

تقييم نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تحقيق مبدأ الادارة بالاستثناء: دراسة حالة مؤسسة الفابايب  
*Evaluation of the responsibility accounting system and its role in achieving the principle of management exception: Case study ALFAPIPE Company*

مريم شرع

جامعة غرداية، الجزائر، ch.meryam@yahoo.com

تاريخ القبول: 2022/10/16

تاريخ الاستلام: 2022/08/25

**الملخص:**

يهدف البحث الى التعرف على مدى توافر عناصر نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة محل الدراسة ومدى مساهمته في تحقيق مبدأ الادارة بالاستثناء، ومن اجل تحقيق هذا الهدف تم استطلاع تصورات افراد عينة الدراسة ممن هم في مراكز المسؤولية بمؤسسة ALFAPIPE بولاية غرداية. حيث تم تصميم استبيان يقيس متغيرات الدراسة المتمثلة في: (تقييم عناصر الهيكل التنظيمي، مقارنة الاداء المخطط بالأداء الفعلي، تحليل الانحرافات، اعداد الموازنات التقديرية، اعتماد التقارير، واعتماد نظام الحوافز والمكافآت) كما تم تقييم ممارسات مبدأ الادارة بالاستثناء من قبل الادارة العليا بالمؤسسة محل البحث. ومن اجل اختبار فرضيات هذه الدراسة قمنا باستخدام برنامج Eviews الإحصائي لإجراء الاختبارات الاحصائية اللازمة، حيث خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها توفر المؤسسة على أغلب مقومات محاسبة المسؤولية وكذا مبدأ الادارة بالاستثناء وبدرجات مرتفعة، كما تم صياغة بعض الاقتراحات لتعزيز هذه النتائج بالمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، محاسبة المسؤولية، ادارة بالاستثناء.

تصنيفات JEL: M1، M4

**Abstract:**

*This research aims to identify the availability of the elements of the responsibility accounting system and the extent of its contribution to achieving the principle of management by exception, for achieve this goal, the perceptions of the study sample members who are in the responsibility centers of the ALFAPIPE Company-Ghardaia- were surveyed. Where a questionnaire was designed that measures variables which are: (Evaluation of the elements of the organizational structure, comparing planned performance with actual performance, analyzing deviations, preparing estimated budgets, approving reports, and adopting the incentives and rewards system). The practices of the principle of management by exception were also evaluated by the senior management in Company, In order to test hypotheses In this study, we used the statistical program Eviews to conduct the necessary statistical tests, where the study concluded a set of results, the most important of which is that the Company provides most of the elements of responsibility accounting, as well as the principle of management by exception with high degrees, and some suggestions have been formulated to enhance these results .*

**Key Words:** Management accounting, Responsibility accounting, Management by exception

**JEL Classification:** M1 ,M4

## 1. مقدمة:

تواجه المنظمات في الآونة الأخيرة ظروفًا بيئية متغيرة ومعقدة يتزايد فيها عدم اليقين الذي أصبح السمة الأبرز في هذا العصر، كما أصبحت هذه المنظمات تتميز بـ كبر حجمها وتنوع أنشطتها وتعقدها ما جعل من عملية الاشراف والادارة المباشرة أمرا شبه مستحيل، و في ضوء هذه المتغيرات ظهرت الحاجة الى تبني مفاهيم اللامركزية وتفويض المسؤوليات والصلاحيات من خلال اعتماد وحدات ومراكز مسؤولية تسهل معها الادارة والاشراف ; ويضطلع فيها كل مسؤول بقسم أو بمركز نشاط على اعداد التقارير الادارية المتعلقة بتقييم الأداء في القسم أو الوحدة التابع لها ومن ثم تتم محاسبته وفقا للمسؤوليات الموكلة اليه والسلطات الممنوحة له ،ومن هنا نشأ مفهوم محاسبة المسؤولية.

وقد ظهرت محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء على جميع المستويات التنظيمية دون استثناء ما يمكن المديرين من ادارة نشاطات المنظمة بكفاءة وفعالية عالية بعيدا عن المركزية الشديدة والتقليدية في التسيير ،وما من شك أن تطبيق منظمات الاعمال لأسلوب محاسبة المسؤولية واعتماده وتوفير مقومات نجاحه لدلالة حقيقية على سعي هذه المنظمات لتحقيق اهداف المحاسبة الادارية خاصة فيما يتعلق بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ،بالإضافة الى تحقيق مفاهيم اخرى مثل الإدارة بالأهداف والادارة بالمشاركة وكذا الادارة بالاستثناء هذا المفهوم الذي سنسعى في هذه الدراسة للتعرف عليه من خلال تقييم ممارساته في المؤسسة محل البحث .

وبالرغم من عدم حداثة موضوع محاسبة المسؤولية إلا انه في الآونة الاخيرة زادت اهمية الدور الفعال الذي تقدمه هذه الأداة للمحاسبة الادارية واعتبارها ضمن الممارسات الاستراتيجية والمتجددة التي تنشدها المنظمات مهما كان مجال نشاطها والتي تطمح الى الاستمرارية والبقاء.

## 2. خلفية الدراسة وسياقها العام

### 1.2 مشكلة الدراسة:

بناءً على ما سبق وللتأكد من تحقق هذا التوجه في واقع مؤسساتنا الوطنية – وخاصة بمؤسسة ALFAPIPE غرداية - بات من الضروري التعرف على مستوى توافر عناصر ومقومات نظام محاسبة المسؤولية وذلك من خلال قياس: (مدى وجود هيكل تنظيمي مناسب يحدد مراكز المسؤولية، وكذا قياس مدى اعتماد الموازنات التقديرية ومقارنة الاداء الفعلي بالمخطط، بالإضافة إلى تحليل الانحرافات وأيضا التعرف على مدى اعتماد التقارير ، واعتماد نظام للحوافز والمكافآت) وتقييم علاقة كل ما سبق بتحقيق مفهوم الادارة بالاستثناء في المؤسسة محل الدراسة.

