

آفاق الاقتصادية

Āfāqiqtiṣādiyya

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدار الكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية
(دراسة استطلاعية)

د. عبد الغني أحمد الفطيسي

Abdleftesi@gmail.com

الأكاديمية الليبية - طرابلس

أ. محمد ميلاد الشلباق

mmelad31@yahoo.com

الشركة العامة للكهرباء - الخمس

أ. أسامة عمر المنشاز

osam6427@gmail.com

الشركة الليبية للموانئ - الخمس

المؤلفون Authors

Cite This Article:

إقتبس هذه المقالة (APA):

الفطيسي، عبد الغني أحمد ؛ الشلباق، محمد ميلاد و المنشاز، أسامة عمر. (2019). واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية دراسة استطلاعية. مجلة آفاق اقتصادية. [9]5.

واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية
دراسة استطلاعية

Abstract

This study aims to identify the state of the responsibility accounting system in Libyan institutions in terms of its use, the availability of its elements, the factors influencing its use, and the obstacles that prevent its use. The study was based on the analytical descriptive approach. At the level of data collection, the study conducted a questioner survey, and data collected from 39 institutions. The study concluded that the responsibility accounting system is well known to Libyan institutions, although it is currently used by about half of the surveyed institutions, and some of them are studying applying the system. The majority of institutions considered the responsibility accounting system as very important, and it is commensurate with the nature of their institutions operations. The results of the study showed that the elements of the responsibility accounting system in the Libyan institutions are generally available on average level. The most available elements are related to information system then the elements related to the reporting system, followed by the elements related to the organizational structure.

The study recommended increasing the knowledge of responsibility accounting system, its importance and benefits to the institutions in order to encourage these institutions to adopt the implementation of this system, as well as increasing the interest in providing some of the elements of responsibility accounting system which are less available such as elements related to standard cost and Incentive system, also to provide some of its components..

1. المقدمة:

مع تزايد حجم المؤسسات وكبر إدارتها أصبح من غير الممكن للإدارة العليا اتخاذ جميع قراراتها الإدارية لتسيير أعمالها، الأمر الذي أدى إلى تنازل الإدارة العليا عن جزء من صلاحياتها للإدارات الأدنى مستوى منها عن طريق تفويض الصلاحيات للمستويات الإدارية الأدنى وتحديد مسؤولياتها في ضوء هذه الصلاحيات الموكلة لها، وبمجرد إعطاء الصلاحيات للمستويات الأدنى يعتبر كل مدير في هذه الحالة مسؤولاً عن أداء قسمه أو إدارته أو مركز مسؤوليته و يكون كل مدير له الحرية في اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالقسم أو الإدارة المسؤول عنها في ضوء ما منح له من صلاحيات، ومن هنا نشأت محاسبة المسؤولية كنظام يهدف إلى الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة عن الأداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج قياساً بالأداء المخطط.

وتعتبر محاسبة المسؤولية أداة مهمة لمساعدة الإدارة باعتبارها احد أساليب المحاسبة الإدارية حيث تجعل البيانات والمعلومات المالية والإحصائية أكثر صلاحية في إعداد الميزانيات التخطيطية علي المستويات الإدارية المختلفة، إلا إن نجاح وفاعلية نظام محاسبة المسؤولية مرتبط إلى درجة كبيرة بالمقومات الأساسية لهذا النظام التي يعتمد عليها في التطبيق العملي ونجاح تطبيق محاسبة المسؤولية يستلزم التكامل بين هذه المقومات المتخلفة في تطبيق واحد.

2. الدراسات السابقة:

فيما يلي استعراض ومراجعة للأبحاث والدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع، سوف سيتم سرد الدراسات العربية أولاً ثم الدراسات في البيئة الليبية مع مراعاة التسلسل من الاقدم الى الاحدث:

1-2 دراسة الرزي (2007) فقد هدفت إلى الوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها ان معظم أفراد عينة الدراسة أكدوا على وجود مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية ولو بنسب مختلفة حيث بينت نتائج الدراسة انه يتوفر لدى الشركات الصناعية هيكل تنظيمي واضح، إلا أنها لا توجد لديها سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية، كذلك تعتمد الشركات الصناعية على أسلوب الإدارة اللامركزية، وتقوم بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، لكنها لا تشرك العاملين بالشركة في إعدادها، كما أنها تقوم بإعداد المقارنات بين الأداء المخطط والفعلي لتحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين القائمين عليها، كما أن نسبة استخدام الشركات الصناعية لنظام التقارير جيدة، لكن لا توجد قاعدة موحدة من حيث الشكل للالتزام بها في إعداد التقارير، وأنها تتبع نظام حوافز للعاملين، إلا أنها لا تعتمد أسلوباً موحداً في منحها للمراكز، أي بشكل عام تتوفر لدى الشركات الصناعية معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كما خرجت الدراسة بعدد من التوصيات من أهمها متابعة مراحل تطبيق محاسبة المسؤولية وتقييمها بشكل كامل من قبل جهة معينة أو وحدة إدارية مستقلة بضرورة توفير مقومات تطبيقها لمتابعة تقييمها، والتركيز على تقييم معايير الأداء الموضوعة وملاءمتها وقابليتها للتحقق مع الواقع العملي واتخاذ الإجراءات التصحيحية للانحرافات.

2-2 وقد هدفت دراسة الجديبه (2007) لبيان مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام، تم التوصل إلى انه ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية في وضعها الحالي بسبب ضعف مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لعدم توافر الأسس والقواعد حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسية لتطبيقه، وقد تم وضع مجموعة من التوصيات التي تساهم في توفير دعائم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من أهمها، توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية بمفهوم ومقومات تطبيق النظام والعمل على تطوير الهياكل التنظيمية الحكومية ونظم المعلومات المحاسبية بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، وبناء الموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية على أسس علمية ومهنية وكذلك إقرار نظام حوافز فعال، حتى تتمكن الإدارة العليا من مساءلة الأفراد عن أي انحراف أو أي قصور في الأداء.

2-3 دراسة مرتجي (2007): بعنوان "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية_ دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية، وقد توصلت الدراسة إلى إن هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية ولكن ليست بنسبة كبيرة، نظرا لضعف توفر مقومات تطبيقها أو لعدم وجودها على الاطلاق. كما اكدت الدراسة على ان أنظمة المعلومات المحاسبية بحاجة إلى تطوير، ولا يتم إعداد موازنة تخطيطية خاصة بكل مركز مسؤولية، ووجود صعوبة في فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية، ولا تعطي الإدارة العليا الأهمية لنظام الحوافز المادية أو المعنوية، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط وتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية، وكذلك تتبع التكاليف وربطها على مستوى الأفراد لتحديد المتسبب بها، والعمل على إعداد الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كلا على حدة وليس على مستوى الجامعة ككل، وإيجاد نظام للحوافز في الجامعات الفلسطينية.

2-4 دراسة الدلاهمة (2008) كانت بعنوان "تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية" وهدفت هذه الدراسة إلى مدي تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى إن تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية يتم بدرجة كبيرة جداً، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها العمل على تطبيق محاسبة المسؤولية بالشكل السليم في المستشفيات التي لديها قصور تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية مثل اعداد هيكل تنظيمي واضح وتحديد عمل كل مركز مسؤولية بشكل دقيق وواضح وضرورة إيجاد نظام حوافز للعاملين في المستشفيات الخاصة، وكذلك إيجاد نظام محاسبي يقوم بتوزيع الأصول المشتركة بين الأقسام في المستشفيات الخاصة بالسعودية.

2-5 دراسة سمارة (2015) كانت بعنوان " أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الاداء والرقابة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية" وهدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الاداء لقطاع الشركات الصناعية، وقد توصلت الدراسة إلى :هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية، ووجود مستوى عالي من الرقابة، وجود أيضا كذلك يوجد مستوى عالي من الكفاءة في الاداء في الشركات الصناعية الاردنية، عالقة ذات دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على كفاءة الاداء، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها على الشركات الصناعية الاردنية العمل

على تنظيم العمل المحاسبي بشكل واضح بما يتفق مع الاسس العلمية لمحاسبة المسؤولية، والعمل على زيادة إدراك العاملين في قسم المحاسبة بمحاسبة المسؤولية وطرقها وأساليبها من خلال عقد الدورات التعليمية والتدريبية، ورفع مستوى ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز.

2-6 اما دراسة صالح (2016) كانت بعنوان "دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الاداء في البنوك السودانية" وهدفت الدراسة إلى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الاداء البنك الاسلامي السوداني، وقد توصلت الدراسة إلى وجود دور إيجابي لمحاسبة مركز المسؤولية في رفع كفاءة الاداء في البنوك السودانية، تحقيق الرقابة الفعالة يتم عن طريق الربط بين مراكز المسؤولية وتكاملها مما يعمل على رفع كفاءة الاداء للبنوك، تمكن محاسبة المسؤولية من إحكام الرقابة عند المنبع، إن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى إحكام الرقابة وجودة تقييم الاداء وفعالية التقارير المالية ومن ثم اتخاذ قرارات رشيدة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين وذلك حتى يتم تعريفهم بأهمية العمل بمراكز المسؤولية باعتبارها أحد الاستراتيجيات التي تعمل على الوصول إلى الهدف الذي تسعى إليه البنوك وهو تحقيق أعلى درجات الاداء، مع ضرورة محافظة البنوك على تصميم نظام التقارير الرقابية بحيث يمكن هذا النظام من تطابق النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنشأة.

