 –50 سنة) وبنسبة بلغت (11.2%)، وأخيراً الفئة العمرية (اكثر من51 سنة) وبنسبة بلغت (5.6%) من مجموع أفراد عينة الدراسة.

أما المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة فيشير الجدول رقم (4) الى أن أكثر من نصف العينة من حملة البكالوريوس بنسبة (76.4%)، بينما بلغت نسبة حملة ماجستير 13.5%، وبلغت نسبة حملة دبلوم فما دون (7.9%)، أما حملة الدكتوراه فقد بلغت نسبتهم (2.2%) من مجموع افراد عينة الدراسة.

كما يظهر الجدول رقم (4) أن أعلى فئات الوظائف كانت محاسب حيث بلغت نسبتهم (77.5%) من المبحوثين، تلاها إدارة عليا وبنسبة بلغت (9%)، تلتها نسبة مدقق حسابات وبلغت (6.7%)،

وتساوت مع إدارة وسطى وبنسبة بلغت (6.7%) من مجموع افراد عينة الدراسة.

ويظهر الجدول رقم (4) أن أعلى فئات الخبرة كانت (5سنوات فاقل) حيث بلغت نسبتهم (32.6%) من المبحوثين، تلتها نسبة (6–10سنة) وبلغت (37.1%)، فالفئة (من 11–15 سنة) وبنسبة بلغت (16.9%)، ثم (16 سنة فأكثر) وبنسبة بلغت (13.5%)، من مجموع افراد عينة الدراسة.

أما التخصص الأكاديمي فيشير الجدول رقم (4) الى ان أعلى فئات فكانت (المحاسبون) حيث بلغت نسبتهم (83.1%) من المبحوثين، تلتها نسبة (إدارة الأعمال) وبلغت (9%)، ثم فئة الاقتصاد وبلغت (6.7%) وبنسبة بلغت (16.9%)، وأخيراً فئة تخصص (علوم مالية ومصرفية) وبنسبة بلغت (1.1%)، من مجموع افراد عينة الدراسة.

الشهادات المهنية:

يوضح جدول رقم (5) الشهادات المهنية لأفراد عينة الدراسة

جدول رقم (5)
الشهادات المهنية لأفراد عينة الدراسة

الشهادات المهنية	Jordan Certified Public Accountant (JCPA)	4	%4.5
	Certified Public Accountant (CPA)	1	%1.1
	Certified Information Systems Auditor (CISA)	0	%0

	Certificate authority (CA)	0	%0
	المجموع	**89**	**%100**

يظهر الجدول رقم (5) أن حاملي الشهادات المهنية بلغ مجموعهم 5أفراد بنسبة بلغت (5.6%) من مجموع افراد عينة الدراسة، ويلاحظ أن حملة شهادة ال JCPA بلغت نسبتهم (4.1%)، وحملة شهادة CPA بلغت (1.1%)، بنما لم تحتوي العينة في افراد حاصلين على شهادات أخرى.

5.4 نتائج التحليل الوصفي

تحليل آراء عينة الدراسة للعبارات الخاصة استخدام محاسبة المسؤولية كمتغير مستقل الكفاءة والرقابة كمتغير تابع بهدف التعرف على آراء الموظفين حول تلك المتغيرات، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل مجال، كما هو موضح في الجدول رقم (5) كما يلي:

جدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على كل مجال من مجالات الدراسة

رقم المجال	المجال	المتوسط الحسابي*	الانحراف المعياري	درجة التقدير
	استخدام محاسبة المسؤولية	3.842	0.966	عالي
1	تقسيم الهيكل التنظيمي	3.783	0.878	عالي
2	تفويض مدراء المراكز	4.000	0.905	عالي
3	تبويب التكاليف والإيرادات	3.612	1.092	عالي
4	ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز	3.757	0.818	عالي
5	استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء	3.646	0.833	عالي
6	تحليل الانحرافات	3.989	0.805	عالي

الرقابة	4.100	0.820	عالي
الكفاءة	3.819	1.014	عالي

*** الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)**

يبين الجدول (5) المتوسطات الحسابي والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة، ويشير الجدول الى أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة المسؤولية بلغ (3.842)، وبانحراف معياري بلغ [0.966] وبدرجة تقدير عالية، كما يبين من الجدول (5) أن متوسط تقديرات حول الرقابة بلغ (4.100) وبدرجة تقدير عالية، أما كفاءة الأداء فبلغ متوسطها الحسابي (3.819) وبانحراف معياري بلغ (1.014) وبدرجة تقدير عالية، ويرى الباحث أن تلك النتائج تشير الى أن ارتفاع مستوى الرقابة وكفاءة الأداء يتوافق مع ارتفاع مستوى تطبيق محاسبة المسؤولية.

