

## مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في البلديات :

### دراسة ميدانية لبلديات إقليم الشمال في الأردن

د.محمد عبدالله محمد المومني

عميد كلية الاقتصاد والأعمال

جامعة جدارا- اربد- الأردن

#### ملخص:

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 وتضم محافظات اربد، وجرش، وعجلون، والمفرق. ركزت 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 رؤساء البلديات ومديري الدوائر والأقسام والمحاسبين والمدققين العاملين في البلديات فقد تم تحليل (82) استبانة، واستخدم الباحث الإحصاء الوصفي واختبار (ت) لفحص بيانات الدراسة واختبار فرضياتها. وقد خلصت الدراسة إلى إن البلديات لديها هيكل تنظيمي إداري تقليدي، وتقوم بإعداد الموازنات التخطيطية في أعلى 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 لبلديات بحاجة إلى تطوير. وقد قدمت الدراسة بعض التوصيات في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها. كلمات مفتاحية: محاسبة المسؤولية، البلديات، إقليم. الرقابة، تقييم الأداء.

**Abstract:**

This study aims to identify the extent of the implementing of responsibility accounting system as a tool for controlling and evaluation of performance in municipalities, where the study was conducted on the territory of the municipalities in the north of Jordan and includes the provinces of Irbid ,Jerash ,Ajloun , and Mafraq. Where the study focused on the Elements of the application of responsibility accounting.To achieve the objectives of the study questionnaire was distributed randomly Statistics on the heads of municipalities and directors of departments and divisions, accountants and auditors working in the municipalities. were distributed (82) questionnaires to a simple random sample of them. The researcher used descriptive statistics and T-test had been used to analyze the data and test for the hypotheses of this study. The study found that municipalities have traditional administrative organizational structure, and set up a planning budgets in the macro-level , and Nor the ensuing sub-planning budgets for positions of responsibility, and the level of application of the system of periodic reports and incentive system workers less than the default level to application, ,and the accounting information system applied in the municipalities need to develop. Based on these findings, relevant recommendations are put forth.

**Keywords:** Responsibility Accounting, Municipalities, County, Controlling, Evaluation Performance.

تعتبر البلديات (هيئات الإدارة المحلية) من أهم القطاعات التنفيذية، حيث تقدم رزمة من الخدمات الأساسية للمواطنين، إذ تسعى لتطوير قدراتها وتنمية مواردها لتحقيق أهدافها. ونتيجة لدمج البلديات في المملكة الأردنية الهاشمية في عام 2001، فقد اتسعت أعمالها وتشعبت وأصبح من الصعب إدارة تلك الهيئات من قبل الإدارة العليا، فقد ظهرت حاجة إلى تفويض سلطة اتخاذ القرارات وبعض الصلاحيات للمستويات الإدارية الأخرى لتمكينهم من أداء المهام الموكلة إليهم لإدارة العمل بكفاءة وفعالية. إن عملية تفويض صلاحيات اتخاذ القرار تعرف بمصطلح اللامركزية (Garrison, et al., 2009). ويتطلب تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى أقسام وإدارات تتفق مع الهيكل التنظيمي، لذلك ظهرت الحاجة إلى تقييم كفاءة المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية لتحسين الأداء وترشيد النفقات ومساءلة المقصرين في أعمالهم، وتعتبر قضايا الفساد والاختلاس من أهم القضايا التي تعاني منها البلديات والناجمة عن سوء استغلال الصلاحيات، لذلك فهي بحاجة إلى عمليات متابعة مستمرة ورقابة ومحاسبة لضبط نفقاتها وتحصيل إيراداتها، وأن تنقيد بالأنظمة والقوانين النافذة.

ارتبط تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بمفهوم الإدارة اللامركزية، كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، بهدف توفير معلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة عمل المسؤولين والإدارات في مراكز المسؤولية، وتقييم أدائهم ضمن إطار المسؤولية الممنوحة لهم في العمل وتفويض صلاحيات اتخاذ القرار، وذلك لضمان كفاءة استغلال الموارد المتاحة أفضل استخدام، ومحاسبة المتسبب في الانحراف في العمل، لتقديم الخدمات للمواطنين بما يحقق الرضا لدى المواطنين. كما إن التحول إلى مزيد من اللامركزية الإدارية يتطلب من المسؤولين إعادة الهيكلة الداخلية للمؤسسات لتمكين من أداء دورها بفعالية، وبما يحقق التنمية لإحداث التغيير في المجتمع ولتعزيز تواصلها مع أفراد المجتمع الواحد للعمل معاً لمواجهة التحديات التي تؤثر عليهم سلباً كال فقر والظلم وغياب العدالة والإنصاف.

لا شك أن البلديات تمثل وحدات اقتصادية بحاجة إلى اللامركزية وتحتاج إلى تخصيص موارد مالية والتحلي بالشفافية والمساءلة والكفاءة في أداء عمل موظفيها، ومن منطلق حاجة البلديات إلى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في عملها فهي معنية بتوفير المقومات التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية والمتمثلة في إيجاد هياكل تنظيمية جيدة تحدد مراكز المسؤولية، وبإعداد موازنات تقديرية تسهم في رسم أهدافها لاستخدامها أداة للرقابة وتقييم العمل، وتوفر نظام معلومات محاسبي يوفر المعلومات الدقيقة والمطلوبة في الوقت المناسب، وتوفر نظام للتقارير يبين أداء مراكز المسؤولية في الوحدة الإدارية، وإيجاد نظام للحوافز.

### مشكلة الدراسة

نتيجة قرار دمج البلديات في المملكة الأردنية الهاشمية عام 2001 اتسعت حجم مسؤولياتها في تقديم الخدمات للمواطنين، وترتب عليها العديد من المسؤوليات حتى تنهض في تنمية مجتمعاتها المحلية، وأصبحت البلديات تعاني العديد من المشاكل كالديون المترامية، والإنفاق العشوائي واستنزاف الموارد المحدودة، وقلة المتابعة لأنشطتها، والترهل الإداري في كوادرها العاملة، والضعف في تأهيل الموظفين العاملين، والقصور في الخدمات المقدمة للمواطنين. ونظرا لوجود الكثير من الأقسام والإدارات ضمن الهيكل التنظيمي للبلديات 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، ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية من أفضل الوسائل التي يمكن أن تطبقه البلديات لتحقيق ذلك، لذلك تحاول الدراسة معرفة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في بلديات إقليم الشمال في المملكة الأردنية الهاشمية وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- 1- هل يحدد الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات مراكز المسؤولية فيها؟
- 2- هل تقوم البلديات بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها؟

- 3- هل تستخدم البلديات نظام تقارير دورية متكاملة لمتابعة أداء مراكز المسؤولية فيها وتقويمها؟
- 4- هل يوجد نظام معلومات محاسبي متطور في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها؟
- 5- هل يوجد نظام حوافز فعال للعاملين يساهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في البلديات؟

### أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- معرفة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في بلديات إقليم الشمال في المملكة الأردنية الهاشمية.
- 2- بيان أهمية الهيكل التنظيمي الإداري وإعداد الموازنات التخطيطية وتوفير نظام معلومات محاسبي في البلديات.
- 3- بيان ماهية محاسبة المسؤولية وأهميتها، ومقومات تطبيقها.
- 4- بيان مدى استخدام البلديات التقارير الدورية في المتابعة وتقييم الأداء لمراكز المسؤولية.
- 5- بيان مساهمة نظام حوافز العاملين في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في البلديات.

### أهمية الدراسة:

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 أي دولة حيث تعتبر البلديات النواة الرئيسية للتنمية المحلية ويترتب عليها تقديم العديد من خدمات البنية التحتية من فتح الطرق الرئيسية والفرعية داخل حدود التنظيم وإنارة الشوارع..... الخ، وللحد من الترهل الإداري

واستنزاف الموارد ولتحقيق التوازن ما بين تفويض الصلاحيات والمساءلة والمحاسبة عن الأداء، لا بد من تطبيق نظام محاسبة في البلديات بحيث يساهم في تحسين عمل البلديات بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لها، وضبط نفقاتها ويرشد القرارات المتخذة من كافة مراكز المسؤولية، مما ينعكس إيجابياً على الخدمات المقدمة للمواطنين، ومن المتوقع أيضاً أن تساهم نتائج الدراسة إلى بلورة نظام محاسبة المسؤولية لتصبح نهجاً تتبعه البلديات وبما يحقق التنمية المستدامة. ويعزز اللامركزية في الإدارة المحلية.

### الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات العربية والأجنبية محاسبة المسؤولية من جوانب متعددة وفيما يلي بعض الدراسات:

- دراسة (Al-Bawab, 2012) هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية محاسبة المسؤولية وتطبيقها في البنوك اليمنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على البنوك اليمنية والبالغ عددها (19) بنكاً حيث وزعت (62) استبانة عليها، وقد توصلت الدراسة إلى وجود مواقع مسؤولية في مختلف المستويات الإدارية، وتستخدم البنوك المقاييس المالية وغير المالية لتقييم أداء العمل، ولكن لا يوجد علاقة ما بين مراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة والمقاييس المالية وغير المالية.

