

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية
(دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)

إعداد الباحث

سالم توفيق مكي

إشراف الدكتور

حمدي شحدة زعرب

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

1430هـ - 2009م

قَالَ بَعْدَ
مَا سَأَلَ عَنْهُ

" وَتَمَّامًا وَتَمَّامًا بِسْمِ اللَّهِ الْعَلِيمِ وَاللَّهُ وَلِيُّ الْمُؤْمِنِينَ "

آية " 85 " من سورة البقرة

قَالَ بَعْدَ
مَا سَأَلَ عَنْهُ

" وَقَالَ رَبِّ انصُرْنِي بِقُدْرَتِكَ وَأَنْتَ أَعْلَمُ الْغُيُوبِ "

آية " 114 " من سورة طه

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع

إلى روح جدي الفاضل "أبو توفيق".... وإلى شهداء فلسطين رحمهم الله
إلى والدي الغالي ورمز عزتي القائد الفاضل "أبو سالم" الذي أفنى حياته ومازال من أجلي
...ومن أجل هذا الوطن

إلى والدتي الغالية الكحمن الدافئ التي سهرت الليالي وضعت لأجلي ولأجل إخوتي
إلى أعمامي "أبو عبد الله" و"أبو محمد" وعماتي الفاضلات تقديراً لما قدموه لأجلي
..إلى أخوالي وخالاتي وجدتي

إلى إخوتي الأعزاء سندي وعزوتي سلسان وفادي ومنذر وجهاد
إلى زوجتي وشريكة دربي "أم توفيق" التي صبرت لأجلي ووقفت بجانبني
إلى أولادي وقرّة عيني الأعزاء شهد وتوفيق وعبد الرحمن
إلى زملاء المهنة المحاسبين الكرام وإلى كل طالب علم
إلى المنظمات الأهلية الفلسطينية وكل مهتم بهذا القطاع
إلى أصدقائي وأقربائي

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله رب العالمين الذي أنعم وتفضل عليّ بإنهاء رسالتي هذه... حمداً كثيراً
...يليق بمجالاته وعظيم سلطانه...

وصلني اللهم وسلم علي نبينا المصطفى محمد القائل "لا يشكر الله من لا يشكر الناس"
لذا أتوجه بالشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الدكتور حمدي شحدة زعرب "لإشرافه علي
رسالتي ودعمه لي حتى إنجازها.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الدكتور ماهر درغام ، والدكتور حسني عابدين لتفضلهما بقبول
مناقشة رسالتي وتقديمهم النصح والإرشاد لإثراء الرسالة واخراجها بأفضل.
كما أتوجه بالشكر والتقدير لوالديّ اللذين حملا همّي لرفعة شأنِي.
كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من ساعدني ولو بنصيحة في أي مرحلة من مراحل إعداد
الرسالة وحتى إنجازها.... وأخص بالذكر....

د. جبر الداعون، د. عبد الناصر وادي، د. عصام البحيصي، أ. محمود وشاح، أ. أمجد الشوا، أ. وائل جبريل
كما أشكر، الأخت أريج أبو سليم، الأخ أحمد البنا لمساهمتهما في توزيع الاستبانات
كما لا يفوتني أن أشكر الأساتذة الأفاضل محكي الاستبانة، والهيئة التدريسية بكلية التجارة
والإخوة بالمكتبة المركزية بجامعة الإسلامية الذين قدموا المساعدة لي.
وشكر خاص أقدمه للإخوة الكرام بالمنظمات الأهلية الفلسطينية الذين تعاونوا معي.

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية وتحديدًا بقطاع غزة، إضافة لقياس مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تلك المنظمات، والمتمثلة في الهيكل التنظيمي للمنظمة، ومراكز المسؤولية، والموازنات التخطيطية، ونظام الحوافز، ونظام المعلومات المحاسبي، ونظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)، كما هدفت لبيان أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي.

واعتمد الباحث دليل المنظمات غير الحكومية لعام 2007م، الصادر عن مكتب المنسق الخاص للأمم المتحدة كمجتمع للدراسة، حيث احتوى على 262 منظمة أهلية منها 246 منظمة فلسطينية، ووفق معايير اختيار حددها الباحث أصبح مجتمع الدراسة 120 منظمة أهلية فلسطينية، وزعت الاستبانات عليها بالكامل، واستردت 100 استبانة، أي بنسبة استرداد 83.33%، استبعد منها خمس استبانات ليصبح عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 95 استبانة، حيث استخدم البرنامج الإحصائي spss لتحليل بيانات الدراسة الأولية، واستخدمت الكتب والدوريات والمؤتمرات والرسائل العلمية بأنواعها، وكذلك المواقع الالكترونية، وذلك لبناء الإطار النظري للدراسة.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها يتمثل في أن المنظمات الأهلية الفلسطينية تطبق نظام محاسبة المسؤولية بشكل عام بوزن نسبي 73.53%، وأن مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كانت متوفرة بدرجات متفاوتة كان أضعفها نظام الحوافز، ونظام الموازنات التخطيطية، وأكثرها تطبيقاً نظام المعلومات المحاسبي.

وبناءً على نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات أهمها: (1) توعية العاملين بالمنظمات الأهلية الفلسطينية بضرورة وأهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم، (2) ضرورة تطبيق نظام موازنات تخطيطية (تفصيلية) لكل مركز مسؤولية، وعدم الاكتفاء بموازنة المشاريع الممولة من الجهات الخارجية، (3) ربط الموازنات التخطيطية بنظام للحوافز بشكل تدريجي، والسعي لإيجاد آلية وخطة تمويلية لذلك، والتركيز على تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وغير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية، (4) محاولة إيجاد تخصصية في مجالات عمل المنظمات الأهلية الفلسطينية، لتحقيق احتياجات المجتمع المدني بقدر أكبر من الجودة ولزيادة عدد المستفيدين، (5) دعوة المنظمات لتعميق التوجه نحو اللامركزية بشكل أكبر وبالتدريج، لتعزيز تطبيق مبدأ الشفافية، وبحيث يتم عمل تقييم ورقابة للأداء لكل مراكز المسؤولية واختبار مدى حسن استخدام الصلاحيات والمسؤوليات التي كلف بها كل مركز مسؤولية.

Abstract

The study aims at measuring application rate the responsibility accounting system in the Palestinian civil organizations in especially in Gaza Strip; in addition to measuring the constituents available in those organizations for such application such as the organizational hierarchy, official positions, strategic-budget system, incentive bonus system, accounting information system, performance-control reporting system. The study also aims at explaining application importance the responsibility accounting system in these organizations. The researcher adopted the descriptive-analytic method.

The researcher adopted the NGOs directory of 2007, issued by the UN coordination office. The directory contained 262 NGO, include 246 Palestinian organization, and according to the selection criteria (set by the researcher) became a community study of 120 Palestinian NGOs. Questionnaires were distributed among these NGOs; 100 of them were filled-in and returned back (83.33%); 5 of which were excluded. The final considered number of questionnaires is 95. In the study, SPSS was used to analyze the primary data. Books, periodicals, conferences, different types of theses, and electronic websites were used for writing the theoretical part.

The study came up with a number of results among which the most significant is that NGOs apply the responsibility accounting system normally with a relative average of 73.53% and the constituents of applying this system are disproportionately available; the least of which is the strategic-budget and incentive bonus systems and the most of which is the accounting information system.

Following the results, the researcher recommends the following: 1) the necessity to make NGOs' employees aware of the significance of applying the responsibility accounting system properly. 2) The necessity to apply detailed strategic budgets to each official position and not merely relying on projects funded by foreign bodies. 3) The necessity to gradually link between strategic budgets and the incentive bonus system, and to find a mechanism, and a plan to fund such a project; as well as to make costs and earnings controllable. 4) Attempt innovating specialized posts in NGOs to satisfy the needs of the civil society with better quality and a higher number of beneficiaries. 5) Calling NGOs gradually to reject centralism and reinforcing transparency through evaluating and controlling all official positions and their level of how good they use their authority and perform the responsibilities assigned to them.

المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	م
أ	آية قرآنية	-
ب	الإهداء	-
ج	شكر وتقدير	-
د	ملخص الدراسة باللغة العربية	-
هـ	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	-
و	المحتويات	-
ي	قائمة بالجدول	-
ل	قائمة بالأشكال	-
ل	قائمة بالملاحق	-
19-0	الإطار العام للدراسة	الفصل الأول
2	مقدمة	1-1
4	مشكلة الدراسة	1-2
4	أهداف الدراسة	1-3
5	أهمية الدراسة	1-4
5	متغيرات الدراسة	1-5
6	فرضيات الدراسة	1-6
8	الدراسات السابقة	1-7
17	التعليق على الدراسات السابقة	1-8
63-20	مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وأهميتها ومقوماتها	الفصل الثاني
22	مقدمة	2-1
24-23	نشأة وتطور مفهوم نظام محاسبة المسؤولية	2-2
23	(2-2-1) مفهوم محاسبة المسؤولية في القرآن الكريم والسنة النبوية	
24	(2-2-2) مفهوم محاسبة المسؤولية في الفكر المحاسبي والإداري	
29-25	تعريف نظام محاسبة المسؤولية، أهميته وأهدافه، خصائصه ومزاياه	2-3
25	(2-3-1) تعريف نظام محاسبة المسؤولية	
27	(2-3-2) أهمية نظام محاسبة المسؤولية وأهدافه	
28	(2-3-3) خصائص نظام محاسبة المسؤولية ومزايا تطبيقه	

35-30	نظام محاسبة المسؤولية وأساليب المحاسبة الإدارية	2-4
31	(2-4-1) التكاليف المعيارية	
31	(2-4-2) الموازنات التخطيطية	
34	(2-4-3) نظام تكاليف الأنشطة	
42-36	نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم المرتبطة بها	2-5
36	(2-5-1) محاسبة المسؤولية والإدارة اللامركزية	
38	(2-5-2) محاسبة المسؤولية والإدارة بالأهداف	
38	(2-5-3) محاسبة المسؤولية والإدارة بالاستثناء	
39	(2-5-4) نظام محاسبة المسؤولية ومبدأ الخضوع للرقابة	
40	(2-5-5) نظام محاسبة المسؤولية وأخلاقيات الأعمال	
48-42	نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عمليتي الرقابة وتقييم الأداء	2-6
43	(2-6-1) نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية الرقابة	
44	(2-6-2) نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية تقييم الأداء	
60-49	مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وفروضة	2-7
49	(2-7-1) المقومات التنظيمية لنظام محاسبة المسؤولية	
58	(2-7-2) المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية	
63	(2-7-3) الفروض الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية	
75-64	واقع المنظمات الأهلية الفلسطينية	الفصل الثالث
66	مقدمة	3-1
67	ماهية المنظمات الأهلية ومصطلحاتها وخصائصها	3-2
67	(3-2-1) مفهوم مصطلح "المنظمات الأهلية"	
67	(3-2-2) تعريف المنظمات الأهلية والمجتمع المدني	
70	(3-2-3) خصائص المنظمات الأهلية	
71	(3-2-4) التفريق بين قطاع المنظمات الأهلية والقطاعين الحكومي والخاص	
75-73	المنظمات الأهلية الفلسطينية-نشأتها وتطورها	3-3
73	(3-3-1) نشأة المنظمات الأهلية الفلسطينية	
73	(3-3-2) مراحل تطور المنظمات الأهلية الفلسطينية	
79-76	المنظمات الأهلية الفلسطينية - تعدادها وتصنيفاتها	3-4
76	(3-4-1) تعداد المنظمات الأهلية الفلسطينية	
78	(3-4-2) تصنيفات المنظمات الأهلية الفلسطيني	

81-80	المنظمات الأهلية الفلسطينية_ الهيكل التنظيمي والنظام الأساسي بها	3-5
80	(3-5-1) الهيكل التنظيمي بالمنظمات الأهلية الفلسطينية ومجالس إدارتها	
81	(3-5-2) النظام الأساسي للمنظمات الأهلية الفلسطينية	
81-82	المنظمات الأهلية الفلسطينية_نظامها المحاسبي وقوائمها المالية	3-6
82	(3-6-1) النظام المحاسبي للمنظمات الأهلية الفلسطينية	
84	(3-6-2) القوائم المالية للمنظمات الأهلية الفلسطينية	
85-84	المنظمات الأهلية الفلسطينية والمساءلة والشفافية	3-7
84	(3-7-1) المساءلة والمنظمات الأهلية	
84	(3-7-2) الشفافية والمنظمات الأهلية	
85	المنظمات الأهلية الفلسطينية ومبادئ مدونة السلوك	3-8
88-85	المنظمات الأهلية الفلسطينية وإدارة الأموال	3-9
86	(3-9-1) الموارد المالية بالمنظمات الأهلية الفلسطينية واستخداماتها	
86	(3-9-2) الإدارة المالية ومكوناتها بالمنظمات الأهلية الفلسطينية	
136-89	المنهجية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات	الفصل الرابع
91	مقدمة	4-1
103-92	منهجية الدراسة وإجراءاتها	4-2
92	(4-2-1) منهجية الدراسة	
92	(4-2-2) مجتمع الدراسة وعينتها	
94	(4-2-3) أداة الدراسة في جمع البيانات الأولية	
95	(4-2-4) اختبار صدق وثبات أداة الدراسة(الاستبانة)	
103	(4-2-5) طرق التحليل المستخدمة(المعالجات الإحصائية)	
110-104	تحليل خصائص عينة الدراسة(الوصف الإحصائي)	4-3
104	(4-3-1) معلومات عن المنظمة	
108	(4-3-2) المعلومات الشخصية	
121-111	تحليل ومناقشة بيانات الدراسة (فقرات الاستبانة)	4-4
111	(4-4-1) اختبار التوزيع الطبيعي	
111	(4-4-2) تحليل بيانات الدراسة	
140-123	اختبار فرضيات الدراسة	4-5
123	(4-5-1) اختبار الفرضية الأولى	
124	(4-5-2) اختبار الفرضية الثانية	
132	(4-5-3) اختبار الفرضية الثالثة	

153-141	النتائج والتوصيات	الفصل الخامس
143	مقدمة	5-1
144	النتائج	5-2
146	التوصيات	5-3
148	الدراسات المستقبلية المقترحة	5-4
149	المراجع	-
7-1	الملاحق	-

قائمة بالجدول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
72-71	الفروق بين قطاع المنظمات الأهلية والقطاعين الحكومي والخاص	1
77	توزيع المنظمات الأهلية الفلسطينية في قطاع غزة حسب المحافظات	2
78	تصنيف المنظمات الأهلية الفلسطينية بحسب النشاط(قطاع العمل)	3
79	تصنيفات قطاعات المنظمات الأهلية بقطاع غزة حسب طبيعة النشاط	4
94	مقياس (ليكرت الخماسي) لقياس الإجابة على الفقرات	5
96	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول(الهيكل التنظيمي للمنظمة)	6
96	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (مراكز المسؤولية)	7
97	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (الموازنات التخطيطية)	8
98	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع (نظام الحوافز)	9
99	الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس (نظام المعلومات المحاسبي)	10
100	الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس : نظام التقارير الرقابية(تقارير الأداء)	11
101	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	12
102	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	13
103	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	14
104	طبيعة نشاط المنظمة(القطاع الذي تنتمي إليه)	15
105	عمر المنظمة(مدة مزاوله نشاطها)	16
105	عدد فروع المنظمة	17
106	إدارة العمل المحاسبي في المنظمة	18
106	الأسلوب الإداري المتبع	19
107	عدد الموظفين بالمنظمة	20
108	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي لمعبي الاستبانة	21
109	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	22
109	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	23
110	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	24
111	اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	25
113	تحليل فقرات المحور الأول(الهيكل التنظيمي للمنظمة)	26
114	تحليل فقرات المحور الثاني (مراكز المسؤولية)	27
116	تحليل فقرات المحور الثالث (الموازنات التخطيطية)	28
118	تحليل فقرات المحور الرابع (نظام الحوافز)	29
120	تحليل فقرات المحور الخامس (نظام المعلومات المحاسبي)	30

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
122	تحليل فقرات المحور السادس (نظام التقارير الرقابية) (تقارير الأداء)	31
124	تحليل محاور الدراسة	32
125	تحليل المحور الأول	33
126	تحليل المحور الثاني	34
127	تحليل المحور الثالث	35
129	تحليل المحور الرابع	36
130	تحليل المحور الخامس	37
132	تحليل المحور السادس	38
134	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة	39
136	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى مدة مزاوله المنظمة لنشاطها	40
136	اختبار شفيه للفروق المتعددة حسب متغير مدة مزاوله المنظمة لنشاطها	41
137	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى عدد فروع المنظمة	42
139	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى عدد الموظفين بالمنظمة	43
140	اختبار شفيه للفروق المتعددة حسب متغير عدد الموظفين بالمنظمة	44

قائمة بالأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
37	حركة المدخلات والمخرجات بمركز المسؤولية	1
42	تصنيف أخلاقيات الأعمال للمحاسب في ظل نظام محاسبة المسؤولية	2
46	مستلزمات الأداء الشامل	3
50	الهيكل التنظيمي للمنظمة	4
57	تصنيفات نظام الحوافز	5
76	التوزيع النسبي للمنشآت في الضفة الغربية وقطاع غزة حسب الملكية (2007م)	6

قائمة بالملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	م
7-2	الاستبانة بصيغتها النهائية	1
8	أسماء محكمي الاستبانة	2

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

(1-1) المقدمة

(1-2) مشكلة الدراسة

(1-3) أهداف الدراسة

(1-4) أهمية الدراسة

(1-5) متغيرات الدراسة

(1-6) فرضيات الدراسة

(1-7) الدراسات السابقة

(1-8) التعليق على الدراسات السابقة

(1-1) مقدمة

قال الله تعالى في كتابه الكريم (فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ (7) وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ (8)) (سورة الزلزلة، آية 7 و8)، فمن يعمل مثقال ذرة أي من يعمل من الخير زنة أو وزن الذرة وهي أصغر أنواع النمل _ يرى ثوابه، وكذلك إن كانت هذه الذرة شرًا فسيلقى جزاءه عليه (الصابوني، ص: 121).

فكل إنسان محاسب عمًا يفعله سواءً كان خيرًا أم شرًا، فإذا كانت هذه المحاسبة في الآخرة فمن باب أولى أن يحاسب المرء نفسه قبل أن يحاسب، لذا فالإنسان مسؤول عن جميع أفعاله وأقواله ويختلف نطاق المسؤولية من شخص لآخر بحسب ما هو مكلف به وما تحت سلطته، فقد تحدثت السنة النبوية عن المسؤولية حيث قال رسول الله صلى الله عليه وسلم "كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته،....." رواه البخاري (النووي، ص: 113).

إن المسؤولية بحد ذاتها تكليف وليس تشريف، فكلما ترقى الإنسان في عمله كلما زادت صلاحياته وبالتالي زادت مسؤولياته وأعبائه، وهذا يحتاج بدوره إلى الرقابة والتقييم على المستوى الإداري_لأداء هذا الفرد وربط ما هو مخطط بالفعل، ولكي يتم ذلك لابد من توفر نظام محاسبي إداري يفي بهذه الأغراض، ألا وهو نظام محاسبة المسؤولية.

برَزَ نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية وكنظام فرعي منها بهدف توفير معلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة عمل المسؤولين في الأقسام والإدارات وبتقييم أدائهم ضمن إطار المسؤولية المكلفين بها والناבעة من الصلاحيات الممنوحة من قبل الإدارة العليا (الكسب ورشيد، 2006، ص: 1).

وتُعتبر محاسبة المسؤولية أداة عصرية مهمة نشأت في ظل توجه العالم نحو اللامركزية، حيث أتى هذا التوجه نتيجة كبر حجم المنشآت وهيكلها الإدارية وتنوع أنشطتها، مما جعل من الصعوبة بمكان على فرد واحد أو مركز مسؤولية واحد القيام باتخاذ كافة القرارات الإدارية والإشراف والرقابة المباشرة، لذا تم تقسيم العمل على مراكز مسؤولية وبأحجام مختلفة، وتفويض الصلاحيات لمستويات إدارية مختلفة في مهام معينة مع مساعلة ومحاسبة كل فرد تم تفويضه عن مركز معين (وادي، 2008، ص: 2)، فهنا يتم ربط كل مسؤول مركز بالتكاليف والإيرادات المرتبطة به ومقارنة الأداء الفعلي والمخطط ومن ثم تحليل الانحرافات وتقييم الأداء (جبريل، 1999، ص: 2)، وذلك في الطريق للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

وفي ظل تعزيز دور المشاركة¹ الشعبية وظهور مفاهيم جديدة كالعولمة والحوكمة واللامركزية نتيجة التحول من الحكومة المركزية القومية إلى عملية التحول والإصلاح للإدارة الحكومية، وذلك من خلال الاشتراك التكاملي والتفاعلي في أدوار الأطراف الثلاثة (الحكومة، المنظمات الأهلية والقطاع الخاص) في عملية اتخاذ القرارات والتنمية الاقتصادية والاجتماعية (محمود، 2004، ص:15).

مما يُبرز أهمية المنظمات الأهلية² في العالم والدول النامية وخاصة في فلسطين، فهي من أهم مكونات المجتمع المدني الفلسطيني لما لعبته وبشكل كبير من تنمية وتطوير قدرات المجتمع الفلسطيني ودعمت صموده أمام الاحتلال (شاهين، 2007، ص:78)، وتزايدت أهمية هذه المنظمات مع تطور احتياجات المجتمع وتطور الدور الذي تؤديه في حل الكثير من مشاكل المجتمع الاجتماعية والاقتصادية والتعليمية (الجديلي، 2005، ص:2).

ومن منطلق أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية مهم في جميع المؤسسات الحكومية والخدمية والصناعية الربحية وغير الربحية (الرزقي، 2007، ص:3)، ولأهمية المنظمات الأهلية واختلافها من ناحية الحجم والهيكل الإداري، فقد جاءت هذه الدراسة لبيان مدى تطبيق المنظمات الأهلية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية، ويتطلب ذلك معرفة المقومات التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية والمتمثلة في الهيكل التنظيمي المعتمد والواضح، وإعداد الموازنات التخطيطية، وتوفير نظام معلومات محاسبي ملائم، كذلك توفر نظام للتقارير الرقابية والأداء، ووجود نظام حوافز فعال (مرتجي، 2007، ص:38).

(1) المشاركة Participation:

وهي اشترك العاملين أو من ينوب عنهم في مراحل تخطيط ورقابة الأنشطة التي يقومون بتنفيذها (زامل، 2000، ص:536).

(2) للمنظمات الأهلية عدة تعاريف منها تعريف الشبكة العربية للمنظمات الأهلية بأنها "إطار تنظيمي تطوعي، لا يستهدف الربح، يعكس مبادرة من مجموعة من المواطنين لتحقيق أهداف معينة تحقق النفع العام للمجتمع، أو قطاع مستهدف منه، وهي مستقلة ذاتياً وفقاً للقانون" (شاهين، 2007، ص:81)

كما اختلفت المسميات لهذه المنظمات ومن هذه المسميات مؤسسات المجتمع المدني، والمنظمات غير الحكومية، والمنظمات المحلية أو التطوعية، والمجتمع المدني (مرجع سابق)، وسنتطرق لذلك في الفصل الثاني من الدراسة.

(1-2) مشكلة الدراسة

نظراً للدور البارز الذي تقوم به المنظمات الأهلية في تنمية المجتمع الفلسطيني وسد ثغرة لا يُستهان بها من احتياجات المجتمع الفلسطيني، وفي ظل التوجه نحو اللامركزية ودعم نظم اتخاذ القرار في المؤسسة، كان لابد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والمتفرع من المحاسبة الإدارية الحديثة، وبحسب الدراسات السابقة في هذا المجال فإن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لا يقف عند نوع واحد من أنواع المؤسسات بل يشمل التطبيق جميع المؤسسات بأنواعها حكومية، خاصة، وأهلية، ربحية أم غير ربحية، وهذا يقودنا لمحاولة معرفة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية بفلسطين، حيث تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

"ما مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية؟"

ويتفرع منه الأسئلة الثلاث التالية:

1. هل تطبق المنظمات الأهلية الفلسطينية نظام محاسبة المسؤولية؟
2. هل تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية؟
3. هل يوجد اختلاف في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بين المنظمات الأهلية الفلسطينية يعزى لـ (طبيعة نشاط تلك المنظمات، حجمها، عمرها، وعدد موظفيها)؟ وما أثر ذلك الاختلاف؟

(1-3) أهداف الدراسة

تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

1. بيان مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وأهميته وأهدافه كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
2. بيان أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية.
3. الوقوف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية لتطوير الأداء والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
4. وضع التوصيات والحلول الممكنة لتذليل العقبات لأجل تطبيق محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية بالشكل السليم.

(1-4) أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة في النقاط التالية:

1. أهمية موضوع محاسبة المسؤولية الذي تناولته الدراسة للمجتمع والمؤسسات.
2. أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية أحد أهم القطاعات التنموية في المجتمع الفلسطيني.
3. مساعدة إدارات المنظمات الأهلية للوقوف على نقاط الضعف والعقبات التي تحول دون تطبيق محاسبة المسؤولية فيها بالشكل السليم، وتوجيهها نحو الأفضل.
4. جاءت هذه الدراسة ضمن الدراسات المقترحة في دراسات سابقة كدراسة الرزي، ودراسة محسن.
5. تتبع هذه الدراسة التوجه الجديد نحو الكتابة في تطبيق هذا النظام في المنظمات والمؤسسات غير الهادفة للربح، حيث أغلب الكتب والدراسات ركزت على التطبيق في منشآت الأعمال ذات النشاط الصناعي والتجاري.

(1-5) متغيرات الدراسة

تنقسم متغيرات الدراسة وبحسب مشكلة الدراسة إلى متغير تابع واحد ومجموعة متغيرات مستقلة تتمثل في الآتي:

المتغير التابع:

نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية.

المتغيرات المستقلة:

- 1) الهيكل التنظيمي.
 - 2) مراكز المسؤولية.
 - 3) نظام الموازنات التخطيطية.
 - 4) نظام حوافز فعّال.
 - 5) نظام معلومات محاسبي متطور وشامل.
 - 6) نظام التقارير الرقابية وتقارير الأداء.
- بالإضافة للمتغيرات المستقلة المتعلقة بخصائص العينة وهي (طبيعة نشاط المنظمة، عدد فروعها، عدد موظفيها، ومدة مزاوله نشاطها)

(1-6) فرضيات الدراسة

بالاطلاع على الدراسات السابقة التي ركزت على مقومات نظام محاسبة المسؤولية لأجل تطبيقه في قطاعات مختلفة، تمت صياغة الفرضيات في ضوء مشكلة الدراسة، لأجل تحقيق أهداف الدراسة والوصول لحلول مشكلة الدراسة، والفرضيات هي:

الفرضية الأولى:

"لا تطبق المنظمات الأهلية الفلسطينية نظام محاسبة المسؤولية".

الفرضية الثانية:

"عدم توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يحول دون تطبيقه بشكل سليم في المنظمات الأهلية الفلسطينية".

وتتفرع عنها الفرضيات التالية والتي تمثل تلك المقومات:

- 1) عدم وجود هيكل تنظيمي واضح في المنظمات الأهلية الفلسطينية.
- 2) عدم وجود مراكز مسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية.
- 3) عدم تطبيق نظام الموازنات التخطيطية في المنظمات الأهلية الفلسطينية.
- 4) عدم تطبيق نظام حوافز فعال في المنظمات الأهلية الفلسطينية.
- 5) عدم تطبيق نظام معلومات محاسبي متطور بالمنظمات الأهلية الفلسطينية.
- 6) عدم وجود نظام للتقارير الرقابية والأداء في المنظمات الأهلية الفلسطينية.

الفرضية الثالثة:

"توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تعزى إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة، مدة مزاوله المنظمة لنشاطها، عدد فروع المنظمة، عدد الموظفين بالمنظمة".

وتتفرع عنها الفرضيات التالية:

- (1) توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تعزى إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة.
- (2) توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تعزى إلى مدة مزاوله المنظمة لنشاطها.
- (3) توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تعزى إلى عدد فروع المنظمة.
- (4) توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تعزى إلى عدد الموظفين بالمنظمة.

(1-7) الدراسات السابقة

تبين من خلال المسح المكتبي المبدئي للأدبيات والدراسات السابقة وجود دراسات متعددة تناولت موضوع محاسبة المسؤولية وتطبيقها سواء كان في القطاع الحكومي أم الخاص، ودراسات أخرى تناولت المنظمات الأهلية في جوانب متعددة منها ما يتعلق بموضوع الدراسة بشكل جزئي، حيث تم الاسترشاد بها في إعداد الخطة، وسيتم الاسترشاد بها في الدراسة، وتعرض الدراسة مجموعة من الدراسات السابقة كما يلي:

1- دراسة (وادي، 2008) بعنوان "دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية: دراسة تحليلية تطبيقية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها أن التقارير الرقابية لها دور هام وأثر كبير في تقييم الأداء للمؤسسات بأنواعها (التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية) وخاصة مؤسسات القطاع الخاص، كما لهذه التقارير الدور البارز في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات المختلفة، وبالتالي تخفيض النفقات وزيادة كفاءة وفعالية المؤسسة لقيامها بأعمالها، وأن هذه التقارير لا يوجد لها شكل محدد في الإعداد نظراً لاختلاف طبيعة المؤسسات وحجمها وأنشطتها.

لذا أوصت الدراسة بضرورة وضع نظام جيد لتدريب العاملين والاهتمام بالتأهيل العلمي والتدريب المستمر في مجالات الرقابة للمسؤولين عن إعداد التقارير، كذلك ضرورة الالتزام بإعداد وتقديم التقارير الرقابية بدقة وبمواعدها وفي الوقت المناسب، كما أوصت بضرورة الاهتمام بجميع عناصر ومكونات التقرير واستخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة لتحسين مستوى إعداد وتقديم التقارير الرقابية.

2- دراسة (كلاب، 2008) بعنوان "مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود: دراسة تطبيقية".

هدفت الدراسة للتعرف إلى أي مدى تتوفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود، وبيان فوائد تطبيق هذا النظام في بنك فلسطين، ومعرفة الصعوبات التي تعترض التطبيق ومحاولة التغلب عليها.

وخلصت هذه الدراسة إلى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود بوزن نسبي 77%، حيث تتوفر أغلب المقومات اللازمة للتطبيق، ولكن توصلت أيضاً

إلى عدم وجود خلفية كافية عن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية، مع وجود ضعف في تطبيق مبدأ المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية، بالإضافة لعدم إعادة التقييم بشكل دوري لنظام الحوافز المعمول به بالبنك.

لذا أوصت الدراسة بعدة توصيات منها توعية العاملين في بنك فلسطين المحدود وخاصة الإدارة العليا بأهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، كذلك العمل المستمر على تطوير الهيكل التنظيمي، وإشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات التخطيطية، مع وضع مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

3- دراسة (اللاهمة، 2008) بعنوان "تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية، والعوامل التي تحد من تطبيقها.

وأظهرت نتائج الدراسة أن 72.10% تقريباً من المستشفيات الخاصة السعودية تطبق محاسبة المسؤولية، و78.17% منها يحدد فيها مراكز مسؤولية، وما يقارب 66.72% من المستشفيات الخاصة لديها موازنات تخطيطية، وتقارير أداء لكل مركز، وأن هناك عوامل تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية أهمها يتمثل في تكلفة تطبيق محاسبة المسؤولية، وعدم وجود رغبة للإدارة العليا بقبول هذا النظام، واشتراك مراكز مسؤولية عدة في استخدام أصول المستشفى.

وأوصت هذه الدراسة بالعمل على تطبيق محاسبة المسؤولية ومقوماتها في المستشفيات الخاصة السعودية بالشكل السليم، وإيجاد نظام حوافز للعاملين في المستشفيات الخاصة السعودية لحثهم للوصول للأداء المخطط، إضافة لإيجاد نظام محاسبي يقوم بتوزيع الأصول المشتركة في حالة استفاة عدة أقسام منها.

4- دراسة (محسن، 2008) بعنوان "مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): دراسة تطبيقية".

هدفت الدراسة للتعرف على الممارسات المحاسبية المستخدمة في المنظمات غير الحكومية وواقع تطبيق هذه المنظمات لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1)، وما هي إيجابيات تطبيق هذا المعيار، وما سلبيات عدم تطبيقه، كذلك التعرف على معوقات تطبيق ذلك المعيار ووسائل التغلب على تلك المعوقات.

وانتهت تلك الدراسة إلى نتائج أهمها وجود التزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (1) من قبل معدي القوائم المالية في تلك المنظمات، مع انخفاض نسبة الموظفين المشاركين في دورات خاصة بمعايير المحاسبة الدولية والملمين بهذه المعايير، نتيجة قلة الدورات المنعقدة في هذا المجال، بالإضافة لضعف اهتمام الإدارة العليا بالتقارير المالية، وذلك يعد من معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

كما أوصت الدراسة بمجموعة توصيات منها ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإصدار تعليمات للمنظمات غير الحكومية للالتزام بمعايير المحاسبة الدولية، وتفعيل دور جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بقيامها بنشاطات ودورات لمعايير المحاسبة الدولية، وحث المنظمات المهنية الدولية لإصدار معايير دولية خاصة بالمنظمات الأهلية.

5- دراسة (الجديبة، 2007) بعنوان "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية: دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، وبيان دوره كأساس للرقابة وتقييم الأداء، وهذا ما تمثلته المشكلة الرئيسية للدراسة والتي يتفرع عنها خمسة محاور تمثل مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. وتوصلت تلك الدراسة إلى عدم توفر جميع المقومات الرئيسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، وبالتالي عدم إمكانية التطبيق بالوضع الحالي. لذا طرحت الدراسة عدة توصيات من أهمها توعية العاملين في الأجهزة الحكومية بمفهوم ومقومات تطبيق النظام، وتطوير النظام المحاسبي والهياكل التنظيمية الحكومية، وبناء الموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية على أسس علمية ومهنية وإقرار نظام للحوافز.

6- دراسة (مرتجي، 2007) بعنوان "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية: دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية واقتصرت على الجامعات بقطاع غزة نظراً لظروف الاحتلال على أساس اللامركزية الموجودة في الجامعات الفلسطينية والمتبعة من إدارتها العليا حيث ازدياد حجم الاستثمارات والمدار من قبل عدد كبير من الأفراد.

وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية بوزن نسبي 65.21%، نظراً لضعف توفر المقومات بالشكل المطلوب لتطبيقها أو عدم وجودها بعض الأحيان.

ووضعت الدراسة عدة توصيات من أهمها توعية العاملين في الجامعات في الإدارة العليا لضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية، والعمل على تطوير الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات المحاسبي، وبناء نظام معياري للتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية.

7- دراسة (الرزقي، 2007) بعنوان "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة تطبيقية".

هدفت الدراسة للوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، مبرزة أهمية تطبيق هذا النظام في الشركات الصناعية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها توفر معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث يوجد هيكل تنظيمي واضح لدى الشركات الصناعية إلا أنه لا يوجد لديها سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية، وتقوم بتطبيق نظام موازنات تخطيطية دون إشراك العاملين بالشركة، وتقوم بمقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي لتحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين، لكن بالنسبة للتقارير لا توجد قاعدة موحدة في إعدادها، كذلك نظام الحوافز لا تتبع فيه أسلوب موحد.

وأوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها تحسين الهيكل التنظيمي بما ينسجم مع أهداف الشركة، كذلك ضرورة وجود معايير علمية في تحديد التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، بالإضافة لتوحيد شكل تقارير الأداء لتسهيل اتخاذ القرار على الإدارة العليا، مع الاهتمام بتحسين نظام الحوافز وربط الأداء المحقق بها.

8- دراسة (شاهين، 2007) بعنوان "واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الهام الذي تلعبه الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية بقطاع غزة، من خلال مناقشة ومعالجة واقع الرقابة الإدارية الداخلية في تلك المنظمات مشكلة الدراسة ومدى توفر مقوماتها ودورها في تحقيق أهداف المنظمة.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن الرقابة نمط من أنماط السلوك الإنساني تهدف لمساعدة المنفذ على تصحيح أخطاءه في الوقت المناسب، وليس انتهاز الأخطاء وتصيدها، كما تبين أن غالبية العينة يتوفر لديها أهم مقومات الرقابة الداخلية، مما يدل على اهتمام تلك المنظمات

بالرقابة لتحقيق النجاح، فقد كان الوزن النسبي لتوفر مقومات الهيكل التنظيمي بها 86%، و83.1% لفعالية وسلامة عملية تقييم الأداء، و90% لعملية الاتصال في المنظمات الأهلية في قطاع غزة تتم وفق أسس علمية وتوفر مقومات الاتصال الناجح، كذلك توفر مقومات البناء التنظيمي في المنظمات الأهلية في القطاع بدرجة عالية.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة للمساهمة في الوصول لفعالية وجدوى الرقابة الداخلية ضرورة نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي وأنه لتصحيح الأخطاء وليس تصيدها، وأن تُولي السلطة الوطنية الفلسطينية الأهمية لقطاع المنظمات الأهلية لدورها الأساسي في بناء المجتمع اقتصادياً واجتماعياً، بالإضافة لتشكيل هيئة وطنية تقوم بمساءلة المنظمات الأهلية ومحاسبة مسؤوليها، والعمل على تطوير معايير رقابة الأداء مع وضع معايير معتمدة وموضوعية لإعداد التقارير الرقابية، وتدريب عناصر قادرة على القيام برقابة الأداء، وأن تسعى المنظمات الأهلية لتطوير النظام الرقابي لديها والتحديث المستمر في الوسائل والأساليب المستخدمة في تنفيذ مهام الرقابة.

9 - دراسة (خشارمة والعمرى، 2004) بعنوان "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية: دراسة ميدانية".

هدفت تلك الدراسة للتعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية.

وتبين من نتائج هذه الدراسة أن 86% من عينة الدراسة أيدوا أن وجود محاسبة المسؤولية في المحاسبة الحكومية لها دور كبير في تحسين أداء الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومية، كما أيدوا وبشدة ضرورة تقييم أداء الأقسام والمراكز داخل التنظيم إضافةً للأسلوب التقليدي للرقابة على الالتزام المالي والقانوني.

وأوصت تلك الدراسة بضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية في الوحدات الحكومية، وضرورة تطبيق أسس محاسبة المسؤولية لأجل تحقيق الرقابة الإدارية على مستوى الأقسام والمراكز بالوحدات الحكومية، وتوفير المقومات اللازمة لذلك.

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

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، من حيث التنظيم الإداري والموازنات التخطيطية، وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية وتقرير الأداء لمراكز المسؤولية، وتوافر نظام

حوافز فعال، ومعرفة الواقع العملي المطبق لنظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية.

وأظهرت تلك الدراسة أن قرابة 34% من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لا تطبق نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم تمكنها من امتلاك مقومات التطبيق، و66% منها تطبق محاسبة المسؤولية ولكن ليس وفق الأسس العلمية الصحيحة، كما لا يوجد تصنيف وتحليل للتكاليف والإيرادات في الشركات المساهمة العامة الأردنية على مستوى مراكز المسؤولية، ولا تطبق تلك الشركات نظام تقارير متكامل، ولا يوجد بها نظام فعال للحوافز.

لذا أوصت الدراسة بضرورة توضيح أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للإدارات العليا في الشركات الصناعية الأردنية، والعمل على تحديد دقيق للهيكل التنظيمي لهذه الشركات بكافة المستويات الإدارية بها، كذلك السعي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف من خلال أقسام مستقلة ووفق الأسس العلمية الصحيحة لأجل تبويب وتصنيف التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية.

11 - دراسة (Philip،2002) بعنوان "الهيكل التنظيمي للمنشآت وقياس أداء الأقسام في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية".

هدفت الدراسة إلى قياس أداء الأقسام في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية داخل الهيكل التنظيمي للمنشآت.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن معظم المنشآت تحتاج إلى أنواع مختلفة من الأقسام داخل الهيكل التنظيمي لأجل تأدية عمل معين، وأن نظام محاسبة المسؤولية يمكن تطبيقه على كل المستويات سواء كان مستوى المجموعة ككل، الأقسام، القطاعات، أو الأعمال والمنتجات.

وأوصت بأن يكون لكل قسم معيار لقياس الأداء الخاص به، إضافة لضرورة إجراء التسويات اللازمة للإيرادات، والتكاليف، والأصول لعمل المقارنات، كما يجب أن يعكس تقرير الأداء المسؤولية الإدارية، وعمل التسويات اللازمة للعناصر التي تقع خارج نطاق المسؤولية.

12 - دراسة (Toni & Tonchia،2001) بعنوان "نماذج أنظمة قياس الأداء-الخصائص والإجراءات".

هدفت الدراسة لبيان أهمية استخدام أنظمة المقاييس المالية في العمليات الإدارية. وتوصلت الدراسة إلى أن إعادة هيكلة وتكامل جميع أنظمة المقاييس للأداء في المنظمات الأخرى سيجلب المنافع، ويساعد في تقييم الأداء.

وأوصت الدراسة بضرورة التركيز على إعادة هيكلة الأنظمة، بالإضافة إلى التركيز على الموارد البشرية.

13- دراسة (جبريل، 1999) بعنوان "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية: دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة لبيان أهمية محاسبة المسؤولية، والوقوف على مدى تطبيقها في الشركات الصناعية الأردنية، وبيان معوقات تطبيقها وتقديم المقترحات، حيث تم اعتماد مقومات أساسية لمحاسبة المسؤولية متمثلة في الهيكل التنظيمي للشركة، وتبويب الإيرادات والتكاليف تبعاً لمراكز المسؤولية، وإعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، وإعداد التقارير للأداء لمراكز المسؤولية في كافة المستويات الإدارية.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات المطبقة الداخلة مجتمع الدراسة بمتوسط حسابي نسبته 72%، مما يشير إلى قصور في تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية، نتيجة وجود معوقات تعيق تطبيق محاسبة المسؤولية أهمها عدم فصل الملكية عن الإدارة من الناحية التطبيقية، كذلك انخفاض الدعم المادي والمعنوي من قبل الإدارة العليا لأجل تطبيق محاسبة المسؤولية.

