



الجامعة الإسلامية
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية (دراسة ميدانية)

إعداد

الطالب: أحمد رمضان أحمد مرتجى

إشراف

الدكتور: سالم عبدالله حلس

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

1428هـ - 2007م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسِيرَى اللّٰهِ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ
اِلَى عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾

سورة التوبة، الآية (105)

الإهداء

إلى أبي ثمة من غراسكم

وإلى أمي قطرة من بحر عطائكم

وإلى زوجتي وأبنائي جزء من طول صبركم

وإلى أخي وأخواتي صدى من صوت تشجيعكم

وإلى عمتي جزء من فضلكم

شكر وتقدير

إن الحمد لله أحمده وأستعينه وأستهديه، وأشهد أن لا إله إلا الله وأن محمداً عبد الله
ورسوله، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

الحمد لله العلي القدير على وافر نعمه وعظيم فضله الذي وفقني ويسر الأمر لإنجاز هذه
الرسالة، وأسأله العلي القدير أن يحتسب هذا العمل في ميزان حسناتي.

ومن ثم أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للجامعة الإسلامية ممثلة بمجلس إدارتها وبأعضاء
هيئتها التدريسية، وخاصة أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة، على ما قدموه من إمكانيات
وتسهيلات للحصول على هذه الدرجة العلمية.

وأتقدم بالشكر للدكتور/ سالم عبدالله حلس على تفضله بالإشراف على هذه الرسالة، والذي
كانت توجيهاته سراجاً يبين الطريق لي في كل مراحل إنجازها حتى ظهرت بصورتها الحالية.

وأشكر أيضاً أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم مناقشة هذه الرسالة وإبداء ملاحظاتهم عليها
لإعطائها عمقاً علمياً أكبر.

وفي الختام لا يسعني إلا أن أقدم شكري وتقديري إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في
إتمام هذا العمل المتواضع.

والله ولي التوفيق

ملخص الدراسة

تتمتع الجامعات الفلسطينية في الوقت الحاضر بحجم استثمارات ضخم يعمل على إدارته واستخدامه عدد كبير من الأفراد لتحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية، وفي ظل لامركزية الإدارة التي تتبعها الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية نظرا لعدم مقدرتها على متابعة حجم العمليات المتعددة بمفردها، لذلك هي بحاجة إلى أساليب علمية متطورة تستطيع من خلالها التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد ليس فقط على مستوى الجامعة ككل بل على مستوى مراكز المسؤولية وعلى مستوى الأفراد، وبعد التأكد من عدم وجود تطبيق لمحاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية كأحد أهم الأساليب في تمكين الإدارة العليا من تقييم أداء أفرادها والرقابة عليهم، جاءت هذه الدراسة تهدف إلى قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية.

ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على دراسة مدى توفر مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية التي تم تحديدها بعد الإطلاع على الدراسات السابقة والتي تمثلت في الهيكل التنظيمي المعد وفقا للأسس العلمية، ونظام المعلومات المحاسبي، وتوفر نظام معياري يرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، وتوفر نظام للتقارير الرقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية، ووجود نظام حوافز فعال.

وقد أعدت استبانته من خمسة محاور يحتوي كل محور منها على مجموعة من الفقرات للتعرف على درجة توفر تلك المقومات بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، وزعت على مجتمع الدراسة المكون من 108 موظفا من حملة مؤهل علمي من كلية التجارة العاملين في مكتب النائب الإداري والدائرة المالية ودائرة شؤون الموظفين ودائرة اللوازم والمشتريات في جامعات قطاع غزة، وقد تم استرداد 102 استبانته أي ما يمثل 94.4% من مجتمع الدراسة.

وبعد تحليل الاستبانات المستردة بواسطة الأساليب الإحصائية من خلال استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) تم التوصل إلى أن هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية بلغ وزنها النسبي 65.21%، وهي نسبة ليست كبيرة بما يكفي نظرا لضعف توفر المقومات بالشكل الذي يناسب تطبيق محاسبة المسؤولية أو لعدم وجودها في بعض الأحيان.

وتم وضع مجموعة من التوصيات التي تقوي وتدعم تطبيق محاسبة المسؤولية من أهمها، أولا: توعية العاملين في الجامعات وخاصة الإدارة العليا بضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية لما لها من أثر في رفع مستوى الأداء، ثانيا: العمل على تطوير الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات المحاسبي بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، ثالثا: بناء نظام للمعايير يرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية يرتبط بكل مركز مسؤولية ونظام حوافز فعال، حتى تتمكن الإدارة العليا من مساءلة الأفراد عن أي انحراف.

Abstract

Palestinian universities enjoy currently a great amount of investment that is managed and used by many people in order to achieve the objectives and policies that are schematized . In the shade of the decentralization of management that is followed by high administration , it is not able to scrutinize the amount of multi-operations alone. Thus, it requires modern scientific methods through which it can assure the optimum utilization of sources, not only on the whole university level ;nay, on the individual level and even on the level of responsibility centers. It has been assured that universities lack the application of responsibility accounting as one of the most important techniques in enabling the high administration of evaluating the performance of individuals and supervising them. Consequently, this study has been made to evaluate the possibility of applying responsibility accounting to the Palestinian universities.

In order to achieve this goal, we depended on studying the fulfillment of the constituents of responsibility accounting at the Palestinian universities which were determined after being acquainted with previous studies. These were represented in organizational frame that was designed in accordance with scientific principles, accounting information system, standards system that depends on standard costs and planning budgets, supervising report system that is connected with each responsibility center and an effective incentive system.

A survey of five pivots was prepared. Each pivot contains a group of paragraphs to identify the extent of such constituents availability in a way that suits applying responsibility accounting. This survey was distributed to population which consists of 108 employees who have qualification and work at commerce faculty at administrative deputy, financial department, employees' affairs department, supplies and purchases department in the universities of Gaza. 102 questionnaires were gotten back. This constitutes approximately 94.4% of population.

After analyzing the surveys that were distributed statistically by using SPSS program, it was concluded that there is possibility to apply responsibility accounting in the Palestinian university; the relative significance of which was 65.21%. It is well known that such percentage is not high one since there is a kind of weakness in offering constituents properly to apply responsibility accounting or because of lacking it in other times.

Some recommendations were drafted in order to enhance and support responsibility accounting. One of the most important recommendations is to enlighten employees in universities and in high administration in particular with the importance of applying responsibility accounting since it has a great effect in hoisting performance level. Another recommendation is to developing the organizational frame and computerized information system in the way that can match its application. Also, it is greatly recommended that standards systems should be established and should depend on standard costs, planning budgets supervising report systems that is connected with each center of responsibility and an effective system of motivation so that the high administration can investigate individuals about any depravation.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات	مسلسل
أ	الإهداء	
ب	شكر وتقدير	
ت	ملخص الدراسة	
ج	قائمة المحتويات	
ذ	قائمة الجداول	
ر	قائمة الأشكال	
	الفصل الأول: إطار عام للبحث	
2	المقدمة	1.1
4	مشكلة الدراسة	1.2
5	أهداف الدراسة	1.3
5	أهمية الدراسة	1.4
6	فرضيات الدراسة	1.5
6	محددات الدراسة	1.6
6	منهجية الدراسة	1.7
7	مجتمع الدراسة	1.8
7	الدراسات السابقة	1.9
17	تعليق على الدراسات السابقة	1.10
	الفصل الثاني: ماهية محاسبة المسؤولية ومقوماتها	
	المبحث الأول: مفهوم وأهمية محاسبة المسؤولية	
21	المقدمة	2.1.1
21	تطور محاسبة المسؤولية	2.1.2
23	مفهوم محاسبة المسؤولية	2.1.3
27	أهمية محاسبة المسؤولية	2.1.5
27	أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات الرقابة	2.1.4.1

رقم الصفحة	المحتويات	مسلسل
32	أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات تقييم الأداء	2.1.4.2
35	خصائص محاسبة المسؤولية	2.1.4
	المبحث الثاني: مقومات محاسبة المسؤولية	
38	المقدمة	2.2.1
38	التنظيم الإداري السليم	2.2.2
42	مراحل بناء الهيكل التنظيمي	2.2.2.1
43	مراكز المسؤولية	2.2.2.2
45	تصنيف مراكز المسؤولية	2.2.2.2.1
49	مميزات تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية	2.2.2.3
50	الأسس الواجب توافرها عند تحديد مراكز المسؤولية	2.2.2.4
51	نظام المعلومات المحاسبي	2.2.3
52	تبويب عناصر التكاليف والإيرادات في مراكز المسؤولية	2.2.3.1
53	التكاليف التي يمكن التحكم فيها والتكاليف التي لا يمكن التحكم فيها	2.2.3.1.1
54	أسباب صعوبة الفصل بين التكاليف الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة	2.2.3.1.2
55	عوامل تحديد التكاليف التي يمكن التحكم فيها	2.2.3.1.3
55	أسس الفصل بين التكاليف التي يمكن التحكم فيها، والتي لا يمكن التحكم فيها	2.2.3.1.4
57	دليل الحسابات وفقا لمراكز المسؤولية	2.2.3.2
59	النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية	2.2.4
60	التكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية	2.2.4.1
61	طرق إعداد معايير التكاليف لمراكز المسؤولية	2.2.4.2
62	مميزات استخدام التكاليف المعيارية لمراكز المسؤولية	2.2.4.3
63	الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية	2.2.4.4

رقم الصفحة	المحتويات	مسلسل
64	مراحل إعداد الموازنة التخطيطية لوحدة الخدمات لتناسب محاسبة المسؤولية	2.2.4.5
65	مميزات استخدام الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية	2.2.4.6
65	ربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية	2.2.4.7
66	نظام التقارير لمراكز المسؤولية	2.2.5
67	مزايا التقارير لمراكز المسؤولية	2.2.5.1
67	أنواع التقارير الواجب إعدادها في مراكز المسؤولية	2.2.5.2
68	القواعد الواجب أخذها في الاعتبار عند تصميم نظام التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية	2.2.5.3
71	كيفية إعداد التقارير الرقابية بمراكز المسؤولية المختلفة	2.2.5.4
73	تحليل الانحرافات في أداء مراكز المسؤولية	2.2.5.5
73	أسباب حدوث الانحرافات وعلاجها	2.2.5.6
74	استخدام الإدارة بالاستثناء لتحليل الانحرافات	2.2.5.7
75	نظام الحوافز	2.2.6
75	مراحل تصميم نظام الحوافز	2.2.6.1
76	تصنيفات الحوافز	2.2.6.2
77	اختلاف الأهمية النسبية للحوافز باختلاف المستويات الإدارية	2.2.6.3
77	مقومات نجاح نظام الحوافز	2.2.6.4
	الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات	
79	المقدمة	3.1
79	منهجية الدراسة	3.2
79	مجتمع الدراسة	3.3
84	أداة الدراسة	3.4
85	صدق وثبات الاستبانة	3.5
92	المعالجات الإحصائية	3.6

رقم الصفحة	المحتويات	مسلسل
	الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها	
94	اختبار التوزيع الطبيعي	4.1
96	تحليل فرضيات الدراسة	4.2
111	النتائج	4.3
113	التوصيات	4.4
116	المراجع	
	الملاحق	
123	قائمة الاستبيان	
131	قائمة بأسماء المحكمين	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
80	مجتمع الدراسة حسب مكان العمل في الجامعة	1
81	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير اسم الجامعة	2
81	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير مكان العمل في الجامعة	3
82	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	4
82	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص	5
83	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	6
83	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر	7
84	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	8
86	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي) مع المعدل الكلي لفقراته	9
87	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (نظام المعلومات المحاسبي) مع المعدل الكلي لفقراته	10
88	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية) مع المعدل الكلي لفقراته	11
89	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية) مع المعدل الكلي لفقراته	12
90	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (نظام الحوافز) مع المعدل الكلي لفقراته	13
91	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	14
92	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية وألفا كرونباخ)	15
94	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)	16
95	تطبيق الجامعة لنظام محاسبة المسؤولية	17

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
96	مدى توفر مقومات نظام محاسبة المسؤولية التالية في الجامعة	18
98	تحليل فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي)	19
101	تحليل فقرات المحور الثاني (نظام المعلومات المحاسبي)	20
104	تحليل فقرات المحور الثالث (النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية)	21
108	تحليل فقرات المحور الرابع (نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية)	22
110	تحليل فقرات المحور الخامس (نظام الحوافز)	23
111	تحليل فقرات محاور الدراسة والمحاور مجتمعة	24

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
30	تدرج عمليات الرقابة وفقا لمبدأ محاسبة المسؤولية	1
49	طبيعة العلاقة بين مراكز المسؤولية المختلفة	2
58	دليل الحسابات المعد وفقا لمراكز المسؤولية	3

الفصل الأول
إطار عام للبحث

1.1. المقدمة:

لقد أدى تطور الحياة الاقتصادية إلى ظهور الوحدات الاقتصادية ذات الأقسام الإدارية المتعددة والفروع المنتشرة في أرجاء المعمورة، حيث تتميز هذه المؤسسات بكثرة وتداخل قراراتها، وأصبح من الصعب على أصحابها إدارتها واتخاذ القرارات الإدارية بشكل مركزي، الأمر الذي دفع ببعض هذه الوحدات لإتباع نظام اللامركزية في الإدارة، فمن غير الممكن للإدارة العليا اتخاذ مئات القرارات يومياً نظراً لعدم توفر الوقت الكافي أو المعلومات اللازمة لإصدار كل هذه القرارات. (جرسون ، نورين، 2002، ص16)

لذلك اعتمدت الإدارة العليا في بعض المنظمات تفويض سلطة اتخاذ القرارات اللازمة لتسيير العمل لكل مدير في مستوى إداري معين، ومن الطبيعي أن تختلف درجة تفويض سلطة اتخاذ القرار من مستوى إداري لآخر ومن مدير لآخر حتى وإن تواجد في نفس المستوى الإداري وذلك بحسب نظرة الإدارة العليا لدرجة التفويض اللازمة وبحسب كفاءة المدير، وينعكس ذلك بالضرورة على درجة اللامركزية الممنوحة.

وهنا تصبح الحاجة ماسة لتقييم كفاءة الإدارة لكل مستوى إداري من أجل تحسين الأداء الذي ينعكس على الخدمات التي تقدمها الإدارات المختلفة على مستوى الوحدات الاقتصادية (ميده، 2003، ص317)، إذ يعتبر تحقيق الهدف النهائي للمشروع ما هو إلا نتاج لتقييم الأداء على مستوى الأقسام والمراكز داخل هذه الوحدة، وبمعنى آخر يتوجب على الإدارة العليا الانتقال بتفكيرها واهتمامها إلى تقييم الأداء على مستوى الأقسام والمراكز عوضاً عن تقييم أداء الوحدة الاقتصادية على المستوى الكلي، إذ يعتبر تقييم الأداء الكلي محصلة لتقييم أداء الأقسام والمراكز المختلفة. (خشارمة ، العمري، 2004، ص260)

وهنا يبرز تساؤل، وهو كيف يمكن للمحاسبة أن تتمكن من التقرير عن أداء ونتائج أعمال هذه الأقسام اللامركزية، للرقابة عليها و تقييم أدائها؟

إن الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبي بما ينتجه من تقارير تحتوي على معلومات ذات فائدة للإدارة العليا، جعل من الضروري لأي مشروع اقتصادي أن يتوفر به نظام محاسبي لتنظيم الأعمال المحاسبية وتسجيلها والتقرير عنها لتقييم أداء الوحدة الاقتصادية وبالتالي تمكين الإدارة العليا من تحديد السياسات الإدارية التي ستتبعها في المستقبل والعمل على تطوير الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية، والملاحظ أن هذه التقارير والمتمثلة في القوائم المالية

تعطي تصوراً كلياً للإدارة العليا عن أداء الأقسام والمراكز في الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي لا يُمكنها من مراقبة أداء الأقسام اللامركزية.

ويبرز هنا دور المحاسبة الإدارية، من خلال التقارير المالية و غير المالية التي تنتجها والتي تعمل على مساعدة الإدارة في التخطيط، التنظيم والتوجيه، الرقابة، واتخاذ القرار، فهي تعمل على تقديم معلومات وتقارير عن أداء العمل في الأقسام الإدارية المختلفة وتساعدنا في اتخاذ القرار الأمثل من أجل الوصول إلى هدف المشروع الشامل.

ولنتمكن الإدارة العليا من متابعة الأداء على مستوى الأقسام والمراكز لا بد لها من إتباع نظام محاسبة المسؤولية الذي يتلاءم مع اللامركزية، وقد ظهر مفهوم محاسبة المسؤولية نظراً لعجز الإدارة عن ممارسة الرقابة المباشرة على كافة الوظائف والإجراءات والممارسات العملية والخدمية كنتيجة طبيعية لكبير حجم الوحدات الاقتصادية، وفصل الإدارة عن الملكية، وتعدد الأقسام والفروع للمشروعات الاقتصادية وتضخم الهيكل التنظيمي، (فخر، 1998، ص101)، ويشير نظام محاسبة المسؤولية بأنه نظام يجمع ويلخص ويعطي تقارير عن البيانات المحاسبية المتصلة بالمسؤولية الفردية لكل مدير (Hermanson and other, 1992, 1200)، بعد أن تقسم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية بشكل يتوافق مع الهيكلية الإدارية للوحدة.

لقد أصبحت الجامعات في الوقت الحاضر من أهم المؤسسات في كافة المجتمعات لما تقدمه من إسهامات في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، إذ يعتبر التعليم الجامعي أساساً تستند عليه المجتمعات في دفع العجلة الاقتصادية والتنموية، وفي ظل التطور العلمي والتقدم التقني الذي يواكب الجامعات في أدائها لواجباتها وضخامة حجم الاستثمارات المالية فيها وتعدد وتنوع أقسامها ما بين إدارية وأكاديمية وخدمية، ومع الأعداد المتزايدة سنوياً للموارد البشرية الملتحقين في هذه الجامعات، أدى ذلك إلى صعوبة إدارة كافة العمليات التي تنجز بشكل يومي واتخاذ الحلول المناسبة لها بصورة مركزية، الأمر الذي دفع الإدارة العليا لهذه الجامعات إلى تفويض سلطة اتخاذ بعض القرارات للمستويات الإدارية المختلفة للعمل على تسيير الأعمال وإنجاز المهام بشكل أكثر سرعة وفاعلية.

وتتكون مؤسسات التعليم العالي في فلسطين من إحدى عشر جامعة ما بين عامة وحكومية وخاصة، تحتوي على استثمارات مالية ضخمة، وأقسام متعددة تخدم شريحة واسعة من الموارد البشرية الأمر الذي دفع بالجامعات الفلسطينية أن تتبع نظام اللامركزية في الإدارة.

وكأحد الدلائل على إتباع الجامعات الفلسطينية اللامركزية في الإدارة الحجم الضخم من العاملين الذين يديرون مجموعة مختلفة من الوظائف الإدارية والأكاديمية والفنية والخدمية والجدول التالي يوضح ذلك:

م	اسم الجامعة	عدد العاملين
1	الأزهر / غزة	591
2	الإسلامية / غزة	1202
3	الأقصى / غزة	608
4	الخليل	331
5	بوليتكنيك فلسطين	289
6	بيت لحم	267
7	القدس	953
8	بيرزيت	825
9	النجاح الوطنية	1043
10	العربية الأمريكية / جنين	392
11	القدس المفتوحة	2481

المصدر: وزارة التربية والتعليم العالي، 2006

1.2. مشكلة الدراسة:

نظرا لكون الجامعات الفلسطينية تتبع نظام اللامركزية في الإدارة، ولتتمكن الجامعات من تحقيق أهدافها بشكل جيد وبفاعلية وبما يتماشى مع متطلبات التنمية الاقتصادية وبما يتوافق مع المتغيرات والمستجدات التكنولوجية والإدارية فإن الأمر يتوقف على تقييم أداء الأقسام والمراكز في كل المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي والرقابة عليها.

ومن هنا جاء مفهوم محاسبة المسؤولية وملاءمته للرقابة وتقييم الأداء على مستوى الأقسام والمراكز في الجامعات الفلسطينية.

وتتمحور مشكلة الدراسة في السؤال التالي وهو مدى توفر مقومات لتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية لرقابة وتقييم أداء مراكزها وأقسامها.

1.3. أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في النقاط التالية:

1. التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية، من حيث التعريف والأهداف والأهمية، وتحديد الشروط والمقومات الأساسية لتطبيقها.
2. التعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية، للمساهمة في تطوير أداء الجامعات من خلال تطبيق الأساليب العلمية.
3. العمل على وضع نتائج وتوصيات الدراسة لخدمة المهتمين.

1.4. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة في النقاط التالية:

1. أهمية الدور التنموي الذي تساهم فيه الجامعات في عملية تطوير وتنمية الموارد البشرية الذي بدوره يؤدي بشكل غير مباشر في تطوير المجتمعات وتحقيق الرفاهية لها في مختلف المجالات، ولكي تساهم الموارد البشرية في عملية التنمية بشكل فعال لا بد لها من تلقي مستوى متميز من الخدمات التعليمية، وبمعنى آخر لا بد أن نرتقي بأداء الجامعات وبنوعية الخدمات التي تقدمها للموارد البشرية، وذلك الأمر يتوقف على حسن أداء الأقسام الإدارية والأكاديمية، ويؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية هذا الدور كأسلوب يهدف لتقييم الأداء على مستوى الأقسام.
2. إن كبر حجم الاستثمارات من المباني والأجهزة والمعدات والوسائل التعليمية المتواجدة في الجامعات والتي تساهم في عملية تقديم المستوي المتميز من الخدمات التعليمية للموارد البشرية، تحتاج من الإدارة العليا المحافظة عليها وضمان حسن استغلالها للمساهمة لفترة أطول في الدور التنموي، ولكي تتمكن الإدارة العليا من الرقابة على هذه الاستثمارات لا بد من تطبيق محاسبة المسؤولية كمفهوم يساهم في الرقابة على كل مركز مسؤولية على حدة.

1.5. فرضيات الدراسة:

أعدت الفرضيات بالاعتماد على المقومات الرئيسية التي أجمعت عليها غالبية المراجع والدراسات التي تناولت موضوع محاسبة المسؤولية وهي:

1. توجد علاقة بين الهيكل التنظيمي المعد وفقاً للأسس العلمية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية.
2. توجد علاقة بين توفر نظام للمعلومات المحاسبي وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية.
3. هناك علاقة بين توفر نظام معياري يركز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية.
4. هناك علاقة بين توفر نظام للتقارير الرقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية.
5. توجد علاقة بين وجود نظام حوافز فعال وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية.

1.6. محددات الدراسة:

اقتصرت الدراسة على الجامعات الفلسطينية الموجودة في قطاع غزة، نظراً لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة للجامعات الفلسطينية في الضفة الغربية بشكل دقيق، بسبب إجراءات التضيق لجيش الاحتلال الاسرائيلي.

1.7. منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد جمع البيانات والمعلومات عن موضوع البحث وتحليل ما تم جمعه، وقد استخدم في الدراسة مصدرين أساسيين لجمع المعلومات وهي على النحو التالي:

1. المصادر الثانوية:

وتتمثل في الإطلاع على الكتب والمراجع والدوريات والمجلات التي تختص بمعالجة موضوع الدراسة، كما تم الاعتماد على مجموعة من رسائل الماجستير والأبحاث والدراسات السابقة.

2. المصادر الأولية:

وتتمثل في الاستبانة المعدة لقياس الفروض الموضوعية في الدراسة.

1.8. مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من الحاصلين على مؤهلات علمية من كلية التجارة، العاملين في مكتب النائب الإداري، الدائرة المالية، دائرة شؤون الموظفين، دائرة اللوازم والمشتريات في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وتتكون من أربع جامعات وهي على النحو التالي:

1. الجامعة الإسلامية.
2. جامعة الأزهر.
3. جامعة الأقصى.
4. جامعة القدس المفتوحة.

وقد تم اختيار هذا المجتمع نظراً للأسباب التالية:

1. لما يتوفر به من أنظمة إدارية ومحاسبية مطبقة بشكل علمي نسبياً، من الممكن أن تكون أساساً لتطبيق محاسبة المسؤولية.
2. احتوائه على العديد من الأقسام والإدارات اللامركزية.
3. إمكانية تأثير الأقسام المختارة على مراكز المسؤولية الأخرى في الجامعة بشكل مباشر بما يخدم تطبيق محاسبة المسؤولية.

1.9. الدراسات السابقة:

1. (Bodnar,1975) دراسة بعنوان "تحليل سلوك توزيع التكلفة في أنظمة محاسبة المسؤولية".

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

هدفت دراسة (Bodnar) إلى الأخذ بعين الاعتبار توزيع التكاليف من خلال ربطها بالسؤال التالي، وهو كيف يمكن لعملية توزيع التكاليف ضمن مفهوم نظام محاسبة المسؤولية أن تسهم بفاعلية في تنظيم عملية الرقابة، ولتكون عملية توزيع التكاليف مؤثرة في أداء العاملين فإنها يجب أن تأخذ في الاعتبار البعدين السلوكي والعملي لنشاطات المنظمة.

وقد كانت الرغبة الأساسية له الحصول على نظام رقابة فعال لتزويد التقنيات والآليات الضرورية التي يُمكن التأثير من خلالها على أعضاء التنظيم حسب رغبة الإدارة المركزية، واقتراح تقنيات إضافية يمكن استخدامها لزيادة آليات الرقابة الموجودة في محاسبة المسؤولية.

وقد اهتمت الدراسة بربط مفهوم محاسبة المسؤولية بجامعة بنسلفينيا، ولاحظ أن معالجة التكاليف المشتركة نقطة هامة في تصميم نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة، وأن مشكلتان تواجه الجامعة بهذا الخصوص وهما:

1. اختيار معيار لتوزيع التكاليف.
2. معالجة الاعتبارات غير المالية من خلال نظام رقابة مالي.

وقد توصل (Bodnar) 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.

2. (Ray,1977) دراسة بعنوان "محاسبة المسؤولية - دراسة حالة".

"Responsibility Accounting--A Case Study".

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

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

وننتج عن دراسة (Ray) ما يلي:

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

3. (عطية، 1988) دراسة بعنوان "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة".

تناول عطية مفهوم محاسبة المسؤولية كأحد وسائل تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة من أجل تحسين نوعية الخدمات أو المنتجات وزيادة الإنتاجية وترشيد الإنفاق، ووضح أن نظام محاسبة المسؤولية يقوم على أساس تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية بصورة تسهل تجميع البيانات المالية الفعلية والمقدرة لكل مركز مسؤولية للتعرف على كفاءة إدارة كل مركز في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة له، ويرى أن تطبيق محاسبة المسؤولية يحقق المنافع التالية:

1. مساعدة الإدارة العليا على تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، لأن تقييم الأداء في الماضي يساعد على تحسين الأداء في المستقبل.
2. التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال مقارنة البيانات المالية الفعلية مع المقدرة.
3. تمكن تقارير الأداء المعدة وفقا لمحاسبة المسؤولية لكل مدير مركز من التعرف على كفاءة هذا المدير في استخدام موارد الوحدة الاقتصادية المختلفة.

وأوضح أنه لنتمكن من قياس كفاءة وفاعلية مركز المسؤولية فإن ذلك يعتمد على ثلاثة عناصر هي كمية المخرجات نوعية المخرجات والتكلفة اللازمة لهذه المخرجات، فلا يجوز الاهتمام بأحد هذه العناصر على حساب العناصر الأخرى فمثلا إذا تبين أن مركز تكلفة ملتزم بالتكلفة المعيارية ولكن على حساب كمية المنتجات وجودتها فعندها يمكننا القول أن مركز المسؤولية غير ملائم.

ويرى عطية أنه يجب تقييم أداء مراكز المسؤولية بناءً على ربط نوعية المنتج بجودته بالإضافة إلى تقييم هذه المراكز من حيث التكلفة أو الربحية أو الاستثمار، حيث يتم وضع معايير محددة لجودة المنتج لكل مركز مسؤولية ثم يتم تقييم هذه المراكز بناءً على هذه المعايير وأن تقييم الأداء حسب جودة المنتج تؤدي إلى تخفيض التكلفة في المدى الطويل وزيادة قدرة المؤسسة على التنافس.

4. (Cox and other, 1989) دراسة بعنوان "محاسبة المسؤولية وعمليات الرقابة للوحدات الحكومية".

"Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units".

الغرض من دراسة (Cox and other) مناقشة آليات المحاسبة الإدارية الملائمة للقطاع الحكومي من خلال استطلاع عينة من أعضاء اتحادات المكاتب المالية الحكومية Government Finance Officers Association's (GFOA) وقد احتوى الجزء الأول والثاني من هذه الدراسة مناقشة عمليات الرقابة وأهداف التقارير المالية والمحاسبية للوحدات الحكومية، والجزء الثالث احتوى على العينات والدراسة والجزء الأخير احتوى على نتائج الاستبيان الذي ناقش العناوين الرئيسية التالية : 1- النظام المحاسبي الحكومي. 2- الهيكل التنظيمي. 3- محاسبة المسؤولية. 4- رقابة العمليات.

والاستبيان المستخدم لاستطلاع رأي مجتمع الدراسة، استخدم لتحديد مكانة محاسبة المسؤولية والعمليات الرقابية في القطاع الحكومي، وقد أرسل لعينة من 1400 مدينة، وولاية، وقطاع للضرائب الخاصة في المحافظات الأمريكية والكندية ومن 1400 استبيان تم استعادة 830 استبانته تمثل ما نسبته 59%.

وقد أشارت دراستهم إلى متطلبات تقارير الموازنة الخارجية الخاصة بالمعهد القومي للمحاسبة الحكومية (National Council on Governmental Accounting) البيان رقم واحد، وهي كالمطبقة في تقرير هيئة معايير المحاسبة الحكومية (Governmental Accounting Standards Board) البيان رقم واحد

وقد توصلت دراستهم أن على الإدارة العليا في وحدات الحكم المحلي أن تدرك تقنيات رقابة المحاسبة الإدارية التي عادت بالنفع على وحدات القطاع الخاص وأن على هيئة معايير المحاسبة الحكومية (GASB) أن تعطي اهتماماً أكبر لتطوير معايير الموازنة المقبولة عموماً كدليل عام لتزويد توجيهاً لنظام موازنة أقوى في الوحدات الحكومية.

5. (La-Grange,1992) دراسة بعنوان "محاسبة المسؤولية وإعادة هيكلة المؤسسات".

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

إن الغرض من دراسة (La-Grange) هو تطوير وبناء نظام محاسبة المسؤولية للعمل على تقليل الفجوة بين أسس ومبادئ المحاسبة الإدارية من جهة، وحاجة المؤسسات في إعادة الهيكلة، والتفويض، واللامركزية في السلطة والمسؤولية من جهة أخرى.

وبينت دراسة (La-Grange) أنه مع وجود نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة، فإن المعلومات الإدارية تجهز بأسلوب علمي طبقاً لمواصفات إعادة الهيكلة، لأغراض لامركزية القرار، والرقابة، والتنسيق بين الوظائف المختلفة للمؤسسة، وهو نظام إداري مالي، لمتابعة المؤسسة بشكل كامل من خلال المسؤولية الفردية المباشرة.

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

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

6. (المنيف،1993) دراسة بعنوان "دراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية".

هدفت دراسة المنيف إلى التعرف على أسس الرقابة في القطاع الحكومي، ومن خلال البحث تبين أن المحاسبة الحكومية يقتصر دورها في المحاسبة على الالتزام المالي، لذلك تتمحور الرقابة المالية في:

1. مقارنة مدى التزام المؤسسات الحكومية بالاعتماد المالي المخصص لها وعدم تجاوز هذا الاعتماد.

