

**فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقييم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية في مدينة جدة
(دراسة ميدانية)**

**The Efficiency of Applying Responsibility Accounting on Performance Evaluation in
Private Hospitals in Jeddah City
(An Empirical Study)**

الباحثة/ صفاء يحيى النجمي^{*1}

ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.

Email: safaanajmi@windowslive.com

الدكتورة/ راوية رضا عبيد²

أستاذ مشارك، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية

المستخلص:

هدف البحث إلى دراسة دور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي من خلال استعراض بعض الأدبيات والأبحاث السابقة ذات العلاقة. كما اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، للإجابة على أسئلة البحث واختبار فرضيات البحث. حيث افترضت الباحثة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وكلا من جودة تقييم الأداء الإداري واجمالي الأرباح في المستشفيات الخاصة السعودية. وتم تصميم قائمة استبانة قسمت إلى ثلاث محاور رئيسية؛ تطبيق محاسبة المسؤولية، تقييم الأداء، ودور محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء. والتي تم توزيعها على عينة عشوائية من المدراء الماليين والمحاسبين والإداريين حسب مراكز المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية. وقد بلغت نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي 76٪. وقد تم تحليل الإجابات إحصائياً باستخدام برنامج (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى عدة النتائج من أهمها أن وجود مدير خاص لكل مركز مسؤولية ترتبط مسؤوليته بشكل مباشر بالمركز ويتم تفويضه بالسلطات والصلاحيات اللازمة يعتبر من أهم ما يدعم تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية. كما توصلت الدراسة إلى أن مقارنة الأداء الفعلي مع المستهدف تساعد المستشفى على فعالية تقويم الأداء من خلال مقارنة تقديرات الموازنات بالنتائج الفعلية. وتبعاً لهذه النتائج أوصت الباحثة بضرورة زيادة اهتمام المستشفيات الخاصة السعودية بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية لما في ذلك من أثر فعال في زيادة جودة الأداء الإداري ولغرض زيادة الأرباح في المستشفى. كما أوصت الباحثة إدارات المستشفيات بضرورة الاهتمام بصياغة معايير محددة للأداء يتم على أثرها قياس الأداء الفعلي والتمكن من كشف الانحرافات وتصحيحها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية، تقويم الأداء، المستشفيات الخاصة السعودية، مدينة جدة

The Efficiency of Applying Responsibility Accounting on Performance Evaluation in Private Hospitals in Jeddah City (An Empirical Study)

Abstract:

This research aimed to study the role of responsibility accounting in evaluating the performance in private hospitals in the Kingdom of Saudi Arabia. To achieve this goal, the researcher relied on both the inductive approach and the descriptive analytical method; by reviewing relevant literature and to answer the research questions and test the research hypotheses. Where the researcher assumed the existence of a statistically significant relationship between the application of responsibility accounting and both the quality of administrative performance evaluation and total profits in Saudi private hospitals.

A questionnaire is designed and divided to, the application of responsibility accounting, performance evaluation, and the role of responsibility accounting in performance evaluation. questionnaires were distributed to a random sample of financial managers, accountants and administrators according to responsibility centers in Saudi private hospitals. The percentage of valid questionnaires was 76%. The answers were statistically analyzed using the (SPSS)

The study reached several results, the most important of which is that the presence of a director for each responsibility center whose responsibility is directly linked to the center and who is delegated with the necessary authorities is one of the most important tools of implementing responsibility accounting in Saudi private hospitals. The study also found that comparing actual to budgeted performance helps to effectively evaluate performance. Accordingly, the researcher recommended implementing the responsibility accounting system because of its effective impact in increasing both; the quality of administrative performance and profits in Saudi private hospitals. It is also recommended that more attention should be paid to preparing flexible performance standards in order to measure actual performance and accordingly detect and correct variations.

Keywords: responsibility accounting, performance evaluation, Saudi private hospitals, Jeddah city

1. الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

ظهرت محاسبة المسؤولية كنظام فرعي منبثق من نظام المحاسبة الإدارية، والتي تعتبر كنظام شامل يربط بين الإدارة والمحاسبة ويتم من خلالها تحويل المنشأة من نظام المركزية إلى اللامركزية، والذي يتم بموجبه تفويض الصلاحيات الممنوحة للإدارة واتخاذ القرارات من الإدارات العليا إلى إدارات المراكز في كل مستوى من المستويات الإدارية الأخرى، حيث يتم محاسبة مديري المراكز على أداء مراكزهم وفقا لذلك التفويض، ويعرف مركز المسؤولية بأنه وحدة طبيعية مستقلة إدارية، وعادة يرأس الوحدة أحد العاملين هو الذي يعتبر مسؤولاً عن أدائها، وقد تكون مراكز المسؤولية ممثلة في الشركة ككل أو في القسم أو في عملية معينة (نور الهدى، 2013) ويمكن تعريف مراكز التكلفة بأنها المراكز التي تكون نشاطها مستنفذ للتكلفة دون ان تحقق أي إيراد ممكن بحيث يمتلك مدير هذا المركز السلطة في الرقابة على التكاليف، اما مركز الإيراد فهو المركز الذي يفوض السلطة من الإدارة العليا الى مدير المركز باتخاذ القرارات ذات العلاقة بإدارة الأنشطة التشغيلية والرقابة على إيراداتها. (الدهيم والشرابي، 2016).

وفي ظل جائحة فايروس كورونا ولما كان للقطاع الصحي الخاص من الدور الكبير في مساندة المستشفيات الحكومية في مواجهة هذا الفايروس سواء من تقديم العلاج اللازم أو العزل الصحي للمصابين،

كان لابد من تسليط الضوء على الأداء في المستشفيات الخاصة من خلال قياس أثر فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في هذه المستشفيات.

2-1 مشكلة الدراسة

لما كانت أعداد المستشفيات الخاصة في تزايد مستمر مما تزيد معه المنافسة بين أداء هذه المستشفيات، ونظراً لكبر أحجام هذه المستشفيات وتعدد أقسامها، تكمن المشكلة في تقسيم عمل المستشفى إلى وحدات مستقلة ليسهل متابعتها وإدارتها على مختلف المستويات الإدارية، وتوزيع المهام بين الأقسام وتسهيل فرض الرقابة عليها وتقويم أداء كل مركز مسؤولية بشكل مستقل، وتبعاً لذلك تتمحور المشكلة الرئيسة للبحث في السؤال الرئيسي التالي: ما أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية؟

وفي سبيل ذلك سيتم الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما مدى فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية؟
2. كيف يتم تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية؟
3. ما أثر فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية؟

3-1 أهداف الدراسة

1. التعرف على مدى فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية.
2. التعرف على كيفية تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية.
3. التعرف على أثر فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية.

4-1 فروض الدراسة

- (1) هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وجودة تقويم الأداء الإداري في المستشفيات الخاصة السعودية.
- (2) هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية واجمالي الأرباح في المستشفيات الخاصة السعودية.

5-1 أهمية الدراسة

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال أهمية المحاور الثلاثة التالية

المحور الأول يتعلق بمحاسبة المسؤولية والتي نظراً للأهمية الكبيرة لهذا المحور فقد اهتم به كثير من الباحثين في عدد من البحوث (صيام، 2014) و(الدلاهمة، 2008) و(مكي، 2009)، وقد ظهرت أهميتها من خلال مساعدتها في عملية التخطيط وتخصيص الموارد المتاحة لغرض استخدامها كمؤشر ودليل للتخطيط.

المحور الثاني يتعلق بأهمية تقويم الأداء والذي يعتبر من المهام والوظائف الهامة في العديد من القطاعات وتحديداً في المستشفيات الخاصة وذلك لأنه مقياس مهم لمعرفة مدى نجاح هذه المستشفيات في تحقيق أهدافها. (محمود، 2017).

المحور الثالث يتعلق بأهمية المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية، حيث إن القطاع الطبي الخاص له أهمية كبيرة جداً كونه يعمل جنباً إلى جنب مع المستشفيات الحكومية لتحسين جودة وكفاءة الرعاية الصحية المقدمة، كما تتأثر المستشفيات الخاصة بالقوانين والأنظمة الحكومية.

6-1 منهج الدراسة

استندت الدراسة على إتباع المنهج الاستقرائي فيما يتعلق بالجانب النظري من خلال استعراض بعض الأدبيات والأبحاث السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، وإلى جانب ذلك تم في الجانب العملي الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والحصول على إجابات ومعلومات من خلال قائمة استبانة تحليلية يتم توجيهها إلى مجتمع البحث المؤلف من العاملين حسب مراكز المسؤولية في المستشفيات الخاصة.

7-1 حدود ونطاق الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي

1. تم اختيار الدراسة لتكون على المستشفيات الخاصة وليس على المستشفيات الحكومية وذلك لأن من أهداف المستشفيات الخاصة هو تحقيق الأرباح.
2. تم اختيار مدينة جدة كنطاق جغرافي لهذه الدراسة لأنها في حدود إمكانية الباحثة ولسهولة الحصول على البيانات.
3. اقتصر نطاق الدراسة في هذا البحث على المستشفيات الخاصة الكبيرة والمتوسطة والمجمعات الطبية نظراً لكبر حجمها وتعدد أقسامها وحاجتها إلى تطبيق محاسبة المسؤولية من إعادة هيكلة وتوزيع المهام والمسؤوليات ليسهل عمل التقويم لأداء كل مركز.

8-1 الهيكل العام المقترح للدراسة

تشتمل الدراسة على خمسة فصول على النحو التالي

- الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

- الفصل الثاني: الدراسات السابقة
- الفصل الثالث: الإطار النظري للدراسة.
- الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.
- الفصل الخامس: النتائج والتوصيات.

9-1 مصطلحات الدراسة

1. محاسبة المسؤولية: أسلوب يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز، وتعتبر محاسبة المسؤولية إحدى الأدوات الهامة التي تسهل عملية تفويض السلطة للإدارات المختلفة. (أبو نصار، 2012).
2. تقويم الأداء: "مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات سبق وان تم تحديدها من قبل الإدارة بهدف الكشف عن الانحرافات واثم العمل على تصحيحها، وعادة ما تحصل المقارنة بين النتائج المتحققة فعلاً والمستهدفة خلال مدة زمنية معينة" (الحسيني والدوري، 2000، ص: 232)
3. المستشفيات الخاصة السعودية: كل مؤسسة صحية يملكها القطاع الخاص معدة للعلاج أو التشخيص أو التمرريض أو إجراء التحاليل الطبية أو التأهيل أو إقامة الناقهين من المرضى (وزارة الصحة، 2018)

2. الدراسات السابقة

1-1 الدراسات السابقة

سيتم استعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية وذلك من الأقدم إلى الأحدث كما يلي:

1. دراسة صيام (2004) بعنوان تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية – دراسة ميدانية
هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الأردنية، وبيان أثر تطبيقها على وظائف الإدارة المختلفة في تخطيط ورقابة وتقويم الأداء، كما هدفت إلى بيان الصعوبات التي تواجه تطبيقها، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، من خلال قائمة استبانة تحليلية في الحصول على المعلومات من مجتمع العينة الذي يتمثل في عدد من المستشفيات الخاصة في الأردن، وأظهرت نتائج الدراسة أن 69% من المستشفيات الأردنية تطبق محاسبة المسؤولية ومقوماتها وأما باقي العينة فتطبق محاسبة المسؤولية بدرجة أقل، وأن المستشفيات التي تطبق محاسبة المسؤولية تحتوي على هيكل تنظيمي واضح وتقوم بإعداد الموازنات التخطيطية وتقارير الأداء وتقوم بدراسة الانحرافات وأسبابها.

