



إطار مقترح لتطوير أسلوب نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية بالتطبيق على المملكة العربية السعودية

د/شريف محمد عبد الحميد الشيخ

رئيس قسم المحاسبة

كلية إدارة الأعمال - جامعة شقراء

ملخص البحث

يعتمد الإطار المقترح للدراسة على ثلاث محاور اساس تساعد في قياس وتقييم أداء القيادات الإدارية في الوحدات الحكومية وهي: المحور الأول: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، المحور الثاني: يعتمد على تقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز مسؤولية وبناء على ذلك يتم التقسيم إلى مراكز إنفاق، المحور الثالث: مقاييس نتائج العمل الإداري (مقاييس انعكاسية لمراكز الإنفاق) ومنها: مستوى رضا العملاء عن الخدمات المقدمة، ومستوى جودة الخدمة المقدمة، ومستوى الأداء القانوني والالتزام باللوائح والقوانين الخاصة بالوحدة.

الكلمات الرئيسية: محاسبة المسؤولية، مراكز الإنفاق، القائد الإداري

Abstract

The proposed framework of the study is based on three main axes that will help in measuring and evaluating the performance of the administrative leaders in the government units. The first axis is the implementation of the liability accounting system. The second axis depends on dividing the government unit into expenditure centers.: Measures of results of administrative work (reflective measures of expenditure centers), including: level of customer satisfaction with the services provided, the level of quality of service provided, the level of legal performance and compliance with the regulations and laws of the unit.

Key words: Accountability of responsibility, expenditure centers, administrative leader

١ - طبيعة المشكلة

يتمثل العمل الحكومي بشكل عام في أنه يسعى دائماً إلى تقديم الخدمات اللازمة لكافة أفراد المجتمع بالشكل والكيفية التي تحقق رغبات هؤلاء الأفراد، ومن جانب آخر يتطلب أداء العمل الحكومي إلى العديد من النفقات التي تغطي أداء هذه الخدمات مما يضع على الجهات المسؤولة مسؤولية توفير التمويل اللازم لأداء هذه الخدمات، وفي إطار آخر تحتاج الحكومات إلى وسيلة للتحقق من قيام القيادات الإدارية بهذه الوحدات الحكومية بأداء هذه الخدمات بالشكل المطلوب وفي حدود الموازنة المخطط لها، مما يعنى ضرورة توفير وسيلة لتقييم أداء القيادات الإدارية بهذه الوحدات حتى يمكن الحكم على أداء هذه القيادات وبالتالي ضمان تقديم الخدمات المطلوبة لكافة أفراد المجتمع.

تخدم المحاسبة في مجملها المنظومة الإدارية للوحدات الاقتصادية المختلفة من ناحية توفير البيانات والمعلومات المحاسبية بالشكل والكيفية التي تفيد العملية الإدارية بهذه الوحدات، و تمثل المحاسبة الإدارية *Management Accounting* أحد أهم تخصصات المحاسبة في مجال العمل الإداري ، وذلك لما تمثله من توفير خلاصة الفكر المحاسبي - العلمي والعملية - في توفير المعلومات والأدوات والأساليب اللازمة لخدمة وتقييم المدراء في كيفية إدارة واستخدام الموارد المتاحة وبما يحقق أهداف العملية الإدارية المطلوبة في إطار متطلبات التخطيط الحالي والمستقبلي وبما يحقق أهداف التنظيم.

وتمثل المحاسبة الإدارية *Management Accounting* إحدى أهم التخصصات الإدارية المساندة في مجال إدارة الأعمال حيث تنطوي على توظيف خلاصة الخبرات والمعارف المحاسبية في خدمة العمل الإداري و التنفيذ في أية مؤسسة، و هي تقوم على أساس توفير المعلومات و المعطيات والأدوات المحاسبية الجوهرية للمدراء مع منهجيات استخدامها الأكثر ملائمة وانسجاماً مع متطلبات العمل الإداري والتنفيذي وذلك لاتخاذ

قرارات إدارية حكيمة تتمخض عن نتائج إيجابية لاحقة من خلال إدارة فعلية أكثر عملية وضبط لوظائف العمل الإداري بشكل أكثر فاعلية.

وتمثل المحاسبة الإدارية حلقة الوصل فيما بين العمل المحاسبي والإداري حيث تخدم الأساليب المحاسبية العملية الإدارية عن طريق ما يسمى محاسبة المسؤولية، وتعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أن الأفراد (القيادات) يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم واداء مرؤوسيههم، وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ربط المعايير والفعاليات بالمسئوليات مما يساهم في تقييم أداء العمل الإداري والقيادات الإدارية بالوحدات الحكومية.

٢- أهداف البحث

يهدف البحث إلى وضع إطار علمي لقياس أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية، عن طريق استخدام مفاهيم واساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة في " نظام محاسبة المسؤولية " التي تطبق في الوحدات أو الشركات الخاصة أو الأهلية للتطبيق في الوحدات الحكومية، وبما يسهم في تطوير أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية.

٣- أهمية البحث

يعتبر البحث من الموضوعات الهامة في مجال أداء الوحدات الحكومية نظرا للظروف الراهنة التي تمر بها الدول العربية والتي تتطلب تضافر الجهود من أجل الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية وترشيد الموارد إلى أقصى حد ممكن والبعد من الإسراف والاستفادة من الموارد المتاحة بأكبر قدر ممكن، هذا من جانب الأهمية العلمية، أما من ناحية الأهمية العملية فيمكن ان يسهم البحث في تقديم إطار يساعد في تقييم الأداء للقيادات الحكومية بالوحدات الحكومية مما ينعكس على ترشيد الأداء لهذه الوحدات.

٤ - فروض البحث

يقوم البحث على الفروض التالية:

الفرض الأول: أن نظام محاسبة المسؤولية يمكن أن يكون له تأثير في قياس مستوى أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية.

الفرض الثاني: أن تقسيم الوحدات الحكومية إلى مراكز إنفاق يمكن ان يكون له تأثير على قياس مستوى أداء القيادات الإدارية بهذه الوحدات الحكومية.

الفرض الثالث: توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى رضا المتعاملين أو العملاء.

الفرض الرابع: توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى جودة الخدمات المقدمة للمتعاملين أو العملاء.

الفرض الخامس: توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى الأداء القانوني.

الفرض السادس: توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى الإيمان بقيمة العمل.

٥ - منهج البحث

سوف يتم استخدام المنهج الاستنباطي للدراسة النظرية والذي يعتمد على استنباط النتائج من مقدماتها المنطقة للوصول إلى إطار مقترح لتطوير نظام محاسبة المسؤولية بغرض تقييم أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، كما سيتم استخدام المنهج الاستقرائي لدراسة الواقع الميداني للوصول إلى نتائج يمكن تطبيقها.

٦ - حدود البحث

يركز البحث على استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأحد أدوات المحاسبة الإدارية في وضع الإطار المقترح لقياس أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية.

٧- تقسيم البحث

يركز البحث على الموضوعات التالية:

١/٧: الدراسات السابقة في الأدب المحاسبي الإداري 0

٢/٧: إطار مقترح لتطوير نظام محاسبة المسؤولية بغرض تقييم القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية 0

7/3: الدراسة الميدانية.

ونستعرض فيما يلي هذه الموضوعات:

1/7: الدراسات السابقة في الأدب المحاسبي الإداري.

1- دراسة (الجدبة، 2007): هدفت الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام والمعوقات والحلول اللازمة، وتم عمل دراسة ميدانية على مجموعة من الوزارات الحكومية تتمثل في مقومات نظام محاسبة المسؤولية، وخلصت الدراسة إلى ضعف تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية لعدم توافر الأسس والمقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

2- دراسة (مرتجى، 2007): هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية ومدى إمكانية تطبيقه في الجامعات الفلسطينية وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم الاهتمام بمفهوم محاسبة المسؤولية ومقوماته الأساسية أي عدم وجود نظام معلومات محاسبي ملائم، عدم وجود موازنة تخطيطية، عدم المشاركة في إعداد التقارير الدورية، عدم الاهتمام بنظام الحوافز 0 وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق هذه المقومات لتطوير أداء الجامعات.