2-7 بالنسبة للدراسات في البيئة الليبية فدراسة المقورص (2004) والتي هدفت إلى التعرف علي مدي مراعاة الشركات النفطية الليبية للمقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك قصور في مراعاة المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية في الشركات النفطية الليبية، حيث بينت نتائج الدراسة انه لا يوجد هيكل تنظيمي يحدد مراكز المسؤولية بوضوح كذلك يوجد قصور في انظمة التكاليف المعيارية والميزانيات التقديرية ولا تتم عملية القياس الاداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات وقصور في نظام التقارير، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تحديد الهيكل التنظيمي لمراكز المسؤولية تحديداً واضحاً، وكذلك تبويب الإيرادات والتكاليف بحسب إمكانية التحكم فيها، وتوفير معدلات ومؤشرات تقييم الأداء على العمليات أو الأنشطة أو المستويات أو المراكز، وتطابق نظام التقارير مع الهيكل التنظيمي ليعطي مراكز المسؤولية كافة.

2-8 وهدفت دراسة الوندي (2006) إلي التعرف علي مدي إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مراكز طرابلس الطبي، وقد توصلت الدراسة إلي أنه يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية مراكز طرابلس الطبي وفي باقي المراكز الصحية والمستشفيات في ليبيا، ان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يزيد من كفاءة وفعالية الرقابة على مراكز المسؤولية والنظام المالي للدولة المتبع بالمركز، ويحدد المسؤوليات لكل مركز بشكل دقيق للوقوف على اهم الانحرافات به لمعرفة اسبابها ومعالجتها بالطرق الصحيحة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها العمل علي ربط وتطوير الهيكل التنظيمي والنظام المالي معاً، وكذلك وضع نظام للحوافز المادية والمعنوية للعاملين.

2-9 دراسة الدواجي (2012) كانت بعنوان "دراسة المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشركة ليبيا لتأمين" وهدفت الدراسة إلي التعرف علي مدي توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولة في شركة ليبيا لتأمين و فروعها ودورها في الرقابة و تقييم الأداء، وقد توصلت الدراسة إلي أن لا يمكن تطبيق نظام محاسبة

المسؤولة في شركة ليبيا للتأمين علي الرغم من توفر اغلب المقومات لتطبيقه، وذلك لغياب مقوم مهم إلا وهو نظام التكاليف المعيارية وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها العمل على توفير كافة المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية والالتزام به، وأتباع نظام التكاليف المعيارية واستخدامه في تخطيط التكاليف لمراكز المسؤولية وإشراك العاملين في إعداد هذه المعايير.

من خلال استعراض الدراسات السابقة نستنتج: أن الدراسات السابقة اهتمت بقياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية، ومنها اهتمت بتطبيقها وواقع التطبيق العملي ومدى إمكانية تطبيقها كأداة للرقابة وتقييم الأداء وإبراز أهميتها وأهدافها ومنها اهتمت بالوقوف على مقومات تطبيقها، أما الدراسات المحلية فقد اهتمت بدراسة المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشركة ليبيا للتأمين ومنها اهتمت بالتعرف على إمكانية تطبيقها في المركز الطبي طرابلس ومنها اهتمت بمدى مراعاة الشركات النفطية لمقوماتها من خلال مجموعة من الدراسات الميدانية التي أجريت في بيئات مختلفة، وبالتالي فإن هذه الدراسة تحاول إضافة الجديد للبيئة المحلية، ومحاولة ملء جزء من الفجوة في هذا المجال، وعليه تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بدراستها المتعمقة للواقع الفعلي لمحاسبة المسؤولية في البيئة الليبية وذلك من خلال دراستها لمدى استخدامها وأهميتها ومدى توفر مقوماتها بشيء من التفصيل في هذه البيئة، بالإضافة الى التعرف على العوامل المؤثرة في استخدامها والمعوقات التي تحول دون تطبيقها.

3. مشكلة الدراسة:

إن محاسبة المسؤولية مهمة لكل مؤسسة سواءً خدمية أو صناعية هادفة أو غير هادفة للربح، حيث ركزت الدراسات والأبحاث السابقة في مجال نظام محاسبة المسؤولية على ضرورة وجود نظام شامل وواضح موثوق به يساعد على عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في استخدام الموارد المتاحة خاصةً في القطاعات الحكومية.

ومن خلال استطلاع الدراسات السابقة يتضح أن هناك تباين في نتائجها فيما يتعلق بواقع نظام محاسبة المسؤولية ومدى توفر او عدم توفر مقوماتها خاصة في البيئة الليبية، ففي حين اظهرت دراسة (الوندي، 2006) أنه يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بمركز طرابلس الطبي وفي باقي المراكز الصحية والمستشفيات في ليبيا، بالرغم من انه غير مطبق حالياً بالمستشفى، توصلت دراسة الدواجي (2012) إلي أنه لا يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في شركة ليبيا للتأمين علي الرغم من توفر اغلب المقومات لتطبيقه، وذلك لعدم توفر مقوم مهم ألا وهو نظام التكاليف المعيارية، أما دراسة (المقروص، 2004) فقد بينت نتائجها أن هناك قصور في توفر المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية في الشركات النفطية الليبية، وبناءً على ما سبق فإنه يمكن صياغة سؤال الدراسة:

ما هو واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية؟ وللإجابة على هذا السؤال الرئيسي تم وضع الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى استخدام نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسات الليبية ومدى ادراكها لأهميته ومدى تناسبه مع عملياتها؟
2. ما مدى توافر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية؟
3. ما هي العوامل التي تؤثر في استخدام نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية؟

4. ما هي معوقات استخدام نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية؟

4. اهداف الدراسة:

تسعي هذه الدراسة إلى التعرف علي واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية ومنها تتفرع الأهداف التالية:

1. التعرف على مدى استخدام المؤسسات الليبية لنظام محاسبة المسؤولية ومدى ادراكها لأهميته ومدى تناسبه مع عملياتها.

2. التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية؟

3. التعرف على العوامل التي تؤثر في استخدام نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية؟

4. التعرف على المعوقات استخدم أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية.

5. أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في توضيح أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبيان الوضع الحالي لهذا النظام في المؤسسات الليبية والتعرف على مدى توفر مقوماته وكذلك العناصر المكونة لهذه المقومات بشكل مفصل وذلك من اجل التعرف على نواحي القصور او الضعف تمهيدا لاقتراح التوصيات اللازمة لضمان تحسين وضع نظام محاسبة المسؤولية بهذه المؤسسات وضمان توفر مقوماتها، كذلك تحديد العوامل التي تؤثر على تطبيق هذا النظام ومعوقات تطبيقه غي المؤسسات الليبية.

إضافةً إلى الجهود التي أظهرتها الدراسات السابقة في بلورة مفهوم محاسبة المسؤولية وأطهار أهميته على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء، بالإمكان اعتباره هذه الدراسة مساهمة متواضعة في إثراء المعرفة العلمية بهذا النوع من الدراسات، نظراً لقلتها خاصة في البيئة الليبية.

6. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من فروع المؤسسات الليبية الواقعة بالمنطقة الوسطى، وحيث انه لا توجد إحصائيات رسمية لمجتمع الدراسة، كما وانه نظراً للأحداث الجارية في ليبيا فترة توزيع الاستبيان وصعوبة التنقل بين المدن، تم اختيار عينة البحث بطريقة كرة الثلج، فقد تم البدء في توزيع الاستبيان على فروع المؤسسات الليبية في المنطقة الوسطى (الخمس وزليتين ومصراتة وترهونة)، وقد شملت الدراسة فروع المؤسسات العاملة بالمنطقة كالمصارف التجارية والشركة العامة للأعلاف و شركة المطاحن وشركة البريد والشركة العربية للإسمنت والشركة الليبية للموائى والشركة العامة للكهرباء وشركة ليبيا للتأمين.

7. منهجية البحث:

يتناول هذا الجانب مراجعة الأدب المحاسبي حول الموضوع بإتباع المنهج الاستنباطي؛ لغرض وضع إطار نظري مناسب والذي يمكن استخدامه كمقياس للمقارنة بالواقع العملي بالطريقة التي تخدم أغراض البحث، تم الاعتماد في

هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وعلى مستوى جمع البيانات فتم استخدام الاستبيان، أما تحليل البيانات فقد تم استخدام الحزم الإحصائية (SPSS) بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

8. الإطار النظري للدراسة:

تعود فكرة محاسبة المسؤولية منذ القدم في المجتمعات الإنسانية، ففي الماضي كانت تعضى الصلاحية لشخص معين للقيام بعمل معين ويكون مسؤولاً عن العمل المكلف به ويحاسب عن أي تقصير في أداء هذا العمل، وهذا واقع محاسبة المسؤولية اليوم وفي ديننا الاسلام الحنيف يأمر بالعمل والمسؤولية، حيث هناك مساءلة وحساب للأشخاص المقصرين في العبادات والمعاملات مع البشر ولذلك يحاسبهم الله على أعمالهم الدنيوية في الآخرة، حيث يقول الله تعالى "وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون، وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون"(القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية،105)، وكذلك الإنسان مسئول عن أعماله وأعمال الأشخاص الذين تقع سلطته عليهم، فقد قال الرسول صلى الله عليه وسلم: "كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته" (رياض الصالحين، 2000، ص 113).