2. دراسة وادي (2008) بعنوان دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل محاسبة المسؤولية: دراسة تحليلية تطبيقية

هدفت هذه الدراسة التعرف على دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، اعتمد الباحث على منهج مختلط يجمع بين المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي، وتم عمل استبانة وتوزيعها على عينة عشوائية من المؤسسات العامة والخاصة في فلسطين، وتوصلت الدراسة إلى أن للتقارير الرقابية دورا هاما وتأثرا كبيرا في تقييم أداء المؤسسات بأنواعه الخاصة والحكومية التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية، وأن للتقارير الرقابية دورا أساسيا في إعطاء صورة من أداء المؤسسة وإدارتها ولها دور هام في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات بأنواعها.

3. دراسة الدلاهمة (2008) بعنوان تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية: دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية، والعوامل التي تحد من تطبيقها، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد قام الباحث بعمل استبانة على عينة من المستشفيات الخاصة في السعودية، وأظهرت نتائج الدراسة أن 10,72 % تقريبا من المستشفيات الخاصة السعودية تطبق محاسبة المسؤولية، بينما باقي العينة تطبق محاسبة المسؤولية بدرجة أقل، وحوالي 17، ٧٨ % من المستشفيات الخاصة السعودية التي تطبق محاسبة المسؤولية يحدد فيها مراكز للمسؤولية، وما يقارب 72، 66 % من المستشفيات الخاصة السعودية لديها موازنات تخطيطية، وتقارير أداء لكل مركز.

4. دراسة مكي (2009) بعنوان مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية: دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية في قطاع غزة

هدفت هذه الدراسة التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية وتحديدًا بقطاع غزة، إضافة لقياس مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تلك المنظمات، والمتمثلة في الهيكل التنظيمي المنظمة، ومراكز المسؤولية، والموازنة التخطيطية ونظام الحوافز، ونظام المعلومات المحاسبية، ونظام تقارير الأداء، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي إلى جانب المنهج الوصفي التحليلي، وتم عمل استبانة على عينة من المنظمات الأهلية في فلسطين، وتوصلت إلى أن المنظمات الأهلية الفلسطينية تطبق نظام محاسبة المسؤولية بشكل عام بوزن نسبي 73.53 %، وأن مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كانت متوفرة بدرجات متفاوتة.

5. دراسة سعيد (2010) بعنوان **تقويم أداء المستشفيات: حالة دراسية في مستشفى آزادي العام، دهوك**
هدفت هذه الدراسة لتقويم كفاءة أداء المنظمات التي تتولى مهمة توفير الخدمات الصحية وفي مقدمتها المستشفيات، عن طريق تحديد مجموعة من المعايير والتي كانت على صورة معادلات وانماط تقديرية تعمل على مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع وبالتالي يمكن الحكم على ما تحقق من نجاح أو فشل في تقديم الخدمة الصحية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وكذلك اعتمدت على معايير معتمدة في تقويم أداء المستشفيات الى جانب المقابلات والوثائق الرسمية لمستشفى آزادي العام في مدينة دهوك في العراق.
6. دراسة زيادة (2014) بعنوان **أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة الأردنية- دراسة ميدانية**
هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة الأردنية، وذلك من خلال الكشف عن العلاقة ما بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومؤشرات الأداء الإداري ومؤشرات الأداء التشغيلي، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب العملي حيث تم تصميم استبانة وتم توزيعها على عينة من المسؤولين في المستشفيات الخاصة بالأردن، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثر لتطبيق محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء الإداري وفي تقويم الأداء التشغيلي في المستشفيات الخاصة الأردنية، حيث يسهم توزيع وحصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية والتحكم في مقدارها في تحسين الربحية وفي الحفاظ على المستوى النقدي المطلوب توفره في المستشفى.
7. دراسة عواودة والصمادي (2016) بعنوان **تفعيل دور الإدارة المالية في المستشفيات العامة والخاصة في محافظتي إربد والمفرق في الأردن- دراسة ميدانية**
هدفت هذه الدراسة التعرف على مدى امتلاك المستشفيات مسمى وحدات إدارية متخصصة بشئون وظيفة الإدارة المالية، والتعرف على وجود توصيف وظيفي رسمي لوظيفة الإدارة المالية، كما هدفت إلى التعرف على الوسائل والأدوات التي يعتمد عليها المدير المالي في أدائه لوظيفته، وكذلك التعرف على الأهداف التي تتبناها الإدارة المالية، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال توزيع استبانة على مجتمع الدراسة المكون من جميع المستشفيات العامة والخاصة في محافظتي إربد والمفرق في العراق، توصلت الدراسة إلى وجود وحدة إدارية متخصصة بوظيفة الإدارة المالية في معظم المستشفيات، وترتبط هذه الوحدات إداريا بمدير المستشفى عادة، حيث يعتمد المدير في أدائه لوظيفة الإدارة المالية على الوسائل والأدوات والمعايير لمقارنة الأداء في الماضي مع الأداء في الوقت الحالي.

8. Eldenburg et al. (2017) بعنوان Management Accounting and Control in the Hospital Industry, A Review

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على الأبحاث ذات العلاقة بنظم المحاسبة والمراقبة الإدارية في قطاع المستشفيات، وتحدد العديد من الفرص للبحث في المحاسبة الإدارية والمراقبة في قطاع المستشفيات، والفرصة للباحثين للتعامل مع التغييرات في التنظيم والمنافسة وآثارها على أسئلة المحاسبة الإدارية المعاصرة، واتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي في استعراض الأدبيات السابقة وإيجاز التطورات في الرعاية الصحية سواء الحكومية أو الربحية في الولايات الأمريكية المتحدة، توصلت الدراسة إلى أن اختلاف الأهداف التنظيمية وقيود التشغيل تختلف باختلاف المستشفيات سواء مستشفيات ربحية أو حكومية، خاصة فيما يتعلق بتصميم ونتائج نظام المحاسبة والمراقبة الإدارية، وتؤثر هذه التغييرات التنظيمية لهذه المستشفيات على كل جانب من جوانب نظام المحاسبة والمراقبة الإدارية.

9. دراسة محمود (2017) بعنوان دور المشاركة في تقويم الأداء بهدف تحسين الإنتاجية- دراسة ميدانية على المستشفيات الفلسطينية

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مستوى المشاركة في تقويم الأداء بهدف تحسين إنتاجية العاملين في المستشفيات الفلسطينية، والتعرف على مستوى تقويم الأداء من وجهة نظر العاملين، واتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وقد تم عمل استبيان وتوزيعه على عينة عشوائية مكونة من العاملين في المستشفيات الحكومية في فلسطين، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين مشاركة الإدارة في عملية تقويم الأداء ومشاركة إدارة الموارد البشرية ومشاركة المشرفين والعاملين في عملية التقويم وتحسين إنتاجية العاملين في المستشفيات الفلسطينية.

10. دراسة العاقب (2018) بعنوان أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء المالي في قطاع المراكز التشخيصية: دراسة ميدانية على المركز التشخيصي المتطور

هدفت هذه الدراسة التعرف على نظام محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء، وقياس مدى تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية على زيادة الإيرادات في المراكز التشخيصية، واختبار مدى تأثير نظام محاسبة المسؤولية على كفاءة إدارة الأصول، وبيان مدى تأثير نظام محاسبة المسؤولية على إدارة التدفقات النقدية بفاعلية، واتبعت الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الاستنباطي لتحديد مصادر المشكلة وصياغة الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي في تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من المستشفيات الحكومية في السودان، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام محاسبة المسؤولية يساعد على ضبط التكاليف ويزيد من إيرادات المنشأة، وأن إعداد تقارير لكل مركز مسؤولية يساعد على تقويم معلومات دقيقة عن أصول المنشأة، وأن تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية يمكن المنشأة من استغلالها أصولها بكفاءة.

2-2 أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

بعد ما تم مناقشته سابقا (في 2-3) وتلخيصه (جدول 2-1) من أهداف ومنهجية الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية، يمكن توضيح أهم النقاط التي تتميز بها الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة والتي يمكن تلخيصها الى مميزات عامة وأخرى خاصة بموضوع الدراسة الحالية كما يلي.

بشكل عام، لاحظت الباحثة وجود ندرة في الدراسات والأبحاث العلمية في المملكة العربية السعودية التي تناولت تطبيق محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية. وبالتالي تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق إضافة علمية جديدة حيث تعتبر الدراسة الحالية – على حد علم الباحثة – بأنها من الدراسات الهامة التي تناولت أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية، والتي تكون في حال اثباتها لنتائج إيجابية بأن تكون دراسة مشجعة للمستشفيات الخاصة لاستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية لتقويم الأداء بكفاءة وفعالية.

اما بصورة خاصة فبناءً على أهمية تكامل الدراسات والأبحاث فإن الدراسة الحالية تعتبر امتداداً للجهود المقدمة من الباحثين في هذا المجال، والذي لا يزال بحاجة إلى المزيد من الاهتمام، خاصة أن هذه الدراسات قد طبقت في بيئات مختلفة عن البيئة السعودية، والتي لا شك بأنها تختلف باختلاف البيئة المطبقة بها. لذلك فإن الدراسة الحالية تسير وفق التوجهات الحديثة لتطبيق وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع المستشفيات الخاصة في البيئة السعودية، حيث تطرقت الدراسة إلى الآثار المترتبة على تقسيم المستشفى إلى مراكز المسؤولية.

3. الإطار النظري للدراسة

1-3 المقدمة

إن عملية تقويم الأداء هي مطلب ضروري لجميع المنشآت في الوقت الحالي، وفي واقع الأمر هو أيضاً ضرورة ملحة إلى وجود نظام فعال لتقييم أدائها بشكل دوري ودقيق، مما يحد من هدر مواردها المتاحة وهدر الأموال والوقت والجهود المبذولة لتحقيق أهداف المنشأة، ولتوضيح ذلك تقدم الباحثة عرض للإطار النظري للبحث.

2-3 مفاهيم وخصائص ومقومات محاسبة المسؤولية

يعتبر نظام محاسبة المسؤولية أحد أدوات المحاسبة الإدارية حيث يعمل على توفير المعلومات والبيانات التخطيطية والأهداف المحددة وتقارير المسؤولية وذلك لكامل الهيكل التنظيمي، حيث ان الموازنات تنقل المعلومات التخطيطية من أعلى الهيكل التنظيمي إلى قاعدة الهيكل التنظيمي،

بينما تقارير المسؤولية تنقل المعلومات من قاعدة الهيكل التنظيمي إلى قمة الهيكل وهذا يحقق الرقابة وتقويم الأداء. (الدهيم والشرابي، 2016).

فقد تعددت التعريفات عن نظام محاسبة المسؤولية حيث عرفت بشكل شامل على أنها نظام محاسبي يقوم على جمع البيانات اللازمة للتكاليف والإيرادات والربحية والاستثمار و ثم تحليلها، والقيام بإعداد تقارير لجميع الوحدات التنظيمية داخل المنشأة والتي تعرف بمراكز المسؤولية، مما يمكن من عمل ربط بين تقارير التقييم والمتابعة وبين المسؤولين عن هذه المراكز سواء كانت المراكز في شكل قطاعات أو إدارات أو أقسام أو وحدات إدارية، وبالتالي يمكن العمل على مسائلة مدير كل مركز مسؤولية عن عما يدخل في نطاق صلاحيته من عناصر (الوايل، 2005).

