

## مدى توفر مقومات نظام محاسبة المسؤولية في الهيئات المحلية العاملة في قطاع غزة : دراسة ميدانية

أمانى محيسن المشهراوي

صبري ماهر مشتهى

باحثة في المجال المالي

جامعة القدس المفتوحة

## ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافر مقومات محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة والتقييم في الهيئات المحلية العاملة في قطاع غزة، ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على تصميم استبانة وزعت خلال الربع الثاني من عام 2018م على عينة شملت رؤساء البلديات ومدراء الدوائر والأقسام والمحاسبين والمدققين العاملين في البلديات ذات الحجم الكبير من فئة (A)، وقد تم توزيع (75) استبانة وبلغت نسبة الاسترداد (73.3%)، أي بواقع (55) استبانة صالحة للتحليل.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يتوفر لدى البلديات مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث اتضح وجود نظام محاسبي في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها، وقد حصل على أعلى درجة موافقة من بين مجالات الدراسة، في حين أن تطبيق نظام الحوافز قد حصل على أقل درجة موافقة من بين مجالات الدراسة. وبناءً على نتائج الدراسة توصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها: ضرورة زيادة الاهتمام بالهيكل التنظيمي الإداري في البلديات عن طريق تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في البلديات، وإعطاء المزيد من التفويض والصلاحيات لمسؤولي ومدراء مراكز المسؤولية المختلفة لاتخاذ القرارات، وأن يتم ربط نظام الموازنات التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للعاملين في مختلف المستويات الإدارية.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة المسؤولية، نظام الرقابة، مراكز المسؤولية، بلديات قطاع غزة.

## Abstract

This study aims to identify the extent of the application of responsibility accounting system as a tool for monitoring and evaluating the municipalities in the Gaza Strip. In order to achieve this, the study relied on design a questionnaire distributed to a sample of heads of municipalities, directors of departments, accountants and auditors working in large municipalities in category (A). (75) Questionnaire was distributed and the recovery rate was (73.3%).

The study reached several conclusions, including: the municipalities have the components of responsibility accounting system, this include existence of a municipal accounting system that meets the needs of the centers of responsibility to enable them to perform their work. Based on the study results, the study reached a set of recommendations, including the need to increase attention to the administrative structure of the municipalities by defining the terms of reference and responsibilities of municipal responsibility.

**Keywords:** Responsibility Accounting, Control System, Responsibility Centers, Municipalities of the Gaza Strip.

**مقدمة:**

نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في المنظمة بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمسائلهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط، ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات، حيث برز نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية بهدف توفير معلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة المسؤولين في الأقسام وتقييم أدائهم ضمن إطار المسؤولية المكلفين بها والناבעة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الإدارة العليا (جابر، 2013)، كما يساعد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المحددة والنتائج الفعلية ومعرفة أسبابها ومعالجتها واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحسين الخدمة وترشيد الإنفاق، ولنجاح نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافه يجب أن يوجد لدى المؤسسة خريطة تنظيمية واضحة تبين السلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة التي تتكون منها المؤسسة (الرزقي، 2011).

وتعتبر البلديات في قطاع غزة من أهم القطاعات التنفيذية، حيث تقدم رزمة من الخدمات الأساسية للمواطنين، إذ تسعى لتطوير قدراتها وتنمية مواردها لتحقيق أهدافها وقد اتسعت حديثاً أعمال البلديات وتشعبت وأصبح من الصعب إدارة تلك الهيئات من قبل الإدارة العليا، فقد ظهرت الحاجة إلى تفويض سلطة اتخاذ القرارات وبعض الصلاحيات لمستويات الإدارية الأخرى لتمكينهم من أداء المهام الموكلة إليهم لإدارة العمل بكفاءة وفعالية. من هنا جاءت الدراسة الحالية لاستكشاف مدى اعتماد البلديات العاملة في قطاع غزة على أساليب محاسبة المسؤولية كمدخل لتقييم الأداء ومتابعته.

**مشكلة الدراسة وتساؤلاتها:**

نظراً لاتساع حجم مسؤوليات البلديات في قطاع غزة، أصبح هناك قصور في تقديم خدماتها للمواطنين، وأصبحت تعاني من العديد من المشاكل كالديون المتراكمة، لاسيما أن البلديات في قطاع غزة تعتمد اعتماداً كبيراً على التمويل الأجنبي في تنفيذ مشاريعها الذي تصل نسبته إلى 63% (أبو فرياء، 2013)، علاوة على ما توصلت إليه دراسة (العصار، 2015) فيما يتعلق بضعف وهشاشة واقع البلديات التنظيمي والإداري، وما ينتج عنه من استنزاف للموارد المحدودة، وقلة المتابعة للأشطة، والترهل الإداري، والضعف في تأهيل الموظفين العاملين.

ولذلك ومن أجل الحد قدر الإمكان من مشاكل البلديات كان لابد من إيجاد نظام رقابي فاعل في البلديات يقوم بتقييم الأداء والرقابة لضبط الإنفاق غير المبرر ومساءلة المقصرين عن الأداء خاصة مع وجود

الكثير من الأقسام والإدارات ضمن الهيكل التنظيمي للبلديات، ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية من أفضل الوسائل التي يمكن أن تطبقه البلديات لتحقيق ذلك.

وعليه فإن الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى توفر المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية في بلديات قطاع غزة؟**

ويتفرع من هذا التساؤل التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما مدى توفر هيكل تنظيمي إداري يتضمن تحديد واضح لمراكز المسؤولية فيها؟
2. ما مدى استخدام نظم الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية والرقابة عليها؟
3. ما مدى استخدام نظام تقارير دورية متكاملة لمتابعة أداء مراكز المسؤولية وتقويمها؟
4. ما مدى وجود نظام معلومات محاسبي متطور في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها؟
5. ما مدى وجود نظام حوافز فعال للعاملين يساهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البلديات؟

**فرضيات الدراسة:**

**الفرضية الرئيسية:**

- لا يتم استخدام الأساليب الحديثة لنظام محاسبة المسؤولية في بلديات قطاع غزة.

**ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:**

1. لا يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات.
2. لا تقوم البلديات بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها.
3. لا يتم استخدام نظام تقارير دورية متكاملة في البلديات لمتابعة أداء مراكز المسؤولية فيها وتقويمها.
4. لا يوجد نظام معلومات محاسبي متطور في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها.
5. لا يوجد نظام حوافز فعال للعاملين يساهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البلديات.

**أهمية الدراسة وأهدافها:**

يعتبر نظام محاسبة المسؤولية من الموضوعات الهامة في مجال المحاسبة الإدارية التطبيقية في البلديات، من حيث أهميته في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقويم الأداء، وتكمن أهمية الدراسة بتناولها أهم القطاعات الخدمية في قطاع غزة حيث تعتبر البلديات النواة الرئيسية للتنمية المحلية ويترتب

عليها تقديم العديد من الخدمات، وللحد من الترهل الإداري واستنزاف الموارد ولتحقيق التوازن ما بين تفويض الصلاحيات والمسائلة والمحاسبة عن الأداء، لابد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البلديات بحيث يسهم في تحسين عملها، مما ينعكس إيجابيا على الخدمات المقدمة للمواطنين، ومن المتوقع أيضا أن تساهم نتائج الدراسة الحالية إلى بلورة نظام محاسبة المسؤولية لتصبح نهجا تتبعه البلديات وبما يحقق التنمية المستدامة، ويعزز اللامركزية في الإدارة المحلية. واستنادا لموضوع الدراسة، ومشكلتها الأساسية، والأهمية التي جاءت بها، فإنها تهدف لتحقيق جملة من الأهداف هي:

1. التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات.
2. الوقوف على مدى توفر هيكل تنظيمي إداري، ونظام معلومات محاسبي متطور في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية.
3. بيان مدى استخدام البلديات كل من نظم الموازنات التخطيطية ونظم التقارير الدورية في المتابعة وتقييم الأداء لمراكز المسؤولية.
4. إبراز مدى توفر نظام حوافز العاملين يساهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البلديات.

#### الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات العربية والأجنبية موضوع الدراسة من جوانب متعددة وفيما يلي بعض الدراسات:

1. دراسة (جروان، 2017) بعنوان "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وأثره على كفاءة الأداء في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وأثره على كفاءة الأداء في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي، حيث ركزت الدراسة على مدى وجود مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والمتعلقة بوجود الهيكل التنظيمي، والموازنات التخطيطية، ونظام المعلومات المحاسبي، وتقارير الرقابة، ونظام الحوافز ودراسة أثر هذه العوامل على كفاءة الأداء، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على الاستبانة لجمع البيانات من العينة المتمثلة في 120 موظفا من المديرين ومساعدتهم ورؤساء الأقسام والشعب في مديريات المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي الأردنية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية على كفاءة الأداء في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي، كما توصلت إلى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي، كما أظهرت أيضا أن هناك تحديد واضح لمراكز المسؤولية في

الهيكل التنظيمي في المؤسسة، وفي النهاية أوصت الدراسة بضرورة توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والشاملة لدعم عملية صنع واتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

## 2. دراسة (كحيل، 2017) بعنوان "مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، وكذلك معرفة مدى وجود مقومات محاسبة المسؤولية فيها، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، معتمدة على أداة الاستبانة لجمع بيانات الدراسة من مجتمع الدراسة المكون من مراكز المسؤولية والقيادات الإدارية في الجامعة الإسلامية بغزة والبالغ عددهم (157) موظفاً، حيث تم أخذ عينة عشوائية متمثلة في (120) فرداً. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية، حيث اتضح وجود هيكل تنظيمي معد وفقاً للأسس العلمية بدرجة كبيرة، وكذلك تبين وجود نظام محاسبي معد وفقاً للأسس العلمية وقد حصل على أعلى درجة موافقة من بين مجالات الدراسة، في حين أن تطبيق نظام الحوافز وفقاً للأسس العلمية قد حصل على أقل درجة موافقة من بين مجالات الدراسة.

