

أثر قرارات التعهيد في محاسبة المسؤولية/دراسة استطلاعية

م.م. سمير عماد شعبان

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة تكريت

samir.emad@tu.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث إلى التعريف بكل من مفهوم ومزايا وأنواع قرارات التعهيد والخطوات التي تعتمد عليها الشركات في اتخاذ هذه القرارات، ومن ثم لقاء الضوء على مفهوم محاسبة المسؤولية وأهدافها ومزاياها وأنواعها ومقومات أنشائها، وبيان أثر قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية، وقد تم اختبار الفرضيات عن طريق استمارة الاستبيان المعدة لهذا الغرض، والتي وزعت على مجموعة من الأكاديميين المتمثلين بطلبة الدراسات العليا والأساتذة في اختصاص المحاسبة لعينة من الجامعات العراقية. وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن قرارات التعهيد تؤثر إيجابياً في كفاءة محاسبة المسؤولية، من حيث تفعيل دورها الرقابي وتوسيع نطاق التفتيش والمتابعة ضمن مراكز المسؤولية التابعة لها، فضلاً عن توفير المعلومات التي تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات المناسبة والتي تنصب في تحقيق الهدف الذي من أجله قررت الشركة تعهيد أنشطتها للغير.

الكلمات المفتاحية: قرارات التعهيد، محاسبة المسؤولية، المحاسبة البيئية.

The Impact of Outsourcing Decisions on Responsibility Accounting Exploratory Study

Assist. Lecturer Samir Emad Shaban

College of Administration and Economics

Tikrit University

Abstract:

The research aims to introduce the concept, advantages and types of outsourcing decisions and the steps that companies depend on in making these decisions, and then shed light on the concept of responsibility accounting and its objectives and advantages and types and constituents. And the impact of outsourcing decisions on the efficiency of responsibility accounting, the hypotheses were tested by means of a questionnaire prepared for this purpose, which was distributed to a group of academics represented by graduate students and professors in the accounting competence of a sample of Iraqi universities. A number of conclusions were reached, namely: Outsourcing decisions have a positive impact on the efficiency of responsibility accounting, in terms of activating its control role and expanding the scope of inspection and follow-up within its centers of responsibility. As well as providing information that helps senior management in making appropriate decisions focused on achieving The goal for which the company decided to outsource its activities to others.

Keywords: Outsourcing Decisions, Responsibility Accounting, Inter-Organizational Accounting.

المقدمة

تشهد شركات الأعمال نهضة حضارية واسعة تتسم بالتطوير السريع، وتعد السبب الرئيس في أحداث الكثير من التغيرات المحلية والإقليمية والعالمية التي دفعت الشركات إلى إجراء تغييرات متعددة نحو تبني أساليب إدارية حديثة لتمكن من مواجهة هذه التغيرات والصعوبات الاقتصادية والمنافسة العالية وذلك من أجل الحفاظ على مركزها وبقائها ونموها (الخولي، ٢٠١٣: ٧٧). وهذا ما دفع الكثير من الشركات إلى القيام بتخفيض التكاليف والاستثمار، وذلك من خلال تخفيض إعداد الكوادر البشرية وغيرها من الإجراءات، مما أدى إلى زيادة أدراك مفهوم التعهيد على مستوى شركات الأعمال وبدأت تأخذ بنظر الاعتبار قرارات التعهيد لما تمتلكه من أهمية استراتيجية تسهم في دعم موقفها التنافسي (Michael, 2004: 3).

ولضبط أداء المتعهدين كلاً وفق الصلاحيات الممنوحة لهم والمسؤوليات المكلفين بها زاد الاهتمام بمحاسبة المسؤولية عبر التركيز على رقابة أدائهم وتقويمه، حيث أن المساءلة تمكن رد فعل من الإدارة الحديثة بوظائفها المتطورة، وأن نجاح ذلك يتطلب تقسيم الشركة على أقسام أو وحدات يسهل إدارتها، وهذا ما يحكم على المحاسبة تزويد الإدارة العليا بالتقارير الضرورية لغرض محاسبتهم عن أدائهم وتحديد نتائج الأنشطة الإيجابية والسلبية على حد سواء، بهدف تطوير الإيجابي منها ومعالجة الخلل والمسبب السلبي فيها.

مشكلة البحث: ما تقدم يمكن تحديد مشكلة البحث الرئيسة بالتساؤل الآتي:

- هل هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين دوافع قرارات التعهيد وكفاءة محاسبة المسؤولية؟

- هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لدوافع قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية؟

هدف البحث: يسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي كما يلي:

١. توضيح أهمية قرارات التعهيد ومقومات نجاحها.

٢. توضيح مقومات ومتطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية.

٣. توضيح أثر قرارات التعهيد في محاسبة المسؤولية.

أهمية البحث: تتبع أهمية هذا البحث من أهمية وجود قرارات التعهيد في تحقيق مزايا تنافسية للشركات وخاصة في ظل وجود منافسة قوية واتفاقيات تحرير التجارة الدولية وتطورات التكنولوجيا المتسارعة، فضلاً عن توجيه الاهتمام بمحاسبة المسؤولية والعمل بمقتضاها.

فرضية البحث: لغرض الإجابة عن التساؤل الرئيس للبحث والذي يمثل المشكلة التي يسعى الباحث إلى إيجاد الحلول المنطقية لها تم صياغة الفرضيات الآتية:

- هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين دوافع قرارات التعهيد وكفاءة محاسبة المسؤولية.

- هناك تأثير ذو دلالة معنوية لدوافع قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية.

منهجية البحث: اعتمد البحث على منهجين من مناهج البحث العلمي هما:

١. **المنهج الوصفي:** اعتمد الباحث على الأدبيات المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث لاسيما ما يتعلق منها بالجانب النظري وذلك من خلال الرسائل الجامعية وبحوث ومؤتمرات علمية وكتب ومقالات وأبحاث من المواقع الإلكترونية عربية وأجنبية.

٢. **المنهج التطبيقي:** اعتمد الباحث على استخدام استمارة الاستبيان لما تتميز به الاستمارة من توفير للوقت والجهد وتغطية حجم العينة في فترة زمنية معقولة، وتم تحليل الإجابات واختبارها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

المبحث الأول: مفهوم وأهمية قرارات التعهيد

أولاً. مفهوم قرارات التعهيد: تعددت مفاهيم قرارات التعهيد على رغم من تشابه مضمونها، فهي تعتبر قرار تعاقد مع مزود خارجي لتنفيذ عمل أو تقديم خدمة بشكل مستمر مقابل تكاليف تقدم للمزود الخارجي، وأن قرار التعهيد للمصادر الخارجية عادةً يتم بسبب صعوبات تواجه الشركات لقيام به داخلياً والتي تتعلق بالتكلفة والجودة (Makau, 2014: 2).

وتناولت دراسة (البشاري والخالدي، ٢٠١٨: ٢٣٠) مفهوم قرارات التعهيد بأنها عملية لجوء الشركات إلى هيكل تنظيمي خارجي لتنفيذ بعض العمليات الإنتاجية أو تأدية الخدمات مما يتطلب الاستثمار على المدى الطويل مع الغير على أن يؤدي ذلك مزايا للطرفين.

كما عرفت دراسة (Edvardsson & Teitsdottir, 2015: 4) قرارات التعهيد على أنها نقل المهام والمسؤوليات والصلاحيات إلى المتعهد الخارجي يقوم بها له سمعة جيدة في السوق، أي بمعنى استخدام مصادر خارجية لإكمال الوظائف والمهام الداخلية.

وعرفها أيضاً (Loh & Venkatrmar) بأنها مساهمة بشرية ومادية كبيرة يقدمها المتعهد الخارجي والتي تتعلق بجميع أو جزء من مكونات البنية التحتية لتقنية المعلومات في الشركة المستفيدة (الزيادي، ٢٠١١: ١٩٧).

مما سبق يرى الباحث أن قرارات التعهيد هي عبارة عن شراكة طويلة الأجل يتم فيها التعاقد مع الآخرين للقيام بأنشطة أو وظائف معينة من أجل تخفيض تكاليف التشغيل وتقليل العبء عن الوكيل الرئيس، بحيث يؤدي ذلك إلى دعم وتعزيز الموقف التنافسي للشركات.