2. مدى التزام المؤسسات الحكومية صرف تلك الاعتمادات على الأغراض المخصصة لها وفقاً للتعليمات والقواعد القانونية.

وكنيجة لحرص دور المحاسبة الحكومية في هذين العاملين، اقتصر الاهتمام على تجميع بيانات ومعلومات على مستوى إجمالي الوحدات الحكومية للتمكن من مقارنة بيانات الموازنة بالبيانات الفعلية.

وبين المنيف أن ذلك لا يؤدي بمفرده إلى تحقيق مفهوم الرقابة على القطاع الحكومي لأنه يهمل الجانب الهام من الرقابة وهي الرقابة الإدارية التي تهتم بالأقسام والمراكز في الوحدة الاقتصادية وذلك لأن الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية هو محصلة لأداء الأقسام والمراكز وقد خلص البحث إلى:

1. ضرورة تقييم أداء الأقسام والمراكز داخل التنظيم بجانب الأسلوب التقليدي للالتزامات المالية.
2. ضرورة الاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المجال الحكومي، مع التركيز بصفة أساسية على مفهوم محاسبة المسؤولية وأنواعها ومقوماتها.
3. ضرورة تقسيم الوحدة الاقتصادية وفقاً لمراكز التكاليف والإيرادات، مع توجيه المصروفات للمراكز التي تحققها، وتخصيص لكل مركز الإيراد الذي حصله.
4. إعداد تقارير المسؤولية لهذه المراكز.

وخرج المنيف بمجموعة من التوصيات أهمها الاهتمام بالرقابة الإدارية في الوحدات الحكومية من خلال تطبيق أسس محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية، والعمل على توفير المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

7. (Al-Heizan,1996) دراسة بعنوان "الموازنة، تقييم الأداء، وتوزيع التكاليف كآليات لتوزيع الموارد في الكليات والجامعات" (دراسة وصفية عملية)

"Budget, performance evaluation, and cost allocation as resource allocation mechanisms in colleges and universities: A descriptive and positive research study".

بينت دراسة (Al-Heizan) بأن هناك طريقة واحدة لتواجه الكليات والجامعات الصعوبات المالية وهو أن تعمل نحو تطبيق نظام علمي ومنظم مثل موازنة مراكز المسؤولية،

ومن ضمن الأسئلة التي طرحت في الدراسة أي من تلك الأدوات يمكن تطبيقها في الكليات والجامعات (غير الربحية).

وتناول (Al-Heizan) في الجزء النظري من هذه الدراسة مدعماً بالوثائق والتحليل الممارسات الموجودة في مثل هذه المنظمات غير الربحية، وقد أوضحت الدراسة التغيرات البيئية للكليات والجامعات في السنوات الأخيرة وكيف كانت استجابة هذه الكليات والجامعات لهذه التغيرات، وقد تناولت الدراسة بشكل أساسي تغيرات البيئة المالية للكليات والجامعات وما إذا كانت هذه التغيرات قد أعطت دافعية لها للتغيير وتطبيق موازنة ونظام تقييم جديد.

كما اعتمد (Al-Heizan) في مجال دراسته على وصف النظام المحاسبي لثمان جامعات وكيفية تأثر هذه النظم بالموازنة وبعمليات التقييم، خصوصاً عند استخدام الموازنة وتقييم الأداء كآلية لتوزيع الموارد

وكانت نتائج الدراسة على النحو التالي:

1. النظام التقليدي للكليات والجامعات يلعب دوراً ضئيلاً، في عملية توزيع الموارد، ولهذا السبب فهو نظام غير ملائم للتحديات البيئية الجديدة
2. النقص في المعايير والحوافز الملائمة سببان رئيسيان في اقتراح تطبيق نظام موازنة مركز المسؤولية في معظم الكليات والجامعات
3. أن توزيع التكاليف غير الخاضعة للرقابة تتناقض مع أسس الرقابة في محاسبة المسؤولية، ووجد أن الجامعات التي تقرر موازنة مركز المسؤولية أنها تستخدمها بشكل أساسي لتوضيح وشرح أسباب توزيع التكاليف المستخدمة في الكليات والجامعات.

وقد طورت الدراسة بعض المبادئ حول درجة نفع توزيع هذه التكاليف، وذلك يمكن اعتباره كبيانات تشكل قاعدة لأبحاث مستقبلية حول مبررات توزيع التكاليف غير الخاضعة للرقابة.

8. (فخر، 1998) دراسة بعنوان "محاسبة المسؤولية، والظروف الملائمة لتطبيقها".

تناول فخر موضوع محاسبة المسؤولية من الجانب النظري، وهدف البحث بشكل أساسي إلقاء الضوء على مفهوم محاسبة المسؤولية، وأنواع مراكز المسؤولية والتعريف بها، والعوامل التي تتحكم في تقييم الوحدة الاقتصادية لمراكز المسؤولية، وتحديد الشروط والظروف المناسبة

لبناء نظام محاسبة المسؤولية وتحديد المبادئ والأصول العلمية لتطبيقها في إطار مراكز المسؤولية التي تشكل الهيكل التنظيمي للوحدة.

وقد تناول فخر في سياق بحثه الأهداف السابقة بشيء من التفصيل وقد توصل لمجموعة من النتائج والتوصيات أبرزها:-

1. اعتبار محاسبة المسؤولية أداة تحليلية ورقابية هامة، تهدف إلى تحقيق رقابة إدارية على عناصر التكاليف في نطاق مراكز المسؤولية وتقييم الأداء وكشف الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها ومسبباتها.
2. محاسبة المسؤولية هي المحاسبة التي تنظم في إطار مراكز المسؤولية وتتناول المدخلات والمخرجات بكل مركز مسئولية على حدة.
3. يشكل مركز المسؤولية وحدة تنظيمية محددة تخضع لإشراف شخص محدد يكون له الحق في الإشراف على مدخلات ومخرجات هذا المركز. وتقسم مراكز المسؤولية إلى مراكز تكلفة، مراكز إيراد، مراكز ربحية، مراكز استثمار.
4. أهم الشروط الأساسية لتطبيق محاسبة المسؤولية والتي أوصى فخر بضرورة تطبيقها في الوحدات الاقتصادية والتي تتمثل في النقاط التالية:

أ. توفير نظام محاسبة متكامل الأركان مصمم بشكل يتوافق مع طبيعة العمليات التكنولوجية وظروف الشركة المختلفة بحيث يكون قادراً على تنفيذ وظائفه المطلوبة وتحقيق الأهداف المنشودة.

ب. تطبيق نظام معياري شامل يركز على المعايير والموازنات التخطيطية.

ت. التعمق في درجة التحليل للانحرافات طالما كان هناك جدوى من ذلك.

ث. المعالجة الآلية والإلكترونية للبيانات والمعلومات المحاسبية.

ج. النظام الجيد للاتصال بين المستويات الإدارية.

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

هدفت دراسة جبريل إلى التعرف على مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لمحاسبة المسؤولية، وأهميتها، والتعرف على معوقات تطبيقها، وتقديم بعض المقترحات لمعالجة نقاط الضعف في تطبيقها في هذه الشركات.

ولتحقيق هذا الهدف تم تحديد المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية، التي تمثلت في تحديد مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للشركة، وتبويب الإيرادات والتكاليف تبعاً لمراكز المسؤولية وإعداد الموازنات التخطيطية، ومعايير الأداء لمراكز المسؤولية، ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات وتحليلها، وبالتالي إعداد تقارير الأداء لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة.

واعتمد جبريل في دراسته على استبانته وزعت على مجتمع الدراسة المكون من 90 شركة وبينت الدراسة أن ثلث الشركات لا تطبق محاسبة المسؤولية وأن 16.6% من مجتمع الدراسة لم يجب على استبانته الدراسة، وأن الشركات المطبقة لمحاسبة المسؤولية بدرجات متفاوتة يبلغ عددها 45 شركة أي ما نسبته 50% من مجتمع الدراسة.

وأشارت نتائج دراسة جبريل بالإضافة للمقابلات الشخصية إلى وجود بعض المعوقات في تطبيق محاسبة المسؤولية تؤدي أحياناً إلى إضعاف تطبيقها وأحياناً أخرى إلى عدم تطبيقها .

وتوصل جبريل إلى عدد من التوصيات لمعالجة معوقات تطبيق محاسبة المسؤولية وكان من أهمها ضرورة توفير الدعم المادي والإداري لتطوير النظم الإدارية والمحاسبية والعاملين عليها والاهتمام بمخرجات هذه النظم، وتوفير وحدة إدارية لمتابعة تطبيق محاسبة المسؤولية وتقييمها.

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

بينت دراسة ميده دور المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات المالية التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة، وإمدادها بالتقارير والبيانات اللازمة لمساعدتها في عملية اتخاذ القرار.

وأوضح ميده أهمية تقييم أداء المدراء في المستويات الإدارية المختلفة سواء كانت شركات خاصة أو عامة، وذلك من أجل تحسين نوعية الخدمات المقدمة وترشيد إنفاق الموارد الاقتصادية.

وقد هدف ميده إلى تحقيق ثلاث نقاط رئيسية تمثلت في:

1. دراسة تطور مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

2. التعرف على مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والتي يمكن حصرها في التنظيم الإداري، الموازنات التخطيطية، مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، وتقارير الأداء، ونظام الحوافز المتوفر.

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

ومن خلال الدراسة النظرية السابقة أعد ميّدة استبانته لقياس مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات العامة الصناعة الأردنية والتي بلغ عددها 89 شركة مدرجة في سوق عمان لعام 2001.

وقد توصلت دراسة ميّدة لنتيجة أساسية هي أن قرابة 34% من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لا تطبق نظام محاسبة المسؤولية لعدم تمكنها من امتلاك مقومات ومستلزمات تطبيقية بينما 66% تطبق محاسبة المسؤولية ولكن بشكل غير كامل وليس وفقاً للأسس العملية وقد نتجت عن الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها:

1. توضيح وشرح مفهوم محاسبة المسؤولية وأهمية تطبيقه في الشركات للإدارات العليا لما له من تأثير في علمية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

2. توفير تحديد مفصل وواضح للهيكلية الإدارية يشمل كافة المستويات العليا أو الوسطى أو الدنيا.

3. تطبيق نظام محاسبة التكاليف وفقاً للأسس العلمية، بحيث يحقق عملية تبويب وتصنيف التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية، بشكل يُمكن من قياس الأداء الفعلي قبل مقارنته بالأداء المخطط بصورة سليمة.

4. ضرورة تطبيق نظام الموازنات التخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة وليس على مستوى الشركة ككل لتتمكن من تقييم الأداء وتحليل الانحرافات في كل مركز مسؤولية.

5. إنشاء إدارات مستقلة وظيفتها الأساسية إعداد التقارير الرقابية ومتابعتها والعمل على تطوير نظام تقارير متكامل يتلاءم مع كل شركة.

11. (خشارمة ، العمري، 2004) دراسة بعنوان "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية" دراسة ميدانية".

تناولت دراسة خشارمة والعمري من أجل التعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية وتناولت الجوانب النظرية لهذا النظام من أجل إسقاطها على الأجهزة الحكومية الأردنية، وصياغة هذه المقومات من أجل خدمة المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها.

وللوصول لهذا الهدف تم إعداد استبانته للحصول على البيانات الخاصة بتطبيق نظام المحاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية، وبعد تحليل الاستبانته بواسطة الأساليب الإحصائية توصل الباحث إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية على مستوى المراكز والأقسام، وضرورة تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الأجهزة الحكومية والعمل على تقسيم الوحدة الإدارية لمراكز مسؤولية، وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها توفير المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية في القطاع الحكومي الأردني.

1.10. تعليق على الدراسات السابقة:

يظهر من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة أهمية محاسبة المسؤولية لكافة الوحدات الاقتصادية بمختلف أنواعها، الصناعية والتجارية والخدمية، حيث تناول (Bodnar,1975) مفهوم محاسبة في الجامعات وكيف يمكن من خلاله توزيع التكاليف بأسلوب يحقق عملية الرقابة المالية والإدارية على الأفراد، كما تناول (Ray,1977) إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة نيفادا، وبناء نموذج لنظام محاسبي يستخدم أسس وتطبيقات محاسبة المسؤولية، وأجرى (عطية، 1988) دراسة تناول فيها مفهوم محاسبة المسؤولية كأحد وسائل تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة لتحسين نوعية الخدمات والمنتجات ولزيادة الإنتاج وترشيد الإنفاق، وفي دراسة أعدها (Cox and other, 1989) تناولوا فيها محاسبة المسؤولية والعمليات الرقابية للوحدات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية كأساس لإعداد موازنة ذات تقديرات علمية بما يتوافق مع محاسبة المسؤولية، كما تناول (La-Grange, 1992) دراسة هدفت إلى الربط بين أساسيات المحاسبة الإدارية وحاجة الوحدات الاقتصادية إلى إعادة الهيكلة واللامركزية في السلطة والمسؤولية، وتناول (المنيف، 1993) دور محاسبة المسؤولية في تحقيق رقابة تهتم بالأقسام ومراكز المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية على اعتبار أن الأداء الكلي هو محصلة لأداء الأقسام ومراكز المسؤولية، وأجرى (AL-Heizan,1996) دراسة

حول أهمية إتباع أنظمة علمية لمواجهة الصعوبات المالية في الكليات والجامعات كإتباع موازنة مراكز المسؤولية التي هي إحدى مقومات محاسبة المسؤولية، وتطرق (فخر، 1998) في دراسة نظرية أهمية مفهوم محاسبة المسؤولية وحدد الشروط الملائمة لتطبيقه، كما تناول (جبريل، 1999) و (ميدة، 2003) في دراسة لكل منهما حول توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وأجرى (خشارمة ، العمري، 2004) دراسة من أجل التعرف على واقع نظام محاسبة المسؤولية والجوانب النظرية لإسقاطها على الأجهزة الحكومية الأردنية وصياغة المقومات اللازمة لخدمة المحاسبة الحكومية.

وتأتي هذه الدراسة "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية" (دراسة ميدانية) في سياق الدراسات السابقة لدراسة إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي في البيئة الفلسطينية، وهو ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، وقد عملت الدراسات السابقة على تدعيم وتقوية البحث نظرا لملاءمة مفهوم محاسبة المسؤولية لمختلف أنواع الوحدات الاقتصادية، لما تحتويه من مقومات وقواعد إدارية ومالية تساعد في عملية الرقابة وتقويم الأداء على المستوى الجزئي والكلّي للوحدة الاقتصادية.

الفصل الثاني

ماهية محاسبة المسؤولية ومقوماتها

المبحث الأول

مفهوم وأهمية محاسبة المسؤولية

2.1.1. المقدمة:

أصبحت الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية تتوجه نحو محاسبة المسؤولية كنظام للرقابة على التكاليف لتخفيضها، ولتقييم أداء العاملين لتحسين نوعية الخدمات والمنتجات المقدمة حيث أثبتت التجربة العملية بأن التكاليف التي لا تخضع للرقابة ستزيد وأن نوعية الخدمات والمنتجات المقدمة لن تكون على مستوى من الجودة دون تقييم أداء العاملين. (Ray, 1976, p5)

لذلك على إدارة هذه الوحدات في سبيل تحقيق أهدافها أن تعمل على محاسبة ومساءلة الأفراد الذين يعملون فيها من خلال محاسبتهم عن مخرجات الأعمال المكلفين بها ومقارنتها بالأهداف والمسؤوليات والواجبات المحددة بشكل مسبق.

فعلى الإدارة التي تدرك هذه الحقائق أن تسعى وراء تطبيق محاسبة المسؤولية، للتمكن من السيطرة على إدارة المشروع، وتوجيه العاملين بأسلوب علمي نحو تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية بأقل تكلفة ممكنة.

2.1.2. تطور محاسبة المسؤولية:

لم تخل أي من المنظمات من وجود تطبيق للمحاسبة المالية للتعرف على نتائج أعمال المشروع، ولكن سرعان ما اكتشفت هذه الوحدات الاقتصادية أن المحاسبة المالية ببياناتها الإجمالية ذات الطابع التاريخي، والتي تتعلق بالوحدة الاقتصادية ككل دون الدخول في التفاصيل الخاصة بأوجه نشاط المشروع المختلفة، تقف عاجزة حيال العديد من المتطلبات التخطيطية والرقابية للإدارة، ومع تطور العلوم المالية ظهرت محاسبة التكاليف وقد بدأت تقارير هذا النوع من المحاسبات تاريخية أيضا تعطي اهتماما أكبر في استخراج تكلفة المنتج أو الخدمة دون توجيه عناية تذكر للمخططات أو الأهداف المرسومة. (موسى، 1976، ص110)

ونظراً لاضطرار الإدارة إلى تفويض سلطة اتخاذ القرار لمستويات إدارية مختلفة في الهيكل التنظيمي كنتيجة طبيعية للتوسع في أحجام الوحدات الاقتصادية، وظهور المنشآت ذات الأقسام المتعددة، فقد تسبب ذلك في زيادة الهوة بين الإدارة العليا وبين المستويات الإدارية الأخرى، وجعل الإدارة العليا ذاتها بعيدة عما يجري في المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الاقتصادية. (عشماوي، 1971، ص28)

ولتلبية احتياجات الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية بمستوياتها المختلفة من المعلومات المالية ذات الطابع التخطيطي والرقابي، والتي تُمكنها من الاطمئنان على سير العمل في المستويات الإدارية المختلفة وفقاً للمعايير الموضوعية، كل ذلك أدى بالمحاسبة لأن تطور نفسها لكي تصبح في وضع تستطيع فيه مساءلة أي شخص محاسبياً ومن هنا نشأت محاسبة المسؤولية.

بدأت محاسبة المسؤولية نشأتها كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية للعمل كوسيلة لإبراز الدور المحاسبي في العملية الإدارية، فهي أسلوب (إداري-محاسبي) للرقابة على أداء العاملين وتقييمه عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية للمستويات الإدارية المختلفة من خلال وضع المعايير الملائمة مع كل مستوى إداري أو مركز مسؤولية ومتابعة تنفيذها عبر مساءلة أفراد تلك الوحدات، مما يعكس أثره على كفاءة كل مركز مسؤولية وبالتالي على كفاءة الوحدة الاقتصادية ككل في دفع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية. (كحالة ، حنان، 2002، ص411)

فهي تطويراً للفكر المحاسبي الحديث الذي يسعى جاهداً لتقديم المعلومات الضرورية لخدمة المستويات الإدارية المختلفة في الوحدات الاقتصادية التي تهتم بتتبع الأداء ومراقبته لمواجهة أي مشكلة إدارية والعمل على حلها. (موسى، 1976، ص115)

وتمثل محاسبة المسؤولية شأنها شأن بقية فروع المحاسبة وسيلة لا غاية كونها تمكن الإدارة من خلال تطبيقها الرقابة على التكاليف والارتقاء بأداء العاملين وتحسين نوعية الخدمات والسلع المقدمة، كما يمكننا اعتبارها علم من العلوم الاجتماعية كونها نشأت وتطورت كضرورة ملحة لتلبية احتياجات التقدم في الأنظمة المالية والإدارية.

وقد ظهر مفهوم محاسبة المسؤولية كنظام له دوره في المؤسسة في بداية الخمسينات فقد استخدمت شركة آرثر أندرسون هذا المفهوم في عمليات تدقيقها للشركات ذات المنفعة العامة، ويعتبر John Higgins أول من تناول مفهوم محاسبة المسؤولية وصياغته بأسلوب علمي متكامل في مقال له بعنوان Responsibility accounting في مجلة The Arthur Andersen chronicle في أبريل 1952 (Ray, 1976, P5)، وقد لخص Higgins نظام محاسبة المسؤولية فيقول. (عشماوي، 1971، ص65)

"إن محاسبة المسؤولية لا تعتبر تغييراً جديداً في مبادئ أو نظرية المحاسبة ولكنها في الجزء الأكبر منها تعتبر تحولاً من اهتمام المحاسبة بالتركيز على استخراج تكلفة المنتج إلى التركيز والاهتمام بالرقابة على التكاليف وهذا يتم عن طريق إعداد القوائم المالية والتقارير للمستويات الإدارية مع ربط وتجميع وتحليل التكاليف بوحدات الإشراف والمسؤولية في التنظيم بغرض رقابة التكاليف أولاً مع عدم تجاهل الاهتمام باستخراج تكلفة المنتج أيضاً، وبمعنى آخر فإنها نظام يركز على المعلومات المفيدة لخدمة الإدارة التنفيذية، ولا يركز على المحاسبة ومسك الدفاتر التي تعتبر طليعة اهتمام القوائم المالية اليوم".

وتبع مقال Higgins مقالات وأبحاث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون دائماً للبصمة التي تركها هذا الكاتب في تطوير نظام محاسبة المسؤولية.

وعلى الرغم من أن محاسبة المسؤولية في التاريخ المحاسبي ظهرت في النصف الثاني من القرن العشرين إلا أنها تعتبر فكرة قديمة جداً، فقد تواجدت بتواجد الإنسان الذي يكلف بأداء عمل معين وفقاً لمواصفات محددة ومن ثم محاسبته على مخرجات هذا العمل (كحالة، حنان، 2002، ص413) ونستدل على ذلك من أن فكرة المساءلة وردت في الكتب السماوية والأحاديث النبوية الشريفة (الحارس، 2004، ص423)، فقد تناول الدين الإسلامي الحنيف فكرة المحاسبة والمساءلة في الآخرة على الأعمال الدنيوية للفرد (جبريل، 1999، ص19) حيث قال الله تعالى: **لَوْ قُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ** { (105) سورة التوبة، وقال أيضاً: **لَوْ قَفَّوْهُمْ إِنَّهُمْ مَسْئُولُونَ** { (24) سورة الصافات، كما قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (كلكم راع، وكلكم مسئول عن رعيته، والأمير راع، والرجل راع على أهل بيته، والمرأة راعية على بيت زوجها وولده، فكلكم راع، وكلكم مسئول عن رعيته) "متفق عليه" (رياض الصالحين، 2000، ص113)، في إشارة إلى أن الإنسان مسئول عن أعماله وعن أعمال الأشخاص الذين يقعون تحت سلطته.

2.1.3 مفهوم محاسبة المسؤولية:

عندما تكون الوحدات الاقتصادية صغيرة فإن المالك يشرف بشكل مباشر على مختلف نشاطات المشروع وعندما تنمو تلك المشروعات فإنه يتوجب عليه إعطاء مسؤولية إدارة بعض تلك النشاطات لأشخاص آخرين، ويعتمد نجاح المشروع على مدى نطاق المسؤولية الممنوحة لإدارة تلك النشاطات. (Hermanson, 1992, p1200)

ولقد أدى التوسع في أحجام المشروعات الاقتصادية إلى ظهور مشكلة العدد الضخم من القرارات والتفاعلات المطلوبة بين المستويات الإدارية المختلفة وأصبح من الصعب إدارتها والإشراف عليها من قبل الإدارة العليا (كحالة ، حنان، 2002، ص412)، لذلك تلجأ الكثير من المنظمات في الوقت الحالي للتغلب على تلك المشكلة إلى تفويض سلطة إتخاذ القرارات وبعض الصلاحيات إلى رؤساء الأقسام الإدارية لتمكينهم من أداء المهام الموكلة بهم (الرجبي، 2004، ص326)، وتتطلب عملية التفويض هذه إتباع مبدأ لامركزية الإدارة، أي تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى أقسام وإدارات بحيث تتفق مع الهيكل التنظيمي السائد فيها، (ميده، 2003، ص39) وأن يُمنح مسؤول أو مدير كل مركز مسؤولية أو إدارة أو قسم تفويضاً باستخدام قدر من الصلاحيات والسلطات تمكنه من إدارة النشاط بكفاءة وفاعلية مناسبة (هيتجر ، ماتولنتش، 2004، ص456)، على أن يتحمل ما يترتب على قراراته من نتائج إيجابية كانت أم سلبية.

وفي ظل لامركزية الإدارة وللتأكد من سلامة استخدام التفويض الممنوح لكل إدارة تأتي دور المعلومات المحاسبية التي تزود التقارير الإدارية بما يلزمها من معلومات لضبط ورقابة وتقييم أداء الإدارات لتمكين الإدارة العليا من محاسبتهم بناءً على الصلاحيات التي منحتها لهم. (مهران، بدون تاريخ، ص141)

وينضح لنا أن محاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية رئيسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا على أتم استعداد للمحاسبة والمساءلة في أي وقت ليس فقط عن أدايم بل أيضا عن أداء مرؤوسيمهم. (هيتجر ، ماتولنتش، 2004، ص456)

ومنذ أن كانت محاسبة المسؤولية تركز على الأفراد فإن لها جانب سلوكي يؤثر على سلوك ودافعية الأفراد وهذا البعد يجب أن يكون مفهوم بشكل كامل عند تقديم محاسبة المسؤولية من قبل الإدارة العليا لكافة أفراد الوحدة الاقتصادية كأسلوب لدافعية الأفراد لأداء أعمالهم بالشكل المطلوب. (Pandey, 1994, p511)

لذلك يتوجب على الإدارة العليا أن تأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية عند تطبيق محاسبة المسؤولية لتتمكن من محاسبة ومساءلة أفراد الوحدة الاقتصادية: (هيتجر ، ماتولنتش 2004، ص 456-457)

1. أن كل مدير يجب أن يتحمل مسؤولية الأنشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي تدخل في نطاق تحكمه.

2. أن كل مدير يجب أن لا يدخر جهداً في تحقيق الأهداف والغايات المرجوة منه.
3. يجب أن يشترك كل فرد مسؤول في وضع وتحديد الأهداف التي بناءً عليها سيتم محاسبتهم وتقييم أدائهم.
4. يتوجب أن تكون هذه الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفاء
5. أن تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل فرد مسؤول بسرعة وفي الوقت المناسب.
6. يجب أن يكون دور محاسبة المسؤولية في تقدم ونمو المنشأة واضحاً ومفهوماً.

وأخيراً يمكننا استخدام مفهوم محاسبة المسؤولية في جميع المشروعات سواء كانت صغيرة أو كبيرة، مركزية أم غير مركزية، وسواء كانت مشروعات إنتاجية أو خدمية أو مشروعات حكومية، حيث إنها تُمكن من توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لكل مسؤول للتخطيط واتخاذ القرار والرقابة على النشاط وبالتالي تحسين الأداء الذي ينعكس على أداء المؤسسة ككل. (نور، 1993، ص119)

هذا وقد تناول الكثير من الكتاب والمؤلفين محاسبة المسؤولية ووضعوا لها الكثير من التعريفات منها على سبيل المثال:

عرّف Ronald Hilton محاسبة المسؤولية "بأنها مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم بواسطة المحاسبة الإدارية لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة". (Hilton, 1991 p 447)

وعرّف كل من Kenneth A. Merchant, wimA. Vander stede محاسبة المسؤولية "بأنها نظام رقابي يعمل على تصنيف المعلومات المحاسبية وأي معلومات أخرى عن نشاطات المنظمة بحسب مسؤولية المدراء عنها". (Merchant, Vander sted, 2003 p 225)

وتناول كل من Hermanson, Eduards, Maher محاسبة المسؤولية "بأنها مصطلح يشير لنظام محاسبي يعمل على جمع وتلخيص وإنتاج التقارير للبيانات المحاسبية المتعلقة بالمسؤوليات الفردية للمدراء، وهو نظام يزود بالمعلومات لتقييم كل مدير في عناصر الإيرادات والمصروفات التي تقع تحت رقبته". (Hermanson and other, 1992, p1200)

وعرّف كلٌّ من جبرائيل كحالة، ورضوان حنان، محاسبة المسؤولية "بأنها 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 ، حنان، 2002، ص413)

كما عرّف محمد حجازي محاسبة المسؤولية "بأنها نظام يتم تصميمه ليلائم الظروف الخاصة بكل منشأة بحيث يتم تحليل وتجميع البيانات المحاسبية (أو إعداد التقارير الخاصة بها) بحسب مستويات المسؤولية الموجودة في المنشأة وبحيث تبين التقارير الخاصة بكل وحدة من وحدات الإشراف في المنشأة النشاط المسؤولة عنه هذه الوحدة فقط والذي يكون لها سلطة مراقبته والتحكم فيه". (حجازي، بدون تاريخ، ص455)

وبين كلٌّ من Jack smith, Robert keith, Williams stephens أن محاسبة المسؤولية هي عملية من أجل: (Smith and others, 1986, p953)

1. اختيار مراكز المسؤولية.
2. تفويض السلطات للأفراد في مراكز المسؤولية.
3. إعداد الموازنة، تجميع النتائج الفعلية وإعداد تقارير الأداء لمراكز المسؤولية.
4. تحميل الأفراد مسؤولية قراراتهم أو محاسبتهم عن أعمالهم.

كما عرّف يوحنا عبد آل أدام، وصالح الرزق محاسبة المسؤولية "بأنها 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 بفاعلية العاملين". (آل أدام ، الرزق، 2000، ص359)

وعرّف Jerold L. Zimmerman نظام محاسبة المسؤولية "بأنه جزء من نظام تقييم الأداء المستخدم لقياس نتائج العمليات لمراكز المسؤولية". (Zimmerman, 1995, p163)

وعرّفها نواف فخر "بأنها المحاسبة التي تنظم في إطار مراكز المسؤولية حيث تهتم بإثبات عناصر المدخلات للنفقات المختلفة التي تخضع لإشراف مستوى إداري معين ومقارنتها مع مؤشرات الأداء المعيارية وقياس كفاءة الأداء - على أثر ذلك - والتقارير عنها للجهات الإدارية الأعلى للاطلاع واتخاذ ما يلزم من إجراءات". (فخر، 1998، ص102)

وعُرِّفت من قبل عبد الله المنيف "بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية والتي تركز على جزئيات الوحدة التنظيمية كالأقسام مثلاً من حيث المعلومات المعطاه، لتتمكن الإدارة من تقييم أداء هذه الأقسام والحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد المتاحة" (المنيف، 1993، ص136)

ويتضح من التعريفات السابقة أن محاسبة المسؤولية هو مفهوم يعمل على تجميع أدوات إدارية ومالية لرقابة وتقييم أداء العمل المالي والإداري للوحدة الاقتصادية على مستوى مراكز المسؤولية لمعرفة مدى كفاءة وفاعلية الأفراد في استخدام الموارد المتاحة ومحاسبتهم على نتائج أعمالهم.

2.1.4. أهمية محاسبة المسؤولية:

تتمثل أهمية محاسبة المسؤولية من كونها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، حيث تشارك في وضع ورسم الخطط لمراكز المسؤولية المختلفة وتعمل على رقابة الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة في استخدامها، كما وتعمل على تقييم أداء مراكز المسؤولية وفقاً للخطط الموضوعة لمحاسبة أفراد كل مركز مسؤولية على أدائهم لواجباتهم. (جبريل، 1999، ص24)

إن وظيفة الرقابة وتقييم الأداء من أهم وظائف الإدارة بكافة مستوياتها العليا والدنيا، إذ إن كافة الجهود المبذولة في التخطيط وتوفير الأموال اللازمة لعمليات التنفيذ تصبح بلا جدوى من دون متابعتها بشكل مستمر والتأكد من أنها تسير وفقاً للخطط والمعايير الموضوعة. (السلمي، بدون تاريخ، ص298)

مما سبق يتضح أن محاسبة المسؤولية أهمية كبرى في المشروعات كونها تهدف للرقابة وتقييم الأداء بناءً على نظام متكامل ومترايط من مرحلة إعداد الخطط والأهداف إلى مرحلة التنفيذ وفي النهاية إلى مرحلة تقييم الأداء، لذلك فإن محاسبة المسؤولية أهمية في إحكام عمليات الرقابة وأهمية أخرى في عمليات تقييم الأداء لمراكز المسؤولية كل على حده وبالتالي للمنشأة بصورة كاملة.