## 3. دراسة (الأخرس، 2017) "إعادة هندسة العمليات الإدارية ودورها في تحسين جودة الخدمات في بلديات محافظات غزة"

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام إعادة هندسة العمليات الإدارية ودورها في تحسين جودة الخدمات في بلديات محافظات غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وقد تكون مجتمع الدراسة من موظفي بلديات محافظتي خانينوس ورفح البالغ عددهم (868) موظفاً، وبلغت عينة الدراسة (266) موظفاً عن طريق العينة العشوائية الطبقية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن استخدام وتطبيق هندسة العمليات في بلديات محافظتي خانينوس ورفح كانت متوسطة حيث بلغت (64.84%)، وأن جودة الخدمات في بلديات محافظتي رفح وخبانينوس بأبعدها الخمسة كانت مرتفعة بوزن نسبي بلغ (73.02%)، وبلغ الوزن النسبي لإجمالي محور جودة الخدمات من وجهة نظر المراجعين (57.98%).

دراسة (Owino, et.al, 2016) والتي هدفت إلى معرفة أهمية نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات العامة الأوغندية، وبالاعتماد على بيانات كمية ونوعية توصلت الدراسة إلى وجود نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات العامة محل الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى وجود مراكز مسؤولية تقوم بإدارة

التكاليف والإيرادات في كل دائرة من الدوائر بشكل منفصل، بالإضافة إلى وجود صلاحيات لدى مدراء الأقسام في تقدير بنود الموازنة التي تخصهم، كما يتم تزويد الإدارة العليا بالتقارير عن التكاليف والإيرادات المجمعة عن أنشطة كل قسم أو دائرة في الجامعة.

#### 4. دراسة (المومني، 2016) بعنوان " مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم

##### الأداء في البلديات - دراسة ميدانية لبلديات إقليم الشمال في الأردن "

"هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات، حيث أجريت الدراسة على بلديات إقليم الشمال في الأردن. وركزت الدراسة على مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المتمثلة في الهيكل التنظيمي الإداري، وإعداد الموازنات التخطيطية، وتوفير نظام محاسبي، ونظام للتقارير والحوافز. ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة بالطريقة العشوائية البسيطة على العاملين في البلديات فقد تم تحليل (82) استبانة، واستخدم الباحث الإحصاء الوصفي واختبار (t) لفحص بيانات الدراسة واختبار فرضياتها. وقد خلصت الدراسة إلى أن البلديات لديها هيكل تنظيمي إداري تقليدي، وتقوم بإعداد الموازنات التخطيطية على المستوى الكلي، ولا ينبثق عنها موازنات تخطيطية فرعية لمراكز المسؤولية، وأن مستوى تطبيق نظام التقارير الدورية ونظام حوافز العاملين أقل من المستوى الافتراضي لتطبيقه، وإن نظام المعلومات المحاسبي المطبق في البلديات بحاجة إلى تطوير.

#### 5. دراسة (سمارة، 2015) " أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة - دراسة

##### تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية "

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الأداء لقطاع الشركات الصناعية، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وتمثلت عينة الدراسة بالعاملين في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة في المملكة الأردنية، والبالغ عددها (69) شركة، وتألقت عينة الدراسة العشوائية من (100) موظفاً في قسم المحاسبة والإدارة العليا، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك استخداماً على مستوى عالٍ لمحاسبة المسؤولية، ووجود مستوى عالٍ من الرقابة، ووجود أيضاً مستوى عالٍ من الكفاءة في الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، كذلك يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية بشكل عام على كفاءة الأداء.

#### 6. دراسة (يوسف وعمر، 2015) بعنوان " دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة أداء

##### الوحدات الحكومية - دراسة حالة وزارة الداخلية السودانية "

هدفت الدراسة إلى معرفة الأسس والمقومات التي تقوم عليها محاسبة المسؤولية وتحديد مدى استخدامها في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية، وعدم تطبيق الوحدات الحكومية لمحاسبة المسؤولية

وفق أسسها وأساليبها الصحيحة، وقد استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع المعلومات حيث تم توزيع الاستبانة على عينة ممثلة لمجتمع الدراسة في الوحدات والوزارات الحكومية في جمهورية السودان. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى تحسين الدور الرقابي على جودة استخدام الموارد المالية والبشرية بالوحدات الحكومية، وقد أوصت بناء على ذلك بضرورة استحداث إدارة أو قسم بالوحدات الحكومية السودانية تهتم بتطوير أداء الجودة ضمن هيكلها ورفع تقارير دورية للإدارة العليا.

#### 7. دراسة (البحيصي، 2013) بعنوان "تقييم واقع نظم المعلومات المحاسبية للبلديات في قطاع غزة - دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم واقع نظم المعلومات المحاسبية في البلديات الفلسطينية العاملة في محافظات قطاع غزة وعددها (25) بلدية مصنفة إلى أربع فئات، وقد تم استخدام أسلوب البحث الشامل حيث تم شمل جميع مفردات مجتمع الدراسة ضمن عينة الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ضعفاً كبيراً في نظم المعلومات المحاسبية في بلديات محافظات قطاع غزة يجعلها غير قادرة على تأدية أهدافها بشكل كامل وسليم، وأن مظاهر الخلل موجودة في جميع أجزاء النظام المحاسبي، سواء تلك الخاصة بالموارد البشرية وقدراتها المهنية والفصل بين صلاحياتها المختلفة، أو الخاصة بعملية التسجيل والإثبات وبالمبادئ التي تحكمها، وتلك الخاصة بمخرجات النظام المحاسبي وقدرتها على تلبية الاحتياجات.

#### 8. دراسة (حوري والعمرى، 2013) بعنوان "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية، وكذلك معرفة أثر بعض المتغيرات الديمغرافية والوظيفية والمؤسسية على تقدير العاملين لدرجة تطبيق الجامعات التي يعملون فيها لمحاور نظام محاسبة المسؤولية، وقد تم تطوير استبانة لغايات تحقيق أهداف الدراسة، وتوزيعها على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغ قوامها (180) فرداً من العاملين في (27) جامعة أردنية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مستوى تقدير العاملين في الجامعات المبحوثة للممارسات الدالة على محاور نظام محاسبة المسؤولية قد جاء متوسطاً، ووجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الجامعات الحكومية والجامعات الخاصة في مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وذلك لصالح الجامعات الحكومية، وعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية

في مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية تعزى إلى العوامل الديمغرافية والوظيفية على نحو عام، ووجود هذه الفروقات في جانب واحد منها وهو تأثير متغير التخصص على تقدير المبحوثين لنظام الحوافز المطبق في الجامعات عينة الدراسة.

**9. دراسة (جابر، 2013) "محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني"**  
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظم محاسبة المسؤولية والدور الذي يمكن أن تلعبه في تقييم كفاءة الأداء للمستويات الإدارية المختلفة، مما يساعد في توجيه القرارات الإدارية نحو معالجة الانحرافات. اعتمدت الدراسة في سبيل تحقيق أهدافها على كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي، وفي سبيل ذلك يتم إجراء دراسة نظرية تتضمن دراسة وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن موضوع مدى ملائمة أساليب محاسبة المسؤولية للتطبيق في معاهد هيئة التعليم التقني، ومدى تحقيقها لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية ولكافة المستويات الإدارية لتحسين الأداء في المستقبل عن طريق المقارنة مع التكاليف المقدرة أو المعيارية.

**10. دراسة (AL-Shomaly, 2013) والتي هدفت إلى كشف الطرق المستخدمة في تقييم الأداء**  
في قطاع الخدمات الصحية في الأردن وعلاقتها مع محاسبة المسؤولية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم استخدام استبانة لجمع البيانات اللازمة من عينة الدراسة المتمثلة في المؤسسات الطبية العامة والخاصة العاملة في شمال المملكة الأردنية، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك إجماعاً من أفراد العينة على وجود هياكل تنظيمية لمؤسساتهم وإنها متضمنة مراكز المسؤولية، كما أن هناك اتفاقاً على استخدام التقارير الدورية في تقييم الأداء المبنية على فاعلية هذه المراكز في تحقيق الأهداف المدرجة في موازنتهم بالإضافة إلى وجود اختلاف بين أفراد العينة على موازنات هذه المراكز، وكذلك أظهرت نتائج الدراسة بأن تبني محاسبة المسؤولية موجود بشكل جزئي في المؤسسات التابعة للقطاع الحكومي، ووجود ضعف في الاتجاه نحو اللامركزية في ظل سيطرة الإدارات العليا وتحكمها بعملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء على المستوى الكلي للمؤسسات ما يعني أن كفاءة نظام التقارير في عملية تقييم الأداء ستكون مثاراً للتساؤل.

