



استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف

(دراسة حالة: جامعة الأقصى بغزة)

Use the liability accounting system as a performance assessment tool

and as a means to address deviation

(Case study: Al-Aqsa University in Gaza)

إعداد

د. عصام محمد الطويل

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

رئيس قسم المحاسبة

كلية الإدارة والتمويل بجامعة الأقصى - غزة - فلسطين

Email: imat1976@hotmail.com

Tel.00972599346889

الملخص

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف في جامعة الأقصى بغزة ، وتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الدائرة المالية ودائرة اللوازم والمشتريات والبالغ عددهم ٣٣ ، حيث تم توزيع الاستبيان على المجتمع كاملاً وبطريقة المسح الشامل، وبعد استلام الاستبيان الموزع على أفراد العينة ومراجعتها اتضح أنّ عدد القوائم الصحيحة والمقبولة (٢٥) قائمة فقط، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة، قد توصلت الدراسة إلى

عدد من النتائج أبرزها: أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري بلغت (٧٠.٥%) وهو مستوى عال وفي ظل وجود الموازنات التخطيطية بلغت (٧١%) وهو مستوى عال وفي ظل وجود نظام الحوافز بلغت (٦٨.٧%) وهو مستوى عال وفي ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات بلغت (٧٠.٥%) وهو مستوى عال وفي ظل وجود تقارير الأداء بلغت (٧٢.٢%) وهو مستوى عال، وقد أوصت الدراسة بضرورة: اعتماد جامعة الأقصى سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية، وضرورة مشاركة الموظفون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية، وضرورة قيام إدارة جامعة الأقصى بإعادة النظر بنظام الحوافز المعمول به في الجامعة وضرورة قيام مسؤولي مراكز المسؤولية إلى اجراء المقارنات بين أرقام الأداء الفعلي والأداء المخطط من أجل تقويم الأداء ومعالجة الانحرافات حتى تحقق الهدف المنشود وضرورة العمل على رفع مستوى تحليل الانحرافات من خلال المقارنة بين الإيرادات والتكاليف الفعلية والإيرادات والتكاليف المستهدفة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، تقويم الأداء، معالجة الانحراف.

Abstract

This study aimed mainly at identifying the possibility of applying the responsible accounting system as a tool for evaluating performance and a means of addressing deviation in Al-Aqsa University in Gaza, and the study community is made up of all 33 employees in the Financial Department and the Department of Supplies and Procurement, where the questionnaire was distributed. On the whole community and in the manner of the comprehensive survey, after receiving the questionnaire distributed to the sample members and reviewing it became clear that the number of valid and accepted lists (25) list only, and to achieve the objectives of the study was used descriptive analytical method and after conducting the necessary statistical analyses, I have reached The study has a number of results, most notably: the ratio of the use of liability accounting as a tool for evaluating performance and as a means of addressing the deviation related to the application of the liability accounting system in the presence of administrative regulation reached (70.5%) This is a high level and with the presence of planning budgets reached (71%) This is a high level and with the incentive system (68.7%) This is a high level and with the actual

performance measured and compared to planned performance and deviation analysis (70.5%) This is a high level and with performance reports of (72.2%) It is a high level, and the study recommended the need: al-Aqsa University adopts written policies to apply accountability, the need for employees in various positions of responsibility to participate in the preparation of the planning budget, and the need for al-Aqsa University management to reconsider the system of incentives adopted at the university and the necessity Responsible center officials make comparisons between actual performance figures and planned performance in order to assess performance and address deviations in order to achieve the desired goal and the need to work to raise the level of deviation analysis by comparing revenues with actual costs, revenues and costs The target .

Keywords: Accounting for responsibility, performance Evaluation, deviation processing.

مقدمة

تعتبر فكرة محاسبة المسؤولية فكرة قديمة جداً، ظهرت مع ظهور المجتمعات الإنسانية، حيث يكلف الشخص بعمل معين ثم تتم محاسبته عن أدائه لهذا العمل، ويتناول الدين الإسلامي الحنيف فكرة المحاسبة والمساءلة في الآخرة عن الأفعال الدنيوية للإنسان، وفي هذا السياق يقول الله تعالى: ﴿ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴾ (التوبة - آية: ١٠٥) وقال تعالى أيضاً: ﴿ وَقَفَّوهُمْ إِنَّهُمْ مَسْئُولُونَ ﴾ (الصافات - آية: ٢٤).

وكذلك فإن الإنسان مسؤول عن أعماله وعن الأشخاص الذين تقع سلطته عليهم، فقد قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "كلكم راعٍ، وكلكم مسئول عن رعيته، والأمير راعٍ، والرجل راعٍ على أهل بيته، والمرأة راعية على بيت زوجها وولده، فكلكم راعٍ، وكلكم مسئولون عن عريته" (متفق عليه). (رياض الصالحين، ٢٠٠٠: ١١٣).

والهدف من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الاقتصادية، والمسؤولين عن وحدات الإشراف، من الرقابة على عناصر الإيرادات من النقطة التي يحدث فيها الإيراد، وتمكن من قياس الأداء داخل وحدات التنظيم الإداري، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل الوحدة الاقتصادية، وإن أهم المزايا التي يحققها

نظام محاسبة المسؤولية مساعدة المستويات الإدارية العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية، ووضع نظام ملائم للحوافز، ومعرفة مساهمة كل مركز في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ومعرفة كفاءة مديري مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف مراكزهم، وتسهيل إدارة النشاط في الوحدة الاقتصادية بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية، وتسهيل اتخاذ القرارات عند المستوى الذي يكون مديره أكثر قدرة على تلمس ومعالجة مشاكل الواقع من غيره بسرعة وكفاءة في الوقت المناسب. (هيتجر، ٢٠٠٠: ٤٥٧).

وهنا تصبح الحاجة ماسة للمحاسبة عن المسؤولية وتقييم كفاءة الإدارة لكل مستوى إداري من أجل تحسين الأداء الذي ينعكس على الخدمات التي تقدمها الإدارات المختلفة على مستوى الوحدات الاقتصادية. (ميدة، ٢٠٠٣: ٣١٧)

و تعد جامعة الأقصى مؤسسة تعليم عالٍ حكومية فلسطينية تهدف إلى إعداد إنسان مزود بالمعرفة و المهارات والقيم، ولديه القدرة على التعليم المستمر، وتوظيف تكنولوجيا المعلومات من خلال برامج بناء القدرات، والتعليم الجامعي، والبحث العلمي، وتنمية وخدمة المجتمع، و تلتزم الجامعة من خلال تحقيقها لرؤيتها بالثقافة العربية والإسلامية، ومبادئ حقوق الإنسان التي تشمل المسؤولية، والشفافية والاحترام والتسامح والعدالة والمساواة والتمكين، والمشاركة لأصحاب المصلحة، وفي ظل التطور العلمي والتقدم التقني الذي يواكب الجامعات الفلسطينية في أدائها لواجباتها ، وتعدد وتنوع أقسامها ما بين إدارية وأكاديمية، مع الأعداد المتزايدة سنوياً للطلبة الملتحقين بهذه الجامعة، كل ذلك أدى إلى صعوبة إدارة جميع العمليات الروتينية، الأمر الذي دفع الإدارة العليا للجامعة إلى تفويض سلطة اتخاذ بعض القرارات للمستويات المالية والإدارية المختلفة للعمل على تسيير الأعمال وإنجاز المهام بكفاءة عالية، و تطبيق اللامركزية في الإدارة وتقسيم الوحدات إلى عدة أقسام أو إدارات أو مراكز يساهم كل منها في تحقيق أهداف معينة، ويرأس كل منها مدير مسؤول تفوض له سلطة اتخاذ القرارات بالقدر الذي يمكنه من إنجاز مهامه على النحو المرغوب فيه، مما يساعد الإدارة في التقييم والرقابة وإعداد التقارير اللازمة والكافية لقياس أداء المسؤولين ومحاسبتهم وفقاً للمسؤوليات المنوطة بهم، ومن هنا جاءت فكرة هذه الدراسة لمعرفة مدى استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف، لما لهذا النظام من أهمية في تحسين مستوى أداء الجامعة وتحقيق أهداف الإدارة العليا.

