

العلاقة غير المباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي من خلال الميزة

التنافسية في المؤسسات الليبية

عثمان سالم عزوزة

إسماعيل محمد النحوي

أحمد محمد التير

الأكاديمية الليبية - مصراتة

الأكاديمية الليبية - مصراتة

الأكاديمية الليبية - مصراتة

[otmanozzoza1983@gmail.com](mailto:otmanozzoza1983@gmail.com)

[i.elnihewi@lam.edu.ly](mailto:i.elnihewi@lam.edu.ly)

[a.teer@lam.edu.ly](mailto:a.teer@lam.edu.ly)

<https://doi.org/10.36602/jeps.2021.v08.01.06>

تاريخ النشر: 2021.04.28

تاريخ القبول: 2021.03.23

تاريخ الاستلام: 2021.03.01

## الملخص

يهدف البحث إلى دراسة العلاقة غير المباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتحسين الأداء المالي من خلال الميزة التنافسية في المؤسسات. ولتحقيق هذا الهدف، تم أخذ آراء عينة من المحاسبين والمراجعين العاملين بمدينة مصراتة والتي بلغت 47 مفردة. وباستخدام المنهج الوصفي، واعتماداً على أسلوب الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة، تم اختبار فرضية البحث باستخدام برنامج SPSS. نتائج البحث تشير إلى وجود تأثير غير مباشر لنظام محاسبة المسؤولية على تحسين الأداء المالي بواسطة الميزة التنافسية.

*الكلمات الدالة: محاسبة المسؤولية، تحسين الأداء المالي، والميزة التنافسية.*

*الكلمات الدالة: محاسبة المسؤولية، تحسين الأداء المالي، الميزة التنافسية.*

## The Indirect Relationship between the Accounting Responsibility and Financial Performance via Competitive Advantage

Ahmed M. Alteer

Ismail M. Elnihewi

Otman S. Ozoza

Libyan Academy

Libyan Academy

Libyan Academy

[a.teer@lam.edu.ly](mailto:a.teer@lam.edu.ly)

[i.elnihewi@lam.edu.ly](mailto:i.elnihewi@lam.edu.ly)

[otmanozzoza1983@gmail.com](mailto:otmanozzoza1983@gmail.com)

## Abstract

The aim of the study is to examine the indirect relationship between accounting responsibility and financial performance via competitive advantage. To achieve the study aim, forty-seven accountants, who work in Misurata, were selected and surveyed. This study relied upon the descriptive approach using a questionnaire method as a data collection tool. SPSS program was used to analyze the collected data. The results showed that there is an indirect impact of accounting responsibility on improving financial performance via competitive advantage.

**Keywords:** Accounting Responsibility, Financial Performance, Competitive Advantage.

## 1. المقدمة

في ظل التطورات المتسارعة التي تواجه المحيط الاقتصادي، من تبني اقتصاد المعارف، وزيادة حجم المؤسسات وتعدد هياكلها، وظهور التطور التكنولوجي السريع، واشتداد حدة المنافسة، أصبح لزاماً على إدارة هذه المؤسسات، توفير القدر الكافي من المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة. لذا تسعى هذه المؤسسات إلى توفير أفضل وأدق المعلومات، وأكثرها ملائمة ومرونة بشكل يتناسب مع احتياجات الإدارة؛ لمواجهة مشاكلها المتزايدة، وبالكيفية التي تتيح لها اتخاذ القرارات المناسبة، في الوقت الملائم، وبالتالي تحسين الأداء المالي للمؤسسات.

والأداء المالي يبين مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية (جمعة، 2000: 38). وتكمن أهمية موضوع الأداء المالي، في عملية متابعة أعمال المؤسسة، وتفحص سلوكها، ومراقبة أوضاعها، وتقييم أدائها، وتوجيه الإدارة نحو الاتجاه الصحيح، من خلال تحديد المعوقات والانحرافات، وبيان أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية، وفقاً للأهداف العامة للمؤسسة، والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة؛ للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة (جمعة، 2000). وتعد المسؤولية مفتاح توجيه الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة، وتنمية الانحرافات الموجبة، أو أنها مفتاح قياس الوحدة الاقتصادية، حيث أنها تؤدي إلى تأكيد الرغبة والعزيمة، والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوحدة إلى أفضل استغلال للطاقة، أو الموارد المتاحة (جابر، 2013). وبدأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة، وتقييم أداء العاملين في المنظمات بمستوياتهم الإدارية المختلفة؛ لمسائلتهم عن نتائج أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط مسبقاً، ويتطلب هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية، بما يخدم مراقبة الأداء وتحديد مشاكل تنفيذ الخطط لدى المستويات المختلفة. وقد برز نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، بهدف توفير معلومات محاسبة بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة المسؤولين في الأقسام، وبتقييم أدائهم ضمن أطار المسؤولية المكلفين بها، والناבעة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الإدارة العليا (جابر، 2013). ومن هنا ظهر دور محاسبة المسؤولية كأحد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، التي تضمن حسن تسيير وتقويم منظمات الأعمال (تصحيح المسارات وتعديلها)، من خلال تفويض جزء من الصلاحيات الإدارية للإدارات المختلفة بها، الأمر الذي أدى إلى ظهور ما يسمى باللامركزية في الإدارة، والتي

فيها تقوم الإدارات العليا بتفويض بعض صلاحياتها الخاصة باتخاذ القرار إلى الإدارات الوسطى والدنيا، وأن نجاح ذلك يتطلب توزيع العمل إلى مراكز يسهل إدارتها، وهذا يحتم على المحاسبة تزويد الإدارة العليا بالتقارير اللازمة لغرض محاسبتهم عن أنشطتهم، وتحديد نتائج النشاط الإيجابية والسلبية على حد سواء، لتطوير الإيجابي منها، والوقوف لمعالجة الانحرافات السلبية في المستقبل (الربيعي وعبدالمطلب، 2005).

وتتحقق الميزة التنافسية في المؤسسات من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها، سواء كانت مادية أو مالية أو فنية أو بشرية أو فكرية أو تنظيمية، بالإضافة إلى القدرات والكفاءات والمعرفة، وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها الشركة، وهذا الأمر يتطلب بناء استراتيجية تنافسية، تتمثل في خطط طويلة الأجل شاملة لتحقيق التوافق بين البيئة التنافسية، وقدرة إدارة المؤسسات على تحقيق الأهداف وتحسين الأداء، وتوصف هذه الاستراتيجية بأنه القرار الذي يضمن تحريك تلك الموارد بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى أفضل الطرق المتاحة لتحقيق التميز بين المنافسين، وزيادة قيمة الشركة من وجهة نظر عملائها.