ثانياً. مزايا قرارات التعهيد على الشركة: أن لقرارات التعهيد العديد من المزايا التي تنعكس على الشركات المستفيدة، ومن هذه المزايا ما يلي: (Iqbal & Dad, 2013: 96-97) و (Gaspreniene & Vasauskaite, 2014: 277) و (الصائغ، ٢٠١٨: ٦٣-٦٤)

١. تستخدم قرارات التعهيد وسيلة لتوفير التكاليف وهذا ما يتطلب اختيار من يقوم بعملية التعهيد أن يكون أكثر كفاءة من الشركة.
 ٢. تساعد قرارات التعهيد على تعزيز الوضع التنافسي للشركة وذلك بتأثير على هيكل التكلفة عن طريق تحويل التكاليف الثابتة إلى التكاليف المتغيرة.
 ٣. تعزز من منفعة اقتصاديات حجم الإنتاج وهذا ما يؤدي إلى توفير العديد من الفرص التوسيعية التي قد لا توفرها الشركة بمفردها.
 ٤. تساعد على تخفيض الحاجة إلى الأفراد العاملين بالشركة والاعتماد فقط على ذوي الكفاءة والخبرة والتميز والابتكار، وبالتالي تقليل المهام الموجه للعاملين من أجل مساعدتهم في التركيز على الأنشطة الأساسية.
 ٥. تخفيض المشاكل الإدارية على المدى الطويل مع تخفيض الوقت المطلوب لإدارة أعمال الشركة.
 ٦. تساعد في تحسين جودة الأداء، وتركيز على متابعة أداء المتعهدين وتفرغ لها بدلاً من تحديد شروط الجودة والوقوف عليه.
 ٧. تحقيق أكبر قدر ممكن من المرونة المالية وذلك من خلال بيع الموجودات التي كانت تستخدم قبل اتخاذ قرارات التعهيد في النشاط من أجل تحسين التدفق النقدي للشركة.
- ثالثاً. التحديات التي تواجه الشركات لقيام بعمليات التعهيد: هناك تحديات عدة تواجهها الشركات عند قيامها بعمليات التعهيد ومن أهم هذه التحديات ما يلي:

١. نقص العاملين المتدربين لعقود معينة من عقود التعهيد: أن نقص العاملين المتدربين لعقود التعهيد معينة لها أثر كبير، حيث أن الطلب على عقود التعهيد لاسيما الخاصة بتكنولوجيا المعلومات تحتاج إلى كفاءات معينة في مجالات تطوير البرامج ومحلي النظم (Makau, 2014: 13-15).
 ٢. فقدان ميزة انخفاض التكاليف: أن فقدان ميزة انخفاض التكلفة نتيجة نقص العناصر المدربة في مجالات معينة من مجالات التعهيد قد يؤدي إلى ارتفاع الأجور تلك العناصر، وهذا ما يؤثر سلباً على ميزة انخفاض تكاليف العمالة (عبود، ٢٠١٧: ٤٢).
 ٣. ارتفاع مستوى المنافسة في عمليات التعهيد: ويحدث ذلك نتيجة لانخفاض تكاليف العمالة في بعض البلدان وهذا ما يؤثر سلباً على الظروف المنافسة لقرارات التعهيد، وضرورة أن يكون هناك تكنولوجيا معينة في دول أخرى تستدعي خفض لتكلفة المنتجات النهائية بأقل من تكلفة التعهيد الداخلي، وبالتالي تؤثر على الوضع التنافسي للشركات.
 ٤. التحديات الخاصة بالمخاطر الاستراتيجية: تتمثل هذه التحديات بالوظائف والأنشطة التي يتم فيها التعهيد خارجياً، وذلك بسبب اعتبارها أنشطة غير أساسية التي قد تكون في الأصل أنشطة استراتيجية يمكن أن تنقل الكفاءة إلى المتعهد، مما يؤدي في النهاية إلى فقدان هذه المهارات.
- رابعاً. أنواع قرارات التعهيد:** هناك أنواع عدة لقرارات التعهيد التي تقوم بها الشركات الأعمال يتم من خلالها الاستعانة بمتعهدين من خارج تلك الشركات تتمثل بالآتي:
١. التعهيد التقليدي: يساعد هذا النوع من التعهيد على العمل بطبيعة مستقلة مع تبعات أقل أو لقدر هائل من الأداء لكي يتم تقليل التكاليف العامة، حيث يسلم مزود الخدمة واحد إلى العميل، ويسمى هذا النوع أيضاً بالتعهيد للمصادر الخارجية بشكل كامل في حالة استخدام مزود الخدمة الخارجي واحد لنطاق كبير من الخدمات (عطا الله، ٢٠١٢: ٤١-٤٣).
 ٢. التعهيد الثنائي: يقوم هذا النوع من التعهيد على عمل مزودين الخدمة بنفس الوقت تحت علاقة واحدة لتسليم الخدمات إلى العميل، ويكون أحد هذين المزودين أما داخلياً أو ما يسمى المتعاقد الأساسي، والثاني خارجياً ويسمى المتعاقد الثانوي، وعادةً ما يستخدم هذا النوع من التعهيد في حالة نطاق عمل واسع وأكبر من قدرة المتعاقد واحد ليتم تحقيقه، حيث يتم استخدام المتعاقد الثانوي لتحقيق مجال الأنشطة وتقديم الخدمات بشكل كامل (الخولي، ٢٠١٣: ٨٠).
 ٣. التعهيد المتعدد: يتشابه التعهيد المتعدد مع التعهيد الثنائي ولكن العملاء هنا يتعاملون من خلال العلاقة مع جميع المزودين وهم المسؤولين عن التنسيق بينهم، وكذلك مسؤولين عن ضمان تكامل الأنشطة والخدمات المقدمة من قبل جميع المزودين، حيث يختار العملاء المزودين الأكثر ملائمة لهم تبعاً لكفاءتهم، ويعرف هذا النوع من التعهيد باسم التعهيد الانتقائي.
 ٤. تعهيد الائتلاف أو التحالف: حيث يندمج أكثر من مزود لتقديم الخدمات، ويعين أحد المزودين كمتعاقد رئيساً يقوم بإدارة علاقة التحالف وعناصره، وكما يجمع المتعاقد الرئيس أعمال ومخرجات عمل التحالف من أجل تسليم المشروع إلى العملاء بنجاح، ويختلف هذا النوع عن التعهيد الثنائي من جهة الشكل والدور الرئيس ومسؤولية المتعاقد الرئيس أمام العملاء، لكون أعضاء التحالف معروفين بالنسبة للعملاء، ويعرف هذا النوع باسم المقاول الرئيس (يسر، ٢٠٠٧: ١٣-١٥).
 ٥. تعهيد التضامن: أن تضامن الشركات يحصل عندما تأسس شركتين مستقلتين أو أكثر شركة جديدة لتقديم خدمات معينة لا تستطيع يقومان أي من الشركتين بشكل انفرادي، حيث يمكن للشركات التي

تشارك في إنشاء التضامن أن تكون أما مزودة للخدمات أو مستهلكة لها، كما يمكن لها تقديم الخدمات لعميل معين أو عدة عملاء.

خامساً. خطوات اتخاذ قرارات التعهيد:

تمتد عملية اتخاذ قرارات التعهيد لتشمل جانب التكلفة فضلاً عن جوانب أخرى وذلك من خلال الخطوات الآتية: (Vaxevanou & Konstantopoulos, 2015: 569-570) و (عبود، ٢٠١٧: ٣٥-٣٨)

١. تقسيم أنشطة الشركة إلى أنشطة أساسية وأنشطة غير أساسية: حيث يتم إعداد خطة بجميع الأنشطة التي تقوم بها الشركة، وتحديد المدخلات والمخرجات المرتبطة بكل نشاط بهدف التفرقة بين الأنشطة الأساسية والأنشطة غير الأساسية، وكما موضح فيما يلي:

أ. الأنشطة الأساسية: هي تلك الأنشطة التي لها تأثير مباشر وجوهري على قدرة الشركة في تحقيق الميزة التنافسية، وذلك من خلال تخفيض التكاليف أو تعزيز وتميز أنشطة الشركة مقارنة بالمنافسين الآخرين.

