

The impact of the system of responsibility accounting in the evaluation and control on the quality of the performance of government units at King Abdul Aziz University in Jeddah

Najla Ibrahim Abdulrahman

Rana Ahmed Sait

Faculty of Economics and Administration || King Abdulaziz University || KSA

Abstract: This study aimed to know the impact of the responsibility accounting system on evaluation and control on the performance of government units at King Abdulaziz University in Jeddah, in application at the administrative and academic levels, by surveying the views of officials on the availability of responsibility accounting at King Abdulaziz University and the impact of the use of responsibility accounting. Responsibility in monitoring the improvement of performance effectiveness, and the impact of the use of responsibility accounting in evaluating performance on improving performance effectiveness, and the advantages of applying responsibility accounting in improving performance effectiveness at King Abdulaziz University in Jeddah. To achieve this goal, the descriptive survey method was used for a random sample of officials at King Abdulaziz University in Jeddah, where the questionnaire was distributed to the sample, and the results were analyzed using statistical methods. The effectiveness of its performance, and that the use of the components of responsibility accounting in monitoring and evaluating performance affects the improvement of the effectiveness of performance, and that the advantages of using responsibility accounting affect the improvement of the effectiveness of its performance. Accordingly, the two researchers recommended the necessity of continuing to apply the supervisory methods that help improve the effectiveness of performance, taking into account the establishment of clear and easy standards and thus the possibility of achieving them so that the performance of employees is to the fullest and work on the permanent development of accountability to improve the effectiveness of control and performance evaluation.

Keywords: responsibility accounting, performance control, government units.

أثر نظام محاسبة المسؤولية في التقويم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية – دراسة ميدانية على جامعة الملك عبد العزيز بجدة –

نجلاء إبراهيم الرحمن

رنا احمد سيات

كلية الاقتصاد والإدارة || جامعة الملك عبد العزيز || المملكة العربية السعودية

المستخلص: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر نظام محاسبة المسؤولية في التقويم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية في جامعة الملك عبد العزيز بجدة، وذلك تطبيقاً على المستويات الإدارية والأكاديمية، من خلال استطلاع وجهات نظر المسؤولين عن مدى توافر محاسبة المسؤولية في جامعه الملك عبد العزيز وعن مدى تأثير استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة على تحسين فعالية الأداء، ومدى تأثير استخدام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء على تحسين فعالية الأداء، وإيجابيات تطبيق محاسبة المسؤولية في تحسين فعالية

الأداء في جامعة الملك عبد العزيز بجدة. ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي المسحي لعينة عشوائية من المسؤولين في جامعه الملك عبد العزيز بجدة. حيث تم توزيع الاستبانة على العينة، وتحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية وتوصلت الباحثان إلى النتائج التالية: 1- أن توفر الهيكل التنظيمي ومراكز المسؤولية والنظام المحاسبي وتقارير الأداء يؤثر في تحسين فعالية أدائها، 2- إن استخدام مقومات محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء يؤثر في تحسين فعالية الأداء، 3- إن إيجابيات استخدام محاسبة المسؤولية تؤثر في تحسين فعالية أدائها. وبناء على ذلك اوصت الباحثتان بضرورة الاستمرار في تطبيق الأساليب الرقابية التي تساعد على تحسين فعالية الأداء مع مراعاة وضع معايير تتسم بالوضوح والسهولة وبالتالي إمكانية تحقيقها ليكون أداء الموظفين على أكمل وجه والعمل على التطوير الدائم لمحاسبة المسؤولية لتحسين فعالية الرقابة وتقييم الأداء.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، الرقابة على الأداء، الوحدات الحكومية.

1- الإطار العام للدراسة

أولاً- مقدمة:

إن أحد الملامح البارزة في الوقت الحاضر في كثير من الدول المتقدمة والنامية هو زيادة الإنفاق العام نتيجة للطلب المتزايد على خدمات وبرامج الوحدات الحكومية.

ولأن الموارد اللازمة لتلبية حاجات الأفراد محدودة فإن مؤسسات الوحدات الحكومية قد أصبحت أكثر عرضة للمساءلة من ذي قبل، إذ أصبح من الضروري لكل من القيادات العليا والجهات المختصة أن يتأكدوا من أن المال العام ينفق في مصارفه الصحيحة ولتحقيق الأهداف التي خصص لها.

لذلك أصبحت الحاجة ملحة خاصة في ظل محدودية الموارد وزيادة الإنفاق العام على البنية الأساسية والخدمات العامة إلى نظام معلومات أكثر نضجاً تكون مخرجاته موجهة نحو المستويات الإدارية داخل هذه الوحدات وتقدم معلومات داخلية عن مستوى هذه الأقسام واحتياجاتها حتى تتمكن من تحقيق رقابة وتقييم إداري فعال يؤدي إلى تحقيق الأهداف المطلوبة.

فيعتبر النظام المحاسبي- في ظل الثورة التي نعيشها - أهم الأنظمة المنتجة للبيانات والمعلومات السليمة والمفيدة في اتخاذ القرارات كما يعتبر استخدام البيانات والمعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات ظاهرة عملية من ظواهر العصر الحديث، ولذلك يعتبر النظام المحاسبي ذو علاقة وثيقة الصلة بالعملية الإدارية (كحالة، حنان، 2002، ص 3).

ومن أجل زيادة فاعلية الدور الذي يمكن أن يؤديه هذا النظام في مجال التخطيط والرقابة والمتابعة تبرز أهمية وجود ضوابط للمحاسبة عن المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم الأداء، عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية، بمستوياتهم الإدارية المختلفة عن الأداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج مقارنة بالأداء المخطط.

مشكلة الدراسة:

نتيجة لكبر حجم الوحدات الحكومية وتعدد أقسامها وإدارتها ولتقدم أدائها كان لا بد من توفير نظام محاسبي رقابي شامل وناجح وفعال يساعد على جودة الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية، لذلك يجب أن يتوفر في النظام المحاسبي الحكومي نظام محاسبة المسؤولية الذي يعتبر من الأدوات الحديثة التي تساعد على تقييم جودة الأداء وتقييم الكفاءة والفعالية والتي تساعد على اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها ومنعها لتفادي ذلك مستقبلاً (صديق، 2017، ص 2).

وبالتالي فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول السؤال التالي:

هل يؤثر نظام محاسبة المسؤولية في التقويم والرقابة على جودة أداء الوحدات الحكومية؟

ويتفرع من هذا التساؤل الأسئلة التالية:

1. هل يؤثر نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء الوحدات الحكومية؟
2. هل يؤثر نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتحسين فعالية أداء الوحدات الحكومية؟

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتحسين فعالية الأداء في جامعة الملك عبد العزيز.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية في التقويم وتحسين فعالية الأداء في جامعة الملك عبد العزيز.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر نظام محاسبة المسؤولية وتحسين فعالية الأداء في جامعة الملك عبد العزيز.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيسي وهو دراسة أثر نظام محاسبة المسؤولية في التقويم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. معرفة أثر نظام محاسبة المسؤولية ومدى توافره في الوحدات الحكومية.
2. التعرف على أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء الوحدات الحكومية على تحسين فعالية أداءها.
3. التعرف على أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مراقبة أداء الوحدات الحكومية على تحسين فعالية أداءها.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من إلقاء الضوء على أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في تقويم ورقابة الأداء في الوحدات الحكومية ومدى فعالية تطبيقها وتوضيح مراكز المسؤولية بالوحدة الحكومية.

وتبرز أهمية هذه الدراسة من عدة نواحي تتمثل في:

- أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية.
 - أهمية استخدام نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء الوحدات الحكومية.
 - أهمية استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على تحسين فعالية أداء الوحدات الحكومية.
- وترى الباحثتان أن نظام محاسبة المسؤولية يساعد على اتخاذ القرارات والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ويساعد الإدارة العليا على الرقابة واكتشاف الفساد كما يعمل أيضا هذا النظام على مساعدة الوحدات الحكومية من وضع الأسس الصحيحة التي تساهم في تنمية العمل وتطويره.

حدود الدراسة:

أما حدود الدراسة فتمثلت في:

- الحدود الموضوعية: أثر نظام محاسبة المسؤولية في التقويم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية.
- الحدود البشرية: تقتصر هذه الدراسة على منسوبي جامعة الملك عبد العزيز.
- الحدود المكانية: جامعة الملك عبد العزيز في مدينة جدة.
- حدود زمنية: 2019م - 2020م

2- الدراسات السابقة والتعليق عليها.

أولاً- الدراسات السابقة ذات الصلة:

- 1- دراسة Lin and Yu (2002) بعنوان "إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مختلف الأنظمة الاجتماعية والاقتصادية"، والتي هدفت إلى تطبيق محاسبة المسؤولية في مختلف الأنظمة الاجتماعية والاقتصادية، وقد أثبتت النتائج نجاح محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة ضمن ظروف السوق الصينية ودورها الإيجابي في تحفيز الموظفين وتحقيق الأهداف العامة للشركة.
- 2- دراسة الربيعي وعبد المطلب (2005) بعنوان " دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية ببغداد"، وقد هدفت إلى الكشف عن دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية لتحديد الانحرافات وتوفير معلومات تعمل على تطوير نظام ترشيد القرارات وتقييم الأداء على المدى الطويل.
- 3- دراسة الرزي (2007) بعنوان " مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة دراسة تطبيقية"، وتهدف إلى التعرف على أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومدى قياس الشركات الصناعية بقطاع غزة بتطبيق هذا الأسلوب والاستفادة منه في تقييم الأداء وترشيد القرارات الإدارية الصحيحة، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها هو ضرورة تقسيم الشركة إلى مجموعة من الخطوات الدقيقة والواضحة لتطبيق نظام المسؤولية من حيث تحديد أهداف الشركة ومراكزها وتعريف العاملين بمراكز الشركة بطبيعة المهام والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم.
- 4- دراسة عبد الناصر (2008) بعنوان " دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية بالسودان"، وهدفت إلى التعرف على دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها أن للتقارير الرقابية دور مهم وتأثير كبير في تقويم أداء المؤسسات بأنواعها خاصة أو حكومية.
- 5- دراسة Okoye & Ngozi (2009) بعنوان " مدى تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها في الأداء الإداري في الشركات الصناعية بولاية انامبرا بنيجيريا"، والتي هدفت إلى الكشف عن تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها في الأداء الإداري في الشركات الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى أن المنشآت التي تمت دراستها تطبق محاسبة المسؤولية ولكن ليس للحد المطلوب بسبب عدم تطبيق بعض العوامل التي يعتمد عليها النظام الناجح والفعال لمحاسبة المسؤولية.