مشكلة الدراسة

تعد محاسبة المسؤولية أداة قياسية مهمة تهدف إلى التحقق من أن كل نشاط في جامعة الأقصى يسير وفقاً لما هو مخطط له، وباستخدامها تكون أداة للرقابة على تصرفات المسؤولين وتقييم نتائج أعمالهم، وتحدد مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيس الآتي:

كيف يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقييم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف في جامعة الأقصى بغزة؟
ويتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية؟

١. كيف يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري في جامعة الأقصى بغزة؟
٢. كيف يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية في جامعة الأقصى بغزة؟
٣. كيف يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز في جامعة الأقصى بغزة؟
٤. كيف يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات في جامعة الأقصى بغزة؟
٥. كيف يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء في جامعة الأقصى بغزة؟

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقييم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف في جامعة الأقصى بغزة .

ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية:

١. الوقوف على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري في جامعة الأقصى بغزة.
٢. بيان إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية في جامعة الأقصى بغزة.
٣. توضيح إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز في جامعة الأقصى بغزة.
٤. الكشف عن إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات في جامعة الأقصى بغزة؟

٥. التأكد من إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء في جامعة الأقصى بغزة.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

١. إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى الاستغلال المثل للموارد المتاحة .
٢. إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا على اتخاذ القرارات الرشيدة.
٣. إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في المحافظة والرقابة على الأصول المتواجدة داخل الجامعة.
٤. إظهار أهمية محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام فعال للتقارير المالية والإدارية والموازنات التخطيطية ونظام الحوافز والتنظيم الإداري.
٥. تحتاج المكتبة الفلسطينية بشكل خاص، والمكتبة العربية بشكل عام لمثل هذه الابحاث نتيجة لندرتهما.

فرضيات الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف في جامعة الأقصى بغزة .

ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:

١. يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري في جامعة الأقصى بغزة.
٢. يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية في جامعة الأقصى بغزة.
٣. يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز في جامعة الأقصى بغزة.
٤. يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات في جامعة الأقصى بغزة.
٥. يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء في جامعة الأقصى بغزة.

حدود الدراسة

تحدد نتائج هذه الدراسة بالحدود التالية:

- الحد الزمني: ٢٠٢٠
- الحد البشري: مجموعة من الخبراء في المجال المالي والإداري، وهم: جميع العاملين في الدائرة المالية ودائرة اللوازم والمشتريات.
- الحد المكاني: جامعة الأقصى بغزة.
- الحد الموضوعي: يقتصر الحد الموضوعي على استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف، والتي تتكون من (التنظيم الإداري، الموازنات التخطيطية، نظام الحوافز، قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات، تقارير الأداء).

الدراسات السابقة

سوف نتناول أهم الدراسات الحديثة المتمعة بمتغيرات الدراسة وتحديد ما توصلت إليه من نتائج وتوصيات:

هدفت دراسة (شعبان: ٢٠١٩) إلى التعريف بكل من مفهوم ومزايا وأنواع قرارات التعهيد والخطوات التي تعهد عليها الشركات في اتخاذ هذه القرارات، ومن ثم ألقاء الضوء على مفهوم محاسبة المسؤولية وأهدافها ومزاياها وأنواعها ومقومات انشاءها، وبيان أثر قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن قرارات التعهيد تؤثر إيجابياً على كفاءة محاسبة المسؤولية من حيث تفعيل دورها الرقابي وتوسيع نطاق التفويض والمتابعة ضمن مراكز المسؤولية التابعة لها، فضلاً عن توفير المعلومات التي تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات المناسبة والتي تنصب في تحقيق الهدف الذي من أجله قررت الشركة تعهيد أنشطتها للغير.

وتناولت دراسة (عبد الرحمن والشمراني: ٢٠١٨) معرفة أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء على شركات التأمين الصحية بمحافظة جدة وذلك تطبيقاً على المستويات الإدارية العليا والتنفيذية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن توفر الهيكل التنظيمي، ومراكز المسؤولية، والنظام المحاسبي، والموازنات التخطيطية، وتقارير الأداء، والحوافز في شركات التأمين الصحية يؤثر في تحسين فعالية أداء الشركات.

وقامت دراسة (مصطفى: ٢٠١٧) بتسليط الضوء على مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ولاسيما في القطاع الحكومي وبيان أهميتها ومقوماتها، وكذلك معرفة كيفية استخدام نظام محاسبة المسؤولية وبيان أثره كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف وإبراز أهمية ومقومات هذا النظام وبيان نقاط القوة والضعف في المؤسسات التعليمية عند تطبيق محاسبة المسؤولية، وتوصلت الدراسة بأن دور محاسبة المسؤولية تعد الوسيلة الأمثل لتوفير معلومات دقيقة وذات كفاءة عالية لتقويم الأداء المالي.

أما دراسة (كحيل: ٢٠١٧) هدفت إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، وكذلك معرفة مدى وجود مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: توفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية، حيث اتضح وجود هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية بدرجة كبيرة، وكذلك تبين وجود نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية وقد حصل على أعلى درجة موافقة بين مجالات الدراسة، في حين أن تطبيق نظام الحوافز وفقاً للأسس العلمية قد حصل على أقل درجة موافقة بين مجالات الدراسة.

كذلك دراسة (صديق: ٢٠١٦) هدفت إلى معرفة الأسس والمقومات التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية وتحديد مدى استخدامها في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: ضرورة استحداث إدارة أو قسم بالوحدات الحكومية السودانية تهتم بتطوير أداء الجودة ضمن هيكلها ورفع تقارير دورية للإدارة العليا.

وسعت دراسة (الخالدي: ٢٠١٥) إلى إيضاح دور تأثير محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، خاصة بالمنطقة الشرقية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن هناك دوراً إيجابياً لمراكز المسؤولية (مركز التكلفة، ومركز الربحية، ومركز الاستثمار) في تحقق الميزة التنافسية بالشركات الصناعية، وأوضحت الدراسة كذلك أن الميزة التنافسية تتحقق من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية التي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة، وأن نظام محاسبة مراكز المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي ويساعد على اتخاذ القرارات الإدارية لتحسين الأداء المستقبلي.