## 2. مشكلة البحث

ظهرت المحاسبة إلى الوجود، لتوفر المؤسسات على اختلاف أنواعها الوسائل والأدوات التي تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة. ومع بروز نظم المعلومات وتطورها ومشكلة اتخاذ القرارات في الوحدات الاقتصادية ذات الحجم الكبير والإنتاج الوفير والتقنيات العالية، أصبحت عملية اتخاذ القرارات لمختلف المواضيع والمستويات معقدة؛ بحيث يصعب تحديد كفاءة هذه القرارات في المستويات الإدارية المركزية، بل ظهرت الحاجة لصنع واتخاذ تلك القرارات، من قبل المسؤولين المشرفين على إدارة المراكز مباشرة (مكي، 2009). وتعد نظم المعلومات وخاصة المحاسبية منها، من أهم المصادر التي تعتمد عليها الإدارة في عملية اتخاذ القرارات. ونظرًا لكون النظم المحاسبية المعمول بها في البيئة المحلية لا تساعد على توفير البيانات والمعلومات التحليلية خلال الفترة المالية، فإنه من الصعب إيجاد نظام رقابي فاعل، يقوم أولاً بتقويم الأداء، ومن ثم تحفيز العاملين على القيام بالعمل المخطط المطلوب منهم. وقد توصلت دراسة الفطيسي وآخرون (2019) إلى أن 50% من المؤسسات الليبية لا تطبق نظام محاسبة المسؤولية ذو الدور الأساسي في الرفع من مستويات الأداء. كما أن عمارة (2020) أكد عدم استخدام التكاليف المعيارية وتقارير الأداء، والتي

تعد ركيزة محاسبة المسؤولية، في البيئة الليبية. وتعتبر محاسبية المسؤولية أداة مهمة لمساعدة الإدارة باعتبارها أحد أساليب المحاسبة الإدارية، حيث تجعل البيانات والمعلومات المالية والإحصائية أكثر صلاحية في إعداد الميزانيات التخطيطية على المستويات الإدارية المختلفة. ويساعد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المخططة والنتائج الفعلية ومعرفة أسبابها ومعالجتها، وإتخاذ القرارات التي تؤدي الى تحسين الأداء (الفطيسي وآخرون، 2019). علاوة على ذلك، أظهرت دراسة الدواجي (2012) أنه لا يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في شركة ليبيا للتأمين، على الرغم من توفر أغلب المقومات لتطبيقه، وذلك لعدم توفر مقوم مهم، ألا وهو نظام التكاليف المعيارية. أما دراسة المقروص (2004)، فقد بينت نتائجها أن هناك قصورا في توفر المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية (نقلًا عن عمارة، 2020).

علاوة على ذلك توصلت نوبلي (2015) إلى أن أدوات المحاسبة الإدارية، ومن بينها محاسبة المسؤولية، تقوم بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فبعضها يساهم في عملية القياس والتقييم، كالتحليل المالي، والبعض الآخر يساهم في التحسين المباشر لمؤشرات تحسين الأداء المالي. ويؤكد الأسطل (2010) أن محاسبة المسؤولية تساهم في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية في البيئة العربية. كما أن تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد إدارة المؤسسات في تحقيق وظائفها من تخطيط والتوجيه والتنظيم والرقابة، وبالتالي تمكّنها من اتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب، وخاصة في ظل نظام اللامركزية الإدارية (Allahverdi، 2014). وتوصلت دراسة Okoye (2011) إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية والأداء الإداري، وأوصت بأن يستخدم نظام محاسبة المسؤولية بشكل أشمل؛ لما له فائدة في ضبط الأداء في المؤسسات. وتشير العديد من الدراسات السابقة أن المؤسسات الليبية أظهرت ضعفًا في الأداء المالي، لاسيما في إدارة استثمار الأموال المتاحة أو في تحقيق فرص أعلى من العوائد (على سبيل المثال: كمال، 2008؛ المندلسي وعرفة، 2018).

كما يمثل الأداء المالي محوراً أساسياً وفعالاً للنمو والاستمرارية، فهو آلية تعكس نجاح المؤسسات في الاستخدام الأمثل للوسائل المالية المتاحة لها (الكفاءة)، من أجل تحقيق الأهداف المرسومة (الفعالية). لذا يتوجب على إدارة المؤسسات تقييم أدائها المالي لإعطاء الصورة الحقيقية لها باعتبارها أداة رقابية فعالة تعتمد عليها في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها، وكذلك الكشف

عن مواطن القوة والضعف، مما يسمح لها باستغلال مواطن القوة لتدعيمها، ومحاولة معالجة نقاط الضعف باتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة لها، ومن تم تحسين الأداء المالي (نوبلي، 2015). ولتحسين أدائها لابد أن يكون للمؤسسات القدرة التنافسية من خلال تقديم ميزة تنافسية لمنتجاتها، كما يتطلب الأمر المحافظة على هذه الميزة والعمل على تطويرها لتستمر كميزة تنافسية في البيئة المحيطة، الأمر الذي يدفع إدارة المؤسسات إلى التحسين المستمر، والذي يعد من أهم العوامل الحديثة لاستقرار الميزة التنافسية على المدى البعيد. ويتحقق ذلك من خلال إيجاد أساليب فاعلة للوصول إلى الفرص المستقبلية، والتي تتمثل فيما يطلق عليه بالكفاءات المحورية (والتي يتوقف عليها بقاء الشركة وتطورها أو انسحابها من السوق)، أو القدرات التي تحقق للمنظمة مركز القيادة أو الريادة فيما تقدمه من منتجات أو خدمات (عبد الملك، 2012).

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي:

هل هناك علاقة غير مباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الليبية من خلال الميزة التنافسية؟

### 3. فرضيات البحث

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، تم صياغة الفرضية التالي:

"هناك علاقة غير مباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الليبية من خلال الميزة التنافسية".

### 4. هدف البحث

تمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في محاولة التعرف على الدور الذي يمكن أن تقوم به محاسبة المسؤولية لتحسين مؤشرات الأداء المالي من خلال الميزة التنافسية للمؤسسات محل البحث.

### 5. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية تطبيق آلية من آليات المحاسبة الإدارية، ألا وهي محاسبة المسؤولية بهدف تعزيز الميزة التنافسية والارتقاء بالأداء المالي. كما أن البحث يقدم نموذجاً جديداً لدراسة المتغيرات الثلاث، باختبار الميزة التنافسية كمتغير معترض للعلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي.

