



# مجلة بحوث

## جامعة حلب في المناطق المحررة

المجلد الثاني - العدد الثاني

1444 / 11 / 26 هـ - 2023 / 6 / 15 م

علمية - ربيعية - محكمة

تصدر عن

جامعة حلب في المناطق المحررة





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الهيئة الاستشارية لمجلة جامعة حلب في المناطق المحررة

د. جلال الدين خانجي      أ.د. زكريا ظلام      أ.د. عبد الكريم بكار  
أ. د إبراهيم أحمد الديبو      أ.د. أسامة اختيار      د. أسامة القاضي  
د. يحيى عبد الرحيم

## هيئة تحرير مجلة جامعة حلب في المناطق المحررة

رئيس هيئة التحرير: أ.د. عبد العزيز الدغيم

نائب رئيس هيئة التحرير: أ.د. عماد برق

أعضاء هيئة تحرير البحوث التطبيقية	أعضاء هيئة تحرير البحوث الإنسانية والاجتماعية
أ.د. أحمد بكار	أ.د. عبد القادر الشيخ
أ.د. جواد أبو حطب	د. جهاد حجازي
أ.د. عبد الله حمادة	د. ضياء الدين القالاش
أ.د. محمد نهاد كردية	د. سهام عبد العزيز
د. محمد يعقوب	د. ماجد عليوي
د. كمال بكور	د. أحمد العمر
د. مازن السعود	د. عامر مصطفى
د. محمود موسى	د. عدنان مامو
د. عمر زكريا	

أمين المجلة: هاني الحافظ



## مجلة جامعة حلب في المناطق المحررة

مجلة علمية محكمة فصلية، تصدر باللغة العربية، تختص بنشر البحوث العلمية والدراسات الأكاديمية في مختلف التخصصات، تتوفر فيها شروط البحث العلمي في الإحاطة والاستقصاء ومنهج البحث العلمي وخطواته، وذلك على صعيدي العلوم الإنسانية والاجتماعية والعلوم الأساسية والتطبيقية.

### رؤية المجلة:

تتطلع المجلة إلى الريادة والتميز في نشر الأبحاث العلمية.

### رسالة المجلة:

الإسهام الفعّال في خدمة المجتمع من خلال نشر البحوث العلمية المحكمة وفق المعايير العلمية العالمية.

### أهداف المجلة:

- نشر العلم والمعرفة في مختلف التخصصات العلمية.
- توطيد الشراكات العلمية والفكرية بين جامعة حلب في المناطق المحررة ومؤسسات المجتمع المحلي والدولي.
- أن تكون المجلة مرجعاً علمياً للباحثين في مختلف العلوم.

الرقم المعياري الدولي للمجلة ISSN: **2957-8108**

الموقع الإلكتروني للمجلة: [www.journal.uoaleppo.net](http://www.journal.uoaleppo.net) البريد الإلكتروني: [journal@uoaleppo.net](mailto:journal@uoaleppo.net)





## معايير النشر في المجلة:

- 1- تنشر المجلة الأبحاث والدراسات الأكاديمية في مختلف التخصصات العلمية باللغة العربية.
- 2- تنشر المجلة البحوث التي تتوفر فيها الأصالة والابتكار، واتباع المنهجية السليمة، والتوثيق العلمي مع سلامة الفكر واللغة والأسلوب.
- 3- تشترط المجلة أن يكون البحث أصيلاً وغير منشور أو مقدم لأي مجلة أخرى أو موقع آخر.
- 4- يترجم عنوان البحث واسم الباحث والمشاركين أو المشرفين إن وجدوا إلى اللغتين التركية والانكليزية.
- 5- يرفق بالبحث ملخص عنه باللغات الثلاث العربية والإنكليزية والتركية على ألا يتجاوز 200-250 كلمة، وبخمس كلمات مفتاحية مترجمة.
- 6- يلتزم الباحث بتوثيق المراجع والمصادر وفقاً لنظام جمعية علم النفس الأمريكية (APA7).
- 7- يلتزم الباحث ألا يزيد البحث على 20 صفحة.
- 8- ترسل البحوث المقدمة لمحكمين متخصصين، ممن يشهد لهم بالنزاهة والكفاءة العلمية في تقييم الأبحاث، ويتم هذا بطريقة سرية، ويعرض البحث على محكم ثالث في حال رفضه أحد المحكمين.
- 9- يلتزم الباحث بإجراء التعديلات المطلوبة خلال 15 يوماً.
- 10- يبلغ الباحث بقبول النشر أو الاعتذار عنه، ولا يعاد البحث إلى صاحبه إذا لم يقبل، ولا تقدم أسباب رفضه إلى الباحث.
- 11- يحصل الباحث على وثيقة نشر تؤكد قبول بحثه للنشر بعد موافقة المحكمين عليه.
- 12- تعبر الأبحاث المنشورة في المجلة عن آراء أصحابها، لا عن رأي المجلة، ولا تكون هيئة تحرير المجلة مسؤولة عنها.

## جدول المحتوى:

- 7 ..... تطبيق آليات العدالة الانتقالية في تجربتي جنوب إفريقيا ورواندا  
أ. نورس العبد الله      أ.د. عبد القادر الشيخ
- 43 ..... واقع استخدام الوسائل التعليمية في مدارس الحلقة الأولى في مرحلة التعليم الأساسي من وجهة نظر المعلمين (دراسة ميدانية في مدينة مارع بريف حلب الشمالي)  
أ. جهاد مرعي      د. رنيم اليوسفي
- 75 ..... التلوث النفسي لدى عينة من الشباب في الشمال السوري  
أ. أحمد حمشو      د. عبد الحي المحمود      أ.د. عماد برق
- 107 ..... مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة  
أ. عادل الجوهر      د. مالك سليمان      د. حمد الخلف
- 141 ..... تقديم المفعول به في ديوان (الشوقيات) (دراسة نحوية دلالية)  
أ. محمد عدنان المصطفى      د. أحمد محمد العمر
- 163 ..... المختصرات النحوية حتى نهاية القرن الخامس الهجري  
أ. إياد السطوف      د. عبد البديع النيرباني
- 187 ..... حذف المبتدأ في إعراب الحديث للعُبري (دراسة نحوية دلالية)  
أ. أكرم إدريس حاج موسى      د. أحمد محمد العمر
- 217 ..... قاعدة: الوسائل لها أحكام المقاصد مفهومها - ضوابطها - تطبيقاتها  
أ. عمار حمشو      د. محمد كتوع



## مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة

إعداد:

أ. عادل الجوير      د. مالك سليمان      د. حمد الخلف



### ملخص البحث:

هدف البحث للتعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، واعتمد على الاستبانة بوصفها أداة لجمع بيانات الدراسة، حيث تكوّن مجتمع الدراسة من مراكز المسؤولية والقيادات الإدارية في جامعة حلب في المناطق المحررة ( رئيس الجامعة، نائب رئيس الجامعة، أمين الجامعة، عميد كلية، رئيس قسم، رئيس دائرة في رئاسة الجامعة، مدير معهد)، والبالغ عددهم 20 شخصاً، وقد تم توزيع 19 استبانة على مجتمع الدراسة، تم استردادها بالكامل، وتوصلت الدراسة إلى وجود إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة بدرجة متوسطة، أما فيما يتعلق بمقومات تطبيق محاسبة المسؤولية فتوصل الباحث إلى النتائج الآتية:

- 1- الهيكل التنظيمي الموجود في الجامعة لا يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.
- 2- لا يوجد موازنات تخطيطية في الجامعة تساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.
- 3- إن النظام المحاسبي المطبق في الجامعة لا يخدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الأقل في شكله الحالي.
- 4- إن عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لا تؤدي إلى كشف الانحرافات.
- 5- لا تستطيع الجامعة تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها، وذلك لعدم وجود موازنات تخطيطية ومعايير تستند عليها الجامعة في مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط تمكنها من كشف الانحرافات.
- 6- إن نظام التقارير في جامعة حلب في شكله الحالي لا يخدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، لأنه لا يتضمن المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة.
- 7- إن نظام الحوافز المطبق بالجامعة لا يشجع العاملين على تحسين أدائهم، مما يؤثر بشكل سلبي على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

**كلمات مفتاحية:** محاسبة المسؤولية، الهيكل التنظيمي، النظام المحاسبي، الموازنة التخطيطية.



## The extent to which the responsibility accounting system can be applied at the University of Aleppo in the liberated areas

Prepared by:

Mr. Adel Al-Juwair. Dr. Malik Suleiman Dr. Hamad Al-Khalaf

### **Abstract:**

The aim of the research is to identify the extent to which the responsibility accounting system can be applied at the University of Aleppo in the liberated areas. The researcher used the descriptive analytical approach, and relied on questionnaire tools to collect study data. The study community consisted of responsibility centers and administrative leaders at the University of Aleppo in the liberated areas. (University President/Vice President/University Secretary, College Dean, Department Head, Department Head at the Presidency of the University, Institute Director) totaling 20 people, 19 questionnaires were distributed to the study community and were fully recovered. The study concluded that there is a possibility to apply responsibility accounting at the University of Aleppo in the liberated areas to a moderate degree. As for the elements of applying responsibility accounting, the researcher reached the following results:

- 1- The existing organizational structure at the university does not help the application of responsibility accounting.
- 2- There are no planning budgets at the university that help in applying responsibility accounting.
- 3- The accounting system applied at the university does not serve the application of the responsibility accounting system, at least in its current form.
- 4- The process of comparing the actual performance with the planned performance does not lead to the detection of deviations.
- 5- The university is not able to analyze the deviations and know their causes, because there are no planning budgets and criteria upon which the university is based in comparing the actual performance with the planned performance that enables it to detect deviations
- 6- The reporting system at the University of Aleppo in its current form does not serve the application of the responsibility accounting system because it does not include the information necessary for management to take appropriate decisions.
- 7- The incentive system applied at the university does not encourage employees to improve their performance, which negatively affects the application of the accountability system.