2.1.4.1. أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات الرقابة:

عرف على السلمي الرقابة بأنها "تلك الجهود والأنشطة المستمرة والمنتظمة للحصول على معلومات صحيحة ودقيقة عن تقدم العمل والتنفيذ في مختلف مجالات النشاط التي تتولى الإدارة

مسؤولياتها، ومقارنة معدلات التنفيذ ومستوياته بالمعدلات والمستويات المستهدفة في الخطة الموضوعية، والكشف عن الانحرافات وتصحيحها والعمل على منعها إن أمكن". (السلمي، بدون تاريخ، ص298)

وتناول عبد الحي مرعي مفهوم الرقابة "بأنها مجموعة الأنشطة التي تزاو لها المستويات الإدارية المختلفة في مشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها". (مرعي، 1993، ص427)

ومن التعريف السابق نلاحظ أن الرقابة ليست مسؤولية الإدارة العليا فقط بل هي مسؤولية مراكز المسؤولية المختلفة في التنظيم أيضاً للرقابة على استخدامها للموارد وفقاً لما هو مخطط ابتداء من قاعدة البناء التنظيمي حتى قمة الهرم للتأكد من أن الإنجاز قد تم وفقاً للقواعد والمعايير التي تم تحديدها.

وتعتبر الرقابة إحدى وظائف الإدارة وهي تسعى إلى متابعة العمل وقياس الأداء والإنجاز الفعلي ومقارنته مع ما هو مخطط وذلك باستخدام المعايير الرقابية لتحديد مدى التزام الإدارات المختلفة بتنفيذ الأداء الفعلي وفقاً للقواعد والمعايير والسياسات التي وضعتها الإدارة. (محمد، 2002، ص343)

وترتبط الرقابة بالتخطيط بدرجة كبيرة حيث أن وجود الرقابة يحتم وجود التخطيط، وبناءً على ذلك يمكننا النظر للرقابة والتخطيط كعمليتين متلازمتين فلا يوجد رقابة دون تخطيط كما لا جدوى للرقابة من غير التخطيط، لذلك فإن قرارات الرقابة تؤثر في قرارات التخطيط وتتأثر بها. (كحالة ، حنان، 1998، ص13)

ويتبين ذلك من خلال دراسة مفهوم التخطيط الذي يعمل على صياغة الأهداف والسياسات والمعايير التي تصبح بمثابة المقاييس وعند البدء في عملية التنفيذ تبدأ عملية الرقابة وتستمر وعند حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية للتنفيذ والتي تكشفها التقارير فإن ذلك يؤدي إلى تعديل الخطط وإعادة صياغتها. (سالم ، حسن، 1983، ص260)

وتتكون عملية الرقابة من الخطوات الرئيسية التالية: (شاويش، 1993، ص685)

1. تحديد المعايير التي يتم بموجبها مقارنة أداء مراكز المسؤولية نحو تحقيق الأهداف.

2. قياس أداء مراكز المسؤولية بالاعتماد على المعايير الموضوعية.
3. ملاحظة انحرافات مراكز المسؤولية عن الأداء الفعلي.
4. اتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيح الانحرافات عن المعايير.

أولاً: مستويات الرقابة:

ويمكن تصنيف أنواع الرقابة على أساس المستوى التنظيمي الذي يتوافق مع محاسبة المسؤولية على النحو التالي: (أبو قحف، 2003، ص 477-478)، (الصحن، وآخرون، 2001-2002، ص 341-344)

أ. الرقابة على مستوى الفرد:

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

ب. الرقابة على مستوى الأنشطة الوظيفية:

ويقيس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل المشروع وتحدد الانحرافات لكل قسم عن المعايير الموضوعية واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ت. الرقابة على مستوى المنشأة ككل:

ويسعى هذا النوع إلى محاولة تقييم أداء المشروع الكلي أو أقسام هامة منه خلال فترة زمنية محددة، ويحدد هذا النوع إلى أي مدى تم تحقيق الأهداف الموضوعية، وقياس الرقي في الأداء الكلي للمنظمة.

ثانياً: تدرج عمليات الرقابة وفقاً لمبدأ محاسبة المسؤولية:

وتبدأ الرقابة في نظام محاسبة المسؤولية من المستويات الإدارية الدنيا في الهيكل التنظيمي وتظل تتصاعد إلى أن تصل إلى أعلى مستوى في المشروع، ويزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن اعتبارها خاضعة للرقابة كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية وهذا يعكس الشكل المتصاعد للرقابة من أدنى المستويات الإدارية إلى أعلاها، ويعنى المفهوم السابق للتدرج في عملية الرقابة ضمناً بأن كل مدير يعتبر مسؤول عن إيرادات ومصاريف

مركز المسؤولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية التابعة لمركز مسؤوليته. (نور، 1993، ص 123-125)

ومن الممكن توضيح فكرة تدرج عمليات الرقابة في نظام محاسبة المسؤولية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1)

تدرج عمليات الرقابة وفقاً لمبدأ محاسبة المسؤولية

تقرير الرواتب والأجور الشهري للنائب الإداري			
البيان	المبلغ المخطط	المبلغ الفعلي	الانحراف بالزيادة (بالنقص)
الشؤون الأكاديمية	6000	6300	300
الشؤون الإدارية	4000	4000	0
الخدمات المعاونة	2500	2500	0
مجموع التكاليف التي يمكن التحكم فيها	12500	12800	300
تقرير الرواتب والأجور الشهري للشؤون الأكاديمية			
البيان	المبلغ المخطط	المبلغ الفعلي	الانحراف بالزيادة (بالنقص)
كلية التجارة	2000	2200	200
كلية العلوم	2000	2300	300
كلية الآداب	2000	1800	(200)
مجموع التكاليف التي يمكن التحكم فيها	6000	6300	300
تقرير الرواتب والأجور الشهري لكلية التجارة			
البيان	المبلغ المخطط	المبلغ الفعلي	الانحراف بالزيادة (بالنقص)
مشرفون أكاديميون متفرغون	1500	1500	0
مشرفون أكاديميون غير متفرغون	500	700	200
مجموع التكاليف التي يمكن التحكم فيها	2000	2200	200

ويتضح من الشكل السابق ما يلي: (أبو حشيش، 2005، ص370)

1. يضم التقرير المقدم من كل مدير مركز مسؤولية تكاليف العناصر التي يستطيع أن يتحكم فيها.
2. درجة التفصيل في هذه التقارير تقل كلما ارتفع المستوى الإداري، ففي حين يحتوي تقرير الرواتب والأجور الشهري لكلية التجارة تفصيلات عن مبلغ الموازنة نجد أن تقرير الرواتب والأجور الشهري للشؤون الأكاديمية يحتوي فقط على المبلغ الإجمالي ودون تفصيلات عن رواتب وأجور كلية التجارة.
3. يزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن اعتبارها خاضعة للرقابة كلما ارتفعنا إلى أعلى في المستوى الإداري، فالعناصر التي يستطيع النائب الإداري أن يتحكم فيها ويراقبها تشمل كل العناصر التي تظهر في تقرير الشؤون الأكاديمية وتقرير كلية التجارة.

وتعتبر الرقابة على أداء الخدمات العامة مهمة ضرورية وشاقة في آن واحد فهي ضرورية لأنها تتابع طريقة تقديم الخدمة وتكشف عن الانحرافات لتطوير هذه الخدمة بهدف تحقيق الغاية المرجوه من تلك الخدمات بكفاءة وفاعلية، وتعتبر مهمة شاقة لعدم وجود معايير واضحة نتمكن من خلالها من تحديد كفاءة الخدمة المقدمة فمعايير النفقة وتحديد ما ينفق على الخدمة لا يعتبر وحده معياراً سليماً كما أن تحقيق الغرض من الإنفاق لا يعتبر وحده عاملاً أساسياً في تقييم الخدمة (فتخصيص مبلغ لبناء مدرسة لا يعنى أن التعليم حقق هدفه) ومن هنا تبدو صعوبة الرقابة على الخدمات لذلك لا بد من الأخذ في الحسبان اعتبارات الكم، والنوع، والزمن، والتكلفة، والربط بينهما عند تصميم أي نظام للرقابة على الخدمات. (درويش ، تكلا، 1977، ص515)

ويأتي دور محاسبة المسؤولية في أهميتها لعمليات بناء الأنظمة الرقابية سواء في المؤسسات الخدمية أو الإنتاجية من خلال النقاط التالية:

1. يعمل نظام محاسبة المسؤولية على تقسيم الوحدة الاقتصادية لمجموعة من مراكز المسؤولية ووضع شخص مسؤول عن إدارة هذا المركز وإدارة نشاطه، ويزيد ذلك من فاعلية عملية الرقابة.
2. يتطلب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وجود أهداف محددة لكل مركز مسؤوليه هذه الأهداف يتم وضعها بموجب عمليات التخطيط، وبعد تنفيذ هذه الخطط للوصول لأهداف

المشروع تبدأ عملية الرقابة، بمعنى آخر من متطلبات عملية الرقابة توفر نظام محاسبة المسؤولية كونه يحدد الخطط والأهداف التي سيتم تنفيذها وبالتالي تنفيذ عملية الرقابة.

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

ونستطيع أن نفهم ضمنا من مفهوم محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف بأنها فكرة ملائمة لتحميل كل مركز مسؤولية بالتكاليف التي يعتبر مسؤول عن رقابتها، والتكاليف التي لا تخضع للرقابة من قبل شخص أو مجموعة أشخاص عادة ما تخضع للرقابة من قبل شخص أو مجموعة أشخاص آخرين، ولا مكان لوجود فكرة التكاليف غير الخاضعة للرقابة في الوحدات الاقتصادية التي تتبع محاسبة المسؤولية فكافة التكاليف ضمن مفهوم محاسبة المسؤولية تخضع للرقابة. (Ferrara, 1964, p11)

2.1.4.2. أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات تقييم الأداء:

يقصد بتقييم الأداء كما عرفه علي السلمي "بأنه استخدام المنطق وأساليب التقييم الموضوعية للحكم على الإنجازات المحققة بعد تنفيذ المشروعات والأنشطة المختلفة".

وهدف التقييم هو التأكد من أن قيمة ما تم إنجازه من أعمال وإنجازات يفوق التكلفة اللازمة للوصول لهذه الإنجازات، وكنتيجة لتقييم أداء الوحدات والمراكز يتحدد درجة كفاءة المدراء وفعاليتهم. (السلمي، بدون تاريخ، ص299)

ويوفر تقييم الأداء معلومات صادقة عن سلوك الأفراد وأدائهم يمكن الاستفادة منها في الجوانب التالية: (ربابعة، 2003، ص87)

1. تقويم الأفراد وزيادة دافعيتهم للعمل.
2. تطوير أداء الأفراد عن طريق معرفة نقاط القوة والضعف لديهم وتقديم المشورة المتعلقة بتطوير هذا الأداء.
3. إمكانية الاستفادة منها في التخطيط للموارد البشرية المستقبلية في جميع المجالات.

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

لذلك تحتاج الإدارة لعملية تقييم الأداء للتأكد من أن النتائج التي توصلت إليها هي النتائج المرغوب فيها، فعملية التقييم هي امتداد لعملية الرقابة واستكمالاً لها. (السلمي، بدون تاريخ، ص209)

أولاً: أسس تقييم الأداء:

يتم تقييم الأداء على واحد من الأسس التالية أو على خليط فيما بينها، وهذه الأسس تتمثل في النقاط التالية: (مرعى، 1993، ص437-438)

1. على أساس معايير أو موازنات تقديرية:

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

2. أداء الغير من المهام المماثلة:

في هذه الحالة يتم مقارنة أداء مركز مسؤولية بأداء مركز مسؤولية آخر في ظروف مماثلة، ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند تطبيق هذا المعيار أي متغيرات أخرى قد تؤثر في جودة الخدمة أو المنتج.

3. الأداء في الماضي:

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

ثانياً: مستويات تقييم الأداء:

كما أمكن الرقابة على ثلاثة مستويات فإنه يمكن أيضاً تقييم الأداء لثلاثة مستويات على النحو التالي: (مرعى، 1993، ص438-439)

1. تقييم الأداء الفعلي:

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

2. تقييم أداء الإدارة التنفيذية:

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

3. تقييم أداء الأنشطة:

ويقوم بهذا النوع من التقييم الإدارة العليا للتعرف على سير النشاط في مراكز المسؤولية المختلفة ومدى مطابقته للأسس والمعايير.

وقد كان هناك صعوبة في قياس وتقييم المهام التي لا يمكن وضعها بشكل كمي، مثل الأعمال الإدارية وأعمال المشرفين، وكانت وسيلة التقييم هي رأي المسؤول المباشر عن الصفات الشخصية التي يتمتع بها الأفراد القائمين بهذه الأعمال، ومع ازدياد أهمية العناصر الإدارية والإشرافية في المشروعات أصبح من الضروري ابتكار أساليب موضوعية للحكم على كفاءة هؤلاء الأفراد وتطوير طريقة التقييم من تقييم الصفات الشخصية للفرد إلى تقييم نتائج أدائه، وعليه فإن عملية التقييم تتطلب وجود معايير أو أسس ينسب إليها أداء الأفراد ويقارن بها كأساس للحكم عليه يطلق عليها معدلات الأداء أو معايير الأداء الجيد، ولكي يتمكن من التقييم بموضوعية وبعيدا عن التحيز لا بد من أن تحدد تلك المعايير والمعدلات قبل البدء بتقييم الأداء. (السلمي، 1983، ص320)

وعلى هذا الأساس يرى الباحث بأنه يمكن تقييم أداء أي شخص بغض النظر عن الأعمال التي يؤديها سواء استطعنا قياسها كميا أم لا، وسواء توحدت أسس التقييم أم اختلفت.

من الشرح السابق لتقييم الأداء نجد أن تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية يعطي أهمية أكبر لعملية تقييم الأداء كونها تتناول كافة الجوانب في عملية التقييم فهي لا تعتمد على الجانب الكمي فقط للتقييم بل تتعداه لتتناول الجوانب السلوكية للفرد أو لمجموعة الأفراد داخل مراكز المسؤولية المختلفة، كما أن تقييم الأداء من خلال محاسبة المسؤولية يؤدي إلى زيادة دافعية الأفراد داخل التنظيم للعمل، لمعرفة المسبقة بوجود أداء محدد لكل فرد منهم

يتناسب وكفاءته، هذا بدوره ينعكس بنوع من الثقة على الأفراد لسلامة عملية التقييم ذلك لأن نظام محاسبة المسؤولية سيعمل على تقييم أداء الأفراد والمراكز لمعرفة مدى الانحراف عن المعايير الموضوعية وبالتالي تحديد المسؤول عن هذه الانحرافات ومحاسبتها، كما أن تقييم أداء مراكز المسؤولية بشكل دوري من خلال نظام محاسبة المسؤولية ورفع تقارير الأداء للإدارة العليا عن مستوى أداء كل مركز مسؤولية سيدفع بكل مدير استغلال الموارد بشكل كفوء وفعال لتحقيق أهداف دائرته والمشروع ككل من جهة، ومن جهة أخرى ليعكس مدى كفاءته في إدارة مركز المسؤولية الخاص به.

2.1.5. خصائص محاسبة المسؤولية:

من خلال التعريفات المتعددة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص التي تتميز بها محاسبة المسؤولية: (جبريل، 1999، ص 23)

1. تعتبر محاسبة المسؤولية أداة من أدوات المحاسبة الإدارية توفر المعلومات المحاسبية الضرورية للإدارة لاستخدامها في عمليات الرقابة وتقييم الأداء.
2. ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية من حيث تقسيم الوحدة الاقتصادية لمراكز مسؤولية محددة الصلاحيات والمسؤوليات.
3. تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤوليه بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات.
4. تعتمد محاسبة المسؤولية على الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط لكل مركز مسؤولية.
5. تصدر محاسبة المسؤولية تقارير عن أداء كل مركز مسؤولية يوضح فيها الأداء الفعلي مقارنة بالأداء المعياري وتحديد الانحرافات والتقرير عنها للجهات الإدارية الأعلى للإطلاع واتخاذ الإجراءات الضرورية.

ويمكن إضافة ما يلي:

6. تعتمد محاسبة المسؤولية على توفر خطط معدة مسبقاً محدد فيها الأهداف المرغوب تحقيقها، على أن يتضمن إعداد الأهداف مشاركة كل فرد مسؤول وإذا تم إعدادها دون مساعدتهم فإنهم قد يعتبرونها غير واقعية وغير عملية. (عطية، 1988، ص 88)
7. تعمل على تحفيز الأفراد لأداء الأعمال بالشكل المرغوب.

8. تعتمد محاسبة المسؤولية على توفر نظام للمعلومات المحاسبي هدفه معرفة المركز المالي لكل مركز مسؤولية، بالإضافة للمركز المالي للوحدة الاقتصادية، وتقديم البيانات والمعلومات الضرورية لعملية اتخاذ القرار. (كحالة ، حنان ، 2002، ص417)

المبحث الثاني
مقومات محاسبة المسؤولية

2.2.1. المقدمة:

تم التناول في المبحث الأول لهذا الفصل مفهوم محاسبة المسؤولية، ولقد اتضح أهمية تطبيق هذا المفهوم في ظل التوسع الذي تشهده الوحدات الاقتصادية سواءً التوسع في أنواع الأقسام الإدارية أو التوسع في أنواع الخدمات أو التوسع في المشروعات، كما بين المبحث الأول أهمية تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على مراكز المسؤولية وتقييم أدائها وقد تم استنتاج مجموعة من الخصائص والمقومات المحاسبية والإدارية والتنظيمية والسلوكية التي تتميز بها محاسبة المسؤولية من خلال التعاريف المتعددة التي ذكرت.

ولكي نستطيع تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الاقتصادية (كالجامعات) فإنه يتطلب أن نكون على قدرٍ كافٍ من المعرفة والدراسة في خصائصها ومقوماتها التي أجمع عليها غالبية الكُتّاب الذين تناولوا موضوع محاسبة المسؤولية وهي على النحو التالي:

1. التنظيم الإداري السليم
2. نظام المعلومات المحاسبي
3. النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية.
4. نظام التقارير
5. نظام الحوافز

ولا بد من توفر هذه المقومات مجتمعة لنتمكن من تحقيق الأهداف المرجوة من نظام محاسبة المسؤولية، وسيتم تناول هذه المقومات من خلال هذا المبحث بالتفصيل وبما يخدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كما يلي:

2.2.2. التنظيم الإداري السليم:

يحتاج المشروع الذي يقوم على استعانة مالكه بشخص واحد أو مجموعة أشخاص لوظيفة التنظيم، الوظيفة الإدارية الثانية بين وظائف الإدارة وهي التخطيط التنظيم التوجيه الرقابة(شاويش، 1993، ص31)، ويعتبر التنظيم نقطة البداية لبناء نظام محاسبة المسؤولية حيث تناول العديد من الكتاب في دراسة مفهوم محاسبة المسؤولية الهيكل التنظيمي كأحد المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية.

ويرى صلاح الشنواني "أن وظيفة التنظيم هي تحديد أوجه النشاط المختلفة التي يتطلبها تحقيق أهداف المشروع ثم تجميع أوجه النشاط على شكل إدارات وتحديد الروابط بين الإدارات المختلفة والسلطات اللازمة للقيام بالأعمال المطلوبة في كل إدارة". (الشنواني، 1983، ص79)

وتناول كل من Pearc و Robinson فقد عرفا التنظيم بأنه "عملية تحديد أساسية للعلاقات بين كلا من الأفراد، الواجبات والنشاطات، بالطريقة التي تجعل كافة موارد المنظمة متكاملة ومترابطة لإنجاز الأهداف بكفاءة وفاعلية". (pearc , Robinsn, 1989, p296)

وعرّف مدني علاقي التنظيم "بأنه عملية بناء العلاقات بين أجزاء العمل، مواقع العمل والأفراد من خلال سلطة فعالة بهدف تحقيق الالتحام والترابط وأداء العمل بطريقة جماعية منظمة وفعالة". (علاقي، 2000، ص193)

ومن التعاريف السابقة يتبين أنه ليتمكن مدير مركز المسؤولية في التنظيم الإداري من أداء عمله بكفاءة وفاعلية يتوجب عليه أن يعرف بالتحديد ما هو النشاط الذي سيقوم بإدارته وما هي طبيعة المهام والواجبات التي سيؤديها ومن هم الأشخاص الخاضعين لسلطته والأشخاص الذين سيكون هو مساءلاً منهم، بالإضافة لذلك عليه أن يعرف التكوين الكامل للجماعة التي تعمل معاً وموقعه في هذه الجماعة وطرق الاتصال الرسمية بكل فرد منها، كما يتوجب على كل فرد يعمل داخل التنظيم أن يتعرف على حدود مسؤولياته ومكانه في الجماعة التي يعمل بها كل حسب موقعه في التنظيم. (توفيق، 1978، ص197)

ويساعد في توضيح الاستفسارات السابقة ما يعرف بالهيكل أو البناء التنظيمي للوحدات الاقتصادية، الذي يمكن تفسيره بأنه يمثل الإطار الذي يتم داخله تماسك مراكز المسؤولية وفق ترتيب معين ومنطقي بطريقة تؤدي إلى استخدام موارد الوحدة الاقتصادية المادية منها أو المعنوية بطريقة تؤدي إلى تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية. (علاقي، 2000، ص193)

مما سبق يتضح أن التنظيم الإداري ينظم العلاقة بين الإدارات المختلفة في الوحدة الاقتصادية، وينظم أيضاً علاقة العاملين في تلك الإدارات بعضهم ببعض بما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية كما يحدد التنظيم (الهيكل التنظيمي) طبيعة العمل الخاص بكل فرد بصورة تسمح بتحقيق أعلى قدر ممكن من الكفاءة للمشروع. (عشماوي، 1971، ص83)

ويرى الدكتور أحمد موسى "أن الهيكل التنظيمي بمثابة العمود الفقري الذي يبنى عليه نظام دقيق للمساءلة ويساعد على ربط جميع مراكز المسؤولية في المنشأة بموازنة تقديرية وبنظام تقارير يتماشى مع التسلسل الواضح لخطوط الهيكل التنظيمي وسلطة القيام بالإنفاق ويتناسب عدد المستويات الإدارية في أي مشروع مع طبيعته وحجمه وتطوره التاريخي وإمكانياته فهناك هيكل تنظيمي يعتمد على تفويض السلطة على مستويين إداريين بينما يوجد هيكل تنظيمي يتأسس على تفويض السلطة على مستويات إدارية أكثر من ذلك". (موسى، 1976، ص121)

ولكي يتمكن نظام محاسبة المسؤولية من تحقيق أهدافه بنجاح لابد من توفر خريطة تنظيمية (أو خريطة مسؤولية)، توضح سلطات واختصاصات مراكز المسؤولية التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية. (الرجبي، 2004، ص327)

ويطلق على خريطة المسؤولية تلك الخريطة التنظيمية التي بموجبها يتم تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى وحدات إدارية صغيرة تدعى مراكز المسؤولية. (ميدة، 2003، ص327)

وقد حدد محمد عصفور مجموعة من الأغراض للخرائط التنظيمية نذكر منها ما يتناسب وموضوع الدراسة. (عصفور، 1973، ص105)

1. تحديد إطار المنظمة والوحدات الإدارية فيها والأنشطة التي تتكون منها هذه الوحدات.
2. توضيح كيفية تقسيم العمل بين الموظفين في الوحدة الاقتصادية.
3. توضيح خطوط السلطة والمسؤولية بين المراكز المختلفة.
4. توضيح العلاقات بين مختلف مراكز المسؤولية.
5. توضيح عدد المستويات الإدارية .
6. تعريف الموظف برئيسه المباشر، وتعريف الرئيس بعدد المرؤوسين التابعين له.

وتجدر الإشارة أنه لا يوجد هيكل تنظيمي واحد يمكن استخدامه في جميع الوحدات الاقتصادية وذلك لاختلاف طبيعتها وحجمها ومتطلباتها، وعليه تتعدد الأسس التي يتم بموجبها تفويض الصلاحيات والمسؤوليات حتى وإن كانت تلك الوحدات الاقتصادية متشابهة، ولكن يمكننا الجمع بين أكثر من أساس للتنظيم داخل الوحدة الاقتصادية ويمكن تحديد أسس التنظيم على النحو التالي. (Mondy and other, 1991, p207-211)

1. التنظيم على أساس الوظيفة:

ويعتبر هذا النوع من التنظيم الأكثر انتشاراً ، ومن خلال هذا التنظيم يتم إنشاء مجموعة من الأقسام والدوائر يختص كل منها بوظيفة رئيسية تتوافق وطبيعة التنظيم والتقسيم، وهذه الطريقة تعمل على تجميع الأشخاص ذوي الخبرة والمجال الواحد، مما يجعل العمل أكثر كفاءة ويعطي الفرد أسلوباً مريحاً في تأدية عمله.

2. التنظيم على أساس نوع الخدمة أو المنتج:

يتعلق هذا النوع من التنظيم بأنواع الخدمات أو المنتجات التي تقدم، وتقسم الوحدة الاقتصادية وفقاً لهذا النوع من التنظيم إلى مجموعة من الأقسام بحسب الخدمة المقدمة أو المنتج كأن يكون هناك إدارة للخدمة (أ) وإدارة أخرى للخدمة (ب) وهكذا، وهذا النوع من التنظيم يزيد من كفاءة الخدمة المقدمة أو المنتج كونه يجمع المتشابه منها سوية.

3. التنظيم على الأساس الجغرافي:

وفقاً لهذا النوع من التنظيم يتم تقسيم الوحدات الاقتصادية على مواقع متفرقة وذلك حسب الموقع الجغرافي وهذا النوع من التقسيم يعمل على تقديم الخدمات والمنتجات بما يتوافق وأذواق العملاء كما يعمل على تخفيض التكاليف.

4. التنظيم على أساس المشروع:

عندما تحتوي الوحدات الاقتصادية على مشاريع بصورة متواصلة فإنه يتم استخدام هذا الأسلوب لمتابعة المشروع وإتمام إنجازه من خلال تركيز وتجميع الإمكانيات البشرية والمادية في المنظمة لتحقيق الهدف.

5. التنظيم على أساس مركب (المزيج التنظيمي):

فهو كما يتضح من الاسم عبارة عن أسلوب تنظيمي يجمع بين أكثر من أساس من أسس التنظيم، ففي معظم الوحدات الاقتصادية الكبيرة التي تحتوي على مجموعة مختلفة ومتنوعة من مراكز المسؤولية فإنه لا يوجد نموذج معين من أسس التنظيم يفي بأغراض هذه الوحدات لذلك فإنها تلجأ للأساس المركب الذي يعتمد على أكثر من أساس في إعداد وبناء الهيكل التنظيمي.

ومن وجهة نظر الباحث فإن الأساس المناسب الذي يلائم تطبيق محاسبة المسؤولية هو الأساس المركب كون محاسبة المسؤولية تعمل على رقابة كافة العمليات المالية وغير المالية في الوحدة الاقتصادية ونظراً لكون الهيكل التنظيمي هو العمود الفقري الذي يبنى عليه نظام محاسبة

المسؤولية فإن بناء التنظيم على أساس مركب سيمكّن نظام محاسبة المسؤولية من أداء مهامه بصورة تشمل كافة مراكز المسؤولية الإنتاجية والخدمية والإدارية.

حيث تحتوي الجامعات الفلسطينية على وظائف إدارية متعددة تعمل على تأدية الوظائف المناطة بها وهو ما يطلق عليه التنظيم على أساس الوظيفة، كما أنها تقدم خدمات مختلفة تتمثل بالخدمات التعليمية التي تقدمها الكليات للموارد البشرية وهو ما يطلق عليه التنظيم على أساس نوع الخدمة، ولدى بعض الجامعات فروع متعددة على مساحات جغرافية واسعة وذلك ما يعرف بالتنظيم على الأساس الجغرافي، كما أن الجامعات تحتاج بين فترة وأخرى إلى إقامة مشاريع وهو ما يطلق عليه التنظيم على أساس المشروع، ولأن التنظيم السليم هو العمود الفقري لبناء نظام محاسبة المسؤولية فإن إتباع أساس التنظيم المركب سيضع التنظيم الملائم لكافة أنواع الأسس الموجودة في الجامعة وبالتالي بناء نظام لمحاسبة المسؤولية يفي بأغراض الرقابة وتقييم الأداء لكل الأقسام والمراكز في الجامعة.

2.2.2.1. مراحل بناء الهيكل التنظيمي:

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على تحديد الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية العمليات والأنشطة الرئيسية مع وضعها بشكل هرمي، وتعيين مدير لكل عملية من العمليات بحيث يتحمل كل منهم المسؤولية في مجال معين. (نور، 1993، ص118)

لذلك وبعد تحديد الأساس المناسب لعملية التنظيم الملائم للوحدة الاقتصادية يأتي دور بناء الهيكل التنظيمي، وتتطلب عملية بناء الهيكل التنظيمي لتتوافق مع محاسبة المسؤولية الأخذ بعين الاعتبار المبادئ التالية: (الشنواني، 1983، ص85) (توفيق، 1978، ص203)

1. تحديد الأهداف للوحدة الاقتصادية.
2. تحديد أنواع النشاطات المختلفة في الوحدة الاقتصادية والتي تؤدي إلى تحقيق الأهداف إذا ما تم تطبيقها بالشكل الصحيح.
3. تحديد العمليات المطلوبة لإنجاز كل نشاط في الوحدة الاقتصادية، مع تقسيم تلك العمليات بصورة أقسام وإدارات تمثل مراكز مسؤولية، والتحديد الواضح لوظيفة كل مركز مسؤولية من هذه المراكز لإنجاز كل عملية وبالتالي كل نشاط.
4. تجميع مراكز المسؤولية ذات العمليات المتشابهة والمتماثلة في شكل مجموعات لتمكينها من تأدية واجباتها ومهامها بصورة سلسلة، ولتحديد المهارات البشرية اللازمة لكل مجموعة.

5. تحديد الواجبات التي يجب على كل مركز مسؤولية أو مجموعة مراكز المسؤولية أدائها بشكل واضح مع توفير الوسائل المادية والمعنوية اللازمة.
6. تكليف الأفراد المؤهلين بالمهام المحددة في مراكز المسؤولية، وتجدر الإشارة هنا بأن التنظيم يجب أن يبنى لملائمة الوظائف وليس لملائمة الأفراد، وذلك لأن الأفراد لهم قدرات محدودة مهما بلغوا من الخبرة، بينما الوظائف في الوحدات الاقتصادية دائمة التطور والنمو.
7. التحديد الواضح للسلطة الممنوحة لكل فرد في المستويات الإدارية المختلفة والمسؤولية المطلوبة منه، مع تركيز السلطة في أيدي أفراد ذوي كفاءة وخبرة.
8. وضع الخرائط التنظيمية.

ويمكن تطبيق المراحل السابقة على الجامعات من خلال تحديد أهداف الجامعة والتي تتمثل بتقديم الخدمات التعليمية للموارد البشرية، ويتطلب تحقيق هذه الأهداف تحديد أنواع النشاط في الجامعة والذي يتمثل بالأنشطة الإدارية والأكاديمية والخدمية، ولتحقيق كل نشاط لا بد من توفر مجموعة من العمليات، هذه العمليات توضع في صورة أقسام وإدارات تمثل مراكز المسؤولية ويتم تحديد وظيفة لكل مركز مسؤولية منها، ثم يتم تجميع مراكز المسؤولية ذات العمليات المتشابهة في شكل مجموعات ويكلف الأفراد المؤهلون مع تحديد السلطة والمسؤولية لكل منهم لأداء وظائف كل عملية من أجل تحقيق كل نشاط من الأنشطة الإدارية والأكاديمية والخدمية.