- دراسة (Vonasek, 2011) هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية مراكز المسؤولية المرتبطة بالميزانية حيث يعد من ضمن الاهتمامات الأخرى الرئيسية كالتالي تولد الإنتاجية والابتكار في المنظمات، حيث ركزت الدراسة على تركيبة عناصر الموازنة التي تستخدم في اتخاذ القرارات حيث يتم توزيع الإيرادات على المراكز بناءً على وظائفها في حين يتم توزيع التكاليف على الوحدات التشغيلية بناءً على مستوى استخدامها للتكاليف، حيث تعطي المديرين فهم لما ستكون عليه التكاليف التشغيلية الفعلية، إذ تلتزم الإدارة بتحفيز مديري المراكز الفرعية بالالتزام بما حدد لها بالموازنة بحيث يتوقعوا بأنه يتم محاسبتهم ومراقبتهم على أداء عملهم وفق ذلك.

- تناولت دراسة الغرابية وآخرون (2011) مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، حيث ركزت الدراسة على دراسة سبعة مقومات لمحاسبة المسؤولية (الهيكل التنظيمي، وتفويض المدراء، وتبويب التكاليف والإيرادات، واستخدام الموازنات، وتحليل الانحرافات، ووجود نظام حوافز)، وقد أجريت الدراسة على عينة بلغ عددها (42) شركة، فقد بينت نتائج الدراسة أن الشركات الأردنية تقسم الهياكل التنظيمية إلى مراكز مسؤولية وتفوض الصلاحيات إلى مديريها، وتبويب التكاليف والإيرادات حسب إمكانية التحكم بها، وتحدد الأهداف المستقبلية لكل مركز مسؤولية، وتقوم بإعداد تقارير مقارنة ما بين الأداء الفعلي والمخطط، وتحصر الشركات على وجود نظام للحوافز.

- دراسة جودة وآخرون (2009) هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية، وتكون مجتمع الدراسة من فنادق خمس نجوم وأربع نجوم حيث بلغ عددها (27) فندقاً. وقد توصلت الدراسة إلى أن الفنادق الأردنية تقوم بتحديد واضح لمراكز المسؤولية، وأنه يتم إعداد موازنات تخطيطية تربط الأداء الفعلي بالمخطط، وتقوم إدارات الفنادق بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط لغرض تقويم الأداء، وتتم المتابعة من خلال تقارير دورية متكاملة ترتبط بمراكز المسؤولية، وتحصر الهيئة الحاكمة في الفنادق على وجود نظام حوافز فاعل يسهم في تعزيز نظام محاسبة المسؤولية.

- دراسة (Rowe et al., 2006) هدفت الدراسة إلى بيان أثر تغير العمليات التنظيمية على محاسبة المسؤولية وتقييم المعرفة الخاصة بالمدراء، حيث ركزت على إدارة العلاقات الأفقية بين مراكز المسؤولية، وقد غطت بيانات الدراسة من عام 1986-1994، وقد بينت الدراسة أن العلاقة تكون تعاونية أكثر من أن تكون تنافسية إذا كان هناك مشاركة في المعلومات، وتم توحيد الأنظمة المحاسبية المستخدمة، وأن يتم تقليل الحواجز المادية بين مراكز المسؤولية، وأن يعمل مديرو مراكز المسؤولية كفريق واحد في المنشأة، بحيث تقلل من تضارب المصالح بينهم. وقد بينت الدراسة أن العلاقة بين مراكز المسؤولية تعتمد على عمليات التغيير في استراتيجيات الشركة وعلى سرعة وحجم العمليات.

- دراسة (Antel and Demski, 1988) هدفت هذه الدراسة لفحص استخدام المبادئ الرقابية في محاسبة المسؤولية، حيث ركزت الدراسة على المحتوى المعلوماتي لعنصر التكلفة أو الإيراد المراد مراقبته كأحد عناصر الرقابة. حيث استخدمت الدراسة نماذج إحصائية اعتمدت في مدخلاتها على استخدام الإيرادات والتكاليف كمؤشرات يتم تطبيقها في هذه النماذج، وقد بينت الدراسة بأن يتم تقييم المديرين على أساس ما يقومون بالتحكم به، وأن يتم التركيز أيضاً على المحتوى المعلوماتي لذلك العنصر، بحيث يعبر ذلك المحتوى عن سلوك المديرين ومدى تأثيرهم فيه، بحيث يسأل المديرين عن مدى تأثيرهم في ذلك العنصر ويكون مشروط بما يقدمه من معلومات تستخدم في عملية التقييم. وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بتفردا بتناول قطاع نموي خدمي مهم تمثل في البلديات التي تقدم خدماتها مباشرة لكافة المواطنين وذات صلة بحياتهم اليومية، في حين تناولت الجذبة (2007) الأجهزة الحكومية كالوزارات متعددة الخدمات كوزارة الصحة و الأشغال العامة والتربية والتعليم.... الخ، وتأتي هذه الدراسة في الوقت الذي أصبحت البلديات تعاني من مشاكل في تقديم الخدمة وفي ظل مطالبات شعبية لمعالجة تلك المشاكل، من خلال تعديل التشريعات والقوانين وإعادة صياغة قانون البلديات وهاكلها التنظيمية، والمطالبة بتطبيق اللامركزية، بما يضمن قيام المجالس المحلية المنتخبة بتأدية واجباتها ومسؤولياتها. فقد تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات الأخرى بأنها تناولت نفس مقومات محاسبة المسؤولية التي طبقت في القطاعات المختلفة سواء كانت صناعية أم مالية أو خدمية.

#### فرضيات الدراسة:

في ضوء أسئلة الدراسة وأهدافها تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:  
**(HO1):** لا يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات.

**(HO2):** لا تقوم البلديات بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها.

**HO3):** لا يوجد نظام معلومات محاسبي متطور في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها.

**HO4):** لا تستخدم البلديات نظام تقارير دورية متكاملة لمتابعة أداء مراكز المسؤولية فيها وتقويمها.

**HO5):** لا يوجد نظام حوافز فعال للعاملين يسهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤولين في البلديات.

### الإطار النظري للدراسة

إن الاتجاه المتزايد نحو اللامركزية في الإدارة يتطلب إتباع نظام محاسبة المسؤولية، لتكون أداة رقابة على تصرفات المسؤولين وتقويم نتائج أعمالهم، لذلك تركز محاسبة المسؤولية على بناء متكامل يتم داخل الوحدات الإدارية لتحقيق الرقابة، حيث تبدأ بوجود هياكل تنظيمية تحدد خطوط السلطة وتصميم نظام محاسبي يرتبط بالتنظيم الإداري في الوحدة، وترتكز على تقسيم الوحدة الاقتصادية 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. ويبحث الإطار النظري الجوانب التالية:

### أولاً: نبذة عن نشأة وواقع البلديات في الأردن

عرف القانون الأردني البلدية بأنها مؤسسة أهلية ذات استقلال مالي تحدث وتلغي وتعين حدود منطقتها ووظائفها وسلطاتها بمقتضى أحكام القانون (قانون البلديات، 1955، مادة 3). ويجري انتخاب مجلسها البلدي مباشرة من المواطنين القاطنين ضمن حدود البلدية، وتعود نشأة البلديات في الأردن إلى ما قبل تأسيس الدولة عام 1921، إذ بلغ عدد المجالس البلدية في الأردن عام 1920 عشرة مجالس بلدية وكان مجلس بلدية إربد أول وأقدم هذه المجالس في الأردن وقد تأسس عام 1880 وتأسس مجلس بلدية الكرك

عام 1884 تلاه مجلس بلدي السلط الذي تم تأسيسه عام 1893 ومجلس بلدي معان الذي تم تأسيسه عام 1905. وقد تأسست جميع هذه المجالس بعد صدور قانون تشكيل الولايات العثماني إذ كانت عجلون أولى المناطق التي امتدت لها يد الإدارة العثمانية وكان ذلك عام 1851 وكانت بلدية إربد مركزا لهذا القضاء ثم بسطت الدولة العثمانية سيطرتها على المنطقة الوسطى من شرقي الأردن -منطقة البلقاء- وتم ذلك عام 1868 فالمنطقة الجنوبية - الكرك ومعان وكان ذلك عام 1893، أما مدينة عمان فقد تم تأسيس المجلس البلدي فيها عام 1909، تم في العهد العثماني تأسيس بلدية جرش عام 1910 وبلدية مادبا 1912 وبلدية سحاب 1912 وبلدية الطفيلة 1914 وبلدية عجلون عام 1920، أما في عهد الإمارة فقد تم تأسيس خمس بلديات هي: بلدية الرمثا عام 1943 وبلدية الحصن 1943 وبلدية المفرق 1944 وبلدية عنجرة 1945 وبلدية كفرنجة 1945، وصدر أول قانون يتعلق بالإدارة المحلية في إمارة شرق الأردن سنة 1925 (الزعيبي، 1988، ص ص: 249-261).