**Keywords:** responsibility accounting, organizational structure, accounting system, planning budget.



## Halep Üniversitesi'nde sorumluluk muhasebesi sisteminin kurtarılmış bölgelerde ne ölçüde uygulanabilmesi

Hazırlayanlar:

Okt. Adel Al-Juvayir Dr. Melik Süleyman Dr. Hamad Al-Halaf

### **Araştırma Özeti :**

Araştırmanın amacı, kurtarılmış bölgelerdeki Halep Üniversitesi'nde sorumluluk muhasebesi sisteminin ne ölçüde uygulanabileceğini belirlemektir. Araştırmacı, betimleyici analitik yaklaşımı kullanmış ve çalışma verilerinin toplanmasında bir araç olarak anketten yararlanmıştır. Çalışma evrenini, kurtarılmış bölgelerdeki Halep Üniversitesi'nde sorumluluk merkezleri ve idari liderler (üniversite rektörü, rektör yardımcısı, üniversite sekreteri, kolej dekanı, bölüm başkanı, üniversite rektörlüğünde bölüm başkanı, bir enstitü müdürü) oluşturmuştur ve sayıları 20 kişiydi, Tamamı geri alınan 19 anket çalışma popülasyonuna dağıtıldı. Çalışma, kurtarılmış bölgelerdeki Halep Üniversitesi'nde orta derecede sorumluluk muhasebesi uygulama imkanı olduğu sonucuna varmıştır. Sorumluluk muhasebesi uygulama unsurlarına ilişkin olarak araştırmacı şu sonuçlara ulaşmıştır:

- 1- Üniversitedeki mevcut organizasyon yapısı sorumluluk muhasebesinin uygulanmasına yardımcı olmamaktadır.
- 2- Üniversitede sorumluluk muhasebesinin uygulanmasına yardımcı olacak planlama bütçeleri bulunmamaktadır.
- 3- Üniversitede uygulanan muhasebe sistemi, en azından mevcut haliyle sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasına hizmet etmemektedir .
- 4- Fiili performansın planlanan performansla karşılaştırılması sapmaları ortaya çıkarmaz.
- 5- Üniversite, sapmaları tespit etmesini sağlayan fiili performansı planlanan performansla karşılaştırırken dayandığı planlama bütçeleri ve kriterlerin eksikliğinden dolayı sapmaları analiz edemez ve nedenlerini bulamaz.
- 6- Halep Üniversitesi'ndeki mevcut haliyle raporlama sistemi, yönetimin uygun kararlar alması için gerekli bilgileri içermediği için sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasına hizmet etmemektedir.
- 7- Üniversitede uygulanan teşvik sistemi, çalışanları performanslarını geliştirmeye teşvik etmemektedir. Bu da sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasını olumsuz etkilemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** sorumluluk muhasebesi, organizasyon yapısı, muhasebe sistemi, bütçe planlama.

## 1- المقدمة:

لا شك أن الأزمات والحروب تؤثر بشكل كبير على المجتمع في مختلف النواحي، ولعل القطاع التعليمي من أهم القطاعات التي عانت ولا تزال تعاني من أثر هذه الحروب، فقد دمرت المدارس والجامعات وأصبح وضع التعليم العالي في سورية وضعاً كارثياً، خاصةً في مناطق الشمال السورية التي مازالت تعاني من آثار الحرب التي تشهدها البلاد منذ عشر سنوات، وما خلفه من آثار اقتصادية مدمرة، الأمر الذي أدى إلى ضعف كبير في الإمكانيات المادية، وقلّة في الكوادر البشرية المؤهلة، وبالتالي كان لزاماً على هذا القطاع البحث عن طريقة متطورة تمكنه من التغلب على الصعوبات والمعوقات التي تواجهه، وهنا تبرز أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بوصفه أحد أهم الأساليب الرقابية التي يمكن تطبيقها من أجل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، واتخاذ القرارات السليمة التي من شأنها النهوض بالواقع التعليمي وتحقيق الأهداف المنشودة، فتطبيق نظام محاسبة المسؤولية مهم في جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها سواءً كانت خدمية أو تجارية أو صناعية أو كانت هادفة للربح أو غير هادفة للربح، (عمارة، 2020).

وفي ضوء الحديث عن القطاع التعليمي في الشمال السوري المحرر، لا بد من التطرق إلى جامعة حلب في المناطق المحررة التي تعد من أهم الجامعات في الشمال السوري المحرر من حيث عدد الكليات والتخصصات العلمية من جهة، ومن حيث عدد الطلاب الدارسين في الجامعة من جهة أخرى، فقد نشأت هذه الجامعة في ظروف تفتقد إلى أبسط مقومات النجاح من حرب وتضييق وغيرها، وقد استطاعت الجامعة بإمكانياتها البسيطة التغلب على الكثير منها، والنهوض بالواقع التعليمي في الشمال المحرر، لكنها لا تزال تحتاج إلى أساليب عملية متطورة تستطيع من خلالها ترشيد مواردها وتحقيق أهدافها، وبالتالي لا بد للجامعة من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بوصفه أحد أهم الوسائل التي تساعد على تجاوز الكثير من الصعوبات والمشاكل التي تواجهها، فنظام محاسبة المسؤولية أصبح ضرورة ملحة من أجل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، والارتقاء بالعمل الأكاديمي إلى المستوى المطلوب.

## 2- مشكلة البحث:

حتى تتمكن جامعة حلب في المناطق المحررة من مواجهة التحديات والصعوبات المحيطة بها، لا بد لها من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، لما لهذا النظام من دور كبير في ضبط الإيرادات والتكاليف، وبالتالي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وكشف الانحرافات والعمل على تصحيحها، ومن هذا المنطلق أخذ الباحث على عاتقه البحث عن مدى إمكانية

تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة.

وبناءً على ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي:

هل تتوفر إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة؟

ومنه تنفرع الأسئلة الآتية:

1- هل الهيكل التنظيمي لجامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية؟

2- هل الموازنات التخطيطية في جامعة حلب في المناطق المحررة تتناسب ومتطلبات تطبيق محاسبة

المسؤولية؟

3- هل يوجد نظام معلومات محاسبي متطور في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على

تطبيق محاسبة المسؤولية؟

4- هل تقوم جامعة حلب في المناطق المحررة بإجراء مقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط؟

5- هل تعمل جامعة حلب في المناطق المحررة على تحديد وتحليل الانحرافات بين الأداء الفعلي

والأداء المخطط؟

6- هل نظام التقارير الرقابية في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة

المسؤولية؟

7- هل يوجد نظام حوافز فعال يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في

المناطق المحررة؟

**3- أهداف البحث:**

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب، من خلال معرفة

مدى وجود مقومات التطبيق الآتية:

1- وجود هيكل تنظيمي واضح ومحدد في جامعة حلب في المناطق المحررة.

2- استخدام الموازنات التخطيطية في تطبيق محاسبة المسؤولية.

3- وجود نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية.

4- إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لتحديد وكشف الانحرافات.

5- تحليل الانحرافات لمعرفة مسبباتها والعمل على معالجتها.

6- وجود نظام تقارير فعال لمتابعة أداء كافة الأقسام في الجامعة.

7- وجود نظام حوافز فعال في الجامعة يشجع العاملين على تحسين آدائهم.



#### 4- أهمية البحث:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها:

- 1- تدرس أهم مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة.
  - 2- تسلط الضوء على نقاط الضعف في مقومات تطبيق جامعة حلب في المناطق المحررة لنظام محاسبة المسؤولية.
  - 3- تبيين المزايا التي من الممكن أن تحققها جامعة حلب في المناطق المحررة من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
  - 4- لفت نظر الإدارة العليا إلى أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة.
  - 5- الدراسة الأولى من نوعها التي تتناول هذا الموضوع في جامعات الشمال السوري المحرر.
- #### 5- فرضيات البحث:

**الفرضية الرئيسية: ليس هناك إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة.**

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية الآتية:

- 1- لا يوجد هيكل تنظيمي واضح ومحدد في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.
- 2- لا تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة موازنات تخطيطية تتناسب ومتطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية.
- 3- لا تعتمد جامعة في المناطق المحررة على نظام معلومات محاسبي يساعدها على تطبيق محاسبة المسؤولية.
- 4- لا تقوم جامعة في المناطق المحررة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد وكشف الانحرافات.
- 5- لا تعمل جامعة في المناطق المحررة على تحليل الانحرافات لمعرفة مسبباتها والعمل على معالجتها.
- 6- لا تستخدم جامعة في المناطق المحررة نظام تقارير فعال يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.

