

أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط

الكويتية

(دراسة ميدانية)

**The Impact of Responsibility Accounting On The Profitability of
the Kuwaiti Oil Companies
(Field Study)**

إعداد الطالب

نواف جهز محمد المطيري

الرقم الجامعي (400910400)

إشراف

الدكتور غسان فلاح المطارنة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

2011

التفويض

أنا نواف جهز المطيري أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً
والكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث
والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: نواف جهز المطيري

التاريخ: 2011 / 11 / 15



التوقيع:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات

النفط الكويتية (دراسة ميدانية)

وقد أجازت بتاريخ 15 / 11 / 2011

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم

.....

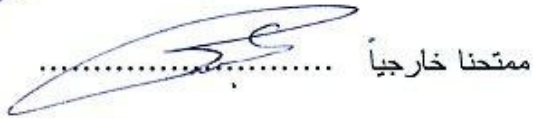

رئيساً

الأستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور

.....


عضواً ومشاركاً

الدكتور غسان فلاح المطارنة

.....


ممتحناً خارجياً

الدكتورة عبير فايز الخوري

شكر وتقدير

أقدم بعظيم شكري ووافر أمنياتي إلى أستاذي الفاضل:

الدكتور غسان فلاح المطارنة

الذي تواضع بقبول الإشراف على هذه الرسالة، وتابعها بالسؤال والنقد والتوجيه، في كل

مراحلها، فكان له كبير الأثر في خروج دراستي إلى حيز النور.

كما أتقدم بشكري الجزيل والتقدير إلى أساتذة قسم المحاسبة الأفاضل في جامعة الشرق

الأوسط، وكذلك أشكر الأستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور والدكتورة عبير فايز

الخوري لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الدراسة ليثروها بعلمهم وخبراتهم وتوجيهاتهم القيمة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير، جامعة الشرق

الأوسط ممثلة برئيسها ونوابه الأفاضل على جهودهم الطيبة.

الإهداء

أهدي هذه الدراسة إلى وطني العزيز: الكويت

إلى من رباني صغيرا وأنار لي شمعة أستتير بها في دروب الحياة الطويلة

والدي

إلى من عاشت المعاناة لتراني حسب أحلامها أترعرع كحقيقة شامخة

والدتي

إلى الإنسانية التي عايشت حلو حياتي ومرها لنرفع معا ونبني مستقبلا لحياة حلوة

زوجتي

إلى الذين عشقت دفأهم في بيت الطفولة الخالد

إخواني

إلى من سأمنح لهم جهدي وحياتي رهنا لأراهم شامخين كالبنين

أطفالي

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	تفويض الجامعة
ح	إجازة الرسالة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
ي	الملخص باللغة العربية
ل	الملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	1-1 المقدمة
4	2-1 مشكلة الدراسة
5	3-1 أهداف الدراسة
6	4-1 أهمية الدراسة
7	5-1 فرضيات الدراسة
9	6-1 نموذج الدراسة
10	7-1 حدود الدراسة
10	8-1 محددات الدراسة
11	9-1 المصطلحات الإجرائية
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
17	1-2 مفهوم محاسبة المسؤولية
20	2-2 نظام محاسبة المسؤولية
23	3-2 مقومات إنشاء نظام محاسبة المسؤولية
26	4-2 مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية
27	5-2 أهداف محاسبة المسؤولية
29	6-2 متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية
30	7-2 أخلاقيات الأعمال وتحديد المسؤوليات

32	8-2 تفعيل دور محاسبة المسؤولية من خلال أخلاقيات الأعمال
34	9-2 رقابة الأداء
45	10-2 تقارير الأداء
50	11-2 الأوجه السلوكية ومحاسبة المسؤولية
52	12-2 الصناعة النفطية في دولة الكويت
56	13-2 مؤسسة البترول الكويتية
66	14-2 الدراسات باللغة العربية
75	15-2 الدراسات باللغة الانجليزية
	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: منهجية الدراسة	
82	1-3 منهج الدراسة المستخدم
82	2-3 مجتمع الدراسة والعينة
84	3-3 أداة الدراسة
85	4-3 صدق وثبات الأداة
86	5-3 متغيرات الدراسة
87	6-3 المعالجة الإحصائية
88	7-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات
الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية	
91	1-4 خصائص عينة الدراسة
95	2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
108	3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة
الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات	
115	1-5 الاستنتاجات
119	2-5 التوصيات
المراجع والملاحق	
122	المراجع باللغة العربية
128	المراجع باللغة الإنجليزية
130	ملحق رقم (1) استبانة الدراسة
137	ملحق رقم (2) أسماء الأساتذة محكمي الاستبانة

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
55	مصافي النفط في دولة الكويت، 2009	جدول (1-2)
78	عرض ملخص للدراسات السابقة	جدول (2-2)
80	الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة	جدول (3-2)
83	أسماء شركات النفط الكويتية	جدول (1-3)
86	قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لكل متغير	جدول (2-3)
87	مقياس ليكرت الخماسي	جدول (3-3)
91	توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية	جدول (1-4)
95	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري	الجدول (2-4)
98	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي	الجدول (3-4)
101	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات	الجدول (4-4)
103	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء	الجدول (5-4)
106	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: ربحية شركات النفط الكويتية	جدول (4 - 6)
108	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين	الجدول (7-4)
110	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين	الجدول (8-4)

111	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين	الجدول (4-9)
113	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين	الجدول (4-10)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
9	نموذج الدراسة	الشكل (1-1)
50	تفعيل تقارير الأداء من خلال أخلاقيات الأعمال	الشكل (1-2)

المخلص

أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية
(دراسة ميدانية)

إعداد

نواف جهز محمد المطيري

إشراف: الدكتور غسان فلاح المطارنة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، ومن خلال الدراسة الميدانية على شركات النفط الكويتية، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين الذين يمارسون العمل المحاسبي، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام استبانة. وقد تم اختبار الفرضيات بواسطة استخدام أسلوب الانحدار البسيط، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية.

2- وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات النفط الكويتية.

3- وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية.

4- وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط الكويتية.

وقدمت الدراسة عددا من التوصيات منها:

1- قيام شركات النفط الكويتية بتذليل المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

2- قيام شركات النفط الكويتية بتوضيح وشرح أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للإدارات العليا.

3- قيام شركات النفط الكويتية بإجراء إصلاحات سريعة ودقيقة فيما يخص الأنظمة القانونية والمالية الخاصة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات.

4- قيام شركات النفط الكويتية بالتحديد الدقيق والمفصل والواضح للهيكل التنظيمي في الإدارات المالية وأقسام المحاسبة على مستوى جميع مراكز المسؤولية.

الكلمات الدالة: محاسبة المسؤولية، الربحية، شركات النفط الكويتية.

Abstract

The Impact of Responsibility Accounting On The Profitability of the Kuwaiti Oil Companies: Field Study

Prepared By

Nawaf Almutairi

Supervised By

Dr. Ghassan Al Matarnah

This study aimed at investigate the effect of responsibility Accounting on the profitability of Kuwaiti oil companies through a field study according to the point of view of financial managers and accountants who practice accounting. To achieve this objective, the researcher dealt with primary and secondary data which were collected through the field study and a questionnaire.

The result of this study related that:

- 1- There is an effect of the accounting responsibility related to the managerial system on the profit of Kuwaiti oil companies.
- 2- There is an effect of the accounting responsibility related to the accounting system on the profit of Kuwaiti oil companies.
- 3- There is an effect of the accounting responsibility related to the decision making on the profit of Kuwaiti oil companies.

4- There is an effect of the accounting responsibility holding related to the performance watch on the profit of Kuwaiti oil companies.

The Study also came up with the following recommendations:

1- Kuwaiti oil companies facilitate and pave the way for the system of responsibility holding system.

2- Kuwaiti oil companies clarify and demonstrate the importance of the application of the system of responsibility holding for the supreme managements in National Oil Institution.

3- Kuwaiti oil companies should reforming start accurate and quick procedures regarding the special financial and legal systems of the application of responsibility holding system in institutions.

4- Kuwaiti oil companies should accurately, clearly and in details specify the organizational framework of the financial managements and accounting departments at the level of all responsibility centers.

Key Word: Responsibility Accounting, Profitability, Kuwaiti oil Companies

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 نموذج الدراسة

7-1 حدود الدراسة

8-1 محددات الدراسة

9-1 المصطلحات الإجرائية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

تؤدي المحاسبة الإدارية دوراً رئيسياً في تقديم المعلومات المالية التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة على الموارد الاقتصادية التي تستخدمها، وكذلك تمد لها يد العون بما تقدمه من تقارير وبيانات تساعد في اتخاذ القرارات الملائمة من أجل استغلال هذه الموارد استغلالاً اقتصادياً.

تعد محاسبة المسؤولية من أدوات المحاسبة الإدارية في مجال مساعدة الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء، وهي عبارة عن نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء، بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء.

أصبحت الحاجة ماسة إلى تقييم كفاءة الإدارة وفعاليتها في مستوياتها المختلفة، وذلك من أجل تحسين نوعية المنتج أو الخدمات وزيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف وخاصة في ظل الندرة الكبيرة في الموارد الاقتصادية لكل دولة. ويتلاءم نظام محاسبة المسؤولية مع اللامركزية الإدارية، فهو نظام يتم بموجبه تقسيم الوحدة الاقتصادية الواحدة

إلى عدد من مراكز المسؤولية، بحيث تتفق مع بناء الهيكل التنظيمي السائد في هذه الوحدات، ويساعد هذا النظام في تقييم أداء مراكز المسؤولية عن طريق المقارنة بين معايير الأداء المحددة مسبقاً والنتائج الفعلية لهذه المراكز ومعرفة الانحرافات وأسبابها ومعالجتها واتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحسين الإنتاجية وتخفيض التكاليف (ميدة، 2003، ص2).

وإذا كان النفط مهما بالنسبة لاقتصاديات مختلف دول العالم، فهو أكثر أهمية بالنسبة لدولة الكويت، التي يعتمد اقتصادها بشكل أساسي على النفط، وارتبطت في نشأتها وتطورها بهذا القطاع الحيوي، وقد كان للنفط ومازال دوراً مهماً في مسيرة الكويت وأنشطتها الاقتصادية والعمرانية الحديثة، كما يحتل هذا القطاع مكاناً متميزاً ومتقدماً بين بقية القطاعات الاقتصادية. كما تمارس شركات النفط الكويتية دوراً كبيراً في العمليات التجارية المتعلقة بالتجارة الدولية، حيث تأتي أهمية دراسة أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية من كونها تشكل أساساً لتسجيل ومعالجة مختلف الأنشطة والعمليات الإدارية والإنتاجية.

وبناء عليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، ومن خلال دراسة ميدانية على شركات النفط الكويتية، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين الذين يمارسون العمل المحاسبي وبمختلف مستوياتهم الوظيفية في شركات النفط الكويتية الذين تم اختيارهم كوحدة تحليل لهذه الدراسة، لذلك فإن أهمية هذه الدراسة تتبع من كونها تسهم في إيجاد قاعدة معلومات وبيانات حول هذا الموضوع.