ازداد في عهد المملكة عدد البلديات الأردنية أكثر من عشرين ضعفا في فترة لا تتجاوز خمسة عقود، إذ ازداد عدد البلديات من 15 بلدية عام 1950 إلى 328 عام 2000 وكذلك بلغ مجموع المجالس القروية عام 1996 حوالي 354 مجلسا قرويا، وقد توزعت هذه المجالس البلدية على المحافظات والأقاليم التنموية في الأردن.

أخذ الأردن بنظام الإدارة المحلية منذ الأعوام الأولى لتأسيس إمارة شرق الأردن بهدف توفير الخدمات والمرافق المختلفة وتنمية وتطوير المجتمعات المحلية، ودليل ذلك هو صدور أول قانون للبلديات عام 1925 ثم قانون رقم 9 لسنة 1938 حيث استمر العمل به لغاية عام 1954، ثم تلاه قانون رقم 29 لسنة 1955، وقد أجريت أول انتخابات بلدية عام 1925م وفق أول قانون للبلديات صدر في نفس العام بعد تأسيس إمارة شرق الأردن عام 1921 وفي عام 1982 صدر قانون جديد للبلديات أتاح للمرأة المشاركة في انتخاب المجالس البلدية. وتقسم البلديات في الأردن إلى 4 فئات حيث تضم الفئة الأولى بلديات مراكز المحافظات وأية بلدية أخرى يزيد عدد سكانها على مئة ألف، فيما تشمل الفئة الثانية بلديات مراكز الألوية والبلديات التي يزيد عدد سكانها عن خمسة عشر ألف نسمة ولا

يتجاوز مئة ألف نسمة. أما الفئة الثالثة فتشمل بلديات مراكز الأفضية والبلديات التي يزيد عدد سكانها عن خمسة آلاف نسمة ولا يتجاوز خمسة عشر ألف نسمة وفي الفئة الرابعة تقع البلديات الأخرى غير الواردة ضمن الفئات الأولى والثانية والثالثة. وبحسب قوانين البلديات المتلاحقة وتعديلاتها التي صدر أولها عام 1925، وبالرجوع إلى القوانين المختلفة، نجد أن البلديات بدأت كحكومات محلية كاملة الصلاحيات في إدارة شؤونها ضمن حدودها وتشمل مسؤولياتها تقديم الخدمات في الشؤون التنظيمية والتعليمية الصحية والثقافية والترفيهية، بالإضافة إلى مهامها اليومية في خدمة السكان، تم سحب جزء كبير من صلاحيات البلديات واختصاصاتها وتحويلها إلى المركزية، ولتحقيق الحكم المحلي يجب إعادة هذه الصلاحيات التي هي من صلب عمل البلديات وهي خدمات أساسية مثل التعليم الأساسي والرعاية الصحية الأولية، الرقابة الصحية والغذائية، والنقل العام، خدمات المياه والصرف الصحي، الكهرباء والغاز، الأنشطة الثقافية والرياضية والترفيهية، الدفاع المدني مشاريع الإسكان للمواطنين كذلك المشاريع التنموية الاستثمارية التي قد تحد من مشكلتي الفقر والبطالة (الرواشدة، 1987)

تعاني البلديات في الأردن العديد من المشاكل كالديون المترامية، والإنفاق العشوائي واستنزاف الموارد المحدودة، وقلة المتابعة لأنشطتها، والترهل الإداري في الكادر العامل بها، وضعف في تأهيل الموظفين العاملين، وقصور في معظم الخدمات المقدمة من قبلها، وتدخل السلطة المركزية بأعمالها..... الخ. والبلديات مقيدة من السلطة المركزية في العاصمة في بعض الجوانب إلا أن البلديات تمارس 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 وإنارة الشوارع 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 .

## ثانياً: مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ومقوماته:

إن تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات نتج بسبب اتساع وكبر الوحدات الاقتصادية التي لا تستطيع الإدارة العليا اتخاذ جميع القرارات الإدارية الضرورية لإدارتها، يتم تفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى في الهرم الإداري وتحديد مسؤولياتها لهذه المستويات. فهذه المستويات تتخذ القرارات الإدارية المناسبة لإدارة مراكز المسؤولية في حدود التفويض الممنوح له والخاص بمركز المسؤولية ويكون مسؤول عن تلك القرارات والتي يعكسها تقرير الأداء. لذلك يتطلب تصميم نظام محاسبة المسؤولية دراسة التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية وتحديد المسؤول عن كل مركز مسؤولية.

ويتحقق نظام محاسبة المسؤولية من خلال اللامركزية باتخاذ القرار، والاشترك الجاد والفعال للمستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات والمعايير والأهداف، فهي تمد الإدارة العليا ببيانات عن أداء نشاط الوحدة الاقتصادية ككل وعن مراكز المسؤولية فيها مما يسهل عملية المتابعة ودون أن تفقد الإدارة العليا سيطرتها ورقبتها على أداء مراكز المسؤولية، ويساعد نظام محاسبة المسؤولية على تحقيق الإدارة بالأهداف عن طريق الرقابة الذاتية من خلال تشجيع المديرين التنفيذيين في إعداد خطط مراكزهم بما يتوافق مع خطط الوحدة الاقتصادية ككل، (عبد الرحيم وآخرون، 1990، ص 579). ويعرف مركز المسؤولية بأنه وحدة إدارية أو فنية موجودة في الوحدة الاقتصادية، وله هدف معين ويستخدم مصادر الوحدة الاقتصادية ومواردها من أجل تحقيق أهدافه، ويقع تحت سلطة شخص معين، وتنقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة مراكز، وهي مركز تكلفة، ومركز إيراد، ومركز ربحية، ومركز استثمار (الرجبي، 2007، ص: 42)

فقد عرف Hilton محاسبة المسؤولية بأنها مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم في المحاسبة الإدارية لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام لتحقيق الأهداف المطلوبة (Hilton, 1991, p, 447). وعرفها الادم، ورزق محاسبة المسؤولية بأنها نظام محاسبي يهدف للرقابة وتقييم الأداء في ضوء قيام المسؤولين في تنفيذ واجباتهم بحدود الصلاحيات المفوضة لهم، بالاعتماد على تقارير المحاسبية التي تبين أدائهم (ال ادم،

ورزق، 2006، ص: 359). وقد بين الغرايبة وآخرون أن محاسبة المسؤولية تمثل الإجراءات الرقابية الممتدة من مرحلة الهيكل التنظيمي إلى مرحلة توزيع الصلاحيات وإلى التخطيط ومن ثم مقارنة التخطيط بالنتائج الفعلية (الغرايبة وآخرون، 2011، ص: 221).

ويعرف الباحث محاسبة المسؤولية بأنها النظام الذي يركز على وضع الخطط للوحدة الاقتصادية وربطها بتقارير الأداء وتحديد مراكز المسؤولية المفوضة باتخاذ القرارات لقياس أدائها وتقييمه وتحقيق الرقابة الفعالة عليها، وذلك لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل. واستنادا إلى أدبيات الدراسة والدراسات السابقة ولتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أية وحدة اقتصادية، لا بد من توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها النظام وهي كما يلي:

#### 1- التنظيم الإداري (الهيكل التنظيمي) في الوحدة الاقتصادية:

يعد التنظيم الإداري أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسؤولية، حيث يتم توضيح خطوط السلطة والمسؤولية في التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية حسب طبيعة الأنشطة، ويتم ربط مراكز المسؤولية بموازنة تخطيطية ونظام تقارير يتماشى مع التنظيم الإداري، وتقوم الوحدات الاقتصادية عادة بإعداد توصيف للهيكل التنظيمي، باستخدام قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية، وتتدرج المستويات الإدارية من أعلى إلى أسفل تبعا للسلطات والمسؤوليات (جودة وآخرون، 2009، ص: 30). بينما عرف زويلف وآخرون (1999) التنظيم الإداري " على انه الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والصلات بين الأفراد، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق اهداف الخطة بعد ما تم تجميع اوجه النشاطات اللازمة لذلك.

#### 2- تفويض الصلاحيات لمركز المسؤولية

فمحاسبة المسؤولية تساعد في تفويض السلطات للمستويات الإدارية في الهرم الإداري، حتى تتمكن الإدارة العليا من محاسبة المسؤول عن نتائج أعمال مركز

المسؤولية لا بد من أن يكون المسؤول مفوضاً بصلاحيات تتناسب مع طبيعة نشاط المركز المطلوبة منه ويكون مسؤولاً أمام الإدارة عن نتيجة الأداء النهائي لمركز المسؤولية، (الغرايبة وآخرون، 2011).

### 3- إعداد الموازنات التخطيطية:

إن ترجمة أهداف الوحدة الاقتصادية 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، فعلى المديرين المسؤولين عن التنفيذ أن يفهموا بيانات الموازنة فهما كاملاً بلغتهم العادية وليس بلغة المحاسب الفنية، وأن يقدرُوا مدى الجهد المطلوب لتحقيق الموازنة (جودة وآخرون، 1990). إن نجاح نظام الموازنات التخطيطية وفعاليتها بالتطبيق العملي يعتمد على مدى استخدام المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنات لبيانات الموازنات والتقارير الدورية، ومدى إشراكهم في إعدادها 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.