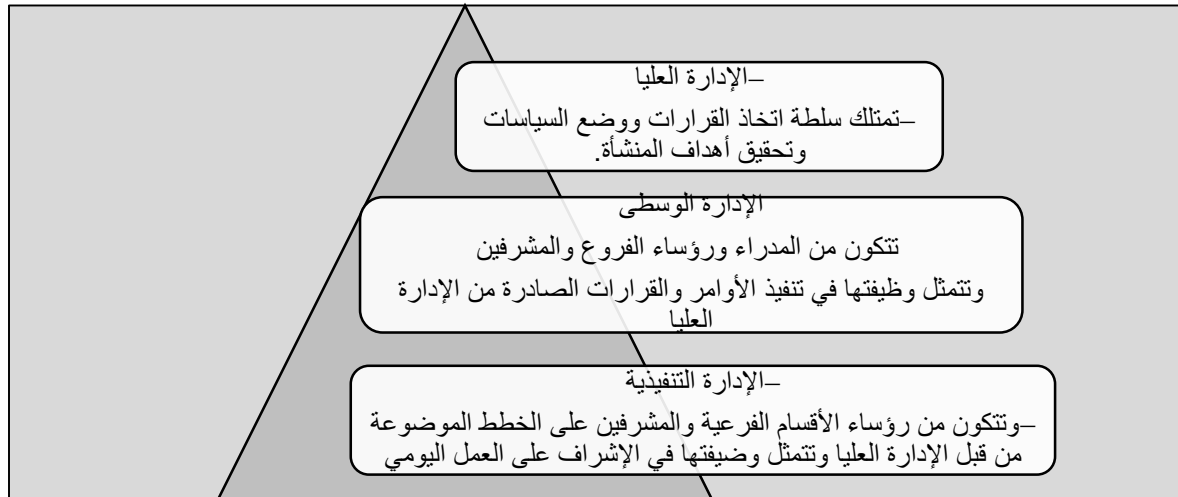
وعلى ذلك تعرف الباحثة محاسبة المسؤولية بما يتفق وأهداف الدراسة الحالية بأنها نظام محاسبي ومالي يعكس أداء مراكز المسؤولية من خلال تقرير أداء خاص بكل مركز مسؤولية يوضح مدى تحقيق هذا المركز للأهداف المرسومة ومحاسبة المسؤولين في حالة وجود انحرافات سلبية.



(شكل 1-3) خصائص نظام محاسبة المسؤولية، المصدر: الباحثة

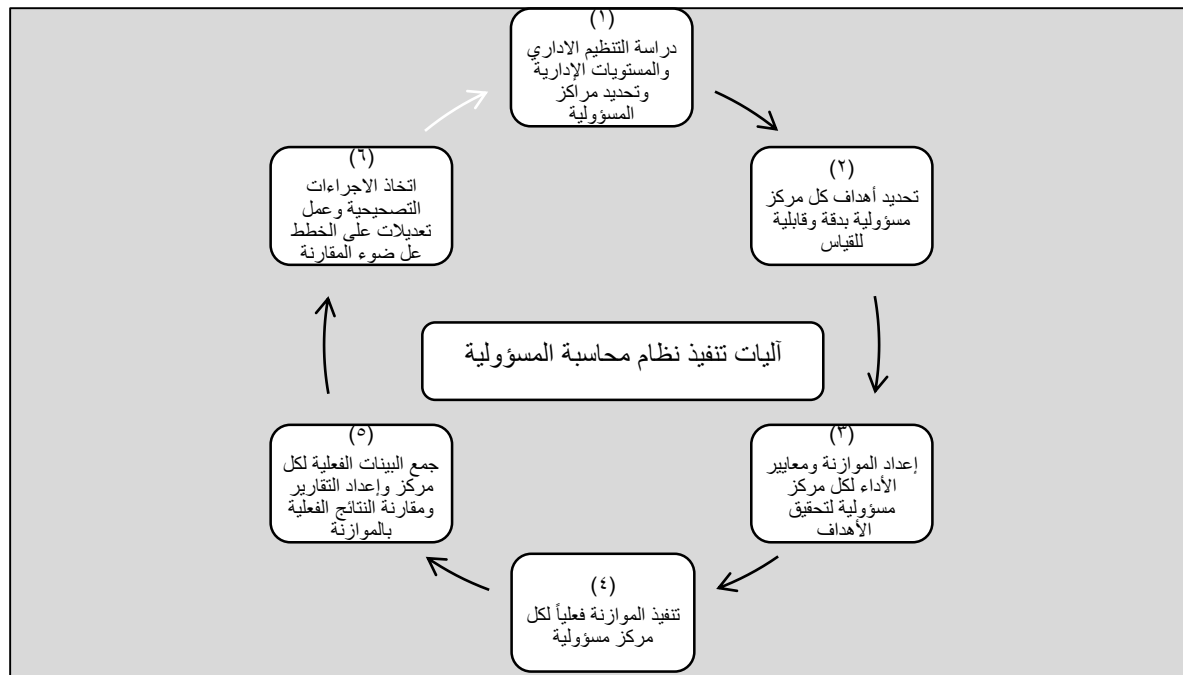
ومن خلال الاطلاع على الأدبيات ذات العلاقة بمحور الدراسة وأيضا الدراسات السابقة مثل دراسة (وادي، 2008؛ مكي، 2009؛ أبو سليم، 2014؛ علي، 2018) فقد تبين ان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب توفير عدد من المقومات والتي تشمل تطبيق اللامركزية في تفويض السلطات، وبناء الهيكل التنظيمي، والإدارة بالاستثناء، واستخدام الموازنات.

أما من ناحية الكيفية التي يتم بها بناء هيكل تنظيمي سليم وملائم لنظام محاسبة المسؤولية يجب ان يعكس الهيكل التنظيمي الوضع الحقيقي في المنشأة وذلك من خلال مراعاة استقلال المراكز بحيث يكون كل مركز من مراكز المسؤولية مستقل استقلال تام (مكي، 2009)، وبالتالي يقسم الهيكل التنظيمي إلى ثلاث مستويات إدارية تأخذ شكل هرمي (شكل 2-3) وهي الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية.



(شكل 3-2) المستويات الإدارية للهيكل التنظيمي، المصدر: الباحثة

وأخيراً، وفيما يتعلق بوجود نظام فعال للحوافز مرتبط بنتائج مراكز المسؤولية فقد تم تعريف الحوافز بأنها عملية لاستثمار الدافعية لدى الأفراد وذلك بتميز أدائهم وتحديد مستوياتهم، وهذا من خلال إنشاء نظام تحفيزي للأفراد مما يؤدي إلى تنفيذهم للعمل بالكفاءة العالية والمستوى المطلوب بما يحقق أهداف المنظمة (كريم، 2017).

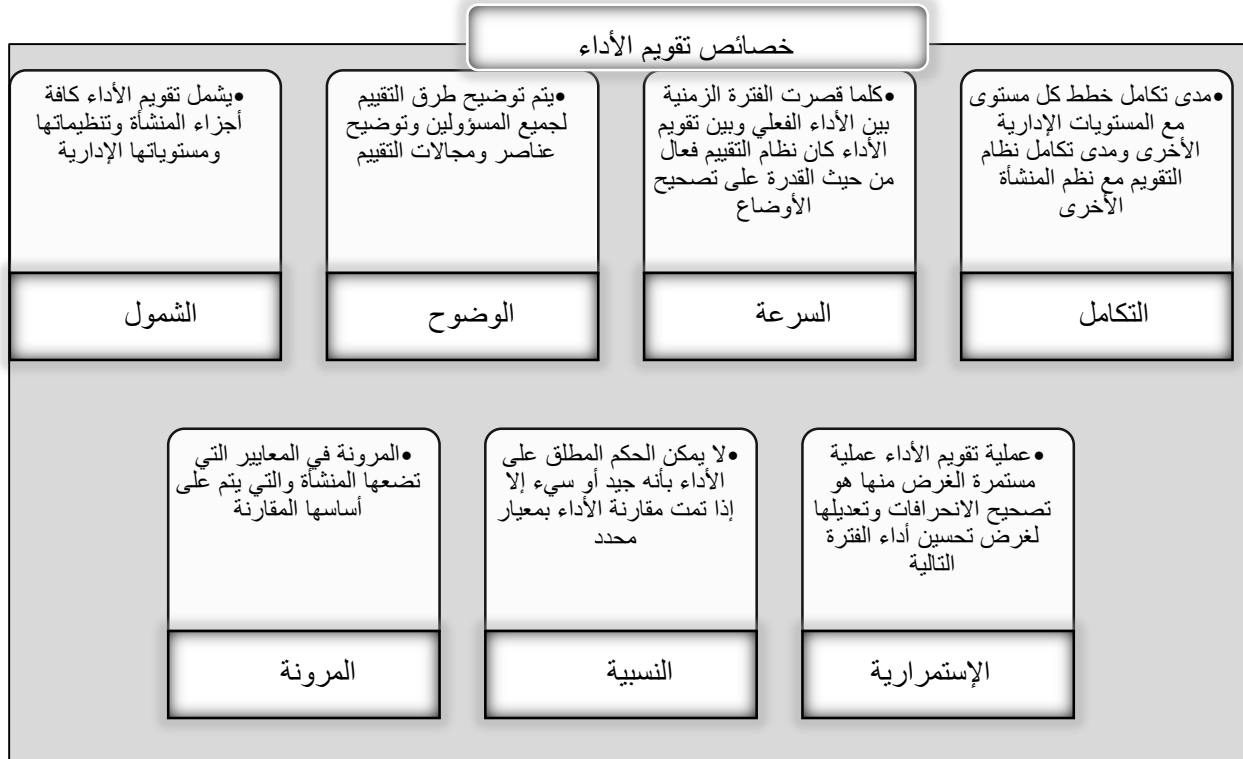


الشكل (3-3) الخطوات التي يجب مراعاتها عند تنفيذ نظام محاسبة المسؤولية، المصدر: الباحثة

ويؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الى عدة مزايا أهمها أنه نظام يوفر للإدارة العليا الوقت الكافي للتخطيط الاستراتيجي من خلال عملية تفويض السلطة، كما ان تفويض السلطة من الأعلى إلى الأسفل يولد الرضا الوظيفي لدى العاملين مما ينعكس بشكل إيجابي على مستوى الأداء (العطوان، 2013).

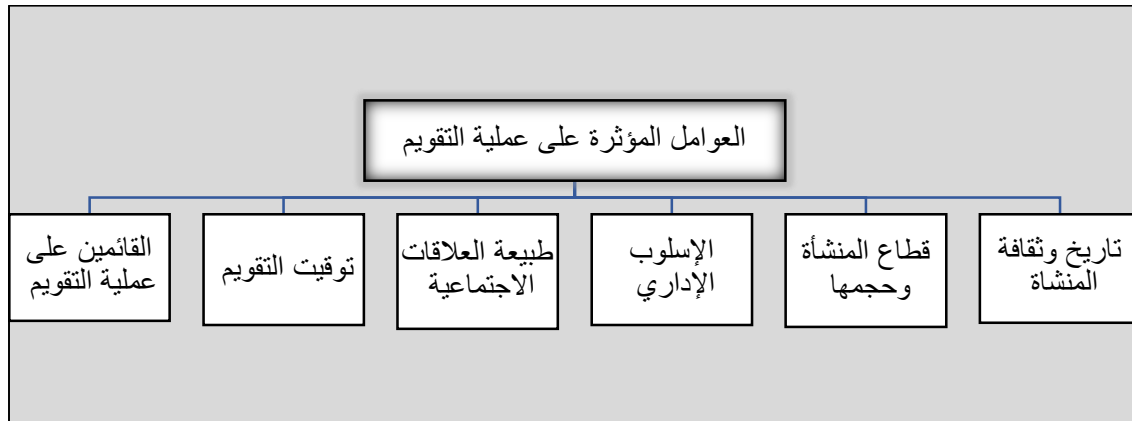
3-3 معايير وأسس تقويم الأداء

تظهر أهمية تقويم الأداء من خلال تمكين المنشأة من الوقوف على نقاط الضعف والقوة والتي تتمثل في عملية تقويم الأداء والتمكن من ملاحظة انعكاساتها السلبية أو الإيجابية على إنتاجية العاملين وعلى فعالية المنشأة ككل، وبالتالي يعمل تقويم الأداء على تزويد كافة المستويات الإدارية بالوسائل المساعدة لقياس وتخطيط الأداء داخل المنشأة مما يمكنها من الاعتماد على معلومات صحيحة وواقعية لاتخاذ القرارات السليمة، حيث يسهم في الكشف عن الكفاءات التي تكمن لدى العاملين وهذا بالتالي ينعكس على الكفاءة الإنتاجية للمنشأة ككل (شريف، 2018). وعلى ذلك فإن عملية تقويم الأداء تعد بمثابة مراجعة للنظم المعمول بها في المنشأة كما تعطي الفرصة لمراجعة وإعادة النظر في خطط العمل (المبيضين، 2013).