وانتهت الدراسة بعدة توصيات أهمها وجوب توفير الدعم المادي والإداري لتطوير النظم الإدارية والمحاسبية والعاملين عليها، وتوفير وحدة إدارية لمتابعة وتقييم تطبيق محاسبة المسؤولية في تلك الشركات.

14- دراسة (La Grange, 1992) بعنوان "محاسبة المسؤولية وإعادة هيكلة المنظمات".

هدفت الدراسة لتبيان العلاقة بين أساسيات ومبادئ المحاسبة الإدارية وبين حاجة المنظمات لإعادة الهيكلة، وتفويض الصلاحيات واللامركزية في السلطة والمسؤولية، من خلال بناء وتطوير نظام محاسبة المسؤولية.

وتوصلت الدراسة لمجموعة نتائج منها أن وجود نظام لمحاسبة المسؤولية في المنظمات سيجعل المعلومات الإدارية تجهز بأسلوب علمي طبقاً لمواصفات إعادة هيكلة المنظمة باتجاه اللامركزية والرقابة والتعاون بين أقسام المنظمة المختلفة، كما أوضحت أن التكاليف المرتبطة بالأقسام هي تكاليف مناسبة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية ولعمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

كما بينت الدراسة أن نظام محاسبة المسؤولية يجب إعداده وترتيبه بشكل محدد وخاص للمنظمة، بهدف إعادة الهيكلية، وأن يصمم النظام المالي على قاعدة منظمة طبقاً للأنشطة المتنوعة من جانب، وطبقاً للمستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة، وأن تحضر المعلومات الإدارية طبقاً لقيمة النشاطات المنجزة بمراكز المسؤولية.

15- دراسة (روس، 1983) بعنوان "المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية".

هدفت الدراسة لبيان الدور الذي يلعبه نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية، وما يتطلبه من مقومات، حيث أن الرقابة تعني الرقابة على الأشخاص الذين يحدثون التكاليف، ومساعدة مدير مركز المسؤولية عن الانحرافات فيها، حيث مجتمع الدراسة يتمثل في شركة الدلتا الصناعية "إيدال" بمصر، وتحديداً في مصنع الأجهزة الكهربائية بأماظة_ أكبر مصانع هذه الشركة_ حيث يقوم بإنتاج 75% من إجمالي إنتاج الشركة الأم.

وتوصلت الدراسة إلى أن نظام محاسبة المسؤولية يعتبر أداة لرفع كفاءة أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية، تحفيزاً للوصول بالأداء الفعلي إلى الأداء المخطط، وأن الشركة محل الدراسة لم تقوم بإحاطة المستويات الإدارية المختلفة ببند الاستخدامات أو عناصر التكاليف الخاضعة لتحكم كل مستوى إداري على حده، كما أنها لم تضع خريطة تنظيمية لكافة مصانعها بما يتماشى مع نظام محاسبة المسؤولية، كذلك أهمية تفهم جميع المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية لفعالية نظام محاسبة المسؤولية المقترح وإمكانية تطبيقه، كما توصلت الدراسة إلى تصور للموازنة التخطيطية على أساس المسؤولية بالنسبة لبند الاستخدامات.

وأوصت الدراسة بتوصيات منها أن تتم المقارنة بين أرقام الموازنة التخطيطية والأرقام الفعلية لكل فترة مالية حتى تكون المقارنة أكثر فعالية في مجال الرقابة على التكاليف، وربط استحقاق الحوافز بالانحرافات الموجبة والسالبة في بنود الاستخدامات، وتحديد المسؤولية عن حدوث الانحرافات، وأنه لا بد من وجود نظام تقارير متكامل بالنسبة للنشاط الإنتاجي بمصنع أماظه لتلك الشركة واقترحت الدراسة مثل هذا النظام للمصنع محل الدراسة، كما أوصت الدراسة بضرورة تحديد الاختصاصات والواجبات والمسؤوليات بوضوح لكل مستوى إداري وكذلك تحديد مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي لتجنب ازدواجية المسؤولية.

16- دراسة (Bodnar,1975) بعنوان "تحليل سلوك توزيع التكلفة في أنظمة محاسبة المسؤولية" دراسة حالة على جامعة (Pennsylvania).

هدفت الدراسة إلى معرفة كيفية توزيع التكاليف ضمن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية بحيث تسهم في تنظيم عملية الرقابة وزيادتها بفاعلية وبتقنيات إضافية، كما هدفت لربط مفهوم محاسبة المسؤولية بجامعة (Pennsylvania) من خلال نموذج طبقته الدراسة على هذه الجامعة.

حيث لاحظت الدراسة أن معالجة التكاليف المشتركة نقطة هامة في تصميم نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة، وأن مشكلتان تواجه الجامعة بهذا الخصوص وهما اختيار معيار لتوزيع التكاليف، ومعالجة الاعتبارات غير المالية من خلال نظام رقابة مالي.

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

وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق هذا النموذج بالمنظمة، بحيث يأخذ في الاعتبار البعدين السلوكي والعملي لنشاطات المنظمة في عملية توزيع التكاليف، لتترك الأثر الإيجابي في أداء العاملين بها، وبالتالي تحسين الأداء المالي وتحفيز الأداء غير المالي.

(1-8) التعليق على الدراسات السابقة

بالإشارة للمسح المكتبي للأدبيات والدراسات السابقة، تبين أن هذه الدراسة تعتبر أول دراسة وبحسب علم الباحث_تتناول موضوع محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية ذات الطابع الخاص ومن أحد أهم القطاعات في المجتمع الفلسطيني، فمن خلال استعراض الباحث وإطلاع له للدراسات السابقة يمكن تصنيف هذه الدراسات جغرافياً إلى فئتين: -

أ- دراسات أجريت في البيئة الفلسطينية:

وهي دراسات أجريت على المجتمع الفلسطيني بالداخل، ويمكن تقسيم هذه الدراسات إلى نوعين هما:

1) دراسات ناقشت موضوع محاسبة المسؤولية مع اختلاف قطاع مجتمع الدراسة:

ففي قطاع المؤسسات الخاصة والحكومية بشكل عام تناولت دراسة (وادي، 2008) محاسبة المسؤولية من منظور أحد مقوماتها وهو تقويم الأداء، وتحديدًا من خلال دراسة دور التقارير الرقابية وأهميتها في المؤسسات الفلسطينية الخاصة والحكومية بغزة.

أما في القطاع الحكومي فقد تطرقت دراسة (الجدبة، 2007) لمحاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في القطاع الحكومي الفلسطيني بغزة، وقياس إمكانية التطبيق من خلال توفر مقومات محاسبة المسؤولية، **بينما في قطاع الجامعات** كانت دراسة (مرتجي، 2007) والتي هدفت لقياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية في غزة.

وفي الشركات المساهمة **وتحديدًا في القطاع المصرفي** تناولت دراسة (كلاب، 2008) واقع تطبيق محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود من حيث مدى توفر مقومات تطبيقها فيه، **أما في مجال الشركات الصناعية** فقد تناولت دراسة (الرزقي، 2007) محاسبة المسؤولية ومقومات تطبيقها في الشركات الصناعية بقطاع غزة.

2) دراسات تطرقت للمنظمات الأهلية الفلسطينية وخاصة بقطاع غزة ولكن من جوانب مختلفة مرتبطة_ إما بشكل مباشر أو غير مباشر - بمقومات تطبيق محاسبة المسؤولية:

فدراسة (محسن، 2008) هدفت لمعرفة واقع تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (1) وإيجابيات ومعوقات تطبيقه في المنظمات الأهلية بقطاع غزة، فهذا المعيار يعتبر أحد الركائز المهمة المساعدة في وجود نظام محاسبي وقوائم وتقارير مالية ملائمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تلك المنظمات.

ودراسة (شاهين، 2007) الهادفة لمعرفة واقع الرقابة الإدارية الداخلية وأهميتها في المنظمات الأهلية بقطاع غزة، وهذا الموضوع يعتبر أحد المقومات الهامة لأجل تطبيق محاسبة المسؤولية في تلك المنظمات محل الدراسة.

ب - دراسات أجريت خارج البيئة الفلسطينية:

وهي دراسات ناقشت موضوع محاسبة المسؤولية مع اختلاف قطاع مجتمع الدراسة:
ففي مجال الشركات الصناعية تناولت كل من دراسة (جبريل، 1999) و (ميدة، 2003) محاسبة المسؤولية ومقومات تطبيقها في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، من حيث التنظيم الإداري والموازنات التخطيطية، وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالموازنات التخطيطية وتقرير الأداء لمراكز المسؤولية، أما دراسة (روس، 1983) فتناولت نظام محاسبة المسؤولية ومقومات تطبيقه وتأثيرها في مجال الرقابة، وذلك في الشركات الصناعية المصرية، وتحديداً على شركة الدلتا الصناعية "إيدبال" بمصر، وفي القطاع الحكومي تناولت دراسة (خشارمة والعمري، 2004) واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية بالأردن، وفي قطاع الجامعات كانت دراسة (Bodnar, 1975) والتي تناولت تحليل سلوك توزيع التكاليف في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وذلك على جامعة (Pennsylvania) مع الأخذ في الاعتبار البعدين السلوكي والعملي، وفي قطاع المستشفيات الخاصة تناولت دراسة (اللاهمة، 2008) مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات السعودية الخاصة، والعوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية فيها، وفي قطاع المنظمات بشكل عام تناولت دراسة (La Grange, 1992) إعادة هيكلة المنظمات وفق نظام محاسبة المسؤولية، كذلك دراسة (Toni & Tonchia, 2001) التي ركزت على نماذج أنظمة قياس الأداء، وإعادة هيكلتها والتركيز على المورد البشري، أما دراسة (Philip, 2002) فتناولت الهيكل التنظيمي للمنظمات وآلية قياس الأداء لمراكز المسؤولية في ظل محاسبة المسؤولية.

حيث يمكن القول أن الدراسات السابقة قد حققت أهدافها البحثية بحسب ما حددته لنفسها من مسار وبحسب مجتمع الدراسة، وكانت دافعاً قوياً لهذه الدراسة لاستكمال البحث لتغطية ما لم يتم تغطيته في الدراسات السابقة فيما يتعلق بإطار متكامل حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتحديداً في المنظمات الأهلية بفلسطين لملائمة مفهوم محاسبة المسؤولية لمختلف القطاعات وبمختلف أهدافها.

ويمكن تلخيص ما تتميز به هذه الدراسة عن ما سبقها من الدراسات بما يلي:-

- (1) تعتبر أول دراسة في فلسطين بحسب علم الباحث_تبحث في مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية.
- (2) الدراسة تستمد أهمية خاصة من أهمية مجتمع الدراسة الذي تناولته، ذلك القطاع المهم في مجتمعنا الفلسطيني الذي يتطلب دائماً الدعم والتطوير.
- (3) تسير الدراسة وفق التوجه الحديث لتطبيق وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على المنظمات بمختلف أهدافها ونشاطاتها، وخاصة القطاع الخدمي والاجتماعي غير الهادف للربح، وتستكمل المسير مع الدراسات السابقة للخروج بصورة كاملة عن مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في كافة القطاعات الاقتصادية والتنموية في البلدان العربية وخاصة في فلسطين.

الفصل الثاني

مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وأهميتها
ومقوماتها

(2-1) مقدمة

(2-2) نشأة وتطور مفهوم نظام محاسبة المسؤولية

(2-3) تعريف نظام محاسبة المسؤولية، أهميته وأهدافه، خصائصه ومزاياه

(2-4) نظام محاسبة المسؤولية وأساليب المحاسبة الإدارية

(2-5) نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم المرتبطة بها

(2-6) نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عمليتي الرقابة وتقييم الأداء

(2-7) مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وفروضة

(2-1) مقدمة

تهتم الإدارة العليا في أي مؤسسة باختلاف طبيعتها في عصر التطور السريع لنظم المعلومات والتكنولوجيا الحديثة، ومع اتساع حجم المؤسسة ونشاطاتها، بالتركيز نحو وظيفة التخطيط الاستراتيجي والتنظيم والإشراف، والمهام الحساسة على مستوى المنشأة والبيئة المحيطة بها، لذا لجأت لنظام اللامركزية (Decentralization) لجني فوائدها (Benefits of Decentralization) مثل التخصص والتنافس والتوسع (آل آدم والرزق، 2006، ص: 358-355).

فنشأ عن ذلك نظم إدارية حديثة، مما تتطلب الأمر نشأة وتطوير نظم محاسبية تلبي احتياجات تلك النظم الإدارية، ومنها نظام محاسبة المسؤولية، حيث يُرسم هذا النظام سمات التنظيم الإداري، ويربط الأداء بالفرد المسؤول عنه في كل الوحدات الإدارية بالمنظمة، مما يؤدي لرقابة التكاليف والإيرادات ومعرفة المسؤول عن حدوثها (الرجبي، 2007، ص: 327).

فالمسؤولية بحد ذاتها تُعد المفتاح نحو مكافحة الانحرافات السلبية وتنمية الانحرافات الايجابية، فهي تدعم في اتجاه تنمية روح المبادرة والإبداع من خلال الاستغلال الأمثل للطاقة (الموارد) المتاحة لأجل تحقيق الأهداف المخططة، وبالتالي تعتبر مفتاح قيادة الوحدة الاقتصادية (جمعة وآخرون، 1999، ص: 256).

لذا خصصت الدراسة هذا الفصل لتناول الإطار المفاهيمي لنظام محاسبة المسؤولية من نشأة، مفهوم، أهمية، أهداف وكذلك مقومات ومتطلبات تطبيق ذلك النظام والمفاهيم المرتبطة به.

(2-2) نشأة وتطور مفهوم نظام محاسبة المسؤولية:

تعود فكرة المسؤولية والمساءلة منذ قديم الأزل عبر العصور البشرية، ونشأ مفهوم محاسبة المسؤولية في القرآن الكريم والسنة النبوية، أما في الفكر المحاسبي والإداري فيعتبر مفهوم محاسبة المسؤولية حديث نسبياً، وتناولت الدراسة مفهوم محاسبة المسؤولية في الكتاب والسنة وفي الفكر المحاسبي والإداري لبيان نشأة وتطور مفهوم نظام محاسبة المسؤولية، وذلك كما يلي:

(2-2-1) مفهوم محاسبة المسؤولية في القرآن الكريم والسنة النبوية المطهرة:

يرجع أصل مفهوم المحاسبة والمساءلة إلى ما ورد في كتاب الله سبحانه وتعالى وسنة نبيه محمد عليه أفضل الصلاة وأتم التسليم، فقد قال تعالى في كتابه الكريم " (فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ (7) وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ (8) "سورة الزلزلة"، فلا بد من الثواب والعقاب، فكل إنسان محاسب عن جميع أقواله وأفعاله، ويختلف نطاق المسؤولية من شخص لآخر حسب ما كُلف به ودخل ضمن صلاحياته، حيث قال تعالى " (وَقُلْ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ (105) "سورة التوبة"، فارتبط مفهوم المحاسبة بالحساب، سواء محاسبة الفرد أمام ربه سبحانه أو أمام الآخرين، فهو محاسب عن تصرفاته وأعماله والمسجلة في كتاب خاص يقرأه بنفسه يوم القيامة، فيقول تعالى " (وَكُلُّ إِنْسَانٍ أَلْزَمْنَاهُ طَائِرَهُ فِي عُنُقِهِ وَنُخْرِجُ لَهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مَنْشُورًا (13) أَقْرَأْ كِتَابَكَ كَفَىٰ بِنَفْسِكَ الْيَوْمَ عَلَيْكَ حَسِيبًا (14) "سورة الإسراء".

وفي السنة النبوية المشرفة عن عبد الله بن عمر رضي الله عنهما أنه سمع رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول "كلكم راع و مسؤول عن رعيته، فالإمام راع ومسؤول عن رعيته، والرجل في أهله راع وهو مسؤول عن رعيته، والمرأة في بيت زوجها راعية وهي مسؤولة عن رعيته، والخادم في مال سيده راع وهو مسؤول عن رعيته"، قال فسمعت هؤلاء من رسول الله صلى الله عليه وسلم، وأحسب النبي صلى الله عليه وسلم قال " والرجل في مال أبيه راع وهو مسؤول عن رعيته، فكلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته" رواه البخاري في صحيحه.

"فكل إنسان مهما كانت درجته ومكانته لا بد وأن يكون مسؤولاً، فالوظيفة الإدارية في النظام الإسلامي تزيد من مسؤولياته أمام الله تعالى وأمام الناس، وهو الأمر الذي يتسق مع المبدأ العام الذي يحكم فكرة المسؤولية في النظام الإسلامي" (وادي، 2008، ص: 142).

(2-2-2) مفهوم محاسبة المسؤولية في الفكر المحاسبي والإداري:

وفي الفكر المحاسبي يعود مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وفي كتابات متفرقة لأربعينيات القرن الماضي، وتطور مع تطور علم الإدارة والمحاسبة، فأصبح من أهم أساليب الرقابة وتقييم الأداء المستخدمة بالعصر الحديث، لما يوفره من معلومات وتقارير عن الأداء لمحاسبة المسؤولية عن الانحرافات، وتقادي حدوثها في المستقبل (الجديبة، 2007، ص:30)، حيث كان أول مقال علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية في عام 1952م وهو مقال لـ جون هينجيز " John A. Higgins" تبعته أبحاث ومقالات عديدة لكتاب آخرين (كحالة وحنان، 2002، ص:413).

ويوضح المفهوم الإداري مفهوم كل من المحاسبة والمسؤولية، فالمحاسبة في الاصطلاح الإداري تختص بتوفير البيانات وتحضير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة اللازمين لتحقيق هدف الإدارة الأساسي، وتُعد كذلك باتخاذ القرارات الخاصة بالحصول على المعلومات لصناعة قرارات توجيه الاستثمار، مع ضمان الربح المناسب والتكلفة الملائمة للمعلومات والاستخدام الفعال لها، وتتعدى ذلك لقياس أداء مراكز المسؤولية، أما المسؤولية فتعني الواجب أو النشاط المخصص لشخص معين تحت ظرف معين للقيام بمهمة معينة، أي استخدام السلطة التي تم تفويضها مع إقرار من أعطى تلك السلطة بوجود شخص أعلى منه سيُفيم أدائه مقابل تلك السلطة الممنوحة له لأداء عمل ما (وادي، 2008، ص:143).

وتمثل محاسبة المسؤولية كبقية فروع المحاسبة وسيلة لا غاية كونها تمكن الإدارة من الرقابة على التكاليف والارتقاء بأداء العاملين وتحسين نوعية الخدمات والسلع المقدمة، كما تعتبر علم من العلوم الاجتماعية كونها نشأت وتطورت كضرورة ملحة لتلبية احتياجات التقدم في الأنظمة المالية والإدارية (مرتجي، 2007، ص:22).

وتدور فكرة محاسبة المسؤولية حول مبدأ التقرير عن أداء مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية، حيث يمثل كل مركز مسؤولية وحدة إدارية تمثل مجموعة من الأفراد تتحدد لكل منهم حدود مسؤولياته يمنح على أساسها سلطة اتخاذ القرار (مبارك وآخرون، 2003، ص:175).

لذا تعتبر محاسبة المسؤولية تحولاً من اهتمام المحاسبة بالتركيز على استخراج تكلفة المنتج إلى التركيز والاهتمام بالرقابة على التكاليف من خلال تلك التقارير، وإعداد القوائم المالية للمستويات الإدارية مع ربط وتجميع وتحليل التكاليف بوحدات الإشراف والمسؤولية في التنظيم، فمحاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية هامة وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا على أتم استعداد للمحاسبة والمساءلة في أي وقت ليس فقط عن أدائهم بل أيضاً عن أداء مرؤوسيهـم (مرتجي، 2007، ص:23-24).

(2-3) تعريف نظام محاسبة المسؤولية، أهميته وأهدافه، خصائصه ومزاياه:

(2-3-1) تعريف نظام محاسبة المسؤولية:

وجدت الدراسة تعريفات كثيرة في المراجع العربية والأجنبية لنظام محاسبة المسؤولية، ورأت الدراسة أن تلك التعريفات ترسم توجهين في تعريف هذا النظام، فالتوجه الأول يُعنى بتعريف نظام محاسبة المسؤولية من منظور واحد فقط من منظور محاسبي فقط، أو منظور إداري فقط والتوجه الثاني يُعنى في طرحه لتعريف هذا النظام بالربط بين النظم المحاسبية والنظم الإدارية، وهو الأكثر ملائمة لواقع نظام محاسبة المسؤولية وأهدافه التي ستستعرضها الدراسة في النقطة التالية من هذا الفصل.

وفيما يلي بعض تعريفات محاسبة المسؤولية ذات التوجه أحادي المنظور:

x عرّف Vance and Taussic اصطلاح "محاسبة المسؤولية" بأنه "اصطلاح يشير إلى نظام لتجميع البيانات المحاسبية وإعداد التقارير طبقاً لمسؤوليات الأشخاص، ويهدف إلى تقديم البيانات عن النتائج المحققة في كل وحدة من وحدات المنشأة والتي يرأسها شخص مسئول يقوم بالتنفيذ الفعلي، مع التمييز بين البنود التي يعتبر الشخص الذي يقوم بالتنفيذ الفعلي مسؤولاً عنها والبنود التي لا يعتبر مسؤولاً عنها، كما يتم ربط التقارير بالأشخاص ابتداءً من رئيس العمال أو المشرف المسئول عن العمال حتى مستويات الإدارة العليا في شكل هرمي متجهاً لأعلى" (روس، 1983، ص:10).

x وعرّف آخرون محاسبة المسؤولية بأنها " اسم يطلق على العمليات الإدارية الخاصة بتوفير المعلومات التي تساعد على رقابة العمليات وتقويم الأداء، ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية جزءاً من النظام الإداري للمنشأة ككل (وادي، 2008، ص:144).

x كما عرّفت محاسبة المسؤولية بأنها عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز (الداهمة، 2008، ص:318).

x أما آل آدم والرزق فيُعرفان نظام محاسبة المسؤولية بأنه "نظام محاسبي يبتغي الرقابة على الأداء وتقييمه في ضوء قيام الأفراد أو المسؤولين في تنفيذ واجباتهم بحدود الصلاحيات المفوضة لهم وفق مبدأ الكلفة المناسبة في الوقت الملائم، وذلك بربط التقارير المحاسبية بفعالية العاملين" (آل آدم، والرزق، 2006، ص:359).

أما تعريفات محاسبة المسؤولية ذات التوجه الآخر_ الذي يربط بين النظم المحاسبية والإدارية_ فمنها:

x عُرِفَت محاسبة المسؤولية على أنها "أسلوب إداري محاسبي، يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية، وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياته الإدارية"(كحالة، وحنان، 2002، ص:413).

x وعرّف (وادي) محاسبة المسؤولية بأنها نظام إداري محاسبي للمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وتقويم الأداء، يرتبط بالهيكل التنظيمي للمنشأة ويقوم على أساس تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية، وتفويض السلطات والصلاحيات اللازمة لتنفيذ الأعمال الموكلة لكل مركز، بهدف تحقيق رقابة فعالة وتقويم أداء كل مركز مسؤولية، ومحاسبته على ضوء المعايير الموضوعية مسبقاً، وعمل التقارير الرقابية اللازمة عن أداء ذلك المركز (وادي، 2008، ص:146).

x أما (الفضل وشعبان) فيعرفانها بأنها "محاسبة الأفراد عن أداء واجباتهم الموكلة إليهم، كل حسب اختصاصه في المنشأة، أو هي التزام الفرد بالقيام بالواجبات المحددة له بكونه عضواً في التنظيم داخل المنشأة، وعليه فإن محاسبة المسؤولية أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في المنشأة"(الفضل، وشعبان، 2003، ص:247).

x كما عرف (Keller & Others) نقلاً عن (Horngren, and Foster) بأن نظام محاسبة المسؤولية يُنظَّم ويُنسب التكاليف إضافة للإيرادات والأصول والالتزامات ذات العلاقة إلى: (1) المدراء الأفراد المسؤولين بشكل أساسي عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المتغيرات. (2) أو إلى النشاط المسبب للتكلفة (Keller, & Others, 1992, p2).

x وعرفها (Ronald W. Hilton) بأنها "تشير إلى الأدوات والمفاهيم المختلفة التي يستخدمها المحاسبون الإداريون لقياس تقييم أداء الأفراد والأقسام لأجل تبنى أهداف المؤسسة ككل وتحقيقها (Hilton, 2002, P524).

x ومما سبق يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه نظام معلومات محاسبي إداري متفرع من المحاسبة الإدارية ومرتبطة بالهيكل التنظيمي للمنظمة، بحيث يخدم الإدارة في رقابة وتقويم الأداء وتحليل الانحراف بكل مركز مسؤولية من خلال المحاسبة عن التكاليف والإيرادات وربطها بمراكز المسؤولية كل حسب ما يخصه، وعمل تقارير الرقابة والأداء اللازمة عن أداء كل مركز.

(2-3-2) أهمية نظام محاسبة المسؤولية وأهدافه:

إن نظام محاسبة المسؤولية يعتبر مدخلاً مهماً لتطوير المحاسبة بشكل عام والمحاسبة الإدارية بشكل خاص، فهو يربط بشكل مباشر بين التكاليف والإيرادات من جهة والأشخاص المسؤولين عنها من جهة أخرى لأجل تنفيذ العمليات الرقابية بالشكل الأفضل، وتمكين كل مستوى إداري من معرفة مسؤولياته في ظل الهيكل التنظيمي للمنظمة، وتقييم أداء كل فرد من أفرادها ومعرفة مدى مساهمته فيها، لذا تعتبر محاسبة المسؤولية من الأساليب المتقدمة للإدارة أيضاً، حيث يعتبر الفرد جوهر محاسبة المسؤولية (الفضل، وشعبان، 2003، ص: 248).

كما تتبع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً من نظام الرقابة الداخلية، الذي يخدم عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المتاحة في المنظمة لتحقيق كل من الكفاءة والفاعلية في استخدامها، وتقييم أداء الأقسام في المنظمة لتحقيق أهدافها (جبريل، 1999، ص: 24). وتعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء فهي نظام رقابي يتطلب الاتجاه اللامركزي للإدارة (الفضل، ونور، 2002، ص: 375).

ويمكن تلخيص أهداف محاسبة المسؤولية في النقاط التالية (الفضل، وشعبان، 2003، ص: 248-250):

- (1) يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها.
- (2) ترتبط محاسبة المسؤولية بمبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية والتكاليف والتقارير بالمستويات الإدارية.
- (3) تساعد في تقييم الأداء الخاص لكل مستوى من المستويات الإدارية، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.
- (4) تسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء من خلال تعامل محاسبة المسؤولية مع التقرير عن المعلومات.
- (5) تمكين المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمنظمة، والمسؤولية عن وحدات الإشراف، والمسؤولية عن الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات.
- (6) يمثل أسلوب محاسبة المسؤولية مدخل حديث لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، حيث يتطلب تطوير النظام المحاسبي القائم ونظام التقارير من خلال عملية ربط مباشر مع الهيكل الإداري في المنظمة.

(7) تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام (الإدارة بالأهداف) حيث يعني اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في المنظمة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها وذلك بشكل تفصيلي دقيق.

(8) تسمح محاسبة المسؤولية بأسلوب (الإدارة بالاستثناء)، فأى مستوى إداري بالمنظمة لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ماله من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تخليص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل بكفاية، ولا تتولى المستويات الإدارية الأقل تنفيذ أو رقابة عمليات تختص بها المستويات الإدارية العليا كذلك (الفضل، وشعبان، 2003، ص: 250).

(2-3-3) خصائص نظام محاسبة المسؤولية ومزايا تطبيقه:

من التعريفات السابقة لنظام محاسبة المسؤولية ومن خلال الأهداف تتضح مجموعة من الخصائص والمزايا لهذا النظام وذلك كما يلي (الدلاهمة، 2008، ص: 321):

- (1) محاسبة المسؤولية تعتبر أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- (2) محاسبة المسؤولية تعتبر أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء في المنظمات وجزء من نظام الرقابة الداخلية.
- (3) تعتمد على الموازنات التخطيطية.
- (4) ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي للمنظمة من حيث تقسيمها إلى مراكز للمسؤولية.
- (5) ينتج عن محاسبة المسؤولية إصدار تقارير عن أداء مراكز المسؤولية تُقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.

وأضاف (وادي) الخصائص التالية (وادي، 2008، ص: 146-148):

- (6) المساهمة في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، حيث يوافق كل مدير على مجموعة أهداف محددة ينبغي أن يحققها.
- (7) أيضاً تؤدي لتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء.
- (8) أنه نظام يجمع بين النظام المحاسبي والنظام الإداري ويُفَعِّلُهُمَا من الجانبين النظري والتطبيقي.

كما أضاف (ميدة) الخاصية التالية (ميدة، 2003، ص: 324-325):

- (9) كما تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية، فإنها أيضاً تقوم على نظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاضطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي، وتحديد الانحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها.

- ويقود استخدام نظام محاسبة المسؤولية أيضاً وخاصة في الوحدات غير الهادفة للربح كالحكومية والمنظمات إلى تحقيق المزايا التالية(خشارمه، والعمرى، 2004، ص: 263-264):
- × إعطاء الدافع للإصلاح الإداري والمالي، فالمساءلة الموضوعية ستؤدي للتفاهم حول الأفضل، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها أو تشترك في أدائها.
 - × استخدام الموارد على المستوى الجغرافي، بطريقة عادلة وذلك لاستفادة المناطق كلها من الإنفاق العام والتخصيص المتوازن للموارد حسب احتياجات هذه الأقاليم.
 - × يساعد في تقييم أداء التنظيم من القاعدة إلى القمة، وذلك عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوي التنظيمي، فكلما اقتربنا من قمة التنظيم كانت المعايير شاملة وترتبط بمدى تحقيق الأهداف العامة، فكفاءة الأقسام تؤدي في النهاية إلى كفاءة التنظيم ككل.
 - × يجعل الأشخاص مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤوليتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم، ولكن يراود للاهتمام بها والتأثير على اتخاذ القرار بحثاً عن تحسين الأداء، والعمل على تحفيز الأفراد لأداء الأعمال بالشكل المرغوب.
 - × يُساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يُمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب هذه المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات، ومقارنة الإنفاق الفعلي بالإنفاق المقدر على مستوى مراكز التكلفة الموافق عليها داخل التنظيم.
 - × إن نظام محاسبة المسؤولية نظام داخلي يمكن استخدام مخرجاته من قبل من هم خارج الوحدة الإدارية من أجهزة رقابية إضافة لمستخدمها الأصلي وهو الإدارة.
- ويضيف آخرون ميزة أخرى مهمة لنظام محاسبة المسؤولية وهي(الجديبة، 2007، ص: 43):
- × أنه عند تطبيق هذا النظام يتم أخذ العامل الإنساني والسلوكي في الاعتبار عند وضع الخطط والأهداف والمعايير، وهذا يتفق مع الاتجاه الحالي للاهتمام بالنواحي السلوكية، ويوفر نظام محاسبة المسؤولية أساساً عادلاً للحوافز للعاملين في المؤسسات الحكومية أو الاقتصادية على حد سواء.

(2-4) نظام محاسبة المسؤولية وأساليب المحاسبة الإدارية:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)¹ المحاسبة الإدارية بأنها "تطبيق الأساليب والمفاهيم المناسبة في سبيل إعداد البيانات التي تساعد إدارة المنظمة في وضع الخطط الكفيلة بتحقيق الأهداف المحددة مقدماً وفي اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف" (الفضل وشعبان، 2003، ص: 16).

وجاءت المحاسبة الإدارية لتطويع البيانات والمعلومات المحاسبية لخدمة احتياجات الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء، فالعملية الإدارية دورة مستمرة تبدأ وتنتهي باتخاذ القرار مروراً بكل من التخطيط والرقابة وهي أهم وظائف الإدارة في المنظمة، فالمحاسبة الإدارية تبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة للإدارة والبيانات الإدارية اللازمة للمحاسبة، ومن ثم الخروج بإطار عام تركز أهدافه على تحديد أهداف المنظمة والتخطيط والرقابة لتحقيق هذه الأهداف من خلال تنفيذ نشاط المنظمة بأقل تكلفة وأكثر كفاءة وإنتاجية وربحية ممكنة (كحالة، وحنان، 2002، ص: 10-12).

كما أن المحاسبة الإدارية لا تخدم الإدارة العليا فحسب، بل تخدم جميع المستويات داخل المنظمة، وذلك حسب نوع الاحتياج للمعلومات والبيانات المحاسبية ونوع القرار الإداري الخاص بكل مستوى، مثل قرار استثمار الأصول والقرارات المتعلقة بالهيئات الحكومية والمتعلقة بالعاملين... وغير ذلك (الفضل، وشعبان، 2003، ص: 42).

ومن هنا تكمن أهمية المحاسبة الإدارية التي توفر ما لا توفره المحاسبة المالية، فأصبح لزاماً تطوير أساليب ونظم المحاسبة الإدارية وتنويعها بحيث تحقق الأهداف المنشودة منها.

فالمحاسبة الإدارية بأساليبها المختلفة تتميز بالمرونة وتركز على المستقبل وتبرز الدور المحاسبي في العملية الإدارية في أي منظمة، وهذه الأساليب تختلف باختلاف وظائف المحاسبة الإدارية سواء كانت في التوصل للتقديرات المتعلقة بالتخطيط للمستقبل أو توصيل المعلومات وتجميع البيانات (كحالة، وحنان، 2002، ص: 4).

وهذا عرض مختصر لبعض أهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وربطها بأسلوب محاسبة المسؤولية حيث يتضح ترابط وتكامل هذه الأساليب مع بعضها لتحقيق أهداف المحاسبة الإدارية، والأساليب هي:-

⁽¹⁾ جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) واختصارها (AAA) وهي من مكونات مؤسسة المحاسبة الأمريكية التابعة للمنظمات المحاسبية الأمريكية (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، ص: 24).

(2-4-1) التكاليف المعيارية:

يكون التركيز في نظام التكاليف التقليدي (التكاليف الصناعية) على استخراج تكلفة الإنتاج، بينما في ظل وجود نظام محاسبة المسؤولية تتم عملية الرقابة على التكاليف بالإضافة لاستخراج التكلفة فهو نظام يهتم بمن هو المسؤول عن تلك التكاليف، وهنا يأتي أيضاً دور التكاليف المعيارية في الرقابة على عناصر التكاليف والمساهمة في رقابة التكاليف.

وتعرف التكاليف المعيارية بأنها مقياس لما يجب أن تكون عليه تكلفة المخرجات، فهي نمط أو أداة لمقارنة التكاليف الفعلية لمعرفة مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي، وبالتالي لا تعد بديلاً عن التكاليف الفعلية (الرجبي، 2004، ص: 239).

ولكنها تعد أكثر عدالة من التكاليف الفعلية فهي تمثل معايير محددة مقدماً لأجل تقييم الأداء وتحليل الانحرافات، حيث يتم تصميمها بعناية بعد دراسات علمية وعملية لأجل الدقة وبدون إشراف، كما تستخدم في إعداد الموازنات التخطيطية وتحديد أسعار المنتجات ودراسة المشاريع الجديدة لاختيار أفضلها (ظاهر، 2002، ص: 119-121).

ومن هنا نلاحظ ارتباط أسلوب نظام التكاليف المعيارية بنظام محاسبة المسؤولية، الذي يساعد الإدارة العليا في تحديد الأداء المعياري لإنجاز النشاط داخل المنظمة، وربط التكاليف الفعلية الناتجة من تقديم خدمة بالتكاليف المعيارية مع تبويبها بحسب وحدات الإشراف والمسؤولية، حيث يتم تحديد التكاليف المعيارية لمركز المسؤولية بعدة طرق وهي الطريقة التاريخية، الطريقة الإحصائية، الطريقة العملية للمعايرة وكذلك الطريقة الواقعية (مرتجي، 2007، ص: 60-62).

ويمكن القول بأن التكاليف المعيارية تهتم فقط بتقدير التكاليف التي ينفقها مركز المسؤولية من أجل تقديم خدمة أو إنتاج منتج، وبالتالي تمكن فقط من قياس الأداء لمراكز الإنفاق (التكلفة) دون إمكانية قياس أداء مراكز الإيراد والربحية والاستثمار كونها تتطلب قياس الإيرادات إلى جانب التكاليف، ومن هنا يأتي دور الموازنات التخطيطية كأسلوب آخر من أساليب المحاسبة الإدارية كأداة تساعد في قياس أداء كافة مراكز المسؤولية.

(2-4-2) الموازنات التخطيطية:

يطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التخطيطية، والموازنة التقديرية، والموازنة الرقابية، فكل صفة للموازنة في التسميات السابقة تشير إلى إحدى السمات والوظائف الرئيسية للموازنات (حسّ، 2006، ص: 135).

وتُعد الموازنة خطة مفصلة للتعبير في صيغ كمية أو رقمية أو كليهما معاً عن أنشطة معينة، فهي أداة مهمة تُعطي رؤياً واضحة لإدارة المنظمة من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فهي تعني خطة مستقبلية لجميع أنشطة المنظمة وأقسامها (الدلاهمة، 2008، ص: 320-321).

ويعرفها الشرع وسفيان بأنها خطة كمية لاستغلال موارد المنظمة لتحقيق الأهداف المتوخاه سواءً كانت تخطيطية أو رقابية، ولا بد في هذا الصدد أن تتعلق الموازنة بوحدة اقتصادية وتغطي فترة مالية مستقبلية محددة، وهي بهذا المعنى تعتبر ترجمة لنشاط المنظمة وهذا يستدعي وصف الأنشطة الفرعية التي تعبر عن مجالات عمل المنظمة في صورة كمية أو رقمية أو الاثنان معاً بصورة دقيقة، ومما سبق يمكن القول بأن الموازنة التخطيطية تعتبر ترجمة لأهداف المنظمة التخطيطية أو الرقابية بالمنظمة بكافة مستوياتها الإدارية، ولفترة مستقبلية محددة، ويبرز دور الموازنات التخطيطية الهام في نظام محاسبة المسؤولية كأداة قياس تساعد المستويات الإدارية المختلفة في الرقابة على مختلف العمليات والخطط، وذلك في جميع وحدات الإشراف والمسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل وحدة مسؤولية (مرتجى، 2007، ص: 63).

فعند إعداد الموازنة التخطيطية للمنظمة وفقاً لمفهوم محاسبة المسؤولية فلا بد من إعدادها على مستوى الأقسام طبقاً للهيكل التنظيمي وهو ما يطلق عليه بالموازنة القطاعية، ومن خلال تجميع كافة الموازنات لكل مركز المسؤولية يمكن تحديد الموازنة الشاملة (الشرع، وسفيان، 2002، ص: 255).

ولأجل إعداد مراحل الموازنة التخطيطية لوحدات الخدمات لتناسب محاسبة المسؤولية، وحيث يكون التركيز في موازنة الوحدات الخدمية على إيرادات وتكاليف أداة الخدمة، فإنه يمكن توضيح خطوات إعداد الموازنة التخطيطية للوحدات الخدمية على النحو التالي (صبري، 2002، ص: 382):

- 1) تحديد أهداف الوحدة الخدمية، والتعبير عنها بصورة كمية ومالية.
- 2) تقسيم الوحدة الخدمية إلى مراكز مسؤولية، وتقسيم مراكز المسؤولية إلى وحدات أنشطة ووحدات خدمات مساندة.
- 3) اختيار هدف النشاط لكل مركز مسؤولية.
- 4) تحديد الإيرادات المتوقعة بناء على حجم النشاط المتوقع.
- 5) تحديد تكلفة إنتاج الخدمات المتوقعة لمراكز الأنشطة.
- 6) تحديد جداول الموازنات المالية على أساس حجم الإيراد والتكاليف المتوقعة.

وتهدف عملية إعداد وتنفيذ الموازنة إلى تحقيق ما يلي (جلس، 2006، ص: 137):

(1) تعتبر الموازنات إحدى أهم أدوات التخطيط_ أحد وظائف الإدارة الأساسية_ التي تستعملها المنظمات.

(2) تستخدم الموازنة كأداة رقابية على أداء الأقسام المختلفة في المنظمة.

(3) تستخدم العديد من المنظمات الموازنات كأداة لتقييم أداء الأفراد في الأقسام المختلفة، وبالتالي تحديد الحوافز الواجب دفعها للموظفين عن طريق تحديد العمل المطلوب إنجازه من كل موظف في المنظمة.

(4) تساهم الموازنة في تيسير وترابط أداء الأقسام المختلفة.

(5) توزيع مصادر التمويل من خلال الموازنات على الأقسام والوحدات المختلفة حسب حاجة وأهمية الدور الذي يقوم به كل قسم بهدف ضمان أداء أعمال المنظمة وتحقيق أهدافها.

ويحقق استخدام الموازنات التخطيطية العديد من المزايا عند إعدادها على مستوى مراكز المسؤولية وتتمثل فيما يلي (هيتجر، وماتولنش، 2004، ص: 239):

x تعطي الموازنات مدراء مراكز المسؤولية فرصة التخطيط الدوري لأنشطتهم والتعرف على كيفية إنجازها بكفاءة وفاعلية، من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.

x تمنح الموازنات التخطيطية عند إعدادها تبادل الأفكار والمعلومات والأهداف بين كافة مدراء مراكز المسؤولية وذلك من شأنه تقادي التعارض بين الأهداف.

x تبين الموازنات التخطيطية للمستويات الإدارية، مراكز المسؤولية ذات الكفاءة والفاعلية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وبالتالي تخصيص موارد إضافية لها باعتبارها ذات الاستغلال الأمثل لموارد المنظمة.

كما أن للموازنات تأثير واضح على منظمات القطاع الخاص المختلفة بالإضافة إلى المنظمات الأهلية، حيث تقوم هذه المنظمات بإعداد موازنات تقديرية تتضمن حجم المساعدات والدعم المتوقع الحصول عليه خلال الفترات المستقبلية وأوجه الإنفاق المختلفة، كما أن الجهات المانحة لهذه المنظمات يشترطون في بعض الأحيان بيان الخطط المستقبلية وأوجه الإنفاق المختلفة لما يقدمونه من منح ومساعدات (جلس، 2006، ص: 131-132).