7- لا يوجد نظام حوافز فعال في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.

#### 6- الدراسات السابقة:

1- دراسة خشارمة والعمرى (2004) بعنوان "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة للتعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، كما تناولت الجوانب النظرية المتعلقة بهذا النظام من أجل توظيفها في خدمة المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، ولهذا تم تحديد المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية، واعتمد الباحثان في هذه الدراسة على استبانة تم توزيعها على الموظفين أصحاب العلاقة في وزارة المالية، وقد تم تحليل النتائج باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وتم استخدام تحليل التباين المتعدد. وكان من أهم نتائج هذه الدراسة ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية في الأقسام والمراكز داخل التنظيم والاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الأجهزة الحكومية، وتقسيم الوحدة الإدارية وفقاً لمراكز التكاليف والإيرادات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها، ضرورة تطبيق أسس محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية وذلك لتحقيق الرقابة الإدارية على مستوى الأقسام والمراكز، وضرورة توافر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية.

2- دراسة مرتجى (2007 م): "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية"

هدفت الدراسة إلى قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على دراسة مدى توفر مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية التي تم تحديدها بعد الاطلاع على الدراسات السابقة والتي تمثل في الهيكل التنظيمي السليم، ونظام المعلومات المحاسبي، ووجود نظام معياري يعتمد على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، وكانت عينة الدراسة 108 موظفاً من الحاصلين على إجازة من كلية التجارة والعاملين في مكتب النائب الإداري والدائرة المالية ودائرة شؤون الموظفين ودائرة اللوازم والمشتريات في جامعات قطاع غزة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أنه يوجد إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعات فلسطين

بدرجة متوسطة، ولا توجد مقومات كافية لمحاسبة المسؤولية.

وكانت أهم التوصيات: توعية العاملين في جامعات فلسطين وبشكل خاص الإدارة العليا بأهمية أن تعمل على تطبيق محاسبة المسؤولية، والذي له التأثير الإيجابي على مستويات الأداء فيها، والعمل على تطوير الأنظمة المحاسبية والمتعلقة بالهيكل التنظيمي وفقاً لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، انشاء نظام معايير يعتمد على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، ونظام للتقارير الرقابية يرتبط مع كل مركز مسؤولية، ونظام حوافز فعال، من أجل أن تستطيع الإدارة العليا أن تضع مسؤولية الانحرافات على المسؤول عنها.

### 3-دراسة ديابا جميل الرزي (2007) "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة":

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، وبيان الفوائد التي تعود على الشركات نتيجة تطبيقها لمحاسبة المسؤولية، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وصياغة مجموعة من الفرضيات لاختبارها، كما قامت الباحثة بجمع البيانات الأولية بواسطة استبانة علمية محكمة تم تصميمها وتطويرها اعتماداً على المراجع والدراسات السابقة، وتم توزيعها على عينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

يتوفر لدى الشركات الصناعية هيكل تنظيمي واضح، إلا أنه لا يوجد 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.

### 4-دراسة محمود سمارة (2015) "أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة"

دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الأداء في

قطاع الشركات الصناعية، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي، والمنهج التحليلي، وذلك من خلال توزيع الاستبيانات على عينة من العاملين في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة في المملكة الأردنية، والبالغ عددها ( 12 ) شركة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية، وكذلك وجود مستوى عالي من الرقابة ومن الكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، كما أشارت النتائج إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على كفاءة الأداء، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على الرقابة، كما توصلت الدراسة إلى أن المتغيرات (ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، وتحليل الانحرافات) كان لها أثر معنوي على الرقابة في الشركات الصناعية في الأردن، وأوصى الباحث بضرورة أن تعمل هذه الشركات على تنظيم العمل المحاسبي بشكل واضح بما يتفق مع الأسس العلمية لمحاسبة المسؤولية، والعمل على زيادة إدراك العاملين بمحاسبة المسؤولية وطرقها وأساليبها من خلال عقد الدورات التعليمية والتدريبية، كم أوصت الشركات الصناعية الأردنية بالعمل على رفع مستوى ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز، ورفع مستوى تحليل الانحرافات.

#### 5-دراسة على (2015 م): "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى في دولة السودان".

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى في جمهورية السودان، وقد استخدم الباحث منهج البحث العلمي الاستقرائي والاستنباطي والتاريخي والوصفي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تقسيم المستشفى إلى وحدات ومراكز مسؤولية وتحديد المسؤوليات والصلاحيات من أهم أساسيات التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية، إتباع أسلوب الحوافز بجانب التدريب المستمر للعاملين بالمستشفى يزيد الكفاءة الإنتاجية، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى جزئياً وليس بصورة كاملة. وكانت أهم التوصيات: ضرورة وضع قانون يلزم المستشفيات الحكومية في محلية مروى بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وأن يتم تحديد مراكز المسؤولية بالمستشفيات الحكومية في محلية مروى بطريقة تجعل من السهل تحديد المسؤولية، وضرورة أن يصاحب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تطبيق نظام فعال للحوافز.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها: ضرورة توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية بمفهوم ومقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية لما له من أثر في رفع مستوى الأداء.

#### 6- دراسة أحمد عز الدين (2017) "مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية":

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، وكذلك معرفة مدى وجود مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة. وقد استخدم الباحث في بحثه المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يتوفر 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 من بين مجالات الدراسة، في حين أن تطبيق نظام الحوافز وفقاً للأسس العلمية قد حصل على أقل درجة موافقة من بين مجالات الدراسة.

#### تحليل الدراسات والأبحاث السابقة:

تم في هذا الفصل استطلاع عدد من الدراسات السابقة، تنوعت من حيث الموضوعات التي تناولتها، إلا أن أغلبها تناول مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية وفوائده تطبيقها بالإضافة إلى صعوبات التطبيق، ويُمكن إجمال الصفات العامة لهذه الدراسات كما يلي:

- طُبِّقت الدراسات السابقة في مؤسسات تعمل في قطاعات ومجالات مختلفة، منها الصناعية، والأكاديمية، والمالية، وغيرها.
- تتشابه غالبية الدراسات السابقة في أهدافها، وتختلف في بعض التفاصيل.
- تناولت غالبية الدراسات السابقة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية أو أحد جوانبها.
- تتفق الدراسات السابقة إلى حد كبير في المنهجية المتبعة وهي المنهجية الاستقصائية، والتي تم فيها تطوير استبيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة، بينما تختلف في بعض الجوانب مثل بيانات الدراسة، وأحجام العينات، وطرق اختيارها.

ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة:

على الرغم من أن هذه الدراسة تتقاطع مع معظم الدراسات السابقة في تناول مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية إلا أنها تستمد أهمية خاصة من أهمية مجتمع البحث الذي تناولته، وهو القطاع الأكاديمي

الذي يتطلب دائماً الدعم والتطوير، كما تستمد أهميتها أيضاً من خصوصية المنطقة وما تمر به من أزمات وحروب.

#### 7- مفهوم محاسبة المسؤولية:

تقوم فكرة محاسبة المسؤولية على تقسيم المؤسسة إلى وحدات فرعية تسمى مراكز المسؤولية، بحيث يتم حصر النفقات والإيرادات لكل مركز مسؤولية وإعطاء صلاحيات تنفيذ الأنشطة، وما يتعلق بها من مصروفات وإيرادات لمشرف مركز المسؤولية، وفي المقابل تتم محاسبة المشرفين على الإيرادات والنفقات التي تقع تحت إشرافهم وضمن صلاحياتهم، ويساعد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المخططة والنتائج الفعلية ومعرفة أسبابها ومعالجتها، واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحسين الأداء (القطيسي وآخرون، 2019)، وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية رئيسية، هي أن الأفراد يجب أن يكونوا على أتم استعداد للمحاسبة والمساءلة في أي وقت ليس فقط عن أدائهم بل أيضاً

عن أداء مرؤوسيهيم (هيتجر، ماتولتس. 2004. ص456).

وفي هذا الإطار هناك عدد من التعريفات لمحاسبة المسؤولية منها:

- عرفها Ronald Hilton "بأنها مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم بواسطة المحاسبة الإدارية لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام، وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة" (Hilton)، 1991، p 447.
- وعرف كل من wimA. Vander stede،Kenneth A.Merchant محاسبة المسؤولية "بأنها نظام رقابي يعمل على تصنيف المعلومات المحاسبية وأي معلومات أخرى عن نشاطات المنظمة بحسب مسؤولية المدراء عنها" (Hermanson and other، 1992، p1200).
- فيما يرى آخرون أنها نظام يقيس نتائج كل مركز مسؤولية، وفقاً لاحتياجات المدراء من المعلومات لتشغيل مراكز مسؤولياتهم (رشيد وآخرون، 2019: 318).