(شكل 3-4) خصائص تقويم الأداء، المصدر: الباحثة

كما يرتبط بعملية تقويم الأداء بعض الأسس العامة والتي تشتمل على خمسة أسس وهي أولاً تحديد أهداف المشروع ويقصد بذلك أن يتم تعيين هدف رئيسي لكل مشروع يسعى لتحقيقه وجملة من الأهداف الثانوية الأخرى، ومن المهم أن تكون هذه الأهداف واضحة ومحددة لكل المسؤولين والعاملين في المشروع وأن تحدد الأهداف على حسب المجال التسويقي، ومجال الابتكار والتجديد وزيادة الإنتاجية، ومجال القيمة المضافة، والموارد المادية للتمويل، أما ثاني الأسس فيرتبط بضرورة تحديد الخطط التفصيلية لإنجاز الفعاليات الإنتاجية التي يزاولها المشروع، أما بالنسبة لثالث هذه الأسس فيتعلق بتحديد مراكز المسؤولية وهي الوحدات التنظيمية التي لديها سلطة اتخاذ القرار والكفيلة بالرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة، ورابع الأسس هو تحديد معايير التقويم والتي يقصد بها وسيلة قياس يمكن الاستعانة بها لغرض القدرة على اتخاذ القرارات في حالات معينة، والتي ستتطرق لها الباحثة لاحقاً، الأداء (محمد، 2016؛ العبيدي، 2018).



(شكل 3-5) العوامل المؤثرة على عملية تقويم الأداء، المصدر: الباحثة

(شكل 3-6) خطوات وإجراءات تقويم الأداء، المصدر: الباحثة

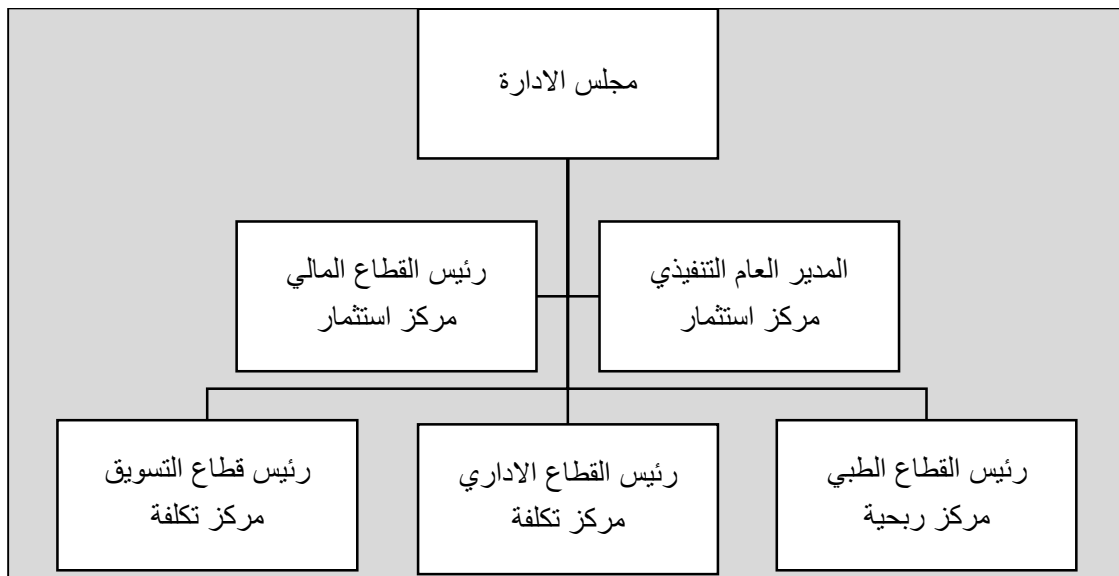
وتبعاً لذلك فقد تم تحديد وتعريف معايير تقويم الأداء بأنها "معدلات قياسية تستطيع المنظمة، أو إدارة الوحدة المحلية، أن تسترشد بها كأساس للتقييم والمراجعة، وذلك بمقارنة النتائج التي تحققها هذه المعدلات" (حسن، 2015، ص39)، كما تم وصف المعايير بأنها المستوى الذي يجب أن يكون عنده الأداء جيداً ومرضياً، كما أكد على أهميتها لتحقيق عملية تقويم أداء ناجحة وفعالة، بالإضافة إلى ذلك فهي تساعد الموظفين في فهم ما هو مطلوب منهم فيما يخص تحقيق أهداف المنشأة. قنون، 2015).



(شكل 3-7) أنواع معايير الأداء، المصدر: الباحثة

4-3 محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء في قطاع المستشفيات الخاصة

ولغرض ضمان نجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنشأة لابد من توفر نظام فعال تعتمد الإدارة العليا لتقويم كفاءة أداء مراكز المسؤولية، ويجب ان يوفر هذا النظام في الوقت ذاته حافزاً لهذه المراكز على تحقيق الأهداف العامة للمنشأة، وتبعاً لذلك تختلف عملية تقويم الأداء من مركز مسؤولية إلى آخر وذلك وفقاً لاختلاف الوظائف والصلاحيات الممنوحة لكل مركز من مراكز المسؤولية (أبو نصار، 2012)



الشكل (3-8) الهيكل التنظيمي لمستشفى يطبق نظام محاسبة المسؤولية المصدر: الباحثة

وعلى الرغم من ذلك فإن فصل مراكز المسؤولية في المستشفى ليس بالمهمة السهلة حيث يتطلب الالتزام والمعرفة حول أداء المستشفى كما يجب أن يكون هذا مصحوباً بالمعرفة حول الطبيعة المحددة لعمليات المستشفى وحول إمكانياته وقدراته وكذلك تنظيم العمل فيه وخاصة الأنظمة المطبقة فيه، والعمليات الجارية واللوائح التنظيمية المعمول بها ولا سيما ما يخص مديري مراكز المسؤولية المنفصلة، وآليات تشكيل التكلفة، (Kotapski, 2016).

4. الإطار العملي للدراسة

1-4 المقدمة

لإظهار أهمية الدراسة ودقتها يتحتم تدعيمها ميدانياً من أجل التحقق من فرضياتها والإجابة على تساؤلاتها وتحقيق أهدافها، لذلك بعد أن تناولت الباحثة في الفصل السابق الإطار النظري للدراسة تتناول في هذا الفصل الإطار العملي التطبيقي من خلال توضيح الإجراءات الميدانية المتبعة في الدراسة والتي تتمثل في ذكر الهدف من هذه الدراسة والمنهجية التي تم اتباعها لتحقيق هذا الهدف، ومجتمع الدراسة وعينيتها، وأداة جمع البيانات، وأداة جمع المعلومات، بالإضافة إلى إجراءات الصدق والثبات والأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في معالجة المعلومات وتحليلها ليتم التوصل إلى النتائج وذلك كما يلي.

2-4 الهدف من الدراسة

كما تم تحديده سابقاً (الفصل الأول): فقد هدفت الدراسة الميدانية للإجابة على التساؤلات التالية:

4. ما مدى فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية؟
5. كيف يتم تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية؟
6. ما أثر فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية؟

3-4 منهاج الدراسة

اعتمدت الباحثة في الجانب العملي على المنهاج الوصفي التحليلي وذلك بهدف معرفة مدى فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية، ولكونه أسلوب بحثي يناسب طبيعة هذه الدراسة بحيث يقوم على دراسة الظاهرة كما وُجدت في الواقع وجمع البيانات حولها وتحليلها كما يسعى لوصفها بدقة والتعبير عنها كيفاً وكماً. (مليح وعبد الصمد، 2020).

4-4 مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة يشمل عينة عشوائية من المدراء الماليين والمحاسبين الماليين والإداريين في مراكز المسؤولية في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية وقد تم اختيار مدينة جدة للدراسة وذلك لكونها من أحدث المدن وأكبرها من حيث الكثافة السكانية والعمرانية في المملكة العربية السعودية ولما تتميز به من الناحية الاقتصادية والخدمية والاستثمارية.

5-4 أسلوب جمع البيانات

تم الاعتماد على مصدرين لجمع البيانات وذلك ليتم تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة والحصول على البيانات الأولية والثانوية بما يسمح للتوصل إلى نتائج الدراسة وتوصياتها وذلك ما يلي:

1- المصادر الأولية: حيث اعتمدت الباحثة في الجانب العملي والميداني من الدراسة على تصميم قائمة

استبانة كوسيلة رئيسية لتحقيق هدف معرفة فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية، والتي تم توزيع (100) نسخة منها على عينة عشوائية من المدراء الماليين والمحاسبين الماليين والإداريين في المستشفيات الأهلية والخاصة في مدينة جدة، وقد تم التواصل معهم من خلال البريد الإلكتروني وتوزيع النسخ اليدوية للجهات المعنية، وقد تم استرداد عدد (82) استبانة من الاستبانات الموزعة والتي تم استبعاد (6) نسخ منها لأنها غير صالحة للتحليل الإحصائي، وتبعاً لذلك أصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي (76) نسخة كما هو موضح في (جدول 4-1).

(جدول 4-1) الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

النسبة	العدد	الإستبانات الموزعة على أفراد العينة
100%	100	عينة الدراسة المطلوبة
82%	82	الإستبانات المستردة بعد التوزيع
76%	76	الإستبانات المستردة والصالحة للتحليل

2- المصادر الثانوية: والتي اعتمدت الباحثة فيها على استعراض بعض الأدبيات والأبحاث السابقة

والمراجع العربية والأجنبية وبعض الكتب والدوريات وبعض المواقع الإلكترونية التي لها علاقة بموضوع البحث.

1-5-4 أداة الدراسة

اعتمدت الباحثة الاستبانة كأداة أساسية لجمع المعلومات، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة والتي تكون على هيئة فقرات ترتبط بعضها ببعض بشكل يحقق الهدف من البحث والتي يتم إرسالها إلى عينة البحث لإستطلاع آرائهم ليتم جمع المعلومات والمعطيات وثم معالجتها بالأساليب الحاسوبية الملائمة (حرز الله، 2020).

2-5-4 وصف أداة الدراسة

لتحقيق الغرض من الدراسة قامت الباحثة بتصميم قائمة استبانة تحتوي جزئين رئيسيين كما يلي.

الجزء الأول ويشمل على أسئلة لغرض التعرف على العوامل الديموغرافية لأفراد العينة من حيث التخصص العلمي، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، والخبرة العملية، والعمر.

أما الجزء الثاني فيحتوي على 33 عبارة تم تقسيمها على ثلاث محاور رئيسية تتعلق بفاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية وذلك كما يلي.

- المحور الأول ويتناول أسئلة تتعلق بالعوامل المؤثرة على تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية ويتكون من (12) عبارة.
- المحور الثاني ويتناول أسئلة تتعلق بعوامل المؤثرة على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية وتتكون من (10) عبارات.
- المحور الثالث ويتناول دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية ويتكون من (11) عبارة.

3-5-4 صدق أداة الدراسة

لغرض التأكد من صدق أداة الدراسة وهي الاستبانة وصلاحياتها لجمع البيانات اللازمة للدراسة اعتمدت الباحثة على طريقتين وهي طريقة الصدق الظاهري وطريقة صدق الاتساق الداخلي والتي سيتم توضيحها كما يلي.

أولاً: الصدق الظاهري

اعتمدت الباحثة على طريقة الصدق الظاهري للتحقق من مدى ملائمة الاستبانة وفعاليتها في تحقيق الهدف من الدراسة وذلك بعرضها على أربعة محكمين، ثلاثة منهم أعضاء هيئة تدريس في قسم المحاسبة، أما المحكم الرابع فهو أحد المهنيين ذوي الخبرة في مجال المحاسبة في المستشفيات، (يوضح الملحق-1 أسماء محكمي الاستبانة ودرجاتهم العلمية والوظيفة وجهتها).

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

وكانت إجراءات الوقوف على الاتساق الداخلي على النحو التالي
تم حساب صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها (76) مفردة، وذلك بحساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل عبارة وبين الدرجة الكلية للمحور التابعة له (جدول 2-4).