(2-4-3) نظام تكاليف الأنشطة:

منذ منتصف قرن العشرين بدأت تظهر تغيرات جذرية في بيئة الأعمال، حيث تغيرت بيئة الأعمال الصناعية الإدارية والخدمية، وازدادت حدة المنافسة في السوق المحلي والعالمي نتيجة تطور نظم المعلومات والأنظمة الإنتاجية بتوسيع استخدام تكنولوجيا الحديثة مثل ظاهرة الآلية واستخدام الإنسان الآلي، مما دعا الإدارة لضرورة تخفيض التكلفة وإتباع سياسة إنتاجية مرنة والبحث عن أسواق إنتاجية جديدة مما دعا لظهور بديل لأنظمة التكاليف التقليدية، حيث قدم الباحثان (Cober & Cablan) في عام 1987 نظاماً جديداً وهو نظام التكاليف المبنية على الأنشطة Activity Based Costing System (ABC) والذي طبقه العديد من المنظمات _بمختلف أنواعها_ ويتم تطبيق ذلك النظام من خلال ثلاث مراحل متتالية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، ص: 132-133):

- 1) تحليل جميع أنشطة المنظمة، وتحديد النشاطات الرئيسية في المنظمة.
- 2) تحديد مسببات التكلفة (أو محركات التكلفة) لكل نشاط أو لمجموعات متجانسة من الأنشطة.
- 3) ربط تكاليف الأنشطة المتركمة أو المجمعة في أوعية التكاليف بموضوع التكلفة الذي قد يكون منتجاً معيناً أو فئة معينة من العملاء أو قسماً أو فرعاً.

ويضيف العريبي مرحلة مهمة:

- 4) تتبع التكاليف طبقاً للنشاطات ويكون ذلك وفقاً لكيفية طلب النشاطات للتكاليف (العريبي، 2003، ص: 255).

وتعرف الرزي نقلاً عن (درغام) نظام تكاليف الأنشطة بأنه "أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات" (الرزي، 2007، ص: 28).

وتكمن أهمية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ومحاسبة تكاليف الأنشطة في أن نظام محاسبة المسؤولية يزود الإدارة بمعلومات ذات قيمة عالية حول الطاقة المستغلة، ويراقب ثلاث فرضيات جوهرية بالنسبة لنظام تكاليف الأنشطة وهي (الرزي، 2007، ص: 27-28):

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

لذلك يجب تصميم نظام محاسبة المسؤولية بحيث يستطيع تحديد الموارد الضرورية لتجاوز نقاط الاختناق في الطاقة على مستوى الأنشطة المختلفة، فإذا ظهرت اختناقات وتأخير في تنفيذ أعمال الأنشطة بالرغم من أن الطاقة الفعلية هي أقل من الطاقة المخططة فإن ذلك يتطلب تخفيض الطاقة المخططة في نظام الأنشطة (الرزقي، 2007، ص: 28).

كما أن نظام محاسبة المسؤولية يمكن أن يتضمن تعريفاً للأنشطة المنفذة داخل الأقسام والمراكز، ولكن تعريف النشاط داخل المراكز والأقسام هو أكثر تفصيلاً من تعريف النشاط في نظام تكاليف الأنشطة، لأن البيانات التفصيلية ضرورية لتقديم تغذية عكسية من أجل تحسين العمليات الفرعية داخل الأقسام والمراكز (قاسم، 2007، ص: 7).

وتقسم الأنشطة إلى أربعة أنواع (ظاهر، 2002، ص: 190):

(1) أنشطة المدخلات: وهي الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج، مثل أنشطة البحث والتطوير وشراء مواد أولية.

(2) أنشطة العمليات: وهي الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات.

(3) أنشطة المخرجات: وهي الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات.

(4) أنشطة إدارية: وهي الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة السابقة مثل الخدمات المحاسبية والقانونية.

وحيث يُصنّف نظام الـ(ABC) الأنشطة بالمنظمة إلى أنشطة تضيف قيمة ولا يمكن الاستغناء عنها، وأنشطة لا تضيف قيمة ويمكن الاستغناء أو تخفيضها لأدنى حد ممكن (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، ص: 138)، فإن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية سيسهم بشكل فعّال في تحديد ذلك من خلال تقييم أداء مراكز المسؤولية التي تحوي تلك الأنشطة لأجل تحسين الأداء وخفض التكاليف.

(2-5) نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم المرتبطة به:

يوجد لكل نظام مفاهيم أخرى ذات علاقة وارتباط وثيق، فنظام محاسبة المسؤولية يرتبط بمجموعة من المفاهيم المهمة والمحورية التي لا بد من التطرق إليها عند الحديث عن محاسبة المسؤولية، فهي مفاهيم ذات علاقة تكاملية ومن أهمها مفهوم اللامركزية وإدارتها، الإدارة بالأهداف، والإدارة بالاستثناء، وذلك كما يلي:

(2-5-1) نظام محاسبة المسؤولية والإدارة اللامركزية:

ارتبط مفهوم محاسبة المسؤولية بمفهوم الإدارة اللامركزية ارتباطاً وثيقاً، حيث تولّد نظام محاسبة المسؤولية عن نظام اللامركزية في الإدارة وكأحد أساليب المحاسبة الإدارية، كما يُمثل أداة الإدارة العليا في الرقابة وتقييم الأداء والتنسيق بينها وبين الإدارات الفرعية التابعة لها، وبعبارة أخرى "يعتمد نظام محاسبة المسؤولية إدارياً على فلسفة أساسية هي الإدارة اللامركزية، ومحاسبياً على نظام الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء" (كحالة، وحنان، 2002، ص: 413).

فاللامركزية تعني تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا والأفراد الذين يعملون فيها وذلك نتيجة لكبر حجم المنظمات سواء كانت الحكومية أو الاقتصادية وإفساح المجال أمام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات العليا للمنظمة على أكمل وجه" (الجدبة، 2007، ص: 40).

ومن أهم فوائد نظام اللامركزية ومحاسبة المسؤولية (السعيدة، 2007، ص: 140):

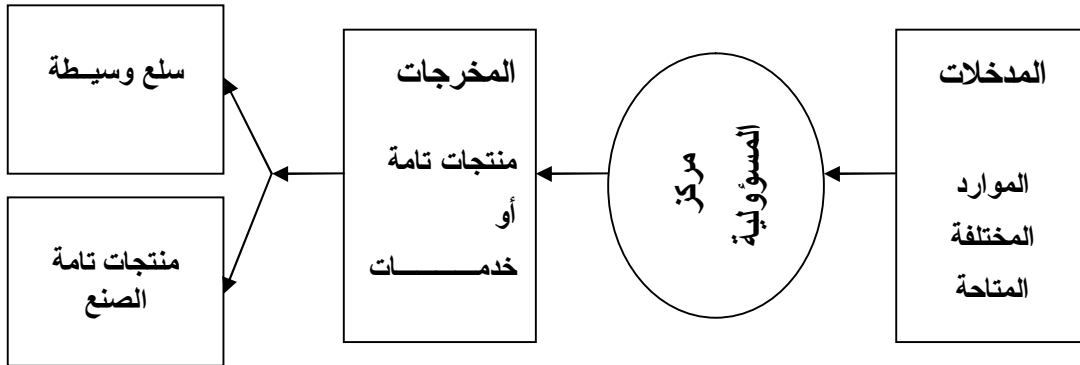
- x التنظيم من خلال تقسيم المنظمة وحدات يسهل إدارتها.
- x سهولة وسرعة اتخاذ القرار بكفاءة أكثر ووقت ملائم.
- x مشاركة المستويات الإدارية والمراكز في اتخاذ القرار مما يحقق درجة عالية من الرضا النفسي ورفع المعنويات.
- x إظهار مهارات ومواهب مدراء مراكز المسؤولية وإعطائهم فرصتهم حتى يتوفر عامل الحافز.

وعند استخدام الإدارة في المنظمة لمفهوم (اللامركزية) تصبح إدارة لامركزية مع تفاوت درجتها مع إدارة لأخرى_ وتنشأ منها بالتالي وحدات تنظيمية صغيرة داخل المنظمة تدعى مراكز المسؤولية، والتي تعتبر محور نظام محاسبة المسؤولية.

- حيث يتصف مركز المسؤولية بالصفات المهمة التالية (زامل، 2000، ص: 509-510):
- x يقود مركز المسؤولية شخص محدد، تكون لقراراته قوة التأثير على عناصر المدخلات والمخرجات في حدود تامة الوضوح، بحيث تكون مسؤوليته تحقيق أهداف مركز المسؤولية في حدود صلاحياته، ووفقاً لسياسات وخطط المنظمة ككل.
 - x يتم تحديد المعدلات المعيارية لأنشطة كل مركز مسؤولية، ومقارنتها بنتائج الأداء الفعلي، مما يمكن من تحديد الفروق وتحليلها وتحديد مسبباتها والمسؤولية عنها.
 - x يعتبر مركز المسؤولية وحدة محاسبية، فمسؤوليته تكون عن المدخلات والمخرجات خلال كل فترة، وتتمثل المدخلات في الموارد المخصصة للاستغلال داخل ذلك المركز لتحقيق هدف محدد خلال فترة محددة، أما المخرجات فتتمثل في وحدات المنتج النهائي التي يتم عرضها للبيع في السوق، أو وحدات الإنتاج تحت التشغيل والتي تستخدم كمدخلات لمراكز مسؤولية أخرى، أي بمثابة سلع وسيطة لتلك المراكز، وهناك الوحدات غير الملموسة فهي عبارة عن خدمات يقدمها مركز المسؤولية للسوق الخارجي أو لمراكز مسؤولية أخرى داخل المنظمة، ويمكن إيضاح حركة المدخلات والمخرجات كما في الشكل رقم (1):-

شكل رقم (1)

حركة المدخلات والمخرجات بمركز المسؤولية



المصدر: زامل، 2000، ص: 510

(2-5-2) نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالأهداف:

يتمثل نظام الإدارة بالأهداف في تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الأساليب اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وتحديد مقاييس الأداء، ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه المقاييس، حيث يقوم بهذه العملية كل من الرؤساء والمرؤوسين (الجديبة، 2007، ص: 42). حيث إن تطبيق نظام الإدارة بالأهداف يعني اتفاق الرؤساء بمختلف مستويات السلطة بالمنظمة مع العاملين في وحداتهم على تلك الأهداف المحددة والمتوقع الوصول إليها، والتي يتم مقارنة الأهداف المتوصل إليها بها، فلا بد من النظر للنتائج التي تم مقارنتها مسبقاً بما توصلت له المنظمة من أهداف بدلاً من التركيز على الأنشطة فقط (الفضل، وشعبان، 2003، ص: 249). إن محاسبة المسؤولية لها دور كبير في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية التي تعتبر من أهم مقومات محاسبة المسؤولية وبين مراكز المسؤولية نفسها، حيث تعد الموازنات التخطيطية هدفاً جوهرياً يسعى مركز المسؤولية لتحقيقه (كحالة، وحنان، 2002، ص: 415).

ويمكن توضيح العلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالأهداف في النقاط التالية (الجديبة، 2007، ص: 42-43):

- لكل مستوى إداري أهداف محددة يعمل على تحقيقها، ومن خلال تقارير الأداء يمكن تقييم أداء المسؤولين ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط عن طريق الأهداف المحددة مسبقاً، وبالتالي تحديد الانحرافات في التنفيذ، لأجل تفاديها في المرات القادمة.
- يكمن جوهر عملية الإدارة بالأهداف في تحديد أهداف قابلة للقياس لكل منصب إداري، حيث يتم تحديدها مقدماً في المعيار الذي تقارن به الأداء الفعلي عند تطبيق محاسبة المسؤولية.
- كما تعتمد الإدارة بالأهداف على المتابعة المستمرة لمعرفة تقدم سير العمل، مما يتطلب تدفق المعلومات الملائمة إلى مراكز المسؤولية في الوقت الملائم.

(2-5-3) نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالاستثناء:

يؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية إلى تطبيق ما يعرف بمبدأ الإدارة بالاستثناء كما ذكرت الدراسة في خصائص نظام محاسبة المسؤولية حيث ينعكس تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء في أن نظام محاسبة المسؤولية يهيئ للإدارة العليا النقرغ للقرارات الحيوية والاستراتيجية من خلال تخليصها من تفاصيل الأعمال التي يمكن للإدارات الأقل تأديتها بكفاءة، فأى مستوى إداري بالمنظمة لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك (كحالة، وحنان، 2002، ص: 416).

ويعرف جاري سون ونورين الإدارة بالاستثناء بأنها نظام للإدارة يقوم على وضع معايير لمختلف الأنشطة، وتقارن النتائج الفعلية بهذه المعايير، وأي فرق يبدو مهماً يوضع تحت بصرة الإدارة باعتباره "استثناء"، حيث يقضي مبدأ الإدارة بالاستثناء بضرورة التركيز على ما تراه الإدارة من تلك الانحرافات ذات الأهمية الخاصة من ناحية القيمة أو التأثير على الأنشطة المختلفة للمنظمة (جاري سون، ونورين، 2002، ص: 514).

وتعتبر أهمية الانحراف هي الأساس في اتخاذ قرار بتقصي أسبابه ومحاولة تصحيحه، فتكرار حدوث انحراف معين يكون مؤشراً لوجود خطأ ما يتعين تحديد أسبابه، مما قد يستدعي ذلك ضرورة إعادة النظر في الخطط أو المعايير الموضوعة التي قد لا تعكس واقع النشاط، ويعتبر مبدأ الإدارة بالاستثناء هو تطبيق لمبدأ التكلفة والمنفعة Cost-benefit حيث تقوم الإدارة عادة بتقصي أسباب الانحرافات المهمة والجوهرية، وفي نفس الوقت أن تكون المنفعة المترتبة على تصحيحها تزيد عن تكلفة تقصي وتصحيح الانحراف (مبارك، وآخرون، 2003، ص: 181).

(2-5-4) نظام محاسبة المسؤولية ومبدأ الخضوع للرقابة:

وفي ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وفي عملية تقييم الأداء تحديداً وعند عملية تويب عناصر التكاليف التي سنتناولها الدراسة في نقطة لاحقة من الفصل نجد مبدأ الخضوع للرقابة (Controllability) والتي يسميها البعض القدرة على التحكم، والتي تعتبر من أهم عوامل نجاح نظام محاسبة المسؤولية فهما عنصران متلازمان، فلا تكون المساءلة دون تحكم، فإذا كانت هناك عوامل خارجية ذات تأثير كبير على أداء مدير مركز المسؤولية فإنه في هذه الحالة لا يجوز ربط جهد المدير بالأداء وتقييمه لأن هذه العوامل الخارجية لا يوجد تحكم بها وليست من صلاحيات مدير مركز المسؤولية (وادي، 2008، ص: 164).

وبالتالي لا بد من احتواء مقياس الأداء على تلك العناصر التي تخضع لرقابة مركز المسؤولية، والتي تضم جميع العناصر التي يمكن أن تتأثر بقرارات مركز المسؤولية خلال فترة زمنية معينة، وفي المقابل يجب استبعاد تلك العناصر التي لا تخضع لرقابة مركز المسؤولية من تقرير الأداء أو كحد أدنى توضع مستقلة، ومثال ذلك تضمين تقرير أداء رئيس العمال لتكلفة المواد المستخدمة أو تكلفة العمل المباشر، واستبعاد الإهلاكات والإيجار والضرائب لأنها عناصر لا تخضع لرقابته (مبارك، وآخرون، 2003، ص: 180-181).

قد يصعب عملياً في أغلب الأحيان تحديد مدى خضوع عنصر معين للرقابة وذلك إذا ما تداخلت أنشطة مراكز مختلفة للمسؤولية، كما أن بعض القرارات تتخذ من قبل فريق من المسؤولين وبالتالي سيصعب تقسيم المسؤولية الفردية لمثل هذه القرارات، كذلك الفترة الزمنية كلما قصرت كلما قل عدد عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها، ولأجل استبعاد العوامل والمؤثرات الخارجية عن عنصر الخضوع للرقابة ذكرت بعض الكتب ثلاث وسائل هي (وادي، 2008، ص: 165-166):

أولاً: العمل على تحسين نظام المعلومات في المنظمة كتزويد مدير مركز المسؤولية بمعلومات عن حالة السوق أو طرق الإنتاج، ليتمكن من التعامل مع المؤثرات الخارجية غير الخاضعة لتحكمه ورقابته، مما يقلل من أثرها على أدائه، وبالتالي إبعاد المؤثرات الخارجية غير المؤكدة عن تقرير أداء مركز المسؤولية.

ثانياً: العمل على تنقية تقرير أداء مدير مركز المسؤولية من التأثيرات الناتجة عن قرارات الإدارة العليا، فمثلاً لا يجوز تضمين تقرير أداء مدير مركز التكلفة جزءاً من التكاليف العامة الخاصة بالإدارة العليا في المنظمة، لأنه ليس لهذا المدير يد في هذه التكاليف، وباستخدام هذه الوسيلة يمكن إبعاد تأثير تداخل الصلاحيات في اتخاذ القرارات عن قياس أداء مديري مراكز المسؤولية، وبذلك يمكن قياس أداء كل مدير مركز على حده وفقاً للقرارات الخاضعة لمسؤوليته.

ثالثاً: القيام بإبعاد تأثير القرارات السابقة المتخذة من قبل مدير سابق عن تقرير المدير الحالي، خاصة إذا كان معدل دوران المديرين عالياً.

(5-5-2) نظام محاسبة المسؤولية وأخلاقيات الأعمال:

بالرجوع إلى مزايا وخصائص نظام محاسبة المسؤولية، وعند تطبيق هذا النظام فإنه يتم أخذ العامل الإنساني والسلوكي في الاعتبار عند وضع الخطط والأهداف والمعايير، وهذا يتفق مع الاتجاه الحالي للاهتمام بالنواحي السلوكية¹.

حيث أنه عند تقييم الأداء وإعداد تقاريره والذي يتم من قبل إنسان (المحاسب الإداري مثلاً) عن إنسان آخر (فرد أو مدير مركز مسؤولية) فإن عناصر السلوكيات (النواحي السلوكية) هي التي تتحكم في كيفية وفاعلية ما يتم تقييمه والتقارير عنه، ومن أهم هذه السلوكيات هو أخلاقيات الأعمال التي تحكم عمل المحاسب الإداري (الكسب، ورشيد، 2006، ص: 16).

⁽¹⁾ ومن المهم أن نفرق بين السلوك الأخلاقي والسلوك القانوني فالأخلاق هي السلوك المتوقع مع الأفراد، أما القوانين فتتعامل مع الأفعال المطلوبة فهناك فعل قد يكون قانونياً ولكنه غير أخلاقي، أو أخلاقي ولكنه غير قانوني (الصباغ، 2002، ص: 204).

فوجود أخلاقيات الأعمال عند من يريد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يعدّ من أهم الضروريات لأجل تحقيق هدف محاسبة المسؤولية من خلال رفع جودة وموثوقية وعدالة المعلومات المحاسبية بتقارير الأداء في هذا النظام، والتي ستستعرضها الدراسة في البند التالي من هذا الفصل، لذا كان لا بد من التعرف على تصنيف أخلاقيات الأعمال التي تؤثر بشكل كبير في مخرجات نظام محاسبة المسؤولية وهي تتمثل في مجموعتين هما أخلاقيات أعمال مهنية وأخلاقيات أعمال ذاتية وذلك كما يلي (الكسب، ورشيد، 2006، ص: 16-17):

1 - أخلاقيات أعمال مهنية:

وتتمثل بدرجة الثقة بالمعلومات المحاسبية المنتجة، وتوفر الحياد وعدم التمييز لمن يستخدم تلك المعلومات، وصدق المعلومات أي أن تصور المضمون تمثيلاً صادقاً، والموضوعية في المعلومات المفروضة، كذلك لا بد من توفر الكفاءة والخبرة المهنية والفنية والعلمية لأجل إتقان العمل الموكل إليه، وتغلب هذه الأخلاقيات صفة الالتزام في تطبيقها، أي ضبط تطبيقها قانونياً من جهات إدارية وفنية أعلى، وبقاعدة قانونية تعاقب المخالف لهذه القواعد والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد تقارير الأداء وفق نظام محاسبة المسؤولية.

2 - أخلاقيات أعمال ذاتية:

وتتمثل بعلاقتها بمفهوم نسبي داخل الإنسان وهو الإيمان والذي ينبثق عنه مجموعة مبادئ ذهنية كالانضباط أي إتباع السلوك الأخلاقي الصحيح والنزاهة، بحيث يتم تجنب التصرفات التي تولد ضغوطاً¹ تؤثر على السلوك والأمانة والشفافية، من خلال تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث والإحساس بالمسؤولية ومشروعية العمل الذي يقوم به، كذلك الحفاظ على سرية المعلومات داخل الوحدة والعدالة، وهذه المبادئ الأخلاقية تقوى أو تضعف داخل المحاسب بحسب درجة الإيمان الداخلي بها والمنبثق عن قاعدة دينية أو عرفية أو اجتماعية بحسب البيئة التي يعيش فيها المحاسب، ويمكن تمثيل أخلاقيات الأعمال المهنية والذاتية بالشكل رقم (2):

(1) عند استخدام معلومات المحاسبة الإدارية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء قد يتعرض المحاسب لضغوط من الإدارة لإظهار النتائج بغير حقيقتها، وتتوقف طريقة تعامل المحاسب مع هذه الضغوط على معتقداته وتكوينه الأخلاقي وكذلك على مدى تأثره برود الفعل السائدة في الوحدة الاقتصادية (نور، ومحرم، وشحاتة، 2005، ص: 25).

شكل رقم (2)

تصنيف أخلاقيات الأعمال للمحاسب في ظل نظام محاسبة المسؤولية

أخلاقيات الأعمال للمحاسب
وجودة تقارير الأداء

الثقة والموضوعية والحياد والكفاءة المهنية وإتقان العمل	العدالة والإحساس بالمسؤولية والشفافية والنزاهة
قواعد ومبادئ قانونية ومهنية	قواعد دينية وعرفية واجتماعية
أخلاقيات أعمال مهنية	أخلاقيات أعمال ذاتية
أخلاقيات الأعمال للمحاسب	

المصدر: الكسب، ورشيد، 2006، ص: 17

(2-6) نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عمليتي الرقابة وتقييم الأداء:

يوجد تشابه كبير بين كل من الرقابة وتقييم الأداء، فالرقابة تبدأ مع عملية تخطيط الأهداف المرجو تحقيقها، وتسير مع التنفيذ لمتابعة الأحداث الفعلية ومقارنتها بالمخطط مقدماً، وتمكن من اكتشاف الانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ (وقد تتخذ إجراءات مصححة خلال التنفيذ)، أما تقييم الأداء فيهتم بتحليل الانحرافات التي حدثت ومعرفة مسبباتها وتحديد المسؤول عنها، وعليه يعتبر تقييم الأداء أكثر شمولاً من الرقابة، حيث أنه يسير في نفس اتجاه الرقابة ثم يزيد عنها في عملية تحليل النتائج، بل أن الرقابة ذاتها تعد مرحلة من مراحل تقييم الأداء (www.kau.edu.sa, 2009).

فالرقابة والتخطيط هما عمليتان متلازمتان، فلا رقابة دون تخطيط ولا فائدة من التخطيط دون وجود رقابة، ويعتمد نجاح أي نظام للرقابة في المنظمات على وجود تنظيم داخلي سليم وخريطة مسؤولية توضح لكل فرد وقسم المسؤوليات التي تم تفويضها له وما يتطلبه ذلك من سلطات ممنوحة (ميدة، 2003، ص: 325-326).

ونظراً لأهمية الرقابة وتقييم الأداء وارتباطهما بنظام محاسبة المسؤولية كان لا بد من التطرق لتوضيح ذلك الارتباط والتكامل أيضاً وذلك كما يلي:

(1-6-2) نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية الرقابة:

وتُعرّف الرقابة بأنها "عملية مستمرة تتضمن من الوسائل والإجراءات ما يُمكن المسؤولين بالمنظمة من التحقق من حسن سير العمل طبقاً لما هو مخطط، وقياس الفروق وتحليلها، والتقارير عنها لمحاسبة المسؤولين واتخاذ الإجراءات المصححة المناسبة" (زامل، 2000، ص: 488).

إن مضمون الرقابة هو متابعة تنفيذ الخطوات اللازمة لتحقيق أهداف المنظمة والتأكد من أن الخطط تنفذ وفقاً لما هو محدد من قبل، ويعتمد في ذلك على المعايير التي تستخدم كعلاقات لاختبار النتائج الفعلية والتأكد من انجاز الأفراد القائمين بالتنفيذ الفعلي حسب الخطة المرسومة، وتستلزم الرقابة وضوح الأهداف والخطط وتوافر وسائل الاتصال الفعالة كأساس لحسن فهم الأهداف والخطط الرئيسية للمنظمة.

ومما سبق نجد أن الرقابة تقترن بمحاسبة المسؤولية فهي تتعلق بالأشخاص، ففي كل الوحدات حكومية أو غير حكومية هادفة للربح أو غير هادفة إليه، هناك موارد تستنفد في مزاولة النشاطات اليومية المختلفة بناء على قرارات يتخذها المسؤولون بهذه الوحدات، لهذا فمن الأجدى إحكام الرقابة على المورد البشري، بدلاً من مراقبة الموارد المادية، فإذا أمكن التحكم في أداء الأفراد أمكن بالتبعية التحكم في نتيجة أدائهم التي هي محصلة استغلال الموارد المادية (زامل، 2000، ص: 488_489).

وهذا بدوره يؤكد اقتران الرقابة بالمساءلة¹، فالجهود التي تبذل بغرض التخطيط ووضع المعدلات المعيارية للأداء، وأيضاً تحديد الإجراءات التنظيمية الواجب إتباعها، تصبح غير مثمرة ولا قيمة لها إذا لم تتحدد المسؤولية عن الأداء.

(1) المساءلة **Accountability**: هي التزام المديرين بتوفير تقارير وافية لتبرير ما اتخذوه من قرارات بشأن استغلال موارد المنظمة حتى يمكنهم الوفاء بمسؤولياتهم أمام كل مسائل في ضوء ما يتطلبه القانون والعرف والنظام السائد (زامل، 2000، ص: 535).

وتتدرج عمليات الرقابة وفقاً لمبدأ محاسبة المسؤولية بالصعود من المستويات الإدارية الدنيا في الهيكل التنظيمي حتى تصل إلى أعلى مستوى في المشروع أو المنظمة، ويزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن اعتبارها خاضعة للرقابة كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية وهذا يعكس الشكل المتصاعد للرقابة من أدنى المستويات الإدارية إلى أعلاها، وبالتالي يتأسس نموذج الرقابة على المحاور التالية (مرتجى، 2007، ص: 29):

- x تحديد مراكز المسؤولية وتحديد الأهداف المطلوب من كل مركز أن يحققها.
- x وضع معايير الأداء في كل مركز مسؤولية ويعني ذلك وضع معايير لعناصر التكاليف، وكذا تحديد الإيرادات المخططة بها إن وجدت، وبعبارة أخرى إعداد الموازنة التخطيطية على أساس مراكز المسؤولية.
- x تقييم الأداء في كل مركز مسؤولية، وذلك بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمستوى النشاط الفعلي، وتحديد وتحليل الفروق.
- x الإجراءات المصححة، حيث يجب أن تصل نتائج التحليل ودراسة الفروق من خلال التقارير الرقابية إلى المسؤول الذي يمكنه أن يتخذ القرار المناسب في الوقت المناسب دون تأخير أو إبطاء.

(2-6-2) نظام محاسبة المسؤولية ودوره في عملية تقييم الأداء:

يبرز دور نظام محاسبة المسؤولية في عملية تقييم الأداء من خلال ما يقوم به من وظائف تتمثل في التعرف على مدى تحقيق المنظمة للأهداف المحددة لها، وتحديد مراكز المسؤولية المسؤولة عن انحرافات النتائج الملائمة أو غير الملائمة، بعد تفسير تلك الانحرافات مقارنة بما ورد في الموازنة التخطيطية بشكل واضح، حيث يخطط التكاليف والإيرادات للأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات في الأنشطة لأجل تحسين الأداء (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998). إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للوظائف السابقة سيؤدي بدوره لتحقيق المزايا المهمة التالية داخل المنظمة (ميدة، 2003، ص: 326):

- 1- تحقيق التوافق بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف المنظمة.
- 2- تحديد قدرة كل مركز مسؤولية على تحقيق العائد المناسب على استثماراته.
- 3- معرفة كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام الموارد المتاحة في المنظمة.
- 4- تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجدية ونشاط، من خلال وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع العاملين، والذي ستتطرق إليه الدراسة في مقومات نظام محاسبة المسؤولية.

وهذا بدوره يقود إلى مفهومين مهمين يتصف بهما الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية وهما الكفاءة (Efficiency)، والفاعلية (Effectiveness)، فكفاءة الأداء تتمثل في مدى قدرة الأداء الفعلي في استخدام الموارد المتاحة (المدخلات) للحصول على مخرجات معينة حيث تعني وجود علاقة مثالية بين المدخلات والمخرجات، أما الفاعلية فتعبر عن مدى نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الهدف المرغوب أي أنها مقياس لمدى تحقيق الغاية المرجوة.

لذا لا بد من قياس كفاءة وفاعلية الأداء في ظل محاسبة المسؤولية، ويتطلب قياس كفاءة الأداء ضرورة وجود علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات وتستخدم هذه العلاقة في وضع معايير الأداء، وتتأثر كفاءة وفاعلية أداء مراكز المسؤولية بعدد من العوامل منها (مبارك، وآخرون، 2003، ص: 179-180):

- 1) درجة الحرية في اتخاذ القرارات والتي تتوفر لمراكز المسؤولية.
 - 2) مدى الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها على العوامل التي تؤثر على أدائه وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة.
 - 3) درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر على الأداء.
 - 4) الفترة التي تتأثر بالقرار التي يتخذها مركز المسؤولية.
- حيث تنعكس هذه العوامل على مقياس كفاءة وفاعلية الأداء وقد تختلف الأوزان النسبية المعطاة لكل عامل بحسب طبيعة نشاط مركز المسؤولية المراد تقييم أدائه، إلا أن هناك مبادئ عامة يجب الاستناد إليها عند تحديد مقاييس للأداء، وتشتمل هذه المبادئ على ضرورة مراعاة طبيعة نشاط مركز المسؤولية، ومبدأ الخضوع للرقابة ومبدأ الإدارة بالاستثناء.

خطوات تقييم أداء مراكز المسؤولية

ولأجل تحقيق أهداف نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء يجب إتباع الخطوات التالية (الرزقي، 2007، ص: 40):

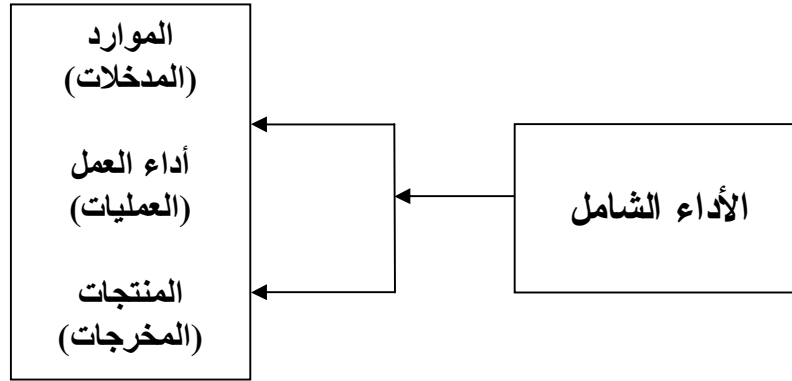
- 1) تحديد أهداف المنظمة ومراكزها، حيث إن الأهداف هي الداعية لإنشاء المنظمة وتحديد مراكزها، وتختلف هذه الأهداف من منظمة إلى أخرى حسب طبيعة أعمالها، وينبثق من الأهداف العامة للمنظمة أهداف خاصة لكل مركز.
- 2) تعريف العاملين في مراكز المسؤولية بالمهام الموكلة إليهم لأجل تحقيقها من خلال التعليمات الخاصة بكل مركز مسؤولية.
- 3) إيجاد معايير قياس الأداء وأن يراعى فيها الدقة والموضوعية.
- 4) تقديم تقارير الأداء في الوقت المناسب لإيصال النتائج للمسؤولين.

مقاييس الأداء وأنواعها:

وبشكل عام فإن المعلومات اللازمة لتوفير مقاييس الأداء يمكن أن يمثلها الشكل رقم (3) التالي الذي ينطبق على كل المنظمات هادفة أو غير هادفة للربح، ويتضمن الأداء الشامل (النابع من مفهوم الموازنة الشاملة) الاستخدام الكفاء للموارد، وصولاً للنتائج المرتقبة في حدود الأهداف والقيود على أداء العمل (زامل، 2000، ص: 502-505):

شكل رقم (3)

مستلزمات الأداء الشامل



المصدر: زامل، 2000، ص: 502

ويوضح الشكل السابق تقسيم مقاييس الأداء إلى ثلاثة أنواع تتمثل في مقاييس الموارد (المدخلات)، ومقاييس التشغيل (أداء العمل)، ومقاييس المنتجات (المخرجات).

ومن منظور آخر تتدرج مقاييس الأداء المستخدمة في التقييم من مقاييس تعتمد على معيار فردي للأداء إلى مقاييس مركبة مروراً بالمقاييس التي تعتمد على عدد من معايير الأداء، وهذا عرض لتلك المقاييس (مبارك، وآخرون، 2003، ص: 181-184):

(أ) المقاييس ذات المعيار الواحد: Single – criterion measures

وتتمثل في المقاييس التي تركز على خاصية واحدة تعبر عن الأداء، فقد يتم قياس أداء مركز المسؤولية مثلاً بحجم الربح الذي يحققه المركز، وفي هذه الحالة يمكن أن يستخدم مقياس الربحية كأساس لقياس مدى فاعلية وكفاءة الأداء وذلك باعتبار أن الربح هو زيادة الإيرادات عن المصروفات، ويعاب على هذا المقياس أن استخدام الربحية وحدها كأساس لتقييم الأداء قد يؤدي إلى آثار غير مرغوب فيها على مستوى المنظمة ككل، وخاصة إذا طبقت اللامركزية في اتخاذ القرارات على نطاق واسع، ذلك أن كل مركز من مراكز المسؤولية قد يحاول تحقيق أفضل مقياس لربحية مركزه بغض النظر عن تأثير ذلك على ربحية باقي مراكز المسؤولية وعلى المنظمة ككل.

كما قد يؤدي استخدام مقياس واحد للأداء يعتمد على ربحية مراكز المسؤولية إلى إيجاد حافز لدى مراكز المسؤولية لتفضيل السياسات التي تدر أرباحاً في الفترة القصيرة بغض النظر عن ما قد تؤدي إليه هذه السياسات في المدى الطويل، ومن الأمثلة الأخرى للمقاييس التي تعتمد على معيار واحد معدل العائد على رأس المال المستثمر والدخل المتبقي والمستخدم في تقييم أداء مراكز الاستثمار.

(ب) مقاييس ذات المعايير المتعددة Multiple – criteria measures

تختلف مقاييس الأداء ذات المعايير المتعددة عن تلك التي تعتمد على معيار فردي في أنها تعتمد في قياسها للأداء على الخصائص المختلفة التي تصف النشاط، سواءً ربحيته وإنتاجيته، أو مسؤوليته الاجتماعية، ومدى التعاون مع الأقسام الأخرى، وتمثل هذه المقاييس مزيجاً من الخصائص التي تميز نشاط مركز المسؤولية، حيث يتم مزجها في مقياس لتقييم الأداء، مع مراعاة ضرورة وجود أساس سليم ومقبول يتم على أساسه مزج خصائص النشاط وإلا أدى مقياس الأداء المترتب إلى نتائج جانبية غير مرغوب فيها، وتعتبر عملية المزج من العمليات المعقدة نظراً لتعدد أسس القياس بالنسبة لكل خاصية من خصائص النشاط.

(ج) مقاييس الأداء المركبة Composite – criteria measures

يتم تحديد مقاييس الأداء المركبة بوضع أوزان مرجحة لكل خاصية من خصائص أداء مركز المسؤولية، ومن ثم تجميع هذه الخصائص المرجحة بطريقة معينة، مما يؤدي إلى إحداث نوع من التوازن على مستوى المنظمة ككل، خاصةً إذا ما وجدت أهداف متعارضة مع بعضها البعض، وعلى الرغم من أن هذا النوع من مقاييس الأداء يؤدي إلى قياس أفضل لفاعلية

الأداء وكفاءته، فإن وضع أوزان للترجيح هو أمر حكمي يتطلب المتابعة المستمرة للتأكد من أن الأوزان المرجحة ما زالت هي أفضل ما يمكن أن يحدث التوازن بين الخصائص المختلفة للنشاط (مبارك، وآخرون، 2003، ص: 183-184).

صعوبات تقييم الأداء

(<http://www.shura.gov.sa/ArabicSite/majalat/majalah69/derasa.htm>)

(1) التحيز الشخصي:

فقد نرى أن المشرف أو الرئيس قد يتحيز ضد أو مع أحد الأفراد العاملين في المنظمة لأسباب ليس لها علاقة بموضوع التقييم، وبذلك يتأثر تقييمه لهذا الفرد.

(2) المبالغة في التقييم:

يميل بعض المشرفين إلى الاتجاه نحو المبالغة في عملية التقييم، فقد يأتي التقييم من بعض المشرفين لجميع الأفراد مرتفعاً بينما يأتي من البعض الآخر منخفضاً، وهذا يرجع إلى نظرة المشرفين إلى العاملين تحت إشرافهم نظرة متطرفة سواء بالتقديرات العالية أو بالتقديرات المنخفضة.

(3) الاتجاه نحو التقديرات المتوسطة:

وهذا يرجع إلى عجز المشرف عن تحديد المستوى الفعلي لأداء الفرد أو الرغبة في سلوك الطريق السهل للتقييم.

(4) التحيز من جانب القائم بالتقييم تجاه عوامل معينة:

وبناءً على ذلك نجد أن المشرف يقيم هذا الشخص تقيماً نهائياً بناءً على حكمه على عامل واحد من عوامل التقييم، فتكون النتيجة النهائية تقيماً غير موضوعي للعاملين.

(5) التأثير بتصرفات الأفراد في الفترة الأخيرة قبل التقييم:

فإذا كان سلوك الفرد في هذه الفترة سلوكاً مرضياً وأداؤه لعمله جيداً حصل على تقدير مرتفع حتى ولو كان أدائه قبل ذلك غير مرضي والعكس صحيح.

(6) التأثير برغبة الإدارة:

فإذا كانت رغبة الإدارة هي إجراء حركة ترقيات في المنظمة، فإن الرؤساء تبعاً لذلك يعمدون إلى إعطاء تقديرات ممتازة لمرؤوسيه حتى ولو كانوا لا يستحقون هذه التقديرات حتى يمكنهم الاستفادة من فرص الترقى الموجودة والعكس صحيح.

(2-7) مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية:

لكل نظام مقومات ومتطلبات تلزم لأجل نجاح واستمرارية تطبيقه وتحقيق أهدافه، كما يمكن أن تتشابه وتشارك بعض النظم في تلك المقومات، فهناك ارتباط بين تطبيق نظام الرقابة وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وأساليب المحاسبة الإدارية الأخرى من ناحية الإجراءات والقواعد اللازمة لتطبيقها، فمثلاً استخدام التكاليف المعيارية في مجال الرقابة له مزايا كثيرة منها أنه يعتبر أساساً مقبولاً لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وأساساً للرقابة المانعة وتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، كذلك استخدام الموازنات التخطيطية التي عالجت القصور في التكاليف المعيارية (زامل، 2000، ص: 485-487).

ومن خلال الدراسات السابقة وبحسب بعض المراجع استعرضت الدراسة المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بأي منظمة، والتي تتمثل في المقومات التنظيمية (الإدارية) والمقومات المحاسبية التالية:

(2-7-1) المقومات التنظيمية لنظام محاسبة المسؤولية:

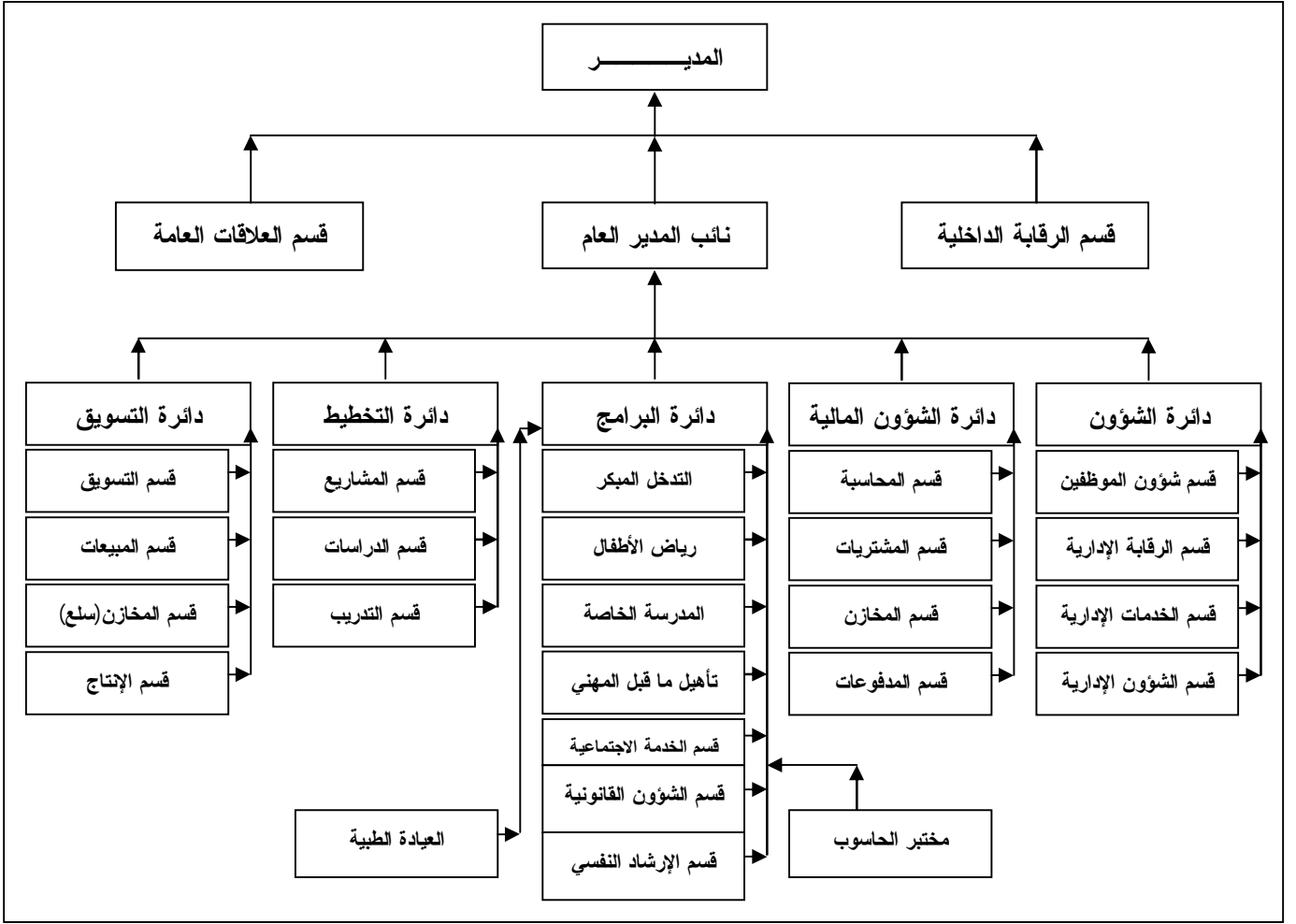
من خلال مفهوم نظام محاسبة المسؤولية نلاحظ أنه يعتمد على الربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنظمة، والذي يعتبر من أهم المقومات التنظيمية بالمنظمة والمتمثلة في ما يلي:

أولاً: الهيكل التنظيمي

يجب توفر خريطة تنظيميه واضحة لدى المنظمة تبين سلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة التي تتكون منها المنظمة، وذلك لضمان نجاح نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافه، وتعرف هذه الوحدات الإدارية باسم مراكز المسؤولية (الرجبي، 2007، ص: 327).

