

إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية

دراسة حالة: جامعتي (الزاوية وصبراتة)

أ. رندا المختار رحومة القمودي¹ د. محمد الطيب علي الشريف²

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية/ جامعة صبراتة^{1,2}

randalmoktaralgamody@gmail.com¹

mahicq@gmail.com²

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، من حيث توفر مقومات تطبيقه، ومعوقات التطبيق في مؤسسات التعليم العالي الليبية. ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحثان أسلوب الاستبانة أداة رئيسة لجمع البيانات، حيث تم استطلاع رأي عينة عشوائية تضمنت: رؤساء الجامعات، وعمداء الكليات، ورؤساء الأقسام، وموظفي المالية، بجامعتي (الزاوية، وصبراتة)، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: أنه لا يوجد إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة؛ نظراً لعدم توفر كافة المقومات الأساسية لتطبيق هذا النظام، وتوصلت إلى أن تطبيق النظام يواجه صعوبات منها عدم وجود رغبة الإدارة العليا قبول نظام محاسبة المسؤولية في هذه المؤسسات. وعليه أوصت الدراسة بضرورة توعية العاملين في المؤسسات وخاصة الإدارة العليا بضرورة وأهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم من خلال عمل دورات حول النظام ومقومات تطبيقه، وأوصت بوضع مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، مؤسسات التعليم العالي الليبية.

The Extent Of Applying Responsibility Accounting System in Libyan higher education institutions

Case study: Alzawia University (Sabratha University))

Abstract:

This study aimed to identify the extent to which the responsibility accounting system can be applied, in terms of the availability of the ingredients for its application, and the obstacles to application in Libyan higher education institutions.

To achieve the objectives of the study, the researchers adopted the questionnaire method as the main tool for data collection, where a random sample was surveyed, which included: university presidents, college deans, department heads, and finance employees at the universities (Alzawia and Sabratha). The study reached several

results, the most important of which are: that there is no possibility to implement the responsibility accounting system in the Libyan higher education institutions under study due to the lack of all the basic ingredients for implementing this system, and it also concluded that the application of the system faces difficulties, including the lack of the desire of the higher management to accept the responsibility accounting system in these institutions. Accordingly, the study recommended the necessity of educating employees in institutions, especially senior management, of the necessity and importance of properly implementing the responsibility accounting system through conducting courses on the system and the elements of its application. It also recommended the development of a proposal to implement the responsibility accounting system in the Libyan higher education institutions.

Key words: Responsibility accounting, Elements of responsibility accounting system, Institutions of higher education.

المقدمة:

إن التطور في النظام الاقتصادي للمؤسسات، واتساعها وكبر حجمها وانتشارها وتعدد فروعها وأقسامها، كل ذلك أدى إلى التحول نحو اللامركزية التي تقوم على أساس إعطاء المستويات الإدارية في الفروع المختلفة المسؤولية عن الأداء في الفرع المحدد، أو مركز المسؤولية التابع له، وهذا ما يُعرف بحاسبة المسؤولية.

وعلى الرغم من أنها ليست مصطلح محاسبي حديث، إلا أنها تُعتبر من الأساليب الحديثة في الفكر المحاسبي، حيث يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الذي يهتم بالمسؤولية الفردية لكل مدير بشكل منفصل عن الآخر؛ نظراً لعجز الإدارة العامة على متابعة سير العمليات بشكل مركزي، أو بشكل مباشر على كافة الفروع والأقسام المختلفة التي تتبع تلك المؤسسة، وبالتالي تكون هناك مساحة كافية للمدير لأخذ القرارات الملائمة التي تتناسب مع أهداف الفرع المحدد بغض النظر عن الظروف الكلية التي تحيط بالمؤسسة ككل.

ويُمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في جميع المؤسسات سواء كانت خدمية، أو تجارية، أو صناعية، وبغض النظر عن حجم تلك المؤسسات وأسلوب إدارتها، فهي تُعتبر من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية حيث تُساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، وفي عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المتاحة للمؤسسات، ونظراً لكون الجامعات عصب الحياة والتقدم والرقي لأي مجتمع، ونظراً لما تُقدمه من خدمات وإسهامات تنموية واقتصادية واجتماعية لطلبة العلم، ومع توسع

الجامعات في البيئة الليبية من حيث أعدادها وفروعها وكبر حجم عملياتها، أصبح من الصعب على الإدارة العليا اتباع أسلوب المركزية لإدارة عملياتها، مما أدى للبحث عن أسلوب بديل يُعرف باللامركزية لتنفيذ العمليات والمهام، والمتمثل في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية أسلوباً حديثاً يُحقق الرقابة وتقييم الأداء.

وبناءً على ما تقدم ولأهمية الخدمات التي تُقدمها الجامعات في العالم وفي ليبيا على وجه الخصوص، جاءت فكرة هذه الدراسة لبحث ودراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتوفر مقومات تطبيقه في مؤسسات التعليم العالي الليبية بالتطبيق على جامعتي الزاوية وصبراتة.
مشكلة الدراسة:

نظراً لانتشار بعض الكليات الجامعية على رقعة جغرافية واسعة، ومركزية الإدارة العليا في صنع القرار واتخاذها في مؤسسات التعليم العالي، وصعوبة الاتصال والتواصل أدى إلى عدم قدرة هذه المؤسسات على متابعة حجم العمليات بمفردها، لذلك أصبح من الضروري إيجاد نظام محاسبي لرقابة عمل الجامعات الليبية لغرض الوصول إلى النتائج المنشودة، وتُعد محاسبة المسؤولية أداة رقابية مهمة تهدف إلى التحقق من أن كل نشاط في مؤسسات التعليم العالي يسير وفق لما هو مخطط له، حتى لا يتم هدر الموارد المتاحة وينتشر الفساد المالي.

وعليه يُمكن صياغة مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية:

- 1_ هل يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية؟
- 2_ هل تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية؟
- 3_ ما معوقات استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم الليبية، حيث أن زيادة حجم الاستثمارات في مؤسسات التعليم العالي الليبية يحتاج من الإدارة العليا المحافظة عليها وضمان حسن استغلالها، ولكي تتمكن من الرقابة على هذه الاستثمارات لابد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية مفهوم يساهم في الرقابة على كل مركز مسؤولية بصورة منفصلة.

أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

- 1_ التعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
 - 2_ التعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
 - 3_ التعرف على معوقات استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
 - 4_ وضع التوصيات والحلول الممكنة لتذليل العقبات لأجل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية بالشكل السليم.
- فرضيات الدراسة:

- HO1** لا تُطبق مؤسسات التعليم العالي الليبية نظام محاسبة المسؤولية.
- HO2** عدم توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، والذي يمنع تطبيقه بشكل سليم في مؤسسات التعليم العالي الليبية، وتتفرع عنها الفرضيات التالية والتي تمثل تلك المقومات:
- الأول:** عدم وجود هيكل تنظيمي واضح في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
- الثاني:** عدم وجود مراكز مسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
- الثالث:** عدم تطبيق نظام الموازنات التخطيطية في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
- الرابع:** عدم تطبيق نظام حوافز فعال في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
- الخامس:** عدم تطبيق نظام معلومات محاسبي متطور بمؤسسات التعليم العالي الليبية.
- السادس:** عدم وجود نظام للتقارير والأداء في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
- HO3** لا تُوجد معوقات تمنع استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية.
- منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحثان على المنهجين التاليين:

- 1_ المنهج الاستنباطي: وتم استخدامه من خلال مراجعة الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع محاسبة المسؤولية، حيث تم الاطلاع على المقالات والدراسات والأبحاث العلمية الحديثة، وتم الاستفادة منها في معالجة مشكلة الدراسة.
- 2_ المنهج الوصفي التحليلي وذلك لوصف وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وتم تحليل البيانات الأخرى للدراسة باستخدام أساليب التحليل الوصفي والتي تتمثل في مجموعة من المؤشرات والأساليب الإحصائية مثل: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، بالإضافة الى اختبار (T) بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

الدراسات السابقة:

نظرًا لأن العديد من البُحاث تطرقوا لدراسة محاسبة المسؤولية وتطبيقها في عدة جهات سواء على المستوى المحلي أو العربي أو العالمي، فإن الباحثين سوف يتطرقان لبعض تلك الدراسات في بيئات مختلفة كما يلي:

1- دراسة، عمارة، 2020 بعنوان: "مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية العاملة في ليبيا"، وذلك باستطلاع آراء عينة من الموظفين العاملين بمصرف الجمهورية، واعتمدت الدراسة على خمس محاور تُمثل مقومات تطبيق النظام المذكور، وقد بينت نتائج الدراسة أنه لا تتوفر لدى مصرف الجمهورية مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بصورة متكاملة.