3- دراسة (حماد، 2005): هدفت الدراسة إلى التعرف على الأداء المالي في مؤسسات السلطة الفلسطينية وإمكانية تطويره بما يخدم عمل الإدارات المالية فيها، وخلصت

- الدراسة إلى غياب الكثير من القوانين والتشريعات والتعليمات المالية الواضحة، وعدم وضوح واعتماد الهياكل التنظيمية بالوزارات، و ضعف تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية.
- 4- دراسة (غلاء، 2005): هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، وكان من أهم النتائج عدم توفر المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية حيث لا يتم التنسيق بين مراكز المسؤولية، وعدم الاهتمام بتقييم أداء مراكز المسؤولية، وعدم إعداد التقارير بشكل سليم، وعدم الاهتمام بنظام الحوافز.
- 5- دراسة (خشارمة، والعمري، 2004): هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية - وخلصت الدراسة إلى عدم الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالوحدات الحكومية الأردنية وأوصت الدراسة بضرورة توفير المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية للتطبيق بالوحدات الحكومية الأردنية⁰
- 6- دراسة (ميدة، 2003 - وجبريل 1999): هدفت الدراسة إلى إبراز مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وخلصت الدراسة إلى عدم وجود تصنيف وتحليل للتكاليف والإيرادات على مستوى مراكز المسؤولية وفق الهياكل التنظيمية للشركات المساهمة الصناعية، و عدم مقارنة المخطط مع الفعلي لكل مركز مسؤولية ، وعدم وجود نظام للحوافز.
- 7- دراسة (فخر، 1998) : كان الهدف من هذه الدراسة هو إلقاء الضوء على نظام محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيق هذا النظام، وخلصت الدراسة إلى أن محاسبة المسؤولية هي أداة رقابية هامة تهدف إلى تحقيق رقابة إدارية على عناصر التكاليف وفي نطاق مراكز المسؤولية وتقييم الأداء وكشف الانحرافات وتحليلها، ومن أهم الشروط لتطبيق هذا النظام هو توفير نظام محاسبي متكامل يتوافق مع متطلبات العمليات التكنولوجية.

- 8- دراسة (الشيخ، 1997): هدفت الدراسة إلى إبراز اساليب تقييم أداء مراكز المسؤولية في الوحدات الاقتصادية الخدمية وتحديد مشكلات التطبيق، وخلصت الدراسة إلى أن الوحدات الاقتصادية الخدمية تحتاج إلى أسلوب مناسب لتقييم الأداء بها نظرا لطبيعتها الخاصة، وإن استخدام محاسبة المسؤولية يتطلب تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسئولية وتقييم أداء هذه المراكز بما يتلاءم مع طبيعة هذه الوحدات الخدمية.
- 9- دراسة (المنيف، 1993): هدفت الدراسة إلى تقييم نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية من حيث ملاءمته لأغراض الرقابة وتقييم الأداء واقتراح نظام افضل لتقييم الأداء وفقا لمفهوم محاسبة المسؤولية⁰ وخلصت الدراسة إلى: ضرورة الاستعانة بأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في القطاع الحكومي، وضرورة تقسيم الوحدات الحكومية إلى مراكز تكاليف ومراكز إيرادات، وتحقيق مفهوم الرقابة وفقا لنظام محاسبة المسؤولية⁰ وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق اسس ومقومات محاسبة المسؤولية في القطاع الحكومي حتى يمكن تحقيق الرقابة وتقييم الأداء.
- 10- دراسة (La-Grange, 92): هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تطوير وبناء نظام محاسبة المسؤولية للعمل على تقليل الفجوة بين أسس ومبادئ المحاسبة الإدارية من جهة وحاجة المؤسسات إلى إعادة الهيكلة - والتفويض واللامركزية في السلطة والمسئولية من جهة أخرى⁰ وبينت الدراسة أن مع نظام محاسبة المسؤولية فإن المعلومات الإدارية تجهز بشكل علمي طبقا لمواصفات إعادة الهيكلة لأغراض لامركزية القرار وهو نظام إداري مالي لمتابعة المؤسسة بشكل كامل من خلال المسؤولية الفردية المباشرة.
- 11- دراسة (Cox and Other, 1989): هدفت الدراسة إلى مناقشة آليات المحاسبة الإدارية الملائمة للقطاع الحكومي من خلال استطلاع عينة من اعضاء إتحادات المكاتب المالية الحكومية، كما هدفت الدراسة إلى مناقشة عمليات الرقابة وأهداف التقارير المالية والمحاسبية للوحدات الحكومية⁰ وأشارت إلى متطلبات تقارير الموازنة الخارجية الخاصة بالمعهد القومي للمحاسبة الحكومية (National Council on

(Governmental Accounting) البيان رقم (1) المطبقة في تقرير هيئة معايير المحاسبة الحكومية بيان رقم (1) وكان من أهم النتائج هو وجوب إدراك الإدارة العليا في وحدات الحكم المحلى بأن تقنيات المحاسبة الإدارية تعود بالنفع على وحدات القطاع الخاص، وأن على هيئة معايير المحاسبة الحكومية (GASB) أن تعطى اهتماماً أكبر لتطوير معايير الموازنة المقبولة في الوحدات الحكومية.

12- دراسة (عبد الله، 1989): هدفت الدراسة إلى وضع إطار للمحاسبة عن المسؤولية فى إطار المنهج الإسلامى لرقابة الأداء فى الوحدات الاقتصادية⁰ وخلصت الدراسة إلى: أن تطبيق المنهج الإسلامى لمحاسبة المسؤولية الذى يمزج بين العقيدة الإسلامىة وبين المقومات التنظيمية من وجود هيكل تنظيمى ملائم، ونظام فعال للمعايير وتقييم الأداء، ونظام للحوافز، يؤتى ثماراً طيبة من خلال الاستغلال التام للموارد، ومن أهم التوصيات دراسة الكتاب والسنة والتراث الإسلامى لاستخراج القواعد والتوصيات الإسلامىة التى تمكن من بناء نظرية محاسبية مستمدة من قيم الإسلام وتعاليمه.

13- دراسة (عبد الرحمن، 1988): هدفت الدراسة إلى التركيز على نظام محاسبة المسؤولية ودورة فى تحقيق الرقابة فى مجال قطاع الخدمات الطبية⁰ وتوصلت الدراسة إلى: أن من أهم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية هو هيكل تنظيمى واضح المعالم لمراكز المسؤولية، وإلى أهمية دور النظام المحاسبى الذى يعمل من خلال الهيكل التنظيمى، وأوصت الدراسة بضرورة بحث وتطوير النظام المحاسبى بحيث يصبح نظاماً متكاملًا " مالية - تكاليف - إدارية ".

14- دراسة (عطية، 1986): هدفت الدراسة إلى إبراز استخدام الأساليب الرقابية " محاسبة المسؤولية " للرقابة على تكاليف وإيرادات الخدمات السياحية مع التطبيق على شركة مصر للسياحة⁰ وخلصت الدراسة إلى: تقسيم الهيكل التنظيمى إلى مراكز مسئولية، وإعداد دليل مراكز المسؤولية مع ربطه بالدليل المحاسبى، ومشاركة جميع المستويات الإدارية فى إعداد الموازنات التخطيطية، وتوفير نظام عادل للحوافز.

15- دراسة (روس، 1983): هدفت الدراسة إلى بيان الدور الذى تلعبه محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية 0 وخلصت الدراسة إلى: عدم تطبيق مقومات نظم محاسبة المسؤولية خصوصا عدم وجود خريطة تنظيمية تتلاءم مع نظام محاسبة المسؤولية، و عدم تحديد الواجبات والمسئوليات، عدم تحديد التكاليف طبقا لإمكانية التحكم فيها 0 وأوصت الدراسة بتلافي هذه العيوب حتى يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية 0

16- دراسة (Ray, 77): هدفت الدراسة إلى اختبار النظام المحاسبي المطبق حاليا في كلية إدارة الأعمال في جامعة نيفادا بولاية رينو وإمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية فيه وبناء نموذج يستخدم أسس وتطبيقات محاسبة المسؤولية 0 وخلصت الدراسة إلى: أن نظام محاسبة المسؤولية يمكن دمجة في نظام المعلومات الجامعي، وأن تغيير النظام المحاسبي الحالي للجامعة إلى نظام محاسبة المسؤولية سيعطى متخذ القرار المعلومات الضرورية لإدارة الجامعة بشكل ملائم، و أن الخبرة المكتسبة من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في كلية إدارة الأعمال تعتبر أساسا ذا قيمة في تطبيق المفهوم في الأقسام الأخرى للجامعة وهذا يمكن أن يزود الإدارة بقاعدة قرارات لإدارة موارد المؤسسة بطريقة مثلى.

التعليق على الدراسات السابقة وعلاقة ذلك بالإطار المقترح.