2-1 مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة بأهمية اتباع اللامركزية، كون تقسيم عمل الشركة إلى وحدات شبه مستقلة تسهل من عملية إدارتها والتعامل مع مختلف المستويات الإدارية، وتقتضي اللامركزية تخصيص جزء من الموارد الاقتصادية لكل مستوى إداري وتفويضه سلطة ومسؤولية الرقابة على هذه الموارد، وكذلك تفويض رؤساء الوحدات اللامركزية سلطة اتخاذ القرارات ومسؤولية كاملة عن تلك المستويات، وذلك من خلال تطبيق ما يطلق عليه محاسبة المسؤولية بهدف التركيز على رقابة وتقييم أداء رؤساء الإدارات والأقسام بشكل مباشر من خلال مساءلتهم عن ذلك الأداء عن طريق الانحرافات التي يتم الكشف عنها في وحداتهم وتحليلها. كذلك في تأثير نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء لشركات النفط الكويتية في دولة الكويت التي تنعكس على ربحية هذه الشركات ومن خلال دراسة ميدانية على شركات النفط الكويتية.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي:

ما أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية؟

وقد انبثق عن هذا التساؤل عدد من الأسئلة الفرعية وكما يلي:

1- ما أثر محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري في ربحية شركات النفط الكويتية

من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين؟

2- ما أثر محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي في ربحية شركات النفط

الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين؟

3- ما أثر محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات في ربحية شركات النفط الكويتية

من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين؟

4- ما أثر محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء في ربحية شركات النفط الكويتية من

وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين؟

1-3 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على المفاهيم المرتبطة بمحاسبة المسؤولية وأهميته ومقوماتها، وكذلك عمليات

الرقابة وتقييم الأداء ومقارنتها بالأداء المخطط، كذلك ماهية ومفهوم مراكز المسؤولية

(التكلفة، الاستثمار والربحية).

2- التعرف على أثر محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري في ربحية شركات

النفط الكويتية.

3- التعرف على أثر محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي في ربحية شركات

النفط الكويتية.

4- التعرف على أثر محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات في ربحية شركات النفط

الكويتية.

5- التعرف على أثر محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء في ربحية شركات النفط

الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين؟

6- إمكانية الوصول إلى نتائج يمكن في ضوءها تقديم التوصيات المناسبة للتوسع في

تطبيق محاسبة المسؤولية في جميع المؤسسات العامة في دولة الكويت.

1-4 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة الحالية من أهمية مهنة المحاسبة نفسها والدور المنوط بها في عالم الأعمال، الذي يعد ركيزة أي اقتصاد في أي دولة، وبما أنها تعتبر العمود الفقري لأي منظمة ونتائجها تحثل الدور الأساسي في اتخاذ القرارات لدى أصحاب القرار، وبالتالي فإن معرفة أثر محاسبة المسؤولية في تحسين ربحية الشركات، ومعرفة آخر المستجدات التي حدثت على بيئة المحاسبة نتيجة تلك التحولات.

كما تبرز أهمية هذه الدراسة من أهمية محاسبة المسؤولية نفسها، والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحسين ربحية الشركات، من حيث أنها تعد ركيزة أساسية في ذلك. ويتم الاعتماد على نتائج تطبيقها كأساس في اتخاذ القرارات، فإن معرفة دورها في التعامل مع البيئة التجارية الجديدة، ومحاولة حل المشاكل المرافقة لهذا الدور الجديد تحتاج إلى آليات للتعامل مع معطياتها وبشكل يساهم في تقوية هذا الاتجاه، لذلك فإن هذه الدراسة تكتسب أهميتها من خلال النظر إلى الأمور التالية:

- 1- إمكانية إضافة المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة، وهي بذلك تشكل جانبا علميا متخصصا في دراسة أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين، مما يسهم في إثراء المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة الكويتية بشكل خاص في هذا الموضوع.
- 2- أنها تسلط الضوء على محاسبة المسؤولية، وترصد القائمين على شركات النفط الكويتية، بالملاحظات والتقييم المناسب الذي ينعكس على تطوير أدائها في المستقبل للحفاظ على دورها في تحسين الربحية.
- 3- أنها تأتي كمساهمة في التعريف بأهمية محاسبة المسؤولية كعامل مهم من عوامل تحسين أداء الاقتصاد الوطني لدولة الكويت.
- 4- إمكانية الوصول إلى نتائج ذات دلالة إحصائية حول موضوع محاسبة المسؤولية وانعكاساتها على ربحية شركات النفط الكويتية.

5-1 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على فرضية رئيسة مفادها:

" لا يوجد أثر لمحاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية".

وقد انبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية وكما يلي:

HO1 لا يوجد أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات

النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

HO2 لا يوجد أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات

النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

HO3 لا توجد أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات

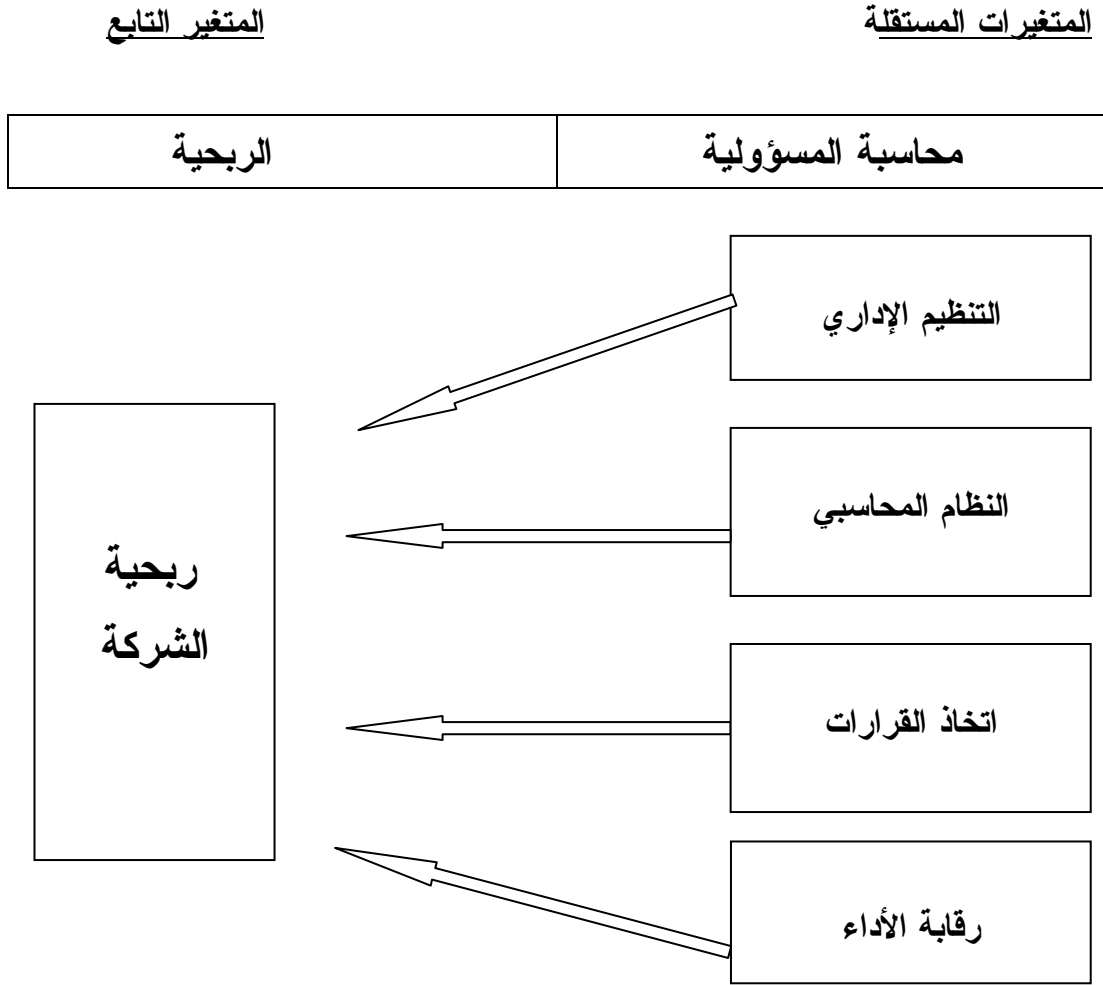
النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

HO4 لا يوجد أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط

الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

6-1 نموذج الدراسة

قام الباحث بتصميم وتطوير نموذج خاص بهذه الدراسة، والشكل التالي رقم (1) يوضح هذا النموذج.



الشكل رقم (1-1)
نموذج الدراسة

7-1 حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1- **الحدود المكانية:** تقتصر هذه الدراسة على آراء المديرين الماليين والمحاسبين العاملين

في شركة النفط الكويتية وبمختلف مستوياتهم الوظيفية.

2- **الحدود الزمانية:** من المتوقع لهذه الدراسة أن تجري خلال الفترة الواقعة ما بين شهر

ديسمبر 2010 وحتى نيسان 2011.

8-1 محددات الدراسة

1- شمل مجتمع الدراسة جميع شركات النفط الكويتية، الأمر الذي أتاح إمكانية تعميم

نتائجها على هذه الشركات، بينما لم تشمل الدراسة الشركات الأخرى في دولة الكويت.

2- اعتمد الباحث على وحدة تحليل تضم المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركة

النفط الكويتية، ولم تشمل بقية المديرين في الشركة.

3- قلة الدراسات العربية بشكل عام التي تتناول موضوع أثر محاسبة المسؤولية على

ربحية شركات النفط الكويتية، كما لوحظ أيضا قلة الدراسات الأجنبية حول هذا الموضوع.

4- عدم تعاون المبحوثين في إعطاء المعلومات اللازمة لإثراء موضوع الدراسة وفي

الإجابة عن الأسئلة الموجهة إليهم خشية تعرضهم للمسؤولية.

5- طبيعة الدراسة الميدانية إذ تطلبت وقتاً وجهداً إضافياً لزيارة جميع المواقع لتوزيع الاستبيانات، وأحياناً عدم تواجد المبحوثين المعنيين في أثناء القيام بزيارتهم، مما اضطر الباحث لإعادة الزيارة أكثر من مرة لهم.

1-9 المصطلحات الإجرائية

قام الباحث بتحديد المعاني الإجرائية للمصطلحات المستخدمة في الدراسة وكما يلي:
محاسبة المسؤولية: هي نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي، من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء، بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء (كحالة ورضوان، 1997، ص 413).