2- دراسة، حوري والعمري، 2013 بعنوان: "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية"، هدفت الدراسة إلى معرفة أثر بعض المتغيرات الديموغرافية والوظيفية والمؤسسية على تقدير العاملين لدرجة تطبيق الجامعات التي يعملون فيها لمحاور نظام محاسبة المسؤولية المتمثلة بكل من: الهيكل التنظيمي، ونظام المعلومات المحاسبي، والنظام المعياري للتكاليف والموازنات التخطيطية، ونظام تقارير الأداء الدورية، ونظام الحوافز، وقد توصلت الدراسة إلى قلة وجود معظم محاور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية باستثناء الهيكل التنظيمي، وأوصت بضرورة قيام الإدارات في الجامعات الأردنية المبحوثة بالعمل على تفعيل المحاور والمرتكزات المتعلقة بنظام محاسبة المسؤولية خاصة في الجوانب المتعلقة بنظام الحوافز.

3- دراسة، الطويل، 2020 بعنوان: "إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف في جامعة الأقصى بغزة"، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة فقد توصلت الدراسة إلى أن نسبة استخدام نظام محاسبة المسؤولية أداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل وجود التنظيم الإداري كانت عالية، وقد أوصت الدراسة بضرورة اعتماد جامعة الأقصى سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية، وضرورة مشاركة الموظفين في إعداد الموازنة التخطيطية وإعادة النظر بنظام الحوافز المعمول به في الجامعة، وضرورة العمل على رفع مستوى تحليل الانحرافات من خلال المقارنة بين الإيرادات والتكاليف الفعلية والإيرادات والتكاليف المستهدفة.

4- دراسة التير، والنحيوي، وعزوزة، 2021 بعنوان: "دور محاسبة المسؤولية لتحسين مؤشرات الأداء المالي من خلال الميزة التنافسية للمؤسسات محل الدراسة"، توصلت إلى ضرورة تبني المؤسسات الليبية نظم محاسبة المسؤولية لرفع مستويات الأداء المالي، كما أوصت بضرورة إجراء المزيد من الدراسات باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية المختلفة متغيرات مستقلة، أو اختبار متعدد الأبعاد لمتغيري الميزة التنافسية ومحاسبة المسؤولية.

5- هدفت دراسة (Philip, 2002) إلى قياس أداء الأقسام في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية داخل الهيكل التنظيمي للمنشآت، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها أن نظام محاسبة المسؤولية يُمكن تطبيقه على كل المستويات التي تتمثل في القطاعات، أو الأعمال والمنتجات، وأوصت بأن يكون لكل قسم معيار لقياس الأداء الخاص به، وأن يعكس تقرير الأداء المسؤولية الإدارية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

بالإشارة إلى المسح المكتبي للأدبيات والدراسات السابقة تبين أن هذه الدراسة تُعتبر أول دراسة وبحسب علم الباحثان تتناول موضوع تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية، وبالتالي تُعتبر الدراسة الحالية امتداداً للدراسات السابقة، حيث أن معظم الدراسات تناولت موضوع محاسبة المسؤولية بالتطبيق في الشركات، والمصارف، والأجهزة الحكومية الأخرى في بلدان عربية وأجنبية مختلفة.

فُلاحظ هنا في البيئة الليبية تناول كلاً من: الفطيسي وآخرون (2019) دراسة استطلاعية عن واقع نظام محاسبة المسؤولية في بعض المؤسسات الليبية (لم تكن مؤسسات التعليم العالي من بينها)، وقد تناولت دراسة عمارة (2020) مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية، وتناولت دراسة التير وآخرون (2021) العلاقة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي من خلال الميزة التنافسية في المؤسسات الليبية، وقد اقتصرَت هذه الدراسة على طلبة الماجستير الممارسين لمهنة المحاسبة بالأكاديمية الليبية بمدينة مصراتة فقط، وعليه فإن ما يميز الدراسة الحالية هي تناولها لموضوع مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومعوقات تطبيقه في مؤسسات التعليم العالي الليبية.

الإطار النظري للدراسة

- مفهوم محاسبة المسؤولية:

جاءت فكرة محاسبة المسؤولية تزامناً مع زيادة حجم المشروعات الاقتصادية وانتشارها، وما ترتب عليها من تضاعف التفاعلات بين المستويات الإدارية المختلفة وتشعب القرارات، مما أدى إلى صعوبة إدارة المؤسسات والإشراف عليها من قبل الإدارة العليا، ونتيجة لذلك لجأت الكثير من المؤسسات إلى إتباع مبدأ (لا مركزية الإدارة) للتغلب على تلك المشكلة، وذلك بتفويض الصلاحيات وسلطة اتخاذ القرارات إلى رؤساء الأقسام الإدارية لتمكينهم من أداء المهام الموكلة إليهم بكل شفافية (الرجبي، 2004).

كما نشأة محاسبة المسؤولية في تاريخ الفكر المحاسبي منذ سنوات عدة فترجع بداياتها إلى مقالة للكاتب (John.A.Higgins، 1952) بعنوان محاسبة المسؤولية (Responsibility Accounting)، حيث اعتبرت مقاله أول مقال علمي متكامل عن نظام محاسبة المسؤولية، تبعته بعد ذلك العديد من المقالات والأبحاث لكتاب وبُحاث على مستوى العالم، كانوا دائماً يُشيرون إلى مقالة (Higgins) لما لها من دور بليغ في تطوير فكرة محاسبة المسؤولية إلى يومنا هذا (الجدبة، 2007، نقلاً عن: الفطيسي، وآخرون، 2019، ص8).

وتُعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، ويُمكننا هنا إيجاز بعض المفاهيم لمحاسبة المسؤولية كما يلي:

عُرِّفت محاسبة المسؤولية بأنها ذلك النظام الذي يقوم بتحديد مختلف مراكز اتخاذ القرارات، بحيث يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي، بالتالي يقوم بتقييم أداء المسؤولين عن تلك المراكز التي تُسمى مراكز المسؤولية (عبد اللطيف، 2009، نقلاً عن: النير، وآخرون، 2021، ص52).

وتم تعريفها بأنها ذلك النظام الذي يتضمن مفاهيم وأساليب يُمكن استخدامها من أجل إعداد تقارير عن كفاءة وفعالية مديري الدوائر والأقسام، على أن تتضمن هذه التقارير العناصر التي يستطيع المدير التحكم فيها (الربيعي، وندی، 2005، ص4).

