

## مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الاداء/بحث تحليلي

المدرس : جاسم محمد حسين      الاستاذ المساعد: د. مهدي عطية موحي

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بابل

### المخلص:

يرمي البحث الى إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية. وتنتقل مشكلة البحث من تحديد معرفة ما إذا كانت التنظيمات الإدارية ، وإجراءات العمل تسيير بالشكل المناسب المتفق مع مقومات محاسبة المسؤولية من خلال تقسيم المنظمة إلى وحدات فرعية، وتتبع أهمية البحث من الفوائد التي يمكن التوصل إليها من تطبيق هذا النظام ، واستند البحث الى فرضية رئيسية هي: لا يسهم نظام محاسبة المسؤولية من خلال مقوماته في تقويم الاداء لمنظمات الخدمات الصحية، واستخدام المنهج القياسي التحليلي. ولغرض اختبار الفرضية تم تصميم استبانة وزعت على افراد عينة البحث ومن خلال تحليل فقراتها تم التوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ان نظام محاسبة المسؤولية يساعد الادارة في تقويم الاداء الفعلي لمركز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات ومعالجتها، وقد تم التوصل الى ضرورة التاكيد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال الاسس العلمية الصحيحة والمدروسة ولاسيما من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الاداء.

### الكلمات الرئيسية:

محاسبة المسؤولية، تقويم الاداء ، مركز المسؤولية ، الهيكل التنظيمي، الموازنة التخطيطية

### Abstract:

The goal is to demonstrate the importance of applying the accounting responsibility system in organizations health service. The research problem is determined see whether administrative regulations, and procedures work going properly agreed with the elements of accounting responsibility by dividing the organization into sub-units and the importance of research stems from the importance of the subject, which dealt with the concept of responsibility accounting system and the extent of its application in health services organizations, and is based on the head of research hypothesis is: responsibility Accounting system does not contribute through its components in evaluating the performance of health services organizations,, using standard analytical approach. The research has come to a group of the most important conclusions that the accounting responsibility system helps management in evaluating the actual performance of the center of the cost and responsibility to determine deviations and processed, has been to reach a need to emphasize the application of accounting responsibility system through proper and thoughtful scientific bases, especially in terms of planning, control and performance evaluation processes .

**Key words:**

**Responsibility Accounting, performance evaluation, center of responsibility, organizational structure, planning budget**

**مقدمة:**

تعد محاسبة المسؤولية أداة عصرية مهمة نشأت في ظل توجه العالم نحو اللامركزية، إذ أتى هذا التوجه نتيجة كبر حجم المنشآت وهياكلها الإدارية وتنوع أنشطتها، مما جعل من الصعوبة بمكان على فرد واحد أو مركز مسؤولية واحد القيام باتخاذ كافة القرارات الإدارية والإشراف والرقابة المباشرة، وفي ضوء ما سبق، يصبح من الضروري نقل بعض الوظائف الإدارية للمديرين المرؤوس ما يؤدي إلى نوع من اللامركزية. وتعرف اللامركزية كنظام يتم فيه تفويض السلطة لاتخاذ القرارات إلى مستويات أدنى من الإدارة. كما تعرف بانها تقسيم الأعمال إلى مناطق الحكم الذاتي أو العمل المنتج. لذا تم تقسيم العمل على مراكز مسؤولية وبأحجام مختلفة، وتفويض الصلاحيات لمستويات إدارية مختلفة في مهام معينة مع مساءلة ومحاسبة كل فرد تم تفويضه عن مركز معين فهنا يتم ربط كل مسؤول مركز بالتكاليف والإيرادات المرتبطة به، ومقارنة الأداء الفعلي والمخطط ومن ثم تحليل الانحرافات وتقويم الأداء وذلك في الطريق للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

ان محاسبة المسؤولية هي نظام اداري مهم ومصدر للمعلومات تسهل عملية اتخاذ القرارات في المدى القصير والطويل الاجل، كذلك يمثل أداة لقياس أداء التقسيمات الادارية سواء " الهادفة الى الربح او غير الهادفة الى الربح مع ذلك فان المؤشرات العامة تركز على رضا الزبون في المنتجات من السلع والخدمات بجانب كفاءة امان راس المال نتيجة للتحديات الاقتصادية. إذ ان ادارة راس المال بكفاءة وفاعلية من خلال تطبيق محاسبة المسؤولية على اعتبار هذا النظام يهدف الى تحقيق الاهداف المالية والتشغيلية للمنظمة.

ويتألف هيكل البحث من اربعة مباحث خصص الاول للمنهجية، كما تناول الثاني الاطار النظري، في حين تناول الثالث الجانب العملي التطبيقي وكان الرابع للاستنتاجات والتوصيات

## المبحث الاول: منهجية البحث Research Methodology

### اولا: مشكلة البحث:

تعد محاسبة المسؤولية أداة قياسية مهمة تهدف إلى التحقق من أن كل نشاط في المنظمة يسير وفقاً لما هو مخطط له، لذلك يتطلب تقييم الأداء الفعلي مع ما هو مخطط وتحليل الانحرافات ومعرفة أسباب حدوثها، ووضع أسس العلاج لها، بهدف توفير نظام للمراقبة وتقييم أداء العاملين ثم تحفيزهم على القيام بالعمل المخطط المطلوب منهم ، ولذلك سيتم من خلال هذه البحث معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية من خلال الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- 1- هل هناك أنظمة تخطيطية ورقابية تربط الأداء المخطط بمراكز المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية ؟
- 2- هل تتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، في المنظمة قيد البحث؟
- 3- هل يتم تحليل الانحرافات للأداء الفعلي عن المخطط بهدف تحديد المسؤولين عنها في المنظمة قيد البحث؟
- 4- هل يوجد نظام تقارير متكامل لمراكز المسؤولية في المنظمة قيد البحث ؟
- 5- هل هناك نظام حوافز فاعل يساهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية في المنظمة قيد البحث؟

### ثانياً: أهداف البحث:

يرمي البحث في جانبه النظري والتطبيقي إلى:

- 1- إبراز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية وانعكاسها على الاداء.
- 2- الوقوف على مدى تطبيق منظمات الخدمات الصحية لمحاسبة المسؤولية.
- 3- عرض واقع التطبيق العملي لنظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمات الصحية وتقييمه وآفاق تطويره.
- 4- وضع التوصيات والحلول الممكنة لتذليل العقبات لأجل تطبيق محاسبة المسؤولية في المنظمات قيد البحث.

### ثالثاً: أهمية البحث:

- 1- تتبع أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي تناوله الباحثان ، والتي تتناول مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ومدى تطبيقه في منظمات الخدمات الصحية.
- 2- السعي لبيان الفوائد والتي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وما المعوقات التي تقف حائلاً أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها.
- 3- إظهار أهمية محاسبة المسؤولية على التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات، وتقييم الأداء، والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة

### رابعاً: فرضيات البحث:

- لقد تمت صياغة فرضيات البحث بناء على المشكلة والاهداف ومن خلال مراجعة دراسات سابقة.
- الفرضية الرئيسية للبحث (HO): لا يساهم نظام محاسبة المسؤولية من خلال مقوماته في تقويم الاداء منظمات الخدمات الصحية ومنها تتفرع الفرضيات الفرعية الآتية:-
- الفرضية الفرعية الأولى (HO1): لا يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في التنظيم الإداري لمنظمات الخدمات الصحية.

الفرضية الفرعية الثانية (HO2) لا يتم إعداد موازنات تخطيطية لتقويم الأداء في مراكز المسؤولية في المنظمات قيد البحث.

الفرضية الفرعية الثالثة (HO3): لا يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغرض تقويم الأداء في مراكز المسؤولية في المنظمات قيد البحث.

الفرضية الفرعية الرابعة (HO4): لا يوجد نظام تقارير متكامل لمتابعة الأداء و تقويمه في مراكز المسؤولية في المنظمات قيد البحث.

الفرضية الفرعية الخامسة (HO5): لا يوجد نظام حوافر فاعل يسهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات قيد البحث.

#### خامسا: المصطلحات الإجرائية:

\* محاسبة المسؤولية: ذلك النظام الذي يقيس ما مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية.  
\* تكاليف الأنشطة: أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجتمعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، ما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر موضوعية تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.  
\* التنظيم الإداري: ويقصد به تحديد نطاق السلطة والمسؤولية.

\* الهيكل التنظيمي: ويقصد به أن يتم تصميم نظام يقوم على إنشاء مراكز مسؤولية في الشركة.  
\* مركز المسؤولية: وهو موقع في الشركة له سلطة الرقابة والتحكم والتكاليف والإيرادات أو استخدام الأموال المستثمرة.  
\* الموازنات التخطيطية: تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشأة خلال السنة.

#### سادسا: منهج البحث:

استند البحث إلى استخدام المنهج القياسي التحليلي، هذا وقد تم تغطية جوانب البحث النظرية بالاستفادة من الكتب والدوريات العربية والأجنبية ذات العلاقة بمحاسبة المسؤولية. أما جوانب البحث الميدانية فقد تم إعداد استبانة من أجل جمع البيانات لتحقيق اغراض البحث من واقع منظمات الخدمات الصحية.

#### سابعا: مجتمع البحث والعينة:

يمثل مجتمع البحث منظمات تقديم الخدمة الصحية من دوائر الصحة والمستشفيات والاقسام التابعة لها. اما عينة البحث فقد تم اختيار دائرة صحة محافظة بابل وشملت السادة المسؤولين في هذه المنظمة ورؤساء الاقسام والوحدات التابعة لها.

#### ثامنا: حدود البحث

1. الحدود المكانية: دوائر الصحة في محافظة بابل.
2. الحدود الزمانية: سنة 2014
3. الحدود البشرية: من المسؤولين ورؤساء الاقسام والوحدات التابعة لدائرة صحة محافظة بابل

#### تاسعا: اداة البحث

استخدمت الاستبانة كأداة للبحث التي صممت بالاعتماد على المصادر (الرزقي، 2007 والغرايبة، 2011 ومكي، 2009 والهيبي، 2003) من الأسئلة التي تمثل مختلف جوانب محاسبة المسؤولية والتي حاول الباحثان من خلال جمع الإجابات عنها وتحليلها، التعرف على واقع التطبيق العملي لنظام محاسبة المسؤولية في منظمات الخدمة الصحية وقد تم توزيع

الاستبانات على جميع افراد العينة على أساس استبانة واحدة لكل منهم، وقد تم جمع 89 استبانة أي أن نسبة الاستجابة كانت 100%

عاشرا: أسلوب التحليل الإحصائي:

لاجل تحليل فرضيات البحث الخمس واختبارها، لقد تم استخدام البرنامج SPSS كما استخدم الباحثان مقياس النزعة المركزية وقد استخدم بشكل خاص المتوسط الحسابي، كما استخدم أحد مقياس التشتت وهو الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

## المبحث الثاني

### Theoretical framework for search : الإطار النظري للبحث:

من أجل بلورة المفاهيم والمتغيرات وأبعاد البحث وتطبيقاتها في منظمات الاعمال سيتم التطرق إلى الموضوع من خلال الفقرات الآتية :-

#### اولا: مفهوم محاسبة المسؤولية

تخلق بيئة الأعمال الحالية الفرص والتهديدات على كل من المحاسبة و المحاسبين. مع الأهمية المتزايدة التي تعلق على القضايا البيئية والمسؤولية الاجتماعية ، وإدارة المخاطر وإعداد التقارير، و لقد شهدت مهنة المحاسبة تغيرات في الهيئات المهنية لمجارات أفعالهم مع الاتجاهات المحددة في البيئة الاقتصادية المحلية والدولية. وعلاوة على ذلك، ركزت الشركات على مطالب المحاسبين وأنشطتهم فيما يتعلق بأدوارهم في ضوء هذه التطورات. (Norreklit et.al, 2009) ، ؛ (Carnegie & Napier, 2010:367).