أما بالنسبة لتاريخ نشأة محاسبة المسؤولية في الفكر المحاسبي تعود إلى كتابات متفرقة حول محاسبة المسؤولية في الأربعينات وكانت مقالة John A. Higgins تحت عنوان "محاسبة المسؤولية" عام 1952

يعد أول مقال علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية تبعته مقالات وأبحاث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون دائماً إلى مقال Higgins لما له من اثر بليغ في تطوير نظام محاسبة المسؤولية(الجدبه، 2007: 29، ص30).

ومع تطور المحاسبة الإدارية وأنظمة المعلومات المالية والإدارية فقد واكبت محاسبة المسؤولية هذا التطور لتلبي حاجات الإدارة وأصبحت تؤدي دوراً فعالاً في تقييم كفاءة الإدارة وفعاليتها، وفي عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية(كلاب، 2008، ص 18).

وقد عرفت محاسبة المسؤولية بعدة تعاريف فقد عرفت بأنها التزام الفرد بالقيام بالواجبات المحددة له بكونه عضواً في التنظيم وبغض النظر عن رغباته الخاصة، والواقع أن محاسبة المسؤولية أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية ويرتكز على أساس تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي يقوم على أساس ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولية عنها على أساس إمكانية التحكم والرقابة (الكرعاوي، 2009، ص 152).

وكذلك عرفت بأنها "أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة، وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنظمة بجميع مستوياتها الإدارية(ميده، 2003، ص32).

9. خصائص محاسبة المسؤولية:

من اهم خصائص محاسبة المسؤولية(كلاب، 2008، ص 24):

1. تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والادوات التي تستخدم لقياس كفاءة الاشخاص والاقسام في المؤسسة.

2. ان محاسبة المسؤولية هي تحديد مراكز اتخاذ القرارات المختلفة في المؤسسة، وربط التكاليف والايادات والالتزامات بكل مدير مسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بها.

3. تعد محاسبة المسؤولية اسلوبا يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الاداري القائم في المؤسسة.

4. تقوم محاسبة المسؤولية علي نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاضطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم اداء المؤسسات من خلال الربط بين الاداء المخطط والفعلي.

10. أهداف محاسبة المسؤولية:

إن الهدف الأساسي من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المنظمة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل الشركة، كما توجد أهداف أخرى تتمثل بالنقاط التالية(الفضل وشعبان، 2003).

1. يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.

2. يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات

المسؤولية، حيث يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

3. يعد نظام محاسبة المسؤولية أسلوبًا رقابيًا يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

11. أهمية نظام محاسبة المسؤولية:

1. يستعمل عملية المتابعة والوقوف على الانحرافات والمساعدة في التغذية العكسية لتطوير الأداء والمعايير مستقبلا وفي اتخاذ القرارات الصحيحة.

2. قياس النتائج التشغيلية بصورة منفصلة لكل مركز مسؤولية داخل المؤسسة والتي يمكن اختصارها بسلسلة من الكشوفات الدخل المعدة لهذه المراكز حيث إن هذه الكشوفات لا توضح فقط النتائج التشغيلية الخاصة بأعمال المراكز وإنما أيضا الإيرادات والمصاريف لكل مركز ربح داخل القسم، مثل كشوفات الدخل التي تمكن مديري الأقسام من مراجعة أداء مختلف مراكز الربح التي تحت سيطرتها وبصورة سريعة.

3. إن نظام محاسبة المسؤولية يقوم بقياس أداء المديرين عن أداء المراكز وتوفير معلومات مفيدة في تحديد مواطن القوة والضعف بين مراكز المؤسسة(عبد الستار، 2011، ص6).

12. مميزات نظام محاسبة المسؤولية:

نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا تعود على المؤسسات عندما تقوم بتطبيقه (خشارمة والعمرى، 2004، ص ص 263-264):

1. يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بد لا من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها.
2. يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة.
3. يساعد في تقييم أداء الشركة من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي.
4. يجعل العاملين بالشركة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم.
5. يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات.
6. يمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستخدمين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة.

13. مقومات نظام محاسبة المسؤولية: تتمثل مقومات نظام محاسبة المسؤولية بما يأتي:

1.13 الهيكل التنظيمي المعد وفقاً للأسس العلمية.

ويعتبر الهيكل التنظيمي تلك الخريطة التنظيمية التي يتم بموجبها تقسيم المؤسسات إلى وحدات إدارية صغيرة تدعى مراكز المسؤولية، حيث يؤدي الهيكل التنظيمي دوراً مهماً في تحديد الوظائف والمهام لكل مركز مسؤولية، وتوضيح العلاقات المتداخلة بين مختلف الإدارات والأقسام من جهة ومراكز المسؤولية للمؤسسات من جهة ثانية، والعمل على تقييم الأداء وتسوية الانحرافات ومعالجتها في مختلف نواحي التنظيم، وللهيكل التنظيمي دور في محاسبة المسؤولية يتمثل في ما يلي (كلاب، 2008: ص 30):

1. تحديد إطار المؤسسات الإدارية والأنشطة التي تتكون منها هذه المؤسسات.
2. توضيح كيفية تقسيم العمل بين الموظفين في المؤسسات.
3. توضيح خطوط السلطة والمسؤولية بين المراكز داخل المؤسسة.
4. توضيح العلاقات بين مختلف مراكز المسؤولية.
5. توضيح عدد المستويات الإدارية.

6. تعريف الموظف برئيسه المباشر، وتعريف الرئيس بعدد المرؤوسين التابعين له.

2.13 وجود نظام معلومات محاسبي وفقاً للأسس العلمية.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي كأحد أنظمة المعلومات لتلك النظم التي تتصف بالشمول في المؤسسات، تعمل على توفير المعلومات الملائمة للمديرين في كافة مراكز المسؤولية، وعادةً ما تحتاج مراكز المسؤولية إلى نظام

محاسبي يعمل على إنتاج المعلومات اللازمة التي تساعد في اتخاذ القرار الأمثل، وهناك ثلاثة عناصر يرتكز عليها نظام المعلومات المحاسبي وهي (حماد، 2006: ص 14):

1. المستندات المالية ويعبر عنها بمدخلات النظام المحاسبي.
 2. السجلات المالية ويعبر عنها بالعملية المحاسبية أو عملية المعالجة والتشغيل.
 3. التقارير والقوائم المالية وعبر عنها بمخرجات النظام المحاسبي.
- ويجب أن يتناسب نظام المعلومات المحاسبي المستخدم في المؤسسات مع طبيعة نشاطها، وان تعكس مخرجاته واقع البيانات المالية التي وقعت خلال تلك الفترة، وكذلك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة، وان يتم ربط النظام مع الهيكل التنظيمي المطبق في المؤسسة.

3.13 نظام معياري يرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية وفقا للأسس العلمية.

يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في أي مؤسسة سواء كانت مؤسسة خدمية أو صناعية، وذلك من خلال إعداد موازنات تخطيطية تقديرية، تساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية والعامّة للمؤسسات.

والجمع بين التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية تعتبر أداة فعالة لتحقيق الرقابة الشاملة والتحكم في أوجه النشاط، ويتم في كلا من التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية إجراء مقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها.

إن إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام التكاليف المعيارية يؤدي إلى تدعيم قيمة الموازنة وزيادة فاعليتها، لان المعايير التي تستخدم في إعدادها تبنى على أساس علمي، وبالتالي يؤدي للوصول إلى معايير أكثر دقة وموضوعية، وللوصول إلى موازنة فعالة نستطيع من خلالها تحقيق تخطيط ورقابة جيدة وفق نظام محاسبة المسؤولية يجب توفر التالي (أبو نصار، 2003).

1. وجود هيكل محاسبي وتنظيمي للمؤسسة يحدد من خلاله نطاق وصلاحيات كل إدارة في المؤسسة" مراكز المسؤولية"، ليتم من خلال ذلك تحديد مسؤوليات كل إدارة في تنفيذ المطلوب منها في الموازنة والرقابة على حسن التنفيذ لاحقاً.

2. وجود نظام تكاليف معياري يحدد من خلاله التكاليف المعيارية لتنفيذ الأنشطة المختلفة في المستقبل.

3. ضرورة معرفة الإدارات المختلفة"مراكز المسؤولية" بالمسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتقها لضمان حسن تنفيذ الموازنة والوصول إلى الأهداف المنشودة.

4.13 وجود نظام فعال للتقارير الرقابية الدورية وفقا للأسس العلمية.

تعد التقارير الرقابية من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية فبدون التقارير الرقابية لا يمكن لأي نظام أن يحقق أهدافه، وظهرت الحاجة لوجود نظام التقارير الرقابية نتيجة لاتساع حجم المؤسسات وتعقد العمليات الصناعية، الأمر الذي يتبعه تزايد في حجم البيانات والأرقام بقدر كبير، بالإضافة إلى تعدد في المستويات الإدارية داخل

المؤسسة الأمر الذي تطلب وجود وسيلة اتصال بين تلك المستويات، وهناك مبادئ يجب مراعاتها عند إعداد تقارير وهي (الفضل وشعبان، 2003):

1. توافر الوضوح والسهولة في التقارير: بحيث تكون التقارير مختصرة في النقاط المهمة بصورة واضحة، وعرضها بشكل منطقي، والتركيز على الاختلافات التي تتطلب اهتماماً خاصاً من المديرين.
 2. يجب أن تكون التقارير حسب حاجة المستوى الإداري الذي قدم إليه: أي أن تكون مختلفة حسب اختلاف المستويات الإدارية.
 3. يجب أن تكون عناصر التقرير موحدة، لتسهيل عملية المقارنة بين ما تحقق فعلاً وبين ما خطط له، بالإضافة إلى إجراء المقارنة بين أداء قسم وأداء قسم آخر.
 4. توافر الدقة والسرعة في إعداد تقديم التقارير، لأن التأخير في إعدادها قد يبعد البيانات عن واقع الحال، فلا فائدة من الحصول على بيانات دقيقة في وقت متأخر.
- ويجب أن تتوفر عدة خصائص في هذه التقارير وهي (سمارة، 2015، ص 38).