#### 8- أهداف محاسبة المسؤولية:

يعد الهدف الرئيس من وجود نظام محاسبة المسؤولية في الوحدة الإدارية هو تمكين طاقم المستويات الإدارية المختلفة على الإشراف والمتابعة لكل وحدة من الوحدات التي تتبع المنشأة، كما تساهم في قياس

الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتعطي صلاحيات للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المنشأة، وهناك عدة أهداف أخرى تسعى محاسبة المسؤولية لتحقيقها منها (الفضل وشعبان، 2003).

1- إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة.

2- تساعد في تقييم الأداء الخاص لكل مستوى من المستويات الإدارية، وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة (الفضل وشعبان، 2003، ص: 248).

3- تساعد في تنفيذ العمليات والرقابة عليها بصورة أكثر كفاءة وفعالية.

4- يعد نظام محاسبة المسؤولية مدخل حديث لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، من خلال عملية ربط مباشر مع الهيكل التنظيمي في المنشأة.

5- يساهم نظام محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك من خلال الربط بين الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية.

6- تجمع ما بين النظام الإداري والنظام المحاسبي، وبذلك فهي تعمل على تفعيل الجانب التطبيقي في المحاسبة والإدارة.

7- يشجع نظام محاسبة المسؤولية المنشآت على تبني أسلوب اللامركزية في الإدارة، عن طريق تفويض السلطات التي تمكن الأفراد في مراكز المسؤولية المختلفة من اتخاذ القرارات حسب الصلاحيات الموكلة إليهم.

8- تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى تنظيمي في الوحدة الإدارية أن يمارس ويراقب العمليات بقدر ما له من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخليص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الدنيا.

### 9- مقومات محاسبة المسؤولية:

بعد التعريف بمفهوم محاسبة المسؤولية تطرق الباحث هنا إلى دراسة مقومات محاسبة المسؤولية

وهي:

#### 9-1- التنظيم الإداري:

يعد التنظيم الإداري بمثابة العمود الفقري الذي يبنى عليه نظام محاسبة المسؤولية، فهو أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة التكاليف، حيث يتم تحديد خطوط السلطة والمسؤولية داخل

التنظيم الإداري للوحدة الإدارية، وبالتالي تحديد المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم، بالإضافة إلى تحديد وحدات الإشراف والمسؤولية والأشخاص المسؤولين عنها.

ولقد عرف التنظيم الإداري بأنه: "الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والصلات بين الأفراد، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق أهداف الخطة، بعد ما تم تجميع أوجه النشاط اللازم لذلك" (زويلف، مهدي حسن، 1999، ص 45).

كما عرف الجدبة الهيكل التنظيمي بأنه "خريطة تنظيمية توضح سلطات واختصاصات مراكز المسؤولية التي تتكون منها الشركة" (جدبة، 2007، ص 46).

ويهدف النظام الإداري السليم إلى ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري حتى تتمكن الإدارة من تقييم الأداء، وبالتالي هناك علاقة وثيقة بين محاسبة المسؤولية والتنظيم، فكل منهما يهدف إلى ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط، وتحديد الشخص المسؤول عن هذا الأداء في المستويات الإدارية المختلفة، وبالتالي تحديد الانحرافات الناتجة عن الأداء.

#### 9-1-1- مراكز المسؤولية:

إن تطبيق اللامركزية يستلزم تقسيم الوحدة الإدارية إلى مراكز مسؤولية حسب كل نشاط، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الوظائف وتنوعها، وقد وضع الباحثون تعريفات متعددة لمراكز المسؤولية منها:

عرف محمد تيسير الرجبي مركز المسؤولية على أنه "وحدة إدارية أو فنية موجودة في المنشأة ولها هدف معين، ويستخدم مصادر المنشأة ومواردها من أجل تحقيق أهدافها، ويقع تحت سلطة شخص معين، وبدون ذلك لا يكون له وجود". (الرجبي 2004 ص 327).

عرفه سليمان عطية بأنه "ذلك الجزء من التنظيم الذي يرأسه شخص معين تفوض له الصلاحية في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة هذا المركز، وهو مستقل عن بقية المراكز الأخرى في المؤسسة" (عطية 1988 ص 63).

كما عرفه نواف فخر بأنه "وحدة تنظيمية داخل الوحدة الاقتصادية تقوم بأداء وظيفة محددة وتخضع لأشراف شخص محدد يكون له حق الرقابة المباشرة عليها". (فخر 1988 ص 63).

من التعريفات السابقة يمكن استخلاص أهم النقاط التي يجب أن تتوفر في مركز المسؤولية وهي:

- مركز المسؤولية وحدة مستقلة داخل الهيكل التنظيمي للوحدة، ويتمتع باستقلالية عن بقية المراكز



الأخرى فى الوحدة الاقتصادية.

- يكون لكل مركز مسؤولية سلطات محددة بما يكفي لإنجاز مسؤولياته من خلال الاستعانة بموارد محددة.
- يشرف على كل مركز موظف يعمل على تنفيذ أعمال المركز المسؤول عنه.
- يعدّ كل مشرف مركز مسؤول فقط عن عمليات المركز الذي يشرف عليه.

### 9-1-1-1- أنواع مركز المسؤولية:

#### 1- مركز التكلفة:

وهو ذلك المركز الذي لمديره سلطة الرقابة على التكاليف التي تحدث فى المنشأة، ويكون هدفه تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن، ويتميز بأن لا سلطة رقابية له فى عملية توليد أو تحقيق الإيرادات أو استخدام أموال. (كحالة، حنان، 2002، ص418).

وهو بوصفه مركز مسؤولية عبارة عن وحدة تنظيمية تعتمد كأساس لتجميع عناصر التكاليف وتحديدها ضمن مسؤولية شخص معين، بحيث تنحصر مسؤوليته فقط فى جانب التكاليف التي يمكنه أن يؤثر فيها من خلال القرارات التي يتخذها.

ويعدّ مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية انتشاراً واستخداماً فى الحياة العملية، وذلك لأن كثيراً من دوائر النشاط فى الوحدة الاقتصادية يمكن اعتبارها بوصفها مراكز تكلفة أكثر من غيرها من الأنواع الأخرى لمراكز المسؤولية، وذلك كون التكاليف يمكن حصرها وقياسها بسهولة أكبر من الأرباح والإيرادات التي غالباً ما يصعب قياسها بموضوعية كافية، لهذا فإن تحقيق بعض دوائر النشاط فى الوحدة الاقتصادية أرباحاً لا يعطيها الحق فى اعتبارها مركز إيراد لصعوبة قياس وحصر هذه الأرباح والإيرادات. (آل آدم والرزاق، 2000 م، ص361).

#### 2- مركز الإيراد:

والذي يعرف بأنه: "ذلك الجزء من التنظيم الذي يكون مديره مسؤولاً عن تحقيق إيرادات للشركة" (علاء، 2005، ص37)، ويقيم هذا النوع من مراكز المسؤولية بناءً على ما يتم تحقيقه من إيرادات، ويقتصر نشاط مركز الإيراد على تجميع الإيرادات مع وجود بعض نفقات الضرورية لتشغيل المركز كأجور الأفراد الذين يعملون على إدارته. (صبري، 2002، ص411).

### 3- مركز الربحية:

هو ذلك الجزء من الوحدة الإدارية الذي يكون فيه المدير مسؤولاً عما يحققه من إيرادات ويسببه من تكاليف ومصروفات، ويكون هدفه الرئيس تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والنفقات المستنفذة، من دون إلحاق الضرر أو الخسائر بأي مركز مسؤولية آخر، أما رأس المال المستثمر فلا يدخل ضمن نطاق مسؤولية مدير المركز، بل يخص الإدارة العليا التي تكون مسؤولة عن القرارات الاستثمارية والتمويلية. (كحالة، حنان، 2002، ص 419).

ينظر إلى مركز الربحية كأنه منشأة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية، يكون لها تكاليفها وإيراداتها الخاصة بها، وتحقق مراكز الربحية أرباحها بطريقتين: الأولى نتيجة بيع انتاجها أو خدماتها خارج الوحدة الاقتصادية والثانية أن يحقق مركز الربحية أرباحاً وهمية، وذلك عند بيع خدماته أو انتاجه إلى مركز مسؤولية آخر داخل الوحدة الاقتصادية، ويطلق على سعر البيع في هذا الحالة سعر التحويل (جبريل 1999 ص 40).