ركزت الدراسات السابقة في مجال محاسبة المسؤولية على أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأساس لتحقيق الرقابة الإدارية وتقييم الأداء على كافة الأعمال التي تتم سواء في الوحدات الاقتصادية أو الحكومية، وبالتالي عن طريق هذا النظام يمكن تقييم الأداء للوحدة وتحديد اتجاهات النمو حاليا ومستقبلا حيث يتم ذلك على كافة المستويات الإدارية ولكافة مراكز المسؤولية داخل الهيكل التنظيمي، وبالتالي ركزت هذه الدراسات على ضرورة إتباع مقومات نظام محاسبة المسؤولية بالشكل الملائم حتى يحقق النظام الهدف منه 0 وتعتبر هذه الدراسة امتداد لهذه الدراسات السابقة حيث أن قياس وتقويم أداء القيادات الإدارية في الوحدات الحكومية يرتبط مباشرة بقياس وتقويم الأداء للوحدة الحكومية سواء على المستوى الجزئي أو الكلى للوحدة الحكومية، ولكن ليس أداء القيادات الإدارية واحد أو متساوي حتى

لو كان الأداء للوحدة على مستوى عالي من الأداء، لذلك يجب أن تكون هناك وسيلة لقياس وتقويم أداء القيادات الإدارية في الوحدات الحكومية حتى يمكن الحكم على أداء هذه القيادات الإدارية والتي تعتبر أحد أهم الجوانب في نظام محاسبة المسؤولية، ويعتبر مفاهيم ومقومات نظام محاسبة المسؤولية الأساس الذي يقوم عليه الإطار المقترح للدراسة.

2/7: إطار مقترح لتطوير نظام محاسبة المسؤولية بغرض تقييم القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية.

فكرة الإطار المقترح

يعتمد الإطار المقترح على العناصر التالية:

1-2/7: تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية.

2-2/7: المقاييس المالية (مراكز الإنفاق).

3-2/7: مقاييس نتائج العمل الإداري (مقاييس انعكاسية لمراكز الإنفاق).

وتعتمد فكرة الإطار المقترح على ثلاث محاور:

المحور الأول: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية: من حيث المفاهيم والفروض والمقومات الأساسية والتي سيتم تناولها لاحقاً، أي ان الإطار المقترح يقوم على فكرة تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية كأساس لقياس وتقييم أداء القيادات الإدارية لهذه الوحدات، بمعنى أن نظام محاسبة المسؤولية يوفر البيئة اللازمة من حيث وجود هيكل تنظيمي ملائم واضح المعالم يوضح السلطات والمسئوليات، واستخدام نظام الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة)، وإعداد نظام معلومات محاسبي متطور، ووجود نظام فعال للتقارير الدورية ونظام للحوافز، وبالتالي توفير الظروف الملائمة لتطبيق عملية المساءلة لكل قائد

إداري 0

المحور الثاني: المقاييس المالية (مراكز الإنفاق): هذا المقياس يعتمد على تقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز مسئولية وبناء على ذلك يتم التقسيم إلى مراكز إنفاق، لذلك يتم تقسيم الوحدة الحكومية إلى نقاط تسمى نقاط القيادة طبقا لكل مستوى إداري يلي ذلك تحديد مركز الإنفاق الأساس (الذى له سلطة التحكم في الإنفاق)، ومركز الإنفاق التابع (الذى ليس له سلطة التحكم في الإنفاق) ويساعد ذلك في عملية قياس وتقييم أداء القيادات الإدارية في الوحدات الحكومية بشكل كبير، حيث أن عملية الإنفاق تتطلب التوجيه الصحيح للموارد المالية بوضعها في المكان المناسب هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى هناك نتائج لعملية الإنفاق هذه وهو ما سيتم تناوله في المحور الثالث وهو مقاييس نتائج الإنفاق.

ويرى الباحث ان استخدام مصطلح مركز إنفاق يكون أكثر دلالة حيث ان النفقة قد يكون لها نتائج مختلفة من الناحية العلمية وطبقا لمفاهيم محاسبة التكاليف فهي تعتبر تكلفة إذا تم إنفاقها لحاجة معينة وفي نفس الوقت تصب في إشباع هذه الحاجة بالقدر اللازم، أي يكون هناك منفعة من هذه النفقة، وتعتبر خسارة إذا كان هناك حاجة ولم تحقق إشباع هذه الحاجة أي لا توجد منها منفعة. وبالتالي فإن المقياس المالي لقياس أداء القيادات الإدارية في الوحدات الحكومية يرتبط بتحديد: ماهي النفقات التي يمكن ان تدخل في نطاق التكلفة؟ وماهي النفقات التي يمكن ان تدخل في نطاق الخسارة؟ وبالتالي يساعد ذلك في عملية قياس أداء القيادات الإدارية الحكومية، فإذا كان القائد الإداري على المستوى الملائم فإن كافة النفقات التي تتم من خلاله تدخل في نطاق التكلفة وليس الخسارة والعكس صحيح، وبالتالي في حالة تحقق الخسارة عن طريق بعض القيادات الإدارية فإن ذلك دليل على فشل القائد الإداري في توجيه عملية الإنفاق التوجيه السليم.

مع ملاحظة أن القائد الإداري قد يكون له سلطة سطة التحكم في مركز إنفاق (مركز إنفاق أساس) وفي نفس الوقت يكون لديه مركز إنفاق تابع (أي تكاليف لا يمكن التحكم فيها)، وفي هذه الحالة يتم قياس أداء القائد الإداري عن النفقات التي يمكن التحكم فيها (مركز الإنفاق الأساس) أما مركز الإنفاق التابع (الذى يأتي من مستوى إداري أعلى)

فيتم قياس أداء القائد الإداري عن طريق مقاييس نتائج العمل الإداري (المقاييس الانعكاسية لمركز الإنفاق الأساس) والتي سيتم تناولها في المحور الثالث.

المحور الثالث: مقاييس نتائج العمل الإداري (مقاييس انعكاسية لمراكز الإنفاق): لقياس أداء قرارات القائد الإداري لكل مستوى إداري هناك بعض المقاييس التي من خلالها يمكن الحكم على نتائج القرارات المالية "مراكز الإنفاق" ومنها: مستوى رضا العملاء عن الخدمات المقدمة، ومستوى جودة الخدمة المقدمة، ومستوى الأداء القانوني والالتزام باللوائح والقوانين الخاصة بالوحدة.

ونستعرض في الأجزاء التالية لهذه الموضوعات كما يلي:

1-2/7: تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية.

1- نشأة محاسبة المسؤولية.

تعود فكرة محاسبة المسؤولية إلى قدم المجتمعات القديمة حيث ان كل شخص مسؤول عن ما يقوم به من عمل، وفي الدين الإسلامي هناك آيات وأحاديث توضح فكرة محاسبة المسؤولية.

اما بالنسبة إلى تاريخ نشأة محاسبة المسؤولية في الفكر المحاسبي يعود إلى الأربعينات وكانت مقالة الكاتب هيجنز الأمريكي تحت عنوان " محاسبة المسؤولية " أول مقالة علمية لنظام محاسبة المسؤولية (حنان وكحالة، 1997: 405) حيث أوضح هيجنز أن محاسبة المسؤولية ليست تغييرا للنظرية المحاسبية وإنما هي أداة من أدوات الرقابة على التكاليف والإيرادات اعتمادا على قاعدة "من فعل هذا" عن طريق استخدام تقارير الأداء للإدارات والأقسام المختلفة وتدرج تقارير الأداء من المستويات الدنيا حتى العليا بحيث تكون أكثر تفصيلا من أسفل إلى أعلى في الهيكل التنظيمي حتى تصبح شاملة وملخصة لمجمل الأداء (جبريل، 20:1999).

2- مفهوم محاسبة المسؤولية.

هناك عدة مفاهيم لنظام محاسبة المسؤولية حيث يعرفها (Horngren and other,2005:225) على أنه نظام يقيس بين المخطط له (الموازنة التخطيطية) وبين المنفذ الفعلي (النتائج الفعلية) لكل مركز مسئولية على حده.

ومن المفاهيم الأخرى (الطحان، 1995) على انه " أسلوبا من اساليب المحاسبة الإدارية يهدف إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في ظل الموازنة التخطيطية بحيث يمكن إصدار تقارير رقابية عن الأداء مقارنة بالمخطط لكل مركز مسئولية مما يمكن من تحديد المسؤولية عن الانحرافات تحديدا دقيقا ومعالجته في الوقت المناسب.

وهناك بعض التعريفات التي تركز على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المجال الحكومي (خطاب،2002) حيث يشتمل نظام محاسبة المسؤولية على مجموعة من المساءلات كما يلي:

- نظام مساءلة مهني يتسم بالصرامة.
 - نظام إدارة لمحاسبة المسؤولية.
 - المساءلة المحاسبية للأقسام الداخلية.
 - المساءلة المحاسبية لجميع عمليات الشراء.
 - المساءلة المالية الحكومية.
 - المساءلة عن الخدمات المقدمة للمستهلكين.
- ويرى الباحث ان نظام محاسبة المسؤولية هو نظام لرقابة وتقييم الأداء الإداري لكافة المستويات الإدارية بهدف ترشيد القرارات الإدارية.