أن فكرة المساءلة قد ورد ذكرها في القرآن الكريم والأحاديث الشريفة .وفي هذا السياق يقول المولى - عز وجل " - (وقفؤهم إ نهم مسئولون#) سورة الصافات ، الآية 24

" كما ورد في الأحاديث النبوية الشريفة ما يسوغ مسؤولية الأشخاص عن أعمالهم، أذ قال رسول الله- صلى الله عليه واله وسلم :- " (كلكم راع وكلكم .مسؤول عن رعيته )"

تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لاسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقويم الاداء. وتعرف على انها نظام لاعداد تقارير الاداء التي تمكن قياس نتائج النشاط المؤدي للقرارات المتخذة لمعرفة السلطات في الهيكل التنظيمي اذ يتم بموجب هذا النظام تحديد الاهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة الاداء من خلال ما يتحقق من نتائج.

أن المبادئ التوجيهية لنظام السيطرة الادارية تعترف بوجود مجموعة متنوعة من مراكز المسؤولية. إذ تشير محاسبة المسؤولية للشركات متعددة الأقسام الى تركيب أنواع مختلفة من مراكز المسؤولية لتعزيز التوافق بين الأهداف الفردية والمؤسسية، اعتمادا على حقوق اتخاذ القرار المفوضة لمديري الفروع . ويحدد (8 :2006, Horngren, et. al). نطاق مقياس الأداء المستخدمة لتقويم إنجازات المدير و"مدى المساءلة" وقد تتراوح من التركيز الضيق على الإتفاق أو الإيرادات في مراكز التكلفة والإيرادات على التوالي إلى مراكز الربح لمساءلة المدير عن تأثير مستويات الإتفاق أو حتى الاستخدام الفعال للحصول على عائدات . وكانت لمحاسبة المسؤولية مساحتها ، من خلال النمذجة (75, 2000, Simons,

ولقد عرفت محاسبة المسؤولية بأنها" أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية، ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في التنظيم الإداري، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة

بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها" (ابونصار, 2005: 22) وعرفت محاسبة المسؤولية أيضاً بأنها " عبارة عن نظام يقوم بتجميع تقارير دورية وإعدادها عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز " (Gerald, F. Morris, 1995:75).

والهدف من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الاقتصادية، والمسؤولين عن وحدات الإشراف، من الرقابة على عناصر الإيرادات من النقطة التي يحدث فيها الإيراد، وتمكن من قياس الأداء داخل وحدات التنظيم الإداري، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل الوحدة الاقتصادية وإن أهم المزايا التي يحققها نظام محاسبة المسؤولية مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، ووضع نظام ملائم للحوافز، ومعرفة مساهمة كل مركز في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ومعرفة كفاءة مديري مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف مراكزهم، وتسهيل إدارة النشاط في الوحدة الاقتصادية بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية، وتسهيل اتخاذ القرارات عند المستوى الذي يكون مديره أكثر قدرة على تلمس ومعالجة مشاكل الواقع من غيره بسرعة وكفاءة في الوقت المناسب (هيتجر, 2000: 457).

تعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أساسية وهي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم وعن أداء مرؤوسيه، لذا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والبيانات الفعلية بالمسؤوليات لكي يمكن أداء تقارير المحاسبة وتقييم الأداء لهذه المسؤوليات كلا على حده.

من ذلك يرى الباحثان انه يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه نظام معلومات محاسبي إداري متفرع من المحاسبة الإدارية ومرتبطة بالهيكل التنظيمي للمنظمة، بحيث يخدم الإدارة في رقابة وتقييم الأداء وتحليل الانحراف بكل مركز مسؤولية من خلال عمل تقارير الرقابة والأداء اللازمة عن أداء كل مركز والمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وربطها بمراكز المسؤولية كل حسب ما يخصه،

**ثانياً: خصائص محاسبة المسؤولية:** يمكن تلخيصها بالنقاط الآتية: (مبدة, 2003: 325)

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

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

3- تعد محاسبة المسؤولية أسلوباً يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية، ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها .

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

5- أنه نظام يجمع بين النظام المحاسبي والنظام الإداري من الجانبين النظري والتطبيقي.

**ثالثاً: أهمية محاسبة المسؤولية**

محاسبة المسؤولية هو المفهوم الأساسي لنظم قياس الأداء من خلال جمع المعلومات المحاسبية الفعلية والتقارير بشأن المدخلات ومخرجات مراكز المسؤولية. وتستند هذه المعلومات الى الموارد المستخدمة في المنظمة مثل كميات المواد

وساعات العمل وتحول المدخلات إلى مخرجات من سلع وخدمات من خلال العمليات , ولغرض تحقيق الرقابة الإدارية تحدد مراكز التكلفة والارياح والاستثمار وتوزع الموارد على مراكز المسؤولية في المنظمة وتكون مسؤولة عن تنفيذ الخطط والاهداف لكل مركز وتقويم الاداء ويعمل النظام من خلال تدفق المعلومات من أعلى إلى أسفل في سياق السياسات العامة للعمل مع الأوامر والتعاميم. وردود الفعل من أسفل إلى أعلى مع الإبلاغ عن ما أسفرت نتائج هذه الأوامر والتعاميم. (Cudi T. 1999:593).

ان اهمية محاسبة المسؤولية تأتي من حيث عمليات الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية، من خلال ما تقوم به من إجراءات يتم بموجبها متابعة التنفيذ الفعلي في إطار الأداء المخطط، بمعنى أن الرقابة تبدأ مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه وذلك بغرض الكشف عن الانحرافات وتحديد الأشخاص المسؤولين عنها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها في الوقت المناسب ثم تحديد أسباب حدوثها وأخيراً إعداد التقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة بصدها . فالرقابة هي نتيجة حتمية لتطبيق محاسبة المسؤولية.

ويمكن وصفه على النحو الآتي .(Charles T. 1984:244)

- 1• سهولة التعريف: إنه يحقق المسؤولية عن أداء المديرين.
- 2• فائدة تحفيزية: في حالة تطبيق محاسبة المسؤولية، هناك أهمية تحفيزية للأفراد.
- 3• توفير البيانات: تقديم بيانات الأداء، إذ يوفر آلية. بالإضافة إلى تعبئة المدراء لصالح الأعمال.
- 4• يمكن الوصول الى المعلومات بسهولة: محاسبة المسؤولية توفر الحصول على المعلومات الفعلية لتحديد ميزانيات الإدارات وتوقع الدخل والتكاليف المحتملة في المستقبل.
- 5• التخطيط واتخاذ قرار: محاسبة المسؤولية يساعد كثيرا في السيطرة على القرار.
- 6• السيطرة والتحكم: نظام محاسبة المسؤولية، يتعهد بأهداف وإدارة المسؤولية معا.

#### رابعا: أهداف محاسبة المسؤولية

ان الهدف الرئيس لمحاسبة المسؤولية، هو قياس الاداء، من خلال تقسيم الهيكل التنظيمي الى مراكز مسؤولية مختلفة. وبعبارة أخرى، محاسبة المسؤولية هي طريقة تستخدم لقياس أداء الإدارات منفصلة عن بعضها البعض. في هذا الإطار، فان الهدف من محاسبة المسؤولية هو: (الفضل وشعبان, 2003: 248)

- 1- تقسيم كل تنظيم الى وحدات فرعية لتحديد مساهماتهم؛
- 2- تشكيل قاعدة لتحديد نوعية أداء مديري الإدارات.
- 3- لتحفيز مديري الإدارات للعمل من خلال تقسيم كل منظمة وفقا للأهداف.
4. يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها.
5. ترتبط محاسبة المسؤولية بمبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية والتكاليف والتقارير في المستويات الإدارية.
6. تسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقويم الأداء من خلال تعامل محاسبة المسؤولية مع التقرير عن المعلومات

#### خامسا : مزايا محاسبة المسؤولية

ان محاسبة المسؤولية توفر وسيلة لإدارة الأعمال، ويمكن وضع مزايا محاسبة المسؤولية في الترتيب الآتي:  
(Metin,2014:378)

- توفر وسيلة لإدارة الأعمال التجارية الكبيرة، بتقسيمها الى مراكز مختلفة.

- تساعد على اتخاذ القرار الأفضل على المستوى مراكز المسؤولية.
- تشجع مديري الإدارات والأفراد على استخدام العروض الشخصية في أفضل طريقة.
- يوفر الحرية للمديرين في اتخاذ القرارات الهامة.
- يوفر المزيد من الوقت للإدارة العليا في صنع القرار.
- يدعم التخصص الإداري والفردى الذي يقوم على أساس الميزة النسبية.

#### سادسا: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

تطبيق محاسبة المسؤولية، وتشغيل ونجاح النظام يعتمد على الهيكل التنظيمي لقطاع الأعمال وذلك من خلال:

(Nalan , 2003:615)

- تحديد الهيكل التنظيمي للعمل.
- تحديد مراكز المسؤولية وفقا للهيكل التنظيمي.
- تحديد مديري مراكز المسؤولية.
- تحديد معايير التقويم (مركز النفقات والدخل والاستثمار والربح) التي سيتم استخدامها في مراكز تحت مسؤولية المديرين.
- تحديد الأهداف المتعلقة بهذه المقررات.
- تحديد النتائج مقارنة الفعلي بالمخطط .

في نظام محاسبة المسؤولية، أولا وقبل كل شيء، النظر في الهياكل التنظيمية للشركات، مراكز المسؤولية والسلطات من مديري هذه المراكز المحددة. وترتيب الميزانيات لكل مركز مسؤولية ويتم تحديد المعايير اللازمة. لمحاسبة المسؤولية ثم تنفيذ خطط المحاسبة وحساب النتائج وفقا لمراكز المسؤولية .

#### سابعا: مقومات نظام محاسبة المسؤولية

**1. الهيكل التنظيمي الإداري:** يعد بالنسبة للوحدة الاقتصادية محورا أساسيا يبنى عليه نظام محاسبة المسؤولية فيها، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى المقومات الأساسية لهذا النظام إذ يتم توضيح خطوط السلطة والمسؤولية في التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية. ما يؤدي إلى تحديد المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم، وكذا وحدات الإشراف والمسؤولية والأشخاص المسؤولين عن هذه الوحدات. ولقد عرف التنظيم الإداري بأنه "الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والصلات بين الأفراد، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق أهداف الخطة، بعد ما تم تجميع أوجه النشاط ويساعد كذلك في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى. (زويلف، 1999: 24)

تقوم الوحدات الاقتصادية عادة بإعداد توصيف للهيكل التنظيمي ، باستخدام قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية، للقضاء على ظاهرة التداخل التي قد تشوب هيكل التنظيم، ويمكن الاستعانة في تحديد قابلية البنود للرقابة بواسطة المسؤول عن الوحدة التنظيمية، و تتدرج لمستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية من أعلى إلى أسفل تبعاً لسلطاتها ومسؤولياتها، وتتعاون هذه المستويات فيما بينها على إنجاز الوحدة الاقتصادية، وتحقيق أهدافها، وعموماً يمكن تقسيم التنظيم الإداري في الوحدات الاقتصادية بمختلف أحجامها إلى ثلاث مستويات هي : الإدارة العليا، والإدارة الوسطى ، والإدارة التنفيذية (زامل، 2000: 512)

أن نظام محاسبة المسؤولية يتطلب وجود هيكل تنظيمي واضح يتصف بصفات معينة من أهمها تفويض السلطة وتركيزها، وهو ما يطلق عليه اللامركزية والمركزية، إلا أن محاسبة المسؤولية تميل إلى تطبيق تفويض السلطة أكثر من تركيزها ولكن يجب أن يصاحب عملية اللامركزية المحاسبة والمسؤولية.