## 6. الإطار النظري للبحث

برز نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية وكنظام فرعي منها، بهدف توفير معلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة عمل المسؤولين في الأقسام والإدارات وبتقييم أدائهم ضمن إطار المسؤولية المكلفين بها والناבעة من الصلاحيات الممنوحة من قبل الإدارة العليا (مكي، 2009). وتعد محاسبة المسؤولية أداة عصرية مهمة نشأت في ظل توجه العالم نحو اللامركزية، حيث أتى هذا التوجه نتيجة كبر حجم المؤسسات وهيكلها الإدارية وتنوع أنشطتها، مما جعل من الصعوبة بإمكان فرد واحد أو مركز مسؤولية واحد القيام باتخاذ كافة القرارات الإدارية والإشراف والرقابة المباشرة. لذلك تم تقسيم العمل على مراكز مسؤولية وبأحجام مختلفة، وتفويض الصلاحيات لمستويات إدارية مختلفة في مهام معينة مع مساواة ومحاسبة كل فرد تم تفويضه عن مركز معين، فهنا يتم ربط كل مسؤول مركز بالتكاليف والإيرادات المرتبطة به ومقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط، ومن ثم تحليل الانحرافات ومعرفة أسباب حدوثها، ووضع أسس العلاج لها بهدف توفير نظام للمراقبة وتقييم الأداء المالي (وادي، 2008).

### 1.6 تحسين الأداء المالي

إن الأداء المالي هو تعبير عن أداء المؤسسة من خلال تحقيق عدد من الأهداف المالية، المتمثلة في الربحية، وتحقيق معدلات نمو مرتفعة، وتحسين القيمة الاقتصادية للمؤسسة، بالإضافة إلى مواجهة المخاطر المالية الناجمة من استخدام الديون وأموال الغير في تمويل استخدامات المؤسسة (نور والحديثي، 2012). ويعبر الأداء المالي عن الاتجاهات التي استخدمتها المؤسسة للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات والإيرادات (أبوزيد، 2017). وتكمن أهمية الأداء المالي في متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته، متابعة ومعرفة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية، والمساعدة في فهم التفاعل مع البيانات المالية (نور والحديثي، 2012).

أما مجالات الأداء المالي فتتمثل في (1) الربحية: تقيس فاعلية الإدارة في توليد الأرباح، وتستخدم أيضاً للحكم على كيفية كفاءة استخدام المؤسسة لموجوداتها، (2) المركز السوقي: ويتمثل بالحصصة السوقية للمؤسسة، وتشير إلى نسبة حجم الأعمال المتوفرة لكل سلعة أو خدمة، (3) الإنتاجية: مقياساً لمدى الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد وطاقت مادية

وبشرية متاحة للمنظمة، بما يكفل لها تحقيق أهدافها، (4) قيادة المنتجات: وتتمثل بقيام الإدارات الرئيسية بالمؤسسة بتقويم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية والمنتجات المخطط لها، (5) تنمية الأفراد واتجاهات العاملين: والمشار إليه بوصفه مجال أداء رئيسي تسعى المنظمات لقياسه عن طريق تجميع تقارير متنوعة لتقويم الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة في سد الاحتياجات الحالية والمستقبلية من القوى العاملة، (6) المسؤولية العامة: مقاييس تقويم مدى نجاحها في تحمل مسؤولياتها نحو العاملين والموردين والمجتمع، (7) والموازنة بين أهداف المدى القصير والمدى الطويل: تقوم المؤسسة بإجراء دراسة متعمقة بشأن التداخل بين مجالات الأداء الرئيسية للتأكد من أن الأهداف الحالية لم يتم تحقيقها على حساب الأرباح والاستقرار في المستقبل (Wheelen and Hunger, 2006).

## 2.6 محاسبة المسؤولية

محاسبة المسؤولية هي ذلك النظام الذي يقوم بتحديد مختلف مراكز اتخاذ القرارات بحيث يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي، وبالتالي يقوم بتقويم أداء المسؤولين عن تلك المراكز التي تسمى مراكز المسؤولية (عبد اللطيف، 2009: 308)، فيما أكد جابر (2013: 84) بأنها أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية، من حيث مدى التزامهم بالتكاليف والأهداف من خلال التقارير. فيما يرى (Pandey 1996, p.523) أنها عبارة عن نظام لتجميع وإبلاغ التكاليف والإيرادات المخططة والفعلية من قبل الأفراد المسؤولين عنها. فيما يرى آخرون أنها نظام يقيس نتائج كل مركز مسؤولية، وفقاً لاحتياجات المدراء من المعلومات لتشغيل مراكز مسؤولياتهم (رشيد وآخرون، 2019: 318). واستناداً لما تقدم فإن محاسبة المسؤولية هي عبارة عن أداة ووسيلة تستخدم من قبل الإدارة لغرض قياس أداء الأفراد والأقسام لضمان الانسجام للوحدات المختلفة مع أهداف المؤسسة. وحتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية الأهداف المرجوة منه، يجب توافر عدة مقومات كما ذكر جابر (2013): 1- هيكل تنظيمي توضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية توضيحاً دقيقاً، 2- نظم للمحاسبية فعالة تمكن من حساب الأداء الفعلي مع ربطه بمراكز المسؤولية 3- معايير رقابية كنظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية.

### 3.6 الميزة التنافسية

يشير المرسي وآخرون (2002): (20) أن الميزة التنافسية عبارة عن مجال تتمتع فيه المؤسسة بقدرة أعلى من منافسيها في استغلال الفرص الخارجية أو الحد من أثر التهديدات، وتتبع الميزة التنافسية من قدرة المؤسسة على استغلال مواردها المادية أو البشرية، فقد تتعلق بالجودة أو التكنولوجيا أو القدرة على خفض التكلفة أو الكفاءة التسويقية والابتكار والتطوير أو وفرة الموارد المالية، أو تميز الفكر الإداري، أو امتلاك موارد بشرية مؤهلة". بينما يؤكد (Porter, 1986: 48) بأنها تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع". وأشار خليل (1996: 37) إلى أنها ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لاستراتيجية معينة للتنافس، ويتفق معظم الباحثين على أن نموذج بورتر (Porter) المعروف في تحديد استراتيجيات المنافسة التي تم ربطها بالبيئة، من خلال المنتجات التي تقدمها الشركة والمتوافقة مع وحدات الأعمال، هو الأكثر تفضيلاً، مما يتيح للمؤسسة تحقيق أعلى الكفاءة والجودة والإبداع والاستجابة للعملاء والأكثر موثوقية. وقد اعتمد بورتر في تصنيفه للميزة التنافسية على القيمة التي تتحقق للعميل والتي تتمثل إما في التميز أو التكلفة المنخفضة (كافي، 2013).