**11. دراسة (AI-Henani, 2013) والتي هدفت إلى بيان مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في البنوك**  
الأردنية حيث تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة، وقد وزعت على 55 مستجيباً من العاملين في البنوك الأردنية بوظائف إدارية مثل مدير عام ومدير دائرة ومدير فرع.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن البنوك الأردنية تلتزم بتطبيق محاسبة المسؤولية، وأن هناك مراكز مسؤولية واضحة ضمن الهياكل التنظيمية لهذه البنوك، وقد بينت الدراسة وجود تنسيق ووضوح بين مراكز المسؤولية وكذلك تجزئة للعمل بين الوحدات الإدارية حسب طبيعة النشاط، بالإضافة لوجود مدير مختص لكل مركز مسؤولية، كما أن العمليات التشغيلية داخل المركز الواحد متجانسة. وقد بينت الدراسة أن هناك تفويضا للصلاحيات من الإدارات العليا لمديري مراكز المسؤولية بالإضافة إلى التزام البنوك بتوزيع الإيرادات والكلف حسب المراكز، ووجود ربط بين الأداء الفعلي والمخطط له في الموازنة. وقد أوصت الدراسة بضرورة إشراك العاملين في المراكز في وضع الأهداف والخطط والتنسيق بين البنك المركزي وإدارات البنوك لتطوير دليل إرشادي يتضمن أهداف ومنافع محاسبة المسؤولية.

## 12. دراسة (الرزقي، 2011) بعنوان "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات لصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في الشركات الصناعية، ولقد أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج كان من أهمها: توفر المقومات الأساسية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية بنسب مختلفة، حيث يتوفر هيكل تنظيمي واضح إلا أنه لا يوجد لدى الشركات سياسات مكتوبة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتعتمد أسلوب الإدارة اللامركزية، ويقوم بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية لكنها لا تشرك العاملين في مراكز المسؤولية في إعداد معايير الأداء، كما أن نسبة استخدام الشركات لنظام التقارير جيدة ويتم تحديد الانحرافات وتحليلها.

13. دراسة (Fowzia, 2011) هدفت هذه الدراسة إلى فحص طبيعية أنظمة محاسبة المسؤولية المطبقة في المنظمات الخدمائية المختلفة في بنغلادش، ومدى الرضا عن هذه الأنظمة، ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة على عينة بلغت (88) منظمة خدمائية في بنغلادش. وتوصلت الدراسة إلى أن المنظمات الخدمائية تعتمد على 3 أنواع من أنظمة محاسبة المسؤولية هي نظام محاسبة المسؤولية المعتمد على نوع الوظيفة، ونظام محاسبة المسؤولية القائم على نوع النشاط، ونظام محاسبة المسؤولية القائم على الاستراتيجيات، كما توصلت الدراسة إلى أن المنظمات الخدمائية تعتمد على نظام محاسبة مسؤولية متكامل يعتمد على الأنواع الثلاثة السابقة وليس على نوع واحد فقط، كما أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى الرضا على نظام محاسبة المسؤولية يتأثر بكل من مستوى الرضا

عن مراكز المسؤولية والأداء المتحقق ونظام الحوافز، كما أظهرت النتائج أيضا وجود رضا عن مستوى تقديم الخدمات في مؤسسات عينة الدراسة.

#### 14. دراسة (جودة وآخرون، 2009) بعنوان " مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية - دراسة ميدانية "

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية والتعرف على مدى تطبيقها في الفنادق الأردنية، ولتطبيق هذه الدراسة تم إعداد استبانة، حيث تم توزيعها على عينة الدراسة التي اشتملت على الفنادق من فئة الخمسة نجوم والأربعة نجوم الموجودة في مدينة عمان، حيث بلغ عددها (27) فندقا من فئة خمسة نجوم و(15) فندقا من فئة أربعة نجوم. وقد توصلت الدراسة إلى أن الفنادق الأردنية تقوم بتحديد واضح لمراكز المسؤولية، وأنه يتم إعداد موازنات تخطيطية تربط الأداء المخطط بالفعل، وأنها تقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لغرض تقييم الأداء، وكذلك وجود نظام تقارير متكامل لمتابعة الأداء وتقييمه في مراكز المسؤولية، بالإضافة إلى وجود نظام حوافز فاعل يسهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية.

#### التعليق على الدراسات السابقة:

في ضوء هذا العرض للدراسات السابقة، نرى أن معظم الدراسات تناولت موضوع استخدام نظام محاسبة المسؤولية من جوانب مختلفة من حيث قطاع التطبيق مثل المؤسسات الحكومية أو قطاع الشركات الصناعية ولم تأخذ بعين الاعتبار استخدام محاسبة المسؤولية في الهيئات والمجالس المحلية، حيث تم تسليط الضوء في البحث الحالي على البلديات المصنفة (A) وهي بلديات المحافظات الكبرى في قطاع غزة، وقد تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة الأخرى من حيث المنهجية المستخدمة حيث اعتمدت معظم تلك الدراسات على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وأهم ما يميز هذه الدراسة أهمية مجتمع الدراسة المتمثل في البلديات العاملة في قطاع غزة لما تقدمه من خدمات مهمة لأفراد المجتمع يجعل من الأهمية دراسة استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم الأداء. لذلك من المتوقع أن تسهم هذه الدراسة بشكل إيجابي في تقديم المقترحات والإرشادات التي تعيد كل من رؤساء البلديات ومدراء الدوائر والأقسام والمحاسبين والمدققين العاملين في البلديات.

#### الإطار النظري للدراسة

#### أولاً/ نظام محاسبة المسؤولية

إن الاتجاه المتزايد نحو اللامركزية في الإدارة يتطلب اتباع نظام محاسبة المسؤولية، لتكون أداة رقابة على تصرفات المسؤولين وتقييم نتائج أعمالهم، لذلك تركز محاسبة المسؤولية على بناء متكامل يتم

داخل الوحدات الإدارية لتحقيق الرقابة، حيث تبدأ بوجود هياكل تنظيمية تحدد خطوط السلطة ويتصميم نظام محاسبي يرتبط بالتنظيم الإداري في الوحدة، وترتكز على تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية تتلاءم مع طبيعة نشاطها وترتبط بالمستويات الإدارية، ويتم ربطها بأشخاص مسؤولين عنها ولديهم القدرة على التحكم والسيطرة على الأنشطة التي تمارس ضمن مهام مركز مسؤوليتهم. فمتطلبات نظام اللامركزية يستند إلى قيام الإدارة العليا بتفويض مراكز المسؤولية لصلاحيات اتخاذ القرار، على أن يتم مساءلتهم عن نتائج قراراتهم.

### مفهوم نظام محاسبة المسؤولية

هناك العديد من التعريفات الخاصة بمحاسبة المسؤولية، فقد عرفها (Fowzia,2011) بأنها نظام الرقابة الإدارية على أساس مبادئ تفويض وتحديد المسؤولية، ويتم بموجب هذا النظام إعطاء المديرين سلطة اتخاذ القرارات والمسؤولية عن كل نشاط يحدث خلال منطقة محددة من الشركة، وبموجب هذا النظام فإن المديرين مسؤولون عن النشاطات في الوحدات الفرعية، بينما عرفها (Morgan,2012) بأنها النظام الذي يقوم بجمع تقارير الإيرادات وبيانات التكاليف عن طريق مراكز المسؤولية.

كما جاء مفهوم (Horngren, 2005) من وجهة نظر محاسبية في قالب إداري، إذ عرفها بأنها ذلك النظام الذي يقيس الخطط بالموازنة والأفعال بالنتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية، بالتالي فهو نظام محاسبي لكنه صمم في مفهوم إداري متمثل في تدرج السلطات وتفويضها والعمل على تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية، كل ذلك ليؤدي النظام أحد أهم وظائف الإدارة، كما أنه لا يهمل دوره المحاسبي من إعداد التقارير الخاصة بإيرادات وتكاليف كل مركز مسؤولية وبالتالي المنشأة ككل.

ومن خلال التعريفات يتضح أن محاسبة المسؤولية عبارة عن نظام يقوم بتقسيم المنشأة لعدة مراكز مسؤولية ولكل مركز مسؤولية فهو مسؤول عن الأنشطة التي تحدث فيه، حيث يتم تجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز. وتعتبر محاسبة المسؤولية إحدى الأدوات الهامة التي تسهل عملية تفويض السلطة للإدارات المختلفة عن طريق اتباع أسلوب اللامركزية داخل المنشأة كي تستطيع تحقيق أهداف المنظمة المرجوة وزيادة الكفاءة والفعالية للخدمات أو السلع المقدمة من قبل هذه المنشأة.

### أهمية محاسبة المسؤولية

تظهر أهمية نظام محاسبة المسؤولية من خلال تحويله أهداف محاسبة التكاليف من أهدافها التقليدية

إلى أهدافها المعاصرة حيث أصبحت تهدف إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وبما يمكن من تبويب النفقات والإيرادات حسب السلطات المفوضة للمدراء ورؤساء الأقسام في مراكز المسؤولية وقدرتهم في التحكم والرقابة عليها (الجدبة، 2007). وتتبع أهمية نظام محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الوحدة الحكومية كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل (اللاهمة، 2008).

### أهداف محاسبة المسؤولية

إن الهدف الأساسي من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المنشأة، كما توجد أهداف أخرى تتمثل بالنقاط التالية (الرزى، 2011):

1. يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.
3. يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، حيث يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
4. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف المتوقع الوصول إليها.
5. يعد نظام محاسبة المسؤولية أسلوب رقابي يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

### مقومات نظام محاسبة المسؤولية

إن مقومات أي نظام محاسبي هي عبارة عن الأسس والأدوات والإجراءات التي يركز عليها هذا النظام المحاسبي في التطبيق العملي، وبالرغم من خصوصية تطبيق كل نظام محاسبي في الحياة العملية تبعاً لطبيعة تنظيم المنشأة وأسلوب إدارتها وعملها، فإن هنالك مقومات تعتبر أعمدة رئيسية مشتركة في أي نظام لمحاسبة المسؤولية، وقد اشتركت العديد من الدراسات في عناصر مقومات محاسبة المسؤولية

مثل دراسة (يوسف وعمر، 2015) ودراسة (المومني، 2016) ودراسة (الميهي، 2015).