## 2. الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية.

يتطلب تقويم أداء الوحدات الاقتصادية وجود معايير مسبقة، يتم في ضوءها معرفة ما إذا كان هذا الأداء الفعلي مطابقاً للأداء المخطط، وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة، لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه. وتقدم التكاليف المعيارية الأساس اللازم لوضع الخطة، والحكم على كفاءة الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية، وبعد أن يتم تحديد معايير الأداء حسب التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية يتم ربطها بمراكز المسؤولية المكلفة بتحقيقها، فحاسبة المسؤولية لا تقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات، وإنما تتعداها لتصل إلى المسؤولين عنها وهذا لا يتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سلفاً بمركز المسؤولية المتسبب فيها. وتسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها، من خلال إعداد الخطط اللازمة لذلك، وتعد الموازنة تعبيراً كمياً عن خطة مقدمة للأداء. إذ تعد الأساس لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. إن إعداد الموازنة التخطيطية، لتتلاءم مع متطلبات محاسبة المسؤولية، يقتضي أن يتوافر في الموازنة أسس عامة يجب مراعاتها، لتحقيق أهدافها. (صيام، 2004: 5)

إن أساس إعداد الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية تكمن في أن تسعى الإدارة في كل مركز إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وأن يتم ربط تقديرات الموازنة بالتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال جعل كل وحدة إدارية في التنظيم الإداري مركزاً للمسؤولية، وربط الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في المستويات الإدارية المختلفة للوحدة الاقتصادية، لتشجيعهم على تحقيق أقصى كفاءة ممكنة. والاهتمام بالجانب السلوكي ذو فاعلية في إعداد الموازنات التخطيطية، إذ يحفز المديرين والعاملين، ويدفعهم نحو اتخاذ القرارات لصالح المنظمة.

## 3. مراكز المسؤولية:

إن تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية ضمن هيكلها التنظيمي، يعتمد على درجة السلطات الممنوحة لكل مدير مركز لاتخاذ القرارات المتعلقة بتكاليف المركز أو إيراداته أو أرباحه أو العائد على استثماراته. أما البنود التي لا يمكن للمدير التحكم فيها أو الرقابة عليها فتدخل في نطاق مسؤولية رئيس مركز مسؤولية آخر. لذا من الضروري حصر وتحديد مسؤوليات كل مركز بالتكاليف المباشرة وغير المباشرة، والإيرادات وأسعار التحويل بين المراكز حتى لا يحدث تداخل بين مسؤوليات المراكز، وحتى تكون المساءلة عادلة. (الغرايبة وآخرون، 2011: 221)

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

أ- **مراكز الكلفة** : والتي تعد وحدة تنظيمية تتخذ كأساس لجميع عناصر التكاليف وتتحدد بحدود مسؤولية شخص معين ويكون تركيز مسؤوليه موجوداً فقط في جانب التكاليف التي يمكن أن تؤثر في قراراته

ب- **مراكز الربحية** : فهو وحدة تنظيمية أخرى تمتد فيها المسؤولية لتغطي فيها جانبي الإيراد والتكاليف (الأرباح) حيث يكون هدف الوحدة لتعظيم أرباح المركز الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المتحققة والتكاليف المستنفذة أما راس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤولية مدير المركز للربحية بل يخص الإدارة العليا وبعد صافي الربح هو المقياس لأداء العاملين فيه ويراعى الفصل بين الإيرادات والتكاليف الخاضعة للرقابة والتكاليف الغير خاضعة للرقابة.

ج- **مراكز الاستثمار** : وهي وحدة تنظيمية أخرى تمتد فيها المسؤولية لتغطي الإيرادات والتكاليف الجارية والاستثمارية ويتم فيه تتبع راس المال المستثمر في مركز المسؤولية بحيث يمكن قياس تقويم الأداء بصورة أفضل نظراً لأن تتبع جميع عناصر الأداء بما في ذلك راس المال المستثمر يؤدي إلى معرفة المسؤولية وكفاءتهم وبالتالي مساءلتهم.

## 4- قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط:

إن قياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية يستلزم توفير بيانات فعلية يتم القياس من خلالها. وتنشأ عملية القياس مع بدء الأنشطة في الوحدة الاقتصادية، وتؤثر فروع المحاسبة كلها ( المالية والتكاليف والإدارية ) في عملية القياس الفعلي. وبعد انتهاء عمل النظام المحاسبي، وتحديد الأداء الفعلي وفق المبادئ المحاسبية، يتم ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية كلها وتخصص له تكاليفه وإيراداته التي نشأت وتأثرت بقرارات رئيسة ، وفق قابلية التكلفة والإيراد للرقابة. ويكون قد توا فر لكل مركز من مراكز المسؤولية ما يخصه من تكلفة وإيراد مخطط وفعلي، وبذلك تسهل عملية قياس الأداء في كل مركز مسؤولية. ويتم تحليل الانحراف الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، والذي قد يكون سالباً أو موجباً، وفي كلتا الحالتين يعد هذا انحرافاً عن المخطط. (جودة وآخرون، 2009: 32)

أن تحليل الانحرافات على أساس تحديد المسؤولية عن حدوثها يتطلب أولاً إجراء المقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المختلفة وتحديد الانحرافات، ثم بعد ذلك تحليل هذه الانحرافات من خلال التمييز بين الانحرافات التي هي في صالح الوحدة الاقتصادية والتي تتحقق عندما تنخفض التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية وتسمى " الانحرافات الموجبة" وبين الانحرافات التي ليست في مصلحة الوحدة الاقتصادية، والتي تتحقق عندما تزيد التكلفة الفعلية على المعيارية وتسمى " الانحرافات السالبة"، ثم إجراء دراسة دقيقة لهذه الانحرافات بهدف اتخاذ القرار المناسب بصدها لمعالجتها وذلك في ضوء حجمها معبراً عنها بقيمة مالية أو عينية، وتحديد فيما إذا كان الانحراف يعود إلى أسباب وعوامل داخلية أو خارجية عن نطاق رقابة المستويات الإدارية، ثم تحديد الأسباب المختلفة المؤدية إلى حدوثها وتقدير إمكانية تكرار تلك الأسباب وتحديد الأشخاص المسؤولين عن حدوثها، وذلك من خلال معرفة قدرة رئيس مركز المسؤولية على تلافي تلك الانحرافات أو عدم تمكنه من ذلك ومن ثم تحديد مسؤوليته عنها (مبدة، 2003: 338)

## 5- تقارير الاداء :

العديد من الدول يكون لديها شكل من أشكال الإطار المفاهيمي التي تدعم بها المعايير المحاسبية. ويتم تعريف الإطار المفاهيمي بأنه نظام متماسك للأهداف المترابطة والأسس التي من المتوقع أن تؤدي إلى معايير متسقة " لتحديد طبيعة وحدود وظيفة المحاسبة المالية والتقارير " (Deegan، 2006).

وتعد تقارير الأداء من الوسائل الرقابية المهمة إذا ما أمكن التعرف أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً. وتستخدم التقارير لإبلاغ المسؤولين بها ، ومتابعتها ، والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة . ويعرف التقرير بشكل عام على أنه " عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً بطريقة منسلسلة مع ذكر الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل. (زيدان، 1997: 12)

إن إيصال المعلومات عن مراكز المسؤولية في المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية العليا يتم في شكل تقارير أداء، حيث تعد هذه التقارير وسيلة الاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في التنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية، وتبين هذه التقارير الأداء الفعلي والأداء المخطط والانحرافات بينهما عن فترة مالية محددة، وكذلك تحليل الانحرافات، وتفسير أسبابها ، وتحديد المسؤولية عنها

وقد استندت التقارير الى جدوى القرار والمساءلة للأهداف المالية ، وتقديم تعريف واسع لمستخدمي المعلومات المالية بما في ذلك الجمهور. والهدف المالي للتقارير للأغراض العامة يوصف بأنه "توفير المعلومات ذات الصلة والموثوق بها لمساعدة المستخدمين إجراء وتقويم القرارات عن تخصيص الموارد الشحيحة و تسمح للإدارة ومجالس الإدارة لأداء

مساءلتها " ومن ثم تفسير واسع يمكن أن يشمل المعلومات غير المالية مثل الآثار الاجتماعية أو البيئية. (Idowu,2009:2)

ان إدخال معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في كثير البلدان يعني اعتماد الاطر المعيارية لإعداد وعرض البيانات المالية. في هذا الإطار، فان الطبقات الرئيسية من مستخدمي البيانات المالية هي: "المستثمرين والموظفين والمقرضين والموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور العام. و يصف الهدف من البيانات المالية وهو توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي من المنظمة ويمكن أن يكون مفيدا لمجموعة واسعة من المستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية ومن فوائد التقارير

أ- تساعد الإدارة في تحسين الاداء .

ب- تخطط للعمليات للمستقبل .

ج- تحفيز للعاملين في العمل في منشأتهم .

انواع التقارير من حيث التقديم

1- تقارير قبل الاداء .

2- تقارير اثناء تأدية المهام .

3- تقارير بعد الانجاز.

**6- نظام الحوافز.**

تتبع الأهمية الأساسية لنظام الحوافز من أهمية العنصر البشري بصفته أحد عناصر الإنتاج ، التي يمكن استخدامها بكفاءة، لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. ولقد عرفت الحوافز على أنها "مجموعة من العوامل والمؤثرات الخارجية التي تثير الفرد وتدفعه لأداء الأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية " ونظراً لأن نظام محاسبة المسؤولية يبرز أهمية العلاقات الإنسانية، فإن الأمر يتطلب التخطيط الواعي، والعناية الكبيرة من الإدارة في دراسة دوافع عاملها، وتحليل العناصر المؤثرة فيها، لتتمكن من وضع نظام للحوافز، يعمل على تكوين شخصيات صالحة للقيادة، وتفويض السلطات والمسؤوليات للمستويات الإدارية المختلفة. (الهييتي، 2003: 255)

إن الالتزام باتباع المبادئ والقواعد المحاسبية من أجل وضع نظام رقابي فاعل لا يكفي، بل يستلزم الأمر الاسترشاد بفلسفة الحوافز، من أجل وضع نظام رقابي يأخذ العوامل الإنسانية في الحسبان. هذا ويتوقف نجاح الأدوات المحاسبية المختلفة، سواء أكانت في صورة نظام متكامل لمحاسبة المسؤولية، أم في صورة موازنات تخطيطية، أو معايير أداء مختلفة، على مدى التعاون بين المستويات الإدارية المختلفة، ومدى ما تلقاه من قبول عام في التنظيم الإداري، ومدى ما يتوافر من حوافز تبعث على ذلك التعاون وهذا القبول. وتقسم الحوافز من حيث طبيعتها إلى: حوافز مادية أو معنوية، أو مادية ومعنوية في آن واحد، أما من حيث شموليتها فتقسم إلى : حوافز فردية وحوافز جماعية (جودة واخرون، 2009: 33)

إن أي وحدة اقتصادية ترغب أن يتوافر لديها نظام حوافز فاعل، عليها أن تستند إلى نظام يشمل النقاط التالية التي تعد مقومات نظام الحوافز :

أ- تعريف دوافع أفراد التنظيم كافة .

ب- تحديد أولويات هذه الدوافع من وجهة نظر أفراد التنظيم .

ج- اختيار أنواع الحوافز التي تتفق مع الدوافع .

د- تحديد معايير منح الحوافز وشروطها.

ه- تحديد قيمة منح الحوافز.

ولتحقيق أهداف ومزايا نظام الحوافز لابد من توافر المتطلبات والمقومات الآتية فيه (زامل، 2000 : 32)

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

تاسعا: دور نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء

### 1- مفهوم تقييم الاداء

تتباين آراء الباحثين في التعبير عن مفهوم الاداء المنظمي بين الاهتمام الضيق بتحقيق اهداف محددة لجانب معين في المنظمة وبين الاطار الاوسع الذي حاول استيعاب مفهوم المنظمة بوصفها مجموعة من الاهداف بينما اتفق اخرون على ان الاداء المنظمي هو بناء متعدد الابعاد، وبرز ابعاده هي: الكلفة والفاعلية والاقتصاد والتكيف (الخطيب، 2002: 78). وقد اورد الباحثون عدد من التعاريف لمفهوم الاداء:-

الجدول(1) مفهوم الاداء كما اوردها الباحثون

| ت | الكاتب                 | السنة     | المفهوم  |
|---|------------------------|-----------|--|
| 1 | Schermerhor & Gohnfeel | 2000:26   | معرفة المنظمة لمواردها والذي تتمثل بإمكانية المنظمة في الحصول على أشخاص جيدين والاحتفاظ بالنتائج الجيدة.               |
| 2 | Heelen & Huber         | 2000: 231 | النتيجة النهائية لنشاطات المنظمة.  |
| 3 | Jones                  | 2001:18   | قدرة المنظمة على استخدام مواردها المختلفة لتحقيق أهدافها بطريقة كفوءة.   |
| 4 | Daivd                  | 2001: 308 | نتائج الأنشطة التي يتوقع منها إن تقابل الأهداف المحددة.  |
| 5 | Al- Dahiree            | 2003:6    | هو قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف باستخدام الموارد المتاحة .   |
| 6 | Molina, et al          | 2010:389  | الأداء هو الحلقة الأخيرة التي ترغب المنظمة بتحقيقها أو أنها الغايات التي تسعى المنظمة الى الوصول إليها، بفاعلية وكفاءة |

المصدر: من اعداد الباحثين

**2. أنواع الاداء:**

تحدد انواع الاداء المنظمي بثلاث مجموعات ( الجبوري والجنابي , 2014: 8)

**أ- الاداء المالي:**

وذلك ان هذا المؤشر يشير الى استخدام المؤشرات المالية لقياس الاداء لانه:

- يمكن مقارنتها مع المنافسين والمعدل العام للصناعة.
- امكانية تحديد معدلات المخاطرة المحتملة
- معرفة كشوف الارباح غير المتحققة وفرص النمو المحتملة

**ب- اداء العملياتي:**

ويتضمن استخدام مقاييس عملياتية مثل الحصة السوقية وجودة المنتجات وتقديم منتجات جديدة.