فكل وعاء في خريطة الهيكل التنظيمي للمنظمة يبين حدود المسؤولية الإدارية، وبالخطوط يتضح اتصال السلطة بين الرؤساء و العاملين، والإدارة العليا تمثل قمة الهرم التنظيمي، والإدارة الوسطى تتكون من المدراء والمشرفين، أما الإدارة التنفيذية تتمثل في رؤساء الأقسام والمشرفين على سير الخطط والعمل اليومي (الرزقي، 2007، ص: 34)، ويتضح ذلك في الشكل رقم (4).

شكل رقم (4)
الهيكل التنظيمي للمنظمة



المصدر: التقرير السنوي لجمعية الحق في الحياة لعام 2008م، ص: 5.

بناء الهيكل التنظيمي:

من الشكل رقم (4) نلاحظ اعتماد نظام محاسبة المسؤولية على الإدارة العليا للمنظمة في تحديد العمليات والأنشطة الرئيسية ووضعها بشكل هرمي، وتعيين مدير لكل عملية من العمليات بحيث يتحمل كل منهم المسؤولية في مجال معين، حيث يأتي دور بناء الهيكل التنظيمي، والذي يأخذ بالاعتبار عند بناء المبادئ التالية لتتوافق مع نظام محاسبة المسؤولية (مرتجي، 2007، ص: 42):

- 1) تحديد أنواع النشاطات المختلفة في المنظمة بناءً على أهداف هذه الوحدة.
- 2) تحديد العمليات اللازمة لإنجاز كل نشاط في المنظمة.
- 3) ضرورة تحديد مراكز المسؤولية بالمنظمة لكل نشاط، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة الوظائف المختلفة ودرجة اللامركزية، حيث يُمنح المسؤولون في مراكز المسؤولية السلطة كل حسب ما يتناسب مع مقدار المسؤولية المنوط بها (زامل، 2000، ص: 512-523).

- 4) تجميع مراكز المسؤولية ذات العمليات المتشابهة والمتماثلة في شكل مجموعات لتمكينها من تأدية واجباتها ومهامها بصورة سلسة، ولتحديد المهارات البشرية اللازمة لكل مجموعة.
- 5) تكليف الأفراد المؤهلين وذوي الخبرة بالمهام المحددة في مراكز المسؤولية، فالتنظيم يُبنى لملائمة الوظائف وليس الأفراد، وذلك لأن قدرات الأفراد محدودة مهما بلغوا من الخبرة، بينما الوظائف دائمة التطور والنمو.
- 6) إعداد الهيكل التنظيمي للمنظمة بشكل مرن، بمعنى أن تكون لدينا المقدرة على إعادة هيكليّة البناء التنظيمي بما يتوافق والتطورات التي قد تطرأ على المنظمة وأعمالها في أي مرحلة من مراحل حياتها وعدم الجمود عند مرحلة محددة (مرتجي، 2007، ص: 42).

ثانياً: مراكز المسؤولية

ويعرف مركز المسؤولية على أنه وحدة إدارية أو فنية موجودة في المنظمة وله هدف معين ويستخدم مصادر المنظمة ومواردها من أجل تحقيق أهدافه، ويقع تحت سلطة شخص معين وبدون ذلك لا يكون له وجود (الرجبي، 2007، ص: 327).

وتنقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة مراكز وهي:

- 1) مركز التكلفة (2) مركز الإيراد (3) مركز الربحية (4) مركز الاستثمار.

كما تقتصر كثير من المراجع أقسام مراكز المسؤولية إلى ثلاثة فقط، حيث يُستثنى مركز الإيراد، وتتطرق الدراسة بالتفصيل لهذه المراكز بتقسيماتها المختلفة_ التي يُعد وجودها أحد أهم الركائز والمقومات لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وذلك كما هو آت:

x مركز التكلفة (مركز الإنفاق):

وهو المركز الذي يتم فيه تجميع عناصر التكاليف لخدمة أو نشاط معين لأجل تحديد تكلفة المنتجات وإعداد التقارير الخارجية والرقابة على عناصر التكاليف، حيث تخضع فقط تلك العناصر لرقابة وتحكم مدير مركز التكلفة (أبو زيد، والدهراوي، 2007، ص: 113).

أي تتحدد المسؤولية لشخص معين، ويكون تركيز المسؤولية محصوراً فقط في جانب المدخلات (التكاليف) التي يمكنه أن يؤثر فيها بقراراته (زامل، 2000، ص: 536).

ويُفرق بعض الباحثين بين مركز التكلفة ومركز الإنفاق، حيث يرى (الفضل وشعبان) أن مركز الإنفاق هو مركز مسؤولية ممثل في وحدة إدارية بالهيكل التنظيمي للمنظمة بينما مركز التكلفة قد يكون مركزاً معنوياً تحت مركز الإنفاق، كما يتم تحميل مركز الإنفاق بالنفقات الخاضعة لرقابة المسؤول في حدود مسؤوليته أما مركز التكلفة فيحمل بالعناصر اللازمة لتأدية نشاط المركز، أيضاً تكون الرقابة في مركز الإنفاق على الأفراد أما في مركز التكلفة فتصب الرقابة على عناصر التكلفة لأجل تحديد تكلفة الوحدة الواحدة (الفضل، وشعبان، 2003، ص: 251).

وتعتبر مراكز التكلفة أكثر مراكز المسؤولية استخداماً في الحياة العملية، وذلك لأن كثيراً من القطاعات يمكن بسهولة أن ينطبق عليها مراكز التكلفة، وتصنف التكاليف في مركز التكلفة إلى (وادي، 2008، ص: 193):

- 1) **تكاليف تقديرية:** حيث تحدد الإدارة التكاليف المتوقعة خلال الفترة القادمة بشكل مفصل بناء على المعلومات المتاحة سواء أكانت ماضية أم مستقبلية أم كليهما.
 - 2) **تكاليف معيارية:** وتُبنى على تجارب عملية لتحديد المعاملات الفنية في صورة معايير عينية ومعايير مالية لإنتاج الخدمات المتوقعة.
 - 3) **تكاليف لنفس المراكز في المنظمات المماثلة:** وقد تكون هذه المنظمات محلية أو دولية مع مراعاة ظروف التنظيم مقارنة بظروف المنظمات المماثلة.
 - 4) **تكاليف تاريخية:** حيث تتم مقارنة التكاليف للسنوات بعضها ببعض لمعرفة مدى التغيير في الإنفاق خلال الفترات الزمنية المراد مقارنتها.
- وتقسم مراكز التكلفة إلى قسمين هما (السعيدة، 2007، ص: 141):
- أ - مركز تكلفة معيارية (التي يكون فيها التخطيط المسبق والموضوعي جيد) أي التي تكون معروفة بين المدخلات والمخرجات.
- ب - مركز التكلفة الاستثنائية (الدعاية والإعلان والبحث والتطوير).

× مركز الإيراد:

وهو المركز المسؤول عن مدى تحقيق الإيرادات (المخرجات) بالمنظمة، ومن أبرز الأمثلة قسم المبيعات، حيث يكون مدير المركز هو المسؤول عن تحقيق الإيراد من خلال عملية البيع (الفضل، وشعبان، 2003، ص: 252).

كذلك يكون مسؤولاً عن تكاليف البيع والتوزيع، وللتأكد من أن مركز ما بالمنظمة هو مركز إيراد أم لا فلا بد من النظر لقرارات مدير المركز وعلاقتها بالإيرادات ومدى تأثيرها على هذه القرارات (ظاهر، 2002، ص: 394).

× مركز الربحية:

وهو المركز أو دائرة النشاط المسؤولة عن تحقيق وتعظيم الأرباح والناجحة عن الفرق بين المدخلات والمخرجات، أي بين الإيرادات المحققة والتكاليف (المصروفات) المستفدة، ويكون ذلك من خلال مدير مركز الربحية حيث يعتبر هذا المركز وكأنه منظمة مستقلة داخل المنظمة (كحالة، وحنان، 2002، ص: 418).

فالفرع في منظمة معينة حينما ينتج منتجاً و يبيعه فإنه يمثل مركز ربحية ويحقق هدف الربحية، ويتم تقويم أداء المركز بمقارنة الأرباح الفعلية بالأرباح المخطط لها، والموضوعة طبقاً لموازنات وسياسات المنظمة وتحليل الانحرافات، وتسعى الإدارة العليا لإعطاء الحوافز التشجيعية لمدراء مراكز الربحية لزيادة ربحية مراكزهم عن طريق زيادة الإيرادات، وتخفيض التكاليف والسيطرة عليها ما أمكن (وادي، 2008، ص: 195).

وفي المنظمات الأهلية لا يوجد مركز ربحية، وإنما يمكن تواجد مركز إيرادي، وهناك ثلاثة معايير لمراكز الربحية (السعيدة، 2007، ص: 141):

- 1- توفر وحدة لقياس الإيرادات ووحدة لقياس التكاليف في المنظمة.
- 2- توفر الرقابة والتحكم لكل دائرة.
- 3- وجوب تحديد ربحية لكل وحدة أو مركز في إعداد التقارير بشكل تنظيم إلى الإدارة العليا.

× مركز الاستثمار:

والذي يُعد المركز الأشمل والأعم، وتطويراً لمركز الربحية، ويُعرف مركز الاستثمار بأنه المركز الذي يكون مسؤوله متحكماً في الإيرادات والتكاليف بالإضافة للاستثمارات في الأصول، حيث يقوم المدير باتخاذ القرارات الاستثمارية من الإحلال الرأسمالي إلى شراء الأصول الجديدة، حيث يتمتع مركز الاستثمار باستقلال شبه كامل في المنظمات اللامركزية فقط (أبو زيد، والدهراوي، 2007، ص: 113).

لذا فإن صلاحيات وسلطة مدير مركز الاستثمار في اتخاذ القرارات هي الأكبر لتحمله مسؤوليات أكثر من مراكز المسؤولية السابقة، ويتم تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية في هذا المركز بناءً على معدل العائد على الاستثمار، أي بناءً على العائد الذي يتم استثماره من موارد متاحة، ويتم احتساب العائد على الأصول لكل مركز كما يلي (Garrison, 2008, P531):

$$\text{معدل العائد على الاستثمار أو ما يُسمى بمعدل العائد على الأصول} = \frac{\text{صافي الربح التشغيلي}}{\text{أصول المركز}}$$

كما يتم استخدام طريقة أخرى تعرف بطريقة الربح المتبقي والتي يُفضل استخدامها على طريقة العائد على الاستثمار للأسباب التالية (السعيدة، 2007، ص: 143-144):

- 1- تشجيعاً للإدارة العليا للمنظمة على تحديد عائد مختلف لكل مركز استثمار بحسب الظروف الخاصة به.
- 2- وتشجيعها أيضاً على تحديد عائد مختلف على مجموع الأصول المختلفة في كل مركز.
- 3- كما تشجع مدير كل مركز استثمار لتحقيق عائد استثمار أعلى للمنظمة ككل.

ويتم احتساب الربح المتبقي كما يلي (Garrison,et.al.,2008,P537):

الربح التشغيلي لمركز الاستثمار - (الحد الأدنى للعائد على الاستثمار × مبلغ الاستثمار)

الأسس الواجب توافرها عند تحديد مراكز المسؤولية:

هناك مجموعة من الأسس والشروط التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد مراكز المسؤولية في المنظمة سواءً كان هذا المركز مركز تكلفة أو إيراد أو ربحية أو استثمار وهي على النحو التالي (جبريل،1999،ص:41):

- 1_ أن يقع مركز المسؤولية كوحدة إدارية ضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة.
- 2- أن يؤدي كل مركز من المراكز نوع واحد من النشاط، أو أنشطة ذات طبيعة متجانسة.
- 3_ مراعاة حجم المنظمة فكلما كبر حجمها كلما تطلب ذلك تفصيل أكبر في مراكز المسؤولية، وتحديد أكبر للمسؤوليات وزيادة التخصص.
- 4_ يعتبر من الأسس الهامة التي تؤثر في تقسيم المنظمة إلى مراكز مسؤولية، ومدى حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات ومدى التفصيل المرغوب وكيفيته.
- 5_ أن يتم تقسيم المنظمة وفق مبدأ التكلفة والمنفعة بحيث لا تُحمل المنظمة بتكاليف عالية تفوق المنافع المرجوة من تقسيمها إلى مراكز مسؤولية.
- 6_ أن تكون مراكز المسؤولية مقسمة بطريقة تتناسب والأنشطة الموجودة داخل المنظمة لأجل تخصيص بنود التكاليف على أساس مباشر، فكلما زادت عناصر التكاليف المباشرة على الأقسام كلما زاد مستوى الدقة في تطبيق محاسبة المسؤولية (مرتجى،2007،ص:50).

الهدف من تقسيم المنظمة إلى مراكز المسؤولية:

- وفي ضوء نظام محاسبة المسؤولية تقسم المنظمة لمراكز مسؤولية، بحيث يقوم مركز المسؤولية بأداء وظيفة محددة، وتخضع لإشراف شخص محدد يكون له حق الرقابة المباشرة على التكاليف أو الإيرادات، بهدف تحقيق ما يلي (فخر،1998،ص:102-103):
- × تحقيق الرقابة الإدارية على تنفيذ الأعمال، واتخاذ القرارات اللازمة لترشيد الاستهلاك والاستغلال العقلاني لوقت العمل وزيادة كفاءة التشغيل.
 - × تحقيق الديناميكية والسرعة في اتخاذ القرارات بما يساعد على تلافي أسباب الخلل في حينه وتصحيح المسار.
 - × تقييم الأداء بشكل موضعي من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية والفعالية، وكشف الانحرافات وتحليلها وفقاً لمسببها والمسؤولين عنها مما يحقق المساهلة الإدارية والمحاسبة.

ثالثاً: تطبيق نظام حوافز فعال

يتمثل نظام الحوافز في خطة يتم بمقتضاها ربط الأجر بالأداء بقصد زيادة الكفاية الإنتاجية مع مراعاة الفترة الزمنية التي قضاها الفرد في العمل وحجم إنتاجه، ويحقق نظام الحوافز مزايا عديدة منها زيادة معدل الإنتاج مع تحسين جودته وخفض تكلفته، وبالتالي زيادة الإيرادات، وزيادة دخل الموظف وتمتع المستهلك بسعر أقل، كما تجعل الإدارة دائماً يقظة تجاه مستلزمات الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها.

ولتحقيق أهداف ومزايا نظام الحوافز لا بد من توافر المتطلبات والمقومات التالية فيه (زامل، 2000، ص: 532-533):

- × العدالة: حيث يتم ربط الحوافز بالأداء وليس بالعواطف والنوازع الشخصية للرؤساء.
- × الإقناع: بأن تكون خطة الحوافز مقنعة للعاملين، وذلك من خلال إشراكهم في مناقشتها وإعدادها.
- × الثبات: واتصاف الخطة بالثبات واستمرارية التطبيق لا يعني عدم مراجعتها من حين لآخر لأجل التطوير والتحسين، ومراعاة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية.
- × الفورية: بأن تدفع الحوافز بعد أداء العمل مباشرة أو في المواعيد المحددة دون تأخير.
- × الوضوح: فلا بد من اتصاف الخطة بالوضوح والسهولة، وخصوصاً في طريقة الحساب، وعدم ربطها بالرواتب لئلا يعتقد بأنها جزء من الراتب، فتفقد بالتالي وظيفتها كأسلوب للتحفيز.

وتبرز أهمية نظام الحوافز كمقوم مهم في تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال ضرورة قيام الإدارة العليا بالسعي نحو ربط أهداف الأفراد داخل المنظمة بأهداف المنظمة نفسها، بحيث يشعر الموظف بأن إشباع حاجته المادية والمعنوية يأتي عن طريق مدى مساهمته في تحقيق أهداف المنظمة التي يعمل بها وبالتالي تحقيق أهداف نظام محاسبة المسؤولية (مرتجي، 2007، ص: 75).

تصميم نظام الحوافز

يتم تصميم نظام الحوافز من خلال المراحل الرئيسية التالية (مرتجى، 2007، ص: 75-76):

أ- تحديد هدف النظام:

فعلى مصمم نظام الحوافز دراسة أهداف المنظمة بعناية لمرحلة مستقبلية بهدف ترجمتها في صورة هدف نظام الحوافز.

ب- دراسة طبيعة النشاط:

ويتم ذلك بالتركيز على النقاط التالية:

- x توفر عمليات ذات تصميم سليم وواضحة المدخلات والمخرجات.
- x توفر عدد كافي من العاملين يتناسب مع طبيعة النشاط.
- x توفر طرق وإجراءات عمل سليمة، بالإضافة لوسائل مساعدة في إنجاز العمليات كالمكان والتجهيزات.
- x توفر سيطرة كاملة للفرد على العمل للتمكن من مساعته.

ج- تحديد ميزانية الحوافز:

فبناءً على ما تم تحديده من أهداف النظام ودراسة لطبيعة النشاط يجري عمل ميزانية لبرنامج الحوافز لتحديد المبلغ الإجمالي اللازم لمدير أو مسؤول نظام الحوافز.

أنواع الحوافز

تُصنف الحوافز إلى مجموعات متعددة وهي (ميدة، 2003، ص: 340):

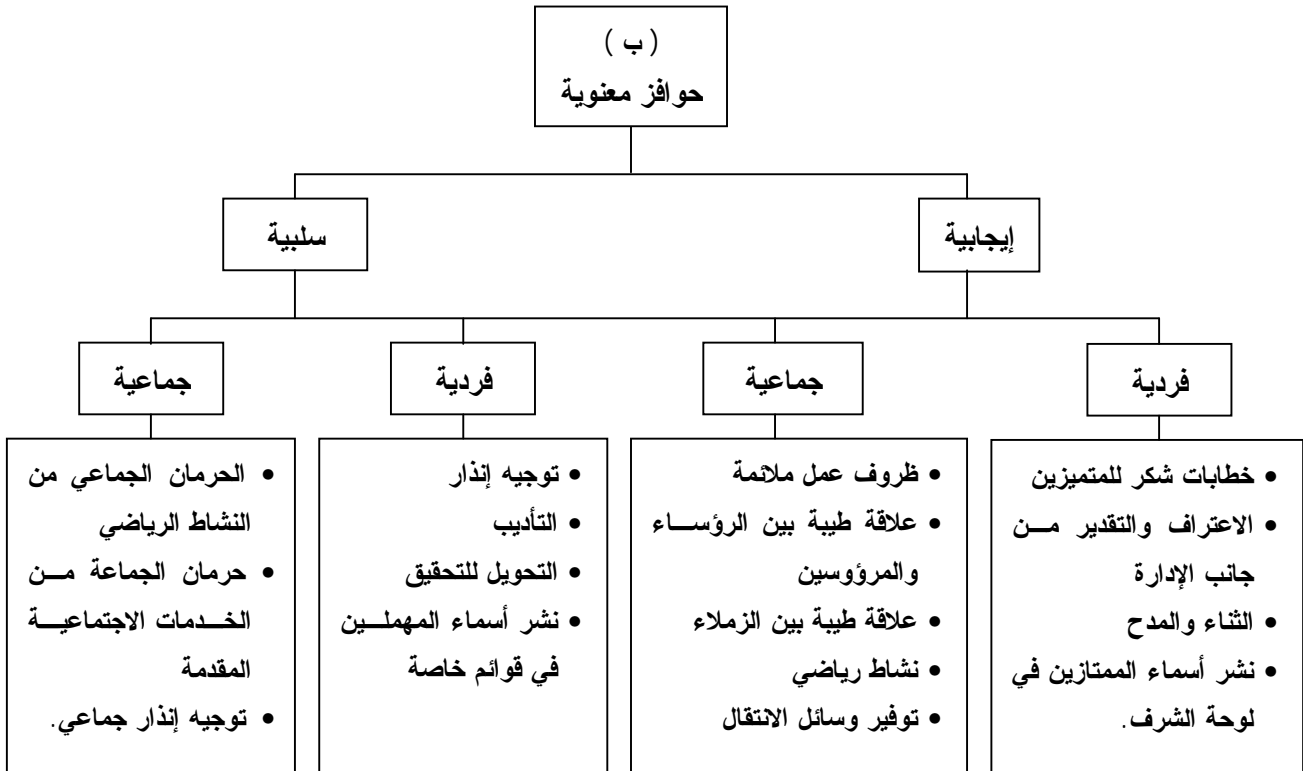
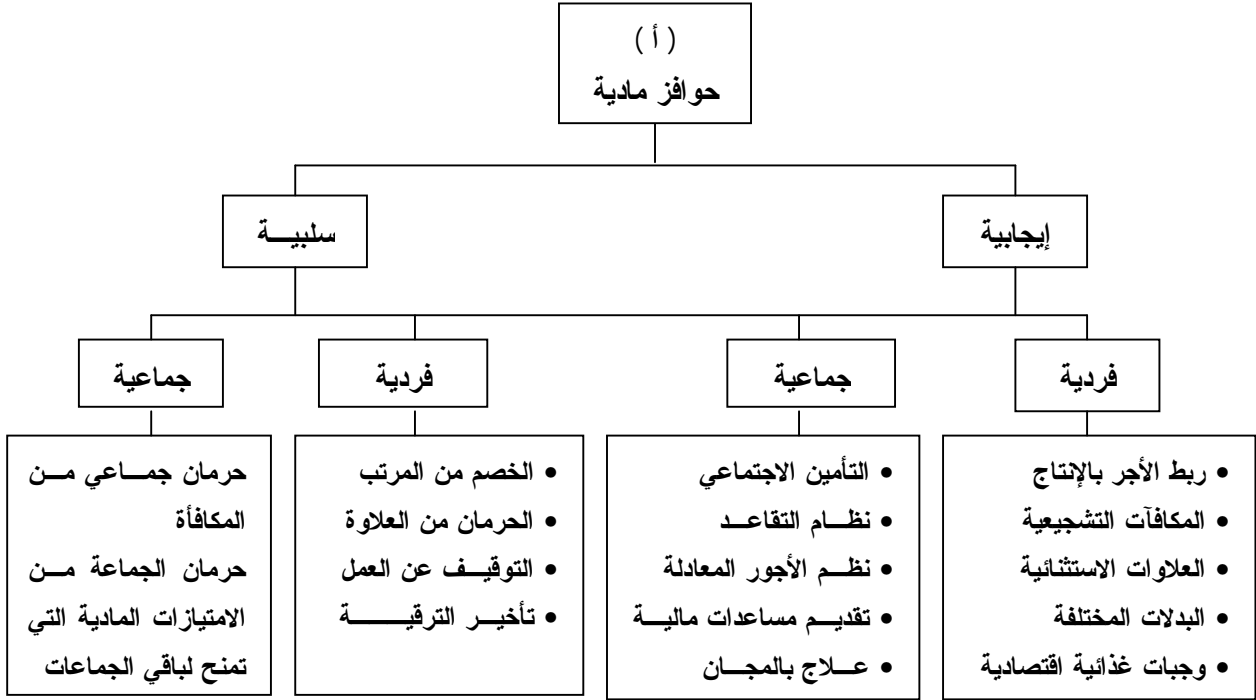
- 1_ حوافز مادية ومعنوية.
- 2_ حوافز جماعية وفردية.
- 3_ حوافز مباشرة وغير مباشرة.
- 4_ حوافز إيجابية وسلبية.

حيث تختار المنظمة لنفسها من التصنيفات السابقة أو توليفة معينة منها لتشكيل نظام حوافز متكامل بما يخدم المنظمة، كأن يتم عمل توليفة حوافز مادية إيجابية كالمكافآت الممنوحة للأفراد، أو حوافز معنوية إيجابية كخطاب الشكر الموجه للموظف.

وكما تنتوع هذه الحوافز التي تقدمها الإدارة للعاملين فإن كميتها وتوقيتها وطرق إدارتها تنتوع كذلك، فبقدر ما توجد دوافع وحاجات عند الأفراد والجماعات، بقدر ما توجد حوافز مختلفة لمقابلة هذه الدوافع والحاجات، والشكل رقم (5) يوضح التصنيفات المختلفة لنظام الحوافز:

شكل رقم (5)

تصنيفات نظام الحوافز



المصدر: (www.shura.gov.sa/ArabicSite/majalat/majalah71/derasa.htm)

(2-7-2) المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية:

وتتمثل المقومات المحاسبية في التالي:

أولاً: تبويب عناصر التكاليف والإيرادات

قد يواجه المحاسب صعوبات عند تبويب العناصر إلى قابلة للرقابة وهذا يتطلب منه الاعتماد على حكمته الشخصية، ويفيد في هذا المجال الاعتماد على المعايير التي اقترحتها الجمعية القومية للمحاسبين الأمريكيين (AAA) التي اعتبرت الشخص مسؤولاً عن الرقابة في الحالات الآتية (الرجبي، 2007، ص: 329):

- 1- إذا كان يقوم بشراء البند أو استخدامه.
- 2- إذا كان يستطيع مزاوله تأثير على مبلغ التكلفة من خلال قراراته الإدارية.
- 3- إذا رغبت الإدارة العليا في ذلك، لأنه يمكنه مزاوله تأثير على قرارات الآخرين بموجب السلطات المخولة إليه.

ويجب أن تتم عملية تبويب عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز مسؤولية، وذلك من منطلق مدى تأثير عنصر التكلفة أو الإيراد بما يتخذه الشخص المسؤول عن المركز من قرارات، وهل يخضع ذلك العنصر لتحكم ورقابة هذا المسؤول أم لا، وبالتالي مساعلته عن الانحرافات (الفروق) عما هو مخطط لتلك العناصر، لذا صُنفت تلك العناصر إلى عناصر قابلة (خاضعة) للرقابة وهي التي تحدث في مركز المسؤولية وتخضع لإدارة وتحكم المسؤول فيها، وغير قابلة للرقابة وهي التي تحدث في مركز المسؤولية، ولكن لا تخضع لإدارة وتحكم المسؤول فيها (زامل، 2000، ص: 516).

وتعتمد عملية خضوع أو قابلية العنصر للرقابة على عوامل ثلاثة أساسية وهي (زامل، 2000، ص: 518-519):

- 1- المستوى الإداري لمركز المسؤولية، فكلما ارتقى المستوى الإداري كلما اتسع نطاق العناصر الخاضعة التي يمكن رقبته.
- 2- الفترة الزمنية، فكلما طالت الفترة الزمنية كلما اتسع أيضاً نطاق العناصر التي يمكن رقبته.
- 3- طبيعة عناصر التكاليف ومدى قابليتها للرقابة باستخدام منهج رقابي، حيث تقسم التكاليف إلى ثلاثة مجموعات، وهي التكاليف المقننة وتكاليف السياسات الإدارية وتكاليف الطاقة.

فالتكاليف المقتنة هي التي يمكن تحديدها بدقة كبيرة لوضوح العلاقة بينها (كمدخلات) وبين المخرجات ومنها على سبيل المثال التكاليف المباشرة من مواد وأجور وهي تخضع لرقابة المستوى الإداري المسؤول عنها في الأجل القصير، أما **تكاليف السياسات الإدارية** فهي التي يتم تحديدها بحسب ما تصدره الإدارة من قرارات وسياسات، ويتم قياس منافع هذه التكاليف وإيجاد العلاقة بين التكاليف (المدخلات) وبين المنافع كمخرجات ومن أمثلتها تكاليف البحوث والتطوير وتكاليف الإعلان، وأما **تكاليف الطاقة** فهي التي تتحملها المنظمة في سبيل إنشاء الطاقة، فهي تكاليف ثابتة في الأجل القصير، وتتمثل في إهلاك الآلات والمعدات وإهلاك المباني وتكاليف صيانتها الدورية، ومرتببات الموارد البشرية الدائمة التي لا يمكن الاستغناء عنها، ولأجل عدم الخلط بين تلك الأنواع الثلاثة من التكاليف فإنه يتم تطبيق معيارين عند إجراء عملية التئويب (التصنيف) وهما معيار درجة دقة تحديد العلاقة بين المدخلات والمخرجات، ومعيار المدى الزمني الذي تستطيع خلاله الإدارة التأثير بشكل جوهري في التكلفة (زامل، 2000، ص: 519-521).

ثانياً: تقييم الأداء وتحديد معايير

إن عملية تقييم الأداء تتمثل للحكم على أداء وسلوك الأفراد العاملين بالمنظمة، ويترتب على ذلك اتخاذ القرار المناسب بشأن ذلك الفرد إما إيجاباً أو سلباً (الفضل، ونور، 2002، ص: 379). ويتضمن تقييم الأداء تحليل وفهم أداء الفرد لعمله، وسلوكه فيه في مدة زمنية محددة وتقدير مدى كفاءته، ولا يكون ذلك إلا من خلال وجود مجموعة من المعايير التي يتم الاسترشاد بها لتقييم أداء الأفراد ومراكز المسؤولية بحيث تكون تلك المعايير متلائمة مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية، فعملية محاسبة المديرين على نتائج قراراتهم تتطلب تلك المعايير أو ما تسمى بـ (مقاييس نموذجية) لأجل عملية التقييم ومعرفة مدى كفاءة الأداء الفعلي وفاعليته في تحقيق أهداف الخطة، لذا كانت مؤشرات ومعايير الأداء الفعلي في مراكز المسؤولية الثلاثة كما يلي (كحاله، وحنان، 2002، ص: 422):

- في مركز التكلفة: يُعتمد (مؤشر التكاليف) وبالاعتماد على التكاليف الخاضعة لرقابة المدير المسؤول في المركز والتي تتأثر بقراراته.
- في مركز الربحية: يُعتمد (مؤشر الربحية) ويمثل الفرق بين الإيرادات والتكاليف، فالربح يتأثر بهذين المتغيرين.
- في مركز الاستثمار: يُعتمد مؤشر العائد على الاستثمار، والذي يتأثر بثلاثة متغيرات هي الإيرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر، كما يُعتمد معيار آخر هو الربح المتبقي والذي يقصد به الفرق بين ربح المركز وربح تلك الأصول إذا تم استثمارها خارج المنظمة، أي تكلفة الفرصة البديلة (وادي، 2008، ص: 207).

وتقوم جميع المنظمات المركزية واللامركزية بعملية قياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية باستخدام المؤشرات السابقة، ولكن في مراكز المسؤولية لا بد من مقارنة ذلك الأداء الفعلي بالأداء المعياري المتمثل بمعايير الأداء المخططة مسبقاً والتي يتم إنشاؤها وفق الأسلوب العلمي للمعايير فهي أساس مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له، والفرق الذي يحصل بينهما هو الانحراف الذي يقدم عنه تقرير للإدارة الأعلى من مركز المسؤولية ذاته سواء كان انحراف إيجابي أم سلبي، ولهذا المعيار مواصفات يجب أن يتصف بها لتحقيق الأهداف الإدارية في الرقابة والتخطيط وهذه المواصفات هي الواقعية والمشاركة والشمولية والثبات النسبي والدقة والوضوح (كحالة، وحنان، 2002، ص: 422-424).

وتُقسم معايير (مقاييس) تقييم الأداء إلى (زامل، 2000، ص: 503-505):

1) معايير خاصة بالمنظمات الهادفة للربح:

- x الموازنة بين الأهداف طويلة وقصيرة الأجل: لضمان نمو واستمرار المنظمة.
- x الربحية: مقدار الموارد التي استنفدت في توليد الأرباح. ويتضمن مجموعة من المقاييس مثل الدخل المتبقي، معدل العائد على الاستثمار، ومعدل العائد على الأصول.
- x الإنتاجية: ويقصد هنا الإنتاجية من خلال اختيار التقنيات المناسبة لإنتاج وتوزيع المنتجات، وكذلك من خلال إدارة الموارد البشرية ووظائفها ومدى اضطلاعها بمسؤولياتها في ضوء السلطات الممنوحة لها.

2) معايير خاصة بالمنظمات غير الهادفة للربح:

- x توجه الإدارة: مدى وضوح وتكامل أهداف المنظمة وسلامة التعبير عنها في خطة المنظمة، ومدى تفويض السلطات الأمر الذي ينعكس في النهاية على مدى تحقيق الأهداف.
- x الملائمة: مدى منطقية تصميم خطة المنظمة ومستوى الجهد المبذول في ضوء الأهداف المطلوب تحقيقها، وكذلك مدى استمرار معقولية الخطة وقدرة المنظمة على التكيف مع التغيرات في العوامل المختلفة.
- x بيئة العمل: مدى توفير بيئة عمل مناسبة تكفل حماية الموارد وتوفير فرص ترشيد استخدامها.
- x رضا كل المهتمين بالمنظمة: مدى الإشباع الذي تحققه المنظمة لحاجات المهتمين بها.
- x التكاليف والإنتاجية: مدى سلامة العلاقة بين التكاليف والمخرجات بالأنشطة المختلفة التي تزاولها المنظمة.
- x النتائج المالية: المحاسبة على المصروفات والموارد وتحديد الفائض أو العجز بما يعكس مدى رشد الإدارة في استغلال الموارد المتاحة.

ثالثاً: التقارير الرقابية (تقارير الأداء)

تمثل تقارير الأداء وسيلة للاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في الهيكل التنظيمي، وتتضمن هذه التقارير وصفاً للأداء الفعلي لمركز المسؤولية مقارنةً بالأداء المخطط والمرغوب، ويتضمن أي نظام للتغذية العكسية سلسلة من تقارير الأداء تبدأ بالمستوى الأدنى من التنظيم وتدرج إلى أن تصل إلى المستويات العليا منه (<http://www.kc4all.com/vb/showthread.php?t=383>).

إعداد التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية:

يعتبر إعداد التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية أحد المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية، حيث أن المسؤول عن كل مركز من مراكز المسؤولية يجب أن يتلقى تقارير دورية عن النتائج الفعلية لمركز المسؤولية مقارنة بالنتائج المخططة والانحرافات التي حدثت ومسبباتها، ويجب مراعاة المقومات الأساسية التالية عند إعداد التقارير الرقابية (كحالة، وحنان، 2002، ص: 441_443):

- 1- توافق التقارير مع الخريطة التنظيمية للمنظمة: يكون التقرير موجه لمركز مسؤولية معين (رئيس مباشر)
- 2- التوقيت الملائم: يجب تقليل الفاصل الزمني بين نقطة اتخاذ القرار وإعداد التقرير إلى أدنى حد ممكن.
- 3- يحتوي على المقارنات بين الأرقام الفعلية والمعيارية (المخططة)، وتحديد الانحرافات الجوهرية التي تحتاج إلى إجراءات مصححة.
- 4- ملائمة التقرير للمستوى الإداري الذي يرفع له، حيث أنه كلما ارتفع المستوى الإداري كلما قلت التفاصيل، ويرجع ذلك إلى (www.kau.edu.sa):
 - أ- الرئيس يهتم بأداء المستوى الذي يليه مباشرة.
 - ب- صعوبة تجميع التفاصيل الكثيرة في تقرير واحد.
 - ج- تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء أي التركيز على النواحي التي يختلف فيها الفعلي عن التخطيطي.

5- التكاليف والإيرادات القابلة للتحكم، ويوجد رأيان في هذا الموضوع (كحالة، وحنان، 2002، ص: 441_443):

الرأي الأول:

يرى أن تقتصر التقارير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابة وتحكم مدير مركز المسؤولية، وهكذا يكون التقرير هو تطبيق لمبدأ المساءلة العادلة ويربط بين السلطات والمسؤوليات عن هذه العناصر وبين مدير المركز.

الرأي الثاني:

يرى ضرورة أن تشمل تقارير الأداء على العناصر التي تخضع لرقابة وتحكم مدير مركز المسؤولية وتلك التي لا تخضع لسيطرته وتحكمه لأن التقرير في هذه الحالة سيعطي صورة متكاملة عن أداء المركز وسيكون مدير المركز على علم بجميع الأحداث داخل مركزه.

6- مبدأ مراعاة موضوعية البيانات وتكاملها.

7- مبدأ مراعاة دورية التقارير.

8- ثبات شكل وعناصر التقارير، بحيث تصمم وفق نموذج ثابت يتلاءم ونشاط مركز المسؤولية، مما يؤدي للحصول على البيانات المالية بطريقة موحدة ومنظمة من فترة لأخرى للتمكن من الرقابة والتقييم السليم لكل مركز (ميدة، 2003، ص: 339).

9- عدم تركيز تقارير أداء مراكز المسؤولية على اللوم والانتقادات الموجهة لرؤساء المراكز والأقسام، مما سيؤثر سلباً على أداء أقسامهم (جبريل، 1999، ص: 66).

ويتم إعداد التقارير الرقابية على أساس تجميع العناصر الخاضعة للرقابة ابتداء من المستويات الدنيا لمراكز المسؤولية ثم تتدرج في تجميع العناصر الخاضعة لرقابة مراكز المسؤولية الأعلى، بحيث أن العناصر الخاصة بكل مركز مسؤولية أعلى تتضمن العناصر الفرعية التابعة لذلك المركز مضافاً إليها العناصر الخاضعة لرقابة المركز الأعلى (وادي، 2008، ص: 156-157).

(2-7-3) الفروض الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية (السعيدة، 2007، ص: 140):

- 1- كل مدير مركز مسؤولية يجب أن يتحمل مسؤولية الأنشطة داخل دائرة التنظيم التابعة له.
- 2- كل مدير مركز مسؤولية يجب أن يسعى لتحقيق أهداف المنظمة.
- 3- يجب على رجال الإدارة الاشتراك في وضع التقارير، والمساهمة في وضع الأهداف المنوط بها.
- 4- إمكانية تحقيق الأهداف بفعالية وكفاءة الأداء.
- 5- لا بد من وضوح وفهم دور محاسبة المسؤولية في تقدم ونمو المنظمة.
- 6- يجب أن تصل التقارير (الأداء والتغذية العكسية للمعلومات) لكل مدير في الوقت المناسب.

وأضاف (فخر) فروض أخرى يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية

وهي (فخر، 1998، ص: 102):

- 1- إمكانية تبويب عناصر وبنود التكاليف والإيرادات المختلفة داخل المنظمة وفي حدود مسؤولية كل منها.
- 2- حتمية خضوع التكاليف المخصصة لمستوى معين لرقابة هذا المستوى.
- 3- إمكانية استخدام بيانات الموازنة العامة كأساس لتقييم الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها وفقاً لمسبباتها.

الفصل الثالث

واقع المنظمات الأهلية الفلسطينية

(3-1) مقدمة

(3-2) ماهية المنظمات الأهلية ومصطلحاتها وخصائصها

(3-3) المنظمات الأهلية الفلسطينية_نشأتها وتطورها

(3-4) المنظمات الأهلية الفلسطينية_تعدادها وتصنيفاتها

(3-5) المنظمات الأهلية الفلسطينية_الهيكل التنظيمي والنظام الأساسي بها

(3-6) المنظمات الأهلية الفلسطينية_نظامها المحاسبي وقوائمها المالية

(3-7) المنظمات الأهلية الفلسطينية والمساءلة والشفافية

(3-8) المنظمات الأهلية الفلسطينية ومبادئ مدونة السلوك

(3-9) المنظمات الأهلية الفلسطينية وإدارة الأموال

(3-1) مقدمة

تعتبر المنظمات الأهلية ظاهرة عالمية بدأت بالظهور بعد الحرب العالمية الثانية في أوروبا الشرقية والغربية والولايات المتحدة الأمريكية، وتزايد دورها مع تسعينات القرن الماضي لأجل مكافحة الفساد في المجتمعات النامية والمتقدمة على السواء، حيث يعود ظهور المنظمات في الحياة البشرية مع بداية نشوء ثغرات ناتجة عن تحلل الجماعات الأولية بالمجتمع (كالأسرة والقبيلة) من قيامها بوظائفها الرئيسية، فعملت المنظمات الأهلية على سدّ تلك الثغرات، وبدأت المنظمات الأهلية في ظل عصر العولمة المتنامي تتطور وتنمو تدريجياً في كافة نشاطات المجتمع الإنساني المعاصر، وللمنظمات الأهلية عدة مصطلحات مرادفة على المستوى المحلي والعربي مثل المنظمات غير الحكومية (Non Governmental Organizations - NGOs)، المؤسسات التطوعية، القطاع الثالث، الجمعيات الخيرية، ومؤسسات المجتمع المدني إلا أن البعض فرق في تعريف بعض المصطلحات عن الأخرى (شاهين، 2007، ص: 79).