- 6- دراسة كرم (2012) بعنوان " محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية-دراسة حالة ديوان الضرائب الاتحادي"، وتناولت دور محاسبة المسؤولية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بديوان الضرائب وأثر محاسبة المسؤولية على أداء الوحدات الحكومية بالسودان، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد على ترقية الأداء وتحقيق الأهداف وأن نظام محاسبة المسؤولية يضع معايير للتقييم تؤثر في سلوك المديرين مما يدفعهم إلى تحقيق أقصى الأهداف.
- 7- دراسة القيسي (2013) بعنوان " مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في شركة سكة حديد العقبة"، والتي تهدف إلى تقويم دور محاسبة المسؤولية في شركة سكة حديد العقبة بالأردن، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك علاقة بين تطبيق سياسة رقابية واحدة ومدى فعالية أداء الشركة ومدى أهمية وجود مراكز مسؤولية في تقييم جودة وفعالية نظام محاسبة المسؤولية.
- 8- دراسة يوسف وآخرون (2016) بعنوان "الأسس التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية ومدى أثرها في جودة أداء الوحدات الحكومية بالسودان ومعرفة الدور الرقابي لها"، والتي تهدف إلى توضيح الدور الرقابي لنظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية، وتوصل الباحث إلى أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وفق مؤشرات الجودة للتقويم يمكن من قياس وتقويم كفاءة الأنشطة وفعاليتها في الوحدات الحكومية، وأن وجود نظام تقارير رقابية متكاملة أمر ضروري لضمان متابعة الأداء.

ثانياً- التعليق على الدراسات السابقة:

ركزت معظم الدراسات السابقة على دور وأثر نظام محاسبة المسؤولية في التقويم والرقابة من جوانب محددة:

فوجد أن جبار جاسم الربيعي وعبد المطلب ركزا على أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية لتحديد الانحرافات وتوفير معلومات تعمل على تطوير نظام ترشيد القرارات وتقييم الأداء على المدى الطويل، بينما ركز ديابا جميل الرزي الى ضرورة تقسيم الشركة إلى مجموعة من الخطوات الدقيقة والواضحة لتطبيق نظام المسؤولية من حيث تحديد أهداف الشركة ومراكزها وتعريف العاملين بمراكز الشركة بطبيعة المهام والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم، كما ركز عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي على دور التقارير الرقابية في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ووجد أن أبو بكر محمد كرم الله توصل إلى أن تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد على ترقية الأداء وتحقيق الأهداف وأن وضع معايير للتقييم تؤثر في سلوك المدراء مما يدفعهم إلى تحقيق الأهداف، أيضا توصل عماد القيسي الى مدى أهمية وجود مراكز مسؤولية في تقييم جودة وفعالية نظام محاسبة المسؤولية، كما ركز يوسف وكمال أحمد وعمر حمدان الصديق على أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب وجود نظام تقارير رقابي متكامل لضمان متابعة الأداء، وأثبتت دراسة Lin and Y نجاح محاسبة المسؤولية كأداء للرقابة ودورها الإيجابي في تحفيز الموظفين وتحقيق الأهداف العامة للشركة.

مما سبق يمكننا القول بأن الدراسات السابقة تشابهت مع دراسة الباحثان من حيث تناولها لجانب من جوانب الدراسة وهو تقويم الأداء والرقابة بينما اختلفت الدراسة وتميزت في الهدف والبيئة المستهدفة فهي تركز على دراسة مدى توفر نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية (جامعة الملك عبد العزيز) والتعرف على أثر تطبيق هذا النظام في التقويم والرقابة على الأداء.

3- الإطار النظري للدراسة.

مقدمة

ارتبط مفهوم محاسبة المسؤولية بمفهوم اللامركزية في العمل فهي وليدة أسلوب الإدارة اللامركزية، وهو أسلوب يهدف إلى رقابة وتقويم أداء العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتها الإدارية المختلفة لعكس مدى التزامهم بتنفيذ ما هو مخطط ومعرفة الانحرافات وأسبابها. ففي المنظمات الاقتصادية الكبيرة الحجم والمتعددة المجالات وذات الانتشار الجغرافي الواسع تصبح إدارتها أكثر تعقيداً وبذلك تظهر مشكلة اتخاذ القرارات المختلفة في الموضوعات والمختلفة الظروف بحيث لا يمكن اتخاذها مركزياً بكفاءة وفعالية (كحالة وحنان، 1997، ص405). لذلك ظهرت الحاجة الماسة إلى تقويم كفاءة الإدارة ومدى فعاليتها في جميع مستوياتها المختلفة، وذلك من أجل تحسين جودة الأداء وتطويره فتعتبر محاسبة المسؤولية تطبيق للفكر المحاسبي الحديث الذي يعمل على خدمة المستويات الإدارية المختلفة بالوحدات مما يستلزم استخدامها في مجالات التقويم والرقابة على جودة أداء مراكز المسؤولية.

وحسب نظام محاسبة المسؤولية يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية وهي وحدات فرعية شبه مستقلة يسهل إدارتها ويتم تخصيص جزء من الموارد لكل منها ومنحها سلطة ومسؤولية الرقابة على هذا الجزء كما يتم توزيع سلطة اتخاذ القرارات على رؤساء ومدراء الوحدات الفرعية، وفي هذه الحالة تعد محاسبة المسؤولية أداة للربط بين الإدارة العليا للمنشأة والوحدات الفرعية التابعة لها، فهي التي تغذي المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الأداء في الوحدات عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ومعرفة الانحرافات وأسبابها ومعالجتها (ميدة، 3003، ص326).

المبحث الأول: محاسبة المسؤولية

تمهيد:

تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية، والتي تهدف بالدرجة الأولى إلى تدعيم الرقابة والتقويم على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في ظل برنامج يمكن من إصدار تقارير رقابية عن الأداء الفعلي مقارنة بالمخطط لكل مركز من مراكز المسؤولية (عتر، 2010، ص 1).

بناء على ذلك كان لابد من التطرق في هذا المبحث إلى نشأتها، مفهومها، أهميتها، أهدافها، مزاياها، وأخيراً معوقات تطبيقها.

أولاً- نشأة محاسبة المسؤولية

إن مفهوم محاسبة المسؤولية يعتبر من الأساليب الحديثة نسبياً في الفكر المحاسبي إلا أنها ليست مفهوماً جديداً، حيث إن فكرة محاسبة المسؤولية تواجدت بتواجد الانسان وذلك عندما يتكلف بأداء عمل معين ومن ثم تتم محاسبته على نتيجة هذا العمل ودليل ذلك أن فكرة المساءلة قد وردت في القرآن الكريم والأحاديث النبوية الشريفة (الحارس، 2004، ص 423).

فيمكن القول بأن ظهور المحاسبة بمعناها الشامل والعام للجوانب المعنوية والمادية كان منذ بدء الخليقة، فالجانب المعنوي يظهر في محاسبة الفرد لنفسه فيما التزم به بينه وبين الله، فهو من يحاسب أمام ربه عن أعماله

وتصرفاته مهما صغرت قال تعالى: ﴿مَنْ عَمِلَ صَالِحًا فَلِنَفْسِهِ ۖ وَمَنْ أَسَاءَ فَعَلِمَا ۖ وَمَا رَبُّكَ بِظَلَّامٍ لِلْعَبِيدِ﴾ (سورة فصلت، الآية "46").

بينما الجانب المادي في المحاسبة فيظهر محاسبة الفرد على ما التزم به نحو الآخرين نتيجة للمعاملات فيما بينهم قال تعالى:

﴿وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۖ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾ (سورة التوبة، الآية "105").

أما بالنسبة لتاريخ نشأة محاسبة المسؤولية في الفكر المحاسبي فتعود إلى كتابات متفرقة عن محاسبة المسؤولية في الأربعينات، ولكن مقال (John A. Higgins) بعنوان "محاسبة المسؤولية" عام 1952 يعد أول مقال علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية تبعته مقالات وأبحاث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون دائما إلى مقال (Higgins) لما له من أثر بليغ في تطوير نظام محاسبة المسؤولية (كحالة، 1997، ص 413).

ومع تطور المحاسبة الإدارية فقد لحقت محاسبة المسؤولية هذا التطور لتلبي حاجات الإدارة وأصبحت تؤدي دوراً فعالاً في تقييم كفاءة الإدارة وفعاليتها وفي عملية التخطيط والرقابة على الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية (جبريل، 1999، ص 20).

ثانياً- مفهوم محاسبة المسؤولية

تناول الكثير من الكتاب والمؤلفين محاسبة المسؤولية ووضعوا لها الكثير من التعريفات، ومن تلك التعريفات ما يلي:

عرفت بأنها "مجموعه من المفاهيم والأدوات التي تستخدم بواسطة المحاسبة الإدارية لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة" (Hilton، 1991، ص 447).