**ج- الفاعلية التنظيمية:**

اذ يتأثر مستوى الاداء بتفاعل الموارد والمهارات والتكنولوجيا والتأثيرات البيئية المختلفة. ومن ثم فان مستوى الاداء هو حصلة التفاعل الشامل للمنظمة في مرحلة زمنية معينة اذ يصبح مقياس الفاعلية هو المقياس المناسب للاداء التنظيمي الشامل.

**3. أهداف الأداء**

إن عملية تقييم أداء المنظمات ضرورية جدا لإدارتها على وجه الخصوص, حيث يمكن من خلالها تحقيق عدة أهداف من أهمها الآتي: (المحياوي, 2006: 359).

- تساعد في معرفة درجة تحقيق استغلال الموارد المتاحة للمنظمة مقارنة بالأهداف المطلوب تحقيقها .
- تحديد الوضع الداخلي من أذ نقاط القوة والضعف, وكذلك معرفة الفرص والتهديدات التي تحيط بالمنظمة في بيئتها الخارجية.
- وضع الخطط المستقبلية للمنظمة.
- تساعد في ترشيح قرارات الإدارة فيما يتعلق بالمجالات المختلفة للمنظمة.

**4. أهمية الأداء المنظمي**

رأى ( Tapinos, Dyso& Medow, 2005 : 371) بان أهمية معرفة الأداء المنظمي يمكن أن تستعمل من اجل :

- توجيه تخصصات الموارد.
- تقويم الأداء الإداري.
- مساعدة المديرين في تشخيص الأداء الجيد .
- يوضح حقيقة المبادلات بين الربح والاستثمار.
- ضمان أن إدارة المنظمة تعرف الوقت المناسب للتدخل في الأعمال المتدهورة.
- التأكيد على مستوى التنسيق بين أجزاء الأعمال والسياسات.
- مناقشة انسجام تقسيمات الهيكل في التنفيذ .
- الإطلاع على معرفة حال المشاركين في التنفيذ لملاحظة الدوافع والاتجاهات لدى الأفراد.

## 5- دور محاسبة المسؤولية في الاداء

أن تقويم الأداء فيهنم بتحليل الانحرافات التي حدثت ومعرفة مسبباتها وتحديد المسؤول عنها، وعليه يعد تقويم الأداء أكثر شمولاً من الرقابة، إذ أنه يسير في نفس اتجاه الرقابة ثم يزيد عنها في عملية تحليل النتائج، بل أن الرقابة ذاتها تعد مرحلة من مراحل تقويم الأداء (www.kau.edu.sa: 2009).

ويبرز دور نظام محاسبة المسؤولية في عملية تقويم الأداء من خلال ما يقوم به من وظائف تتمثل في التعرف على مدى تحقيق المنظمة للأهداف المحددة لها، وتحديد مراكز المسؤولية المسؤولة عن انحرافات النتائج الملائمة أو غير الملائمة، بعد تفسير تلك الانحرافات مقارنة بما ورد في الموازنة التخطيطية بشكل واضح، إذ يخطط التكاليف والإيرادات للأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات في الأنشطة لأجل تحسين الأداء .

## 6- معايير تقويم الاداء: بالنسبة لمراكز الكلف ويحدد المواد المباشرة فان معايير التقويم تجزأ الى تحليل كلفة المواد

الى مكوناتها والمتمثلة بانحراف السعر والكمية والتي تحسب على النحو الاتي .

اولا: الانحراف الكلي = (الكلفة الفعلية - الكلفة المعيارية) - (الكلفة المعيارية للمواد الاولية المستخدمة في الانتاج) المستخدمة في الانتاج

يحلل هذا الانحراف الى:

- انحراف سعر = (السعر الفعلي - السعر المعياري) \* الكلفة الفعلية للمواد
- انحراف كمية = (كمية فعلية - كمية معيارية) \* السعر المعياري

ثانيا الاجور

الانحراف الكلي = (كلفة الاجور - الكلفة المعيارية للاجور المباشرة المباشرة الفعلية) للاجور المباشرة

يحلل الى انحراف معدل اجر وكفاية.

- معدل الاجر = (معدل الاجر الفعلي - الاجر المعياري) \* الوقت الفعلي.
- انحراف كفاية = (ساعات فعلية - ساعات معيارية) \* معدل الاجر المعياري.

ثالثا: المصاريف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ويتم قياسه بالموثرات الاتية

- انحراف طاقة: هو الفرق بين التكاليف المعيارية المخططة للانتاج الفعلي من الموازنة المرنة للمستوى المخطط.
- انحراف الكفاءة: هو الفرق بين الموازنة المرنة المستوى المعياري المخطط والموازنة المرنة للمستوى الفعلي .
- انحراف الانفاق: هو الفرق بين الموازنة المرنة المستوى الفعلي والتكاليف المعيارية اما معايير تقييم مراكز الربحية بموجبها يتم تحليل مجمل الربح وفقا للمعاملات الاتية
- انحراف مجمل الربح = مجمل الربح للسنة الحالية - مجمل الربح للسنة السابقة

ويحلل هذا الانحراف الى انحراف مبيعات

- انحراف مبيعات = ايراد المبيعات للسنة الحالية - ايراد مبيعات السنة السابقة

ويحلل انحراف المبيعات الى

- انحراف سعر البيع = (سعر البيع للسنة الحالية - سعر البيع للسنة السابقة) \* عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية.
- انحراف حجم المبيعات = (عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية - عدد الوحدات المباعة للسنة السابقة) \* سعر البيع للسنة السابقة .

اما بخصوص انحرافات كلفة البضاعة المباعة يكون كالآتي:  
كلفة البضاعة المباعة = كلفة البضاعة المباعة للسنة الحالية - كلفة البضاعة المباعة للسنة السابقة .  
ويحلل هذا الانحراف الى:

- انحراف الكلفة = (كلفة الوحدة الواحدة للسنة الحالية - كلفة الوحدة الواحدة للسنة السابقة) \* عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية
- انحراف حجم الكلفة = (عدد الوحدات المباعة للسنة الحالية - عدد الوحدات المباعة للسنة السابقة) \* كلفة الوحدة الواحدة من البضاعة المباعة للسنة السابقة.

### ج:معايير تقويم مراكز الاستثمار

معدل العائد على الاستثمار = معدل الدورات للمبيعات \* الهامش العائد هو صافي الربح قبل الضريبة والفوائد مقسوم على المبيعات

المبيعات \* صافي الربح قبل الضرائب والفوائد  
مجموع الموجودات المبيعات



معييار الربح المتبقي: هو صافي الربح بعد تغطية الفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر في المركز والفائدة يحددها المصرف.

هناك حد ادنى يجب تغطيته وهو السائد في السوق اذا تم تغطيته وزاد هو الربح المتبقي الفائدة المحسوبة على راس المال المستخدم وفق الفائدة في المصارف تمثل الحد الادنى للربح الواجب تحقيقه والا عد الاستثمار غير مقبول اما الربح المتبقي اي الفائض عن الحد الادنى فهو معيار التقويم الاداء في مراكز الاستثمار.  
الدخل المتبقي = صافي الربح للنشاط - (راس مال المستثمر في المركز \* معدل العائد المستهدف)

### المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

يتم في هذا المبحث التحليل الوصفي الاحصائي لمتغيرات البحث من خلال الادوات الاحصائية كالمتوسط والانحراف المعياري والانحدار وعلاقات الارتباط والتأثير لمتغيرات البحث المستقلة والمعتمدة واختبار الفرضيات. ومن خلال الفقرات الآتية:-

#### أولاً: وصف خصائص العينة

شملت عينة البحث عددا من المديرين ورؤساء الأقسام ومسؤولي الشعب وآخرون في المؤسسات الصحية في محافظة بابل قيد البحث والجدول أدناه توضح خصائص عينة البحث من تحليل فقرات الاستبان

#### 1. المسمى الوظيفي:

يتضح من الجدول رقم(2) أن الخاصية الأولى وهي المسمى الوظيفي لافراد العينة تتألف من (11) فرد بعنوان محاسب وبتكرار نسبي اكبر من بقية الوظائف وبنسبة (35%) وبعده يأتي المدير المالي بلغ (9) من افرادالعينة وبتكرار نسبي (30%) كما كان (5) من افراد العينة يشغل مدير مؤسسة وبتكرار (16%) وهنالك (6) من افراد العينة يشغلون وظائف اخرى غير ما ذكرت وبتكرار (19%) كالاحصائي وغيرها وبذلك يتبين ان افراد العينة اكثر قريبا لموضوع البحث ما يشير الى انهم اكثر ادراكا لاسئلة البحث.

## جدول رقم(2) وصف خاصية المسمى الوظيفي

| الخاصية        | الفئة      | التكرار | التكرار النسبي % |
|----------------|------------|---------|------------------|
| المسمى الوظيفي | محاسب      | 11      | 35               |
|                | مدير مالي  | 9       | 30               |
|                | مدير مؤسسة | 5       | 16               |
|                | غير ذلك    | 6       | 19               |
| المجموع        |            | 31      | 100              |

## 2- المؤهل العلمي :

يتضح من الجدول رقم(3) أن الخاصية الثانية وهي المؤهل العلمي والذي توزع على فئات كما يأتي الفئة الأولى : (الثانوية) كان عدد أفراد العينة فيها(3) ونسبة (10%)، الفئة الثانية :الدبلوم وكان عدد افراد العينة ( 6) وبتكرار نسبي(19%)، الثالثة: (البكالوريوس) كان عدد أفراد العينة فيها(20) ونسبة (65%)، الفئة الثالثة : (الدراسات العليا) كان عدد أفراد العينة فيها(2) ونسبة (6%)، مما يتبين الفئة الاكثر تكرارا هي حملة البكالوريوس جدول رقم(3) وصف خاصية المؤهل العلمي

| الخاصية       | الفئة       | التكرار | التكرار النسبي % |
|---------------|-------------|---------|------------------|
| المؤهل العلمي | ثانوية      | 3       | 10               |
|               | دبلوم       | 6       | 19               |
|               | بكالوريوس   | 20      | 65               |
|               | دراسات عليا | 2       | 6                |
| المجموع       |             | 31      | 100              |

## 3. التخصص العلمي :

يتضح من الجدول رقم(4) أن الخاصية الثالثة وهي التخصص العلمي والتي توزعت على فئات وكما يأتي الفئة الأولى : تمويل ومصارف وكان عدد أفراد العينة فيها(1) ونسبة (3%)، الفئة الثانية : الاقتصاد وكان عدد أفراد العينة فيها(9) ونسبة (29%)، الفئة الثالثة : المحاسبة وكان عدد أفراد العينة فيها(12) ونسبة (39%)، الفئة الرابعة : ادارة اعمال وكان عدد أفراد العينة فيها(5) ونسبة (16%)، الفئة الخامسة : غير مما ذكر اعلاه وكان عدد أفراد العينة فيها(4) ونسبة (13%)، وتعد الفئة الثالثة (المحاسبة) هي أكثر نسبة والتي بلغت (39%).