وهدفت دراسة (Nuttavong & Krittaya: 2014) إلى تحليل العلاقة بين أثر محاسبة المسؤولية على النمو المستدام والعلاقة بين فعالية محاسبة المسؤولية وكفاءة تخصيص الموارد في وجود اللامركزية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: إن فعالية محاسبة المسؤولية بما فيها من جودة التقييم وتطور وتحسين الرقابة الداخلية لها تأثير مباشر على كفاءة تخصيص الموارد، إن فعالية محاسبة المسؤولية في وجود اللامركزية أصبحت ذات أهمية متزايدة حيث أصبحت من المزايا التنموية التنظيمية المعروفة على نطاق أوسع حيث تساعد فعالية محاسبة المسؤولية على ضمان كفاءة تخصيص الموارد، إن فعالية محاسبة المسؤولية تزيد من فرص النمو المستدام.

واهتمت دراسة (سيد: ٢٠١٣) بأثر تفويض الصلاحيات في مراكز المسؤولية على تقويم كفاءة وفعالية الإدارة، ودراسة إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية من خلال تقسيمها إلى مراكز مسؤولية مختلفة، وهدفت الدراسة إلى اختبار مدى فاعلية محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء بالمصارف التجارية، والعمل على مقارنة أداء كل مركز مع بقية المراكز الأخرى من خلال الأداء الفعلي والمخطط له وما يترتب على ذلك من نتائج إيجابية أو سلبية، وتم التوصل إلى عدة نتائج منها أن المصارف التجارية تطبق محاسبة المسؤولية.

وتناولت دراسة (كرم الله: ٢٠١٢) التعرف على دور محاسبة المسؤولية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بديوان الضرائب والتعرف على الأساليب العلمية والعملية في تسجيل بيانات التكاليف وأثر محاسبة المسؤولية على أداء الوحدات الحكومية بالسودان، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد على ترقية الأداء وتحقيق الأهداف، أسلوب استخدام نظام محاسبة المسؤولية يضع معايير للتقييم تؤثر على سلوك المديرين مما يدفعهم إلى تحقيق أقصى الأهداف، تحديد المسؤوليات المالية في المستويات الإدارية المختلفة تساهم في عملية الرقابة وقياس الكفاءة والفاعلية للمستويات الإدارية، تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يعمل على إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بصورة جديدة ويزيد من فاعلية الرقابة الإدارية والمالية.

أما دراسة (الغرابية وآخرون: ٢٠١١) هدفت إلى التحقق من مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لسبعة مقومات أساسية لمحاسبة المسؤولية، وأثر مدى تطبيق كل مقوم من هذه المقومات في ربحية الشركات وكفاءتها التشغيلية، أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين كل من معدل ربحية السهم ومعدل العائد على الأصول كمقياس للربحية وبين كل مقومات محاسبة المسؤولية التي غطتها الدراسة باستثناء المقوم الأول والخاص بتقسيم الهيكل

التنظيمي للشركة، حيث لم يظهر وجود علاقة لهذا المقوم مع كل من ربحية السهم والعائد على الأصول، أما مؤشر الربحية الثالث والتمثل في معدل القيمة المضافة فقد أظهرت النتائج وجود ارتباط بين هذا المؤشر والمقوم الخامس لمحاسبة المسؤولية والتمثل في استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء، أما فيما يتعلق بمدى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مقومات محاسبة المسؤولية التي غطتها الدراسة ومؤشرات الكفاءة التشغيلية، فقد أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المقوم الرابع وهو ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز ومعدل دوران المدينين، كما أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المقومات، الثاني وهو تفويض مديري مراكز المسؤوليات بصلاحيات واضحة والثالث وهو تبويب التكاليف والإيرادات حسب مراكز المسؤولية والخامس وهو استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء وبين معدل إنتاجية العامل.

كما هدفت دراسة (عبد الرزاق: ٢٠١٠) إلى التعرف على مدى أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الحكومية، وتوضيح الدور الذي تقوم به محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها: يمكن تقسيم المؤسسات إلى إدارات ومراكز مسؤولية وإعداد تقارير منفصلة عنها وعن الأداء، أيضاً يمكن تفويض السلطات إلى مدراء الإدارات ومحاسبتهم على أداء إداراتهم.

وتناولت دراسة (Okoye & Ngozi: 2009) مدى تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها في الأداء الإداري في الشركات الصناعية بولاية أنامبرا بنيجيريا، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن المنشآت التي تمت الدراسة عليها تطبق محاسبة المسؤولية، لم يصل تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية إلى الحد المطلوب، بسبب عدم تطبيق بعض العوامل التي يعتمد عليها التطبيق الفعال والناجح لمحاسبة المسؤولية، وتعمل محاسبة المسؤولية بشكل فعال ضمن الأنظمة المحاسبية اللامركزية، حيث تشير هذه الدراسة إلى أن الهيكل الإداري للمنشأة التي أجريت عليها الدراسة تعد أنظمة مركزية في الغالب، حيث يعمل ذلك على الحد من فاعلية الأنظمة المحاسبية وأشارت هذه الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية بين محاسبة المسؤولية والأداء الإداري، كما أن متوسط الأداء الإداري للشركات التي تطبق محاسبة المسؤولية بشكل كامل يعد أعلى بشكل كبير من متوسط الأداء الإداري للشركات التي لا تطبق محاسبة المسؤولية بشكل كامل.

و أما دراسة (Rowe: 2008) فهدف إلى التعرف على العلاقات الأفقية بين مراكز المسؤولية ،حيث عملت على تقصي كيفية استخدام محاسبة المسؤولية في إدارة العلاقات الأفقية لمديري مراكز المسؤولية بالولايات المتحدة الأمريكية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أنه عندما يتم تصميم أو إعادة تصميم الممارسات المحاسبية بشكل صحيح، فإنه يمكن استخدامها للتأثير في سلوك المديرين وتصرفاتهم، وأن محاسبة المسؤولية تعمل على إحداث تغييرات ناجحة في العمليات التنظيمية بالشركات، إذ أن التصميمات المتوافقة مع الأهداف تعتمد على حجم تغير العمليات التنظيمية في الشركات، ومجالها، وسرعتها وأن العلاقات بين مراكز المسؤولية تعتمد على سرعة وحجم ومدى عمليات التغيير فلي استراتيجية الشركة، وأن العلاقات بين مراكز المسؤولية تنعكس على الأداء المالي لمراكز المسؤولية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة موضوع نظام محاسبة المسؤولية من جوانب متعددة من حيث قطاع التطبيق، حيث نجد أن دراسة (عبد الرحمن والشمراني: ٢٠١٨) تناولت قطاع التأمين، ونجد أن معظم الدراسات تناولت قطاع الشركات الصناعية، وبعضها الآخر تناول قطاع الأجهزة الحكومية وقطاع المصارف في بلدان عربية وأجنبية مختلفة، ونجد أيضاً أن دراسة (كحيل، ٢٠١٧) تناولت مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة -وهي جامعة خاصة-، أما هذه الدراسة فقد تناولت استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف في جامعة الأقصى بغزة -وهي جامعة حكومية-، وتعد هذه الدراسة مختلفة على نحو تام عن الدراسات السابقة، من حيث الأهداف والتساؤلات البحثية والفروض التي تمت صياغتها لحل المشكلة، وكذلك عينة الدراسة حيث طبقت على: مجموعة من الخبراء في المجال المالي والإداري، وهم: جميع العاملين في الدائرة المالية ودائرة اللوازم والمشتريات، وقد استفاد الباحث بعد اطلاعه على الدراسات السابقة في إعطاء المعرفة حول موضوع الدراسة وإثراء الإطار النظري للدراسة وفي بناء أداة الدراسة لجمع المعلومات والتعرف على الأساليب الإحصائية المستخدمة.