عرفت بأنها "نظام محاسبي يهدف للرقابة وتقييم الأداء في ضوء قيام المسؤولين في تنفيذ واجباتهم بحدود الصلاحيات المفوضة لهم، بالاعتماد على التقارير المحاسبية التي تبين أداءهم" (آدم ورزق، 2006، ص 359).

وعرفها آخر بأنها: "أداة تحليلية ورقابية هامة تحقق رقابة إدارية على عناصر النفقات والإيرادات من خلال كشف الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها بدقة والمسؤولين الحقيقيين عنها" (الجديبة، 2007، ص 1).

وعليه فإن الباحثان تعرف نظام محاسبة المسؤولية على أنه: نظام يركز على وضع الخطط للوحدة الاقتصادية وربطها بتقارير الأداء وتحديد مراكز المسؤولية المفوضة باتخاذ القرارات لقياس أدائها وتقييمه وتحقيق الرقابة الفعالة عليها وذلك لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل.

ثالثاً- أهمية محاسبة المسؤولية

تتمثل أهمية نظام محاسبة المسؤولية في الآتي:

- 1- نظام مشترك بين النظام المحاسبي ونظام الإدارة.
- 2- تفعيل اللامركزية في الأداء من خلال تفويض السلطات في اتخاذ القرارات حسب الإمكانيات والظروف المتاحة لكل فرد داخل المنشأة (صالح، 2007، ص 24).
- 3- تنظيم انسياب المعلومات المالية وغير المالية، وتدرج أهداف المنشأة من الإدارة العليا الى مراكز المسؤولية ومن ثم الى كل فرد في مركزه (الهدى، 2013، ص 28).
- 4- يعتبر نظاماً فعالاً وقياس للأداء فيمكن من خلاله تقويم أداء العاملين في المنشأة من خلال ما أنجزه العامل فيها وما أوكل إليه من مهام.

5- يعتبر مرجعاً مهماً لحفظ الأداء المالي للمنشأة حيث يمكن حفظ تقارير وتحليل الأداء من كل مركز لفترات طويلة في شكل نسب مالية وأرقام سهلة وبسيطة ومقارنتها ببعضها البعض ودراسة التطوير في أداء المنشأة المالي.

من ذلك تستنتج الباحثان أن أهمية محاسبة المسؤولية تكمن في كونها جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات في الوحدة الاقتصادية. كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل.

رابعاً- أهداف محاسبة المسؤولية

يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي أهمها ما يلي:

1- تمكين المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمنشأة، والمسؤولين عن وحدات مراكز الإشراف والمسؤولية من الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات في المركز الذي يحدث فيه إنفاق التكاليف، أي الرقابة عند المنبع.

2- تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي بصورة مستقلة، وتقويم الأداء للمنشأة ككل.

3- مراقبة عناصر التكاليف في كل مركز من مراكز الإشراف والمسؤولية، على أساس التكاليف التي يمكن للمشرف على مركز المسؤولية أن يراقبها ويتحكم فيها.

4- تطبيق نظام الحوافز، والعمل على خلق روح المنافسة والابتكار بين مراكز المسؤولية في المنشأة بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف الكلية للوحدة الاقتصادية (الهدى، 2013، ص 26).

5- المساعدة على تنفيذ والرقابة على العمليات بصورة أكثر فاعلية، وذلك إذا ما أخذ في الاعتبار مقومات هذا الأسلوب عند إعداد الحسابات، والقوائم المالية، والتقارير ولكافة المسؤوليات الإدارية.

6- المساهمة في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف "Management By Objectives"، وهي طريقة يقوم من خلالها الرئيس والمرؤوس معاً بتحديد الأهداف للمنشأة، وتحديد النتائج المتوقعة واستخدام تلك النتائج في توجيه الأداء الإداري، وفي تقويم انجازات العاملين بالمنشأة (الهدى، 2013، ص 26).

7- تؤدي إلى تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء Management by Exception وهي أحد الأساليب لتبسيط عملية الإدارة، وإيجاد علاقة توازن بين مختلف عناصر عملية الإدارة، فكل مركز مسؤولية لا يراقب من العمليات إلا ما هو موكل إليه، وعدم تبليغ الإدارة العليا إلا عند الضرورة أي عند وجود خطر أو انحراف يستدعي تدخل الإدارة العليا لمعالجة الأمر (عطية، 1978، ص 57).

وفي ضوء ذلك ترى الباحثان بأن أهداف محاسبة المسؤولية تسعى إلى تقويم الأداء مع ربط هذا الأداء بكل مستوى من المستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي بصورة مستقلة، وبذلك يتم تقويم الأداء للمنشأة ككل فهو نظام إداري محاسبي يظهر في تحليله النهائي مدى مساهمة كل عضو من أعضاء الهيكل التنظيمي.

خامساً- مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

يحقق نظام محاسبة المسؤولية العديد من المزايا والتي تعود على الوحدة الاقتصادية عندما تقوم بتطبيقه:

1- قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها.

- 2- المساعدة في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي.
 - 3- يجعل العاملين بالوحدة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم.
 - 4- يساعد في إعداد موازنات تفصيلية.
 - 5- توفير معلومات عن أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة (خشارمة والعمري، 2004، ص 263).
 - 6- توضح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات أكبر.
 - 7- تمكن المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم من التعرف على مستوياتهم والعناية بها.
 - 8- يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسؤولين عنه (الهدى، 2011، ص 14).
- وترى الباحثتان أن لكل ميزة أهميتها وأثر ناتج عن تطبيقها فيتم من خلالها تحديد مراكز المسؤولية فتصبح هناك مسؤولية على كل فرد في تحقيق أهداف المنشأة وتحديد قدرات وإمكانات كل مركز ومعرفة سير العمل فيه ومساعدة الإدارة العليا على اتخاذ القرارات وإنجاز الأهداف.

سادساً- عيوب تطبيق محاسبة المسؤولية

- أن تطبيق محاسبة المسؤولية لا يخلو من بعض العيوب ومن أهمها ما يلي:
- 1- التداخل بين أعمال مراكز المسؤولية داخل المنشأة بحيث يصعب اختيار أفضل إيرادات وتكاليف كل مركز مسؤولية على حده وبالتالي تكون عملية تقويم الأداء لتلك المراكز عملية شاقة ولا تتم بشكل عادل وسليم.
 - 2- تطبيق مبدأ اللامركزية في الإدارة حيث يتم تجزئة المنشأة إلى وحدات تنظيمية ذات أحجام صغيرة، وتفويض سلطات اتخاذ القرارات وهذا يفقد الإدارة العليا الرقابة على المنشأة إلى حد ما.
 - 3- يؤدي تقسيم المنشأة إلى مراكز المسؤولية إلى عدم التنسيق وأحياناً التناقض بين أهداف المنشأة ككل وبين أهداف تلك المراكز وكذلك بين المراكز بعضها البعض مما يؤدي تأخير أو عدم التعاون في تحقيق تلك الأهداف.
 - 4- صعوبة توزيع تكاليف استغلال الأصول المشتركة بين مراكز المسؤولية.
 - 5- بعض مراكز المسؤولية يتم تمويلها داخلياً وأخرى تمويل بقروض خارجية وتتحمل تكاليفها وقرار ذلك يرجع للدارة العليا ولا يقع تحت سيطرة مركز المسؤولية في عملية تقويم الأداء وبذلك تعبر عملية غير عادلة.
 - 6- يقوم هذا النظام على أساس محاسبة الأفراد على أدائهم وفقاً للصلاحيات الممنوحة لهم ولا يمكن أن تتم عملية التقويم الفعلي بالمعايير التي تم وضعها إلا بعد الانتهاء من تنفيذ العمل وخلال عملية التنفيذ قد تقع العديد من التجاوزات والانحرافات ولا يتم اكتشافها إلا بعد الانتهاء من التنفيذ وهذا قد يضعف دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة (الهدى، 2013، ص 43).
- وترى الباحثتان أن عيوب تطبيق محاسبة المسؤولية تكمن في عدم وجود نظام محاسبي يناسب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وعدم معرفة الموظفين بنظام محاسبة المسؤولية وعدم تهيئة المنشآت لتطبيق الانظمة الرقابية.

المبحث الثاني: التقويم والرقابة على الأداء

تمهيد

يعتبر تقويم الأداء من أهم الركائز التي تنبني عليها عملية الرقابة، فتعتبر عملية الرقابة وتقويم الأداء بالنسبة للخطط والبرامج من أهم الوظائف التي تقوم بها إدارات الشركات، فلا فائدة للرقابة بدون اتخاذ القرارات تجاه الانحرافات والتي تكون بتقويم الأداء، فيفيد تقويم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوى والضعف وذلك من خلال العملية المستمرة للرقابة والمتابعة الدقيقة التي من خلالها يسهل تحديد الانحراف ومن ثم تقويمها (عضيبات، 2020، ص2).

أولاً- مفهوم تقويم الأداء:

تعددت مفاهيم تقويم الأداء ومن أهمها ما يلي:

- عُرف بأنه "الخطوة الأخيرة للدورة 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 النتائج" (موسى، 1976، ص 557).
- وعرفه آخرون بأنه "وظيفة إدارية تمثل الحلقة الأخيرة من سلسلة العمل الإداري المستمر وتشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة للتأكد من أن النتائج تتحقق على الوجه المرسوم وبأعلى درجة من الكفاءة" (السيسي، 1998، ص 232).
- كما عرفه البعض بأنه "عبارة عن قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة حية لما حدث وما يحدث فعلا من نتائج لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطوط بما يكفل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء" (عبد المحسن، 2006، ص 5).
- وعليه فإن الباحثان تعرف تقويم الأداء بأنه الركيزة الأساسية في تحسين الأداء وكفاءته لأنه جوهر الرقابة من أجل تحليل الانحرافات المترتبة على عملية التقويم بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط الناتج عن التنفيذ الفعلي وإجراء الفحص الدقيق والتحليل المنظم لكل اتجاهات التنظيم داخل الوحدة واختيار الوسائل لتحقيق الأهداف بأقل جهد وتكلفة وزمن.