### 2.2 أسئلة الدراسة:

من خلال العرض السابق للمشكلة البحثية يمكن طرح السؤال الرئيس كالتالي:

ما مستوى توافر عناصر ومقومات نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة محل الدراسة ؟ وكيف تؤثر هذه العناصر على ممارسة مبدأ الادارة بالاستثناء في حال وجود انحرافات؟  
ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مستوى تقييم افراد عينة الدراسة للهيكل التنظيمي ومدى وضوحه في المؤسسة؟
- ما مدى الاعتماد الدوري للمؤسسة محل الدراسة لأسلوب للرقابة من خلال مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط؟
- هل يتم تحليل الانحرافات في مراكز المسؤولية في المؤسسة محل الدراسة؟
- ما مدى وجود نظام فعال وسليم لإعداد التقارير ورفعها بشكل دوري؟

• التعرف على مدى اعتماد نظام للتقارير و نظام فعال للحوافز والمكافآت؟

3.2 أما فرضية البحث الرئيسة :

بناءً على تسويق مفاهيمي قائم على مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة , وبالنظر لما تم طرحه من أسئلة ; انطلقنا من فرضية أساسية مفادها ما يلي :

"إن اعتماد المؤسسة محل الدراسة لمقومات نظام محاسبة المسؤولية سينعكس على ممارسات مبدأ الإدارة بالاستثناء في حال وجود انحرافات".

4.2 الأهداف البحثية فتمثلت في :

- بناء إطار نظري مناسب يسلط الضوء على مفردات بحثنا الأساسية وذلك من خلال القيام بعرض نظري للدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة وهي محاسبة المسؤولية كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية واسلوب الإدارة بالاستثناء.

- محاولة التعرف على تصورات افراد عينة الدراسة وتقييمهم لعناصر مثل: الهيكل التنظيمي، مقارنة الاداء المخطط بالأداء الفعلي، تحليل الانحرافات، اعداد الموازنات التقديرية، اعتماد التقارير ، واعتماد نظام الحوافز والمكافآت.

- محاولة التعرف على العلاقة التآثرية ( إن وجدت ) بين مستوى تحقق نظام محاسبة المسؤولية (الذي تعتمده ادارة مؤسسة ALFAPIPE) وعلاقته بمبدأ الإدارة بالاستثناء.

- بالإضافة الى تقديم وصياغة مجموعة من التوصيات في ضوء نتائج هذه الدراسة.

5.2 المنهج المعتمد:

حسب ضرورة البحث وما يقتضيه، تم الاعتماد في معالجة اشكالية البحث على المنهج الوصفي وكذا اسلوب دراسة الحالة في عرض الجانبين النظري والعملي للدراسة بحيث تم ذلك من خلال اعتماد مسارين ، أما المسار الأول فقد تم فيه اعتماد أسلوب المسح المكتبي لعرض بعض المفاهيم النظرية لمتغيرات البحث من خلال اعتمادنا على الكتب والدوريات والمراجع المتخصصة. أما المسار الثاني فقد اقتضى البحث الميداني فيه تصميم أداة للقياس (استبيان) بحيث تضمنت مجموعة من الأسئلة التي تقيس متغيرات الدراسة.

6.2 حدود الدراسة:

ويقصد بها مجال الدراسة حيث تحددت بمجموعة من المجالات هي:

- من حيث الحدود الموضوعية: تم قياس متغيرات الدراسة المتعلقة بعناصر محاسبة المسؤولية ومفهوم الإدارة بالاستثناء.

- من حيث المكان: اقتصرت هذه الدراسة على مؤسسة ALFAPIPE بغرداية وخصتها بالبحث والتطبيق .

- من حيث الزمان: تم تطبيق الدراسة في منتصف شهر ماي 2021 حيث أن نتائج الدراسة تعكس الواقع في هذا المجال الزمني.

- من حيث الحدود البشرية: تم توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة ممن هم في مراكز المسؤولية: مديرين، مسؤولي الوحدات والاقسام والمصالح بالمؤسسة محل الدراسة.

### 3. عرض الدراسات السابقة ومفاهيم اساسية حول متغيرات الدراسة

#### 1.3 عرض الدراسات السابقة: واهم ما تم مراجعته من دراسات ما يلي:

أ. دراسة بعنوان: "مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية" لسالم عمارة: هدفت الدراسة الى التعرف على مقومات محاسبة المسؤولية المطبقة في مصرف الجمهورية بليبيا من خلال استطلاع اراء عينة مكونة من 56 موظفا حول: الهيكل التنظيمي, نظام المعلومات المحاسبي, نظام الحوافز... الخ حيث اظهرت النتائج ضعف اعتماد البنك على هذه بعض من هذه المقومات. (عمارة، 2017)

ب. دراسة بعنوان: "محاسبة المسؤولية واثرها في تقويم كفاءة اداء الجامعات الحكومية" لخالد صباح علي, سالم عواد هادي: هدفت الدراسة الى ابراز العلاقة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة رقابية وبين تحسين كفاءة أداء الجامعة المستنصرية من خلال بعض المؤشرات, حيث خلصت النتائج الى ان محاسبة المسؤولية تعد احد المداخل الادارية اذ يقوم على اساس ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الاداري. (هادي، 2018)

أ. دراسة بعنوان: "Implementing Responsibility Accounting in Jordanian Industrial Companies" لـ: Ramadan Imad Zeyad : وهدفت الدراسة الى اختبار مدى توافر عناصر تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الاردنية الصناعية والمدرجة في بورصة عمان, حيث وزعت استبانة على 245 من العاملين في الشركات محل الدراسة، حيث خلصت الدراسة الى ان بعض عناصر نظام محاسبة المسؤولية متوفرة في الشركات محل الدراسة مثل وجود الهيكل التنظيمي ونظام التقارير وغيره من النتائج (Ramadan، 2016).