الاطار النظري

مفهوم محاسبة المسؤولية

محاسبة المسؤولية هي نظام للمعلومات المحاسبية يقوم على دراسة البيانات المحاسبية وتحليلها وعرضها بشكل معين من خلال تقرير المسؤولية بما يحقق الفاعلية بالرقابة وتقييم الأداء، وبما يتبعها من اتخاذ قرارات تركز عليها الإدارة في وضع خطط التشغيل ومتابعة تنفيذها أولاً بأول. (Garrison and Eric, 2003: 327)، و هي "نظام يتم بموجبه إعطاء المديرين سلطة اتخاذ القرارات والمسؤولية عن كل نشاط يحدث خلال منطقة محددة من الشركة، وبموجب هذا النظام فإن المديرين مسؤولون عن النشاطات في الوحدات الفرعية" (Fowzia, 2011). وتشير محاسبة المسؤولية إلى أنها نظام يتحمل فيها المديرين المسؤولية عن مجموعة محددة من الأنشطة أو الأهداف؛ ويمكن من خلالها قياس وتقويم أدائها الفعلي إزاء هذه المجموعة وتقييمها (Bevan D., & Messner, M. 2008) واستنتاجا مما سبق، فإن محاسبة المسؤولية تمكن المنظمة من التخطيط والسيطرة على التكاليف والإيرادات والالتزامات عن طريق مراكز المسؤولية التي تشكلت في الأعمال التجارية، وربطها بكل مدير مسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بها.

أهداف نظام محاسبة المسؤولية

تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية فيما يلي:

١. تهدف محاسبة المسؤولية إلى تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة والمسؤولين عن الأقسام من الرقابة على عناصر الإيرادات والتكاليف. (حورية والعمرى، ٢٠١٣: ٣٧٤)
٢. تساعد في العمل على توفير خطط للحوافز بحيث تقوم على أساس موضوعي يتم من خلالها معرفة كل من يحسن مستوى الأداء ويحقق ما هو محدد له. (المطيري، ٢٠١١: ١٩)
٣. تهدف محاسبة المسؤولية إلى قياس وتقييم الأداء داخل وحدات والهيكل التنظيمي ومقارنة ما هو مخطط له مع النتائج الفعلية التي تم الوصول إليها وتحديد الانحرافات، والسماح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة بشأن هذه الانحرافات

٤. يعد نظام محاسبة المسؤولية أسلوباً رقابياً يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية (الفضل وشعبان، ٢٠٠٣).

أهمية محاسبة المسؤولية

تتمثل أهمية نظام محاسبة المسؤولية بما يلي:

١. أنه نظام يجمع بين نظام محاسبي ونظام إداري، فهو بهذا يعمل على تفعيل نظريتي المحاسبة والإدارة، كما يعمل على تفعيل الجانب التطبيقي في المحاسبة والإدارة. (حنان وكحالة، ٢٠٠٧: ٤١٤)
٢. تتمثل أهمية محاسبة المسؤولية في كونها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، حيث تشارك في وضع ورسم الخطط لمراكز المسؤولية المختلفة وتعمل على رقابة الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة في استخدامها، كما وتعمل على تقييم أداء مراكز المسؤولية وفقاً للخطط الموضوعة لمحاسبة أفراد كل مركز مسؤولية على أداؤهم لواجباتهم. (مرتجى، ٢٠٠٧: ٢٧)
٣. تضع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزء لا يجزأ 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 والإيرادات في الوحدة الاقتصادية، كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل. (كلاب، ٢٠٠٨: ٢٠)

خصائص محاسبة المسؤولية

يمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

١. أحد أسباب المحاسبة الإدارية، وهي أداة للرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية.
٢. ينتج عن محاسبة المسؤولية إصدار تقارير عن أداء مراكز المسؤولية تقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.
٣. تعتمد محاسبة المسؤولية على الموازنات التخطيطية.
٤. ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز

للمسؤولية. (Banerjee, 2007: 577-580)

٥. أنه نظام يجمع بين النظام المحاسبي والنظام الإداري من الجانبين النظري والتطبيقي (ميده، ٢٠٠٣: ٣٥٢)

فوائد نظام محاسبة المسؤولية

تتمتع محاسبة المسؤولية بدرجة عالية من الأهمية وذلك لما يلي (هيتجز، لستراي وماتولتس سيرج، ١٩٨٨):

١. المنشأة مقسمة على وحدات أو دوائر نشاط ذات أحجام يمكن أو يسهل من إدارتها.
٢. اتخاذ القرارات عند ذلك المستوى التي يكون عنده كل مدير أكثر قدرة على تلمس مشاكل الواقع من غيره.
٣. اتخاذ القرارات يمكن أن يتم بسرعة وكفاءة أكثر وفي الوقت المناسب.
٤. أن مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات يكون من شأنه رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.
٥. أن مديري مراكز المسؤولية لديهم فرصة ذهبية لإظهار مواهبهم ومهاراتهم الإدارية التي تفيد بدورها في تكوين كوادر الإدارة العليا للمنشأة في المستقبل.
٦. أن رجال الإدارة في ظل هذا النظام يكونوا محفزين للعمل بطريقة أكثر فائدة.

مقومات نظام محاسبة المسؤولية

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي وحدة اقتصادية لابد من توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام،

كما يلي (جودة وآخرون، ٢٠٠٩: ٨-١٢):

١. التنظيم الإداري.
٢. الموازنات التخطيطية.
٣. نظام الحوافز.
٤. قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات.
٥. تقارير الأداء.

أنواع مراكز المسؤولية

يمكن للمنظمة أن تقيس أداء الأقسام والوحدات الفرعية باستخدام نوع معين من مراكز المسؤولية، ولعل من أكثر أنواع مراكز المسؤولية استخداماً في الحياة العملية هي مراكز التكلفة، مراكز الربحية، ومراكز الاستثمار، ومراكز الإيراد، وتختلف هذه الأنواع الأربعة فيما بينها من حيث مدى السلطة ونطاق الرقابة المخولة للمدير المسؤول، وفيما يأتي المراكز الأربعة.

١. **مركز التكلفة:** يعد مركز التكلفة من أكثر مراكز المسؤولية انتشاراً، بسبب أن التكاليف يمكن حصرها بسهولة أكثر من الأرباح والإيرادات، وعرف (عبد الستار، ٢٠١٣: ٢٢) مراكز التكلفة بأنها "المراكز التي يكون فيها المدير مسؤولاً عن التكاليف فقط ويركز تقرير الأداء على تكاليف القسم الخاضع للرقابة، حيث يكون مسؤولاً عن بنود التكاليف التي تؤثر على قراراته وتخضع لرقابته".

٢. **مركز الإيراد:** وهو جزء من المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن تحقيق إيرادات مستهدفة فقط (آل آدم والرزق، ٢٠٠٦)، حيث يعرف بأنه ذلك الجزء من التنظيم الذي يكون مديره مسؤولاً عن تحقيق إيرادات للشركة.

٣. **مركز الربحية:** يكون مدير المركز مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بالمركز في نفس الوقت ويشمل تقرير أداء المركز في هذه الحالة الإيرادات التي حققها المركز والتكاليف التي تحملها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات. (الربيعي وعبد المطلب، ٢٠٠٥: ٦).