3- الفروض التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية.

هناك عدة فروض يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية منها: (فخر، 1998 : 102)

*إمكانية تبويب عناصر وبنود التكاليف والإيرادات تبعا للمستويات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة وفي حدود مسئولية كل منها.

*حتمية خضوع التكاليف المخصصة لمستوى معين لرقابة هذا المستوى.

*إمكانية استخدام بيانات الموازنة العامة كأساس لتقييم الإداء الفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها

4- مقومات نظام محاسبة المسؤولية.

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية يجب توفر مجموعة من المقومات

اللازمة لنجاح تطبيق هذا النظام وتتمثل أهم هذه المقومات في كل من:

- هيكل تنظيمي ملائم.
- الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة).
- نظام معلومات محاسبي متطور.
- نظام للتقارير الدورية (تقارير الأداء - التقارير الرقابية).
- نظام فعال للحوافز.

ونتناول هذه المقومات بشيء من التفصيل فيما يلي:

العنصر الأول: هيكل تنظيمي ملائم.

أولى مقومات نظام محاسبة المسؤولية ضرورة وجود هيكل تنظيمي ملائم لتحديد الاختصاصات والمسئوليات طبقاً لمراكز المسؤولية. ومن الأسس التي يبنى عليها الهيكل التنظيمي هو التقسيم الوظيفي مثل قسم المالية - قسم الصيانة وهكذا، أو التقسيم النوعي حسب نوع الخدمة مثل: خدمات صحية - خدمات تعليمية وهكذا، أو التقسيم حسب المناطق الجغرافية طبقاً لانتشار الوحدة الحكومية.

ومن المتعارف عليه أن هناك ثلاث مستويات إدارية لأي وحدة وهي : مستوى الإدارة العليا والتي تضم رئيس الوحدة ومساعديه، ومستوى الإدارة الوسطى التي تضم عادة المدراء المنوط بهم تنفيذ السياسات الخاصة بالإدارة العليا، وأخيراً مستوى الإدارة الدنيا ويضم عادة المشرفين ورؤساء الأقسام الذين يقومون بالرقابة عن طريق الملاحظة لأداء الأعمال.

وبالتالي فإن وجود الهيكل التنظيمي الملائم يسهم في نجاح نظام محاسبة المسؤولية سواء للوحدة الحكومية أو للقيادات الإدارية لما يقدمه من تحديد للاختصاصات والمسئوليات تحديد واضح وبالتالي إمكانية تحديد مراكز المسؤولية وتحديد عملية المساءلة.

العنصر الثاني: الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة).

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في أي وحدة يجب إعداد الموازنات التخطيطية (الموازنة العامة) والتي تعتبر خطة مستقبلية على الإدارات المعنية تنفيذها، وتهدف الموازنة عموماً إلى تقسيم مجهودات الإدارة والأقسام المختلفة إضافة إلى توجيه الموارد المالية بصورة سليمة دون إسراف، وإيضاً تحقيق الرقابة وتقييم الأداء. (LaGrange, 1992)

وهناك العديد من السمات والمقومات الواجب مراعاتها عند إعداد هذه الموازنات منها: أن تعكس الأهداف التفصيلية المزمع تحقيقها في صورة قابلة للقياس، وتكون هناك مشاركة من المستويات الإدارية في إعداد هذه الموازنة (الجديبة، 2007 : 54) والموازنة العامة للوحدات الحكومية عبارة عن تقديرات معتمدة لنفقات وإيرادات الدولة عن سنة مالية قادمة، حيث يتم إعدادها بناء على تقديرات كل وحدة حكومية بحيث يتم تجميع كافة تقديرات الوحدات الحكومية في ضوء الإيرادات المتاحة والمتوقعة وبعد إقرارها تصبح بمثابة قانون يتم تنفيذه عن طريق الوحدات الحكومية، وبالتالي سيكون هناك رقابة بين التقديرات الموضوعة والتنفيذ الفعلي مما تساهم في تحقيق نظام محاسبة المسؤولية سواء للوحدة الحكومية أو القيادات الإدارية لهذه الوحدة (Ziad, 2018)

العنصر الثالث: نظام معلومات محاسبي متطور.

العنصر الثالث الواجب توافره لنظام محاسبة المسؤولية هو نظام معلومات محاسبي متطور وشامل، ويعرف النظام المحاسبي بأنه وسيلة قياس واتصال للمعلومات المحاسبية لخدمة متخذي القرارات.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية نظام معلومات فرعى لنظام أشمل في الوحدة وهو نظام المعلومات الإدارية، وبالتالي يجب أن يقدم نظام المعلومات المحاسبية معلومات تتصف بالدقة والحيادية والصدق والعدالة وأن تقدم في الوقت المناسب وبالتالي تلبية احتياجات المستخدمين والمساهمة في عملية المساءلة الإدارية بشكل سليم 0

ويهدف نظام المعلومات المحاسبية الحكومي إلى: تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية المترتبة على أنظمة الحكومة المختلفة، وتمكين أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها وتطبيق الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال العامة، وتقييم أداء الوحدات الحكومية بما يسهم في اتخاذ القرارات المناسبة، تحقيق المساءلة عن الموارد المالية وكيفية استخدامها، المساءلة عن الالتزام العام بالمتطلبات القانونية والتعاقدات والسياسات الإدارية، المساءلة عن نتائج البرامج والأنشطة من واقع الإنجازات المتحققة وبالتالي فالمساءلة هي جوهر نظام محاسبة المسؤولية 0 (الجديبة، 2007)

وهناك من الخصائص والسمات الواجب توافرها في نظام المعلومات المحاسبي الملائم حتى يتوافق مع متطلبات نظام محاسبة المسؤولية ويحقق الغرض منه ومنها: أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص القانونية والتشريعات الأخرى، تتفق تصنيفات النظام المحاسبي مع تطبيقات الموازنة العامة، إضافة إلى توفر السمات التالية: وجود نظام مستندي ملائم - وجود نظام معلومات محاسبي (مالي - إداري - تكاليفي) سليم - وجود وسائل للضبط الداخلي 0

ومن متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي :

- إدارة حكومية علمية تتبع الأساليب العلمية في الإدارة مثل: نظام محاسبة المسؤولية 0
- محاربة الإسراف والضياع في الوحدات الحكومية بكافة أشكاله مثل الإسراف في استهلاك الكهرباء والمياه 0
- ترسيخ قيمة العمل لدى الجميع والرغبة في عملية التطوير 0 (خطاب، 2002)

العنصر الرابع: نظام للتقارير الدورية⁰

إضافة إلى العناصر السابقة لمقومات محاسبة المسؤولية يجب أن يكون هناك نظام للتقارير الدورية لكافة المستويات الإدارية وخصوصا في ظل تباعد الإدارة التنفيذية عن الإدارة العليا في معظم الوحدات الحكومية، وأصبح من الضروري أن يكون هناك وسيلة يمكن من خلالها الحصول على المعلومات اللازمة عن أداء هذه الوحدات المتباعدة ، وبالتالي إمكانية الوقوف على الأداء الفعلي والمخطط مما يساهم في قياس وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة وبالتالي تحقيق المساءلة لكل مركز مسؤولية⁰(Hanau, 2017) ولأهمية هذه التقارير الدورية يجب أن يراعى فيها بعض الأمور ومنها: الوضوح والدقة والموضوعية والثبات ومشاركة المستويات الإدارية وسهولة الاطلاع عليها وأن تحتوى على بيانات مقارنة⁰ (Cox & other, 1989)

العنصر الخامس: نظام فعال للحوافز⁰

يعبر نظام الحوافز من المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بجانب العناصر الأخرى التي تم تناوؤها ، ولتحقيق نظام فعال للحوافز يجب أن تدرك الإدارة العليا أهمية ربط أهداف الوحدة بأهداف الأفراد أو العاملين وأن تحقيق أهداف الوحدة يرتبط بأداء العاملين في المستويات التنفيذية ، وبالتالي فإن تحفيز العاملين وتطبيق مبدأ الثواب والعقاب يسهم بشكل كبير في نجاح محاسبة المسؤولية وتحقيق أهداف الوحدة ، ووضع نظام عادل للحوافز الفردية او الجماعية والسلبية والإيجابية يعد من المبادئ الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية⁰ (الشيخ، 1997)

والحوافز عموما هي عبارة عن نظام لتوجيه سلوك الأفراد وتشجيعهم على سرعة إتمام الأعمال الموكلة إليهم بالشكل المطلوب وطبقا للتوقيتات المحددة من قبل الإدارة بهدف الحصول على الحافز الموضوع وفي نفس الوقت المساهمة في تحقيق اهداف الإدارة⁰