ويشير الجدول رقم (5) الى أن تفويض مدراء المراكز جاء في المرتبة الأولى في استخدام محاسبة المسؤولية وبمتوسط حسابي (4.000) بانحراف معياري (0.905) وبدرجة تقدير عالية، أما تحليل الانحرافات فقد حصل على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.989) بانحراف معياري (0.805) وبدرجة تقدير متوسط، أما في المرتبة الثالثة تقسيم الهيكل التنظيمي بمتوسط حسابي (3.783) بانحراف معياري (0.878) وبدرجة تقدير متوسط، أما في المرتبة الرابعة فكان ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور (3.757)، وبانحراف معياري بلغ (0.818)، أما في المرتبة الخامسة فكان استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور (3.646)، وبانحراف معياري بلغ (0.833). أما في المرتبة السادسة فكان تبويب التكاليف والإيرادات حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور (3.612)، وبانحراف معياري بلغ (1.092)، ويرى الباحث أن ارتفاع الانحراف المعياري يشير الى وجود تشتت في مستوى

تبويب التكاليف والايرادات بين الشركات المبحوثة.

وفيما يلي عرض تفصيلي لكل محور من محاور الدراسة:

1) المتغير المستقل (استخدام محاسبة المسؤولية)

جدول (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بفقرات استخدام محاسبة المسؤولية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي*	الانحراف المعياري	درجة التقدير
1	يوجد تعليمات معتمدة ومكتوبة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	3.787	1.220	عالية
2	يوجد لدى إدارة الشركة الاهتمام بتطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية	3.910	0.996	عالية
3	يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الشركة.	3.899	0.978	عالية
4	لدى الشركة هيكل تنظيمي واضح ومعتمد.	3.910	0.949	عالية
5	يتضمن الهيكل التنظيمي للشركة تحديدًا دقيقًا لمراكز المسؤولية.	3.674	1.009	عالية
6	الهيكل التنظيمي المعمول به في الشركة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤوسين	3.761	1.135	عالية
7	تستخدم الشركة دليلاً مكتوبًا يبين كل مركز مسؤولية.	3.438	1.076	متوسطة
8	العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها.	4.225	0.735	عالية
9	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة.	4.034	0.714	عالية
10	طبيعة العمل محدد وواضح في كل مركز مسؤولية في الشركة.	4.161	0.697	عالية
11	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	4.000	0.905	عالية
12	يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه.	4.202	0.932	عالية
13	يتم تحديد ووصف كل وظيفة في الشركة" وصف وظيفي".	3.944	0.789	عالية
14	يوجد لدى الشركة نظام محاسبة تكاليف واضح ومحدد لتجميع التكلفة على أساس مراكز المسؤولية	3.910	0.913	عالية
15	تتخذ التكلفة المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي.	3.584	1.106	عالية
16	يتم تبويب الإيرادات تبعًا لمراكز المسؤولية	3.652	1.169	عالية
17	يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية.	3.573	1.107	عالية
18	يعد تقرير في كل مركز مسؤولية.	3.663	1.148	عالية
19	يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها.	3.584	1.116	عالية
20	يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية	3.753	1.069	عالية
21	يستخدم أسلوب إبراز قصور الأداء في إعداد التقارير.	3.539	0.854	عالية
22		3.921	0.815	عالية
23		4.056	0.896	عالية
24		4.022	0.853	عالية

*** الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)**

يُلاحظ من الجدول (6) أن المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة تراوحت ما بين [3.438 – 4.225] وبدرجة تقدير عالية عدى الفقرة (7) والتي كانت على درجة متوسطة من الأهمية.