ب. الأنشطة غير الأساسية: هي تلك الأنشطة التي لها تأثير محدود على قدرة الشركة في تحقيق الميزة التنافسية، حيث تهدف الشركة على تعهيد الأنشطة غير الأساسية، وتخصص بأداء الأنشطة الأساسية في ضوء الاستراتيجية التنافسية.

٢. تحديد أنشطة الشركة في دعم أولويات المنافسة: تتمثل هذه الخطوة بعوامل نجاح أساسية والتي تتضمن الآتي:

أ. تخفيض التكلفة في دعم أولويات المنافسة: أن اختيار الشركة أولوية تنافسية تتركز جهودها في إنتاج منتجات بأقل تكلفة ممكنة، وبعدها تقوم بتسعير تلك المنتجات بأقل سعر، وفي الواقع تعتمد معظم الشركات الصناعية على هذه الاستراتيجية حتى تستطيع من تحقيق الميزة التنافسية على أساس تخفيض التكلفة.

ب. المرونة في دعم أولويات المنافسة: ذلك عن طريق التعامل مع ظروف عدم التأكد وخاصة مرونة الحجم التي توفر لها التجاوب مع تقلبات طلب العملاء، وأن تنوع خطوط الإنتاج في تلك الشركات يتيح لها تقديم تشكيلة من المنتجات التي تلبى احتياجات العملاء المختلفة، وبالتالي يمكن للشركة أن تحقق هذا التنوع بتكلفة أقل ومرونة عالية.

ج. الابتكار والتميز في دعم أولويات المنافسة: يتمثل بقدرة الشركة على إدخال منتجات جديدة، وذلك من خلال توظيف أحد طرق التكنولوجيا وقدرتها في تحسين تصميم المنتجات الحالية بشكل أفضل من المنافسين ليساعدها في الحصول على الميزة التنافسية، وبالتالي تستخدم الشركات استراتيجية التعهيد للغير سواء كان في الإنتاج أو التسويق.

د. الجودة في دعم أولويات المنافسة: أن الشركات التي تسعى لتحقيق الميزة التنافسية من خلال قرارات التعهيد وبتركيز على الجودة المطلوبة يجب عليها توفير المنتجات المطلوبة من قبل العملاء بشكل يتفوق على منتجات منافسيها، وأن معايير الجودة التي تحققها قرارات التعهيد تتوقف على المقارنة بين الجودة المطلوبة والتكلفة المرتفعة، حيث يتم التعهيد ببعض الأنشطة إلى متعهدين قادرين على تحقيق معدلات عالية من الجودة التي لا تمتلكها الشركة.

هـ. التوقيت في دعم أولويات المنافسة: يتمثل في اختيار الشركات التوقيت المناسب كمصدر لتحقيق الميزة التنافسية، وذلك بتركيز على سرعة تطوير المنتجات وسرعة توصيلها إلى العملاء في الوقت المحدد.

٣. تحديد قدرة الشركة على أداء النشاط داخلياً: تحقق هذه الخطوة من خلال بيان للأنشطة على سلسلة القيمة التي يمكن للشركة القيام بها بكفاءة وبجودة عالية وتوقيت مناسب، مما يلزم الشركة القيام بالعمليات التي تحدد هذه القدرة وهي كالآتي:

أ. تحليل التكلفة: تتمثل بأداء الأنشطة المهمة داخلياً في ضوء ظروف التشغيل الحالية التي تشمل تكلفة المواد والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة لأداء تلك الأنشطة داخلياً، وكذلك تكاليف تحسينات التي تتحملها الشركة لمواكبة التطورات المتوقعة، وأن أهم أسلوب لتحليل هذه التكلفة هو أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

ب. المقاييس المرجعية: حيث تستخدم في تحديد أداء أنشطة الشركات لأن الشركة التي تفكر في اتخاذ قرارات التعهيد يجب أن تقيم قدرتها على أداء أنشطتها من حيث التكلفة والجودة والتوقيت والمرونة، فعندها تقرر الشركة أحد القرارات الآتية:

- التساوي مع الأداء الخارجي: لا يوجد اختلاف جوهري في أداء الأنشطة داخلياً عن الموردين الخارجيين.

- الأداء الداخلي أكثر كفاءة من الأداء الخارجي: حيث تتفوق الشركة في أدائها لأنشطتها داخلياً عن الموردين الخارجيين.

- الأداء الخارجي أكثر كفاءة: يتمثل بتفوق أداء الموردين الخارجيين في أداء أنشطة الشركة. **سادساً. علاقة قرارات التعهيد بالمحاسبة الإدارية:** أدت المنافسة الشديدة في الآونة الأخيرة والتحدي الكبير الذي يواجه الشركات إلى ضرورة وجود إدارة رشيدة للتكاليف وممارساتها، وذلك عن طريق تخفيض التكاليف وخلق القيمة وتوفير معلومات دقيقة عن المنتجات، فالشركة التي تفشل في تخفيض تكاليفها بنفس سرعة التخفيض لدى المنافسين ستواجه تهديد حقيقي في وجودها بالسوق، وهنا يأتي دور تقنيات المحاسبة الإدارية في دعم أسس التعاون والتنسيق لتخفيض التكاليف إذ تساعد هذه التقنيات في إيجاد واعتماد الطرق التي تجعلها التكاليف أكثر كفاءة، بما يسهم في تخفيض تكاليف الإنتاج، فضلاً عن توفير المعلومات الملائمة التي يمكن استخدامها في ترشيد قرارات التعهيد، على اعتبار أن المعلومات التي توفرها تلك التقنيات أساساً تستند عليه الإدارة في اتخاذ قرارات التعهيد (Smith et al., 2016: 2005).

وبينت دراسة (عبيد الله، ٢٠١١: ٩٠-٩٧) أن تقنيات المحاسبة الإدارية تكون فعالة عندما تؤثر على هياكل وسلوك التكاليف والمتمثلة بالتخطيط والرقابة وتقييم التكاليف عبر سلسلة القيمة، وذلك عن طريق استخدام العديد من تلك التقنيات مثل مدخل التكلفة المستهدفة ومدخل التحسين المستمر للتكلفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ودورة حياة المنتج. ومن جانب آخر فإن المنافع التي تسعى إليها الشركات من خلال اتخاذ قرارات التعهيد قد تؤثر على تقنيات المحاسبة الإدارية المستخدمة، خاصةً وأن هذه التقنيات تكون موجهة لعمليات الشركة، وفي ظل اتخاذ قرارات التعهيد ومع وجود اتفاقيات ملزمة لتنفيذ وتصميم المنتج الجديد بالشكل المحدد والمتفق عليه، ومع وجود البدائل المتاحة للاختيار بين العديد ممن يستطيعون تنفيذ التعهيد سوف يصبح من السهل تطبيق إحدى تلك التقنيات كمدخل التكلفة المستهدفة، كما يمكن

تعهد المنتج الذي يتم تصميمه وفق خصائص وتكلفة مطلوبة (او مستهدفة) إلى شركة متخصصة، للاستفادة من الخبرات والمهارات والتطورات الموجودة فيها لتحقيق هدف التكلفة الأقل والجودة الأعلى في المنتج. أما في مرحلة تصنيع المنتج فإن الشركات في سعيها لإيجاد فرص لتخفيض تكاليف المنتجات التي تم تعهدها بعض أجزاءها أو مكوناتها للموردين خارج الشركة، فإن هذه الفرص لن تستطيع تحديدها بمفردها وإنما سيتطلب التعاون مع هؤلاء الموردين، لذا فإن إحدى منافذ استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية (كالتقنية التحسين المستمر) في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة للمنتج يمكن ان تتحقق في ظل عمليات التعهيد، باعتبار أن قرارات التعهيد سيكون لها التأثير الإيجابي في رفع الجودة وخفض التكلفة وان تلك التقنيات سيكون لها الدور الإيجابي أيضا في ترشيد تلك القرارات ورفع كفاءة تنفيذها.