كذلك الحال على المستوى الدولي فلا يوجد اتفاق على مصطلح معين لوصف قطاع المنظمات الأهلية¹، ونظراً لأهمية ودور المنظمات الأهلية الفلسطينية في تنمية المجتمع الفلسطيني وتطويره، وتكاملها مع القطاعين الحكومي والخاص، كان لا بد من التعرف على واقع المنظمات الأهلية في فلسطين، حيث تناولت الدراسة في هذا الفصل المنظمات الأهلية من عدة جوانب تتعلق بماهية وخصائص المنظمات الأهلية والمجتمع المدني، والتفريق بين قطاع المنظمات الأهلية والقطاعين الحكومي والخاص، كما تناولت نشأة المنظمات الأهلية وتطورها وتصنيفاتها في فلسطين، إضافة إلى التعرف على الهيكل التنظيمي والنظام الأساسي والموارد المالية للمنظمات الأهلية الفلسطينية، لأجل التمهيد للتحليل الإحصائي واختبار الفرضيات الموضوعية حول مجتمع الدراسة لدراسة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في هذا المجتمع.

(1) وهذه بعض الأمثلة للمصطلحات المستخدمة في تلك الدول والمذكورة في دليل الممارسات السليمة بشأن وضع القوانين المتعلقة بالمنظمات غير الحكومية (الأشقر، 2006، ص: 68):

- × في ألمانيا يستخدم مصطلح (Vereine) بمعنى الجمعيات أو الاتحادات.
- × في فرنسا يستخدم مصطلح (Economic social) بمعنى الاقتصاد الاجتماعي.
- × في بريطانيا يستخدم مصطلح (Public charities) بمعنى الجمعيات الخيرية العامة.
- × في اليابان يستخدمون مصطلح (مؤسسات المصلحة العامة).
- × ومصطلح (Civil Society Organization) منظمات المجتمع المدني.

(3-2) ماهية المنظمات الأهلية ومصطلحاتها وخصائصها

(3-2-1) مفهوم مصطلح "المنظمات الأهلية":

يتكون مصطلح "المنظمات الأهلية" في اللغة من كلمتين، الأولى "المنظمات" وهي جمع منظمة والتي تعني تنظيم، مأخوذة من نظم ينظم تنظيمياً أو منظمة، حيث يكون لهذه المنظمة نظام تتأسس بناءً عليه، فالمنظمة Organization_ كما يعرفها البعض هي كيان يتمثل في اجتماع مجموعة من البشر للقيام بأنشطة محددة لتحقيق نتائج ومنافع مشتركة يستفيد منها هؤلاء البشر بشكل مباشر أو غير مباشر (محسن، 2008، ص: 90).

والكلمة الثانية "الأهلية" وأصلها في اللغة مأخوذ من الأهل¹ و"الأهلية" مؤنث "الأهلي" المنسوب إلى الأهل (المعجم الوسيط، 1980، ص: 32)، والمقصود هنا المجتمع المحلي فهو أهلي بعبادته وتقاليده وعلاقاته، أي أنها جزء من المجتمع ترابط وتعاون وتشارك مع بعضه البعض في منظمة واحدة، بحيث لا تكون ملك للحكومة ولا للأفراد (شاهين، 2007، ص: 81).

(3-2-2) تعريف المنظمات الأهلية والمجتمع المدني:

أشارت الدراسة في مقدمة الفصل إلى وجود عدة مصطلحات (مسميات) للمنظمات الأهلية، وأن بعض الكتاب فرق في تعريف كل منها عن الآخر، فمعظم الدراسات في تطرقها للمنظمات الأهلية لم تميز بين تلك المصطلحات، وإنما عرفت المنظمات الأهلية بعدة تعريفات بمسمياتها المختلفة، حيث اقتصر بعض التعريفات على الجمعيات والهيئات كمنظمات أهلية، وبعضها كان يشمل منظمات وأنشطة وتعاونيات أكثر، وجميعها تحت إطار غير الربحية وغير الحكومية، وتستعرض الدراسة بعض أهم تلك التعريفات كما يلي:

x عرف البعض المنظمات الأهلية_مقتصراً على الجمعيات والنوادي بأنها مؤسسات خاصة (غير حكومية) ذات شخصية معنوية مستقلة عن أعضائها، ولا تهدف للربح بل تهدف لتحقيق أغراض علمية أو ثقافية أو رياضية أو اجتماعية، وهي ليست ملكاً لأحد ولا تمتلك رأس مال، ولا يؤثر انسحاب أحد أعضائها على استمراريتها (درغام، 2001، ص: 63).

x وعرفت المادة رقم (2) من قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية الصادر عن السلطة الوطنية الفلسطينية برقم (1) في 2000/01/16م الجمعيات أو الهيئات بأنها "شخصية اعتبارية معنوية مستقلة تنشأ بموجب اتفاق بين عدد لا يقل عن سبعة أشخاص لتحقيق أهداف مشروعة

(1) والأهل بمعنى الأقارب والعشيرة-والزوجة، وأهل الشيء أصحابه، وأهل الدار ونحوها: سكانها جمع أهال، ويُقال هو أهل لكذا: مستحق له. و(الأهلي): المنسوب إلى الأهل، و(الأهلية): مؤنث الأهلي، والأهلية للأمر: الصلاحية له (المعجم الوسيط، 1980، ص: 32).

تهم الصالح العام دون استهداف جني الربح المالي بهدف اقتسامه بين الأعضاء أو لتحقيق منفعة شخصية" (قانون الجمعيات والهيئات الأهلية رقم 1/2000).

x كما يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)¹ المنظمات الأهلية بأنها منظمات غير ربحية تعمل لأغراض أخرى، وتتلقى مساهمات وهبات من المانحين في عمليات غير تبادلية، حيث لا يوجد لها حقوق الملكية المعروفة في منظمات الأعمال الربحية (محسن، 2008، ص: 78).

x وعرفها آخرون بأنها مؤسسات غير حكومية وغير هادفة للربح، أنشئت من قبل مجموعة من الناس في إطار المجتمع المدني، يعلمون من أجل هدف محدد لخدمة ورفاهية المجتمع، وإن لبعض برامجها عائد مادي لكنه يوجه للمساعدة على تمويل نشاط المؤسسة أو الجمعية بشكل أساسي (الأشقر، 2006، ص: 70).

x وقد عُرِفَت المنظمات غير الحكومية كذلك بأنها "منظمات أو مؤسسات اجتماعية وغير ربحية لا صلة لها بمنظمات الدولة الرسمية، أو بمنظمات القطاع الخاص التي تهدف أساساً إلى تحقيق الربح المادي، ويقوم بعمل تلك المنظمات الأفراد أو المجموعات التي تستمد قوتها من الحريات الطبيعية للإنسان، وبالقدر الذي تتاح أو تقيد فيه هذه الحريات من مكان لآخر، سواءً كانت هذه المنظمات تسعى لإقامة مجتمع مدني لحماية الحقوق السياسية والاقتصادية، أو لخدمة أهداف معينة، أو لحماية مجموعة بعينها كالأقليات والأطفال والنساء والمعاقين، أو لخدمة أغراض عامة تعود بالنفع على المواطنين بصفة عامة، كالعامل في المجالات الصحية والثقافية وحماية البيئة ومحاربة الفقر ونحو ذلك" (شبير، 2004، ص: 86).

أما **المجتمع المدني** فينتضح من خلال الأدبيات التي اطلع عليها الباحث_ اختلاف حول توسيع أو تضيق ما يشمله مفهوم المجتمع المدني، أي مكونات المجتمع المدني، حيث تناولت تعريفات كثيرة ذلك المفهوم منها:

x عرف الجابري المجتمع المدني بأنه المجتمع الذي يمارس فيه الحكم على أساس أغلبية حزبية، والذي تُنظَّم فيه العلاقات بين الأفراد على أساس الديمقراطية وتحترم فيه الحد الأدنى من حقوق المواطن السياسية والاجتماعية والاقتصادية والثقافية، أي المجتمع الذي تقوم فيه دولة المنظمات بالمعنى الحديث للمنظمات، البرلمان، القضاء المستقل، الأحزاب، النقابات، والجمعيات (الجابري، 1999، ص: 157).

(1) مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board): اختصاره (FASB) وهو إحدى المجالس التابعة لمؤسسة المحاسبة الأمريكية التي تنطوي تحت المنظمات المحاسبية الأمريكية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، ص: 24).

ويتضح من التعريف السابق أن مكونات المجتمع المدني تشمل_جانبا الجمعيات والنقابات_ البرلمان والقضاء المستقل.

x أما الجفمان فقد عرف المجتمع المدني بذلك الحيز المجتمعي الذي يعمل فيه الأفراد من خلال تنظيمات المجتمع باستقلال نسبي عن الدولة، حيث يشكل البرلمان والقضاء المستقل عنصرين من عناصر الدولة الديمقراطية وشرطين أساسيين لوجود المجتمع المدني لمنع إقصاءه من قبل الدولة أو سيطرتها عليه، أما النقابات والجمعيات والأحزاب فتقع ضمن نطاق الحيز المجتمعي المدني(الأشقر،2006،ص:71).

حيث استثنى هذا التعريف البرلمان والقضاء المستقل من مكونات المجتمع المدني، واعتبر وجودهما ضروريًا للحفاظ على استمراريته.

x كما عُرِف المجتمع المدني بأنه: "مجموعة المؤسسات والتنظيمات الاجتماعية التي تعمل باستقلال نسبي عن الدولة لتحقيق أهداف وغايات متنوعة، سياسية واقتصادية واجتماعية، وينطوي على الأحزاب السياسية والنقابات، والاتحادات والنوادي الثقافية، وغرف التجارة والصناعة، والتنظيمات الحرفية والمهنية، بشرط الارتكاز على مفهوم المواطنة بدلاً من الانتماءات التقليدية"(محسن،2008،ص:91-92).

وتعتبر المنظمات الأهلية العمود الفقري للمجتمع المدني، الذي يجب أن يتصف بخصائص متعددة، ومن أهمها ما تضمنته وثيقة الأهداف الإنمائية للألفية وهي(فنديل،2005،ص:3-4):

1) التأكيد على مفهوم المجتمع المدني القوي، بمعنى الفعالية والكفاءة في تحقيق الأهداف والوصول إلى الفئات المستهدفة، وليس مجرد الاعتماد على زيادة عدد المنظمات، فذلك لا ينطوي وحده على مؤشرات لقوة المجتمع المدني، فمعظم الأدبيات العالمية الحديثة تركز على مؤشر قياس فعالية المجتمع المدني للتعرف على مدى قوته.

2) التأكيد على قيمة الشراكة (Partnership)¹، حيث تشير الشراكة إلى علاقة بين طرفين أو أكثر، تتوجه لتحقيق النفع العام أو الصالح، وتستند على اعتبارات المساواة والاحترام والعطاء المتبادل، الذي يستند على التكامل، حيث يقدم كل طرف إمكانيات بشرية ومادية وفنية(أو جانب منها) لتعظيم المردود وتحقيق الأهداف.

(1) الشراكة تختلف عن المشاركة وهي فكرة برزت في التسعينات من القرن العشرين، حيث نصت عليها المواثيق العالمية بدءاً من مؤتمر القاهرة للسكان والتنمية عام 1994، والشراكة بالمعنى المذكور ليست علاقة غير متكافئة يهيمن فيها طرف على الآخر، وإنما هي علاقة تكامل وتقدير متبادل، يقدم فيه كل طرف بعض موارده لتعظيم النتائج، ومن هنا فإن إسناد الحكومة لمشروعات تنفذها الجمعيات الأهلية ليس علاقة شراكة(فنديل،2005،ص:3-4).

(3) التأكيد على قيمة المشاركة (Participation) الشعبية القاعدية، بمعنى تحريك همم وطاقات المواطنين في المجتمع المحلى للإسهام في مواجهة تحديات التنمية البشرية، فالمجتمع المدني يهتم بحفز الطاقات وتعبئة العمل التطوعي.

(3-2-3) خصائص المنظمات الأهلية:

تتمثل أهم خصائص المنظمات الأهلية في التالي (شاهين، 2007، ص: 81):

(1) تعكس مبادرة تطوعية من مجموعة من الأفراد، تسعى لمصلحة عامة لفئة من المجتمع.
(2) لا تستهدف الربح، بل تستهدف تقديم بعض الخدمات والحاجات سواء كانت اجتماعية، ثقافية، صحية، تنمية، إغاثية وغيرها لشرائح متعددة من المجتمع.

(3) تعتبر تنظيم يحكمه قانون يتسم بالاستقلال الذاتي.

(4) في حال وجود أرباح (تدخل ضمن الموارد المالية) فإنها لا توزع على مجلس الإدارة.

وأضاف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):

(5) أنها تتلقى مساهمات وهبات من المانحين نقدية وعينية في عمليات غير تبادلية.

(6) غياب رأس المال (حقوق الملكية) المعروفة في منظمات الأعمال.

(7) تعتمد على مفاهيم الكفاءة، الفاعلية، الشراكة، والمشاركة، لا بد من توفرها في المجتمع المدني.

وأضاف مرزوق الخصائص التالية:

(8) المنظمات الأهلية غير حكومية، فلا يجب أن تكون لها علاقة هيكلية مؤسسية بالحكومة ولكن بإمكانها الحصول على مساعدات مالية وفنية من الحكومة.

(9) ليس لها تحالفات مع الأحزاب السياسية، رغم ما يكون لها من مواقف بشأن بعض القضايا السياسية (مرزوق، 2006، ص: 62-61).

وأضاف آخرون خصائص مهمة للمنظمات الأهلية (محسن، 2008، ص: 92):

(10) تعتبر المنظمات أدوات جلب لمنافع تستفيد منها فئات خاصة أو جميع الناس.

(11) يكون فيها ترك مجال واسع من حرية التحرك والمبادرة لمجالس الأمناء التي تدير هذه المنظمات لتقرر في كل وقت مواطن العمل و أولوياته.

(12) ارتباط القطاع الخيري عادة بالضمير الحي لدى العاملين خاصة على مستوى المتبرعين بالعمل وبعض القيادات العليا لهذا القطاع، حيث تتسم المنظمات الخيرية غير الحكومية بأنها أكثر كفاءة وجودة من المنظمات الحكومية.

(13) حصول المنظمة الخيرية على قدر كبير من العمل التبرعي والذي يعتبر أغلى عناصر الإنتاج في الاقتصاديات الغربية.

(4-2-3) التفريق بين قطاع المنظمات الأهلية والقطاعين الحكومي والخاص:

تُسبِّبُ الدراسة العلاقة بين القطاعات الثلاثة (المنظمات الأهلية، الحكومة، القطاع الخاص) بزوايا المثلث، بحيث لا يمكن اكتمال المثلث بدون زواياه، فهنا أيضاً لا يمكن الاستغناء عن أي قطاع من هذه القطاعات، والتي يكمل كل منها الآخر بالتنسيق والترابط فيما بينها لأجل تحقيق الأهداف العامة للمجتمع والأفراد، فكل قطاع يقوم بأدوار مهمة جداً، لذا كان لابد من التعرف على تلك الأدوار المختلفة الخاصة بكل قطاع من خلال الجدول رقم (1) الذي يبين الفرق بين قطاع المنظمات الأهلية وكل من القطاع الحكومي والخاص¹:

جدول رقم (1)

الفروق بين قطاع المنظمات الأهلية والقطاعين الحكومي والخاص

م	وجه المقارنة	المنظمات الأهلية	القطاع الحكومي	القطاع الخاص
1	الشخصية المعنوية والهيكل التنظيمي	لها شخصية مستقلة عن مجالس الإدارة الذي لا يملك هذه القطاعات وإنما لها هيكل رسمي مستقل يتسم بالدوام إلى حد كبير.	يتمثل في مجموعة من الوحدات الحكومية (وزارات ودوائر) ضمن الهيكل التنظيمي الحكومي.	لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحابها، ولكل منظمة في القطاع الخاص هيكل تنظيمي مستقل.
2	هدف القطاع	تنشأ المنظمات الأهلية لتقديم خدمات لفئات مختلفة من المجتمع، وليس بقصد الحصول على أرباح من نشاطها.	تنشأ لتقديم الخدمات للمجتمع ككل بجميع فئاته دون استثناء، وليس لقصد الربح.	تنشأ بقصد تحقيق الربح وتعظيم ثروة الملاك.
3	العضوية والوظيفة	انسحاب بعض أعضاء الجمعية أو المنظمة لا يترتب عليه استرداد أي مبالغ دفعت من العضو في صورة اشتراك أو تبرع سابقاً.	ليس بها عضوية وإنما وظيفة حكومية، ولكل موظف حصة مستقطعة من راتبه، ويصرف له مكافأة نهاية الخدمة، أو راتب تقاعدي حسب النظام.	ليس بها عضوية، وإنما مساهمين في شركة مساهمة لهم حقوق وعليهم واجبات، أو أفراد ملاك في المنظمات الفردية، أو تضامن.

(1) المصادر المستخدمة في إعداد المقارنة في هذا الجدول هي (حجازي، 1998، ص: 15) و (الجديبة، 2007، ص: 72) و (الأشقر، 2006، ص: 68-69) و (محسن، 2008، ص: 79-81) و (درغام، 2001، ص: 63).

م	وجه المقارنة	المنظمات الأهلية	القطاع الحكومي	القطاع الخاص
4	الملكية ورأس المال	المنظمات ليست ملكاً لفرد معين أو لمجموعة من الأفراد، لذا لا يوجد لها رأس المال عند إنشائها، وإنما يتم ترحيل الفائض أو العجز لحساب يسمى باحتياطي رأس المال (حساب الفائض) أو (العجز)، حيث تعتمد على الموارد المالية المختلفة، والتي لا بد من كفايتها.	لا يوجد رأس مال بالقطاع الحكومي، وإنما يعتمد على ما يتم تحصيله من ضرائب ورسوم مختلفة، كذلك المنح والمساعدات الخارجية.	يوجد بها حقوق ملكية تشمل رأس المال، حيث يعتمد القطاع الخاص عليها في تمويل نشاطاته نقدياً وعينياً، بالإضافة للقروض، والتسهيلات الائتمانية.
5	الخصوع للضريبة	لا تخضع المنظمات الأهلية لضريبة الدخل على الأرباح مثل منظمات الأعمال، وذلك لغياب دافع الربح عند هذه المنظمات.	القطاع الحكومي قطاع سيادي بمعنى هو من يفرض الضريبة على بقية القطاعات.	يخضع القطاع الخاص لضريبة الدخل على الأرباح
6	نوع المحاسبة	تعتمد على المحاسبة الخاصة (المتخصصة) والتي تعتمد على نظرية الأموال المتخصصة وهي مقيدة.	تعتمد على المحاسبة الحكومية	تعتمد على المحاسبة المالية (التجارية) وتعتمد على نظرية الشخصية المعنوية
7	المنهج المعتمد في محاسبة القطاع	تعتمد على التشريعات والقوانين التي تصدرها وزارة الداخلية والدولة.	تعتمد على قوانين الدولة الدستورية، وقانون الموازنة العامة، وتنظيم الشؤون المالية، والنظام المالي للوزارات لعام 2005م	تعتمد على المعايير والمبادئ المهنية للمحاسبة.
8	مقابلة النفقات بالإيرادات	لا يتم مقابلة النفقات بالإيرادات، حيث أن الإيرادات تمثل مصدر تمويل للنفقات فقط، دون أن تتولد الإيرادات عن تلك النفقات، إنما تتولد عن التبرعات والمنح وغير ذلك.	أيضاً لا يتم مقابلة النفقات بالإيرادات، لكن الإيرادات هنا سيادية مصدرها القوانين (كالضرائب والرسوم) ولم تنتج عن النفقة المدفوعة كتكلفة للنشاط.	يتم مقابلة النفقات بالإيرادات، فالنفقة (أو المصروف التشغيلي) هنا هي التي تولد الإيرادات.

المصدر: الجدول بتصريف الباحث من عدة مراجع

(3-3) المنظمات الأهلية الفلسطينية-نشأتها وتطورها

(3-3-1) نشأة المنظمات الأهلية الفلسطينية:

يعود تاريخ المنظمات الأهلية في فلسطين لأقدم تواريخ نشوء المنظمات الأهلية في العالم، حيث يعتبر البعض أن أول مرحلة لجهود العمل الأهلي في فلسطين ظهرت منذ عام 1917م وحتى 1948م، حيث كان لها دور مهم في مقاومة الهجرة اليهودية إلى فلسطين، وضدّ مصادرة الأراضي وإعلان الانتداب البريطاني عام 1922م (محسن، 2008، ص: 95).

وفي بداية القرن العشرين أخذت تنشط عمليات التأسيس للمنظمات الأهلية حيث كانت مدن القدس ونابلس وحيفا ويافا من أوائل المدن التي احتضنت هذه المنظمات مثل جمعية القدس الأدبية، وجمعية العمال العرب في حيفا، وجمعية الاتحاد النسائي العربي في نابلس. ولقد عملت المنظمات الأهلية الفلسطينية وفق قانون الجمعيات العثمانية لسنة 1907م في غزة، ووفق قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الاجتماعية الأردني لسنة 1966م في الضفة الغربية والقدس، وذلك حتى صدور قانون الجمعيات الخيرية والهيئات المحلية عام 2000م (شاهين، 2007، ص: 88).

(3-3-2) مراحل تطور المنظمات الأهلية الفلسطينية:

قسمت الدراسة مراحل تطور المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى أربعة مراحل تتمثل في الآتي:

المرحلة الأولى (1917م-1967م)

وتتمثل في فترتين هما الفترة (من 1917م وحتى 1948م) وهي فترة النشأة التي تقدم ذكرها التي عايشته الحكم العثماني ثم الانتداب البريطاني، والاحتلال الإسرائيلي حيث اتسم دور المنظمات الأهلية فيها بالدور الإنساني الإغاثي والخيري، والتصدي للهجرة اليهودية بالإضافة لمحو الأمية، إلا أنه وفي الفترة الثانية (من 1948م وحتى 1967م) من المرحلة الأولى والتي عايشته الحكمين الأردني بالضفة الغربية والمصري بقطاع غزة، والاحتلال الإسرائيلي لباقي أراضي فلسطين في عام 1967م، قد هبط العمل الأهلي نتيجة الإحباط العام في صفوف المجتمع الفلسطيني، وتشديد قبضة النظامين الأردني والمصري على حرية وحركة الفلسطينيين، مما أدى لإضعاف الأحزاب والتنظيمات، وبالتالي تركّز العمل على مقاومة مشاريع التوطين، والاهتمام بقضية اللاجئين وحق العودة إضافة للعمل الإغاثي (الأشقر، 2006، ص: 76-77).

المرحلة الثانية (1967م-1994م)

لقد طرأ تطور مهم على صعيد العمل الأهلي في فترة السبعينات والتي برزت فيها منظمة التحرير الفلسطينية كممثل شرعي للشعب الفلسطيني، حيث قامت بإنشاء العديد من الاتحادات الشعبية في الخارج لدعم لجان العمل التطوعي في فلسطين واستجابة لبعض الاحتياجات التنموية، لكن دون رؤية تنموية شاملة¹ (الأشقر، 2006، ص: 78).

وتطور دور العمل الأهلي بالمنظمات الأهلية في فترة الثمانينات بشكل أفضل، حيث ركز على سدّ الفجوات الخدمية التي تركها الاحتلال متعمداً، والمحافظة على الهوية الفلسطينية، وتعزيز صمود الشعب الفلسطيني أمام الاحتلال وسياساته العنصرية، وخاصة بعد الانتفاضة الأولى عام 1987م، حيث أثبتت المنظمات قدرتها على دعم مقاومة الاحتلال بأشكال مختلفة ومنها جانب الخدمات في قطاعات الصحة والتعليم والزراعة (شاهين، 2007، ص: 89).

ومن المرحلتين السابقتين يتضح أن أقدم أشكال المنظمات الأهلية تتمثل في الجمعيات الخيرية والتعاونية، كذلك المنظمات النسائية والنقابية وحركة العمل التطوعي.

المرحلة الثالثة (1994م-2004م)

والتي بدأت مع قيام السلطة الوطنية الفلسطينية وتوقيع اتفاقية أوسلو عام 1994م، حيث تميزت هذه المرحلة بازدياد ملحوظ في عدد المنظمات الأهلية الفلسطينية، حيث أظهر الجهاز المركزي للإحصاء عام 1999م أن ما نسبته 35.6% من إجمالي المنظمات الأهلية الفلسطينية في قطاع غزة تأسس بعد قيام السلطة الوطنية الفلسطينية، كما تأسس ما نسبته 39.1% من إجمالي تلك المنظمات في الضفة الغربية بعد قيام السلطة أيضاً، وقد أخذت المنظمات الأهلية في معظمها طابعاً سياسياً يعكس النفوذ السياسي للأحزاب المختلفة، فأصبحت أرضاً خصبة للصراع الحزبي، إضافةً لانتقال معظم الصلاحيات المدنية ليد السلطة الفلسطينية الجديدة (هندي، 2005، ص: 111-112).

ويعود أهم سبب في تلك الزيادة إلى تمتع تلك الفترة بتسهيلات مناسبة لإنشاء المنظمات الأهلية، على الرغم من أنها أصبحت مساءلة أمام السلطة عن طبيعة عملها، ودورها وتمويلها، حيث تم في تلك الفترة إصدار قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم 2000/1، واعتمد بدلاً من القانونين السابقين في الضفة وغزة (شاهين، 2007، ص: 89-90).

⁽¹⁾ حيث اعتبر الجانب التنموي في ظل ظروف الاحتلال على أنه تطبيع مع الإسرائيليين، وأن الأولوية تحرير وإقامة الدولة المستقلة وليس التنمية، إلا أنه وفي فترة الثمانينات تحول الأمر من النظرة السياسية الضيقة في عدم التنمية إلى نظرة التوسع تجاه التنمية (الأشقر، 2006، ص: 78).

مما استدعى لتحول نوعي في حياة المجتمع الفلسطيني لتلك الفترة، بحيث كان لابد من وجود قطاع أهلي قوي ينسجم مع التطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتطوير الدور التقليدي (الإغاثي) إلى الدور (التموي) في ظل المفاهيم الجديدة كالتممية المستدامة¹، والتنمية البشرية، والعدالة الاجتماعية وحقوق الإنسان، والمشاركة المجتمعية (يونس، 2002، ص: 26).

وفي عام 2000م اندلعت الانتفاضة الثانية للشعب الفلسطيني (انتفاضة الأقصى)، وما ترتب عليها من الدمار والحصار الإسرائيلي، وارتفاع معدلات الفقر والبطالة، مما أدى لمناخ ملائم لإنشاء جمعيات خيرية جديدة ذات الدور الإغاثي. على الرغم من التوجه التتموي، وبالتالي فرض الوضع الفلسطيني ضرورة وأهمية وجود المنظمات الأهلية الفلسطينية بمختلف نشاطاتها وتوجهاتها. ففرضت المنظمات الأهلية نفسها كطرف ثالث ومهم بجانب السلطة في المجال التتموي، وأصبحت جزءاً من النسيج المجتمعي، حيث توفرت لها المساندة الدولية، ليس فقط لتقدم خدمات بل للمشاركة والتكامل في استكمال المشروع الوطني وإرساء المجتمع المدني (هندي، 2005، ص: 113).

المرحلة الرابعة (2004م - 2009م)

وكان لهذه المرحلة تأثيرات مختلفة على المنظمات الأهلية الفلسطينية وأداءها، حيث مرت بمرحلة المشاكل الداخلية وعدم الاستقرار، وحديثاً الحرب على قطاع غزة، مع الاستمرار في الحصار المفروض عليه.

(1) التتمية المستدامة هي "القدرة على مواجهة الاحتياجات الأساسية للجيل الحالي دون أن يكون ذلك على حساب التضحية بقدرة الأجيال المستقبلية على مقابلة احتياجاتهم" (يونس، 2002، ص: 26).

(3-4) المنظمات الأهلية الفلسطينية-تعدادها وتصنيفاتها

(3-4-1) تعداد المنظمات الأهلية الفلسطينية:

يصعب الحصول على أرقام دقيقة لعدد المنظمات، فهناك اختلافات تظهر في تعداد المنظمات الأهلية الفلسطينية، وذلك لعدة أسباب منها (هندي، 2005، ص:131):

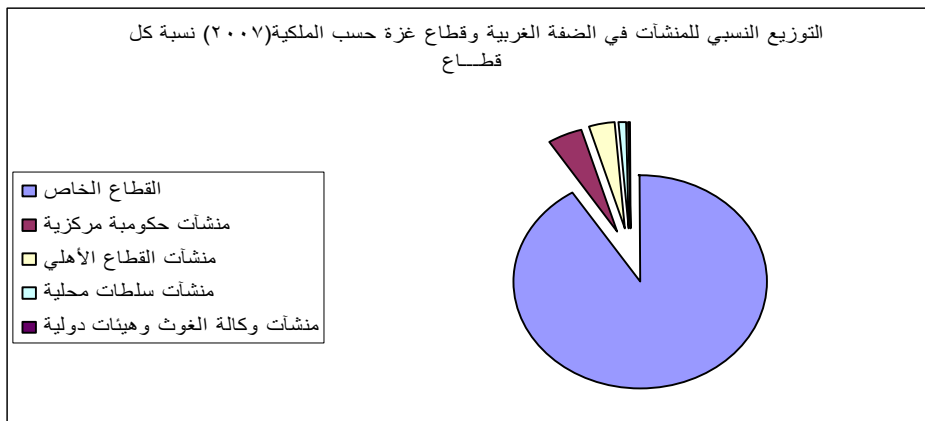
- × إجراء المسموح والإحصاءات من قبل المؤسسات البحثية المختلفة، يحدث في سنوات مختلفة.
- × في الوقت الذي يتم فيه تسجيل منظمات أهلية جديدة، فإنه توجد منظمات تحل نفسها، الأمر الذي يجعل عملية التعداد غير دقيقة.
- × امتناع بعض المنظمات الأهلية الصغيرة أو الناشئة عن تسجيل نفسها وذلك لصغر حجم نشاطها، أو أنها لم تستوفي الشروط اللازمة.

فقد أظهرت نتائج التعداد لعام 2000 م أن عدد المنظمات الأهلية في الضفة الغربية وقطاع غزة يبلغ (926) منظمة، الجزء الأكبر منها 76.6% في الضفة الغربية، والباقي 23.4% في قطاع غزة، وفي عام 2005 م كان عدد المنظمات الأهلية في قطاع غزة (724) منظمة أهلية بحسب وزارة شؤون المنظمات الأهلية (سابقاً)، أما في عام 2006 م فقد زاد عدد المنظمات الأهلية بنسبة 24.17%، حيث بلغ عددها في قطاع غزة (899) منظمة أهلية، بحسب مصدر دائرة تسجيل المنظمات الأهلية في وزارة الداخلية في قطاع غزة (شاهين، 2007، ص:90-91).

وقد أظهر التعداد العام للمنشآت العاملة في جميع القطاعات الذي أعده الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني لعام 2007 م بحسب الملكية والمحافظة أن عدد المنظمات الأهلية الفلسطينية بلغ (3799) منظمة أهلية-مختلف القطاعات التي تنتمي إليها- أي ما نسبته (3.3%) من إجمالي المنشآت العاملة في جميع القطاعات بفلسطين، ويمثل الرسم البياني شكل رقم (6)- التالي التوزيع النسبي لكل قطاع من المنشآت:

شكل رقم (6)

التوزيع النسبي للمنشآت في الضفة الغربية وقطاع غزة حسب الملكية (2007م)



المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني 2008م-تعداد 2007م

هذا بالنسبة للمنظمات الأهلية الفلسطينية في الضفة والقطاع، أما بالنسبة لأحدث تعداد للمنظمات الأهلية الفلسطينية في قطاع غزة لعام 2009م مجتمع الدراسة_ وبحسب مصدر دائرة الجمعيات بمديرية الشؤون العامة بوزارة الداخلية فقد انتهى إلى 887 منظمة منها 851 منظمة أهلية فلسطينية والباقي دولية، بعد أن وصل العدد إلى 1596 منظمة أهلية في الفترة ما بين 2006 وحتى بداية عام 2009م (أي زيادة بنسبة 43.67%) عن ما كان عليه العدد في السابق، حيث تم إحلال 709 منظمة أهلية منها 21 منظمة دولية، وذلك كما يبينه الجدول رقم(2)التالي:

جدول رقم(2)

توزيع المنظمات الأهلية الفلسطينية في قطاع غزة حسب المحافظات

المنظمات الأهلية المسجلة حالياً		المنظمات الأهلية المحلولة	
المحافظة	العدد	المحافظة	العدد
محافظة غزة	417	محافظة غزة	454
محافظة الشمال	144	محافظة الشمال	75
محافظة خان يونس	136	محافظة خان يونس	91
محافظة الوسطى	104	محافظة الوسطى	57
محافظة رفح	86	محافظة رفح	32
الإجمالي	887	الإجمالي	709

المصدر: وزارة الداخلية - 2009

ويتضح من الجدول رقم(2) أن 47.01% من المنظمات الأهلية تتمركز في محافظة غزة ويبلغ عددها(417) منظمة.

أما في دليل المنظمات الأهلية لعام 2007م_ وهي آخر إحصائية تصنيفية صادرة عن مكتب المنسق الخاص للأمم المتحدة_ فقد تم حصر المنظمات الأهلية العاملة (الناشطة) بمحافظات غزة بـ(262)منظمة فقط، منها (246) منظمة أهلية فلسطينية، والباقي (16) منظمة دولية.

(2-4-3) تصنيفات المنظمات الأهلية الفلسطينية:

تتنوع المنظمات الأهلية الفلسطينية في نشاطاتها وتخصصاتها ومجال عملها، لذا تم تقسيم وتصنيف المنظمات الأهلية الفلسطينية بحسب القطاع الذي تنتمي إليه إلى (19) قطاع حسب مصدر وزارة الداخلية وذلك كما في الجدول التالي:

جدول رقم (3)

تصنيف المنظمات الأهلية الفلسطينية بحسب النشاط (قطاع العمل)

العدد	القطاع	مسلسل
5	جمعيات الأخوة	1
17	الجمعيات العائلية والعشائرية	2
425	الجمعيات الاجتماعية	3
42	جمعيات الأمومة والطفولة	4
5	جمعيات حقوق الإنسان	5
14	جمعيات التعليم العالي	6
42	الجمعيات الزراعية	7
8	جمعيات الخريجين	8
3	جمعيات الصداقة	9
35	الجمعيات النقابية	10
30	الجمعيات الطبية	11
14	جمعيات البيئة	12
36	الجمعيات الأجنبية	13
58	جمعيات الشباب والرياضة	14
13	جمعيات التعليم	15
34	جمعيات المعاقين	16
2	جمعيات السياحة والآثار	19
72	الثقافة والفنون	18
32	الجمعيات الإسلامية	19
887	الإجمالي	

المصدر: شاهين، 2007، ص: 91

أما التصنيف الثاني بحسب دليل المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة الصادر عن مكتب المنسق الخاص للأمم المتحدة 2007م:

فقد صنف المنظمات الأهلية إلى تسعة قطاعات مختلفة حسب طبيعة النشاط بالمنظمة كما يلي:

جدول رقم (4)

تصنيفات قطاعات المنظمات الأهلية بقطاع غزة حسب طبيعة النشاط

مسلسل	القطاع	عدد المنظمات بالقطاع	نسبة كل قطاع
1	الخدمات الاجتماعية و الإغاثية	53	20.23 %
2	الصحة وإعادة التأهيل	47	17.94 %
3	التعليم والتدريب	45	17.18 %
4	ثقافية ورياضية	32	12.21 %
5	المرأة و الطفل	26	9.92 %
6	التنمية الاقتصادية	17	6.49 %
7	التنمية الاجتماعية	16	6.11 %
8	الزراعة والبيئة	14	5.34 %
9	الديمقراطية و حقوق الإنسان	12	4.58 %
	المجموع	262	100 %

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بحسب ما ورد بدليل المنسق الخاص للأمم المتحدة 2007م

حيث يتبين من الجدول رقم (4) أن قطاع الخدمات الاجتماعية والإغاثية هو صاحب أعلى نسبة من مجموع القطاعات الأخرى للمنظمات الأهلية الفلسطينية، بينما يتضح التدني في قطاع التنمية الاقتصادية وذلك نتيجة الحصار وظروف القطاع الصعبة التي تستدعي الاهتمام بالجوانب الاجتماعية والإغاثية أكثر من التنمية.

كما أشار الدكتور علام جرار عضو لجنة التنسيق الأمني في شبكة المنظمات الأهلية في ورقة عمل له إلى أن المنظمات الأهلية تقدم ما نسبته 100% من خدمات التعليم قبل المدرسة، وحوالي 85% من خدمات تأهيل المعاقين و 60% من خدمات الرعاية الصحية الأولية وحوالي 100% من خدمات محو الأمية في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية (شاهين، 2007، ص: 91).

(3-5) المنظمات الأهلية الفلسطينية_الهيكل التنظيمي والنظام الأساسي بها

(3-5-1) الهيكل التنظيمي بالمنظمات الأهلية الفلسطينية ومجالس إدارتها:

ويمثل الهيكل التنظيمي للمنظمات الأهلية الفلسطينية عنصراً مهماً في دراسة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تلك المنظمات، فلا بد من معرفة آلية العمل داخل المنظمة والبناء الداخلي والمستويات الإدارية بها، لتحديد مسؤوليات كل مستوى إداري وطبيعة نشاطه.

وتختلف المنظمات الأهلية الفلسطينية في بناء هياكلها التنظيمية بحسب مجموعة عوامل منها حجم المنظمة، عمر المنظمة، وسلوك الإدارة العليا ودرجة اللامركزية المتبعة بالمنظمة، وستبحث الدراسة في العوامل السابقة، إضافة للعوامل التي ذكرتها دراسة (شاهين) والممثلة في طبيعة عمل المنظمة، مجال تخصصها، وأهدافها، ويمكن تصنيف الهياكل التنظيمية للمنظمات الأهلية الفلسطينية على اختلاف قطاعاتها وأهدافها إلى ثلاثة نماذج كتصنيف عام وهي:

- x النموذج الأول وهو الدارج ويتمثل في هياكل تنظيمية تحتوي على جمعية عمومية ومجلس إدارة وفقاً لقانون الجمعيات الخيرية والهيئات المحلية الفلسطيني، والذي عرف الجمعية العمومية بأنها "الهيئة العامة المكونة من مجموع أعضاء الجمعية وهي السلطة العليا في الجمعية أو الهيئة" (قانون الجمعيات الخيرية والهيئات المحلية الفلسطيني رقم 2000/1).
- x النموذج الثاني ويتمثل في هياكل تنظيمية تحتوي على مجلس أمناء إضافة للجمعية العمومية، وتظهر بعض النتائج أن 12.7% فقط من المنظمات لديها مجلس أمناء.
- x أما النموذج الثالث ويتمثل في هياكل تنظيمية تحتوي على هيئة إدارية تعني بالأمر التنفيذية للمنظمة، إضافة للجمعية العمومية، حيث أن 94.2% من المنظمات لديها هيئات إدارية (شاهين، 2007، ص: 93-94).

ولأهمية الإدارة العليا بالمنظمات الأهلية، وعند الحديث عن بناء الهيكل التنظيمي فلا بد من التطرق لمجالس الإدارة ووظائفها بتلك المنظمات.

مجلس الإدارة ووظائفه في المنظمات الأهلية الفلسطينية:

كما ورد في تعريف القانون الفلسطيني للجمعيات الخيرية والهيئات المحلية للمنظمات الأهلية بأنه اتفاق بين عدد لا يقل عن سبعة أشخاص، وهذا ما يمثله مجلس الإدارة بأي منظمة، حيث عرف أيضاً القانون الفلسطيني للجمعيات الخيرية والهيئات المحلية مجلس الإدارة بأنه "مجلس إدارة الجمعية، والذي يكون مسؤولاً عن جميع نشاطاتها وأعمالها" ولا يزيد عدد أعضاء المجلس عن ثلاثة عشر عضواً، ولا يجوز انضمام عضوين أو أكثر تربطهما صلة قرابة من الدرجة الأولى والثانية لمجلس الإدارة.

ونص القانون على بعض اختصاصات مجلس الإدارة لأية جمعية أو هيئة محلية وهي كالتالي (قانون الجمعيات الخيرية والهيئات المحلية الفلسطيني رقم 2000/1):

- 1) إدارة شؤون الجمعية أو الهيئة وإعداد اللوائح والأنظمة والتعليمات اللازمة.
 - 2) تعيين موظفي الجمعية أو الهيئة وتحديد اختصاصاتهم أو إنهاء خدماتهم وفقاً لأحكام القانون.
 - 3) تكوين اللجان التي تراها لازمة لتحسين العمل وتحديد اختصاص كل منها.
 - 4) إعداد الحسابات الختامية عن السنة المالية والمنتھية ومشروعات الموازنة للسنة الجديدة.
 - 5) تقديم التقارير السنوية الإدارية والمالية وأية خطط ومشاريع مستقبلية للجمعية العمومية.
 - 6) دعوة الجمعية لجلسة عادية أو غير عادية للاجتماع وتنفيذ قراراتها طبقاً للقانون.
 - 7) متابعة أهم ملاحظات وارءة من الدائرة أو الوزارة أو الجهات الرسمية المختصة.
- وتضيف الشبكة العربية للمنظمات الأهلية خمس وظائف لمجالس الإدارة في المنظمات الأهلية الفلسطينية وهي (شاهين، 2007، ص: 83-84):

- 1) تحديد رسالة وأهداف المنظمة بوضوح.
- 2) التخطيط الفعال الذي يترجم تلك الأهداف.
- 3) توفير الموارد المالية والبشرية اللازمة وإدارتها.
- 4) اختيار مجلس الإدارة للمدير التنفيذي ودعمه وتقييم أداءه.
- 5) ضمان الالتزام بالمسؤوليات في ضوء القواعد القانونية والأخلاقية.