وعرفها بعضهم بأنها ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له (عن طريق الموازنات) والأداء الفعلي (عن طريق النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية (Horngren، 2000، نقلاً عن: خشارمة، والعمرى، 2004، ص263).

ومن خلال التعاريف السابقة يُمكن وضع تعريف لمحاسبة المسؤولية كالتالي:
"محاسبة المسؤولية هي أداء إدارية رقابية فعالة مهمتها متابعة تنفيذ الخطط والتقارير عن الانحرافات الطارئة ومعرفة أسبابها لاتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها".

- أهمية نظام محاسبة المسؤولية:

تتبع أهمية محاسبة المسؤولية من عمليات الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية، من خلال ما تقوم به من إجراءات يتم بموجبها متابعة التنفيذ الفعلي في إطار الأداء المخطط، بمعنى أن الرقابة تبدأ مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه، وذلك بغرض الكشف عن الانحرافات وتحديد الأشخاص المسؤولين عنها واتخاذ الإجراءات اللازمة؛ لتصحيحها في الوقت المناسب ثم تحديد أسباب حدوثها، وأخيراً إعداد التقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة بصددها، فالرقابة هي نتيجة حتمية لتطبيق محاسبة المسؤولية (الجنابي، والجبوري، 2016، ص7).

- مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

لكي تتمكن الوحدات الاقتصادية في أي دولة من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بكفاءة وفعالية، يلزم الأمر توفر مجموعة من المقومات يُمكن إجمالها فيما يلي:
أ- الهيكل التنظيمي المُعد وفقاً للأسس العلمية: يُعتبر الهيكل التنظيمي أول خطوات نجاح تطبيق محاسبة المسؤولية حيث تسعى محاسبة المسؤولية إلى ربط معدلات الأداء المخطط بمراكز المسؤولية، ثم ربط معدلات الأداء الفعلي بنفس المراكز لمراقبة الأداء وقياسه تحقيقاً للرقابة الداخلة الكاملة التي تساعد على تصحيح المسار إذا انحرف في الوقت المناسب لذلك (الجديبه، 2007، نقلاً عن: كحيط، وخليل، 2018، ص68)، ويُمثل الهيكل التنظيمي الخريطة التنظيمية التي بموجبها يتم تقسيم المؤسسات إلى وحدات إدارية صغيرة تُسمى مراكز المسؤولية يتم تحديد مهامها ووظائفها والعلاقات المتداخلة فيما بينها من جهة، وبين مختلف الإدارات والأقسام من جهة أخرى (كلاب، 2008، نقلاً عن: عمارة، 2020، ص36).

ب- مراكز المسؤولية: يُمكننا التمييز بين أربعة أنواع من مراكز المسؤولية نعرضها فيما يلي: (يراجع في ذلك: الكرعوي، 2009، ص153).

1- مركز التكلفة: وهو تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز إنفاق، فيقوم على الفلسفة القائلة بأن ضغط التكلفة هو في الواقع رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف في حدود السلطات

المخولة له والمسؤوليات المترتبة عليها، فالرقابة لا تنصب هنا على بنود التكاليف بحد ذاتها وإنما على تصرفات الأفراد في إنشاء هذه التكاليف؛ حتى يُمكن لكل مركز مسؤولية مقارنة مستوى الأداء الفعلي بمعايير الأداء المحدد مسبقاً.

2- مركز الإيراد: وفيه يكون مدير المركز مسؤولاً أساساً عن تحقيق الإيرادات، ويشمل تقرير المركز في هذه الحالة الإيرادات التي يُحققها المركز مقارنة بالخطة، مثال ذلك: مديري الأقسام ومناطق المبيعات المسؤولة أساساً عن بيع المنتجات وتحقيق الإيراد وعادة ما يكون المدير في هذه الحالة مسؤولاً أيضاً عن مصروفات البيع الخاضعة لرقابته وسيطرته.

3- مركز الربحية: تتمثل المسؤولية هنا في الرقابة على التكاليف والإيرادات معاً، وقد يكون مركز الربحية مسؤولاً عن بيع منتجاته خارج الوحدة الاقتصادية، ويُمكن اعتبار مركز الربحية بمثابة منشأة مستقلة لها تكاليفها وإيراداتها المستقلة، ويهدف المسؤول عنها إلى تعظيم الأرباح الخاصة بمركز الربحية دون الإضرار أو التأثير سلباً على تعظيم أرباح الوحدة ككل.

4- مركز الاستثمار: يُعرّف بأنه دائرة أداء نشاط متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يرأسه مدير يعد مسؤولاً عن حجم استثمار معين، وبالتالي عن الأرباح الواجب تحقيقها على هذا الاستثمار ويكون مدير مركز الاستثمار مسؤولاً عن العائد الذي يتم تحقيقه.

الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية: يُمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في أي مؤسسة سواء كانت خدمية أو صناعية، من خلال إعداد موازنات تخطيطية تقديرية، تُساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية والعامة للمؤسسات (الفطيسي، وآخرون، 2019، ص 11).

ج- وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل: إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب وجود نظام محاسبي ملائم وفعال يُساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لجميع الأنشطة الموجودة وعلى مستوى كل مركز مسؤولية، وهنا يؤكد بعضهم أنه يجب أن يتناسب نظام المعلومات المحاسبي المستخدم في المؤسسات مع طبيعة نشاطها، وأن تعكس مخرجاته واقع البيانات المالية التي وقعت خلال تلك الفترة، وكذلك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة، وأن يتم ربط النظام مع الهيكل التنظيمي المطبق في المؤسسة (مرجع سابق، 2019، ص 11).

د- وجود نظام فعال للتقارير الدورية: تُعد التقارير في ظل نظام محاسبة المسؤولية وسيلة للعرض ونقل المعلومات إلى رؤساء مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية، ويتم إعدادها في ضوء مبادئ معينة بهدف متابعة الخطة وضمان سير الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية بالشكل 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 تطبيقاً لفكرة التقارير بالاستثناء (ميدة، 2003، ص 339).

و- وجود نظام حوافز فعال:

إن مقومات نجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تتوقف على توافر الشروط التالية (الربيعي، وندى، 2005، ص 6):

- 1_ أن يقوم النظام على مساندة الإدارة باعتباره جزء لا يتجزأ من نظام تقييم العملية الإدارية، وأن يكون هناك تعاون بين المستويات الإدارية على تطبيقه.
- 2_ يجب أن تتضمن تقارير الأداء لمراكز المسؤولية البنود التي تخضع لرقابة المسؤول عن هذا المركز واستبعاد جميع العناصر التي لا تخضع للرقابة من هذا التقرير حتى تتحقق المعادلة الإدارية (السلطة = المسؤولية).
- 3_ يجب مشاركة مدير مركز المسؤولية والعاملين في وضع معايير قياس الأداء والتي ستستخدم للمحاسبة والمساءلة، لأن ذلك يُشجع مشاركة العاملين على تنفيذ معايير قياس الأداء والالتزام بها بسبب ارتباطهم بهذه المعايير التي ساهموا بإعدادها.
- 4_ يجب أن تكون معايير الأداء واقعية وقابلة للتحقيق ومقبولة من مدير المسؤولية وتتلاءم مع ظروف ذلك المركز وليست بالضرورة أن تكون مساوية لمعايير الأداء لمركز آخر.
- 5_ يجب أن تُلقى تقارير محاسب المسؤولية الضوء على الانحرافات المهمة سواء كانت تلك الانحرافات سلبية أم إيجابية، حتى يُمكن لنظام محاسبة المسؤولية أن يُلفت نظر الإدارة إلى الأمور المهمة والحساسة، وبالتالي تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء.
- 6_ يجب أن تكون فترة إعداد تقارير محاسبة المسؤولية ملائمة من حيث المدة التي تغطيها، حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات التصحيح في الوقت المناسب، وأن تكون التقارير واضحة وسهلة الفهم وموجهة إلى المستوى الإداري المسؤول.

