

" إمكانية تقويم الأداء في الشركات المساهمة العراقية باستخدام نظام محاسبة المسؤولية "

م.م. حوراء احسان خليل

أ.م.د. أمل عبدالحسين كحيط

الكلية التقنية الادارية كوفة

### المخلص:

هدفت هذه الدراسة لبيان إمكانية تقويم الأداء للشركات المساهمة العراقية باستخدام نظام محاسبة المسؤولية ، وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام ودوره في تحسين الاداء. وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها : ان هناك اهتمام ووعي الادارة العليا بدور محاسبة المسؤولية في تقويم الاداء ، كما بينت نتائج الدراسة توفر المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية، التي أهمها الاعداد المنظم للموازنات التخطيطية وتحديد واضح لمراكز المسؤولية وانواعها الذي يترتب عليه تحديد واضح للمسؤوليات وعليه يتم تقويم أداء المسؤولين بصورة منفردة على العناصر التي تخضع لسيطرتهم. وقد قدمت الدراسة عدة توصيات منها ؛ ضرورة العمل على تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة في العراق لما لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على الشركات، سيما فيما يتعلق بتحسين الاداء والاهتمام بصورة اكبر بتعزيز مقومات نظام محاسبة المسؤولية ، وتنمية الوعي لدى مدراء الشركات المساهمة في العراق بأهمية محاسبة المسؤولية، ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتقويم الاداء والمساهمة في عملية الرقابة، و ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة لمدراء الشركات المساهمة في العراق وأصحاب القرار حول محاسبة المسؤولية وآلية تطبيقها والمزايا التي تعود على الشركة من تطبيقها.

### Abstract

The aim of this study was to show the extent to which the performance of the Iraqi shareholding companies can be assessed by using the responsibility accounting system, highlighting the importance and objectives of this system and its role in improving performance.

The study reached a number of results, the most important of which are: there is interest and awareness by the senior of the Iraqi shareholding companies in the role of responsibility accounting in evaluating the performance ,the results reveal the existence of necessary elements to implement responsibility accounting in the Iraqi shareholding companies, the most important of which is the orderly preparation of planning budgets, and a clear definition of responsibility centers ,which requires a clear definition of responsibilities , so performance evaluation of officials is made individually on the elements under their control.

The study has made several recommendations, including: : To apply responsibility accounting in corporate companies in Iraq because of its

usefulness and great benefit to companies, especially in terms of improving performance and more attention to strengthening the components of responsibility accounting system ,and raising awareness among managers of corporate companies in Iraq to the importance of responsibility accounting in providing information appropriate to the decision-making on performance assessment and contribute to the control process, and hold specialized training courses for managers of companies involved in Iraq and decision makers on responsibility accounting .

### مقدمة :

تعد عملية تقويم الأداء من العمليات المهمة التي تمارسها الإدارة العليا ، فعن طريق التقويم تتمكن المنظمة من الحكم علي دقة السياسات و البرامج التي تعتمد عليها ، سواءً كانت سياسات استقطاب و اختيار و تعيين ، أو برامج و سياسات تدريب و تطوير و متابعة لمواردها البشرية . وعلى مستوى العاملين أنفسهم تعتبر عملية التقويم وسيلة يتعرف من خلالها الفرد العامل علي نقاط القوة و الضعف في أدائه و خاصة عند الإعلان عن نتائج تقويم الأداء المنظمة ، وعن طريقها يتمكن الفرد من تطوير نقاط القوة و معالجة نقاط الضعف ، وعموماً فإن العملية تعتبر مهمة لجميع المستويات في المنظمة ابتداءً من الإدارة العليا و انتهاءً بالعاملين في الأقسام ، ولضبط أداء مدراء هذه المستويات كلاً وفق الصلاحيات الممنوحة لهم والمسؤوليات المكفون بها ظهرت محاسبة المسؤولية لتركز على رقابة أداء مديري هذه الإدارات والأقسام وتقويمه ، إن المساءلة المحاسبية تعد رد فعل للإدارة الحديثة بوظائفها المتطورة، لذلك كان من الضروري ،على المحاسب أن يطور نفسه ليهتم بربط مسؤولية الأداء بالأفراد، دون الاكتفاء بنتائج الأعمال والمركز المالي، وبناء على ذلك فإن محاسبة المسؤولية تمثل سمة من سمات التطور الفكري المحاسبي.

### مشكلة الدراسة

إن نجاح عملية تقويم الأداء وتحقيقها للأهداف التي وضعت من أجلها يحتاج إلى عدة مقومات أهمها تأييد الإدارة للعملية وتحديد أهداف تقويم الأداء فضلاً عن وجود معايير محددة مقدماً بطريقة موضوعية ومنتق عليها ، وخلال ذلك تواجه إدارة الشركة صعوبة في اختيار الأسلوب الأمثل لتقويم الأداء الذي يتسم بالموضوعية والكفاءة.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي:

ما إمكانية تقويم الأداء في الشركات باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية؟

### أهمية الدراسة

ظهر نظام محاسبة المسؤولية أسلوباً فعالاً للرقابة وتقويم الأداء ،وهناك مؤشرات ودراسات عديدة بينت نجاح نظام تقويم الأداء المستند على أسلوب محاسبة المسؤولية؛ لذا فإن الدراسة يمكن أن تكون نافعا للشركات المساهمة العراقية عند استعمالها لمحاسبة المسؤولية للحصول على تقويم أداء ناجح وموضوعي.

**أهداف الدراسة**

تسعى الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

1. توضيح أهمية تقييم الأداء ودوره في نجاح واستمرارية الشركة.
2. توضيح أهمية نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء.
3. توضيح المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية.

**فرضيات الدراسة**

1. يوجد اهتمام وإدراك الإدارة العليا في الشركات المساهمة العراقية بفعالية محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء.
2. تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية.

**منهج الدراسة**

تتجه هذه الدراسة إلى إجراء مراجعة للجهود الدولية والمحلية، وتحليل لمتطلبات المجتمعات والافراد من خلال الدراسة والبحث، وقد اتبع المنهج التكاملي في اعداد الدراسة حيث اتبع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي والاحصائي في اجرائها ، وذلك من خلال الوصف لطبيعة أسلوب محاسبة المسؤولية وأهميتها ودورها في تقييم الأداء، فضلا عن تصميم استمارة استبيان تم توزيعها على مجتمع الدراسة والمكون من الشركات المساهمة في العراق وقد اعتمدت الباحثتان بشكل أساس على البحوث والدراسات المرتبطة من خلال استخدام شبكة الانترنت في الدراسة، ومن خلال الأدوات والوسائل والكتب والمجلات والدوريات ودراسات الدكتوراه والماجستير المرتبطة بموضوع الدراسة.

**مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العاملة في العراق والتي تتوفر فيها مقومات نظام محاسبة المسؤولية قدر الامكان.

**المبحث الاول: تقييم الاداء ومحاسبة المسؤولية****اولا: تقييم الاداء**

تعتبر عملية تقييم الأداء من العمليات الهامة التي تمارسها الإدارة على جميع مستويات المنظمة، ابتداءً من الإدارة العليا وانتهاءً بالعاملين في اقسام وحدات الانتاج، ولكي تحقق العملية الأهداف المرجوة منها يجب التعامل معها بشكل نظامي ودقيق وبمشاركة جميع الاطراف التي من الممكن ان تستفيد من النتائج (بـ، 2014: 19).