الفقرات المتعلقة بالرقابة:

جدول (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات المتعلقة بالرقابة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي*	الانحراف المعياري	درجة التقدير
25	تمتاز الرقابة بالمرونة والسهولة وتواكب تطورات الاداء	**4.157**	**0.752**	متوسطة
26	تساهم الرقابة في تقويم الأخطاء وانحرافات الاداء	**4.225**	**0.750**	متوسطة
27	تعتمد الرقابة الإدارية عن الأساليب العلمية في مراقبة ومتابعة الأداء.	**4.079**	**0.815**	متوسطة
28	تسهم الرقابة في سرعة اكتشاف الأخطاء والانحرافات بالأداء	**4.303**	**0.729**	متوسطة
29	هناك سهولة في الرجوع إلى السجلات الخاصة لأداء العمل لمراقبة الأداء.	**3.978**	**1.055**	متوسطة
30	هناك كفاءة عالية في توضيح سبب حدوث الانحراف بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية.	**3.989**	**0.898**	متوسطة
31	تقوم الرقابة بالتدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع الانحرافات مستقبلاً.	**4.101**	**0.622**	متوسطة
32	تقوم الرقابة بتقييم الأداء الفعلي وربطه مع الشخص المسؤول عن هذا الأداء.	**3.966**	**0.935**	متوسطة

*** الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)**

يُلاحظ من الجدول (7) أن المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة تراوحت ما بين **[3.966 – 4.303]** وبدرجة تقدير متوسطة.

الفقرات المتعلقة بالكفاءة:

جدول (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بفقرات الكفاءة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي*	الانحراف المعياري	درجة التقدير
33	يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة.	3.910	0.937	عالية
34	يوجد نظام تقارير في الشركة لكل مركز مسؤولية.	3.764	0.989	عالية
35	يوجد تحديد واضح للسياسات والقواعد المحاسبية المستخدمة في تقويم الأداء.	3.708	1.057	عالية
36	عادة ما يتوافق الأداء الفعلي بالأداء المخطط عند التقييم.	3.517	1.199	عالية
37	يتم تحديد الشخص المسؤول عن حدوث الانحرافات لكل مركز مسؤولية.	4.011	0.790	عالية
38	يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتوضيح وتقييم الأداء الفعلي والمخطط والانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة.	3.831	0.980	عالية
39	يتم إعداد البيانات المقدرة لكل مركز مسؤولية من العاملين فيه.	3.989	1.143	عالية

*** الدرجة الدنيا (1) والدرجة القصوى من (5)**

يُلاحظ من الجدول (8) أن المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة تراوحت ما بين [3.517 – 4.011] وبدرجة تقدير عالية.

6.4 اختبار الفرضيات:

يهدف اختبار الفرضيات الى تحديد أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة في قطاع الشركات الصناعية، كما تهدف الى تحليل مدى وجود فروق في تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية تعزى الى خصائص الشركة (حجم الشركة، طبيعة العمل، عمر الشركة، رأس المال).

الفرضية الأولى:

Ho: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق محاسبة المسؤولية (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء، تحليل الانحرافات) ورفع كفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية.

ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار، لمعرفة إن يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين تطبيق محاسبة المسؤولية (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، استخدام

الموازنات للرقابة وتقييم الأداء، تحليل الانحرافات) ورفع كفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية، ويشير الجدول رقم (9) إلى نتائج الاختبار.

نتائج تحليل إختبار الانحدار المتعدد:

جدول (9)

جدول ملخص النموذج [b](Model Summary)

النموذج	R معامل الارتباط	^{2}R معامل التحديد	^{2}Adjusted R معامل التحديد المعدل
1	0.590(a)	0.348	0.340

a. Predictors: (Constant), استخدام

يتبين من الجدول (9) ان قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع بلغت (0.590)، كما هو موضح، أما قيمة معامل التحديد ويحدد بـ ($\mathbf{R^2}$) بقيمة (0.348) اما التحديد المعدل (**ADJUST**) والذي يأخذ بالاعتبار الزيادة الحاصل في درجات الحرية، وكما هو موضح أعلاه فقد بلغت قيمته (0.340)، وعليه فإن المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر (34.8%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع والباقي تُعزى إلى عوامل أخرى.

2) اختبار المعنوية الإجمالية لنموذج الانحدار المتعدد:

يمثل الجدول (10) نتائج تحليل التباين **ANOVA** لاختبار معنوية نموذج الانحدار:

جدول(10)

نتائج تحليل التباين[b]

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
1	**Regression**	14.112	1	14.112	46.365	0.000(a)
	Residual	26.480	87	0.304		
	المجموع	40.592	88			

a. Dependent Variable: كفاءة الاداء
b. Predictors: (Constant), استخدام

يوضح جدول (10) تحليل التباين والذي يهدف إلى التعرف على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائي (F). وتم صياغة فرضياته كالآتي:

الفرضية الصفرية: نموذج الانحدار المتعدد غير معنوي (لا يوجد تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع).

الفرضية البديلة: نموذج الانحدار المتعدد معنوي (يوجد تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع).