كما بينت دراسة (Hakansson & Lind, 2017: 889- 891) أن موضوع المحاسبة البيئية للشركات (Inter-Organizational Accounting) يعد من المواضيع الذي حظي باهتمام متزايد من ناحية العملية خلال العقد الماضي، وذلك لأهميته في تحديد مجموعة واسعة من الآليات والأساليب المحاسبية التي يمكن للشركات أن تستخدمها فيما بينهما عبر سلسلة التوريد، فممارسة المحاسبة البيئية للشركات تعتمد على توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تمكن الإدارة العليا من ربط الأنشطة والموارد الداخلية لشركة واحدة بتلك التي تخص العملاء أو الموردين من أجل التحكم بالأنشطة والعمليات المشتركة بينهما وتحسين الكفاءة والفعالية، إذ أن هناك علاقات مشتركة متعددة ومتنوعة بين الشركات منها العلاقات الثنائية والمتمثلة بالعلاقات الرأسية في سلسلة التوريد والافقية التي تستهدف العملاء أنفسهم، وكذلك العلاقات التجارية (المستمرة) بين الشركات التي تشتري وتبيع من بعضها البعض، وأخيراً العلاقات التعاقدية للشركة أو ما يعرف بقرارات التعهيد للغير، ويمكن أن يرتبط تركيز هذه العلاقات على التعاون المكثف والطويل الأجل مع العملاء والموردين بعدد من أساليب المحاسبة البيئية للشركات ومنها أساليب محاسبة السجلات المفتوحة والتكاليف المستهدفة وسلسلة القيمة ونظم المعلومات المتكاملة، حيث تساعد كل هذه الأساليب على تبادل المعلومات المالية وغير المالية عبر وسائط متنوعة مثل المستندات أو الاجتماعات المتكررة أو عن طريق إنشاء إجراءات روتينية بينهما، ومن ثم مساعدة الشركات في تحقيق التحسينات وخفض التكاليف، فضلاً عن إجراء الرقابة وتقييم الأداء على المكونات التي تم تعهدها للغير واعتبار المورد كمراكز تكلفة يجب ان تخضع لنوع من الرقابة ومن ثم تقييم الأداء. وتتم عادة هذه الرقابة عبر معلومات التكلفة المفصّل عنها من قبل المورد بشكل تفصيلي حول تدفق الموارد وهياكل التكلفة وكيفية استخدامها واستغلال الوقت، مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الصحيحة.

مما سبق يرى الباحث أن قرارات التعهيد لها أثر إيجابي على الشركات لما تقدمه من مزايا عدة، حيث أنها تؤدي إلى توفير خدمات ذات جودة عالية بتكاليف منخفضة وهذا ما يجعل الشركات تركز بشكل أكبر على الأنشطة الأساسية التي لها تأثير جوهري على قدرتها في تحقيق الميزة التنافسية، واعطاء الأنشطة غير الأساسية (الثانوية) التي لها تأثير محدود على تحقيق الميزة التنافسية للشركة إلى المتعهد الخارجي الذي له القدرة على القيام بها وبجودة وتفوق أعلى من أداء الشركة نفسها، فضلاً عن زيادة المرونة المالية والتدفق النقدي للشركة وسبب يعود إلى تخفيض الحاجة للعاملين والاعتماد فقط على ذوي الخبرة والكفاءة، وكذلك بيع الموجودات التي كانت تستخدمها الشركة في الأنشطة التي قامت بتعهدها.

المبحث الثاني: مفهوم محاسبة المسؤولية ومقومات أنشائها

أولاً. مفهوم محاسبة المسؤولية: وردت تعاريف عدة لمحاسبة المسؤولية، منها أنها اشتراك جميع المستويات الإدارية الموجودة في الهيكل التنظيمي للشركة في تحقيق هدف الرقابة على عناصر كل من التكاليف والإيرادات، بحيث يكون لكل مسؤول الحق في مراقبة العناصر التي تقع في حدود مسؤولياته وسلطته، فضلاً عن إمكانية تقييم أداء تلك المستويات الإدارية وذلك عن طريق وجود شبكة تقارير من الأسفل إلى الأعلى (جابر، ٢٠١٣: ٨٤).

وعرفها (هيتجر وماتولتس، ٢٠٠٧: ٤٥٦) بأنها نظام يعتمد على فرضية أساسية أن جميع الأفراد يجب أن يكونوا على استعداد للمحاسبة والمساءلة عن أدايمهم، فضلاً عن أداء مدرائهم، ولهذا فإن محاسبة المسؤولية تشترط ضرورة ربط المعايير والعمليات بالمسؤوليات كي يمكن تقديم تقارير المحاسبة وتقييم الأداء هذه المسؤوليات كلاً على حدة. كما عرفها (Ahammed, 2015: 80) بأنها نظام يحدد مراكز المسؤولية المختلفة في جميع أقسام الشركة ويعكس خطط وأعمال كل مركز من هذه المراكز، وذلك من خلال تحديد الإيرادات والتكاليف التي تخص كل مركز.

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة المسؤولية هو نظام يتم فيه إعطاء المسؤوليات والصلاحيات والسلطات للأشخاص المناسبين حتى يتمكنوا من الحفاظ على أداء العاملين في المراكز التي تكون تحت مسؤوليتهم، حيث يتم فيها تجميع التكاليف والإيرادات وإبلاغ الإدارة العليا بها على أساس مسؤولية كل مدير، فضلاً عن تقييم أداء المدراء والمسؤولين ومقارنة النتائج الفعلية التي تم الوصول إليها مع ما تم تخطيطه وتحديده مسبقاً، وبيان الانحرافات وتحليلها سواء كانت إيجابية أو سلبية والوقوف على معالجتها.

ثانياً. أهداف محاسبة المسؤولية: أن للمحاسبة المسؤولية أهدافاً عدة والتي تصب جميعها في مصلحة الإدارة والشركة ككل، ومن هذه الأهداف ما يلي:

١. تهدف محاسبة المسؤولية إلى تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة والمسؤولين عن الأقسام من الرقابة على عناصر الإيرادات والتكاليف (حوري والعمرى، ٢٠١٣: ٣٧٤).
٢. تهدف محاسبة المسؤولية إلى قياس وتقييم الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي ومقارنة ما هو مخطط له مع النتائج الفعلية التي تم الوصول إليها وتحديد الانحرافات، وسماع للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة بشأن هذه الانحرافات.
٣. تساعد في العمل على توفير خطط للحوافز بحيث تقوم على أساس موضوعي يتم من خلالها معرفة كل من يحسن مستوى الأداء ويحقق ما هو محدد له (المطيري، ٢٠١١: ١٩).
٤. تساعد محاسبة المسؤولية على الحد من تداخل المسؤوليات والرقابة العشوائية، فهي تقوم بتوضيح لكل مدير ما يمكن فعله وحدود مسؤولياته فقط.

ثالثاً. مزايا محاسبة المسؤولية: للمحاسبة المسؤولية مزايا عدة ذات درجة عالية من الأهمية للشركة ومن أهم هذه المزايا ما يلي:

١. تسهل عملية إدارة الشركة لكونها مقسمة على أقسام أو وحدات (كحيل، ٢٠١٧: ٢٩-٣٠).
٢. تسهل عملية اتخاذ القرارات للمسؤولين عند المستوى الذي يكونه فيه أكثر قدرة على تلمس المشاكل، فضلاً عن السرعة والكفاءة والوقت المناسب في حل هذه المشاكل.
٣. أن لمديري مراكز المسؤولية فرصة ذهبية لإظهار مهاراتهم ومواهبهم في إدارة الأقسام أو الوحدات المسؤولين عليها، وبالتالي تكوين كوادر الإدارة العليا للشركة في المستقبل (الربيعي والمطلب، ٢٠٠٥: ٤).