ويجب عند إعداد الهيكل التنظيمي أن نأخذ المرونة بعين الاعتبار، بمعنى أن تكون لدينا المقدرة على إعادة هيكلة البناء التنظيمي بما يتوافق والتطورات التي قد تطرأ على الوحدة الاقتصادية وأعمالها في أي مرحلة من مراحل حياتها وعدم الجمود عند مرحلة محددة.

2.2.2.2. مراكز المسؤولية:

بعد أن يعد التنظيم ويوضع بشكل خريطة تنظيمية تحتوى على مجموعة من الأقسام والوحدات الإدارية، تسمى لأغراض دراسة نظام محاسبة المسؤولية مراكز المسؤولية. حيث تُعطي دراسة مراكز المسؤولية إمكانية تحديد نوعيتها، كونها تشكل إطاراً عاماً يضم بنود التكلفة والمصروفات والإيرادات والاستثمارات المتعلقة بالمركز. (صبري، 2002، ص409)

وقد وضع الباحثين تعريفات متعددة لمراكز المسؤولية، ولكي نستطيع فهم هذا الموضوع بصورة أوسع لاستخلاص ووضع مجموعة من الاعتبارات التي يجب أن تتوفر في مراكز المسؤولية فإننا سنذكر التعريفات التالية:

عرف "محمد تيسير" الرجبي مركز المسؤولية "على أنه وحدة إدارية أو فنية موجودة في المنشأة ولها هدف معين ويستخدم مصادر المنشأة ومواردها من أجل تحقيق أهدافها ويقع تحت سلطة شخص معين وبدون ذلك لا يكون له وجود". (الرجبي، 2004، ص327)

وعرف مركز المسؤولية بواسطة أحمد موسى "بأنه يعبر عن وحدة إدارية يرأسها شخص مسؤول لتنفيذ نشاطا معيناً يعبر عن إنتاج ذلك المركز وتستخدم مجموعة من الموارد أو المدخلات بكفاءة لتنفيذ ذلك النشاط وهو يحمل بالتكاليف الخاضعة لرقابة مستوى المسؤولية فقط" (موسى، 1976، ص615)

كما عرفه نواف فخر "بأنه وحدة تنظيمية داخل الوحدة الاقتصادية (عملية، قسم، مرحلة، دائرة، أو حتى الشركة ككل) تقوم بأداء وظيفة محددة وتخضع لإشراف شخص محدد يكون له حق الرقابة المباشرة على عناصر التكاليف أو الإيرادات أو رأس المال المستثمر فيها، أي على مدخلات المركز وعلى مخرجاته المتمثلة بالأصناف والخدمات المنتجة أو المباعية". (فخر، 1998، ص102)

وعرفه سليمان عطية "بأنه ذلك الجزء من التنظيم الذي يرأسه شخص معين تفوض له الصلاحية في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة هذا المركز وهو مستقل عن بقية المراكز الأخرى في المؤسسة". (عطية، 1988، ص63)

ومن التعريفات السابقة لمركز المسؤولية يتضح أنها تدور حول مجموعة من النقاط التي يجب أن تتوفر بها وهي على النحو التالي:

1. يعتبر مركز المسؤولية وحدة إدارية في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية وقد يعبر مركز المسؤولية عن عملية أو قسم أو مرحلة ويتمتع بالاستقلالية عن بقية المراكز الأخرى في المنظمة.
2. تُمنح مراكز المسؤولية سلطات محددة لإنجاز مسؤولياتها وتحقيق أهدافها من خلال الاستعانة بموارد الوحدة الاقتصادية.

3. يرأس مركز المسؤولية موظف يعمل على تنفيذ نشاط المركز المسؤول عنه.
4. يعتبر مدير المركز مساءلاً فقط عن العمليات الخاضعة لمركز المسؤولية الذي يديره سواءً من حيث عناصر التكاليف أو الإيرادات أو رأس المال المستثمر، وهذا يساعد في عمليات الرقابة على أعمال المركز وتقييم الأداء.

وتعتبر مراكز المسؤولية من أهم العناصر التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافه، لذلك يجب تصميمها وبنائها بالطريقة التي تسهل تحديد المسؤولية عن أكبر قدر ممكن من عناصر التكاليف، ولا يعني ذلك أنه يجب علينا تخفيض عددها إلى أقل عدد ممكن، ولكن يجب تحقيق التوازن بين كلاً من عدد المراكز وبين إمكانية تحقيق الرقابة على التكاليف بشكل ملائم. (مرعى، 1993، ص430)

2.2.2.2.1. تصنيف مراكز المسؤولية:

يمكن أن نصنف مراكز المسؤولية وفقاً لمعايير مختلفة، ففي داخل التنظيم الواحد عادة ما يكون هناك خليط من هذه الأنواع المتمثلة فيما يلي:

أولاً: مركز الإنفاق (مركز التكلفة):

مركز التكلفة هو "دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحدث بها من تكاليف فقط ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن أما الإيرادات ورأس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤوليته ومساعلته". (كحالة ، حنان، 2002، ص418)

ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعاً وانتشاراً في الحياة العملية نظراً لأن كثيراً من دوائر النشاط في الوحدة الاقتصادية يمكن اعتبارها كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من أنواع مراكز المسؤولية، والسبب في ذلك أن التكاليف يمكن حصرها وقياسها بسهولة أكبر من الأرباح والمنافع التي غالباً يصعب قياسها بموضوعية كافية، لذلك فإن تحقيق بعض دوائر النشاط في الوحدة الاقتصادية أرباحاً لا يعطى الحق باعتبارها مركز إيراد لصعوبة قياس وحصر هذه الأرباح والمنافع. (آل أدام ، الرزق، 2000، ص361)

ويميز بعض الباحثين بين مركز التكلفة ومركز الإنفاق مستنداً في ذلك إلى الفروقات التالية: (الفضل ، شعبان، 2003، ص251)

1. أن مركز الإنفاق هو مركز مسؤولية يمثل وحدة إدارية في الهيكل التنظيمي، بينما مركز التكلفة قد يكون مركز معنوي تحت مركز الإنفاق.
2. يحمل مركز الإنفاق بالنفقات التي تخضع لرقابة الشخص المسؤول ضمن نطاق مسؤوليته، بينما يحمل مركز التكلفة بالعناصر التي تلزم لتأدية نشاط المركز.
3. الرقابة في مركز الإنفاق تنصب على الأفراد، بينما الرقابة في مركز التكلفة تنصب على عناصر التكلفة.
4. الغرض من إعداد البيانات لمراكز الإنفاق هو تحقيق الرقابة على الأفراد المتسببين في الإنفاق، بينما الغرض من إعداد البيانات لمراكز التكلفة هو الوصول إلى تكلفة الوحدة الواحدة.

كما يرى آخرون بأن الغرض من تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز تكاليف ومراكز إنفاق مبنى على أساس الغاية من الرقابة على التكاليف، فإن كان الهدف من الرقابة على التكاليف هو تجميع عناصر التكاليف المنسبب بها الأفراد من أجل مقارنة مستوى الأداء الفعلي بمعايير الأداء المحددة مسبقاً لتقييم أداء المركز وتقييمه فإن ذلك يمكننا اعتباره مركز إنفاق، بينما إن كان الهدف من الرقابة على التكاليف هو تجميع عناصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة الإنتاج ومعرفة متوسط تكلفة الوحدة الواحدة فإن ذلك يمكننا اعتباره مركز تكلفة. (الحارس، 2004، ص426).

ويساعد في تحديد إمكانية اعتبار قسم ما مركز تكلفة أو مركز إنفاق طبيعة النشاط والعمليات التي تجرى فيه، والمستوى العلمي والإداري للعاملين فيه والتي تم تحديدها عند إعداد الهيكل التنظيمي.

ثانياً: مركز الإيراد:

هو مركز مسؤول عن تجميع الإيرادات في الوحدة الاقتصادية ويُقِيم أداء هذه المراكز بناءً على ما تحققه من إيرادات، ولكي يستطيع مركز الإيراد أداء مهامه فلا بد من وجود بعض النفقات الضرورية واللازمة لتجميع تلك الإيرادات كأجور الأفراد الذين يعملون على إدارة هذا المركز، وهذا يعني أن مراكز المسؤولية التي تعرف بأنها مركز إيراد يقتصر نشاطها على تجميع الإيرادات مع وجود نفقات لتشغيل مركز المسؤولية. (صبري، 2002، ص411) (الفضل ، شعبان، 2003، ص252)

ثالثاً: مركز الربحية:

مركز الربحية هو "دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات، ويكون هدفه الرئيسي تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المستنفذة (المصروفات) ولا يدخل رأس المال المستثمر في نطاق مسؤولية ومساءلة مسؤول المركز ولكنه يعتبر من اختصاص الإدارة العليا التي تتخذ القرارات الاستثمارية". (كحالة ، حنان، 2002، ص419)

ويمكن اعتبار مركز الربحية وحدة اقتصادية مستقلة لها تكاليفها وإيراداتها الخاصة بها ويهدف المسؤول عنها إلى تعظيم أرباحها، دون إلحاق الضرر أو الخسائر بأي مركز مسؤولية آخر بشكل ينعكس سلباً على تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية ككل، فلا يعتبر دائماً زيادة أرباح أحد مراكز الربحية زيادة في ربحية الوحدة الاقتصادية، لأن ذلك قد يلحق خسائر بمراكز أخرى بصورة أكبر من الأرباح المحققة وبالتالي يكون سبباً في إلحاق الخسائر بالوحدة الاقتصادية ككل. (الحارس، 2004، ص427)

وتحقق مراكز الربحية أرباحها بطريقتين الأولى نتيجة بيع إنتاجها أو خدماتها خارج الوحدة الاقتصادية (مراكز الربحية الطبيعية)، والثانية أن يحقق مركز الربحية أرباحاً وهمية (مراكز الربحية الاصطناعية)، وذلك عند بيع خدماته أو إنتاجه إلى مركز مسؤولية آخر داخل الوحدة الاقتصادية ويطلق على سعر البيع في هذه الحالة سعر التحويل. (جبريل، 1999، ص40) (باسيلي ، حجاج، 2001، ص320)

وكي نتمكن من الأخذ بفكرة مراكز الربحية لدى أي وحدة اقتصادية لا بد من توفر النقاط التالية: (آل أدم ، الرزق، 2000، ص364)

1. أن تتكون الوحدة الاقتصادية من وحدتين أو أكثر يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منها بشكل منفصل.
2. أن تدخل تكاليف وإيرادات الوحدة في نطاق تحكم ومسؤولية مديرها.
3. تحديد ربحية كل وحدة.
4. إعداد التقارير عن مركز الربحية لتمكين الإدارة العليا من الرقابة وتقييم الأداء.

رابعاً: مركز الاستثمار:

مركز الاستثمار "هو دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً أساساً عما يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات إضافة إلى مراعاة ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية". (كحالة ، حنان، 2002، ص420)

وغالباً ما يشتمل مركز الاستثمار على كافة أنواع مراكز المسؤولية الأخرى، حيث يمنح مدير المركز صلاحية الإشراف والمتابعة على النفقات والتكاليف والإيرادات المحققة إضافة إلى تتبع المال المستثمر في مركز المسؤولية كما أن لمدير المركز صلاحية اتخاذ قرارات تتعلق بالتوسع الاستثماري كونه مسؤولاً عن الأرباح المحققة. (صبري، 2002، ص410)

ولكي يتمكن مدير مركز الاستثمار من متابعة وتنفيذ المسؤوليات الملقاة على عاتقه لا بد من تفويض السلطات (الصلاحيات) له بشكل يكافئ المسؤوليات المطلوبة منه، لذلك فدرجة اللامركزية في مثل هذه المراكز تبلغ أعلى درجاتها مقارنة بمراكز المسؤولية الأخرى والمتمثلة في مراكز التكلفة والإيراد والربحية والتي عادة تشكل مجتمعة مركز الاستثمار. (كحالة ، حنان، 2002، ص421)

ويساعد في تحديد التصنيف الملائم لمركز المسؤولية نوعية الأعمال التي يقوم بها هذا المركز والتي تم تحديدها عند إعداد الهيكل التنظيمي، إذ أن تحديد وظيفة مركز المسؤولية، ومعرفة درجة الصلاحيات والمسؤوليات الممنوحة للمسؤول عنها، وعدد مراكز المسؤولية الخاضعة لسلطته وحجم الاستثمارات التي سيكون مسؤولاً عنها، كل ذلك له بالغ الأثر في التعرف على نوعية وطبيعة مركز المسؤولية.

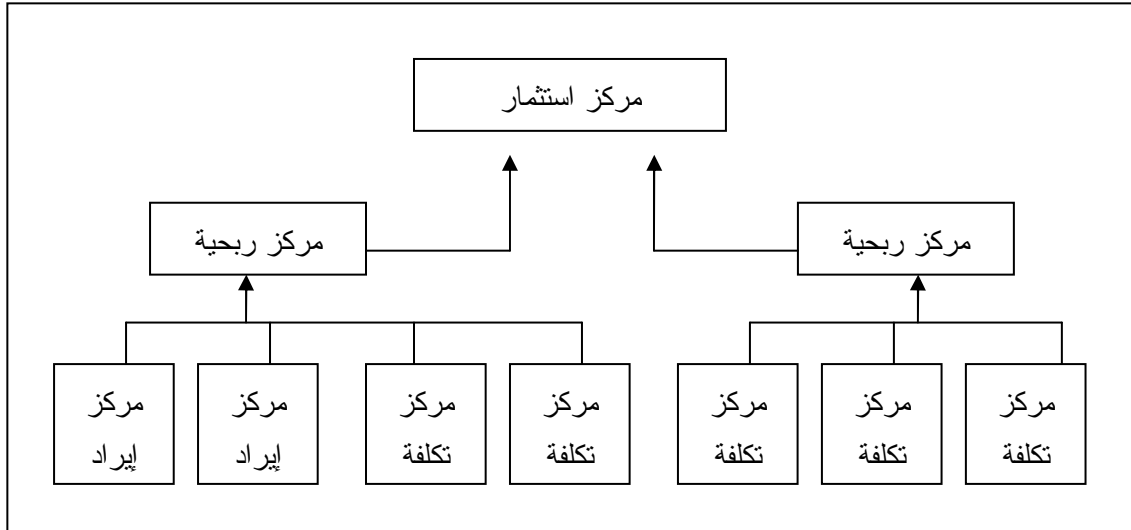
ونظراً لأن الجامعات الفلسطينية تحتوي على عدد كبير من مراكز المسؤولية فإن ذلك يتطلب من الإدارة العليا أن تحدد وبوضوح مهام كل مركز مسؤولية حتى تتمكن من معرفة نوعيته لوضعه ضمن التصنيف الملائم.

ويرى الباحث أن وجود مراكز استثمار في الجامعات قد يكون ضئيلاً نظراً لطبيعتها الخدمية، إلا أن التطور المستمر في نوعية الخدمات والأعمال التي تقدمها الجامعات قد يجعلها تنشئ مراكز استثمارية تكون تبعيتها للجامعة لخدمة الطلبة والمجتمع بشكل عام.

ويبين المخطط التالي عرضاً مبسطاً يبين العلاقة بين مراكز المسؤولية السابق ذكرها في إطار الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

الشكل رقم (2)

طبيعة العلاقة بين مراكز المسؤولية المختلفة



المصدر: فخر، 1998، ص107

2.2.2.3. مميزات تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية:

يعتبر تقسيم الوحدة الاقتصادية والذي هو جزء لا يتجزأ من عملية التنظيم الإداري، وهو أيضاً جزء أساسي وعنصر هام من عناصر ومقومات محاسبة المسؤولية، فبدون تقسيم الوحدة الاقتصادية لمراكز مسؤولية لا تتمكن محاسبة المسؤولية من تحقيق أهدافها بالشكل الصحيح.

ويحقق تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ميزات متعددة منها: (عصفور،

2002، ص130) (جبريل، 1999، ص40) (فخر، 1998، ص102).

1. التحديد الواضح لاختصاصات ومسؤوليات كل فرد في مراكز المسؤولية بشكل يقضي على الازدواجية أو سوء الفهم من خلال تحديد طبيعة العمليات التي تحقق الأنشطة، ويعطى ذلك الإدارة العليا فرصة الاهتمام بالتخطيط الإستراتيجي وعدم الانشغال بالشؤون اليومية.
2. توضيح العلاقات وتحديدها بين كافة أفراد المنظمة وبالتالي بين مراكز المسؤولية المختلفة لأن ذلك يؤدي إلى أن يعرف كل فرد من أفراد التنظيم موقعه الإداري، ومن هو رئيسه، والأفراد الذين سيتعامل معهم، وطبيعة العمل الذي سيؤديه، كما يُمكن مدير مركز المسؤولية أن يعرف من هم الأشخاص الذين سيكون هو مسؤولاً عنهم وطبيعة علاقته بمراكز

المسؤولية المختلفة في التنظيم، وهذا سيؤدي إلى التنسيق الجيد وعدم تضارب الصلاحيات بين مختلف الأفراد.

3. يساهم التقسيم إلى فصل العمليات في مراكز مسؤولية متعددة و توزيع المهام على مجموعة قليلة نسبيا من الأفراد داخل مركز المسؤولية الواحد وذلك يساعد على تحقيق أسلوب رقابي فعال، ويسهل تقييم العمل داخل الأقسام والإدارات.

4. يسهل تقسيم الوحدة الاقتصادية وضع موازنات تخطيطية وتجميعها على مستوى المراكز والمستويات للوصول إلى موازنة تخطيطية شاملة للوحدة الاقتصادية ككل.

5. يعمل على تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية وإنجاز مهامها بصورة جيدة وبأقل التكاليف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد البشرية حيث يتم تصميم الوظيفة ومن ثم يتم اختيار الأفراد المناسبين لها وليس العكس.

6. تقييم الأداء بشكل موضوعي، من خلال المقارنة بين معايير الأداء المخططة والتنفيذ الفعلي وكشف الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسباب حدوثها وهذا يحقق مبدأ المساءلة الإدارية.

7. قياس إنتاجية المركز مما يساعد على وضع نظاما الحوافز الإنتاجية الفردية والجماعية.

2.2.2.4. الأسس الواجب توافرها عند تحديد مراكز المسؤولية:

هناك مجموعة من الأسس والشروط التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية سواءً كان هذا المركز مركز تكلفة أو إيراد أو ربحية أو استثمار وهي على النحو التالي: (حسنين ، مبارك، 1985، ص449) (جبريل، 1999، ص41)

1. أن تمثل مراكز المسؤولية وحدات إدارية أو تنظيمية واضحة في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

2. أن تكون مراكز المسؤولية مقسمة بطريقة تتناسب والأنشطة الموجودة داخل الوحدة الاقتصادية بدرجة تجعل بالإمكان تخصيص بنود التكاليف على أساس مباشر، لأنه كلما زادت عناصر التكاليف المباشرة على الأقسام كلما زاد مستوى الدقة في تطبيق محاسبة المسؤولية

3. أن يؤدي كل مركز من المراكز نوع واحد من النشاط، أو أن تكون طبيعة الأنشطة التي تتم داخل المركز الواحد ذات طبيعة متجانسة.

4. يعتبر من الأسس الهامة التي تؤثر في تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية، مدى حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات ومدى التفصيل المرغوب وكيفية.

5. أن يكون مبدأ التكلفة والعائد من الأسس التي على أساسها يتم تقسيم الوحدة الاقتصادية بحيث لا تحمّل الوحدة الاقتصادية بتكاليف عالية تفوق المنافع المرجوة من تقسيمها إلى مراكز مسؤولية.

2.2.3. نظام المعلومات المحاسبي:

يمثل نظام المعلومات المحاسبي كأحد أنظمة المعلومات في الوحدة الاقتصادية أهم وأكبر تلك النظم التي تتصف بالشمول، كونها تمتد إلى كل أنشطة الوحدة الاقتصادية، ويعمل على توفير المعلومات الملائمة للمديرين في كافة مراكز المسؤولية، وعادة ما تحتاج مراكز المسؤولية إلى المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، لما لهذه المعلومات من مساهمة في المساعدة على اتخاذ القرار الأمثل. (حسين، 1997، ص47).

ودون شك أن اختلاف طبيعة الأنشطة في الوحدة الاقتصادية يؤثر على نظام المعلومات المحاسبي الملائم لمتابعة هذه الأنشطة ويترتب على ذلك اختلاف الأسس والقواعد التي تحكمه والأساليب التي يستخدمها، فالنظام المحاسبي المطبق في الوحدات التي تهدف إلى تحقيق ربح تحكمه أسس وقواعد تختلف عن تلك التي تحكم النظام المحاسبي المطبق في الوحدات التي لا تهدف لتحقيق ربح. (بدوي ، محمد، 2002، ص5)

ومن أمثلة تأثير اختلاف طبيعة النشاط على الطرق والأسس والقواعد المحاسبية المستخدمة ما يلي: (بدوي ، محمد، 2002، ص23)

1. يتحقق الإيراد في الوحدات الهادفة للربح عند البيع سواء تم البيع نقداً أو على الحساب، أما في الوحدات الخدمية (غير الهادفة للربح) فيتحقق الإيراد عند التحصيل النقدي.
2. يتم إعداد الحسابات الختامية في الوحدات الهادفة للربح وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي الذي يأخذ في الاعتبار المقدمات والمستحقات، بينما في الوحدات الخدمية (غير الهادفة للربح) تعد الحسابات الختامية وفقاً للأساس النقدي.
3. تختلف مسميات الحسابات والبيانات الواردة في القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدات الهادفة للربح، عن مسميات الحسابات والبيانات الواردة في القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدات الخدمية (غير الهادفة للربح)، للتماشي مع طبيعة النشاط وتوفير المعلومات ذات الفائدة في عملية اتخاذ القرار.

ويمثل النظام المحاسبي والتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية أمران متكاملان يكمل أحدهما الآخر في تمكين محاسبة المسؤولية من أداء مهامها وواجباتها في رقابة وتقييم أداء الأقسام والمراكز من خلال ربط بنود التكاليف والإيرادات بوحدة إدارية معينة، ويتمثل النظام المحاسبي من مجموعة من الأدوات والأركان والمقومات التي ترتبط بمحاسبة المسؤولية.

لذلك يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية توافر نظام محاسبي (مالي، تكاليفي، إداري) ملائم وفعال يساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لمختلف الأنشطة في الوحدة الاقتصادية على مستوى كل مركز مسؤولية. (ميده، 2003، ص334)

وقد سبق الذكر في سياق المبحث الأول أن المحاسبة على أساس المسؤولية تهدف إلى التركيز على مراكز اتخاذ القرار لتحقيق غرض أساسي وهو تحقيق الرقابة الإدارية على هذه المراكز وتقييم أدائها داخل الوحدة الاقتصادية، ويأتي ذلك من عملية تتبع التكاليف والإيرادات والاستثمارات وتحميلها على المدير المسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه العناصر، من خلال تحديد الفترة التي قضاها مدير معين في إدارة مركز المسؤولية ومعرفة التكاليف والإيرادات والاستثمارات التي أنجزت في فترة إدارته لذلك المركز، وفي حال وجود مدير جديد لنفس المركز فإن نتائج وتبعات أي إنجازات سابقة إيجابية كانت أم سلبية يجب تحميلها للمدير السابق.

ونظراً لتعدد مداخل التكاليف وعدم وجود مدخل واحد للتكاليف يفى من خلال تطبيقه باحتياجات الإدارة من معلومات شاملة في مختلف الظروف، فإن المدخل الذي يلائم ويخدم محاسبة المسؤولية لإعطاء الإدارة المعلومات المرغوب بها من تطبيق مثل هذا النظام هو مدخل تبويب التكاليف حسب إمكانية التحكم فيها في مراكز المسؤولية المختلفة. (ميده، 2003، ص337)

2.2.3.1. تبويب عناصر التكاليف والإيرادات في مراكز المسؤولية:

إن الغرض من عملية تبويب التكاليف والإيرادات في مراكز المسؤولية هو تحديد مسؤولية مدير المركز عن بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن التحكم بها والتي تتأثر بقراراته، وعلى الرغم من إمكانية حصر التكاليف إلا أن عملية تبويبها وفقاً لدرجة التحكم بها في مراكز المسؤولية تعتبر أكثر صعوبة من تبويب عناصر الإيرادات، لذلك سيتم التركيز هنا على تبويب التكاليف وينطبق على الإيرادات ما ينطبق على التكاليف. (جبريل، 1999، ص42)

2.2.3.1.1. التكاليف التي يمكن التحكم فيها والتكاليف التي لا يمكن التحكم فيها:

إن فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو رقابتها عند كل مستوى إداري عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها أو رقابتها يعتبر مبدأ من المبادئ الهامة في محاسبة المسؤولية. (عشماوي، 1971، ص76)

وبمعنى آخر تعتبر محاسبة المسؤولية فكرة ملائمة لتحميل كل مركز مسؤولية بالتكاليف التي تعتبر مسؤولة عن رقابتها، أما التكاليف التي لا تخضع لرقابة هذا المركز فإنها بشكل تلقائي تتبع لمركز مسؤولية آخر ولا مكان لوجود تكاليف لا يمكن التحكم فيها فكل التكاليف ضمن مفهوم محاسبة المسؤولية لا بد أن تخضع للرقابة.

وفيما يلي توضيح لتبويب التكاليف حسب إمكانية التحكم فيها.

أولاً: التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو رقابتها:

وهي تلك التكاليف التي تتأثر بقرارات وأعمال مدير مركز المسؤولية وإن كانت هذه التكاليف خارجة عن السيطرة الكاملة لمدير مركز المسؤولية، إذ أنه لا وجود لتكاليف درجة التحكم بها مطلقة، فعلى سبيل المثال وجود مركز مسؤولية معرض للحريق لا يعفي مدير المركز من تحمل التكاليف المترتبة على الجامعة في حالة وقوع الحريق إن لم يكن مستعداً لمواجهة أخطار هذه الحوادث (بطلب تركيب جهاز الإنذار المبكر مثلاً) وذلك بالرغم من أن حدوث الحرق أمر خارج عن سيطرة مدير المركز. (ظاهر، 2002، ص396)

لذلك فهذا النوع من التكاليف "يعبر عن تلك البنود التي يمكن تقليلها بصورة فعالة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين أو مجموعة منهم في مستوى إداري معين خلال فترة قصيرة من الزمن، وليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة ولكن المقصود هو أن يكون للشخص المسؤول تأثير كبير وواضح على مقدار التكاليف التي تدخل في محيط مركز المسؤولية". (موسى، 1976، ص141)

بمعنى أنه يجب على مدير المركز أن يمتلك إمكانية تخفيض التكاليف لبند ما وليس التخلص من البند بشكل كلي. (الرجبي، 2004، ص55)

ثانياً: التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها أو رقابتها:

هي التكاليف التي لا تتأثر بقرارات وأعمال مدير مركز المسؤولية، لذلك فهو لا يستطيع تغييرها أو التقليل منها مع الأخذ بعين الاعتبار أن تلك التكاليف التي لا يستطيع مدير المركز (س) في وحدة اقتصادية التحكم فيها أو رقابتها هي في نفس الوقت تتأثر بقرارات مدير المركز (ص) في نفس الوحدة الاقتصادية وتصبح تكاليف يمكن التحكم فيها والتقليل منها وذلك يرتبط بمسؤولية كل مدير مركز والصلاحيات المخولة له في الهيكل التنظيمي المعد.

حيث يرى محمد حجازي "ليس المقصود بالاصطلاح (تكاليف غير خاضعة للتحكم والرقابة) أن التكاليف تكون خارج نطاق التحكم والرقابة بصفة مطلقة، ولكن المقصود بذلك هو الفصل بين التكاليف التي يمكن الرقابة عليها عند مستوى معين للإشراف والمسؤولية، وتلك التي تعتبر خارج نطاق الرقابة عند هذا المستوى فالأخيرة تعالج في مستوى إداري أعلى، والمسؤولية عنها تنحصر في شخص آخر في العادة لشخص له سلطة أوسع، وفي التنبؤ والتحليل النهائي للتكاليف بحسب المسؤولية تكون جميع التكاليف خاضعة للتحكم والرقابة". (حجازي، بدون تاريخ ص 181).

2.2.3.1.2. أسباب صعوبة الفصل بين التكاليف الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة للرقابة:

إذا كان من السهل أن نقول أن المدير يجب أن يحاسب على أساس التكاليف التي يستطيع التحكم فيها واستبعاد التكاليف التي لا يستطيع التحكم فيها عند مساءلته أو محاسبته.

إلا أنه يصعب على المحاسب عند محاولة تطبيق نظام المحاسبة على أساس المسؤولية تحديد التكاليف التي يمكن التحكم فيها من قبل شخص معين في فترة زمنية معينة لمساءلته عنها وفصلها عن تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها لاستبعادها عند تقييم أداءه وذلك للأسباب التالية: (أبو حشيش، 2005، ص 371)

1. وجود بعض عناصر التكاليف الخاضعة لسيطرة مدير معين ولكنها تتأثر بمتغيرات خارجة عن تحكمه، فعلى سبيل المثال نجد أن أسعار أجهزة الحاسوب يمكن أن تتأثر بواسطة مدير المشتريات، إلا أن هذه الأسعار أو التكاليف من الممكن أن تعتمد أيضاً، على مدير مركز الحاسوب الذي يطلب شراء أجهزة بمواصفات عالية.
2. عمل بعض المدراء كفريق في اتخاذ بعض القرارات الهامة، مما يصعب توزيع المسؤولية الفردية عن القرار الجماعي.

3. وجود بعض العقود التي تمتد إلى أكثر من فترة زمنية، فالمدير الجديد قد يعاني من تكاليف العقود التي أبرمها المدير السابق نتيجة أنها غير مرضية وليست في صالح الوحدة الاقتصادية.

2.2.3.1.3. عوامل تحديد التكاليف التي يمكن التحكم فيها:

لتسهيل تحديد التكاليف التي يمكن التحكم فيها من قبل شخص معين في مركز مسؤولية فإنه يمكننا بصورة عامة الاعتماد على عاملين وهما: (Drury, 1992, P477)

العامل الأول: مستوى وغرض السلطة الإدارية:

فعند التفرقة بين ما يمكن التحكم فيه وما لا يمكن التحكم فيه يجب أن نشير إلى مستوى إداري معين أو مدير معين، فعلى سبيل المثال تكاليف عقد التأمين على أجهزة الحاسوب ربما لا تخضع لرقابة مدير مركز الحاسوب، ولكنها ربما تخضع لرقابة إدارة قسم التأمين، وعند عرض تقرير تكاليف الوحدة الاقتصادية لكل المستويات فإن ذلك سيظهر كافة التكاليف التي يمكن التحكم فيها لأي بند من بنود التكاليف التي يستطيع شخص ما داخل الوحدة الاقتصادية التأثير عليها.

العامل الثاني: الفترة الزمنية الخاضعة للرقابة:

تعتبر الفترة الزمنية أيضا ذات تأثير هام في تحديد أي التكاليف الخاضعة للرقابة فعلى سبيل المثال إذا كانت تقارير الأداء تعد بشكل شهري فإن تكاليف عقد تأمين سيارات الجامعة الذي يجدد سنويا لا يدخل في التقييم الشهري لمركز المسؤولية الذي أبرم العقد، ولكن إذا تغيرت فترة التقييم من تقييم لمراكز المسؤولية بشكل شهري إلى تقييم بشكل سنوي فإن تكاليف عقد التأمين ستدخل في تقرير تقييم المركز الذي أبرم العقد.