ومن خلال ما يبينه جدول (10) فإنه يتضح وجود معنوية عالية لاختبار(F) مقدرة بـ (46.365) وبمستوى الدلالة قُدرت بـ (Sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبهذا يكون لنموذج الانحدار ملائم لقياس العلاقة السببية بين المتغير المستقل (محاسبة المسؤولية) والمتغير التابع (كفاءة الاداء).

ومن هذا المنطلق يتم رفض الفرضية الصفرية مع قبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن " نموذج الانحدار المتعدد معنوي (يوجد تأثير للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع)" وعليه فإنه يوجد تأثير للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، إذ فسرت المتغيرات المستقلة ما مقداره (34.8%) من المتغير التابع.

وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) لمحاسبة المسؤولية على كفاءة الأداء في الشركات الصناعية في الأردن.

3) إختبار معنوية معاملات معادلة الانحدار المتعدد:

الجدول (11) يشير الى نتائج النموذج محاور الدراسة:

جدول (11)

جدول المعاملات (Coefficient)[a]

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	t	مستوى الدلالة
تقسيم الهيكل التنظيمي	0.128	0.078	0.166	1.651	0.102
تفويض مدراء المراكز	0.035	0.072	0.047	0.492	0.624
تبويب التكاليف والإيرادات	0.067	0.077	0.107	0.865	0.390
ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز	0.282	0.125	0.339	2.260	0.026
استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء	−0.008	0.097	−0.010	−0.082	0.935
تحليل الانحرافات	0.143	0.091	0.170	1.583	0.117

a. Dependent Variable: الأداء

يشير الجدول رقم (11) أن المتغير المستقل (ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز) لها أثر دال إحصائياً في كفاءة الأداء في الشركات الصناعية في الأردن، حيث بلغت قيمة الاختبار **t** المحسوبة (2.260) وهي أعلى من قيمتها الجدولية والبالغة (1.984)، وعلى مستوى دلالة بلغ (0.0260) وهي أقل من قيمتها المحدد (0.05).

كما يشير الجدول رقم (11) أن المتغيرات المستقلة (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء) لا يوجد لها أثر دال إحصائياً في كفاءة الأداء في الشركات الصناعية.

الفرضية الثانية:

Ho: لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق محاسبة المسؤولية (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء، تحليل الانحرافات) والرقابة لقطاع الشركات الصناعية.

ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار، لمعرفة إن يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين تطبيق محاسبة المسؤولية (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء، تحليل الانحرافات) والرقابة لقطاع الشركات الصناعية، ويشير الجدول رقم (12) إلى نتائج الاختبار.

نتائج تحليل إختبار الانحدار المتعدد:

جدول (12)

جدول ملخص النموذج (Model Summary)

النموذج	R معامل الإرتباط	^{2}R معامل التحديد	^{2}Adjusted R معامل التحديد المعدل
1	0.548	0.300	0.249

a. Predictors: (Constant), استخدام

يتبين من الجدول (12) ان قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع بلغت (0.548)، كما هو موضح، أما قيمة معامل التحديد ويحدد بـ ($\mathbf{R^2}$) بقيمة (0.300) اما التحديد

المعدل(**ADJUST**) ، فقد بلغت قيمته (0.249)، وعليه فإن المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر (30%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع والباقي تُعزى إلى عوامل أخرى.

4) اختبار المعنوية الإجمالية لنموذج الانحدار المتعدد:

يمثل الجدول (13) نتائج تحليل التباين **ANOVA** لاختبار معنوية نموذج الانحدار:

جدول(13)

نتائج تحليل التباين[b]

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
1	Regression	8.199	6	1.366	5.851	0.000
	Residual	19.151	82	0.234		
	المجموع	27.349	88			

a. Dependent Variable: الرقابة

يوضح جدول (13) تحليل التباين والذي يهدف إلى التعرف على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائي (F). وتم صياغة فرضياته كالآتي:

الفرضية الصفرية: نموذج الانحدار المتعدد غير معنوي (لا يوجد تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع).

الفرضية البديلة: نموذج الانحدار المتعدد معنوي (يوجد تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع).

ومن خلال ما يبينه جدول (13) فإنه يتضح وجود معنوية عالية لإختبار(F) مقدرة بـ (5.851) وبمستوى الدلالة قُدرت بـ (Sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبهذا يكون لنموذج الانحدار ملائم لقياس العلاقة السببية بين المتغير المستقل (محاسبة المسؤولية) والمتغير التابع (الرقابة).