٤. توزيع خطورة اتخاذ القرارات على عدة مواقع تنظيمية في الشركة مما يؤدي إلى سرعة في اتخاذ هذه القرارات، ففي الشركات الكبيرة يتم إنتاج أنواع عدة من المنتجات وتقديم الخدمات لعدة مناطق، وبالتالي فإن عدم التفاعل السريع والحل للمشاكل اليومية التي تواجه الفروع والأقسام سوف تؤدي إلى فقدان الكثير من فرص العمل المتوفرة.
- رابعاً. أنواع مراكز المسؤولية: تعددت أشكال مراكز المسؤولية في الشركات وأن كل نوع من أنواعها ينتج نوعاً مختلفاً من المعلومات المحاسبية وهي كالآتي:
١. مركز التكلفة: عبارة عن دائرة يتم فيها ممارسة أنشطة معينة، بحيث يكون المدير مسؤولاً بشكل مباشر عن تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن في المركز، ويتم مساءلة المدير على ما حدث من تكاليف فقط، أي بمعنى التكلفة هي أساس التقييم (المطيري، ٢٠١١: ٢١).
 ٢. مركز الإيراد: يتمثل نشاط هذا المركز بالحصول على بضاعة تامة الصنع من قسم الإنتاج ويكون المدير المسؤول عن بيعها وتوزيعها، وكذلك مسؤولاً عن الإيرادات التي تحققت في المركز فقط، في حين يكون تقييم أداء المدراء في هذا المركز على نتائج مقابلة إيرادات المركز ونفقاته (كحيط وخليل، ٢٠١٨: ٧٠).
 ٣. مركز الربحية: يعتبر هذا المركز جزء من التنظيم الذي يكون فيه المدير مسؤولاً عن جميع الإيرادات والتكاليف التي حصلت في مركزه والخاضعة لرقابته، وبهذه الطريقة يتم تقييم أداء هذا المركز والمسؤولين عليه (حوري والعمرى، ٢٠١٣: ٣٧٤).
 ٤. مركز الاستثمار: يكون المدير في هذا المركز مسؤولاً عن عناصر الإيرادات والتكاليف الخاصة بالمركز فضلاً عن الاستثمارات، ويتم تقييم أداء المدراء في هذا المركز بالعائد على الاستثمارات التي حققها (Patel, 2013: 2).
- خامساً. مقومات إنشاء نظام محاسبة المسؤولية:** تتمثل مقومات إنشاء نظام محاسبة المسؤولية بمجموعة من القواعد والأسس والإجراءات التي تعتبر بمثابة قاعدة تعتمد عليها الشركات في التطبيق العملي وهي كالآتي:
١. الهيكل التنظيمي: أن الهدف الأساسي لتنظيم العمل الإداري في الشركة هو تقسيمها إلى عدة أقسام وبأنشطة فرعية مختلفة، بحيث يُسهل توزيع العاملين في الشركة على هذه الأنشطة مع الأخذ بنظر الاعتبار التخصص والخبرة والمهارة ويعتبر الهيكل التنظيمي في الشركة بمثابة قاعدة أساسية التي يبنى عليها نظام جيد للمساءلة فضلاً عن المساعدة في ربط مراكز المسؤولية في الشركة بموازنات تخطيطية ونظام للتقارير الذي يتوافق مع الهيكل التنظيمي (Tuan, 2017: 575-576).
 ٢. النظام المعياري: يتمثل هذا النظام بالموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، حيث يهدف إلى تحديد التقديرات التي تسعى الشركة لتحقيقها في المستقبل سواء كانت قيمة أو كمية لبرامج والأنشطة التي تقوم بها، ويستخدم هذا النظام في عملية التخطيط والرقابة على أعمال الشركة، فضلاً عن اتخاذ القرارات التي لها أهداف اقتصادية واجتماعية.
 ٣. نظام التقارير الدورية: تعتبر التقارير الدورية من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية لأنه لا يستطيع أن يحقق النظام أهدافه بدونها، فإن تحديد الانحرافات ليس هدفاً وإنما هو وسيلة التي يتم من خلالها رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة، وبعد تحديد الانحرافات يتم تحليل أسباب حدوثها ومن المسؤول عنها، ليتسنى عمل التقارير المناسبة وتقديمها إلى المستويات الإدارية لتساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة (حوري والعمرى، ٢٠١٣: ٣٧٤).

٤. نظام الحوافز والمكافآت: يعتبر هذا النظام من أهم العوامل التي تساعد على تحسين الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية للشركة، حيث يتم تحفيز العاملين في الشركة وتوجيههم للقيام بالأعمال الموكلة لهم بأفضل وجه، ويعبر هذا النظام عن مدى الاهتمام بالموارد البشرية المتاحة للشركة والتي تعتبر أحد عناصر الإنتاج المهمة لتحقيق أهدافها في حال تم استخدامها بكفاءة وفاعلية.

ومن جانب آخر تناولت دراسة (الربيعي والمطلب، ٢٠٠٥: ٥) و(المطيري، ٢٠١١: ٢٩)

متطلبات نجاح نظام محاسبة المسؤولية وأن نجاح هذا النظام يتوقف على توافر عدة شروط هي:

- أ. تحديد وحصر المسؤوليات والصلاحيات الخاصة بكل مركز مسؤولية عن الأنشطة التي يقوم بها، وتحديد أهداف كل مركز بما يحقق الترابط والتوافق بين الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها.
- ب. ضرورة مشاركة مدير المركز والعاملين في وضع معايير قياس الأداء التي تستخدم للمساءلة والمحاسبة، مما يشجع على تنفيذ هذه المعايير والخطط والالتزام بها لأنهم ساهموا بإعدادها.
- ج. القيام بتقييم الأداء الفعلي لمعرفة القيم والكميات الفعلية، والعمل على مقارنتها مع الكميات التقديرية لمركز المسؤولية.

د. تحديد الانحرافات وتحليلها والشخص المسؤول عن حدوثها للتمكن من اتخاذ القرارات الصحيحة.

سادساً. **علاقة قرارات التعهيد بمحاسبة المسؤولية:** أدت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال إلى كثرت الأشكال التنظيمية المصممة لمواجهة الظروف الاقتصادية التي تحيط بالشركات لكي تبقى قادرة على مواجهة المنافسة، ومن هنا بدأ اهتمام الشركات بقرارات التعهيد لجهات خارجية كأداة لمساعدتهم في تلبية متطلبات الاقتصاد الجديد، وكنتيجة طبيعية ولبيان هدف هذا البحث ضرورة توضيح مدى تأثير قرارات التعهيد في محاسبة المسؤولية، حيث أن للمحاسبة المسؤولية ومراكزها والمسؤولين عليها يلعبون دوراً مهماً في تحديد متى ولمن يجب أن تتعاقد معه الشركة كمتعهد خارجي لها، وذلك عن طريق توفير المعلومات اللازمة التي تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرار ما اذا كانت تريد أن تستخدم الأنشطة داخلياً أو تعهدها خارجياً، وآلية إدارة الشراكة بين الطرفين، وكذلك توفير المقاييس للمنافع التي يتم الحصول عليها جراء عملية اتخاذ قرارات التعهيد، وتتمثل المعلومات التي يتم توفيرها للإدارة العليا بمدى إمكانية تخفيض التكلفة لأن كثير من الشركات تلجأ إلى قرارات التعهيد من أجل تخفيض التكلفة، ومع أخذ في الاعتبار الجودة ومرونة التعامل مع تقلبات طلب العملاء ومدى إمكانية توفير احتياجاتهم وبالتالي جميعها تنصب في تحقيق الميزة التنافسية للشركة، وهذا يحتاج إلى ضرورة تطوير التقنيات والأنظمة المحاسبية لمساعدة الشركات في التعامل بقرار التعهيد للغير، وأن دور محاسبة المسؤولية في تطوير الأنظمة جديدة للإدارة المراكز أو الأقسام التي تخضع للغير تتحدد بعوامل عدة منها: وجهة نظر مشتركة بين المدراء ومسؤولي المراكز حول الدور الذي يمكن أن تؤديه وظائف محاسبة المسؤولية ضمن برامج التغيير، يقل احتمال مشاركة مسؤولي المراكز في التغيير عندما تهمل الإدارة العليا دعم وتطوير الابتكارات المحاسبية، وكذلك الحاجة إلى مهارات تقنية واجتماعية متطورة لمسؤولي المراكز (Smith et al., 2005: 217- 219). ومن جانب آخر إن اعتماد إدارة الشركة على الهيكل التنظيمي الرسمي لسلطاتهم يمثل عائقاً أمام مشاركتهم في برامج التغيير التي تنطوي على الهياكل التنظيمية، على سبيل المثال تواجه الشركة صعوبات عندما يتعلق الأمر بأداء المتعهد والفريق التابع له مع ضرورة الأخذ بالاعتبار مشاكل مخاطرة عملية التعهيد والاختيار السلبي وعدم تناسق المعلومات والمخاطر الأخلاقية، وبالتالي كل هذه التأثيرات والصعوبات دفعت إدارات الشركات