ثانياً- أهمية تقويم الأداء:

تظهر أهمية تقويم الأداء من خلال النقاط التالية:

- 1- إظهار فاعلية العمليات والتركيز على أصل المشكلات.
- 2- اكتشاف الانحرافات وأوجه القصور والصعوبات وتشخيص أسبابها من أجل اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجتها.
- 3- قياس كفاءة وجودة وفعالية المشروع من خلال تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها.
- 4- التعرف على مدى تحقيق الإدارة لعملياتها وانشطتها وأهدافها.
- 5- تساعد الإدارة في فحص وتحليل النتائج المحققة ومقارنتها بما خطط له.
- 6- تعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط.
- 7- تعتبر من أهم الركائز التي تبنى عليها عملية الرقابة (الهدى، 2013، ص90)

وعليه فإن الباحثان تتفقان في أن أهمية تقييم الأداء تكمن في وجود نظام لتقييم الكفاءة والجودة والرقابة واكتشاف الانحرافات وطرق معالجتها وتحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها ومقارنتها بما خطط له مما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء وتحسين الإنتاجية.

ثالثاً- أهداف تقييم الأداء:

إن تقييم الأداء يشتمل على زاويتين رئيسيتين هما الكفاءة الانتاجية واستعداد الأفراد للتقدم، فنجد ان تقييم الأداء يهدف الى تحقيق نوعين من الأهداف:

- أ- أهداف تقييم الأداء للمنشآت بصفة عامة:
 1. قياس كفاءة الأداء للعاملين لتحديد كفاءة استخدام القوى العاملة.
 2. تحديد القدر اللازم من التدريب لرفع مستوى الأداء.
 3. اظهار كفاءة سياسات الاختيار والتعيين في ضوء معدلات الاداء.
 4. إبراز كفاءة سياسات التدريب والاحتياجات التدريبية (سلطان، 2003، ص 294).
 5. إلمام الأفراد بنواحي القصور في أدائهم ومدى حاجتهم للتدريب ونواحي القصور في سلوكهم وتصرفاتهم لتفاديها في المستقبل.
 - ب- أهداف خاصة بمنشآت الوحدات الحكومية من أهمها ما يلي:
 1. تزويد السلطة التشريعية والجمهور برأي محايد وعادل عن الكيفية التي أُديرت بها أموال الدولة.
 2. تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشروعات العامة.
 3. اقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة ومساعدة المديرين علي تحسين مستوى وضع القرارات في المشروعات العامة.
 4. الحكم على مدى ملائمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الوحدات الحكومية ومدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف وتنفيذ المهام الموكلة لها.
 5. توفير أسس موحدة للمقارنة بين الشركات المماثلة التابعة لقطاع نوعي واحد كما تساعد على تحديد الطاقات العاطلة لاستغلالها أقصى استغلال (الرحيلي، 1994، ص 32).
- على ضوء ذلك ترى الباحثان أن الهدف الرئيسي من تقييم الأداء هو إيجاد الفرد الكفاء في أدائه لعمله وبالتالي فإن المنشأة ستحافظ على مستوى عالي ومستمر للكفاءة الانتاجية وتحقيق الأهداف المرسومة والمرجوة.

رابعاً- مفهوم الرقابة على الأداء:

- تناول الكثير من الباحثين مفهوم الرقابة على الأداء ومن أهم مفاهيمها ما يلي:
- عُرِفَتْ بأنها" عبارة عن الرعاية والمحافظة والانتظار فالرقيب يعني الحافظ والمنتظر" (عبد الوهاب وعثمان، 1999، ص 102).
 - عرفت أيضا بأنها "عملية التحقق من تنفيذ قرار الخطة وتقييم الأداء وما ينتج عنها من تغذية عكسية للمعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات في المستقبل" (كحالة، 1998، ص 13).
 - عرفها آخرون بأنها "مجموعة الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف" (الصحن والسرايا، 2004، ص 12).

من خلال المفاهيم السابقة للرقابة يتضح للباحثين أن هناك تطور في هذه المفاهيم مع وجود قواسم مشتركة تجمع بينهم، فلم تعد العملية الرقابية مجرد اكتشاف للأخطاء والانحرافات التي تقع خلال عملية التنفيذ بل أصبحت عملية منظمة تهدف إلى تبصير المرؤوسين بالأخطاء والانحرافات التي تقع لتصحيح أدايم وإرشادهم إلى إتباع أفضل الوسائل والإجراءات لتفادي هذه الأخطاء ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها وتفادي حدوثها مستقبلاً.

خامساً- أهمية الرقابة على الأداء.

للرقابة أهمية بالغة، وتكمن فيما يلي:

1. تحقيق توازن العمليات مع المستويات المحددة سلفاً وأساس الرقابة هي المعلومات المتوفرة بين أيدي المديرين.
2. تعد الوظيفة الرابعة من وظائف الإدارة فهي تعمل على تعديل الأنشطة التنظيمية تجاه تحقيق الهدف.
3. تمنع من وقوع الأخطاء فهي تشعر المنفذين أن أدايم خاضع للتقويم فيدفعهم ذلك إلى الارتقاء بمستوى أدايم وتجنب أي أخطاء أو تقصير.
4. تساعد الإدارة في التأكد من حسن سير العمل داخل المؤسسة نحو تحقيق الهدف المرسوم.
5. أداة لترشيد الأداء، أداة وقائية، أداة فعالة لتنمية روح المعنوية، أداة لتوفير الوقت والتكلفة وتركيز الجهد (عبد الفتاح والصحن، 2003، ص 343).

مما سبق يتضح للباحثين أن عملية الرقابة تعد بمثابة المحصلة النهائية لأنشطة المشروع ومن خلالها تقاس كفاءة الخطط الموضوعية وكفاءة المنفذين وكفاءة الإدارة العليا لاختيارها أفضل البدائل الممكنة.

سادساً- أهداف الرقابة على الأداء:

يمكن تلخيص أهداف الرقابة كما يلي:

1. التأكد من أن الإدارة ملتزمة بكافة القوانين والتعليمات والأنشطة في أداء نشاطها.
2. تحقيق حريات الأفراد وحقوقهم وذلك لأن الإدارة تمنح حقوقاً وامتيازات تسهل عليها ممارسة وظائفها وأنشطتها.
3. كشف الأخطاء وأسبابها والعمل على تصحيحها.
4. كشف الانحراف الإداري وهو استغلال السلطة أو الوظيفة لتحقيق أغراض شخصية بعيدة عن المصلحة العامة للمنشأة.
5. تطوير الإجراءات والأعمال الإدارية في المنشآت وتحسين الإنتاج فيها.
6. التحقق من تنفيذ الخطط والسياسات في الأجهزة الإدارية بأقل جهد وتكلفة ممكنة لتحقيق أكبر قدر من الفعالية والحد من الإسراف في إنفاق الأموال.
7. تحديد أوجه النقص والخلل والقصور في التشريعات المعمول بها ومعالجتها.
8. التأكد من أن الخدمات تقدم بطريقة عادلة بدون تفرقة وبأقل قدر ممكن من الإجراءات (صديق، 2017، ص 118).

من خلال ذلك ترى الباحثان أن أهداف الرقابة لم تقتصر فقط على التأكد من أن الأنشطة تتفق مع الأنظمة أو تمارس بأفضل الطرق وأقل تكلفة بل امتدت إلى أبعد من ذلك لتشمل تصحيح مسار الخطة المستقبلية وبناءها على أسس صحيحة وسليمة وتسهيل التنسيق بين أعمال الإدارات والأقسام وربطها بالأداء الكلي للمنشأة لتحقيق الأهداف المشتركة، وسوف نتناول في المبحث التالي نظام محاسبة المسؤولية كأساس للتقويم والرقابة في الوحدات الحكومية.

المبحث الثالث: نظام محاسبة المسؤولية كأساس للتقويم والرقابة في الوحدات الحكومية

تمهيد:

يعتبر نظام محاسبة المسؤولية من أساليب المحاسبة الإدارية والتي لها دور هام ومؤثر في مجال الرقابة والتقويم ولذلك فإن هذا النظام يستخدم كأداة للرقابة في تحسين فعالية أداء الشركات. فتقوم الرقابة بمراجعة أعمال الآخرين ومقارنتها بالمعايير الموضوعية للتأكد من سلامة العمل واكتشاف الانحرافات في حال وجودها وتحتاج الرقابة لتحقيق الغاية منها إلى التخطيط والنظام لتتمكن الإدارة العليا من الرقابة على أداء مراكز المسؤولية بوجود التقارير الدورية (سمازه، 2015، ص 34). وبناء على ذلك، يتناول هذا المبحث أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات الرقابة وتقويم الأداء وأثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء على الوحدات الحكومية.

أولاً- أهمية محاسبة المسؤولية في الرقابة على الأداء

تبدأ عملية الرقابة مع بداية التنفيذ الفعلي وتمثل مهمتها في متابعة التنفيذ، ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقاً للتخطيط والسياسات والمعايير الموضوعية، ثم اكتشاف أية انحرافات وتحليلها والوقوف على أسباب حدوثها والمسؤولين عنها، ثم اعداد التقارير عنها الى المستويات الإدارية المختلفة (كحاله، 1997، ص 17).