2.2.3.1.4. أسس الفصل بين التكاليف التي يمكن التحكم فيها، والتي لا يمكن التحكم فيها:

ترتبط أسس الفصل في التكاليف من وجه نظر الرقابة بعملية تحديد المسؤولية لكل تكلفة (أي دراسة سلوك عناصر التكاليف) لذلك يؤثر تحديد السلطة والمسؤولية لمراكز المسؤولية في إمكانية تحميل هذه المراكز بالتكاليف التي تخصها. وتتطلب عملية دراسة سلوك عناصر التكاليف في كل مركز مسؤولية فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو رقابتها، عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها أو رقابتها عند كل مستوى من المستويات الإدارية ولكي نتمكن من تحقيق ذلك لا بد من الإجابة على الأسئلة التالية: (عشماوي، 1971، ص190)

1. من هو المسؤول عن عناصر التكاليف؟
2. من الذي أحدث هذه التكاليف؟ أو ساهم في تحقيق الإيراد؟

وتعد الأسس التالية دليلاً يستدل به عند دراسة وتحليل عناصر التكاليف من وجهة نظر الرقابة: (باسيلي ، حجاج، 2001، ص325)

1. التحديد الواضح لسلطة ومسؤولية مدير مركز مسؤولية معين في طلب عنصر تكلفة معين.
2. التحديد الواضح لسلطة ومسؤولية مدير مركز مسؤولية معين في الإشراف على كفاءة الأداء عند استخدام عنصر التكلفة.
3. التحديد لمدى ارتباط السلطة والمسؤولية بشخص مسؤول في مركز مسؤولية عن عنصر تكلفة معين.

وفي الحياة العملية عادة ما تدمج هذه الأسس لتحديد درجة التحكم في عنصر تكلفة ما لمستوى إداري معين في ظل تعدد وتداخل الوظائف والأنشطة في الوحدة الاقتصادية.

وفيما يلي عرض لعدة صور عن مدى تفاعل هذه الأسس مع بعضها (باسيلي ، حجاج، 2001، ص325)

1. إذا كان الشخص له سلطة طلب عنصر التكلفة، وله سلطة الإشراف على استخدامه بكفاية، فيصبح عنصر التكلفة خاضع لرقابة الشخص المسؤول كونه يستطيع أن يؤثر به من خلال قراراته، لأنه يمتلك التأثير الكامل عليه.
2. إذا كان الشخص له سلطة طلب عنصر التكلفة، وليس له سلطة الإشراف على استخدامه بكفاية، ويعني ذلك أنه في حالة احتياج مركز مسؤولية معين إلى خدمة ما فإن الذي يتولى تقديمها له والإشراف عليها مركز مسؤولية آخر، فيعتبر هنا مركز المسؤولية المستفيد مسؤولاً عن حدوث التكلفة ويجب تحميله بها، ولكنه في الوقت نفسه لا يعتبر مسؤولاً عن الكفاية التي قدمت بها هذه الخدمة، خاصة وأن مركز المسؤولية المستفيد ليس له سلطة الإشراف على طريقة تقديم الخدمة ولا يستطيع التأثير على كفايتها.
3. إذا لم يكن للشخص سلطة طلب عنصر تكلفة معين، ولكن له سلطة الإشراف على استخدام هذا العنصر بمعنى أنه يعتبر مسؤولاً عن كفاية استخدامه أفضل استخدام دون أن يتمكن من طلبه فيعتبر هذا العنصر من ضمن عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها وتحمل على الشخص المسؤول لكون قراراته تؤثر في عنصر التكلفة.

4. إذا لم يكن للشخص سلطة طلب عنصر التكلفة، وفي ذات الوقت ليس له سلطة الإشراف على كفاية استخدامه داخل مركزه فهنا يمكننا اعتبار أنها تكلفة لا يمكن التحكم فيها من قبل مركز المسؤولية بمعنى أنها لا تعتبر خاضعة لرقابة هذا المركز ولا يتم تحميله بتلك التكاليف.

2.2.3.2. دليل الحسابات وفقا لمراكز المسؤولية:

يتطلب تنفيذ أسلوب تبويب التكاليف وفقا لوحدة الإشراف والمسؤولية في الحسابات استخدام دليل حسابات تحليلي مفصل تفصيلا كاملا، فالبنسبة للأجور مثلا لا يكفي تحميلها على بند نفقات عامة فقط، إذا ما أردنا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وإنما يجب تبويبها بحسب مراكز المسؤولية بحيث يمكننا معرفة أجور كل مركز من مراكز الوحدة الاقتصادية. (حجازي، بدون تاريخ، ص 183)

ولكي نتمكن من تبويب بند تكلفة أو إيراد ما لكل مركز مسؤولية في الوحدة الاقتصادية لا بد من دراسة الخريطة التنظيمية كونها نقطة البداية، في تصميم نظام محاسبة المسؤولية وعلى أساسها يتم إعداد دليل الحسابات لتجميع البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة عن كل مركز مسؤولية.

ويلزم لهذا الأمر أن يوفر دليل الحسابات ما يلي: (فخر، 1998، ص 108)

1. ترميز وترقيم مراكز المسؤولية لتسهيل عملية تبويب التكاليف أو الإيرادات وفقا لكل مركز مسؤولية.
2. دمج دليل الحسابات المعد وفقا لمراكز المسؤولية في نطاق دليل حسابات الوحدة الاقتصادية المعد وفقا لعناصر التكاليف والإيرادات بحيث يسهل عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
3. تصميم مجموعة مستنديه ودفترية وتحديد دورتها بين مراكز المسؤولية لكي تقوم بوظيفتها الرقابية والمحاسبية بكفاءة.

وللتوضيح لو افترضنا أننا نريد تبويب الأجور وفقا لمراكز المسؤولية والأقسام التابعة لها، وقد تواجد بند الأجور في دليل الحسابات برمز حساب رقم (31) من خلال الرجوع للخريطة التنظيمية ودمجها مع دليل الحسابات (خريطة الحسابات) فإنه يمكننا معرفة تكاليف أجور كل قسم في مركز مسؤولية ما، ومجموع أجور هذه الأقسام يعطى إجمالي أجور كل مركز مسؤولية، وبالتالي مجموع أجور مراكز المسؤولية يعطى إجمالي الأجور في الوحدة

الاقتصادية لكل المراكز، ويمكن دمج دليل الحسابات المعد وفقا لمراكز المسؤولية مع دليل الحسابات المعد وفقا للتكاليف مع التطبيق على مثال الأجور كما يلي:

الشكل رقم (3)

دليل الحسابات المعد وفقا لمراكز المسؤولية

رئيسي	عام	تحليلي	فرعي	البيان
3				المصروفات
	31			الأجور
		311		مركز المسؤولية أ
			3111	قسم 1
			3112	قسم 2
			3113	قسم 3
		312		مركز المسؤولية ب
			3121	قسم 1
			3122	قسم 2
			3123	قسم 3

ومن خلال التسجيل المحاسبي عبر المستندات والسجلات وقيود اليومية تتأثر هذه الحسابات، ونتمكن من تقييم أداء كل مركز مسؤولية من خلال دراسة حساب المركز والتكاليف أو الإيرادات التي تخضع لرقابته.

ويأتي العرض السابق للدليل المحاسبي وفقا للتكاليف ومراكز المسؤولية الذي يعتمد عليه نظام محاسبة المسؤولية في عملية فصل عناصر التكاليف والإيرادات متماشيا مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما ولا تتعارض معها كما أنه لا يعيق عملية إعداد القوائم المالية اللازمة للوحدة الاقتصادية، ولكنه يعطي مجالا أوسع لتحليل عناصر التكاليف من ناحية، ومن ناحية

أخرى تركيز التكاليف من خلال تحميلها لمراكز المسؤولية الخاضعة لرقابتها. وتساعد التكنولوجيا والبرامج المحاسبية المحوسبة والمتطورة من تمكين المحاسب من إعداد دليل حسابات يتناسب وحجم المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت أقسامها وإداراتها بشكل يتوافق وإمكانية تبويب تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية وفقاً لدرجة التحكم بها.

2.2.4. النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية:

تعتمد محاسبة المسؤولية في عمليات رقابة وتقييم أداء مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية على أدوات للقياس وطرق للمعايير المحددة مقدماً للرقابة على التكاليف، على اعتبار أن الرقابة على التكاليف من أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافه، حيث يجب توفر مقياس أو معيار قبل المحاسبة والمساءلة. (عشماوي، 1971، ص 235)

فالتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية تعبران عن أدوات معيارية لقياس الأداء المخطط تسعى كل منها لوضع معايير للأداء تفيد في عمليات التخطيط والقياس والرقابة ومعرفة الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، فكل منهما يساعد في تدعيم مجال وضع السياسات واتخاذ القرارات.

مع الأخذ بعين الاعتبار الفرق بينهما فالموازنات التخطيطية تضع تقديرات مالية لمراكز المسؤولية والأقسام التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية، بينما التكاليف المعيارية تضع تقديرات مالية ترتبط بالخدمة التي تقدمها الوحدة الاقتصادية. (موسى، 1976، ص 171)

وبالإمكان تحديد العديد من المزايا التي تعود على مراكز المسؤولية المختلفة وبالتالي على الوحدة الاقتصادية ككل نتيجة تطبيق نظام معياري وتتمثل أهم هذه المزايا في الآتي: (عشماوي، 1971، ص 250)

1. تعطي المعايير بيانات قوية يستطيع مدير مركز المسؤولية الاعتماد عليها في تنفيذ المهام، فالمعايير تعتبر هدفاً لمدير مركز المسؤولية، وبالتالي ستساعده في إعداد التقديرات اللازمة لمركز المسؤولية.
2. تعتبر المعايير أداة من أدوات الإدارة التي تساعد في الرقابة ومقارنة أداء مراكز المسؤولية المختلفة وبالتالي ستساعد المعايير في تحديد أي مركز مسؤولية ذي كفاءة أعلى.

3. من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير تتمكن إدارات مراكز المسؤولية تحديد أوجه الضياع والانحرافات وبالتالي القضاء عليها أو التقليل منها، ويؤدي هذا إلى أن تتمكن الإدارة من معرفة المتسبب بالانحراف وتعديل مساره لتخفيض التكاليف.
4. وجود معايير واضحة ومفهومة عن طبيعة العملية الإنتاجية أو الإدارية يعطي العاملين في مستوياتهم الإدارية المختلفة أثر معنوي يحتوي على الرضا سيمكنهم من رفع الكفاية في مركز المسؤولية.
5. تساعد المعايير في تمكين الإدارة من وضع السياسات اللازمة واتخاذ القرارات السليمة التي تساعد في تصحيح أي انحراف موجود لدى أي مركز مسؤولية.

2.2.4.1. التكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية:

عرفت التكاليف المعيارية "بأنها مقياس لما يجب أن تكون عليه تكلفة المخرجات لذلك ينظر إليها على أنها مقياس أو نمط أو أداة لمقارنة التكاليف الفعلية لمعرفة مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي، ولا تعتبر هذه التكاليف بديلاً عن التكاليف الفعلية". (الرجبي، 2004، ص239)

وعرفت أيضا "بأنها خطة تكاليف محددة مقدماً على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعلياً". (إبراهيم ، وآخرون، 2001، ص131)

ويلاحظ من التعريفات السابقة أن تحديد التكاليف المعيارية بشكل مسبق يساهم بشكل كبير في عملية قياس الأداء فتحديدها يعطي تصوراً للإدارة العليا عن الاحتياجات الضرورية من التكاليف لإنجاز خدمة أو نشاط والتي يتم احتسابها بناء على معرفة العمليات اللازمة لتقديم الخدمة أو إنجاز النشاط بالإضافة لعدد الأفراد وعدد ساعات العمل وأي تكاليف إضافية لازمة.

وبمعنى آخر يجب قبل تحديد التكاليف المعيارية أن نحدد الأداء المعياري اللازم لإنجاز أي خدمة أو نشاط داخل الوحدة الاقتصادية

ويرى الباحث أن محاسبة المسؤولية تساعد الإدارة العليا على تحديد ذلك الأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط لأن من المقومات الأساسية لها هو وضع الهيكل التنظيمي السليم الذي يناسب الوحدة الاقتصادية بما يحتوي من تحديد لمراكز المسؤولية فيها وأنواعها والعمليات اللازمة لتقديم الخدمة وعدد الأفراد الواجب توفرهم، وبالتالي تساهم محاسبة المسؤولية في ربط

التكاليف الفعلية الناتجة من تقديم خدمة بالتكاليف المعيارية مع تبويبها بحسب وحدات الإشراف والمسؤولية.

2.2.4.2. طرق إعداد معايير التكاليف لمراكز المسؤولية:

تعتبر التكاليف المعيارية ناتج جهد وتفكير مجموعة من العاملين بالمشروع المكلفين من قبل الإدارة بإعدادها، وتحتوي هذه المجموعة على مختلف التخصصات الموجودة في الوحدة الاقتصادية من محاسبين وإداريين وفنيين، فعند إعداد التكاليف المعيارية لمركز مسؤولية ما لا بد من تحديد التخصصات اللازمة لإعدادها. ويمكن لهذه المجموعة الاعتماد على أساليب معينة لتحديد التكاليف المعيارية لمركز مسؤولية ما وتتمثل في الآتي: (إبراهيم ، وآخرون، 2001، ص145)

1. الطريقة التاريخية:

وتعني استخلاص التكاليف التي حدثت في الفترات السابقة، من واقع الدفاتر والسجلات المالية والفنية، وتتعدد طرق استخدام التكاليف التاريخية كمعيار كما يلي:

أ. استخدام البيانات الكاملة لفترة معينة كمعيار للتكاليف لفترات قادمة، ويتغير هذا المعيار بعد فترة من الزمن.

ب. استخدام التكاليف التي تحدث فعلاً في عام ما كمعيار لتكاليف العام الذي يليه واعتبار التكاليف التي حدثت فعلاً معيار لتكاليف العام الثالث.

ت. اعتبار التكاليف التي تحدث في شهر ما معياراً للتكاليف في الشهر الذي يليه.

ث. الاعتماد على التكاليف التي حدثت في مجموعة سنوات سابقة من أجل إعداد معايير لسنة قادمة، ويتم الاعتماد على التكاليف في السنوات السابقة دون التقيد بجميع بيانات سنة دون أخرى.

2. الطريقة الإحصائية:

تستنتج التكاليف المعيارية وفقاً لهذه الطريقة بناءً على استخدام أساليب إحصائية، فمن خلال إخضاع التكاليف التاريخية للأساليب الإحصائية ودراسة اتجاهاتها سنتمكن من استخدامها كمعيار.

3. الطريقة العملية للمعايرة:

وتعني هذه الطريقة إخضاع نشاط ما لتجارب معملية بهدف تحديد التكاليف المعيارية لإتمام هذا النشاط، كاحتساب الساعات أو الدقائق لإنجاز النشاط مع احتساب الوقت الضائع المسموح به.

4. الطريقة الواقعية:

تجمع هذه الطريقة الأساليب السابقة مجتمعة، دون الخروج عن دائرة إمكانيات الوحدة الاقتصادية، والأصول العلمية والفنية اللازمة لتحديد التكلفة المعيارية وتشتمل على الخطوات التالية:

- أ. دراسة تحليلية للبيانات التاريخية عن الأداء في الماضي.
- ب. تطوير نتيجة الدراسات التاريخية بالأصول العلمية والفنية.
- ت. تأكيد النتائج بالتجربة العملية على الإمكانيات والقدرات المتاحة.
- ث. تكييف النتائج النهائية لتلائم فترة سريان المعيار.

ومن وجهة نظر الباحث تعتبر الطريقة الواقعية من أفضل طرق إعداد معايير التكاليف لمراكز المسؤولية في الجامعات، لما تتمتع به من مرونة عند وضع تلك المعايير وإمكانية تعديلها بالزيادة أو بالنقص وفقاً للمستجدات الحالية.

2.2.4.3. مميزات استخدام التكاليف المعيارية لمراكز المسؤولية:

تتضح أهمية التكاليف المعيارية لمراكز المسؤولية والتي يتفق وجودها مع تفعيل نظام محاسبة المسؤولية من خلال النقاط التالية: (كحالة ، حنان، 1998، ص29)

1. تساعد التكاليف المعيارية في تحديد القيم المالية للخدمات أو المنتجات المقدمة.
2. تعتبر التكاليف المعيارية جزءاً من الموازنات التخطيطية التي تعتمد عليها مراكز المسؤولية في تقدير احتياجاتها المستقبلية.
3. تسمح التكاليف المعيارية باكتشاف الأخطاء في حينها لمعالجة ومنع تكرارها مستقبلاً دون الحاجة للانتظار حتى نهاية الفترة المالية.
4. سرعة الحصول على بيانات التكاليف، فلا حاجة للانتظار حتى نهاية الدورة المالية لتجميع التكاليف الفعلية بل بالإمكان استخدام التكاليف المعيارية المحددة على أسس علمية لخدمة مراكز المسؤولية في مختلف الأغراض.

2.2.4.4. الموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية:

تعني الموازنة التخطيطية "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". (الشرع ، سفيان، 2002، ص255)

ومن هذا المفهوم يتضح ما يلي:

1. أن الموازنة التخطيطية تعتبر ترجمة لأهداف المشروع التخطيطية أو الرقابية.
2. أن تتعلق الموازنة التخطيطية بوحدة اقتصادية، ولفترة مستقبلية محددة.
3. تحديد الأنشطة الفرعية (مراكز المسؤولية) التي تعبر عن الوحدة الاقتصادية.

وللموازنات التخطيطية دور أساسي في محاسبة المسؤولية كأداة قياس تساعد المستويات الإدارية المختلفة في الرقابة على مختلف العمليات والخطط والبرامج في كل وحدة من وحدات الإشراف والمسؤولية من خلال تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكن مركز مسؤولية. (عشماوي، 1971 ص 261)

فعند إعداد الموازنة التخطيطية للوحدة الاقتصادية طبقاً لمفهوم محاسبة المسؤولية لا بد من إعدادها على مستوى الأقسام طبقاً للهيكل التنظيمي وهو ما يطلق عليه بالموازنة القطاعية ومن خلال تجميع كافة الموازنات لكل قسم (مركز مسؤولية) تستطيع تحديد الموازنة الشاملة (الشرع ، سفيان، 2002، ص255)

وقد لوحظ أن التكاليف المعيارية تهتم فقط بتقدير التكاليف التي ينفقها مركز المسؤولية من أجل تقديم خدمة أو إنتاج منتج، وهي بذلك تُمكن فقط من قياس الأداء لمراكز الإنفاق (التكلفة) دون إمكانية قياس أداء مراكز الإيراد والربحية والاستثمار كونها تتطلب قياس الإيرادات إلى جانب التكاليف فتأتي الموازنات التخطيطية كأداة تساعد في تأدية هذا الدور، فنستطيع من خلالها قياس أداء كافة مراكز المسؤولية.

2.2.4.5. مراحل إعداد الموازنة التخطيطية لوحدات الخدمات لتناسب محاسبة المسؤولية:

تعمل الوحدات الاقتصادية الخدمية على إنتاج وتقديم خدمات بدلا من السلع، فموازنة الوحدات الخدمية لا تحتوي على مخزون فالخدمة تصرف لحظة أدائها وليس هناك فارق زمني بين إنتاج أو أداء الخدمة وتصريفها وبالتالي يكون التركيز في موازنة الوحدات الخدمية على إيرادات وتكاليف أداء الخدمة. (هيتجر ، ماتولتس، 2004، ص239)

ويمكن تلخيص أسلوب إعداد الموازنة التخطيطية للوحدات الخدمية لتناسب محاسب المسؤولية على النحو التالي: (صبري، 2002، ص382)

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.

ويتطلب إعداد الموازنة في الجامعة اتخاذ الخطوات التالية: (صبري، 2007، ص386)

1. تحديد المفهوم الرئيسي لإعداد الموازنة، والذي يتطلب تحديد الأهداف والتي من الممكن التعبير عنها بتحديد تكلفة الفصل الدراسي لكلية ما أو تكلفة تدريس الطالب.
2. تقسيم الجامعة إلى مراكز مسؤولية بحيث تشمل كلا من:
 - أ. مراكز أنشطة رئيسية وتضم الكليات والدوائر الأكاديمية التعليمية.
 - ب. مراكز أنشطة مساندة وتضم مراكز أبحاث ومراكز استشارات.
 - ت. مراكز خدمات أكاديمية خاصة مثل مختبرات العلوم.
 - ث. مراكز خدمات أكاديمية عامة مثل المكتبة والحاسب الآلي.
 - ج. مراكز خدمات ذات إيراد مثل الكافتيريا ومخزن الكتب.
 - ح. مراكز خدمات إدارية مثل الإدارة العامة وشؤون الموظفين والمالية والمشتريات.
3. تقدير نفقات وإيرادات كل مركز بناء على حجم النشاط أو عدد الطلب المتوقع أو استخدام بيانات تاريخية، ويقدر كل مركز مسؤولية بصورة كمية احتياجاته الرئيسية من النفقات

كالرواتب واللوازم كتحديد عدد الأساتذة اللازم في كلية ما وعدد الأجهزة المطلوبة، وتجمع هذه الاحتياجات لدى لجنة الموازنة من كافة المراكز وتحويلها إلى بيانات رقمية تعكس الاحتياجات العامة للجامعة.

4. وضع البيانات المالية في شكل جداول لكل مركز مسؤولية حسب وضعه فيما إذا كان مركز تكلفة أو ربحية أو إيراد ومن أبرز هذه الجداول جدول موازنة النفقات والإيرادات لفترة مالية.

2.2.4.6. مميزات استخدام الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية:

تحقق الموازنات التخطيطية العديد من المزايا عند إعدادها على مستوى مراكز المسؤولية، وتتمثل فيما يلي: (هيتجر ، ماتولتس، 2004، ص239)

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

بمعنى أن الموازنات تولد الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية من خلال دراسة تكاليف ومنافع مراكز المسؤولية.

2.2.4.7. ربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية:

بعد الانتهاء من وضع معايير الأداء المخطط المعدة بواسطة النظام المعياري لا بد من الربط بين مراكز المسؤولية والمعايير التي أعدت من أجلها، حيث أن محاسبة المسؤولية لا تستهدف الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات بشكل مجرد ولكن تربط هذه العناصر بالمديرين المسؤولين عنها ولا يتم ذلك إلا إذا تم ربط المعايير المحددة مقدماً بمركز المسؤولية المعني. (جبريل، 1999، ص54)

2.2.5. نظام التقارير لمراكز المسؤولية:

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

ويرى محمد الجزار أنه يمكن تعريف تقارير التكاليف اللازمة للرقابة "بأنها أدوات اتصال داخلية تتضمن بيانات تكاليفية ملخصة لما جاء في سجلات وحسابات التكاليف ومحضره بطريقة موضوعية متكاملة في ظل مبادئ معينة وتنقلها دوريا إلى المستويات الإدارية المتتابعة بهدف مساعدتها في تحقيق الرقابة على التكاليف الداخلية في مجال تحكمها بعد تحليل البيانات وإيجاد الربط بين المعلومات واتخاذ القرارات الصحيحة لمحاربة أي ضياع أو إسراف". (الجزار، 1981، ص312)

ويرى المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "أن التطورات الحديثة في مجالات منظمات الأعمال وفي بيئات الإنتاج أدت إلى التوسع الأكبر والاعتماد على مؤشرات كمية تحليلية وغير مالية، وذلك لقياس وتقييم الأداء مما يدعو إلى الضرورة في تطوير النظم المحاسبية الإدارية للمشروع أو المنظمة بحيث لا تقتصر مخرجات هذه النظم على مجرد تقديم مؤشرات مالية وبشكل مختصر وإنما يمتد نطاق المخرجات ليشمل توليد مؤشرات تفصيلية غير مالية تساعد على رفع مستويات الكفاءة والفاعلية لعمليات المنشأة". (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، ص481)

ومن وجهة نظر الباحث أنه لأغراض تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية لا يكفي الاعتماد فقط على تحليل عناصر التكاليف وتحديد المسؤولية عنها دون أن تمتد التقارير لتشمل كافة العناصر التي يتكون منها مركز المسؤولية سواء المالية منها أو غير المالية.

2.2.5.1. مزايا التقارير لمراكز المسؤولية:

تحقق التقارير مجموعة من المزايا تتمثل في النقاط التالية: (الجزار، 1981، ص309)

1. إثارة الاهتمام بالمعلومات الجارية عن أنشطة الوحدة الاقتصادية، فالرقابة لا تكون فعالة إلا إذا قدم المحاسب إلى الإدارة بمستوياتها المتتابعة بيانات سريعة ودقيقة عن الأداء الجاري مع إعطاء أهمية للانحرافات عن الهدف.
2. تساعد التقارير على تحديد فاعلية المسؤوليات والاختصاصات التي تم تفويضها (موسى 1976 ص 593)
3. تحل التقارير محل العلاقات الشخصية التي كانت موجودة في الوحدات الاقتصادية الصغيرة إذ مع توسع الوحدات اتخذت التقارير مكان العلاقات الشخصية وتم تقادى مساوئ ابتعاد الإدارة العليا عن الإشراف الفعلي لكل مستوى إداري.
4. تنتج التقارير فرصة المناقشة وتبادل المعلومات بين مراكز المسؤولية من خلال تقديمها إلى المستويات المختلفة قبل الموعد المحدد للاجتماع لمناقشتها، حتى يتمكن كل فرد مسؤول من إبداء الآراء التي تساعد في معالجة أي إخفاق موجود في الأداء وتصحيح الانحرافات.

2.2.5.2. أنواع التقارير الواجب إعدادها في مراكز المسؤولية:

تعكس التقارير صورة الوضع الداخلي لمراكز المسؤولية، وبالتالي يجب أن تغطي كافة الأهداف التي يحققها المركز، بمعنى يختلف هدف التقارير باختلاف هدف المركز وتتمثل أنواع التقارير بما يلي: (موسي، 1976، ص600)

1. التقرير الرقابي:

وهي التقارير التي تعكس تقدم الأعمال من خلال مقارنة الإنجاز الفعلي مع البرامج المخططة، فتوضح مقدار الانحرافات ونقط الضعف ومواطن الإسراف والتقدم مع التركيز على عناصر التكاليف.

2. التقرير الإداري:

تحتاج بعض المستويات الإدارية إلى تقارير خاصة عن نتائج أعمال المركز، فيعكس هذا النوع من التقارير احتياجات الإدارة ويوجب عن تساؤلاتها، وقد تحتوى هذه التقارير على كشف عدد ساعات التشغيل، أو أعداد العاملين، دون أن تحتوى على تعليق أو دراسة وتتولى الجهة الطالبة الدراسة والتعليق.

3. التقرير المالي:

تعد هذه التقارير لتعكس نتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية ككل التي تعد في نهاية السنة المالية أو كل فترة معينة والتي توضح التكاليف الإجمالية التي تحملتها في سبيل تحقيق أهدافها وكذلك الإيرادات التي حققتها والمركز المالي لها.

ومن وجهة نظر الباحث أن الاعتماد على كافة أنواع التقارير سيساهم في تطبيق أفضل لنظام محاسبة المسؤولية، وسيتم الاقتصار على تناول مفهوم التقارير الرقابية وقواعد إعدادها لقياس أداء مراكز المسؤولية، نظرا لكونها من أفضل أنواع التقارير التي تقيس أداء مدير مركز المسؤولية، وتحدد درجة التزامه بحسن استخدام الموارد المتاحة له وهو ما يتوافق مع مفهوم محاسبة المسؤولية.

2.2.5.3. القواعد الواجب أخذها في الاعتبار عند تصميم نظام التقارير الرقابية لمراكز المسؤولية:

يجب على مصمم نظام التقارير الرقابية مراعاة الجوانب التالية عند الشروع في إعداد نظام رقابي يتناسب ومحاسبة المسؤولية: (كحالة ، حنان، 2002، ص 441-443)

1. توجيه التقارير للمسؤولين في المستويات الإدارية:

يجب إعداد التقارير وفقا للمستويات الإدارية على أساس الهيكل التنظيمي أي وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية بحيث تغطي التقارير البيانات والمعلومات الخاصة بنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية، بشكل يعطي المستويات الإدارية العليا معرفة وحصر كافة التكاليف والإيرادات لمراكز المسؤولية التابعة لها في المستويات الإدارية الدنيا.

2. ملائمة التقارير للمستويات الإدارية:

يجب أن يكون مضمون التقارير ومستوى التفاصيل الواردة فيها مناسباً للمستوى الإداري المقدم له هذه التقارير، بحيث لا تحتوي على تفاصيل غير ملائمة أو غير ضرورية لاحتياجات المستوى الإداري المعني باتخاذ القرارات، ويتوقف مضمون التقارير ودرجة إجمالية أو تفاصيل بياناتها على المستوى الإداري الذي ترفع إليه هذه التقارير.

وبمعنى آخر فإن البيانات والمعلومات يجب أن تتناسب والمستوى الإداري فكما صعدا إلى أعلى في الهيكل التنظيمي فإن المسؤوليات الملقاة على عاتقهم تكون أكبر ولا يوجد لديهم وقت للإطلاع على تقارير ذات تفصيل موسع، أي أنه كلما صعدا إلى أعلى في سلم التنظيم

الإداري كلما زاد نطاق المسؤولية وقلت درجة التفصيل بالتقارير، وبالعكس كلما هبطنا إلى أدنى في سلم التنظيم الإداري كلما ضاق نطاق المسؤولية وزادت درجة التفصيل بالتقارير. (حجازي، بدون تاريخ، ص 465)

3. التكاليف والإيرادات القابلة للتحكم:

ويوجد رأيان في هذا الموضوع:

الرأي الأول: يرى أن تقتصر التقارير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابة وتحكم مدير مركز المسؤولية، أي فقط عرض العناصر التي يمكن أن تتأثر بقرارات مدير المركز نفسه أو سلوك وتصرفات مرؤوسيه العاملين لديه والمسؤول هو عن محاسبتهم، وهكذا يكون التقرير هو تطبيق لمبدأ المساواة 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.

ويرى كلا من رضوان حنان وجبرائيل كحاله أن الأخذ بوجهة النظر الأخيرة الشاملة لجميع العناصر أفضل في الوحدات الصغيرة الحجم مع التركيز على ضرورة الفصل التام بين التكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف غير الخاضعة للرقابة، وإظهار كل نوع في قسم مستقل وبصورة واضحة.

ويرى الباحث أنه من الممكن تطبيق الرأي الثاني أيضا على الوحدات الكبيرة لما له من زيادة الوعي لمدير مركز المسؤولية عن دور مركزه في الوحدة الاقتصادية.

4. المقارنات والمعايير:

يجب أن تعتمد التقارير على المقارنات والأساليب التحليلية لرفع كفاءة وفاعلية عملية التقييم، ووفقا لمفهوم محاسبة المسؤولية فإن الأسلوب الموضوعي لعملية المقارنة هو الاعتماد على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية أي الاعتماد على معايير محددة مسبقا، أما التقارير المعدة بناء على مقارنة النتائج الحالية مع النتائج الفعلية لفترة أو لعدة فترات سابقة لن تعطي صورة واقعية للتقييم.