جدول رقم(4) وصف خاصية التخصص

| الخاصية | الفئة        | التكرار | التكرار النسبي % |
|---------|--------------|---------|------------------|
| التخصص  | تمويل ومصارف | 1       | 3                |
|         | اقتصاد       | 9       | 29               |
|         | محاسبة       | 12      | 39               |
|         | ادارة اعمال  | 5       | 16               |
|         | غير ذلك      | 4       | 13               |
| المجموع |              | 31      | 100              |

## 4- سنوات الخبرة:

يتضح من الجدول رقم(5) أن الخاصية الرابعة وهي سنوات الخبرة والذي توزع على اربعة فئات الأولى : (اقل من 5 سنوات) كان عدد أفراد العينة فيها(3 ) وبنسبة (10%)، الفئة الثانية : (6-10 سنة) كان عدد افراد العينة فيها(10) وبنسبة (32%)،الفئة الثالثة(11-15 سنة ) كان عدد افراد العينة فيها(7) وبنسبة (23%)،الفئة الرابعة (اكثر من 16سنة) وكان عدد افرادها (11) وبنسبة (35%) وتعد الفئة الرابعة هي أكثر نسبة والتي بلغت نسبة (35%)، ما يشير الى زيادة خاصية الخبرة لأكثر افراد العينة.

جدول رقم(5) وصف خاصية الخبرة

| الخاصية      | الفئة          | التكرار | التكرار النسبي |
|--------------|----------------|---------|----------------|
| سنوات الخبرة | اقل من 5 سنة   | 3       | 10             |
|              | 6-10 سنة       | 10      | 32             |
|              | 11-15 سنة      | 7       | 23             |
|              | اكثر من 16 سنة | 11      | 35             |
| المجموع      |                | 31      | 100            |

## 5- عدد المرؤسين :

يتضح من الجدول رقم (6) الخاصية الخامسة هي عدد الافراد المرؤسين من لدن افراد العينة والتي توزعت على فئات وكما يلي الفئة الأولى : (1-5) افراد وكان عدد أفراد العينة فيها(9 ) وبنسبة (29%)، الفئة الثانية : (6-10) فرد وكان عدد أفراد العينة فيها(15) وبنسبة (48%)، الفئة الثالثة : (اكثر من عشرة افراد) وكان عدد افراد العينة فيها(7 ) وبنسبة (23%)، وكانت الفئة الثانية (6-10 افراد) هي الاكثر تكرارا.

جدول رقم(6) وصف خاصية عدد الافراد المرؤوسين

| الخاصية               | الفئة        | التكرار | التكرار النسبي |
|-----------------------|--------------|---------|----------------|
| عدد الافراد المرؤوسين | 1-5 افراد    | 9       | 29             |
|                       | 6-10 افراد   | 15      | 48             |
|                       | اكثر من عشرة | 7       | 23             |
| المجموع               |              | 31      | 100            |

ثالثا: تحليل آراء العينة عن :

### 1. مجال الهيكل التنظيمي الاداري:

يتضح من نتائج الجدول(7) إن الوسط الحسابي الموزون لمجال الهيكل التنظيمي والاداري بلغ (3.762) وبانحراف معياري قدره (1.134) وبمعامل اختلاف (0.30) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من قبل افراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وان المؤسسة موضوع البحث تعمل على القيام بدراسة الهيكل وتعديله لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بها وفقاً لرأي عينة الدراسة وقد بلغت اعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (A5) بمقدار (3.968) وهذا يشير الى وجود هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (1.048) كما بلغ معامل الاختلاف (0.426) وهما اقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام آراء افراد العينة عن هذه الفقرة، كما كانت الفقرة (A7) والخاصة بالهيكل التنظيمي المتبع في المنظمة يمنع تداخل الصلاحيات والمهام بين الوحدات والمستويات الإدارية نالت اقل ترتيب اذ بلغ المتوسط (3.516) وبانحراف معياري (1.287) وبمعامل اختلاف (0.366) ما يشير الى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتي تؤثر في الاداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (7).

جدول(7) آراء العينة عن مجال الهيكل التنظيمي الاداري (A)

| الترتيب | معامل الاختلاف | الانحراف المعياري | المتوسط | الفقرة  | الرمز |
|---------|----------------|-------------------|---------|---|-------|
| 4       | 0.257          | .965              | 23.74   | 1. يوجد لدى المنظمة سياسات إدارية واضحة تبين مفهوم نظام محاسبة المسؤولية                          | A1    |
| 5       | 0.732          | 1.216             | 13.7    | 2. يوجد لدى إدارة المنظمة وعي وإدراك لمفهوم محاسبة المسؤولية                                      | A2    |
| 3       | 0.30           | 1.157             | 43.8    | 3. يوجد لدى المنظمة سياسات مكتوبة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية                                    | A3    |
| 4       | 0.308          | 1.154             | 3.74    | 4. تستخدم المنظمة دليلاً مكتوباً يبين الإجراءات الإدارية في المنظمة                               | A4    |
| 1       | 0.426          | 1.048             | 3.968   | 5. يوجد هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في المنظمة  | A5    |
| 2       | 0.311          | 1.204             | 3.871   | 6. الهيكل التنظيمي المعمول به في المنظمة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤوسين       | A6    |
| 6       | 0.366          | 1.287             | 3.516   | 7. الهيكل التنظيمي المتبع في المنظمة يمنع تداخل الصلاحيات والمهام بين الوحدات والمستويات الإدارية | A7    |
| 5       | 0.28           | 1.039             | 3.71    | 8. يتضمن الهيكل التنظيمي تحديد دقيق لمراكز المسؤولية  | A8    |
|         | 0.30           | 1.134             | 3.762   | المتوسط   | M1    |

## 2. مجال مركز المسؤولية:

يتضح من نتائج الجدول (8) إن الوسط الحسابي الموزون لمجال مركز المسؤولية بلغ (3.648) وبانحراف معياري قدره (1.15) وبمعامل اختلاف (0.31) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من لدن أفراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وإن المؤسسة موضوع البحث تهتم بمركز المسؤولية لتحقيق الفوائد من خلال التغيرات المحيطة بها وفقاً لرأي عينة الدراسة وقد بلغت أعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (B1) بمقدار (4.00) وهذا يشير إلى وجود تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (1.0) كما بلغ معامل الاختلاف (0.25) وهما أقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام آراء أفراد العينة عن هذه الفقرة. كما كانت الفقرة (B4) والخاصة بوجود توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية نالت أقل ترتيب وبتوسط (3.387) وبانحراف معياري (1.308) وبمعامل اختلاف (0.25) مما يشير إلى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتي تؤثر في الأداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (8).

## جدول (8) آراء العينة عن مركز المسؤولية (B)

| الترتيب | معامل الاختلاف | الانحراف المعياري | المتوسط | الفقرة   | الرمز |
|---------|----------------|-------------------|---------|--|-------|
| 1       | 0.25           | 1.00              | 4.00    | 1. يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في المنظمة                     | B1    |
| 2       | 0.301          | 1.157             | 3.839   | 2. يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسئولاً عن التكاليف والإيرادات         | B2    |
| 4       | 0.325          | 1.230             | 3.774   | 3. يوجد دليل واضح لكل مركز مسؤولية   | B3    |
| 10      | 0.25           | 1.308             | 3.387   | 4. يوجد توحيد للآراء الإدارية في مراكز المسؤولية                               | B4    |
| 7       | 0.303          | 1.088             | 3.581   | 5. يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية المختلفة                  | B5    |
| 8       | 0.292          | 1.028             | 3.516   | 6. يوجد وضوح في العلاقة بين مراكز المسؤولية ويتم التنسيق بينها                 | B6    |
| 5       | 0.343          | 1.253             | 3.645   | 7. يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة  | B7    |
| 3       | 0.274          | 1.046             | 3.806   | 8. يؤدي القسم الواحد عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه                  | B8    |
| 6       | 0.34           | 1.229             | 3.613   | 9. يوجد تحديد للمسؤوليات في مراكز المسؤولية                                    | B9    |
| 6       | 0.33           | 1.202             | 3.613   | 10. طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية                                     | B10   |
| 8       | 0.358          | 1.262             | 3.516   | 11. هناك قدر كاف من الخبرة والكفاءة لدى العاملين للقيام بأعمال مراكز المسؤولية | B11   |
| 9       | 0.285          | .996              | 3.484   | 12. يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط                       | B12   |
| 7       | 0.312          | 1.119             | 3.581   | 13. يوجد نظام محاسبة تكاليف واضح ومحدد لتجميع التكلفة على أساس مراكز المسؤولية | B13   |
|         | 0.31           | 1.15              | 3.648   | المجموع  | M2    |

## 3. نظام الموازنات التخطيطية:

يتضح من نتائج الجدول (9) إن الوسط الحسابي الموزون لمجال نظم الموازنات التخطيطية بلغ (3.484) وبانحراف معياري قدره (1.085) وبمعامل اختلاف (0.25) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3)، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وإن المؤسسة موضوع البحث تهتم بنظم الموازنات التخطيطية لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بها طبقاً لرأي عينة الدراسة وقد بلغت أعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (C5) بمقدار (3.677) وهذا يشير إلى وجود تبويب الإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (0.979) كما بلغ معامل الاختلاف (0.266) وهما أقل من المتوسط العام. وكذلك الفقرة (C9) جاءت بنفس الترتيب والخاصة بانسجام معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف المنظمة وبمتوسط (3.677) مما يؤكد انسجام آراء أفراد العينة عن هذه الفقرة. كما كانت الفقرة (C10) والخاصة باشتراك العاملين في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد معايير الأداء المخططة نالت أقل ترتيباً وبمتوسط (3.191) وبانحراف معياري (1.191) وبمعامل اختلاف (0.373) مما يشير إلى قلة إدراك المؤسسة لهذه الفقرة، والتي تؤثر على الأداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (9).

## جدول (9) آراء العينة عن نظام الموازنات التخطيطية (C)

| الرمز | الفقرة  | المتوسط | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الترتيب |
|-------|---|---------|-------------------|----------------|---------|
| C1    | 1. يتم استخدام أسلوب الموازنة التخطيطية في تخطيط التكاليف والإيرادات  | 3.581   | 1.232             | 0.344          | 3       |
| C2    | 2. يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي   | 3.42    | 1.148             | 0.335          | 7       |
| C3    | 3. يستخدم أسلوب التكلفة المعيارية في تخطيط التكاليف لمراكز المسؤولية  | 3.516   | 1.179             | 0.33           | 5       |
| C4    | 4. يوجد تبويب لعناصر وبنود التكاليف تبعاً للمستويات الإدارية المختلفة داخل المنظمة وفي حدود مسؤولية كل منها                   | 3.645   | 1.112             | 0.30           | 2       |
| C5    | 5. يتم تبويب الإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية   | 3.677   | 0.979             | 0.266          | 1       |
| C6    | 6. يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها  | 3.581   | .765              | 0.213          | 3       |
| C7    | 7. يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن رقابتها أو التحكم بها عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن رقابتها أو التحكم بها | 3.484   | .962              | 0.276          | 6       |
| C8    | 8. يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية  | 3.548   | .961              | 0.27           | 4       |
| C9    | 9. تتسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف المنظمة  | 3.677   | 1.10              | 0.299          | 1       |
| C10   | 10. يشترك العاملون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد معايير الأداء المخططة  | 3.191   | 1.191             | 0.373          | 10      |
| C11   | 11. يتم تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها لكل مركز مسؤولية في المنظمة على حدة   | 3.226   | 1.086             | 0.336          | 9       |
| C12   | 12. يتم إتباع الأسلوب العلمي في تحديد معايير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدة  | 3.258   | 1.29              | 0.395          | 8       |
| 3M    | المجموع   | 3.484   | 1.085             | 0.25           |         |

## 4. مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط

يتبين من نتائج الجدول (10) إن الوسط الحسابي الموزون لمجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط بلغ (3.484) وبانحراف معياري قدره (1.098) وبمعامل اختلاف (0.315) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من لدن افراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وان المؤسسة موضوع البحث تهتم بتقييم الاداء ومقارنته بالمخطط لتحقيق الفوائد من خلال التغييرات المحيطة بها وفقاً لرأي عينة الدراسة وقد بلغت اعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (D1) بمقدار (3.548) وهذا يشير الى قياس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (0.925) كما بلغ معامل الاختلاف (0.26) وهما اقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام اراء افراد العينة عن هذه الفقرة. كما كانت الفقرة (D3) والخاصة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية نالت اقل ترتيب وبمتوسط (3.419) وبانحراف معياري (1.088) وبمعامل اختلاف (0.318) ما يشير الى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتي تؤثر الى الاداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (10).