وتبدأ الرقابة في محاسبة المسؤولية من أدنى المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية وترتفع في المستويات الإدارية إلى أن تصل إلى أعلى مستوياتها، فتزداد الرقابة كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية، وهذا يعكس الشكل المتصاعد للرقابة في محاسبة المسؤولية، وتعني مسؤولية المدير العام عن جميع عناصر الإيرادات والتكاليف ولجميع أنشطة مراكز المسؤولية، حيث أن نطاق المساءلة يرتفع بارتفاع مركز المسؤولية في الهيكل التنظيمي، فالرقابة ليست مسؤولية الإدارة العليا فقط بل هي مسؤولية مراكز المسؤولية المختلفة، من حيث الرقابة على استخدام الموارد وفقاً لما هو مخطط من قاعدة البناء التنظيمي حتى قمة الهرم للتأكد من أن الإنجاز قد تم وفقاً لما تم تحديده (نور، 1993، ص 123).

وعلى ضوء ذلك ترى الباحثتان أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تكمن بأنها جزء أساسي من نظام الرقابة الداخلي في الوحدة الاقتصادية للرقابة على الموارد المستخدمة وكفاءة استخدامها ولتقييم مراكز المسؤولية وللتعرف على مدى مساهمة كل مركز في تحقيق الأهداف الموضوعية.

ثانياً- أهمية محاسبة المسؤولية في التقويم على الأداء

يعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ظل توافر معايير أداء قابلة للتنفيذ، وتعتبر محاسبة المسؤولية أداة هامة لتقويم الأداء وتختلف عملية تقويم مراكز المسؤولية باختلاف نوع تلك المراكز (جبريل، 1999، ص 28).

وتتجلى أهمية نظام محاسبة المسؤولية في عملية تقويم الأداء من خلال القيام بالوظائف التالية:

1. التعرف على مدى تحقيق الوحدة الإدارية للأهداف المحددة لها.
2. تفسير انحرافات النتائج عما ورد بالخطة تفسيراً واضحاً.
3. تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الانحرافات

وعند قيام الوحدة الاقتصادية بالوظائف السابقة فإنها ستحقق عدة مميزات منها:

1. تحقيق الانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف الوحدة الاقتصادية.
2. معرفة قدرة كل مركز مسؤولية على تحقيق الأهداف.
3. معرفة كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام الموارد المتاحة في الوحدة.
4. تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط وذلك من خلال وضع نظام حوافز لتشجيع العاملين (ميدة، 2003، ص 326).

وعلى ضوء ذلك ترى الباحثتان ان أهمية نظام محاسبة المسؤولية في عملية تقويم الأداء تتمثل في خطوات عملية تقويم الأداء والتي تبدأ بوضع الأهداف لتنفيذها وتوفير ما يلزمها من موارد متاحة وتحديد الانحرافات والمراكز الإدارية المسؤولة عن ذلك فعملية تقويم الأداء تعتبر بمثابة الخطوة الأخيرة في الدورة الإدارية.

ثالثاً- مقومات نظام محاسبة المسؤولية ومدى إمكانية توفيرها في الوحدات الحكومية

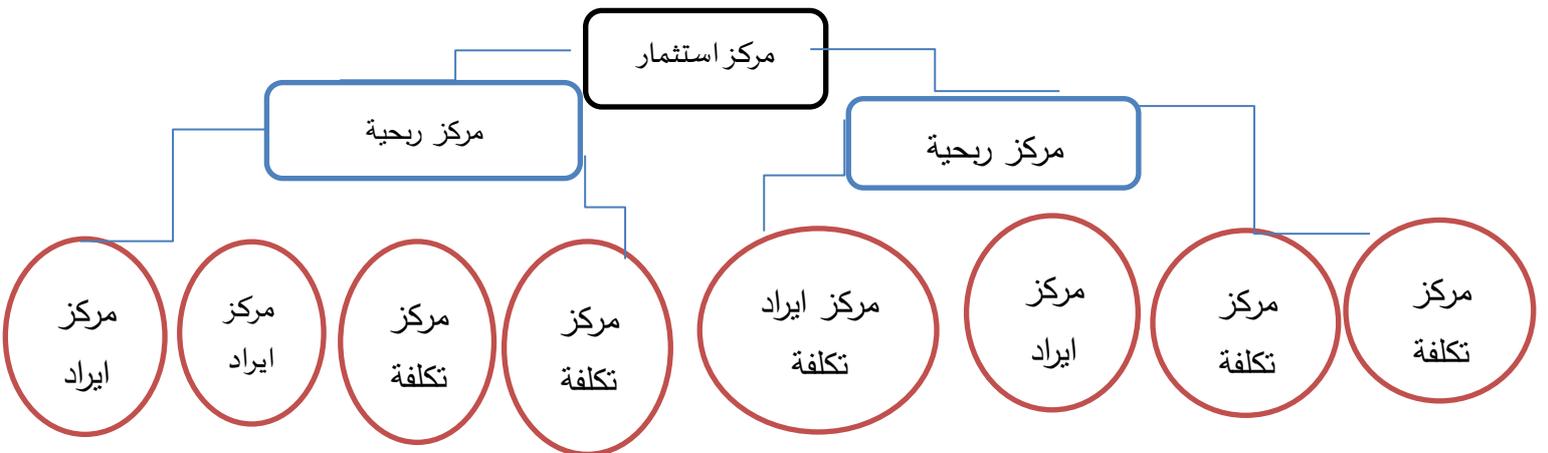
بالرغم من خصوصية تطبيق كل نظام محاسبي في الحياة العملية تبعاً لطبيعة تنظيم المنشأة وأسلوب إدارتها وعملها فإن هناك مقومات تعتبر أعمدة رئيسية مشتركة في أي نظام لمحاسبة المسؤولية وهي كالتالي:

أ- تحديد مراكز المسؤولية: وهو عبارة عن وحدة داخل الهيكل التنظيمي يرأسها شخص إداري مسؤول مثل مركز الصيانة، مركز التدريب وغيرها (الهدى، 2013، ص 65).

ويعتبر هذا التحديد خطوة ضرورية؛ لتسهيل عملية جمع البيانات وإعداد التقارير بهدف تقويم الأداء طبقاً لمبادئ محاسبة المسؤولية، وبهذا يمكن تنوع مراكز المسؤولية في الوحدة الحكومية إلى أربعة أنواع يتم صياغة أهدافها بطريقة واضحة بحيث تكون متجانسة مع أهداف الشركة الرئيسية لتسهيل عملية محاسبة الافراد المشرفين على المراكز وقياس مدى تحقيقها لأهدافها (صبري، 2002، ص 23).

وتختلف هذه الأنواع فيما بينها من حيث مدى السلطة، ونطاق الرقابة المخولة للمدير المسؤول وبيّن المخطط التالي عرضاً مبسطاً يبين العلاقة بين مراكز المسؤولية السابق ذكرها في إطار الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية (حوري، 2011، ص 28).

مخطط العلاقة بين مراكز المسؤولية في إطار الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.



الشكل (1) العلاقة بين مراكز المسؤولية في إطار الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

ب- تحديد معايير الرقابة والمساءلة عن التكاليف وتتمثل فيما يلي:

1. معيار سلطة خلق النفقة: ويعني أن المسؤول عن رقابة التكلفة هو الشخص الذي لديه القدرة على طلب الموارد أو الخدمات، إذ انه بطلبه هذا يكون قد تسبب في حدوث التكلفة ومن ثم تكون مسؤوليته محددة في تكلفة الحصول عليها.
 2. معيار التأثير في التكلفة: ويعني أنه إذا كان الشخص يستطيع أن يؤثر بشكل فعال على مقدار التكاليف بالزيادة أو التخفيض فإنه يسأل عما يقع تحت تأثيره.
 3. معيار الاهتمام بالتكلفة: ويعني أنه إذا لم يكن الشخص مؤثراً بأفعاله في مقدار التكاليف، لكن تريده الإدارة أن يكون مهتماً بنود معينة من بنود التكاليف حتى يمكن أن يساعد في التأثير على أولئك المسؤولين، وبذلك فإنه يصبح مسؤولاً إذا لم يمارس هذا التأثير (الطحان، 1995، ص677).
 - ج- التحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات بالتنظيم: يهدف التنظيم إلى توضيح العلاقات المختلفة بين الأفراد المسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الاقتصادية، والتنسيق بين هذه العلاقات عند القيام بتنفيذ المعدلات والخطط والبرامج لأوجه النشاط المختلفة في المشروع وبعبارة أخرى فإن التنظيم يساعد على تحديد اختصاصات كل شخص وبالتالي مسؤولياته عند تنفيذ الأعمال التي أسندت إليه، ويعتبر من أهم وظائف الإدارة وبمثابة العمود الفقري الذي يبني عليه نظام دقيق للمساءلة، فهو من أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية حيث يتم تحديد خطوط السلطة والمسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة (الجبوسي وجاد الله، 2000، ص88).
 - د- تحديد معايير للأداء: إن تحديد المعايير يتطلب وضع الموازنات التخطيطية لكل مركز مسؤولية على حده لتصبح هذه الموازنة هدفاً يسعى المركز إلى تحقيقه، وفي هذا المجال تقدم محاسبة التكاليف المعيارية البيانات والمعلومات اللازمة لوضع الخطة على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية، ويعرف المعيار على أنه إرشاد أو نموذج يستخدم لقياس الأداء (جارسون ونورين، 2002، ص486).
 - هـ- اعداد نظام جيد لتقارير الأداء: تعد تقارير الأداء أو ما تسمى أحياناً بالتقارير الرقابية هي من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية بالإضافة إلى البيانات التي تحتويها تقارير الأداء، فبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه. وظهرت الحاجة لوجود نظام التقارير نتيجة لزيادة حجم المشروعات وتعدد المستويات الإدارية داخل الشركات الأمر الذي تطلب وجود وسيلة اتصال بين تلك المستويات متمثلة في تقارير الأداء (كحالة، 1997، ص440).
 - و- وجود نظام حوافز فعال: يعتبر نظام محاسبة المسؤولية عديم الفائدة إذا لم يتضمن نظاماً فعالاً للحوافز يكفل للعاملين في الوحدة الاقتصادية مقابلاً ملائماً للأداء المتميز، وذلك في حال تنفيذه وفق المعايير الموضوعية أو الخطوط المرسومة لذلك يعتبر نظام الحوافز من المقومات المهمة اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية فالأفراد الذين توكل إليهم مهمة تنفيذ الأعمال وحدهم القادرين على تطبيق أهداف نظام محاسبة المسؤولية حيث يجب على الإدارة العليا أن تسعى لربط أهداف الأفراد بأهداف الوحدة الاقتصادية (ميدة، 2003، ص23).
- وترى الباحثتان أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في القطاع الحكومي لا يتعارض مع النظام الحكومي المطبق ولا مع القرارات المنظمة لإجراءات العمل بل على العكس فإن تطبيقها يزيد من فعالية هذا النظام في تحقيق أهدافه.