ويفهم من تقييم أداء الموظفين على انه عبارة عن مراجعة لما أنجزوه بالاعتماد على وصفهم الوظيفي ومعايير عملهم، كما يوفر تقييم الأداء معلومات عن المهارات التي يحتاجونها للقيام بمهامهم على أكمل وجه.

فمن خلال التقييم وبناءً على نتائجه تتخذ القرارات بمكافأة المجتهدين ومعاقبة المقصرين.

ومن هنا تظهر أهمية هذه العملية في ضمان جودة تحقيق المنظمة لأهدافها ، والتحقق من مستوى كفاءة وفعالية العاملين وقياس مدى الإنتاجية التي يساهم بها الموظف في إنجاح أعمال المنظمة (حطب، 2009، 16).

ان مضمون عملية الاداء يشير الى الحصول على حقائق وبيانات محددة عن اداء المستخدم لمهامه، بحيث انها تساعد على تحليل وفهم تقدير مستوى الاداء المنفذ واعطائه قيمة معينة مع ما هو مطلوب تنفيذه، وكذلك فهم سلوك المستخدم من خلال قيامه بمهامه ، أي تقدير مستوى كفاءته الفنية والعلمية لتنفيذ الواجبات والمهام التي يتضمنها عمله(عبود، 2009، 421).

ويطلب من القائمين على تنفيذ عملية تقويم تخطيطا سليما مبنيا على اسس منطقية ذات مؤشرات متعددة بغية تحقيق الاهداف التي تنشدها المؤسسة من هذه العملية(زيديه، 2015، 22)، ومن أجل الوصول الى تطور واضح لعملية تقييم الأداء، ومن ثم التخطيط لها وتنفيذها ومراقبتها على انها نظام متكامل مكون من عدة طرق يجب السير عليها بغية التغلب على المشاكل والعراقيل التي تحول دون تحقيق أهدافها وبالتالي عدم فعاليتها(حطب، 2009، 16).

وبالتالي يمكننا القول بأن تقويم الاداء عملية بناءة للاعتراف بأداء الموظف ويجب ان يكون التقويم موجه لأعلام الموظف وإرشاده لواجباته فتقويم الاداء بحد ذاته لا يعد اجراء تأديبي وهناك العديد من الاهداف لعملية تقييم الاداء(سعاد، 2007، 17) أهمها: ربط اهداف الشركة مع نشاط الموظفين وسماتهم الشخصية لتنفيذ استراتيجية الشركة، وتوفير رقابة فعالة تمكن المدراء من تقييم موظفيهم بشكل عادل وموضوعي وذلك عن طريق حفظ بيانات الشركة عن اداء الموظفين من نقاط قوة وضعف، و توفير بيئة مناسبة تتضمن التعامل الجيد مما يقلل عدد الشكاوى الموظفين نحو الشركة.

ان تقويم الاداء هو اصدار حكم من شخص يتعلق بشخص اخر يشغل وظيفة معينة وبذلك لا يكون خالي من المشاكل وعلى الرغم من العديد من الدراسات التي قام بأعدادها المختصون من اجل تطوير عملية التقويم واكسابها قدرا عالي من الموضوعية والفاعلية فإنها لم تصل الى المثالية ولا زالت تتضمن مشاكل واخطاء مما يدفع المختصون الى بذل المزيد من الجهود للتغلب على المشاكل والاطفاء .

لذا من الأهمية اختيار الطريقة الأكثر ملاءمة لتقييم الأداء والتي توفر البيانات اللازمة لمتخذي القرارات المتعلقة بتقييم الاداء، من جهة وتوفر ايضا البيانات التي يهتم المسؤولون التعرف عليها للوقوف على تقدمهم في الأداء من جهة أخرى .

وهناك طرقا عديدة شائعة الاستعمال في تقويم الأداء، تصنف الى عدة انواع وفق اسلوب التصنيف (Arab British Academy for Higher Education)منها طرق المقارنة التي تقوم على أساس

مقارنة أداء الأفراد موضوع التقويم، بصورة إجمالية مع بعضهم البعض، وترتيبهم تنازليا وفقا لنتائج المقارنة والطرق المطلقة التي لا يتم فيها تقويم الموظفين على أساس نسبي بمقارنتهم ببعض، أو بمقارنتهم بمعايير معينة، بل يتم تقويمهم بصور مطلقة .ومن أبرز الطرق المطلقة طريقة المقالة ومقاييس التقييم لا يتم مقارنة الموظفين بعضهم ببعض، مثلما هو الحال في طرق الترتيب، ولا يتم تقييم أدائهم بصورة مطلقة، كما هو الأمر في المقالة، بل تقييم أدائهم بالنسبة إلى عوامل معينة .فمقاييس التقييم تتضمن عددا من العوامل، ويتولى المقيّم تحديد مدى أو درجة هذه العوامل لدى الموظف، وذلك باستخدام مقاييس متدرجة تعكس تباين

الموظفين في كل عامل من عوامل التقييم، .، والطرق المبنية على النتائج التي تركز على نتائج الأعمال كمعيار رئيسي للتقييم، حيث يتم تقييم الأداء من خلال مقارنة نتائج الأداء مع الأهداف المحددة للأداء . ومن أكثر الأساليب استخداماً في هذا المجال أسلوب الإدارة بالأهداف ، ومحاسبة المسؤولية. وتعتقد الباحثان ان عدم نجاح الأساليب الإدارية في اختيار طريقة تقويم أداء ملائمة يعد من العوامل السلبية المؤثرة على أداء الموظفين والمسؤولين والمؤسسة بشكل عام، لذا يمكن القول بان نظام محاسبة المسؤولية قد تكون الاسلوب الانسب لتقويم الاداء.

### ثانياً: محاسبة المسؤولية

تعتبر محاسبة المسؤولية من النظم الحديثة نسبياً في الفكر المحاسبي ولكن تطبيقاتها بخصوص تقويم الاداء تواجدت مع حركة الانسان في معرفة نتيجة عمله واداءه ومحاسبة المسؤولية تمثل اساساً في التكاليف تقره الشرائع السماوية والقوانين الوضعية وقد وردت عدة تعاريف لمحاسبة المسؤولية فقد عرفها (عبود، 2009: 418) بأنها (نظام يقوم بجمع البيانات التي تعبر عن نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات الموكلة اليه و الابلاغ عنها في تقارير لتقييم اداء المسؤول وقدراته في السيطرة على التكاليف).

وعرفها (الرزوي، 2007: 6) بأنها (نظام يربط الايرادات بالتكاليف والاشخاص المسؤولين عن نشوئها وفقاً للصلاحيات المناطة بهم).

وعرفها (AHAMMED, 2015:80) بأنها (نظام محاسبة يحدد مراكز المسؤولية المختلفة في انحاء الشركة ويعكس خطط واعمال كل مركز من خلال تحديد الايرادات والتكاليف التي تخص كل مركز).