مراكز المسؤولية: هو وحدة طبيعية مستقلة سواء كانت فنية أو إدارية، وعادة يرأس الوحدة أحد العاملين وهو الذي يعتبر مسئولاً عن أدائها، وقد تكون مراكز المسؤولية ممثلة في الشركة ككل أو في القسم أو في عملية معينة، وتنقسم مراكز المسؤولية إلى: (هيتجر وماتولتس، 2007، ص 459)

1- مراكز تكلفة: وهي تمثل أصغر وحدة نشاط تتخذ أساساً لتجميع عناصر

التكاليف، ولا تحقق أي إيراد، أو بمعنى أن للمركز تأثيراً في حدوث التكلفة وليس له تأثير على المبيعات أو الإيراد.

2- مراكز ربحية: وهي عبارة عن وحدة تنظيمية يرأسها مدير مسئول عن الإيرادات والتكاليف معا، حيث تخضع الإيرادات والتكاليف لرقابته، وفي هذه الحالة قد يكون مركز الربحية طبيعيا، أي يمثل وحدة إدارية مستقلة تتبع منتجاتها خارج المنشأة.

3- مراكز استثمار: وتتمثل في الوحدة التنظيمية المسؤولة عن كل ما يتصل باستثمار معين، ويحاسب مدير مركز الاستثمار عن التكاليف والإيرادات الخاصة بالمركز والاستخدام المربح للمال المستثمر به.

التنظيم الإداري: وهي تعني دراسة المستويات الإدارية وتحديد احتياجات كل منها لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، إذ إن نظام محاسبة المسؤولية الذي يتلاءم مع التنظيم الإداري لمنشأة معينة قد لا يتلاءم مع احتياجات منشأة أخرى لاختلاف التنظيم لهذه المنشأة، كما أن العمليات الإنتاجية ذاتها تختلف من منشأة لأخرى، وعليه ينبغي أن يتم تصميم نظام محاسبة المسؤولية لأي مؤسسة بشكل يتفق مع التنظيم الإداري لهذه المنشأة (عباس، 2009، ص 127).

النظام المحاسبي: هو الهيكل أو التشكيلة أو الوحدة المستخدمة في تنفيذ العمل المحاسبي التي يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية. كذلك تنظيم وإنجاز الدورة المحاسبية الكاملة، وتتضمن مجموعة مترابطة من المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المحاسبية والأعمال والإجراءات والترتيبات التي يتم عن طريقها تجميع وتحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص وتفسير البيانات المتعلقة بالمعاملات

الاقتصادية ذات الصلة المالية، والتي تقوم عليها شركات النفط الكويتية خلال الفترة المحاسبية (فخر، 2002، ص21).

اتخاذ القرارات: وتعني تحديد مراكز اتخاذ القرارات في التنظيم وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة، وتعتبر هذه بمثابة مراكز مسئولية التي يصمم نظام محاسبة المسئولية على أساسها (عباس، 2009، ص101).

رقابة الأداء: وتعني إعداد تقارير أداء على أساس هرمي، بحيث تتدفق التقارير من أسفل لأعلى وبالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من المستويات التنظيمية، وتتضمن هذه التقارير مقارنة بين البيانات الفعلية، والبيانات المقدرة، والانحرافات غير المفضلة لكل مركز مسئولية، ويتم دراسة هذه الانحرافات، ومعرفة أسبابها، واتخاذ القرارات لمعالجتها (Poster & Streib, 2005).

شركات النفط الكويتية: هي مؤسسات وطنية شاملة لإدارة المصالح النفطية الكويتية، وهي شركات تقدم سلسلة من الخدمات في مجال الصناعة النفطية وهي تتولى مهمات مختلفة في مجال الاستكشاف والإنتاج والتكرير والبتروكيماويات والتسويق وبيع التجزئة والنقل البحري(النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء، 2009).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

- 1-2 مفهوم محاسبة المسؤولية
- 2-2 نظام محاسبة المسؤولية
- 3-2 مقومات إنشاء نظام محاسبة المسؤولية
- 4-2 مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية
- 5-2 أهداف محاسبة المسؤولية
- 6-2 متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية
- 7-2 أخلاقيات الأعمال وتحديد المسؤوليات
- 8-2 تفعيل دور محاسبة المسؤولية من خلال أخلاقيات الأعمال
- 9-2 رقابة الأداء
- 10-2 تقارير الأداء
- 11-2 الأوجه السلوكية ومحاسبة المسؤولية
- 12-2 الصناعة النفطية في دولة الكويت
- 13-2 مؤسسة البترول الكويتية
- 14-2 الدراسات السابقة
- 15-2 الدراسات باللغة الانجليزية
- 16-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد

نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة على الأعمال، وتقييم أداء العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة، لمساءلتهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط له، ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية (الحارس، 2004، ص423).

وقد ظهرت محاسبة المسؤولية كنظام فرعي منبثق من نظام المحاسبة الإدارية، وذلك بهدف توفير المعلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة عمل المسؤولين في الأقسام والإدارات، كذلك تقوم بتقييم أدائهم ضمن إطار المسؤولية المكلف بها هؤلاء المسؤولون والنابعة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الإدارة العليا. وكما هو معروف فإن الصلاحيات الممنوحة للمديرين يترتب عليها قيام المسؤولية، وبالتالي فإن الرقابة وتقييم الأداء بهذه الحالة سوف تنحصر ضمن حدود التفويضات الممنوحة، أي ضمن القرارات الممكن اتخاذها في مختلف المستويات الإدارية، حيث يهدف إعداد تقارير الأداء إلى قياس الأداء (الكسب، ورشيد، 2006، ص2).

إن جوانب السلوك الأخلاقي وضرورة العمل بأخلاقيات الأعمال لا ترتبط بمجتمعات محددة، بل إنها أصبحت موضوعاً حيوياً مهماً تواجهه منظمات الأعمال في الدول المتقدمة والنامية، فارتبط مفهوم الأخلاقيات بالعديد من المواضيع والمهام المنظمة والموارد وطاقت بشرية كالإدارة والعاملين والعمل والقيادة والمديرين فهو يرشد ويعزز السلوك الجيد، وهذا المفهوم أصبح من الأمور المهمة لشغل الوظيفة في المنظمة إذ يتم التأكيد عليها من إدارتها لأنها تعد بمثابة الرقابة الذاتية للفرد لأنه يستطيع أن يميز بين الصواب والخطأ في سلوكه أثناء العمل (Daft, 2003,p:326).

وهناك عناصر وسلوكيات تتحكم في كيفية وفاعلية التقارير ومن هذه السلوكيات أخلاقيات العمل التي تحكم عمل المحاسب الإداري عند إعداد الأداء، إذ إن هذه الأخلاقيات منها المهني المحكوم بمبادئ وقواعد محاسبية وقانونية كالموضوعية والموثوقية والحياد والتوقيت المناسب وغيرها من الأخلاقيات التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية. وتلعب الأخلاق بشكل عام وأخلاقيات الأعمال بشكل خاص دوراً كبيراً في دعم كفاءة وفاعلية العمل المحاسبي في منظمات الأعمال، وبالأخص تقارير الأداء التي في ضوءها يتم قياس أداء المديرين في الأقسام والفروع في المنظمة.

وقد يحصل وجود تضارب بين أخلاقيات الأعمال المهنية والذاتية، فهناك أعمال أخلاقية، ولكنها غير قانونية وهناك أعمال قانونية ولكنها ليست أخلاقية، وبالرغم من ذلك فإن أخلاقيات الأعمال تتأصل ضمن إطار شخصي ومهني للمحاسب تكون مهمة وضرورية، كدافع يحفز تحقيق هدف محاسبة المسؤولية من خلال رفع جودة وموثوقية وعدالة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تقارير الأداء (الكسب، ورشيد، 2006، ص2).

المبحث الأول

الإطار النظري

1-2 مفهوم محاسبة المسؤولية

لقد أدى اتساع حجم المشروعات وكبر حجم مسؤولياتها، عدم قدرة رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام، اتخاذ جميع القرارات الإدارية الضرورية لإدارتهم، وعلى ذلك يجب التوجه إلى قدر من اللامركزية عن طريق تفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى وتحديد مسؤولياتهم، إذ يعتبر كل مدير في هذه الحالة مسؤولاً عن أداء قسمه، أو إدارته أو مركز مسؤوليته، وفي نفس الوقت يكون له الحرية في اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالقسم، أو الإدارة المسؤول عنها (المطوع، 2008، ص4).

وأمام هذا الواقع فإن إتباع اللامركزية يصبح ضرورياً، كون تقسيم عمل الشركة إلى وحدات شبه مستقلة تسهل من عملية إدارتها والتعامل مع مختلف المستويات الإدارية، وتقتضي اللامركزية تخصيص جزء من الموارد الاقتصادية لكل مستوى إداري وتفويضه سلطة ومسؤولية الرقابة على هذه الموارد، وكذلك تفويض رؤساء الوحدات اللامركزية سلطة اتخاذ القرارات ومسؤولية كاملة عن تلك المستويات، وذلك من خلال تطبيق ما يطلق عليه محاسبة المسؤولية بهدف التركيز على رقابة وتقييم أداء رؤساء الإدارات والأقسام بشكل مباشر من خلال مساءلتهم عن ذلك الأداء عن طريق الانحرافات التي يتم الكشف عنها في وحدتهم وتحليلها.

تعرف محاسبة المسؤولية بأنها محاسبة النشاط الخاص بكل مسؤول خلال فترة زمنية معينة والقيام بربط المعدلات التخطيطية الخاصة بعناصر كلف النشاط التي حدثت في مراكز المسؤولية ومن ثم القيام بمقارنتها بالمعدلات التي تحققت فعلاً وتحديد مسؤولية الانحرافات. كما عرفت بأنها أسلوب رقابي محاسبي يعمل على تقديم بيانات تخدم الإدارة عند القيام بعمليات تقييم الأداء للمسؤولين العاملين في مختلف المستويات الإدارية، من حيث مدى التزام هؤلاء المسؤولين بالتكاليف والإيرادات، فمحاسبة المسؤولية في الأساس تشكل نظاماً الهدف منه جمع المعلومات حول أهمية النشاط الذي مارسه كل مسؤول خلال فترة زمنية معينة ومقارنة ذلك بما تم إنجازه له من مسؤوليات محددة مسبقاً وتم نشرها في التقارير (كحالة، ورضوان، 1997، ص 413).

ويرى (هينجر وما تولتش، 2000، ص 456) أن محاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية أساسية هي أن الأفراد يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أفعالهم، فضلاً عن أداء مسؤولياتهم، ومن هنا فإن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والفعاليات بالمسؤوليات كي يمكن أداء تقارير المحاسبة وتقييم الأداء لهذه المسؤوليات كل على حدة.

تعرف محاسبة المسؤولية بأنها ذلك النظام الذي يتعرف على مختلف مراكز اتخاذ القرارات، الأمر الذي يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي ويقوم بتقييم أداء المسؤولين عن تلك المراكز التي تسمى مراكز المسؤولية استناداً على العوامل الخاضعة لرقابتهم (عبد اللطيف، 2004، ص 358)، وتعرف أيضاً على أنها العمليات الإدارية

الخاضعة بتوفير المعلومات التي تساعد على رقابة العمليات وتقييم الأداء (حسين، 2000، ص132).