7_ عند تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يجب التأكد من أن الوفورات في الكلفة الناتجة عن تطبيق هذا النظام أكبر من الكلفة اللازمة لتصحيحه وتنفيذه.

8_ يجب أن يُصاحب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية نظام حوافز ودوافع ملائمة تتناسب مع حاجات العاملين في كل مركز مسؤولية ومع مدى كفاءتهم في تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.

الإطار العملي للدراسة

1_ **مجتمع وعينة الدراسة:** بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من الأفراد العاملين في مراكز المسؤولية والدوائر المالية في جميع الكليات التابعة لجامعتي (الزاوية، وصبراتة) بالمنطقة الغربية في ليبيا، والمتمثلين في (رئيس/ نائب / مساعد رئيس / عميد / نائب عميد / مدير مالي/ رئيس قسم / مدير الشؤون الإدارية).

وقد تم توزيع (65) صحيفة استبيان على عينة الدراسة، وذلك بهدف التعرف على آرائهم بخصوص واقع محاسبة المسؤولية بمؤسساتهم ومدى توفر مقوماتها، وتم استرجاع عدد (46) استبانة، والجدول التالي يوضح عدد الاستبيانات الموزعة، والمستلمة، وعدد الاستبيانات المفقودة، ونسبة الاستبيانات القابلة للتحليل الإحصائي

الجدول رقم (1) عدد الاستبيانات الموزعة والمستلمة والقابلة للتحليل

الاستبيانات							العينة
المفقودة		نسبة الاستبيانات القابلة للتحليل	المستلمة		الموزعة		
النسبة %	العدد		النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
68.5%	13	67.5%	58.6%	27	61.6%	40	الموظفين بجامعة الزاوية
31.5%	6	76%	41.4%	19	38.4%	25	الموظفين بجامعة صبراتة
100%	19	70.7%	100%	46	100%	65	الإجمالي

من الجدول رقم (1) يُمكن ملاحظة أن عدد استمارات الاستبيان المستلمة (46) استمارة بنسبة (71%) تقريباً من إجمالي الاستمارات الموزعة البالغ عددها (65)، وتُمثل هذه النسبة نسبة جيدة لإتمام هذه الدراسة، مما يدل على تعاون المستجوبين مع البحث العلمي، أما الاستمارات المفقودة التي حاول الباحثان استرجاعها بقدر الإمكان دون جدوى بلغت (19) استمارة بنسبة (29%) تقريباً، وتعتبر هذه النسبة ضئيلة إذا ما قورنت بنسبة الاستمارات المستلمة، مما يدل على تعاون المستجوبين مع البحث العلمي.

2_ أساليب جمع البيانات:

2_1 البيانات الثانوية: تشتمل على الأدبيات المتعلقة بالموضوع في الكتب والمجلات والدوريات المحكّمة والمواقع الإلكترونية.

2_2 البيانات الأولية: تم تصميم استبانة بهدف الحصول على هذه البيانات، وقد تم إعداد الاستبانة وفق الخطوات العلمية للبحث العلمي.

2_3 الأساليب الإحصائية المستخدمة: لقد تم الاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، حيث تم استخدام أساليب التحليل الوصفي المتمثلة في مجموعة من المؤشرات والأساليب الإحصائية مثل: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والوزن النسبي، بالإضافة إلى اختبار (T. tast) بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

3_ تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

3_1 خصائص عينة الدراسة: تم تحليل القسم الأول من الاستبانة لوصف توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الشخصية والديموغرافية وكانت النتائج كما هي موضح بالجدول من رقم (2) إلى رقم (5):
الجدول من رقم (2) إلى رقم (5)

النسبة المئوية	التكرارات	الفئة	الخاصية
73.9%	34	محاسبة	الجدول رقم (2) التخصص العلمي
6.5%	3	إدارة	
2.2%	1	تمويل ومصارف	
4.3%	2	اقتصاد	
13.0%	6	أخرى	
100.0%	46	المجموع	
2.2%	1	دبلوم متوسط	الجدول رقم (3) المؤهل العلمي
6.5%	3	دبلوم عالي	
60.9%	28	بكالوريوس	
19.6%	9	ماجستير	
10.9%	5	دكتوراه	
100.0%	46	المجموع	
15.2%	7	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	الجدول رقم (4) سنوات الخبرة
32.6%	15	من 10 إلى أقل من 15 سنة	
52.2%	24	من 15 فما فوق	
100%	46	المجموع	
2.2%	1	رئيس الجامعة	الجدول رقم (5) المستوى الوظيفي
4.3%	2	عميد كلية	
8.7%	4	نائب عميد كلية	
47.8%	22	مدير مالي	
23.9%	11	رئيس قسم	
13.0%	6	مدير الشؤون الإدارية	
100.0%	46	المجموع	

من بيانات الجداول السابقة من الجدول رقم (2) إلى الجدول رقم (5) يُمكننا توضيح الخصائص الشخصية والديموغرافية لعينة الدراسة كما يلي:

1_ التخصص العلمي: تُشير التكرارات والنسب المئوية في الجدول رقم (2) إلى أن أكثر من نصف أفراد العينة كانوا من المتخصصين في مجال المحاسبة حيث شكلت نسبتهم (73.9%) من عينة الدراسة، في حين أن تخصص الإدارة حظي فقط بنسبة (6.5%) من عينة الدراسة، أما تخصصي (الاقتصاد، تمويل ومصارف) فقد تحصلا على أقل نسبة بمعدل (4.3%، 2.2%) على التوالي، وهذا يدل على توافق وانسجام المستجيبين، وتوفر الخلفية العلمية للقيام بالأعمال الموكلة إليهم بدرجة مناسبة.

2_ المؤهل العلمي: بينما تُوضح التكرارات والنسب المئوية في الجدول رقم (3) أن غالبية عينة الدراسة متحصلين على مؤهل علمي بدرجة بكالوريوس حيث حظيت بنسبة (60.9%)، يليها حملة الماجستير فقد حصلت على نسبة (19.6%)، بينما كانت نسبة (10.9%) من نصيب حملة الدكتوراه، ووزعت باقي النسبة من عينة الدراسة على حملة المؤهل العلمي (الدبلوم العالي، والدبلوم المتوسط) بنسبة (6.5%، 2.2%) على التوالي لكل منهما، وهذا يدل على أن مستوى التأهيل مناسب للقيام بأعمال محاسبة المسؤولية، مع وجود تنوع في المؤهلات العلمية.

3_ سنوات الخبرة العملية: وفي المقابل يُشير الجدول رقم (4) من خلال التكرارات والنسب المئوية إلى أن نسبة (52.2%) من أفراد العينة لديهم خبرة تزيد عن (15) سنة فما فوق، وأن ما نسبته (32.6%) لديهم خبرة من (10) إلى أقل من (15) سنة، في حين أن نسبة (15.2%) خبرتهم فقط من (5) إلى أقل من (10) سنوات، وهذا الاختلاف يُمكن أن يُفيد الدراسة، ويُعتبر مؤشرا جيدا على صحة النتائج المتعلقة بالدراسة كون أغلبية المستجوبين من الذين كانت لديهم خبرة كافية للقيام بأعمالهم وتحمل المسؤولية عنها.