## جدول(10) اراء العينة عن مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط(D)

| الترتيب | معامل الاختلاف | الانحراف المعياري | المتوسط | الفقرة  | الرمز |
|---------|----------------|-------------------|---------|---|-------|
| 1       | 0.26           | 0.925             | 3.548   | 1.يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة  | D1    |
| 4       | 0.324          | 1.121             | 3.452   | 2.تتخذ التكلفة المعيارية أساس لقياس الأداء الفعلي   | D2    |
| 5       | 0.318          | 1.088             | 3.419   | 3.يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية                            | D3    |
| 3       | 0.354          | 1.235             | 3.484   | 4.يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز المسؤولية  | D4    |
| 2       | 0.326          | 1.15              | 3.52    | 5.يوجد توضيح للسياسات والقواعد المحاسبية المستخدمة في المنظمة   | D5    |
| 2       | 0.332          | 1.17              | 3.516   | 6.توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية   | D6    |
| 3       | 0.313          | 1.092             | 3.484   | 7.تتم عملية قياس الأداء الفعلي بشكل دقيق وفعال لكل مركز على حدة   | D7    |
| 4       | 0.288          | .995              | 3.4516  | 8.تقوم المنظمة بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريق الربط بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية | D8    |
|         | 0.315          | 1.098             | 3.484   | المجموع   | M4    |

## 5. تحليل آراء العينة عن مجال تقارير الاداء:

يتبين من نتائج الجدول (11) إن الوسط الحسابي الموزون لمجال تقارير الاداء بلغ (3.712) وبانحراف معياري قدره (1.025) وبمعامل اختلاف (0.288) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من لدن افراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وان المؤسسة موضوع البحث تهتم بتقارير الاداء لتحقيق الفوائد من خلال التغيرات المحيطة بها وفقاً لرأي عينة الدراسة وقد بلغت اعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (E9) بمقدار (3.839) وهذا يشير الى ان تقارير الاداء تؤدي إلى سهولة الاتصال بين المستويات الإدارية واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (1.067) كما بلغ معامل الاختلاف (0.315) وهما اقل من المتوسط العام. كما جاءت الفقرة (E14) بالترتيب نفسه والتي تسير الى إعداد وتقييم دوري لأداء العاملين في مراكز المسؤولية وبانحراف معياري (0.820) وبمعامل اختلاف (0.673) مما يؤكد انسجام آراء افراد العينة عن هذه الفقرة، كما كانت الفقرة (E12) والخاصة باعداد تقارير الأداء على أسس علمية و بشكل واضح وسهل الفهم بحيث يمكن للإدارة من دراستها بسهولة نالت اقل ترتيب وبتوسط (3.548) وبانحراف معياري (1.234) وبمعامل اختلاف (0.318) مما يشير الى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتي تؤثر في الاداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (11) .

## جدول (11) آراء العينة عن مجال تقارير الاداء (E)

| الرمز | الفقرة   | المتوسط | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الترتيب |
|-------|--|---------|-------------------|----------------|---------|
| E1    | 1. يوجد نظام تقارير في المنظمة   | 3.645   | 1.112             | 0.26           | 7       |
| E2    | 2. يوجد معايير وأسس لتقييم الأداء  | 3.806   | .980              | 0.324          | 2       |
| E3    | 3. يوجد نموذج ثابت لتقرير الأداء بين البيانات والمعلومات الواجب توافرها                        | 3.806   | .9458             | 0.318          | 2       |
| E4    | 4. يتم إعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية على حدة  | 3.633   | .96431            | 0.354          | 8       |
| E5    | 5. يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن يتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية                     | 3.806   | .9801             | 0.324          | 2       |
| E6    | 6. عناصر التقرير موحدة من حيث الشكل  | 3.742   | .999              | 0.332          | 4       |
| E7    | 7. توفر التقارير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب عن مراكز المسؤولية                        | 3.645   | 1.17              | 0.313          | 7       |
| E8    | 8. يراعي التقارير تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعدادها ورفعها                               | 3.677   | 1.107             | 0.288          | 6       |
| E9    | 9. تؤدي التقارير إلى سهولة الاتصال بين المستويات الإدارية                                      | 3.839   | 1.067             | 0.315          | 1       |
| E10   | 10. تختلف التقارير حسب المستوى الإداري المقدمة إليه من حيث شموليتها                            | 3.71    | 1.006             | 0.26           | 5       |
| E11   | 11. تتناسب التقرير مع من يستخدمه من حيث الإيجاز والاختصار                                      | 3.613   | .882              | 0.324          | 9       |
| E12   | 12. تعد تقارير الأداء على أسس علمية و بشكل واضح وسهل الفهم بحيث يمكن للإدارة من دراستها بسهولة | 3.548   | 1.234             | 0.318          | 10      |
| E13   | 13. يتميز التقرير بالوضوح والنمطية في عرض البيانات   | 3.677   | 1.076             | 0.354          | 6       |
| E14   | 14. يتم إعداد وتقييم دوري لأداء العاملين في مراكز المسؤولية                                    | 3.839   | 0.820             | 0.326          | 1       |
| E15   | 15. تتغير تقارير الأداء خلال الفترات اللاحقة وفقاً للاحتياجات المستقبلية                       | 3.774   | .845              | 0.332          | 3       |
| E16   | 16. وصول تقارير الأداء والتغذية العكسية للمعلومات لكل مدير مركز في الوقت المناسب               | 3.613   | 1.202             | 0.313          | 9       |
| 5M    | المجموع  | 3.712   | 1.025             | 0.288          |         |

## 6. مجال نظام الحوافز :

يتبين من نتائج الجدول (12) إن الوسط الحسابي الموزون لمجال نظام الحوافز بلغ (3.637) وبانحراف معياري قدره (1.053) وبمعامل اختلاف (0.289) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3) ، وهذا يدل على أن هناك اهتمام واضح بهذا المجال من لدن افراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وان المؤسسة موضوع البحث تهتم بنظام الحوافز لتحقيق الفوائد من خلال التغيرات المحيطة بها وفقاً لرأي عينة الدراسة وقد بلغت اعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (F4) بمقدار (3.871) وهذا يشير الى تدريب العاملين وتشجيعهم لتحقيق الأرقام المخططة لمراكز مسؤولياتهم واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (1.024) كما بلغ معامل الاختلاف (0.263) وهما اقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام اراء افراد العينة عن هذه الفقرة. كما كانت الفقرة (F6) والخاصة باعتماد أسلوب واحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولي نالت اقل ترتيب وبمتوسط (3.484) وبانحراف معياري (1.151) وبمعامل اختلاف (0.33) ما يشير الى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتي تؤثر في الاداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (12).

## جدول (12) اراء العينة عن مجال نظام الحوافز (F)

| الترتيب | معامل الاختلاف | الانحراف المعياري | المتوسط | الفقرة  | الرمز |
|---------|----------------|-------------------|---------|---|-------|
| 4       | 0.30           | 1.107             | 3.677   | 1.تعتمد المنظمة نظاماً واضحاً للحوافز يحث العاملين على تحقيق الأداء المخطط لمراكز المسؤولية | F1    |
| 7       | 0.335          | 1.094             | 3.26    | 2.يتم اعتماد أسلوب موحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولية                                   | F2    |
| 2       | 0.257          | .980              | 3.806   | 3.تسهم الحوافز في كفاءة عمل مراكز المسؤولية   | F3    |
| 1       | 0.263          | 1.024             | 3.871   | 4.يتم تدريب العاملين وتشجيعهم لتحقيق الأرقام المخططة لمراكز مسؤولياتهم                      | F4    |
| 5       | 0.347          | 1.234             | 3.548   | 5.تسهم الحوافز في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات .   | F5    |
| 6       | 0.33           | 1.151             | 3.484   | يوجد نظام لمنح الحوافز في مراكز المسؤولية6.   | F6    |
| 3       | 0.244          | .9205             | 3.774   | تسهم الحوافز في فاعلية عمل مراكز المسؤولية.7.   | F7    |
| 4       | 0.247          | .909              | 3.677   | يعمل الحوافز المادي على تحقيق الأداء المخطط مقارنة مع الاداء الفعلي8.                       | F8    |
|         | 0.289          | 1.053             | 3.637   | المجموع   | M4    |

## 7. تقييم الاداء:

يتبين من نتائج الجدول (13) إن الوسط الحسابي الموزون الخاصة بتقييم الاداء بلغ (3.589) وبانحراف معياري قدره (1.118) وبمعامل اختلاف (0.313) وقد تبين أن الوسط الحسابي الموزون أكبر من الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3) ، وهذا يدل على أن هناك اهتماماً واضحاً بهذا المجال من قبل افراد عينة الدراسة لكونه من المجالات المهمة في محاسبة المسؤولية، وان المؤسسة موضوع البحث تهتم بتقييم الاداء لتحقيق الفوائد من خلال التغيرات المحيطة بها طبقاً

لرأي عينة الدراسة وقد بلغت اعلى قيمة للمتوسط في الفقرة (Y7) بمقدار (3.806) وهذا يشير الى عدم مطابقة الادارة العليا الاقسام والفروع بمقترحات تخفيض كلف انتاج الخدمة في المنظمة واداء الاعمال للزبائن. واضح ومعتمد في المؤسسة وكان الانحراف المعياري (1.195) كما بلغ معامل الاختلاف (0.388) وهما اقل من المتوسط العام . مما يؤكد انسجام اراء افراد العينة عن هذه الفقرة. كما كانت الفقرة (Y4) والخاصة بتكيف المنظمة مع الظروف المحيطة به، وبضمنها تغيرات البيئة وطلبات المجتمع، لضمان ديمومته واستمرارية بقاء في السوق وتقديم افضل خدمة للجمهور نالت اقل ترتيب وبمتوسط (3.323) وبانحراف معياري (1.275) وبمعامل اختلاف (0.383) ما يشير الى قلة ادراك المؤسسة لهذه الفقرة ، والتي تؤثر في الاداء بشكل سلبي. وقد تراوحت بقية الفقرات بين هذين المستويين وكما يظهر في الترتيب المبين في الجدول (13) والشكل (7).