٤. **مركز الاستثمار:** هو أي مركز مسؤولية داخل المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى الاستثمارات التي استخدمها في تحقيق العائد. (Garrison, 2006: 542)

الإطار العملي للدراسة

يهدف الإطار العملي إلى اختبار صحة الفرضيات من خلال التكامل بين الإطار النظري والإطار العملي لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات والإجابة عن تساؤلات الدراسة من خلال الإجراءات التالية:

منهج الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة ويقصد به ذلك المنهج الذي يعتمد على جمع البيانات وتحليلها واستخراج الاستنتاجات منها ذات الدلالة والمغزى بالنسبة للمشكلة المطروحة

مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

وتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الدائرة المالية ودائرة اللوازم والمشتريات والبالغ عددهم ٣٣ بتاريخ ٢٠١٩/١٢/٢٣، حيث تم توزيع الاستبيان على المجتمع كاملاً وبطريقة المسح الشامل -وذلك لصغر مجتمع الدراسة- وتم توزيع الاستبانة على العينة باليد وذلك ما أجل وصولها لأفراد عينة الدراسة ولتحقيق صدق الاستجابة وصحتها، وبعد استلام الاستبيان الموزع على أفراد العينة ومراجعتها اتضح أن عدد القوائم الصحيحة والمقبولة (٢٥) قائمة فقط،

جدول رقم (١) توزيع أفراد العينة حسب متغيرات الدراسة

المتغير	البيان	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	18	72
	ماجستير	6	24
	دكتوراه	1	4
	أخرى	/	/
	المجموع	25	%100
التخصص العلمي	محاسبة	19	76
	نظم معلومات محاسبية	1	4
	إدارة أعمال	4	16
	علوم مالية ومصرفية	1	4
	أخرى	/	/
	المجموع	25	%100
الوظيفة الحالية	محاسب	19	76

4	1	مدقق داخلي	
4	1	مراقب مالي	
4	1	مدير مالي	
4	1	نائب مدير	
8	2	رئيس شعبة	
%100	25	المجموع	
20	5	١-٥ سنوات	سنوات الخدمة
40	10	٦-١٠ سنوات	
32	8	١١-١٥ سنة	
8	2	١٦-٢٠ سنة	
/	/	٢١ سنة فأكثر	
%100	25	المجموع	

أدوات الدراسة

قام الباحث بالاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وقام الباحث بصياغة فقرات الاستبانة موزعة على (٥) أبعاد.

صدق أداة الدراسة

أولاً : الصدق

صدق الاتساق الداخلي: تم حساب الصدق الاتساق الداخلي من خلال حساب العلاقة بين كل فقرة والبعد الذي تنتمي إليه:

٠.٠٠٠	**٠.٨٤	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز	٣
٠.٠٠٠	**٠.٧٩	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات	٤
٠.٠٠٠	**٠.٨٦	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء	٥

يتضح من الجدول رقم (٣) أن جميع المجالات دالة إحصائياً عند مستوى ٠.٠٠١، مما يدل على ملائمة أبعاد الدراسة.

ثانياً: الثبات

قام الباحث بإيجاد معامل الثبات بطريقتين معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ - Reliability Coefficients)،

والتجزئة النصفية، ويوضح الجدول التالي ذلك :

جدول (٤) معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية

م	المجال	ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية
١	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري	٠.٨٤	٠.٨٤
٢	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية	٠.٧٨	٠.٧٨
٣	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز	٠.٨٤	٠.٨٩
٤	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات	٠.٨٩	٠.٩٢
٥	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء	٠.٨٨	٠.٩٣
	الدرجة الكلية	٠.٨٩	٠.٩٤

يتضح من الجدول رقم (٤) أن جميع المجالات مرتفعة الثبات.

تصحيح الاستبانة

تحديد قيمة فئات المقياس الخماسي المتدرج كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول (٥) مقياس ليكرت الخماسي

الوزن النسبي	أقل من ٣٦%	٣٦%-٥٢%	٥٣%-٦٨%	٦٩%-٨٤%	٨٥% فما فوق
المتوسط الحسابي	١-١.٨٠	٢.٦٠-١.٨١	٣.٤٠-٢.٦١	٤.٢٠-٣.٤١	٥-٤.٢١
التصنيف	منخفض جدا	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا

الأساليب الإحصائية: استخدمت الدراسة معامل ألفا كرونباخ، والمتوسط والانحراف المعياري والنسب المئوية والرتب، واختبار التباين الأحادي.

تحليل النتائج وتفسيرها

ولإجابة على تساؤل الدراسة الرئيس: ما واقع استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف؟ وللتحقق من ذلك تم استخدام الوسط الحسابي والرتب والنسب المئوية يتضح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (٦) يوضح الوزن النسبي لأبعاد استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء

وسيلة لمعالجة الانحراف

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
١	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري	3.524	0.73	70.5	٣
٢	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية	3.552	0.73	71	٢
٣	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز	3.436	0.83	68.7	٥
٤	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات	3.524	0.76	70.5	٤
٥	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء	3.608	0.73	72.2	١
	البعد الكلي	3.529	0.69	70.6	

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف التي بلغت

(٧٠.٦%) وهو مستوى مرتفع.

وللإجابة على تساؤل الأول: ما واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري في جامعة الأقصى بغزة؟ وللتحقق من ذلك تم استخدام الوسط الحسابي والرتب والنسب المئوية يتضح ذلك في الجدول التالي :

جدول رقم (٧) يوضح المتوسط والانحراف والنسبة المئوية والرتب لمجال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
١	يوجد لدى الجامعة سياسات إدارية واضحة تبين مفهوم نظام محاسبة المسؤولية.	3.68	0.85	73.6	١
٢	يوجد لدى الجامعة وعي وإدراك لمفهوم محاسبة المسؤولية.	3.4	0.91	68	٩
٣	يوجد لدى الجامعة سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية.	3.32	0.75	66.4	١٠
٤	تستخدم جامعة الأقصى دليلاً مكتوباً يبين الإجراءات الإدارية في الجامعة.	3.52	0.96	70.4	٦
٥	يوجد هيكل تنظيمي وإداري واضح في الجامعة.	3.6	0.96	72	٤
٦	الهيكل التنظيمي المعمول به في الجامعة يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤوسين.	3.6	0.91	72	٣
٧	الهيكل التنظيمي المتبع في الجامعة يمنع تداخل الصلاحيات والمهام بين الوحدات والمستويات الإدارية.	3.64	0.81	72.8	٢
٨	يتضمن الهيكل التنظيمي للجامعة تحديداً دقيقاً واضحاً لمراكز المسؤولية.	3.52	0.87	70.4	٥
٩	لا يتأثر الهيكل التنظيمي بأي تغير إداري قد يحدث.	3.48	0.87	69.6	٨
١٠	تتصف العمليات والأنشطة داخل المركز الواحد بأنها متجانسة.	3.48	0.82	69.6	٧
الدرجة الكلية		3.524	0.73	70.5	

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري بلغت (٧٠.٥%) وهو مستوى عال.

بالنظر إلى الجدول رقم (٧) يتضح أن أعلى الفقرات هي الفقرة رقم (١) ، والتي نصت على "يوجد لدى الجامعة سياسات إدارية واضحة تبين مفهوم نظام محاسبة المسؤولية " والتي نسبتها (٧٣.٦%)، ويتضح أن الفقرة رقم (٣) ، والتي نصت على " يوجد لدى الجامعة سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية " احتلت المرتبة الدنيا بنسبة مئوية مقدارها (٦٦.٤%) من حيث استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري.