(2-5-3) النظام الأساسي للمنظمات الأهلية الفلسطينية:

تشجع الدولة قيام المنظمات الأهلية والخيرية التي تقوم بدور مهم في خدمة الأعضاء والاحتياجات العامة للمجتمع، وتقوم الدولة بإصدار القوانين والتشريعات التي تضمن سير العمل في هذه المنظمات، وتحقيق أهدافها تحت رقابة الدولة، وعند إنشاء المنظمة يتقدم المؤسسين إلى الجهات المختصة بالدولة (وزارة الداخلية) بنظامها الأساسي وكافة الأوراق التوثيقية اللازمة للحصول على ترخيص بإنشاء المنظمة، ويتضمن النظام الأساسي مجموعة من القواعد التي تحكم تنظيم عمل المنظمة وهي (الوقائع الفلسطينية، 2000، ص: 460):

- 1) غرض التأسيس
- 2) الجمعية العمومية
- 3) مجلس الإدارة
- 4) السنة المالية
- 5) تعيين مدقق الحسابات
- 6) نظام العضوية، وشروطها وحقوق واجبات الأعضاء
- 7) تصفية المنظمة (الجمعية، أو النادي، أو النقابة)
- 8) اللائحة الداخلية التي يقترحها المجلس
- 9) الموارد المالية للمنظمة واستخداماتها

(3-6) المنظمات الأهلية الفلسطينية_نظامها المحاسبي وقوائمها المالية

(3-6-1) النظام المحاسبي للمنظمات الأهلية الفلسطينية:

عند الحديث عن النظام المحاسبي للمنظمات الأهلية يتبادر للذهن ما يعرف بالمحاسبة المتخصصة_أو الخاصة_والتي تعرف بأنها "فرع من فروع المحاسبة التي تتضمن مجموعة المفاهيم والأسس والقواعد والأساليب التي تعمل بموجب أحكام وقوانين وتعليمات مالية متعارف عليها للوصول إلى نتائج نشاط المنظمات الخاصة"، والمنظمات الخاصة تتمثل في الجمعيات الخيرية، المهن الحرة، الفنادق، والمستشفيات وغيرها (محسن، 2008، ص: 79).

أما الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية للمنظمات الأهلية:

فتمثل في مستخدمين خارجيين وداخليين، فالمستخدمين الخارجيين هم المساهمون والمستفيدون من خدماتها والمنظمات العالمية والباحثون والجمهور والمانحون، أما المستخدمين الداخليين فهم رجال الإدارة القائمين على تنفيذ السياسات التي حددها المساهمون والمتطوعون ومدراء المنظمات الأهلية، والجهات المشرفة على تقييم مجلس الإدارة للمنظمات غير الحكومية، وذلك على خلاف مستخدمو المعلومات المحاسبية في قطاع الأعمال و القطاع الحكومي (Belkaoui, 2004, p184).

وتتمثل أهداف المحاسبة في المنظمات الأهلية بالتالي (محسن، 2008، ص: 80):

- 1) توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الختامية.
- 2) مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال توفير المعلومات والبيانات الكاملة.
- 3) توفير المعلومات الضرورية للاستفادة منها من قبل الدولة أو السلطة.
- 4) مساعدة الإدارة على الرقابة على أموال المنظمة.
- 5) توفير المعلومات لأغراض الرقابة الإدارية للمنظمة.

المجموعة المستندية والدفترية في النظام المحاسبي للمنظمات الأهلية:

المجموعة المستندية:

تقوم المنظمة بطبع مجموعة المستندات اللازمة التي تحمل اسمها وتحمل رقماً تسلسلياً

وأهمها (محسن، 2008، ص: 83):

- × مستندات القبض.
- × مستندات الصرف.
- × المستندات الأخرى اللازمة.

المجموعة الدفترية:

وتنقسم المجموع الدفترية بالمنظمات الأهلية لمجموعتين مهمتين هما السجلات الإحصائية(البيانية)، والسجلات المحاسبية، وذلك كما يلي(درغام،2001،ص:68-72):

(أ) السجلات البيانية(الإحصائية):

وهي السجلات التي تساعد المنظمة على الحصول على البيانات والإحصاءات اللازمة وتنظيمها، حيث تعتبر هذه السجلات سجلات قانونية يمكن الرجوع إلى محتوياتها عند الرقابة وتتمثل في:

- 1) سجل العضوية(أو الأعضاء).
- 2) سجل محاضر جلسات الإدارة.
- 3) سجل محاضر جلسات الجمعية العمومية.
- 4) سجل الوارد والصادر حيث يتم تدوين المراسلات الصادرة والواردة وحفظها.
- 5) سجل رسوم العضوية للاشتراكات السنوية.

(ب) السجلات المحاسبية:

وتتفق هذه السجلات(الدفاتر)مع حجم وطبيعة نشاط المنظمة، وأهمها:

- 1) دفتر النقدية التحليلي: ويتم إثبات فيه ما يتم قبضه وما يتم دفعه ويتكون من حالتين المقبوضات والمدفوعات.
- 2) دفتر صندوق المصروفات النثرية: ويتم تسجيل جميع المصروفات النثرية الصغيرة نسبياً، ويتم بموجب هذا السجل مسك سلفه نثرية من قبل أعضاء الجمعية.
- 3) دفتر اليومية العامة: يخصص هذا السجل لإثبات العمليات المركزية، مثل قيود الافتتاح، قيد الأفعال، قيود التسويات الجردية.
- 4) دفتر الأستاذ العام: ويخصص هذا السجل لترحيل الحسابات من واقع القيود المركزية التي تم تسجيلها في سجل اليومية العامة لغرض مطابقتها مع اليومية، واستخراج ميزان المراجعة.
- 5) دفتر أستاذ المخازن: قد يستخدم هذا السجل إذا كان أحد نشاطات المنظمة يتعلق ببيع بعض المواد والأدوات من المخازن.

(2-6-3) القوائم المالية للمنظمات الأهلية الفلسطينية:

تقوم المنظمات الأهلية بإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية العام مثل باقي المشروعات الاقتصادية، وتعد الحسابات الآتية (محسن، 2008، ص: 84-86)¹:

- 1) حساب المقبوضات والمدفوعات.
- 2) حساب الإيرادات والمصروفات.
- 3) حساب الفائض العام.
- 4) الميزانية العمومية.
- 5) قائمة التدفقات النقدية.

(2-7-3) المنظمات الأهلية الفلسطينية والمساءلة والشفافية

(1-7-3) المساءلة والمنظمات الأهلية:

يمكن توضيح المساءلة في المنظمات الأهلية في الأتي (زامل، 2000، ص: 496-497):
تتمثل المساءلة في التزام المديرين بتوفير تقارير وافية لتبرير ما سبق أن اتخذوه من قرارات، بشأن استغلال موارد المنظمة حتى يمكنهم الوفاء بمسؤولياتهم أمام كل مُسائل في ضوء ما يتطلبه القانون والعرف والنظام السائد.

لقد تغيرت النظرة للمنظمات الأهلية في حاجتها إلى الإدارة، وربما بدرجة أكبر من حاجة المنظمات الهادفة للربح، نظراً لأنها تقتقر إلى الربح كمعيار أو نظام لتقييم الأداء، حيث تركز تلك المنظمات جهودها لتعمل بشكل جيد، ويتضح أن المسائلة في المنظمات غير الهادفة للربح وخاصة المنظمات الأهلية لا تقل أهمية عنها في المنظمات الهادفة للربح إن لم تكن تفوقها.

ويعرف الائتلاف الأهلي لمدونة السلوك للمنظمات الأهلية الفلسطينية المساءلة بأنها "وجود آليات لتقديم التقارير حول استخدام موارد المنظمة، وتحمل المسؤولية من قبل المسؤولين عن قراراتهم أو عن الإخفاق في تحقيق أهداف ورؤية المنظمة"

(2-7-3) الشفافية والمنظمات الأهلية:

عرف الائتلاف الأهلي لمدونة سلوك المنظمات الأهلية الفلسطينية (2008م) الشفافية بأنها "توفير المعلومات الموثوقة والآنية المتعلقة بالأنشطة والإجراءات والقرارات والسياسات، وضمن المستفيدين والجمهور والجهات الرسمية ذات العلاقة والمانحين للمعلومات" (مدونة السلوك المهني للمنظمات الأهلية الفلسطينية، 2008، ص: 5).

¹ للاطلاع على تفصيل القوائم المالية راجع كتاب (درغام، 2000)، ودراسة (محسن، 2008)، ومعايير المحاسبة الدولية (2000).

فالشفافية هي مبدأ شامل وجوهري وهو أساس العلاقة السليمة بين الدولة والمجتمع الأهلي، فالدولة مسؤولة أمام مواطنيها في تقديم البيانات الصحيحة لهم عن أعمالها، والمنظمات الأهلية هي الأخرى مسؤولة أمام هيئاتها المرجعية وأمام الدولة، ولا يمكن الحديث عن نظام شامل لمسائلة يتم تطبيقه من طرف واحد، إذ أن المسائلة والمحاسبة والشفافية من أهم الموضوعات في الحكم الصالح وأخلاقيات المجتمع المدني والديمقراطية، لأجل المراجعة والتقييم وانسجام نشاطات المنظمة مع خططها الإدارية والمالية.

كما تستهدف الشفافية أيضاً التأكيد من عدم وصول امتيازات أو نشوء مصالح معينة لا تتسجم مع أهداف وتعريف المنظمة الأهلية، علاوة على ذلك فمنظمات المجتمع المدني تهدف إلى توسيع مجالات تطبيق الديمقراطية واحترام حقوق الإنسان ولا يمكن لمثل هذه القضايا أن تتحقق بدون تكريس مبدئي الشفافية والمسائلة (محسن، 2008، ص: 105).

(3-8) المنظمات الأهلية الفلسطينية ومبادئ مدونة السلوك

لقد أعدت المنظمات الأهلية الفلسطينية ممثلة في الائتلاف الأهلي لمدونة السلوك مجموعة مبادئ لأجل ضبط سلوك كل المنظمات الأهلية الموقعة على المدونة والراغبة في الالتحاق بها، ولأجل إجراء عملية تدقيق من قبل جهات مستقلة بغية التأكد من الالتزام بتلك المبادئ، وتتمثل في اثنا عشر مبدأ وهي (مدونة السلوك المهني للمنظمات الأهلية الفلسطينية، 2008، ص: 10-24):

- 1) الالتزام بالمواثيق والقوانين
- 2) أولويات التنمية
- 3) المشاركة
- 4) التشبيك والتنسيق
- 5) الشفافية
- 6) المساءلة
- 7) المساواة والشمول
- 8) الإدارة الرشيدة
- 9) منع تضارب المصالح
- 10) التأثير والفعالية
- 11) نزاهة المؤسسة
- 12) حل الخلافات

(3-9) المنظمات الأهلية الفلسطينية وإدارة الأموال

تتفق جميع القطاعات بما فيها المنظمات الأهلية الفلسطينية على الحاجة للمال ومصادر التمويل المختلفة بحسب القطاع، فمصدر (مورد) المال تماماً كمصدر الطاقة بدون الحصول عليه لا يمكن إنجاز العمل والاستمرار في النشاط، فالمال والدورة المالية في المنظمة كالدورة الدموية في جسم الإنسان، فبدون الدم لا يمكن للجسم أن يعيش، وأي خلل يحدث في الدورة الدموية ينعكس بدوره على صحة الإنسان، كذلك المال لا يمكن للمنظمة أن تستمر في عملها بدونها، وأي خلل يحدث في الدورة المالية (مثل عدم كفاية الأموال) يتسبب في خلل سير عمل المنظمة وأداءها لنشاطها، إضافة لضياع الكثير من الفرص (مركز التميز للمنظمات غير الحكومية، 2002، ص: 3).

ويعتبر انتظام تدفق المال وحسن استغلاله وتوزيعه ضروري جداً لأجل بقاء المنظمة ونجاحها في تحقيق أهدافها، لذا لا بد من دراسة الإدارة المالية بالمنظمات الأهلية من خلال الموارد المالية واستخداماتها بالمنظمات الأهلية الفلسطينية، وذلك كما يلي:

(1-9-3) الموارد المالية بالمنظمات الأهلية الفلسطينية واستخداماتها

تتمثل الموارد المالية بالمنظمات الأهلية الفلسطينية واستخداماتها فيما يلي (درغام، 2000، ص: 65_67):

× مصادر الأموال (الإيرادات):

وتتمثل مصادر الأموال (الموارد المالية) فيما يلي:

- (1) رسوم العضوية للانتساب (القيد): وهو مبلغ من المال يدفعه العضو عند انتسابه للمنظمة.
- (2) الاشتراكات السنوية: وهو مبلغ من المال يدفعه العضو مقابل الانتفاع من الخدمات التي تقدمها المنظمة ويدفع في بداية السنة أو خلالها.
- (3) التبرعات: وقد تكون بشكل نقدي ويتم إيداعها في الحساب الجاري بالبنك، أو شكل تبرعات عينية وتضاف كلاهما إلى أصول المنظمة.
- (4) إيرادات النشاطات الأخرى التي تقوم بها المنظمة: مثل تأجير مطعم للغير، أو إقامة حفلات، أو عقد دورات تدريبية، أو أي نشاط آخر.

× استخدامات الأموال (المصروفات):

تنقسم استخدامات أموال المنظمة إلى قسمين هما:

(1) المصروفات الرأسمالية:

وهي تلك المصروفات التي تتفقها المنظمة في سبيل الحصول على أصول ثابتة، أو ضمانات رأسمالية تزيد من قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها، مثل شراء مباني جديدة أو شراء أجهزة حاسوب.

(2) المصروفات الإيرادية:

وهي المصروفات التشغيلية الأخرى التي تصرف حتى تستطيع المنظمة مواصلة نشاطها مثل مصاريف الكهرباء والمياه والرواتب وغيرها.

(2-9-3) الإدارة المالية ومكوناتها بالمنظمات الأهلية الفلسطينية

تهتم الإدارة المالية بتوفير وتأمين الموارد المالية اللازمة للعمليات الجارية والاستثمارية إلى جانب إدارة النقدية واستثمارها وخلق مصادر منها تكفي لسداد الالتزامات المطلوبة من قبل الغير، وتعتبر الإدارة المالية وظيفة غير مستقلة عن بقية الوظائف الأخرى للمنظمة، وتساهم في تحقيق أهداف المنظمة عن طريق القرارات الآتية (مركز التميز للمنظمات غير الحكومية، 2002، ص: 5-3):

× قرارات الاستثمار والتمويل طويل الأجل.

× إدارة رأس المال العامل.

× قرارات التمويل قصير الأجل.

ويكون هدف المنظمة أحد أو مجموعة من الأهداف الثلاثة التالية:

× هدف تعظيم قيمة المنظمة إلى أقصى حد ممكن.

× تعظيم الربح.

× هدف تعظيم العائد الاجتماعي.

إن مجال الإدارة المالية غير محدد وواضح تماماً في الحياة العملية، كما أن تنظيم وظائفها يختلف من هيكل لآخر، فقد يسمى المسؤول المالي أمين الصندوق أو مراقب مالي أو نائب رئيس مجلس إدارة، وتتكون الوظيفة المالية من جميع الأنشطة المالية التي تهتم بتزويد المنظمة بالأموال اللازمة لتحقيق أهدافها، وبحركة هذه الأموال في المنظمة منذ نشأتها حتى تمام تصفيتها بعد استنفاد أغراضها.

وتعتمد الإدارة المالية على النظم والأساليب المحاسبية أثناء عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، حيث أشار الدكتور أحمد حسين عبد المنعم من برنامج التخطيط والإدارة والمراقبة المالية لمديري جمعيات تنظيم الأسرة وأمناء المال بأن هذه النظم والأساليب المحاسبية تضم الأدوات التالية (مركز التميز، 2002، ص: 4):

× الحسابات المالية.

× حسابات التكاليف.

× المراقبة الداخلية.

× المحاسبة الإدارية.

ولكي تفي بأهدافها في أن تكون أداة تعتمدها الإدارة المالية في عملياتها المختلفة، يجب لهذه النظم أن تتوفر فيها الشروط التالية:

(1) الدقة الكاملة. (2) انتظام دورية البيانات. (3) وضوح البيانات.

(4) تقديم البيانات والمعلومات إلى الجهات المعنية.

ومما سبق نلاحظ تداخل بين الوظيفة المالية والوظيفة المحاسبية عملياً، وأن الإدارة المالية تهتم بأنشطة الوظيفتين ومن الممكن أن تعهد الوظيفة المالية كلها لشخص واحد يسمى بأمين الخزينة في حالة منظمة صغيرة، ولكن عندما تتسع أعمال المنظمة ويكبر حجمها فإن الوظيفة المالية تتسع، وتحتاج الإدارة غالباً لفصل الأنشطة المحاسبية وأنشطة الرقابة المالية لكي يشرف عليها مراقب مالي بجانب أمين الخزينة الذي يشرف على الأنشطة النقدية والاستثمارات والتمويل.

وتتمثل أهم اختصاصات كل من أمين الخزينة والمراقب المالي في الآتي (مركز التميز، 2002، ص:6):

أهم اختصاصات أمين الخزينة ما يلي:

x التخطيط المالي وتدبير الأموال وإدارة الاستثمارات وإدارة رأس المال العامل واستثمار الفائض من الأموال.

x مراقبة حركة النقدية (المقبوضات والمدفوعات) ورصيد الخزينة والمركز النقدي والمحافظة على الخزائن والاستثمارات، ودفع الالتزامات التي على المنظمة في مواعيدها.

أهم اختصاصات المراقب المالي:

x أعمال الوظيفة المحاسبية سواء حسابات مالية أو حسابات تكاليف، وأعمال المراجعة والمراقبة الداخلية والتفتيش المالي.

x توفير البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة على أسس رشيدة.

الفصل الرابع

المنهجية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

(4-1) مقدمة

(4-2) منهجية الدراسة وإجراءاتها

(4-3) تحليل خصائص عينة الدراسة (الوصف الإحصائي)

(4-4) تحليل ومناقشة بيانات الدراسة (فقرات الاستبانة)

(4-5) اختبار فرضيات الدراسة

(4-1) مقدمة

يأتي هذا الفصل من بعد الفصول السابقة_حول نظام محاسبة المسؤولية والمنظمات الأهلية الفلسطينية_ليربطها مع الواقع العملي، حيث يتناول المنهجية المتبعة في الدراسة، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وتفصيل أسلوب وأداة الدراسة المستخدمة في جمع البيانات الأولية، والمتمثلة في الاستبانة، وإجراءات تقنينها لقياس صدقها وثباتها، كما تناول هذا الفصل الطرق و المعالجات الإحصائية المستخدمة في تحليل تلك البيانات، بحيث شمل ذلك الوصف الإحصائي لخصائص العينة، وتحليل ومناقشة فقرات الاستبانة، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة لأجل إثباتها أو نفيها لأجل معالجة مشكلة الدراسة.

(4-2) منهجية الدراسة وإجراءاتها

(4-2-1) منهجية الدراسة

لأجل تحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على دراسة الواقع أو الظاهرة المتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، لكن يتفاعل معها بوصفها من خلال جمع البيانات ومن ثم تحليلها، حيث تم دراسة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية.

أما مصادر جمع البيانات فاستخدمت الدراسة المصادر الأولية، كما استخدمت المصادر الثانوية وذلك كما يلي: -

المصادر الأولية:

لأجل جمع البيانات الأولية اللازمة للدراسة، وذلك من خلال أسلوب إعداد استبانة لقياس الفرضيات الموضوعية واختبارها، حيث تم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية لتحليل البيانات الأولية (SPSS - Statistical Package for Social Science).

المصادر الثانوية:

وتمثلت في القرآن الكريم، السنة، الكتب، المراجع، الدوريات، المؤتمرات، الرسائل العلمية كرسائل الدكتوراه والماجستير والأبحاث المنشورة وغير المنشورة، وكذلك المواقع الإلكترونية، وذلك لبناء الإطار النظري للدراسة.

(4-2-2) مجتمع الدراسة وعينها

(أ) مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في فرد واحد من كل منظمة أهلية فلسطينية ممن يعمل كمدير للمنظمة أو مدير إداري أو مالي أو كرئيس قسم الحسابات أو محاسب بتلك المنظمة، واقتصرت الدراسة جغرافياً على المنظمات الأهلية الفلسطينية بقطاع غزة، نظراً للظروف السياسية وحالة الحصار وعدم إمكانية التواصل مع الضفة الغربية، حيث تنقسم المنظمات الأهلية لقطاعات متعددة كما ورد في الفصل الثالث من الدراسة.

واعتمدت الدراسة دليل المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة لعام 2007م والصادر عن مكتب المنسق الخاص للأمم المتحدة كمجتمع للدراسة، فقد تم حصر المنظمات الأهلية العاملة بمحافظات غزة بـ(262) منظمة منها (246) منظمة أهلية فلسطينية فقط، ويتناقض هذا العدد مع إحصائيات وزارة الداخلية للفترة من 2006م وحتى 2009م، ويعود السبب في اعتماد هذا الدليل إلى ما يلي:

- 1) حصر المنظمات الأهلية الناشطة فقط والعاملة في قطاع غزة من خلال هذا الدليل.
- 2) استثناء المنظمات الأهلية الحديثة النشأة (التي لم يتجاوز عمرها سنتان).
- 3) احتواء الدليل على معلومات تفصيلية ومهمة حول المنظمات الأهلية بالقطاع لم تتوفر إلا فيه، مثل عدد العاملين والمتطوعين في كل منظمة، سنة التأسيس، نوع النشاط الأساسي، عنوان المنظمة وهواتفها وحلقة الاتصال بها، مما أدى لتسهيل الوصول لتلك المنظمات، وتحديد مجتمع الدراسة تحديداً دقيقاً.

(ب) عينة الدراسة

أما عينة الدراسة فقد تم تطبيق أداة الدراسة (الاستبانة) على المنظمات الأهلية الفلسطينية التي انطبقت عليها المعايير التي حددتها الدراسة، حيث حددت الدراسة معايير لاختيار العينة من المجتمع محل الدراسة (أي من الدليل السابق ذكره) كما يلي:

- 1) استبعاد المنظمات الدولية الموجودة بالدليل لأنها لا تنتمي لمجتمع الدراسة، حيث تختلف في جوانب متعددة، منها حجم وتبعية المنظمة للخارج، امتداد نشاطها لخارج فلسطين، تواجد الإدارة العليا بدول أخرى، بعضها يعتبر جهات مُمَوَّلَة وداعمة للمنظمات المحلية.
- 2) استثناء المنظمات الأهلية الفلسطينية الصغيرة التي يقل عدد موظفيها عن 9 موظفين، الموجودة بالدليل، لمحدودية أنشطتها وضعف برامجها.

وبذلك بلغ عدد المنظمات الأهلية الفلسطينية الخاضعة للدراسة (120) منظمة، حيث وزعت الاستبانات باستخدام المسح الشامل لكل المنظمات، وتم استرداد (100) استبانة من أصل الاستبانات الموزعة، أي كانت نسبة الاسترداد (83.33%) وهي نسبة جيدة جداً، وتم استبعاد (5) استبانات بعد تفحصها لعدم جدية الإجابة في ثلاثة استبانات، ولاكتشاف عدم توفر المعايير المحددة في اثنتين، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل والدراسة (95) منظمة أهلية فلسطينية من مختلف القطاعات التي بها تلك المنظمات.

(3-2-4) أداة الدراسة في جمع البيانات الأولية

واعتمدت الدراسة الاستبانة كأداة رئيسة في جمع البيانات الأولية لأجل إجراء الجانب التحليلي للدراسة ومعالجة مشكلتها، حيث تم إعداد وتصميم استبانته حول "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية" تتكون من ثلاثة أجزاء رئيسة كما يلي¹:

الجزء الأول: ويشمل التعريف بموضوع وهدف الدراسة، وتوجيه الاستبانة للمبحوثين (عينة الدراسة) لأجل الإجابة على أسئلتها بدقة.

الجزء الثاني: ويمثل المعلومات الأساسية حول السمات الشخصية للمستجيب وهي مكونة من 4 فقرات متمثلة في المستوى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص وعدد سنوات الخبرة. كما يمثل المعلومات الأساسية حول المنظمة وهي مكونة من 7 فقرات متمثلة في اسم المنظمة، طبيعة نشاطها، عمر المنظمة، عدد فروعها، عدد الموظفين بها، كذلك الأسلوب الإداري المتبع بالمنظمة وإدارة العمل المحاسبي بها، وذلك بحسب حاجة الدراسة.

الجزء الثالث: ويشمل محاور (مجالات) الدراسة، حيث تم توزيع فقرات الاستبانة على المحاور الرئيسية الستة التالية:

المحور الأول: الهيكل التنظيمي للمنظمة ويتكون من 8 فقرات.

المحور الثاني: مراكز المسؤولية ويتكون من 7 فقرات.

المحور الثالث: الموازنات التخطيطية ويتكون من 9 فقرات.

المحور الرابع: نظام الحوافز ويتكون من 8 فقرات.

المحور الخامس: نظام المعلومات المحاسبي ويتكون من 13 فقرة.

المحور السادس: نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء) ويتكون من 13 فقرة.

وتم إعداد الاستبانة وفق الخطوات العلمية للبحث العلمي، وقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة تم استخدام مقياس (ليكرت الخماسي)، حيث كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات حيث الدرجة "5" تعني الموافقة بدرجة كبيرة والدرجة "1" تعني الموافقة بدرجة قليلة جداً، وذلك كما في جدول رقم (5):

جدول رقم (5)

مقياس (ليكرت الخماسي) لقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق بدرجة كبيرة جداً	← →			موافق بدرجة قليلة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

(1) انظر الاستبانة بصيغتها النهائية في ملحق رقم (1) من الملاحق.

(4-2-4) اختبار صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبانة)

تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

(4-2-4-1) صدق الاستبانة

وتم اختبار صدق الاستبانة بطريقتين، وهما طريقة المحكمين، وطريقة صدق المقياس، وذلك كما يلي:

(1) طريقة المحكمين¹:

حيث عُرِضَت الاستبانة على (7) محكمين من ذوي الكفاءة والخبرة من أكاديميين ومتخصصين في الإدارة والمحاسبة والإحصاء، حيث استجاب الباحث لآراء المحكمين، وتم عمل التعديلات اللازمة.

(2) طريقة صدق المقياس:

وتم فيها حساب الاتساق الداخلي والاتساق البنائي لمحاور الدراسة على عينة استطلاعية مكونة من (25) استبانته، وذلك كما يلي:

(أ) الصدق الداخلي لمحاور الاستبانة

أي صدق الاتساق الداخلي ويقصد به مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه تلك الفقرة، ويتم ذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية لنفس المحور، حيث تبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى معنوية (0.05)، وذلك كما يلي:

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: الهيكل التنظيمي للمنظمة

يبين جدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، وقيمة معامل الارتباط r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

(1) أنظر قائمة بأسماء محكمي الاستبانة في الملحق رقم (2) من الملاحق.

جدول رقم (6)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي للمنظمة)

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.808	يوجد هيكل تنظيمي واضح بالمنظمة	1
0.000	0.814	يوجد تقسيم واضح للمستويات الإدارية بالمنظمة	2
0.000	0.732	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري	3
0.000	0.662	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	4
0.001	0.620	العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها.	5
0.000	0.781	يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المنظمة.	6
0.000	0.717	الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة.	7
0.000	0.785	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمالهم المكلفين بها.	8

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 23 " تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مراكز المسؤولية

يبين جدول رقم (7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (7)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (مراكز المسؤولية)

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.843	المنظمة مقسمة لمراكز مسؤولية.	1
0.000	0.811	يؤدي القسم عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه.	2
0.000	0.692	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.	3
0.000	0.734	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية.	4
0.000	0.759	يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية.	5
0.018	0.470	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية.	6
0.000	0.844	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنظمة.	7

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 23 " تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: الموازنات التخطيطية

يبين جدول رقم (8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (8)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (الموازنات التخطيطية)

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.845	تستخدم المنظمة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	1
0.000	0.829	يشارك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية	2
0.001	0.614	يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حده.	3
0.000	0.843	يراعي في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.	4
0.000	0.771	يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغيرات طارئة.	5
0.000	0.846	يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ.	6
0.001	0.627	يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.	7
0.000	0.826	تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.	8
0.022	0.457	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها.	9

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: نظام الحوافز

يبين جدول رقم (9) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (9)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع (نظام الحوافز)

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يوجد نظام حوافز عادل يعطي كل ذي حق حقه.	0.895	0.000
2	الموظفون راضون عن نظام الحوافز الموجود.	0.865	0.000
3	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً.	0.726	0.000
4	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً.	0.754	0.000
5	تزيد الحوافز المطبقة من دافعية الأفراد للعمل.	0.737	0.000
6	قرارات الحوافز تتم على أسس موضوعية مثل أساس الكفاءة و الأقدمية والسلوك الحسن.	0.919	0.000
7	لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم.	0.689	0.000
8	يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في المنظمة.	0.797	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: نظام المعلومات المحاسبي

يبين جدول رقم (10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس (نظام المعلومات المحاسبي)

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.897	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية بمنظمتكم.	1
0.000	0.899	تسجل في تلك السجلات كافة المعاملات المالية بشكل علمي.	2
0.000	0.898	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.	3
0.000	0.948	نظام المعلومات المحاسبي المستخدم يناسب طبيعة نشاط المنظمة.	4
0.000	0.764	يرتكز العمل في المنظمة على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة	5
0.000	0.885	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنظمة.	6
0.010	0.505	يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الموازنات التخطيطية.	7
0.000	0.802	يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الحوافز.	8
0.000	0.878	يتم تبويب وحصر وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	9
0.000	0.661	يتم تبويب لعناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية.	10
0.000	0.851	البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	11
0.000	0.796	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة	12
0.000	0.780	يتضمن النظام المحاسبي بمنظمتكم معلومات تفصيلية تقيّد الإدارة عن الأداء الداخلي بالمنظمة.	13

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس: نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)
يبيّن جدول رقم (11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والدرجة الكلية لفقراته، والذي يبيّن أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعتبر فقرات المحور السادس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس : نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.007	0.528	نظام التقارير المتبع يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب.	1
0.018	0.468	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.	2
0.000	0.690	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة قياس وتقييم الأداء.	3
0.002	0.598	يوجد وصف للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير.	4
0.001	0.632	يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.	5
0.000	0.650	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير.	6
0.014	0.486	يحتوي التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما.	7
0.002	0.592	يحصل مسئول مركز المسؤولية على التقارير بصورة دورية.	8
0.001	0.644	تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة.	9
0.003	0.565	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير.	10
0.000	0.812	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه.	11
0.000	0.659	البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية.	12
0.000	0.705	يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.	13

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

(ب) الاتساق البنائي لمحاور الاستبانة

والذي يقاس من خلاله مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين كذلك ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة. ويبين جدول رقم (12) معاملات الارتباط بين (درجة) معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي (الدرجة الكلية) لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل محور أقل من (0.05) وقيمة معامل الارتباط r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي (0.396)، وبذلك تعتبر محاور الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	الهيكل التنظيمي للمنظمة	0.885	0.000
الثاني	مراكز المسؤولية	0.742	0.000
الثالث	الموازنات التخطيطية	0.817	0.000
الرابع	نظام الحوافز	0.582	0.002
الخامس	نظام المعلومات المحاسبي	0.863	0.000
السادس	نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)	0.796	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية " 23 " تساوي 0.396

(2-4-4) ثبات الاستبانة

ويقصد بثبات الاستبانة الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير إذا ما تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على أفراد العينة تحت نفس الظروف خلال فترات زمنية معينة. وتم اختبار ثبات فقرات الاستبانة على نفس العينة الاستطلاعية بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية، وطريقة معامل ألفا كرونباخ، وذلك كما يلي:

(1) طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

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

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث (r) معامل الارتباط، وقد بين جدول رقم (13) أن هناك معاملات ثبات كبيرة نسبياً لفقرات الاستبيان، وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبانة (0.81) باستخدام طريقة التجزئة النصفية، مما يُطمئن الباحث من استخدام أداة الدراسة في عملية جمع البيانات.

جدول رقم (13)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

التجزئة النصفية				محتوى المحور	المحور
مستوى المعنوية	معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط	عدد الفقرات		
0.000	0.8581	0.7515	8	الهيكل التنظيمي للمنظمة	الأول
0.000	0.7923	0.6560	7	مراكز المسؤولية	الثاني
0.000	0.9007	0.8193	9	الموازنات التخطيطية	الثالث
0.000	0.8486	0.7370	8	نظام الحوافز	الرابع
0.000	0.8535	0.7445	13	نظام المعلومات المحاسبي	الخامس
0.000	0.7896	0.6524	13	نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)	السادس
0.000	0.8100	0.6807	58	جميع الفقرات	

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

(2) طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha :

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات، ويُبين جدول رقم (14) أن معاملات الثبات مرتفعة، وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبانة باستخدام طريقة كرونباخ "0.9443"، مما يطمئن الباحث من استخدام أداة الدراسة في عملية جمع البيانات.

جدول رقم (14)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الهيكل التنظيمي للمنظمة	8	0.8760
الثاني	مراكز المسؤولية	7	0.8588
الثالث	الموازنات التخطيطية	9	0.8930
الرابع	نظام الحوافز	8	0.9170
الخامس	نظام المعلومات المحاسبي	13	0.9205
السادس	نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)	13	0.8212
	جميع الفقرات	58	0.9443

(4-2-5) طرق التحليل المستخدمة (المعالجات الإحصائية)

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات.
2. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
3. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
4. معادلة سبيرمان براون للثبات.
5. اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S).
6. اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One sample T test).
7. اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث عينات مستقلة فأكثر.

(3-4) تحليل خصائص عينة الدراسة (الوصف الإحصائي)

وفيما يلي الوصف الإحصائي لعينة الدراسة بحسب خصائص وسمات المنظمة، وبحسب الخصائص والسمات الشخصية لمجتمع الدراسة، وذلك بناءً على إجابات القسم الأول من الاستبانة.

(1-3-4): معلومات عن المنظمة

(1) طبيعة نشاط المنظمة (القطاع الذي تنتمي إليه):

يبين جدول رقم (15) وبالترتيب من النسبة الأعلى إلى الأدنى أن 18.9% من المنظمات تعمل في قطاع الصحة وإعادة التأهيل، و16.8% تعمل في قطاع التعليم والتدريب، و13.7% تعمل في قطاع خدمات اجتماعية وإغاثة، و12.6% تعمل في قطاع المرأة والطفل، و10.5% تعمل في قطاع تنمية اجتماعية، و7.4% تعمل في قطاع زراعة وبيئة، و6.3% تعمل في قطاع ثقافة ورياضة، و5.3% تعمل في قطاع الديمقراطية وحقوق الإنسان، و5.3% تعمل في قطاعات مختلفة أخرى مثل شؤون الأسرى، و3.2% تعمل في قطاع تنمية اقتصادية.

جدول رقم (15)

طبيعة نشاط المنظمة (القطاع الذي تنتمي إليه)

النسبة المئوية	التكرار	طبيعة نشاط المنظمة (القطاع الذي تنتمي إليه)
18.9	18	صحة وإعادة تأهيل
16.8	16	التعليم والتدريب
13.7	13	خدمات اجتماعية وإغاثة
12.6	12	المرأة والطفل
10.5	10	تنمية اجتماعية
7.4	7	زراعة وبيئة
6.3	6	ثقافة ورياضة
5.3	5	الديمقراطية وحقوق الإنسان
5.3	5	أخرى
3.2	3	تنمية اقتصادية
100.0	95	المجموع

2) عمر المنظمة (مدة مزاولة نشاطها):

يبين جدول رقم (16) أن 36 منظمة أهلية فلسطينية يزيد عمرها عن الـ15 سنة أي بنسبة 37.9% وهي أعلى نسبة، ثم يليها 27 منظمة عمرها من 5 إلى 10 سنوات أي بنسبة 28.4%، و20% من المنظمات بلغ عمرها الزمني أقل من 5 سنوات، و13.7% تراوح عمرها الزمني بين 11 إلى 15 سنة، ويتضح من جدول رقم (16) أن الفترة ما بين عام 1999 و2004 شهدت زيادة واضحة في عدد المنظمات المنشئة، وفي نفس الوقت تبين أن ما نسبته 51.6% من المنظمات الأهلية يزيد عمرها عن 11 عاماً، مما يدل على قدم وتواصل دور المنظمات الأهلية الفلسطينية في المجتمع المدني الفلسطيني، وبالتالي تأييد ضرورة فحص مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيها.

جدول رقم (16)

عمر المنظمة (مدة مزاولة نشاطها)

النسبة المئوية	التكرار	عمر المنظمة (مدة مزاولة نشاطها)
20.0	19	أقل من 5 سنوات
28.4	27	5-10 سنوات
13.7	13	11-15 سنة
37.9	36	أكثر من 15 سنة
100%	95	المجموع

3) عدد فروع المنظمة:

يبين جدول رقم (17) أن 34.7% من المنظمات لا يوجد لها فروع، وهي أعلى نسبة، ولعل ذلك يعود إلى أن طبيعة العمل والخدمة التي تقدمها تلك المنظمات لا تحتاج لفروع، كذلك وجود منظمات تنتمي لنفس القطاع في مناطق مختلفة من قطاع غزة لتقديم نفس الخدمة، كما أن تداخل أنشطة المنظمات الأهلية أدى لضعف الحاجة لوجود فروع بالنسبة لتلك المنظمات، وهذا ما لاحظته الباحث خلال عملية توزيع الاستبانات، أيضاً قد تكون الحاجة مهمة لوجود فروع لبعض المنظمات ولكن قلة توفر الموارد المادية والبشرية أدى لعدم وجود فروع، ورغم ذلك تبين أن 28.4% من المنظمات تراوح عدد فروعها من 1 إلى 2 فرع، و22.1% من المنظمات تراوح عدد فروعها من 3-5 فروع، و14.7% من المنظمات بلغ عدد فروعها 5 فروع فأكثر.

جدول رقم (17)

عدد فروع المنظمة

النسبة المئوية	التكرار	عدد فروع المنظمة
28.4	27	1-2 فرع
22.1	21	3-5 فروع
14.7	14	5 فروع فأكثر
34.7	33	لا يوجد فروع
100.0%	95	المجموع

(4) عدد الموظفين بالمنظمة:

يبين جدول رقم(18) أن ما نسبته 43.2% من المنظمات يبلغ عدد موظفيها من 10-15 موظف، وتمثل غالبية هذه الفئة المنظمات التي ليس لها فروع وذات النشاط العادي، ويليها 40% من المنظمات يبلغ عدد موظفيها 26 موظف فأكثر، مما يشير إلى ديمومة العمل واستمرارية الفعاليات والمشاريع وكبر حجمها مما يستلزم هذا العدد من الموظفين، و 6.3% يبلغ عدد موظفيها من 16-20 موظف، و 10.5% يبلغ عدد موظفيها من 21-25 موظف، و يشير جدول رقم (18) إلى ديمومة العمل واستمرارية الفعاليات والمشاريع وكبر حجمها مما يستلزم هذا العدد من الموظفين، كما يبين أن المنظمات تلعب دور مهم في عملية توفير فرص عمل.

جدول رقم (18)

عدد الموظفين بالمنظمة

عدد الموظفين بالمنظمة	التكرار	النسبة المئوية
10-15 موظفين	41	43.2
16-20 موظف	6	6.3
21-25 موظف	10	10.5
26 موظف فأكثر	38	40.0
المجموع	95	100.0%

(5) الأسلوب الإداري المتبع:

يبين جدول رقم (19) أن 31.6% من المنظمات الأهلية تتبع الأسلوب المركزي، و 50.5% من المنظمات الأهلية تتبع الأسلوب المختلط، وهذا يعطي مؤشر جيد حول توجه العدد الأكبر من المنظمات الأهلية الفلسطينية نحو اللامركزية، إضافةً للمنظمات المتبعة حالياً للأسلوب اللامركزي وتمثل نسبتهم 17.9%.

جدول رقم (19)

الأسلوب الإداري المتبع

الأسلوب الإداري المتبع	التكرار	النسبة المئوية
مركزي	30	31.6
لا مركزي	17	17.9
مختلط	48	50.5
المجموع	95	100.0%

6) إدارة العمل المحاسبي في المنظمة تتم عبر:

يبين جدول رقم (20) أن 43.2% من المنظمات تتم إدارة العمل المحاسبي فيها عبر "دائرة مالية متكاملة"، وهذا يدل على جهود المنظمات الأهلية لتطوير النظام المالي والمحاسبي من خلال دائرة مالية متكاملة، كما يدل على كبر حجم النشاط الذي تمارسه تلك المنظمات الأهلية وضغط العمل لديها وتنوع الخدمات المقدمة، و31.6% من المنظمات تتم إدارة العمل المحاسبي فيها عبر "محاسب متفرغ"، وهذا يدل على وجود نظام محاسبي بها، و11.6% من المنظمات تتم إدارة العمل المحاسبي فيها عبر "محاسب غير متفرغ"، مما يعني صغر حجم وقلة تنوع النشاط الذي تقوم به تلك المنظمات، و13.7% من المنظمات تتم إدارة العمل المحاسبي فيها عبر "مكتب محاسبة".

جدول رقم (20)

إدارة العمل المحاسبي في المنظمة

النسبة المئوية	التكرار	إدارة العمل المحاسبي في المنظمة تتم عبر
43.2	41	دائرة مالية متكاملة
31.6	30	محاسب متفرغ
11.6	11	محاسب غير متفرغ
13.7	13	مكتب محاسبة
100.0%	95	المجموع

(2-3-4): المعلومات الشخصية

1) المستوى الوظيفي لمعبي الاستبانة

يبين جدول رقم (21) أن 10.5% من عينة الدراسة المستوى الوظيفي لهم "مدير المنظمة"، و2.1% من عينة الدراسة المستوى الوظيفي لهم "مدير فرع"، فلم تكن النسب كبيرة هنا لأن تركيز الدراسة كان حول المتخصصين في المحاسبة والإدارة والاقتصاد، حيث لم يوجه الباحث الاستبانة لهذه الفئة إلا في حالة تخصصهم في هذه المجال، و18.9% من عينة الدراسة المستوى الوظيفي لهم "مدير إداري"، و15.8% من عينة الدراسة المستوى الوظيفي لهم "مدير مالي"، حيث نلاحظ تناقض هذه النسبة مع عدد المنظمات التي بها دائرة مالية متكاملة، ويعود ذلك لعدم تفرغ المدير المالي بالمنظمة حيث كان يكلف المحاسب أو رئيس قسم الحسابات، و13.7% من عينة الدراسة المستوى الوظيفي لهم "رئيس قسم"، والمقصود رئيس قسم الحسابات و38.9% من عينة الدراسة المستوى الوظيفي لهم "محاسب"، وهذه المستويات الثلاثة ضمن الفئة المستهدفة لتعبئة الاستبانة.