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

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

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

و يضاف (كحالة ورضوان، 2004، ص 413) مجموعة من قواعد يجب أن يتم الالتزام بها، وهي:

1. يجب أن يعد التقرير وفقاً للمستويات الإدارية الموضحة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يعكس نشاط كل مركز من مراكز المسؤولية.
2. يجب أن يكون محتوى التقرير ملائماً للمستوى الإداري المقدم إليه، حيث لا تقدم تفاصيل غير ملائمة أو غير ضرورية للمستوى الإداري المعني باتخاذ القرار.
3. يجب أن يتم إعداد التقرير وفقاً للأساليب العلمية والتحليلية لدعم كفاءة التقييم وفاعليته.
4. يجب أن يتسم شكل التقرير بالثبات في ما يحتويه من بيانات تتلاءم مع طبيعة نشاط مراكز المسؤولية مما يسهم في إجراء المقارنات الدورية.

5.13 وجود نظام حوافز فعال وفقاً للأسس العلمية:

يعد نظام الحوافز الفعال من المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، فإذا شعر الفرد أن السبب الوحيد لإشباع حاجاته المادية والمعنوية يأتي عن طريق تحقيق أهداف المؤسسة بتخفيض التكاليف أو زيادة الإيرادات وهذا السبب الذي يدفعه للعمل على تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات لذلك يجب على الإدارة العليا أن تسعى لربط أهداف الأفراد بأهداف المؤسسة بما يعود على الفرد من منفعة بما يتناسب مع مساهمته في تحقيق أهداف تلك المؤسسة.

ويعتبر نظام الحوافز الفعال إحدى الدعامات التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية، وتستخدم الحوافز لتشجيع الأفراد في المؤسسة على تحقيق الأهداف المطلوبة منهم.

ولكي يحقق نظام الحوافز الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الإدارة لابد من أن تتوفر المقومات التالية (كلاهما، 2008، ص 67):

1. **العدالة:** ويقصد بها ربط الحوافز بأداء الأفراد وليس بالعواطف والعلاقات الشخصية مع المرؤسيين.
2. **الثبات:** يجب أن تتصف خطة الحوافز بالثبات والاستمرار في تطبيقها، مع ملاحظة أن هذا لا يعني عدم مراجعتها من حين لآخر بغرض تطويرها وتحسينها.
3. **الإقناع:** يجب أن تكون الحوافز المقدمة للعاملين مقنعة ومرتبطة بالعمل الذي يقومون به.
4. **الفورية:** يجب أن تدفع الحوافز بعد أداء العمل مباشرة أو في المواعيد المحددة دون تأخير حتى تعمل على تشجيع العاملين وشعورهم بأداء عمل معين.
5. **الوضوح:** يجب أن تكون الحوافز واضحة وعدم ربطها بالراتب حتى لا يفقد الحافز أهمية ويعتقد البعض بأنه جزء من الراتب.

14. الدراسة العملية:

تم توزيع 50 صحيفة استبانة على عينة الدراسة، على مدار الفروع أو مساعديهم أو المدير المالي أو مدير الشؤون الإدارية بالفروع وذلك بهذه التعرف على آرائهم بخصوص واقع محاسبة المسؤولية بمؤسساتهم ومدى توفر مقوماتها خلال الفترة من شهر فبراير إلى شهر مايو، وتم استرجاع 40 استبانة، وبنسبة استرجاع قدرها (80%) وهي نسبة مقبولة جداً، وقد تم استبعاد استبانة واحدة لعدم صلاحيتها لأغراض التحليل.

تم استخدام مقياس ليكرت والذي يتكون من خمس أوزان وذلك بهذه استطلاع آراء المستجوبين حول مشكلة الدراسة، وقد أعطيت العبارة "لا يتوفر على الإطلاق" وزنا قدره (1) والعبارة "يتوفر بشكل بسيط" وزنا قدره (2) والعبارة "يتوفر بشكل متوسط" وزنا قدره (3) والعبارة "يتوفر بشكل كبير" وزنا قدره (4) والعبارة "يتوفر بشكل كبير جداً" وزنا قدره (5).

وبما أن المقياس المستخدم يتكون من خمس أوزان للتعرف على آراء المشاركين في الدراسة تم حساب المدى بين درجات المقياس (5 - 1 = 4) للحصول على طول كل خلية (4 ÷ 5 = 0.8)، وبالتالي تحديد بداية ونهاية الخلايا الخمس المستخدمة كما هو موضح بالجدول (1).

جدول (1) توصيف لإجابات المقياس المستخدم

المقياس	الوزن	الدرجة المعيارية	التقييم
ليكرت الخماسي	1	من 1 إلى أقل من 1.8	لا يتوفر
	2	1.8 إلى أقل من 2.6	متوفر بشكل بسيط
	3	2.6 إلى أقل من 3.4	متوفر بشكل متوسط
	4	3.4 إلى أقل من 4.2	متوفر بشكل كبير
	5	4.2 إلى أقل من 5	متوفر بشكل كبير جداً

لقد اعتمد الجزء الاول من تحليل البيانات على التعرف على الخصائص العامة للعينة والمؤسسات المستجوبة، اما الجزء الثاني فقد خصص للتعرف على مدى استخدام المؤسسات المالية لمحاسبة المسؤولية ومدى اهميتها بالنسبة اليهم وكذلك مدى مناسبتها لعمليات هذه المؤسسات، الجزء الثالث خصص للتعرف على المتوسطات الحسابية لمدى توفر المقومات والعناصر المكونة لهذه المقومات، والجزء الرابع تم تخصيصه للعوامل المؤثرة على استخدام محاسبة المسؤولية والمعوقات التي تحول دون تطبيقها، وبناء على تحليل البيانات سيتم استخلاص النتائج والتوصيات.

1.14 الخصائص العامة للعينة والمستجوبين:

جدول (2) المؤهل العلمي للمستجوبين

النسبة	التكرار	البيان
2.6	1	اقل من دبلوم عالي
12.8	5	دبلوم عالي
76.9	30	بكالوريوس
7.7	3	ماجستير
%100.0	39	الاجمالي

يلاحظ من الجدول رقم (2) ان غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة درجة بكالوريوس، إذ بلغت نسبتهم 76.9 %، بينما بلغت نسبة حملة الماجستير 7.7%، اي ان ما نسبته حوالي 84.6 % من المستجوبين يحملون شهادة بكالوريوس او ماجستير، بينما بلغت نسبة حملة دبلوم عالي 12.8 %، بينما لا يحمل اقل من دبلوم عالي إلا مستجوب واحد فقط، يعني ان المستجوبين لديهم القدرة علي فهم عبارات الإستبانة، مما سيضفي علي نتائج الدراسة نوعا من الثقة والمصداقية

جدول (3) التخصص

النسبة	التكرار	البيان
59.0	23	محاسبة
10.3	4	ادارة
7.7	3	تمويل ومصارف
7.7	3	اقتصاد
15.4	6	اخرى
100.0	39	الاجمالي

يلاحظ من الجدول رقم (3) ان 59.0 % من أفراد عينة الدراسة تخصصهم "محاسبة"، و7.7% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم "تمويل ومصارف"، و10.3% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم "إدارة أعمال" و7.7% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم "اقتصاد"، اي ان النسبة الكبرى من المستجوبين (66.7%) يحملون مؤهل محاسبة

او تمويل ومصارف، مما سبق نستخلص أن المستجوبين من ذوي العلاقة بتخصص المحاسبة او التخصصات القريبة منه.

جدول (4) الخبرة

النسبة	التكرار	البيان
5.1	2	اقل من 5 سنوات
النسبة	التكرار	البيان
17.9	7	5 - اقل من 10
20.5	8	10 - اقل من 15
56.4	22	15 - فاكثر
100.0	39	الاجمالي

وكما يوضح الجدول (4) فان غالبية المستجوبين (ما نسبته 76.9%) لديهم خبرة لا تقل عن 10 سنوات كما ان ما نسبته 56.4% من أفراد عينة الدراسة تزيد خبرتهم العملية في مجال المهنة عن 15 سنة وهو ما يعتبر مؤشراً جيداً.

جدول (5) الوضع الوظيفي

النسبة	التكرار	البيان
28.2	11	مدير الفرع
17.9	7	مساعد مدير فرع
20.5	8	مدير مالي
10.3	4	مدير شؤون ادارية
23.1	9	اخرى
100.0	39	الاجمالي

بالنسبة للوضع الوظيفي للمستجوبين، يلاحظ من الجدول رقم (5) أن اعلي نسبة إجابات كانت لمدير الفرع بلغت (28.2%) ثم يليه المدير المالي للفرع (20.5%) ثم مساعد مدير الفرع (17.9%) ثم لمدير الشؤون الإدارية (10.3%)، يمثل حوالي ما نسبته 76.9% من المستجوبين، مما يعطي أهمية للبيانات المتحصل عليها.

جدول (6) عدد العاملين

النسبة	التكرار	البيان
38.5	15	اقل من 50
17.9	7	50 - 100 عامل
43.6	17	150 - فاكثر
100.0	39	الاجمالي

يلاحظ من الجدول رقم (6)، أن اعلي نسبة كانت 43.6% من المؤسسات المستجوبة يعمل فيها 150 أو أكثر عامل، في حين نجد ان 38.5% منها يعمل به اقل من 50 عامل، كما ان 17.9% منها يعمل به ما بين 50 الي 100 عامل، مما يدل علي ان هناك تنوع في حجم المؤسسات المستجوبة.