ب. دراسة بعنوان: "دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء" لـ: هدى خليل ابراهيم: وهدفت الدراسة الى التعرف على مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الاداء وابرار اهمية واهداف هذا الاسلوب وتمثلت المقومات في تحديد مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي واعداد الموازنات التخطيطية ومقارنة الاداء الفعلي بالمخطط لتحديد الانحرافات... الخ حيث تم تطبيق الدراسة على الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية. (ابراهيم، 2014)

وتمكننا من خلال هذه الدراسات وغيرها من ضبط متغيرات الدراسة ومفاهيمها واساليب قياسها.

#### 2.3 العرض النظري لمتغيرات الدراسة:

##### أ. المتغير الأول: مفاهيم اساسية حول محاسبة المسؤولية:

نتج عن التوسع والتطور في حجم وعمل منظمات الاعمال الى ضرورة اعتماد انظمة رقابية حديثة تضمن تقييم الاداء وقياس الانحرافات ان وجدت, ومن هنا نشأ مفهوم محاسبة المسؤولية لضمان تحقيق الفعالية والكفاءة من خلال الرقابة على مراكز المسؤولية بشكل خاص والمنظمة بشكل عام. وهناك عدة تعريفات لمحاسبة المسؤولية نذكر منها:

يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه: "ذلك الجزء المهم من المحاسبة الادارية الذي يستخدم في تبويب وتجميع وتدوين التكاليف والايادات وربطها بالمديرين المخولين باتخاذ القرارات يوما بيوم". (الستار، 2013)

ومحاسبة المسؤولية في حقيقتها عبارة عن: "تطوير لمحاسبة التكاليف فيما يتعلق بتحديد المسؤولية عن الاستخدامات، حيث يمتد إطارها ليستوعب المسؤولية عن الموارد ويغطّيها بجميع أنواعها الاقتصادية، وما يترتب

على ذلك من نتائج سالبية او موجبة، مما ينعكس أثره تلقائياً على كفاءة عمل أي جهاز من أجهزة الوحدة الاقتصادية، وعلى كفاءة الوحدة الاقتصادية ككل." (الصغير، دون سنة نشر)  
 كما عرفت بأنها: " نظام مراقبة إداري يعتمد على مبادئ تفويض السلطة والمسؤولية لمدير مركز المسؤولية سواء كان (مركز الاستثمار ، مركز الإيرادات ، مركز التكلفة او مركز الربح) اذ يتحكم مدير مركز الاستثمار في التكلفة والإيرادات والاستثمار في الأصول التشغيلية و يتحكم مدير مركز الإيرادات في الإيرادات التشغيلية للشركة، كما يتحكم مدير مركز التكلفة في التكلفة ولكن ليس على الإيرادات والاستثمار في الأصول التشغيلية ويتحكم مدير مركز الربح في كل من الإيرادات والتكلفة ولكن ليس على الاستثمار في الأصول التشغيلية وهكذا." (Biswas, 2017)  
 وايضا هي : "هي من الانواع الحديثة في المحاسبة الادارية وتهد الى ترشيد القرارات الادارية من خلال تحديد مراكز مسؤولية متناسقة تتصف بالتكامل والترابط ,ويمكن من خلالها تحديد مواطن الانحراف والخطأ في العمليات وتحديد المسؤولية عن تلك الانحرافات." (سمارة، 2015)

وعليه يقتضي هذا النظام- محاسبة المسؤولية- اشتراك جميع المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي للمنشأة في تحقيق هدف الرقابة على عناصر التكاليف والايادات، بحيث يمكن لكل مسؤول في الهيكل التنظيمي ان يراقب عناصر التكاليف في حدود سلطاته ومسؤولياته في ظل مفهوم (عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة المسؤول). كما يتيح هذا النظام تقييم اداء تلك المستويات الادارية عن طريق وجود شبكة تقارير من اسفل الى اعلى والعكس تحقيقاً لأهداف نظاما لمعلومات المحاسبي في مجال الرقابة وتقييم الاداء،

وحتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية الاهداف المرجوة منه يجب توافر المقومات التالية: (جابر، 2013)

- هيكل تنظيمي توضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية توضيحاً دقيقاً.
- نظم للمحاسبة الفعلية (مالية وتكاليف) تمكن من تسجيل الاداء الفعلي مع ربطه بمراكز المسؤولية.
- نظم للمعايير الرقابية كنظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية.

أما عن أهداف محاسبة المسؤولية فتمثلت في :

إن تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الاقتصادية والمسؤولين عن وحدات الاشراف من الرقابة عن عناصر التكاليف و الايرادات يعتبر الهدف الأساسي لنظام محاسبة المسؤولية، كما أنه يمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، ويسمح للمسؤولين باتخاذ الاجراءات الصحيحة داخل الوحدة الاقتصادية كما توجد أهداف أخرى لنظام محاسبة المسؤولية تتمثل في النقاط التالية: (واخرون، 2019)

- يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والايادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والايادات.
- يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تجميع وتبويب وتحليل عناصر التكاليف والايادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، حيث يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية وتحديد الانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيدا لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.
- يعد نظام محاسبة المسؤولية أسلوبا رقابيا يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

## بعض المفاهيم المرتبطة بمحاسبة المسؤولية:

✓ أهمية اللامركزية على التخطيط والتحكم : نميل عند تحليل تأثير اللامركزية إلى النظر في التغييرات التي أحدثتها اللامركزية فيما يتعلق بالتخطيط والتحكم في الإعداد التنظيمي الذي يشمل (Atu & Endurance, 2014)

- يتم إعفاء الإدارة العليا من الأمور الروتينية مما يترك لها مزيداً من الوقت للمراجعة الشاملة.
- يتفاعل المدير في القسم بسرعة مع الظروف المتغيرة ويتم اتخاذ القرارات التشغيلية بسرعة.
- توفير أرضية تدريب أفضل للموظفين المبتدئين الذين يطمحون إلى أن يكونوا على أعلى مستوى في المنظمة.
- تشجيع المبادرات وتحفيز المديرين في كافة المستويات.
- زيادة المرونة و تقليل فجوة الاتصال.
- تشجيع المشاركة في صناعة القرار.
- تقليل الخلاف بين مديري الأقسام ، ولا سيما عندما يعتمد أداء قسم واحد على اخر.