ومن هذا المنطلق يتم رفض الفرضية الصفرية مع قبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن " نموذج الانحدار المتعدد معنوي (يوجد تأثير للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع)" وعليه فإنه يوجد تأثير للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، إذ فسرت المتغيرات المستقلة ما مقداره (30.0%) من المتغير التابع.

وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لمحاسبة المسؤولية على الرقابة في الشركات الصناعية في الأردن.

5) إختبار معنوية معاملات معادلة الانحدار المتعدد:

الجدول (14) يشير الى نتائج النموذج محاور الدراسة:

جدول (14)

جدول المعاملات (Coefficient)[a]

النموذج	B	الخطأ المعياري	Beta	t	مستوى الدلالة
تقسيم الهيكل التنظيمي	0.013	0.065	0.020	0.197	0.844
تفويض مدراء المراكز	0.108	0.06	0.176	1.789	0.077
تبويب التكاليف والإيرادات	-.102-	0.065	-.199-	-1.569-	0.121
ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز	0.249	0.105	0.365	2.372	0.02

استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء	0.009	0.081	0.013	0.106	0.916
تحليل الانحرافات	0.173	0.076	0.250	2.276	0.025

a. Dependent Variable: الأداء

يشير الجدول رقم (14) أن المتغيرات المستقلة (ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، وتحليل الانحرافات) لها أثر دال إحصائياً في الرقابة في الشركات الصناعية في الأردن، حيث بلغت قيمة الاختبار **t** المحسوبة للعلاقة بين ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز والرقابة بلغت (2.372) وهي أعلى من قيمتها الجدولية والبالغة (1.984)، وعلى مستوى دلالة بلغ (0.02) وهي أقل من قيمتها المحدد (0.05).

أما قيمة الاختبار **t** المحسوبة للعلاقة بين تحليل الانحرافات والرقابة بلغت (2.276) وهي أعلى من قيمتها الجدولية والبالغة (1.984)، وعلى مستوى دلالة بلغ (0.025) وهي أقل من قيمتها المحدد (0.05).

كما يشير الجدول رقم (14) أن المتغيرات المستقلة (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، وتقييم الأداء) لا يوجد لها أثر دال إحصائياً في الرقابة في الشركات الصناعية.

وبالتدقيق في تلك النتائج يلاحظ الباحث ان المتغير المستقل (ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز) كان له الأثر الهام على المتغيرين الأداء والرقابة، وهو المتغير الوحيد الذي عمل على رفع الأداء والرقابة، وهو يشير الى مفهوم استراتيجي هام لمحاسبة المسؤولية، مما قد يلفت النظر الى

أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات التخطيط الاستراتيجي للشركات مما يساهم في رفع كفاءة الأداء والرقابة على المدى الطويل.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

من خلال الدراسة توصل الباحث الى النتائج التالية:

1) أشارت النتائج الى هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الأردنية، حيث بينت النتائج ان وجود مستوى فاعل من تفويض مدراء وتحليل الانحرافات وتقسيم الهيكل التنظيمي وكذلك في ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز وفي استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء وتبويب التكاليف والإيرادات، وهي نتيجة توافقت مع معظم الدراسات السابقة ومنها دراسة الخليل (2012) التي طبقت على الشركات المساهمة الصناعية وتوصلت الى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، كما توافقت مع دراسة جودة، والشيخ، والسبوع، (2009) والتي تم تطبيقها في الفنادق الأردنية ودراسة مرتجى، (2007) والتي تم تطبيقها على الجامعات.
2) أشارت النتائج الى وجود مستوى عالي من الرقابة في الشركات الصناعية الأردنية، وهي نتيجة اختلفت عما توصلت اليه دراسة (ميده، 2003) والتي توصلت الى أن قرابة 34% من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لا تطبق نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم تمكنها من امتلاك مقومات ومستلزمات تطبيقه.
3) أشارت النتائج الى أن وجود مستوى عالي من الكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية
4) كما أشارت النتائج الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام

على كفاءة الأداء في الشركات الصناعية في الأردن، وهي نتيجة توافقت مع ما توصلت اليه دراسة صيام (2004) والتي أكدت على وضوح العلاقة بين الأقسام والإدارات في المستشفيات التي تطبق محاسبة المسؤولية، ويتم في هذه المستشفيات الربط بين بنود الإيرادات والتكاليف ومن ثم ربطها مع مراكز المسؤولية وموظفي تلك المراكز، كما توافقت مع ما توصلت اليه دراسة Cools (2009) والتي أشارت الى ان تحديد مراكز المسؤولية حول النقل والتحميل لمركز مسؤولية واحد يؤهل المنظمة في تفاوضها حول الضرائب المفروضة ويبينها بدقة لأنها يمكن أن تبين مدى وجود إشارات من التلاعب تجاه السلطات الضريبية.