جدول (7) نوع النشاط

النسبة	التكرار	البيان
13.1	5	صناعي
86.9	33	خدمي
100.0	38	الاجمالي

يلاحظ من الجدول (7) إن اغلب المؤسسات المستجوبة هي مؤسسات خدمية حيث كانت تمثل 86.9% منها، إما الباقي والذي يمثل 13.1% فقد كانت مؤسسات صناعية.

جدول (8) عمر المؤسسة

النسبة	التكرار	البيان
13.2	5	5 - اقل من 10
7.9	3	10 - اقل من 15
78.9	30	15 - فاكثر
100.0	38	الاجمالي

يشير الجدول (8) ان معظم المؤسسات المستجوبة (78.9%) كان تأسيسها منذ 15 سنة فاكثر، بينما ما نسبته 13.2% من المؤسسات فقط اسست ما بين الخمس الي عشر سنوات الماضية.

2.14 تحليل البيانات المتعلقة بالوضع الحالي لمحاسبة المسؤولية:

فيما يلي عرض لنتائج استطلاع اراء المشاركين يبين وضع نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسات اللببية واهمية النظام حسب وجهات نظرهم وكذلك مدى تناسب النظام مع طبيعة عمليات مؤسساتهم وذلك باستخدام التكرارات والنسبة المئوية.

جدول (9) وضع نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسات

النسبة	التكرار	البيان
21.1	8	غير معروفة
13.2	5	معروفة وغير مستخدمة
10.5	4	معروفة وتحت الدراسة
13.2	5	معروفة ومستخدمة تحت التجربة
42.1	16	معروفة ومستخدمة
100.0	38	الاجمالي

وقد قد تم سؤال المستجوبين حول مدى معرفتهم بنظام محاسبة المسؤولية ومدى استخدامه في مؤسساتهم فكانت اجاباتهم كما في الجدول (9)، حيث ان ما نسبته 21.1% منهم لا يعرفون اصلا ما هو المقصود بنظام محاسبة المسؤولية، بينما بقية المستجوبين (79.9%) يعرفون النظام ولكن هناك اختلاف في مستوى استخدامه في مؤسساتهم. فكما يتضح من الجدول ان 53.3% من المؤسسات المستجوبة تستخدم النظام سواء بشكل مستمر او تحت التجربة حاليا، في حين ان 10.5% منها تدرس النظام حاليا من اجل استخدامه.

جدول رقم (10) اهمية نظام محاسبة المسؤولية

البيان	التكرار	النسبة
غير مهمة	1	2.7
مهمة بشكل متوسط	5	13.5
مهمة بشكل كبير	19	51.4
مهمة بشكل كبير جدا	12	32.4
الاجمالي	37	100.0

وبالنسبة لمدى إدراك المستجوبين لأهمية نظام محاسبة المسؤولية، فقد اوضحت الاجابات وكما هو واضح في الجدول (10) ان 83.8% منهم يعتبره مهم بشكل كبير او كبير جدا. بينما 13.5% من المستجوبين تعتبره مهم بشكل متوسط، بينما 2.7% فقط منهم يعتبر ان النظام غير مهم، في حين لم يعتبر أي من المستجوبين ان النظام مهم بشكل بسيط.

جدول رقم (11) تناسب نظام محاسبة المسؤولية مع طبيعة عمليات المؤسسة

البيان	التكرار	النسبة
يتناسب بشكل بسيط	4	10.5
يتناسب بشكل متوسط	6	15.8
يتناسب بشكل كبير	18	47.4
يتناسب بشكل كبير جدا	10	26.3
الاجمالي	38	100.0

وللإجابة على سؤال مدى تناسب نظام محاسبة المسؤولية مع طبيعة عمليات المؤسسة، وكما هو مبين في الجدول (11) افاد كل المستجوبين بانه يتناسب مع طبيعة عمليات مؤسساتهم مع اختلاف مدى مناسبتها للعمليات. حيث افاد 73.7% منهم بان نظام محاسبة المسؤولية يتناسب مع طبيعة عمليات مؤسساتهم بشكل كبير او كبير جدا، في حين افاد 15.8% منهم بانه يتناسب بشكل متوسط و 10.5% منهم بانه يتناسب بشكل بسيط.

3.14 تحليل البيانات المتعلقة بمدى توفر مقومات محاسبة المسؤولية:

توضح الجداول القادمة المتوسط الحسابي لكل من العناصر على حده، وكذلك المتوسط الحسابي للعبارة المكونة لكل عامل وترتيب كل عنصر ضمن مجموعة العناصر وذلك حسب المتوسط العام لكل منها.

جدول رقم (12) المتوسط الحسابي وترتيب العناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي

ت	العناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة توفر العنصر
1	مدير مختص لكل مركز مسؤولية في المؤسسة.	3.736	.890	متوفر بشكل كبير
2	معرفة مديري المراكز بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم.	3.631	.819	متوفر بشكل كبير
3	معرفة كل مدير مركز مسؤولية للأشخاص الخاضعين لسلطته.	3.615	.989	متوفر بشكل كبير
4	هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في المؤسسة.	3.512	.756	متوفر بشكل كبير
5	تحديد لمراكز المسؤولية في المؤسسة.	3.512	.942	متوفر بشكل كبير
6	تقسيم العمل بين الموظفين في المؤسسة.	3.410	1.069	متوفر بشكل كبير
7	الوضوح في علاقة مراكز المسؤولية مع بعضها بالمؤسسة.	3.394	1.001	متوفر بشكل متوسط
8	تحمل مدير مركز المسؤولية لكافة مسؤولياته ومسؤوليات الموظفين الخاضعين لسلطته.	3.384	1.114	متوفر بشكل متوسط
9	تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل موظف من موظفي المؤسسة.	3.230	1.087	متوفر بشكل متوسط
10	تأهيل الموظفين لتأدية الواجبات الموكلة إليهم.	3.026	.884	متوفر بشكل متوسط
11	مساءلة الموظفين بما يتناسب والمسؤوليات الموكلة إليهم.	2.948	1.145	متوفر بشكل متوسط
	المتوسط الحسابي للمجموعة	3.089		متوفر بشكل متوسط

يوضح الجدول (12) المتوسط العام للعناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي هو 3.089، مما يدل عموماً على ان العناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي متوفرة بشكل متوسط، كما يوضح الجدول ان مدى توفر العناصر اقتصر على درجة متوفر بشكل كبير ودرجة متوفر بشكل متوسط فقط (55% تقريباً من العناصر لدرجة متوفرة بشكل كبير و45% تقريباً منها لدرجة متوفر بشكل متوسط)، بينما لم يكن المتوسط العام لمدى توفر اي عنصر من هذه العناصر يشير الى انه متوفر بشكل بسيط ولا بشكل كبير جداً.

ومن الملاحظ ايضاً من نفس الجدول ان العناصر "مدير مختص لكل مركز مسؤولية في المؤسسة" و"معرفة مديري المراكز بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم" و"معرفة كل مدير مركز مسؤولية للأشخاص الخاضعين لسلطته" تعتبر من اكثر العناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي توفراً. بينما العناصر "تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل موظف من موظفي المؤسسة" و "تأهيل الموظفين لتأدية الواجبات الموكلة إليهم" و "مساءلة الموظفين بما يتناسب والمسؤوليات الموكلة إليهم" من اقل العناصر توفراً. وكما هو ملاحظ فانه في حين العناصر الاكثر توفراً متعلقة بالمديرين، كانت العناصر الاقل توفراً متعلقة بالموظفين.

جدول رقم (13) المتوسط الحسابي وترتيب العناصر المتعلقة بنظام المعلومات

ت	العناصر المتعلقة بنظام المعلومات	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة توفر العنصر
1	تسجيل كافة المعاملات المالية بالسجلات المالية.	3.918	1.010	متوفر بشكل كبير
2	البيانات المالية المستخرجة نهاية الفترة المالية تعكس واقع المعاملات التي وقعت خلال الفترة.	3.692	.977	متوفر بشكل كبير
3	تناسب نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة مع طبيعة نشاطها.	3.526	.951	متوفر بشكل كبير
4	وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.	3.512	.969	متوفر بشكل كبير
5	الربط بين مراكز المسؤولية بالمؤسسة.	3.435	1.071	متوفر بشكل كبير
6	ربط بين نظام المعلومات المحاسبية والهيكل التنظيمي والموازنات التخطيطية.	3.210	1.017	متوفر بشكل متوسط
7	ربط بين نظام المعلومات المحاسبية ومراكز المسؤولية في المؤسسة.	3.078	1.023	متوفر بشكل متوسط
8	قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حده.	3.025	1.012	متوفر بشكل متوسط
	المتوسط الحسابي للمجموعة	3.424		متوفر بشكل كبير

والجدول (13) يوضح ان مدى توفر العناصر المتعلقة بنظام المعلومات مجتمعة هو 3.424، مما يعني انها متوفرة بشكل كبير، وكذلك يوضح ان المتوسط الحسابي لمدى توفر كل من هذه العناصر ان غالبية هذه العناصر (62.5%) متوفرة بشكل كبير، بينما 37.5% منها متوفرة بشكل متوسط، بينما يشير الجدول الى ان المتوسط العام لمدى توفر هذه العناصر لا يقع ضمن متوفر بشكل بسيط ولا بشكل كبير جدا.