### 4.6 العلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية والميزة التنافسية وتحسين الأداء المالي

إن الطبيعة المتشاركة لأهداف المؤسسة وحاجات الأطراف المرتبطة تنسحب على طبيعة مجالات الأداء التي تغطي تلك الأهداف المتشابهة، وتفرض على المؤسسة تحقيق حد أدنى من التنسيق والتلازم بين تلك الأهداف، بحيث تكون نتائج قياس الأداء في مختلف المجالات متناغمة في كل المراكز بالشكل الذي يدعم الأداء الكلي للمنظمة (نور والحديثي، 2012). ويرتكز الأداء على قدرة المؤسسة في استغلال التأثيرات الداخلية والخارجية لتحقيق أهدافه (زويلف، 2009)، مما يشير إلى أن اهتمام المؤسسة ببيئتها الداخلية ورفع أداء وحداتها، والنظر إلى السوق هما الكفيلان بتحسين مستوى الأداء في البيئة التنافسية. كما يتأثر الأداء المالي بعوامل متعددة تمثل في العوامل الاقتصادية والعوامل التنظيمية مثل الهيكل التنظيمي والحجم، والعوامل الإدارية مثل القدرات الإدارية للمستويات المختلفة، ومدى توفر جانب الخبرة والمعرفة لدى المديرين في كافة المستويات

(Hopkins and Hopkins, 1997). ولتحقيق الأداء المالي الجيد، يجب أن تتطور القدرات التنظيمية عند كافة المستويات بما يسهم في زيادة قدرة المؤسسة التنافسية ويمكنها من التعامل الصحيح مع بيئة الأعمال، وتساعد في ضمان تنفيذ العمليات بكفاءة وبالتالي كسب مزايا تنافسية تؤدي إلى تطوير الأداء المالي (نور والحديثي، 2012).

ومن هذا المنطلق فإن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية مهم في جميع المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها سواء كانت خدمية أو تجارية أو صناعية أو كانت هادفة للربح أو غير هادفة للربح. وعدم إعطاء الأهمية الكافية لدور محاسبة المسؤولية في ظل تعدد مؤشرات تحسين الأداء المالي، قد يؤثر بالسلب على تحقيق ميزتها التنافسية، والتي تعتبر بدورها من المؤشرات غير المالية النابعة من قدرة المؤسسات على استغلال مواردها المادية أو البشرية أو الفكرية وقد تتعلق بالجودة أو بالتكنولوجيا أو القدرة على تخفيض التكلفة. ولهذا فإن المؤسسات الصناعية في حاجة لنظام محاسبة مراكز المسؤولية لتحسين أدائها المالي (عمارة، 2020). وعليه يمكن اشتقاق الفرضية التالية:

**هنالك علاقة غير مباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الليبية من خلال الميزة التنافسية.**

## 7. الدراسة الميدانية

### 1.7 منهجية البحث

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي في الواقع دون تدخل الباحث في مجرياتها، غير أنه يتفاعل معها ويصفها ويحللها. وسوف يعتمد هذا البحث على نوعين أساسيين من البيانات:

- البيانات الأولية: وذلك بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام التحليل الإحصائي واستخدام SPSS (Statistical Package for Social Science) برنامج الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث.
- البيانات الثانوية: وذلك بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بمتغيرات البحث (تحسين الأداء المالي، محاسبة المسؤولية، والميزة التنافسية).

## 2.7 مجتمع وعينة البحث

ينكون مجتمع البحث من المحاسبين العاملين بالقطاعين العام والخاص بمدينة مصراتة. ونظرا لصعوبة تحديد مجتمع البحث بشكل دقيق، الأمر الذي يصعب معه اختيار عينة عشوائية تم اختيار عينة غير عشوائية من مجتمع البحث. حيث اقتصرت الدراسة المقطعية على طلبة الماجستير الممارسين لمهنة المحاسبة بالأكاديمية الليبية/ مصراتة. وقد بلغت الاستبانة الموزعة 50 استبانة، تبين أن الصالح للتحليل منها هو 47 استبانة.

## 3.7 قياس المتغيرات

يوضح قياس متغيرات البحث الأسئلة المستخدمة لقياس كل متغير من متغيراته، حيث تم تصميم قائمة استبيان تتضمن كل المحاور موضوع البحث لتحقيق أهدافه، استنادا إلى الدراسات السابقة لقياس كل متغير من متغيرات البحث؛ حيث استخدم لقياس المتغير التابع (تحسين الأداء) المقياس المستخدم من قبل نور وآخرون (2014) بعد تعديله لملاءمة البيئة المحلية، احتوت كل فقرة على خمس إجابات (دائماً، غالباً، أحيانا، نادراً، إطلاقاً)، حيث تمثل الخانة الأولى (دائماً) الحد الأعلى للمشاركة الاجتماعية بوزن (5 درجات)، أما الخانة (إطلاقاً) فقد أعطي للاستجابة عليها (درجة واحدة). ووفقاً لمقياس ليكرت (Likert Scale) ذو المستويات الخمس باعتباره أنسب المقاييس الخاصة لقياس الاتجاهات تم الاعتماد على دراسة الفطيسي وآخرون (2019) لقياس المتغير المستقل (محاسبة المسؤولية)، أما فيما يتعلق بالمتغير المتداخل أو الوسيط (الميزة التنافسية) فقد استخدم المقياس المقدم من العبيدي (2009).

## 4.7 تحليل البيانات

تم عرض وتحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال الاستبيان بواسطة البرنامج الإحصائي (SPSS). ففي البداية تم إجراء اختبار اعتدالية البيانات، ومن ثم إجراء اختبار الموثوقية لأداة الدراسة عن طريق اختبار معامل الفاء، وأخيراً تم إجراء تحليل الانحدار باستخدام أداة ماكرو لغرض اختبار فرضية البحث.