ويفسر الباحث حصول العبارة (يوجد لدى الجامعة سياسات إدارية واضحة تبين مفهوم نظام محاسبة المسؤولية) على المرتب الأول إلى أن ذلك يساعد في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى.

وللإجابة على التساؤل الثاني: ما واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية في جامعة الأقصى بغزة؟

جدول رقم (٨) يوضح المتوسط والانحراف والنسبة المئوية والرتب لمجال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
١	يتم استخدام الموازنة التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية.	3.72	0.89	74.4	١
٢	يتم استخدام الموازنة التخطيطية كأساس لتقويم الأداء الفعلي.	3.48	0.96	69.6	٨
٣	يوجد تبويب لعناصر وبنود التكاليف تبعاً للمستويات الإدارية المختلفة داخل الجامعة وفي حدود مسؤولية كل منها.	3.6	0.82	72	٤
٤	يتم تبويب الإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية (حسب مصادرها).	3.6	0.76	72	٣
٥	يتم تبويب التكاليف وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس	3.68	0.85	73.6	٢

				مركز المسؤولية.
٦	70.4	0.87	3.52	يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها.
٧	70.4	0.92	3.52	يوجد فصل بين التكاليف التي يمكن التحكم بها عن تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم بها لكل مركز المسؤولية.
١٠	68	0.91	3.4	يشترك الموظفون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.
٩	71.2	0.82	3.56	يتم اتباع الأسلوب العلمي في تحديد معايير الأداء لكل مركز مسؤولية على حده.
٩	68.8	0.82	3.44	يمكن معرفة إجمالي التكاليف التي تخص كل مركز مسؤولية في الجامعة بسهولة.
71		0.73	3.552	الدرجة الكلية

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية التي بلغت (٧١%) وهو مستوى عال. و بالنظر إلى الجدول رقم (٨) يتضح أن أعلى الفقرات هي الفقرة رقم (١)، والتي نصت على "يتم استخدام الموازنة التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية" والتي نسبتها (٧٤.٤%)، ويتضح أن الفقرة رقم (٨)، والتي نصت على "يشترك الموظفون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية" احتلت المرتبة الدنيا بنسبة مئوية مقدارها (٦٨%).

ويفسر الباحث حصول العبارة (يتم استخدام الموازنة التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية) على المرتب الأول على أن ذلك يمكن تقويم الأداء وتحليل الانحرافات وتحديد المتسببين فيها كل في مركزه والعمل على تجاوز التطبيق.

وللإجابة على تساؤل الثالث ما واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز في جامعة الأتقى بغزة؟

جدول رقم (٩) يوضح المتوسط والانحراف والنسبة المئوية والرتب لمجال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
١	تمنح إدارة الجامعة حوافز مادية عند تحقيق الأهداف المخطط لها مسبقاً.	3.44	1.04	68.8	٦
٢	تمنح إدارة الجامعة حوافز معنوية عند تحقيق الأهداف المخطط لها مسبقاً.	3.53	0.92	71.1	٣
٣	تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي.	3.36	0.91	67.2	٨
٤	تساهم الحوافز في زيادة فاعلية مراكز المسؤولية.	3.48	0.87	69.6	٤
٥	الموظفون راضون عن نظام الحوافز المعمول بها في الجامعة.	3.32	1.14	66.4	٩
٦	قرارات الحوافز تتم على أسس موضوعية وعلى أساس الكفاءة والأقدمية والسلوك الحسن.	3.48	1.08	69.6	٥
٧	لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم.	3.2	1.19	64	١٠
٨	تسهم الحوافز في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات.	3.6	1	72	١
٩	يعمل الحافز المادي على تحقيق الأداء المخطط مقارنة مع الأداء الفعلي.	3.56	1	71.2	٢

٧	67.2	0.86	3.36	يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول بها في الجامعة.
68.7		0.83	3.436	الدرجة الكلية

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز التي بلغت (٦٨.٧%) وهو مستوى عال.

بالنظر إلى الجدول رقم (٩) يتضح أن أعلى الفقرات هي الفقرة رقم (٨) ، والتي نصت على "تسهم الحوافز في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات" والتي نسبتها (٧٢%)، ويتضح أن الفقرة رقم (٧) ، والتي نصت على "لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية ولها أساس واضح ومعلوم" احتلت المرتبة الدنيا بنسبة مئوية مقدارها (٦٤%).

ويفسر الباحث حصول العبارة (تسهم الحوافز في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات) على المرتبة الأولى إلى أن وجود الحوافز يساعد على زيادة فاعلية الموظف مما يساعد على تحقيق الهدف المخطط.

وللإجابة على تساؤل الرابع : ما واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات في جامعة الأقصى بغزة؟

جدول رقم (١٠) يوضح المتوسط والانحراف والنسبة المئوية والرتب لمجال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
١	يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حده.	3.6	0.82	72	٤
٢	تستخدم التكاليف المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي.	3.76	0.93	75.2	١
٣	يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط لتحديد الانحرافات في كل مركز مسؤولية.	3.64	0.91	72.8	٣
٤	يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقويم أداء مراكز	3.48	0.82	69.6	٦

				المسؤولية.
١٠	66.4	0.8	3.32	توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية.
٨	67.2	0.86	3.36	تتم عملية قياس الأداء الفعلي بشكل دقيق وفعال لكل مركز على حده.
٩	67.2	0.95	3.36	تقوم الجامعة بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريق الربط بين الأداء الفعلي والمخطط لمراكز المسؤولية.
٧	68.8	0.87	3.44	يتم تقدير التكاليف المعيارية على نحو علمي.
٥	72	0.87	3.6	تعتبر معايير التكاليف واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها.
٢	73.6	0.9	3.68	تشارك مراكز المسؤولية في وضع معايير التكاليف التي تخصها.
70.5				الدرجة الكلية
0.76		3.524		

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات التي بلغت (٧٠.٥%) وهو مستوى عال.

بالنظر إلى الجدول رقم (١٠) يتضح أن أعلى الفقرات هي الفقرة رقم (٢) ، والتي نصت على " تستخدم التكاليف المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي " والتي نسبتها (٧٥.٢%)، ويتضح أن الفقرة رقم (٥) ، والتي نصت على " توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية " احتلت المرتبة الدنيا بنسبة مئوية مقدارها (٦٦.٤%).

ويفسر الباحث حصول العبارة (تستخدم التكاليف المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي) على المرتبة الأولى إلى أهمية الموازنات التخطيطية في الرقابة التقويم والتأكد من فعالية الأداء وذلك بمقارنة الأداء الفعلي والمعياري لمعرفة الانحرافات وعلاجها بشكل.