جدول رقم (21)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي لمعبي الاستبانة

النسبة المئوية	التكرار	المستوى الوظيفي لمعبي الاستبانة
10.5	10	مدير المنظمة
2.1	2	مدير فرع
18.9	18	مدير إداري
15.8	15	مدير مالي
13.7	13	رئيس قسم
38.9	37	محاسب
100.0%	95	المجموع

2) المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (22) أن معظم عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس" وذلك بنسبة 74.7%، وهي أعلى نسبة في المؤهلات العلمية الموجودة، وهي مؤشر جيد على وجود الحد الأدنى للمؤهل العلمي المطلوب للتوظيف، وللمنظمات الأهلية التي تطبق أو تريد تطبيق نظام محاسبة مسؤولة لديها، ويليهما 10.5% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "ماجستير"، و8.4% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "أقل من بكالوريوس"، حيث كانوا من حملة الدبلوم المتوسط تخصص محاسبة باستثناء واحد تخصصه إدارة، و5.3% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دبلوم عالي"، و1.1% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دكتوراه"، أي ما نسبته 16.9% من عينة الدراسة

مؤهلهم العلمي دراسات عليا، وهو مؤشر مقبول، ويدل على التوجه نحو التطوير العلمي للموارد البشرية بالمنظمات الأهلية، كما يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم الحد الأدنى من التأهيل الأكاديمي وهو درجة البكالوريوس.

جدول رقم (22)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
8.4	8	أقل من بكالوريوس
74.7	71	بكالوريوس
5.3	5	دبلوم عالي
10.5	10	ماجستير
1.1	1	دكتوراه
100.0%	95	المجموع

(3) التخصص:

يبين جدول رقم (23) أن أعلى نسبة وهي 63.2% من عينة الدراسة كان تخصصهم "محاسبة"، و 2.1% من عينة الدراسة تخصصهم "اقتصاد"، و 14.7% من عينة الدراسة تخصصهم "إدارة أعمال"، وهذه الفئات هي المستهدفة بالدرجة الأولى لتعبئة الاستبانة لأهمية التخصص واستيعاب الموضوع، حيث ستكون الإجابات على فقرات الاستبانة بقدر جيد من الفهم والمسؤولية، و 20% من عينة الدراسة تخصصاتهم أخرى، وأغلب هذه الفئة ممن كانوا يديرون العمل المحاسبي بمنظمتهم، أو كانوا بمنصب أمين الصندوق، والبعض كانوا في منظمات لا يوجد بها محاسب أصلاً.

جدول رقم (23)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
63.2	60	محاسبة
2.1	2	اقتصاد
14.7	14	إدارة أعمال
20.0	19	أخرى
100.0%	95	المجموع

(4) سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (24) أن 37.9% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "5-10 سنوات"، و 32.6% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "أقل من 5 سنوات"، و 10.5% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "11-15 سنة"، و 18.9% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "16 سنة فأكثر"، ويستدل من تلك النسب أن 67.3% من عينة الدراسة لديهم خبرة تزيد عن خمس سنوات، لكن في نفس الوقت ما نسبته 70.5% من عينة الدراسة تقل خبراتهم عن 11 سنة، مما يدل على حداثة التعيينات خاصة بالنسبة لحملة البكالوريوس، مما يتطلب التأهيل والتدريب من خلال ورش العمل والدورات المهنية بشكل أكبر لأجل تأهيل وزيادة وعي المورد البشري الذي يتولى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية بالشكل السليم.

جدول رقم (24)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	31	32.6
5-10 سنوات	36	37.9
11-15 سنة	10	10.5
16 سنة فأكثر	18	18.9
المجموع	95	100.0%

(4-4) تحليل ومناقشة بيانات الدراسة (فقرات الاستبانة)

قبل تحليل ومناقشة بيانات الدراسة واختبار الفرضيات تقوم الدراسة بدايةً باستخدام اختبار (كولمجروف - سمرنوف) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، وذلك كما يلي:

(4-4-1): اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف (one-Sample K-S))

ولقد تم اختبار توزيع البيانات، ويوضح الجدول رقم (25) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة $sig.$ لكل محور أكبر من 0.05، كما أن قيمة (Z) المحسوبة أصغر من قيمة (Z) الجدولية، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (25)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الجزء	عنوان المحاور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	الهيكل التنظيمي للمنظمة	8	0.980	0.292
الثاني	مراكز المسؤولية	7	1.072	0.200
الثالث	الموازنات التخطيطية	9	1.178	0.125
الرابع	نظام الحوافز	8	1.045	0.225
الخامس	نظام المعلومات المحاسبي	13	0.781	0.575
السادس	نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)	13	0.677	0.749
	جميع الفقرات	58	0.759	0.612

(4-4-2): تحليل بيانات الدراسة (فقرات الاستبانة)

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي 1.99، أو عندما يكون مستوى الدلالة أقل من 0.05، والوزن النسبي أكبر من 60 %، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها، إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 أو مستوى الدلالة أقل من 0.05، والوزن النسبي أقل من 60 % وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05، وتم تطبيق هذه الشروط على جميع محاور الدراسة كما يلي:

x تحليل فقرات المحور الأول : الهيكل التنظيمي للمنظمة

تبين باستخدام اختبار t للعينة الواحدة كما في جدول رقم (26) أن فقرات المحور الأول كلها إيجابية، حيث كان مستوى الدلالة (المعنوية) أقل من 0.05 ، والوزن النسبي لجميع الفقرات كان أكبر من 60%، حيث كانت آراء أفراد عينة الدراسة في محور (الهيكل التنظيمي للمنظمة) بالموافقة مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "80.42%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد هيكل تنظيمي واضح بالمنظمة".
2. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "79.79%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد تقسيم واضح للمستويات الإدارية بالمنظمة".
3. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "78.95%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المنظمة".
4. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "78.32%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها".
5. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "78.32%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمالهم المكلفين بها".
6. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "77.68%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة".
7. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "76.63%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري".
8. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "73.26%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي للمنظمة) تساوي 3.90، والوزن النسبي يساوي 77.92% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 14.258 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة يساوي "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على وجود هيكل تنظيمي واضح بالمنظمة، مما يعني توفر مقوم مهم من مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية.

جدول رقم (26)

تحليل فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي للمنظمة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يوجد هيكل تنظيمي واضح بالمنظمة	4.02	0.825	80.42	12.065	0.000
2	يوجد تقسيم واضح للمستويات الإدارية بالمنظمة	3.99	0.779	79.79	12.386	0.000
3	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري	3.83	0.767	76.63	10.567	0.000
4	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	3.66	0.846	73.26	7.643	0.000
5	العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها.	3.92	0.753	78.32	11.851	0.000
6	يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المنظمة.	3.95	0.855	78.95	10.798	0.000
7	الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة.	3.88	1.090	77.68	7.905	0.000
8	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمالهم المكلفين بها.	3.92	0.753	78.32	11.851	0.000
جميع الفقرات		3.90	0.613	77.92	14.258	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 94 " تساوي 1.99

تحليل فقرات المحور الثاني : مراكز المسؤولية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (مراكز المسؤولية) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "80.84%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "القسم يؤدي عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه".
2. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "78.74%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية".
3. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "78.53%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية".
4. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "78.32%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية".
5. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "77.05%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "المنظمة مقسمة لمراكز مسؤولية".

6. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "76.21%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنظمة".

7. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "74.53%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية".

وبصفة عامة تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (مراكز المسؤولية) تساوي 3.89، والوزن النسبي يساوي 77.74% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 12.286 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة يساوي "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على وجود تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية.

جدول رقم (27)

تحليل فقرات المحور الثاني (مراكز المسؤولية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	المنظمة مقسمة لمراكز مسؤولية.	3.85	0.989	77.05	8.403	0.000
2	يؤدي القسم عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه.	4.04	0.837	80.84	12.137	0.000
3	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.	3.93	0.970	78.53	9.306	0.000
4	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية.	3.92	0.871	78.32	10.247	0.000
5	يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية.	3.94	0.769	78.74	11.871	0.000
6	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية.	3.73	0.881	74.53	8.040	0.000
7	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنظمة.	3.81	1.003	76.21	7.875	0.000
	جميع الفقرات	3.89	0.704	77.74	12.286	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 94 " تساوي 1.99

تحليل فقرات المحور الثالث: الموازنات التخطيطية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (الموازنات التخطيطية) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "68.63%" ومستوى الدلالة "0.002" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ".

2. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "68.00%" ومستوى الدلالة "0.003" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "تستخدم المنظمة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية".

3. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "68.00%" ومستوى الدلالة "0.002" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يراعي في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين".

4. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "64.84%" ومستوى الدلالة "0.054" وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أنه "لا يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغيرات طارئة".

5. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "63.79%" ومستوى الدلالة "0.134" وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أنه "لا يتم تحديد أهداف كل مركز مسئولية على حده".

6. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "63.37%" ومستوى الدلالة "0.205" وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أنه "لا تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس".

7. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "62.53%" ومستوى الدلالة "0.316" وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أنه "لا يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها".

8. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "57.47%" ومستوى الدلالة "0.323" وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أنه "لا يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية".

9. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "47.87%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "لا يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (الموازنات التخطيطية) تساوي 3.14، والوزن النسبي يساوي 62.71 % وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 1.366 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و مستوى الدلالة يساوي 0.175 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على عدم اشتراك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية، وعدم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.

جدول رقم (28)

تحليل فقرات المحور الثالث (الموازنات التخطيطية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تستخدم المنظمة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	3.40	1.267	68.00	3.078	0.003
2	يشارك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية	2.87	1.240	57.47	-0.993	0.323
3	يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولة على حده.	3.19	1.223	63.79	1.510	0.134
4	يراعي في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.	3.40	1.215	68.00	3.208	0.002
5	يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغيرات طارئة.	3.24	1.209	64.84	1.952	0.054
6	يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ.	3.43	1.294	68.63	3.252	0.002
7	يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.	2.39	1.211	47.87	-4.854	0.000
8	تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.	3.17	1.285	63.37	1.277	0.205
9	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها.	3.13	1.223	62.53	1.007	0.316
	جميع الفقرات	3.14	0.966	62.71	1.366	0.175

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 94 " تساوي 1.99

تحليل فقرات المحور الرابع : نظام الحوافز

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (29) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الرابع (نظام الحوافز) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "69.89%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم".
2. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "66.53%" ومستوى الدلالة "0.009" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "تزيد الحوافز المطبقة من دافعية الأفراد للعمل".
3. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "65.05%" ومستوى الدلالة "0.045" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً".
4. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "63.37%" ومستوى الدلالة "0.174" وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن "قرارات الحوافز لا تتم على أسس موضوعية مثل أساس الكفاءة والأقدمية والسلوك الحسن".
5. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "55.79%" ومستوى الدلالة "0.084" وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أنه "لا يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في المنظمة".
6. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "55.16%"، ومستوى الدلالة "0.041" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "لا يوجد نظام حوافز عادل يعطي كل ذي حق حقه"، والمقصود هنا الحوافز الكلية (معنوية ومادية) وخاصة المادية التي رجحت كفة عدم تطبيق نظام حوافز فعال.
7. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "53.26%" ومستوى الدلالة "0.005" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "الإدارة العليا لا تمنح حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً".
8. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "52.21%" ومستوى الدلالة "0.002" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "الموظفون غير راضون عن نظام الحوافز الموجود".

جدول رقم (29)

تحليل فقرات المحور الرابع (نظام الحوافز)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يوجد نظام حوافز عادل يعطي كل ذي حق حقه.	2.76	1.137	55.16	-2.076	0.041
2	الموظفون راضون عن نظام الحوافز الموجود.	2.61	1.188	52.21	-3.196	0.002
3	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً.	2.66	1.145	53.26	-2.868	0.005
4	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً.	3.25	1.211	65.05	2.033	0.045
5	تزيد الحوافز المطبقة من دافعية الأفراد للعمل.	3.33	1.189	66.53	2.675	0.009
6	قرارات الحوافز تتم على أسس موضوعية مثل أساس الكفاءة و الأقدمية والسلوك الحسن.	3.17	1.200	63.37	1.368	0.174
7	لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم.	3.49	1.237	69.89	3.899	0.000
8	يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في المنظمة.	2.79	1.175	55.79	-1.746	0.084
	جميع الفقرات	3.01	0.938	60.16	0.082	0.935

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 94 " تساوي 1.99

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (نظام الحوافز) تساوي 3.01، والوزن النسبي يساوي 60.16 % وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 0.082 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة يساوي 0.935، وهو أكبر من 0.05، مما يدل على عدم جود نظام حوافز عادل يعطي كل ذي حق حقه.

تحليل فقرات المحور الخامس : نظام المعلومات المحاسبي

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الخامس (نظام المعلومات المحاسبي) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "91.58%"، ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "تسجل في تلك السجلات كافة المعاملات المالية بشكل علمي"
2. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "90.95%"، ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية بمنظمتكم".

3. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "90.32%"، ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة".

4. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "89.89%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة"

5. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "87.16%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "نظام المعلومات المحاسبي المستخدم يناسب طبيعة نشاط المنظمة".

6. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "86.95%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يتم تبويب وحصر وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

7. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "84.42%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة".

8. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "84.42%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يتضمن النظام المحاسبي بالمنظمة معلومات تفصيلية تفيد الإدارة عن الأداء الداخلي بالمنظمة".

9. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "83.79%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يرتكز العمل في المنظمة على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة".

10. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "83.37%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنظمة".

11. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "73.89%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الموازنات التخطيطية".

12. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "67.79%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يتم تبويب لعناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية".

13. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "59.79%" ومستوى الدلالة "0.937" وهو أكبر من 0.05، مما يدل على "عدم الربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الحوافز".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس (نظام المعلومات المحاسبي) تساوي 4.13، والوزن النسبي يساوي 82.64% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 19.632 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99،

ومستوى الدلالة يساوي 0.00، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن نظام المعلومات المحاسبي المستخدم يناسب طبيعة نشاط المنظمة، وتسجل في تلك السجلات كافة المعاملات المالية بشكل علمي.

جدول رقم (30)

تحليل فقرات المحور الخامس (نظام المعلومات المحاسبي)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية بمنظمتكم.	4.55	0.696	90.95	21.669	0.000
2	تسجل في تلك السجلات كافة المعاملات المالية بشكل علمي.	4.58	0.662	91.58	23.258	0.000
3	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.	4.49	0.666	89.89	21.861	0.000
4	نظام المعلومات المحاسبي المستخدم يناسب طبيعة نشاط المنظمة.	4.36	0.771	87.16	17.173	0.000
5	يرتكز العمل في المنظمة على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة	4.19	0.842	83.79	13.775	0.000
6	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنظمة.	4.17	0.919	83.37	12.399	0.000
7	يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الموازنات التخطيطية.	3.69	1.158	73.89	5.845	0.000
8	يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الحوافز.	2.99	1.301	59.79	-0.079	0.937
9	يتم تبويب وحصر وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.35	0.822	86.95	15.973	0.000
10	يتم تبويب لعناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية.	3.39	1.170	67.79	3.246	0.002
11	البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	4.52	0.742	90.32	19.916	0.000
12	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة	4.22	0.814	84.42	14.612	0.000
13	يتضمن النظام المحاسبي بمنظمتكم معلومات تفصيلية تفيد الإدارة عن الأداء الداخلي بالمنظمة.	4.22	0.774	84.42	15.370	0.000
	جميع الفقرات	4.13	0.562	82.64	19.632	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 94" تساوي 1.99

تحليل فقرات المحور السادس : نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة وتبين النتائج في الجدول رقم (31) آراء أفراد عينة الدراسة في المحور السادس (نظام التقارير الرقابية-تقارير الأداء) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "81.26%" ومستوى الدلالة "0.00"، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة".
2. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "81.05%" ومستوى الدلالة "0.00"، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "نظام التقارير المتبع يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب".
3. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "78.74%" ومستوى الدلالة "0.00"، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى".
4. في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "78.53%" ومستوى الدلالة "0.00"، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يوجد وصف للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير".
5. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "78.32%" ومستوى الدلالة "0.00"، وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى".
6. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "77.89%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة قياس وتقييم الأداء".
7. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "76.21%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية".
8. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "75.79%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "التقارير الرقابية تقيس أداء كل مركز مسؤولية على حدة".
9. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "75.58%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه".
10. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "74.32%" ومستوى الدلالة "0.00" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أنه "يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير".
11. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "68.00%" ومستوى الدلالة "0.00" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن "التقرير يحتوي على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما".
12. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "66.32%" ومستوى الدلالة "0.001" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "مراكز المسؤولية تُشارك في تصميم شكل التقرير".

13. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "65.05%" ومستوى الدلالة "0.024" وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن "مسئول مركز المسؤولية يحصل على التقارير بصورة دورية".

جدول رقم (31)

تحليل فقرات المحور السادس (نظام التقارير الرقابية_تقارير الأداء)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	نظام التقارير المتبع يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب.	4.05	0.735	81.05	13.965	0.000
2	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.	4.06	0.741	81.26	13.983	0.000
3	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة قياس وتقييم الأداء.	3.89	0.805	77.89	10.830	0.000
4	يوجد وصف للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير.	3.93	0.815	78.53	11.074	0.000
5	يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.	3.94	0.769	78.74	11.871	0.000
6	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير.	3.32	0.866	66.32	3.553	0.001
7	يحتوي التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والإحراف بينهما.	3.40	0.939	68.00	4.154	0.000
8	يحصل مسئول مركز المسؤولية على التقارير بصورة دورية.	3.25	1.072	65.05	2.298	0.024
9	تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة.	3.79	0.898	75.79	8.570	0.000
10	يتم دراسة وتحليل الإحرافات المهمة الواردة في التقارير.	3.72	0.895	74.32	7.794	0.000
11	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه.	3.78	0.877	75.58	8.653	0.000
12	البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية.	3.81	0.914	76.21	8.640	0.000
13	يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.	3.92	0.930	78.32	9.596	0.000
	جميع الفقرات	3.76	0.543	75.16	13.598	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "94" تساوي 1.99

وبصفة عامة يتضح أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور السادس (نظام التقارير الرقابية_تقارير الأداء) يساوي 3.76، والوزن النسبي يساوي 75.16%، وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، وقيمة t المحسوبة تساوي 13.598، وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهو أقل من 0.05، مما يدل على أن نظام التقارير المتبع يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب ويسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

(4-5) اختبار فرضيات الدراسة

(4-5-1) اختبار الفرضية الأولى

"لا تطبق المنظمات الأهلية الفلسطينية نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ ".

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (32) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة المتعلقة بمدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، وهذا عرض للمحاور مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل محور كما يلي:

1. "نظام المعلومات المحاسبي" بوزن نسبي **82.64%**، وكان في المرتبة "الأولى".
2. "الهيكل التنظيمي للمنظمة" بوزن نسبي **77.92%**، وكان في المرتبة "الثانية".
3. "مراكز المسؤولية" بوزن نسبي **77.74%**، وكان في المرتبة "الثالثة".
4. "نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)" بوزن نسبي **75.16%**، وكان في المرتبة "الرابعة".
5. "الموازنات التخطيطية" بوزن نسبي **62.71%**، وكان في المرتبة "الخامسة".
6. "نظام الحوافز" بوزن نسبي **60.16%**، وكان في المرتبة "السادسة".

وبصفة عامة تبين أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسة يساوي 3.68، والوزن النسبي لجميع المحاور يساوي 73.53% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 12.818 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 ومستوى الدلالة يساوي 0.00، وهو أقل من 0.05، مما يدل على نفي الفرضية أي أن المنظمات الأهلية الفلسطينية تطبق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$ ، وهذه النتيجة جاءت بعكس ما توصلت إليه دراسة (مرتجي، 2007) من عدم وجود تطبيق لنظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، على الرغم من تقارب توجه مجتمعي الدراستين، إلا أن اختلاف المجتمعين موجود، حيث تعدد القطاعات التي تنتمي لها المنظمات الأهلية، بينما الجامعات تصب اهتمامها في قطاع التعليم والتدريب، كذلك اختلاف مستويات أفراد مجتمع الدراسة وإدراكهم لأهمية الموضوع، كما أن مقومات التطبيق لم تتوفر بالحد المطلوب للحكم على أن الجامعات تطبق هذا النظام، أما دراسة (الرزقي، 2007) فتوصلت إلى توفر معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في قطاع الشركات الصناعية، وهي نفس نتيجة الدراسة مع اختلاف نسبة توفر مقومات تطبيق النظام، وحيث بحثت هذه الفرضية في تطبيق أو عدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالمنظمات الأهلية الفلسطينية،

جاءت الفرضية الثانية لتبحث في وجود معوقات تحول دون تطبيق ذلك النظام بشكل علمي سليم في المنظمات الأهلية الفلسطينية.

جدول رقم (32)

تحليل محاور الدراسة

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
الأول	الهيكل التنظيمي للمنظمة	3.90	0.613	77.92	14.258	0.000	2
الثاني	مراكز المسؤولية	3.89	0.704	77.74	12.286	0.000	3
الثالث	الموازنات التخطيطية	3.14	0.966	62.71	1.366	0.175	5
الرابع	نظام الحوافز	3.01	0.938	60.16	0.082	0.935	6
الخامس	نظام المعلومات المحاسبي	4.13	0.562	82.64	19.632	0.000	1
السادس	نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)	3.76	0.543	75.16	13.598	0.000	4
جميع المحاور		3.68	0.514	73.53	12.818	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "94" تساوي 1.99

(2-5-4) اختبار الفرضية الثانية

"عدم توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يحول دون تطبيقه بشكل سليم في المنظمات الأهلية الفلسطينية".

وينفرد عنها الفرضيات التالية والتي تمثل تلك المقومات:

1) عدم وجود هيكل تنظيمي واضح في ظل وجود اللامركزية في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (33) والذي يبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.90، والوزن النسبي يساوي 77.92% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 14.258 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على نفي الفرضية أي وجود هيكل تنظيمي واضح في ظل وجود اللامركزية في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة

$$a = 0.05$$

جدول رقم (33)

تحليل المحور الأول

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
0.000	14.258	77.92	0.613	3.90	عدم وجود هيكل تنظيمي واضح في ظل وجود اللامركزية في المنظمات الأهلية الفلسطينية

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "94" تساوي 1.99

ويتضح من النتيجة السابقة وجود هياكل تنظيمية واضحة بدرجة جيدة بحسب الوزن النسبي (77.92%) في معظم المنظمات الأهلية، كما يعطي مؤشراً إلى اهتمام المنظمات الأهلية بهيكلها التنظيمية، وخاصة تلك المنظمات التي تتبع النظام اللامركزي كما تبين في الوصف الإحصائي، ولعل ذلك الوضوح يعود إلى تقسيم المستويات الإدارية بشكل واضح، ووجود وصف وظيفي لكل وظيفة في المنظمة، إضافة لتناسب المسؤوليات الموكلة للعاملين مع صلاحياتهم، وهذا بدوره يعني عدم وجود عائق في تطبيق هيكل تنظيمي واضح، أحد أهم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

وإذا ما قورنت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة نجدتها تتفق مع نتيجة دراسة (شاهين، 2007) التي تبحث في واقع الرقابة الإدارية الداخلية، والتي تفيد بتوفر مقومات الهيكل التنظيمي بوزن نسبي 81.6%، كما تؤيد دراسة (مطر، 2008) نتيجة هذه الفرضية، حيث تفيد آراء أفراد عينتها بالموافقة على أهمية الهيكل التنظيمي القوي والواضح بوزن نسبي 76.6%، ولعل التقارب في الوزن النسبي بين الدراسات يعود للتشابه الكبير في معايير اختيار عينة الدراسة، ومنها استثناء المنظمات التي يقل عدد موظفيها عن 10 موظفين، واعتماد نفس مجتمع الدراسة، مع اختلاف موضوع البحث، كما يدعم ذلك دقة نتيجة الإجابة لفقرات هذا المحور من الاستبانة، ودراسة (مرتجى، 2007) تفيد بأن مانسبته 86.6% يؤيد وجود هيكل تنظيمي واضح بالجامعات الفلسطينية على الرغم من ضعف مقومات أخرى بالجامعات أدت لعدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بها، أما دراسة (الرزقي، 2007) فكانت نسبة توفر هيكل تنظيمي واضح بالشركات الصناعية بقطاع غزة هي 72.36%، أي أنه وعلى الرغم من كبر حجم هذا القطاع مقارنة مع القطاع الأهلي إلا أن المنظمات الأهلية كانت نسبة توفر الهيكل التنظيمي بها أكبر، مما يدل على توفر الوعي والكفاءة في إدارة هذه المنظمات بشكل أفضل.

2) عدم وجود مراكز مسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.
تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (34) والذي يبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.89، و الوزن النسبي يساوي 77.74% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.286 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على نفي الفرضية أي وجود مراكز مسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

جدول رقم (34)

تحليل المحور الثاني

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الإحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
0.000	12.286	77.74	0.704	3.89	عدم وجود مراكز مسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 94 " تساوي 1.99

تُظهر نتيجة اختبار الفرضية السابقة وبحسب الجدول أعلاه أن هناك تحديد لمراكز المسؤولية بدرجة جيدة، وهذا يتناسب مع نتيجة المحور الأول (الهيكل التنظيمي الواضح) ويؤيدها، ويعود ذلك إلى فقرة " أن كل قسم يؤدي عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه"، حيث كان لها أعلى نسبة تطبيق في فقرات محور (مراكز المسؤولية) وهي 80.84%، يليها تحديد المسؤوليات والصلاحيات بمراكز المسؤولية، ووجود مدير مختص لكل مركز مسؤولية.

وتتفق مع هذه النتيجة دراسة (جبريل، 1999) مع اختلاف مجتمع الدراسة والذي كان عن الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، حيث كانت النسبة 75%، وكان أيضاً سؤال "القسم الواحد يؤدي عمله في مكان محدد" احتل أعلى نسبة تطبيق وهي 80% على الرغم من اختلاف المجتمع، كما تتفق مع دراسة (الرزقي، 2007) في نفس الفقرة وفي ظل توفر أسلوب اللامركزية وكانت النسبة 78.64%، ودراسة (ميدة، 2003) التي تفيد بوجود مراكز مسؤولية مرتبطة بالهيكل التنظيمي في الشركات الصناعية الأردنية بنسبة 74% وهي أعلى من نسبة دراسة (جبريل) على نفس المجتمع.

3) عدم تطبيق نظام موازنات تخطيطية في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (35) والذي يبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.14، والوزن النسبي يساوي 62.71% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 1.366 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة يساوي (0.175) وهو أكبر من 0.05 مما يدل على قبول الفرضية أي لا يوجد تطبيق لنظام الموازنات التخطيطية في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

ويؤيد هذه النتيجة دراسة (الجديبة، 2007) حيث الوزن النسبي لآراء أفراد الأجهزة الحكومية الفلسطينية هو 52.15% حول توفر الموازنات التخطيطية بل هو أقل من الوزن المحايد 60%، وتتفق معها كذلك دراسة (مرتجي، 2007) حيث لا تطبق الجامعات الفلسطينية فالوزن النسبي كان 61.9% ومستوى الدلالة أكبر من 0.05، بينما لا تتفق مع هذه النتيجة دراسة كل من (جبريل، 1999)، حيث كانت نسبة التطبيق لتلك الموازنات بوزن 67% وهي نسبة قليلة لكنها مقبولة، ودراسة (كلاب، 2008) حيث كان الوزن النسبي للموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية في بنك فلسطين المحدود 72.10%، ودراسة (الرزقي، 2007) كانت الشركات الصناعية بقطاع غزة تطبق بوزن نسبي 69.72%.

جدول رقم (35)

تحليل المحور الثالث

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
عدم تطبيق نظام موازنات تخطيطية في المنظمات الأهلية الفلسطينية	3.14	0.966	62.71	1.366	0.175

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "94" تساوي 1.99

يُظهر الجدول السابق أن الوزن النسبي لمحور الموازنات التخطيطية قريب جداً من الوزن النسبي المحايد (60%)، ومن خلال قبول الفرضية السابقة والمتعلقة بعدم تطبيق نظام موازنات تخطيطية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، فإن ذلك مؤشر سلبي ومهم جداً يدعوا للاهتمام، حيث أن أحد أهم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية هو توفر نظام موازنات تخطيطية بالمنظمة، لأجل مقارنة الأداء المخطط بالفعلي لكل مركز مسؤولية، ولتحليل الانحرافات في التكاليف والإيرادات بكل مركز، وتقييم أداء مدير كل مركز بحسب صلاحياته.

وتم ربط تلك النتيجة بملاحظة الباحث أثناء مناقشته لمجيبى الاستبانة حول وجود تطبيق جزئي للموازنات كإعداد موازنة لمشروع معين سيتم دعمه وليس موازنة تخطيطية كاملة لكل مركز مسؤولية، كما يعطي مؤشراً إلى أن الداعم (الممول) هنا قد يكون ممول محلي في جزء كبير من المنظمات الأهلية، وإذا كان الممول خارجي فإنه يشترط عدة شروط للتمويل من ضمنها إعداد موازنة تخطيطية عن نشاطات المنظمة ككل، أما إذا طلبها فقط عن المشروع المراد تمويله، فإن ذلك يؤدي لضعف بل عدم الاهتمام بتطبيق نظام للموازنات التخطيطية، ومما يؤدي لذلك أيضاً عدم الاهتمام بوجود تخطيط استراتيجي ببعض المنظمات الأهلية وهذا أمر سلبي بالنسبة لأي منظمة تريد الاستمرارية في تقديم الخدمة للمجتمع المدني مما يقوي من احتمالية عدم بقاء تلك المنظمة، وربما يعود السبب في هذه النتيجة هو فقرة "ربط نظام الموازنات التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية" أحد فقرات محور "الموازنات التخطيطية" وهي أضعف فقرة ووزنها النسبي 47.87%، والتي قد يكون أحد أسباب عدم إعداد موازنات تخطيطية شاملة لكل مراكز ونشاطات المنظمة بسبب تخوف المسؤولين بالمنظمة من عدم قبول الممولين أي خطة بها حوافز مادية، وتم استنباط ذلك من خلال مقابلة الباحث لبعض المدراء أو المحاسبين ببعض المنظمات أثناء توزيع الاستبانات وتعبئتها، وهذا ما سينقلنا لاختبار الفرضية الفرعية التالية من خلال محور آخر وهو محور "نظام الحوافز".

4) عدم تطبيق نظام حوافز فعال في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.
تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (36) والذي يبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.01، والوزن النسبي يساوي 60.16% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% " بدرجة قليلة جداً، وقيمة t المحسوبة تساوي 0.082 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة يساوي (0.935) وهو أكبر من 0.05، مما يدل على قبول الفرضية، أي لا يوجد تطبيق نظام حوافز فعال في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

ويؤيد نتيجة اختبار هذه الفرضية دراسة كل من (ميدة، 2003) حيث لا تطبق الشركات المساهمة الصناعية الأردنية نظاماً للحوافز، ودراسة (مرتجى، 2007)، حيث تبين عدم اهتمام الجامعات بهذا النظام، بينما اختلفت مع هذه النتيجة دراسة كل من (كلاب، 2008) حيث تبين وجود نظام حوافز فعال بينك فلسطين المحدود بوزن نسبي 70%، ودراسة (الرزقي، 2007) بنسبة 72% في الشركات الصناعية بقطاع غزة.

جدول رقم (36)

تحليل المحور الرابع

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
0.935	0.082	60.16	0.938	3.01	عدم تطبيق نظام حوافز فعال في المنظمات الأهلية الفلسطينية

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "94" تساوي 1.99

ولعل الفقرة الرئيسية تعود لعدم تطبيق نظام حوافز مادية عادل (وزنها النسبي 53.26%) مما أدى لعدم رضا الموظفين بدرجة شديدة عن هذا الأمر (بوزن نسبي 52.21%)، وذلك بحسب ما ورد في تحليل تلك الفقرات لمحور نظام الحوافز، كما يتضح من ذلك ضعف تحليل الانحرافات لكل مركز مسؤولية، وعدم تقييم أداء كل فرد بحسب مسؤولياته، إضافة إلى عدم اهتمام المنظمات بتخصيص بند لهذا النظام في الموازنة التخطيطية إذا كانت تعدها كما تبين في اختبار محور الموازنات التخطيطية.

وبحسب النتائج أيضاً واستفسارات الباحث لكثير من مجيبي الاستبانات تبين اعتقاد البعض تعارض وجود مثل هذا النظام مع هدف المنظمة بأنها غير ربحية، كذلك يعزى ذلك لقلّة الموارد وعدم كفايتها، كما أن الجهات المانحة والممولة للمشاريع التي تقوم بها المنظمات الأهلية لا تخصص بنداً للحوافز.

5) عدم تطبيق نظام معلومات محاسبي بالمنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة

$$. a = 0.05$$

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (37) والذي يبين أن المتوسط الحسابي يساوي 4.13، والوزن النسبي يساوي 82.64% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" بدرجة كبيرة جداً، وقيمة t المحسوبة تساوي 19.832 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على نفي الفرضية، أي يوجد تطبيق نظام معلومات محاسبي بالمنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

ويؤيد هذه النتيجة دراسة (النباهين، 2008) حول تقييم أداء الإدارة المالية بالمنظمات غير الحكومية (نفس مجتمع الدراسة) والتي تبين فيها أن وظيفة المحاسب فاعلة بدرجة كبيرة في المنظمات غير الحكومية وبوزن نسبي 75.73% مما يدعم نتيجة الدراسة حول النظام المحاسبي ككل، كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة كل من (كلاب، 2008) حيث تبين موافقة عينة أفراد مجتمع بنك فلسطين المحدود بدرجة كبيرة على توفر نظام معلومات محاسبي ملائم لطبيعة النشاط بوزن نسبي 81.20%، ودراسة (مرتجي، 2007) تبين فيها أن الجامعات لديها نظام معلومات محاسبي متناسب مع طبيعة النشاط بوزن نسبي 74%، ودراسة (الجديبة، 2007) تبين فيها وزن نسبي 68.27% حول نظام المعلومات المحاسبي بالأجهزة الحكومية، ولكنه بحاجة لتطوير.

جدول رقم (37)

تحليل المحور الخامس

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
0.000	19.632	82.64	0.562	4.13	عدم تطبيق نظام معلومات محاسبي بالمنظمات الأهلية الفلسطينية

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "94" تساوي 1.99

ويتضح من نتيجة تحليل هذا المحور وبمقارنته مع محاور الدراسة الأخرى نجد أن محور نظام المعلومات المحاسبي صاحب أكبر وزن نسبي إجمالي بين المحاور، وهذا يدل على وعي المنظمات الأهلية بأهمية هذا النظام وعدم إمكانية استغناء الإدارة عنه في أي منظمة، وبدونه لن تستطيع الاستمرار والتطوير في ظل هذا العصر، وعلى الرغم من ذلك لا تتفي هذه النتيجة قطعياً حاجة النظام المحاسبي للتطوير في كثير من المنظمات الأهلية الفلسطينية، فلو تتبعنا فقرة يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الحوافز "وزنها النسبي 59.79%، وفقرة يتم تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية" بوزنه النسبي 67.79% وذلك في تحليل فقرات هذا المحور، لوجدنا أن هذين البندين هما عبارة عن مقومات بحاجة لتدعيم ومعالجة مما يقوي كثيراً أي نظام معلومات محاسبي يلزم لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

6) عدم وجود نظام للتقارير الرقابية والأداء في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (38) والذي يبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.76، و الوزن النسبي يساوي 75.16% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 13.598 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99، و مستوى الدلالة تساوي 0.000، وهو أقل من 0.05، مما يدل على نفي الفرضية أي وجود نظام التقارير الرقابية والأداء في المنظمات الأهلية الفلسطينية عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

ويؤيد نتيجة اختبار هذه الفرضية نتيجة دراسة (شاهين، 2007) التي بينت باستخدام معامل بيرسون للارتباط قوة العلاقة بين الأساليب الرقابية وتقييم الأداء وبين الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية بقطاع غزة، ونتيجة للعلاقة القوية بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والرقابة وتقييم الأداء فإن هذه النتيجة تدعم نتيجة الدراسة حول نفس مجتمع الدراسة.

وتتفق مع هذه النتيجة أيضاً دراسة (كلاب، 2008) التي تبين موافقة المجيبين من بنك فلسطين حول توفر تقارير رقابية وذلك بوزن نسبي 77.29%، كما تتفق مع دراسة (الرزقي، 2007) حيث تبين استخدام الشركات الصناعية بقطاع غزة للأساليب الرقابية لتقارير الأداء بوزن نسبي 73.13%، وهذا يدل على أهمية هذا النظام ووعي أفراد المجتمع لتلك الأهمية، وأيضاً في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية بوزن نسبي 71.0% كما في دراسة (جبريل، 1999).

وتتعارض هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (مرتجي، 2007) التي تبين عدم توفر نظام تقارير رقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية بالشكل الملائم لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، وذلك بوزن نسبي 60.42%، ويعزى ذلك للفقرات السلبية والمحايدة (الضعيفة) حول "أن تلك التقارير تقيس أداء كل مركز مسؤولية على حدة" مما يترتب عليه عدم تمكن الإدارة من معرفة مركز المسؤولية ذو الأداء الجيد من الضعيف، كذلك حول "مشاركة مراكز المسؤولية في تصميم شكل وعناصر التقارير" مما يقلل من الاستفادة منها.

وتتعارض أيضاً مع دراسة (الجدبة، 2007) التي تبين عدم توفر نظام تقارير رقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية بالأجهزة الحكومية الفلسطينية، بوزن نسبي 59.14% (أقل من الوزن المحايد) مما يدل كذلك على عدم صلاحيته لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، ويعود ذلك للفقرات السلبية المتعلقة بهذا الموضوع ومنها إجماع أفراد مجتمع الأجهزة الحكومية على عدم استخدام أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير، كذلك عدم احتواء التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والفعلي والانحراف بينهما.

جدول رقم (38)

تحليل المحور السادس

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
0.000	13.598	75.16	0.543	3.76	عدم وجود نظام للتقارير الرقابية والأداء في المنظمات الأهلية الفلسطينية

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "94" تساوي 1.99

(4-5-3) اختبار الفرضية الثالثة

"توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، تعزى إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة، مدة مزاوله المنظمة لنشاطها، عدد فروع المنظمة، عدد الموظفين بالمنظمة، الأسلوب الإداري المتبع، وإدارة العمل المحاسبي في المنظمة".

حيث تم اختبار كل بند على اعتباره فرضية فرعية ثم اختبار الفرضية الرئيسية، وذلك باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) الذي يستخدم لمقارنة متوسطات إجابة المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية عندما يتم تقسيم مجتمع الدراسة إلى فئتين فأكثر بناءً على هذه الفئات المختلف، أي بمعنى "هل تطبق المنظمات الأهلية الفلسطينية نظام محاسبة المسؤولية بنفس الدرجة أو المستوى بغض النظر عن اختلاف فئاتها، كما استخدمت الدراسة اختبار (شفيه) في حالة وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات تعزى إلى فئة أو تقسيم معين، وذلك بحسب الفرضيات الفرعية الآتية:

1) توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تعزى إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء مجتمع الدراسة (أي بين المنظمات الأهلية الفلسطينية) حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تلك المنظمات، والتي تعزى إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة، والنتائج في الجدول رقم (39) تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور كان أكبر من 0.05، وكذلك تبين أن قيمة F المحسوبة لكل محور من المحاور أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70، مما يدل على عدم وجود فروق في

إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية يعزى إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة.

وبصفة عامة تبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.782 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.634 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على نفي الفرضية الفرعية أي عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية تعزى إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة.

وتظهر النتيجة أيضاً في الجدول رقم (39) عدم تأثر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المتمثلة في (الهيكل التنظيمي، مراكز المسؤولية، الموازنات التخطيطية، نظام الحوافز، نظام المعلومات المحاسبي ونظام التقارير الرقابية والأداء) في المنظمات الأهلية الفلسطينية بسبب اختلاف القطاع الذي تنتمي إليه، مما يدل على أن جميع المنظمات الأهلية تحتاج لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بنفس المستوى والأهمية، كما يؤكد ذلك على التوجه الحديث في المحاسبة الإدارية ومحاسبة المسؤولية بأنه يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ليس فقط في الشركات الصناعية بل في كافة القطاعات سواء كانت هادفة للربح أم لا، فالمسؤولية تبقى أي كان المسؤول.

ويُدعمُ هذه النتيجة دراسة (مطر، 2008) وتحديدًا في النتيجة حول محور الهيكل التنظيمي، حيث تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين إجابات المبحوثين حول هذا المحور (كأحد مجالات التطوير التنظيمي وتأثيره على فعالية القرارات الإدارية في المنظمات الأهلية بقطاع غزة) تعزى إلى طبيعة عمل (نشاط) المنظمة.

كما تدعم تلك النتيجة ما لا حظه الباحث في مرحلة تعبئة الاستبانات من أفراد المجتمع، وذلك حول تعدد القطاعات التي تهتم بها المنظمات الأهلية (أي وجود تداخل في طبيعة الأنشطة التي تمارسها تلك المنظمات) بخلاف طبيعة العمل الأصلي (الرئيسية)، ويتفق ذلك مع دراسة (شليبي، 2001) والتي أظهرت تشتت وتوسع أهداف وبرامج المنظمات الأهلية في فلسطين.