(جدول 2-4) معاملات الارتباط لعبارات المحاور الأساسية

معامل الارتباط					
م	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث		
	تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة	تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة	دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة		
1	يوجد لدى المستشفى هيكل تنظيمي واضح	يساعد الهيكل التنظيمي الإدارة على تقويم أداء المستشفى	يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المستشفى على تقويم أداء كل مركز بشكل مستقل وبالتالي تقويم أداء المستشفى ككل	0.636**	
2	يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في المستشفى	يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف	يتم استخدام النسب المالية لتقويم أداء مراكز المسؤولية في المستشفى	0.706**	
3	يوجد وضوح في العلاقات بين جميع مراكز المسؤولية	تساعد تقارير الأداء على اكتشاف مواطن الضعف في الأداء	يتم تحديد الشخص المسؤول عن الانحراف في كل مركز مسؤولية	0.744**	
4	يوضح الهيكل التنظيمي خطوط السلطة بين الرؤساء والمرؤوسين	يتم دراسة أسباب وجود انحرافات في الأداء الفعلي عن الأداء المخطط	يتم علاج وتصحيح الانحرافات عن الأداء المخطط في كل مركز مسؤولية	0.774**	
5	يوجد مدير خاص لكل مركز مسؤولية	تؤخذ التدابير اللازمة لمنع حدوث انحرافات	تساعد الموازنات التخطيطية المستشفى	0.709**	
	0.802**	0.588**			
	0.821**	0.445**			
	0.832**	0.612**			
	0.809**	0.716**			
	0.597**	0.799**			

	على كفاءة تقويم أداء مراكز المسؤولية		مستقبلية			
6	يوجد لديه معرفة تامة بجميع مسؤولياته وصلاحياته	**0.768	يساعد تقويم الأداء في المستشفى على زيادة الأرباح	**0.583	توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية	**0.601
7	يعمل مدير كل مركز على توزيع المسؤوليات للأشخاص الخاضعين لسلطته	**0.720	يؤدي وجود نظام للحوافز إلى زيادة الأرباح في المستشفى	**0.696	يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تحسين جودة الأرباح في المستشفى	**0.732
8	يستخدم أسلوب اللامركزية الإدارية في توزيع السلطات والمسؤوليات	**0.579	يساهم اعداد تقارير الأداء في تحسين الأرباح في المستشفى	**0.578	يساعد تقسيم المستشفى الى مراكز مسؤولية إلى زيادة أرباح المستشفى وخفض التكاليف	**0.705
9	يتم إعداد موازنة تخطيطية لتخطيط الإيرادات والتكاليف في مركز المسؤولية	**0.727	يساعد فحص وتحليل الانحرافات ومعالجتها على تحسين الأرباح	**0.737	يؤدي وجود مدير مسؤول عن كل مركز مسؤولية الى زيادة الأرباح بشكل أفضل	**0.790
10	يتم إعداد نظام تقارير الأداء في كل مركز مسؤولية	**0.706	يساهم وضع المعايير وتحديد الأهداف في المستشفى على تحسين الأرباح	**0.739	يساهم إعداد موازنات تخطيطية خاصة بكل مركز في تحسين وزيادة الأرباح	**0.770
11	يتم إعداد معايير للأداء لكل مركز مسؤولية تتناسب مع الأهداف ومع إمكانيات المركز	**0.733			يساهم توزيع وحصر التكاليف والارباح لكل مركز مسؤولية في تحسين الأرباح	**0.648
12	يوجد لدى المستشفى	**0.697				

	حوافز تتناسب مع المسؤوليات المفوضة للموظفين في كل مركز	
--	---	--

**دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01)

تشير النتائج (جدول 4-2) على وجود علاقة ارتباط ايجابية بين عبارات المحاور وبين الدرجة الكلية للمحاور، وجميعها دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي للمحاور، وبذلك تعتبر فقرات المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

وقد قامت الباحثة بحساب معاملات الارتباط بين درجة كل محور من محاور الدراسة وبين الدرجة الكلية لفقرات الاستبانة (جدول 3-4).

(جدول 3-4) معاملات الارتباط بين كل محور

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط
الأول	تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة	0.801**
الثاني	تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة	0.807**
الثالث	دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة	0.794**

**دالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01)

4-5-4 ثبات أداة الدراسة

قامت الباحثة بعمل اختبار ثبات الدراسة بطريقتين وهي الطريقة الأولى باستخدام معامل كرونباخ ألفا واعتمدت في الطريقة الثانية على معادلة الصدق الذاتي للاستبانة. أولاً حساب معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة وعلى الدراسة مجتمعة وذلك على عينة الدراسة البالغ حجمها (76) مفردة (جدول 4-4).

(جدول 4-4) نتائج اختبار كرونباخ ألفا

المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات كرونباخ ألفا
محور (تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة)	12	0.915
محور (تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة)	10	0.850
محور (دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة)	11	0.896

معامل الثبات للدراسة ككل	33	0.929
--------------------------	----	-------

5-5-4 اختبار التوزيع الطبيعي

ولمعرفة ما إذا كانت بيانات الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي استخدمت الباحثة الأسلوب الإحصائي المتمثل في اختبار (كولموغروف - سيمرنوف) لأن حجم العينة كبير $= 76$ عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$.

(جدول 5-4) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

اختبار (كولموغروف - سيمرنوف) Kolmogorov-Smirnova			محاور الدراسة
قيمة (sig) P.value	درجات الحرية Df	إحصائي الاختبار Statistic	
0.091	76	0.054	تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة
0.089	76	0.095	تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة
0.200	76	0.047	دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة

6-4 الأساليب والطرق المستخدمة في تحليل وتفسير النتائج

وفقاً لطبيعة وأهداف الدراسة فقد قامت الباحثة بجمع البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبانة وتم تحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS V.25) حيث تم استخراج النتائج بالأعتماد على أساليب إحصائية متعددة وهي

معامل الثبات والمصادقية بمقياس ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الدراسة. ومعامل ارتباط بيرسون لمعرفة صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة وصدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة. واختبار كولموغروف - سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test) لاختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة. واختبار (ت) One-Sample T Test. وحجم التأثير (Cohen's d) لتحديد حجم الأثر. ومعامل ارتباط بيرسون لاختبار العلاقة الارتباطية لفروض الدراسة.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب في البعد والنسبة المئوية لاختبار أسئلة الدراسة. وقد اعتمدت الباحثة على مقياس ليكرت الخماسي في تقييم مستوى إجابات أفراد العينة على فقرات محاور الدراسة، وذلك بحسب جدول حدود الموافقة (جدول 4-6).

(جدول 4-6) جدول حدود الموافقة

درجة المستوى	حدود المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
منخفض جداً	1.80 – 1.00	غير موافق بشدة
منخفض	2.60 – 1.81	غير موافق
متوسط	3.40 – 2.61	محايد
مرتفع	4.20 – 3.41	موافق
مرتفع جداً	5.00 – 4.21	موافق بشدة

7-4 تحليل الدراسة التطبيقية

قامت الباحثة بتصميم أداة البحث (الاستبانة) بحيث اشتملت على متغيرات ترتبط بتحقيق الهدف الرئيسي من البحث وهو معرفة مدى فاعلية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية في مدينة جدة، وبناءً على ذلك استخدمت الباحثة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS V.25) لتحليل النتائج على النحو التالي

1-7-4 النتائج المتعلقة بالبيانات الأولية

بدايةً تم تحديد خصائص عينة الدراسة وذلك بالاعتماد على المعلومات الشخصية الواردة في القسم الأول من الاستبانة وهي (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، العمر) والتي يتم بناءً عليها تصنيف أفراد العينة (جدول 4-7) حسب المعلومات الأولية. ومن ثم سيتم عرض هذه الخصائص بالتفصيل (من جزء 1-1-7-4 إلى جزء 5-1-7-4) كما يلي.

(جدول 4-7) النتائج المتعلقة بالبيانات الأولية لعينة الدراسة

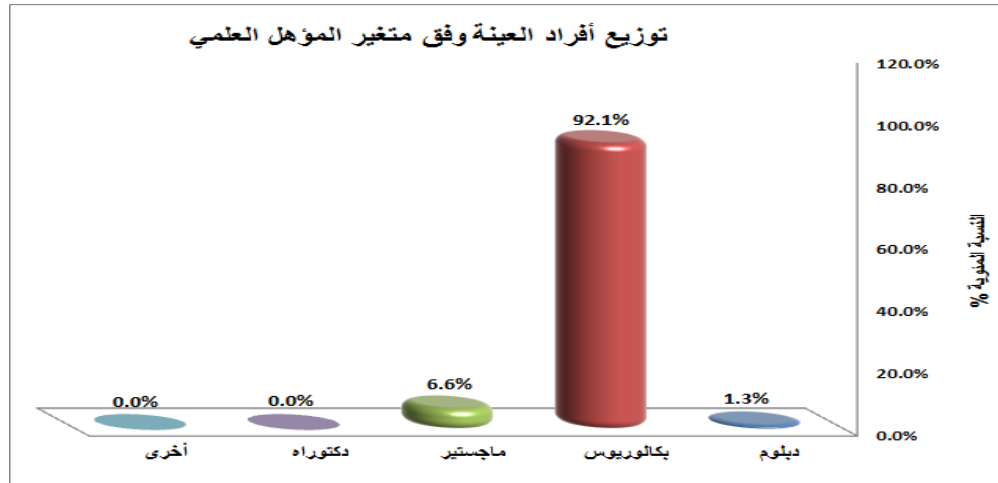
النسبة المئوية %	التكرار		المؤهل العلمي
1.3	1	دبلوم	
92.1	70	بكالوريوس	
6.6	5	ماجستير	
0	0	دكتوراه	
0	0	أخرى	

100.0	76	المجموع	التخصص العلمي
النسبة المئوية %	التكرار		
59.2	45	محاسبة	
25.0	19	إدارة أعمال	
0	0	تمويل	
1.3	1	اقتصاد	
1.3	1	تسويق	
13.2	10	أخرى	
100.0	76	المجموع	
النسبة المئوية %	التكرار		المسمى الوظيفي
14.5	11	مدير مالي	
9.2	7	مدير إداري	
40.8	31	محاسب	
3.9	3	مراجع داخلي	
18.4	14	شؤون الموظفين	
13.2	10	موظف إداري	
100.0	76	المجموع	
النسبة المئوية %	التكرار		الخبرة العملية
11.8	9	من سنة إلى أقل من 5 سنوات	
32.9	25	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	
22.4	17	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	
32.9	25	أكثر من 15 سنة	
100.0	76	المجموع	
النسبة المئوية %	التكرار		العمر
0	0	أقل من 25 سنة	
46.1	35	من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة	
25.0	19	من 35 سنة إلى أقل من 45 سنة	
28.9	22	أكثر من 45 سنة	

100.0	76	المجموع	
-------	----	---------	--

1-1-7-4 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

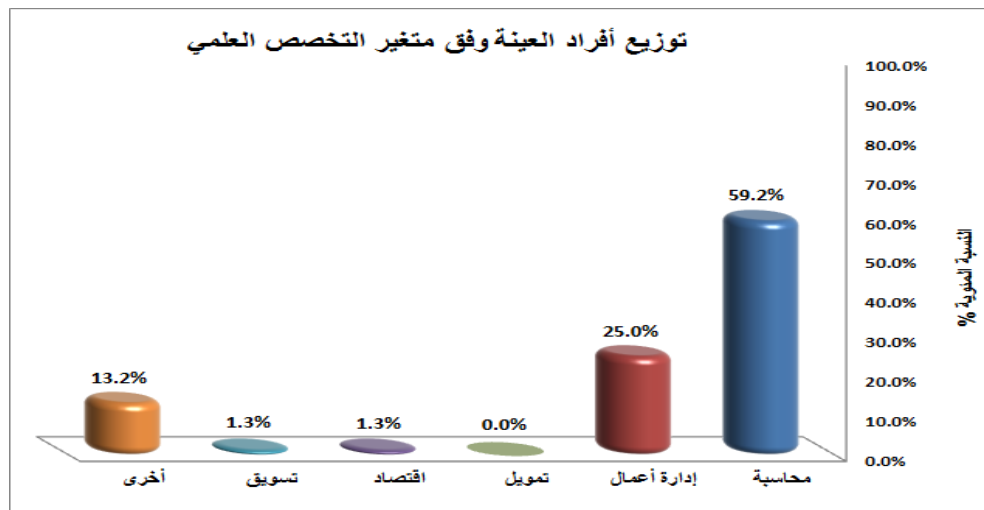
تبين النتائج (شكل 1-4) أن نسبة 92.1% من إجمالي أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس وهم الأغلبية، يليهم ما يمثل نسبة 6.6% مؤهلهم العلمي ماجستير، وفي النهاية ما يمثل نسبة 1.3% مؤهلهم العلمي دبلوم.