5) وقد بينت الدراسة أن عوامل المحاسبة الاجتماعية منفصلة (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء) لم يكن لها أثر بشكل منفصل عدى ربط الموازنات التخطيطية الذي كان له علاقة ذات دلالة إحصائية على كفاءة الأداء في الشركات الصناعية في الأردن.

6) وأشارت النتائج الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على الرقابة، وهي نتيجة توافقت مع ما توصلت اليه دراسة Safa (2012) والتي اشارت الى أنه متى تم مقارنة المبالغ المرصودة في الميزانية مع كميات والانحرافات الفعلية، فإن محاسبة المسؤولية يمكن استخدامها للعثور على أسباب هذا الانحراف.

7) وبينت الدراسة أن عوامل المحاسبة الاجتماعية منفصلة (تقسيم الهيكل التنظيمي، تفويض مدراء المراكز، تبويب التكاليف والإيرادات، وتقييم الأداء) لا يوجد لها أثر دال إحصائياً في الرقابة في الشركات الصناعية، بينما أشارت النتائج الى أن المتغيرات (ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، وتحليل الانحرافات) يوجد لها أثر دال إحصائياً في الرقابة في الشركات الصناعية على الرقابة في الشركات الصناعية في الأردن، وهي نتيجة تتوافق جزئياً مع ما

توصلت اليه دراسة أبو نصار، (2011)، والتي أشارت الى أنه وبين كل من مقومات محاسبة المسؤولية التي باستثناء المقوم الخاص بتقسيم الهيكل التنظيمي للشركة حيث لم يظهر وجود علاقة لهذا المقوم مع كل من ربحية السهم والعائد على الأصول.

التوصيات:

على ضوء النتائج توصل الباحث الى التوصيات:

1) 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 بمحاسبة المسؤولية وطرقها وأساليبها من خلال عقد الدورات التعليمية والتدريبية.
2) على الشركات الصناعية الأردنية العمل على رفع مستوى ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز حيث أشارت النتائج الى وجود علاقة هامة وذات دلالة إحصائية بين ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز والرقابة والكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية.
3) على الشركات الصناعية الأردنية العمل على رفع مستوى تحليل الانحرافات حيث أشارت النتائج الى وجود علاقة هامة وذات دلالة إحصائية بين تحليل الانحرافات والكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية.
4) ضرورة العمل على تعميم نتائج الدراسة لما لها من أهمية في تحسين مستوى الرقابة والكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية

5) كما ويوصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات والبحوث فيما يتعلق بمحاسبة المسؤولية وذلك لحداثة الموضوع ولأهميته في تحسين مستوى الأداء والحد من الأخطاء والانحرافات في العمليات المحاسبية.

قائمة المراجع:

1. أبو محسن، حمد محمد (2009). **مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة،** (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين.

2. جاريسون، ري اتش، نورين أريك (2002). "**المحاسبة الإدارية**. ترجمة زايد، محمد عصام الدين، (الرياض: دار المريخ). الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية.

3. جبريل، نائل عبد الله حسين، (1999). "***محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية***"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

4. جمعة، احمد حلمي (2011). "**محاسبة التكاليف المعيارية**"، ط1، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

5. جودة، عبد الحكيم، والشيخ، عماد يوسف، (2009). **مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية (دراسة ميدانية)**، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، جامعة الزرقاء الأهلية، المجلد التاسع، العدد الثاني، الزرقاء، الأردن، ص ص23–49.

6. الحارس، اسامة، (2004). **المحاسبة الإدارية**، ط1، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.

7. حسن، أنوار مصطفى (2013). **تصميم نظام ترميز الموجودات الثابتة بما ينسجم ونظام احصاءات مالية الحكومة(GFS)، دراسة تطبيقية في الكلية التقنية الادارية،** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخامس والثلاثون، ص ص 307–342.

8. الحولي، خالد عبد الله سليمان (2010). **برنامج قائم على الكفايات لتنمية مهارة تصميم البرامج التعليمية لدى معلمي التكنولوجيا،** (رسالة ماجستير غير منشورة) ، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

9. خشارمة، حسين، العمري، أحمد، (2004). **قياس امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية**، دراسة ميدانية، مجلة اليرموك، المجلد 20، العدد1، ص ص 287-259، الاردن.