✓ الإدارة بالأهداف: ويطلق عليها ايضاً الإدارة بالنتائج وهي ادارة من خلال اهداف المناصب الادارية, توضع بالمشاركة بين المرؤوسين والرؤساء اذ تترابط بعضها ببعض رأسياً و أفقياً وتكون أساساً لأية تحسينات في الهيكل التنظيمي والسلطات والعلاقات ونظم تدفق المعلومات وغيرها. كما تعتبر عملية اتفاق بين الرئيس والمرؤوسين على مجموعة من الاعمال تصاغ على شكل اهداف بالتراضي بينهم, ويتم صياغة هذه الاهداف ضمن الامكانات المادية والبشرية المتوافرة بالمؤسسة ويكون كل من الرئيس والمرؤوس ملتزمين بتطبيقها كل حسب عمله ومهامه وبالتالي تحقيق اهداف المؤسسة بشكل عام. (عمار زين العابدين، 2008)

✓ الإدارة بالمشاركة:

استقطب نمط الإدارة بالمشاركة اهتماماً خاصاً في الآونة الأخيرة، وتعني المشاركة في اتخاذ القرار المشترك بين المدير والمرؤوس او جماعة المرؤوسين فهو في الاساس يهتم بعملية المشاركة في اتخاذ القرار وهو ما يتفاوت مع التخويل, اذ تخول صلاحية اتخاذ بعض القرارات الى المرؤوس نفسه. (الشماع، 2008)

كما يمكن عبارة عن فلسفة حديثة لإدارة المنظمة يتم بموجها منح الفرصة للمرؤوسين من اجل المشاركة بمعارفهم وخبراتهم في حل المشكلات والاندماج في عملية صناعة القرار دون استثناء احد.

من خلال ما سبق ذكره عن محاسبة المسؤولية نستنتج النقاط التالية:

- تعد محاسبة المسؤولية مفهوم متجدد من مفاهيم الرقابة على الأداء.
- تعمل محاسبة المسؤولية من أجل الرقابة والمساءلة على عمل الأشخاص قبل الأشياء.
- هو نظام للمقارنة بين الأداء الفعلي والاداء المخطط له.
- هو نظام يعمل على توفير المعلومات المتعلقة بالأداء في كل مركز مسؤولية.
- تحديد الانحرافات في الأداء وتحميلها على كل مركز مسؤولية.
- ربط عملية تقييم الأداء بأنظمة الحوافز والمكافئات من أجل الثناء او العقاب.
- الاعتماد على مفاهيم مهمة تتعلق باللامركزية والادارة بالأهداف والادارة بالمشاركة.

## ب. المتغير الثاني: مفاهيم أساسية حول الإدارة بالاستثناء:

هناك العديد من التعريفات لمصطلح الإدارة بالاستثناء MBE في أدبيات الإدارة ، لكنهم اتفقوا من حيث المعنى ، وأهم هذه ما كتب عن هذه الإدارة هو:

إن الأخذ بأسلوب الإدارة بالاستثناء يؤدي إلى التركيز على الانحرافات الهامة ويجذب انتباه الإدارة إلى اتخاذ خطوات تصحيحية وعلاجية لمواجهة الانحرافات وتفادي حدوثها مستقبلاً لرفع كفاءة الأداء وتحقيق الرقابة الفعالة لذلك يمكن تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء من خلال نظام محاسبة المسؤولية، إذ أنه باستخدام مفهوم محاسبة المسؤولية يتم تقييم الأداء للشخص المسؤول عن مركز المسؤولية من خلال رفع التقارير ويتم تقييم الأداء لكل مستوى إداري وبالتالي فإن نظام محاسبة المسؤولية يحدد الخطوات التنفيذية لتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء بالشكل الذي يحول دون التدخل ولإزدواج بين المستويات الإدارية المتعددة بما قد يعوق تنفيذ العمليات. (صلاح، 2008)

و عرفها قاموس المصطلحات المحاسبية بأنها: "سياسة تقوم من خلالها الإدارة بتكريس وقتها فقط لدراسة وبحث الحالات التي تختلف فيها النتائج الفعلية بشكل كبير عن النتائج المتوقعة، وتكمن الفكرة في قيام الإدارة بقضاء وقتها الأكبر في التركيز على الأمور الأكثر أهمية مثل رسم المسار الاستراتيجي لمستقبل الشركة والاهتمام فقط بالانحرافات المادية التي تحتاج للفحص والتدقيق. (خلف الله، 2017)

✓ ومن خصائص الإدارة بالاستثناء ما يلي: (المدني، The Role of Management by Exception in Achieving Entrepreneurial Leadership، 2017)

تفويض الصلاحيات من خلال رغبة المدير وقدرته على تفويض جزء من سلطته لمرؤوسيه. / وضع معايير لتحديد الحالات التي يتجاوز فيها القرار حدود السلطة الممنوحة للمرؤوسين للإحالة إلى مراجع أعلى في الهيكل التنظيمي لاتخاذ القرار. / تمنح القدرة والمهارة على التمييز بين القرارات في الحالات العادية وغير العادية. / تنوع مراكز اتخاذ القرار مقسمة حسب التخصص والمستوى الإداري. / تدريب الرؤساء والمرؤوسين على كافة المستويات الإدارية لاكتساب الخبرة والمهارة في تحديد الأمور العادية وغير العادية. / إنشاء نظام اتصال فعال لتحسين كمية ونوعية المعلومات المطلوبة بين المستويات الإدارية ، وبناء الثقة ورفع الروح المعنوية للعاملين بالمنشأة.