إلى إجراء تغييرات بالهيكل التنظيمي من حيث المراقبة وتخصيص الموارد، وأن مراقبة الشركات بصورة مستمرة أمر بالغ الأهمية في حالة وجود قرارات التعهيد للجهات الخارجية، فضلاً عن تفعيل دور التدقيق الداخلي في إدارة الشركة الرئيسة وعدم إعطاء هذا الدور للمتعهد الخارجي لأن الإدارة العليا ولجنة التدقيق قادرة على مراقبة كل فرد أو مدير أو مسؤول ومساءلته عن النتائج التي توصل إليها ومدى التزامه بالأهداف المحددة. كما بينت دراسة (عداس، ٢٠٠٨: ١٦٢-١٦٤) أن الشركات التي تسعى إلى اتخاذ قرارات التعهيد لبعض أنشطتها للمصادر الخارجية يتطلب منها مهارات وخبرات خاصة ومستويات علمية متعددة، وهذا ما يتوجب على الشركات تكوين هيكل تنظيمي حديث يتناسب مع عمليات التعهيد، وأن هذا الهيكل يتمثل من أربعة مراكز أو مستويات وهي: المركز الأول ويسمى بالمركز الإداري وهو المسؤول عن البدء بعملية التعهيد حيث يعمل مباشرة مع الإدارة العليا للشركة لتعريفها بمدى تحقيق الأهداف من تطبيق التعهيد، أما المركز الثاني فيسمى بمركز التحليل وهو المسؤول عن تحليل عمليات قرارات التعهيد وتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وتحليل أنشطة الشركة الداخلية، فضلاً عن تحديد الأنشطة والأقسام التي يجب أن تطبق عليها قرارات التعهيد، في حين يتمثل المركز الثالث بالأعضاء الذين يختارون المتعهد الخارجي وهو المسؤولون عن الاختيار وكتابة العقد معه ومتابعة أداء عمله أولاً بأول، وأخيراً يسمى المركز الرابع بمركز إدارة المشروع وهو المسؤول عن إدارة العلاقة بين الشركة والمتعهد الخارجي بعد التعاقد بينهما، فضلاً عن إدارة المخاطر المرتبطة بهذه العملية.

مما سبق يرى الباحث إن قرارات التعهيد تؤثر إيجاباً في كفاءة محاسبة المسؤولية من حيث تفعيل دورها الرقابي وتوسيع نطاق التفتيش والمتابعة ضمن مراكز المسؤولية، فضلاً عن دورها في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الصحيحة من أجل تخفيض التكلفة وزيادة الجودة في سبيل تحقيق الميزة التنافسية التي تسعى إليها الشركات، وهذا ما يتطلب من الشركات أشخاص ذوي مهارات وخبرات وكفاءات وتغييرات في مراكزها وهيكلتها لكي تتناسب مع إجراءات وعمليات التعهيد.

المبحث الثالث: وصف المتغيرات واختبار الفرضيات

أولاً. التحليل الاحصائي الوصفي ووصف المتغيرات

١. مجتمع وعينة البحث: لقد تم اختيار عينة البحث بشكل عشوائي لمجموعة من الأكاديمي ممثلاً بطلبة الدراسات العليا وأساتذة المحاسبة في جامعة تكريت وجامعة الموصل، قد تم توزيع استمارة الاستبيان وفق عدد محدد وموحد بينهما، والجدول (١) التالي يوضح هذه الإعداد المستلمة منها والتي كانت صالحة للتحليل واختبار الفروض.

الجدول (١): عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة من الأفراد عينة الدراسة

الإجمالي	البيان
١٠٠	عدد القوائم الموزعة
٨٢	عدد القوائم المستلمة الصالحة للتحليل
٨٢%	نسبة القوائم الصالحة للتحليل

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

٢. وصف أداة البحث وقياس المتغيرات: تضمنت استمارة الاستبيان مجموعة من العبارات لقياس متغيرات البحث الإثنين، الأول المتغير المستقل وهو قرارات التعهيد، أما الثاني المتغير التابع فهو

كفاءة محاسبة المسؤولية، وللتوضيح أكثر سوف يعرض الباحث في الجدول (٢) التالي هذه المتغيرات مع عدد وتسلسل العبارات لكل متغير منهما كما هو مدرج في استمارة الاستبيان. الجدول (٢): متغيرات الدراسة وأرقام العبارات في قائمة الاستقصاء

متغيرات البحث		العدد	التسلسل
مستقل	قرارات التعهيد	١٠	١٠-١
تابع	كفاءة محاسبة المسؤولية	١٠	٢٠-١١
الاجمالي		٢٠	٢٠-١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

وقد تم قياس المتغير المستقل الخاص بقرارات التعهيد من خلال الاعتماد على المزايا الخاصة بهذه القرارات وأشتمل (١٠ عبارات)، في حين تم قياس المتغير التابع الخاص بكفاءة محاسبة المسؤولية من خلال الاعتماد على الأهداف الخاصة بها واشتملت (١٠ عبارات)، وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) ضمن استمارة الاستبيان، وذلك لتحديد آراء عينة البحث حول هذه المتغيرات.

٣. التحليل الديموغرافي للأفراد المبحوثين: فيما يتعلق بتوزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية، يوضح الجدول (٣) التوزيع الخاص بالأكاديميين كما يلي:

الجدول (٣): توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

الفئة		العدد	النسبة %
التحصيل الدراسي	طالب ماجستير	٢٨	٣٤,١
	ماجستير	٣١	٣٧,٨
	طالب دكتوراه	١٧	٢٠,٧
	دكتوراه	٦	٧,٣
المؤهل العلمي	باحث	٢٩	٣٥,٤
	مدرس مساعد	٣٢	٣٩,٠
	مدرس	١٤	١٧,١
	أستاذ مساعد	٧	٨,٥
	استاذ	--	--
سنوات الخبرة	اقل من ١	١٠	١٢,٢
	من ١ إلى ٥	٣٠	٣٦,٦
	من ٦ إلى ١٠	٢٨	٣٤,١
	من ١١ فأكثر	١٤	١٧,١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

أ. من حيث التحصيل الدراسي: بلغ عدد المبحوثين منهم كطالب ماجستير (٢٨) مفردة بنسبة ٣٤,١% من إجمالي حجم العينة (N= 82)، وبلغ عدد الحاصلين على درجة الماجستير (٣١) مفردة بنسبة ٣٧,٨% من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد طلبة الدكتوراه (١٧) مفردة بنسبة ٢٠,٧% من

أجمالي حجم العينة، كما بلغ عدد الحاصلين على درجة الدكتوراه (٦) مفردة بنسبة ٧,٣% من إجمالي حجم العينة.

ب. من حيث المؤهل العلمي: بلغ عدد الباحثين منهم بدرجة باحث (٢٩) مفردة بنسبة ٣٥,٤% من إجمالي حجم العينة، وبلغ عدد من هم بدرجة مدرس مساعد (٣٢) مفردة بنسبة ٣٩% من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد من هم بدرجة مدرس (١٤) مفردة بنسبة ١٧,١% من إجمالي حجم العينة، كما بلغ عدد من هم بدرجة أستاذ مساعد (٧) مفردة بنسبة ٨,٥% من إجمالي حجم العينة، وأخيراً لا توجد أي مفردة من هم بدرجة أستاذ.