4_ المستوى الوظيفي: ومن ناحية أخرى تُوضح التكرارات والنسب المئوية الواردة في الجدول رقم (5) أن معظم أفراد العينة هم مدراء ماليين إذ بلغت نسبتهم (47.8%) من عينة الدراسة، يليها رؤساء الأقسام حيث بلغت نسبتهم (23.9%)، بينما وزعت باقي النسب على وظائف (مساعد رئيس الجامعة، وعميد كلية، ونائب عميد كلية، ومدير الشؤون الإدارية، وهذا ما يقوي ويعزز نتائج الدراسة بشكل واضح.

3_2 اختبار درجة مصداقية البيانات:

3_2_1 صدق الأداة: اختبر الباحثان صدق أداة الدراسة إذ تم استخدام أسلوب الصدق، وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أصحاب الخبرة في مجال الدراسة، وقد أخذ الباحثان بغالبية ملاحظات المحكمين لوضعها في صيغتها النهائية.

3_2_2 ثبات الأداة: من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا لاختبار الاتساق الداخلي للأداة، حيث تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (6) إلى درجة ثبات في استجابات عينة الدراسة كانت (95.6%) وهي نسبة مقبولة، لأن قيمة ألفا المعيارية أكثر من (60%)، وبالتالي يمكن القول إن هذا المقياس ثابت بمعنى أن المبحوثين يفهمون بنوده بنفس الطريقة وكما يقصدها الباحث، وعليه يمكن اعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون نسبة تحقيق النتائج نفسها لو أعيد تطبيقه مرة أخرى تقدر بنسبة (95.6%).

الجدول رقم (6) نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ ألفا)

المحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا
الهيكل التنظيمي للجامعة	7	0.818
مراكز المسؤولية	11	0.858
الموازنات التخطيطية	9	0.841
النظام المحاسبي	10	0.857
نظام التقارير	10	0.870
نظام الحوافز	10	0.885
معوقات تمنع استخدام محاسبة المسؤولية في الجامعة	10	0.909
الأداء ككل	67	0.956

3_2_3 اختبار مقياس الاستبانة:

تم إعداد الاستبانة وفق الخطوات العلمية للبحث العلمي، ولقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة تم استخدام مقياس (ليكرت الخماسي) (Likert Scale of five points) لتحديد درجة الأهمية النسبية لكل بند من بنود الاستبانة، حيث كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من خمسة إجابات حيث الدرجة (5) تعني الموافقة بدرجة كبيرة، والدرجة (1) تعني الموافقة بدرجة قليلة جداً، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (7) قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد في الدراسة

التصنيف	موافق بدرجة كبيرة جداً	↔	موافق بدرجة قليلة جداً
الدرجة	5	2 - 3 - 4	1

3_2_4 مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي:

تم وضع مقياس ترتيبي للمتوسط الحسابي وفقاً لمستوى أهميته، وذلك لاستخدامه في تحليل النتائج كما يلي:

المقياس الدرجة	بدرجة كبيرة جدا	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جدا
	4.20-5.0	3.40-4.19	2.60-3.39	1.80-2.59	1-1.79

الجدول رقم (8) مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي
منخفضة جداً	1-1.79
منخفضة	1.80-1.59
متوسطة	2.60-3.39
مرتفعة	3.40-4.19
مرتفعة جداً	4.20-5.0

3_3 تحليل البيانات واختبار الفرضية المتعلقة بمدى إمكانية تطبيق مؤسسات التعليم العالي في

ليبيا جامعتي (الزاوية، وصبراتة) لنظام محاسبة المسؤولية:

الجدول رقم (9) إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي

النسبة	العدد	تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
8.7%	4	نعم
26.1%	12	لا
65.2%	30	أحيانا
100.0%	46	المجموع

من الجدول رقم (9) نلاحظ أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة يرون أن الجامعة أحياناً تُطبق نظام محاسبة المسؤولية، حيث حظيت بنسبة (65.2%)، بينما ما نسبته (26.1%) من عينة الدراسة تُشير إلى أنهم يرون أن الجامعة لا تُطبق نظام محاسبة المسؤولية، بينما الذين يرون أن الجامعة تطبق نظام محاسبة المسؤولية تحصلوا فقط على نسبة (8.7%)، مما يعني أن نظام محاسبة المسؤولية معروف لدى المستجوبين ولكن لا يوجد إمكانية لتطبيقه في مؤسساتهم.

الجدول رقم (10) نتائج اختبار (T. test) حول مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات

التعليم العالي

المتغير	درجة الحرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (T)	معنوية اختبار (T)
إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي	45	2.55	0.488	-6.303	0.000

يتبين من خلال الجدول رقم (10) أن قيمة الاختبار (T) الخاصة باختبار إمكانية تطبيق محاسبة

المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي تساوي (-6.303) ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أكبر من (0.05) مما يعني عدم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يوجد إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية.

3_4 تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشتها وفقاً لمحاور الدراسة الستة المتعلقة بمدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (11) مدى توفر مقومات نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المنوي	درجة التطبيق
الهيكل التنظيمي	3.09	1.132	61.8	متوسطة
مراكز المسؤولية	2.57	1.025	51.4	منخفضة
الموازنات التخطيطية	2.41	0.979	48.2	منخفضة
النظام المحاسبي	3.11	1.197	62.2	متوسطة
نظام التقارير	2.70	1.190	54.0	متوسطة
نظام الحوافز	2.07	1.143	41.4	منخفضة
الفقرات ككل	2.66	0.854		منخفضة

بالنظر إلى الجدول رقم (11) الذي يُشير إلى درجة التطبيق لمقومات محاسبة المسؤولية الستة في الجامعات محل الدراسة من وجهة نظر أفراد العينة، يُمكن الخروج بالملاحظات التالية:

1_ درجة توفر مقوم الهيكل التنظيمي كانت متوسطة، وبمتوسط حسابي (3.09)، وانحراف معياري (1.132)، ووزن نسبي (61.8).

2_ في حين كانت درجة تطبيق مقومي (مراكز المسؤولية، والموازنات التخطيطية) منخفضة بمتوسط حسابي (2.57)، (2.41)، وانحراف معياري (1.025)، (0.979)، ووزن نسبي (51.4)، (48.2)، على التوالي.

3_ بينما درجة تطبيق مقومي (النظام المحاسبي، ونظام التقارير) كانت متوسطة، بمتوسط حسابي (3.11) (2.70)، وانحراف معياري (1.197)، (1.190)، ووزن نسبي (62.2)، (54.0) على التوالي.

4_ أما المقوم الأخير نظام الحوافز فقد كانت درجة التطبيق منخفضة، بمتوسط حسابي (2.07) وانحراف معياري (1.143)، ووزن نسبي (41.4).

وبصفة عامة جاء المتوسط الحسابي لجميع المقومات بقيمة (2.66)، وانحراف معياري (0.854)، وبدرجة منخفضة، مما يعني عدم توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في

الجامعات محل الدراسة، وهذا يثبت صحة الفرضية بعدم توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الذي يمنع تطبيقه بشكل سليم في مؤسسات التعليم العالي الليبية.

وفيما يلي عرض تفصيلي لكل محور من محاور الدراسة:

3_4_1 محور الهيكل التنظيمي المعد وفقاً للأسس العلمية:

الجدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة التطبيق واختبار (T.)