وللإجابة على تساؤل الخامس: ما واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء في جامعة الأقصى بغزة؟

جدول رقم (١١) يوضح المتوسط والانحراف والنسبة المئوية والرتب لمجال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الرتبة
١	يوجد نظام تقارير في الجامعة.	3.56	0.92	71.2	8
٢	يوجد معايير وأسس لتقويم الأداء.	3.68	0.85	73.6	3
٣	تعد تقارير الأداء الدورية مقياس لأداء مراكز المسؤولية .	3.68	0.8	73.6	2
٤	تقيس التقارير الدورية أداء كل مركز على حده.	3.56	0.82	71.2	7
٥	يوجد نموذج ثابت لتقرير الأداء يبين البيانات والمعلومات الواجب توافرها .	3.52	0.82	70.4	9
٦	تحتوي تقارير الأداء الخاصة بمراكز المسؤولية على مقارنة بين الإيرادات والتكاليف الفعلية والإيرادات والتكاليف المستهدفة.	3.48	0.92	69.6	10
٧	تساعد التقارير الدورية في تحديد أسباب حدوث الانحراف في الأداء لكل مركز مسؤولية.	3.6	0.91	72	6
٨	تقوم الجامعة بمتابعة تصحيح الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها .	3.64	0.81	72.8	4
٩	تراعي التقارير تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها.	3.6	0.87	72	5
١٠	تحصل مراكز المسؤولية على تقارير الأداء بصورة منتظمة.	3.76	0.88	75.2	1

72.2	0.73	3.608	الدرجة الكلية
------	------	-------	---------------

أشارت نتائج الدراسة أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء التي بلغت (٧٢.٢%) وهو مستوى عال.

بالنظر إلى الجدول رقم (١١) يتضح أن أعلى الفقرات هي الفقرة رقم (١٠)، والتي نصت على "تحصل مراكز المسؤولية على تقارير الأداء بصورة منتظمة" والتي نسبتها (٧٥.٢%)، ويتضح أن الفقرة رقم (٦)، والتي نصت على "تحتوي تقارير الأداء الخاصة بمراكز المسؤولية على مقارنة بين الإيرادات والتكاليف الفعلية والإيرادات والتكاليف المستهدفة" احتلت المرتبة الدنيا بنسبة مئوية مقدارها (٦٩.٦%).

ويفسر الباحث حصول العبارة (تحصل مراكز المسؤولية على تقارير الأداء بصورة منتظمة) على المرتب الأول إلى أن التقارير تؤدي إلى سهولة الاتصال بين المستويات الإدارية وبشكل واضح وسهل الفهم بحيث أن انتظامها يمكن للإدارة من دراستها بسهولة، و تمكن تقارير الاداء التي تعد لكل مركز مسؤولية من التعرف على كفاءة إدارة مركز المسؤولية في استخدام النظم الكفوة والقدرة على تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق عائد مناسب للمؤسسة.

للإجابة على السؤال السادس والذي ينص على : هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغيرات الدراسة (المؤهل العلمي - التخصص العلمي - الوظيفة الحالية - سنوات الخبرة)

وينبثق من السؤال السابق الفرضيات التالية :

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغير المؤهل العلمي

وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول رقم (١٢) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتعرف على استخدام نظام محاسبة

المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغير العلمي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.95	0.053	0.03	2	0.06	بين المجموعات	وجود التنظيم الإداري
		0.57	22	12.6	داخل المجموعات	
			24	12.6	المجموع	
0.97	0.034	0.02	2	0.04	بين المجموعات	وجود الموازنات التخطيطية
		0.58	22	12.7	داخل المجموعات	
			24	12.7	المجموع	
0.78	0.252	0.18	2	0.37	بين المجموعات	وجود نظام الحوافز
		0.73	22	16	داخل المجموعات	
			24	16.3	المجموع	
0.92	0.088	0.06	2	0.11	بين المجموعات	وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات
		0.63	22	13.8	داخل المجموعات	
			24	13.9	المجموع	
0.93	0.076	0.04	2	0.09	بين المجموعات	وجود تقارير الأداء
		0.58	22	12.8	داخل المجموعات	
			24	12.9	المجموع	
0.97	0.028	0.01	2	0.03	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.51	22	11.3	داخل المجموعات	
			24	11.3	المجموع	

يتبين من الجدول رقم (١٢) : أن قيمة مستوى الدلالة $\text{sig} = (0.97)$ أكبر من $\alpha = 0.05$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغير التخصص العلمي وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول رقم (١٣) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتعرف على استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغير التخصص العلمي

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.67	0.52	0.29	3	0.87	بين المجموعات	وجود التنظيم الإداري
		0.56	21	11.8	داخل المجموعات	
			24	12.6	المجموع	
0.84	0.285	0.17	3	0.5	بين المجموعات	وجود الموازنات التخطيطية
		0.58	21	12.2	داخل المجموعات	
			24	12.7	المجموع	
0.82	0.31	0.23	3	0.69	بين المجموعات	وجود نظام الحوافز
		0.75	21	15.6	داخل المجموعات	
			24	16.3	المجموع	
0.84	0.28	0.18	3	0.53	بين المجموعات	وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط
		0.64	21	13.3	داخل المجموعات	
			24	13.9	المجموع	

وتحليل الانحرافات						
0.9	0.193	0.12	3	0.35	بين المجموعات	وجود تقارير الأداء
		0.6	21	12.6	داخل المجموعات	
			24	12.9	المجموع	
0.80	0.339	0.17	3	0.52	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.51	21	10.8	داخل المجموعات	
			24	11.3	المجموع	

يتبين من الجدول رقم (١٣) : أن قيمة مستوى الدلالة $\text{sig} = (0.80)$ أكبر من $\alpha = 0.05$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تبعاً لمتغير التخصص العلمي.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغير الوظيفة الحالية وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول رقم (١٤) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتعرف على استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغير الوظيفة الحالية

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.99	0.083	0.05	5	0.27	بين المجموعات	وجود التنظيم الإداري
		0.65	19	12.4	داخل المجموعات	
			24	12.6	المجموع	
0.98	0.128	0.08	5	0.42	بين المجموعات	وجود الموازنات التخطيطية
		0.65	19	12.3	داخل المجموعات	

			24	12.7	المجموع	
0.75	0.532	0.4	5	2.01	بين المجموعات	وجود نظام الحوافز
		0.75	19	14.3	داخل المجموعات	
			24	16.3	المجموع	
0.96	0.197	0.14	5	0.68	بين المجموعات	وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات
		0.69	19	13.2	داخل المجموعات	
			24	13.9	المجموع	
0.94	0.249	0.16	5	0.79	بين المجموعات	وجود تقارير الأداء
		0.64	19	12.1	داخل المجموعات	
			24	12.9	المجموع	
0.98	0.132	0.08	5	0.38	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.58	19	10.9	داخل المجموعات	
			24	11.3	المجموع	

يتبين من الجدول رقم (١٤) : أن قيمة مستوى الدلالة $\text{sig} = (0.98)$ أكبر من $\alpha = 0.05$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تبعاً لمتغير الوظيفة الحالية.

-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغير سنوات الخدمة وللتحقق من ذلك تم استخدام تحليل التباين الأحادي لقياس لقياس دلالة الفروق بين المجموعات

جدول رقم (١٥) نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتعرف على استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تعزى إلى متغير سنوات الخدمة

مستوى الدلالة	قيمة F	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجالات
0.26	1.451	0.72	3	2.17	بين المجموعات	وجود التنظيم الإداري
		0.5	21	10.5	داخل المجموعات	
			24	12.6	المجموع	
0.39	1.045	0.55	3	1.65	بين المجموعات	وجود الموازنات التخطيطية
		0.53	21	11.1	داخل المجموعات	
			24	12.7	المجموع	
0.87	0.237	0.18	3	0.54	بين المجموعات	وجود نظام الحوافز
		0.75	21	15.8	داخل المجموعات	
			24	16.3	المجموع	
0.44	0.945	0.55	3	1.65	بين المجموعات	وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات
		0.58	21	12.2	داخل المجموعات	
			24	13.9	المجموع	
0.47	0.879	0.48	3	1.44	بين المجموعات	وجود تقارير الأداء
		0.55	21	11.5	داخل المجموعات	
			24	12.9	المجموع	
0.50	0.814	0.39	3	1.18	بين المجموعات	الدرجة الكلية
		0.48	21	10.1	داخل المجموعات	
			24	11.3	المجموع	

يتبين من الجدول رقم (١٥) : أن قيمة مستوى الدلالة $\text{sig} = (0.50)$ أكبر من $\alpha = 0.05$ حيث يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف تبعاً لمتغير سنوات الخدمة.