### 1. الهيكل التنظيمي الإداري في المنشأة

يعد التنظيم الإداري بالنسبة للوحدة الاقتصادية محورياً أساسياً يستند عليه نظام محاسبة المسؤولية، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى المقومات الأساسية لهذا النظام، ويساعد كذلك في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى، كما يعتمد نظام محاسبة المسؤولية كأحد أنظمة الرقابة على وجود تنظيم داخلي سليم وخريطة تدفقية لتنظيم المسؤولية تعمل على توضيح السلطات التي يتم تفويضها لكل فرد أو مستوى إداري أو مركز والمسؤوليات التي تقع على عاتقه.

### 2. إعداد الموازنات التخطيطية

إن ترجمة أهداف المنشأة وتوزيعها على مراكز المسؤولية بصورة كمية لا يتم إلا من خلال إعداد الموازنات التخطيطية، لذلك هي تمثل التعبير الكمي عن خطة الأداء، فهي ترتبط بالتنظيم الإداري وبمراكز المسؤولية. إن نجاح نظام الموازنات التخطيطية وفاعليته بالتطبيق العملي يعتمد على مدى استخدام المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنات والتقارير الدورية، ومدى إشراكهم في إعداد الموازنة وواقعية تنفيذها، لذلك تعتبر الموازنات كأداة تستخدمها الإدارة العليا لتشجيع الرقابة الذاتية للمديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة، وكأساس تقارن به الأنشطة الفعلية مع المخططة بما يحقق الرقابة خلال التنفيذ، وكذلك يتم ربطها بنظام حوافز العاملين.

### 3. نظام تقارير الأداء لمراكز المسؤولية

يعتمد نجاح أي نظام على الطريقة التي يتم بها التقرير عن نتائجه بهدف الإجراءات التصحيحية والقرارات لمعالجة سلبياته وتدعيم نقاط القوة، وتعتبر التقارير في ظل نظام محاسبة المسؤولية وسيلة اتصال ذات أهمية حيث تقوم بعرض ونقل المعلومات إلى رؤساء مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، ويتم إعدادها في ضوء مبادئ معينة بهدف متابعة الخطة وضمان سير الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المراد له طبقاً للأداء المخطط لهذه المراكز، ومن ثم فإن نظام محاسبة المسؤولية يعمل على ربط نظام التقارير بأشخاص معينين أو بمراكز مسؤولية محددة بهدف تحديد المسؤولية، وتتدفق تلك التقارير والمعلومات الواردة بها من خلال خريطة المسؤولية وصولاً إلى الإدارة العليا.

### 4. وجود نظام معلومات محاسبي شامل ومتطور

يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه نظام لمعالجة البيانات الخاصة بالمعاملات المالية؛ بهدف

توفير المعلومات الضرورية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات من قبل المعنيين ومساعدة الإدارة في إدارة مواردها المالية والبشرية بكفاءة وفعالية، ويجب أن يكون هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبي وأن يتمتع النظام بالمرونة الكافية لتوفير المعلومات الضرورية والتقارير بالشكل الملائم.

### 5. وجود نظام حوافز فعال

يعتبر نظام الحوافز الفعال من المقومات المهمة اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، تتمثل الأهمية لنظام الحوافز في أهمية العنصر البشري بصفته أحد عناصر الإنتاج التي يمكن استخدامها بكفاءة لتحقيق أهداف المنشأة، وتعرف الحوافز بأنها مجموعة العوامل والمؤثرات الداخلية والخارجية التي تثير الفرد وتدفعه لأداء الأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية، ويجب على الإدارة ربط نظام الحوافز بالأداء وأن يتم ذلك من خلال مرحلة التخطيط وإعداد الموازنات ليتم وضع معايير منح الحوافز وشروطها.

### مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

عندما يكبر حجم المنشأة ويزداد تعقيد العمليات تظهر مزايا أكثر تتعلق باللامركزية حيث يتطلب تطبيق اللامركزية في المنشأة استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء، وتتضمن مزايا اللامركزية ما يلي (كحيل، 2017):

1. سرعة الاستجابة للتغيرات التي تحدث.

2. الاستغلال الأمثل للوقت.

3. تقليص المشكلات إلى أحجام أصغر يسهل التعامل معها.

4. التدريب المستمر لمدراء الدوائر المحلية.

### ثانياً/ نبذة عن نشأة وواقع البلديات في قطاع غزة

يشمل الجهاز الحكومي في فلسطين سلطات للحكم المحلي تعرف بالبلديات والمجالس القروية واللجان المحلية، وجرى العرف المتداول على تسميتها جميعاً بالبلديات. وهذه الهيئات ذات ذمة مالية مستقلة ولوزارة الحكم المحلي حق الرقابة عليها بوصفها مؤسسة من مؤسسات القطاع العام وفق القانون الفلسطيني، وقد ارتفع عدد البلديات في محافظات قطاع غزة بشكل كبير بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية في عام 1994، حيث ارتفع العدد من 12 في العام 1993 إلى 25 بلدية في العام 1998، كما تم تصنيف البلديات إلى أربع فئات، وصنف القانون البلديات حسب عدد السكان والوضع السائد قبل

إنشاء السلطة الفلسطينية وحسب كون المدينة عاصمة المحافظة، وجاء التقسيم كالتالي وفقاً للمادة رقم (6) بنظام رؤساء وأعضاء مجالس الهيئات المحلية الصادر عن مجلس الوزراء لعام 2017:

- البلديات المصنفة (A) هي بلديات المدن التي تعتبر مركزاً للمحافظات.
- البلديات المصنفة (B) هي البلديات التي كانت قائمة قبل إنشاء السلطة الوطنية الفلسطينية والبلديات المستحدثة التي تزيد عدد سكانها عن 15000 نسمة.
- البلديات المصنفة (C) هي البلديات المستحدثة التي يقل عدد سكانها عن 15000 نسمة ويزيد عن 5000 نسمة.
- البلديات المصنفة (D) وهي البلديات المستحدثة التي يقل عدد سكانها عن 5000 نسمة.

### جدول (1)

#### تصنيف بلديات قطاع غزة

| التصنيف              | اسم البلدية   | العدد |
|----------------------|---|-------|
| البلديات المصنفة (A) | غزة، جباليا، خان يونس، رفح، دير البلح.  | 5     |
| البلديات المصنفة (B) | بيت حانون، بيت لاهيا، النصيرات، البريج، المغازي، الزوايدة، بني سهيلا، عيسان الكبيرة، عيسان الصغيرة، القرارة، الفخاري. | 11    |
| البلديات المصنفة (C) | المغراقة، خزاعة، الشوكة، النصر.   | 4     |
| البلديات المصنفة (D) | أم النصر، الزهراء، وادي غزة، المصدر، وادي السلقا.   | 5     |
| المجموع              |   | 25    |

\*المصدر: (الشؤون الإدارية - وزارة الحكم المحلي، 2014)

وتقدم البلديات خدمات متنوعة ومتشابهة في أغلب الأحيان للمواطنين في مجالات الصحة العامة والبنية التحتية والتخطيط والتنظيم والإشراف على الأسواق وتلزيماً وإنارة الشوارع والميادين العامة وخدمات أخرى. تمارس البلديات الصلاحيات على سبيل المثال لا الحصر إعداد الموازنات والتعاقدات ضمن القوانين والأنظمة وتمول الوزارة المختصة جزء كبير من نشاطات البلدية. وتساهم البلديات في تنمية مجتمعاتها المحلية وتعتبر نواة رئيسية للتنمية المحلية وتقوم بتقديم خدمات البنية التحتية التي تتعلق بالنظافة وفتح الطرق الرئيسية والفرعية داخل حدود التنظيم وزيادة التنظيم لمواجهة التزايد السكاني مما يستدعي ذلك توفير التمويل والدعم المستمر لها. بالإضافة إلى معالجة مديونيتها كونها الأقرب إلى المواطن في تلمس معاناته اليومية وأن وجودها جاء بهدف تسيير خدمة المواطن ضمن حدودها. وغالبا ما تعاني البلديات من مشاكل مزمنة في تمويل أنشطتها الجارية وطويلة الأجل نظراً للظروف السياسية والاقتصادية التي مر ويمر بها قطاع غزة. الأمر الذي يستدعي تخطيط سليم للموارد والنفقات وتوجيهها التوجيه الأمثل الذي يحقق أكبر خدمة للمواطن، من ناحية أخرى فإن البلديات تعاني العديد من المشاكل

الأخرى كالديون المتراكمة، والإنفاق العشوائي واستنزاف الموارد المحدودة، وقلّة المتابعة لأنشطتها، والترهل الإداري في الكادر العامل بها، والضعف في تأهيل الموظفين العاملين، وقصور في معظم الخدمات المقدمة من قبلها، وتدخل السلطة المركزية بأعمالها... الخ.

### الإطار التطبيقي

#### أولاً / منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث اعتمدت الدراسة على نوعيين أساسيين من البيانات، البيانات الأولية وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبانات لدراسة مفردات الدراسة وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، ومن ثم تحليلها وتقريرها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة. هذا بالإضافة إلى البيانات الثانوية من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمقالات والتقارير والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، وأية مراجع قد تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي.