وكما هو واضح بالجدول ايضا ان العناصر "تسجيل كافة المعاملات المالية بالسجلات المالية" و"البيانات المالية المستخرجة نهاية الفترة المالية تعكس واقع المعاملات التي وقعت خلال الفترة" هما اكثر العناصر توفرا وبمتوسط عام 3.918 و 3.692 على التوالي، بينما اقل العناصر توفرا كانت متوفرة بشكل متوسط وتمثلت في: "ربط بين نظام المعلومات المحاسبية والهيكل التنظيمي والموازنات التخطيطية" و"ربط بين نظام المعلومات المحاسبية ومراكز المسؤولية في المؤسسة" و"قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حده".

جدول رقم (14) المتوسط الحسابي وترتيب العناصر المتعلقة بالتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية

ت	العناصر المتعلقة بالتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة توفر العنصر
1	مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف.	3.205	.978	متوفر بشكل متوسط
2	مشاركة مراكز المسؤولية في وضع الموازنة التخطيطية للمؤسسة.	2.948	1.122	متوفر بشكل متوسط
3	ربط الموازنات التخطيطية بمراكز المسؤولية في المؤسسة.	2.871	1.030	متوفر بشكل متوسط
4	تقدير التكاليف المعيارية يتم على نحو علمي.	2.769	1.245	متوفر بشكل متوسط
5	إمكانية فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية للمؤسسة.	2.736	1.245	متوفر بشكل متوسط
6	يتم وضع تقديرات للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في	2.692	1.079	متوفر بشكل

متوسط			مراكز المسؤولية.
متوفر بشكل متوسط	1.180	2.641	استخدام التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط.
متوفر بشكل بسيط	1.140	2.589	تتسم معايير التكاليف المستخدمة بأنها واضحة ومفهومة للموظفين في مراكز المسؤولية.
متوفر بشكل متوسط		2.806	المتوسط الحسابي للمجموعة

نلاحظ من الجدول (14) ان العناصر المتعلقة بالتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية مجتمعة متوفرة بشكل متوسط وبمتوسط حسابي عام لها مجتمعة هو 2.806. كما يوضح الجدول ان كل العناصر متوفرة بشكل متوسط (وبمتوسطات حسابية تتراوح بين 3.205 و 2.641) ماعدا عنصر واحد فقط متوفر بشكل بسيط هو "تتسم معايير التكاليف المستخدمة بأنها واضحة ومفهومة للموظفين في مراكز المسؤولية".

جدول رقم (15) المتوسط الحسابي وترتيب العناصر المتعلقة بنظام التقارير

ت	العناصر المتعلقة بنظام التقارير	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة توفر العنصر
1	قياس أداء مراكز المسؤولية بواسطة تقارير الأداء الدورية.	4.051	4.866	متوفر بشكل كبير
2	تساعد التقارير الدورية في تحديد أسباب حدوث الانحرافات في الأداء لكل مركز مسؤولية.	3.307	1.150	متوفر بشكل متوسط
ت	العناصر المتعلقة بنظام التقارير	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة توفر العنصر
3	حصول مراكز المسؤولية على تقارير الأداء بصورة منتظمة.	3.307	1.217	متوفر بشكل متوسط
4	توجه تقارير الأداء وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية في مراكز المسؤولية.	3.282	.971	متوفر بشكل متوسط
5	تقيس التقارير الدورية أداء كل مركز على حدة	3.216	1.272	متوفر بشكل متوسط
6	ربط البيانات الواردة في التقارير الدورية بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها.	3.076	1.264	متوفر بشكل متوسط
7	يتم إعداد تقارير الأداء بسرعة ودقة	3.025	1.180	متوفر بشكل متوسط
8	تتسم عناصر التقارير بالثبات من فترة إلى أخرى لتسهيل عملية المقارنة.	2.974	1.087	متوفر بشكل متوسط
9	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.	2.871	1.360	متوفر بشكل متوسط
	المتوسط الحسابي للمجموعة	3.234		متوفر بشكل متوسط

من الجدول (15) نلاحظ ان العناصر المتعلقة بنظام التقارير متوفرة بشكل متوسط حيث ان المتوسط العام للعناصر مجتمعة هو 3.234 . كما العنصر الوحيد الذي يعتبر متوفر بشكل كبير هو "قياس أداء مراكز المسؤولية بواسطة تقارير الأداء الدورية" وبمتوسط توفر 4.051، بينما باقي العناصر الاخرى تعتبر متوفرة بشكل متوسط وبمتوسطات 3.307 فأقل. كما ان العنصرين "تتسم عناصر التقارير بالثبات من فترة إلى أخرى لتسهيل عملية المقارنة" و "يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية" يعتبران اقل العناصر توفرا وبمتوسطات اقل من 3 وبدرجة توفر متوسطة، مما يعني انه لا يوجد ثبات في عناصر التقارير ولا يتم تحليل الانحرافات بدرجة كبيرة.

جدول رقم (16) المتوسط الحسابي وترتيب العناصر المتعلقة بنظام الحوافز

ت	العناصر المتعلقة بنظام الحوافز	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة توفر العنصر
1	تسهم الحوافز في زيادة فاعلية الأفراد أثناء أداء وظائفهم	3.333	1.108	متوفر بشكل متوسط
2	تناسب الحوافز الممنوحة مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي.	2.666	1.131	متوفر بشكل متوسط
3	منح الحوافز يتم بناء على أسس موضوعية وعادلة.	2.641	1.111	متوفر بشكل متوسط
4	تمنح الإدارة العليا حوافز للموظفين (مادية أو معنوية) عند تحقيق الأهداف المطلوبة للمؤسسة.	2.564	1.119	متوفر بشكل بسيط
5	رضا الموظفين عن نظام الحوافز المعمول به في المؤسسة.	2.513	1.145	متوفر بشكل بسيط
6	يتم اعتماد أسلوب موحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولية بالمؤسسة.	2.410	1.312	متوفر بشكل بسيط
7	إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به بالمؤسسة.	2.076	1.035	متوفر بشكل بسيط
	المتوسط الحسابي للمجموعة	2.600		متوفر بشكل متوسط

الجدول (16) يبين ان المتوسط الحسابي للعناصر المتعلقة بنظام الحوافز هو 2.600 وبدرجة توفر متوسط. كما ان ثلاثة عناصر فقط هذه العناصر متوفرة بشكل متوسط وهي "تسهم الحوافز في زيادة فاعلية الأفراد أثناء أداء وظائفهم" و "تناسب الحوافز الممنوحة مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي" و "منح الحوافز يتم بناء على أسس موضوعية وعادلة"، اما باقي العناصر فمتوسط درجة توفرها بسيط.

جدول (17) ترتيب مدى توفر مقومات نظام محاسبة المسؤولية وفقاً للمتوسط الحسابي

ت	البيان	المتوسط العام	درجة التوفر
1	نظام المعلومات	3.424	متوفر بشكل كبير
2	نظام التقارير	3.234	متوفر بشكل متوسط
3	الهيكل التنظيمي	3.089	متوفر بشكل متوسط
4	التكاليف المعيارية	2.806	متوفر بشكل متوسط
5	نظام الحوافز	2.600	متوفر بشكل متوسط

يوضح الجدول (17) ان العناصر المتعلقة بنظام المعلومات تعتبر من اكثر العناصر توفراً وبدرجة توفر كبيرة، وبمتوسط عام 3.424، في حين ان درجة توفر جميع العناصر الاخرى متوسطة. يأتي في المرتبة الثانية من ناحية درجة التوفر العناصر المتعلقة بنظام التقارير بمتوسط عام 3.234 وبدرجة توفر متوسطة. ثم تأتي باقي العناصر الاخرى والمتعلقة بكلا من نظام التقارير والهيكل التنظيمي و التكاليف المعيارية و نظام الحوافز والتي تعتبر من اقلها توفراً وبدرجة توفر متوسطة، وبمتوسطات عامة 3.089 و 2.806 و 2.600 على التوالي.

جدول رقم (18) العناصر المكونة لمقومات محاسبة المسؤولية مرتبة حسب توفرها تنازليا

ت	العناصر	المتوسط	المجموعة	درجة توفر العنصر
1	قياس أداء مراكز المسؤولية بواسطة تقارير الأداء الدورية.	4.051	نظام التقارير	كبير
2	تسجيل كافة المعاملات المالية بالسجلات المالية.	3.918	نظام المعلومات	كبير
3	مدير مختص لكل مركز مسؤولية في المؤسسة.	3.736	الهيكل التنظيمي	كبير
4	البيانات المالية المستخرجة نهاية الفترة المالية تعكس واقع المعاملات التي وقعت خلال الفترة.	3.692	نظام المعلومات	كبير
5	معرفة مديري المراكز بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم.	3.631	الهيكل التنظيمي	كبير
6	معرفة كل مدير مركز مسؤولية للأشخاص الخاضعين لسلطته.	3.615	الهيكل التنظيمي	كبير
7	تناسب نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة مع طبيعة نشاطها.	3.526	نظام المعلومات	كبير
8	هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في المؤسسة.	3.512	الهيكل التنظيمي	كبير
8	تحديد لمراكز المسؤولية في المؤسسة.	3.512	الهيكل التنظيمي	كبير
8	وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.	3.512	نظام المعلومات	كبير
9	الربط بين مراكز المسؤولية بالمؤسسة.	3.435	نظام المعلومات	كبير
10	تقسيم العمل بين الموظفين في المؤسسة.	3.410	الهيكل التنظيمي	كبير
11	الوضوح في علاقة مراكز المسؤولية مع بعضها بالمؤسسة.	3.394	الهيكل التنظيمي	متوسط
12	تحمل مدير مركز المسؤولية لكافة مسؤولياته ومسؤوليات الموظفين الخاضعين لسلطته.	3.384	الهيكل التنظيمي	متوسط
13	تسهم الحوافز في زيادة فاعلية الأفراد أثناء أداء وظائفهم	3.333	نظام الحوافز	متوسط
14	تساعد التقارير الدورية في تحديد أسباب حدوث الانحرافات في الأداء لكل مركز مسؤولية.	3.307	نظام التقارير	متوسط
14	حصول مراكز المسؤولية على تقارير الأداء بصورة منتظمة.	3.307	نظام التقارير	متوسط
15	توجه تقارير الأداء وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية في مراكز المسؤولية.	3.282	نظام التقارير	متوسط
15	تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل موظف من موظفي المؤسسة.	3.230	الهيكل التنظيمي	متوسط
16	تقيس التقارير الدورية أداء كل مركز على حدة	3.216	نظام التقارير	متوسط
17	ربط بين نظام المعلومات المحاسبية والهيكل التنظيمي والموازنات التخطيطية.	3.210	نظام المعلومات	متوسط
18	مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف.	3.205	التكاليف المعيارية	متوسط