## 1.4.7 اختبار اعتدالية البيانات

تم اختبار التوزيع الطبيعي بواسطة قياس الالتواء (Skewness) والتقلطح (Kurtosis)، حيث يرى George and Mallery (2010) أن بيانات الدراسة تعتبر ذات توزيع طبيعي إذا وقعت قيم

الالتواء والتقلطح الإحصائية بين 2 - و 2 +. ويعرض الجدول رقم (1) نتائج اختبار الالتواء والتقلطح، وتظهر النتائج أن القيم تقع ضمن المدى المقترح، وبالتالي يمكننا القول بأن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول (1) قياس الالتواء والتقلطح

المتغيرات	الالتواء <i>Skewness</i>	التقلطح <i>Kurtosis</i>
محاسبة المسؤولية	.841	.445
الموقف التنافسي	-.042	-.392
تحسين الأداء المالي	-.146	-1.599

#### 2.4.7 ثبات المقياس

يقصد بالثبات إمكانية الحصول على نتائج مشابهة للنتائج، التي تم الحصول عليها في حالة تكرار الاختبار بنفس الأداء وفي ظروف مشابهة، وباستخدام معادلة (ألفا كرونباخ) لهذا الغرض فإذا زادت النسب الناتجة عن هذا الاختبار عن (60%) اعتبر المقياس جيداً (Sekaran, 2003)، وبالرجوع إلى نتائج الاختبار تبين أن قيمة ألفا كرونباخ لمقاييس متغيرات الدراسة كانت أعلى من النسبة المقبولة، كما هي مبينة في الجدول رقم (2)، مما تشير إلى أن المقاييس المستخدمة في الاستبيان تتميز بالثبات بما يضمن تحقيق الغرض الذي وضعت لأجله.

جدول (2) معامل كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا
محاسبة المسؤولية	28	94.6%
الموقف التنافسي	08	65.3%
تحسين الأداء المالي	10	90.7%

#### 3.4.7 اختبار فرضية الدراسة

لاختبار فرضية الدراسة وتحليل العلاقة غير المباشر (الوساطة)، تم استخدام أداة Macro Process for SPSS المعدة من قبل (Preacher and Hayes (2008)، حيث تم اختبار النموذج واستخدام طريقة المعاينة المعادة؛ Pootstrap من 1000 عينه ومستوى ثقة 95%، حيث تستخدم الأداة لفحص التأثير المباشر والتأثير غير المباشر، وبالتالي إثبات وجود التوسط. ويعتمد

هذا الاختبار على فترات الثقة، حيث يظهر حد أدنى وحد أعلى لفترة الثقة، فإذا كان الصفر لا ينتمي للمجال المحدد بين الحد الأدنى والأعلى لفترة الثقة 95% نستنتج وجود علاقة غير مباشرة ذات دلالة إحصائية. بمعنى آخر، بما أن مجال الثقة لا يتضمن الصفر، فهذا يدعم بأن التأثير غير المباشر إيجابي (Hayes, 2013: 109). وفيما يلي النتائج الإحصائية لاختبار العلاقة غير المباشرة بين متغيرات البحث.

• **مدى ملائمة الانحدار:** لقياس مدى ملائمة الانحدار، تم التوصل إلى قيمة معامل التحديد 0.1724، وهذه القيمة تمثل نسبة التغيرات في المتغير التابع (تحسين الأداء المالي)، التي تفسر بدلالة المتغيرات المحددة في النموذج (المتغيرات المستقلة)، وأن باقي المتغيرات الغير مشمولة في النموذج تمثل النسبة الباقية أي حوالي 79.11%.

ويوضح الجدول رقم (3) القيم الخاصة بالنموذج المقدر، فكانت قيمة الارتباط  $R=0.457$ ، وهي نسبة عالية إحصائياً، بينما كانت قيمة مربع الارتباط والذي يوضح مدى تفسير المتغيرات المستقلة في تقدير المتغير التابع  $R^2=0.2089$ ، أي أن النموذج المقدر الخاص بالبحث يشير إلى أن التغير في المتغيرات المستقلة يفسر 20.89% من التغير في المتغير التابع. بالإضافة إلى ذلك، من ضمن مخرجات التحليل قيمة اختبار F والتي بلغت 5.809، وكانت معنوية عند مستوى دلالة 0.01، وهذا يدل على صلاحية النموذج ووجود علاقة دالة إحصائياً بين متغيرات البحث المستقلة والمتغير التابع.

جدول (3) مدى ملائمة النموذج

ADJUSTED R	R SQUARE	R	F	SIG.
0.1724	0.2089	0.457 <sup>a</sup>	5.809	000 <sup>B</sup>

• **تأثير العلاقة غير المباشرة لمحاسبة المسؤولية على تحسين الأداء المالي من خلال الميزة التنافسية:** من أجل اختبار العلاقة غير المباشرة تم استخدام Pootstrap الذي أوصى بها Pearch and Hayes (2008) باستخدام تقنية ماكرو بواسطة برنامج SPSS لغرض فحص معنويات التأثيرات غير المباشرة، وطريقة البوتسترايبينغ يتم استخدامها أساساً للعينات الصغيرة ويستند على بناء مجال للثقة وافترض التوزيع الطبيعي للبيانات. وفيما يلي نتائج التحليل الإحصائي:

العلاقة غير المباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي ..

**Dependent, Independent, and Proposed Mediator Variables:**

DV = FPD (تحسين الأداء المالي)

IV = AR (تطبيق محاسبة المسؤولية)

MEDS = QA (الميزة التنافسية)

Sample size: 47

**IV to Mediators (a paths)**

	Coeff	se	t	p
QA	.5241	.1138	4.6073	.0000

**Direct Effects of Mediators on DV (b paths)**

	Coeff	se	t	p
QA	.4447	.2010	2.2127	.0322

**Total Effect of IV on DV (c path)**

	Coeff	se	t	p
AR	.3976	.1599	2.4872	.0166

**Direct Effect of IV on DV (c' path)**

	Coeff	se	t	p
AR	.1646	.1861	.8844	.3813

**Model Summary for DV Model**

R-sq	Adj R-sq	F	df1	df2	p
.2089	.1729	5.8091	2.0000	44.0000	.0058

\*\*\*\*\*

**NORMAL THEORY TESTS FOR INDIRECT EFFECTS**

**Indirect Effects of IV on DV through Proposed Mediators (ab paths)**

	Effect	se	Z	p
TOTAL	.2331	.1145	2.0351	.0418
QA	.2331	.1145	2.0351	.0418

\*\*\*\*\*

**BOOTSTRAP RESULTS FOR INDIRECT EFFECTS**

**Indirect Effects of IV on DV through Proposed Mediators (ab paths)**

	Data	Boot	Bias	SE	Lower	Upper
TOTAL	.2331	.2407	.0076	.1248	.0276	.5189
QA	.2331	.2407	.0076	.1248	.0276	.5189