يشير (باسيلي، 2001، ص318) إلى أن تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات، أو الأصول أو الخصوم يعتبر مفهوماً تقليدياً للرقابة، لأن السبب الرئيسي في تحقيق الأهداف المنشودة من تلك العناصر هو العنصر الإنساني الذي يعتبر المحرك الأساسي لتلك العناصر، ولذلك فمن المنطقي أن تتولى محاسبة المسؤولية رقابة السبب في حدوث الشيء وليس النتيجة النهائية نفسها.

أورد (صالح، 2000، ص451-452) أن أهداف محاسبة المسؤولية تتمثل في فيما يلي:

- 1- ربط جميع عناصر النشاط بالمسؤولية عنها على أساس مفهوم القابلية للرقابة.
- 2- المساعدة في عملية التخطيط والتنظيم والرقابة.
- 3- العمل على توفير خطة للحوافز تقوم على أساس موضوعي يتم من خلالها إثبات كل من يحسن مستوى الأداء، ويحقق المعدلات المحددة في نطاق مسؤوليته وعقاب، أو توجيه كل من لم يحقق ما هو محدد له.

ويرى الباحث أن محاسبة المسؤولية هي نظام يعمل على توفير المعلومات المحاسبية، الخاصة بأداء المديرين في الأقسام من خلال تقارير الأداء، بالاعتماد على مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط له، للوصول إلى الانحرافات والتعرف عليها (سلبية أو إيجابية)، وربطها مع الشخص المسؤول في المنظمة.

2-2 نظام محاسبة المسؤولية:

نظام محاسبة المسؤولية هو نظام كمي للخطط من خلال الميزانية والإجراءات من خلال النتائج الحقيقية لكل مركز مسؤول والذي يكون مديره مسؤولاً عن وضع أنشطة مسبقة، وهذا النظام يقوم بتصنيف جميع المعلومات بالأخذ بعين الاعتبار للتكاليف المقدرة والدخل حسب المجالات المسؤولة المحددة للمديرين ووظائفهم، ووجود النظام المتعلق بالميزانية يمثل المفتاح الرئيسي للنشاط الاقتصادي المربح والذي هو الطريق للوصول للأهداف المنشودة (صالح، 2000، ص453)

إن تنظيم الشركة بالاعتماد على مراكز المسؤولية يعني تحديد القوانين المحددة والمتصلة بانتقال البضاعة والخدمات بين مراكز المسؤولية، وكلما كانت الشركة أكبر وأكثر تنوعاً، كلما كان هناك ميل لمعرفة المراكز الأكثر ربحية أو استثماراً التي سوف تكون مسؤولة ذاتياً عن الربحية التي تخص المجال الذي يعملون فيه والأنشطة (عبد اللطيف، 2004: ص360).

وبناء على ما تقدم فإن الباحث يرى بأن نظام المحاسبة الوظيفي هو شبكة أعمال داخل الشركة يتم وصفه أو إنشاؤه بالاعتماد على المعلومات المزودة من قبل مراكز المسؤولية الموضوعية، وبالتالي فإن شبكة أعمال الشركة تمثل الإطار العملي الكامل لموازنة الشركة.

يستند نظام محاسبة المسؤولية على القيام بتقسيم المشروع إلى مراكز متعددة، يُطلق على كل مركز منها مركز مسؤولية، حيث يتم تحديد سلطات ومسؤوليات كل مركز في

ضوء الأهداف العامة التي تنوي الشركة تحقيقها، ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن مراكز المسؤولية يتم الاعتماد عليها في عملية الرقابة على تنفيذ خطة الشركة، وكذلك في تحديد مسؤولية كل مركز مسؤولية، مما يسهل بيان الانحرافات (ميده، 2003، ص 324).

تقوم محاسبة المسؤولية على تخطيط عناصر التكاليف والإيرادات وتجميعها وتحليلها وربطها بمركز المسؤولية، مع التفرقة بين التكاليف التي تخضع لسلطة وتحكم المسئول عن مركز المسؤولية، وتلك التي لا تخضع لرقابته ومسئوليته، بحيث يكون كل مستوى إداري مسؤولاً فقط عن التكاليف التي تقع في نطاق تحكمه ورقابته. وبالتالي فإن تنظيم أي وحدة مالية يعتمد على مركز المسؤولية الذي يتضمن المبادئ التالية: (ميده، 2003، ص 325)

1- مبدأ المسؤولية أو التفويض الذي يبرر السيطرة والمسؤولية.

2- مبدأ سيطرة الأداء لكل تركيب أو بناء (ضبط الكفاءة).

3- مبدأ الشمولية الذي يعني أن كل عملية حسابية في الميزانية العمومية وفي

حساب الأرباح والخسائر يجب أن تكون متأثرة بمراكز المسؤولية.

ويرى (هينجر، وماتولتش، 2007، ص 459) أن أشكال مراكز المسؤولية في

الوحدات الاقتصادية تتعدد أنواعها، حيث إن كل نوع من أنواع مراكز المسؤولية ينتج نوعاً مختلفاً من المعلومات المحاسبية وهي كما يلي:

1- **مركز تكلفة Cost Center**: هو عبارة عن دائرة يتم فيها ممارسة نشاط معين بحيث

يعتبر المدير في هذا المركز مسؤولاً بشكل مباشر عن تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن، وبالمقابل فإن نطاق مسؤوليته فيما يتعلق بالإيرادات ورأس المال المستثمر لا تدخل

في نطاق هذه المسؤولية، كذلك لا تتم مساعلته في جانب التكاليف (كحالة وحنان، 2001، ص418).

أما بخصوص قياس أداء مركز التكلفة فإن التركيز ينصب على التكاليف التي أنفقت على مخرجات العملية الإنتاجية فقط، وبالتالي عقد المقارنة يكون بين التكاليف المدفوعة فعلا لهذا المركز مع تلك المقدرة حسب الموازنة المعدة سلفا وذلك خلال فترة زمنية معينة، أما نظام المعلومات المحاسبي فدوره القيام بتوفير البيانات الحقيقية والتقديرية التي تهتم هذه المراكز، ومن ثم القيام بتقديمها بشكل مفهوم للإدارة.

2- مركز الربحية Profit Center : ينظر إلى مركز الربحية على اعتباره أنه وحدة اقتصادية يملك الصلاحية بتعظيم الأرباح، وذلك من خلال قياس نتائج الأعمال التي حصلت في هذا المركز خلال فترة زمنية معينة، ومركز الربحية هو عبارة عن وحدة تنظيمية تتسع فيها المسؤولية المسندة إلى مسؤول هذا المركز وهي تشمل جانبي التكاليف والإيرادات، (زامل، 2000، ص515)، فصافي الربح أو الخسارة يعتبر مؤشر مهما في الحكم على كفاءة الأداء وفاعليته.

أما بخصوص كيفية قياس أداء هذا المركز ولتعرف الربح أو الخسارة، فإنه يكون بتتبع إيرادات ومصاريف المركز التي حصلت خلال فترة زمنية معينة، ونظام المعلومات المحاسبي بهذه الحالة يهتم بتحديد الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل مركز ربحية.

3- مركز الاستثمار Investment Center: وهو عبارة عن دائرة يمارس فيها نشاط معين ويدار من قبل مسؤول تكون مسؤوليته شاملة ما يدفعه المركز من تكاليف وما يتم تحقيقه من إيرادات، وتمتد مسؤوليته إلى الموارد والأصول التي تم استثمارها في مركز

المسؤولية. فمركز الاستثمار يعد تطويراً لمركز الربحية، (كحالة وحنان، 2002، ص 420)، والملاحظ هنا أن تقييم الأداء يكون أكثر دقة في مراكز الاستثمار لكون أعماله تشمل صلاحيات أوسع من تلك الممنوحة لمركز الربحية، لوجود رأس المال المستثمر كعنصر إضافي.

أما بخصوص قياس الأداء فإنه يتم من خلال تحديد العائد على الاستثمارات في هذه المراكز، والجدير بالملاحظة أن وجود مراكز الاستثمار يمكن أن يضيف طلباً إضافياً على نظام المعلومات المحاسبي، الذي يتطلب تحديداً دقيقاً للأصول المستخدمة في مركز الاستثمارات المحدد.

2-3 مقومات إنشاء نظام محاسبة المسؤولية

يرى (الحارس، 2004، ص425) أنه يشترط لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية تحديد نطاق السلطة والمسؤولية بشكل واضح ومحدد، وتحديد معدلات الأداء مقدماً، وتدريب المديرين على استخدام نتائج التقارير، مع وجوب أن تكون هذه التقارير بين أيدي المديرين في الوقت المناسب، وأن تكون محتوياتها تتناسب مع سلطة ومستويات المديرين، فضلاً عن وجوب أن تتضمن التقارير الجوانب التي يجب أن ينتبه إليها المديرون.

وبناءً على ما تقدم فإن أسلوب محاسبة المسؤولية يشتمل على مقدمات محاسبية وإدارية وتنظيمية وسلوكية مشتركة وأن نجاح هذا الأسلوب يستلزم إيجاد تكامل بين هذه

المقومات في تطبيق واحد، ويعتمد ذلك حسب ما أورد (ميده، 2003، ص327) على ثلاثة مقومات رئيسة هي:

1- تحديد مراكز المسؤولية: من المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام محاسبة المسؤولية، وجود هيكل تنظيمي إداري واضح، يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات في وحدات إدارية مستقلة، وتحديد السلطات لكل مستوى إداري أو مركز مسؤولية على حده مع توضيح الاتصالات في التنظيم ككل، وتحت مسؤولية شخص مسؤول سواء أكانت الاتصالات رأسية أم أفقية، وبصورة يراعى فيها تكافؤ السلطة مع المسؤولية لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية. ويقصد بمركز المسؤولية أي وحدة تنظيمية يرأسها شخص مسؤول عن نشاط هذه الوحدة (صالح، 2000، ص452).

2- تحديد معايير الأداء: يعتمد نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء بمراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بمعيار معين بالنسبة لكل من التكاليف والإيرادات، وتعتبر معايير الأداء أدوات قياس ذات مواصفات محددة لا تخرج من كونها مؤشرات للحكم على كفاءة وفاعلية نتائج تنفيذ النشاط الشركة، (صالح، 2000، ص453). وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية لتصبح هذه الموازنة هدفا يسعى المركز لتحقيقه، وفي هذا المجال تقدم محاسبة التكاليف المعيارية البيانات اللازمة لوضع الخطة، والحكم على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية. ويرى (الحارس، 2004، ص428) أنه يجب الأخذ بنظر الاعتبار عند تحديد المعايير الأمور التالية:

أ- اختيار المعايير التي تعبر أصدق تعبير ممكن عن مستوى الأداء لمراكز المسؤولية.

ب- مراعاة الواقعية عند اختيار المستوى الذي يوضع فيه المعيار.

ج- أن تكون المعايير دقيقة ومفهومة من قبل جميع المسؤولين.