(test) لمحور الهيكل التنظيمي في الجامعة

الترتيب	درجة التطبيق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي	ر.م
5	متوسطة	56.0	0.980	2.80	يوجد هيكل تنظيمي واضح في الجامعة.	1
3	متوسطة	57.8	1.120	2.89	يوجد وضوح في تقسيم العمل بين الموظفين في الجامعة.	2
4	متوسطة	57.4	0.885	2.87	يوجد وصف متسلسل وواضح لإجراءات العمل في كل مستوى إداري.	3
6	منخفضة	51.4	0.958	2.57	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	4
2	متوسطة	58.2	1.029	2.91	يوجد وضوح للعلاقات بين الأقسام والإدارات المختلفة بالجامعة.	5
1	متوسطة	62.6	1.024	3.13	الهيكل التنظيمي معتمد بشكل رسمي من الجهات المختصة.	6
5	متوسطة	56.0	0.980	2.85	يوجد لدى الموظفين الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمالهم المكلفين بها.	7
	متوسطة	61.8	0.690	2.85	جميع الفقرات	
		-1.47			قيمة الإحصائي (T. test)	
		0.926			مستوى الدلالة الإحصائية	

من خلال الجدول رقم (12)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مدى توفر نظام محاسبة المسؤولية من حيث الهيكل التنظيمي بالجامعات الليبية تتراوح بين (2.57) - (3.13)، أي بين الدرجة المتوسطة أو الدرجة المنخفضة، كما تُشير النتائج إلى أن المتوسط العام للعناصر المتعلقة بالهيكل التنظيمي بالجامعات الليبية يُساوي (2.85) وهي درجة متوسطة، وبلغ الانحراف المعياري (0.690)، والوزن النسبي (61.8)، وقيمة (T) المحسوبة تُساوي (-1.434) ومستوى الدلالة يساوي (0.926) وهو أكبر من (0.05)، مما يدل على عدم وجود هيكل تنظيمي واضح بالجامعات المبحوثة، مما يعني عدم توفر مقوم مهم من مقومات تطبيق نظام محاسبة

المسؤولية، وبالتالي يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على عدم وجود هيكل تنظيمي واضح في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة.

3_4_2 محور مراكز المسؤولية:

الجدول رقم (13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة التطبيق واختبار (T .

test) لمحور مراكز المسؤولية في الجامعة

الترتيب	درجة التطبيق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العناصر المتعلقة بمراكز المسؤولية	ر.م
7	منخفضة	50.0	0.960	2.50	الجامعة مقسمة لمراكز مسؤولية.	1
2	متوسطة	60.4	0.745	3.02	يؤدي القسم عمله في مكان محدد بحيث يسهل الإشراف عليه.	2
5	منخفضة	50.8	0.887	2.54	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية.	3
1	متوسطة	62.6	1.108	3.13	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية في الجامعة.	4
4	متوسطة	54.4	0.935	2.72	توجد معرفة تامة لدى مديري المراكز بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم.	5
3	متوسطة	55.6	1.009	2.78	يتحمل مدير المركز كافة مسؤولياته ومسؤوليات الموظفين الخاضعين لسلطته.	6
10	منخفضة	45.2	1.042	2.26	يُعد تقرير في كل مركز مسؤولية.	7
6	منخفضة	50.8	0.982	2.54	يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها.	8
8	منخفضة	49.6	0.960	2.48	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن تتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية.	9
9	منخفضة	47.0	1.037	2.35	تعمل الجامعة على إعداد تقييم دوري لأداء الموظفين في مراكز المسؤولية.	10
11	منخفضة	43.0	0.918	2.15	تحصل مراكز المسؤولية على التقارير بصورة دورية.	11
	منخفضة	51.4	0.669	2.59	جميع الفقرات	
		-4.167			قيمة الإحصائي (T. test)	
		0.999			مستوى الدلالة الإحصائية	

يُشير الجدول رقم (13) إلى أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مدى توفر نظام محاسبة المسؤولية من حيث مراكز المسؤولية بالجامعات الليبية تتراوح بين (2.15) - (3.13)، وجميعها تقع بين المستوى المتوسط والمستوى المنخفض، كما تُشير النتائج إلى أن المتوسط العام

للعناصر المتعلقة بمدى وجود مراكز مسؤولية بالجامعات الليبية يُساوي (2.59) أي بدرجة منخفضة، وانحراف معياري (0.669)، ووزن نسبي (51.4)، وبلغت قيمة (T) المحسوبة (4.167 -) ومستوى الدلالة يساوي (0.999) وهو أكبر من (0.05)، مما يدل على عدم وجود تحديد للمسؤوليات والصلاحيات في مراكز المسؤولية، وهذا يتناسب مع نتيجة المحور الأول (الهيكل التنظيمي) ويؤيدها، مما يعني عدم توفر مقوم مهم من مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالجامعات المبحوثة، وبالتالي يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على عدم وجود مراكز مسؤولية في مؤسسات العليم العالي الليبية محل الدراسة.

3_4_3 محور الموازنات التخطيطية:

الجدول رقم (14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة التطبيق واختبار (T .)

(test) لمحور الموازنات التخطيطية في الجامعة

ر.م	العناصر المتعلقة بالموازنات التخطيطية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة التطبيق	الترتيب
1	تعتمد الجامعة على الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف لمراكز المسؤولية.	2.50	.983	50.0	منخفضة	2
2	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بالأشخاص المسؤولين عنها.	2.35	.737	47.0	منخفضة	5
3	يمكن فصل الموازنة التخطيطية الخاصة بمركز مسؤولية محدد عن الموازنة الإجمالية.	2.28	.834	45.6	منخفضة	6
4	يشترك المسؤولون في مختلف مراكز المسؤولية بإعداد الموازنة التخطيطية.	2.48	.913	49.6	منخفضة	4
5	تتميز الموازنات التخطيطية المعدة بالمرونة الكافية لمواجهة أي تغييرات طارئة.	2.48	.888	49.6	منخفضة	3
6	يتم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز ومكافآت للموظفين في مختلف المستويات الإدارية للجامعة.	2.11	.971	42.2	منخفضة	9
7	يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأحد الأساليب المهمة لتقييم الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له.	2.22	.941	44.4	منخفضة	7
8	هناك ربط بين الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية.	2.20	.749	44.0	منخفضة	8
9	يُراعى في إعداد الموازنات التخطيطية إمكانية قيام العاملين بها وتحقيقها.	2.74	.773	54.8	متوسطة	1
	جميع الفقرات	2.37	0.539	48.2	منخفضة	
	قيمة الإحصائي (T. test)			-7.904		
	مستوى الدلالة الإحصائية			0.999		

ويتضح من الجدول رقم (14) أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مدى توفر نظام محاسبة المسؤولية من حيث إعداد الموازنات التخطيطية بالجامعات الليبية تتراوح بين (2.11) - (2.74)،

وجميعها تُشير إلى المستوى (المتوسط أو المنخفض)، وتُشير النتائج إلى أن المتوسط العام للعناصر المتعلقة بإعداد الموازنات التخطيطية في الجامعات الليبية يُساوي (2.37) أي بدرجة منخفضة، وبانحراف معياري (0.539)، ووزن نسبي (48.2)، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة (- 7.904) ومستوى الدلالة يساوي (0.999) وهو أكبر من (0.05)، وهذا يدل على عدم اشتراك العاملين في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنات التخطيطية، وعدم ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز العاملين في مختلف المستويات الإدارية للجامعات المبحوثة، ويُعتبر ذلك مؤشر سلبي ومهم جداً، وبالتالي يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على عدم تطبيق نظام الموازنات التخطيطية في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة.

3_4_4 محور النظام المحاسبي:

الجدول رقم (15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة التطبيق واختبار (T .