### 4- تطبيق نظام حوافز فعال

يربز أهمية نظام الحوافز في تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال قيام الإدارة العليا بربط أهداف العاملين بأهداف الوحدة الاقتصادية، بحيث يرتبط إشباع حاجات العاملين المادية والمعنوية من خلال مساهمته بتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. ولكي تكون تقارير الأداء ذات فعالية، لا بد من تعزيز نتائجها بتحديد أسباب الانحرافات السلبية لمنع تكرارها، وتحديد الانحرافات الإيجابية والأشخاص المسؤولين عن إحداثها ومكافأتهم، لتشكيل حافز مشجع لهم ولكافة العاملين، لذلك يجب أن يتم ربط نظام الحوافز بالموازنات التخطيطية (الغرايبة وآخرون، 2011).

### 5- تقارير الأداء لمراكز المسؤولية:

تعد تقارير الأداء من الوسائل الرقابية المهمة، التي ترتبط بالخطة ومراكز المسؤولية، حيث تساعد في توضيح المشاكل وتحديد الانحرافات الجوهرية في الأداء. وتستخدم

التقارير لإبلاغ ومتابعة المسؤولين عن سير العمل، بحيث تمكنهم من معرفة المشاكل والانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، لمعالجة المشاكل الرئيسية، وتساعد التقارير الرقابية الدورية التي تبين المشاكل والانحرافات المهمة إلى تحقيق الإدارة بالاستثناء.

تعتبر التقارير وسيلة الاتصال الرسمية بين المستويات المختلفة في التنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية، وتبين الأداء الفعلي والمخطط والانحرافات بينهما في فترة مالية محددة، ليتم تحليل الانحرافات وبيان أسبابها وتحديد المسؤولية عنها، لذلك يجب أن تعكس تقارير الأداء نشاط كل مركز من مراكز المسؤولية، وأن يكون محتواه ملائماً، وأن يتم إعداده وفق الأساليب العلمية، وأن يتسم شكل التقرير بالثبات بما يحتويه من بيانات بحيث تتلاءم أنشطة مراكز المسؤولية، وأن يتم تقديم التقارير وفق ما هو مقرر بالوحدة الاقتصادية (جودة وآخرون، 2009).

#### 6- وجود نظام الحوافز:

يعتبر نظام الحوافز الفعال من المقومات المهمة اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية ويرتبط بنتائج مراكز المسؤولية، فوجود الحافز يدفع الأشخاص للقيام بالعمل، فنظام الحوافز يعطي مكافأة للأداء المتميز في تنفيذ العمل، ويخلق المنافسة، مما ينعكس إيجابياً على أداء الوحدة الاقتصادية، ويجب ربط نظام الحوافز بالأداء وأن يتم ذلك خلال مرحلة التخطيط وإعداد الموازنات ليتم وضع معايير منح الحوافز وشروطها. وتقسم الحوافز إلى نوعين هما مادية ومعنوية وقد تمنح بصورة فردية لأفراد وقد تكون على مستوى الأقسام.

#### ثالثاً: دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء:

ارتبط مفهوم محاسبة المسؤولية بمفهوم الإدارة اللامركزية، وكأحد أساليب المحاسبة الإدارية، إذ يمثل أداة الإدارة العليا في الرقابة وتقييم الأداء والتنسيق بينها وبين الإدارات الفرعية الأخرى. إن تحقيق نظام رقابي فعال في ظل اللامركزية في تفويض السلطات ووجود هيكل تنظيمي للوحدة الاقتصادية مبني على توزيع الصلاحيات، لا بد

من وجود أنظمة تخطيطية تعمل على وضع معدلات الأداء المخطط قبل التنفيذ الفعلي ، على أن يتم مقارنة الأداء المخطط مع الفعلي، وتحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها(الغرايبة وآخرون،2011،ص:221). إن نظام محاسبة المسؤولية يفترض تحقيق الرقابة على أنشطة وعمليات الوحدة الاقتصادية من خلال الرقابة على الأشخاص المسؤولين عن هذه الأنشطة والعمليات، لذلك يجب أن تتوافق مصالح مديري مراكز المسؤولية مع أهداف الوحدة الاقتصادية ككل، ويجب أن يكون الهدف هو تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية.

فالرقابة تبدأ مع عملية التخطيط لتحقيق الأهداف، وتستمر مع عمليات التنفيذ الفعلية ، حيث يتم مقارنة التنفيذ الفعلي مع المخطط، لذلك نجد أن التخطيط والرقابة متلازمان، فالرقابة تقترن بمحاسبة المسؤولية، وعادة تبدأ الرقابة في نظام محاسبة المسؤوليات من أدنى المستويات الإدارية المسؤولة وتتصاعد حسب تعدد المستويات الإدارية طبقاً للتنظيم الإداري، فهي تتعلق بالأشخاص المسؤولين عن اتخاذ القرارات، وهذه القرارات تستنفذ موارد مخصصة لمركز المسؤولية، فعندما يتم مساءلة متخذ القرار عن الانحرافات التي تمت نتيجة المقارنة مع ما هو مخطط، تكون نتيجتها التحكم باستغلال الموارد المتاحة واستخدامها بطريقة مثلى. إن قياس الأداء في ظل محاسبة المسؤولية يتطلب وجود علاقة ما بين المدخلات و المخرجات

ويرى الباحث أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تكمن بأنها جزء أساسي من نظام الرقابة الداخلي في الوحدة الاقتصادية، للرقابة على الموارد المستخدمة، وكفاءة استخدامها ولتقييم أداء مراكز المسؤولية، ولتعرف على مدى مساهمة كل مركز في تحقيق الأهداف الموضوعية.

#### منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في إنجاز هذا البحث على الخطوات التالية:

- 1- تم استخدام المنهج الاستنباطي في الحصول على البيانات الخاصة بالجانب النظري من المصادر المتاحة من كتب ودوريات علمية ورسائل جامعية ذات العلاقة بموضوع البحث.

2- واستخدم الباحث المنهج الاستقرائي من خلال إعداد استبانة لجمع البيانات الأولية التي تتعلق بالظاهرة التي تمت دراستها، واعتمد الباحث على استبانة الجدبة (2007) بعد إن تم تطويرها من خلال استعراض الأدبيات، حيث قرأ فقراتها بما ينسب لجمع طبيعة الدراسة و بما يحقق أهدافها. حيث تكونت من جزأين الأول يتعلق بالخصائص الديموغرافية والثاني يتعلق بمجالات الدراسة والمكونة من خمسة مجالات. واستخدم الباحث نظام ليكرت ذا الخمس درجات (1-5) بحيث يعني الرقم (1) درجة تطبيق منخفضة جداً، و (2) درجة تطبيق منخفضة، و (3) درجة تطبيق متوسطة، و (4) درجة تطبيق مرتفعة، و (5) درجة تطبيق مرتفعة.

3- قام الباحث بتسليم الاستبانة باليد إلى رؤساء البلديات ومدراء الدوائر والأقسام والمحاسبين والمدققين العاملين في البلديات لاستقراء آراءهم بموضوع الدراسة.

4- حدد الباحث ثلاثة مستويات للحكم على مستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في البلديات على النحو الآتي: مستوى تطبيق عال إذا كان الوسط الحسابي يقع في الفئة من 4-5، ومستوى تطبيق متوسط إذا كان الوسط الحسابي يقع في الفئة من 3-4، ومستوى تطبيق منخفض إذا كان الوسط الحسابي يقع في الفئة من 1-3.

5- وللتأكد من صدق الأداة وأن المقياس الذي تم استخدامه في هذه الدراسة يقيس فعلياً ما ينبغي قياسه قام الباحث بالتأكد من الصدق الظاهري للأداة ( Face Validity) بعرضها على مجموعة من المختصين. ولتحقق من ثبات الأداة استخدم معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، حيث بلغ معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لأداة الدراسة (96.8٪) وهو أعلى من القيمة المقبولة كحد أدنى للاتساق الداخلي والتي تقدر بـ 60٪ (Coake and Steed,2001)

6- تم تحليل البيانات ومعالجتها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية المعروف (SPSS)، واستخدمت التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، وتم

استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات أفراد العينة حول الأبعاد الرئيسية للدراسة بشكل عام. واستخدم اختبار (T-Test) لاختبار الفرضيات المتعلقة باتجاهات عينة الدراسة حول مجالات الدراسة، حيث تم الاعتماد على الوسط الفرضي (3) والذي يمثل درجة موافقة متوسطة لهذه العوامل ومقارنته مع متوسط إجابات العينة.

### مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من بلديات إقليم الشمال في الأردن والمكونة من محافظة اربد وجرش وعجلون والمفرق ، ويبلغ عدد البلديات فيها (46)<sup>(1)</sup> بلدية، حيث تم اخذ عينة منه مكونه من (23) بلدية آي بنسبة 50٪ من مجتمع الدراسة ، حيث تم التركيز على البلديات ذات الحجم الكبير بالإضافة الى اخذ التوزيع الجغرافي للبلديات في محافظات الإقليم ، وتم توزيع (138) استبانة على رؤساء البلديات ومديري الدوائر والأقسام والمحاسبين و المدققين العام لينفي البلديات، وتم استعادة (106) استبانة معبئة من البلديات، و (32) استبانة كانت فارغة، لأن بعض البلديات الصغيرة دمجت بعض الوظائف الموجودة فيها بيد شخص واحد مثلاً لمحاسب والمدقق ودمج وظيفة مدير و رئيس قسم، وذلك لعد متوفر كوادر متخصصة فيها. وعند مراجعة الاستبانات المعبئة تم استبعاد (24) استبانة غير صالحة للتحليل، أما لعدم اكتمال البيانات وعدم الجدية في الاجابات، وذلك يصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (82) استبانة.

### الأساليب الإحصائية:

#### تحليل وعرض النتائج ومناقشتها

يتضمن هذا الجزء عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها في إطار الأهداف والأسئلة التي تم تحديدها سابقاً، وذلك على النحو التالي:

(1) وزارة الشؤون البلدية - دائرة تنظيم المدن والقرى

أولاً: وصف خصائص عينة الدراسة:

يبين الجدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة وذلك باستخدام التكرارات والنسب المئوية لكل فئة:

جدول رقم (1): خصائص عينة الدراسة

الخاصية	توزيع الخاصية	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	71	86.5
	أنثى	11	13.5
العمر	أقل من 30 سنة	19	23
	من 30- أقل من 45 سنة	42	51
	من 45- أقل من 60 سنة	21	26
	أكثر من 60 سنة	صفر	
المؤهل العلمي	بكالوريوس	44	53.6
	دبلوم	18	22
	ماجستير	11	13.4
	دكتوراه	صفر	
	أخرى	9	11
التخصص	محاسبة	35	42.7
	علوم مالية	6	7.30
	إدارة أعمال	8	9.75
	اقتصاد	6	7.30
	هندسة	12	14.65
	أخرى	15	18.3
الخبرة العملية في مجال العمل	أقل من 10 سنوات	16	19.5
	من 10- أقل من 20 سنة	32	39
	من 20- أقل من 30 سنة	18	22
	من 30- أقل من 40 سنة	16	19.5
	أكثر من 40 سنة	صفر	
المستوى الوظيفي	رئيس بلدية	5	6
	مدير إداري	13	15.8
	مدير مالي	11	13.4
	رئيس قسم	15	18.3
	محاسب	25	30.5
	مدقق داخلي	13	16

يبين جدول رقم (1) خصائص عينة الدراسة، حيث تشير النتائج إل بأن غالبية المستجيبين من فئة الذكور ويحملون الدرجة الجامعية الأولى على الأقل في تخصصات العلوم الإدارية وتركزت في تخصص المحاسبة، وأيضاً هناك ما نسبته 14.065٪ يحملون درجة الهندسة بتخصصات مختلفة منها العمارة والهندسة المدنية، وبينت النتائج أن هناك خبرات جيدة في مجال العمل، وتؤكد هذه النتائج أن أفراد العينة مؤهلون لتعبئة الاستبانة بما ينسجم مع هدفها.

#### ثانياً: تحليل ومناقشة أسئلة الدراسة وفرضياتها

تحليل فقرات الفرضية الأولى المتعلقة في الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف لبيان إذا كان الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات يحدد مراكز المسؤولية فيها، تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (2)، بأن الفقرات ذوات الأرقام 1، 47562، حصلت على وسط حسابي تراوح ما بين 3.84-3.08، حيث تدل هذه النتائج على أن غالبية البلديات يوجد فيها هيكل تنظيمي إداري يحدد مراكز المسؤولية والمسؤولين عنها والصلاحيات بدرجة متوسطة، وأن هناك مديراً مختص لكل مركز مسؤولية وتتعاون هذه المراكز وتنسق فيما بينها، ويوجد وصف لإجراءات العمل. في حين تبين الفقرات الأخرى أن مستوى تطبيقها متدني فيما يتعلق بوجود دليل إجراءات مكتوب بين المهام المطلوبة من مراكز المسؤولية، وتحديد وصف وظيفي لكل وظيفة، وتفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة، أما على المستوى الكلي لفقرات الفرضية، فقد بلغ الوسط الحسابي الكلي 3.09 أي بدرجة متوسطة. مما يشير إلى قيام البلديات بتصميم هيكلها التنظيمية بدرجة متوسطة، وانحراف معياري مقداره 0.43 مما يدل على وجود تقارب بإجابات عينة الدراسة. بشكل عام تبين نتائج التحليل أن هناك آراء بمستوى متوسط حول قدرة الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات من تحديد واضح لمراكز المسؤولية، ويرى الباحث بضرورة تصميم هيكل تنظيمية مبنية على أسس علمية للبلديات لتمكينها من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء. حيث اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (الغرايبة واخزون، 2011)، ودراسة (جودة وآخرون، 2009).

جدول رقم (2): الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرات المتعلقة بالهيكل التنظيمي الإداري في البلديات

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
1	يوجد هيكل تنظيمي إداري واضح ومعتمد في البلدية.	3.84	0.71	متوسطة
2	يبين الهيكل تنظيمي الإداري تقسيم مراكز المسؤولية في البلدية.	3.54	0.74	متوسطة
3	يتوفر في البلدية دليل إجراءات مكتوب بين المهام المطلوبة من مراكز المسؤولية.	2.45	1.008	منخفضة
4	يوجد تحديد للمسؤوليات والصلاحيات لمراكز المسؤولية في البلدية.	3.08	1.059	متوسطة
5	تتعاون الأقسام والإدارات المختلفة في البلدية فيما بينها لإنجاز الأعمال المطلوبة.	3.23	0.69	متوسطة
6	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية وإدارة في البلدية.	3.63	0.89	متوسطة
7	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية المختلفة.	3.085	1.113	متوسطة
8	يتم تحديد وصف وظيفي لكل وظيفة في البلدية.	2.90	0.91	منخفضة
9	يوجد تفويض واضح لسلطة اتخاذ القرارات للمسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة.	2.85	1.01	منخفضة
10	يتم تحديد مكان عمل مراكز المسؤولية بما يسهل الإشراف عليها	2.95	1.017	منخفضة
11	تكون طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية	2.87	0.66	منخفضة
12	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مراكز المسؤولية.	2.40	0.70	منخفضة
	المجال ككل	3.09	0.43	متوسطة

ب- تحليل فقرات الفرضية الثانية المتعلقة بإعداد الموازنات التخطيطية في البلديات  
تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف لبيان إذا كانت البلديات  
تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها، تشير  
النتائج الظاهرة في جدول رقم (3)، إلى أن الفقرة رقم (1) حصلت على وسط حسابي

بلغ (3.14) وانحراف معياري (0.80)، حيث تدل هذه النتيجة على أن غالبية البلديات تستخدم الموازنات التخطيطية في تخطيط إيراداتها ونفقاتها بدرجة متوسطة. في حين بينت النتائج أن كافة الفقرات الأخرى ذات العلاقة بمفردات تحليل الفرضية كان مستوى تطبيقها بدرجة منخفضة حول إعداد الموازنات التخطيطية في البلديات واستخدامها في تقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها، وتعزى هذه النتائج لعدم وجود دراية ومعرفة في البلديات بنظام الموازنات التخطيطية، وكيفية ربطها بالأهداف التفصيلية المراد إنجازها من قبل مراكز المسؤولية، وكذلك ربطها بنظام الحوافز، مما يؤدي إلى عدم إمكانية مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط. أما على مستوى الكلي لفقرات الفرضية، فقد بلغ الوسط الحسابي الكلي 2.77 أي بدرجة متوسطة وانحراف معياري يبلغ (0.17). مما يشير إلى أن آراء عينة الدراسة بشكل عام يرون إن البلديات لا تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية بالشكل الصحيح وفق الأسس العلمية، فكافة الإجراءات التي يتم القيام بها غير كافية ولا تصل للحد الأدنى المطلوب منها. وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (الجديبة، 2007).