وعرفت ايضاً (نظام يمكن من اعداد تقارير عن اداء المدراء لتحقيق الرقابة على اعمالهم ) (الربيعي والمطلب، 2005: 4) وتتفق الباحثان مع (كحالة، حنان، 2009: 413) بأن محاسبة المسؤولية نظام محاسبي للرقابة على الاداء من خلال ربط التقارير المحاسبية مع الافراد المسؤولين بموجب الهيكل التنظيمي للشركة.

ولمحاسبة المسؤولية أهدافاً عدة منها (Allahverd, 2014:377-378): تقسيم كل شركة الى وحدات فرعية لتحديد مساهمتها، وانشاء قاعدة لتحديد نوعية اداء مدراء الإدارة، وتحفيز مدراء الاقسام للعمل من خلال تقسيم كل شركة وفقاً للأهداف.

وبذا يساعد نظام محاسبة المسؤولية مدراء الوحدات التنظيمية في وظائف الرقابة (Kinney, raiborn, 2011:552). من خلال :-

- 1- اعداد خطة (مثلاً باستخدام الموازنات والمعايير).
- 2- جمع البيانات الفعلية المصنفة وفقاً للأنشطة والفئات المحددة في الخطة فنظام محاسبة المسؤولية يمكن ان يستعمل لتسجيل وتلخيص البيانات لكل وحدة تنظيمية.
- 3- مراقبة الاختلافات بين البيانات المخططة والفعلية في فترات محددة فتقارير الاداء التي تصل الى المدراء تتضمن مقارنة بين النتائج الفعلية وارقام الموازنة.

4-الاستمرار بمراقبة البيانات ومن ثم الاستجابة في الوقت المناسب.  
ومن متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية:

#### أ/الموازنة التخطيطية:-

ان اي شركة لابد ان يكون لديها اهداف تسعى الى تحقيقها بغض النظر عن طبيعة النشاط والاساليب التي تستخدمها ولكن لابد من وضع هذه الاهداف ضمن خطة او خطط توظف الموارد المتوفرة وتتفاعل مع الهياكل و الاجراءات وصولاً الى المبتغى فالموازنة تعتبر ترجمة كمية للمخطط ووردت عدة تعريفات للموازنة فقد عرضها (Alkreasheh,2015:4) بأنها(خطة تفصيلية تحدد مستوى الدخل والانفاق لفترة مقبلة وبناءاً على الاهداف المتفق عليها لنفس الفترة وكذلك الاستراتيجية).

اما (جريسون ،نورين، 2009: 418) فقد عرفها بأنها (خطة تفصيلية للحصول على الموارد واستخدامها خلال فترة مقبلة وتمثل خطة للمستقبل معبراً عنها بشكل كمي).  
وعرفها (Ndiwalana,2009:9) بأنها(طريقة للرقابة المالية تتضمن التخطيط وتعتبر عن تطلعات الشركة من الناحية الاقتصادية لفترة زمنية معينة).

ويمكن القول من ان الموازنة هي ما ذهب به (عليان،2009:15) اذ عد الموازنة خطة مستقبلية يتم صياغتها بطريقة توضح اهداف الشركة من خلال تعبير رقمي وكمي يؤدي الى تحقيق الاهداف التي تسعى الادارة العليا في الشركة لتحقيقها في المستقبل وذلك من خلال تحديد التكاليف والسعي الى تخفيضها وكذلك تحقيق الإيرادات المستهدفة والعمل على تعظيمها.

ولأعداد الموازنة مزايا اذا جعل المدير يضع التخطيط في اولويات اعماله وتوفير وسيلة لتوصيل خطط المدراء بطريقة منظمة لكل اجزاء الشركة (جريسون ،نورين، 2009: 419).

#### (1) وظيفة التخطيط:-

بالنظر الى ان الموازنة تعد خطة كمية وقيمية للوصول الى الاهداف المختلفة للشركة كما تتضمن الأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الاهداف والتميز بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البديل او البدائل المناسبة فإن اعداد الموازنة التخطيطية يستدعي من الادارة التفكير في المستقبل ورسم خطة العمل لكي تواجه المستقبل وتخطط لما يلزمه لتلافي الصعوبات او العوائق التي تحول دون انجاز الاهداف ان الموازنة التخطيطية تمكن الشركة من تخطيط احتياجات الموارد لكي يمكن تحقيق الأهداف المطلوبه فقد تتضمن الموازنة التخطيطية للإيرادات مثلاً هدف معيناً يراد تحقيقه الا انه بدراسة الطاقة الانتاجية المتوفرة للشركة قد يتبين استحالة تحقيقه ما لم تزداد الطاقة لذا يجب على الادارة التخطيط لزيادة الطاقة الانتاجية مما يتطلب تدبير مصادر تمويل واذا اتضح استحالة تحصيل مصادر التمويل اللازمة لتمويل الطاقة الانتاجية الاضافية فإنه يتطلب من الادارة اعادة النظر في الهدف وتكييفه ليتناسب مع الطاقة الانتاجية المتوفرة (دليل اعداد الموازنات التخطيطية، 2011: 3-4).

#### (ب) وظيفة التنسيق:-

في الشركة كل مدير مركز مسؤولية يشارك في اعداد الموازنة فقد تظهر بعض التناقضات بين مختلف مراكز المسؤولية ومن اجل التغلب على هذه الحالات تستخدم الشركة الموازنة لتنسيق الأنشطة المختلفة ويتضمن التنسيق تنظيم الموظفين والحصول على المعدات والمواد اللازمة لتنفيذ الاعمال (Krastev,2014:68).

**(ج) وظيفة الاتصال:-**

تعتبر الموازنة التخطيطية اداة لإيصال المعلومات المتعلقة بالخطط والسياسات التي تمّ الاتفاق عليها للفترة القادمة الى مختلف المستويات الادارية في الشركة وكمثال على ذلك المعلومات التي يتم ايصالها من خلال الموازنة التخطيطية مقدار الايراد المستهدف ومقدار الانتاج المستهدف ومقدار المشتريات اللازمة والحد الاقصى للمبالغ التي تنفق على العلاقات العامة خلال فترة الموازنة (خلف الله ، 2007 :34).

**(د) وظيفة الرقابة:-**

مقارنة نتائج الاداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف بحسب ما ورد في الموازنة من معايير اداء تتم هذه المقارنة بأعداد ما يدعى بتقارير تقييم الأداء والتي بواسطتها يتم تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط ومستهدف كمقدمة لمناقشة أسباب هذه الانحرافات واتخاذ ما يلزم من الاجراءات التصحيحية لرد التنفيذ الفعلي إلى ما هو مخطط ومستهدف وبالتالي ضمان تحقيق كفاءة وفاعلية النشاط (علي ، 2008، 1201).

**(هـ) تقويم الاداء:-**

الموازنة هي المعيار الذي يمكن من خلاله الحكم على الاداء الفعلي لذلك هي نقطة بداية ممتازة في تقويم اداء الموظفين ويجب ان تكون العملية مستمرة لتصحيح اداء الموظفين من خلال الاجراءات التصحيحية (Krastev,2014;68).

**(ب) الهيكل التنظيمي:-**

يعتبر الهيكل التنظيمي اول خطوات نجاح تطبيق محاسبة المسؤولية حيث تسعى محاسبة المسؤولية الى ربط معدلات الاداء المخطط بمراكز المسؤولية ثم ربط معدلات الاداء الفعلي بنفس المراكز لمراقبة الاداء وقياسه وتحقيقاً للرقابة الداخلة الكاملة التي تساعد على تصحيح المسار اذا انحرف في الوقت المناسب لذلك (الجدي ، 2007 :45).