ويعتمد قياس أداء مراكز الربحية على نتيجة مقابلة الإيرادات بالتكاليف، أي مع الربح المحقق من النشاط، وبذلك يعد صافي ربح المركز مقياس لأداء العاملين فيه (الفضل، 2002 ص 377). هناك عدد من النقاط يجب أخذها بعين الاعتبار عند الأخذ بفكرة مراكز الربحية لدى أي وحدة اقتصادية (ال أدم الرزق 2000 ص 364):

- 1- وجود وحدتين على الأقل ضمن الوحدة الإدارية يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منها بشكل منفصل.
- 2- ان تكون تكاليف وإيرادات الوحدة تحت نطاق إشراف مديرها.
- 3- تحديد ربحية كل وحدة.
- 4- إعداد التقارير عن مركز الربحية لتتمكن الإدارة العليا من الرقابة وتقييم الأداء.

### 4- مركز الاستثمار:

يعرف مركز الاستثمار بأنه: "الوحدة الفرعية من الشركة التي يكون فيها مشرف الوحدة مسؤولاً عن حدوث التكلفة أو المصروف وتجميع الإيرادات، علاوة على اتخاذ قرارات تتعلق بالتوسع الاستثماري" (صبري، 2002، ص 410-411).

يعدّ مركز الاستثمار تطويراً لمركز الربحية، وذلك لأن مدير المركز لن يكون مسؤولاً فقط عن التكاليف والإيرادات كما هو الحال مع مركز الربحية، وإنما تتوسع مسؤوليته لتشمل الاستثمارات التي استخدمها في تحقيق العائد، حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف، إضافة إلى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذه المراكز، لذا فإن صلاحيات وسلطة مدير مركز الاستثمار في اتخاذ القرارات هي الأكبر لتحمله مسؤوليات أكثر من مراكز المسؤولية السابقة. كما يمكن وصفه بأنه دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد، وذلك لأن البعض يعتقد بعدم كفاية صافي الربح وحده في تقييم أداء المراكز، فطبقاً لمفهوم مركز الاستثمار نجد أن مقياس تقييم الأداء سيتحول من مجرد صافي الربح إلى معدل العائد على الأصول المستثمرة.

ويحسب العائد على الأصول بالطريقة الآتية:

العائد على الأصول = مكاسب مركز الاستثمار / أصول مركز الاستثمار.

وبناءً عليه يتم تقييم أداء مدراء هذه المراكز يستند إلى الربح الذي يحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الاستثمارات، ومن أمثلة هذا النوع من المراكز فروع البنوك والمطاعم والفنادق. يرى الباحث أن وجود هيكل تنظيمي معد على أساس تقسيم إلى مراكز مسؤولية مع تحديد مهام ومسؤوليات كل مركز على حدة، وتفويض الشخص المسؤول عنها بالصلاحيات اللازمة، أحد أهم مقومات محاسبة المسؤولية واللجنة الأول في سبيل تطبيق هذا النظام.

## 9-2- الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية:

إن تقييم أداء الوحدة الإدارية يتطلب وجود معايير يتم على أساسها التأكد فيما إذا كان الأداء الفعلي مطابقاً لما هو مخطط، وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه.

"وتعد الموازنة خطة مستقبلية للتعبير عن صيغ كمية أو رقمية أو كليهما معاً لجميع أنشطة المنظمة وأقسامها، فهي أداة مهمة تُعطي رؤية واضحة لإدارة المنظمة من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات" (اللاهمة، 2008، ص: 320-321).

ويبرز دور الموازنات التخطيطية في نظام محاسبة المسؤولية بصفحتها أداة قياس هامة، تساعد المستويات الإدارية المختلفة في الرقابة على مختلف العمليات والأنشطة، وذلك في جميع مراكز المسؤولية من

خلال وضع قيم تقديرية لتكاليف وإيرادات كل مركز مسؤولية (مرتجى، 2007 ص: 63). عند إعداد الموازنة التخطيطية للمنظمة وفقاً لمفهوم محاسبة المسؤولية، يتم إعدادها على مستوى الأقسام طبقاً للهيكل التنظيمي، وهو ما يطلق عليه بالموازنة القطاعية، وبعد تجميع كافة الموازنات التخطيطية لكل مراكز المسؤولية يمكن تحديد الموازنة الشاملة (الشرع، وسفيان، 2002، ص: 255). ويرى الباحث أهمية إشراك العاملين في وضع الموازنات التقديرية للمراكز العاملين فيها، حتى تكون الموازنة التخطيطية واقعية وقابلة للتطبيق.

### 9-3- قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية:

تبدأ عملية قياس الأداء الفعلي بمراكز المسؤولية مع بدء الأنشطة في الوحدة الإدارية، باستخدام أنظمة محاسبية مبنية على أسس علمية تمهيداً لإجراء مقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط في كل مركز مسؤولية على حدة، وذلك من أجل تحديد الانحرافات وتحديد الأشخاص المسؤولين عن حدوثها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لعلاجها.

وتعد عملية تقييم الأداء من الأدوات المهمة في إدارة الموارد البشرية في الوحدات الإدارية بشكل عام، كونها توفر أساساً موضوعياً للقرارات المتعلقة بالعاملين، ويمكن استخدامها لتشجيع العاملين ورفع كفاءتهم، علاوة على أنها تكشف نقاط القوة والضعف لدى العمال، وتقدر الاحتياجات التدريبية على أرض الواقع وبالتالي الاستغلال الأمثل للطاقات البشرية (الصواف، 1992، ص 7).

ويرى الباحث أن عملية تقييم الأداء وسيلة تحفيزية للرؤساء والمرؤوسين على حد سواء، فهي تشجع رؤساء مراكز المسؤولية على مراقبة الأداء الفعلي في مراكزهم خوفاً من حدوث أي انحرافات عن الأداء المخطط، وبنفس الوقت تدفع العاملين للعمل بنشاط لينالوا رضی إدارتهم.

### 9-4- توافر نظام محاسبي كفوء:

يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدة الإدارية وجود نظام محاسبي ملائم وفعال، يساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لجميع الأنشطة الموجودة في الوحدة، وعلى مستوى كل مركز مسؤولية (ميدة، 2003 م).

وعرف كحيل النظام المحاسبي بأنه "مجموعة من الوثائق والسجلات والتقارير والتعليمات المستخدمة لإتمام الدورة المحاسبية أو لتحقيق هدف المحاسبة" (كحيل، 2017، ص 37).

وبناء عليه فإن النظام المحاسبي يعتمد على ثلاثة عناصر رئيسة هي: (الحمداني، 2006 م) .

1- الوثائق والمستندات المالية: وهي مدخلات النظام المحاسبي، وتشمل كافة المستندات والوثائق الأصلية من فواتير إيصالات قبض أو دفع وغيرها، أو مستندات فرعية ناتجة عن المستند الأصلي.

2- السجلات المالية: وتشمل سجل اليومية وسجل الأستاذ، ويعبر عنها بعملية المعالجة والتشغيل.

3- التقارير المالية: تعدّ مخرجات النظام المحاسبي، وتمثل الحلقة الأخيرة في الدورة المحاسبية،

حيث تعدّ مخرجات النظام المحاسبي ومن أمثلتها: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

ومن الجدير بالذكر أن تطبيق النظام المحاسبي المناسب يختلف تبعاً لاختلاف أنشطة الوحدات الاقتصادية، فالنظام المحاسبي المطبق في الوحدات التي تهدف للربح تحكمه قواعد تختلف عن تلك القواعد التي تطبق في الوحدات غير الهادفة للربح.

ويرى الباحث أن اعتماد الإدارة العليا على التقارير المالية يساعدها بشكل كبير على اتخاذ قرارات رشيدة خصوصاً إذا أعدت هذه التقارير بشكل دقيق وبعيد عن الأخطاء.

#### 9-5- وجود نظام فعال للتقارير الإدارية:

تعد تقارير الأداء أو التقارير الرقابية من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية، حيث لا يستطيع النظام أن يحقق أهدافه إلا بها، فبعد تحديد انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط فإن الخطوة التي تليها هي تحديد أسباب هذه الانحرافات والمسؤولين عنها، وبعد ذلك يتم عمل التقرير المناسب ورفعها للمستويات الإدارية لاتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، وبالتالي فإن الهدف من التقارير الرقابية هو توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ الإجراءات اللازمة وإعادة الأمور إلى وضعها الطبيعي، وتجاوز كافة الانحرافات بين الإداء الفعلي والإداء المخطط.

وعند إعداد تقارير الأداء هناك قواعد يجب أن يتم الالتزام بها، ومن هذه القواعد ما يلي (كحالة، حنان، 2002، ص 441-443) :

1- أن يتم إعداد التقرير وفقاً للمستويات الإدارية على أساس الهيكل التنظيمي في الوحدة الإدارية،

بحيث يعكس نشاط كل مركز من مراكز المسؤولية، ويتم رفع التقرير من المستوى الإداري

الأدنى إلى المستوى الإداري الأعلى المسؤول عنه.

2- أن يقدم التقرير تفاصيل ملائمة للمستوى الإداري وتجنب التفاصيل غير الضرورية لاحتياجات المستوى الإداري المعني باتخاذ القرارات.

3- أن يقتصر التقرير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لمسؤولية رئيس المركز والعاملين معه المسؤول عن محاسبتهم.

4- أن يتم إعداد التقرير وفقاً للأساليب العلمية والتحليلية حتى يكون أكثر فاعلية.