#### ثانياً / مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من البلديات العاملة في قطاع غزة. والتي يبلغ عددها (25) بلدية مصنفة إلى أربع فئات (A, B, C, D). تم استخدام أسلوب العينة العمدية في اختيار عينة الدراسة حيث تم التركيز على البلديات ذات الحجم الكبير فئة (A)، وقد تعمدت الدراسة التركيز على تلك الفئة بسبب توفر تقسيم لمراكز المسؤولية في تلك البلديات، ولوجود عدد أكبر من الموظفين في الأقسام مقارنة بفئات البلديات الأخرى. حيث تم توزيع (75) استبانة، وتم استرداد (55) استبانة فقط أي بنسبة استرداد (73.3%)، وذلك خلال الربع الثاني من عام 2018م.

#### ثالثاً / أداة الدراسة (الاستبانة):

تتمثل أداة الدراسة بالاستبانة، التي تم إعدادها بالاستعانة بآراء ووجهات نظر المحكمين وذوي الخبرة والاختصاص، وتكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين على النحو الآتي:

**القسم الأول:** تمثل القسم الأول في المعلومات الشخصية لأفراد العينة والمتمثلة في (الجنس، سنوات الخبرة، العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، التخصص).

**القسم الثاني:** وهو القسم الذي يعبر عن مجالات ومتغيرات الدراسة حيث يتكون من (57) فقرة، موزعة على (5) محاور لقياس مدى استخدام الأساليب الحديثة لنظام محاسبة المسؤولية كمدخل لتقييم أداء

## البلديات في قطاع غزة:

- المحور الأول: يمثل (الهيكل التنظيمي)، ويتكون من (12) فقرة.
- المحور الثاني: يمثل (إعداد الموازنات التخطيطية)، ويتكون من (11) فقرة.
- المحور الثالث: يمثل (نظام تقارير الأداء)، ويتكون من (13) فقرة.
- المحور الرابع: يمثل (نظام معلومات محاسبي إلكتروني)، ويتكون من (11) فقرة.
- المحور الخامس: يمثل (نظام الحوافز)، ويتكون من (10) فقرات.

استخدمت الدراسة تدرج خماسي وفق مقياس ليكرت (Likert Scale) لتصحيح أداة الدراسة، كما هو موضح بالجدول رقم (2).

### جدول (2)

#### تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي

| الإجابة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| الدرجة  | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |

ولتحديد مستوى الموافقة على كل فقرة من الفقرات وكل محور وكل مجال ضمن أداة الدراسة تم الاعتماد على قيمة الوسط الحسابي وقيمة الوزن النسبي والجدول رقم (3) أدناه يوضح مستويات الموافقة استناداً لخمس مستويات.

### جدول (3)

#### مستويات الموافقة على فقرات محاور ومجالات الدراسة

| مستوى الموافقة | منخفض جداً  | منخفض         | متوسط         | مرتفع         | مرتفع جداً   |
|----------------|-------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| الوسط الحسابي  | أقل من 1.80 | 1.80 إلى 2.59 | 2.60 إلى 3.39 | 3.40 إلى 4.19 | أكثر من 4.20 |
| الوزن النسبي   | أقل من 36%  | 36% إلى 51.9% | 52% إلى 67.9% | 68% إلى 83.9% | أكثر من 84%  |

#### رابعاً/ صدق وثبات أداة الدراسة:

تم التأكد من الصدق الظاهري للاستبانة من خلال عرضها على هيئة محكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في مجال البحث العلمي للتحقق من مدى صدق فقراتها ووضوحها وقدرتها على قياس متغيرات الدراسة، وتم الأخذ بأرائهم وإعادة صياغة بعض العبارات وإجراء التعديلات المطلوبة. وللتحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة تم استخدام معامل الفايروبناخ لإجابات أفراد عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (4).

## جدول (4)

## ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

| المحاور                 | معامل الفاكرونباخ |
|-------------------------|-------------------|
| المحور الأول            | 90.3%             |
| المحور الثاني           | 90%               |
| المحور الثالث           | 92.2%             |
| المحور الرابع           | 85.1%             |
| المحور الخامس           | 94.1%             |
| على مستوى الاستبانة ككل | 89.7%             |

يتضح من خلال الجدول (4) السابق أن معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ كانت مرتفعة جدا بشكل عام لجميع المحاور للاستبانة، ونلاحظ أن معامل الثبات الكلي للاستبانة بطريقة ألفا كرونباخ بلغ (89.7%)، وتشير النتائج لوجود درجة مرتفعة جدا من الثبات في البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة، وعليه يمكن الاعتماد عليها وتحليلها وتفسير نتائجها وتعميمها على مجتمع الدراسة.

## خامسا / تحليل البيانات وتفسير ومناقشة النتائج:

## 1. الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

يبين الجدول رقم (5) خصائص عينة الدراسة باستخدام التكرارات والنسب المئوية لكل فئة:

## جدول (5)

## خصائص عينة الدراسة

| الرقم | السؤال         | بدائل الإجابة   | التكرار | النسبة المئوية |
|-------|----------------|-----------------|---------|----------------|
| 1     | الجنس          | ذكر             | 39      | 70.9%          |
|       |                | أنثى            | 16      | 29.1%          |
| 2     | سنوات الخبرة   | أقل من 5 سنوات  | 11      | 20.0%          |
|       |                | من 5 - 10 سنوات | 16      | 29.1%          |
|       |                | من 11 - 15 سنة  | 10      | 18.2%          |
|       |                | من 16 - 20 سنة  | 3       | 5.5%           |
| 3     | الفئة العمرية  | أقل من 30 سنة   | 15      | 27.3%          |
|       |                | من 31 - 40 سنة  | 16      | 29.1%          |
|       |                | من 41 - 50 سنة  | 19      | 34.5%          |
|       |                | أكثر من 50 سنة  | 10      | 18.2%          |
| 4     | المؤهل العلمي  | دبلوم           | 4       | 7.3%           |
|       |                | بكالوريوس       | 41      | 74.5%          |
|       |                | دراسات عليا     | 8       | 14.5%          |
|       |                | أخرى            | 2       | 3.6%           |
| 5     | المسمى الوظيفي | مدير عام        | 5       | 9.1%           |
|       |                | مدير مالي       | 3       | 5.5%           |
|       |                | رئيس قسم        | 17      | 30.9%          |
|       |                | محاسب           | 27      | 49.1%          |
|       |                | أخرى            | 3       | 5.5%           |

|       |    |             |        |   |
|-------|----|-------------|--------|---|
| 74.5% | 41 | محاسبة      | التخصص | 6 |
| 9.1%  | 5  | إدارة أعمال |        |   |
| 1.8%  | 1  | علوم مالية  |        |   |
| 14.5% | 8  | أخرى        |        |   |

يبين الجدول رقم (5) خصائص عينة الدراسة، حيث تشير النتائج إلى أن غالبية المستجيبين من فئة الذكور تخصص المحاسبة، ويلاحظ أنه هناك تنوع في سنوات الخبرة العملية والفئات العمرية والمسميات الوظيفية لدى أفراد العينة مما يعزز الثقة بالنتائج المتحصل عليها. أما بخصوص متغير المؤهل العلمي تشير النتائج بأن غالبية أفراد العينة يحملون الدرجة الجامعية الأولى على الأقل ويدل ذلك على أن معظم العاملين في البلديات مؤهلين تأهيلاً أكاديمياً ملائماً، ويعتبر هذا مؤشر إيجابي يساهم في الإجابة على فقرات الاستبانة بمهنية وموضوعية عالية.

## 2. نتائج تحليل محاور الدراسة

فيما يلي عرض لأهم نتائج التحليل الإحصائي لفقرات محاور الدراسة الخمسة، حيث تم حساب الوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات المحور ومن ثم حساب المتوسط العام والوزن النسبي للدرجة الكلية للمحور، كما تم التحقق من مساواة متوسطات الإجابة على فقرات المحور للقيمة (3) التي تعبر عن الدرجة الحيادية باستخدام اختبار (One Sample T-Test)،

### 1. تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول (الهيكل التنظيمي).

#### جدول (6)

نتائج التحليل المتعلقة بالمحور الأول " الهيكل التنظيمي "

| الرقم | القيمة الاحتمالية sig | قيمة اختبار t | الوزن النسبي | المتوسط الحسابي | الفقرة  |
|-------|-----------------------|---------------|--------------|-----------------|---|
| 1     | 0.000                 | 8.435         | 0.8218       | 4.109           | يوجد هيكل تنظيمي إداري واضح ومعتمد في البلدية.                              |
| 4     | 0.000                 | 7.329         | 0.7746       | 3.873           | يوجد هيكل تنظيمي منشور ومعتمد من الإدارة العليا.                            |
| 2     | 0.000                 | 7.416         | 0.8          | 4               | الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة.                          |
| 6     | 0.000                 | 5.962         | 0.749        | 3.745           | طبيعة العمل متجانس في كل مركز مسؤولية.                                      |
| 3     | 0.000                 | 9.644         | 0.7782       | 3.891           | يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.  |
| 8     | 0.000                 | 5.136         | 0.7382       | 3.691           | يتحمل مدير المركز كافة مسؤولياته ومسؤوليات الموظفين الخاضعين لسلطته.        |
| 10    | 0.001                 | 3.545         | 0.7054       | 3.527           | يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط.                       |
| 12    | 0.002                 | 3.243         | 0.6836       | 3.418           | يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في البلديات.                   |
| 11    | 0.001                 | 3.521         | 0.6982       | 3.491           | يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة. |

|   |       |       |        |        |  |
|---|-------|-------|--------|--------|--|
| 5 | 0.000 | 6.943 | 0.7528 | 3.764  | يتوفر لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمال مركز المسؤولية.         |
| 7 | 0.000 | 6.389 | 0.749  | 3.745  | يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في المؤسسة.  |
| 9 | 0.000 | 5.754 | 0.731  | 3.655  | تتعاون الأقسام والإدارات المختلفة في البلدية فيما بينها لإنجاز الأعمال المطلوبة. |
|   | 0.000 | 8.505 | 0.7484 | 3.7424 | المجموع  |