رابعاً- أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء على الوحدات الحكومية
إن عملية الرقابة والتقييم للأداء تكتسب أهمية خاصة عند تطبيقها على القطاع الحكومي لكونها تمثل
البديل الذاتي الذي يحفز النشاط الخاص ويدعم مسعى الإدارة لتحقيق أهدافها (حماد، 2005، ص12). وعليه فإن
عملية الرقابة وتقييم الأداء ترتكز على ثلاثة مقاييس أساسية وهي:

- الكفاءة: وتعني القدرة على استخدام الموارد المتاحة لإنجاز الأداء المطلوب كما يجب.
- الفاعلية: ويقصد بها مستوى تحقيق الإدارة للأهداف التي حددت لها.
- الاقتصاد: ويعني التأكد من استخدام الموارد المتاحة للحصول على المخرجات المطلوبة بالجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة.

وترى الباحثان أنه لكي يتم تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الرقابة وتقييم الأداء كان لابد من تدعيم
هذا النظام بأسلوب محاسبة المسؤولية الذي يستلزم تقسيم كل وحدة إدارية إلى مراكز مسؤولية وحصر وتحليل
كافة احتياجاتها ومعرفة أسباب ضعفها ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها لتحقيق أهدافها بأفضل الوسائل
الممكنة.

4- منهجية الدراسة وإجراءاتها.

- في ضوء مشكلة الدراسة، وأهميتها وأهدافها، سوف تناول الباحثان هذا الدراسة من جانبين رئيسيين:
- الجانب النظري: ويعتمد على المنهج الإستقرائي والوصفي حيث يتم فيه تحديد المفاهيم النظرية والمصطلحات
الأساسية المتعلقة بنظام محاسبة المسؤولية ووصفها وذلك من خلال الإطلاع على الكتب والدراسات الرائدة
والدوريات التي أتيج للباحثان فرصة الحصول عليها، وكذلك المقالات والأبحاث المنشورة على شبكة
المعلومات.
 - الجانب العملي: ويعتمد على المنهج التحليلي وذلك عن طريق إعداد وتوزيع استبانة بهدف جمع البيانات
والمعلومات التي تخدم أغراض الدراسة، ولقد إعتمدت الباحثان في صياغة أسئلة الاستبانة على الدراسات
السابقة في مجال محاسبة المسؤولية، واستخدام الأسلوب الإحصائي المناسب في تحليل البيانات المجمعة منها
بغرض التعرف على أثر نظام محاسبة المسؤولية في التقييم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية.

منهج الدراسة

- أ- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من منسوبي جامعة الملك عبد العزيز في مدينة جدة والمتمثلة بالكادر
الإداري.
- ب- عينة الدراسة: لتحقيق هدف الدراسة تم اختيار عينة عشوائية من الموظفين بجامعة الملك عبد العزيز بجدة
كمجتمع للدراسة حيث تم توزيع (100) استبانة على أفراد مجتمع الدراسة وكانت الاستبانات المستردة (53)
استبانة واستبعدت (11) استبانات منها لعدم صلاحيتها للتحليل وعلى ذلك أصبح عدد الاستبانات المستوفاة
والجاهزة للتحليل (42) استبانة.
- ج- أداة الدراسة: بناء على طبيعة البيانات المراد جمعها والوقت المسموح به والإمكانات المتاحة وجدت الباحثان
أن الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة هي استمارة الاستبانة وهي من الوسائل المعروفة لجمع
المعلومات الميدانية من عينة الدراسة ليتم تحليلها والوصول إلى النتائج المحددة، وعلى هذا الأساس قامت
الباحثان بتصميم استمارة الاستبانة بهدف التعرف على أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في التقييم

والرقابة على أداء الوحدات الحكومية. وبعدها تم اعداد الاستبانة في صورتها النهائية لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة والعينة المختارة، واشتملت الاستبانة على قسمين:

1. القسم الاول ويحتوي على البيانات الشخصية وهي: المؤهل العلمي، التخصص، العمر، عدد سنوات الخبرة، الجنس.
2. القسم الثاني ويشمل على ثلاثة محاور وهي:
 - المحور الاول وهو (أثر توافر نظام محاسبة المسؤولية على تحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز) ويتكون من 14 عبارة.
 - المحور الثاني وهو (يؤثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في التقويم على تحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز) ويتكون من 5 عبارات.
 - المحور الثالث وهو (يؤثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على تحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز) ويتكون من 7 عبارات.

ثانياً- صدق أداة الدراسة:

- أ- الصدق الظاهري للأداة: وهو الصدق المعتمد على المحكمين؛ حيث تم التأكد من صدق محتوى الاستبانة، وأنها تقيس ما صممت لقياسه عن طريق مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ومن له صممت مسودة الاستبانة، وعرضت على عدد من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة بجامعة الملك عبدالعزيز؛ بهدف التأكد من مدى وضوح كل عبارة، وسلامة صياغتها اللغوية، وملاءمتها لتحقيق الهدف المنشود من الدراسة، وقد عدلت بعض عباراتها، وأضيف بعضها، أو حذف بحسب توجيهاتهم، ومن ثم توزيعها.
- ب- الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي: مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبانة مع المحور الذي تنتهي إليه هذه العبارة.

ثالثاً- قياس ثبات أداة الدراسة:

للتحقق من ثبات أداة الدراسة (الاستبانة)، استخدمت الباحثة معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)؛ للتأكد من ثبات أداة الدراسة عند كل مرة تستخدم فيها، وأنها تعطي درجات وقراءات متقاربة؛ حيث قيم هذا المعامل تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وإذا كانت قيم معامل الثبات تساوي الصفر؛ فهذا يعني عدم ثبات أسئلة الدراسة. وإذا كانت تساوي الواحد الصحيح؛ فيدل هذا على ثباتها، ويوضح الجدول رقم (1) معاملات الثبات حسب محاور الدراسة.

جدول (1): معاملات ثبات أداة الدراسة طبقاً لمحاورها المختلفة

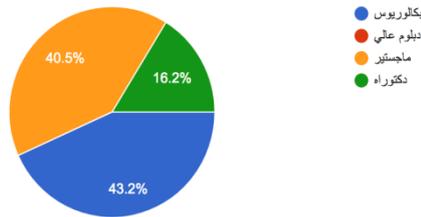
العبارة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
نظام محاسبة المسؤولية وتحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز.	14	0.899
نظام محاسبة المسؤولية في التقويم وتحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز.	5	0.840
نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز.	7	0.771
الاستبانة ككل	26	0.952

يتضح من الجدول السابق؛ أن قيم معاملات الثبات جميعها عالية؛ إذ تراوحت بين (0.771-0.899)، وبلغ معامل الثبات الكلي للاستبانة (0.952)؛ وتشير هذه القيم العالية من معاملات الثبات إلى أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات؛ ومن ثم صلاحيتها للتطبيق الميداني للدراسة، وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

رابعاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

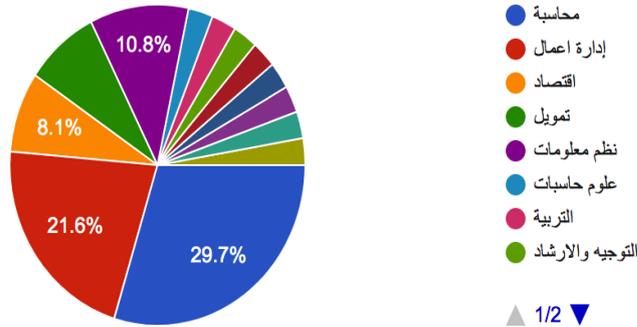
بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى الباحثتان إلى تحقيقها تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات واستخراج النتائج وفقاً للأساليب الإحصائية التالية:
أ- وصف لخصائص العينة حيث يبينه الجدول التالي وذلك باستخدام النسب المئوية لكل فئة:

النسبة المئوية لخاصية المؤهل العلمي:



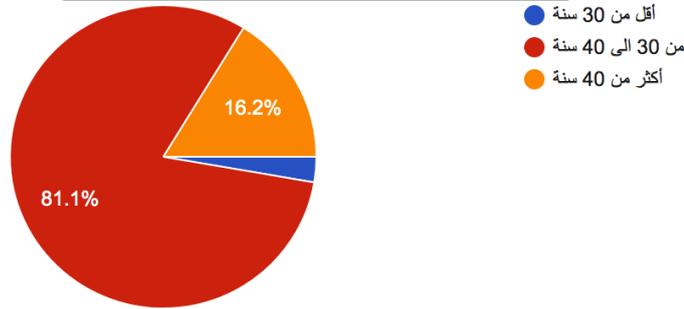
الشكل (2): النسبة المئوية لخاصية المؤهل العلمي.