د- أن تكون المعايير شاملة لجوانب الأداء المختلفة.

هـ- أن يوضح المعيار ما يجب أن يكون عليه الأداء بموضوعية علماً أن مؤشرات الأداء في المراكز الثلاثة السابقة هي: (كحالة وحنان، 2001، ص 422).

1- مركز الكلفة: يعتمد مؤشر التكاليف مع التركيز على التكاليف الخاضعة لرقابة مدير المركز التي تتأثر بقراراته.

2- مركز الربحية: يعتمد مؤشر صافي الربح (ويقصد بصافي الربح هنا صافي الربح الخاضع للمراقبة، والناجم من تخفيض التكاليف المتغيرة والثابتة الخاضعة للمراقبة في القسم من إيرادات القسم).

3- مركز الاستثمار: يعتمد مؤشر معدل العائد على الاستثمار الذي ينتج عن قيمة الربح على رأس المال المستثمر، ومؤشر الربح المتبقي الناجم عن تخفيض كلفة رأس المال المستثمر (رأس المال المستثمر × العائد المرغوب به) من الربح.

3- تصميم نظام للتقارير الرقابية: عند اتباع أسلوب محاسبة المسؤولية تصبح مراكز المسؤولية في الشركة، نقطة البداية في تصميم النظام المحاسبي وتجميع البيانات المحاسبية، ويتم تبويب وترميز الحسابات على هذا الأساس وفقاً لنطاق المسؤولية، وبشكل

يتطابق مع النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للشركة باعتبارها وسيلة الاتصال بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنظمة، ويوضح المشاكل والصعوبات التي تواجه الإدارة في كل مركز وأسباب هذه المشاكل واقتراح سبل معالجتها (الحارس، 2004، ص429).

2-4 مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

هناك مجموعة من الفوائد والمزايا التي تحقق نتيجة تطبيق محاسبة المسؤولية، وقد

بين (حسين، 2000، ص132) أن أهم تلك المزايا هي:

- 1- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يوضح للإدارة العليا من هم المشرفون المناسبون والقادرون على تولي مسؤوليات أكبر من تلك الملقاة على عاتقه.
- 2- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يجعل من السهل على المستويات الإدارية المختلفة في المشروع من معرفة مسؤولياتهم بشكل أفضل ومن ثم تدفعهم للعناية بتلك المهام والمسؤوليات.
- 3- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يخلق شعوراً ووعياً أكثر وأشمل بالتكاليف وذلك عند مستويات الإشراف الدنيا في المشروع، وذلك يجعل هذه المستويات الدنيا في موقف أحسن للقيام بالرقابة على التكاليف التي يتكبدها المشروع.
- 4- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات حول المفاهيم المحاسبية من تحليل التكلفة وبيان الأرباح أو القيام بعمليات الشراء وتحديد قرار الاستمرار في تشغيل المركز أو الاستغناء عنه.

- 5- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يسمح بإمكانية شمول الرقابة وبيان الانحرافات لمختلف العمليات التي تحدث داخل المشروع وبالتالي تحديد بنود الإيرادات والتكاليف.
- 6- أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد الإدارة في وضع أنظمة التعويضات والمكافآت والحوافز والأجور المعمول به في المشروع.
- 7- أن تطبيق محاسبة المسؤولية تساعد في التعرف على الأشخاص القادرين على قيادة المشروع وبالتالي تفويضهم السلطات والمسؤوليات المناسبة لتأدية الأعمال المطلوبة منهم بشكل أفضل.
- 8- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يسمح بتوفر المعلومات الكمية، التي تحتاجها المستويات الإدارية المختلفة بالمشروع مما يولد لديها الرغبة في القيام بعمليات الفحص والتحليل، وذلك من خلال القيام بمقارنة تكلفة المنتج بين فترة وأخرى مما يسهم في تشكيل رأي الإدارة حول مدى نجاح أو فشل المسؤول عن تحقيق الأهداف المحددة له سلفاً.

2-5 أهداف محاسبة المسؤولية

تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية في ما يلي: (ميدة، 2003)

- 1- أن تطبيق محاسبة المسؤولية يمثل مدخلا لتطوير التقارير المحاسبية الرقابية دون إحداث عمليات تغيير في المبادئ المحاسبية، كون هذا النظام يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي وتقاريره جراء ربطها مباشرة بالهيكل الإداري للشركة.

2- إن الهدف من ربط النظام المحاسبي بالهيكل الإداري هو من أجل تبويب وتصنيف وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية لوحده، وذلك لتسهيل عملية الرقابة على تنفيذ العمليات وعقد مقارنة بين ما تم تحقيقه فعلا وبين المخطط له مسبقا وذلك لتحديد واكتشاف الانحرافات والعمل على تشخيصها وبيان أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

3- بما أن نظام محاسبة المسؤولية يعتمد على وجود علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات، وبين الأشخاص المسؤولين عن إنشاء هذه العناصر فإن هذه العلاقة تكون الأساس في الحكم على نتيجة الأعمال ليتم بعدها المساءلة، وبما أن القابلية للتحكم والرقابة تسمح بتتبع المسؤولية وتتبع البنود نفسها فإن تقسيم التكاليف والإيرادات إلى بنود ضروري من أجل تحسين عملية التحكم والرقابة.

4- إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يعتمد بالأساس على التنظيم اللامركزي في إنجاز العمل، وكذلك يعتمد هذا النظام محاسبيا على المبادئ المحاسبية المقبولة في نظم محاسبة التكاليف المعيارية ونظم المحاسبة المالية.

5- أن محاسبة المسؤولية تسمح بالرقابة على الأنشطة منذ بدايتها، وهذا الأمر يسهم في تحقيق رقابة فعالة من خلال القيام بتتبع بنود وعناصر الإيرادات والتكاليف، وكذلك بيان التكاليف التي حدثت وبيان كيف نشأت الإيرادات لكل مركز مسؤولية على حده.

6- أن محاسبة المسؤولية هي أسلوب رقابي تساعد وبصورة مستقلة في تقييم أداء كل مستوى من المستويات الإدارية الموجودة في الهيكل التنظيمي، وبالتالي تساعد على تقييم

أداء الشركة الكلي الهادف إلى متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة مسبقاً وبيان الانحرافات واكتشاف الصعوبات التي تحد من القيام بالتنفيذ الصحيح لأجل اتخاذ القرارات التصحيحية.

7- أن محاسبة المسؤولية تسهم في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك من خلالها ربطها بين مراكز المسؤولية وبين الموازنات التخطيطية التي تعتبر هدفاً لمركز المسؤولية، إذ يسعى مركز محاسبة المسؤولية إلى مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف التي تم تحديدها مسبقاً.

8- أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يسهم في تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء الذي يستند إلى قيام مركز مسؤولية بممارسة ومراقبة العمليات وفق موقعه التنظيمي فقط، وبالتالي عدم تبليغ الإدارة العليا بشأن تصحيح الانحرافات إلا عند الضرورة.

2-6 متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية

ويرى كل من (هيتجر، وماتولتس، 2007، ص 462) أن هناك متطلبات لتطبيق محاسبة المسؤولية هي:

- 1- تحديد وحصر كل ما يلزم لنشاط الوحدة الواحدة أو مركز المسؤولية، والتي تشمل بنود التكاليف وعناصر الإنتاج والإيرادات والخدمات وغيرها.
- 2- الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وذلك بغرض ربط العناصر التي لها علاقة مباشرة بمركز المسؤولية، وكذلك إبعاد العناصر التي تخص مسؤولية المراكز الأخرى.

3- الفصل بين التكاليف التي يمكن القيام بمراقبتها والتي ترتبط بالمسؤول عن القيام بها،

وبين التكاليف التي يصعب الرقابة عليها التي تتم معالجتها في المستويات الإدارية العليا.

4- القيام بتحديد مراكز المسؤولية الموجودة بمختلف المستويات الإدارية التي ترتبط

بمسؤول معين، أو مجموعة من المسؤولين، وذلك لتسهيل القيام بالرقابة على الأعمال

المسندة إليهم التي يشرفون عليها.

5- بعد تحديد مراكز مسؤولية يتم معرفة الشخص المسؤول عن كل مركز منها، يتم ربط

عناصر التكاليف والإنتاج والإيرادات بمراكز المسؤولية الموجودة في المستويات الإدارية.

6- تُمكن مراكز مسؤولية من الإلمام بالأطر المتعلقة بتخطيط المشروع ومعدلات التخطيط

لجميع عناصر التكاليف والإنتاج والإيرادات، إضافة إلى ربط وبيان مسؤولية الشخص

الذي قام بوضع هذه المعدلات في مراكز المسؤولية التابعة لهم.

7- القيام بقياس الأداء الفعلي لمعرفة القيم والكميات الفعلية، والعمل على عقد مقارنة بين

هذه القيم والكميات التقديرية لمركز المسؤولية.

8- بيان الانحرافات والعمل على اكتشافها وذلك بمقارنة الفعلي بما هو مقدر مسبقاً، ومن

ثم القيام بتحديد الشخص المسؤول عن حصول الانحرافات.

2-7 أخلاقيات الأعمال وتحديد المسؤوليات

يُعد مفهوم أخلاقيات الأعمال من المفاهيم القديمة والتي حث عليها الدين الإسلامي،

إذ أن السلوك الإنساني للمسلم محكوم بالقيم الأخلاقية الإسلامية التي تقوم على المسؤولية

أمام الله عز وجل مما يلزم مراعاة القيم الإنسانية المرتبطة بهذا السلوك كالقناعة والصدق والأمانة والوفاء والعدل (فنتقجي، 2004، ص91)، ففي حديث عن النبي محمد صلى الله عليه وسلم الذي رواه جابر رضي الله عنه (إن من أحبكم إلي وأقربكم مني مجلساً يوم القيامة أحسنكم أخلاقاً)، وقال في حديث أخرجه البزار وابن حبان عن أبي هريرة (ألا أخبركم بخياركم قالوا بلى يا رسول الله قال أطولكم أعماراً وأحسنكم أخلاقاً).

الأخلاقيات حالة ذهنية وليست مجموعة من القواعد، وتعرف الأخلاق بأنها مبادئ تتعلق بخصائص مثل الأمانة والنزاهة، والاعتمادية والمسؤولية وجوانب أخرى في السلوك القويم مقابل السلوك الخاطئ (حماد، 2004، ص162). كما أن جوانب السلوك الأخلاقي وضرورة العمل بأخلاقيات الأعمال من قبل منظمات الأعمال لا ترتبط بمجتمعات محددة بل إنها أصبحت موضوعاً حيوياً مهماً تواجهه منظمات الأعمال في الدول المتقدمة والنامية (Daft, 2003, p:326).