5. ثبات شكل وعناصر التقرير:

لتعطي التقارير الفائدة المرجوة منها لابد من الثبات على قواعد إعدادها من فترة لأخرى، حتى تكون البيانات والمعلومات المستخرجة من التقارير صالحة لإجراء مقارنات موضوعية، كما ينطبق مبدأ الثبات أيضا على النواحي الشكلية للتقرير فطريقة عرض البيانات في التقارير يجب أن تبقى ثابتة، ولا يمنع ذلك من إجراء بعض التعديلات على قواعد إعداد التقارير أو النواحي الشكلية لها عند اللزوم ولكن يجب عرض تلك التعديلات على الأفراد الذين يستعملونها لتكون مفهومة لديهم. (الجزار، 1981، ص337)

6. السرعة والدقة في تقديم التقارير:

ليتمكن متخذ القرار من اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق الهدف لابد من السرعة والدقة في تقديم المعلومات قبل أن تفقد قيمتها كأداة مساعدة له في عملية اتخاذ القرار، فلا فائدة من الحصول على بيانات أو معلومات على درجة عالية من الدقة ولكن في وقت متأخر أو بعد فوات الأوان، ويكفي الحصول على البيانات بدرجة مقبولة من الدقة وفي أسرع وقت ممكن لتستفيد منها الإدارة.

ويرى الباحث أنه في ظل إدخال التطور التكنولوجي في عمليات الإدارة أصبح مفهوم السرعة والدقة في تقديم التقارير أمر تقليدي فمن خلال البرامج المحوسبة يتم تجهيز التقارير بشكل سريع جدا وبالذقة المطلوبة.

7. مبدأ مراعاة موضوعية البيانات وتكاملها:

يقصد بموضوعية البيانات أن تحتوي التقارير على بيانات ملائمة لدراسة موضوع محدد في مستوى محدد، ومتكاملة بمعنى أن تبين التقارير كافة الأطراف التي لها علاقة بالموضوع.

ولكي يستطيع مسؤول أحد المراكز من اتخاذ القرار الملائم في مشكلة معينة فإنه يحتاج إلى التقارير التي تقدم له البيانات المتعلقة بتلك المشكلة دون أن تحتوي على بيانات غير ضرورية ليس بحاجة لها

8. مبدأ مراعاة دورية التقارير:

تحتاج مراكز المسؤولية إلى التقارير بصفة دورية بهدف متابعة أعمالها والوقوف على أي انحراف يحدث وتصحيحه، ولن يحقق إعداد كافة التقارير لمراكز المسؤولية بشكل سنوي فقط تحقيق هذا الهدف فعلى الرغم من أهمية التقارير السنوية التي تعكس نتائج أعمال الوحدة

الاقتصادية ككل إلا أنها بحاجة أيضا إلى تقارير دورية تعكس الأداء الشهري أو الأسبوعي أو اليومي أو أداء مرحلة من مراحل تقديم الخدمة.

2.2.5.4. كيفية إعداد التقارير الرقابية بمراكز المسؤولية المختلفة:

يعتبر قياس أداء الوحدة الاقتصادية متطلب أساسي لقرارات تخصيص الموارد فيها، ويساعد في عملية تخصيص تلك الموارد بين مختلف مراكز المسؤولية نتائج المقارنة بين الإيرادات والتكاليف والاستثمارات الفعلية مع ما هو محدد لها مقدما في الموازنات، والتي يمكن استخدامها كمؤشرات تساعد الإدارة العليا في تقييم أداء المراكز. (حسين، 2000، ص237)

وقد سبق الإشارة إلى أن مفهوم محاسبة المسؤولية ظهر كنتيجة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية وإتباعها نظام اللامركزية، وتختلف درجة اللامركزية في الوحدة الاقتصادية بين مركز مسؤولية وآخر بحسب الصلاحيات الممنوحة له، ولتتمكن الإدارة العليا من مساءلتهم لا بد أن تعكس التقارير أداء كل مدير وفقا للمسؤوليات الملقاة على عاتقه، وقد سبق الإشارة أن مسؤوليات وصلاحيات مدراء المراكز تختلف بحسب نوعية المركز (إنفاق، إيراد، ربحية، استثمار) لذلك تختلف طريقة إعداد التقارير بينها.

وفيما يلي عرض لكيفية إعداد التقارير الرقابية بمراكز المسؤولية المختلفة:

أولاً: إعداد التقارير الرقابية بمراكز التكلفة:

تنصب السلطة والمسؤولية في مركز التكلفة على جانب التكاليف فقط، وتعد التقارير الرقابية في هذا المركز على أساس مقارنة التكاليف الفعلية المتغيرة مع التكاليف المعيارية ومن جانب آخر التكاليف الفعلية الثابتة مع الموازنات التخطيطية ويتم تحديد الانحرافات المختلفة وأسبابها والمسؤول عنها وسبل علاجها. (زامل، 2000، ص547) (ظاهر، 2002، ص276)

ثانياً: إعداد التقارير الرقابية بمراكز الإيراد:

يعتبر مسؤول مركز الإيراد مساءلاً عن قيمة الإيرادات التي يحققها، ولتحديد مدى كفاءة مدير المركز لابد من إعداد تقارير توضح الإيراد المحقق وتفصيلاته لمقارنته مع معايير الإيراد المحددة في الموازنة التخطيطية ثم تحديد الانحرافات السالبة أو الموجبة ودراساتها. (ظاهر، 2002، ص276)

ثالثاً: إعداد التقارير الرقابية بمراكز الربحية:

تقع تحت سلطة المسؤول عن مركز الربحية كافة بنود التكاليف والإيرادات الخاضعة لرقابته، ولهذا يتم في التقارير الرقابية في هذا المركز تحليل فرق صافي الدخل إلى فروق أكثر تحديداً وهذا يساعد الإدارة على تحديد نقط البداية لعملية الفحص والدراسة لتلك الفروق الأمر الذي يوفر للإدارة الفرصة لتحديد الجوانب التي تحتاج إلى عناية أكبر فقد يكون الفرق ناتج من اختلاف الفعلي عن المخطط بالنسبة للإيرادات أو المصروفات أو كليهما معاً مادام أن صافي الدخل الخاضع للرقابة ما هو إلا محصلة لمقابلة الإيرادات بالمصروفات. (زامل، 2000، ص 563)

"والملاحظ أن تحديد ربحية مركز المسؤولية يشبه إلى حد كبير تحديد ربحية أي منشأة فردية، والفرق الوحيد هو أنه قد توجد صعوبة في تخصيص بعض التكاليف العامة على مراكز الربحية، فتكاليف الإدارة العليا والبحوث والتطوير وخدمات الكمبيوتر المركزي تعتبر تكاليف عامة تخدم كل مراكز الوحدة الاقتصادية ولذلك يجب تخصيصها أساساً أو بآخر على مراكز المسؤولية، لكنه يجب أن يكون واضحاً أنه ما لم يتم هذا التخصيص بدقة فإن المعلومات عن ربحية مراكز المسؤولية تكون قليلة الفائدة، ومن هنا يكون من الأفضل تحديد ربحية كل مركز قبل تخصيص هذه التكاليف العامة ثم تحديد ربحية المركز بعد هذا التخصيص". (هيتجر، ماتولتس، 2004، ص 462)

رابعاً: إعداد التقارير الرقابية بمراكز الاستثمار:

يتم محاسبة المسؤول في هذا المركز عن العائد على ما تم استثماره من موارد فالاعتماد على صافي الدخل وحده لا يكفي في تقييم أداء مركز الاستثمار ويرجع سبب ذلك إلى أن الربح يتجاهل قيمة الأصول المستثمرة في كل قسم، وهناك عدة طرق لقياس الأداء في مركز الاستثمار أهمها: (هيتجر، ماتولتس، 2004، ص 463)

1. معدل العائد على الاستثمار:

يبرر مدراء مراكز الاستثمار استثماراتهم من خلال توليد معدل (نسبة) مرتفع لعائد الاستثمار، ويجب ملاحظة أنه ليس بالضرورة أن يكون الاستثمار كبير ليحقق معدل مرتفع، ويحسب معدل العائد على الاستثمار من خلال قسمة الربح التشغيلي على أصول مركز الاستثمار.

2. طريقة العائد المتبقي:

تحدد هذه الطريقة معدل مستهدف للعائد على الاستثمار وبناء عليه يتم تحديد صافي الدخل المستهدف لكل قسم من خلال المعادلة التالية:

$$\text{صافي الدخل المستهدف} = \text{المعدل المستهدف للعائد على الاستثمار} \times \text{صافي أصول المركز}$$

ومن خلال مقارنة صافي الدخل الفعلي بصافي الدخل المستهدف، تتحدد الزيادة أو النقص عن العائد المستهدف ويتم استخدام هذه المعادلة لتقييم أداء المركز.

$$\text{الفائض عن عائد الاستثمار (الربح المتبقي)} = \text{صافي الدخل الفعلي} - \text{صافي الدخل المستهدف}$$

وبطبيعة الحال فإن إعداد التقارير الرقابية يعتمد على طبيعة التصنيف الذي تم وضعه لمركز المسؤولية، فإن كان مركز إنفاق أو إيراد أو ربحية أو استثمار فإنه لا بد أن يحتوي على العناصر الضرورية التي يمكن من خلالها إعداد التقرير الملائم لقياس أداء كل مركز مسؤولية.

2.2.5.5. تحليل الانحرافات في أداء مراكز المسؤولية:

يعتبر تحليل الانحرافات بين ما هو محقق فعلا وبين المعايير المرسومة بناء على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية أداة مفيدة في تفسير الانحرافات وتحديد أسبابها ومسبباتها، والانحراف إما أن يمثل زيادة المقدار الفعلي عن المخطط في الموازنة أو نقصه عنه، ففي الحالة الأولى يمثل إسراف في التكاليف عما هو مقدر لها بينما يعتبر ذو أثر مستحب على الإيرادات، أما الحالة الثانية فالانحراف يمثل الوفرة الزائد عن الحد الذي يقرر أن تكون عليه التكلفة ولا يعتبر ذو أثر مستحب على الإيرادات وفي كلا الحالتين يجب دراسة الانحرافات وتحليلها للوصول إلى أسبابها ومسبباتها فقد يكون الانحراف ناتج عن عدم الدقة في تحديد المعايير حيث أن أسباب الإسراف يجب القضاء عليها، وأسباب التوفير يجب تشجيع بقائها وتمييزها. (موسى، 1976، ص596)

2.2.5.6. أسباب حدوث الانحرافات وعلاجها:

حتى تتمكن الإدارة من معالجة الانحرافات غير المستحبة يتوجب عليها معرفة أسباب تلك الانحرافات.

وتتمثل أسباب الانحراف بالآتي: (العلاق، 1999، ص339)

1. أسباب مردها إلى المعيار:

قد يعود سبب الانحراف لطبيعة المعيار فقد يكون غير ملائم وبالتالي يصعب على الأفراد تحقيقه ولا تكون النتائج المتحققة بالمستوى المطلوب، والعلاج هنا ينصب على إعادة النظر بالمعيار وجعله ممكن التحقيق.

2. أسباب مردها إلى المنفذين:

قد يكون المعيار سليماً ويكون سبب الانحراف العاملون أنفسهم المكلفين بتحقيق المعيار فقد يكون المنفذون:

أ. غير ماهرين بما فيه الكفاية لتنفيذ الأعمال الموكلة لهم خاصة إذا ما كان العمل جديداً عليهم، والعلاج في هذه الحالة يكون من خلال إعطاء المزيد من التدريب للعاملين بشكل صحيح.

ب. مهملين ولا يهتمون بإنجاز الأعمال على الوجه الصحيح كنتيجة لتدني روحهم المعنوية لأسباب إدارية متعددة، والعلاج لهذا الإهمال يأتي من خلال معالجة السبب الحقيقي لسوء أداء العاملين وإهمالهم.

3. أسباب مردها إلى ظروف خارجية لا علاقة لها بالعاملين أو المعيار:

قد يعود سبب الانحراف إلى ظروف خارجية عن إرادة الوحدة الاقتصادية دون أن يكون للمعيار أو العاملين أي دخل فيها كتنشوء إضرابات سياسية أو حروب أو حوادث بيئية غير متوقعة، والعلاج في هذه الحالة يمكن أن يكون في إزالة مسببات الانحراف أو احتواء هذه المسببات من خلال تعديل المعايير الموضوعية.

2.2.5.7. استخدام الإدارة بالاستثناء لتحليل الانحرافات:

بعد مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وظهور الانحرافات فإن تلك الانحرافات تختلف في أهميتها النسبية وألوية علاجها، فوفقاً لمفهوم محاسبة المسؤولية يمكن لمدير معين أن يتسلم تقريراً به مئات الانحرافات، ولأهمية الوقت في عملية اتخاذ القرار فإنه لا بد من تحديد أي تلك الانحرافات التي يجب علاجها أولاً، فمعالجة كافة الانحرافات المهمة وغير المهمة قد يكلف الإدارة وقتاً وجهداً أكبر من قيمة الانحرافات لذلك يجب التركيز على الانحرافات ذات الأهمية النسبية الأعلى وهو ما يعرف بالإدارة بالاستثناء. (ظاهر، 2002، ص402)

2.2.6. نظام الحوافز:

يعتبر نظام الحوافز من المقومات المهمة اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية فالأفراد الذين توكل إليهم مهمة تنفيذ الأعمال وحدهم القادرين على تطبيق أهداف نظام محاسبة المسؤولية، لذلك يجب على الإدارة العليا أن تسعى لربط أهداف الأفراد بأهداف الوحدة الاقتصادية فما يعود على الفرد من منفعة تحدد بمدى مساهمته في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية فإذا استشعر الفرد أن السبب الوحيد لإشباع حاجاته المادية والمعنوية يأتي عن طريق تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (بتخفيض التكاليف مثلاً) فإن دافعيته للعمل على تخفيض التكاليف ستزيد. (عشماوي، 1971، ص357)

وقد عرّف العديلي الحوافز "بأنها الإمكانيات المتاحة التي توفرها البيئة المحيطة بالفرد والتي يمكن الحصول عليها واستخدامها لتحريك دوافعه نحو سلوك معين وأدائه لنشاط أو مجموعة نشاطات معينة، بالشكل أو الأسلوب الذي يشبع رغباته أو حاجاته أو توقعاته ويحقق أهدافه". (العديلي، 1995، ص151)

ومن التعريف السابق نجد أن هناك فرق بين الحافز والدافع، فالحافز شيء خارجي يوجد في البيئة تعمل إدارة الوحدة على توفيره للعاملين فيها لإثارة حاجاتهم ثم دوافعهم في حين أن الدافع شيء داخلي نابع من الفرد للوصول لحاجة معينة. (شاويش، 2000، ص208)

فعندما تريد الإدارة أن تحقق هدف معين فإنها تضع الحوافز المادية والمعنوية لاستثارة دوافع الأفراد للحصول على هذه الحوافز فعندها تتلاقى أهداف كل من الأفراد مع الوحدة الاقتصادية، فيسعى الأفراد لإشباع حاجاتهم المعنوية والمادية على طريق تحقيق أهداف الإدارة.

2.2.6.1. مراحل تصميم نظام الحوافز:

تتكون مراحل تصميم نظام الحوافز من النقاط الرئيسية التالية (ماهر، 1999، ص256)

1. تحديد هدف النظام:

يجب على مصمم نظام الحوافز أن يدرس وبعناية أهداف الوحدة الاقتصادية لمرحلة مستقبلية بهدف ترجمتها في صورة هدف لنظام الحوافز، فقد يكون هدف الوحدة الاقتصادية في مرحلة معينة زيادة الإيرادات أو تخفيض التكاليف ولتحقيق الهدف العام للوحدة الاقتصادية أو لنظام الحوافز فإنه يجب تقسيمها إلى أهداف جزئية بحسب مراكز المسؤولية، وبذلك يتضمن نظام الحوافز عدة أنظمة فرعية بداخله.

2. دراسة طبيعة النشاط:

لدراسة طبيعة النشاط يتطلب الأمر التركيز على النقاط التالية:

- أ. وجود عمليات ذات تصميم سليم محدد وواضح ومفهوم المعالم ذات مدخلات ومخرجات واضحة.
- ب. وجود عدد كافي من العاملين يتناسب مع طبيعة النشاط.
- ت. وجود طرق عمل سليمة بوجود نواتج وخطوات كاملة للعمل وأسباب للاتصال.
- ث. توفر وسائل مساعدة لإنجاز العمليات كالمكان والتجهيزات.
- ج. وجود سيطرة كاملة للفرد على العمل للتمكن من مساعته.

3. تحديد ميزانية الحوافز:

وتمثل المبلغ الإجمالي اللازم لمدير نظام الحوافز.

2.2.6.2. تصنيفات الحوافز:

تختار الوحدة الاقتصادية لنفسها توليفة محددة لأنواع الحوافز ليكون لديها نظام حوافز متكامل وتتعدد أنواع الحوافز في الوحدات الاقتصادية. (ميده، 2003، ص340)

وصنفت الحوافز إلى مجموعات متعددة:

1. حوافز مادية ومعنوية.
2. حوافز جماعية وفردية.
3. حوافز مباشرة وغير مباشرة.
4. حوافز موجبة وسالبة.

ويمكن بناء نظام الحوافز من إحدى تلك التصنيفات أو عمل توليفة منها بما يخدم الوحدة

الاقتصادية مثل: (العديلي، 1990، ص151-152)

1. حوافز مادية إيجابية: كالمكافآت الممنوحة للأفراد.
2. حوافز مادية سلبية: منح هذه المكافآت للأفراد.
3. حوافز معنوية إيجابية: كخطاب الشكر الموجه للموظف.
4. حوافز معنوية سلبية: التهديد بتوجيه إنذار.

2.2.6.3. اختلاف الأهمية النسبية للحافز باختلاف المستويات الإدارية:

تختلف قدرة الحافز المادي على استثارة دافعية العاملين بحسب درجة حاجتهم، فيكون لهذا الحافز أهمية كبيرة وقوة دفع مؤثرة لمن يشعر بنقص حاد في موارده المالية ورغبة في سد العجز بها بينما يكون لهذا الحافز دافعية أقل بالنسبة لمن لديه مورد مالي كافي نسبياً فهو لا يشعر بحاجة مادية أساسية ولكن يحتاج إلى الحافز المعنوي. (مصطفى، 2000، ص193-194)

ويرى الباحث أن على مصمم نظام الحوافز أن لا يغفل احتياجات المستويات الإدارية المتعددة فاحتياجات المستويات الإدارية الدنيا تختلف عن احتياجات المستويات الإدارية الوسطى أو العليا، لذلك لابد من دراسة هذه الاحتياجات والعمل على إشباعها.

2.2.6.4. مقومات نجاح نظام الحوافز:

حتى يؤدي نظام الحوافز دوره بكفاءة وفاعلية لا بد أن تتوفر فيه مجموعة من المقومات أهمها: (زامل، 2000، ص532)

1. أن يتصف نظام الحوافز بالعدالة، من خلال ربطه بالأداء وليس بالعواطف والنوازع الشخصية للرؤساء.
2. أن يقنع نظام الحوافز العاملين، من خلال إشراكهم في مناقشته وإعداده.
3. يجب تطبيق نظام الحوافز بشكل ثابت ومستمر، مع ملاحظة أن هذا لا يعني عدم النظر فيه ومراجعته من حين لآخر بغرض تطويره وتحسينه.
4. يجب دفع الحوافز في المواعيد المحددة ودون تأخير أو بعد انتهاء العمل مباشرة.
5. أن يتصف نظام الحوافز بالوضوح والسهولة، في طريقة احتساب الحوافز، ودون أن يتم ربطها بالرواتب والأجور حتى لا تفقد وظيفتها كأسلوب لتحفيز العاملين.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3.1. المقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

3.2. منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول تفسير الوضع القائم للظاهرة أو المشكلة من خلال تحديد ظروفها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها بهدف الانتهاء إلى وصف عملي دقيق متكامل للظاهرة أو المشكلة يقوم على الحقائق المرتبطة بها. (الصح ، أبوبكر، 2001-2002، ص51)

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية (دراسة ميدانية)، وذلك بهدف محاولة التعرف إلى أي مدى يمكن تطبيقها، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان (Questionnaire) الذي تم إعداده لهذا الغرض، وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (Statistical Package for Social Science).

3.3. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الحاصلين على مؤهلات علمية من كلية التجارة، العاملين في (مكتب النائب الإداري، الدائرة المالية، دائرة شؤون الموظفين، دائرة اللوازم والمشتريات) في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وتتكون من أربع جامعات وهي على النحو التالي:

1. الجامعة الإسلامية.
2. جامعة الأزهر.
3. جامعة الأقصى.
4. جامعة القدس المفتوحة.

وقد بلغ عدد مجتمع الدراسة (108) موظفاً، تم توزيع الاستبيانات عليهم، وتم استرداد (102) استبانته، أي ما يمثل 94.4% والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (1)

مجتمع الدراسة حسب مكان العمل في الجامعة

دائرة اللوازم والمشتريات			دائرة شؤون الموظفين			الدائرة المالية			مكتب النائب الإداري			مكان العمل اسم الجامعة
المسترد	الموزع	المجتمع	المسترد	الموزع	المجتمع	المسترد	الموزع	المجتمع	المسترد	الموزع	المجتمع	
7	7	7	4	4	4	11	12	12	3	3	3	الجامعة الإسلامية
4	4	4	4	4	4	11	12	12	1	3	3	جامعة الأزهر
4	4	4	2	2	2	14	16	16	-	-	-	جامعة الأقصى
8	8	8	7	7	7	20	20	20	2	2	2	جامعة القدس المفتوحة
23	23	23	17	17	17	56	60	60	6	8	8	المجموع
108												مجموع المجتمع
102												مجموع المسترد
%94.4												النسبة

وبعد فحص الاستبيانات تبين أن جميعها صالحة للدراسة، والجدول التالية تبين خصائص مجتمع الدراسة كالتالي:

1. بالنسبة لمتغير اسم الجامعة، يبين جدول رقم (2) أن 24.5% من مجتمع الدراسة من الجامعة الإسلامية، و 20.6% من مجتمع الدراسة من جامعة الأزهر، و 18.6% من مجتمع الدراسة من جامعة الأقصى، و 36.3% من مجتمع الدراسة من جامعة القدس المفتوحة.

جدول رقم (2)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير اسم الجامعة

اسم الجامعة	التكرار	النسبة المئوية
الإسلامية	25	24.5
الأزهر	21	20.6
الأقصى	19	18.6
القدس المفتوحة	37	36.3
المجموع	102	100.0

2. بالنسبة لمتغير مكان العمل في الجامعة، يبين جدول رقم (3) أن 5.9% من مجتمع الدراسة يعملون في مكتب نائب الرئيس للشؤون الإدارية والمالية، و 54.9% من مجتمع الدراسة يعملون في الدائرة المالية، و 16.7% من مجتمع الدراسة يعملون في دائرة شؤون الموظفين، و 22.5% من مجتمع الدراسة يعملون في دائرة اللوازم والمشتريات.

جدول رقم (3)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير مكان العمل في الجامعة

مكان العمل في الجامعة	التكرار	النسبة المئوية
مكتب نائب الرئيس للشؤون الإدارية والمالية	6	5.9
الدائرة المالية	56	54.9
دائرة شؤون الموظفين	17	16.7
دائرة اللوازم والمشتريات	23	22.5
المجموع	102	100.0

3. بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي، يبين جدول رقم (4) أن 15.7% من مجتمع الدراسة من حملة شهادة الدبلوم، و 65.7% من مجتمع الدراسة من حملة شهادة البكالوريوس، و 14.7% من مجتمع الدراسة من حملة شهادة الماجستير، و 3.9% من مجتمع الدراسة من حملة شهادة الدكتوراه.

جدول رقم (4)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
15.7	16	دبلوم
65.7	67	بكالوريوس
14.7	15	ماجستير
3.9	4	دكتوراه
100.0	102	المجموع

4. بالنسبة لمتغير التخصص، يبين جدول رقم (5) أن 72.5% من مجتمع الدراسة تخصصهم محاسبة، و 19.6% من مجتمع الدراسة تخصصهم إدارة أعمال، و 2.0% من مجتمع الدراسة تخصصهم اقتصاد، و 5.9% من مجتمع الدراسة متخصصين في تخصصات أخرى مختلفة.

جدول رقم (5)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
72.5	74	محاسبة
19.6	20	إدارة أعمال
2.0	2	اقتصاد
5.9	6	أخرى
100.0	102	المجموع

5. بالنسبة لمتغير المسمى الوظيفي، يبين جدول رقم (6) أن 10.8% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي مدير دائرة، و 4.9% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي مساعد مدير دائرة، و 26.5% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي رئيس قسم، و 32.4% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي محاسب، و 2.9% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي مدقق و 22.5% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي مسميات أخرى مختلفة.

جدول رقم (6)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
10.8	11	مدير دائرة
4.9	5	مساعد مدير دائرة
26.5	27	رئيس قسم
32.4	33	محاسب
2.9	3	مدقق
22.5	23	أخرى
100.0	102	المجموع

6. بالنسبة لمتغير العمر، يبين جدول رقم (7) أن 26.5% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم أقل من 30 عام، و 39.2% تراوحت أعمارهم بين 30 و 39 عام، و 22.5% تراوحت أعمارهم بين 40 و 49 عام، و 11.8% بلغت أعمارهم 50 عام فأكثر .

جدول رقم (7)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
26.5	27	أقل من 30 عام
39.2	40	بين 30-39 عام
22.5	23	بين 40-49 عام
11.8	12	50 عام فأكثر
100.0	102	المجموع

7. بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة، يبين جدول رقم (8) أن 18.6% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 أعوام، و 45.1% من مجتمع الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم بين 5 إلى 9 أعوام، و 13.7% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم بين 10 إلى 14 عام، و 22.5% من مجتمع الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم 15 عام فأكثر.

جدول رقم (8)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
18.6	19	أقل من 5 أعوام
45.1	46	بين 5-9 أعوام
13.7	14	بين 10-14 عام
22.5	23	15 عام فأكثر
100.0	102	المجموع

3.4. أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبانة كأحدى أدوات الدراسة، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كالتالي:

القسم الأول: يحتوى على المعلومات الشخصية لمجتمع الدراسة ويتكون من 7 فقرات.

القسم الثاني: يتكون من خمسة محاور كالتالي:

المحور الأول: الهيكل التنظيمي المعد وفقا للأسس العلمية، ويتكون من 21 فقرة.

المحور الثاني: نظام المعلومات المحاسبي، ويتكون من 13 فقرة.

المحور الثالث: النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، ويتكون من 18 فقرة.

المحور الرابع: نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية، ويتكون من 21 فقرة.

المحور الخامس: نظام الحوافز، ويتكون من 4 فقرات.

وقد كانت الإجابات لكل فقرة وفق معيار ليكارت كالتالي:

التصنيف	بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
الترميز	5	4	3	2	1

3.5. صدق وثبات الاستبيان:

قام الباحث بتقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

أولاً: صدق فقرات الاستبيان:

قد تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بثلاث طرق، وهي:

1. صدق الأداة:

عُرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) محكمين (6) منهم من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وآخر يعمل في وزارة التربية والتعليم العالي، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده وبعد ذلك قام الباحث بتطبيقه على العينة الاستطلاعية.

2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

قد تم احتساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على العينة الاستطلاعية البالغ حجمها 32 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

المحور الأول: الهيكل التنظيمي

يبين جدول رقم (9) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (9)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي) مع المعدل الكلي لفقراته

م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يوجد تحديد للهيكل التنظيمي للجامعة والوحدات الإدارية فيها	0.741	0.000
2	هناك وضوح في كيفية تقسيم العمل بين الموظفين	0.854	0.000
3	هناك وضوح في عدد المستويات الإدارية	0.803	0.000
4	يوجد وصف واضح لمراكز الإنفاق أو الإيراد أو الربحية أو الاستثمار في الهيكل التنظيمي	0.702	0.000
5	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية	0.615	0.000
6	يُعرف مدير المركز المسؤوليات الملقاة على عاتقه	0.756	0.000
7	يُمنح مدير المركز صلاحيات مناسبة لأداء مسؤولياته	0.726	0.000
8	يوجد مكان محدد للعمل	0.759	0.000
9	يُعرف مدير المركز الأشخاص الخاضعين لسلطته	0.680	0.000
10	الأفراد مؤهلون لمزاولة النشاط الموكل إليهم	0.736	0.000
11	هناك تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل فرد من أفراد الجامعة	0.747	0.000
12	يوجد وصف وظيفي لكل وظيفة في الجامعة	0.677	0.000
13	يؤدي كل مركز مسؤولية نوع واحد من النشاط	0.732	0.000
14	هناك وضوح بين علاقة مراكز المسؤولية في الجامعة	0.760	0.000
15	يتحمل مدير المركز كافة مسؤولياته ومسؤوليات الأفراد الخاضعين له	0.709	0.000
16	يتم مساءلة الأفراد بما يتناسب والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم	0.624	0.000
17	يوجد عدد كافي من الأفراد لتأدية المهام داخل مركز المسؤولية	0.782	0.000
18	الأفراد مدربون لتأدية المهام الموكلة إليهم	0.605	0.000
19	يُعطى مدير مركز المسؤولية الوقت الكافي لعملية التخطيط	0.687	0.000
20	هناك تحديد للعمليات التي من خلالها يتم انجاز النشاط	0.777	0.000
21	العمليات داخل مركز المسؤولية الواحد متجانسة	0.531	0.003

قيمة r عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.349

المحور الثاني: نظام المعلومات المحاسبي

يبين جدول رقم (10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (نظام المعلومات المحاسبي) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (نظام المعلومات المحاسبي) مع المعدل الكلي لفقراته

م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف	0.693	0.000
2	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات	0.639	0.000
3	يتم تبويب عناصر التكاليف	0.696	0.000
4	يتم تبويب عناصر الإيرادات	0.644	0.000
5	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للجامعة	0.692	0.000
6	يوجد ربط بين عناصر التكاليف وبين مراكز المسؤولية	0.782	0.000
7	يمكن معرفة مركز المسؤولية الذي أحدث التكاليف	0.818	0.000
8	بالإمكان معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين	0.803	0.000
9	يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها، عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها لكل مركز مسؤولية	0.796	0.000
10	أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً تناسب طبيعة النشاط	0.555	0.001
11	هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة	0.431	0.018
12	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة	0.486	0.006
13	يتم قياس الأداء الفعلي بكفاءة	0.572	0.001

قيمة r عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.349

المحور الثالث: النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية

يبين جدول رقم (11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية) والمعدل الكلي لفقراته،

والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية) مع المعدل الكلي لفقراته

م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يوجد تقدير للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية	0.754	0.000
2	هناك انسجام بين معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع الأهداف العامة	0.783	0.000
3	توضع المعايير على أسس تناسب طبيعة هدف مركز المسؤولية	0.771	0.000
4	تعتبر المعايير واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها	0.835	0.000
5	تعتبر المعايير المطبقة واقعية	0.825	0.000
6	تناسب المعايير الإمكانات المادية والبشرية لكل مركز مسؤولية	0.556	0.001
7	تشارك كافة مراكز المسؤولية في وضع المعايير	0.865	0.000
8	يوضع المعيار وفقاً لقدرات الأفراد	0.807	0.000
9	تتشترك المستويات الإدارية في وضع المعايير التي تخصها	0.780	0.000
10	تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية	0.826	0.000
11	تربط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية	0.898	0.000
12	يمكن فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بمركز مسؤولية محدد عن الموازنة الإجمالية	0.779	0.000
13	يساهم كل فرد مسؤول في هذه المراكز بإعداد الموازنة التخطيطية في مجال نفوذه	0.672	0.000
14	تستخدم التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط	0.886	0.000
15	تربط التكاليف المعيارية بمراكز الإشراف والمسؤولية	0.860	0.000
16	يمكن فصل التكاليف المعيارية لكل مرحلة من مراحل إنجاز النشاط عن الأخرى	0.888	0.000
17	عند وضع التكاليف المعيارية يتم الاعتماد على البيانات التاريخية فقط	0.683	0.000
18	تقدر التكاليف المعيارية بناءً على دراسة علمية من قبل أشخاص مهنيين	0.711	0.000

قيمة r عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.349

المحور الرابع: نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية

يبين جدول رقم (12) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (نظام التقارير المرتبط بكل مركز مسؤولية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية) مع المعدل الكلي لفقراته

م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تُعد التقارير لقياس أداء مراكز المسؤولية	0.799	0.000
2	تهتم التقارير بالجانب المالي في مراكز المسؤولية	0.745	0.000
3	تهتم التقارير بالجانب غير المالي في مراكز المسؤولية	0.550	0.002
4	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير	0.633	0.000
5	يحتوي التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما	0.770	0.000
6	توجه التقارير وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية في الهيكل التنظيمي	0.547	0.002
7	يمكن الحصول على تقارير ذات بيانات موضوعية ومتكاملة لدراسة موضوع معين	0.543	0.002
8	يحصل مسؤول مركز المسؤولية على تقارير بصورة دورية	0.783	0.000
9	تجمع التقارير بين الدقة والسرعة في إعدادها	0.623	0.000
10	شكل وعناصر التقارير ثابتة من فترة إلى أخرى	0.540	0.002
11	تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة	0.759	0.000
12	تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية	0.780	0.000
13	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه	0.579	0.001
14	هناك ثبات في القواعد المستخدمة لإعداد التقارير لمراكز المسؤولية ذات الطبيعة الواحدة	0.589	0.001
15	البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية	0.587	0.001
16	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير	0.732	0.000
17	تُعطي كافة الانحرافات الواردة في التقارير نفس الأهمية النسبية لدراستها	0.775	0.000
18	تحدد أسباب حدوث الانحرافات	0.610	0.000
19	تحدد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات	0.528	0.003

م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
20	توضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات	0.627	0.000
21	تتابع الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها	0.603	0.000

قيمة r عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.349

المحور الخامس: نظام الحوافز

يبين جدول رقم (13) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (نظام الحوافز) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (نظام الحوافز) مع المعدل الكلي لفقراته

م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً	0.840	0.000
2	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً	0.868	0.000
3	تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي	0.890	0.000
4	تزيد الحوافز من دافعية الأفراد للعمل	0.556	0.001

قيمة r عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.349

3. صدق الاتساق البنائي للمحاور:

يبين جدول رقم (14) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (14)

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

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	الهيكل التنظيمي	0.779	0.002
الثاني	نظام المعلومات المحاسبي	0.902	0.002
الثالث	النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية	0.920	0.002
الرابع	نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية	0.948	0.002
الخامس	نظام الحوافز	0.478	0.008

قيمة r عند درجة حرية 30 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.349

ثانياً: ثبات الاستبانة **Reliability**:

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

1. طريقة التجزئة النصفية **Split-Half Coefficient**:

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

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r}{r+1}$$

حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (15) أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان.