النتائج والتوصيات

أولاً النتائج:

من خلال تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري بلغت (٧٠.٥%) وهو مستوى عال.
٢. يوجد لدى الجامعة سياسات إدارية واضحة تبين مفهوم نظام محاسبة المسؤولية .
٣. أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود الموازنات التخطيطية بلغت (٧١%) وهو مستوى عال.
٤. يتم استخدام الموازنة التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية .
٥. أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام الحوافز بلغت (٦٨.٧%) وهو مستوى عال.
٦. تسهم الحوافز في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات .
٧. أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات بلغت (٧٠.٥%) وهو مستوى عال.
٨. تستخدم التكاليف المعيارية أساساً لقياس الأداء الفعلي .
٩. أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود تقارير الأداء بلغت (٧٢.٢%) وهو مستوى عال.
١٠. تحصل مراكز المسؤولية على تقارير الأداء بصورة منتظمة .

ثانياً: التوصيات

- في ضوء الاطار النظري لهذه الدراسة، فضلاً عن نتائج الدراسة يمكن تقديم مجموعة من التوصيات كما يلي :
١. ضرورة اعتماد جامعة الأقصى سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية .
 ٢. ضرورة مشاركة الموظفون في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.
 ٣. ضرورة قيام إدارة جامعة الأقصى بإعادة النظر بنظام الحوافز المعول به في الجامعة.
 ٤. ضرورة قيام مسؤولي مراكز المسؤولية إلى اجراء المقارنات بين أرقام الأداء الفعلي والأداء المخطط من أجل تقويم الأداء ومعالجة الانحرافات حتى تحقق الهدف المنشود.
 ٥. ضرورة العمل على رفع مستوى تحليل الانحرافات من خلال المقارنة بين الإيرادات والتكاليف الفعلية والإيرادات والتكاليف المستهدفة.
 ٦. ضرورة العمل على تعميم نتائج الدراسة لما لها من أهمية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

١. آل آدم، يوحنا والرزق، صالح. (٢٠٠٦). "المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة"، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، ط٢، عمان، الأردن.
٢. جودة، عبد الحكيم وآخرون (٢٠٠٩). "مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية -دراسة ميدانية"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، مج ٩، العدد (٢)، ص ص ٨-١٢.
٣. حوري، سرحان زياد والعمري، أحمد محمد. (٢٠١٣). "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة الأردنية - دراسة ميدانية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مج ٩، العدد (٢)، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، المملكة الأردنية الهاشمية.
٤. الخالدي، معتصم مفضي. (٢٠١٥). "دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدار، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، الأردن.

٥. الربيعي، جبار جاسم وعبد المطلب، ندى (٢٠٠٥). "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة"، معهد الإدارة التقني، العراق.
٦. سيد، صابر عثمان (٢٠١٣). "دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء"، في المصارف التجارية دراسة حالة البنك السعودي السوداني، رسالة ماجستير، السودان.
٧. شعبان، سمير عماد (٢٠١٩). "أثر قرارات التعهيد في محاسبة المسؤولية-دراسة استطلاعية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مج ١٥، العدد (٤٧).
٨. صديق، سر الختم حمدان (٢٠١٦). "دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، العدد (١٢).
٩. عبد الرحمن، نجلاء والشمراني، فاطمة (٢٠١٨). "أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء" دراسة ميدانية على شركات التأمين الصحية بمحافظة جدة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.
١٠. عبد الرزاق، ندى يحيى (٢٠١٠). "دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
١١. عبد الستار، رجا رشيد (٢٠١٣). "استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم أداء مراكز الربح بالشركات العامة للصناعة الجلدية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مج ٨، ط ٢٢، جامعة بغداد، العراق.
١٢. الغرابية، فانتة فالح، الدبعي، مأمون، و أبو نصار، محمد (٢٠١١). مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية و أثره في ربحية الشركة و كفاءتها التشغيلية. دراسات: العلوم الادارية، مج ٣٨، العدد (١).
١٣. الفضل، مؤيد وشعبان، عبد الكريم (٢٠٠٣). "المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة"، دار زهران للطباعة والنشر، ط ١، عمان، الأردن.
١٤. كحالة، جبرائيل وحلوة، حنوان رضوان (٢٠٠٤). "المحاسبة الإدارية" الدار العلمية الدولية، ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ط ١، عمان، الأردن.

١٥. كحيل، أحمد عز الدين اسحاق. (٢٠١٧). "مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية : دراسة حالة الجامعة الإسلامية بغزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، غزة.
١٦. كرم الله، أبو بكر محمد. (٢٠١٢). "محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية - دراسة حالة ديوان الضرائب الاتحادي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، السودان.
١٧. كلاب، يعرب جميل عبد الرازق. (٢٠٠٨). "مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١٨. مرتجى، أحمد رمضان أحمد. (٢٠٠٧). "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الفلسطينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١٩. مصطفى، شيرزاد أحمد. (٢٠١٧). استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء دراسة تطبيقية في جامعة صلاح الدين-أربيل، مجلة العلوم الإنسانية، 21(5), 279-295.
٢٠. المطيري، نواف جهز محمد. (٢٠١١). "أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية -دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
٢١. ميده، إبراهيم. (٢٠٠٣). "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية -واقع وتطلعات"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مج ١٩، العدد (٢)، سوريا.
٢٢. هيتجر، لستراي وماتولتس سيرج. (١٩٨٨). "المحاسبة الإدارية"، ترجمة: د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
٢٣. هيتجر، لستراي وماتولتس سيرج. (٢٠٠٠). "المحاسبة الإدارية"، ترجمة: أحمد الحاج، دار المريخ، الطبعة الثانية، الرياض، السعودية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Bevan, D., & Messner, M. (2008). **Responsibility accounting and controllability deconstructive reading.**

2. Bhabatosh Banerjee. (2007). "**Financial Policy and Management Accounting**", 7th Edition – Prentice – Hall of India Private Limited New Delhi pp. 577–580.
3. Fowzia, R. (2011). Use of responsibility accounting and measure the satisfaction levels of service organizations in Bangladesh. *International Review of Business Research Papers*, 7(5), 53–67.
4. Garrison Ray H. and Eric W. Noreen (2003) . "**Managerial Accounting**", 10th edition N.Y. Irwin p. 327.
5. Garrison, Ray H. (2006) . "**Managerial Accounting**" Irwin Eleventh Edition.
6. Nuttavong Poonpool & Kittaya Sangboon, (2014). "Responsibility Accounting Effectiveness of the firms within food industry Thailand –Impact or Resource allocation efficiency and sustainable growth", **Journal of International Finance Studies**, Vol. 14, No. 2, P 35–48.
7. Okoye, E. I. (2009). Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations–An Application of Responsibility Accounting. *Journal of the Management Sciences*, 9(1)
8. Rowe, C., Birnberg, J. G., & Shields, M. D. (2008). Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2–3), 164–198