ويعتقد (الصباغ، 2002، ص204) أن الأخلاق هي معايير للتصرف والسلوك التي من المتوقع أن يتبعها الناس وتتنوع الأخلاق الشخصية بفعاليات الفرد اليومية وسلوكياتهم في نشاطاتهم العملية المختلفة، وهذا يشمل طريقة تعاملهم مع زملائهم والزبائن وأي شخص آخر يتعامل مع المنظمة، ويوجد بعضهم صعوبة كبيرة في تحديد أين تبدأ الأخلاق الشخصية وأخلاقيات الأعمال، لأن الأخلاق الشخصية تؤثر وتغطي على أخلاقيات الأعمال، ومن المهم أن نفرق بين السلوك الأخلاقي والسلوك القانوني فالأخلاق هي السلوك المتوقع مع الأفراد، أما القوانين فتتعامل مع الأفعال المطلوبة فهناك فعلاً قد يكون قانونياً ولكنه غير أخلاقي، أو أخلاقي ولكنه غير قانوني.

وقد وصف (Wehrich and Koontz, 2003, p:70) أخلاقيات العمل بأنها كل ما يتعلق بالعدالة وبعض النواحي مثل توقعات المجتمع والمنافسة بنزاهة والإعلان والعلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية. في حين أشار (لطي، 2005، ص14) إلى أن الاستقامة والقيم الأخلاقية تعتبر منتجاً للمعايير الأخلاقية والسلوكية، وكيف يمكن توصيلها والالتزام بها في الممارسة، وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز والإجراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية أو غير أخلاقية.

وأوضح (Daft, 2003, p:139) بأن الأخلاقيات تتعلق بالقيم الداخلية والتي هي جزء من البيئة الثقافية للمنظمة، وأيضاً بأشكال القرارات المتعلقة بالبيئة الخارجية، إذ إن المسألة الأخلاقية تؤثر على تصرفات الفرد أو المجموعة أو المنظمة بشكل (سلبى أو إيجابى) على الآخرين.

2-8 تفعيل دور محاسبة المسؤولية من خلال أخلاقيات الأعمال

يشكل الفرد محور العمل في محاسبة المسؤولية فهو الذي يشارك في وضع المعايير، وفي ضوءها يقيم الأداء للفرد الآخر في الشركة وإعداد تقارير ترفع إلى الإدارات العليا بذلك، لذلك فإن أخلاقيات العمل المحاسبى تتحكم بصورة كبيرة في مخرجات هذا النظام من المعلومات المحاسبية.

صنف (الكسب، ورشيد، 2006، ص16) أخلاقيات الأعمال للمحاسب التي تتحكم

في فاعلية مخرجات نظام محاسبة المسؤولية بمجموعتين هما:

1- أخلاقيات أعمال مهنية: وتمثل هذه الأخلاقيات بدرجة الثقة بالمعلومات

المحاسبية التي تتضمن الحياد وعدم التمييز تجاه مصالح المتعارضين لمن يستخدم

تلك المعلومات وصدق المعلومات، أي أن تمثل المضمون الذي تهدف إليه تمثيلاً

صادقاً، وكذلك الموضوعية في المعلومات المفروضة والقدرة والخبرة المهنية

والفنية والعلمية، وبما يفى بإتقان العمل الموكل إليه وهذه الأخلاقيات قد تكون

قانونية، أي ملزمة من جهات إدارية وفنية أعلى، وصفة الإلزام في التطبيق

والتمثيل بناء على قاعدة قانونية تعاقب المخالف لهذه الخصائص والقواعد

والمبادئ التي يجب أخذها بالاعتبار عند إعداد تقارير الأداء.

2- أخلاقيات أعمال ذاتية: وهذه الأخلاقيات تتمثل بعلاقة في مفهوم نسبي داخل

الإنسان، وهو الإيمان المنبثق عن مجموعة مبادئ ذهنية، كالانضباط أي اتباع

السلوك الأخلاقي والنزاهة، أي تجنب التصرفات التي من شأنها أن تولد ضغوطا

تؤثر على تصرفاته والأمانة والمحافظة على الوعد والشفافية، أي تقديم صورة

حقيقة لكل ما يحدث والإحساس بالمسؤولية ومشروعة العمل الذي يقوم به والحفاظ

على سرية المعلومات داخل الوحدة والعدالة، وهذه المبادئ الأخلاقية تعزز أو

تضعف داخل المحاسب بحسب درجة الإيمان الذي بداخله بكل من هذه المبادئ

وتكون القاعدة المنبثقة عن هذا الإيمان هو ديني أو عرفي أو اجتماعي تحدد في

ظل البيئة التي يعيش فيها المحاسب.

9-2 رقابة الأداء

أصبح تقييم الأداء جزءاً لا يتجزأ من الرقابة المالية الحديثة، فالرقابة المالية التقليدية تهدف للتأكد من حسن إدارة الموارد المالية دون تمييز أو إشراف، بينما الرقابة المالية الحديثة تعمل على تقييم الأداء ودراسة الفاعلية والكفاءة للبرامج، وذلك للتأكد من حسن استخدام المال العام، فرقابة الأداء تهدف إلى تسليط الضوء على الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في استغلال المنظمة للموارد المتاحة لها (الأصم وآخرون، 2001، ص226).

1-9-2 مفهوم رقابة الأداء

عرف (حسن، 2003، ص274) رقابة الأداء بأنها "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة، من خلال دراسة مدى جودة الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة في المنظمة بما يحقق الأهداف المروجة منها". ويعرفها آخرون بأنها "قياس لما يتم إنجازه من أعمال ثم مقارنتها بما كان ويجب أن يتم ذلك وفقاً للتخطيط المعد مسبقاً لاكتشاف نقاط الضعف والقوة، حيث يتم القياس بواسطة المؤشرات والمعايير المعدة لذلك" (عبد المحسن، 2002، ص75).

وعرفها بعضهم بأنها "مقارنة الأداء الحالي بالأداء المتوقع أي المخطط وهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها ملاحظة التقدم نحو تحقيق الأهداف"، مع بيان المعوقات والانحرافات التي يسفر عنها التقييم، ودراسة أسبابها ومن ثم الوصول إلى الوسائل الكفيلة

بعلاجها، وتجنب تكرارها، مع ضرورة الحرص على استمرار تلك الأسباب والوسائل والعمل على تطويرها في الشركات جميعها (كركور والفارس، 2000، ص232).

أما (الهولي، 2000، ص203) فقد عرف رقابة الأداء بأنها " قياس الأداء بمعالجة المعلومات المرتدة وقياس أداء الأجهزة التخطيطية لمعرفة مدى دقته، وذلك للتعرف فيما إذا كان قد تم اختيار البديل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل التكاليف الممكنة، بينما يتم قياس أداء الأجهزة التنفيذية للثبوت من قدرتها على تنفيذ سياسات الإدارة العليا باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة واقتصاد.

ويرى الباحث أن عملية الرقابة على الأداء تنطوي على عملية منتظمة ودورية، وتتلاءم مع نشاطات وطبيعة عمل كل مؤسسة تهدف إلى تحديد أهداف المؤسسة ووحداتها الوظيفية، وهي تتطلب مراقبة وملاحظة أداء الشركة بشكل مستمر حتى يتم الحكم على كفاءتها على أساس موضوعي وليس شخصي، وبالتالي تحديد معدلات الأداء التي تكون عندها المستويات مقبولة لتحقيق الأهداف. كما أن اختيار النظام الذي يتم استخدامه لقياس وتطبيق الأداء، يتطلب وجود معدلات أداء معيارية يتم وضعها بشكل مسبق وبالاعتماد على أسس علمية وموضوعية، حتى تتم مقارنة الأداء الفعلي للشركة بهذه المعايير، والمقارنة فيما بين النتائج التي تم تحقيقها والمعايير المحددة مسبقاً، فضلاً عن أن تقييم الأداء هو عملية تحليلية لأداء الشركة تعمل على تحديد الاختلافات الجوهرية بين النتائج الفعلية المحددة لها وذلك بغرض تطوير المعايير.

2-9-2 أهمية وظيفة رقابة الأداء

ترجع أهمية الرقابة على الأداء إلى الأسباب التالية: (حامد، 2004، ص 78-79)

1- إن عملية الرقابة على الأداء تساعد في توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية، التي تكون أكثر حاجة للإشراف وحيث يكون الإشراف سوف تكون الإنتاجية أكثر.

2- أن الرقابة على الأداء تعمل على ترشيد الطاقة البشرية في الشركة مستقبلا، حيث يتم إبراز العناصر الناجحة وتمييزها، وكذلك العناصر غير المنتجة من أجل الاستغناء عنها، أو محاولة إصلاحها بهدف زيادة كفاءتها، إذ إن تقييم الأداء يتطلب أساسا موضوعيا لوضع أنظمة الحوافز.

3- تساعد رؤساء الأقسام على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف الشركة، وذلك من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التي سوف تخضع للقياس والحكم.

4- تساعد في وجود نوع من الاقتناع الوظيفي، إذ تعمل على تعريف المدير بكيفية أداء العمل الذي سيتولى مهامه مقدما، كما أن عملية الرقابة على الأداء تسهم في تحديد المدى الذي يتحقق عنده تحمل المسؤوليات الإدارية.

5- إن عملية الرقابة على الأداء تعطي الأساس الذي يتم وفقا له إجراء المقارنة بين الوحدات المختلفة للشركة.

6- إن معايير الأداء تساعد المستويات الإدارية في معرفة أسباب الانحرافات، التي تم اكتشافها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها.

2-9-3 وظيفة الرقابة على الأداء

يشير (الراشد، 2002، ص 49-50) إلى أن وظائف الرقابة على الأداء هي:

- 1- التعرف على مدى قدرة الشركة على تحقيق أهدافها الموضوعية.
- 2- تعمل على تفسير الانحرافات في النتائج الفعلية، وفقا لما ورد في برنامج الأداء تفسيراً واضحاً مع تحديد أسباب هذه الانحرافات.
- 3- تعمل على تحديد الجهات المسؤولة ومراكز المسؤولية التي حصلت فيها انحرافات نتيجة التنفيذ الفعلي لبرنامج الأداء.
- 4- تسهم في معرفة قدرة الشركة على تحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها المالية والبشرية وبما يجنبها الهدر والتبذير.
- 5- تساعد على اتخاذ الخطوات اللازمة لتجنب حدوث الانحرافات في المستقبل.

2-9-4 معايير تقييم الأداء

تقييم الأداء هو عملية يتم من خلالها اشتقاق، أو استكشاف مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط الشركة، التي تسهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للشركة، وذلك من خلال استخراج معلومات من القوائم المالية، ومصادر أخرى كي يتم استخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في تقييم أداء الشركة واتخاذ القرارات اللازمة (مطر، 2006، ص3).

تمثل عملية تقييم الأداء جزءاً من عملية الرقابة، وهي عملية توجيهه لأنشطة الشركة وصولاً لتحقيق أهدافها، كما يعد تقييم الأداء استقراء لدلالات ومؤشرات يتم في ضوءها اتخاذ قرارات، تحدد مسارات الأنشطة في حالة انحرافها، أو تأكيد المسارات التي يكون سيرها في الاتجاه الصحيح، وذلك من إنجاز وتحقيق الأهداف المرغوبة. وتستند عملية التقييم على مقارنة الأداء الفعلي بالنتائج والأهداف المطلوب تحقيقها، ثم توفير التغذية العكسية للإدارة العليا، التي بدورها تقوم بتقييم النتائج واتخاذ القرارات لتصحيح المسارات والانحرافات الخاطئة (Wheelen, & Hunger. 2004, pp: 230-232).