جدول رقم (3): الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرات المتعلقة بإعداد

الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
1	تستخدم البلدية الموازنات التخطيطية في تخطيط إيراداتها ونفقاتها.	3.14	0.80	متوسطة
	تحدد البلدية موازنات تخطيطية فرعية لمراكز المسؤولية منبثقة من الموازنة التخطيطية الرئيسية.	2.77	0.85	منخفضة
3	تطلب المجالس البلدية من مراكز المسؤولية المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية.	2.56	1.06	منخفضة
4	يحرص المجلس البلدي بأن تعكس الموازنة التخطيطية الأهداف التفصيلية المراد إنجازها.	2.6	0.81	منخفضة

منخفضة	0.76	2.63	يراعي المجلس البلدي عند إعداد الموازنة التخطيطية إمكانية تحقيقها وتنفيذها.	5
منخفضة	0.89	2.93	يتم ربط التكاليف والإيرادات الفعلية بمراكز المسؤولية.	6
منخفضة	1.01	2.79	يتم استخدام الموازنة التخطيطية كأساس للمقارنة ما بين الأنشطة الفعلية المنفذة مع الأنشطة التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ.	7
منخفضة	0.87	2.73	يتم تعديل الموازنة التخطيطية في البلدية في الحالات والظروف الطارئة.	8
منخفضة	1.08	2.87	تقوم الجهات المسؤولة في البلدية بربط نظام حوافز العاملين في البلدية مع تنفيذ الموازنة التخطيطية.	9
منخفضة	1.02	2.72	يوجد ربط ما بين الهيكل التنظيمي الإداري ونظام الموازنة التخطيطية في البلدية.	10
منخفضة	0.17	2.77	المجال ككل	

ج- تحليل فقرات الفرضية الثالثة المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبي في البلديات

تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف لبيان إذا كانت البلديات تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها، تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (4)، بأن الفقرات ذوات الأرقام (127346) حصلت على وسط حسابي تراوح ما بين (3.843.01) وانحراف معياري تراوح ما بين (1.7-0.8)، حيث تدل هذه النتيجة على أن غالبية البلديات يوجد بها نظام معلومات محاسبي يمكنها من أداء أعمالها بدرجة متوسطة. أي أن في البلديات يوجد سجلات مالية ودفاتر محاسبية، ويرتكز العمل على وجود تعليمات وقوانين واضحة، والبيانات المالية في نهاية الفترة تعكس المعاملات المالية التي حدثت. في حين بينت النتائج أن كافة الفقرات الأخرى ذات العلاقة بمفردات تحليل الفرضية كان مستوى تطبيقها بدرجة منخفضة بناء على آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بربط نظام المعلومات المحاسبي بالهيكل التنظيمي الإداري في البلدية، وتطوير النظام المحاسبي المستخدم باستمرار، وبمدى الاستفادة من مخرجات النظام المحاسبي المستخدم في القرارات المتخذة من قبل المعنيين فيها. أما على المستوى

الكلية لكافة الفقرات فقد بلغ الوسط الحسابي الكلي (3.11) أي بدرجة متوسطة وبتحرف معياري يبلغ (0.39). مما يشير إلى أن آراء عينة الدراسة بشكل عام يوافقون بدرجة متوسطة بان البلديات لديها نظام محاسبي. وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (الجديبة، 2007)، ويرى الباحث بضرورة أن تسعى البلديات لتطوير نظام المعلومات الموجود لديها ليتمكنها من مواكبة متغيرات متطلبات الأعمال التي تقوم بها.

جدول رقم (4): الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرات المتعلقة بنظام

المعلومات المحاسبي في البلديات:

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
1	تتوفر في البلدية سجلات مالية ودفاتر محاسبية منظمة.	3.84	0.80	متوسطة
2	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدم في نظام المعلومات المحاسبي.	3.58	1.00	متوسطة
3	يرتكز العمل في البلدية على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة.	3.36	1.07	متوسطة
4	يتم تبويب وتسجيل كافة التكاليف والإيرادات وفق المعايير المحاسبية المعتمدة.	3.17	1.01	متوسطة
5	يوجد ربط ما بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي الإداري في البلدية.	2.68	0.87	منخفضة
6	يوجد ربط ما بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام الموازنة التخطيطية في البلدية.	3.01	1.03	متوسطة
7	تعكس البيانات المالية المستخرجة في نهاية الفترة كافة المعاملات المالية التي حدثت خلال الفترة.	3.39	0.76	متوسطة
8	يناسب النظام المحاسبي المستخدم في البلدية طبيعة أنشطتها.	2.82	0.86	منخفضة
9	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي المستخدم في القرارات المتخذة من قبل المعنيين فيها.	2.73	0.77	منخفضة
10	يتم تطوير النظام المحاسبي المستخدم في البلدية باستمرار.	2.75	0.82	منخفضة
11	يمكن النظام المحاسبي من بيان ومتابعة الاستحقاقات المالية المترتبة على المواطنين بكل شفافية.	2.91	0.83	منخفضة
	المجال ككل	3.11	0.390	متوسطة

د- تحليل فقرات الفرضية الرابعة المتعلقة بتقارير الرقابة والأداء في البلديات

تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف لبيان إذا كانت البلديات تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها، تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (5)، بأن الفقرات ذوات الأرقام (2، 8، 1) حصلت على وسط حسابي (3.23، 3.09، 3.07) على التوالي، وبانحراف معياري (0.72، 1.03، 0.79) على التوالي، حيث تدل هذه النتيجة على وجود نظام تقارير للرقابة وتقييم الأداء في البلديات بدرجة متوسطة. وبالنظر لتلك الفقرات وفق آراء عينة الدراسة يتبين أن نظام التقارير يسمح بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة للجهات المسؤولة، وترفع مراكز المسؤولية تقاريرها بصورة دورية للجهات المسؤولة وعند طلبها. في حين بينت النتائج أن كافة الفقرات الأخرى ذات العلاقة بفقرات الفرضية كان مستوى تطبيقها بدرجة منخفضة فيما يتعلق بالأمر التفصيلية من حيث محتوى التقرير وتفصيلاته بحيث لا يسمح بفرض رقابة فعالة على أداء مراكز المسؤولية ولا لتقييم أدائها، حيث لا تربط الانحرافات بين الأداء الفعلي مع المخطط بمراكز المسؤولية. أما على مستوى الكلي لكافة الفقرات فقد بلغ الوسط الحسابي الكلي (2.79) أي بدرجة منخفضة وبانحراف معياري يبلغ (0.23). مما يشير إلى أن آراء عينة الدراسة حول نظام تقارير الأداء والرقابة بشكل عام يوافقون بدرجة منخفضة بأن نظام التقارير الموجود لدى البلديات لا يلبي الغاية من الرقابة والمتابعة وتقييم الأداء. وقد اختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (جودة وآخرون، 2009)، في حين اتفقت مع نتائج (الجديبة، 2007)، ويرى الباحث أن نظام التقارير المتبع في البلديات يقيس أداءها على المستوى الكلي، وليس على مستوى مراكز المسؤولية، لذلك من الضروري أن تسعى البلديات لتطوير نظام التقارير الموجود لديها، بحيث يعتمد على الأهداف وظروفها، ويرتبط ارتباط وثيق بالتنظيم الإداري. ليتمكنها من فرض الرقابة المالية والإدارية على أداء مراكز المسؤولية وتقييم أداءها.

جدول رقم (5): الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرات المتعلقة بتقارير الرقابة والأداء في البلديات

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
1	يوجد نظام للتقارير في البلديات يعكس الأنشطة الممارسة في مراكز المسؤولية.	3.07	0.79	متوسطة
2	يسمح نظام التقارير المتبع في البلديات بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة للجهات المسؤولة في الوقت المناسب.	3.23	0.72	متوسطة
3	يتم تصميم تقارير الأداء بأسلوب يمكن الجهات المسؤولة في البلدية متابعة الأنشطة الممارسة بكل فعالية.	2.74	0.75	منخفضة
4	تتضمن التقارير وصف كامل للمعلومات والبيانات المتعلقة بأنشطة مراكز المسؤولية.	2.82	0.91	منخفضة
5	تتضمن تقارير الأداء تفصيلاً بالأداء الفعلي والمخطط لمراكز المسؤولية.	2.93	0.90	منخفضة
6	تتضمن تقارير الأداء التكاليف والإيرادات الفعلية لمراكز المسؤولية لمقارنتها مع ما هو مخطط لها.	2.96	1.05	منخفضة
7	يسمح نظام التقارير المتبع في البلديات للجهات المسؤولة في البلدية بقياس وتقييم الأداء لمراكز المسؤولية.	2.89	0.87	منخفضة
8	ترفع مراكز المسؤولية تقارير الأداء بصورة دورية للجهات المسؤولة وعند طلبها.	3.09	1.03	متوسطة
9	ترفع تقارير الأداء وفق تسلسل خطوط السلطة التي حددها الهيكل التنظيمي الإداري للبلدية.	2.73	0.86	منخفضة
10	يتم ربط تقارير الأداء بالمسؤولين عن مراكز المسؤولية	2.71	0.79	منخفضة
11	تدرس الجهات المسؤولة في البلدية الانحرافات المهمة الواردة في تقارير الأداء وتحليلها.	2.51	0.74	منخفضة
12	تقوم الجهات المسؤولة في البلدية بربط الانحرافات بمراكز المسؤولية في البلدية لتحديد المسؤول عنها.	2.39	0.73	منخفضة
13	يتم اتخاذ الإجراءات العلاجية من قبل الجهات المسؤولة في البلدية لمعالجة الانحرافات غير المرغوب بها.	2.74	0.90	منخفضة
14	تقوم الجهات المسؤولة في البلدية بمساءلة المسؤولين في مراكز المسؤولية عن أسباب الانحرافات غير المرغوب بها.	2.61	0.97	منخفضة
15	تسهم تقارير الأداء في رقابة مراكز المسؤولية	2.54	0.91	منخفضة
	المجال ككل	2.79	0.23	منخفضة