2. طريقة ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha**:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات ويبين جدول رقم (15) أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم (15)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية وألفا كرونباخ)

معامل ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية				محتوى المحور	المحور
	مستوى المعنوية	معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط	عدد الفقرات		
0.9441	0.000	0.958171	0.9197	21	الهيكل التنظيمي	الأول
0.8571	0.000	0.892764	0.8063	13	نظام المعلومات المحاسبي	الثاني
0.9626	0.000	0.915284	0.8438	18	النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية	الثالث
0.9313	0.000	0.915754	0.8446	21	نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية	الرابع
0.7844	0.000	0.840983	0.7256	4	نظام الحوافز	الخامس

3.6. المعالجات الإحصائية:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات.
2. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
3. 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.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

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

يتم تطبيق اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (16) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (16)

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

المحور	محتوى المحور	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	الهيكل التنظيمي	0.615	0.844
الثاني	نظام المعلومات المحاسبي	0.872	0.432
الثالث	النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية	0.659	0.779
الرابع	نظام التقارير	0.701	0.709
الخامس	نظام الحوافز	1.275	0.077
	جميع المحاور	0.941	0.339

□ هل تطبق الجامعة محاسبة المسؤولية، وما مدى توفر المقومات اللازمة لذلك ؟
لإظهار ضرورة وأهمية أكبر لموضوع الدراسة كان لا بد من استطلاع آراء أفراد المجتمع عن وجود تطبيق لمحاسبة المسؤولية في الجامعة، وبعد طرح هذا السؤال على مجتمع الدراسة كانت نتيجة الإجابات كما يبين جدول رقم (17) أن 47.1% من مجتمع الدراسة يرى أن هناك تطبيق لمحاسبة المسؤولية، و 33.3% من مجتمع الدراسة يرى عدم وجود تطبيق لمحاسبة المسؤولية، و 19.6% من مجتمع الدراسة يرى أن محاسبة المسؤولية تطبق إلى حد ما في الجامعات الفلسطينية.

ولنتأكد من أن مجتمع الدراسة قد أعطى إجابات علمية وموضوعية عن السؤال السابق، سئل نفس المجتمع سؤالا مباشرا عن مدى توفر مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعة فنجد أن مجتمع الدراسة كما يبين جدول رقم (18) كانت آراؤهم ضعيفة حول توفر تلك المقومات فقد حصل الهيكل التنظيمي على وزن نسبي 72.75% من آراء أفراد المجتمع واحتل المرتبة الأولى، ونظام المعلومات المحاسبي حصل على وزن نسبي 69.22% من آراء أفراد المجتمع واحتل المرتبة الثانية، ونظام التقارير حصل على وزن نسبي 65.29% من آراء أفراد المجتمع واحتل المرتبة الثالثة، والنظام المعياري حصل على وزن نسبي 56.47% من آراء أفراد المجتمع واحتل المرتبة الرابعة، و نظام الحوافز حصل على وزن نسبي 48.63% من آراء أفراد المجتمع واحتل المرتبة الخامسة والأخيرة.

ويتبين من ذلك عدم توفر كافة المقومات بدرجة مناسبة مما يعزز ترجيح فكرة عدم وجود تطبيق لمحاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية حيث أنه لا يمكن تطبيق أي نظام دون أن تتوفر فيه كافة المقومات الضرورية اللازمة له، وبالتالي فإن هذه النتيجة تشير إلى عدم وجود خلفية كافية عن مفهوم محاسبة المسؤولية ومقوماتها عند أفراد المجتمع، وهو ما يبرر تناول تلك المقومات بشكل مفصل بما يخدم موضوع الدراسة.

جدول رقم (17)

تطبيق الجامعة لنظام محاسبة المسؤولية

النسبة المئوية	التكرار	هل تطبق الجامعة نظام محاسبة المسؤولية
47.1	48	نعم
33.3	34	لا
19.6	20	إلى حد ما
100.0	102	المجموع

جدول رقم (18)

مدى توفر مقومات نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة

م	السؤال	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
1	الهيكل التنظيمي	3.64	72.75	1
2	نظام المعلومات المحاسبي	3.46	69.22	2
4	نظام التقارير	3.26	65.29	3
3	النظام المعياري	2.82	56.47	4
5	نظام الحوافز	2.43	48.63	5

4.2. تحليل فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات وفرضيات الدراسة والجدول التالية تحتوي على المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المطلقة المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97 عند درجة حرية "101" ومستوى دلالة 0.05، (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%) وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المطلقة المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97 عند درجة حرية "101" ومستوى دلالة 0.05، (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء أفراد المجتمع في محتوى الفقرة محايدة إذا كانت قيمة مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين الهيكل التنظيمي المعد وفقاً للأسس العلمية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

لنتعرف على مدى توفر هيكل تنظيمي يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية وضعت مجموعة من الفقرات تخدم هذا الهدف، ويبين الجدول رقم (19) "الهيكل التنظيمي" أن آراء أفراد المجتمع في جميع فقرات المحور الأول ايجابية (باستثناء الفقرتين "4 ، 19" كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة)، حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة أكبر من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على أن "يعرف مدير المركز الأشخاص الخاضعين لسلطته" بوزن نسبي 82.16%، وعلى أنه "يوجد مكان محدد للعمل" بوزن نسبي

80.39%، وعلى أنه "يوجد تحديد للهيكل التنظيمي للجامعة والوحدات الإدارية فيها" بوزن نسبي 74.12%، وعلى أن "الأفراد مؤهلون لمزاولة النشاط الموكل إليهم" بوزن نسبي 73.53%، وعلى أنه "يتحمل مدير المركز كافة مسؤولياته ومسؤوليات الأفراد الخاضعين له" بوزن نسبي 71.76%، وعلى أن "هناك وضوح في عدد المستويات الإدارية" بوزن نسبي 71.57%، وعلى أنه "يوجد مختص لكل مركز مسؤولية" بوزن نسبي 71.57%، وعلى أنه "يوجد وصف وظيفي لكل وظيفة في الجامعة" بوزن نسبي 71.29%، وعلى أن "هناك وضوح في كيفية تقسيم العمل بين الموظفين" بوزن نسبي 71.18%، وعلى أن "يعرف مدير المركز المسؤوليات الملقاة على عاتقه" بوزن نسبي 70.20%، وعلى أن "العمليات داخل مركز المسؤولية الواحد متجانسة" بوزن نسبي 68.43%، وعلى أنه "يتم مساءلة الأفراد بما يتناسب والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم" بوزن نسبي 68.32%، وعلى أن "هناك تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل فرد من أفراد الجامعة" بوزن نسبي 68.24%، وعلى أنه "يُمنح مدير المركز صلاحيات مناسبة لأداء مسؤولياته" بوزن نسبي 67.60%، وعلى أن "هناك تحديد للعمليات التي من خلالها يتم انجاز النشاط" بوزن نسبي 67.52%، وعلى أن "الأفراد مدربون لتأدية المهام الموكلة إليهم" بوزن نسبي 65.88%، وعلى أنه "يوجد عدد كافي من الأفراد لتأدية المهام داخل مركز المسؤولية" بوزن نسبي 65.69%، وعلى أن "هناك وضوح بين علاقة مراكز المسؤولية في الجامعة" بوزن نسبي 65.35%، وعلى أنه "يؤدي كل مركز مسؤولية نوع واحد من النشاط" بوزن نسبي 64.71%.

وبصفة عامة يبين جدول رقم (19) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحاور الأول يساوي 3.48 والوزن النسبي يساوي 69.66% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه توجد علاقة بين الهيكل التنظيمي المعد وفقاً للأسس العلمية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من خلال الاطلاع على التحليل السابق لفقرات المحاور الأول يتبين أن الجامعات الفلسطينية لديها هيكل تنظيمي محدد، وهو ما أكدته الفقرة رقم (1) التي أفاد محتواها بأنه يوجد تحديد للهيكل التنظيمي للجامعة والوحدات الإدارية فيها، وهو الذي يتم داخله تماسك مراكز المسؤولية وفق ترتيب منطقي بطريقة يمكن من خلالها معرفة مسؤولياتها وصلاحياتها وعلاقة كل منها بالآخر، وهو ما ينعكس بدوره على الأفراد العاملين فيها ليعرف كل منهم العمليات

اللازمة لإنجاز النشاط بالطريقة التي تمكنهم من استغلال الموارد بطريقة مثلى، وبذلك سيكون كل فرد خاضع للمساءلة بما يتناسب والمسؤوليات المكلف بها ووفقا للتسلسل المنطقي لإدارات الهيكل التنظيمي المتعددة.

إلا أن نتائج التحليل وضحت أن هناك آراء غير محددة حول تصنيف مراكز المسؤولية إلى مراكز إنفاق أو إيراد أو ربحية أو استثمار وهو ما يتنافى مع متطلبات الهيكل التنظيمي الملائم لتطبيق محاسبة المسؤولية، وذلك ما أكدته الدراسات المختلفة على أهمية تحديد مراكز المسؤولية ضمن ذلك التصنيف، ولكن بالرجوع إلى الفقرات الايجابية حول الفرضية نجد أن الهياكل التنظيمية في الجامعات تتوفر بها العديد من المتطلبات اللازمة لإمكانية وضع ذلك التصنيف، منها على سبيل المثال وجود تحديد لعدد المستويات الإدارية، ووجود وصف وظيفي لكل مركز مسؤولية، وهناك تحديد للمسؤوليات والصلاحيات لكل مركز مسؤولية، وتوفر مدير لكل مركز مسؤولية.

كما بينت الدراسة أن أفراد المجتمع لم يتمكنوا من تحديد ما إذا كان مدير مركز المسؤولية يعطي الوقت الكافي لعملية التخطيط وهذا مدلول ايجابي لأن ذلك يدل على وجود لوظيفة التخطيط بين مدراء مراكز المسؤولية، ولكنها بحاجة إلى مزيد من الاهتمام من قبلهم.

وبشكل عام يوجد هيكل تنظيمي يتناسب وإمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية.

جدول رقم (19)

تحليل فقرات المحور الأول (الهيكل التنظيمي)

مستوى الدلالة	الترتيب	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الفقرات	مسلسل
0.000	1	12.586	82.16	4.11	يُعرف مدير المركز الأشخاص الخاضعين لسلطته	9
0.000	2	11.431	80.39	4.02	يوجد مكان محدد للعمل	8
0.000	3	7.503	74.12	3.71	يوجد تحديد للهيكل التنظيمي للجامعة والوحدات الإدارية فيها	1
0.000	4	8.307	73.53	3.68	الأفراد مؤهلون لمزاولة النشاط الموكل إليهم	10
0.000	5	5.527	71.76	3.59	يتحمل مدير المركز كافة مسؤولياته ومسؤوليات الأفراد الخاضعين له	15
0.000	6	6.228	71.57	3.58	هناك وضوح في عدد المستويات الإدارية	3

مستوى الدلالة	الترتيب	الفرق	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الفقرات	مستوى
0.000	7	5.212	71.57	3.58	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية	5
0.000	8	5.648	71.29	3.56	يوجد وصف وظيفي لكل وظيفة في الجامعة	12
0.000	9	6.458	71.18	3.56	هناك وضوح في كيفية تقسيم العمل بين الموظفين	2
0.000	10	4.817	70.20	3.51	يُعرف مدير المركز المسؤوليات الملقاة على عاتقه	6
0.000	11	4.758	68.43	3.42	العمليات داخل مركز المسؤولية الواحد متجانسة	21
0.000	12	3.940	68.32	3.42	يتم مساءلة الأفراد بما يتناسب والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم	16
0.000	13	4.488	68.24	3.41	هناك تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل فرد من أفراد الجامعة	11
0.000	14	3.909	67.60	3.38	يُمنح مدير المركز صلاحيات مناسبة لأداء مسؤولياته	7
0.000	15	4.133	67.52	3.38	هناك تحديد للعمليات التي من خلالها يتم انجاز النشاط	20
0.003	16	3.093	65.88	3.29	الأفراد مدربون لتأدية المهام الموكلة إليهم	18
0.003	17	3.063	65.69	3.28	يوجد عدد كافي من الأفراد لتأدية المهام داخل مركز المسؤولية	17
0.006	18	2.804	65.35	3.27	هناك وضوح بين علاقة مراكز المسؤولية في الجامعة	14
0.015	19	2.485	64.71	3.24	يؤدي كل مركز مسؤولية نوع واحد من النشاط	13
0.147	20	1.461	63.37	3.17	يوجد وصف واضح لمراكز الإنفاق أو الإيراد أو الربحية أو الاستثمار في الهيكل التنظيمي	4
0.843	21	-0.199	59.60	2.98	يُعطى مدير مركز المسؤولية الوقت الكافي لعملية التخطيط	19
0.000		7.158	69.66	3.48	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (101) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.97

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين توفر نظام للمعلومات المحاسبي وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

لدراسة توفر نظام للمعلومات المحاسبي يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية وضعت مجموعة من الفقرات لهذه الغاية، ويبين جدول رقم (20) "نظام المعلومات المحاسبي" أن آراء أفراد المجتمع في جميع فقرات المحور الثاني ايجابية (باستثناء الفقرة رقم "13" كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة) حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة أكبر من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على أنه "يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات" بوزن نسبي 86.60%، وعلى أنه "يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف" بوزن نسبي 84.49%،

وعلى أنه "يتم تبويب عناصر الإيرادات" بوزن نسبي 82.68%، وعلى أنه "يتم تبويب عناصر التكاليف" بوزن نسبي 80.61%، وعلى أن "هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة" بوزن نسبي 76.33%، وعلى أن "هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة" بوزن نسبي 75.56%، وعلى أنه "بالإمكان معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين" بوزن نسبي 73.74%، وعلى أن "أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً تتناسب طبيعة النشاط" بوزن نسبي 71.52%، وعلى أنه "يمكن معرفة مركز المسؤولية الذي أحدث التكاليف" بوزن نسبي 70.82%، وعلى أنه "يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للجامعة" بوزن نسبي 67.84%، وعلى أنه "يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها، عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها لكل مركز مسؤولية" بوزن نسبي 65.10%، وعلى أنه "يوجد ربط بين عناصر التكاليف وبين مراكز المسؤولية" بوزن نسبي 64.90%.

وبصفة عامة يبين جدول رقم (20) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 3.71 والوزن النسبي يساوي 74.16% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه توجد علاقة بين توفر نظام للمعلومات المحاسبي وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من خلال التحليل السابق لنتائج فقرات المحور الثاني يتبين أن الجامعات الفلسطينية لديها نظام للمعلومات المحاسبي يتناسب مع طبيعة النشاط يعمل على حصر وتسجيل وتبويب كافة عناصر التكاليف والإيرادات وفقاً لمراكز المسؤولية حيث بينت النتائج أن هناك ربط بين النظام المحاسبي ومراكز المسؤولية مما يدل على وجود ربط بين عناصر التكاليف مع مراكز المسؤولية أي أن هناك إمكانية تحديد مركز المسؤولية الذي أحدث التكاليف وبالتالي بالإمكان التعرف على إجمالي التكاليف أو الإيرادات التي تخص مركز مسؤولية معين مما يترتب عليه إمكانية فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها لكل مركز مسؤولية.

وعلى الرغم من المزايا السابقة إلا أن نتائج التحليل بينت عدم قدرة أفراد المجتمع على تحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم قياسه بكفاءة ويؤيد ذلك النتيجة الايجابية في الفقرة رقم (11) من الجدول رقم (20) التي تبين أن أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة بحاجة إلى تطوير،

وقد يرجع ذلك إلى كبر حجم وعدد العمليات المالية وتداخلها، وعدم استخدام الوسائل العلمية في تبويب تلك العمليات وفقاً للأسس والقواعد العلمية لفصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها وهو ما تم ملاحظته في الفقرة رقم (13) من الجدول رقم (22) أن مجتمع الدراسة لم يحدد إجابته حول ربط البيانات الواردة في التقارير بالأشخاص المسؤولين عنها وهي إحدى صعوبات فصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها وهو ما تم مناقشته في الفصل الثاني.

وبشكل عام يوجد نظام للمعلومات المحاسبي يتناسب وإمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية.

جدول رقم (20)

تحليل فقرات المحور الثاني (نظام المعلومات المحاسبي)

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الفقرات	مسلسل
1	0.000	18.251	86.60	4.33	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات	2
2	0.000	15.535	84.49	4.22	يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف	1
3	0.000	14.721	82.68	4.13	يتم تبويب عناصر الإيرادات	4
4	0.000	12.284	80.61	4.03	يتم تبويب عناصر التكاليف	3
5	0.000	7.932	76.33	3.82	هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة	11
6	0.000	9.964	75.56	3.78	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة	12
7	0.000	6.657	73.74	3.69	بالإمكان معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين	8
8	0.000	6.497	71.52	3.58	أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً تناسب طبيعة النشاط	10
9	0.000	5.317	70.82	3.54	يمكن معرفة مركز المسؤولية الذي أحدث التكاليف	7
10	0.000	3.960	67.84	3.39	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للجامعة	5
11	0.016	2.455	65.10	3.26	يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها، عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها لكل مركز مسؤولية	9
12	0.013	2.544	64.90	3.24	يوجد ربط بين عناصر التكاليف وبين مراكز المسؤولية	6
13	0.138	1.495	63.23	3.16	يتم قياس الأداء الفعلي بكفاءة	13
	0.000	11.910	74.16	3.71	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (101) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.97

الفرضية الثالثة: هناك علاقة بين توفر نظام معياري يرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.
لدراسة توفر نظام معياري يرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية يلائم تطبيق محاسبة المسؤولية تم تحديد ثلاثة بنود رئيسية ولدراستها وضع لكل منها مجموعة من الفقرات، وببين جدول رقم (21) "النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية" آراء أفراد المجتمع كما يلي:

البند الأول: يوجد تطبيق للمعايير داخل مركز المسؤولية:

كانت آراء أفراد المجتمع في الفقرة (4) ايجابية حيث أن الوزن النسبي للفقرة أكبر من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على أنه "تعتبر المعايير المطبقة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها" بوزن نسبي 66.06%.

وكانت آراء أفراد المجتمع في الفقرة (7) سلبية حيث أن الوزن النسبي للفقرة أقل من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على أنه "تشارك كافة مراكز المسؤولية في وضع المعايير" بوزن نسبي 55.92%.

أما باقي فقرات البند الأول كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05.

وبصفة عامة يتبين أن الوسط الحسابي لجميع فقرات البند الأول يساوي 3.05 والوزن النسبي يساوي 60.1% وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.537 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود تطبيق للمعايير داخل مركز المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

البند الثاني: يوجد إعداد للموازنات التخطيطية لكل مركز مسؤولية

كانت آراء أفراد المجتمع في الفقرة (10) ايجابية حيث أن الوزن النسبي للفقرة أكبر من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على أنه "تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية" بوزن نسبي 65.66%.

أما باقي فقرات البند الثاني كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05.

وبصفة عامة يتبين أن الوسط الحسابي لجميع فقرات البند الثاني يساوي 3.09 والوزن النسبي يساوي 61.9% وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.098 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود إعداد للموازنات التخطيطية لكل مركز مسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

البند الثالث: يوجد تقدير للتكاليف المعيارية اللازمة لإجاز النشاط:

كانت آراء أفراد المجتمع في الفقرة (16) سلبية حيث أن الوزن النسبي للفقرة أقل من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على أنه "يمكن فصل التكاليف المعيارية لكل مرحلة من مراحل انجاز النشاط عن الأخرى" بوزن نسبي 54.90%.

أما باقي فقرات البند الثالث كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05.

وبصفة عامة يتبين أن الوسط الحسابي لجميع فقرات البند الثالث يساوي 2.91 والوزن النسبي يساوي 58.1% وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.270 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود تقدير للتكاليف المعيارية اللازمة لإجاز النشاط عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

وبصفة عامة يبين جدول رقم (21) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث يساوي 3.02 والوزن النسبي يساوي 60.43% وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.778 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود علاقة بين توفر نظام معياري يرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية وبين إمكانية تطبيق محاسبية المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من خلال دراسة نتائج تحليل البنود الثلاث السابقة يتبين لنا ما يلي:

البند الأول: حول وجود تطبيق للمعايير داخل مركز المسؤولية:

إن اعتبار أفراد المجتمع أن المعايير المطبقة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها مدلول ايجابي ولكن في ظل عدم مشاركة كافة مراكز المسؤولية في وضع المعايير فإن ذلك قد يدل على أن الأفراد يعملون على تحديد المعايير التي تناسبهم دون مراعاة انسجامها مع الأهداف

العامّة للجامعة وهو ما قد يؤدي إلى صعوبة تحديد الأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية بما يخدم الأهداف العامّة للجامعة.

البند الثاني: حول وجود تطبيق للموازنات التخطيطية لكل مركز مسؤولية:

نجد أن الموازنات التخطيطية تستخدم في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية إلا أن عدم قدرة أفراد المجتمع على تحديد ما إذا كانت تلك الموازنات يتم ربطها بكل مركز مسؤولية، وعدم قدرتهم على تحديد إمكانية فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية يدل على أن ما يتم إعداده هو موازنة تخطيطية للجامعة ككل وهو ما قد يؤدي إلى صعوبة مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط لكل مركز مسؤولية على حدة وهو ما أكدته الفقرة رقم (5) من الجدول رقم (22) التي لم يتمكن أفراد المجتمع من إبداء رأي فيها والتي كان محتواها على أن "التقارير تحتوي على بيانات مفصلة عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما".

البند الثالث: حول وجود تقدير للتكاليف المعيارية اللازمة لإنجاز النشاط:

نجد عدم وجود إمكانية لفصل التكاليف المعيارية لكل مرحلة من مراحل إنجاز النشاط عن الأخرى كما أن النتائج المحايدة لبقية فقرات البند الثالث يدل على عدم وضع تقديرات للتكاليف المعيارية اللازمة لإنجاز النشاط وهو ما قد يؤثر على صحة التقديرات الواردة في الموازنات التخطيطية، حيث يتم بناء تقديرات الموازنة التخطيطية بناء على تقديرات الأداء اللازم لإنجاز النشاط والتكاليف المعيارية لها.

وبشكل عام لا يوجد نظام معياري يركز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية يتناسب وإمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية.

جدول رقم (21)

تحليل فقرات المحور الثالث (النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية)

مستوى الدلالة	الترتيب	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الفقرات	مسلسل
البند الأول: يوجد تطبيق للمعايير داخل مركز المسؤولية						
0.001	1	3.545	66.06	3.30	تعتبر المعايير واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها	4
0.084	2	1.743	63.27	3.16	يوجد تقدير للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية	1

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الفقرات	مسل
3	0.109	1.619	62.83	3.14	توضع المعايير على أسس تتناسب طبيعياً هدف مركز المسؤولية	3
4	0.170	1.383	62.42	3.12	هناك انسجام بين معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع الأهداف العامة	2
5	0.235	1.196	62.22	3.11	تتناسب المعايير الإمكانات المادية والبشرية لكل مركز مسؤولية	6
6	0.705	0.380	60.81	3.04	تعتبر المعايير المطبقة واقعية	5
7	0.150	-1.453	57.37	2.87	يوضع المعيار وفقاً لقدرات الأفراد	8
8	0.179	-1.354	57.37	2.87	تتشترك المستويات الإدارية في وضع المعايير التي تخصها	9
9	0.036	-2.122	55.92	2.80	تشارك كافة مراكز المسؤولية في وضع المعايير	7
	0.537	0.620	60.1	3.05	جميع فقرات البند الأول	
البند الثاني: يوجد إعداد للموازنات التخطيطية لكل مركز مسؤولية						
1	0.010	2.631	65.66	3.28	تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية	10
2	0.223	1.226	62.63	3.13	تربط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية	11
3	0.475	0.716	61.41	3.07	يمكن فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بمركز مسؤولية محدد عن الموازنة الإجمالية	12
4	0.368	-0.904	58.18	2.91	يساهم كل فرد مسؤول في هذه المراكز بإعداد الموازنة التخطيطية في مجال نفوذه	13
	0.098	1.09	61.9	3.09	جميع فقرات البند الثاني	
البند الثالث: يوجد تقدير للتكاليف المعيارية اللازمة لإيجاز النشاط						
1	0.869	0.166	60.41	3.02	تقدر التكاليف المعيارية بناءً على دراسة علمية من قبل أشخاص مهنيين	18
2	0.921	-0.099	59.79	2.99	عند وضع التكاليف المعيارية يتم الاعتماد على البيانات التاريخية فقط	17
3	0.202	-1.283	57.58	2.88	تستخدم التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط	14
4	0.187	-1.330	57.55	2.88	تربط التكاليف المعيارية بمراكز الإشراف والمسؤولية	15
5	0.010	-2.613	54.90	2.74	يمكن فصل التكاليف المعيارية لكل مرحلة من مراحل إنجاز النشاط عن الأخرى	16
	0.270	-1.11	58.1	2.91	جميع فقرات البند الثالث	
	0.778	0.283	60.43	3.02	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (101) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.97

الفرضية الرابعة: هناك علاقة بين توفر نظام للتقارير الرقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

للتعرف على توفر نظام للتقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية يتمشى وتطبيق محاسبة المسؤولية طرحت مجموعة من الفقرات على أفراد المجتمع لدراسة هذه الغاية، ويبين جدول رقم (22) "نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية" أن آراء أفراد المجتمع في الفقرات (1، 2، 6، 7) ايجابية حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة أكبر من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على أنه "توجه التقارير وفقاً لخطوط السلطة والمسؤولية في الهيكل التنظيمي" بوزن نسبي 70.10%، وعلى أنه "تهتم التقارير بالجانب المالي في مراكز المسؤولية" بوزن نسبي 69.40%، وعلى أنه "يمكن الحصول على تقارير ذات بيانات موضوعية ومتكاملة لدراسة موضوع معين" بوزن نسبي 65.00%، وعلى أن "التقارير تُعد لقياس أداء مركز المسؤولية" بوزن نسبي 64.65%

ويبين جدول رقم (22) أن آراء أفراد المجتمع في الفقرات (16، 17، 18) سلبية حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة أقل من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على أنه "تحدد أسباب حدوث الانحرافات" بوزن نسبي 54.90%، وعلى أنه "يتم دراسة الانحرافات المهمة الواردة في التقارير قبل تحليلها" بوزن نسبي 54.60%، وعلى أنه "تُعطي كافة الانحرافات الواردة في التقارير نفس الأهمية النسبية لدراساتها" بوزن نسبي 54.00%.

كما يبين جدول رقم (22) أن باقي فقرات المحور الرابع كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05.

وبصفة عامة يبين جدول رقم (22) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع يساوي 3.02 والوزن النسبي يساوي 60.42% وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.800 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود علاقة بين توفر نظام للتقارير الرقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

بينت نتائج التحليل لفقرات المحور الرابع الخاص بنظام التقارير المرتبط بكل مركز مسؤولية أن الجامعات الفلسطينية تُعد التقارير المالية لقياس أداء مراكز المسؤولية لذلك يمكن الحصول على بيانات موضوعية ومتكاملة لدراسة موضوع معين، كما تدعم النتيجة الايجابية

لتوجيه التقارير وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية الفرضية الأولى التي بينت توفر هيكل تنظيمي معد وفقا للأسس العلمية وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية.

ولكن نجد أن النتيجة الايجابية لوجود تقارير تقيس أداء مراكز المسؤولية قد تتراجع في ظل الآراء المحايدة لأفراد المجتمع حول أن تلك التقارير تقيس أداء كل مركز مسؤولية على حدة الأمر الذي يترتب عليه عدم التمكن من معرفة القسم أو مركز المسؤولية ذو الأداء الجيد من الضعيف لتتمكن الإدارة العليا من وضع سياسات للأقسام ذات الأداء الضعيف وتقويتها، وتحديد المسؤول عن ذلك الضعف في الأداء.

كما أن النتيجة الايجابية لإمكانية الحصول على تقارير ذات بيانات موضوعية ومتكاملة لدراسة موضوع معين قد تضعف في ظل وجود الآراء المحايدة حول:

1. عدم تكوين رأي حول ثبات شكل وعناصر التقارير من فترة إلى أخرى، إذ أن دراسة موضوع معين بشكل متكامل يتطلب مقارنة بيانات التقارير الحالية مع السابقة لتكوين صورة متكاملة حول مشكلة ما.
2. عدم تكوين رأي حول مشاركة مراكز المسؤولية في تصميم شكل وعناصر التقارير، وبالتالي قد لا يتمكن مستخدميها من الاستفادة منها بالشكل المناسب.
3. عدم تكوين رأي حول اهتمام التقارير بالجانب غير المالي في مراكز المسؤولية وهو ما قد يؤثر على تكامل وموضوعية البيانات.