10. الخليل، محار عبد الله (2012). **تطبيق أساليب المحاسبة الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

11. الربيعي، جبار جاسم (2005). **دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة، بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد10، ص ص 296-265 .

12. الرزي، ديالا جميل(2007). **مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

13. زيدان، جمال غانم، (1997). "**إعداد وكتابة التقارير الإدارية**"، ط1، بيروت: دار الجيل، لبنان.

14. السياغي، حمود محمد، (2007). **اعداد الموازنات التخطيطية**، دورة تدريبية لبرنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة بالتعاون مع مؤسسة تنمية القيادات الشابة/ مركز تطوير الشباب اقتصادياً.

15. صبري، نضال (2002). **المحاسبة الإدارية**، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية للنشر غزة، فلسطين.

16. صيام، نيلهان وليد احمد، (2004). ***تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية – دراسة ميدانية***"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

17. ظاهر، أحمد، (2002). **المحاسبة الإدارية**، ط1، عمان: دار وائل للنشر.

18. الغرايبة، فاتنة فالح، وأبو نصار، مأمون الدبعي ومحمد، (2011). **مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية**، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجّلد 38، العدد 1، ص ص 235-2019.

19. غلاء، أبو بكر غلاء محمد،(2005) . ***مدى توفر تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية*** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

20. الفضل، مؤيد؛ نور، عبد الناصر(2002). **المحاسبة الإدارية**، ط1، عمان: دار المسيرة للنشر، الأردن.

21. كحالة، جبرائيل، حنان رضوان، (2004). ***المحاسبة الإدارية***"، ط1، عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.

22. مرتجى، أحمد رمضان (2007) "**قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية: دراسة ميدانية**"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة غزة، فلسطين.

23. ميده، ابراهيم عمر، (2003). **نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة**، مجلة جامعة دمشق – المجلد 19 –العدد الثاني، ص 317–364.

24. النعيمات، سعيد مخلد، والصوفي، فارس جميل (2011). **دور محاسب المسؤولية الاجتماعية ومدى تطبيقها على قطاع البنوك التجارية في الأردن**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، ص ص 303– 330.

25. نمر، حلمي وآخرون، (1994). **المحاسبة في الهيئات الاقتصادية**. ط1، القاهرة: جامعة القاهرة، مصر.

26. هلالي، محمد جمال علي وشحادة، عبد الرزاق قاسم، (2007). **محاسبة المؤسسات المالية** "**البنوك التجارية وشركات التأمين**". ط 1، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن.الهيتي، خالد عبد الرحيم، (2003). ***إدارة الموارد البشرية***"، ط1، عمان: دار وائل للنشر، الأردن.

27. تقرير الإحصاءات العامة، 2014: www.mit.gov.jo

28. موقع الإحصاءات العامة الالكتروني: http://ammanxchange.com/.

المراجع الأجنبية

1- Allahverdi, Metin (2014), **Centrifugal Administration and Responsibility Accounting System in Businesses**, The Clute Institute International Academic Conference Munich, Germany.

2- Amman Stock Exchange: http://www.ase.com.jo/ar/equities, 15/1/2015.

3- Anthony, Robert N. and Govindarajan, Vijay. (1998). **Management Control Systems**, (9th ed.). New York: McGraw-Hill.

4- Cools, Martine (2009). **Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting**, Department Of Accountancy, Finance And Insurance, Lessius – KU Leuven, Korte Nieuwstraat 33, B-2000,

5- Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. and Brewer, Peter C. (2009). **Managerial Accounting**, (12th ed.). New York: McGraw-Hill.

6- Gerald, F. Morris, (1995). **Owning the Numbers**. CFO, Vol.11, Issue 3, March, PP 72-76.

7- Horngren, Charles, Sundem, Gary, (2005), **Introduction to Management, Accounting**,13th edition, prentice hall.

8- Kallunki, Pekka, and Silvola, Hanna (2008), "**The Effect of organizational life cycle staye on the use of Activity. Based costing**, "Management Accounting Research, Vol, 19,No,1, march.

9- Rowe, Casey, Birnberg, Jacob G. and Shields, Michael D. (2006). **Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers,** revelations of private knowledge. Accounting, Organizations and Society, (33): 164-198.