(test) لمحور النظام المحاسبي في الجامعة

ر.م	العناصر المتعلقة بالنظام المحاسبي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة التطبيق	الترتي ب
1	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية تسجل فيها كافة المعاملات التي تحدث في الجامعة.	3.22	.941	64.4	متوسطة	1
2	يمكن معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين في الوقت اللازم.	2.76	.822	55.2	متوسطة	6
3	تتناسب أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة حالياً مع طبيعة النشاط في الجامعة.	2.85	1.010	57.0	متوسطة	3
4	هناك ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للجامعة.	2.74	.828	54.8	متوسطة	7
5	القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الجامعة واضحة ومفهومة.	2.91	1.007	58.2	متوسطة	2
6	هناك حصر وتسجيل لكافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الجامعة.	2.74	.929	54.8	متوسطة	8
7	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات لكل مركز مسؤولية في الجامعة.	2.63	1.082	52.6	متوسطة	10
8	يوجد ربط بين الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي ونظام الموازنات التخطيطية في الجامعة.	2.67	.790	53.4	متوسطة	9
9	البيانات المالية للجامعة في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	2.80	.980	56.0	متوسطة	5
10	يتم الإفادة من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات في الجامعة.	2.83	1.039	56.6	متوسطة	4
	جميع الفقرات	2.82	0.676	62.2	متوسطة	
	قيمة الإحصائي (T. test)			-1.855		
	مستوى الدلالة الإحصائية			0.961		

ومن ناحية أخرى يُشير الجدول رقم (15) إلى أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مدى توفر نظام محاسبة المسؤولة من حيث النظام المحاسبي بالجامعات الليبية تتراوح بين (2.63) - (3.22)، وجميعها تقع بين المستوى المتوسط أو المستوى المنخفض، وتُشير النتائج إلى أن المتوسط العام للعناصر المتعلقة بالنظام المحاسبي بالجامعات الليبية يُساوي (2.82) أي بدرجة منخفضة، وانحراف معياري (0.676)، ووزن نسبي (62.2)، وبلغت قيمة (T) المحسوبة (- 1.855) ومستوى الدلالة يساوي (0.961) وهو أكبر من (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود نظام معلومات محاسبي يتناسب مع طبيعة النشاط، مما يعني عدم توفر مقوم مهم من مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولة بالجامعات المبحوثة، وبالتالي يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على عدم تطبيق نظام معلومات محاسبي متطور يناسب طبيعة نشاط مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة.

3_4_5 محور نظام التقارير:

الجدول رقم (16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة التطبيق واختبار

(T. test) لمحور نظام التقارير في الجامعة

الترتيب	درجة التطبيق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العناصر المتعلقة بنظام التقارير	ر.م
4	منخفضة	48.2	.909	2.41	نظام التقارير المتبع في الجامعة يسمح بقياس وتقييم الأداء بسهولة وتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب.	1
2	منخفضة	50.0	.888	2.50	تعد تقارير الأداء بشكل واضح ودقيق وسهل الفهم.	2
3	منخفضة	49.6	.836	2.48	تشارك مراكز المسؤولية في تصميم شكل التقرير.	3
8	منخفضة	46.0	.840	2.30	يعد تقرير في كل مركز مسؤولية.	4
5	منخفضة	47.4	.853	2.37	يراعى تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية في إعداد تقارير الأداء ورفعها.	5
7	منخفضة	46.6	.896	2.33	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن تتضمنها تقارير الأداء في مراكز المسؤولية.	6
6	منخفضة	47.4	.903	2.37	تعمل الجامعة على إعداد تقييم دوري لأداء الموظفين في مراكز المسؤولية.	7
1	منخفضة	50.8	1.026	2.54	يتم ربط التقارير بالأشخاص المسؤولين عن البيانات الواردة فيها.	8
10	منخفضة	41.4	.854	2.07	تحصل مراكز المسؤولية على التقارير بصورة دورية.	9
9	منخفضة	44.0	1.147	2.20	تقوم الجامعة بمتابعة تصحيح الانحرافات المهمة بعد وضع وسائل علاجها.	10
	منخفضة	54.0	0.622	2.36	جميع الفقرات	
		-7.012			قيمة الإحصائي (T. test)	
		0.999			مستوى الدلالة الإحصائية	

يتضح من خلال الجدول رقم (16) إلى أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مدى توفر نظام محاسبة المسؤولية من حيث نظام التقارير بالجامعات الليبية تتراوح بين (2.07) - (2.54)، وجميعها تُشير إلى المستوى المنخفض، وتُشير النتائج إلى أن المتوسط العام للعناصر المتعلقة بنظام التقارير بالجامعات الليبية يُساوي (2.36) أي بدرجة منخفضة، وبانحراف معياري (0.622)، ووزن نسبي (54.0)، وبلغت قيمة (T) المحسوبة (-7.012) ومستوى الدلالة يُساوي (0.999) وهو أكبر من (0.05)، مما يدل على أن نظام التقارير المتبع لا يسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب وبصفة دورية، وبالتالي يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على عدم وجود نظام للتقارير والأداء في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة.

3_4_6 محور نظام الحوافز:

الجدول رقم (17) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة التطبيق واختبار

(T. test) لمحور نظام الحوافز في الجامعة

الترتيب	درجة التطبيق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العناصر المتعلقة بنظام الحوافز	ر.م
7	منخفضة	36.0	.885	1.80	يوجد نظام حوافز عادل وفعال ويعمل على تحسين أداء الموظفين بالجامعة.	1
3	منخفضة	40.8	.965	2.04	تعتمد الجامعة نظام واضح للحوافز يشجع الموظفين على تحقيق الأداء المطلوب في مراكز المسؤولية.	2
2	منخفضة	46.6	.944	2.33	تمنح الإدارة حوافز مادية عند وصول الموظفين للأهداف المخططة مسبقاً.	3
8	منخفضة جداً	34.8	.855	1.74	لا تتأثر الحوافز بالعلاقات الشخصية.	4
5	منخفضة	40.4	.906	2.02	تساهم الحوافز في زيادة فاعلية الأفراد أثناء أداء وظائفهم.	5
9	منخفضة جداً	34.4	.886	1.72	يتوافر رضا لدى الموظفين عن نظام الحوافز والمكافآت.	6
4	منخفضة	40.8	1.032	2.04	تعمل الجامعة على إعادة النظر بشكل دوري في نظام الحوافز المعمول به في الجامعة.	7
10	منخفضة جداً	31.8	.717	1.59	تمنح الحوافز على أسس موضوعية وعادلة وعلى أساس الكفاءة.	8
6	منخفضة	40.0	1.011	2.00	يتم منح الحوافز بصورة مستمرة.	9
1	متوسطة	56.6	1.288	2.83	تشجع الحوافز والمكافآت والعلاوات على أداء أفضل للموظفين.	10
					جميع الفقرات	
					قيمة الإحصائي (T. test)	
					مستوى الدلالة الإحصائية	

بالنظر إلى الجدول رقم (17) يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية لل فقرات التي تقيس مدى توفر نظام محاسبة المسؤولية من حيث نظام الحوافز بالجامعات الليبية تتراوح بين (1.59) – (2.83)، وجميعها تُشير إلى المستوى بين (المتوسط إلى المنخفض جدًا)، وتؤكد النتائج أن المتوسط العام للعناصر المتعلقة بنظام الحوافز بالجامعات الليبية يُساوي (2.01) أي بدرجة منخفضة، وبانحراف معياري (0.654)، ووزن نسبي (41.4)، وبلغت قيمة (T) المحسوبة (-10.259) ومستوى الدلالة يُساوي (0.999) وهو أكبر من (0.05)، مما يدل على عدم وجود نظام حوافز واضح وعادل مما أدى لعدم رضا الموظفين بدرجة كبيرة، وبذلك يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على عدم تطبيق نظام حوافز فعال في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة.