ويعرف (اللوحي ، 2006 :22) الهيكل التنظيمي بأنه (الالية الرسمية التي يتم بواسطتها ادارة الشركة عن طريق تحديد الصلاحيات والاتصالات بين المدراء و الموظفين).

كذلك يعرف (محمد ، 2013 :355) الهيكل التنظيمي بأنه (تنظيم يحدد العلاقات بين اقسام الشركة تبين توزيع الانشطة والربط والتنسيق مع بعضها البعض).

ويمكن القول ان الانسب هو ما ذهب به (Ritical ، 2015 :188) حول ربط نظام محاسبة المسؤولية في المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي للشركة والمتضمن خطوط الصلاحية والمسؤولية باعتبار ان الهيكل التنظيمي هو شرط أساس لنجاح نظام محاسبة المسؤولية فهو يقسم الشركة الى مراكز مسؤولية ويعدها ركيزة أساسية يعتمد عليها ذلك النظام اذ يتم رقابة ومتابعة تنفيذ الخطط وتقييم اداء كل مركز من هذه المراكز .

## (ج) مراكز المسؤولية

مجموعة من الأنشطة المتعلقة بالمدير أو المجموعة الادارية تنفذ التخطيط الفعال والرقابة وانظمة قياس الاداء في اطار مسؤولية الاعمال التجارية في الحقيقة التعبير عن مراكز المسؤولية يحتل معنى كبير كل من خط الانتاج واجتماعات الاعمال التجارية وقسم التسويق والمناطق الجغرافية هي مراكز مسؤولية وتوجد اربعة مراكز للمسؤولية (Allahverdi, 2014 :375).

## (1) مراكز التكلفة :-

مركز نشاط يتم مسائلة المدير فيه عن ما حدث من تكاليف فقط اي تكلفة اساس التقييم فعناصر التكاليف هي التي تدخل ضمن تحكم ورقابة ومسؤولية مدير المركز اما الايراد فلا يدخل ضمن المسؤولية (Perrifield ,1971:32) ويركز تقرير الاداء في مركز التكلفة على العناصر القابلة للرقابة ويقارن بين التكاليف المعيارية المخططة وبين التكاليف الفعلية لتحديد الانحراف الاجمالي وتحليله الى مكوناته الفرعية لمعرفة اسبابه والمسؤول عنها ومن امثلة هذه المراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية مثل مركز صيانة الالات والتجهيزات ومركز الخدمات الصحية للعاملين (كحالة ،حنان ،2009: 418).

## (2) مركز الايراد :-

مركز نشاط يحصل على البضائع تامة الصنع من قسم الانتاج ويكون مسؤول عن بيعها وتوزيعها (Kim,2006:15) وبذلك فمدير المركز يكون مسؤول عن الايرادات التي حققها المركز لا غير وغالبا يكون لدى هذا المركز تكاليف مثل الرواتب ونفقات الموقع فقط (صيام ،2004 :24). لذلك يركز تقرير الاداء في مركز الايراد على ناتج المقابلة بين نفقات المركز وايراداته اي على الربح كمؤشر لتقييم اداء المسؤولين بالمقارنة بين الربح المخطط وفق موازنة المركز وبين الربح الفعلي لتحديد الانحراف عن خطة الربح الموضوعة وتحليل الاسباب وايجاد الاجراءات التصحيحية اللازمة ومن الامثلة على هذا المركز الفروع المستقلة في المنشآت ذات الفروع حيث يتبع مدير الفرع المسؤول بسطات تحديد السياسة السعرية المناسبة وفق ظروف السوق المحلية وسلطات الشراء من الغير وتعيين العاملين وانشاء بقية عناصر التكاليف والنفقات (كحالة ،حنان ،2009 :419).

## (3) مركز الاستثمار :-

مركز نشاط يسمح للمدير بممارسة بعض الحرية في التصرف حول مبلغ الاستثمار الذي قام به القسم (Patel,2013 :1).

ويكون المدير مسؤولاً عن تحقيق كل من الايرادات والتكاليف والاستثمارات وله سلطة الرقابة على التكاليف والاييرادات وكذلك استخدام اموال الاستثمارات (جريسون ،نورين، 2009 :614) والاختلاف بين هذا المركز ومركز الربحية، ان تقويم الاداء لا يقتصر على تتبع التكاليف والاييرادات وانما يتم تتبع رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية وهكذا يمكن قياس وتقويم الاداء بصورة افضل نظراً لان تتبع جميع عناصر الاداء بما في ذلك راس المال المستثمر يؤدي الى تنمية حس المسؤولية في المستويات الادارية المختلفة في الشركة وفق مفهوم الاستثمار بتحول مقياس كفاءة الاداء من مؤشر صافي الربح الذي يعكس العلاقة بين الايرادات والتكاليف في المركز كما هو الحال في مركز الربحية اي مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي يراعي المتغيرات الثلاثة الايرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر في صورة اصول ثابتة ومتداولة ومن الامثلة

النموذجية لهذه المراكز هي الفروع المستقلة والخارجية للمنشآت المالية من بنوك وشركات التأمين وكذلك الفروع الخارجية للشركات متعددة الجنسيات بكل انواع انشطتها الاقتصادية من صناعية وزراعية وتجارية وخدمية ومن حيث المبدأ فإن كل مراكز الربحية يمكن تطويرها الى مراكز استثمار اذا شارك مدير المركز في اتخاذ قرارات التوسع وشراء الاصول الثابتة التي تهتم مركزه واذا تم الربط بين الربح الذي يحققه المركز وبين استثمار جزء منه في المركز نفسه (كحالة، حنان، 2009: 421).

#### (د) تقارير الاداء:-

من اهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية فبدونها لا يمكن تحقيق اهداف نظام محاسبة فنقارير الاداء تعد الرابط بين مراكز المسؤولية المختلفة في الشركة و الغرض الأساس من استخدامها هو تقويم اداء المسؤولين والابلاغ عن مراكز المسؤولية (استثمار، كلفة، ربح) و تعد هذه التقارير وترفع الى الادارة العليا بواسطة نظام تقارير المسؤولية.

اما محتوياتها فتتضمن تلخيص بنتائج الاقسام وتحديد الطرق التي تساعد الادارات في الرقابة وتقويم الاداء (الكسب، 2007: 10) وكذلك تحتوي مقارنات بين اداء الاقسام في الشركة نفسها اضافة الى مقارنة اداء الافراد في القسم ذاته ويجب ان تكون هذه التقارير موثقة مع المخطط التنظيمي ومعهده في الوقت المناسب وسهلة الفهم ومنظمة وتكون موجزة ومقتضبة و تزود بأرقام المقارنة وتستعمل التسجيل الصوتي واجهزة الفيديو (3: 2014, Muthulakshmi).