5- أن يكون هناك ثبات في شكل التقرير والمعلومات، للمساعدة في إجراء المقارنات الدورية السليمة.

6- أن يقدم التقرير في الوقت المناسب حتى تتمكن الإدارة من ممارسة الرقابة واتخاذ القرار بالسرعة اللازمة فلا فائدة من الحصول على بيانات دقيقة في وقت متأخر.

ويرى الباحث أن نظام التقارير في جامعة حلب لا يخدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، كونه لا يتضمن المعلومات الكافية التي تساعد الإدارة على تصحيح الانحرافات التي من المفروض أنها موضحة في التقارير.

#### 9-6- تحليل الانحرافات في أداء مراكز المسؤولية:

يتم تحليل الانحرافات في أداء مراكز المسؤولية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط، والوقوف على الأسباب والمسؤولين عنها، ويمكن أن يكون الانحراف سلبياً أي نقص الأداء الفعلي عما هو مخطط له، أو إيجابياً ويعني زيادة الأداء الفعلي عما هو المخطط، وفي كلا الحالتين لا بد من دراسة هذه الانحرافات وتحليلها للوصول إلى أسبابها، فربما يكون الانحراف الإيجابي ناتج عن عدم الدقة في تحديد المعايير.

#### أسباب حدوث الانحرافات وعلاجها:

يمكن رد أسباب الانحرافات إلى ما يلي: (العلاق 1999 ص 339).

#### 1- أسباب تعود إلى المعيار:

قد يكون المعيار غير مناسب أو غير واقعي مما يصعب على العاملين تحقيقه، وتكون النتائج دون المستوى المطلوب ولعلاج هذا السبب لابد من إعادة النظر بالمعيار وجعله أكثر واقعية.

#### 2- أسباب تعود إلى المنفذين:

قد يكون سبب الانحراف يعود للعاملين أنفسهم ولا يتعلق الأمر بملاءمة المعيار، فقد يكون المنفذون لا

يملكون المهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ الأعمال الموكلة لهم، خاصة إذا كان العمل جديد عليهم ولعلاج ذلك لابد من تدريبهم وتأهيلهم بشكل صحيح.

### 3- أسباب تعود إلى عوامل خارجية لا علاقة لها بالعاملين او بالمعيار:

قد يكون سبب الانحرافات ناتج عن أمور خارج إرادة الوحدة الإدارية، مثل نشوء الحروب والاضطرابات السياسية وغيرها من الكوارث الطبيعية، وعلاج هذه الأسباب إما بإزالة هذه المسببات أو تعديل المعايير الموضوعية.

ويرى الباحث أن جامعة حلب لا تقوم بتحليل الانحرافات، وذلك لعدم وجود موازنات تخطيطية تعتمد عليها الجامعة في تحديد الانحرافات وتحليلها.

### 9-7- تطبيق نظام حوافز فعال:

تتبع أهمية الحوافز من أهمية العنصر البشري بوصفها أحد عناصر الإنتاج التي يمكن من خلال استخدامها بكفاءة تحقيق أهداف الوحدة الإدارية، ويعد نظام الحوافز من أهم العوامل التي تؤدي إلى تحسين الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية في الوحدة الاقتصادية، من خلال تحفيز العاملين وتوجيههم للقيام بالأعمال الموكلة لهم على نحو أفضل، لذلك يجب على الإدارة العليا ربط أهداف الفرد بأهداف الوحدة الاقتصادية، فإذا اعتقد الفرد أن الطريق الوحيد لتحقيق أهدافه الشخصية يكون من خلال تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية فإن دافعيته للعمل ستزداد، وعرفت الحوافز بأنها عبارة عن مجموعة من العوامل والمؤثرات الخارجية التي تنشط الفرد، وتدفعه لأداء مسؤولياته بأفضل صورة، وذلك من خلال اشباع حاجاته ورغباته المادية منها والمعنوية (الهيتمي، 2003 م) .

ولتحقيق أهداف ومزايا نظام الحوافز لابد من تتوافر فيه المتطلبات والمقومات الآتية:

(زامل، 2000، ص: 532-533):

- 1- **العدالة:** من خلال ربط الحوافز بالأداء وليس بالعواطف والنوازع الشخصية للرؤساء .
- 2- **الإقناع:** يجب أن تكون خطة الحوافز مقنعة للعاملين، ويتم ذلك من خلال إشراكهم في مناقشاتها وإعدادها.
- 3- **الثبات:** يجب تطبيق نظام الحوافز بشكل ثابت ومستمر، من دون أن يعني ذلك عدم مراجعته بين حين وآخر من أجل التطوير والتحسين، ومراعاة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية.

4- **الفورية:** أن يتم دفع الحوافز بعد انتهاء العمل مباشرة من دون تأخير، حتى لا تفقد أهميتها وأثرها على العاملين.

5- **الوضوح:** أي أن تكون طريقة احتساب الحوافز واضحة وسهلة، وعدم ربطها بالرواتب والأجور، حتى لا تفقد وظيفتها بوصفها أسلوباً للتحفيز.

ويرى الباحث أن نظام الحوافز المطبق في جامعة حلب يفتقر إلى الكثير من المقومات على رأسها العدالة والثبات، كما أن الكثير من العاملين غير مقتنع بنظام الحوافز المطبق بالجامعة.

#### 10- الدراسة الإحصائية:

##### 10-1- مجتمع البحث:

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من الأفراد العاملين في مراكز المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة، والمتمثلين في الآتي: (رئيس الجامعة، نائب رئيس الجامعة، أمين الجامعة، عميد كلية، رئيس قسم، رئيس دائرة في رئاسة الجامعة، مدير معهد)، والبالغ عددهم 20 شخصاً، وتم توزيع 19 استبانة على مجتمع الدراسة، تم استردادها بالكامل بنسبة %100.

##### 10-2- منهجية البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات عن موضوع البحث، وتحليل ما تم جمعه، وقد استخدمت الدراسة مصدرين أساسيين لجمع المعلومات وهي على النحو الآتي: **المصادر الثانوية:** وتتمثل في الاطلاع على الكتب والمراجع والمجلات والدوريات التي تختص بمعالجة موضوع الدراسة، كما تم الاعتماد على مجموعة من رسائل الماجستير والأبحاث السابقة. **المصادر الأولية:** وتتمثل في الاستبانة المعدة لقياس المتغيرات الموضوعية في البحث.

##### 10-3- أداة البحث:

تم استخدام الاستبانة بوصفها أداة للبحث عن "مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة"، وتم تقسيمها إلى قسمين كالتالي: **القسم الأول:** تحتوي على بيانات شخصية عن عينة الدراسة.



**القسم الثاني:** وتحتوي على عدة محاور تمثل مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فى جامعة حلب فى المناطق المحررة، وهي:

المحور الاول: الهيكل التنظيمي.

المحور الثاني: نظام الموازنات التخطيطية.

المحور الثالث: النظام المحاسبي.

المحور الرابع: مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

المحور الخامس: تحديد وتحليل الانحرافات.

المحور السادس: نظام التقارير الرقابي.

المحور السابع: نظام حوافز فعال.

وقد تم إعداد الاستبانة بالاستعانة بدراسة أحمد عز الدين 2017، ودراسة ديالا جميل الرزي 2007. كما استخدم الباحث مقياس ليكارت الخماسي بحيث كلما اقتربت الدرجة من (5) دل ذلك على الموافقة العالية على محتوى الفقرة والعكس صحيح، كما هو موضح فى الجدول الآتي:

جدول رقم (1) مقياس ليكارت الخماسي

التقدير	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	4.2-5	3.4-4.2	2.6-3.4	1.8-2.6	1-1.8

#### 10-4- تحليل العوامل الديمغرافية للبحث:

استخدم الباحث الإحصاءات الوصفية لعرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

##### 1- الجنس:

الجدول رقم (2) الإحصاءات الوصفية لمتغير الجنس.

الجنس		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر		17	89.5	89.5	89.5
انثى		2	10.5	10.5	100.0
Total		19	100.0	100.0	

يتضح من الجدول رقم (2) أن نسبة الذكور في عينة البحث بلغت 89.5%، ونسبة الإناث 10.5% فقط، وذلك لأن عدد الموظفين الذكور في جامعة حلب في المناطق المحررة أكثر من عدد الموظفات الإناث بنسبة كبيرة، وخاصة في المناصب العليا.

## 2- الفئة الوظيفية:

الجدول رقم (3) الإحصاءات الوصفية لمتغير الفئة الوظيفية

Job classification	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أكاديمي بمنصب اداري	9	47.4	47.4	47.4
غير أكاديمي بمنصب اداري	10	52.6	52.6	100
Total	19	100.0	100.0	

يتضح من الجدول رقم (3) أن الفئة الوظيفية للعاملين في مراكز المسؤولية 9 أكاديمي بمنصب إداري بنسبة 47.4%، مقابل 8 غير أكاديمي بمنصب اداري بنسبة 52.6%. ويعزو الباحث ذلك إلى التنوع في الفئة الوظيفية لعينة الدراسة مما يعطي نتائج أكثر قوة للدراسة.