النسبة المئوية لخاصية التخصص:



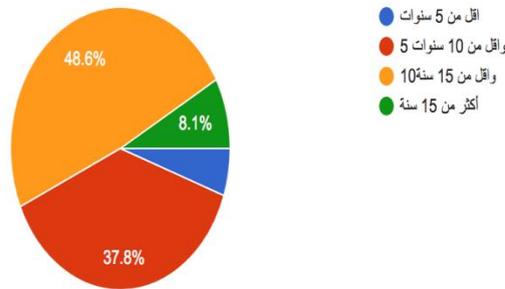
الشكل (3): النسبة المئوية لخاصية التخصص

النسبة المئوية لخاصية العمر



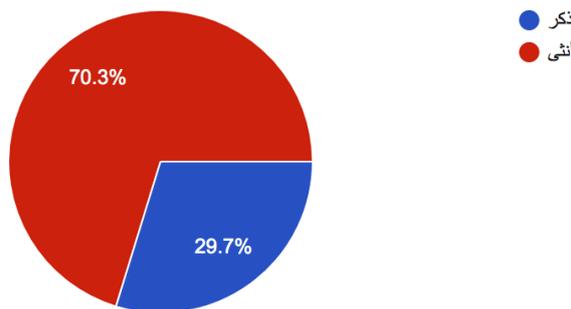
الشكل (4): النسبة المئوية لخاصية العمر

النسبة المئوية لخاصية عدد سنوات الخبرة



الشكل (5): النسبة المئوية لخاصية عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية لخاصية الجنس



الشكل (6): النسبة المئوية لخاصية الجنس

تشير النتائج إلى ان غالبية المستجيبين من فئة الاناث ويحملون الدرجة الجامعية الاولى على الأقل في تخصص المحاسبة بنسبة 29.7 وأيضاً 21.6 تخصص إدارة أعمال وغيرها من التخصصات الأخرى، وبينت النتائج إلى أن هناك خبرات جيدة في مجال العمل من 10 إلى أقل من 15 سنة بنسبة أعمار تتراوح بين 30 و40 سنة، فمن خلال ذلك نجد أن هذه النتائج تؤكد بأن أفراد العينة مؤهلين لتعبئة الاستبانة بما ينسجم مع هدفها.

ب- تحديد الاتجاه لمقياس ليكرت الخماسي كما في الجدول التالي:

جدول (2): اتجاه مقياس ليكرت الخماسي.

درجة الموافقة	المتوسط المرجح
موافق بشدة	من 4.21 الى 5
موافق	من 3.41 الى 4.20
محايد	من 2.61 الى 3.40
غير موافق	من 1.81 الى 2.60
غير موافق بشدة	من 1 الى 1.80

ج- معادلة المدى لحساب درجة الموافقة حيث تم احتساب القيم كما في الجدول التالي:

جدول (3): معادلة المدى لحساب درجة الموافقة.

الوزن	درجة الموافقة
5	موافق بشدة
4	موافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق بشدة

5- عرض النتائج وتفسيرها.

- فحص الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر نظام محاسبة المسؤولية وتحسين فعالية الأداء في جامعة الملك عبد العزيز، ويندرج تحت هذه الفرضية (14) عبارة لدراسة أثر توافر نظام محاسبة المسؤولية على تحسين فعالية الأداء في جامعة الملك عبد العزيز.

وبين الجدول التالي المتوسطات الحسابية وترتيب هذه العبارات ترتيباً تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

جدول (4): المتوسط الحسابي لعبارات المحور الأول:

الترتيب	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الأول
1	موافق	4.41	يوجد في الجامعة هيكل تنظيمي محدد ووصف وظيفي واضح لكل وظيفة.
2	بشدة	4.46	يوجد في الجامعة مدير لكل مركز مسؤولية وتفويض واضح لاتخاذ القرارات في مراكز المسؤولية
3	موافق	4.03	يرتكز العمل في الجامعة على قوانين ولوائح وتعليمات وقواعد وسياسات محاسبية واضحة ومكتوبة
4	موافق	3.92	أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة تتناسب مع طبيعة النشاط بالجامعة.
5	موافق	3.81	توجه التقارير وفقاً لخطوط السلطة والمسؤولية في الهيكل التنظيمي.
6	موافق	3.76	يتم في الجامعة حصر وتسجيل وتبويب كافة عناصر الإيرادات والتكاليف.
7	موافق	3.73	يحتوي نظام تقارير المسؤولية بالجامعة على تفصيلات عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحراف بينهما مع دراسة وتحليل الانحرافات ووضع الحلول المناسبة لعلاجها.
8	موافق	3.70	الأفراد المسؤولين في الجامعة مؤهلين لأداء العمل الموكل إليهم.

الترتيب	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	عبارات المحور الأول
9	3.65	موافق	تتميز التقارير بالشمولية حيث يمكن الحصول على تقارير ذات بيانات موضوعية ومتكاملة لدراسة موضوع معين.
10	3.54	موافق	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الافراد للأهداف المخطط لها.
11	3.51	موافق	تساعد الموازنات التخطيطية بالجامعة على رقابة الاعمال والموارد لمنع التسبب والاسراف.
12	3.43	موافق	تعتبر الحوافز المعنوية اهم من الحوافز المادية.
13	3.41	موافق	تمنح الحوافز بشكل عادل حيث تتناسب مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الموظف وفقا للهيكل التنظيمي.
14	3.11	محايد	تراعي الجامعة عند وضع الموازنات التخطيطية إمكانية تحقيقها من قبل الموظفين.
	3.75	موافق	المجموع

ويتضح من الجدول أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد عينة الدراسة المشاركين في المسح لعبارات المحور ككل من خلال مقياس ليكرت بلغ (3.75) من أصل (5) مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي إلى وجود موافقة على وجود علاقة بين توافر نظام محاسبة المسؤولية وتحسين فعالية أدائها. وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر نظام محاسبة المسؤولية وتحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز.

● فحص الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية في التقييم وتحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز، ويندرج تحت هذه الفرضية (5) عبارات لدراسة أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في التقييم على تحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز. ويبين الجدول التالي المتوسطات الحسابية وترتيب هذه العبارات ترتيباً تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

جدول (5): المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني:

الترتيب	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	عبارات المحور الثاني
1	4	موافق	يساعد في تقييم الأداء وجود هيكل اداري يوضح المهام والاختصاصات على سهولة الاتصال بين الإدارات والفروع
2	4	موافق	يساعد في تقييم الأداء فحص الانحرافات الجوهرية ومتابعتها وسرعة اتخاذ الاجراءات العلاجية المصححة.
3	4	موافق	تساعد في تقييم الأداء توفير تقارير مبنية على نظام محاسبة المسؤولية مرتبطة بالهيكل التنظيمي.
4	3.95	موافق	تساعد في تقييم الأداء توفير للإدارة معلومات وبيانات ملائمة تستخدم في قياس مدى تحقق أهدافها والتعرف على اتجاه أدائها ونجاحها ومستقبلها.
5	3.89	موافق	يساعد في تقييم الأداء اشراك مراكز المسؤولية مع الإدارة العليا في تحديد اهداف الوحدة وتفويض سلطة التصرف وابداء الرأي في الامور بحرية.
	3.97	موافق	المجموع

ويتضح من الجدول أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد عينة الدراسة المشاركين في المسح لعبارات المحور ككل من خلال مقياس ليكرت بلغ (3.97) من أصل (5) مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي إلى وجود موافقة على وجود علاقة بين أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في التقويم على تحسين فعالية أداؤها.

وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية في التقويم وتحسين فعالية الأداء في جامعة الملك عبد العزيز.

● **فحص الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتحسين فعالية الأداء في جامعة الملك عبد العزيز، ويندرج تحت هذه الفرضية (7) عبارات لدراسة أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على تحسين فعالية الأداء في جامعه الملك عبد العزيز.

وبين الجدول التالي المتوسطات الحسابية وترتيب هذه العبارات ترتيباً تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

جدول (6): المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثالث:

الترتيب	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثالث
1	موافق	4.14	يساعد التدريب المستمر للموظفين على تنمية المهارات ورفع كفاءة أداء هؤلاء الموظفين مما يسهل عملية الرقابة.
2	موافق	4.08	يتمثل الدور الرقابي للموارد المادية على وجود نظام فعال للمراجعة الداخلية يساعد على اكتشاف الغش والاختفاء.
3	موافق	4.08	يساعد مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط على تحديد الانحرافات لتحسين دورها الرقابي لمواردها المالية والبشرية.
4	موافق	4.05	تساعد مساءلة الموظفين على أدائهم وفقاً لتقاريرهم الدورية المعدة بواسطة رؤساء أقسامهم على تحسين الدور الرقابي.
5	موافق	4.03	يؤدي تحقيق الرقابة في إنفاق الموارد المالية على أساس تحديد المسؤولية إلى تقليل التكلفة واستغلال الموارد بصورة جيدة.
6	موافق	4.00	يساعد اتباع الأسس السليمة في تعيين الموظفين وفقاً لمؤهلاتهم العلمية ومواصفاتهم الشخصية على تحسين الدور الرقابي.
7	موافق	3.97	يساعد إشراك الأقسام في أعداد الموازنات التخطيطية على تحسين دورها الرقابي.
	موافق	4.05	المجموع

ويتضح من الجدول أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد عينة الدراسة المشاركين في المسح لعبارات المحور ككل من خلال مقياس ليكرت بلغ (4.05) من أصل (5) مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي إلى وجود موافقة على وجود علاقة بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتحسين فعالية أداؤها.

وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتحسين فعالية الأداء في جامعة الملك عبد العزيز.

رابعاً- معامل بيرسون لحساب الاتساق الداخلي.

أ- بالنسبة للتحليل باستخدام اختبار بيرسون ففي العلاقة بين توافر نظام محاسبة المسؤولية في جامعة الملك عبد العزيز وبين هذا النظام في التقويم على تحسين فعالية الأداء فنجد ان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين المحور الأول والثاني حيث أن $(P-Value=0.02<0.05)$ ، كما يتضح أن قوة العلاقة متوسطة باتجاه طردي حيث بلغت قوة الارتباط (0.58) وهذا يعني أنه كلما زاد توافر نظام محاسبة المسؤولية كلما ساعد ذلك في التقويم على تحسين الأداء في جامعة الملك عبد العزيز.

جدول (7): معامل بيرسون لحساب الاتساق الداخلي بين المحور الأول والثاني

متوسط المحور الأول	متوسط المحور الثاني	
	1	متوسط المحور الثاني
1	0.578	متوسط المحور الأول

ب- نجد أيضا من خلال التحليل باستخدام اختبار بيرسون في العلاقة بين توافر نظام محاسبة المسؤولية في جامعة الملك عبد العزيز وبين هذا النظام في الرقابة على تحسين فعالية الأداء تبين ان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين المحور الأول والثالث حيث أن $(P-Value=0.03<0.05)$ ، كما اتضح أن قوة العلاقة متوسطة باتجاه طردي حيث بلغت قوة الارتباط (0.42) وهذا يعني أنه كلما زاد توافر نظام محاسبة المسؤولية كلما ساعد ذلك في تحسين أدائها الرقابي في جامعة الملك عبد العزيز.

جدول(8): معامل بيرسون لحساب الاتساق الداخلي بين المحور الأول والثالث

متوسط المحور الأول	متوسط المحور الثالث	
	1	متوسط المحور الثالث
1	0.423964	متوسط المحور الأول

خلاصة بأهم النتائج:

1. لدي الجامعة هيكل تنظيمي يوضح المستويات الإدارية وعدد مراكز المسؤولية في كل مستوى إداري يتميز بوضوح العلاقة بين مراكز المسؤولية المختلفة.
2. يجب توعية الموظفين بالجامعة وخاصة الإدارة العليا بمفهوم محاسبة المسؤولية وضرورة تطبيقه لما له من أثر في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء بطريقة تعمل على استغلال موارد الجامعة استغلالاً أمثل لتحقيق أهدافها بأفضل الوسائل.
3. يجب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وفقا لمؤشرات القياس والتقويم حتى يمكن قياس وتقويم كفاءة وفاعلية الأنشطة والبرامج في الجامعة.
4. ضرورة الاهتمام بصورة أكبر بنظام التقارير المتكامل طبقا للهيكل التنظيمي ومراكز المسؤولية كونه يعد أمر ضروري لمتابعة الأداء وكأداء اتصال وعرض ونقل المعلومات بين مراكز المسؤولية المختلفة بالوحدة والربط فيما بينهم.
5. ضرورة العمل على نظام محاسبة المسؤولية لأنها تعتبر أداة تعمل على ربط النظام المحاسبي بالنظام الإداري في عملية تقويم الأداء وتمكنها من التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة من خلال توفير البيانات المقدره والفعليه لكل مركز .

6. إعطاء أهمية أكبر لعملية تقويم الأداء والتي تتم بواسطة مقارنة الأداء المقدم مسبقاً والنتائج الفعلية وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق علاجها فهو أسلوب من الأساليب المهمة في تحقيق الرقابة.
7. إيجاد نظام للحوافز في الجامعة يتفق مع خصوصية نشاطها وعملياتها الخدمية والإنتاجية وأن تتناسب نوعية الحوافز مع المستفيد منها.
8. مع أن أنظمة المعلومات المحاسبية تناسب طبيعة النشاط إلا أنها بحاجة إلى الزيادة من تطويرها لمواجهة التطورات لتحسين طرق قياس الأداء الفعلي بكفاءة.

التوصيات والمقترحات.

1. ضرورة الاهتمام بالهيكل التنظيمي الإداري لتحقيق التكامل بين السلطات ومراكز المسؤولية لكي تتمكن من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقويم الأداء.
2. تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية للمساهمة في قياس الأداء الفعلي بكفاءة.
3. يجب العمل المستمر على تطوير وتنمية المهارات الإدارية والمحاسبية للعاملين ورفع مستواهم وضرورة إشراكهم في دورات تدريبية متخصصة.
4. يجب وضع مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومتابعة مراحل تطبيق هذا النظام وتقييمه تقيماً شاملاً وإنشاء وحدة متابعة لتطبيقه.
5. يجب إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة المسؤول عن كل مركز في استخدام الموارد المتاحة وبالتالي تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها والعلاج المناسب لها.
6. يجب تطبيق نظام الحوافز الموجود لديها بكل شفافية وموضوعية وأن ترتبط هذه الحوافز بتحقيق الأهداف مما يزيد من الفعالية والكفاءة.
7. إعطاء أهمية كبرى لعملية تحديد الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية والعمل على دراسة وتفسير تلك الانحرافات ووضع وسائل العلاج المناسبة.
8. العمل على توفير جميع المقومات الرئيسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية حتى تتمكن الأجهزة الحكومية من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقويم الأداء.

المصادر والمراجع.

أولاً- المراجع بالعربية

- آدم، يوحنا؛ صالح، الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2006.
- جاريسون، نورين؛ أريك، ري اتش، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، ترجمة د. محمد عصام الدين زايد، 2002.
- جبريل، نائل عبد الله حسين، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، جامعة ال البيت، رسالة ماجستير، 1999.

- جدبة، علي حسن إبراهيم، "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية"، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2007.
- الجيوسي، محمد رسلان؛ جميلة، جاد الله، علم وتطبيق، دار السيرة للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- الحارس، أسامة، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004.
- حماد، أكرم إبراهيم، "تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية"، بحث تطبيقي على عدد من الوزارات الحكومية في قطاع غزة، مؤتمر الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
- حوري، سرحان زياد، "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية"، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 2011.
- خشارمة، حسين؛ العمري أحمد، "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية"، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 20، العدد 1، 2004.
- الرازي، دبالا جميل، "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، 2007.
- الربيعي، جبار جاسم؛ عبد المطلب، ندى، "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة - بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية"، هيئة التعليم التقني، بغداد، المجلد 18، الإصدار 4، 2005.
- الرحيلي، محمد مرشدي، "تقويم أداء المشروعات الحكومية"، الندوة السادسة لنيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 1994.
- سلطان، محمد سعيد، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2003.
- سماره، محمود عبد الحميد محمود، "أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة"، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2015.
- السيسي، صلاح الدين حسن، نظم المحاسبة والرقابة وتقويم الأداة في المصارف والمؤسسات المالية، دار الوسام للطباعة والنشر، بيروت، 1998.
- صالح، حمزة الشيخ محمد، "دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المصارف السودانية"، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007.
- صبري، نضال رشيد، المحاسبة الادارية، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، القدس، 2002.
- الصحن، السرايا؛ محمد، عبد الفتاح، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- صديق، عمر عصام الدين حمدان صديق، "دور نظام محاسبة المسؤولية في التقويم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية من منظور الجودة الشاملة"، جامعه ام درمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، السودان، 2017.
- الطحان، محمد أبو العلا، "تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الامارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس-كلية التجارة، 1995.

- عبد المحسن، توفيق محمد، اتجاهات حديثة في التقويم والتميز في الأداء سنة سيجما وبطاقة القياس المتوازن، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- عبد الوهاب، رفعت؛ محمد، عثمان حسن عثمان، الإدارة العامة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- عضيبات، ولاء، الرقابة على تنفيذ الخطط وتقويم الأداء في إدارة الأعمال الاستراتيجية، [/https://e3arabi.com](https://e3arabi.com)، 2020.
- عطية، بكري طه، "الإدارة بالاستثناء- كمدخل التطوير الإدارية"، مجلة الإدارة اتحاد جمعيات التنمية الإدارية، القاهرة، 1978.
- القيسي، عماد، "مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في شركة سكة حديد العقبة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، القاهرة، مج 37، ع 1، 2013.
- كحالة، جبرائيل؛ رضوان، وحنان، المحاسبة الإدارية-مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 1997.
- كرم الله، أبو بكر محمد، "محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية-دراسة حالة ديوان الضرائب الاتحادي"، السودان، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2012.
- موسي، احمد محمد، المحاسبة الشخصية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1976.
- ميده، إبراهيم، "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية- واقع وتطلعات"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد 2، 2003.
- نور، أحمد، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
- الهدي، محمد نور، "محاسبة المسؤولية"، مجلة المال والاقتصاد، 2011.
- الهدي، يوسف احمد يوسف، "محاسبة المسؤولية ودورها في تقويم الأداء المالي للجامعات الحكومية"، الخرطوم، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2013.
- وادي، عبد الناصر نمر عبد الرحمن، 2008، دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
- يوسف، كمال احمد، وعمر حمدان الصديق، "دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جوده أداء الوحدات الحكومية-دراسة حالة وزارة الداخلية السودانية"، السودان، 2016.

ثانياً- المراجع بالإنجليزية:

- Emma I Okoyo, Njideka R Ekwezia&Ngoziljeoma,2009, Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations: An application of Responsibility Accounting, Journal of the Management Sciences, V01.9. No.1, pp1-17.
- Hilton, Ronald,1991, managerial accounting, Mc Graw- Hill.
- Linz, Jun, and yu,2002, zengbiao resposintibilitiy coscontrol system in china: acase of management accounting application. management accounting research.