وهناك مقومات أساس يجب أن تتوافر في نظام الحوافز العادل منها:
تحقيق العدالة بين العاملين، وإشراك العاملين في وضع نظام الحوافز، والدفع الفوري للعاملين طبقاً للتوقيتات المحددة، وسهولة ووضوح تحديد نظام الحوافز المقررة (زامل، 2000) (Ray, 1977)

2-2/7: المقاييس المالية (مراكز الإنفاق) 0

يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في عملية قياس وتقويم أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية، حيث يمكن تقسيم الوحدة الحكومية إلى ما يسمى نقاط القيادة أي تحديد النقاط التي تمثل عنصر قيادة تتطلب قياساً وتقييماً هذا العنصر أو هذه النقطة، والتي قد يطلق عليها مركز مسؤولية ويمكن تناول ذلك كما يلي:

المستوى الأول (نقطة القيادة الأولى):

حيث تمثل النقطة الأولى أو المستوى الأول وهو مستوى مدير الوحدة الحكومية ككل والتي تعتبر قمة الهرم للوحدة الحكومية 0

المستوى الثاني: (نقاط القيادة الثانية):

وتتمثل هذه النقاط في المستوى الثاني بعد مدير الوحدة الحكومية والتي تتمثل في:

- وكيل الوحدة / أو مدير قطاع (أ)
- وكيل الوحدة/أو مدير قطاع (ب)
- وكيل الوحدة / مدير قطاع (ج)
- وهكذا 000

المستوى الثالث: (نقاط القيادة الثالثة):

تمثل هذه النقاط أو المستوى من الإدارة رتبة مدير عام ويتمثل في:

- مدير عام (أ1) .
- مدير عام (أ2) .
- مدير عام (أ3) .

- وهكذا 000

- مدير عام (ب) 1

- مدير عام (ب) 2

- مدير عام (ب) 3

- وهكذا 000

- مدير عام (ج) 1 0

- مدير عام (ج) 2 0

- مدير عام (ج) 3 0

- وهكذا 000

المستوى الرابع: (نقاط القيادة الرابعة):

وهذا المستوى يمثل تقريبا أقل المستويات برتبة مدير قسم ويتمثل في:

- مدير قسم (أ) 11 0

- مدير قسم (أ) 21 0

- مدير قسم (أ) 31 0

- وهكذا 000

- مدير قسم (ب) 11 0

- مدير قسم (ب) 21 0

- مدير قسم (ب) 31 0

- وهكذا 000

- مدير قسم (ج) 11 0

- مدير قسم (ج) 21 0

- مدير قسم (ج) 31 0

- وهكذا 000

إن الخطوة الأولى في قياس أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية هي تحديد نقاط القيادة والتي تم تناولها من المستوى الأول وحتى المستوى الرابع، أما الخطوة الثانية فهي تحديد مراكز الإنفاق - المقياس المالي - ويمكن أن يطلق على هذه الوحدات القيادية إسم

" مراكز الإنفاق " ، ويتم قياس أداء القيادات الإدارية عن طريق مراكز الإنفاق طبقا لاختصاص كل نقطة قيادة داخل الوحدة الحكومية ، مع مراعاة أن كل مركز إنفاق يجب أن يراعى سلطة القائد الإداري في التحكم في عملية الإنفاق لهذا الجزء من الوحدة الحكومية حتى يمكن أن تتحقق المساءلة الإدارية ، وبالتالي إمكانية قياس وتقويم الإداء الإداري 0

على سبيل المثال: في الوحدات الحكومية " الجامعات مثلا " الخطوة الأولى تقسيم الجامعة إلى نقاط قيادة وهي :

المستوى الأول: رئيس الجامعة ، المستوى الثاني : وكيل الجامعة (أ) مثلا للشئون التعليمية، وكيل الجامعة(ب) مثلا للدراسات العليا والبحث العلمي ، وهكذا 000، المستوى الثالث: عمادة (1أ) ، عمادة (2أ) ، وهكذا ، المستوى الرابع : عميد كلية (11أ) ، عميد كلية (21أ)، وهكذا000

أما الخطوة الثانية هي تحديد مراكز الإنفاق طبقا لكل مستوى مثل: وحدة إنفاق خاصة باختيار أعضاء هيئة التدريس المتعاقدين، وحدة إنفاق خاصة بالدورات التدريبية وورش العمل، وحدة إنفاق خاصة بتعيين المعيدين والمحاضرين، وحدة إنفاق خاصة بدراسة وتطوير المقررات الدراسية، وحدة إنفاق خاصة بالجودة، وحدة إنفاق خاصة بالتخطيط الاستراتيجي، وحدة إنفاق خاصة بالأنشطة الطلابية، وحدة إنفاق خاصة بالكتب والمراجع العلمية، وحدة إنفاق خاصة بالمجلة العلمية للجامعة، وحدة إنفاق خاصة بالبحث العلمي، وحدة إنفاق خاصة بخدمة المجتمع ، وحدة إنفاق خاصة بالتوجيه والإرشاد الأكاديمي، وهكذا000

ويظهر ذلك من خلال تقسيم الوحدة الحكومية إلى شجرة القيادات الإدارية بحيث يتم تحديد القيادات الإدارية بالوحدة و تحديد مراكز الإنفاق الأساس ومراكز الإنفاق التابعة، حيث أن مركز الإنفاق الأساس هو مركز الإنفاق الذي لديه سلطة التحكم في عملية الإنفاق أما مركز الإنفاق التابع هو المركز الى يدير فقط وليس لديه سلطة التحكم في مركز الإنفاق 0 وتظهر العلاقة بين نقاط القيادة ومراكز الإنفاق كما بالجدول رقم 0(1)

جدول رقم (1) العلاقة بين نقاط القيادة والمقياس المالي "مراكز الإنفاق"

المستوى	نقاط القيادة	مركز أنفاق أساس	مركز إنفاق تابع
الأول	مدير الوحدة الحكومية	له سلطة التحكم في مراكز إنفاق	
الثاني	وكيل الوحدة/أو مدير قطاع (أ) وكيل الوحدة/أو مدير قطاع (ب) وكيل الوحدة/أو مدير قطاع (ج) وهكذا 000	له سلطة التحكم في مراكز إنفاق في حدود اختصاصاته 0	من مدير الوحدة الحكومية (المستوى الأول)
الثالث	مدير عام (أ) مدير عام (أ2) مدير عام (أ3) وهكذا 000 مدير عام (ب) مدير عام (ب2) مدير عام (ب3) وهكذا 000 مدير عام (ج) مدير عام (ج2) مدير عام (ج3) وهكذا 000 وهكذا 000	قد يكون له سلطة التحكم في مراكز إنفاق في حدود معينه	من مدير الوحدة الحكومية (المستوى الأول) ومن وكيل الوحدة/أو مدير القطاع (المستوى الثاني)
الرابع	مدير قسم (أ11) مدير قسم (أ21) مدير قسم (أ31) وهكذا 000 مدير قسم (أ12) مدير قسم (أ22) مدير قسم (أ32) وهكذا 000 مدير قسم (ب11) مدير قسم (ب21) مدير قسم (ب31) وهكذا 000 وهكذا 000 مدير قسم (ب12) مدير قسم (ب22) مدير قسم (ب32) وهكذا 000 وهكذا 000	قد يكون له سلطة التحكم في مراكز إنفاق في حدود معينه أو ليس لديه هذه السلطة 0	من مدير الوحدة الحكومية (المستوى الأول) أومن وكيل الوحدة/أو مدير القطاع (المستوى الثاني) أومن المدير العام (المستوى الثالث)

3-2/7: مقاييس نتائج العمل الإداري (مقاييس انعكاسية لمراكز الإنفاق) 0

هناك عدة مقاييس لقياس نتائج أداء مراكز الإنفاق للوحدة الحكومية أهمها:

1- مقياس " مستوى رضاء العملاء " ويقصد به مدى تأثير أداء مراكز الإنفاق على الأطراف المستفيدة من تكوين واداء هذه المراكز كمؤشر على نتائج عمل هذه المراكز فيما تتخذ من قرارات إدارية ، حيث يعكس هذا المقياس مستوى الإداء الإداري للقيادات

الإدارية عما اتخذ من قرارات إدارية تتعلق بهذه المراكز، ففي حالة رضا العملاء " أو المستفيدين من أداء الخدمة " فهذا يعني ان أداء القيادات الإدارية الخاصة بمركز الإنفاق أداء ملائم وحقق الغرض منه ، والعكس إذ لم يتحقق رضا العملاء عن أداء الخدمات المقدمة فهذا يعني أن أداء القيادات الإدارية دون المستوى المطلوب 0