جدول (13) اراء العينة عن تقييم الاداء (Y)

| الترتيب | معامل الاختلاف | الانحراف المعياري | المتوسط | الفقرة   | الرمز |
|---------|----------------|-------------------|---------|--|-------|
| 2       | 0.295          | 1.1169            | 3.774   | 1. اسلوب اداء العمل في المنظمة يتوافق مع ما تصبوا اليه من اهداف محددة في الخطط والاستراتيجيات  | Y1    |
| 6       | 0.368          | 1.259             | 3.419   | 2. لا تضع المنظمة في الاعتبار استيعاب جميع العوامل (الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، الثقافية، العالمية) التي ستؤثر في امكانية تنفيذ الاهداف. | Y2    |
| 4       | 0.368          | .9549             | 3.613   | 3. اشعر ان العلاقة بين المنظمة والمجتمع المستفيد ايجابية وبناءة وتسودها حالات الثقة والتعاون.  | Y3    |
| 8       | 0.383          | 1.275             | 3.323   | 4. تتكيف المنظمة مع الظروف المحيطة به، وبضمنها تغيرات البيئة وطلبات المجتمع، لضمان ديمومته واستمرارية بقاء في السوق وتقديم افضل خدمة للجمهور.  | Y4    |
| 3       | 0.26           | 1.039             | 3.709   | 5. تتم عملية تقييم الاداء لكل مركز مسؤولية وذلك من خلال كشف الانحرافات عن الأداء المخطط  | Y5    |
| 3       | 0.304          | 1.13              | 3.709   | 1. تتابع الادارة العليا باستمرار تقارير متابعة ساعات العمل اليومية، وكمية العمل المنجز ونوعية الخدمة المقدمة للزبائن.                          | Y6    |
| 1       | 0.388          | 1.195             | 3.806   | 2. لا تطالب الادارة العليا الاقسام والفروع بمقترحات تخفيض كلف انتاج الخدمة في المنظمة واداء الاعمال للزبائن.                                   | Y7    |
| 3       | 0.304          | 1.131             | 3.709   | 3. تهمني سمعة المنظمة ومستقبله ودوره المميز في المجتمع العراقي.  | Y8    |
| 5       | 0.28           | 1.1796            | 3.516   | 4. الرضا عن العمل في قسمي او فرعي قياسا مع الاقسام الاخرى يصل الى مستوى عال جدا.   | Y9    |
| 5       | 0.301          | 1.060             | 3.516   | 5. يتوفر وقت كافي للجميع للسعي وراء تقديم الافكار المبدعة من قبل المرؤوسين والزيائن على حد سواء.   | Y10   |
| 7       | 0.304          | .955              | 3.387   | 6. تنتظر المنظمة باستمرار للمنافسين في قطاع المنظمة وغيره واحتياجات السوق وما يطرأ عليهما من تغيرات في تشجيع الابداعات.                        | Y11   |
|         | 0.313          | 1.118             | 3.589   | المجموع  | 3M    |



## ثالثاً: تحليل علاقات الارتباط بين المتغيرات

يبين الجدول (5) علاقات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمعتمدة لمفردات العينة خلال فترة الدراسة وعلى الشكل الآتي:-

1- المتغير المستقل الهيكل التنظيمي والاداري ( A ) :اذ يبين الجدول(14) علاقة الارتباط بين المتغير الهيكل التنظيمي والاداري

أ- المتغير المستقل الثاني مركز المسؤولية ( B ) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.833) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً جيداً بين المتغيرين .

ب- المتغير المستقل الثالث مجال نظام الموازنات التخطيطية ( C ) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.399) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً بين المتغيرين.

ج- المتغير المستقل الرابع مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) . (\*\*0.327) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً بين المتغيرين.

د- المتغير المستقل الخامس مجال تقارير الاداء (E) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.626) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً وبدرجة متوسطة بين المتغيرين.

هـ- المتغير المستقل السادس مجال نظام الحوافز (F) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.344) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً بين المتغيرين

و- المتغير المستقل الكلي (X) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.781) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً وبدرجة جيدة بين الهيكل التنظيمي والاداري والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

ز- المتغير المعتمد (الكفاءة) (Y1) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.491) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين .

ح - المتغير المعتمد (الفاعلية) (Y2) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.414) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

ط- المتغير المعتمد (الاداء) (Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.465) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين

2- المتغير المستقل مركز المسؤولية ( B ) :اذ يبين الجدول(14) علاقة الارتباط بين المتغير مركز المسؤولية وبين :

أ- المتغير المستقل الثالث مجال نظام الموازنات التخطيطية ( C ) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.600) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً بين المتغيرين.

ب- المتغير المستقل الرابع مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.436) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً بين المتغيرين.

ج- المتغير المستقل الخامس مجال تقارير الاداء (E) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.720) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً وبدرجة جيدة بين المتغيرين.

د- المتغير المستقل السادس مجال نظام الحوافز (F) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) (\*\*0.320) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً بين المتغيرين

هـ- المتغير المستقل الكلي (X) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.320^*$ ) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يعني ان هنالك ارتباطاً ودرجة جيدة بين الهيكل التنظيمي والاداري والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

و- المتغير المعتمد (الكفاءة) (Y1) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.594^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطاً بين المتغيرين .

ز - المتغير المعتمد (الفاعلية) (Y2) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.560^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباطاً بين المتغيرين.

ح- المتغير المعتمد (الاداء) (Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.603^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباطاً بين المتغيرين

جدول (14) علاقات الارتباط بين المتغيرات

| المتغير | A            | B            | C            | D            | E            | F            | X            | Y1           | Y2           | Y     |
|---------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-------|
| A       | 1.000        |              |              |              |              |              |              |              |              |       |
| B       | .833(*<br>*) | 1.000        |              |              |              |              |              |              |              |       |
| C       | .399(*<br>)  | .600(*<br>*) | 1.000        |              |              |              |              |              |              |       |
| D       | .327(*<br>)  | .436(*<br>*) | .730(*<br>*) | 1.000        |              |              |              |              |              |       |
| E       | .626(*<br>*) | .720(*<br>*) | .557(*<br>*) | .580(*<br>*) | 1.000        |              |              |              |              |       |
| F       | .344(*<br>)  | .320(*<br>)  | .013         | .208         | .525(*<br>*) | 1.000        |              |              |              |       |
| X       | .781(*<br>*) | .875(*<br>*) | .741(*<br>*) | .691(*<br>*) | .864(*<br>*) | .438(*<br>*) | 1.000        |              |              |       |
| Y1      | .491(*<br>*) | .594(*<br>*) | .354(*<br>)  | .449(*<br>*) | .722(*<br>*) | .529(*<br>*) | .642(*<br>*) | 1.000        |              |       |
| Y2      | .414(*<br>)  | .560(*<br>*) | .355(*<br>)  | .384(*<br>)  | .637(*<br>*) | .484(*<br>*) | .565(*<br>*) | .718(*<br>*) | 1.000        |       |
| Y       | .465(*<br>*) | .603(*<br>*) | .356(*<br>)  | .450(*<br>*) | .726(*<br>*) | .550(*<br>*) | .624(*<br>*) | .935(*<br>*) | .905(*<br>*) | 1.000 |

3- المتغير المستقل مجال نظام الموازنات التخطيطية (C) : إذ يبين الجدول (14) علاقة الارتباط بين المتغير مجال نظام الموازنات التخطيطية وبين :

- أ- المتغير المستقل الرابع مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.730^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين.
- ب- المتغير المستقل الخامس مجال تقارير الاداء (E) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.557^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين المتغيرين.
- ج- المتغير المستقل الكلي (X) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.642^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين مجال نظام الموازنات التخطيطية والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.
- د- المتغير المعتمد (الكفاءة) (Y1) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.354^*$ ) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين .
- هـ - المتغير المعتمد (الفاعلية) (Y2) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.355^*$ ) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.
- و- المتغير المعتمد (الاداء) (Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.356^*$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين

4- المتغير المستقل تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) : إذ يبين الجدول (14) علاقة الارتباط بين المتغير مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط وبين :

- أ- المتغير المستقل الخامس مجال تقارير الاداء (E) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.580^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين المتغيرين.
- ج- المتغير المستقل الكلي (X) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.741^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.
- د- المتغير المعتمد (الكفاءة) (Y1) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.449^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين .
- هـ - المتغير المعتمد (الفاعلية) (Y2) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.384^*$ ) وبمستوى معنوية (0.05) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.
- و- المتغير المعتمد (الاداء) (Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.450^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين

5- المتغير المستقل مجال تقارير الاداء (E): إذ يبين الجدول (14) علاقة الارتباط بين المتغير مجال تقارير الاداء وبين

- أ- المتغير المستقل السادس مجال نظام الحوافز (F) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.525^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01%) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين المتغيرين
- ب- المتغير المستقل الكلي (X) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.864^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا وبدرجة جيدة بين مجال تقارير الاداء والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.
- ج- المتغير المعتمد (الكفاءة) (Y1) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.722^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين .

د - المتغير المعتمد (الفاعلية) (Y2) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.637^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

هـ- المتغير المعتمد (الاداء) (Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.726^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين

6- المتغير المستقل مجال نظام الحوافز (F) : اذ يبين الجدول (14) علاقة الارتباط بين المتغير مجال نظام الحوافز وبين :

أ- المتغير المستقل الكلي (X) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.438^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني ان هنالك ارتباطا بين مجال نظام الحوافز والمتغير الكلي الذي يمثل المتوسط العام.

ب- المتغير المعتمد (الكفاءة) (Y1) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.529^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطا جيدا بين المتغيرين .

ج - المتغير المعتمد (الفاعلية) (Y2) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.484^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

د- المتغير المعتمد (الاداء) (Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.550^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

6- المتغير المستقل الكلي (X) : اذ يبين الجدول (14) علاقة الارتباط بين المتغير المستقل الكلي وبين :

أ- المتغير المعتمد (الكفاءة) (Y1) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.642^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يؤكد وجود علاقة ارتباطا جيدا بين المتغيرين .

ج - المتغير المعتمد (الفاعلية) (Y2) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.565^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

د- المتغير المعتمد (الاداء) (Y) إذ بلغ معامل الارتباط (سبيرمان للرتب) ( $0.624^{**}$ ) وبمستوى معنوية (0.01) وهذا يعني وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين.

وعلى اساس ذلك يمكن اثبات الفرضيات من خلال وجود علاقة ارتباط بين المتغيرات المستقلة والمعتمدة ورفض فرضيات العدم.

#### رابعاً: تحليل تأثير المتغيرات المستقلة في المعتمدة

##### 1- تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير المعتمد الكفاءة

بين الجدول (15) ان التأثير المعنوي للمتغيرات المستقلة المتمثلة بمجالات تطبيق محاسبة المسؤولية في المتغير التابع المتمثل بالكفاءة Effectiveness من خلال معامل الارتباط (R) الذي بلغ (0.745) ومعامل التحديد ( $R^2$ ) إذ بلغ (0.554) ما يعني ان نسبة (55%) من التغير في كفاءة المؤسسة كان سببها المتغير المستقل تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية خلال مدة البحث . وتدعم قيمة (F) المحتسبة البالغة ( $4.978^{**}$ ) مما يعني ان العلاقة معنوية في النموذج عند مستوى ثقة (0.01). إما قيم (B) فقد تشير إلى إن التغيير في المستقل بوحدة واحدة ينعكس بمقدار هذه القيم على اهداف المؤسسة . والتي تعني مقدار الميل في النموذج كما في الجدول (15) وتشير قيمة (a) الى قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر . وقد جاء هذا التأثير متوافقاً مع طروحات تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية ودورها في الاداء .

جدول (15) تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير المعتمد (الكفاءة)

| المتغير المعتمد: الاهداف المالية |       |   |         |                |       |   |
|----------------------------------|-------|---|---------|----------------|-------|---|
| B                                | T     | A | F       | R <sup>2</sup> | R     | المتغير المستقل                           |
| .095                             | .123  | 1 | **4.978 | 0.554          | 0.745 | 1. مجال الهيكل التنظيمي الاداري (A)       |
| .190                             | .378  |   |         |                |       | 2. مركز المسؤولية (B)                     |
| -.067                            | -.204 |   |         |                |       | 3. مجال نظام الموازنات التخطيطية (C)      |
| -.026                            | -.076 |   |         |                |       | 4. مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) |
| .351                             | .930  |   |         |                |       | 5. مجال تقارير الاداء (E)                 |
| .339                             | .999  |   |         |                |       | 6. مجال نظام الحوافز (F)                  |

## 2- تأثير المتغيرات المستقلة المتغير المعتمد الفاعلية:

بين الجدول (16) ان التأثير المعنوي للمتغيرات المستقلة المتمثلة بمجالات تطبيق محاسبة المسؤولية في المتغير التابع المتمثل بالفاعلية Efficiency من خلال معامل الارتباط (R) الذي بلغ (0.607) ومعامل التحديد (R<sup>2</sup>) إذ بلغ (0.368) ما يعني ان نسبة (37%) من التغير في فاعلية المؤسسة كان سببها المتغير المستقل تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية خلال مدة البحث . وتدعم قيمة (F) المحتسبة البالغة (2.334\*) ما يعني ان العلاقة معنوية في الأنموذج عند مستوى ثقة (0.05). إما قيم (B) فقد تشير إلى إن التغيير في المستقل بوحدة واحدة ينعكس بمقدار هذه القيم على اهداف المؤسسة . والتي تعني مقدار الميل في النموذج كما في الجدول (16) وتشير قيمة (a) الى قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر. وقد جاء هذا التأثير متوافقاً مع طروحات تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية ودورها في الاداء .