## 3- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (4) الإحصاءات الوصفية لمتغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي				
Qualification	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
دكتوراه	7	36.8	36.8	36.8
ماجستير	2	10.5	10.5	47.4
اجازة	10	52.6	52.6	100.0
Total	19	100.0	100.0	

يلاحظ الباحث أن عدد العاملين من حملة شهادة الدكتوراه 7 بنسبة 36.8 % يليه حملة الاجازة 10 بنسبة 52.6% بينما الأقل هم من حملة الماجستير 2 بنسبة 10.5%. ويعزو الباحث ذلك إلى قلة الأكاديميين من حملة الدكتوراه والماجستير، مما دفع الجامعة لتعيين من هم حملة الإجازة في المناصب العليا ومراكز المسؤولية.

## 4- سنوات الخبرة:

الجدول رقم (5) الإحصاءات الوصفية لمتغير سنوات الخبرة.

Experience	Frequency	Percent	Valid Percent
أكثر من أربع سنوات	19	100.0	100.0

يلاحظ الباحث ومن خلال البيانات الظاهرة في الجدول رقم (5) أن كل الموظفين لديهم خبرة جيدة تفوق الأربع سنوات، وهذا إن دل على شيء يدل على الخبرة.

## 10-5- اختبار الفرضيات:

الفرضية الفرعية [1]: لا يوجد هيكل تنظيمي واضح ومحدد في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية: يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية للفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

Paragraph	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يوجد هيكل تنظيمي واضح ومحدد في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	2.6391	0.67908	0.15579

يتضح من خلال الجدول رقم (6) أن قيمة متوسط العينة للمجال قد بلغت 2.6391، وهي أقل من قيمة متوسط المجتمع البالغة 3، وتقع ضمن المجال المحايد وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وللتحقق من معنوية الفروقات تم إجراء اختبار t وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (7) قيمة اختبار t

Paragraph	N	Sig. (2-tailed)
يوجد هيكل تنظيمي واضح ومحدد في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	0.033

يلاحظ من خلال الجدول رقم (7) أن قيمة الاحتمالية  $\text{sig} = 0.033 < 0.05$ ، وهذا يعني وجود فروقات معنوية بين المتوسط الذي تم الحصول عليه ومتوسط أداة القياس، وبالتالي نقبل الفرضية القائلة: لا يوجد هيكل تنظيمي واضح ومحدد في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة

المسؤولية.

الفرضية الفرعية [2]: لا تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة موازنات تخطيطية تتناسب ومتطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية.

. يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية للفرضية الفرعية الثانية:

الجدول رقم (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

Paragraph	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة موازنات تخطيطية تتناسب ومتطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	2.9774	0.75932	0.17420

يتضح من خلال الجدول رقم (8) أن قيمة متوسط العينة للمجال قد بلغت 2.9774، وهي أقل من قيمة متوسط المجتمع البالغ 3، وتقع ضمن المجال المحايد وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وللتحقق من معنوية الفروقات تم إجراء اختبار t وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (9) قيمة اختبار t

Paragraph	N	Sig. (2-tailed)
تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة موازنات تخطيطية تتناسب ومتطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	0.898

يتضح من خلال الجدول رقم (9) أن قيمة الاحتمالية  $\text{sig} = 0.898 > 0.05$ ، وهذا يعني وجود فروقات غير معنوية بين المتوسط الذي تم الحصول عليه ومتوسط أداة القياس، وبالتالي نقبل الفرضية القائلة: لا تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة موازنات تخطيطية تتناسب ومتطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية.

الفرضية الفرعية [3]: لا تعتمد جامعة حلب في المناطق المحررة على نظام معلومات محاسبي يساعدها على تطبيق محاسبة المسؤولية.

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية للفرضية الفرعية الثالثة:

الجدول رقم (10) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

Paragraph	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تعتمد جامعة حلب في المناطق المحررة على نظام معلومات محاسبي يساعدها على تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	2.609	0.69635	0.15975

يتضح من الجدول رقم (10) أن قيمة متوسط العينة 2.609 أقل من قيمة متوسط المجتمع البالغة 3، وتقع ضمن المجال المحايد وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وللتحقق من معنوية الفروقات تم إجراء اختبار t وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (11) قيمة اختبار t

Paragraph	N	Sig. (2-tailed)
تعتمد جامعة حلب في المناطق المحررة على نظام معلومات محاسبي يساعدها على تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	0.025

يتضح من الجدول رقم (11) أن القيمة الاحتمالية  $\text{sig} = 0.025 < 0.05$ ، وهذا يعني وجود فروقات معنوية بين المتوسط الذي تم الحصول عليه ومتوسط أداة القياس، وبالتالي نقبل الفرضية القائلة: لا تعتمد جامعة حلب في المناطق المحررة على نظام معلومات محاسبي يساعدها على تطبيق محاسبة المسؤولية.

الفرضية الفرعية [4]: لا تقوم جامعة حلب في المناطق المحررة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد وكشف الانحرافات.

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية للفرضية الفرعية الرابعة:

الجدول رقم (12) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

Paragraph	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تقوم جامعة حلب في المناطق المحررة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد وكشف الانحرافات.	19	2.89	0.81562	0.18712

يتضح من الجدول رقم (12) أن قيمة متوسط مجال العينة 2.89، وهو أقل من متوسط المجتمع 3، وتقع ضمن المجال المحايد وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وللتحقق من معنوية الفروقات تم إجراء

اختبار t وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (13) قيمة اختبار t

Paragraph	N	Sig. (2-tailed)
تقوم جامعة حلب في المناطق المحررة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد وكشف الانحرافات.	19	0.546

يتضح من الجدول رقم (13) أن القيمة الاحتمالية  $\text{sig} = 0.546 > 0.05$  وهذا يعني وجود فروقات غير معنوية بين المتوسط الذي تم الحصول عليه، ومتوسط أداة القياس، وبالتالي نقبل الفرضية القائلة: لا تقوم جامعة حلب في المناطق المحررة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد وكشف الانحرافات.

الفرضية الفرعية [5]: لا تعمل جامعة حلب في المناطق المحررة على تحليل الانحرافات لمعرفة مسبباتها والعمل على معالجتها.

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية للفرضية الفرعية الخامسة:

الجدول رقم (14) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

Paragraph	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تعمل جامعة حلب في المناطق المحررة على تحليل الانحرافات لمعرفة مسبباتها والعمل على معالجتها.	19	2.789	0.74439	0.17078

يتضح من الجدول رقم (14) أن قيمة متوسط المجال 2.789 أقل من قيمة متوسط المجتمع 3، ويقع ضمن المجال المحايد وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وللتحقق من معنوية الفروقات تم إجراء اختبار t وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (15) قيمة اختبار t

Paragraph	N	Sig. (2-tailed)
تعمل جامعة حلب في المناطق المحررة على تحليل الانحرافات لمعرفة مسبباتها والعمل على معالجتها.	19	0.234

يلاحظ من الجدول رقم (15) أن القيمة الاحتمالية  $\text{sig} = 0.234 > 0.05$ ، وهذا يعني وجود فروقات غير معنوية بين المتوسط الذي تم الحصول عليه، ومتوسط أداة القياس وبالتالي نقبل الفرضية

القائلة: لا تعمل جامعة حلب في المناطق المحررة على تحليل الانحرافات لمعرفة مسبباتها والعمل على معالجتها.

الفرضية الفرعية [6]: لا تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة نظام تقارير فعال يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية للفرضية الفرعية السادسة:

الجدول رقم (16) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

Paragraph	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة نظام تقارير فعال يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	2.872	0.82876	0.19013

يتبين من الجدول رقم (16) أن قيمة متوسط المجال 2.872 أقل من قيمة متوسط المجتمع 3، وتقع ضمن المجال المحايد وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وللتحقق من معنوية الفروقات تم إجراء اختبار  $t$ ، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (17) قيمة اختبار  $t$

Paragraph	N	Sig. (2-tailed)
تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة نظام تقارير فعال يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	0.510

يلاحظ من الجدول رقم (17) أن القيمة الاحتمالية  $\text{sig} = 0.510 > 0.05$ ، وهذا يعني وجود فروقات غير معنوية بين المتوسط الذي تم الحصول عليه، ومتوسط أداة القياس، وبالتالي نقبل الفرضية القائلة: لا تستخدم جامعة حلب في المناطق المحررة نظام تقارير فعال يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.

الفرضية الفرعية [7]: لا يوجد نظام حوافز فعال في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية للفرضية الفرعية السابعة:

الجدول رقم (18) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

Paragraph	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يوجد نظام حوافز فعال في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	2.9323	0.81562	0.18712

يتضح من الجدول رقم (18) أن قيمة متوسط المجال 2.9323 أقل من قيمة متوسط المجتمع 3، ويقع ضمن المجال المحايد وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وللتحقق من معنوية الفروقات تم إجراء اختبار t وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (19) قيمة اختبار t

Paragraph	N	Sig. (2-tailed)
يوجد نظام حوافز فعال في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.	19	0.722

يلاحظ من الجدول رقم (19) أن القيمة الاحتمالية  $sig = 0.722 > 0.05$  ، وهذا يعني وجود فروقات غير معنوية بين المتوسط الذي تم الحصول عليه، ومتوسط أداة القياس، وبالتالي نقبل الفرضية القائلة: لا يوجد نظام حوافز فعال في جامعة حلب في المناطق المحررة يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.