## هـ- تحليل فقرات الفرضية الخامسة المتعلقة بنظام الحوافز في البلديات

تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتعرف لبيان إذا كانت البلديات تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها، تشير النتائج الظاهرة في جدول رقم (6)، بأن الفقرات ذوات الأرقام (1، 2، 6) حصلت على وسط حسابي (3.62، 3.06، 3.06) على التوالي، وبانحراف معياري (0.73، 0.97، 1.10) على التوالي، حيث تدل هذه النتيجة على وجود نظام حوافز للعاملين، ويطبق بعدالة، ويقلل من الانحرافات غير المرغوبة بدرجة متوسطة. في حين بينت النتائج أن كافة الفقرات الأخرى ذات العلاقة بفقرات الفرضية كان مستوى تطبيقها بدرجة منخفضة فيما يتعلق بتحفيز العاملين بتنفيذ العمل، وربطها بتحقيق الأهداف المعبر عنها بالموازنة، وتشجيعها على المنافسة بين مراكز المسؤولية، واتباعها الأسس الموضوعية عند إقرارها. أما على المستوى الكلي لكافة الفقرات فقد بلغ الوسط الحسابي الكلي (2.79) أي بدرجة منخفضة وبانحراف معياري يبلغ (0.31). مما يشير إلى أن آراء عينة الدراسة حول نظام الحوافز بشكل عام يرون بدرجة منخفضة بأن نظام الحوافز في البلديات غير فعال، وأن عملية من الحوافز لا تخضع إلى أسس موضوعية، بل تعتمد على جوانب شخصية أخرى. وقد اختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (جودة وآخرون، 2009)، ودراسة (الغرايبة وآخرون، 2011) في حين اتفقت مع نتائج (الجديبة، 2007). وحسب علم الباحث بأن هناك أسسًا وتعليمات لمنح الحوافز لموظفي البلديات صادرة من وزارة الشؤون البلدية بدء العمل به من عام 2013. لذلك من الضروري أن تسعى البلديات بتطبيق نظام الحوافز الموجود لديها بكل شفافية وموضوعية، ويجب أن ترتبط الحوافز بتحقيق الأهداف مما يزيد من الفاعلية والكفاءة.

جدول رقم (6): الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرات المتعلقة بنظام الحوافز في البلديات

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق
1	يوجد في البلدية نظام حوافز للعاملين.	3.62	0.73	متوسطة
2	يطبق نظام حوافز للعاملين على العاملين في البلدية بعدالة.	3.06	0.97	متوسطة
2	يحفز نظام الحوافز العاملين على تنفيذ الأعمال الموكلة إليهم بفعالية.	2.49	0.94	منخفضة
3	تناسب الحوافز الممنوحة مع طبيعة المسؤوليات المكلف بها ، ووفقا للهيكل التنظيمي الإداري.	2.55	0.51	منخفضة
4	يتم ربط الحوافز بتحقيق الأهداف المعبر عنها بالموازنة التخطيطية.	2.95	0.96	منخفضة
5	تسهم الحوافز في تحسين نوعية العمل المقدم من قبل العاملين.	2.68	1.09	منخفضة
6	يقلل نظام الحوافز المطبق من الانحرافات غير المرغوبة والتي تشكل هدراً لموارد البلدية.	3.06	1.10	متوسطة
7	يسهم نظام الحوافز المطبق من الحد باستغلال موارد البلدية من قبل العاملين.	2.66	1.05	منخفضة
8	تعلن الجهات المسؤولة في البلدية أسماء العاملين الحاصلين على الحوافز مع بيان أسباب استحقاقهم لها.	2.73	0.77	منخفضة
9	يسهم منح الجهات المسؤولة في البلدية شهادات تقدير لمراكز المسؤولية التي حققت أهدافها في استمرارها في عملها بفاعلية.	2.52	0.76	منخفضة
10	يشجع تطبيق نظام الحوافز مراكز المسؤولية المختلفة إلى التنافس فيما بينها في إنجاز عملها بفاعلية.	2.58	0.96	منخفضة
11	يسهم تطبيق نظام الحوافز إلى تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات.	2.84	0.96	منخفضة
12	تمنح الجهات المسؤولة في البلدية الحوافز المادية والمعنوية وفق أسس موضوعية تعتمد الكفاءة والسلوك الحسن للعاملين.	2.55	1.16	منخفضة
	المجال ككل	2.79	0.31	منخفضة

## ثانياً: اختبار الفرضيات

الهدف من اختبار الفرضيات هو الإجابة عن أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها، وذلك بناءً على اختبار T-Test، وقاعدة القرار في قبول الفرضية أو رفضها هي على النحو الآتي: تقبل الفرضية العدمية (الصفريّة) إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من الجدولية. الجدول رقم (7) يبين نتائج اختبار الفرضيات وهي:

جدول رقم (7): نتائج اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (T)

الفرضيات	الوسط الحسابي المحسوب	الوسط الحسابي الافتراضي	قيمة (ت) المحسوبة	دلالة ت*	نتيجة اختبار الفرضية
(HO1): لا يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي الإداري في البلديات.	3.06	3	0.517	0.615	قبول الفرضية العدمية
(HO2): لا تقوم البلديات بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها.	2.77	3	-4.130	0.003	رفض الفرضية العدمية
(HO3): لا يوجد نظام معلومات محاسبي متطور في البلديات يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليتمكنها من أداء أعمالها.	3.11	3	0.968	0.356	قبول الفرضية العدمية
(HO4): لا تستخدم البلديات نظام تقارير دورية متكاملة لمتابعة أداء مراكز المسؤولية فيها وتقويمها.	2.79	3	-3.349	0.005	رفض الفرضية العدمية
(HO5): لا يوجد نظام حوافز فعال للعاملين يسهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في البلديات.	2.791	3	-2.360	0.036	رفض الفرضية العدمية

\* ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \geq 0.05$ )

اختبار الفرضية **HO1**: يبين الجدول رقم (7) نتيجة اختبار (T)، حيث أظهرت النتائج أن قيمة الدلالة  $\alpha=0.615$  وقيمة (T) المحسوبة بلغت  $T=0.517$ . عند مستوى دلالة 0.050، مما يعنى قبول الفرضية العدمية ورفض البديلة. وهذا يدل على أن الهيكل التنظيمي الإداري لا يحدد مراكز المسؤولية بوضوح، حيث بلغ الوسط الحسابي للتطبيق الفقرات الكلية للفرضية والبالغة (3.06) لا تختلف عن المتوسط الحسابي الافتراضي للتطبيق والبالغ (3) أي أن الهيكل التنظيمي الإداري المطبق لا يختلف عن مستوى التطبيق الافتراضي له.

اختبار الفرضية **HO2**: يبين الجدول رقم (7) نتيجة اختبار (T)، حيث أظهرت النتائج أن قيمة الدلالة  $\alpha=0.003$  وقيمة (T) المحسوبة بلغت  $T=-4.130$ . عند مستوى دلالة 0.050، مما يعنى رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة. وهذا يشير إلى أن البلديات تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية لتقييم أداء مراكز المسؤولية فيها والرقابة عليها، حيث بلغ الوسط الحسابي للتطبيق الفقرات الكلية للفرضية (2.77) وهي أقل من المتوسط الحسابي الافتراضي للتطبيق والبالغ (3) أي أن تطبيق إعداد الموازنات التخطيطية أقل من المستوى الافتراضي لتطبيقها.

اختبار الفرضية **HO3**: يبين الجدول رقم (7) نتيجة اختبار (T)، حيث أظهرت النتائج أن قيمة الدلالة  $\alpha=0.356$  وقيمة (T) المحسوبة بلغت  $T=0.968$ . عند مستوى دلالة 0.050، مما يعنى قبول الفرضية العدمية ورفض البديلة. وهذا يدل على نظام المعلومات المحاسبي لا يلبي احتياجات مراكز المسؤولية ليمكنها من أداء أعمالها، أي أن الوسط الحسابي للتطبيق الفقرات الكلية للفرضية (3.11)، إي لا يختلف عن المتوسط الحسابي الافتراضي الذي تبنته الدراسة والبالغ (3) أي أن مستوى تطبيق نظام المعلومات المحاسبي لا يختلف عن مستوى التطبيق الافتراضي له.

اختبار الفرضية **HO4**: يبين الجدول رقم (7) نتيجة اختبار (T)، حيث أظهرت النتائج أن قيمة الدلالة  $\alpha=0.005$  وقيمة (T) المحسوبة بلغت  $T=-3.349$ . عند مستوى دلالة 0.050، مما يعنى رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة. وهذا يشير إلى إن البلديات تستخدم نظام تقارير دورية لمتابعة أداء مراكز المسؤولية فيها وتقويمها، حيث بلغ الوسط الحسابي

للتطبيق الفقرات الكلية للفرضية والبالغة (2.77) وهي أقل من المستوى الافتراضي للتطبيق الذي تبنته الدراسة والبالغ (3)، أي أن مستوى التطبيق لنظام التقارير أقل من المستوى الافتراضي لتطبيقه.