#### (هـ) نظام الحوافز:-

تحرز نظم الحوافز ازدياد في ايرادات الشركة وذلك عن طريق زيادة انتاجية الاشخاص العاملين لدى منحهم حوافز مناسبة وتسهم الحوافز في تفعيل مقدرة العاملين وحيويتهم واستخدامها بشكل افضل وبالتالي نقصان قوة العمل المطلوبة من الشركة وهذا يقود الى تقليل الكلفة التي تتحملها الشركة (الجاسي، 2011: 41). ويعرف نظام الحوافز بأنه (مجموعة من الاسس والقواعد ترتكز على حصر الحوافز المتوفرة في الشركة وكيفية تطبيقها ويكون هذا النظام موثق ويلبي حاجات العاملين) (ترشه، 2015: 3). وبالإمكان تقسيم الحوافز كالآتي:-

#### 1/ حوافز ايجابية تتضمن:-

أ/ حوافز مادية :- تدفع للموظفين بشكل نقد او عيني (اجور، علاوات سنوية) لتحفيزهم وبالتالي رفع مستوى الاداء (7: 2006, A UNDP)

ب/ حوافز معنوية :- الحوافز التي تشبع الحاجات الفردية والاجتماعية الذاتية والمرتبطة بالحالة النفسية للأفراد ممثلة بالشكر والتقدير ومنح الموظف القاب او اوسمه (منهل، 2007: 32).

2/ حوافز سلبية :- عقوبات يتم فرضها على الموظفين يمكن ان تغير من سلوكيات الموظفين لتطوير ادائهم (الحلابية، 2013: 14).

ويمكننا القول بأن هنالك تداخل بين نظام الحوافز والاداء فنظام الحوافز الجيد يرفع مستويات الاداء للشركة ويجب ان يكون للشركة البية وسياسة تحفيزية تساعد في تطوير الاداء .

وعموماً يمكن القول ان نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن: اسلوب رقابي محاسبي لخدمة الادارة في تقييم اداء المسؤولية في المستويات الادارية من حيث مدى التزامها بالأهداف من خلال التقارير، لذا سيتم دراسة امكانية تقويم الاداء باستخدام محاسبة المسؤولية .

## المبحث الثاني: امكانية تقويم الاداء باستخدام محاسبة المسؤولية

يتناول هذا المبحث وصفا للأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات.

## أولاً: صدق وثبات الاستبانة

يقصد بصدق الاستبانة ان تقيس أسئلة الاستبانة ما أعدت لقياسه، وقد تم التحقق من صدق الاستبانة من خلال التالي:

(1) الاستبانة من وجهة نظر المحكمين: عُرضت الاستبانة بصورتها الأولية على مجموعة من المحكمين التي تتألف من أعضاء الهيئة التدريسية في الكلية التقنية الإدارية/كوفة، قسم المحاسبة وإدارة الاعمال . وقد طُلب من الاعضاء إبداء آرائهم في مدى مناسبة كل العبارات لقياس ما وضعت لأجله ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، وكفاية العبارة لتغطية كل محور من محاور البحث، بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداهها المحكمون تم إجراء التعديلات التي اتفق عليها المحكمين.

(2) صدق الاتساق الداخلي: تم حساب الاتساق لفقرات الاستبيان ، وذلك بحساب معاملات الارتباط (معامل بيرسون للارتباط) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، ويبين الجدول رقم (1) إن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

## جدول رقم (1) معاملات الارتباط (معامل بيرسون للارتباط) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور

ت	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	المحور الاول: اهتمام وإدراك الإدارة العليا في الشركات المساهمة العراقية بفعالية محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء		
(1)	يعد نظام محاسبة المسؤولية أداة فعالة لتقييم الأداء.	0.609	*0.000
(2)	يوجد لدى إدارة الشركات المساهمة العراقية وعي وإدراك لمفهوم محاسبة المسؤولية.	0.662	*0.000
(3)	يتم اشراك جميع المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي للشركة في تحقيق هدف الرقابة على عناصر التكاليف والايادات.	0.591	*0.000
(4)	تتضمن تقارير الأداء تلخيصاً بنتائج الأقسام وتحديد الطرق التي تساعد الإدارات في الرقابة وتقويم الاداء.	0.656	*0.000
(5)	تحتوي تقارير الأداء مقارنات بين اداء الاقسام في الشركة نفسها اضافة الى مقارنة اداء الافراد في القسم ذاته.	0.710	*0.000
(6)	تكون هذه التقارير موثقة مع المخطط التنظيمي ومعدده في الوقت المناسب وسهلة الفهم ومنظمة وتكون موجزة ومقتضبة و تزود بأرقام المقارنة وتستعمل التسجيل الصوتي واجهزة	0.47	*0.000

الفيديو .			
(7)	0.718	*0.000	في الشركات المساهمة العراقية تقييم اداء المستويات الادارية المختلفة يكون عن طريق وجود شبكة تقارير من اسفل الى اعلى والعكس.
(8)	0.593	*0.000	توضع الأنماط أو المعايير للأداء المستقبلي لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية.
(9)	0.601	*0.000	يتم توضيح سبب حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية.
(10)	0.548	*0.000	تتخذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع الانحرافات مستقبلاً.
			المحور الثاني: المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية
(1)	0.742	*0.000	يتم استخدام أسلوب الموازنات التشغيلية في الشركات المساهمة العراقية في تخطيط التكاليف والإيرادات
(2)	0.700	*0.000	يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن رقابتها أو التحكم بها عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن رقابتها أو التحكم بها.
(3)	0.684	*0.000	يوجد هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في الشركات المساهمة العراقية.
(4)	0.662	*0.000	الهيكل التنظيمي المعمول به في الشركات المساهمة العراقية يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمؤوسين.
(5)	0.595	*0.000	يبين التنظيم الإداري التقسيم الواضح لمراكز المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية.
(6)	0.784	*0.000	يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية.
(7)	0.893	*0.000	نظام التقارير المتبع في الشركات المساهمة العراقية يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب.
(8)	0.540	*0.000	تتضمن تقارير الأداء تفصيلاً بالأداء الفعلي والأداء المخطط والانحراف بينهما.
(9)	0.712	*0.000	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً.
(10)	0.653	*0.000	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً.
(11)	0.786	*0.000	تناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي.

الارتباط دال احصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  .

(3) **الصدق البنائي:** يبين الجدول رقم (2) معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة، والذي يبين إن كل معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05.

جدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

ت	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	المحور الاول: اهتمام وإدراك الادارة العليا في الشركات المساهمة العراقية بفعالية محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء	0,784	*0,000
	المحور الثاني: المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية	0,735	*0,000
	جميع محاور الاستبيان	0,750	*0,000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0,05$

يبين الجدول رقم (2) ان جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha = 0,05$  ، وبذلك يعتبر محوري الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

(4) ثبات الاستبانة: يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وتم قياس الثبات باستخدام معامل الفا كرونباخ ، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (3) :

### جدول رقم (3) معامل الفا كرونباخ

الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الاول: اهتمام وإدراك الادارة العليا في الشركات المساهمة العراقية بفعالية محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء	0,807	*0,000
المحور الثاني: المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية	0,931	*0,000
جميع محاور الاستبيان	0,719	*0,000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0,05$

يتضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (3) ان قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل من محور، وبذلك تم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والاجابة على اسئلة الدراسة واختبار الفرضيات.