ج. من حيث سنوات الخبرة: بلغ عدد الباحثين منهم الذين كانت سنوات خبرتهم (أقل من ١) سنة (١٠) مفردات بنسبة ١٢,٢% من إجمالي حجم العينة، وبلغ عدد من كانت تتراوح خبرتهم (من ١ إلى ٥) سنوات (٣٠) مفردة بنسبة ٣٦,٦% من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد من كانت تتراوح خبرتهم (من ٦ إلى ١٠) سنوات (٢٨) مفردة بنسبة ٣٤,١% من إجمالي حجم العينة، وأخيراً بلغ عدد من كانت تتراوح خبرتهم (من ١١ فأكثر) سنة (١٤) بنسبة ١٧,١% من إجمالي حجم العينة، وهذا ما يدل أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بخبرة أكاديمية واسعة.

٤. اختبار صدق وثبات أداة البحث: للتأكد من الصدق الظاهر لأداة القياس تم عرض استمارة الاستبيان بصورتها الأولية على عدد من أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة بجامعة تكريت من ذوي الاختصاص بمجال البحث، وبعد استرجاع قوائم الاستبيان تم إجراء التعديلات اللازمة على فقرات الاستبيان وفقاً لمقترحات المحكمين، وبهدف التأكد من ثبات الاستبيان تم استخدام معامل الاتساق الداخلي وفقاً لمعادلة كرونباخ ألفا، وذلك لجميع الإجابات المبحوثين وكانت قيمة المعامل للاستبيان ٨٦,٨% وهي نسبة جيدة جداً إذا ما تم مقارنتها بالحد الأدنى المقبول وهو ٦٠%.

٥. التحليل الوصفي: قام الباحث بإجراء التحليل الوصفي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكانت النتائج كما هي موضحة بالجدول (٤) الآتي:

الجدول (٤)

نتائج التحليل الوصفي لآراء المبحوثين

متغيرات البحث	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
قرارات التعهيد	٤,٠١٧١	٠,٤٨٧٨٣
كفاءة محاسبة المسؤولية	٤,٢٧٥٦	٠,٤٤٥٤٣

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول (٤) أعلاه أن مستوى إدراك المبحوثين منهم لقرارات التعهيد مرتفعاً حيث بلغ الوسط الحسابي (٤,٠١٧١) وقد يعود سبب هذه النتيجة إلى الإدراك بمدى ضرورة قرارات التعهيد في خدمة شركات الأعمال من منظور عينة البحث من الأكاديميين، كونه يعد مطلباً أساسياً لدعم الميزة التنافسية للشركات وتخفيض التكلفة وتعزيز الجودة ومرونة التعامل بين الشركة والعملاء. في حين كان مستوى إدراك المبحوثين منهم لكفاءة محاسبة المسؤولية حيث بلغ الوسط الحسابي (٤,٢٧٥٦) وقد يعود سبب هذه النتيجة إلى الإدراك بمدى ضرورة محاسبة المسؤولية

للشركات من منظور عينة البحث من الأكاديميين، كونها تمكن المستويات الإدارية المختلفة في الشركة من الرقابة على عناصر الإيرادات والتكاليف وتقييم الأداء وتحديد وتحليل الانحرافات. **ثانياً اختبار الفروض:** قبل البدء باختبار الفروض لابد من التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات، وقد استند الباحث إلى احتساب قيمة معامل الالتواء (skewness) لجميع متغيرات الدراسة حيث أن البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الالتواء بين (١ إلى -١)، كما مبين بالجدول (٥).

الجدول (٥): قيم معامل الالتواء

متغيرات البحث	معامل الالتواء
قرارات التعهيد	- ٠,١٦٥
كفاءة محاسبة المسؤولية	- ٠,٧٥٤

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي. ويتضح من الجدول أعلاه أن التوزيع الطبيعي لأن معامل الالتواء لم يتجاوز (-١) بمعنى بأنها لا توجد مشكلة حقيقية في عملية قياس الارتباط فيما بينهما. وبالاستناد إلى أهداف البحث والسعي نحو تحقيقها سيعمل الباحث على اختبار مدى صحة الفرضيات الآتية:

١. هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين دوافع قرارات التعهيد وكفاءة محاسبة المسؤولية: ويمكن

إظهار علاقات الارتباط بين متغيرات البحث من خلال الجدول (٦) الآتي:

الجدول (٦): قيم معاملات الارتباط بين المتغيرات

قرارات التعهيد	قرارات التعهيد	كفاءة محاسبة المسؤولية
قرارات التعهيد	١	
كفاءة محاسبة المسؤولية	٠,٨١٥**	١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

** وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠,٠١).

* وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠,٠٥).

من الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة ارتباط معنوية بين متغيري البحث عند مستوى معنوية (٠,٠١). وبعد أن تم التأكد من وجود علاقة الارتباط المعنوية يمكن اختبار فرضية التأثير كما يلي:

٢. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لدوافع قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية: وللتحقق من

هذه الفرضية تم قياس إثر قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية، عبر تقدير معادلة الانحدار الخطي البسيط لذلك الأثر، كما هو موضح في الجدول (٧) التالي:

الجدول (٧): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لتأثير قرارات التعهيد في محاسبة المسؤولية

R	R2	Adjusted R2	قيمة (F)	الدلالة المعنوية
٠,٦٢٢	٠,٣٨٧	٠,٣٨٠	٥٠,٥٧٨	٠,٠٠٠
المتغير	معامل الانحدار (β)	قيمة الحد الثابت (T)	الدلالة المعنوية	مستوى الدلالة
قرارات التعهيد	٠,٦٢٢	٧,١١٢	٠,٠٠٠	٠,٠١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

من الجدول السابق نلاحظ ثبات معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة $(F) = (٥٠,٥٧٨)$ ، وهي معنوية عند مستوى المعنوية $(٠,٠١)$ وثبات معنوية قرارات التعهيد والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) للقرارات $(٧,١١٢)$ عند مستوى معنوية $(٠,٠١)$ وثبات معنوية قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية عند مستوى معنوية $(٠,٠١)$ حيث بلغت قيمة معامل الانحدار $(\beta) = (٠,٦٦٢)$. كما بلغت قيمة معامل التحديد $(R^2) = (٠,٣٨٧)$ ، مما يدل على أن قرارات التعهيد تفسر ما نسبته $٣٨,٧\%$ من التغيرات التي تحدث في كفاءة محاسبة المسؤولية، وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية المتعلقة بتأثير قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية.

بالاعتماد على نتائج اختبار فروض البحث وتحليل النتائج ومناقشتها تبين وجود أثر لقرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية، وقد تبين أن هذا الأثر إيجابياً، من حيث تفعيل دور رقابي لمحاسبة المسؤولية وتوسيع نطاق التفتيش والمتابعة ضمن مراكز المسؤولية سواء كان مركز تكلفة أو إيراد أو ربحية أو استثمار.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: توصل البحث إلى نتائج التالية:

١. أن أهم مزايا قرارات التعهيد، تتمثل في تعزيز قدرة الشركات في مجال زيادة إمكانية الوصول إلى الأفراد ذوي المهارات والكفاءة والاستفادة منهم، والحصول على عمليات أكثر جودة من تلك التي يتم إنتاجها داخلياً، وكذلك تمكين الشركات من تخفيض التكلفة المتمثلة بتكاليف الاقتناء وصيانة وتحديث الموجودات.
٢. أن التزام الشركات بخطوات اتخاذ قرارات التعهيد المتمثلة بتحديد الأنشطة الأساسية التي تقوم بها الشركة من جهة، والأنشطة الثانوية التي يتفوق في أدائها المتعهدين الخارجيين من جهة أخرى، سوف يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية التي تسعى إليها الشركة.
٣. أن اتخاذ قرارات التعهيد بشكل غير ملائم سواء كان من حيث تحديد الأنشطة التي يتم تعهدها أو التعاقد مع متعهد غير جيد سوف يؤدي إلى نتائج سلبية للشركة.
٤. أن قرارات التعهيد تساعد الشركات في تخفيض المشاكل الإدارية على المدى الطويل، مما يؤدي إلى زيادة منفعة اقتصاديات حجم الإنتاج وبالتالي توفير العديد من الفرص التوسيعية التي لا يمكن توفيرها لو كانت الشركات نفسها تقوم بالأنشطة، فضلاً عن زيادة التدفقات النقدية للشركات وذلك من خلال بيع الموجودات التي كانت تستخدمها قبل اتخاذ قرارات التعهيد.
٥. بناءً على نتائج تبين وجود علاقة ارتباط معنوية بين متغير المستقل (قرارات التعهيد) والمتغير التابع (كفاءة محاسبة المسؤولية) للبحث عند مستوى معنوية $(٠,٠١)$.
٦. وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لدوافع قرارات التعهيد في كفاءة محاسبة المسؤولية وذلك حسب معامل الانحدار الإيجابي.