2- مقياس " مستوى جودة الخدمة المقدمة " يقصد به أداء الخدمة المقدمة بالشكل والكيفية المطلوبة وبلا عيوب أو في اقل حد ممكن من العيوب، وهذا المقياس يرتبط بشكل كبير بمستوى رضا العملاء، فإذا كانت الخدمات المقدمة ذات جودة عالية فهذا يعني تحقيق رضا العملاء والعكس صحيح 0

3- مقياس "مستوى الأداء القانوني " ويقصد به أداء عمل مراكز الإنفاق طبقا للوائح والقوانين المنظمة لعمل هذه المراكز، وبما لا يتنافى مع النصوص القانونية المعمول بها بالوحدات الحكومية 0

4- مقياس " مدى الإيمان بقيمة العمل " ويقصد به مدى إيمان القيادات في مراكز اتخاذ القرارات (نقاط القيادة المختلفة) بالممارسات التي يؤديونها تجاه مرؤوسيه من حيث توجيههم ورسم السياسات ووضع الخطط ومتابعة تنفيذها 0

في حالة اختيار أعضاء هيئة التدريس المتعاقدين على سبيل المثال: يتم في حالة مركز إنفاق اختيار أعضاء هيئة التدريس المتعاقدين، بأن تقوم كل جامعة بتشكيل لجان خاصة بعملية الاختيار والتعيين وتحمل تكاليف الاختيار (مركز إنفاق) والتي تتمثل في تكلفة السفر للدول التي سيتم الاختيار منها مثل: مصر، السودان، الأردن، وغيرها، وتكلفة الإقامة في أحد الفنادق بالدولة، إضافة إلى الحوافز التي تحصل عليها اللجنة، ثم تتحمل الجامعة رواتب أعضاء هيئة التدريس المتعاقد معهم وحوافزهم، من أجل الاستفادة من علمهم وخبراتهم وإعداد طلاب جامعيين على مستوى عالي من التأهيل العلمي 0

وبالتالي يكون لدينا مركز إنفاق ويتم تقويم وقياس الأداء الإداري عن طريق:

- تحديد سلطة المسؤول عن " مركز الإنفاق "المقياس الأول " مثلا " وكيل الجامعة للشئون التعليمية "والذى يقوم باختيار رئيس وأعضاء لجنة اختيار أعضاء هيئة التدريس المتعاقدين، وبالتالي فإن اختيار رئيس وأعضاء اللجنة على أسس علمية ومهنية سوف يكون له دورا كبيرا في أداء العمل الإداري مستقبلا0

- تحديد سلطة المسؤول عن " إدارة مركز الإنفاق " وفى هذه الحالة سيكون " رئيس لجنة الاختيار"، والذى يكون مسؤولا عن أعمال اللجنة وأعضاءها في اختيار أعضاء هيئة التدريس المتعاقدين0

- تحديد نتائج أداء العمل الإداري " المقياس الثاني " انعكاسات مراكز الإنفاق" ويتمثل ذلك في:

- (قياس رضا الخريجين: عن أداء عمل أعضاء هيئة التدريس وتوصيل المعلومات)0
- وفى (مستوى جودة العملية التعليمية التي تقدم للطلاب واستخدام طرق التدريس الحديثة)
- وفى (مستوى الالتزام بالتعليمات واللوائح الجامعية)0

فإذا أحسن اختيار رئيس وأعضاء اللجنة من البداية " بداية إنشاء مركز الإنفاق "، ثم قامت اللجنة بأداء عملها كما يجب ستكون النتيجة الحصول على أعضاء هيئة تدريس على مستوى علمي متميز وعلى مستوى عالي من الكفاءة مما ينعكس أداء العمل بكليات الجامعة، وبالتالي تخريج طلاب على مستوى عالي من المهارة في مجال تخصصهم، أي تقديم مخرجات مؤهلة لسد احتياجات سوق العمل.

وعلى الجانب الآخر إذ لم يحسن اختيار لجنة الاختيار وأعضاءها ، وإذ لم تؤدي هذه اللجنة دورها كما يجب تكون النتيجة الحصول على أعضاء هيئة تدريس دون المستوى مما ينعكس على مخرجات العملية التعليمية وتقديم خريجين غير مؤهلين علميا مما ينعكس على سوق العمل.

3/7 الدراسة الميدانية

1- **مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية.

2- **عينة الدراسة:** تم أخذ عينة الدراسة من المجتمع التي تمثلت في وزارة المالية وبعض الجامعات السعودية⁰

3- **أساليب الدراسة:** تم استخدام أسلوب المقابلات الشخصية واسلوب الاستبيانات لتجميع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية، ولقد تم إرسال عدد 75 إستبانه وتم الحصول على ردود بعدد 41 استبانته ينسبه 54 % ولم يتم الرد على 34 استبانه بنسبة 46%، ونرى أن هذه النسبة مناسبة لأغراض التحليل الإحصائي، وتم استبعاد 9 استبانته لعدم سلامتهم، وكان عدد الاستبانته التي تم عليها التحليل 32 إستبانه⁰

4- **أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة:** تم استخدام برنامج SPSS للتحليل الإحصائي لفروض الدراسة⁰ حيث يختص الفرض الأول بالأسئلة من الأول حتى الخامس والفرض الثاني من السادس حتى التاسع والفرض الثالث من السؤال العاشر حتى الرابع عشر، والفرض الرابع من السؤال الخامس عشر حتى التاسع عشر، والفرض الخامس من السؤال العشرين حتى الرابع والعشرون، والفرض السادس من السؤال الخامس والعشرون حتى التاسع والعشرون⁰

نتائج التحليلات الإحصائية

وقد اظهرت نتائج التحليلات الإحصائية النتائج التالية:

1- نتائج اختبار صدق وثبات اداة الدراسة⁰

كما تم الاشارة الية من قبل، هذه الدراسة اعتمدت على اداة الاستبيان للإجابة على تساؤلات الدراسة والتي تمثل الجانب التطبيقي للدراسة. هذه الاستبانه تحتوي على ست محاور مخصصة لفحص فرضيات البحث، حيث تحوي هذه المحاور على فقرات قام الباحث بإعدادها تحكيمها من قبل خبراء اكاديميين او مهنيين. بالإضافة الى ذلك، تم استخدام

تحليل الفا كرونمباخ Cronbach's Alpha لقياس صدق وثبات الاستبيان. جدول (2) يظهر نتائج تحليل الفا كرونمباخ، حيث يظهر ان قيمة معامل الفا كرونمباخ لكل فقرات الاستبيان قيمة 0.928. وبالتالي يمكن القول الفقرات الواردة في الاستبيان يمكن الاعتماد عليها لاختبار فرضيات الدراسة والاجابة على التساؤلات المطروحة.

جدول رقم (2) Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.928	29

2- نتائج اختبار فرضيات الدراسة

تضمنت هذه الدراسة ستة افتراضات للإجابة على تساؤلات الدراسة، حيث يمكن ان يختار المستجيب من بين 5 الى 1 حيث يمثل 5 موافق جدا و 1 يشير الى غير موافق جدا. لاختبار هذه الفرضيات تم استخدام الاسلوب الوصفي لاختبار هذه الفرضية وبالاعتماد على برنامج (SPSS) للقيام بهذه الاختبارات. بشكل اساسي وتم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفحص هذه الفرضيات، وكذا التكرارات والنسب المئوية بالأسفل تم استعراض هذه الاختبارات بناءً على كل فرضية.