## مجتمع و عينة الدراسة

يضم مجتمع الدراسة مدراء و محاسبي الشركات المساهمة في العراق، وقد تم توزيع (60) استبانة على الشركات المساهمة العراقية، وتم استرداد (50) استبانته، وبعد تفحص الاستبيانات لم تستبعد أي منها نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانته، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 50 استبانته ، أي بنسبة 83%.

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

## (1) عدد سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (4) ان 12% من عينة الدراسة تمتلك خبرة أقل من 5 سنوات، وان 10% من العينة تمتلك خبرة من 10 الى 15 سنة و6% فقط تمتلك خبرة 15 سنة فأكثر ، أما النسبة الأكبر من عينة الدراسة وهي 72% تمتلك خبرة بحدود 5 الى 10 سنوات.

## جدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	6	12
من 5 إلى 10 سنوات	36	72
من 10 الى 15 سنة	5	10
15 سنة فأكثر	3	6
المجموع	50	100

## (2) المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (5) ان 40% من عينة البحث حاصلين على شهادة الدبلوم وان 50% منهم حاصلين على شهادة البكالوريوس، و10% فقط من حملة شهادة الماجستير في حين ان 0% من عينة الدراسة لديهم شهادة الدكتوراه.

## جدول رقم (5) توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية%
دبلوم	20	40
بكالوريوس	25	50
ماجستير	5	10
دكتوراه	0	0
المجموع	50	100

3) الوظيفة التي تقوم بها عينة الدراسة:

يبين الجدول رقم (6) ان 42% من عينة البحث يشغلون وظيفة مدير حسابات، و40% منهم يشغلون وظيفة محاسب، في حين ان 3% من عينة البحث مدققون، و12% من عينة البحث يشغلون وظائف أخرى وهي كما ذكرها المُستبينون مدير الرقابة الداخلية والمدير المالي، والمدير المفوض للشركة.

جدول رقم (6) توزيع عينة البحث حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير حسابات	21	42
ب- محاسب	20	40
ج- مدقق	3	6
د- أخرى	6	12
المجموع	50	100

### ثانياً: تحليل فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات

أجري تحليل لمحاوَر الدراسة لمعرفة واقع هذه المحاوَر لدى مجتمع الدراسة، وفيما يلي نتائج استخدام T للعينة الواحدة (one sample T test)، لمعرفة ما إذا كان المتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة لكل فقرة من فقرات محاوَر الاستبانة تساوي درجة الحياد وهي 3 أم تختلف عنها، فإذا كانت قيمة (p-value) (sig) اكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  ففي هذه الحالة تكون الآراء لمجتمع الدراسة تقترب من درجة الحياد وهي 3 وإذا كانت قيمة (p-value) اكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  في هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص عن درجة الحياد<sup>1</sup>، من خلال إشارة قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فهذا يعني إن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الحياد وهي 3 والعكس صحيح، ويمكن توضيح نتائج تحليل محاوَر وفرضيات البحث من خلال الآتي:

<sup>1</sup> " القاعدة العامة لقبول أو رفض الفرض العدمي باستخدام P. value، إذا كانت P. value أقل من (أو تساوي) مستوى المعنوية ( $\alpha$ ) الذي يحدده الباحث فإننا نقبل الفرض العدمي والعكس صحيح أسامة ربيع أمين "التحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS " الجزء الاول ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية، مصر ، 2007،ص: 118-119.

المحور الأول: اهتمام وإدراك الإدارة العليا في الشركات المساهمة العراقية بفعالية  
محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء

للتعرف على استجابات أفراد الدراسة حول المحور الأول، فقد تم استخدام اختبار  $t$  للعينات الواحدة  $P$ .  
value والنتائج مبينة في جدول رقم (7)، والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (اهتمام وإدراك  
الإدارة العليا في الشركات المساهمة العراقية بفعالية محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء)، عند مستوى  
دلالة  $\alpha=0.05$ ، مرتبة وفق ما وردت في استمارة الاستبيان :

جدول رقم (7) آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (اهتمام وإدراك الإدارة العليا في الشركات المساهمة  
العراقية بفعالية محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء)

ت	البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	القيمة الاحتمالية
(1)	يعد نظام محاسبة المسؤولية أداة فعالة لتقييم الأداء.	4,560	0,711	10.956	*0.000
(2)	يوجد لدى إدارة الشركات المساهمة العراقية وعي وإدراك لمفهوم محاسبة المسؤولية.	4,281	0,737	8.683	*0.000
(3)	يتم إشراك جميع المستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي للشركة في تحقيق هدف الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات.	4,240	0,969	6.395	*0.000
(4)	تتضمن تقارير الأداء تلخيصاً بنتائج الأقسام وتحديد الطرق التي تساعد الإدارات في الرقابة وتقييم الأداء.	4,404	0,844	6.186	*0.000
(5)	تحتوي تقارير الأداء مقارنات بين أداء الأقسام في الشركة نفسها إضافة إلى مقارنة أداء الأفراد في القسم ذاته.	3,677	0,723	5.253	*0.000
(6)	تكون هذه التقارير موثقة مع المخطط التنظيمي ومعدة في الوقت المناسب وسهلة الفهم ومنظمة وتكون موجزة ومقتضبة و تزود بأرقام المقارنة وتستعمل التسجيل الصوتي وأجهزة الفيديو.	3,880	0,881	4.993	*0.000
(7)	في الشركات المساهمة العراقية تقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة يكون عن طريق وجود شبكة تقارير من أسفل إلى أعلى والعكس.	3,8000	1,000	4.000	*0.000
(8)	توضع الأنماط أو المعايير للأداء المستقبلي لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل	4,650	0,7122	10.693	*0.000

مركز من مراكز المسؤولية.			
9	يتم توضيح سبب حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لكل مركز مسؤولية.	4,82	0,737
10	تتخذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع الانحرافات مستقبلاً.	4,240	0,969
	اجمالي الفقرات	4,08	0,84
		6,64	0,000*

وبملاحظة الجدول رقم (7) تبين إن المتوسط الحسابي 4.08 الانحراف المعياري 0.84 إما اختبار T تساوي ، 6.64، والقيمة الاحتمالية 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على إن متوسط درجة الاستجابة للمحور الأول، قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، وهذا يدل على وجود اهتمام وإدراك الإدارات العليا في الشركات المساهمة العراقية لأهمية تقييم الاداء وفعالية محاسبة المسؤولية في هذا الجانب.