الفرضية الرئيسية: ليس هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة.

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية للفرضية الرئيسية:

الجدول رقم (20) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

Paragraph	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة.	19	2.8163	0.81562	0.18712

يتضح من الجدول رقم (20) أن قيمة متوسط المجال 2.8163 أقل من قيمة متوسط المجتمع 3، وتقع ضمن المجال المحايد وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي، وللتحقق من معنوية الفروقات تم إجراء اختبار t، وكانت النتائج كما يلي:



## جدول رقم (21) قيمة اختبار t

PARAGRAPH	N	SIG. (2-TAILED)
هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة.	19	0.260

يلاحظ من الجدول رقم (21) أن القيمة الاحتمالية  $\text{sig} = 0.260 > 0.05$  ، وهذا يعني وجود فروقات غير معنوية بين المتوسط الذي تم الحصول عليه، ومتوسط أداة القياس، وبالتالي نقبل الفرضية القائلة: ليس هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة.

## 11-النتائج:

بعد استكمال الدراسة النظرية واختبار الفرضيات حول إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة، توصل الباحث إلى وجود إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة بدرجة متوسطة، كون جميع الإجابات كانت في المجال المحايد، أما فيما يتعلق بمقومات تطبيق محاسبة المسؤولية، فتوصل الباحث إلى النتائج الآتية:

- 1- الهيكل التنظيمي الموجود في الجامعة لا يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.
- 2- لا يوجد موازنات تخطيطية في الجامعة تساعدها على تطبيق محاسبة المسؤولية، ويعزو الباحث ذلك إلى ضعف الخبرات لدى الكوادر الإدارية القادرة على وضع هذه الموازنات.
- 3- إن نظام المحاسبي المطبق في الجامعة لا يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي فهو لا يخدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على الأقل في شكله الحالي.
- 4- إن عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لا تؤدي إلى كشف الانحرافات، وذلك نتيجة طبيعية لعدم وجود موازنات تخطيطية في الجامعة.
- 5- لا تستطيع الجامعة تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها، وذلك لعدم وجود موازنات تخطيطية ومعايير تستند عليها في المقارنة تساعدها على كشف الانحرافات.
- 8- إن نظام التقارير في جامعة حلب في شكله الحالي لا يخدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، لأنه لا يتضمن المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة.
- 9- إن نظام الحوافز المطبق بالجامعة لا يشجع العاملين على تحسين أدائهم، مما يؤثر بشكل سلبي على أداء الموظفين، وبالتالي على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

## 12-التوصيات:

إن ضعف الخبرات الإدارية، وقلة الإمكانيات المادية، إضافة إلى ضعف الثقافة العامة حول محاسبة المسؤولية، كانت أحد أهم الأسباب التي أدت إلى تدني إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة، لذلك يوصي الباحث بالاهتمام بشكل أكبر بتوفير مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في جامعة حلب في المناطق المحررة، وذلك من خلال:

- 1- وضع هيكل تنظيمي واضح، تحدد من خلاله مراكز المسؤولية ومهام ومسؤوليات كل مركز على حدة، بما يضمن عدم تداخل الصلاحيات والمسؤوليات بين مراكز المسؤولية المختلفة.
- 2- التركيز على إعداد الموازنات التخطيطية بوصفها حجر أساس لتطبيق محاسبة المسؤولية، والعمل على إشراك العاملين في وضع هذه الموازنات كل حسب اختصاصه وموقعه، بما يضمن وضع موازنات واقعية تعتمد عليها الإدارة في قياس الأداء.
- 3- وضع نظام محاسبي يمكن الجامعة من معرفة إجمالي التكاليف التي تخص كل مركز مسؤولية على حدة، وبالتالي إمكانية تحديد مركز المسؤولية الذي أحدث التكاليف.
- 4- إجراء مقارنة دورية بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، بما يضمن قدرة الإدارة على كشف الانحرافات وتحديد مسبباتها، ووضع الحلول المجدية لها، والعمل على عدم تكرار حدوثها في المستقبل.
- 5- الاهتمام بشكل أكبر بوجود نظام فعال للتقارير الرقابية، مع مراعات التسلسل الإداري بين المستويات الإدارية المختلفة، بما يتناسب ومتطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
- 6- العمل على وضع نظام حوافز يشجع العاملين على حسن الأداء، وتدفعهم لأداء مسؤولياتهم بأفضل صورة، وذلك من خلال إشباع حاجاتهم ورغباتهم المادية منها والمعنوية.
- 7- زيادة وعي العاملين وخاصة في الإدارة العليا بأهمية تطبيق محاسبة المسؤولية لما له من أثر كبير في الاستغلال الأمثل للموارد، وبالتالي تحقيق أهداف الجامعة، ويمكن أن يكون ذلك من خلال إقامة الندوات والدورات التعريفية عن محاسبة المسؤولية، وأثر تطبيقها على الجامعات والعاملين فيها.

## المراجع:

## 1- المراجع الأجنبية:

- 2- Hilton, Ronald W., managerial accounting, Mc Graw-hill, 1991
- Hermanson, Roger H., and other, accounting principles, fifth edition, Irwin, 1992
- 3- Mondy, R. Wayne and other, management concepts practices and skills, fifth edition, allys and bacon, 1991
- 4- Horngren, Ch., Sundem, G., (2005), *Introduction to Management Accounting*. (13<sup>th</sup> ed). Frankfort: Prentice hall.

## 2 - المراجع العربية:

- 1- رشيد، شلير عبد الرحمن، سعيد، فيان سليمان، صادق، زانا مجيد (2019) "دور محاسبة المسؤولية في تعزيز مقومات الإصلاح"، مجلة الفنون والآداب وعلوم الانسانيات والاجتماع، العراق، أربيل.
- 2- الفطيسي، عبد الغني أحمد ومحمد، ميلاد الشلباق أسامة، عمر المنشاز (2019)، واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية: دراسة استطلاعية، مجلة آفاق اقتصادية، ليبيا، جامعة المرقب، كلية الاقتصاد والتجارة.
- 3- عمارة، محمد سالم (2020) مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية، ليبيا، مجلة جامعة صبارتة العلمية.
- 4- أحمد عز الدين (2017) مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية الجامعة الإسلامية. غزة.
- 5- سمارة، محمود. (2015م). "أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة" دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- 6- علي، فايز. (2015 م). مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفيات الحكومية في محلية مروى، السودان، جامعة دنقلا.
- 7- الدلاهمة، سليمان. (2008 م) تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات.
- 8- مرتجى، أحمد رمضان (2007 م) قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية- دراسة ميدانية (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الإسلامية، غزة.
- 9- الجديبة (2007) بعنوان "قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الاداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية - الجامعة الإسلامية. غزة.
- 10- مرتجى (2007 م): قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية الجامعة الإسلامية. غزة.

- 11-ديالا جميل الرزي (2007) مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 12-آل آدم، يوحنا؛ الرزق، صالح. (2006م). المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، عمان - الحامد للنشر، الطبعة الثانية.
- 13-الحمداني، موفق. (2006 م). مناهج البحث العلمي. ط 1. عمان: مؤسسة الوراق للنشر.
- 14-خشارمة والعمرى (2004) بعنوان "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - عمان، الأردن.
- 15-هيتجر، ليستر، وماتولتس، سيرج. (2004 م). المحاسبة الإدارية. الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع
- 16-.الفضل، مؤيد؛ شعبان، عبد الكريم. (2003 م). المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان - دار زهران للنشر.
- 17-زويلف، مهدي. (2003م). إدارة الأفراد، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان - دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 18-ميده، إبراهيم. (2003م). نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19 العدد الثاني.
- 19-الهيتمي، خالد. (2003م). إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي، عمان - دار وائل للنشر، الطبعة الأولى.
- 20-زامل، أحمد محمد. (2000م). المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، معهد الإدارية العامة الجزء الثاني.
- 21-كحالة، جبرائيل؛ حنان، رضوان. (2002م). المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان - الدار العلمية الدولية للنشر.
- 22-صبري، نضال. (2002م). المحاسبة الإدارية، غزة، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية للنشر.
- 23-جبريل، نائل. (1999م). محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت.
- 24-العلاق، بشير. (1999م). أسس الإدارة الحديثة، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان.
- 25-الصواف، محمد. (1992م). تقييم الأداء الوظيفي دراسة مقارنة للنماذج والتقارير المستخدمة بالمملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية، السعودية، معهد الإدارة العامة، العدد 76.