ثانياً. التوصيات: من النتائج التي توصل إليها البحث يتضح ما يلي:

١. ضرورة العمل من قبل الشركات على اعتماد قرارات التعهيد لبعض الأنشطة كون أن هذا العمل سوف يساعدهم في دعم الميزة التنافسية.
٢. ضرورة عدم تقليد الشركات لمنافسيها في تعهيد الأنشطة، لأن قرارات التعهيد ترتبط بظروف معينة تختلف من شركة إلى أخرى.

٣. ضرورة اهتمام الشركات بحاسبة المسؤولية وتفعيل دورها في صياغة الخطط الإدارية والتشغيلية والاستراتيجية من أجل تخفيض معدلات المخاطر الخاصة بأنشطة الشركة، فضلاً عن تقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولية وتحديد وتحليل الانحرافات وسعي في معالجتها لكي تساعد الشركة بتحسين ربحيتها وزيادة قدرتها في استخدام مواردها المتاحة، وبالتالي تعزيز موقفها التنافسي.
٤. ضرورة مشاركة المدراء والمسؤولين في الشركة حول اتخاذ قرارات التعهيد لكي تتحقق الأهداف المرجوة من تلك القرارات، وذلك لما يتطلب اتخاذ تلك القرارات من تحليل دقيق للتكاليف الملائمة والمرتبطة باستمرار الأداء داخلياً أو اعطائه للمتعهد الخارجي.
٥. للحصول على المزايا المتوقعة من قرارات التعهيد ضرورة أن تكون العلاقة بين الشركات والمتعهدين الخارجيين على شكل شراكة واقتسام العوائد والارباح المتحققة فيما بين الطرفين، وذلك لتجنب السلوك الانتهازي الذي قد يلجأ إليه المتعهد.

المصادر

أولاً. المصادر العربية

أ. الرسائل الجامعية:

١. الخولي، محمود عبد العليم محمود، (٢٠١٣)، إطار محاسبي مقترح لتكامل نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) لدعم المركز التنافسي للشركات الصناعية دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.
٢. عبود، ميثم حازم عزيز، (٢٠١٧)، التكاليف الملائمة لترشيد قرارات التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود بهدف دعم الميزة التنافسية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة منصور، جمهورية مصر العربية.
٣. عداس، ضحى محمد أسعد، (٢٠٠٨)، إطار محاسبي لتكامل عمليات المصادر الخارجية وأساليب المحاسبة الإدارية لتحسين الأداء الكلي في شركات البترول في سوريا، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٤. عطا الله، معتصم صالح، (٢٠١٢)، أثر التعهيد في إدارة تكنولوجيا المعلومات على أداء شركات التأمين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، المملكة الأردنية الهاشمية.
٥. كحيل، احمد عز الدين إسحاق، (٢٠١٧)، مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسلامية/ غزة.
٦. المطيري، نواف جهز محمد، (٢٠١١)، أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.

ب. الدوريات العلمية:

١. البشاري، مصطفى نجم، الخالدي، فارس عبد الزهرة، (٢٠١٨)، مدى الاستفادة من قرار التعهيد الالكتروني في خفض تكاليف التشغيل في المنشآت الصناعية دراسة تطبيقية، مجلة المثنى للعلوم

- الاقتصادية والإدارية، المجلد (٨)، العدد (٤)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، جمهورية العراق.
٢. الصائغ، بلال أمجد محمد، (٢٠١٨)، أهمية الرقابة الداخلية في شركات التعهيد المحاسبي لزيادة الثقة لدى الجهات الطالبة لخدماتها في العراق، *مجلة تنمية الرافدين*، المجلد (٣٧)، العدد (١١٩)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ذي قار، جمهورية العراق.
٣. الزيايدي، عبد العظيم دريفش جبار، (٢٠١١)، تحديد تأثير المخاطرة على اتجاهات المديرين نحو الاعتماد على المصادر الخارجية لتطوير أنظمة المعلومات دراسة في عينة من الشركات صغيرة الحجم في محافظة ذي قار، *مجلة تنمية الرافدين*، المجلد (٣٣)، العدد (١٠٢)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ذي قار، جمهورية العراق.
٤. جابر، صباح هاشم، (٢٠١٣)، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، *مجلة جامعة بابل/العلوم الإنسانية*، المجلد (٢١)، العدد (١)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، جمهورية العراق.
٥. حوري، سرحان زياد، العمري، احمد محمد، (٢٠١٣)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية: دراسة ميدانية، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد (٩)، العدد (٢)، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، المملكة الأردنية الهاشمية.
٦. عبيد الله، فايزة، (٢٠١١)، دور أدوات التكلفة بالشركات الصناعية في تحقيق دوافع التعهيد مع دراسة استطلاعية في مصر، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، المجلد (٤٨)، العدد (٢)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٧. كحيط، أمل عبد الحسين، خليل، حوراء احسان، (٢٠١٨)، إمكانية تقويم الأداء في الشركات المساهمة العراقية باستخدام نظام محاسبة المسؤولية، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، المجلد (٧)، العدد (٢٥)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، جمهورية العراق.

ج. الكتب:

١. هيتجر، ليستر، ماتولوتش، سبرج، (٢٠٠٧)، *المحاسبة الإدارية*، ترجمة احمد حامد الحجاج، دار المريخ للنشر، الرياض.

د. أخرى:

١. الربيعي، جبار جاسم، المطلب، ندى عبد، (٢٠٠٥)، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة-بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية:

<https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=41853>

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A: Thesis

1. Makau, Paul Nzili, (2014), Determinants of Outsourcing Decisions in County Governments in Kenya, **Master of Business Administration**, Business Administration, School of Business, University of Nairobi.

B: Periodicals

1. Ahammed, Basheer, (2015), Accounting for Managerial Decisions, **Paper Iii**, University of Calicut, School of Distance Education.

2. Gaspareniene, Ligita, Vasauskaite, Jovita, (2014), Analysis of the criterions of outsourcing contracts in public and private sectors: review of the scientific literature, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, 19th International Scientific Conference; Economics and Management, Vol.156.
3. Hakansson, Hakan, Lind, Johnny, (2017), Accounting in an Interorganizational Setting, **Handbook of Management Accounting Research**, Vol.2. No. 6.
4. Iqbal, Zafar, Dad, Aasim Munir, (2013), Outsourcing: A Review of Trends, Winners & Losers and Future Directions, **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 4 No. 8.
5. Patel, Alpesh T., (2013), Responsibility Accounting: A Study in Theory and Practice, **Indian Journal of Applied Research**, Vol. 3 No. 3.
6. Smith, Julia A., Morris, Jonathan, Ezzamel, Mahmoud, (2005), Organisational change, outsourcing and the impact on management accounting, **The British Accounting Review**, Vol.37.
7. Tuan, Tran Trung, (2017), Application Responsibility Accounting to Sustainable Development in Vietnam Manufacturers: An Empirical Study, **Economics World**, Vol. 5, No. 6.
8. Vaxevanou, Anthi, Konstantopoulos, Nikolaos, (2015), Basic Principles the Philosophy of Outsourcing, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, International Conference on Strategic Innovative Marketing, Vol.175.

C. Other:

1. Michael, F. Corbett, (2004), **The Outsourcing Revolution:**
https://www.economist.com/media/globalexecutive/outsourcing_revolution_e_02.pdf.
2. Edvardsson, Ingi Runar, Teitsdottir, Unnur Dilja, (2015), **Outsourcing and financial crisis: Evidence from Icelandic service SMEs**, www.researchgate.net.