وفيما يرى أفراد المجتمع في الفقرة رقم (17) من الجدول رقم (22) أن "الانحرافات الواردة في التقارير لا تأخذ نفس الأهمية النسبية لدراساتها" وذلك مدلول ايجابي نظرا لعدم توفر الوقت الكافي للإدارة للإطلاع على كافة الانحرافات، ولكن نجد أنه في نفس الوقت لم يتمكن أفراد المجتمع من تكوين رأي واضح في الفقرة رقم (5) من الجدول رقم (22) حول "احتواء التقارير على تفاصيل عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما".

من خلال المناقشة السابقة نجد أن أفراد المجتمع يرى أنه لا يتم إعطاء الانحرافات الواردة في التقارير نفس الأهمية في ظل الآراء المحايدة حول وجود احتساب لتلك الانحرافات وبملاحظة الفقرة رقم (16) من الجدول رقم (22) نجد أن مجتمع الدراسة يرى أنه لا يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير، وعليه تم ترجيح فكرة أنه حتى بتوفر احتساب للانحرافات فإن مدراء مراكز المسؤولية لا تدرس وتفسر الانحرافات المهمة الواردة

في التقارير أي انتفت الغاية من احتساب تلك الانحرافات، وفي ظل ذلك لن نستطيع تحديد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات كما لن نتمكن من معرفة أسباب حدوثها الأمر الذي لن يُمكن من وضع وسائل العلاج المناسبة.

وبشكل عام لا يوجد نظام للتقارير الرقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية.

جدول رقم (22)

تحليل فقرات المحور الرابع (نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية)

التبني	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الفقرات	مستسل
1	0.000	4.604	70.10	3.51	توجه التقارير وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية في الهيكل التنظيمي	6
2	0.000	4.401	69.40	3.47	تهتم التقارير بالجانب المالي في مراكز المسؤولية	2
3	0.013	2.529	65.00	3.25	يمكن الحصول على تقارير ذات بيانات موضوعية ومتكاملة لدراسة موضوع معين	7
4	0.042	2.058	64.65	3.23	تعد التقارير لقياس أداء مراكز المسؤولية	1
5	0.066	1.859	63.80	3.19	البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية	15
6	0.328	0.984	62.20	3.11	شكل وعناصر التقارير ثابتة من فترة إلى أخرى	10
7	0.420	0.810	61.80	3.09	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه	13
8	0.566	0.575	61.40	3.07	تجمع التقارير بين الدقة والسرعة في إعدادها	9
9	0.697	0.391	60.80	3.04	هناك ثبات في القواعد المستخدمة لإعداد التقارير لمراكز المسؤولية ذات الطبيعة الواحدة	14
10	0.769	0.294	60.60	3.03	تقيس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة	11
11	0.796	-0.259	59.40	2.97	يحصل مسؤول مركز المسؤولية على تقارير بصورة دورية	8
12	0.777	-0.283	59.39	2.97	تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية	12
13	0.649	-0.457	59.00	2.95	تحدد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات	19
14	0.440	-0.775	58.40	2.92	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير	4
15	0.320	-1.000	57.80	2.89	يحتوي التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما	5
15	0.339	-0.961	57.80	2.89	توضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات	20
16	0.210	-1.260	57.37	2.87	تهتم التقارير بالجانب غير المالي في مراكز المسؤولية	3

مستوى	الفقرات	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
21	تتابع الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها	2.80	56.00	-1.759	0.082	17
18	تحدد أسباب حدوث الانحرافات	2.74	54.90	-2.265	0.026	18
16	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير	2.73	54.60	-2.476	0.015	19
17	تُعطي كافة الانحرافات الواردة في التقارير نفس الأهمية النسبية لدراساتها	2.70	54.00	-2.913	0.004	20
جميع الفقرات		3.02	60.42	0.254	0.800	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (101) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.97

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

المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

للتعرف على وجود نظام حوافز فعال يناسب تطبيق محاسبة المسؤولية طرحت مجموعة من الفقرات لدراسة هذا الهدف، ويبين جدول رقم (23) "نظام الحوافز" أن آراء أفراد المجتمع في الفقرة رقم (4) ايجابية حيث أن الوزن النسبي للفقرة أكبر من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع يوافقون على أن "تزيد الحوافز من دافعية الأفراد للعمل" بوزن نسبي 73.8 %

ويبين جدول رقم (23) أن آراء أفراد المجتمع في بقية فقرات المحور الخامس كانت سلبية حيث أن الوزن النسبي لكل فقرة أقل من "60%" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 بمعنى أن أفراد المجتمع لا يوافقون على أنه "تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً" بوزن نسبي 50.40%، وعلى أنه "تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً" بوزن نسبي 48.71%، وعلى أنه "تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي" بوزن نسبي 48.00%.

وبصفة عامة يبين جدول رقم (23) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس يساوي 2.76 والوزن النسبي يساوي 55.30% وهو أقل من الوزن النسبي المحايد "60%" وكذلك بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.008 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه لا توجد علاقة بين وجود نظام حوافز فعال وبين إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

يظهر من نتائج تحليل المحور الخامس الخاص بوجود نظام حوافز أنه على الرغم من أن أفراد المجتمع يرون أن الحوافز تزيد من دافعية الأفراد للعمل إلا أن آراءهم السلبية حول منح الإدارة العليا للحوافز المادية أو المعنوية يعطي انطباع على أن الإدارة العليا لا تعطي أهمية لنظام الحوافز وهو ما قد يؤثر سلباً على أداء العاملين.

وبشكل عام لا يوجد نظام حوافز فعال يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية.

جدول رقم (23)

تحليل فقرات المحور الخامس (نظام الحوافز)

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	التوسط الحسابي	الفقرات	مسلسل
1	0.000	5.694	73.80	3.69	تزيد الحوافز من دافعية الأفراد للعمل	4
2	0.000	-4.753	50.40	2.52	تَمَنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً	2
3	0.000	-5.437	48.71	2.44	تَمَنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً	1
4	0.000	-5.799	48.00	2.40	تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي	3
	0.008	-2.698	55.30	2.76	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (101) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.97

وأخيراً يبين جدول رقم (24) ملخصاً لنتائج المحاور كل على حده وجميع المحاور مجتمعة حيث يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور يساوي 3.26 والوزن النسبي لجميع المحاور يساوي 65.21% وهو أكبر من 60% ومستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني أن هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية ولكن ليس بشكل كبير.

ولمناقشة الفقرة السابقة يمكن القول أنه بعد التعرف على نتائج التحليل الجزئية لمقومات محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، ومناقشة تلك النتائج للوصول إلى إيضاحات وتفصيلات، كان لا بد من الاعتماد على تلك النتائج الجزئية لقياس إمكانية تطبيق محاسبة

المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، ولا يأتي هذا إلا بعد التعرف على النتيجة الكلية للنتائج الجزئية، بمعنى أنه لا بد من التعرف على النتيجة الإجمالية لجميع محاور الدراسة مجتمعة ولأجل هذه الغاية تم تجميع النتائج الجزئية لكل محور من المحاور الخمسة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجة توفرها وفقاً لآراء أفراد المجتمع كما يبين الجدول رقم (24) وقد تم احتساب النتيجة الكلية لتلك المحاور مجتمعة، وتبين من تلك النتائج الإجمالية أن هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية ولكن ليس بشكل كبير نظراً لعدم توفر كافة المقومات بدرجة كافية.

جدول رقم (24)

تحليل فقرات محاور الدراسة والمحاور مجتمعة

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	محتوى المحور	المحور
1	0.000	11.910	74.16	3.71	نظام المعلومات المحاسبي	الثاني
2	0.000	7.158	69.66	3.48	الهيكل التنظيمي	الأول
3	0.778	0.283	60.43	3.02	النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية	الثالث
4	0.800	0.254	60.42	3.02	نظام التقارير الرقابية المرتبط بكل مركز مسؤولية	الرابع
5	0.008	-2.698	55.30	2.76	نظام الحوافز	الخامس
	0.000	4.090	65.21	3.26	جميع المحاور	

قيمة t الجدولية عند درجة حرية (101) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.97

4.3. النتائج

1. هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية بوزن نسبي يساوي 65.21%.
2. لا يوجد لدى العاملين في الجامعات الفلسطينية الخلفية الكافية عن مفهوم محاسبة المسؤولية نظراً لتباين نتائج السؤال حول وجود تطبيق لمحاسبة المسؤولية، مع نتائج السؤال حول توفر المقومات الضرورية اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية.

3. لدى الجامعات الفلسطينية هيكل تنظيمي يوضح المستويات الإدارية، وعدد مراكز المسؤولية في كل مستوى إداري، يتميز بوضوح العلاقة بين مراكز المسؤولية المختلفة، إلا أن إدارة الجامعات لم تعمل على وضع تصنيف واضح يصنف مراكز المسؤولية ما بين مركز إنفاق وإيراد وربحية واستثمار، على الرغم من توفر متطلبات تحديد وتصنيف تلك المراكز، وهو ما قد يؤثر على إدراك مدير مركز المسؤولية بمسؤولياته المالية، ويضعف قدرة الإدارة العليا في إمكانية مساءلة مدراء مراكز المسؤولية.
4. لا يعطي مدير مركز المسؤولية الوقت الكافي لعملية التخطيط، مما قد يسبب اتخاذ قرارات متسرعة تعود بالضرر على الأهداف العامة للجامعة.
5. على الرغم من أن أنظمة المعلومات المحاسبية تناسب طبيعة النشاط، إلا أنها بحاجة إلى التطوير لمواجهة التطورات في زيادة حجم التعامل لتحسين طرق قياس الأداء الفعلي.
6. بالإمكان إتباع الأسس العلمية لفصل عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها لمراكز المسؤولية فقط حيث يوجد ربط بين عناصر التكاليف مع مراكز المسؤولية، ولكن لا يمكن إتباع مبدأ فصل عناصر التكاليف على مستوى الأفراد لعدم وجود ربط بين التكاليف والأفراد المتسببين بها، وقد لا يُمكن هذا من متابعة أداء الأفراد على مدار فترة عملهم في الجامعة ومساءلتهم عن أي انحراف.
7. إن التقارير التي تعدها الجامعات تعكس صورة الوضع الكلي للجامعة، ولا يتم إعداد تقارير تعكس الصورة الجزئية لها، بمعنى أنه لا يتم إعداد تقارير تعكس الأوضاع المالية لكل مركز مسؤولية.
8. لا تُظهر التقارير طبيعة مركز المسؤولية فيما إذا كان مركز إنفاق أو إيراد أو ربحية أو استثمار
9. تهتم التقارير بالجانب المالي فقط دون أن تحتوي على تفسيرات وإيضاحات حول البيانات المالية الموجودة فيها.
10. لا توفر التقارير الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية، وإن توفرت لا يتم دراستها وتفسيرها، وبذلك يصعب تحديد الجهة المسؤولة عن السبب في الانحرافات وبالتالي لا يمكن وضع وسائل العلاج الملائمة.
11. لا تشارك كافة مراكز المسؤولية في إعداد شكل وعناصر التقارير، مما قد يسبب عدم تحقيق التقارير الرقابية الغاية من إعدادها.

12. لا تشارك كافة مراكز المسؤولية في وضع المعايير اللازمة لإنجاز النشاط، مما قد يؤدي إلى عدم رضا الأفراد عن تلك المعايير وبالتالي اختيار معايير خاصة بهم تتعارض مع الأهداف العامة للجامعة.
13. لا يتم إعداد موازنة تخطيطية خاصة بكل مركز مسؤولية، نظراً لوجود صعوبة في فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية، وأن ما تقدمه مراكز المسؤولية ما هو إلا عبارة عن معلومات أولية إلى لجنة الموازنة عن احتياجاتها المالية وتأخذ لجنة الموازنة على عاتقها توحيد المعلومات المذكورة على صعيد الجامعة ككل.
14. ليس بالإمكان فصل التكاليف المعيارية لكل مرحلة من مراحل انجاز النشاط عن الأخرى، حتى تتمكن الإدارة العليا من الرقابة على المسؤول عن انجازها.
15. ليس بالإمكان تحديد الأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط، وهو ما قد يؤدي إلى احتساب تكاليف معيارية غير سليمة تؤثر على تقديرات الموازنة التخطيطية للجامعة ككل.
16. لا تعطي الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية أهمية لنظام الحوافز المادية أو المعنوية على الرغم من أهميتها في زيادة دافعية الأفراد على العمل.

4.4. التوصيات:

1. توعية العاملين في الجامعات وخاصة الإدارة العليا بمفهوم محاسبة المسؤولية، وضرورة تطبيقه لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، بطريقة تعمل على استغلال موارد الجامعة استغلالاً أمثل لتحقيق أهدافها بأفضل الوسائل.
2. تطوير الهيكل التنظيمي للجامعات ليشمل تفصيل عن أنواع وتصنيفات مراكز المسؤولية المختلفة الملائمة لتطبيق محاسبة المسؤولية، والعمل على تعريف كل مسؤول بالمسؤوليات والصلاحيات التي تنسجم مع ذلك التصنيف.
3. إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية فإن لم تكن تلك الخطط موضوعية فإنه سيصعب تحقيقها وستكون الانحرافات عن الأداء المخطط كبيرة، ويساهم تطبيق محاسبة المسؤولية في إعطاء هذه الأهمية لوظيفة التخطيط.
4. تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية للمساهمة في قياس الأداء الفعلي بكفاءة بالطريقة التي توفر إمكانية تتبع التكاليف وربطها على مستوى الأفراد لتحديد المتسبب بها، وتطوير آليات ربط تلك التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية بصورة تزيد من كفاءة قياس الأداء الفعلي لهذه المراكز.

5. إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية، لأنها تُمكن الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسؤول المركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي ستمكن الإدارة العليا من تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها.
6. يجب أن تتضمن تقارير الأداء التصنيفات المختلفة لمراكز المسؤولية (إنفاق، إيراد، ربحية، استثمار) ونوعية كل مركز منها حتى نتمكن من تحديد البنود التي تخضع لرقابة المسؤول عن هذا المركز واستبعاد جميع العناصر التي لا تخضع لرقابته.
7. ضرورة الاهتمام بصورة أكبر بالتقارير غير المالية، التي تعمل على توضيح البيانات والمعلومات الواردة بالتقارير المالية لمدراء مراكز المسؤولية غير الماليين.
8. إعطاء أهمية أكبر لعملية تحديد الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لمراكز المسؤولية والعمل على دراسة وتفسير تلك الانحرافات بالطريقة التي تحدد أسبابها وتُمكن من وضع وسائل العلاج المناسبة.
9. يجب مشاركة مدير مركز المسؤولية والعاملين فيه في وضع المعايير اللازمة لإنجاز النشاط، لأن مشاركتهم في وضع تلك المعايير ستشجعهم على تنفيذها والالتزام بها.
10. ضرورة مناقشة شكل وعناصر التقرير مع الأفراد حتى يستطيع كل فرد مستخدم لها أن يتفاعل معها ويحقق منها أكبر قدر ممكن من الاستفادة من خلال إمكانية تحليل العناصر والبنود الواردة فيها ومقارنتها مع فترات سابقة.
11. العمل على إعداد الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كلاً على حدة وليس على مستوى الجامعة ككل لما له من أثر في تقييم الأداء والرقابة على كل مركز مسؤولية، من خلال إعداد موازنة مستقلة لكل مركز مسؤولية وتجميع هذه الموازنات لتشكل الموازنة العامة للجامعة.
12. ضرورة تحديد الأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط حتى نتمكن من فصل التكاليف المعيارية اللازمة لإنجاز كل مرحلة من مراحل إنجاز النشاط عن الأخرى عن طريق معرفة متطلبات إنجاز كل عملية من عدد أفراد وساعات العمل وأي مواد أخرى تستخدم لإنجاز العملية، وينطبق ذلك على كل العمليات التي تخص نشاط محدد، حتى نتمكن من وضع تكاليف معيارية دقيقة لإنجاز كل العمليات التي تخص نشاط معين، بهدف وضع تقديرات سليمة للموازنة التخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية من جهة، ومن جهة ثانية حتى نتمكن من الرقابة على أداء كل فرد مسؤول عن أي مرحلة من مراحل إنجاز النشاط وتقييم أدائه.

13. إيجاد نظام للحوافز في الجامعات الفلسطينية يتفق مع خصوصية نشاطها وعملياتها الخدمية والإنتاجية، وأن تتناسب نوعية الحوافز مع المستفيد منها.
14. وضع مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية.

المراجع

القرآن الكريم

رياض الصالحين

المراجع العربية

أولاً: الكتب

1. إبراهيم، محمود ، وآخرون، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما - نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
2. أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
3. أبو قحف، عبد السلام، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
4. آل آدم، يوحنا عبد ، الرزق، صالح، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، 2000.
5. باسيلي، مكرم عبد المسيح ، حجاج، أحمد حامد، المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، الطبعة الثالثة، حقوق الطبع محفوظة للمؤلف، 2001.
6. بدوي، محمد عباس ، محمد، أحمد عبد الملك، في النظم المحاسبية الخاصة - الفروع، البنوك التجارية - شركات التأمين - الوحدات الحكومية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
7. توفيق، جميل أحمد، إدارة الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، 1978.
8. جاريسون، ري إتش ، نورين، إريك، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
9. الجزائر، محمد، المحاسبة الإدارية - الإطار الفكري، الطبعة الثانية، 1981.
10. الحارس، أسامة، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
11. حجازي، محمد، المحاسبة الإدارية - الأساسيات - المعلومات - التخطيط - اتخاذ القرارات - الرقابة، مكتبة عين شمس، بدون تاريخ.

12. حسنين، عمر ، مبارك،صلاح، التكاليف في المشروعات الصناعية والخدمية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1985.
13. حسين،أحمد حسين على، نظم المعلومات المحاسبية - الإطار الفكري والنظم التطبيقية - النظام اليدوي - تحليل وتصميم النظم، نظام الحاسب، 1997.
14. حسين،أحمد حسين على، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، 2000.
15. درويش،عبد الكريم ، تكلا،ليلي، أصول الإدارة العامة، مكتبة الإنجلو المصرية، القاهرة، 1977.
16. ربابعة،علي محمد، إدارة الموارد البشرية "تخصص نظم المعلومات الإدارية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
17. الرجبي،"محمد تيسير" عبد الحكيم، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
18. الرجبي، "محمد تيسير" عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
19. زامل،أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، معهد الإدارة العامة، الجزء الثاني، 2000.
20. سالم،فؤاد الشيخ ، حسن،فالح محمد، إدارة الإنتاج والتنظيم الصناعي، دار المجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 1983.
21. السلمي،علي، الإدارة العامة، مكتبة غريب، بدون تاريخ.
22. السلمي،علي، إدارة الأفراد - الكفاءة الإنتاجية، الطبعة الثانية، مكتبة غريب، 1983.
23. شاويش،مصطفى نجيب، الإدارة الحديثة مفاهيم وظائف وتطبيقات، الطبعة الأولى، دار الفرقان للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1993.
24. شاويش،مصطفى نجيب، إدارة الموارد البشرية إدارة أفراد، الطبعة الثالثة، إصدار أول، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
25. الشرع،مجيد ، سفيان،سليمان، المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابة، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
26. الشنواني،صلاح، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1983.
27. صبري،نضال، المحاسبة الإدارية، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، 2002.

28. الصحن، محمد فريد ، وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001-2002.
29. ظاهر، أحمد حسين، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2002.
30. العديلي، ناصر محمد، السلوك الإنساني والتنظيمي - منظور كلي مقارن، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1995.
31. عشاوي، فكري، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على وحدات القطاع العام - دراسة نظرية تطبيقية، مطبعة جامعة القاهرة، 1971.
32. عصفور، محمد شاكر، أصول التنظيم والأساليب، دار الشروق، جدة، 1973.
33. عصفور، محمد شاكر، أصول التنظيم والأساليب، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
34. العلاق، بشير، أسس الإدارة الحديثة، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
35. علاقي، مدني عبدالقادر، الإدارة دراسة تحليلية للوظائف والقرارات الإدارية، الطبعة التاسعة، مكتبة دار زهران مكتب دار جدة، 2000.
36. الفضل، مؤيد ، شعبان، عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، 2003.
37. كحالة، جبرائيل ، حنان رضوان، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وإثبات، الطبعة الثانية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
38. كحالة، جبرائيل ، حنان، رضوان، المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، اصدار ثانى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
39. اللحلح، أحمد عبدالله ، أبو بكر، مصطفى محمود، البحث العلمي - تعريفه - خطواته - مناهجه - المفاهيم الإحصائية، الدار الجامعية، 2001-2002.
40. ماهر، أحمد، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، 1999.
41. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية - المعلومات اللازمة للتخطيط، مطابع الشمس، عمان، 2001.
42. محمد، موفق حديد، إدارة الأعمال الحكومية - النظريات - والعمليات - والموارد، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

43. مرعي، عبد الحي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
44. مصطفى، أحمد سيد، إدارة السلوك التنظيمي، رؤية معاصرة، 2000.
45. مهران، حمدي عبد اللطيف، الجوانب النظرية والتطبيقية للأساليب المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، دار الجامعات المصرية، بدون تاريخ، الإسكندرية.
46. موسى، أحمد، المحاسبة التشخيصية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1976.
47. نور، أحمد، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
48. هيتجر، ليستر ، ماتولتس، سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة حجاج، أحمد ، سعيد، كمال ، دار المريخ للنشر وللتوزيع، الرياض، 2004.

ثانياً: المجالات والدوريات

1. خشارمة، حسين ، العمري، أحمد، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 20، العدد 1-أ، 2004.
2. عطية، سليمان، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة، مجلة الإدارة العامة، العدد 57، 1988.
3. فخر، نواف، محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20، العدد 1، 1998.
4. المنيف، عبد الله، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 77، 1993.
5. ميده، إبراهيم، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد الثاني، 2003.

ثالثاً: الأبحاث

1. جبريل، نائل عبدالله حسين، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، 1999.

رابعاً: الإحصائيات

1. وزارة التربية والتعليم العالي (2006). **الدليل الإحصائي السنوي لمؤسسات التعليم العالي الفلسطيني**، رام الله، فلسطين.

المراجع الأجنبية

A) Books

1. Drury, Colin, **management and cost accounting**, third edition, Chapman and Hall, 1992.
2. Hermanson, Roger H., and other, **accounting principles**, fifth edition, Irwin, 1992.
3. Hilton, Ronald W., **managerial accounting**, Mc Graw-hill, 1991.
4. Merchant, Kenneth A., Vander Stede, Win A., **management control systems, performance measurement, evaluation and incentives**, Prentice-hall, 2003.
5. Mondy, R. Wayne and other, **management concepts practices and skills**, fifth edition, Allyn and Bacon, 1991.
6. Pandey, I.M., **management accounting planning and control approach**, third revised edition, 1994.
7. Pearce, John A. , Robinson, Richard B., **management**, first edition, Random House, 1989.
8. Smith, Jack L. and others, **accounting principles**, second edition, Mc Graw-hill Book company, 1986.
9. Zimmerman, Jerold L., **accounting for decision making and control**, Irwin, 1995.

B) Articles

1. Cox, Clifford T., and other, "Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units", **accounting horizons**, 1989.
2. Ferrara, William L., responsibility accounting – a basic control concept, **national association of accounting**, 1964.

C) Dissertations Thesis

1. Al-Heizan, Osama, "**Budget, performance evaluation, and cost allocation as resource allocation mechanisms in colleges and universities: A descriptive and positive research study**", Syracuse University, United State, 1996
2. Bodnar, George Harold, "**A Behavioral Analysis of Cost Allocation in Responsibility Accounting Systems**", Ph.D. Degree, University of Pennsylvania, United States, 1975.
3. La Grange, Johannes Frederick, D.Com. Degree, "**Responsibility accounting with the restructuring of certain institutions**", University of Pretoria, South Africa, 1992.
4. Ray, Melvin sid, "**Responsibility Accounting--A Case Study**" M.B.A. Degree, University of Nevada, Reno, United State, 1976.

الملاحق

الجامعة الإسلامية
كلية الدراسات العليا
برنامج المحاسبة والتمويل

قائمة استبيان

للتعرف على

قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية

(دراسة ميدانية)

يقوم الباحث بعمل دراسة ميدانية عن قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية (دراسة ميدانية)، وذلك بهدف محاولة التعرف إلى أي مدى يمكن تطبيقها.

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

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

أحمد رمضان مرتجى

القسم الأول: معلومات عامة

أرجو وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة

1. اسم الجامعة

- الإسلامية
 الأزهر
 الأقصى
 القدس المفتوحة

2. مكان العمل في الجامعة

- مكتب نائب الرئيس للشؤون الإدارية والمالية
 دائرة شؤون الموظفين
 الدائرة المالية
 دائرة اللوازم والمشتريات

3. المؤهل العلمي

- دبلوم
 بكالوريوس
 ماجستير
 دكتوراه

4. التخصص

- محاسبة
 إدارة أعمال
 اقتصاد
 أخرى (حددها)

5. المسمى الوظيفي

- مدير دائرة
 مساعد مدير دائرة
 رئيس قسم
 محاسب
 مدقق
 أخرى (حددها)

6. العمر

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

7. سنوات الخبرة

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

القسم الثاني: أسئلة الاستبيان

1. تطبق الجامعة نظام محاسبة المسؤولية نعم لا إلى حد ما

2. مدى توفر مقومات نظام محاسبة المسؤولية التالية في الجامعة

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1	الهيكل التنظيمي					
2	نظام المعلومات المحاسبي					
3	النظام المعياري					
4	نظام التقارير					
5	نظام الحوافز					

المحور الأول: الهيكل التنظيمي

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1	يوجد تحديد للهيكل التنظيمي للجامعة والوحدات الإدارية فيها					
2	هناك وضوح في كيفية تقسيم العمل بين الموظفين					
3	هناك وضوح في عدد المستويات الإدارية					
4	يوجد وصف واضح لمراكز الإنفاق أو الإيراد أو الربحية أو الاستثمار في الهيكل التنظيمي					
5	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية					
6	يعرف مدير المركز المسؤوليات الملقاة على عاتقه					
7	يُمنح مدير المركز صلاحيات مناسبة لأداء مسؤولياته					
8	يوجد مكان محدد للعمل					
9	يعرف مدير المركز الأشخاص الخاضعين لسلطته					
10	الأفراد مؤهلون لمزاولة النشاط الموكل إليهم					

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
11	هناك تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل فرد من أفراد الجامعة					
12	يوجد وصف وظيفي لكل وظيفة في الجامعة					
13	يؤدي كل مركز مسؤولية نوع واحد من النشاط					
14	هناك وضوح بين علاقة مراكز المسؤولية في الجامعة					
15	يتحمل مدير المركز كافة مسؤولياته ومسؤوليات الأفراد الخاضعين له					
16	يتم مساءلة الأفراد بما يتناسب والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم					
17	يوجد عدد كافي من الأفراد لتأدية المهام داخل مركز المسؤولية					
18	الأفراد مدربون لتأدية المهام الموكلة إليهم					
19	يُعطى مدير مركز المسؤولية الوقت الكافي لعملية التخطيط					
20	هناك تحديد للعمليات التي من خلالها يتم انجاز النشاط					
21	العمليات داخل مركز المسؤولية الواحد متجانسة					

المحور الثاني: نظام المعلومات المحاسبي

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1	يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف					
2	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات					
3	يتم تبويب عناصر التكاليف					
4	يتم تبويب عناصر الإيرادات					
5	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للجامعة					

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
6	يوجد ربط بين عناصر التكاليف وبين مراكز المسؤولية					
7	يمكن معرفة مركز المسؤولية الذي أحدث التكاليف					
8	بالإمكان معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين					
9	يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها، عن عناصر التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها لكل مركز مسؤولية					
10	أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً تناسب طبيعة النشاط					
11	هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة					
12	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة					
13	يتم قياس الأداء الفعلي بكفاءة					

المحور الثالث: النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1	يوجد تقدير للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية					
2	هناك انسجام بين معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع الأهداف العامة					
3	توضع المعايير على أسس تناسب طبيعة هدف مركز المسؤولية					
4	تعتبر المعايير واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها					
5	تعتبر المعايير المطبقة واقعية					
6	تناسب المعايير الإمكانيات المادية والبشرية لكل مركز مسؤولية					
7	تشارك كافة مراكز المسؤولية في وضع المعايير					

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
8	يوضع المعيار وفقاً لقدرات الأفراد					
9	تتشترك المستويات الإدارية في وضع المعايير التي تخصها					
10	تُستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية					
11	تُرَبط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية					
12	يمكن فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بمركز مسؤولية محدد عن الموازنة الإجمالية					
13	يساهم كل فرد مسؤول في هذه المراكز بإعداد الموازنة التخطيطية في مجال نفوذه					
14	تُستخدم التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف انجاز النشاط					
15	تُرَبط التكاليف المعيارية بمراكز الإشراف والمسؤولية					
16	يمكن فصل التكاليف المعيارية لكل مرحلة من مراحل انجاز النشاط عن الأخرى					
17	عند وضع التكاليف المعيارية يتم الاعتماد على البيانات التاريخية فقط					
18	تُقدر التكاليف المعيارية بناءً على دراسة علمية من قبل أشخاص مهنيين					

المحور الرابع: نظام التقارير

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1	تُعد التقارير لقياس أداء مراكز المسؤولية					
2	تهتم التقارير بالجانب المالي في مراكز المسؤولية					
3	تهتم التقارير بالجانب غير المالي في مراكز المسؤولية					

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
4	تُشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير					
5	يحتوي التقرير على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما					
6	تُوجه التقارير وفقاً لخطوط السلطة والمسؤولية في الهيكل التنظيمي					
7	يمكن الحصول على تقارير ذات بيانات موضوعية ومتكاملة لدراسة موضوع معين					
8	يُحصل مسؤول مركز المسؤولية على تقارير بصورة دورية					
9	تُجمع التقارير بين الدقة والسرعة في إعدادها					
10	شكل وعناصر التقارير ثابتة من فترة إلى أخرى					
11	تُقاس التقارير الرقابية أداء كل مركز مسؤولية على حدة					
12	تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المُقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية					
13	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيه					
14	هناك ثبات في القواعد المستخدمة لإعداد التقارير لمراكز المسؤولية ذات الطبيعة الواحدة					
15	البيانات الواردة في التقرير تعكس طبيعة مركز المسؤولية					
16	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير					
17	تُعطي كافة الانحرافات الواردة في التقارير نفس الأهمية النسبية لدراساتها					
18	تحدد أسباب حدوث الانحرافات					
19	تحدد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات					

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
20	توضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات					
21	تتابع الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها					

المحور الخامس: نظام الحوافز

م	السؤال	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1	تَمَنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً					
2	تَمَنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً					
3	تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي					
4	تزيد الحوافز من دافعية الأفراد للعمل					

- إذا كان لديك أية معلومات تعتقد أنها ضرورية ولها علاقة بمحاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية يرجى ذكرها:

.....

.....

.....

.....

.....

قائمة بأسماء المحكمين

م	الإسم	مكان العمل
1	د. أكرم حماد	وزارة التربية والتعليم العالي
2	د. حمدي زعرب	الجامعة الإسلامية
3	د. علي شاهين	الجامعة الإسلامية
4	د. ماهر ضرغام	الجامعة الإسلامية
5	د. نافذ بركات	الجامعة الإسلامية
6	د. يوسف جربوع	الجامعة الإسلامية
7	د. يوسف عاشور	الجامعة الإسلامية