جدول رقم (39)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبية المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
الأول	الهيكل التنظيمي للمنظمة	بين المجموعات	4.120	9	0.458	1.249	0.277
		داخل المجموعات	31.150	85	0.366		
		المجموع	35.270	94			
الثاني	مراكز المسؤولية	بين المجموعات	5.443	9	0.605	1.250	0.276
		داخل المجموعات	41.124	85	0.484		
		المجموع	46.567	94			
الثالث	الموازنات التخطيطية	بين المجموعات	5.940	9	0.660	0.686	0.720
		داخل المجموعات	81.795	85	0.962		
		المجموع	87.735	94			
الرابع	نظام الحوافز	بين المجموعات	2.582	9	0.287	0.305	0.971
		داخل المجموعات	80.038	85	0.942		
		المجموع	82.619	94			
الخامس	نظام المعلومات المحاسبي	بين المجموعات	3.886	9	0.432	1.422	0.191
		داخل المجموعات	25.802	85	0.304		
		المجموع	29.688	94			
السادس	نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)	بين المجموعات	1.153	9	0.128	0.410	0.927
		داخل المجموعات	26.586	85	0.313		
		المجموع	27.739	94			
	جميع المحاور	بين المجموعات	1.901	9	0.211	0.782	0.634
		داخل المجموعات	22.969	85	0.270		
		المجموع	24.870	94			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية " 85.9 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.99

2) توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبية المسؤولية، تعزى إلى مدة مزاوله المنظمة لنشاطها.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء مجتمع الدراسة حول مدى تطبيق نظام محاسبية المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية تعزى إلى مدة مزاوله المنظمة لنشاطها، والنتائج مبينة في جدول رقم (40) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لمحاور "الهيكل التنظيمي للمنظمة، مراكز المسؤولية، نظام المعلومات المحاسبي" تساوي 0.009، 0.009، 0.021، على الترتيب (أي أقل من 0.05)، مما يعني قبول فرضية وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في تلك المحاور تعزى لمدة مزاوله المنظمة لنشاطها.

وفي هذه الحالة تم استخدام اختبار (شفيه) لمعرفة (الفئة الزمنية لمزاولة النشاط) الأكثر تأثيراً بالنسبة لكل محور من المحاور الثلاثة السابقة كما في جدول رقم (41) و يبين ما يلي:

أ. في محور "الهيكل التنظيمي للمنظمة" توجد فروق بين الفئات الزمنية لمزاولة النشاط "11-15 سنة" و"أقل من 5 سنوات" و"5-10 سنوات" وكانت لصالح الفئة "11-15 سنة" أي للمنظمات الأهلية التي عمرها من 11 إلى 15 سنة، كما توجد فروق بين الفئات "أكثر من 15 سنة" و"كل من أقل من 5 سنوات" و"5-10 سنوات" وكانت لصالح الفئة "أكثر من 15 سنة".

ب. في محور "مراكز المسؤولية" توجد فروق بين الفئات "11-15 سنة" و"5-10 سنوات" ولصالح الفئة "11-15 سنة"، كذلك توجد فروق بين الفئات "أكثر من 15 سنة" والفئة "5-10 سنوات"، ولصالح الفئة "أكثر من 15 سنة" أي للمنظمات الأهلية التي عمرها أكثر من 15 سنة.

ج. في محور "نظام المعلومات المحاسبي" توجد فروق بين الفئات "11-15 سنة" و"كل من أقل من 5 سنوات" و"5-10 سنوات" ولصالح الفئة "11-15 سنة".

كما تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور المتبقية أكبر من 0.05، وهي (الموازانات التخطيطية، نظام الحوافز، نظام التقارير الرقابية والأداء)، كما تبين أن قيمة F المحسوبة لكل محور من هذه المحاور المتبقية أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70، مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين في تلك المحاور يعزى لمدة مزاولة المنظمة لنشاطها.

وبصفة عامة تبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.699 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.051 وهي أكبر من 0.05، مما يدل على نفي الفرضية بشكل عام أي عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية تعزى إلى مدة مزاولة المنظمة لنشاطها.

ويتضح من هذه النتيجة نفي الفرضية الفرعية السابقة بشكل عام، مما يعني عدم تأثير واختلاف تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية بسبب اختلاف عمر كل منظمة عن الأخرى، وعلى الرغم من تلك النتيجة العامة إلا أن هناك اختلاف في تطبيق كل من محور (الهيكل التنظيمي، مراكز المسؤولية، نظام المعلومات المحاسبي) بين المنظمات الأهلية الفلسطينية يعزى لعمر المنظمة وتحديداً كانت أفراد الفئتين من المنظمات التي عمرها من 11-15 سنة و 15 فأكثر (المنظمات القديمة) هي الأكثر موافقة على توفر تلك المحاور لديه.

جدول رقم (40)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبية المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى مدة مزاوله المنظمة لنشاطها

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
الأول	الهيكل التنظيمي للمنظمة	بين المجموعات	4.161	3	1.387	4.057	0.009
		داخل المجموعات	31.110	91	0.342		
		المجموع	35.270	94			
الثاني	مراكز المسؤولية	بين المجموعات	5.584	3	1.861	4.133	0.009
		داخل المجموعات	40.983	91	0.450		
		المجموع	46.567	94			
الثالث	الموازنات التخطيطية	بين المجموعات	1.321	3	0.440	0.464	0.708
		داخل المجموعات	86.414	91	0.950		
		المجموع	87.735	94			
الرابع	نظام الحوافز	بين المجموعات	1.383	3	0.461	0.516	0.672
		داخل المجموعات	81.236	91	0.893		
		المجموع	82.619	94			
الخامس	نظام المعلومات المحاسبي	بين المجموعات	3.005	3	1.002	3.415	0.021
		داخل المجموعات	26.684	91	0.293		
		المجموع	29.688	94			
السادس	نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)	بين المجموعات	2.102	3	0.701	2.487	0.066
		داخل المجموعات	25.638	91	0.282		
		المجموع	27.739	94			
	جميع المحاور	بين المجموعات	2.033	3	0.678	2.699	0.051
		داخل المجموعات	22.837	91	0.251		
		المجموع	24.870	94			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية " 91.3 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.70

جدول رقم (41)

اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير مدة مزاوله المنظمة لنشاطها

المحور	الفرق بين المتوسطات	أقل من 5 سنوات	5-10 سنوات	11-15 سنة	أكثر من 15 سنة
الهيكل التنظيمي للمنظمة	أقل من 5 سنوات		-0.079	-0.535*	-0.428*
	5-10 سنوات	0.079		-0.455	-0.348*
	11-15 سنة	0.535*	0.455*		0.107
	أكثر من 15 سنة	0.428*	0.348*	-0.107	
مراكز المسؤولية	أقل من 5 سنوات		0.101	-0.400	-0.428
	5-10 سنوات	-0.101		-0.501*	-0.529*
	11-15 سنة	0.400	0.501*		-0.028
	أكثر من 15 سنة	0.428	0.529*	0.028	
نظام المعلومات المحاسبي	أقل من 5 سنوات		0.091	-0.371	-0.261
	5-10 سنوات	-0.091		-0.461*	-0.352*
	11-15 سنة	0.371*	0.461*		0.109
	أكثر من 15 سنة	0.261	0.352	-0.109	

3) توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تعزى إلى عدد فروع المنظمة

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء مجتمع الدراسة حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية تعزى إلى عدد فروع المنظمة، والنتائج مبينة في جدول رقم (42) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور أكبر من 0.05، كما تبين أن قيمة F المحسوبة لكل محور من المحاور أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية يعزى لعدد فروع المنظمة.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.953 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.419 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية تعزى إلى عدد فروع المنظمة (أي نفي الفرضية الفرعية).

جدول رقم (42)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى عدد فروع المنظمة

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
الأول	الهيكل التنظيمي للمنظمة	بين المجموعات	0.800	3	0.267	0.704	0.552
		داخل المجموعات	34.470	91	0.379		
		المجموع	35.270	94			
الثاني	مراكز المسؤولية	بين المجموعات	2.530	3	0.843	1.743	0.164
		داخل المجموعات	44.037	91	0.484		
		المجموع	46.567	94			
الثالث	الموازنات التخطيطية	بين المجموعات	3.180	3	1.060	1.141	0.337
		داخل المجموعات	84.555	91	0.929		
		المجموع	87.735	94			
الرابع	نظام الحوافز	بين المجموعات	1.409	3	0.470	0.526	0.665
		داخل المجموعات	81.210	91	0.892		
		المجموع	82.619	94			
الخامس	نظام المعلومات المحاسبي	بين المجموعات	0.179	3	0.060	0.184	0.907
		داخل المجموعات	29.509	91	0.324		
		المجموع	29.688	94			
السادس	نظام التقارير الرقابية والأداء	بين المجموعات	0.841	3	0.280	0.949	0.421
		داخل المجموعات	26.898	91	0.296		
		المجموع	27.739	94			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.757	3	0.252	0.953	0.419
		داخل المجموعات	24.113	91	0.265		
		المجموع	24.870	94			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية " 91.3 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.70

وتفسير ذلك هو إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية بنفس المستوى بغض النظر عن عدد فروع كل منظمة، فاعتماد اللامركزية في المنظمات لا يشترط وجود فروع، حيث توجد منظمات كبيرة وليس لها فروع وتمارس اللامركزية.

4) توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ بين المنظمات الأهلية الفلسطينية حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تعزى إلى عدد الموظفين بالمنظمة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء مجتمع الدراسة حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية تعزى لعدد الموظفين بالمنظمة، والنتائج مبينة في جدول رقم (43) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لمحاوَر "الهيكل التنظيمي للمنظمة، مراكز المسؤولية، نظام المعلومات المحاسبي" تساوي (0.011)، (0.002، 0.042) على الترتيب أي أقل من 0.05، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في تلك المحاور تعزى لعدد الموظفين بالمنظمة.

وفي هذه الحالة تم استخدام اختبار (شفيه) لمعرفة فئة (عدد الموظفين بالمنظمة) الأكثر تأثيراً بالنسبة لكل محور من المحاور الثلاثة السابقة التي وجد بها فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بسبب عدد الموظفين بالمنظمة، وبين جدول رقم (44) نتيجة اختبار شفيه كما يلي:

أ. في محور "الهيكل التنظيمي للمنظمة" توجد فروق بين الفئة "16-20 موظف" والفئة "21-25 موظف" وكانت لصالح الفئة "21-25 موظف"، كما توجد فروق بين الفئة "16-20 موظف" وكل من "21-25 موظف" و "26 موظف فأكثر" وكانت لصالح الفئتين "21-25 موظف" و "26 موظف فأكثر" على الترتيب.

ب. في محور "مراكز المسؤولية" توجد فروق بين الفئة "26 موظف فأكثر" وكل من الفئات "10-15 سنة" و "16-20 سنة"، وكانت لصالح الفئة "26 موظف فأكثر".

ج. في محور "نظام المعلومات المحاسبي" توجد فروق بين الفئة "26 موظف فأكثر" و "16-20 سنة"، وكانت لصالح الفئة "26 موظف فأكثر".

كما تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور الثلاثة المتبقية أكبر من 0.05 وهي (الموازنات التخطيطية، نظام الحوافز، نظام التقارير الرقابية والأداء)، كما تبين أن قيمة F المحسوبة لكل محور منها أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70، مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين في تلك المحاور يعزى لعدد الموظفين بالمنظمة.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.569 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.70، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.059 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية تعزى لعدد الموظفين بالمنظمة.

ويتضح من هذه النتيجة نفي الفرضية الفرعية السابقة بشكل عام، مما يعني عدم تأثر واختلاف تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية بسبب متغير عدد الموظفين بالمنظمة.

وعلى الرغم من تلك النتيجة العامة إلا أن هناك اختلاف في تطبيق كل من محور (الهيكل التنظيمي، مراكز المسؤولية، نظام المعلومات المحاسبي) بين المنظمات الأهلية الفلسطينية يعزى لعدد الموظفين بالمنظمة، وتحديداً كانت أفراد الفئتين من المنظمات التي عدد موظفيها 26 فأكثر، ومن 21-25 موظف على الترتيب هي الأكثر موافقة على توفر تلك المحاور لديها.

جدول رقم (43)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مدى تطبيق نظام محاسبة

المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية إلى عدد الموظفين بالمنظمة

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
الأول	الهيكل التنظيمي للمنظمة	بين المجموعات	4.073	3	1.358	3.961	0.011
		داخل المجموعات	31.197	91	0.343		
		المجموع	35.270	94			
الثاني	مراكز المسؤولية	بين المجموعات	6.986	3	2.329	5.354	0.002
		داخل المجموعات	39.581	91	0.435		
		المجموع	46.567	94			
الثالث	الموازنات التخطيطية	بين المجموعات	1.638	3	0.546	0.577	0.632
		داخل المجموعات	86.097	91	0.946		
		المجموع	87.735	94			
الرابع	نظام الحوافز	بين المجموعات	0.575	3	0.192	0.212	0.888
		داخل المجموعات	82.044	91	0.902		
		المجموع	82.619	94			
الخامس	نظام المعلومات المحاسبي	بين المجموعات	2.543	3	0.848	2.841	0.042
		داخل المجموعات	27.146	91	0.298		
		المجموع	29.688	94			
السادس	نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)	بين المجموعات	1.770	3	0.590	2.067	0.110
		داخل المجموعات	25.970	91	0.285		
		المجموع	27.739	94			
	جميع المحاور	بين المجموعات	1.942	3	0.647	2.569	0.059
		داخل المجموعات	22.928	91	0.252		
		المجموع	24.870	94			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية " 91.3 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.70

جدول رقم (44)

اختبار شفوية للفروق المتعددة حسب متغير عدد الموظفين بالمنظمة

المحور	الفرق بين المتوسطات	15-10 موظف	20-16 موظف	25-21 موظف	26 موظف فأكثر
الهيكل التنظيمي للمنظمة	15-10 موظف		0.073	-0.464	-0.384
	20-16 موظف	-0.073		-0.538*	-0.457*
	25-21 موظف	0.464	0.538*		0.080
	26 موظف فأكثر	0.384	0.457*	-0.080	
مراكز المسؤولية	15-10 موظف		0.026	-0.155	-0.570*
	20-16 موظف	-0.026		-0.181	-0.59*
	25-21 موظف	0.155	0.181		-0.414
	26 موظف فأكثر	0.570*	0.595*	0.414	
نظام المعلومات المحاسبي	15-10 موظف		0.148	-0.183	-0.319
	20-16 موظف	-0.148		-0.331	-0.468*
	25-21 موظف	0.183	0.331		-0.137
	26 موظف فأكثر	0.319	0.468*	0.137	

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

(5-1) مقدمة

(5-2) النتائج

(5-3) التوصيات

(5-4) الدراسات المقترحة

(5-1) مقدمة:

ويمثل هذا الفصل المهم نهاية الدراسة وخلاصة ما توصلت إليه، حيث تستعرض الدراسة مجموعة النتائج العملية المستنبطة من فصول الدراسة وخاصة الدراسة الميدانية (أو الجانب العملي منها)، واختبار الفرضيات التي تمثل الواقع الموجود للمنظمات الأهلية الفلسطينية في مجال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

وبناءً على ذلك خرجت الدراسة بمجموعة توصيات مهمة تخاطب بها مجتمع الدراسة (المنظمات الأهلية الفلسطينية) ممثلة بالإدارات العليا فيها بشكل خاص، والماليون والمحاسبون الإداريون وكل المهتمين بشكل عام. كما اقترح الباحث مجموعة من الدراسات المستقبلية المهمة، وذات العلاقة بموضوع محاسبة المسؤولية، ويوصي بها الباحثين لتغطيتها بالبحث العلمي الجاد.

(5-2) النتائج

توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها إلى مجموعة النتائج المهمة التالية:

(1) تبين أن المنظمات الأهلية الفلسطينية تطبق نظام محاسبة المسؤولية بشكل عام، وبنسبة 73.53%.

(2) تتوفر لدى معظم المنظمات الأهلية الفلسطينية محل الدراسة هيكل تنظيمي واضح، بنسبة 77.97%، ويحدد فيه مختلف المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية بالمنظمة.

(3) تبين وجود مراكز مسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية بنسبة 77.74%، حيث كل قسم يؤدي عمله في مكان محدد يسهل الإشراف عليه، كما يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات بمراكز المسؤولية، مع وجود مدير مختص لكل مركز مسؤولية بدرجة مقبولة.

(4) كما تبين عدم تطبيق نظام موازنات تخطيطية بالمنظمات الأهلية بالشكل الكافي والمطلوب، بحيث يشمل كل مراكز المسؤولية بالمنظمة ويفصل احتياجاته، حيث كانت ما نسبته 62.71% فقط من المنظمات الأهلية الفلسطينية يؤيد وجود تطبيق شامل وتفصيلي للموازنات التخطيطية، مما يؤثر بدوره على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الموجود بشكل سليم وناجح.

(5) وأظهرت الدراسة عدم تطبيق نظام حوافز عادل يعطي كل ذي حق حقه بالمنظمات الأهلية الفلسطينية، حيث أن المنظمات التي تؤيد وجود نظام حوافز مادية عادل فقط بنسبة 53.26% من تلك المنظمات.

(6) كذلك عدم رضا الموظفين عن نظام الحوافز المطبق، مما يؤثر على مستوى أداءهم، وهذا بدوره يعني عدم الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالشكل السليم والناجح.

(7) وتبين أن أكبر المقومات تطبيقاً لدى المنظمات الأهلية الفلسطينية هي نظام المعلومات المحاسبي الشامل، وذلك بنسبة 82.64%.

(8) ويوجد ضعف في تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية، وذلك في 32.21% من المنظمات الأهلية الفلسطينية، مما يؤثر على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالشكل السليم فيها.

(9) وأظهرت الدراسة أيضاً توفر نظام للتقارير الرقابية وتقارير الأداء في المنظمات الأهلية الفلسطينية بنسبة تأييد 75.16% من تلك المنظمات.

(10) لكن مستوى مشاركة مراكز المسؤولية في تصميم شكل تقرير الأداء ليس بالمستوى المطلوب، إضافة لضعف احتواء التقرير على تفاصيل عن الأداء المخطط والفعلي والانحراف بينهما،

حيث كان التركيز فقط على الأداء الفعلي، والبعض على الأداءين الفعلي والمخطط معاً لكن دون توضيح الانحرافات بينهما.

11) وتبين غياب التخصص الوظيفي لدى المنظمات الأهلية الفلسطينية، وذلك نتيجة عدم تأثير القطاع الذي تنتمي إليه المنظمة في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من منظمة لأخرى.

12) كما اتضح وجود اختلاف في تطبيق المقومات الثلاثة التالية (الهيكل التنظيمي، مراكز المسؤولية، نظام المعلومات المحاسبي) بين المنظمات الأهلية الفلسطينية التي يزيد عمرها عن 11 سنة، والتي موظفيها أكثر من 21 موظف.

13) وعدم وجود اختلاف في تطبيق المقومات الثلاثة الأخرى (الموازنات التخطيطية، نظام الحوافز، نظام التقارير الرقابية والاداء) بين المنظمات الأهلية الفلسطينية بحسب عمرها وعدد موظفيها.

14) كما تبين أن عدد مراكز المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية لا يتأثر بالأسلوب الإداري المتبع سواء كان مركزي أم لا مركزي.

(5-3) التوصيات

و بناءً على ما تقدم من نتائج الدراسة الميدانية، فإن الباحث يوصي بما يلي:

- (1) توعية العاملين بالمنظمات الأهلية الفلسطينية بضرورة وأهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم، وذلك من خلال عمل دورات وورش عمل حول نظام محاسبة المسؤولية ومقومات تطبيقه في المنظمات الأهلية الفلسطينية.
- (2) ضرورة تطبيق نظام موازنات تخطيطية (تفصيلية) لكل مركز مسؤولية، وعدم الاكتفاء بموازنة المشاريع الممولة من الجهات الخارجية، وذلك من خلال:
 - (أ) دراسة احتياجات كل قسم وكل مركز مسؤولية بالمنظمة.
 - (ب) والاستعانة بتقارير السنوات السابقة لأجل التخطيط.
 - (ج) ضرورة إشراك العاملين بمختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.
- (3) ضرورة ربط الموازنات التخطيطية بنظام للحوافز بشكل تدريجي، والسعي لإيجاد آلية وخطّة تمويلية لذلك، لما لذلك من أثر إيجابي كبير في رفع أداء وإمكانيات ومعنويات أفراد المنظمات الأهلية الفلسطينية، وتحقيق أهدافها في تلبية احتياجات المجتمع المدني المتنامية.
- (4) التركيز على تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وغير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية، مما سيؤدي بدوره لسهولة تقييم أداء كل مركز مسؤولية على حدة، وبالتالي يكون تطبيق أنجع لنظام محاسبة المسؤولية.
- (5) تضمين التقارير الرقابية والأداء لتفصيلات عن الأداء المخطط إضافة للأداء الفعلي الموجود بالتقرير، وكتابة وتحليل الانحرافات بينهما.
- (6) إعداد وتصميم تقارير الأداء وفق نموذج ثابت بما يلائم نشاط مركز المسؤولية المعدّ عنه التقرير، وذلك لأجل إمكانية المقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم من فترة لأخرى لأداء ذلك المركز.
- (7) محاولة إيجاد تخصصية في مجالات عمل المنظمات الأهلية الفلسطينية، لتحقيق احتياجات المجتمع المدني بقدر أكبر من الجودة ولزيادة عدد المستفيدين، ويمكن أن يتم ذلك من خلال:
 - (أ) عمليات التشبيك والتنسيق والمشاركة فيما بين المنظمات الأهلية الفلسطينية.
 - (ب) وتشكيل لجنة مختصة من اتحادات وائتلافات المنظمات الأهلية الفلسطينية لأجل مخاطبة الجهات التمويلية لعمل خطة لتوزيع التمويل على القطاعات المختلفة لعمل

المنظمات بطريقة تجعل كل مجموعة من المنظمات الأهلية الفلسطينية مختصة في قطاع معين.

(8) دعوة المنظمات للتوجه نحو اللامركزية بشكل أكبر من النسبة الموجودة حالياً وبالتدريج، بما يعمق تحقيق مبدأ الشفافية، وبحيث يتم عمل تقييم ورقابة للأداء لكل مراكز المسؤولية واختبار مدى حسن استخدام الصلاحيات والمسؤوليات التي كلف بها كل مركز مسؤولية، وخاصة في المنظمات الأهلية الفلسطينية التي يتجاوز عدد موظفيها 15 موظف، والتي بها فروع.

(9) تعيين محاسب إداري (متفرغ أو غير متفرغ) بالمنظمات الأهلية الفلسطينية التي لا يدير عملها المحاسبي شخص متخصص (أي محاسب)، أو التي يدير عملها مكتب خارجي فقط، لأجل توفير نظام معلومات محاسبي يعتمد عليه في تلك المنظمات، مما يؤدي بدوره لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في تلك المنظمات.

(10) زيادة التأهيل المهني للموظفين من خلال الدورات التدريبية، وخاصة للحاصلين على مؤهل أقل من بكالوريوس، لما له من أثر إيجابي في تمكينهم من عملهم وكفاءتهم العلمية والمهنية، وتجديد المعلومات المتعلقة بمجالاتهم.

(5-4) الدراسات المقترحة

ولتواصل البحث العلمي في معالجة المشاكل المحاسبية والإدارية، يقترح الباحث بعض الدراسات المستقبلية ذات العلاقة بموضوع نظام محاسبة المسؤولية وأساليب المحاسبة الإدارية، والدراسات هي:

- (1) مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفيات الفلسطينية-دراسة تطبيقية.
- (2) دور نظام محاسبة المسؤولية في حفظ الأداء المالي للمنشأة-دراسة تطبيقية.
- (3) دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في رفع كفاءة محاسبة المسؤولية في قطاع معين.

وما توفيقي إلا بالله

قائمة المراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: السنة النبوية

1. رياض الصالحين، النووي

ثالثاً: التفاسير

1. تفسير الصابوني

2. تفسير ابن كثير

رابعاً: المراجع العربية والمترجمة

أ. الكتب

1. آدم، يوحنا، والرزق، صالح، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة. الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، ط2، 2006.

2. أبو زيد، كمال خليفة، والدهراوي، كمال الدين مصطفى، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف. الإسكندرية: المكتبة الجامعي الحديث، ط1، 2007.

3. باسيلي، مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية-مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ط3، 2001.

4. باسيلي، مكرم عبد المسيح، موسوعة التكاليف "الكتاب الأول" إدارة التكلفة الإستراتيجية-مدخل معاصر. المكتبة العصرية، 2007.

5. جمعة، أحمد، وخليل، عطا الله، والطراونة، خالد، محاسبة التكاليف المتقدمة. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، 1999.

6. الحارس، أسامة، المحاسبة الإدارية. الأردن-عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، 2004.

7. حسين، أحمد حسين علي، المحاسبة الإدارية المتقدمة-تسعير المنتجات-تقييم الأداء-نظم الإنتاج الحديثة. مصر: مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997.

8. حماد، طارق عبد العال، الموازنات التقديرية-نظرة متكاملة. الإبراهيمية: دار الجامعية، 2005.

9. درغام، ماهر موسى، المحاسبة المالية المتخصصة. غزة: مكتبة أفاق، ط1، 2001.

10. الرجبى، محمد تيسير، المحاسبة الإدارية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، 2007.

11. زامل، أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلى-الجزء الثاني. الرياض: مركز البحوث، 2000.

12. السعيدة، فيصل جميل، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007.

13. الصباغ، عماد عبد الوهاب، علم المعلومات. عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2002.

14. صبري، نضال رشيد، المحاسبة الإدارية. جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية (مقدم من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية)، فلسطين، 2002.

15. ظاهر، احمد حسن، المحاسبة الإدارية. عمان: دار وائل للنشر، 2002.
16. عبد العال، احمد رجب، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1995.
17. العريبي، عصام فهد، المحاسبة الإدارية. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2003.
18. الفضل، مؤيد، وشعبان، عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيح القرارات في المنشأة. عمان: دار زهران للنشر، 2003.
19. الفضل، مؤيد، ونور، عبد الناصر، المحاسبة الإدارية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2002.
20. قللي، يحيى أحمد مصطفى، أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين. القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع، ط1، 2003.
21. كحالة، جبرائيل، وحنان، رضوان، المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء. عمان: دار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2002.
22. مبارك، صلاح الدين، ومحرم، زينات، وعثمان، الأميرة، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية. مصر، الإسكندرية، 2003.
23. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية. ترجمة د. محمد عطية مطر، عمان، 1998.
24. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية - المعلومات اللازمة للتخطيط. عمان: مطابع الشمس، 2001.
25. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية - المفاهيم الأساسية. عمان، 2001.
26. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (2). عمان، 2008.
27. مرعي، عبد الحي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993.
28. نورين، إريك، وجاري، سون، ري اتش، المحاسبة الإدارية. (ترجمة د. محمد عصام زايد، ومراجعة د. احمد حامد حجاج)، المملكة العربية السعودية، الرياض: دار المريخ للنشر، 2002.
29. هيتجر، ليستراي، وماتو لتش، سيرج، المحاسبة الإدارية. (ترجمة د. احمد حجاج)، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر، 2000.

ب. المجالات والدوريات والمؤتمرات والتقارير

1. جمعية الحق في الحياة، "التقرير السنوي لعام 2008". غزة، 2008.
1. جلس، سالم عبد الله، "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية". بحث علمي محكم، مجلة الجامعة الإسلامية - سلسلة الدراسات الإنسانية: غزة، المجلد 14، العدد الأول، 2006.
2. خشارمة، حسين. "تقييم أداء شركات القطاع العام في الأردن من وجهة نظر الشركات نفسها والأجهزة المسؤولة عنها: دراسة ميدانية". مجلة دراسات، عمان: الجامعة الأردنية، المجلد 29، العدد 2، 2002.
3. خشارمة، حسين، والعمري، أحمد. "قياس إمكانيات تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية: دراسة ميدانية". مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 20، العدد 1 - أ، 2004.

4. الدلاهمة، سليمان. "تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية: دراسة ميدانية". مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، تشرين أول 2008.
5. عليان، عبد الرحمن. "موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء_القواعد والتطبيق". مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة، مصر، 2002.
6. فخر، نواف. "محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها". مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 020، العدد 1، 1998.
7. الكسب، علي، ورشيد، ناظم. "أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية". المؤتمر الدولي السنوي السادس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونية، الأردن، نيسان 2006.
8. محمود، صلاح الدين فهمي. "دور القطاع الخاص في المشاركة المجتمعية: تجارب عالمية". المجلة العلمية لكلية التجارة "بنين"، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، العدد 29، 2004.
9. ميده، إبراهيم. "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات". مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد 2، 2003.
10. يوسف، درويش عبد الرحمن. "إدراك العاملين لنظام تقويم الأداء وعلاقته ببعض العوامل الشخصية والتنظيمية". مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 40، العدد 3، أكتوبر 2000.

ج. الأبحاث والرسائل العلمية

1. أبو معيق، عبد الله. "التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، فلسطين، 2006.
2. أبو ندا، يونس حسين. "معوقات استخدام التخطيط الاستراتيجي في المنظمات غير الهادفة للربح بقطاع غزة". رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية_غزة، فلسطين، 2006.
3. جبريل، نائل عبد الله. "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية: دراسة ميدانية". رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 1999.
4. الجدبة، علي حسن. "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية: دراسة ميدانية". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، فلسطين، 2007.
5. الجديلي، محمد حسن. "دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، فلسطين، 2005.
6. الرزي، ديبالا جميل. "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة تطبيقية". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، فلسطين، 2007.
7. روس، سمير نصري. "المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية". رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة طنطا، مصر، 1983.
8. شاهين، سمر محمد. "واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة". رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، فلسطين، 2007.
9. شراب، باسم. "تقييم أثر نظام الحوافز على مستوى أداء الموظفين في بلديات قطاع غزة الكبرى". رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، فلسطين، 2007.

10. العمري، عطا محمد. "مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الأنروا) في قطاع غزة". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_ غزة، فلسطين، 2005.
11. قاسم، عبد الرزاق. "آليات تحقيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية". بحث علمي محكم، عمان، 2007.
12. كلاب، يعرب جميل. "مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود: دراسة تطبيقية". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_ غزة، فلسطين، 2008.
13. محسن، محمد فايق. "مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1): دراسة تطبيقية". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_ غزة، فلسطين، 2008.
14. مرتجي، أحمد رمضان. "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية: دراسة ميدانية". رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_ غزة، فلسطين، 2007.
15. مطر، عصام محمد. "التطوير التنظيمي وأثره على فعالية القرارات الإدارية في المؤسسات الأهلية في قطاع غزة". رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، الجامعة الإسلامية_ غزة، فلسطين، 2008.
16. النباهين، يوسف سليم. "تقويم أداء الإدارة المالية في المنظمات غير الحكومية: دراسة تطبيقية على المنظمات العاملة في قطاع غزة". رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، الجامعة الإسلامية_ غزة، فلسطين، 2008.
17. النفّار، حسام. "قدرة متخذي القرارات على الاستفادة من البيانات المالية: دراسة ميدانية على المنظمات غير الحكومية". رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية_ غزة، فلسطين، 2007.
18. وادي، عبد الناصر نمر. "دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية: دراسة تحليلية تطبيقية". رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، السودان، 2008.

خامساً: المراجع الأجنبية

(a) Books:

1. Belkaoui, Ahmed, Accounting Theory, fifth Edition, USA, 2004.
2. Drury, Colin, Management and Cost Accounting, third edition, 1992.
3. Garrison, Ray H, Noreen, Eric W, & Brewer Peter C, Managerial accounting, twelfth edition, Irwin, 2008.
4. Hilton, Ronald, managerial Accounting, Mc Graw-Hill, 1991.
5. Horngren, Charles T. and Others, Management and Cost Accounting, Prentice-Hall, Inc., London, 2005.
6. Keller, Donald E. Bulloch, James & Shultis, Robert L., Management Accountants' Handbook, fourth edition, John Wiley & Sons, Inc.
7. Philip E. Dunn, Responsibility Accounting, London, 2003.
8. Shillinglaw, Gordon, managerial Cost Accounting, fifth edition, Richard D. Irwin, Inc., 1982.

(b) Periodicals and Research:

1. Bodnar, "A Behavioral Analysis of Cost Allocation in Responsibility Accounting Systems", Ph.D., University of Pennsylvania, United States, 1975.
2. Ferrara, William L, "Responsibility Accounting. Basic control concept", N.A.A. Bulletin, 1964.
3. La Grange, Johannes Frederick, D.Com. Degree, "Responsibility Accounting With The Restructuring of Certain Institutions", University of Pretoria, South Africa, 1992.
4. Philip E. Dunn, "Responsibility Accounting", ACCA Student Accountant, London, January 2002.
5. Toni A. De & Tonchia S, "Performance Measurement system Models, Characteristics & Measures", International Journal of Operation & Production Management Vo121. No1/2. 2001.

سادساً: مواقع الإنترنت

www.charitycommission.gov.uk

www.aman-palestine.org

www.ngoregnet.org

www.ngoce.org/finance

www.ndc.ps

www.sqarra.wordpress.com/ngacct/

www.site.atfalouna.gov.ip

www.financialmanager.wordpress.com

www.ecoworld-mag.com

www.shura.gov.sa/arabicsite/majalat/majalah69/derasa.htm

www.shura.gov.sa/arabicsite/majalat/majalah71/derasa.htm

www.shabakaegybt.org

www.icnl.org

www.pnin.org

www.mongoa.gov.ps

www.swedenabroad.com

www.kau.edu.sa

www.kc4all.com

السلامة

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم



الأخ الكريم/الأخت الكريمة

تحية طيبة وبعد،،،

استمارة استبانة

حول

"مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية"

دراسة تطبيقية تحليلية

نظراً للدور البارز الذي تقوم به المنظمات الأهلية في تنمية المجتمع الفلسطيني وسد ثغرة لا يُستهان بها من احتياجاته، قام الباحث بعمل دراسة ميدانية لمعرفة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، وذلك استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة.

لذا يطيب لي أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة المكونة من (خمس صفحات) والمعدة كجزء من الدراسة الميدانية، لأجل استطلاع آرائكم وخبراتكم القيمة حول واقع موضوع الدراسة، وذلك بترككم مشكورين بتخصيص جزء من وقتكم الثمين لتعبئة الاستبانة المرفقة، مع مراعاة الدقة في الإجابات لأجل دقة النتائج ودعم البحث العلمي، وما سيعود به من فائدة لراقي ورفع كفاءة المنظمات الأهلية الفلسطينية.

ويرجى العلم بأن الباحث يتحمل المسؤولية حول سرية الإجابات الموضوعية من طرفكم وعدم استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي، شاكرين لكم سلفاً دعمكم وجهودكم.

وتفضلوا فائق الاحترام والتقدير

الباحث

سالم توفيق مكي

مصطلحات مهمة لتعبئة الاستبانة

× نظام محاسبة المسؤولية:

وهو نظام معلومات محاسبي إداري متفرع من المحاسبة الإدارية ومرتبط بالهيكل التنظيمي للمنظمة، بحيث يخدم الإدارة في رقابة وتقويم الأداء وتحليل الانحراف بكل مركز مسؤولية من خلال المحاسبة عن التكاليف والإيرادات وربطها بمراكز المسؤولية كل حسب ما يخصه، وعمل تقارير المسؤولية عن أداء كل مركز.

× مركز المسؤولية:

وهو قسم أو وحدة إدارية ضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة، ويديره شخص معين يكون مسؤولاً عن بنود التكاليف أو الإيرادات أو الاستثمارات الخاضعة لرقابة المركز وتتأثر بقراراته.

القسم الأول: خصائص عينة الدراسة

أولاً	معلومات عن المنظمة
1	اسم المنظمة (اختياري).....
2	طبيعة نشاط المنظمة (القطاع الذي تنتمي إليه): التعليم والتدريب () صحة وإعادة تأهيل () خدمات اجتماعية وإغاثة () ثقافة ورياضة () زراعة وبيئة () الديمقراطية وحقوق الإنسان () تتمية اجتماعية () تتمية اقتصادية () المرأة والطفل () أخرى ()
3	عمر المنظمة (مدة مزاوله نشاطها): أقل من 5 سنوات () 5-10 سنوات () 11-15 سنة () أكثر من 15 سنة ()
4	كم عدد فروع المنظمة؟ 1-2 () 3-5 () 5 فأكثر () لا يوجد فروع ()
5	عدد الموظفين بالمنظمة: 10-15 () 16-20 () 21-25 () 26 فأكثر ()
6	الأسلوب الإداري المتبع: مركزي () لا مركزي () مختلط ()
7	إدارة العمل المحاسبي في المنظمة تتم عبر: دائرة مالية متكاملة () محاسب متفرغ () محاسب غير متفرغ () مكتب محاسبية ()

ثانياً المعلومات الشخصية

1	المستوى الوظيفي لمعبي الاستبانة: مدير المنظمة () مدير فرع () مدير إداري () مدير مالي () رئيس قسم () محاسب ()
2	المؤهل العلمي: أقل من بكالوريوس () بكالوريوس () دبلوم عالي () ماجستير () دكتوراه ()
3	التخصص: محاسبية () اقتصاد () إدارة أعمال () أخرى ()
4	سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات () 5-10 سنوات () 11-15 () 16 فأكثر ()

القسم الثاني: أجزاء ومحاوير الاستبانة

الرجاء وضع علامة (x) أمام الخيار المناسب بحسب نسب التمثيل التالية:

بدرجة كبيرة جداً تمثل (81-100%) بدرجة كبيرة (61-80%) بدرجة متوسطة (41-60%) بدرجة قليلة (21-40%) بدرجة قليلة جداً (0-20%)

المحور الأول: الهيكل التنظيمي للمنظمة

الرقم	السؤال	بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
1	يوجد هيكل تنظيمي واضح بالمنظمة					
2	يوجد تقسيم واضح للمستويات الإدارية بالمنظمة					
3	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في كل مستوى إداري					
4	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.					

تابع المحور الأول:

الرقم	السؤال	درجة قليلة جدا	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جدا
5	العلاقات بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق بينها.					
6	يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المنظمة.					
7	الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة.					
8	لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمالهم المكلفين بها.					

المحور الثاني: مراكز المسؤولية

1	المنظمة مقسمة لمراكز مسؤولية.					
2	يؤدي القسم عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه.					
3	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.					
4	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية.					
5	يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية.					
6	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية.					
7	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنظمة.					

المحور الثالث: الموازنات التخطيطية

1	تستخدم المنظمة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.					
2	يشارك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية					
3	يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حده.					
4	يراعي في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.					
5	يعاد النظر في الموازنات التخطيطية لمواجهة أي تغيرات طارئة.					
6	يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساسا لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ.					
7	يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.					
8	تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.					
9	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها.					

المحور الرابع: نظام الحوافز

1	يوجد نظام حوافز عادل يعطي كل ذي حق حقه.					
2	الموظفون راضون عن نظام الحوافز الموجود.					
3	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقا.					
4	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقا.					

تابع المحور الرابع:

الرقم	السؤال	درجة قليلة جدا	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جدا
5	تزيد الحوافز المطبقة من دافعية الأفراد للعمل.					
6	قرارات الحوافز تتم على أسس موضوعية مثل أساس الكفاءة والأقدمية والسلوك الحسن.					
7	لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم.					
8	يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في المنظمة.					
المحور الخامس: نظام المعلومات المحاسبي						
1	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية بمنظمتكم.					
2	تسجل في تلك السجلات كافة المعاملات المالية بشكل علمي.					
3	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.					
4	نظام المعلومات المحاسبي المستخدم يناسب طبيعة نشاط المنظمة.					
5	يرتكز العمل في المنظمة على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة					
6	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنظمة.					
7	يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الموازنات التخطيطية.					
8	يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الحوافز.					
9	يتم تبويب وحصر وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					
10	يتم تبويب لعناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية.					
11	البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة المالية تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.					
12	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات بالمنظمة					
13	يتضمن النظام المحاسبي بمنظمتكم معلومات تفصيلية تنفيذ الإدارة عن الأداء الداخلي بالمنظمة.					
المحور السادس: نظام التقارير الرقابية (تقارير الأداء)						
1	نظام التقارير المتبع يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب.					
2	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.					
3	نظام التقارير المتبع يسمح بسهولة قياس وتقييم الأداء.					
4	يوجد وصف للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير.					
5	يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.					
6	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير.					
7	يحتوي التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما.					

تابع المحور السادس

الرقم	السؤال	بدرجة قليلة جدا	بدرجة قليلة	بدرجة متوسطة	بدرجة كبيرة	بدرجة كبيرة جدا
8	يحصل مسئول مركز المسؤولية على التقارير بصورة دورية.					
9	تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة.					
10	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير.					
11	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه.					
12	البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية.					
13	يراعى الثبات في شكل وعناصر تقرير الأداء من فترة إلى أخرى.					

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء مُحكمي الاستبانة

مسلسل	الاسم	التخصص	مكان العمل
1	د. جبر الداغور	محاسبة إدارية	جامعة الأزهر بغزة
2	أ.د. سالم عبد الله حلس	محاسبة دولية	الجامعة الإسلامية بغزة
3	د. عبد الناصر نمر وادي	محاسبة	جامعة الأقصى بغزة
4	د. عصام محمد البحيصي	نظم معلومات محاسبية	الجامعة الإسلامية بغزة
5	د. علي عبد الله شاهين	محاسبة مصارف	الجامعة الإسلامية بغزة
6	د. ماهر موسى درغام	محاسبة إدارية	الجامعة الإسلامية بغزة
7	د. نافذ بركات	إحصاء	الجامعة الإسلامية بغزة

اسم الملف: سالم توفيق سالم مكي -مدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات

الأهلية الفلسطينية

الدليل: C:\Documents and Settings\XP

Normal.dot

الإطار النظري

الموضوع: مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية

الكاتب: أ.سالم توفيق مكي

كلمات أساسية:

تعليقات:

تاريخ الإنشاء: 09:37:00 2009/26/10

رقم التغيير: 2

2

الحفظ الأخير بتاريخ: 09:37:00 2009/26/10

الحفظ الأخير بقلم:

ScOrPiOnE

الحفظ الأخير بتاريخ:

19 دقائق

زمن التحرير الإجمالي:

الطباعة الأخيرة: 10:00:00 2009/26/10

منذ آخر طباعة كاملة

عدد الصفحات: 175

عدد الكلمات: 38,944 (تقريباً)

عدد الأحرف: 221,987 (تقريباً)

عدد الأحرف: 221,987 (تقريباً)