✓ متطلبات الإدارة بالاستثناء وكيفية تطبيقها:

يزيد مفهوم MBE من مستوى الانسجام بين الرئيس ومرؤوسيه. وذلك لأن التفاهم المتبادل بينهما يقلل من مستوى تضارب الأفكار. من أهم متطلبات نجاح MBE ما يلي: (المدني، 2017)

- تفويض الصلاحيات وتمكين الموظفين وتنمية ثقافة وأساليب الرقابة الذاتية.
- ثقة المديرين في المرؤوسين على جميع مستويات الإدارة.
- توفير المهارة والقدرة اللازمتين للموظفين للقيام بالمهام الموكلة إليهم.
- وجود نظام معلومات جيد لإعداد خطط سليمة وتحديد الاستثناءات.
- الإسراع في معالجة الحالات الاستثنائية.

ولا بد من الإشارة في الأخير لنوعين من الإدارة بالاستثناء: أولها الإيجابي (MBE A) والذي يحافظ فيه المدير/المسؤول على فحص أداء الموظفين لديه ويوجههم عند الحاجة، حيث يضمن إنجاز المهمة بكفاءة وفعالية

كاملة و يساعد المدير أيضًا الموظف على التركيز على الانحرافات والأخطاء إن وجدت في عملهم. أي انه لا يركز فقط على الأخطاء ولكنه يساعد الموظفين في التعامل مع مثل هذه الأخطاء أو الشكاوى أو الإخفاقات أي دوره تفاعلي . على عكس القائد الذي يعمل بمبدأ الادارة الاستثناء - بسلبية - هو المدير الذي ينتظر فقط حدوث الأخطاء ثم يتخذ الإجراءات اللازمة حيث يعطي المدير ملاحظاته فقط عند حدوث أخطاء.(Hasija, 2019)

#### 4. الجانب التطبيقي للدراسة:

بعد العرض النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة ذات العلاقة سنتطرق في هذه الجزئية الى ثلاث محاور : الأول يتضمن تقديم مختصر لمؤسسة ALFAPIPE – غرداية -، وذلك من خلال التعريف بالمؤسسة الوطنية ، وكذلك نشاطها وأهدافها. ما الثاني فيضمن الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية ، حيث يتم التطرق فيه إلى الإطار المنهجي للدراسة ويشمل ، الأدوات المستخدمة في الدراسة وكذا التعرف على عينة الدراسة مروراً بالأساليب الاحصائية المعتمدة في معالجة البيانات انتهاءً باختبار الفروض وعرض النتائج والتوصيات.

#### المحور الاول: تقديم مختصر بالمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب\*ALEA PIPE\* وطبيعة نشاطها

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية وتحديث الاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة، النقل، البناء و في الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية و البترولية بالإضافة الى تامين الثروات الطبيعية وتوفير فرص العمل، ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE والتي حصلت مؤخرًا على شهادة الجودة المتمثلة في ISO 9001 وشهادة جودة المنتجات البترولية API-Q1 بالإضافة إلى السعي للتسجيل في المواصفة ISO 14001، و تسجيلها في مواصفة ISO 18001 الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة . و تقوم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ALFA PIPE بصناعة الأنابيب الخاصة بنقل المحروقات وخاصة البترول والغاز، إضافة إلى الأنابيب الخاصة بنقل المياه، عن طريق تحويل المادة الأولية والمتمثلة في لفائف الحديد الخام بالدرجة الأولى والتي تحصل عليها إما من مجمع الحديد و الصلب بالحجار أو عن طريق استيراد من ألمانيا أو فرنسا أو اليابان .

#### المحور الثاني : الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

لتنفيذ الدراسة الميدانية تم الاعتماد على اداة الاستبيان لجمع البيانات الاولية والتي قمنا بتصميمها لهذا الغرض.

1.4 عينة البحث: أجريت هذه الدراسة على موظفي مؤسسة ALFAPIPE ممن تتوفر فيهم صفة المسؤولية ( اي مسؤول مركز مسؤولية/ نشاط سواء كان: مدير، رئيس قسم او مصلحة او مسؤول أو مشرف... الخ، حيث تم اختيار عينة غير عشوائية اشتملت على (52 فردا) من مختلف الاقسام والدوائر بالمؤسسة - حيث يظهر جزء منها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة- حيث تم توزيع هذا العدد من الاستبيانات توزيعا مباشرا و تم استرجاع 43 استبيان أي بلغت نسبة الاسترجاع حوالي 82% وكانت جميعها صالحة للتحليل بفضل عملية التوزيع المباشر وما ينتج عنها من شرح وتفصيل ما تعسر فهمه من بنود الاستبيان.

2.4 تصميم أداة الاستبيان وتوزيع محاوره : بالاستناد الى الأدبيات النظرية التي تم الاطلاع عليها والمتعلقة بموضوع البحث، ومن خلال الاستئناس بالدراسات السابقة ذات الصلة ، فقد قمنا بتصميم استبيان وذلك في ضوء ما تم طرحه من أسئلة وفرضية اساسية تحاول في مجملها قياس تصورات افراد عينة الدراسة



حول متغيرات البحث والمتعلقة اساسا بتقييم مقومات وعناصر محاسبة المسؤولية ومدى توافرها في المؤسسة محل الدراسة.