\*\*\*\*\*

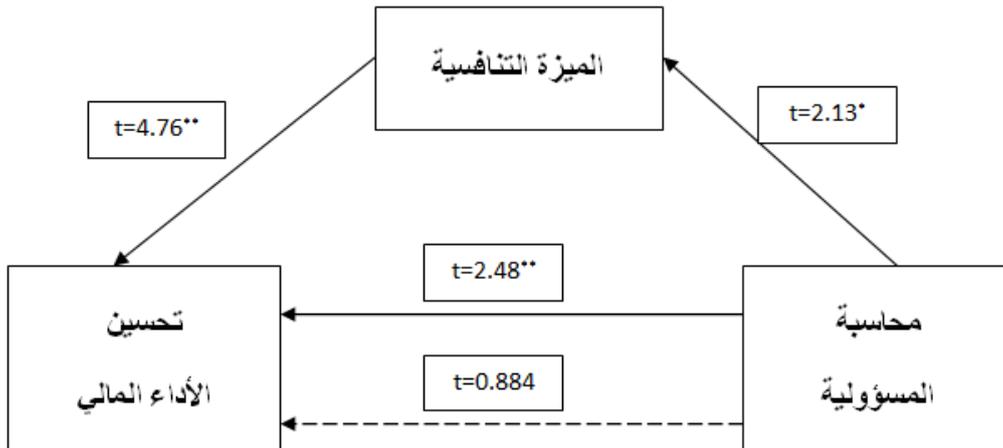
Level of Confidence for Confidence Intervals: 95

Number of Bootstrap Resamples: 1000

من خلال النتائج الإحصائية يتبين أن التأثير الكلي لمتغير تطبيق محاسبة المسؤولية على تحسين الأداء المالي قد بلغ 0.3976 عند مستوى معنوية 0.05، كما أنه يتبين وجود تأثير غير مباشر لتطبيق محاسبة المسؤولية على تحسين الأداء المالي من خلال القدرة التنافسية للمؤسسات الليبية، حيث كانت قيمة  $Z=2.0351$ ، وهي معنوية عند 0.05، والقيمتين الحد الأدنى والحد

الأعلى ( $LLCI=0.0276$  &  $ULCI=0.5189$ ) واللتين لا يقطعهما الصفر، مما يؤكد وساطة المتغير الميزة التنافسية للعلاقة بين متغير تطبيق محاسبة المسؤولية ومتغير تحسين الأداء المالي.

بالإضافة إلى ذلك، وللتأكد من صحة الاختبار، تم إعادة اختبار الفرضية اعتماداً على نموذج Baron and Kenny (1986)، والذي أشار لأثبات العلاقة الوسيطة أنه لا بد من توافر الشروط التالية: أولاً: وجود تأثير للمتغير المستقل على الوسيط، ثانياً: أن يظهر المتغير المستقل أثر على المتغير التابع، وثالثاً: أن يؤثر المتغير الوسيط على المتغير التابع. فإذا ما تحققت الشروط الثلاث السابقة، ثبتت الوساطة إذا قل تأثير المتغير المستقل في وجود الوسيط من عدمه. فإذا استمر تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع يعتبر تأثير التوسط جزئي، ويحدث التوسط الكامل إذا انعدم تأثير المتغير المستقل في حالة تضمين الوسيط للنموذج. والشكل (1) يوضح تحقق الشروط الثلاث السابقة، وتبين أن الأثر المباشر للمتغير المستقل (محاسبة المسؤولية) على المتغير التابع (تحسين الأداء المالي) غير دال إحصائياً، بعد إضافة المتغير الوسيط (الميزة التنافسية)، بينما أظهر التأثير المباشر ذو الدلالة الإحصائية في النموذج الأول بدون متغير وسيط، مما يؤكد على أن الميزة التنافسية تتوسط بالكامل العلاقة بين محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الليبية.



الشكل (1) تأثير المتغيرات على المتغير التابع

## 8. مناقشة النتائج

يهدف البحث إلى دراسة وتحديد أثر الميزة التنافسية كمتغير وسيط على العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي. ومن أجل ذلك، تم اختبار فرضية البحث التي تنص على أنه: "هنالك علاقة غير مباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الليبية من خلال الميزة التنافسية". وباستخدام أداة Macro Process for SPSS المعدة من قبل Preacher and Hayes (2008) أظهرت إحصاءة  $f$  معنوية تؤيد قبول النموذج المستخدم في البحث. كما أن قيمة اختبار  $t$  أظهرت وجود تأثير لتطبيق محاسبة المسؤولية على الميزة التنافسية، وهذا يتوافق مع العديد من الدراسات السابقة (على سبيل المثال: الأسطل، 2010؛ الخالدي، 2015). علاوة على ذلك، فإن وجود تأثير لتطبيق محاسبة المسؤولية على الأداء المالي تتماشى مع دراسة المطيري (2011)، التي توصلت إلى أن تطبيق محاسبة المسؤولية تؤثر على الأداء المالي لشركات النفط الكويتية، وكذلك دراسة نوبلي (2015) التي أوضحت أن أدوات المحاسبة الإدارية تقوم بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية. كما بينت النتائج وجود تأثير للقدرة التنافسية على الأداء المالي بما يتلاءم مع دراسة هرز الله (2016)، التي أظهرت علاقة ذات دلالة إحصائية وإيجابية بين كل من استراتيجية قيادة التكلفة واستراتيجية التمايز والأداء المالي. وباستخدام أداة ماكرو لفحص العلاقة غير المباشرة المتوقعة بين تطبيق آليات محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي، أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق آليات محاسبة المسؤولية تمتلك علاقة غير مباشرة مؤثرة وإيجابية، وذات دلالة إحصائية بالأداء المالي من خلال الميزة التنافسية، بالإضافة إلى علاقتهما المباشرة.

## 9. خاتمة البحث

بعد دراسة العلاقة غير المباشرة بين تطبيق محاسبة المسؤولية والأداء المالي من خلال الميزة التنافسية، أظهرت النتائج ضرورة تبني المؤسسات الليبية نظم محاسبة المسؤولية لرفع مستويات الأداء المالي، لا سيما في حال تركيز هذه المؤسسات على تدعيم القدرة التنافسية لزيادة معدلات الأداء لدورها الوسيط في تدعيم العلاقة بين محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي، كما أثبتت الدراسة أهمية استخدام إحدى أدوات المحاسبة الإدارية (محاسبة المسؤولية) للنهوض بالموقف التنافسي من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسات. وبهذا تبين بأن هناك ضرورة لأجراء المزيد من

الدراسات باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية المختلفة كمتغيرات مستقلة، أو اختبار متعدد الأبعاد لمتغيري الميزة التنافسية ومحاسبة المسؤولية.