متوسط	نظام المعلومات	3.078	ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ومراكز المسؤولية في المؤسسة.	19
متوسط	نظام التقارير	3.076	ربط البيانات الواردة في التقارير الدورية بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها.	20
متوسط	الهيكل التنظيمي	3.026	تأهيل الموظفين لتأدية الواجبات الموكلة إليهم.	21
متوسط	نظام المعلومات	3.025	قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حده.	22
متوسط	نظام التقارير	3.025	يتم إعداد تقارير الأداء بسرعة ودقة	22
متوسط	نظام التقارير	2.974	تتسم عناصر التقارير بالثبات من فترة إلى أخرى لتسهيل عملية المقارنة.	23
متوسط	الهيكل التنظيمي	2.948	مساءلة الموظفين بما يتناسب والمسؤوليات الموكلة إليهم.	24
متوسط	التكاليف المعيارية	2.948	مشاركة مراكز المسؤولية في وضع الموازنة التخطيطية للمؤسسة.	24
متوسط	التكاليف المعيارية	2.871	ربط الموازنات التخطيطية بمراكز المسؤولية في المؤسسة.	25
متوسط	نظام التقارير	2.871	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.	25
متوسط	التكاليف المعيارية	2.769	تقدير التكاليف المعيارية يتم على نحو علمي.	26
متوسط	التكاليف المعيارية	2.736	إمكانية فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية للمؤسسة.	27
متوسط	التكاليف المعيارية	2.692	يتم وضع تقديرات للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية.	28
متوسط	نظام الحوافز	2.666	تناسب الحوافز الممنوحة مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي.	29
متوسط	التكاليف المعيارية	2.641	استخدام التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط.	30
متوسط	نظام الحوافز	2.641	منح الحوافز يتم بناء على أسس موضوعية وعادلة.	31
بسيط	التكاليف المعيارية	2.589	تتسم معايير التكاليف المستخدمة بأنها واضحة ومفهومة للموظفين في مراكز المسؤولية.	32
بسيط	نظام الحوافز	2.564	تمنح الإدارة العليا حوافز للموظفين (مادية أو معنوية) عند تحقيق الأهداف المطلوبة للمؤسسة.	33
بسيط	نظام الحوافز	2.513	رضا الموظفين عن نظام الحوافز المعمول به في المؤسسة.	34
بسيط	نظام الحوافز	2.410	يتم اعتماد أسلوب موحد في منح الحوافز في مراكز المسؤولية بالمؤسسة.	35
بسيط	نظام الحوافز	2.076	إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به بالمؤسسة.	36
متوسط		3.135	المتوسط الحسابي لجميع العناصر	

يبين الجدول (18) ترتيب جميع العناصر حسب المتوسط الحسابي لدرجة مدى التوفر والمتوسط الحسابي لمدى توفر جميع العناصر المكونة لمقومات نظام محاسبة المسؤولية. فمن الملاحظ ان اكثر العناصر توفرا كانت 12 عنصرا وبدرجة توفر كبيرة وموزعة بين العناصر المتعلقة بنظام التقارير ونظام المعلومات والهيكـل التنظيمي، كما يبين الجدول ان اكثر العناصر توفرا كان العنصر "قياس أداء مراكز المسؤولية بواسطة تقارير الأداء الدورية" وبمتوسط 4.051 وينتمي الى العناصر المتعلقة بنظام التقارير، ثم يليه في العناصر الاكثر توفرا العنصر "تسجيل كافة المعاملات المالية بالسجلات المالية" وبمتوسط 3.918 وهو من ضمن العناصر المتعلقة بنظام المعلومات، ثم يليه العنصر "مدير مختص لكل مركز مسؤولية في المؤسسة" والذي ينتمي الى العناصر المتعلقة بالهيكـل التنظيمي وبمتوسط 3.736، ومن الملاحظ ايضا ان من ضمن العناصر الاكثر توفرا 6 عناصر تنتمي الى العناصر المتعلقة بالهيكـل التنظيمي و 5 عناصر تنتمي الى العناصر المتعلقة بنظام المعلومات، بينما هناك عنصر واحد فقط ينتمي الى العناصر المتعلقة بنظام التقارير.

كما يبين الجدول (18) ان اقل خمس عناصر توفرا كانت بدرجة توفر بسيطة وبمتوسطات عامة من 2.5 فاقـل. ومن الملاحظ ان الاربع عناصر الاقل توفرا بين كل العناصر المتعلقة بجميع مقومات نظام محاسبة المسؤولية تنتمي الى نظام الحوافز، بينما عنصر واحد فقط ينتمي الى التكاليف المعيارية.

واخيرا يوضح المتوسط العام لمدى توفر جميع العناصر المكونة لمقومات نظام محاسبة المسؤولية كان 3.135 وبمدى توفر متوسط، مما يدل على ان مقومات محاسبة المسؤولية متوفرة بشكل متوسط في المؤسسات اللبينية محل الدراسة.

14.4 تحليل البيانات المتعلقة بالعوامل التي تؤثر في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومعوقات استخدامها:

الجدول (19) يوضح ان المتوسط الحسابي للعوامل التي تؤثر على استخدام نظام محاسبة المسؤولية هو 3.9074، مما يعنى انها بصفة عامة تؤثر بشكل كبير، ان استخدام الكمبيوتر في العمليات المالية والإدارية بالمؤسسة تعتبر أكثر العوامل تأثيرا على استخدام محاسبة المسؤولية (بدرجة تأثير كبير جدا)، كما ان درجة المركزية في اتخاذ القرارات بالمؤسسة وطبيعة نشاط وعمليات المؤسسة وملائمة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية المطبقة ودرجة البيروقراطية والرسمية بالمؤسسة وحجم المؤسسة وملكية المؤسسة من العوامل التي تؤثر بشكل كبير على استخدام نظام محاسبة المسؤولية بالترتيب.

جدول رقم (19) العوامل التي تؤثر على استخدام نظام محاسبة المسؤولية مرتبة ترتيبا تنازليا

ت	العوامل	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة تأثير العنصر
1	ملكية المؤسسة.	3.692	1.150	تؤثر بشكل كبير
2	حجم المؤسسة.	3.73	1.125	تؤثر بشكل كبير
3	درجة البيروقراطية والرسمية بالمؤسسة.	3.769	1.134	تؤثر بشكل كبير
4	ملائمة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية المطبقة	3.820	0.854	تؤثر بشكل كبير
5	طبيعة نشاط وعمليات المؤسسة.	3.842	0.886	تؤثر بشكل كبير
6	درجة المركزية في اتخاذ القرارات	4.153	0.744	تؤثر بشكل كبير

			بالمؤسسة.	
تؤثر بشكل كبير جداً	0.780	4.342	استخدام الكمبيوتر في العمليات المالية والإدارية بالمؤسسة.	7
تؤثر بشكل كبير		3.907	المتوسط الحسابي للمجموعة	

من الجدول رقم (20) يتبين ان المعوقات التي تم التي الاستفسار حولها كانت تتراوح بين معرفة بشكل متوسط وكبير (بمتوسط عام 3.395)، وقد كانت العناصر الأكثر إعاقة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية (بدرجة يعيق بشكل كبير) حسب رأي المستجوبين بالترتيب هي: عدم معرفة الإدارة العليا بمفهوم نظام محاسبة المسؤولية وعدم توافر نظام تقارير يقيس أداء الأفراد في المؤسسة لتطبيق محاسبة المسؤولية وعدم توافر المهارات والكفاءات لدى المؤسسة القادرة على تطبيق محاسبة المسؤولية وعدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وعدم وجود نظام محاسبي متكامل بالمؤسسة لتطبيق محاسبة المسؤولية وعدم وجود رغبة وقبول لدى الإدارة العليا لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وعدم توفير المعلومات المحاسبية الكفيلة لتطبيق محاسبة المسؤولية.