نتائج الفرضية الاولى: تفترض " أن نظام محاسبة المسؤولية يمكن أن يكون له تأثير في قياس مستوى أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية "، جدول رقم (3) يوضح نتائج الاختبارات لكل فقرة من فقرات المحور الاول، كما أظهرت نتائج البرنامج للتكرارات ان الباحثين يوافقون بسنبة (66.87%) على استخدام نظام محاسبة المسؤولية في قياس مستوى أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية ، أما المحايدون بغلت النسبة (25.62%) ، في حين أن غير موافقون (7.5%) . اجمالاً، يشير الجدول الى قبول الفرضية الاولى ، حيث اظهر المتوسط العام (3.91) - والذي تعدى الثلاثة - لهذا المحور ان الباحثين يوافقون على ان استخدام نظام محاسبة المسؤولية في قياس مستوى أداء القيادات الإدارية

بالوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية 0 وأنحراف معياري يتراوح من 72332 إلى 1.13548

جدول رقم (3) نتائج اختبار الفرضية الأولى Descriptive Statistics

Description	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يوجد بالوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية هيكل تنظيمي يوضح السلطات والمسؤوليات لكل مستوى إداري بداية من مدير الوحدة إلى أقل مستوى إداري 0	32	2.00	5.00	4.2187	.90641
تطبق الوحدات الحكومية نظام الموازنات التخطيطية والتي يمكن أن يطلق عليها " الموازنة العامة للدولة " والتي يتم تقديرها سنويا من خلال تقديرات الوحدات التنفيذية وحتى اعتمادها وإصدار مرسوم ملكي بها بغرض التنفيذ 0	32	3.00	5.00	4.1563	.72332
يوجد بالوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية نظام معلومات محاسبي متطور "نظام المحاسبة الحكومية " والذي يهدف إلى تحقيق الرقابة المالية والقانونية لاعتمادات الموازنة العامة وتوفير المعلومات المحاسبية لإمكانية المساعدة في تقدير الموازنة العامة للمملكة 0	32	2.00	5.00	3.8125	1.06066
يوجد بالوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية نظام للتقارير المالية والتي تقيس مستوى الأداء المالي " ومنها: تقارير يومية، تقارير شهرية، وتقارير سنوية والتي تسمى الحساب الختامي للدولة " 0	32	2.00	5.00	3.8750	.90696
توجد بالوحدات الحكومية بالمملكة نظام للحوافز المادية والمعنوية	32	1.00	5.00	3.5312	1.13548
Valid N (listwise)	32				
General Mean				3.91	

نتائج الفرضية الثانية: تفترض " أن تقسيم الوحدات الحكومية إلى مراكز إنفاق يمكن ان يكون له تأثير على قياس مستوى أداء القيادات الإدارية بهذه الوحدات الحكومية " ، و جدول (4) يوضح نتائج الاختبارات لكل فقرة من فقرات المحور الثاني، كما أظهرت نتائج البرنامج للتكرارات ان المبحوثين يوافقون بنسبة بلغت (62.5%) على ان تقسيم

الوحدات الحكومية إلى مراكز إنفاق يساعد على قياس مستوى أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية، في حين أن غير موافقون بنسبة (6.25%) أما المحايدون بنسبة (31.25%) . إجمالاً، يشير الجدول الى قبول الفرضية الثانية حيث أظهر المتوسط العام لهذا المحور (3.74) ان المبحوثين يوافقون على استخدام مراكز الإنفاق في تقييم أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية0

جدول رقم (4) نتائج اختبار الفرضية الثانية Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
لتحديد مراكز الإنفاق في الهيكل التنظيمي يجب أولاً تقسيم الوحدة الحكومية إلى نقاط تسمى " نقاط القيادة " بداية من المستوى الأول "مدير الوحدة" وحتى المستويات الدنيا 0	32	1.00	5.00	3.8750	.87067
هناك قائد إداري "نقطة القيادة" له سلطة التحكم في عملية الإنفاق في هذه الحالة يسمى " مركز إنفاق أساس " 0	32	1.00	5.00	3.7188	.88843
هناك قائد إداري "نقطة القيادة" ليس له سلطة التحكم في عملية الإنفاق في هذه الحالة يسمى " مركز إنفاق تابع " 0	32	2.00	5.00	3.6875	.78030
يتم تقييم أداء كل مسئول إداري " نقطة قيادة " من خلال مركز الإنفاق الأساس وليس من خلال مركز الإنفاق التابع 0	32	2.00	5.00	3.6875	.99798
Valid N (listwise) General Mean	32			3.74	

نتائج الفرضية الثالثة: نفترض أنه " توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى رضا المتعاملين أو العملاء" و جدول (5) يوضح نتائج الاختبارات لكل فقرة من فقرات المحور الثالث ، كما أظهر تحليل البرنامج للتكرارات ان المبحوثين يوافقون بنسبة (69.53%) ، والمحايدون بنسبة (23.43%)، في حين غير موافقون بنسبة (7.03%) . إجمالاً، يشير الجدول الى قبول الفرضية الثالثة حيث أظهر المتوسط العام لهذا المحور (3.90) أن المبحوثين يوافقون على ان هناك علاقة

طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى
رضاء المتعاملين أو العملاء 0

جدول رقم (5) نتائج تحليل الفرضية الثالثة Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يعتبر القائد الإداري " نقطة القيادة " مسؤول عن النتائج المترتبة عن عملية الإنفاق في مركز الإنفاق الأساس فيما يختص بمستوى رضاء العملاء او المتعاملين مع الوحدة الحكومية 0	32	2.00	5.00	4.0938	.77707
مستوى اداء القائد الإداري بالوحدة الحكومية في مركز الإنفاق الأساس يكون له تأثير على رضاء المتعاملين مع مركز الإنفاق فكلما كان هناك رضاء من المتعاملين عن مستوى الأداء دل ذلك على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري 0	32	2.00	5.00	4.0313	.86077
كلما كان هناك عدم رضاء من المتعاملين عن مستوى الأداء للقائد الإداري الحكومي دل ذلك على انخفاض مستوى أداء القائد الإداري ارتفاع شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي(عدم الرضاء) دليل على انخفاض مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	2.00	5.00	3.7188	1.05446
انخفاض شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي(رضاء) دليل على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	2.00	5.00	3.8437	.95409
انخفاض شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي(رضاء) دليل على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	1.00	5.00	3.8438	.98732
Valid N (listwise)	32				
General Mean				3.90	

نتائج الفرضية الرابعة: تفترض انه " توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري
لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى جودة الخدمات المقدمة للمتعاملين أو
العملاء " ، . جدول (6) يوضح نتائج الاختبارات لكل فقرة من فقرات المحور الرابع ، كما
أظهرت نتائج البرنامج الإحصائي للتكرارات ان المبحوثين يوافقون بنسبة (73.12%) ،
والمحايدون بنسبة (20%) ، في حين أن غير موافقون (6.87%) . اجمالاً، يشير
الجدول الى قبول الفرضية الرابعة حيث أظهر المتوسط العام لهذا المحور (3.91) ان

المبحوثين يوافقون على انه توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى جودة الخدمات المقدمة للمتعاملين أو العملاء 0

جدول رقم (6) نتائج تحليل الفرضية الرابعة Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يعتبر القائد الإداري " نقطة القيادة " مسؤول عن النتائج المترتبة عن عملية الإنفاق في مركز الإنفاق الأساس فيما يختص بمستوى جودة الخدمات المقدمة للعملاء أو المتعاملين مع الوحدة الحكومية . مستوى اداء القائد الإداري بالوحدة الحكومية في مركز الإنفاق الأساس يكون له تأثير على جودة الخدمات المقدمة للمتعاملين مع مركز الإنفاق فكما كانت الخدمات المقدمة ذات جودة عالية للمتعاملين دل ذلك على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري 0	32	2.00	5.00	4.0938	.73438
كما كانت الخدمات المقدمة ذات جودة منخفضة للمتعاملين دل ذلك على انخفاض مستوى أداء القائد الإداري 0	32	2.00	5.00	3.8438	.98732
ارتفاع شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي (لانخفاض مستوى جودة الخدمات) دليل على انخفاض مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	2.00	5.00	3.7500	.87988
انخفاض شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي (لارتفاع مستوى جودة الخدمات) دليل على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	1.00	5.00	3.7188	.95830
Valid N (listwise)	32				
General Mean				3.91	

نتائج الفرضية الخامسة: تفترض انه " توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى الأداء القانوني " و جدول (7) يوضح نتائج الاختبارات لكل فقرة من فقرات المحور الخامس ، كما أظهرت نتائج البرنامج للتكرارات ان المبحوثين يوافقون بنسبة (65.62%) ، وأن المحايدون بنسبة (22.5%)، في حين أن

غير موافقون بنسبة (11.87%)، إجمالاً، يشير الجدول الى قبول الفرضية الخامسة حيث اظهر المتوسط العام لهذا المحور (3.71) ان المبحوثين يوافقون على ان هناك علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى الأداء القانوني 0

جدول رقم (7) نتائج تحليل الفرضية الخامسة Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يعتبر القائد الإداري " نقطة القيادة " مسؤول عن النتائج المترتبة عن عملية الإنفاق في مركز الإنفاق الأساس فيما يختص بمستوى الأداء القانوني للوحدة الحكومية 0	32	1.00	5.00	3.9062	.92838
مستوى أداء القائد الإداري بالوحدة الحكومية في مركز الإنفاق الأساس يكون له تأثير على مستوى الأداء القانوني لمركز الإنفاق فكلما كان مستوى الأداء القانوني ملائم دل ذلك على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري 0	32	2.00	5.00	3.9063	.81752
كلما كان مستوى الأداء القانوني غير ملائم دل ذلك على انخفاض مستوى أداء القائد الإداري 0	32	1.00	5.00	3.5625	1.13415
ارتفاع شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي (لعدم ملائمة مستوى الأداء القانوني) دليل على انخفاض مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	1.00	5.00	3.5937	.97912
انخفاض شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي (لارتفاع مستوى الأداء القانوني) دليل على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	2.00	5.00	3.6250	.90696
Valid N (listwise)	32				
General Mean				3.71	