## المراجع

- أبوزيد، سليمان (2017). استخدام مخرجات التحليل المالي في قياس أداء البنوك التجارية والتنبؤ بالتعثر المصرفي، اطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- الأسطل، أحمد محمود (2010). دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة دراسة تطبيقية على المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- السعيد، فرحات (2000). الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- الخالدي، المعتصم مفضي (2015). دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية السعودية، جامعة جدارا، الأردن.
- خليل، نبيل مرسي (1996). الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- الربيعي، جبار جاسم. عبد المطلب، ندى (2005). دور نظم محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة، مجلة التقنيات، 18(4)، 47-59.
- الربيعي، جبار جاسم، عبد المطلب، ندى (2005). دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية، رسالة ماجستير منشورة، عمان، الأردن.
- الرزقي، ديابا جميل (2007). مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسات الصناعية في قطاع غزة دراسة تطبيقية على المؤسسات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- رشيد، شلير عبد الرحمن. سعيد، فيان سليمان. صادق، زانا مجيد (2019). دور محاسبة المسؤولية في تعزيز مقومات الإصلاح، مجلة الفنون والآداب وعلوم الانسانيات والاجتماع، 34، 317-328.
- زويلف، أنعام حسن (2009). دور التحليل الاستراتيجي لأبعاد بيئة التحكم المؤسسي في استمرارية المؤسسة وتجنب الازمات المالية مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 1 (20)، 109-141.
- سمية، غوالم وحياة، بورعة (2017). دور اليقظة التنافسية في تنمية الميزة التنافسية دراسة حالة مطاحن الظهر بسيدس بوعبيدة العطاف، رسالة ماجستير منشورة، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجبلاني بونعامه بوخميس مليانة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- صباح هاشم جابر (2013). محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني. مجلة جامعة بابل: العلوم المصرفية والتطبيقية، 21(1)، 81-92.
- عبد اللطيف، ناصر نورالدين (2009). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

العلاقة غير المباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي ..

عبد المالك، بوركعة (2012). إدارة المعرفة كمدخل لتدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة منتوري، قسنطينة.

العبيدي، أمل سعود عبد العزيز (2009). أثر العوامل الاستراتيجية في تحسين فاعلية تقويم الأداء الإداري للمشاريع، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية، كلية الإدارة والاقتصاد، الدنمارك.

عمارة، محمد سالم (2020). مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية، مجلة جامعة صبراتة العلمية، 7، 27-50.

الفطيسي، عبد الغني أحمد ومحمد، ميلاد الشلباق وأسامة، عمر المنشاز (2019). واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية: دراسة استطلاعية. مجلة آفاق اقتصادية: جامعة المرقب - كلية الاقتصاد والتجارة، 9، 1-28.

كافي، هدى (2013). دور التأهيل في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، الجزائر.

كمال، علي التريكي (2008). دور نظام الرقابة الداخلية في تقويم أداء المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الكلية التجارية، جامعة النيلين.

المرسي، جمال الدين محمد. أبو بكر، مصطفى محمود. جبة، طارق رشدي (2002). التفكير الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية: منهج تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية.

المطيري، نواف جهز محمد (2011). أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط عمان، الأردن.

مكي، سالم توفيق (2009). مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

المندلسي، ناجي ساسي وعرفة، مسعود علي (2018). مدى كفاءة الأداء المالي في شركات التأمين دراسة تطبيقية في شركة ليبيا للتأمين، مجلة جامعة صبراتة العلمية، 2 (2)، 201-227.

نوبلي، نجلاء (2015). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى بجنوب الجزائر، رسالة دكتوراه في مجال المحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

نور، عبد الناصر إبراهيم والحديثي، سري كريشان (2012). دور الرقابة على تكاليف الجودة الصناعية في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية"، مجلة جامعة الخليج، 4(4)، 1-45.

نور، عبد الناصر أبراهيم والشرباتي، عبد العزيز أحمد والنحوي، محمد محمود (ديسمبر، 2014). أثر إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر الدولي العاشر بعنوان استشراف مستقبل التجارة الدولية في ضوء منظمة التجارة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزرقاء - الأردن.

هرز الله، أحمد (2016)، *استغلال واستكشاف الجودة الاستراتيجية التنافسية والأداء المالي: دراسة تطبيقية في المنشآت الصناعية الفلسطينية* "المؤتمر العلمي الدولي السادس المشترك بعنوان: "الاستدامة وتميز الأداء في المنظمات في ظل بيئة عدم التأكد، الجامعة الاردنية - عمان - الأردن.

وادي، عبد الناصر نمر (2008). *دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق محاسبة المسؤولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.*

Allahverdi, M. (2014). *Administration and Responsibility accounting System in Businesses* (Unpublished Master Thesis) Oxford University, London.

Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.

George, D., & Mallery, P. (2010) *SPSS for Windows Step by Step A Simple Guide and Reference 17.0 Update*. 10th Edition, Pearson, Boston.

Hayes, A. F. (2013). *Methodology in the social sciences. Introduction to mediation, moderation, and conditional process analysis: A regression-based approach*.

Hopkins, W. E., & Hopkins, S. A. (1997). Strategic planning–financial performance relationships in banks: a causal examination. *Strategic management journal*, 18(8), 635-652.

Okoye, E. (2011). Improvement of Managerial Performance in manufacturing Organizations-An Application of Responsibility Accounting, *Organizations and Society*, 32(1) .

Pandey, I. M. (1996). *Management Accounting A planning and control Approach 3rd ed*, Delhi, vikas publishing House PVT ltd.

Porter, M. (1986) . *l'Avantage concurrentiel: Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance*, inter-éditions.

Preacher, K. J., & Hayes, A. F. (2008). Asymptotic and resampling strategies for assessing and comparing indirect effects in multiple mediator models. *Behavior Research Methods*, 40(3), 879-891.

Sekaran, U. (2003). *Research Methods for Business A Skill-Building Approach*. 4th Edition, John Wiley & Sons, New York.

Wheelen, Thomas., & Hunger, David. (2006). *Essentials of Strategic anagement.*, Pearson Prentice Hall, Business & Economics.

العلاقة غير المباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي ..