جدول (16) تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير المعتمد (الفاعلية)

| المتغير المعتمد: الاهداف المالية |        |   |        |                |       |   |
|----------------------------------|--------|---|--------|----------------|-------|---|
| B                                | T      | A | F      | R <sup>2</sup> | R     | المتغير المستقل                           |
| 1.087                            | 1.211  | 1 | *2.334 | 0.368          | 0.607 | 1. مجال الهيكل التنظيمي الاداري (A)       |
| .739                             | 1.263  |   |        |                |       | 2. مركز المسؤولية (B)                     |
| .247                             | 647.   |   |        |                |       | 3. مجال نظام الموازنات التخطيطية (C)      |
|                                  | 495.   |   |        |                |       | 4. مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) |
| .192                             | 1.407  |   |        |                |       | 5. مجال تقارير الاداء (E)                 |
| .617                             | 1.353  |   |        |                |       | 6. مجال نظام الحوافز (F)                  |
| .533                             | 1.001- |   |        |                |       |   |

## 3-تأثير المتغيرات المستقلة في المغير المعتمد الاداء

بين الجدول (17) ان التأثير المعنوي للمتغيرات المستقلة المتمثلة بمجالات تطبيق محاسبة المسؤولية في المتغير التابع المتمثل بالاداء Performance من خلال معامل الارتباط (R) الذي بلغ (0.718) ومعامل التحديد ( $R^2$ ) إذ بلغ (0.515) ما يعني ان نسبة (52%) من التغير في اداء المؤسسة كان سببها المتغير المستقل تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية خلال مدة البحث . وتدعم قيمة (F) المحتسبة البالغة (4.255\*\*) ما يعني ان العلاقة معنوية في الأنموذج عند مستوى ثقة (0.01). إما قيم (B) فقد تشير إلى إن التغيير في المستقل بوحدة واحدة ينعكس بمقدار هذه القيم على اداء المؤسسة . والتي تعني مقدار الميل في النموذج كما في الجدول (17) وتشير قيمة (a) الى قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر. وقد جاء هذا التأثير متوافقاً مع طروحات تطبيق مجالات محاسبة المسؤولية ودورها في الاداء .

وعلى اساس ذلك يمكن اثبات الفرضيات من خلال وجود تأثير للمتغيرات المستقلة في المعتمدة ورفض فرضيات العدم

جدول (17) تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير المعتمد (الاداء)

| المتغير المعتمد: الاهداف المالية |       |   |         |       |       |   |
|----------------------------------|-------|---|---------|-------|-------|---|
| B                                | T     | A | F       | $R^2$ | R     | المتغير المستقل                           |
| .591                             | .798  | 1 | **4.255 | 0.515 | 0.718 | 1. مجال الهيكل التنظيمي الاداري (A)       |
| .465                             | .962  |   |         |       |       | 2. مركز المسؤولية (B)                     |
| .090                             | .285  |   |         |       |       | 3. مجال نظام الموازنات التخطيطية (C)      |
| .083                             | .260  |   |         |       |       | 4. مجال تقييم الاداء ومقارنته بالمخطط (D) |
| .484                             | 1.338 |   |         |       |       | 5. مجال تقاير الاداء (E)                  |
| .436                             | 1.341 |   |         |       |       | 6. مجال نظام الحوافز (F)                  |

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

يتم في هذا المبحث تناول الاستنتاجات المستنبطة من الإطار النظري والعملية للدراسة والتي في ضوءها سيتم تقديم مجموعة من التوصيات للاستفادة من الاتجاه الذي كشفته نتائج الدراسة. وضمن فقرتين:-

## اولاً: الاستنتاجات

1. من خلال استعراض الأدبيات الإدارية التي أتاحت للباحثين الاطلاع عليها في الإطار والعملية النظري يتضح الآتي:  
ان نظام محاسبة المسؤولية يحدد للادارة العليا مركز المسؤولية الناجح ومركز المسؤولية الفاشل ومن ثم يمكن اتخاذ القرار الملائم للشركة عن طريق تجميع البيانات وحصرتها لمراكز المسؤولية ومن ثم مقارنتها مع المعايير الموضوعية.
2. تمكن تقارير الاداء التي تعد لكل مركز مسؤولية تمكن الادارة من التعرف على كفاءة ادارة مركز المسؤولية في استخدام النظم الكفوءة والقدرة على تخفيض التكاليف ومن ثم تحقيق عائد مناسب للمؤسسة.

3. اظهرت نتائج البحث تأثير الخصائص النوعية لافراد العينة على الاداء المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي والتخصص والخبرة.
4. يؤثر الهيكل التنظيمي والاداري الواضح على كفاءة وفاعلية المنظمة .
5. يوجد اهتمام في تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في المنظمة
6. اهتمام المؤسسة في تحديد معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف المنظمة و تبويب الإيرادات تبعًا لمراكز المسؤولية
7. بينت النتائج ان التقارير تؤدي إلى سهولة الاتصال بين المستويات الإدارية مع ذلك قصور في اعداد تقارير الأداء على أسس علمية و بشكل واضح وسهل الفهم بحيث يمكن للإدارة من دراستها بسهولة.
8. اتضح من النتائج بان المؤسسة لا تهتم بالمقترحات المقدمة من الافراد لتخفيض التكاليف العمليات واداء الخدمة للزبائن.

### ثانياً: التوصيات :

من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل اليها تم تقديم التوصيات الاتية التي يمكن للمؤسسات الصحية الاخذ بها لتطوير ادائها والتي تخص مجالات محاسبة المسؤولية:-

1. ضرورة الاهتمام بموضوع , أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الصحية ولاسيما من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
2. الاهتمام بتوفير تحديد دقيق ومفصل وواضح للهيكل التنظيمي للمستويات الادارية كافة.
3. ضرورة التاكيد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف من خلال الأسس العلمية الصحيحة، بحيث يحقق هذا النظام عملية تبويب وتصنيف التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية، وكذلك يمكن من قياس الأداء الفعلي قبل مقارنته بالأداء المخطط بصورة سليمة.
4. العمل على تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية على حدة ، كي يمكن تقييم الأداء وتحليل الانحرافات وتحديد المتسببين فيها كل في مركزه والعمل على تجاوز التطبيق الخاطئ لهذا النظام من خلال مقارنة الأداء الفعلي للفترة الجارية بالنتائج الفعلية
5. التاكيد على عملية إعداد التقارير الرقابية ومتابعتها، والاهتمام بالعمل على تطبيق نظام تقارير متكامل .
- 6 . ضرورة تدريب وتطوير العاملين المسؤولين على إعداد الموازنات التخطيطية وفي صياغة معايير التكاليف والإيرادات وفي إعداد نظام تقارير الأداء
7. الاهتمام بمتابعة الانحرافات وتحديد اسبابها التي تحصل في مراكز المسؤولية ومعالجتها
8. ضرورة التفاعل والاتصال بين العاملين في المستويات كافة والسماع الى المقترحات والمشاركة في القرارات اللازمة لمعالجة المشكلات.
9. الاستفادة من التقنيات العلمية والمعرفية لزيات المهارات والقدرات لمواجهة التحديات والظروف المتغيرة في البيئة.
10. التاكيد على التعاون بين المؤسسات الصحية والاكاديمية والبحثية للاستفادة من العلوم المتطورة في مجالات المعرفة لتعزيز الاداء.

## المصادر

## اولا:القران الكريم

## ثانيا: المصادر العربية

1. أبو نصار، محمد، (. 2005 ) المحاسبة الإدارية. الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن
2. الخطيب، سمير كامل، (قياس دور المقارنة المرجعية في تحسين الأداء المنظمي- دراسة حالة مع نموذج مقترح) أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال (غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2002.
3. الرزوي، دياللا جمبل، (2007) مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة ،فلسطين
4. الغزيبية ،فاتنة فالح والدبي،مامون وابو نصار، محمد ، 2011 "مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية ، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38 ، العدد 2011 ، 1
5. الفضل، مؤيد، وشعبان، عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة. عمان: دار زهران للنشر، 2003.
6. المحياوي، قاسم نايف علوان (إدارة الجودة في الخدمات : مفاهيم وعمليات وتطبيقات ) الطبعة الأولى، عمان، دار الشروق للنشر والتوزيع، 2006
7. الهيبي، خالد عب د الرحيم، (. 2003 ) إدارة الموارد البشري ة . الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، . عمان، الأردن، ص 255 .
8. جوده ، واخرون، (2009)، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية- دراسة ميدانية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية - المجلد التاسع - العدد الثاني.
9. زامل، أحمد محمد، (. 2000 ) المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي . الجزء ا لثاني، معهد . الإدارة العامة، الرياض، السعودية، ص 512
10. زيدان، جمال غانم، (. 1997 ) إعداد وكتابة التقارير الإداري ة . الطبعة الأولى، دار الجيل، بيروت، لبنان، ص 12
11. زويلف، مهدي حسن، (1999) والأساليب والاستشارات الإداري ة . الطبعة الأولى، عمان،
12. صيام، نيلهان وليد احمد، (. 2004 ) تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية - دراسة ميدانية . رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ، اليرموك، إربد، الأردن، ص- 36 .
13. مكى، سالم توفيق ، (2009) مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الاهلية الفلسطينية، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة ،فلسطين
14. ميده ، ابراهيم عمر، ( 2003 ) مجلة جامعة دمشق - المجلد - 19 العدد الثاني
- 15 هيتجر، ليتز اي، ماتولنش سيرج، ( 2000 ) المحاسبة الإدارية . ترجمة أحمد حجاج، الطبعة الثانية، دارالمريخ، الرياض، السعودية، ص 4 57
16. الانترنيت ،عبدالمطلب، ندى والربيعي، جبار جايم(2005) دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة



## ثالثاً: المصادر الاجنبية

17. Al Dahiree, J. (2003). Construction of Simulation model to improve the performance of Precast concrete factory. A thesis to the college of engineering, Baghdad University
18. Carnegie, G. D. and Napier, C.J., 2010. Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), pp.360–376
19. Deegan, C. (2006), *Financial Accounting Theory*, McGraw–Hill Australia, Sydney
20. Idowu, S.O, W.L. Filho (eds.), (2009) *Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility*, DOI 10.1007/978-3-642-02630-0\_2, Springer–Verlag Berlin Heidelberg.
21. Jones, O. and Macpherson, A. (2006). Inter-organization learning and strategic renewal.
22. Horngren, C. T., S. Datar, and G. Foster. 2006. Cost accounting, a managerial emphasis. New Jersey, Prentice Hall Inc. 12th ed
23. Gerald, F. Morris, (1995). Owing the Numbers. CFO, Vol.11, Issue 3, March PP 72–1876
24. Cudi T. Gürsoy (1999). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi (2th Ed.). Beta Yayınları, İstanbul, p593..
25. Charles T. Horngren (1984). Introduction to Management Accounting (6th Ed.). Prentice Hall, Inc, U.S.A., p. 244
26. Metin (2014) Centrifugal Administration And Responsibility Accountin System In Businesses *The Clute Institute International Academic Conference Munich, Germany*.
27. Molina, C. & Callahan, J. (2010). Fostering Organizational Performance: The Role of Journal of Management Development, Vol. 29, No. 1
28. Nalan Akdoğan. (2003). Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Kitapevi. Ankara, p. 615 Uygulamaları, Gazi
29. Norreklit, H., Baldvinsdotir, G., Burns, J. and Scapens, R., 2009. The image of accountants: from bean counters to extreme accountants. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(6), pp.858–882.
30. Simons, R. 2000. Performance measurement and control systems for implementing strategy, Text, and Cases. New Jersey, Prentice Hall.
31. Schermerhorn, F. & Gohnfeet, A. (2000). Organizational Behaviour Jons, Inc., Seventh Edition  
in SMEs: extending the framework, Long Range Plannig, Vol.32, pp155–75

32.Tapinos E ., Dyson R ., Medow S (the Impact of Performance Measurement in Strategic planning “ International Journal of Productivity and Performance Management) Vol . 54 No . 5 / 6 ., 2005

33.Wheelen,Thomas,L.,& Hunger,J.(2000):Strategic management,7ed, prentice– Hall, inc.,Printed in the United states of America