ويرى (مطر، 2006، ص 26) أن هناك مدخلين للتحليل المالي هما:

1- المدخل النوعي: ويكون بناء على معايير موضوعة من قبل ديوان المحاسبة، وهذا

المدخل يتوافق مع الدراسة الحالية.

2- المدخل الكمي: وهذا المدخل يعتبر أن عملية تقييم الأداء هي إحدى العمليات الأساسية

المطلوبة على جميع المستويات الإدارية في الشركة للتحقق من إنجاز الخطط الموضوعة.

ويعتقد (جواد، 2000، ص353) أن قياس الأداء يمثل أحد الأنشطة الهامة في

مجال تقييم الأعمال، التي تشمل مقارنة النتائج بالمعايير المحددة مسبقاً، وتحليل الانحرافات

إن وجدت حتى يمكن من خلاله إجراء التصحيحات اللازمة، والأخذ بعين الاعتبار درجة

التباين بين الأداء الفعلي والأداء المطلوب المسموح ليظل الأداء ضمن درجة من المواءمة

مع الخطة الأصلية لتعتبر مقبولة طالما أنها لا تتعدى الحدود المتفق عليها.

ويشير (عبد المحسن، 2002، ص3-4) إلى أن عملية تقييم الأداء هي عملية

لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الهدف منها فحص واختبار مركز الشركة المالي

والاقتصادي في وقت معين، وذلك باستخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية، لذلك فإن تقييم الأداء يعبر عن نشاط الشركة.

وتشير (العارف، 2005، ص409) في هذا المجال إلى أن المعيار المستخدم في تقييم الأداء ينبغي أن يكون قابلاً للقياس، وأن المعايير التي تنتج بالنتائج قد تكون أكثر أهمية من تلك التي توضح الوضع الحالي، إذ تعتمد عملية التقييم على معايير كمية ونوعية يتوقف اختيارها على حجم المؤسسة وطبيعة عملها وفلسفة إدارتها واستراتيجياتها المتبعة، وأنه لإنجاح العمل الرقابي لا بد من تحديد معايير موضوعية للأداء، ليتم الحكم من خلالها على حجم العمل المنجز، وفيما يلي المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء:

- 1- الكم: أي كمية الإنتاج بالوحدات أو رقم مبيعات في الشركة، أو عدد المعاملات التي يتم إنجازها في دائرة معينه.
- 2- الكيف: أي نوعية وجودة السلعة أو الخدمة المقدمة.
- 3- الزمن: وتعني مقدار الوقت الذي يتطلبه إنتاج السلعة أو الخدمة.
- 4- التكلفة: وهي النفقات المدفوعة لإنتاج السلعة أو تقديم الخدمة.

2-9-5 مراحل عملية الرقابة على الأداء

إن عملية الرقابة على الأداء تمر بعدة مراحل وخطوات أساسية ومتسلسلة زمنياً يلزم اتباعها إلى نهاية العملية الرقابية، وقد بين (جريسات، 2005، ص88-89) أن الرقابة على الأداء تقسم إلى المراحل التالية:

1- المرحلة الأولى: وتقتضي هذه المرحلة وجود أهداف واضحة وعملية وبطريقة تسهل القياس، إذ إن تحديد الأهداف هو عملية منتظمة تمثل دراسة لحاجات الدولة، ومشاركة كافة العاملين في الشركة وتجاوب مع أولويات وحاجات وموارد الدولة.

2- المرحلة الثانية: ويتم في هذه المرحلة وضع معايير الأداء التي تمثل الأداء المطلوب، ويعرف المعيار بأنه الهدف الذي سيتم مقارنته بالإجراءات والنتائج اللاحقة، وتكمن أهمية وضع معايير للأداء المستهدف في أن معايير الأداء تساعد في التعرف على الأداء الفعلي للشركة، وبالتالي معرفة فيما إذا كانت هذه الشركة تقدم ما هو مطلوب منها بكفاءة وفعالية، ولنجاح عملية الرقابة على الأداء يجب إعداد المعايير التي تمثل الأداء المرغوب أو المستهدف الذي تريد المؤسسة الوصول إليه، وقد بين (ناجي، 2003، ص43-44) أن هناك عدة تقسيمات لمعايير الأداء أهمها:

أ- المعايير التاريخية: وهي تلك المعايير المستخرجة من الدفاتر والسجلات عن الأداء الماضي.

ب- المعايير الخارجية: وهي المعايير المتعلقة بمنظمات مثالية، أو تلك التي تقرضها جهات خارجية.

ج- المعايير المحددة مسبقا: وهي تلك المعايير المعتمدة على دراسة وتحليل لوحدات المنظمة على ضوء الظروف الداخلية والخارجية.

د- المعايير الهندسية (المحددة فنيا): وهذه المعايير تصلح لبعض المجالات مثل تخطيط الآلات من جهة تحديد وقت التشغيل لوحدة معينة على آلة معينة.

هـ- المعايير المعتمدة على التقدير الشخصي: وتتوقف هذه المعايير على ميول المديرين وآرائهم.

3- المرحلة الثالثة: قياس الأداء الفعلي إذ إن عملية الرقابة على الأداء تتطلب إجراء مسح ميداني وشامل للوحدة، من أجل التعرف على سائر العمليات والوقوف على العلاقات التي تربط بين مختلف مراحل العمليات، والتوصل إلى خصائص النشاط الذي تمارسه الوحدة، وأثر ذلك على إدارتها ودراسة اقتصاديات برامج التشغيل المختلفة، وصولاً إلى محاسبة المسؤولين عن الوحدة، وذلك تمهيداً للوصول إلى الإجراءات العلاجية اللازمة، لتلافي القصور في الأداء والعمل على استمرار نجاح الوحدة في المستقبل، ويتم قياس الأداة الفعلي عادة من خلال استخدام النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية للحصول على البيانات والمعلومات، وهنا يجب توفر أفراد مدربين للقيام بهذه الأعمال مع ضرورة استخدام الأساليب الحديثة، وذلك توخياً لسرعة عرض نتائج قياس الأداء على من يمتلك سلطة التغيير، إذ إن لعامل السرعة أثره في فاعلية النظام الرقابي (الكفراوي، 2000، ص37). أما (دهمش، 2000، ص ص 225-226) فيشير إلى يمكن النظر إلى معايير الفعالية والكفاءة والإنتاجية كمعايير، أو مؤشرات للرقابة على الأداء وكما يلي:

أ- الفعالية Effectiveness: وتشير إلى درجة أو مستوى تحقيق الأهداف، وتحديد أنها نسبة الهدف المتحقق إلى الهدف المخطط أو المرسوم مسبقاً، فالفاعلية تتضمن التأكيد على تحقيق الهدف الذي يمكن الوصول إليه من خلال المخرجات، لذا فإن الفعالية لا تهتم بمقدار الموارد التي يجب أن نضحي بها من أجل تحقيق ذلك الهدف،

ويشير (الوقفي، 2000، ص 41) إلى أن القياس الأمثل للفعالية يتم من خلال المداخل التالية:

1- الأهداف الرئيسية أو الثانوية أو المرحلية المقيدة أو المتوسطة أو طويلة الأجل، لذا فإن قياس الفعالية يتم من خلال بيان ما حققته الشركة من أهداف.

2- الموارد المادية والبشرية: فكلما استطاعت المنظمة تلبية احتياجاتها من الموارد المادية والبشرية، أدى ذلك إلى زيادة فعاليتها وتمكنت من تحقيق أهدافها بسهولة.

3- المؤشرات الكمية: كالنسب المئوية وبعض المؤشرات الوصفية والبيئية.

4- المؤشرات الاقتصادية: ومن ذلك استخدام القيمة المضافة.

ب- الكفاءة Efficiency: وتعني نسبة المخرجات إلى المدخلات، أي نسبة السلع المنتجة إلى الموارد المستخدمة في إنتاجها، فالكفاءة تهتم اهتماما كبيرا بالمخرجات، ذلك أن المخرجات تعتبر النتيجة المباشرة لنشاطات المشروع (دهمش، 2000، ص 225).

ج- الإنتاجية Productivity: إن المشروع الذي يحقق أهدافه هو مشروع فعال، والمشروع الذي يستخدم أقل موارد ممكنة هو مشروع كفاء، وعندما يتحقق الاثنان (الفاعلية والكفاءة) فسيكون المشروع عندها منتجا، وهذا يقودنا إلى مصطلح الإنتاجية وهي قدرة المشروع أو المؤسسة على تحقيق أكبر قدر ممكن من أهدافها باستخدام أقل

قدر ممكن من الموارد المتاحة، وتعرف على أنها نسبة المخرجات إلى المدخلات) الوقي، 2000، ص 40).

وحسب (ناجي، 2003، ص 49-51) فإن هناك عددا من الملاحظات التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار عند إجراء عملية قياس الأداء الفعلي، هي:

أ- هناك حاجة إلى البراعة في القياس للوقوف على نتائج التنفيذ بدقة ووضعها في صورة تمكن من مقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدما.

ب- يتوجب الاستفادة من كافة البيانات والمعلومات المتوفرة في عملية قياس الأداء.

ج- استخدام الأعراض في الرقابة، وذلك أنه يمكن توقع حدوث انحرافات خطيرة من واقع ملاحظة أعراض، أو حالات معينة أثناء التنفيذ تنذر بوقوع خطر ما يهدد تحقيق أهداف الخطة.

د- في حال استخدام أسلوب الرقابة المترامنة مع التنفيذ عادة ما يستخدم أسلوب التنبؤ، أو التوقع بحدوث انحراف معين، مما يستدعي اتخاذ قرار تصحيحي.

هـ- استخدام العينات في عملية قياس الأداء حيث أنه وعندما يصعب قياس جميع النتائج المتحققة فعلا عندها يتم اللجوء إلى استخدام نظام العينات للتغلب على هذه المشكلة.

4- المرحلة الرابعة: ويتم في هذه المرحلة القيام بمقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية مسبقا، تهدف هذه المرحلة إلى الكشف عن أوجه القصور والأخطاء والانحرافات التي حدثت في الأداء الفعلي.

5- المرحلة الخامسة: وفي هذه المرحلة يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات التي تحصل، ويتوقف ذلك على المعلومات والبيانات المتاحة حول الأهداف والمعايير المحددة مسبقاً، وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء المتحقق بالأداء المراد الوصول إليه (الكفراوي، 2000، ص38).

هنالك ثلاثة من أنظمة الرقابة مطلوبة من أجل رقابة فعالة وكفوءة وهذه الأنظمة

الرقابية هي: (Besant and Raj, 2005, p102)

1- الرقابة الإستراتيجية (المستوى الأعلى): وهي رقابة ترى أن مهمة إدارة

العليا الأساسية تتمثل في قيادة المنظمة نحو النمو والنجاح.