المعلومات البيوغرافية للباحث:

الاسم: د. إسماعيل محمد النحوي

الدرجة العلمية: أستاذ مساعد

التخصص: محاسبة

الاهتمامات: المحاسبة الإدارية

البريد الإلكتروني: [i.elnihewi@lam.edu.ly](mailto:i.elnihewi@lam.edu.ly)

المعلومات البيوغرافية للباحث:

الاسم: د. احمد محمد التير

الدرجة العلمية: أستاذ مساعد

التخصص: محاسبة

الاهتمامات: المراجعة والمحاسبة الإدارية

البريد الإلكتروني: [a.teer@lam.edu.ly](mailto:a.teer@lam.edu.ly)

المعلومات البيوغرافية للباحث:

الاسم: عثمان سالم اعزوزة

الدرجة العلمية: طالب دراسات عليا

التخصص: محاسبة

الاهتمامات: المحاسبة الإدارية

البريد الإلكتروني: [iotmanozza1983@gmail.com](mailto:iotmanozza1983@gmail.com)

## قائمة الاستبيان

المستجيب العزيز،،،

السلام عليكم.. وأشركم على استعدادكم للمشاركة في هذا الاستطلاع

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين محاسبة المسؤولية والميزة التنافسية لتحسين الأداء المالي. ونحن إذ نقوم بهذا المسح في البيئة الليبية نقدر كثيراً تعاونك ومساعدتك في إنجاز هذه الدراسة وننوه إلى أن هذا الاستبيان يتطلب رأيك حول الموضوع وبما يتواءم مع مؤسستكم الموقرة. كما أن محتويات الاستبيان ستعامل بسرية تامة وستظل جميع الردود مجهولة المصدر وسوف يقتصر استخدامها للأغراض الأكاديمية فقط.

الرجاء وضع علامة (✓) أمام الاجابة المناسبة :

نوع النشاط  صناعي  تجاري  خدمي

طبيعة النشاط  عام  خاص

أولاً: تحسين الأداء المالي						
الرقم	الفقرات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
1.	تحرص إدارة المؤسسة على إنجاز العمل بشكل جيد.					
2.	تمتلك إدارة المؤسسة القدرة على التغلب على المشكلات التي يمكن أن تتعرض لها لتحقيق الهدف المطلوب.					
3.	تتسم إدارة المؤسسة بالتكامل بين وحداتها فيما يختص بتحسين أداء المؤسسة.					
4.	تحرص إدارة المؤسسة على الاستمرارية والتطوير في أعمالها.					
5.	تستخدم إدارة المؤسسة تقنية المعلومات الحديثة لتحسين أداؤها.					
6.	تتبع إدارة المؤسسة سلسلة من الإجراءات مثل تطوير المنهج المتبع داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف قصيرة وطويلة الأمد.					
7.	تستطيع إدارة المؤسسة التكيف مع التغير في بيئة العمل.					
8.	تقوم إدارة المؤسسة باستحداث اجراءات ودورات عمل جديدة لتحسين الأداء.					
9.	تلتزم إدارة المؤسسة بالآثار المترتبة على عملية صنع القرارات بطريقة تضمن إيجاد توازن بين العوائد المطلوبة والفوائد الاجتماعية المترتبة على اتخاذها.					
10.	تساهم إدارة المؤسسة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم لتحسين مستوى المعيشة.					

ثانياً: الموقف التنافسي						
الرقم	الفقرات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	ارتفاع معدلات النمو في الحصة السوقية الإجمالية للمؤسسة مقارنة بالمنافسين.					
2.	المؤسسة نجحت في إبرام عقود جديدة مقارنة بالمنافسين.					
3.	يتوقع أن معدلات الإنجاز سيسهم بفاعلية مستقبلاً في قيادة المؤسسة للسوق.					
4.	معدلات أرباح المؤسسة في تصاعد مستمر.					
5.	قدرة المؤسسة على الاستثمار في أصول رأسمالية في تطور ملحوظ.					
6.	تشجع زيادة الطلب على منتجات المؤسسة على تنويعها لتشمل مجالات أوسع مستقبلاً.					
7.	قدرة المؤسسة تتحسن بالمشاركات الدولية.					
8.	الالتزام بشروط الجودة العالمية ومعاييرها من أولويات المؤسسة.					

العلاقة غير المباشرة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتحسين الأداء المالي ..

ثالثاً: محاسبة المسؤولية					
الرقم	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تحديد واضح للسلطة والمسؤولية لكل موظف من موظفي المؤسسة.				
2	معرفة مديري المراكز بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم.				
3	وجود هيكل تنظيمي واضح ومعتمد في المؤسسة.				
4	الوضوح في علاقة مراكز المسؤولية مع بعضها بالمؤسسة.				
5	تحديد لمراكز المسؤولية في المؤسسة.				
6	مساءلة الموظفين بما يتناسب والمسؤوليات الموكلة إليهم.				
7	تناسب نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة مع طبيعتها نشاطها.				
8	وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.				
9	البيانات المالية المستخرجة نهاية الفترة المالية تعكس واقع المعاملات والترابط بين مراكز المسؤولية بالمؤسسة.				
10	ربط بين نظام المعلومات المحاسبية والهيكل التنظيمي والموازنات التخطيطية.				
11	ربط بين نظام المعلومات المحاسبية ومراكز المسؤولية في المؤسسة				
12	قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حده.				
13	يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف لمعرفة الانحرافات.				
14	تشارك مراكز المسؤولية في وضع الموازنة التخطيطية للمؤسسة.				
15	ربط الموازنات التخطيطية بمراكز المسؤولية في المؤسسة.				
16	تقدير التكاليف المعيارية يتم على نحو علمي.				
17	إمكانية فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنات الإجمالية للمؤسسة.				
18	يتم وضع تقديرات للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية.				
19	تستخدم التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط.				
20	تتسم معايير التكاليف المستخدمة بأنها واضحة ومفهومة للموظفين في مراكز المسؤولية.				
21	قياس أداء مراكز المسؤولية بواسطة تقارير الأداء الدورية.				
22	تساعد التقارير الدورية في تحديد أسباب حدوث الانحرافات في الأداء لكل مركز مسؤولية.				
23	توجه تقارير الأداء وفقاً لخطط السلطة والمسؤولية في مراكز المسؤولية.				
24	تقيس التقارير الدورية أداء كل مركز على حدة				
25	ربط البيانات الواردة في التقارير الدورية بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها.				
26	يتم إعداد تقارير الأداء بسرعة ودقة				
27	تتسم عناصر التقارير بالثبات من فترة إلى أخرى لتسهيل عملية المقارنة.				
28	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.				