اختبار الفرضية  $H_0$ : يبين الجدول رقم (7) نتيجة اختبار (T)، حيث أظهرت النتائج أن قيمة الدلالة  $\alpha=0.036$  وقيمة (T) المحسوبة بلغت  $T = -2.360$ . عند مستوى دلالة 0.050، مما يعنى رفض الفرضية العدمية وقبول البديلة. وهذا يشير إلى وجود نظام حوافز للعاملين يسهم في تعزيز تطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في البلديات، حيث بلغ الوسط الحسابي للتطبيق الفقرات الكلية للفرضية (2.79) وهي أقل من المتوسط الحسابي الافتراضي للتطبيق والبالغ (3) أي أن التطبيق نظام حوافز للعاملين أقل من المستوى الافتراضي للتطبيق.

#### الاستنتاجات والتوصيات:

يمكن تلخيص أهم النتائج والاستنتاجات لهذه الدراسة بالآتي:

- 1- يوجد لدى البلديات هيكل تنظيمي إداري تقليدي، بين مراكز المسؤولية فيها، حيث تفتقر البلديات إلى دليل إجراءات مكتوب يبين المهام المطلوبة من مراكز المسؤولية ووصف وظيفي لكل وظيفة، وقصور بتفويض اتخاذ القرار في مراكز المسؤولية.
- 2- تستخدم البلديات الموازنات التخطيطية في تخطيط إيراداتها ونفقاتها على المستوى الكلي، ولا ينبثق عنها موازنات تخطيطية فرعية، وهناك قصور باستخدامها كأساس للمقارنة ما بين الأنشطة الفعلية المنفذة مع التقديرية، ولا ترتبط بنظام الحوافز المطبق، وقصور بمشاركة مراكز المسؤولية بإعدادها.
- 3- يوجد نظام للتقارير في البلديات يسهم بتوفير البيانات للمسؤولين، إلا أنه يعاني من قصور فيما يتعلق بتصميمه ومحتوياته، بحيث لا يمكنها من تحديد الانحرافات وربطها بمراكز المسؤولية، وتقييم أداءها، ولا إمكانية إجراء مقارنة الإنجاز الفعلي مع المخطط.

4- يوجد في البلديات نظام معلومات محاسبي يركز على القوانين والتعليمات، إلا أنه يعاني من قصور فيما يتعلق بارتباطه بالهيكل التنظيمي الإداري، وحاجته للتطوير.

5- يوجد في البلديات نظام للحوافز، إلا أنه يعاني من قصور بتطبيقه أي لا يشجع الموظفين على تنفيذ الأعمال الموكلة لهم، لشعورهم بعدم الشفافية والموضوعية باختيار الموظفين المستحقين لها، ولا ترتبط الحوافز بإنجاز الأعمال المطلوبة من قبل مراكز المسؤولية، ولا يشجع التنافسية بين مراكز المسؤولية، ولا يسهم بتخفيض التكاليف. ولا يرتبط نظام الحوافز بتنفيذ الموازنة التخطيطية.

6- نتيجة غياب المساءلة لمراكز المسؤولية وللعاملين ينجم عنه ترهل إداري وفساد مالي يصعب متابعة المتسببين به، مما يؤدي إلى استنزاف موارد البلدية ويجعلها غير قادرة على تأدية أعمالها بكفاءة وفعالية.

7- تبين إن هناك عاملين في البلديات يشغلون وظائف غير مؤهلين إليها من الناحية العلمية والعملية، مما يتسبب بالترهل الإداري الذي ينجم عنه تضخم بالكوادر العاملة على حساب كفاءة العمل.

ب: التوصيات

على ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

1- ضرورة زيادة الاهتمام بالهيكل التنظيمي الإداري في البلديات لتحقيق التكامل بين السلطات ومراكز المسؤولية. بحيث يتم تصميم هياكل تنظيمية مبنية على أسس علمية للبلديات لتمكينها من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء.

2- ضرورة مشاركة مراكز المسؤولية بإعداد الموازنات التخطيطية، وتحديد موازنة فرعية لكل مركز مسؤولية، لتمكين الجهات المعنية من متابعة الأداء الفعلي مع المخطط، وتحليل أسباب الانحرافات غير المرغوب بها.

3- إيجاد نظام رقابة ومساءلة يمكن المجالس البلدية وأجهزة الرقابة الرسمية والشعبية من محاسبة البلديات ومجالسها وموظفيها عن أي تقصير حيث لا صلاحيات دون مساءلة.

4- ضرورة أن تسعى البلديات بتطبيق نظام الحوافز الموجود لديها بكل شفافية وموضوعية ، ويجب أن ترتبط الحوافز بتحقيق الأهداف مما يزيد من الفاعلية والكفاءة.

5- تحقيق استقلالية المجالس المحلية، وإزالة هيمنة وزارة البلديات عليها، بحيث تستطيع اتخاذ قراراتها وتنفيذ مسؤولياتها بيسر وسهولة ودون وجود عراقيل أو تقييد لأداء مسؤولياتها.

6- أن تسعى البلديات لتطوير نظام التقارير الموجود لديها، بحيث يعتمد على الأهداف وظروفها ، ويرتبط ارتباطاً وثيقاً بالتنظيم الإداري. ليتمكنها من فرض الرقابة المالية والإدارية على أداء مراكز المسؤولية وتقييم أداءها.

7- إعادة صياغة قانون البلديات بما يضمن قيام المجالس المحلية المنتخبة بتأدية واجباتها ومسؤولياتها بطريقة حضارية بعيدة عن المحسوبية.

8- أن يتم إشغال الوظائف المختلفة من قبل أشخاص مؤهلين وحسب الحاجة الفعلية لإشغالها.

### المراجع العربية

1- ادم، يوحنا والرزق، صالح، (2006) المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن.

2- الجدبة، علي حسن (2007)، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة الإسلامية.

3- جودة، عبد الحكيم مصطفى ، والشيخ، عماد يوسف، والسبوع، سليمان سند، (2009) "مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية" مجلة الزرقاء

للبحوث والدراسات الإنسانية، جامعة الزرقاء الأهلية، المجلد التاسع ، العدد الثاني.

4- الحوري، سرحان زياد، والعمري، أحمد محمد (2013)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 9، العدد 2.

5- خشارمة، حسين، والعمري، احمد (2004)، "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية: دراسة ميدانية"، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 20، العدد 1-أ.

6- الرجبي، محمد تيسير، (2007) المحاسبة الإدارية. الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

7- الرواشدة، شاهر علي (1987) الإدارة المحلية في المملكة الأردنية الهاشمية، حاضرها ومستقبلها، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.

8- الزعبي، خالد سمارة (1988) تشكيل المجالس المحلية وأثره على كفاءتها في نظم الإدارة المحلية، الطبعة الثانية. عمان-الأردن.

9- زويلف، مهدي، واللوزي، موسى، والحوامدة، نضال، والصريرة ، اكثم (1999)، التنظيم والاساليب والاستشارات الإدارية. الطبعة الاولى، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان- الاردن.

10- عبد الرحيم، علي، والعادلي، يوسف، والعظمة، محمد (1990)، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية. الطبعة الأولى. منشورات ذات السلاسل، الكويت.

11- عبدالله، علي مال الله، وذنون، إسراء يوسف، والتممي، خالد غازي، (2012) "أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 92.

- 12- الغرايبة، فاتنة فلاح، والدبعي، مأمون، وابونصار، محمد (2011) "مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية"، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، مجلد 38، العدد 1.
- 13- قانون البلديات رقم (9) لسنة 1955.

#### المراجع الأجنبية

- 1- Al-Bawab, AtefAqeel (2012), **Impact of Decentralization and Responsibility Accounting in Performance Evaluation for The Decentralized Entities at the Yemenian Banks (An Empirical study)**. Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business VOL 3, NO 11, pp.611-626.
- 2- Antle, Rick and Demski Joel (1988), **The Controllability Principle in Responsibility Accounting**, The Accounting Review, Vol. LXIII, No. 4.
- 3- Coake, S. J. and Steed, L. G. (2001). **"SPSS Analysis without Anguish Version 10.0 for Windows"**. New York: John Wiley and Sons.
- 4- Cox, Clifford T, Nix, Harold M, and Wichmann, Henry (1989), **Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units**, Accounting Horizons.
- 5- Garrison, Ray H, Noreen, Eric W, and Brewer, Peter C.(2009). **Managerial Accounting**, (12) edition. New York: McGraw-Hill.
- 6- Mojgan, Safa (2012). **Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure** , American Academic & Scholarly Research Journal Vol. 4, No. 5

- 7- Rowe, Casey, Birnberg, Jacob C. and Shields, Michael D.(2006)"**Effects of organization process change on responsibility accounting and managers revelations of private knowledge.** Accounting Organization and Society.(33):164-198.
- 8- Vonasek, Joseph (2011), **Implementing Responsibility Center Budgeting**, Journal of Higher Education Policy and Management, Vol. 33, No. 5, pp. 497-508.