(شكل 1-4) توزيع أفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي

2-1-7-4 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

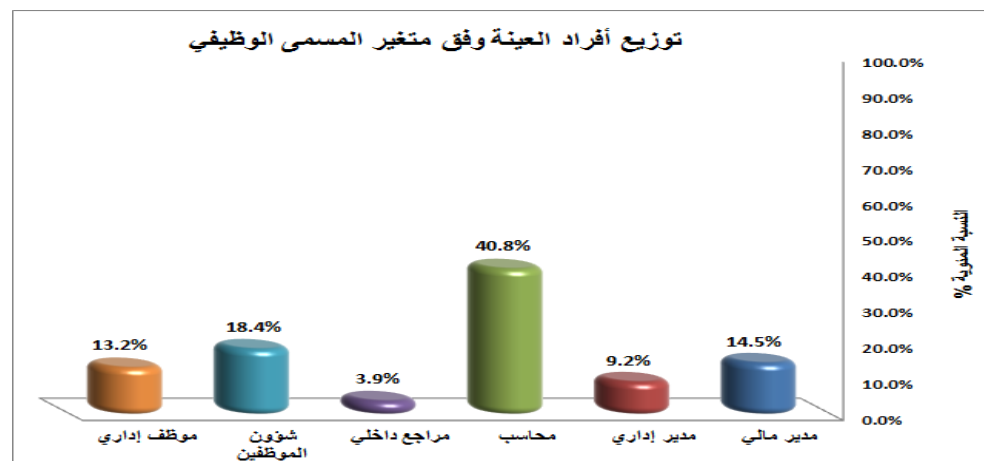
تبين النتائج (شكل 2-4) أن نسبة 59.2% من إجمالي أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة وهم الأغلبية، يليهم ما يمثل نسبة 25.0% تخصصهم العلمي إدارة أعمال، يليهم ما يمثل نسبة 13.2% ممن يحملون تخصصات علمية أخرى (مثل: موارد بشرية، تقنية معلومات، إدارة مستشفيات). وفي النهاية فقط نسبة 1.3% تخصصهم العلمي اقتصاد وتسويق.



(شكل 2-4) توزيع أفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي

3-1-7-4 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

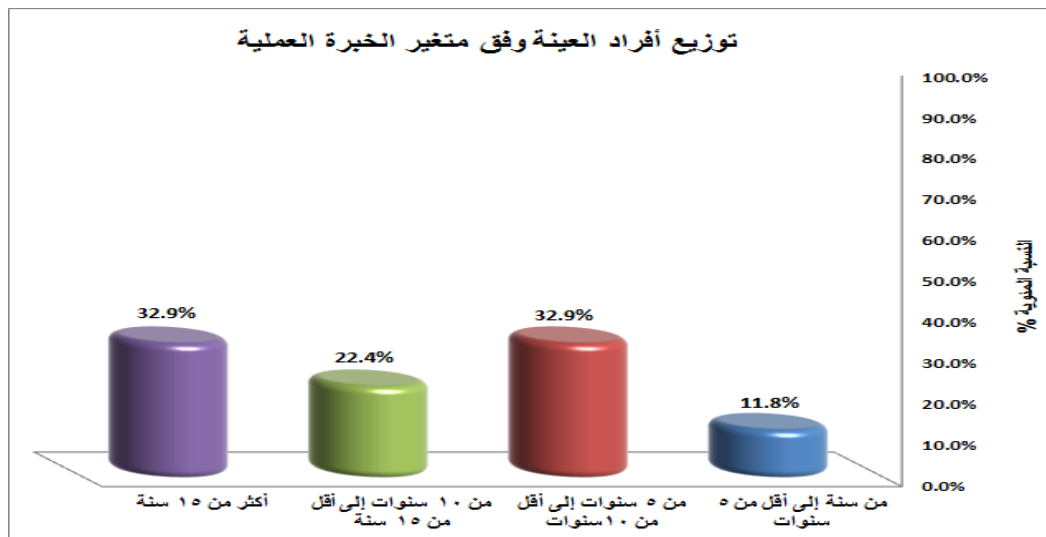
تشير النتائج (شكل 3-4) إلى أن هناك تفاوت وتتنوع في المسميات الوظيفية لأفراد العينة (المدرء الماليين، المدرء الإداريين، المحاسبين، المراجعين الداخليين، شؤون الموظفين، الموظفين الإداريين) ولكن الغالبية العظمى هم الأفراد الذين يعملون تحت مسمى المحاسبين وذلك بنسبة 40.8% من إجمالي أفراد عينة الدراسة.



(شكل 3-4) توزيع أفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي

4-1-7-4 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة العملية

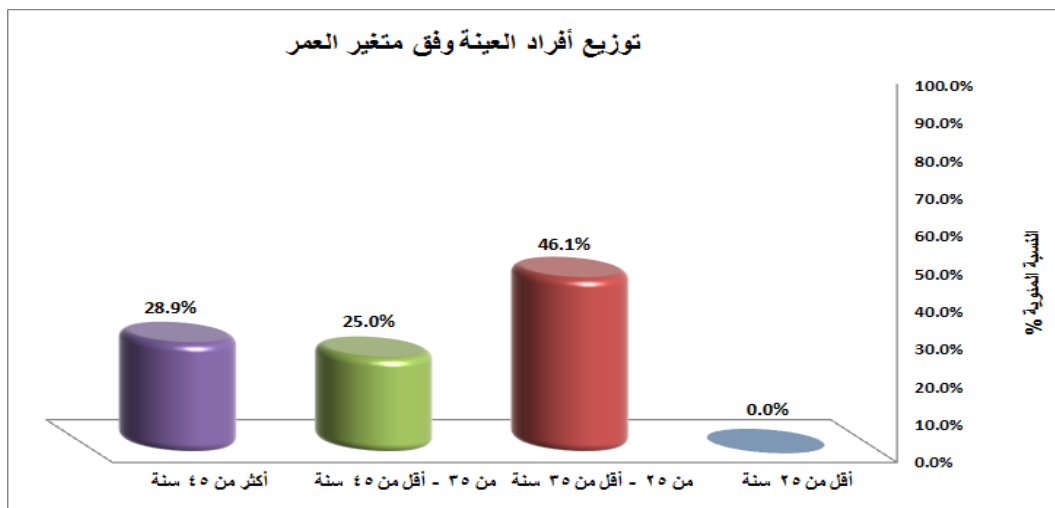
تبين النتائج (شكل 4-4) النسبة 32.9% من إجمالي أفراد عينة الدراسة خبرتهم العملية من 5 إلى أقل من 10 سنوات وأيضاً نفس النسبة تمثل من هم أكثر من 15 سنة وهم الأغلبية، يليهم ما يمثل نسبة 22.4% خبرتهم العملية من 10 إلى أقل من 15 سنة، وفي النهاية ما يمثل نسبة 11.8% من أفراد العينة خبرتهم العملية من سنة إلى أقل من 5 سنوات.



(شكل 4-4) توزيع أفراد العينة وفق متغير الخبرة العملية

5-1-7-4 توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

تبين النتائج (شكل 5-4) إلى أن نسبة 46.1% من إجمالي أفراد عينة الدراسة أعمارهم من 25 إلى أقل من 35 سنة وهم الأغلبية، يليهم ما يمثل نسبة 28.9% أعمارهم أكثر من 45 سنة، وفي النهاية ما تمثل نسبة 25.0% أعمارهم من 35 سنة إلى أقل من 45 سنة.



(شكل 5-4) توزيع أفراد العينة وفق متغير العمر

وعلى ذلك، تستخلص الباحثة أن الدراسة تتمتع بثبات ومصدقية عالية حيث تراوحت قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحاور بين (0.850 – 0.920) وهي قيم كبيرة وقريبة من الواحد الصحيح. وبلغت قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ للدراسة ككل (0.930) وهي قيمة كبيرة جداً وقريبة من الواحد الصحيح.

2-7-4 النتائج المتعلقة بمدى فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية

ولاختبار هذا التساؤل بشكل عام، استخدمت الباحثة الأسلوب الإحصائي المتمثل في المتوسط الحسابي واختبار (ت) عند مستوى المعنوية: $\alpha = 0.05$

وتم حساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمحاور الدراسة، والدراسة ككل، وتم ترتيب هذه المحاور ترتيباً تنازلياً حسب متوسط آراء عينة الدراسة وفقاً لجدول حدود الموافقة (جدول 4-6)، وتم حساب حجم التأثير باستخدام (Cohen's d)؛ إذا كانت قيمة $d = 0.2$ أو أقل فإنه يعتبر حجم أثر صغير، وإذا كانت أكبر من 0.2 وأقل من 0.8 فيعتبر حجم أثر متوسط، أما إذا كانت قيمته 0.8 فأكثر فإنه يعتبر حجم أثر كبير).

(جدول 4-8) نتائج اختبار (ت)

المحور	المتوسط الحسابي	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (sig) P.value	Cohen's d حجم التأثير
أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية	4.22	75	29.615	0.000	3.379

وتوضح نتائج اختبار (ت) (جدول 4-8) أن القيمة المعنوية (P-value) = 0.000 وهي ذات معنوية عالية حيث أنها أقل من قيمة $(\alpha = 0.001)$ ، وأيضاً قيمة (ت) المحسوبة = 29.615 أكبر من (ت) الجدولية والتي = 3.425 عند درجة الحرية = 75 ومعنوية = 0.001، وهذا يعني أن تطبيق محاسبة المسؤولية لها أثر ودور فعال على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية. كذلك تم إيجاد أن المتوسط الحسابي يساوي (4.22)، أي أنه هناك إجماع وموافقة من أفراد عينة الدراسة بنسبة 84.40% على أن تطبيق محاسبة المسؤولية لها أثر ودور فعال على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية.

(جدول 4-9) متوسط آراء عينة البحث

ترتيب المحاور	درجة الموافقة للمحور	النسبة المئوية %	الانحراف المعياري	متوسط الآراء	محاور الدراسة
1	موافق بشدة	85.40	0.499	4.27	1 تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية
2	موافق بشدة	84.20	0.433	4.21	2 تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية
3	موافق	83.60	0.414	4.18	3 دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية
		84.40	0.359	4.220	متوسط إجمالي الدراسة ككل

3-7-4 نتائج الإجابة عن أسئلة المحور الأول: تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية

يحتوي هذا المحور على (12) عبارة تقيس مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة ولاختبار هذا التساؤل استخدمت الباحثة الأسلوب الإحصائي المتمثل في المتوسط الحسابي واختبار (ت). عند مستوى المعنوية: $\alpha = 0.05$

(جدول 4-10) نتائج اختبار (ت) للمحور الأول

المحور	المتوسط الحسابي	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (sig) P.value	Cohen's d حجم التأثير
فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية	4.27	75	22.248	0.000	2.55

ومن نتائج اختبار (ت) (جدول 4-10) يتضح أن قيمة المعنوية (P-value) = 0.000 وهي ذات معنوية عالية حيث أنها أقل من قيمة ($\alpha = 0.001$)، وأيضاً وجدت الباحثة بأن قيمة (ت) المحسوبة = 22.248 أكبر من (ت) الجدولية والتي = 3.425 عند درجة الحرية = 75 ومعنوية = 0.001، وهذا يدل على فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية.