10- Safa, Mojgan, (2012), **Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure**, American Academic & Scholarly Research Journal Vol. 4, No. 5, Special Issue.

11- T. H. Charles, M. D. Srikant, F. George, (2005), "**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**", 12th ed, New York, Prentice Hall, P 197.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

تحية طيبة وبعد ,

يقوم الباحث بدراسة بعنوان أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة دراسة تطبيقية على قطاع الشركات الصناعية، الرجاء التكرم بالاجابة على الأسئلة التالية بدقة وموضوعية مع العلم بأن جميع الإجابات ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي .

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث

محمود سمارة

القسم الأول : المتغيرات الشخصية والوظيفية .

يرجى وضع أشارة (X) في الفراغ المقابل للإجابة التي تراها مناسبة .

1. الجنس :

ذكر ☐ أنثى ☐

2. العمر :

30سنه فأقل ☐ 31 -40 سنه ☐

41 - 50 سنه ☐ 51 سنة فأكثر ☐

3. المؤهل التعليمي :

دبلوم فأقل ☐ بكالوريوس ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐

4. الوظيفة :

محاسب ☐ مدقق حسابات ☐

إدارة عليا ☐ إدارة وسطى/دنيا ☐

5. الخبرة في مجال العمل :

5 سنوات فأقل ☐ 6 - 10 سنوات ☐

11 - 15 سنه ☐ 16 سنه فأكثر ☐

6. التخصص العلمي:

محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐

7. الشهادات المهنية:

JCPA ☐ CA ☐ CISA ☐ CA ☐

القسم الثاني الرجاء وضع اشارة ☑ عند العبارة المناسبة

البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
استخدام محاسبة المسؤولية					
1. يوجد تعليمات معتمدة ومكتوبة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.					
2. يوجد لدى إدارة الشركة الاهتمام بتطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية					
3. يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الشركة.					
4. لدى الشركة هيكل تنظيمي واضح ومعتمد.					
5. يتضمن الهيكل التنظيمي للشركة تحديدًا دقيقًا لمراكز المسؤولية.					
6. الهيكل التنظيمي المعمول به في الشركة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤوسين					
7. تستخدم الشركة دليلاً مكتوبًا يبين كل مركز مسؤولية.					
8. العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها.					
9. يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة.					

10. طبيعة العمل محدد وواضح في كل مركز مسؤولية في الشركة.					
11. يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة .					
12. يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه .					
13. يتم تحديد ووصف كل وظيفة في الشركة"وصف وظيفي".					
14. يوجد لدى الشركة نظام محاسبة تكاليف واضح ومحدد لتجميع التكلفة على أساس مراكز المسؤولية					
15. تتخذ التكلفة المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي.					
16. يتم تبويب الإيرادات تبعًا لمراكز المسؤولية					
17. يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية.					
18. يعد تقرير في كل مركز مسؤولية.					
19. يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها .					
20. يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية					
21. يستخدم أسلوب إبراز قصور الأداء في إعداد التقارير.					
الرقابة					
22. تمتاز الرقابة بالمرونة والسهولة وتواكب تطورات الاداء					

23. تساهم الرقابة في تقويم الأخطاء وانحرافات الاداء					
24. تعتمد الرقابة الإدارية عن الأساليب العلمية في مراقبة ومتابعة الأداء.					
25. تسهم الرقابة في سرعة اكتشاف الأخطاء والانحرافات بالأداء					
26. هناك سهولة في الرجوع إلى السجلات الخاصة لأداء العمل لمراقبة الأداء.					
27. هناك كفاءة عالية في توضيح سبب حدوث الانحراف بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية .					
28. تقوم الرقابة بالتدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع الانحرافات مستقبلاً.					
29. تقوم الرقابة بتقييم الأداء الفعلي وربطه مع الشخص المسؤول عن هذا الأداء.					

الكفاءة					
30. يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة .					
31. يوجد نظام تقارير في الشركة لكل مركز مسؤولية .					
32. يوجد تحديد واضح للسياسات والقواعد المحاسبية المستخدمة في تقويم الأداء .					
33. عادة ما يتوافق الأداء الفعلي بالأداء المخطط عند التقييم.					
34. يتم تحديد الشخص المسؤول عن حدوث الانحرافات لكل مركز مسؤولية.					
35. يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتوضيح وتقييما لأداء الفعلي والمخطط والانحرافات لكل مركز مسؤولية على حدة.					
36. يتم إعداد البيانات المقدرة لكل مركز مسؤولية من العاملين فيه.					