جدول رقم (20) معوقات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية مرتبة ترتيباً تنازلياً

ت	العوامل	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة تعرق العنصر
1	ارتفاع تكلفة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	2.692	1.417	تعرق بشكل متوسط
2	صعوبة تغيير النظام المحاسبي الحالي.	2.921	1.302	تعرق بشكل متوسط
3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة لا يسمح بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	2.974	1.495	تعرق بشكل متوسط
4	عدم معرفة الإدارة بالمنافع المتوقعة من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	3.342	1.457	تعرق بشكل متوسط
5	الخوف من تسريح العمالة الزائدة على المؤسسة.	3.394	1.619	تعرق بشكل متوسط
6	عدم توفير المعلومات المحاسبية الكفيلة لتطبيق محاسبة المسؤولية.	3.435	1.293	تعرق بشكل كبير
7	عدم وجود رغبة وقبول لدى الإدارة العليا لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	3.473	1.330	تعرق بشكل كبير
8	عدم وجود نظام محاسبي متكامل بالمؤسسة لتطبيق محاسبة المسؤولية.	3.487	1.374	تعرق بشكل كبير
9	عدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	3.526	1.267	تعرق بشكل كبير
10	عدم توافر المهارات والكفاءات لدى المؤسسة القادرة على تطبيق محاسبة المسؤولية.	3.594	1.363	تعرق بشكل كبير
11	عدم توافر نظام تقارير يقيس أداء الأفراد في المؤسسة لتطبيق محاسبة المسؤولية.	3.631	1.303	تعرق بشكل كبير

12	عدم معرفة الإدارة العليا بمفهوم نظام محاسبة المسؤولية.	3.717	1.450	تعرقل بشكل كبير
13	فقدان بعض الموظفين لأصلاحياتهم في حالة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	3.948	1.55	تعرقل بشكل كبير
	المتوسط الحسابي للمجموعة	3.395		تعرقل بشكل متوسط

يليهما جاءت معوقات أخرى (وبدرجة يعيق بدرجة متوسطة) وهي بالترتيب: عدم وجود رغبة وقبول لدى الإدارة العليا لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وعدم توفير المعلومات المحاسبية الكفيلة لتطبيق محاسبة المسؤولية والخوف من تسريح العمالة الزائدة على المؤسسة وعدم معرفة الإدارة بالمنافع المتوقعة من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والهيكلي التنظيمي للمؤسسة لا يسمح بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وصعوبة تغيير النظام المحاسبي الحالي وارتفاع تكلفة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

نلاحظ ان ملائمة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية المطبقة (تؤثر بشكل كبير)، و تناسب نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة مع طبيعة نشاطها. (متوفر بشكل كبير)، و ان 79.9% يعرفون نظام محاسبة المحاسبة وان "عدم معرفة الإدارة العليا بمفهوم نظام محاسبة المسؤولية" يعتر معرقل بشكل كبير.

15. النتائج:

- نظام محاسبة المسؤولية مستخدم بشكل مستمر من قبل حوالي 42.1% من المؤسسات المستجوبة، في حين ان 53.3% من المؤسسات المستجوبة تستخدم النظام سواء بشكل مستمر او تحت التجربة حاليا، في حين ان 10.5% منها تدرس النظام حاليا من اجل تطبيقه.
- نظام محاسبة المسؤولية معروف بدرجة كبيرة لدى المؤسسات اللببية، حيث بينت نتائج الدراسة ان 79.9% من المستجوبين يعرفون النظام. بالرغم من ان هناك اختلاف في مستوى تطبيقه في مؤسساتهم.
- نظام محاسبة المسؤولية يعتبره مهم بشكل كبير او كبير جدا من قبل اغلبية المؤسسات المستجوبة (83.8%). بينما مؤسسة واحدة من هذه المؤسسات (2.7%) اعتبرت ان النظام غير مهم.
- يتناسب نظام محاسبة المسؤولية مع طبيعة عمليات جميع المؤسسات المستجوبة (مع اختلاف مدى تناسبها مع العمليات)، فقد بينت نتائج الدراسة ان نظام محاسبة المسؤولية في اغلبية هذه المؤسسات (73.7%) يتناسب مع طبيعة عمليات مؤسساتهم بشكل كبير او كبير جدا.
- ان العناصر المتعلقة بنظام المعلومات تعتبر من اكثر العناصر توفرا وبمتوسط درجة توفر كبير (في حين كانت متوسطات درجة توفر العناصر المتعلقة بالمقومات الاخرى متوسطة)، يأتي في المرتبة الثانية العناصر المتعلقة بنظام التقارير ثم يليها العناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي و التكاليف المعيارية و نظام الحوافز بالترتيب.
- ان اكثر العناصر توفرا حسب المتوسط الحسابي لدرجة توفر كل عنصر من العناصر المكونة لمقومات نظام محاسبة المسؤولية كانت 12 عنصرا وبدرجة توفر كبيرة، 6 عناصر منها تنتمي الى العناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي، بينما 5 عناصر منها تنتمي الى العناصر المتعلقة بنظام المعلومات، في حين ان هناك عنصر واحد فقط ينتمي الى العناصر المتعلقة بنظام التقارير وهو اكثر العناصر توفرا على الاطلاق.

- ان اقل خمس عناصر توفرا من بين جميع العناصر المكونة لمقومات نظام محاسبة المسؤولية حسب المتوسط الحسابي لدرجة توفر لكل عنصر كانت 5 عناصر وبدرجة توفر بسيطة، ففي حين ان اربع عناصر منها تنتمي الى نظام الحوافز، نجد ان عنصر واحد فقط ينتمي الى التكاليف المعيارية.
- ان العناصر المكونة لمقومات نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية محل الدراسة تعتبر بصفة عامة متوفرة وبشكل متوسط (بمتوسط حسابي 3.135).
- ان أكثر العوامل تأثيرا على استخدام محاسبة المسؤولية هي استخدام الكمبيوتر في العمليات المالية والإدارية بالمؤسسة كما ان درجة المركزية في اتخاذ القرارات بالمؤسسة وطبيعة نشاط وعمليات المؤسسة وملائمة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية المطبقة ودرجة البيروقراطية والرسمية بالمؤسسة وحجم المؤسسة وملكية المؤسسة من العوامل التي تؤثر بشكل كبير على استخدام نظام محاسبة المسؤولية بالترتيب.
- ان اكثر العناصر التي تعيق تطبيق نظام محاسبة المسؤولية هي: عدم معرفة الإدارة العليا بمفهوم نظام محاسبة المسؤولية وعدم توافر نظام تقارير يقيس أداء الأفراد في المؤسسة لتطبيق محاسبة المسؤولية وعدم توافر المهارات والكفاءات لدى المؤسسة القادرة على تطبيق محاسبة المسؤولية وعدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وعدم وجود نظام محاسبي متكامل بالمؤسسة لتطبيق محاسبة المسؤولية وعدم وجود رغبة وقبول لدى الإدارة العليا لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية وعدم توفير المعلومات المحاسبية الكفيلة لتطبيق محاسبة المسؤولية.

16. التوصيات:

- زيادة التعريف بنظام محاسبة المسؤولية واهميته وفوائدها للمؤسسات في ليبيا وذلك من اجل تشجيع هذه المؤسسات على تبني استخدام تطبيق هذا النظام.
- تشجيع المزيد من الدراسات والبحوث حول نظام محاسبة المسؤولية، فبالرغم من ان النظام معروف بين اغلب المؤسسات ومناسبا لعملياتها وكذلك اعتباره نظاما مهما من قبل هذه المؤسسات، الا ان نسبة الاستخدام لا زالت متوسطة نوعا ما.
- زيادة الاهتمام بتوفير بعض مقومات نظام محاسبة المسؤولية والتي تعتبر اقل توفرا مثل العناصر المتعلقة بمقومات نظام التقارير ثم يليها الهيكل التنظيمي والتكاليف المعيارية ونظام الحوافز بالترتيب.
- التركيز على توفير بعض العناصر المكونة لمقومات نظام محاسبة المسؤولية والتي تعتبر متوفرة بشكل بسيط مثل العناصر المكونة للتكاليف المعيارية ونظام الحوافز.

المراجع

1. القرآن الكريم، سورة التوبة.
2. النووي، الإمام زكريا يحيى بن شرف (2000)، رياض الصالحين، (بيروت: دار المأمون للتراث).
3. أبو نصار، محمد (2003)، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر).

4. الجديبه، علي حسن(2007)، قياس أمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
5. حماد، أكرم إبراهيم، (مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، 2006)، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين (كلية التجارة، الجامعة الإسلامية)
6. خشارمة، حسين، العمري (مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 20 ، العدد-1، 2004) ، احمد، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية.
7. الرزي، ديالا جميل (2007) مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
8. سمارة، محمود (2015)، أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الاداء والرقابة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، عمان.
9. صالح، مصعب(2016)، دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الاداء في البنوك السودانية - بالتطبيق على البنوك السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندي، الخرطوم.
10. عبد الستار، رجا رشيد(مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد الثامن، العدد22 ، 2013)، استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية،(ص ص 272- 290).
11. الفضل، مؤيد؛ شعبان، عبد الكريم(2003)، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، (عمان: دار زهران للنشر).
12. الفيومي، محمد (2012) ، المحاسبة الاستراتيجية التقييم المالي لأداء الشركات- محاسبة المسؤولية-تكاليف الجودة-أسعار التحويل -نظرية القيود - استراتيجيات وطرق التسعير، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي).
13. كحالة، جبرائيل، حنان رضوان(2002)، المحاسبة الإدارية- مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية،(عمان: ودار الثقافة للنشر والتوزيع).
14. الكرعاوي، نجم عبد عليوي (مجلة القادسة للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 4، 2009)، مزايا ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام الانشطة،(ص ص 150-168) .
15. كلاب، يعرب جميل(2008)، مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
16. مرتجي، أحمد رمضان(2007)، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
17. ميده، إبراهيم(مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد2 ، 2003)، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية-واقع وتطلعات(جامعة دمشق، ص ص 317- 364).