### المحور الثاني: المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة P. value والنتائج مبينة في جدول رقم (8)، والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية)، عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$ ، مرتبة وفق ما وردت في استمارة الاستبيان :

جدول رقم (8) آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات " المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية"

ت	البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام أسلوب الموازنات التشغيلية في الشركات المساهمة العراقية في تخطيط التكاليف والإيرادات	3,965	0,611	7,856	0,000
2	يوجد فصل لعناصر التكاليف التي يمكن راقبتها أو التحكم بها عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لا يمكن راقبتها أو التحكم بها.	3,92	0,759	6,058	0,000
3	يوجد هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في الشركات المساهمة العراقية.	3,922	0,862	5,335	0,000
4	الهيكل التنظيمي المعمول به في الشركات المساهمة العراقية يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بين الرؤساء والمرؤوسين.	3,880	1,201	3,662	0,001

0.001	3,772	1,166	3,880	يبيّن التنظيم الإداري التقسيم الواضح لمراكز المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية.	5
0.004	3,181	1,069	3,680	يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية.	
0.000	6,080	0,798	3,960	نظام التقارير المتبع في الشركات المساهمة العراقية يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب.	7
0.000	5,629	0,721	3,84	تتضمن تقارير الأداء تفصيلاً بالأداء الفعلي والأداء المخطط والانحراف بينهما.	8
0.000	6,547	0,763	4,000	تمنح الإدارة العليا حوافز مادية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً.	9
0.000	4,271	1,077	3,922	تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية عند وصول الأفراد للأهداف المخطط لها مسبقاً.	10
0.0006	5,241	0,900	3,896	تتناسب الحوافز مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الأفراد وفقاً للهيكل التنظيمي.	11
0.0006	7,856	0,611	3,960	اجمالي الفقرات	

يتضح من الجدول السابق رقم (8) ان المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي (3,960) وانحراف معياري يبلغ (0,611).

وتبين نتائج اختبار  $t$  التي يعرضها جدول رقم (8)، ان قيمة  $t$  (7,856)، و ان قيمة  $P$  value تساوي (0,0006) وهي اقل من مستوى المعنوية  $\alpha$  (0,05)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة للمحور الثاني قد زاد عن درجة الحياد وهي 3، أي ان هناك موافقة أفراد العينة على هذا المحور وهذا يدل على توفر المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية، مما يتطلب الاهتمام والتركيز على توفير تلك المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية بفعالية.

### الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً: الاستنتاجات

بناءً على الدراسة الميدانية التي أجريت، واختبار فرضيات الدراسة، فقد تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

(1) 40% من عينة البحث حاصلين على شهادة الدبلوم وان 50% منهم حاصلين على شهادة البكالوريوس، و 10% من حملة شهادة الماجستير، بعبارة أخرى فإن 90% من عينة البحث حاصلين على شهادة الدبلوم والبكالوريوس، و 10% فقط من حملة الشهادات العليا، يمكن ان يظهر لنا ذلك مؤشر على امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية، لان هذا النظام -محاسبة المسؤولية- يتطلب تطبيقه كادرا محاسبيا مؤهلا.

- (2) اوضح معظم الافراد عينة الدراسة ان هناك اهتمام ووعي الادارة العليا بدور محاسبة المسؤولية في تقييم الاداء ، ويعد دعم الادارة العليا للنظام المتبع في تقييم الاداء عاملا مهما في تقييم الاداء وأيضاً عاملاً مؤثراً في تحسين الاداء.
- (3) تبين توفر المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العراقية، التي أهمها الاعداد المنظم للموازنات التخطيطية وتحديد واضح لمراكز المسؤولية وانواعها الذي يترتب عليه تحديد واضح للمسؤوليات وعلى اساس ذلك يتم تقييم أداء المسؤولين بصورة منفردة على العناصر التي تخضع لسيطرتهم ومسؤوليتهم، وأيضاً تقارير الاداء ونظام الحوافز.

### ثانياً: التوصيات

- (1) يتطلب من المقوم معرفة التنفيذ السليم للقياس وتسهيل مهمته ، وتوعيه بأهمية الموضوعية في النتائج ، إذ سيترتب عليها اتخاذ قرارات تؤثر في مستقبل الفرد العامل في حياته الوظيفية في المنشأة ، ويمكن ان يحصل المقوم على هذه المعرفة والتوعية بزيادة التحصيل العلمي والاشتراك بدورات تدريبية ما بعد البكالوريوس، لذا توصي الباحثان ،بتوظيف محاسبين واداريين من حملة الشهادات العليا بنسبة اكبر مما هي عليه الان في الشركات المساهمة العراقية لهذا الغرض.
- (2) ضرورة الاهتمام بصورة اكبر بتعزيز مقومات نظام محاسبة المسؤولية من اعداد الموازنات التشغيلية لما لها من ميزات اهمها فاعليتها في التخطيط وتقييم الاداء والتحديد البين لمراكز المسؤولية و الاعداد المنظم لتقارير الاداء ، ونظام فعال للحوافز .
- (3) ضرورة تنمية الوعي لدى مدراء الشركات المساهمة في العراق بأهمية محاسبة المسؤولية، ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم الاداء والمساهمة في عملية الرقابة.
- (4) ضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة في العراق لما لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على الشركات، وبالأخص فيما يتعلق بتحسين الاداء، اذ من خلال تقييم الاداء يمكن للشركة الكشف عن الطاقات والقدرات الكامنة لدى الافراد من اجل استغلالها لزيادة مستوى الاداء.

### المصادر

#### أ: المصادر العربية

#### أولاً: الكتب

- (1) جريسون ،ري اتش ،نورين ،اريك "المحاسبة الادارية" ترجمة محمد عصام الدين زايد ،دار المريخ ،2006.
- (2) جمعة ،احمد حلمي "محاسبة التكاليف المعيارية" دار الصفا ،ط1 ،2011.
- (3) الرجبي ،احمد حلمي . "محاسبة التكاليف المعيارية التصميم \_الرقابة \_محاسبة المسؤولية"، دار صفا ،للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن ،الطبعة الاولى، 2011.

(4) عبود، سالم محمد، "تطبيقات حديثة في المحاسبية الادارية"، دار العلوم الادارية، الطبعة الاولى، 2009.

(5) كافي، مصطفى يوسف . حموده ،سمير احمد واخرون . "المحاسبة الادارية"، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن ،الطبعة الاولى، 2012.

(6) كحالة ،جبرائيل جوزيف ،حنان ،رضوان حلوة "المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء" دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الطبعة الثالثة، 2009.

### ثانياً: الرسائل و الأطاريح

(1) الاشقر ،حسام عبد المجيد ،" فاعلية برنامج تقييم الأداء الإلكتروني الحديث في قياس أداء الموظفين في وكالة الغوث الدولية" رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة ،كلية التجارة ،قسم إدارة الأعمال، 2015.

(2) بعجي ،سعاد، "تقييم فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة : مؤسسة توزيع و تسويق المواد البترولية المتعددة نفضال مسيلة Clp \_منطقة سطيف-"رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، 2007.

(3) بويرطخ،جباس خالد ، 2014،"فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP حاسي مسعود"،رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر.

(4) ترشة، سمية " دور نظام الحوافز في تحسين أداء المؤسسة العمومية دراسة حالة مديريةة التجهيزات العمومية بالوادي" رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، 2015.

(5) جبين ،عبد الوهاب محمد، "تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف"، اطروحة دكتوراه ، جامعة سانت أليمنتس العالمية، 2009.

(6) الجدبه، علي حسن إبراهيم" قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية" رسالة ماجستير ، 2007.

(7) الجساسي ،عبد الله حمد محمد " اثر الحوافز المادية والمعنوية في تحسين اداء العاملين في وزارة التربية والتعليم بسلطنة عمان" رسالة ماجستير ، الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، 2011.