(جدول 4-11) نتائج الاختبارات الإحصائية للمحور الأول

العبارة	متوسط الآراء	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة الموافقة	ترتيب البنود
1 يوجد لدى المستشفى هيكل تنظيمي واضح	4.45	0.641	89.00	موافق بشدة	3
2 يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في المستشفى	4.47	0.599	89.40	موافق بشدة	2
3 يوجد وضوح في العلاقات بين جميع مراكز المسؤولية	4.37	0.670	87.40	موافق بشدة	5
4 يوضح الهيكل التنظيمي خطوط السلطة بين الرؤساء والمروسين	4.29	0.727	85.80	موافق بشدة	8
5 يوجد مدير خاص لكل مركز مسؤولية	4.49	0.529	89.80	موافق بشدة	1
6 يوجد لديه معرفة تامة بجميع مسؤولياته وصلاحياته	4.39	0.591	87.80	موافق بشدة	4
7 يعمل مدير كل مركز على توزيع المسؤوليات للأشخاص الخاضعين لسلطته	4.33	0.526	86.60	موافق بشدة	6
8 يستخدم أسلوب اللامركزية الإدارية في توزيع السلطات والمسؤوليات	3.88	0.848	77.60	موافق	12
9 يتم إعداد موازنة تخطيطية لتخطيط الإيرادات والتكاليف في مركز المسؤولية	4.33	0.619	86.60	موافق بشدة	7
10 يتم إعداد نظام تقارير الأداء في كل مركز مسؤولية	4.20	0.712	84.00	موافق	9
11 يتم إعداد معايير للأداء لكل مركز مسؤولية تتناسب مع الأهداف ومع إمكانيات المركز	4.14	0.812	82.80	موافق	10
12 يوجد لدى المستشفى حوافز تتناسب مع المسؤوليات المفوضة للموظفين في كل مركز	3.93	0.929	78.60	موافق	11
متوسط إجمالي المحور		4.27	0.499	85.40	

بصفة عامة وجدت الباحثة من نتائج الاختبارات الاحصائية للمحور الأول (جدول 4-11) أن إجمالي متوسط آراء أفراد عينة الدراسة حول فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية (4.27)، أي أن هناك إجماع وموافقة بنسبة 85.40% على فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية وأن مستوى فعالية تطبيق هذا المحور مرتفع جداً، وكذلك الانحراف المعياري بلغ (0.499).

4-7-4 نتائج الإجابة عن أسئلة المحور الثاني: تقييم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية
يحتوي هذا المحور على (10) عبارات لقياس مدى أثرها على تقييم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية واختبار هذا التساؤل استخدمت الباحثة الأسلوب الإحصائي المتمثل في المتوسط الحسابي واختبار (ت). عند مستوى المعنوية: $\alpha = 0.05$

وتم حساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لبنود المحور، وتم ترتيب هذه البنود ترتيباً تنازلياً حسب متوسط آراء عينة الدراسة وفقاً لجدول حدود الموافقة، كذلك تم حساب حجم التأثير باستخدام (Cohen's d) (إذا كانت قيمة $d = 0.2$ أو أقل فإنه يعتبر حجم أثر صغير، وإذا كانت أكبر من 0.2 وأقل من 0.8 فيعتبر حجم أثر متوسط، أما إذا كانت قيمته 0.8 فأكثر فإنه يعتبر حجم أثر كبير).

(جدول 4-12) نتائج اختبار (ت) للمحور الثاني

المحور	المتوسط الحسابي	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (sig) P.value	Cohen's d حجم التأثير
تقييم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية	4.21	75	24.305	0.000	2.78

ومن نتائج اختبار (ت) (جدول 4-12) يتضح أن قيمة المعنوية (P-value) = 0.000 وهي ذات معنوية عالية حيث أنها أقل من قيمة ($\alpha = 0.001$)، وأيضاً وجدت الباحثة بأن قيمة (ت) المحسوبة = 24.305 أكبر من (ت) الجدولية والتي = 3.425 عند درجة الحرية = 75 ومعنوية = 0.001، وهذا يدل على فعالية تقييم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية.

(جدول 4-13) نتائج الاختبارات الإحصائية للمحور الثاني

العبارة	متوسط الآراء	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة الموافقة	ترتيب البنود
يساعد الهيكل التنظيمي الإدارة على	4.34	0.530	86.80	موافق بشدة	2

					تقويم أداء المستشفى	
2	يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف	4.37	0.486	87.40	موافق بشدة	1
3	تساعد تقارير الأداء على اكتشاف مواطن الضعف في الأداء	4.28	0.602	85.60	موافق بشدة	5
4	يتم دراسة أسباب وجود انحرافات في الأداء الفعلي عن الأداء المخطط	3.99	0.916	79.80	موافق	10
5	تؤخذ التدابير اللازمة لمنع حدوث انحرافات مستقبلية	3.99	0.841	79.80	موافق	9
6	يساعد تقويم الأداء في المستشفى على زيادة الأرباح	4.21	0.549	84.20	موافق بشدة	7
7	يؤدي وجود نظام للحوافز إلى زيادة الأرباح في المستشفى	4.28	0.645	85.60	موافق بشدة	4
8	يساهم إعداد تقارير الأداء في تحسين الأرباح في المستشفى	4.26	0.472	85.20	موافق بشدة	6
9	يساعد فحص وتحليل الانحرافات ومعالجتها على تحسين الأرباح	4.05	0.764	81.00	موافق	8
10	يساهم وضع المعايير وتحديد الأهداف في المستشفى على تحسين الأرباح	4.30	0.674	86.00	موافق بشدة	3
متوسط إجمالي المحور		4.21	0.433	84.20		

وبصفة عامة وجدت الباحثة من نتائج الاختبارات الاحصائية للمحور الثاني (جدول 4-13) بأن إجمالي متوسط آراء أفراد عينة الدراسة حول فعالية تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية (4.21)، أي أن هناك إجماع وموافقة بنسبة 84.20% على فعالية تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية وأن مستوى فعالية تطبيق هذا المحور مرتفع جداً، كذلك الانحراف المعياري بلغ (0.433).

5-7-4 نتائج الإجابة عن أسئلة المحور الثالث: دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية

يحتوي هذا المحور على (11) عبارة لتحديد مدى تأثير محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية واختبار هذا التساؤل استخدمت الباحثة الأسلوب الإحصائي المتمثل في المتوسط الحسابي واختبار (ت). عند مستوى المعنوية: $\alpha = 0.05$ وقد تم حساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لبنود المحور، كما تم ترتيب هذه البنود ترتيباً تنازلياً حسب متوسط آراء عينة الدراسة وفقاً لجدول حدود الموافقة.

(جدول 14-4) نتائج اختبار (ت) للمحور الثالث

المحور	المتوسط الحسابي	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (sig) P.value	Cohen's d حجم التأثير
فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية	4.18	75	24.897	0.000	2.86

ومن نتائج اختبار (ت) (جدول 14-4) يتضح أن قيمة المعنوية (P-value) = 0.000 وهي ذات معنوية عالية حيث أنها أقل من قيمة $(\alpha = 0.001)$ ، وأيضاً قيمة (ت) المحسوبة = 24.897 وجدت الباحثة بأنها أكبر من (ت) الجدولية والتي = 3.425 عند درجة الحرية = 75 ومعنوية = 0.001، وهذا يدل على فعالية وتأثير تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية.

(جدول 15-4) نتائج الاختبارات الإحصائية للمحور الثالث

لعبارة	متوسط الآراء	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة الموافقة	ترتيب البنود
يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المستشفى على تقويم أداء كل مركز بشكل مستقل وبالتالي تقويم أداء المستشفى ككل	4.28	0.624	85.60	موافق بشدة	4
يتم استخدام النسب المالية لتقويم أداء مراكز المسؤولية في المستشفى	4.11	0.602	82.20	موافق	8
يتم تحديد الشخص المسؤول عن الانحراف	4.04	0.807	80.80	موافق	9

في كل مركز مسؤولية					
4	يتم علاج وتصحيح الانحرافات عن الأداء المخطط في كل مركز مسؤولية	3.95	0.764	79.00	موافق
5	تساعد الموازنات التخطيطية المستشفى على كفاءة تقويم أداء مراكز المسؤولية	4.29	0.537	85.80	موافق بشدة
6	توجد كفاءة عالية في قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية	4.12	0.565	82.40	موافق
7	يساعد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تحسين جودة الأرباح في المستشفى	4.28	0.479	85.60	موافق بشدة
8	يساعد تقسيم المستشفى الى مراكز مسؤولية إلى زيادة أرباح المستشفى وخفض التكاليف	4.22	0.602	84.40	موافق بشدة
9	يؤدي وجود مدير مسؤول عن كل مركز مسؤولية الى زيادة الأرباح بشكل أفضل	4.14	0.482	82.80	موافق
10	يساهم إعداد موازنات تخطيطية خاصة بكل مركز في تحسين وزيادة الأرباح	4.29	0.457	85.80	موافق بشدة
11	يساهم توزيع وحصر التكاليف والأرباح لكل مركز مسؤولية في تحسين الأرباح	4.29	0.457	85.80	موافق بشدة
متوسط إجمالي المحور		4.18	0.414	83.60	

وبصفة عامة استخلصت الباحثة من نتائج الاختبارات الاحصائية للمحور الثالث (جدول 4-13) بأن إجمالي متوسط آراء أفراد عينة الدراسة حول أثر فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية (4.18)، أي أن هناك إجماع وموافقة بنسبة 83.60٪ على أثر فعالية تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية.

8-4 اختبار الفرضيات

8-4-1 الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وجودة تقويم الأداء الإداري في المستشفيات الخاصة السعودية.

ولاختبار الفرضية الأولى استخدمت الباحثة الأسلوب الإحصائي المتمثل في اختبار معامل ارتباط بيرسون. عند مستوى المعنوية: $\alpha = 0.05$

(جدول 4-16) نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون للفرضية الأولى

محاوّر محل الاختبار	معامل ارتباط بيرسون (R)	(R ²)	قيمة (sig.) P.value
العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وجودة تقويم الأداء الإداري في المستشفيات الخاصة السعودية	0.327	0.107	0.004

ويتضح من نتائج اختبار معامل بيرسون (جدول 4-16) أن قيمة المعنوية (P.value) = 0.004 أقل من قيمة $\alpha = 0.01$ ، وبناءً على ذلك فإنه توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وجودة تقويم الأداء الإداري في المستشفيات الخاصة السعودية.

2-8-4 الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وإجمالي الأرباح في المستشفيات الخاصة السعودية.

ولاختبار الفرضية الثانية استخدمت الباحثة الأسلوب الإحصائي المتمثل في اختبار معامل ارتباط بيرسون. عند مستوى المعنوية: $\alpha = 0.05$.

(جدول 4-17) نتائج اختبار معامل ارتباط بيرسون للفرضية الثانية

محاوّر محل الاختبار	معامل ارتباط بيرسون (R)	(R ²)	قيمة (sig.) P.value
العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وإجمالي الأرباح في المستشفيات الخاصة السعودية	0.442	0.20	0.000

ومن نتائج اختبار معامل بيرسون (جدول 4-17) يتضح أن قيمة المعنوية (P.value) = 0.000 أقل من قيمة $\alpha = 0.001$ ، وبناءً على ذلك فإنه توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وإجمالي الأرباح في المستشفيات الخاصة السعودية.