نتائج الفرضية السادسة: تفترض انه " توجد علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى الإيمان بقيمة العمل " و جدول (8) يوضح نتائج الاختبارات لكل فقرة من فقرات المحور السادس ، كما أظهرت نتائج البرنامج للتكرارات ان المبحوثين يوافقون بنسبة (61.87%) ، وأن المحايدون بنسبة (29.37%) ،

في حين أن غير موافقون بنسبة (8.75%). إجمالاً، يشير الجدول الى قبول الفرضية السادسة حيث أظهر المتوسط العام لهذا المحور (3.73) ان المبحوثين يوافقون على ان هناك علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى الإيمان بقيمة العمل 0

جدول رقم (8) نتائج تحليل الفرضية السادسة Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يعتبر القائد الإداري " نقطة القيادة " مسؤول عن النتائج المترتبة عن عملية الإنفاق في مركز الإنفاق الأساس فيما يختص بمستوى الإيمان بقيمة العمل بالوحدة الحكومية 0	32	3.00	5.00	4.0000	.62217
مستوى اداء القائد الإداري بالوحدة الحكومية في مركز الإنفاق الأساس يكون له تأثير على مستوى الإيمان بقيمة العمل لمركز الإنفاق فكلما كان مستوى الإيمان بقيمة العمل عالي دل ذلك على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري 0	32	1.00	5.00	3.7188	1.02342
كلما كان مستوى الإيمان بقيمة العمل منخفض دل ذلك على انخفاض مستوى أداء القائد الإداري 0	32	1.00	5.00	3.5313	.87931
ارتفاع شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي (لانخفاض مستوى الإيمان بقيمة العمل) دليل على انخفاض مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	2.00	5.00	3.5000	.84242
انخفاض شكاوى المتعاملين مع مركز الإنفاق الحكومي (لارتفاع مستوى الإيمان بقيمة العمل) دليل على ارتفاع مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق الأساس 0	32	2.00	5.00	3.9375	.84003
Valid N (listwise)	32				
General Mean				3.73	

نتائج الدراسة الميدانية

أظهرت الدراسة الميدانية النتائج التالية:

النتيجة الأولى: " أن نظام محاسبة المسؤولية له تأثير في قياس مستوى أداء القيادات الإدارية

بالوحدات الحكومية "0 وان المبحوثين يوافقون بنسبة (66.87%) 0

النتيجة الثانية: أن تقسيم الوحدات الحكومية إلى مراكز إنفاق له تأثير على قياس مستوى

أداء القيادات الإدارية بهذه الوحدات الحكومية 0 وان المبحوثين يوافقون بنسبة بلغت

(62.5%) 0

النتيجة الثالثة: " أن هناك علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق

الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى رضا المتعاملين أو العملاء 0 وان المبحوثين يوافقون

بنسبة (69.53%) 0

النتيجة الرابعة: أن هناك علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق

الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى جودة الخدمات المقدمة للمتعاملين أو العملاء 0

والموافقون بنسبة (73.12%) 0

النتيجة الخامسة: أن هناك علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق

الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى الأداء القانوني 0 وأن المبحوثين يوافقون بنسبة

(65.62%) 0

النتيجة السادسة: أن هناك علاقة طردية بين مستوى أداء القائد الإداري لمركز الإنفاق

الأساس بالوحدة الحكومية ومستوى الإيمان بقيمة العمل 0 وان المبحوثين يوافقون بنسبة

(61.87%)

الخلاصة والتوصيات العامة

ركزت الدراسة على اقتراح أسلوب يساعد على قياس وتقييم الأداء الإداري للقيادات

الحكومية في المملكة العربية السعودية، بحيث يساعد في عملية الرقابة وضمان تخصيص

الموارد الاقتصادية التخصيص الأمثل والذي يضمن تقديم الخدمات اللازمة لكافة افراد

المجتمع بالشكل الذي يحقق العدالة والشفافية 0 ويعتمد الإطار المقترح على نظام محاسبة

المسؤولية بما فيه من فروض ومقومات أساسية تعتبر قاعدة ملائمة لتحقيق القياس العادل

للقيادات الإدارية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية مع التركيز على كيفية قيام القائد الإداري بتوجيه الموارد المالية (مراكز الإنفاق) التوجيه الصحيح بما يحقق الهدف منها بحيث تصب في النهاية كمراكز تكلفة وليس كمراكز خسائر 0 إضافة إلى اقتراح بعض المؤشرات التي يمكن أن تقيس نتائج قيام القائد الإداري بتوجه الموارد المالية وإدارة الوحدة التي يتولى مسئولياتها والتي أكدتها الدراسة الميدانية ومنها: قياس مستوى رضا العملاء عن الخدمات المقدمة، وقياس مستوى جودة الخدمة المقدمة، كذلك قياس مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للعمل، إضافة إلى التعرف على مدى إيمان القائد الإداري بقيمة الأعمال التي يقوم بها 0

وتوصى الدراسة بأهمية قيام الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية بتطبيق نظام محاسبة المسئولية وبشكل خاص المقومات الأساسية التي تناولتها الدراسة لما لها من فائدة كبيرة في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء الإداري سواء للوحدة أو للقيادات الإدارية بما يسهم في تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل السلطات العليا 0

المراجع العلمية

أولاً: مجلات ومراجع ومؤتمرات علمية

- المنيف، عبد الله، 1993، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، *مجلة الإدارة العامة*، العدد 770
- الطحان، محمد أبو العلا، 1995، تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسئولية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة - جامعة عين شمس 0
- حنان، رضوان وجبريل كحالة، 1997، *المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسئولية وتقييم الأداء*، الطبعة الأولى - مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 0
- حماد، أكرم إبراهيم، 2005، تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية بحث تطبيقي على عدد من الوزارات الحكومية في قطاع غزة، *مؤتمر الاستثمار*

والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية، غزة 0

خشارمة، حسين، العمرى، أحمد، 2004، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية، **مجلة أبحاث اليرموك**، مجلد 20- العدد 1-0

خطاب، جمال سعد السيد، 2002، تفعيل نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة الأداء الحكومي - دراسة ميدانية، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الرابع - كلية التجارة، جامعة عين شمس 0

زامل، أحمد محمد، 2000، **المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي**، معهد الإدارة العامة - الجزء الثاني 0

ميدة، إبراهيم، 2003، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد الثاني 0

ثانيا: رسائل علمية

الجديّة، على حسن إبراهيم، 2007، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية 0

الشيخ، هدى حسين محمد، 1997، **استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية دراسة تطبيقية في اتحاد الإذاعة والتلفزيون**، جامعة عين شمس جبريل، نائل عبد الله حسين، 1999، **محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير في المحاسبة .

روس، سمير نصرى، 1983، **المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة طنطا.

عبد الرحمن، منى محمد محمد، 1988، *محاسبة المسؤليات كأساس للرقابة ورفع كفاءة الأداء بقطاع الخدمات الطبية بالتطبيق على مستشفى الحسين الجامعي*، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر.

عبد الله، عبد المنعم فليح، 1989، *المنهج الإسلامي لمحاسبة المسؤولية لرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية*، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة.

عطية، سامية محمود، 1986، *محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على إيرادات وتكاليف الخدمات السياحية مع التطبيق على شركة مصر للسياحة*، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس.

غلاء، أبو بكر غلاء، 2005، *مدة توفر مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية*، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.

مرتجى، أحمد رمضان، 2007، *قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية - دراسة ميدانية*، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

ثالثاً: مراجع أجنبية

- Cox, Clifford T., and other, "Responsibility accounting and Operational Control for governmental Units' *accounting horizons*, 1989.
- Horn gren, Charles T. ' *Accounting for management Control*, second Edition, Prentice Hall, Inc. ., Englewood Cliffs, New Jersey, 2005.
- Hanau . N., " Director's leadership features and Impact on productive efficiency Study at Iraqi general insurance company, **journal of accounting and Financial studies**, 2017.
- La Grange, Johannes Frederick D.Com. Degree, " *Responsibility accounting with the restructuring of certain institutions* ', University of Pretoria , South Africa, 1992.
- Ray, " Responsibility accounting ', Prentice Hall, Inc., 1977.
- Ziad. K. 'Dimensions of Virtuous Leadership and its Effect on organizational conflict Applied Research on State Property Department in Al-Najaf Governorate, **journal of accounting and Financial studies**, 2018.