(8) حطب ،موسى محمد ،" فاعلية نظام تقييم الاداء واثره على مستوى اداء العاملين حالة دراسية على جمعية اصدقاء المريض الخيرية " رسالة ماجستير ،الجامعة الاسلامية\_ غزة ،كلية التجارة ،قسم ادارة الاعمال، 2007.

(9) الحلابية ،غازي حسن عودة ، "اثر الحوافز في تحسين الاداء لدى العاملين في مؤسسات القطاع العام في الاردن دراسة تطبيقية على امانة عمان الكبرى" رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ،كلية الاعمال ، 2013 .

- 10) خلف الله، وائل محمد ابراهيم . "واقع اعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية \_قطاع غزة دراسة ميدانية" رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ،كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل، 2007.
- 11) الرزي، ديابا جميل، " مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة دراسة تطبيقية" ،رسالة ماجستير ،الجامعة الإسلامية \_غزة ،كلية التجارة ،قسم المحاسبة والتمويل، 2007.
- 12) زبيدة ، رياض رزق، " دور نظام تقييم الأداء بديوان الموظفين العام في تطوير الموارد البشرية في الوزارات الفلسطينية" ، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة للدارسات العليا - غزة، قسم إدارة الدولة والحكم الرشيد، 2015.
- 13) صيام ، نيلهان وليد احمد "تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الاردنية" رسالة ماجستير ،جامعة اليرموك ،كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، 2004.
- 14) عبيد ،عوني فتحي خليل، " واقع إدارة التغيير وأثرها على أداء العاملين في وزارة الصحة الفلسطينية / دراسة حالة مجمع الشفاء الطبي" رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة ،كلية التجارة ،قسم إدارة الأعمال، 2009.
- 15) عليان ،زيد محمود موسى ،" مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة" ،رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ،قسم المحاسبة، 2009.
- 16) غربي ،نوال تدر "اثر القيادة على اداء العاملين دراسة ميدانية في شركة سونطراك قاعدة الامدادات \_تقرت\_ " رسالة ماجستير ،كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، 2013.
- 17) اللوح ،نبيل عبد شعبان ، " تطور الهياكل التنظيمية للوزارات الفلسطينية وأثره على الكفاءة الإدارية " رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية \_غزة ،كلية التجارة ،قسم ادارة الاعمال، 2006.
- 18) ماضي ،خالد ماضي ،" معوقات تقييم أداء العاملين في الجامعات الفلسطينية وسبل علاجها "رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة ،كلية التجارة ،قسم إدارة الأعمال، 2007.
- 19) ورد ، فاتن عدنان لب، "درجة فاعلية نظام تقييم اداء مديري مدارس وكالة الغوث الدولية وعلاقتها بالتطوير التنظيمي المدرسي" ، الجامعة الإسلامية بغزة ،كلية التربية ،قسم اصول التربية \_ ادارة تربوية ، 2015.

### ثالثاً: الدوريات والبحوث

- 1) بحر ،يوسف عبد الواحد، مؤمن خلف عبد ، "معوقات عملية تقييم الأداء في الوزارات الحكومية بقطاع غزة من وجهة نظر المقيمين" مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 13 ، العدد 1 ، 2011 .
- 2) دليل إعداد الموازنات التخطيطية و خطط و موازنة التشغيل و الصيانة لشركات مياه الشرب و الصرف الصحي، 2011.
- 3) دليل إعداد الموازنات التخطيطية و خطط و موازنة التشغيل و الصيانة لشركات مياه الشرب و الصرف الصحي، 2011.

- (4) الربيعي، جبار جاسم. المطلب، ندى عبد، "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية"، مجلة التقني، المجلد 18، العدد 4، 2005.
- (5) علي، زينب هادي "الموازنة التخطيطية للمبيعات في الرقابة على الاداء" مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، المجلد 10، العدد 15، 2008.
- (6) الكسب، علي إبراهيم حسين، "اهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية" مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، 2007.
- (7) محمد، رشيد محمد، "دراسة واقع الهيكل التنظيمي لمديرتي النشاط الرياضي والكشفي الكرخ/ ١ والرصافة/ ١ في محافظة بغداد" مجلة كلية التربية الرياضية، جامعة بغداد، المجلد 25، العدد 1، 2013.
- (8) منهل، محمد حسين "نظام حوافز مقترح للشركة العامة للموانئ العراق دراسة تطبيقية" الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 9، 2007.
- (9) الوطيفي، كامل شكير، "اثر عدالة نظام تقويم الاداء في تحسين فاعلية الاداء التدريسي بحث ميداني في كلية التربية جامعة بابل " مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، المجلد 14.

#### ب: المصادر الاجنبية

##### FIRSTLY: BOOKS

- 1) Kinney, Michael R. Raiborn, Cecily A," Cost Accounting: Foundations and Evolutions" Nelson Education, Ltd,USA,2011.

##### SECONDLY: Letters and treatises

- 1) Kim, Nam-Chun. "A STUDY ON THE RESPONSIBILITY ACCOUNTING AND ECONOMIC VALUE ADDED ECONOMIC VALUE ADDED The Case of Korea Tourism Organization", master thesis, KDI School of Public Policy and Management,2006.
- 2) Krastev, Evgeni Milkov," The Process of Creating and Using the First Budget from Four Startup Companies – A Multiple Case Study" master thesis, Aarhus University, School of Business and Social Sciences, Department of Business Administration, 2014.
- 3) Ndiwalana, John Kizito," Budgeting Participation, Goal Commitment and Employee Performance "master thesis, Makerere University,2009.
- 4) Percifield, William Lester," The responsibility center concept and financial performance measurement and evaluation", master thesis, George Washington University, School of Government and Business Administration,1971.

##### THIRDLY: Periodicals and research

- 1) A UNDP CAPACITY DEVELOPMENT RESOURCE, "INCENTIVE SYSTEMS: INCENTIVES, MOTIVATION, AN DEVELOPMENT PERFORMANCE", CONFERENCE

PAPER 8 WORKING DRAFT, NOVEMBER 06,2006. Capacity Development Group Bureau for Development Policy .United Nations Development Programme.

2) Ahammed ,Basheer," ACCOUNTING FOR MANAGERIAL DECISIONS" Paper III, UNIVERSITY OF CALICUT , SCHOOL OF DISTANCE EDUCATION,2015.

3) ALkreasheh, Fahad Amin Falah , " The impact of the effectiveness of the planning of the municipalities' budgets in Jordan on the preparation and implementation" International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 5, Issue 6, June 2015.

4) Allahverdi, Metin" Centrifugal Administration And Responsibility Accounting System In Businesses" international journal of scientific and technology research.2014.

5) MUTHULAKSHMI," Examining The Role of Responsibility Accounting in Organizational Structure", INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC RESEARCH, Volume 3 ,Issue 4, 2014.

6) Patel, Alpesh t," Responsibility Accounting: A Study in Theory and Practice" INDIAN JOURNAL OF APPLIED RESEARCH, Volume, 3 Issue 3 ,2013.

7) Ritika1, Rani2 , Minaxi," THE ROLE OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN ORGINATIONAL STRUCTURE" International Journal of Science, Technology & Management , Volume No 04, Special Issue No. 01, May 2015.