يتضح من خلال الجدول رقم (6)، أن الفقرة التي تنص على " يوجد هيكل تنظيمي إداري واضح ومعتمد في البلدية" جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (4.109 من 5)، بوزن نسبي 82% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة جداً من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. أما في المرتبة الأخيرة نجد أن الفقرة التي تنص على " يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في البلديات" بوسط حسابي (3.418 من 5) ووزن نسبي 68%، وتشير هذه القيمة إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول السابق أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت جميعها ذات دلالة إحصائية عن مستوى 0.05، وكانت جميع المتوسطات تزيد عن القيمة (3)، ويشير ذلك لأن متوسط الإجابة على كل فقرة من فقرات المحور يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية. وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للمحور ككل قد بلغ (3.7424 من 5) ووزن نسبي 74.8% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أنه يتوفر تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

## 2. تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)

جدول (7)

نتائج التحليل المتعلقة بالمشور الثاني "إعداد الموازنات التخطيطية"

| الفقرة  | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة اختبار t | القيمة الاحتمالية sig | رقم |
|---|-----------------|--------------|---------------|-----------------------|-----|
| تستخدم المؤسسة الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والنفقات لمراكز المسؤولية.                                  | 3.709           | 0.7418       | 5.103         | 0.000                 | 2   |
| يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة.  | 3.855           | 0.771        | 7.116         | 0.000                 | 1   |
| تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.                              | 3.527           | 0.7054       | 3.921         | 0.000                 | 5   |
| يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يسمح بتحقيق الرقابة أثناء التنفيذ. | 3.491           | 0.6982       | 4.475         | 0.000                 | 6   |
| يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.                         | 2.545           | 0.509        | 2.927         | 0.005                 | 11  |
| يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.                                | 3.382           | 0.6764       | 2.665         | 0.01                  | 9   |
| يسهم كل فرد مسؤول في إعداد الموازنة التخطيطية كل حسب اختصاصه.   | 3.436           | 0.6872       | 2.894         | 0.005                 | 7   |
| تشارك مراكز المسؤولية في وضع معايير التكاليف التي تخصها.  | 3.545           | 0.709        | 3.849         | 0.000                 | 4   |
| يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بمراكز المسؤولية.   | 3.309           | 0.6618       | 2.144         | 0.037                 | 10  |
| يتم تعديل الموازنة التخطيطية في البلدية في الحالات والظروف الطارئة.   | 3.709           | 0.7418       | 5.393         | 0.000                 | 3   |
| يوجد ربط ما بين الهيكل التنظيمي الإداري ونظام الموازنة التخطيطية في البلدية.                                      | 3.436           | 0.6872       | 3.379         | 0.001                 | 8   |
| المجموع   | 3.4495          | 0.6899       | 4.648         | 0.000                 | 2   |

يتضح من خلال الجدول رقم (7)، أن الفقرة التي تنص على " يتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة" جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.855 من 5)، بوزن نسبي (77%) ويشير ذلك لوجود درجة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. أما في المرتبة الأخيرة نجد الفقرة التي تنص على " يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة" بوسط حسابي (2.545 من 5) ووزن نسبي 50.9%، وتشير هذه القيمة لوجود درجة منخفضة من الموافقة على هذه الفقرة وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول السابق أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت جميعها ذات دلالة إحصائية عن مستوى 0.05، وكانت جميع المتوسطات تزيد عن القيمة (3)، ويشير ذلك لأن متوسط الإجابة على كل فقرة من فقرات المشور يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهريّة وذات دلالة إحصائية. وبشكل عام يلاحظ أن

الوسط الحسابي العام للمحور ككل قد بلغ (3.449 من 5) ووزن نسبي 68.9% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة.

### 3. تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثالث (نظام تقارير الأداء).

#### جدول (8)

نتائج التحليل المتعلقة بالمحور الثالث " نظام تقارير الأداء "

| الفقرة  | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة اختبار t | القيمة الاحتمالية sig | الترتيب |
|---|-----------------|--------------|---------------|-----------------------|---------|
| يوجد نظام للتقارير في البلديات يعكس الأنشطة الممارسة في مراكز المسؤولية.          | 3.909           | 0.7818       | 8.195         | 0.000                 | 1       |
| توجه تقارير الأداء وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية في مراكز المسؤولية.               | 3.764           | 0.7528       | 6.279         | 0.000                 | 2       |
| تحصل مراكز المسؤولية على تقارير الأداء بصورة منتظمة.                              | 3.6             | 0.72         | 4.323         | 0.000                 | 4       |
| تقيس التقارير الدورية أداء كل مركز على حدة.                                       | 3.345           | 0.669        | 2.6           | 0.012                 | 11      |
| يتم ربط البيانات الواردة في التقارير الدورية بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها.        | 3.4             | 0.68         | 2.934         | 0.005                 | 10      |
| تعد تقارير الأداء بسرعة وبشكل واضح وسهل الفهم ودقيق.                              | 3.436           | 0.6872       | 3.191         | 0.002                 | 8       |
| تتضمن تقارير الأداء تفصيلا بالأداء الفعلي والأداء المخطط والانحراف بينهما.        | 3.527           | 0.7054       | 3.85          | 0.000                 | 6       |
| تستخدم أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير.                        | 3.036           | 0.6072       | 0.237         | 0.814                 | 13      |
| تتسم تقارير مراكز المسؤولية بثبات القواعد والأسس المستخدمة في إعدادها.            | 3.418           | 0.6836       | 2.736         | 0.008                 | 9       |
| يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.     | 3.327           | 0.6654       | 2.13          | 0.038                 | 12      |
| تساعد التقارير الدورية في تحديد أسباب حدوث الانحرافات في الأداء لكل مركز مسؤولية. | 3.655           | 0.731        | 4.835         | 0.000                 | 3       |
| يتم تحديد الجهات المسؤولة عن الانحرافات في الأداء لكل مركز مسؤولية.               | 3.545           | 0.709        | 4.4           | 0.000                 | 5       |
| يتم وضع وسائل مناسبة لمعالجة الانحرافات في الأداء لكل مركز مسؤولية.               | 3.473           | 0.6946       | 3.178         | 0.002                 | 7       |
| المجموع   | 3.4951          | 0.699        | 5.005         | 0                     |         |

يتضح من خلال الجدول رقم (8)، أن الفقرة التي تنص على " يوجد نظام للتقارير في البلديات يعكس الأنشطة الممارسة في مراكز المسؤولية" جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.909 من 5)، بوزن نسبي 78% ويشير ذلك لوجود درجة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. أما في المرتبة الأخيرة نجد الفقرة التي تنص على "تستخدم أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير" بوسط حسابي (3.036 من 5) ووزن نسبي 60.7%، وتشير هذه القيمة لوجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول السابق أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3)

التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت جميعها ذات دلالة إحصائية عن مستوى 0.05 باستثناء الفقرة التي تنص على " تستخدم أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير " حيث كانت غير دالة إحصائية عن مستوى معنوية 5%، وكانت غالبية المتوسطات تزيد عن القيمة (3)، ويشير ذلك لأن متوسط الإجابة على كل فقرة من فقرات المحور يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية. وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للمحور ككل قد بلغ (3.49 من 5) ووزن نسبي (69.9%) ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة.

### تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الرابع (نظام معلومات محاسبي إلكتروني).

#### جدول (9)

نتائج التحليل المتعلقة بالمحور الرابع "نظام معلومات محاسبي إلكتروني"

| الرقم | القيمة الاحتمالية sig | قيمة اختبار t | الوزن النسبي | المتوسط الحسابي | الفقرة  |
|-------|-----------------------|---------------|--------------|-----------------|---|
| 1     | 0.000                 | 10.352        | 0.8328       | 4.164           | يوجد في البلدية نظام محاسبي إلكتروني.   |
| 2     | 0.000                 | 6.652         | 0.7854       | 3.927           | يوجد حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة.   |
| 3     | 0.000                 | 7.781         | 0.7818       | 3.909           | تتسم القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في نظام المعلومات المحاسبي بالوضوح.                      |
| 7     | 0.000                 | 6.325         | 0.7564       | 3.782           | يتمتع النظام المحاسبي المستخدم بالمرونة الكافية لتوفير المعلومات المطلوبة والتقارير بالشكل الملائم. |
| 4     | 0.000                 | 7.44          | 0.7672       | 3.836           | يوفر نظام المعلومات المحاسبي المستخدم التقارير اللازمة في الوقت المناسب.                            |
| 8     | 0.000                 | 6.909         | 0.7454       | 3.727           | يتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية بكفاءة.   |
| 6     | 0.000                 | 7.034         | 0.7636       | 3.818           | تعكس البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة كافة المعاملات المالية التي حدثت خلال الفترة.       |
| 9     | 0.000                 | 5.787         | 0.7454       | 3.727           | يناسب النظام المحاسبي المستخدم في البلدية طبيعة أنشطتها   |
| 5     | 0.000                 | 7.44          | 0.7672       | 3.836           | يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي المستخدم في القرارات المتخذة من قبل المعنيين فيها.                 |
| 10    | 0.000                 | 5.023         | 0.731        | 3.655           | يتم تطوير النظام المحاسبي المستخدم في البلدية باستمرار.   |
| 11    | 0.000                 | 4.835         | 0.731        | 3.655           | يمكن النظام المحاسبي من بيان ومتابعة الاستحقاقات المالية المترتبة على المواطنين بكل شفافية.         |
|       | 0.000                 | 10.691        | 0.7642       | 3.8214          | المجموع   |

يتضح من خلال الجدول رقم (9)، أن الفقرة التي تنص على "يوجد في البلدية نظام محاسبي إلكتروني" جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (4.164 من 5)، بوزن نسبي 83% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة جداً من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. أما في المرتبة الأخيرة نجد الفقرة التي تنص على " يمكن النظام المحاسبي من بيان ومتابعة

الاستحقاقات المالية المترتبة على المواطنين بكل شفافية." بوسط حسابي (3.655 من 5) ووزن نسبي 73%، وتشير هذه القيمة لوجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول السابق أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت جميعها ذات دلالة إحصائية عن مستوى 0.05، وكانت جميع المتوسطات تزيد عن القيمة (3)، ويشير ذلك لأن متوسط الإجابة على كل فقرة من فقرات المحور يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية وذات دلالة إحصائية. وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للمحور ككل قد بلغ (3.821 من 5) ووزن نسبي 76.4% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة.

### تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الخامس (نظام الحوافز)

#### جدول (10)

#### نتائج التحليل المتعلقة بالمحور الخامس "نظام الحوافز"

| الفقرة   | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة اختبار t | القيمة الاحتمالية sig | الترتيب |
|--|-----------------|--------------|---------------|-----------------------|---------|
| تعتمد البلدية تطبيق نظام حوافز واضح ومنتشر للعاملين.   | 2.8             | 0.56         | -1.131        | 0.263                 | 7       |
| تمنح الحوافز بناء على أسس موضوعية وعادلة.  | 2.782           | 0.5564       | -1.427        | 0.159                 | 8       |
| تمنح الإدارة العليا حوافز مادية للموظفين عند تحقيق الأهداف المرغوبة.                             | 2.673           | 0.5346       | -2.072        | 0.043                 | 10      |
| تمنح الإدارة العليا حوافز معنوية للموظفين عند تحقيق الأهداف المرغوبة.                            | 3.073           | 0.6146       | 0.428         | 0.67                  | 6       |
| تتناسب الحوافز الممنوحة مع طبيعة مسؤوليات المكلف بها الأفراد.                                    | 3.091           | 0.6182       | 0.552         | 0.583                 | 5       |
| يحفز نظام الحوافز العاملين على تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم بفعالية .                             | 3.164           | 0.6328       | 0.885         | 0.38                  | 4       |
| يشجع تطبيق نظام الحوافز مراكز المسؤولية المختلفة على التنافس فيما بينهم في إنجاز عملها بفعالية.  | 3.4             | 0.68         | 2.621         | 0.011                 | 1       |
| يقلل نظام الحوافز المطبق من الانحرافات غير المرغوبة والتي تشكل هدر للموارد المتاحة في البلدية.   | 3.182           | 0.6364       | 1.166         | 0.249                 | 3       |
| تعلن الجهات المسؤولة في البلدية أسماء العاملين الحاصلين على الحوافز مع بيان أسباب استحقاقهم لها. | 2.745           | 0.549        | -1.413        | 0.164                 | 9       |
| يسهم تطبيق نظام الحوافز إلى تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات.                                     | 3.273           | 0.6546       | 1.845         | 0.071                 | 2       |
| المجموع  | 3.018           | 0.6036       | 0.136         | 0.892                 |         |

يتضح من خلال الجدول رقم (10)، أن الفقرة التي تنص على " يشجع تطبيق نظام الحوافز مراكز المسؤولية المختلفة على التنافس فيما بينهم في إنجاز عملها بفعالية." جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.4 من 5)، بوزن نسبي 68% ويشير ذلك لوجود درجة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة. أما في المرتبة الأخيرة نجد الفقرة التي تنص على " تمنح الإدارة العليا حوافز مادية للموظفين عند تحقيق الأهداف المرغوبة." بوسط حسابي (2.673 من 5) ووزن

نسبي 53%، وتشير هذه القيمة لوجود درجة متوسطة من عدم الموافقة على هذه الفقرة وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول السابق أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت أغلبها غير ذات دلالة لإحصائية عن مستوى 0.05، وكانت غالبية المتوسطات تقل عن القيمة (3)، ويدل ذلك على وجود فروقات جوهرية بين إجابات عينة الدراسة والمتوسط 3، حيث لا يوجد إجماع من المجيبين على أسئلة هذا المحور. وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للمحور ككل قد بلغ (3.018 من 5) ووزن نسبي 60% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة.

### 3. اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة

لاختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية تم حساب الوسط الحسابي والوزن النسبي لكل محور ومن ثم حساب المتوسط العام والوزن النسبي للدرجة الكلية للمحاور، كما تم التحقق من مساواة متوسطات الإجابة على فقرات المحور للقيمة (3) التي تعبر عن الدرجة الحيادية باستخدام اختبار (One Sample T-Test)، والجدول رقم (11) يوضح نتائج تحليل استخدام الأساليب الحديثة لنظام محاسبة المسؤولية في بلديات قطاع غزة.

#### جدول (11)

##### نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية

| الفقرة                                  | المتوسط الحسابي | الوزن النسبي | قيمة اختبار t | القيمة الاحتمالية sig | نتيجة اختبار الفرضية |
|---|-----------------|--------------|---------------|-----------------------|----------------------|
| الهيكل التنظيمي                         | 3.7424          | 0.7484       | 8.505         | 0.000                 | رفض الفرضية العدمية  |
| إعداد الموازنات التخطيطية               | 3.4495          | 0.6899       | 4.648         | 0.000                 | رفض الفرضية العدمية  |
| نظام تقارير الأداء                      | 3.4951          | 0.699        | 5.005         | 0.000                 | رفض الفرضية العدمية  |
| نظام معلومات محاسبي إلكتروني            | 3.8214          | 0.7642       | 10.691        | 0.000                 | رفض الفرضية العدمية  |
| نظام الحوافز                            | 3.018           | 0.6036       | 0.136         | 0.892                 | قبول الفرضية العدمية |
| الأساليب الحديثة لنظام محاسبة المسؤولية | 3.5177          | 0.7035       | 6.145         | 0.000                 | رفض الفرضية العدمية  |

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:-

1. بالنسبة للفرضية الرئيسية الأولى: "لا يتم استخدام الأساليب الحديثة لنظام محاسبة المسؤولية في بلديات قطاع غزة"

يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للفرضية قد بلغ (3.51 من 5) والوزن نسبي (70%) ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أنه يتم استخدام

الأساليب الحديثة لنظام محاسبة المسؤولية في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت ذات دلالة لإحصائية عن مستوى 0.05 ، حيث بلغت قيمة sig 0.000 ويشير ذلك بأن متوسط الإجابة يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية ولا توجد فروقات بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور.

**2 بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى:** "لا يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات "

يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للفرضية قد بلغ (3.74 من 5) والوزن نسبي 74% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أنه يتم تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت ذات دلالة لإحصائية عن مستوى 0.05، حيث بلغت قيمة sig 0.000 ويشير ذلك بأن متوسط الإجابة يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية ولا توجد فروقات بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور.

**3- بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية:** "لا تقوم البلديات بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها" يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للفرضية قد بلغ (3.449 من 5) والوزن نسبي 68.9% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا يشير إلى قيام البلديات بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت ذات دلالة لإحصائية عن مستوى 0.05 ، حيث بلغت قيمة sig 0.000 ويشير ذلك بأن متوسط الإجابة يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية ولا توجد فروقات بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور.

**4\_ بالنسبة للفرضية الثالثة:** " لا يتم استخدام نظام تقارير دورية متكاملة في البلديات لمتابعة أداء مراكز المسؤولية فيها وتقويمها".

وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للفرضية قد بلغ (49.3 من 5) والوزن نسبي 69%

ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا يشير إلى وجود نظام تقارير دورية متكاملة في البلديات لمتابعة أداء مراكز المسؤولية فيها وتقويمها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت ذات دلالة إحصائية عن مستوى 0.05 ، حيث بلغت قيمة sig 0.000 ويشير ذلك بأن متوسط الإجابة يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية ولا توجد فروقات بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور.

**5- بالنسبة للفرضية الفرعية الرابعة:** "لا يوجد نظام معلومات محاسبي متطور في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها".

وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للفرضية قد بلغ (3.8 من 5) والوزن نسبي 76% ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا يشير إلى وجود نظام معلومات محاسبي متطور في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت ذات دلالة إحصائية عن مستوى 0.05، حيث بلغت قيمة sig 0.000 ويشير ذلك بأن متوسط الإجابة يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية، ولا توجد فروقات بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور.

**6- بالنسبة للفرضية الفرعية الخامسة:** "لا يوجد نظام حوافز فعال للعاملين يساهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في البلديات "

وبشكل عام يلاحظ أن الوسط الحسابي العام للفرضية قد بلغ (3 من 5) والوزن نسبي 60% ويشير ذلك لوجود درجة متوسطة من الموافقة على فقرات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وهذا يشير إلى عدم وجود نظام حوافز فعال بدرجة كافية للعاملين يساهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في البلديات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. ويلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أيضاً أن قيمة اختبار (T) للتحقق من أن متوسط الإجابات يزيد عن القيمة (3) التي تعبر عن الموقف الحيادي لأفراد العينة أم لا، كانت غير دالة إحصائية عن مستوى 0.05 ، حيث بلغت قيمة sig 0.892 ويشير ذلك لأن متوسط الإجابة لا يزيد عن القيمة (3) زيادة جوهرية و توجد فروقات بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور.