كما قمنا بجمع البيانات واستخدام كل من:

- استخدام الملاحظة: تم الاعتماد على الملاحظة من أجل التعرف على الفروع والهيكل والمصالح التابعة للمؤسسة وذلك من خلال الزيارات والتنقل بمختلف الأماكن اثناء توزيع الاستبيان بالمؤسسة، والتي سمحت بالتعرف على واقع وطبيعة وظروف العمل والتي سوف تفيد لاحقا في مناقشة النتائج وتبريرها.
  - وثائق المؤسسة: تم الاعتماد على الوثائق الخاصة بالمؤسسة والتي وفرت بعض المعطيات والبيانات الضرورية للبحث، والتي تمثلت اساسا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بمختلف مصالحتها.
- ويوضح الجدول الموالي المحاور التي تضمنتها أداة البحث:

#### جدول رقم 01 يوضح توزيع محاور الاستبيان

رقم المحور	مضمون المحور	عدد البنود او العبارات
المحور الاول	يقيس المتغيرات الشخصية والوظيفية للمستجيبين.	المسمى الوظيفي، الأقدمية، المؤهل العلمي
المحور الثاني	لتقييم مدى وضوح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	06 عبارات
المحور الثالث	لتقييم اسلوب المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط.	06 عبارات
المحور الرابع	لتحديد وتحليل الانحرافات	06 عبارات
المحور الخامس	تقييم نظام اعداد التقارير	06 عبارات
المحور السادس	تقييم نظام الحوافز والمكافئات	06 عبارات

#### من اعداد الباحثين

3.4 الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة: وقد جرى معالجة البيانات من الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة باستخدام (EVIWS) البرنامج الاحصائي والذي تضمن على تقنيات الاحصاء الوصفي المتعلقة: بالنسب المئوية، التكرارات، المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة مدى تركيز أو تشتت إجابات المبحوثين الخاصة بكل مجال أو عبارة .

4.4 مقياس التحليل: وقد تم قياس متغيرات الدراسة عن طريق استخدام مقياس ليكرت الخماسي ويعتمد هذا المقياس على تقييم الفرد لحالة أو توجه أو تصور ما يعكس وجهة نظره من خلال (5) خيارات تقابلها (5) درجات تتراوح بين الموافقة المطلقة وتتناقص تدريجيا لتصل إلى الرفض المطلق . والجدولين يوضحان ذلك:

#### جدول رقم 02 : يوضح مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

و استنادا الى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت اليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات على النحو التالي :

جدول رقم 03: يوضح مقياس التحليل

منخفضة	متوسطة	عالية
2.33 – 1	3.66 – 2.34	3.67 فأكثر

بعد اجراء كافة الاختبارات الخاصة بأداة القياس والمتعلقة بالصدق والثبات قمنا باستخراج النتائج المتعلقة بالدراسة وتحليلها وفقا لما يلي:

المحور الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

من أجل الاجابة على اسئلة الدراسة وتحقيق اهدافها قمنا بصياغة مجموعة من العبارات ضمن عدة محاور لقياس المتغير المتعلق بمستوى توافر عناصر محاسبة المسؤولية في المؤسسة محل الدراسة, حيث جاءت النتائج موضحة في الجداول التالي:

أ. تقييم مدى وضوح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

جدول رقم 04 يوضح وضوح الهيكل التنظيمي

العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. تمتلك المؤسسة هيكل تنظيمي واضح ومعتمد	4.30	0.634	موافقة عالية
2. يعكس الهيكل التنظيمي بالمؤسسة بوضوح مراكز السلطة والمسؤولية	4.35	0.333	موافقة عالية
3. تمنح ادارة المؤسسة لكل مسؤول الصلاحيات الكافية لأداء مهامه.	4.22	0.456	موافقة عالية
4. هناك تحديد واضح لمهام واختصاصات كل قسم في المؤسسة.	4.06	1.023	موافقة عالية
5. يتم التنسيق بين الاقسام والادارات من خلال علاقات واضحة	4.03	0.998	موافقة عالية
6. يتم مساءلة الموظفين بما يتناسب مع السلطة الموكلة لهم.	4.25	0.333	موافقة عالية
المحور ككل	4.20		درجة عالية

من مخرجات برنامج Eviews

ب. تقييم أسلوب المقارنة بين الاداء الفعلي والمخطط:

جدول رقم 05 يوضح المقارنة بين الاداء الفعلي والمخطط

العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. يتم بشكل دوري قياس او تقييم الأداء والاهداف المنجزة في القسم.	4.33	0.544	موافقة عالية
2. يتم مقارنة الاداء الحالي بالأداء المخطط له وتحديد الانحرافات.	4.25	0.989	موافقة عالية
3. يتم قياس (تقييم) الاداء الفعلي بدقة وكفاءة عالية.	4.05	0.745	موافقة عالية
4. تعتبر التكاليف والايرادات المعيارية (المخطط لها) القاعدة الاساسية لتقييم الاداء الحالي.	3.55	0.623	موافقة متوسطة
5. يعمل كل قسم على وضع معايير تتناسب مع خصوصيته.	3.88	0.555	موافقة عالية

موافقة عالية	04	0.855	3.89	6. يتم التخطيط الدوري لأنشطة القسم ووضع اهداف واضحة وقابلة للتحقق والقياس.
درجة عالية		3.99	المحور ككل	

من مخرجات برنامج Eviews

ج. تحديد وتحليل الانحرافات:

جدول رقم 06 يوضح تحليل الانحرافات

العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام للعبارة
1. يتم دراسة نوع واهمية الانحراف في كل مركز مسؤولية.	3.66	0.554	05	موافقة متوسطة
2. يتحمل كل مسؤول مركز مسؤولية الانحرافات التي تقع في القسم التابع له.	4.35	0.879	01	موافقة عالية
3. يتم بشكل دوري تحديد الانحرافات الايجابية او السلبية التي تقع في القسم .	4.20	0.845	02	موافقة عالية
4. تقع مسؤولية معالجة الانحرافات على عاتق مسؤول المركز/ القسم.	4.19	1.003	03	موافقة عالية
5. يتم وضع تدابير وقائية لتفادي تكرار الانحرافات مستقبلا.	4.03	0.718	04	موافقة عالية
المحور ككل		4.08	درجة عالية	

من مخرجات برنامج Eviews

د. تقييم نظام اعداد التقارير:

جدول رقم 07: يوضح اعداد التقارير

العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام للعينة
1. يتم بشكل دوري اعداد ورفع تقارير الاداء للجهات المعنية.	4.41	0.644	01	موافقة عالية
2, يتم الاهتمام عند اعداد تقارير الاداء بالمؤشرات المالية وغير المالية.	4.35	0.889	02	موافقة عالية
3. يتم الجمع بين الدقة والسرعة في اعداد التقارير لضمان التغذية العكسية في الوقت المناسب .	4.20	1.004	03	موافقة عالية
4. تتضمن التقارير التي نقوم بإعدادها على موضوعية البيانات و تكاملها.	4.19	0.765	04	موافقة عالية
5, يتم تحديد وذكر الانحرافات في التقارير ومن المسؤول عن حدوثها .	4.03	1.118	05	موافقة عالية
المحور ككل	4.02			درجة عالية

من مخرجات برنامج EvIEWS

هـ. تقييم نظام المكافآت والحوافز:

جدول رقم 08: يوضح نظام المكافآت والحوافز

العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام للعينة
تمنح الادارة العليا بالمؤسسة حوافز مادية لقاء انجاز المهام المخطط لها.	3.41	0.764	03	موافقة متوسطة
تمنح الادارة العليا بالمؤسسة حوافز معنوية تتناسب مع ما تم بذله من مجهود	3.05	0.877	04	موافقة متوسطة
تمتلك المؤسسة نظام عادل وموضوعي للمكافأة والعقاب عن الاداء.	2.67	0.745	05	موافقة متوسطة
يتم بشكل دوري تحديث نظام الحوافز المعمول به في المؤسسة.	2.19	0.553	06	موافقة منخفضة
الموظف راضي عن نظام الحوافز الموجود بالمؤسسة.	3.55	0.618	02	موافقة متوسطة
يتم مساءلة الموظفين بما يتناسب مع السلطة الموكلة لهم.	3.89	0.843	01	موافقة عالية
المحور ككل	3.12			درجة متوسطة

من مخرجات برنامج EvIEWS

توضح الجداول أعلاه ترتيب العبارات حسب الأهمية النسبية ودرجة ممارسة العناصر المتعلقة بحاسبة التسيير حسب تصورات افراد عينة الدراسة من مسؤولي مراكز المسؤولية عبر المستويات التنظيمية المختلفة بالمؤسسة دون

استثناء, حيث نلاحظ أن درجة توافر اغلب العناصر مرتفعة ما يشير ان درجة ممارسة وتطبيق هذه العناصر في المؤسسة عالي وقد جاءت نتائج العبارات كما يلي:

- أن المتوسطات الحسابية للعناصر تراوحت بين [2.19 و 4.41]
- المتوسط العام لمجموع العناصر جاء عاليا خاصة في محور تقييم عناصر الهيكل التنظيمي بحيث جاء المتوسط الكلي للعبارات 4.20 ما يدل على ان المؤسسة تمتلك نظاما فعالا للرقابة على أداؤها.
- أقل المحاور ممارسة كان محور تكييف نظام المكافآت والحوافز حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.12. كما جات به عبارة " يتم بشكل دوري تحديث نظام الحوافز المعمول به في المؤسسة." الاقل ممارسة حسب رأي افراد عينة البحث.

#### و. تقييم ممارسات الادارة بالاستثناء

جدول رقم 09: يوضح مبدأ الادارة بالاستثناء

العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام للعينة
تتم الاستعانة بالإدارة العليا خاصة في المشكلات التي تمثل انحرافا جوهريا.	4.55	0.644	01	موافقة عالية
يتم حل المشكلات الروتينية والعادية دون الاستعانة بتدخل المستويات العليا.	4.35	0.889	02	موافقة عالية
يتم التحقيق في المشكلات ومعرفة الاسباب قبل عملية التدقيق الشامل للمؤسسة	3.77	0.845	03	موافقة عالية
يتم اشراك الموظفين في حل المشكلات وصنع القرارات والأخذ برأيهم.	3.19	0.876	04	موافقة متوسطة
يتم التعامل مع اغلب المشكلات بمجرد ظهورها	4.09	1.099	05	موافقة عالية
المحور ككل	3.99			درجة عالية

#### من مخرجات برنامج Eviews

يوضح الجدول أعلاه ترتيب العبارات حسب الاهمية النسبية ودرجة ممارسة العناصر المتعلقة بمبدأ الادارة بالاستثناء حسب تصورات افراد عينة الدراسة من مسؤولي مراكز المسؤولية عبر المستويات التنظيمية المختلفة, حيث نلاحظ أن درجة توافر اغلب العناصر جاء عاليا ما يشير ان درجة ممارسة هذا المبدأ في المؤسسة محل الدراسة عالي, وقد جاء المتوسط العام لمجموع العناصر عاليا وبلغ 3.99, والنتيجة منطقية خاصة ما ذكر انفا من أن تطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء يتم جنبا الى جنب مع تحقيق نظام محاسبة المسؤولية, اذ انه باستخدام مفهوم محاسبة المسؤولية يتم تقييم الاداء للشخص المسؤول عن مركز المسؤولية من خلال رفع التقارير ويتم تقييم الاداء لكل

مستوى اداري ,وبالتالي فان نظام محاسبة المسؤولية يساعد ويحدد الخطوات التنفيذية لتطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء .

أ. اختبار الفرضية الرئيسية: حيث تم صياغتها فيما سبق ضمن طرح المشكلة البحثية كالتالي:

"إن اعتماد المؤسسة محل الدراسة لمقومات نظام محاسبة المسؤولية سينعكس على ممارسات مبدأ الادارة بالاستثناء في حال وجود انحرافات".

جدول رقم 10: نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار اثر محاسبة المسؤولية في تحقق مبدأ الادارة بالاستثناء

المتغير المستقل	B	خطأ المعياري	R	R <sup>2</sup>	t المحسوبة	مستوى الدلالة
محاسبة المسؤولية	0.37	0.08	0.45	0.20	4.64	0.00* دال إحصائياً

المصدر : مخرجات البرنامج الاحصائي

\* ذات دلالة إحصائية عند المستوى (  $\alpha \leq 0.05$  )

المتغير التابع مبدأ الادارة بالاستثناء

استنادا إلى المعطيات الواردة في الجدول اعلاه فإننا نلاحظ أن هناك اثر لمكونات محاسبة المسؤولية كأبعاد مستقلة في المتغير التابع المتمثل في مبدأ الادارة بالاستثناء ,حيث جاءت قيمة معامل التحديد  $R^2=0.20$  وهي نسبة تفسر التغيير في مبدأ الادارة بالاستثناء الناتج عن المتغير المستقل الخاص بمحاسبة المسؤولية ،وبناءً عليه تحققت الفرضية الرئيسية للبحث .

1. خلاصة البحث :

من أجل بناء مقومات الرقابة على الأداء وتحقيق المساءلة لابد من تعزيز مفاهيم كل من محاسبة المسؤولية والادارة بالاستثناء ,وذلك من خلال العمل على تكريس مبدأ العمل التشاركي بين الادارة وموظفيها والعمل جنباً إلى جنب لتحقيق الاستمرارية للمنظمة , حيث يسعى كل طرف الى التعرف والقيام بالأدوار المنوطة به لتحقيق هذا الغرض. و يتم تحقيق هذه الادوار من خلال:

- توفير المناخ الملائم من قبل جميع الاطراف لإنجاز الاهداف .
- ضرورة الالتزام بمبادئ محاسبة المسؤولية وتكريس الرقابة الذاتية لجميع الاطراف.
- إنشاء نظام مراقبة دقيق لتسجيل الانحرافات وإبراز الحالات الاستثنائية وكيفية التعامل معها.
- الاهتمام بأخلاقيات الأعمال في المنظمة و محاربة كل السلوكيات غير الأخلاقية.
- الاعتماد على الثقة والمصداقية التي تمكن الرئيس والمرؤوس من المشاركة في صنع القرار.
- التشجيع من خلال التحفيز المادي والمعنوي لمراكز المسؤولية ذات الاداء العالي.
- مساءلة ومحاسبة مراكز المسؤولية ذات الاداء المنخفض .

## Bibliography

- Atu, O.-E. O., & Endurance, O. (2014). Responsibility Accounting: An Overview. IOSR Journal of Business and Management(IOSR-JBM), 16(1), 73.
- Biswas, T. (2017). Responsibility accounting: A review of related literature. International Journal of Multidisciplinary Research and Development , 4(8), 202.

- Hasija, K. G. (2019). A Study of Management by Exception: Active, Passive & Laissez-faire Leadership Style of Leaders in B School, ,Volume - XI | July 2019,p :152. International Bulletin of Management and Economics, 05, 152.
- Ramadan, I. Z. (2016). Implementing Responsibility Accounting in Jordanian Industrial Companies. international business management, 10(23).
- الدرديري المدني. (2017). مجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، 01(08)، 105.
- الدرديري المدني. (2017). The Role of Management by Exception in Achieving Entrepreneurial Leadership. المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، 01(08)، 104.
- خالد علي و سالم هادي. (2018). محاسبة المسؤولية واثرها في تقويم كفاءة اداء الجامعات الحكومية . مجلة كلية التراث، 341-360.
- خليل الشماع. (2008). مبادئ الإدارة مع التركيز على ادارة الأعمال. الاردن: دار المسيرة للطباعة والنشر، الطبعة الاولى.
- رجاء رشيد عبد الستار. (2013). استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم اداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية. مجلة دراسات مالية ومحاسبية، 08(22)، 163.
- سالم عمارة. (2017). مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية. مجلة جامعة صبراتة.
- صباح هاشم جابر. (2013). محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الاداء في معاهد هيئة التعليم التقني. مجلة بابل، العلوم الانسانية، 21(01)، 84.
- عبد الغني أحمد الفطيسي واخرون. (2019). واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية. مجلة آفاق اقتصادية، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، 09.
- عطية صلاح. (2008). اصول المراجعة الحكومية وتطبيقات بالمنطقة العربية. مصر: دار الجامعية.
- علي الصغير. (دون سنة نشر). تطوير نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة آل البيت، المرقب، 23.
- عمار زين العابدين. (2008). الاتجاهات الحديثة للإدارة العلمية في المكتبات ومراكز المعلومات: الإدارة بالأهداف نموذجاً. مجلة اداب الرفادين(52)، 30.
- محمود خلف الله. (2017). ممارسة مديري المدارس الثانوية لأسلوب الإدارة بالاستثناء وعلاقتها بتحقيق متطلبات بناء القيادات الريادية (دراسة تطبيقية). مجلة جامعة الأقصى، 21(02)، 343.
- محمود سمارة. (2015). اثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الاداء والرقابة -دراسة تطبيقية-. رسالة ماجستي، جامعة الشرق الاوسط، 10.
- هدى خليل ابراهيم. (2014). دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء بحث تطبيقي. كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 41.