5. النتائج والتوصيات

1.5. النتائج

- 1- توصلت الباحثة لتعريف محاسبة المسؤولية بما يتفق وأهداف الدراسة الحالية بأنها نظام محاسبي ومالي يعكس أداء مراكز المسؤولية من خلال تقرير أداء خاص بكل مركز مسؤولية يوضح مدى تحقيق هذا المركز للأهداف المرسومة ومحاسبة المسؤولين في حالة وجود انحرافات سلبية.
- 2- كما توصلت الباحثة لتعريف تقويم الأداء بأنه عملية لقياس مدى تقدم المنشأة وتطورها ومدى تحقيق الخطط والأهداف المرسومة، ومدى استغلالها للموارد المتاحة، من خلال مراقبة وملاحظة أداء العاملين وسلوكهم ومقارنة النتائج الفعلية بالمتحققة بالأهداف والخطط المرسومة.
- 3- تم اقتراح الباحثة لهيكل تنظيمي في الفصل الثالث يوضح توزيع مراكز المسؤولية على الهيكل التنظيمي في المستشفى. كما استخلصت الباحثة في الفصل الثالث بعض المقترحات لتجاوز بعض العقبات أو المعوقات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفيات.
- 4- توصلت الدراسة إلى أن أهم ما يدعم تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة بالملكة العربية السعودية هو وجود مدير خاص لكل مركز مسؤولية مسؤول مسؤولية مباشرة عن المركز ويتم تفويضه ببعض السلطات والصلاحيات اللازمة.
- 5- خلصت الدراسة إلى أن التحديد الواضح لمراكز المسؤولية في المستشفى يتم بوضع مراكز المسؤولية كوحدات إدارية مستقلة ضمن الهيكل التنظيمي للمستشفى.
- 6- أظهرت الدراسة أن الهيكل التنظيمي الملائم لنظام محاسبة المسؤولية يراعي استقلال مراكز المسؤولية ويوضح العلاقات المتداخلة بين مراكز المسؤولية وبين الإدارات والأقسام المختلفة كما يجب أن يعكس الوضع الحقيقي في المستشفى.
- 7- توصلت الدراسة إلى أن مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف تساعد المستشفى على فعالية تقييم الأداء والتي تتم بعمل تقديرات للموازنات وبالتالي مقارنة هذه التقديرات بالنتائج الفعلية.
- 8- خلصت الدراسة إلى أن وضع معايير للأداء وتحديد الأهداف في المستشفى يساهم في تحسين الأرباح وذلك من خلال تقييم الأداء وفقاً لمعايير محددة مسبقاً ثم مقارنة نتائج الأداء الفعلي مع هذه المعايير والكشف عن الفروقات إن وجدت ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.
- 9- استنتجت الباحثة إلى أن تقارير الأداء تساعد على اكتشاف مواطن الضعف في الأداء وكذلك تساهم في تحسين الأرباح في المستشفى.
- 10- أن توزيع وحصر التكاليف والأرباح لكل مركز مسؤولية يساهم في تحسين الأرباح حيث يعتبر من أهم العوامل التي تساعد على تحقيق أحد الأهداف العامة وهي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف.

11- وكذلك ان إعداد موازنات تخطيطية خاصة بكل مركز يساهم في تحسين وزيادة الأرباح حيث يتم وضع موازنات تخطيطية قد أعدت خصيصاً لمراقبة سير الأداء ولمتابعة الإيرادات والتكاليف حيث تشتمل على تحديد ميزانية للتكاليف محدودة الاعتماد لا يجوز تجاوزها وكذلك تشتمل على إيرادات متوقعة.

2.5. التوصيات

- 1- ضرورة زيادة اهتمام المستشفيات الخاصة السعودية بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية لما في ذلك من أثر فعال في زيادة جودة الأداء الإداري ولغرض زيادة الأرباح في المستشفى.
- 2- على إدارة المستشفى ضرورة الاهتمام بصياغة معايير محددة ومفصلة للأداء يتم على أثرها قياس الأداء الفعلي لهذه المعايير والتمكن من كشف الانحرافات وتصحيحها ان وُجدت، والعمل على تطوير هذه المعايير بناء على المستجدات المستقبلية.
- 3- ضرورة تحديد الأهداف العامة للمستشفى وضرورة تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية وتحديد أهداف كل مركز مسؤولية وإيضاح وتنسيق العلاقات بينها وتحديد وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل مركز بما يحدد الأهداف العامة للمستشفى.
- 4- ضرورة الاهتمام بترشيح واختيار الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة العالية لتحمل مسؤولية إدارة مراكز المسؤولية في المستشفى وإعطائهم الحرية في اتخاذ القرارات بما يتناسب مع الصلاحيات الممنوحة لهم.
- 5- ضرورة التأكيد على الاهتمام بتقويم الأداء في المستشفى وذلك من خلال إنشاء وحدة متخصصة بعمل تقويم أداء دوري بناءً على تقارير الأداء والموازنات التخطيطية والمعايير المحددة.
- 6- ضرورة تحديد الأسباب الكامنة وراء ظهور انحرافات وفروقات بين الأداء الفعلي وبين الموازنات التخطيطية ومعرفة مدى أهمية هذه الانحرافات ونوعها ووضع حلول مناسبة لتفادي مثل هذه الانحرافات مستقبلاً.
- 7- وأخيراً توصي الباحثة القائمين على الجامعات والباحثين والدارسين بتكثيف وزيادة الأبحاث ذات العلاقة بتطبيق الأساليب والأنظمة الإدارية والمالية في المستشفيات كذلك زيادة الوعي والاهتمام بتبني إدارة المستشفى للبحوث العلمية في المجالات الإدارية والصحية لما في ذلك من فتح باب للتطوير والتجديد ومواكبة المستجدات العلمية بما يفيد في زيادة جودة الخدمات الصحية المقدمة وجودة الأداء الإداري.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

الكتب العربية

- أبو نصار، محمد. (2012). *المحاسبة الإدارية* (الطبعة الثالثة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- أبو شناف، زايد. وحمد، محمود. (2015). *المحاسبة الإدارية*. القاهرة، مصر: جامعة القاهرة.
- الحسيني، فلاح. والدوري، مؤيد. (2000). *إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر*. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- الغرباوي، شهدان. (2020). *القيادة الإدارية كوسيلة لتحسين أداء العاملين في المؤسسات الاقتصادية* (الطبعة الأولى). الإسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي.
- الوابل، وابل. (2005). *المحاسبة الإدارية* (الطبعة الخامسة). الرياض، المملكة العربية السعودية: دار وابل للنشر.

الأبحاث باللغة العربية

- أبو سليم، سعد. (2014). "دور محاسبة المسؤولية في تحسين أداء الوزارات الأردنية"، رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن.
- أبو نصار، محمد. والغرايبة، فاتنة. والدبعي، صالح. (2011). "مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية". مجلة دراسات العلوم الإدارية: مج 38، ع 1
- الأديب، معين. (2018). "أثر القيادة العليا على أداء المستشفيات اليمنية: دراسة حالة على مستشفى جامعة العلوم والتكنولوجيا". مجلة الدراسات العليا: مج 11، ع 42، 75-98.
- النتر، أحمد. (2015). "دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها". رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- الحاج، عرابة. ونور الدين، كمدجيين. (2009). "دور الموازنات التقديرية في الرقابة على الأداء بالمستشفيات العامة". مجلة النهضة: مج 10، ع 3، 83-114.
- الحداد، هيفاء. وعلي، مقبل. (2005). "تقويم كفاءة الأداء المالي باستخدام البيانات والمؤشرات المالية لعينة من شركات المساهمة المختلطة في محافظة نينوى". مجلة تنمية الرافيدين: مج 34، ع 70، 159-173.

- الخطيب، سمير. وفياض، سارة. (2020). " تطبيق بعض محاور أنموذج تقييم الأداء المؤسسي (EFQM) لتحسين جودة الأداء الوظيفي/ دراسة حالة في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي".
المجلة العراقية للعلوم الإدارية: مج 15، ع 61.
- الجدية، علي. (2007). "قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية". رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- الجنابي، جاسم. والجبوري، مهدي. (٢٠١٥). "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الأداء: دراسة تحليلية". المجلة العراقية للعلوم الإدارية: مج 11، ع 45.
- الدلاهمة، سليمان. (2008). "تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية: دراسة ميدانية". مجلة جامعة القدس: ع 12، 317-348.
- الدهيم، يوسف. والشرائري، جمال. (2016). "تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها في تحسين أداء الشركات المساهمة الكويتية". رسالة ماجستير. جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والاعمال، المفرق، العراق.
- الرزي، دبالا. (2007). "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة". رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- الزعبي، علي. (2018). "أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المُدرجة في سوق عمان المالي". رسالة ماجستير. جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان، الأردن.
- الطويل، أكرم، والكيكي، غانم، والحيالي، رغيد. (2010). "بعض مؤشرات تقييم أداء المستشفيات /دراسة حالة في مستشفيات محافظة نينوى". مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مج 6، ع 20.
- العاقب، علي. (2018). "أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء المالي في قطاع المراكز التشخيصية: دراسة ميدانية على المركز التشخيصي المتطور - بحري". رسالة ماجستير. جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
- العطوان، عبد الوهاب. (2013). "أثر محاسبة المسؤولية على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة الكويتية". رسالة ماجستير. جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، عمان، الأردن.
- العواودة، وليد، والصمادي، زياد. (2016). "تفعيل دور الإدارة المالية في المستشفيات العامة والخاصة في محافظتي إربد والمفرق في الأردن: دراسة ميدانية"، المجلة العربية للإدارة: مج 38، ع 3.
- الفطيسي، عبد الغني، والشلباق، محمد، والمنشاز، أسامه. (2019). "واقع نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسات الليبية: دراسة استطلاعية". مجلة آفاق اقتصادية: مج 5، ع 9، 1-28.
- القضاة، حسن. (2017). "الحوافز المادية والمعنوية وأثرها على أداء العاملين: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة في العاصمة عمان". مجلة الباحث: ع 17، 417-431.

- الكيلاني، أنمار، والزعبي، فادي. (2018). "درجة ممارسة الإدارة بالاستثناء لدى مديري المدارس الأساسية في الأردن". المجلة التربوية الأردنية: مج3، ع3، 1 - 17.
- المبيضين، محمد. (2013). "فاعلية نظام تقييم الأداء المؤسسي وأثرها في التميز التنظيمي: دراسة تطبيقية على المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي في الأردن". المجلة الاردنية في إدارة الاعمال: مج9، ع4، 689-704.

ثانياً: المراجع الإنجليزية

الكتب باللغة الإنجليزية

- Horngren, C., Foster, G., & Dater, S. (2012). *Cost Accounting, A Managerial Emphasis* (14th edition). England: Pearson Education.

الأبحاث باللغة الانجليزية

- Akpınar, A., & Tas, Y. (2012). Performance Evaluation in Hospitals: An Investigation on the Effects of the Performance Based Payment System in Research and Practice Hospital of Kocaeli University. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, (47), 134-142.
- Alatawi, A., Niessen, L., & Khan, J. (2020). Efficiency evaluation of public hospitals in Saudi Arabia: an application of data envelopment analysis. *BMJ open*, 10(1), e031924.
- Al-sharqi, O. (2012). Healthcare development in the kingdom of Saudi arabia, australia and the USA: A comparative analysis. *Journal of King Abdulaziz University: Economics & Administration*, 26(2), 1045-1050.
- Cirnu, D., & Danacica, D. (2015). Accounting responsibility for business evaluation. *Annals of'Constantin Brancusi'University of Targu-Jiu. Economy Series*.
- Dartey-Baah, K., & Harlley, A. (2010). Job Satisfaction and Motivation: Understanding its impact on employee commitment and organisational performance. *Academic Leadership: The Online Journal*, 8(4), 39.

- David, C. (2019). Structural organization of the 21st century companies_ a brief literature review. Revista Economica, 71(2).
- Eldenburg, L., Krishnan, H., & Krishnan, R. (2017). Management accounting and control in the hospital industry: A review. Journal of Governmental & Nonprofit Accounting, 6(1), 52-91.
- Hammad, S., Jusoh, R., & Oon, E. (2010). Management accounting system for hospitals: a research framework. Industrial Management & Data Systems.

جميع الحقوق محفوظة © 2021، الباحثة/ صفاء يحيى النجمي، الدكتورة/ راوية رضا عبيد، المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي.

(CC BY NC)