## نتائج الدراسة

1. يتم استخدام الأساليب الحديثة لنظام محاسبة المسؤولية في بلديات قطاع غزة بنسبة 70%، وهي نسبة مقبولة وتشير إلى أن الأنظمة المحاسبية المستخدمة في بلديات قطاع غزة متطورة نوعا ما.
2. يتوفر تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات حيث بلغ الوزن النسبي لها 74.8%. حيث أنه يوجد هيكل تنظيمي إداري واضح ومعتمد بشكل رسمي في البلدية، إلا أنه يعاني من وجود قصور في تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في البلديات، وقصور في تفويض سلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.
3. تقوم البلديات بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها، حيث بلغ الوزن النسبي لها 68.9%. وقد بينت الدراسة استخدام البلديات للموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والنفقات لمراكز المسؤولية، ويتم تحديد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة، إلا أنه هناك قصور في ربط تلك الموازنات بنظام حوافز للعاملين و بالهيكل التنظيمي الإداري في البلدية، وهناك قصور أيضا في أن يراعي إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.
4. وجود نظام تقارير دورية متكاملة في البلديات لمتابعة أداء مراكز المسؤولية فيها وتقويمها، حيث بلغ الوزن النسبي لها 69.9% حيث إن نظام التقارير المستخدم في البلديات يعكس الأنشطة الممارسة في مراكز المسؤولية وأيضا توجه تقارير الأداء وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية في مراكز المسؤولية، و تساعد التقارير الدورية في تحديد أسباب حدوث الانحرافات في الأداء لكل مركز مسؤولية بشكل جيد، ويؤخذ على هذا النظام قصور في استخدام أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير، وقصور في دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية، ويعاني هذا النظام أيضا من قصور في قدرة التقارير الدورية لتقيس أداء كل مركز على حدة.
5. يوجد نظام معلومات محاسبي في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها، حيث حصلت على أعلى وزن نسبي من بين محاور الدراسة بلغ 76.4%. ولكن هناك حاجة لتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة باستمرار ليتناسب مع طبيعة أنشطة البلديات وليتمكن النظام من بيان ومتابعة الاستحقاقات المالية المترتبة على المواطنين بكل شفافية.

6. عدم وجود نظام حوافز فعال بدرجة كافية للعاملين يسهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في البلديات، وقد حصل تطبيق نظام الحوافز على أقل وزن نسبي من بين محاور الدراسة بنسبة 60.1%. إن نظام الحوافز المستخدم يشجع مراكز المسؤولية المختلفة على التنافس فيما بينهم في إنجاز عملها بفعالية، ويسهم تطبيقه إلى تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات بشكل جيد، إلا أنه يعاني من قصور بتطبيقه أي لا يشجع الموظفين على تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم لشعورهم بعدم الشفافية والموضوعية باختيار الموظفين المستحقين لها، ولا تمنح الإدارة حوافز مادية للموظفين عند تحقيق الأهداف المرغوبة ولا يتم الإعلان عن أسماء العاملين الحاصلين على الحوافز وبيان أسباب استحقاقهم لها.

### توصيات الدراسة

على ضوء نتائج الدراسة التطبيقية، فيما يلي التوصيات المقترحة والتي يمكن أن تساهم بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في البلديات بشكل أفضل:

1. ضرورة زيادة الاهتمام بالهيكل التنظيمي الإداري في البلديات عن طريق تحديد اختصاصات ومسؤوليات مراكز المسؤولية في البلديات لتحقيق التكامل بين السلطات ومراكز المسؤولية.
  2. إعطاء المزيد من التفويض والصلاحيات لاتخاذ القرارات لمسؤولين ومدراء مراكز المسؤولية المختلفة.
  3. أن يتم ربط نظام الموازنات التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.
  4. أن يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بمراكز المسؤولية.
  5. أهمية أن يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء إمكانية تحقيقها من قبل العاملين.
  6. ضرورة مشاركة مراكز المسؤولية بإعداد الموازنات التخطيطية، وتحديد موازنة فرعية لكل مركز مسؤولية، لتتمكن الجهات المعنية من متابعة الأداء الفعلي مع المخطط، وتحليل أسباب الانحرافات غير المرغوب بها.
  7. ضرورة ربط البيانات الواردة في التقارير الدورية بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ليتمكن نظام الرقابة من محاسبة المسؤولين عن التقصير أو مكافئة المسؤولين عن المساعدة في نجاح العمل وتحقيق الأهداف.
- أن تسعى البلديات لتطوير نظام التقارير الموجود لديها، بحيث يعتمد على الأهداف وظروفها، واستخدام أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني في التقارير للمساعدة في دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.

8. ضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي المستخدم في البلدية باستمرار، ليتمكن النظام المحاسبي من بيان ومتابعة الاستحقاقات المالية المترتبة على المواطنين بكل شفافية.
9. أن يتم تطوير نظام الحوافز بصورة مستمرة وبشكل واضح ومنشور للعاملين بناء على أسس موضوعية وعادلة.
10. قيام الإدارة العليا بمنح حوافز مادية ومعنوية للموظفين عند تحقيق الأهداف المرغوبة.
11. أهمية أن تعلن الجهات المسؤولة في البلدية أسماء العاملين الحاصلين على الحوافز مع بيان أسباب استحقاقهم لها.

### قائمة المراجع

#### أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. أبو فرياء، زياد أحمد عبد الحميد. (2013): العوامل المؤثرة في الإنفاق على المشاريع التطويرية في بلديات قطاع غزة (حالة عملية بلدية بيت لاهيا). رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
2. أبو ركاب، رنا سلمان. (2012): تقييم نظم المعلومات المحاسبية في البلديات في قطاع غزة- دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
3. الأخرس، عبد الحليم نصار. (2017): إعادة هندسة العمليات الإدارية ودورها في تحسين جودة الخدمات في بلديات محافظات غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأقصى، غزة.
4. البحيصي، عصام محمد. (2013): تقييم واقع نظم المعلومات المحاسبية للبلديات في قطاع غزة- دراسة ميدانية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، ص 79-98.
5. الجديبة، علي حسين. (2007): قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
6. الدلاهمة، سليمان. (2008): تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة- السعودية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات- فلسطين. العدد 14، ص 317-348.
7. الرزي، ديابا جميل. (2011): مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات لصناعية في قطاع غزة- دراسة ميدانية. مجلة البحوث الإدارية- مصر، مجلد 29، العدد 2، ص 106-52.

8. العصار، محمد جاسم.(2015): البلديات والتنمية المحلية المستدامة في قطاع غزة- الواقع والمعوقات، رسالة غير ماجستير غير منشورة، البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة، برنامج الإدارة والقيادة،فلسطين، غزة.
9. المومني ، محمد عبد الله محمد.(2016): مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات- دراسة ميدانية لبلديات إقليم الشمال في الأردن. مجلة رماح للبحوث والدراسات. مركز البحث وتطوير الموارد البشرية- رماح- الأردن، العدد 18، ص 9- 42.
10. الميهي، رمضان عبد الحميد. (2015): استخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC لتطوير نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية- دراسة حالة. مجلة الفكر المحاسبي- مصر، المجلد 19، العدد 4، ص 311- 378.
11. جودة، عبد الحكيم مصطفى و آخرون. (2009): مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية- دراسة ميدانية. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد9، العدد 2، ص 23- 49.
12. جابر، صباح هاشم. (2013): محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني. مجلة جامعة بابل- العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد1، ص 81- 92.
13. جروان، عمر أحمد، (2017)"مدى تطبيق محاسبة المسؤولية وأثره على كفاءة الأداء في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، إربد، الأردن.
14. حوري، سرحان زياد و العمرى، احمد محمود. (2013): مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال- الأردن. المجلد 9، العدد 2، ص 372- 390.
15. سمارة، محمود عبد الحميد.(2015): أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
16. كحيل، أحمد عز الدين. (2017): مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية- دراسة حالة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

17. وزارة الحكم المحلي ، (2014) "تقرير حول المشاكل الإدارية التي تعاني منها البلديات الصغرى وإيجابيات وسلبيات الدمج" دائرة الشؤون الإدارية، وزارة الحكم المحلي.
18. يوسف، كمال محمد وعمر، سر الختم حمدان. (2015): دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية- دراسة حالة وزارة الداخلية السودانية. مجلة الدراسات العليا - كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين - السودان، المجلد3، العدد12، ص191-154.

#### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

1. Al-Henani, Eman (2013), "The extent of implementing responsibility accounting feature in the Jordanian banks" European journal of Business and management, vol. 5 no.1, 2013.
  2. Al-Shomaly, Ibrahim, (2013)."Performance evaluation and responsibility accounting" journal of management research, vol. 5 no. 1 .
  3. Fowzia, R. (2011). Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh. International Review of Business Research Papers, 7(5), 53-67.
  4. Horngren, Ch., Sundem, G., (2005), Introduction to Management Accounting. (13th ed). Frankfort: Prentice hall.
  5. Morgan, S. (2012). Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure. American Academic & Scholarly Research Journal, 4(5), 1
- Owino, Philip, Munene J. C. & Joseph M. Ntayi, Tahir, Nisar. (2016) "Does responsibility accounting in public universities matter" Cogent Business & Management journal Volume 3, 2016 - Issue 1.