تحليل البيانات واختبار الفرضية المتعلقة بالمعوقات التي تمنع استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية

الجدول رقم (18) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي ودرجة التطبيق لمعوقات استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة

الترتيب	درجة التطبيق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العناصر المتعلقة بمعوقات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية	ر.م
9	منخفضة	51.4	1.148	2.57	تكلفة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من أهم محددات تطبيقها في الجامعة.	1
7	متوسطة	56.6	1.102	2.83	الهيكل التنظيمي للجامعة لا يسمح بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	2
2	متوسطة	67.4	1.142	3.37	عدم وجود رغبة للإدارة العليا بقبول نظام محاسبة المسؤولية.	3
8	منخفضة	51.4	1.068	2.57	صعوبة تغيير النظام المحاسبي الحالي.	4
5	متوسطة	57.8	1.080	2.89	عدم وجود نظام محاسبي متكامل لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعة.	5
4	متوسطة	57.8	.875	2.89	عدم توفير المعلومات المحاسبية الكفيلة لتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة.	6
3	متوسطة	62.6	1.108	3.13	عدم توفر المهارات والكفاءات القادرة على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	7
6	متوسطة	56.6	.973	2.83	عدم توافر نظام تقارير يقيس أداء الأفراد في الجامعة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	8
10	منخفضة	50.4	.836	2.52	اشترك مراكز مسؤولية عدة في استخدام أصول الجامعة.	9
1	مرتفعة	68.6	1.440	3.43	الخوف من فقدان بعض الموظفين لصلاحياتهم في حالة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	0
					جميع الفقرات	
					قيمة الإحصائي (T. test)	
					مستوى الدلالة الإحصائية	
					-0.820	
					0.797	

من خلال الجدول رقم (18) يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مستوى المعوقات التي تمنع استخدام محاسبة المسؤولية بالجامعات الليبية تتراوح بين (2.52) – (3.43)، وجميعها تُشير بين المستوى المنخفض أو المستوى المرتفع، كما تُشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات مستوى المعوقات التي تمنع استخدام محاسبة المسؤولية بالجامعات الليبية يُساوي (2.90) بانحراف معياري (0.809)، ووزن نسبي بلغ (57.5)، وقيمة (T) المحسوبة تساوي (-0.820) ومستوى الدلالة يساوي (0.797) وهو أكبر من (0.05)، وهذا يُشير إلى وجود بعض من المعوقات التي تواجه مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة في استخدام نظام محاسبة المسؤولية

النتائج والتوصيات:

أولاً - نتائج الدراسة:

- 1_ لا يوجد إمكانية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة نظراً لعدم توفر كافة المقومات الأساسية لتطبيق هذا النظام.
- 2_ عدم وجود هيكل تنظيمي يوضح المستويات الإدارية، وعدد مراكز المسؤولية في كل مستوى إداري في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة، مما يُعطي مؤشر بعدم اهتمام هذه المؤسسات بهيكلها التنظيمية.
- 3_ لا يتوفر نظام موازنات تخطيطية، ولا يوجد نظام معياري يركز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية يتناسب مع إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة.
- 4_ عدم توفر نظام تقارير رقابية مرتبط بكل مركز مسؤولية بالشكل الملائم لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، ولا يتم إعداد تقارير الأداء بصفة دورية.
- 5_ نظام الحوافز غير عادل وغير فعال، وبالتالي لا يتناسب مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها الموظفين، مما يجعلهم غير راضيين على نظام الحوافز المعمول به.
- 6_ توجد مجموعة من المعوقات التي تمنع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية محل الدراسة، ولعل من أهم تلك المعوقات عدم وجود رغبة للإدارة العليا بقبول نظام محاسبة المسؤولية في هذه المؤسسات.

ثانياً - توصيات الدراسة:

من خلال النتائج التي توصل إليها الباحثان، يوصيان بما يلي:

- 1_ العمل على إعداد هيكل تنظيمي واضح ومعتمد لمؤسسات التعليم العالي الليبية.
- 2_ تطبيق نظام موازنات تخطيطية لكل مركز مسؤولية، مع ضرورة إشراك العاملين بمختلف مراكز المسؤولية في إعداد هذه الموازنات.
- 3_ ضرورة الاهتمام بتقارير الأداء الدورية، والقيام بمساءلة الموظف المسؤول عن حدوث الانحرافات في كل مركز مسؤولية.
- 4_ توعية العاملين في المؤسسات وخاصة الإدارة العليا بضرورة وأهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم من خلال عمل دورات حول النظام ومقومات تطبيقه.
- 5_ توصية لدراسة مستقبلية مقترحة (وضع مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الليبية).

قائمة المراجع المستخدمة في الدراسة:

- 1_ التير، أحمد محمد، والنيحوي، إسماعيل محمد، وعزوزة، عثمان سالم، (2021) العلاقة غير المباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي من خلال الميزة التنافسية في المؤسسات الليبية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد (8)، العدد (1)، مصراتة، ليبيا.
- 2_ الجنابي، جاسم محمد، والجبوري، مهدي عطية، (2016) مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الأداء (دراسة تحليلية)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل للبحوث والأوراق الإلكترونية، العراق.
http://www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/filesshare/articles/repository1_publication3899_13_1422.pdf
- 3_ الربيعي، جبار جاسم، وعبد المطلب، ندى، (2005)، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة، (بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (1)، بغداد، العراق.
- 4_ الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، (2004)، المحاسبة الإدارية، الطبعة (4)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

- 5_ الطويل، عصام محمد، (2020) استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتقويم الأداء ووسيلة لمعالجة الانحراف (دراسة حالة: جامعة الأقصى بغزة)، المجلة الأكاديمية العالمية للاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد (2)، العدد (2)، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين.
- 6_ الفطيسي، عبد الغني أحمد، و الشلباق، محمد ميلاد، والمنشاز، أسامة عمر، (2019) واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية (دراسة استطلاعية)، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد (5)، العدد (9)، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، الخمس، ليبيا.
- 7_ الكرعوي، نجم عبد عليوي، (2009)، مزايا ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (11)، العدد (4)، تصدر عن جامعة القادسية، العراق.
- 8_ حوري، سرحان زياد، والعمري، أحمد محمد، (2013) مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (9)، العدد (2)، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- 9_ خشارمة، حسين، والعمري، أحمد، (2004) قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد (20)، العدد (1)، أريد، الأردن.
- 10_ عمارة، سالم محمد، (2020) مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية (دراسة حالة: مصرف الجمهورية)، مجلة جامعة صبراتة العلمية، العدد (7)، تصدر عن جامعة صبراتة، ليبيا.
- 11_ كحيط، أمل عبد المحسن، و خليل، حوراء إحسان، (2018) إمكانية تقويم الأداء في الشركات المساهمة العراقية باستخدام نظام محاسبة المسؤولية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد (7)، العدد (25)، بغداد، العراق.
- 12_ ميده، إبراهيم، (2003) نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الناعية الأردنية (واقع وتطلعات)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (19)، العدد (2)، سوريا.
- 13_ Cools، M. Slagmulder، R.(2009) Tax Compliance-Transfer Prices and Responsibility Accounting - A Case Study".Katholieke University Journal،Vol:21،Issu.12.
- 14 - Muthulakshmi، Examining The Role of Responsibility Accounting inOrganizational Structure"، International Journal Of Scientific Research، Volume (3)،Issue (4)، 2014.
- 15 - Philip E. Dunn، Responsibility Accountin) بينما تطرق كلٍ من Cools and 1-، London ،g .. 2002