2- الرقابة الإدارية (المستوى الأوسط): وهي رقابة تحصر المسؤولية الإدارية

الوسطى أي رؤساء الأقسام ومساعدتهم.

3- الرقابة التنفيذية (المستويات الدنيا): وهي الأداة الرئيسة لتحقيق أغراض

هذه الرقابة تتمثل في رقابة التكاليف، وتعرف رقابة التكاليف بأنها " تقدير مسبق

لمقدار التكاليف تحت ظروف عمل معينة "، فمقياس التكلفة يسهم في تأسيس

معايير لقياس تكلفة الإنتاج والخدمات، ومن ثم مقارنة النتائج الفعلية مع المعايير

التي تم وضعها والمعايير التي وضعت مسبقاً لقياس التكلفة التي تسمى بـ "

مقياس التكلفة " الذي يهدف إلى وضع قواعد الأداء، وبيان مدى كفاءة هذا الأداء

والرقابة على تكاليف العمليات من خلال وضع معايير التكلفة وتحليل المتغيرات

المختلفة، وتصحيح أوجه القصور والنقص في الأداء، إضافة إلى أن هذا المقياس يهدف إلى التوجيه للطرق المختلفة لتطوير الأداء.

يشير (Burton and Thacker, 2006, p:429) إلى أن البدائل المتاحة أمام

إدارة الشركة بعد إجراء عملية تقييم الأداء تكون على النحو التالي:

1- التمسك بالمعايير الموضوعية والمحافظة عليها، ويتم تطبيق هذا البديل عندما

ترى الإدارة بأن الأداء الفعلي مناسب وموافق لما تم وضعه من معايير مسبقة.

2- في حالة كون الأداء الفعلي غير مطابق للمعايير الموضوعية، فإن الإدارة هنا

تحتاج إلى تصحيح الانحرافات التي حصلت وإجراء مزيد من التدريب للموظفين

ومنهم المزيد من الحوافز ليقوموا بالعمل على أتم وجه.

3- تغيير المعايير، في بعض الأحيان تكون المعايير في التطبيق الفعلي أكبر من

الإمكانات والموارد المتاحة للمنظمة ، وفي هذه الحالة يجب على الإدارة مراجعة

المعايير حتى تجعلها عملية ومقبولة ومناسبة لقدرات المنظمة.

2-10 تقارير الأداء

التقارير هي طريقة للاتصال داخل التنظيم في ظل نظام محاسبة المسؤولية،

وتعمل على إمداد الجهات التنفيذية في الشركة بالبيانات اللازمة، لتطبيق الإجراءات

الرقابية المناسبة لتحقيق كفاية الاستخدام، فهي من أدوات نظام محاسبة المسؤولية، وخاصة

أن الهدف الرئيسي من محاسبة المسؤولية هو اتخاذ الإجراءات الصحيحة، لأنها ستفيد في

تعديل الظروف المستقبلية، التي تؤثر على التكاليف بشكل جيد قبل حدوثها، ولما كان تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب ربط التكاليف وتحليلها وفقاً للمستويات الإدارية فلا بد من وجود آلية لربط التكاليف وتحليلها وتتمثل في التقارير (صالح، 2000، ص 454).

ويشير (الحارس، 2004، ص 428) إلى أنه عند ربط التقارير بالمستويات الإدارية، فإنه يتم ربط التقارير في الشركة بالمستويات الإدارية بشكل صحيح، وبالتالي يجب الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

1- أن التكاليف الاستثمارية تحتاج إلى رقابة دقيقة وعناية فائقة وذلك لأنها قد تصبح مصدراً لتكاليف الثابتة والمتغيرة في الأجل المختلفة.

2- أن يوجد تكاليف لا تخضع للرقابة وهي الناتجة عن قرارات خارجة عن إدارة الشركة.

3- أن التكاليف المتغيرة يمكن تحويلها إلى تكاليف ثابتة فمثلاً يمكن استبدال العمالة بأجهزة الكترونية مما يؤثر كثيراً في نظام محاسبة المسؤولية.

يشير (العريبي، 2003، ص 196) إلى أنه ولإغراض إعداد تقارير المسؤولية وتقييم الأداء في نظام محاسبة المسؤولية، فإنه يتم المقارنة بين الأداء الفعلي بالأداء المستهدف، من خلال نظام موازنات الأداء والاختلافات تعالج كانحرافات، وهي تعتبر مرشداً ومعيناً للشركة للأسباب التالية:

1- الانحرافات تمكن المديرين من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ومن تطوير استراتيجياتها.

2- الانحرافات ممكن أن تكون مقياس للأهداف السلبية والتي من الصعب اكتشافها.

3- أن وجود نظام للموازنة يمثل مفتاح ربحية الأنشطة الاقتصادية وهي الطريق للوصول للأهداف المحددة، وبنفس الوقت مصدر الانحراف سيتم اكتشافه في الوقت اللازم.

4- إن إنشاء نظام محاسبي وظيفي إداري هو أداة مفيدة لإدارة الشركة، حيث يسعى لتوحيد الشركة للوصول لأداء بأعلى كفاءة باعتبار أن المحاسبة الإدارية وسيط بين الإستراتيجية والإدارة الحالية إحداهما يمكن أن تثبت وظائفها، بما يخص التكاليف وتحليل النتائج وضبط مستوى التكاليف، واستخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها لتطوير استراتيجياتها وتوجيه وظائف الإدارة في عملية اتخاذ القرار بالاعتماد على المعلومات المزودة. والنموذج التنظيمي الذي يسمح للمحاسبة الإدارية بالنمو الإداري بشكل أفضل.

ويوفر نظام محاسبة المسؤولية تقارير أداء تمثل وسيلة اتصال بين مختلف مراكز المسؤولية في نطاق الهيكل التنظيمي للشركة، وهذه التقارير تستخدم للأغراض الإدارية الداخلية بهدف تقييم أداء المسؤولية عن مختلف مراكز المسؤولية سواء كانت مركز كلفة، أو مراكز ربحية أو مراكز استثمار، حيث يتم إعداد تلك التقارير ورفعها إلى المستويات الإدارية الأعلى من خلال نظام تقارير المسؤولية (عبد اللطيف، 2004، ص 359).

يعد إعداد تقارير الأداء الرقابية لمراكز المسؤولية أحد المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية، إذ إن المسئول عن كل مركز من مراكز المسؤولية، يجب أن يتلقى تقارير دورية عن النتائج الفعلية لمركز المسؤولية مقارنة بالنتائج المخططة والانحرافات التي حدثت ومسبباتها، وتتضمن تقارير الأداء ملخصات بنتائج الأقسام وتحليل للاتجاهات التي تساعد المستويات الإدارية في الرقابة وتقييم الأداء، كذلك عن احتوائها على قياس أو مقارنة العناصر الفردية تحت رقابة الأشخاص المسؤولين (صالح، 2000، ص 454).

والجدير بالذكر أنه لا توجد هناك مجموعة مثلى للتقارير تتناسب جميع الشركات، فالتقارير التي تصلح لقياس الأداء في شركة معينة، قد لا تصلح في قياس الأداء في شركة أخرى، إضافة إلى أن هناك مجموعة من المبادئ يجب مراعاتها في إعداد تقارير كالسهولة والوضوح والتوقيت المناسب والثبات في صيغة التقرير، كذلك مناسبة التقارير لكل من المستوى الإداري المقدم له ولنطاق المسؤولية، فضلاً عن استبعاد التكاليف غير الخاضعة للرقابة من تقارير الأداء.

والمعلومات المحاسبية هي محور ما تتضمنه تقارير الأداء لذا وبهدف تفعيل دور تقارير الأداء في تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، ورفع جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها، وبالتالي تحقيق أعلى كفاية لمستخدمي التقارير والمستفيدين من تلك المعلومات ودعم جودة القرار المتخذ بناءً على هذه التقارير يجب التركيز على منتج هذه المعلومات التي تتحكم بتصرفاته ونتائج أعمال أخلاقيات الأعمال.

ويشير (عبد اللطيف، 2004، ص 359) إلى أنه يجب مراعاة المقومات الأساسية

التالية عند إعداد تقارير الأداء الرقابية، وهي:

1- توافق التقارير مع الخريطة التنظيمية للشركة: أي أن يكون التقرير موجهاً لمركز مسؤولية معين أو رئيس مباشر.

2- التوقيت الملائم: يجب تقليل الفاصل الزمني بين نقطة اتخاذ القرار وإعداد التقرير إلى أدنى حد ممكن.

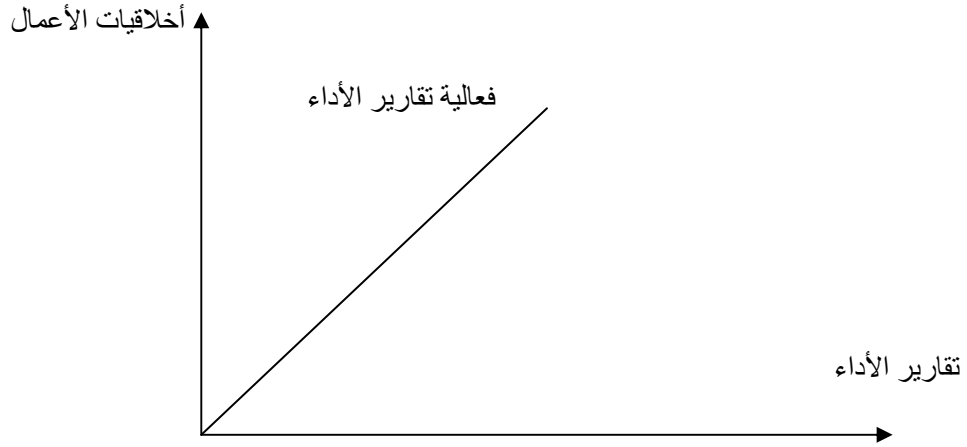
3- يحتوي على المقارنات بين الأرقام الفعلية والمعيارية أو المخططة، وتحديد الانحرافات الجوهرية التي تحتاج إلى إجراءات مصححة.

4- ملاءمة التقرير للمستوى الإداري الذي يرفع له، إذ إنه كلما ارتفع المستوى الإداري كلما قلت التفاصيل، ويرجع ذلك إلى:

- أ- الرئيس يهتم بأداء المستوى الذي يليه مباشرة.
- ب- صعوبة تجميع التفاصيل الكثيرة في تقرير واحد.
- ج- تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء أي التركيز على النواحي التي يختلف فيها الفعلي عن التخطيطي.

ويرى الباحث أن لأخلاقيات الأعمال الأثر الكبير في رفع وتدعيم أو خفض وإضعاف جودة تقارير الأداء، وبهدف تفعيل جودة تقارير الأداء يقع على عاتق الإدارة في الشركة اتخاذ الخطوات التالية:

- 1- توضيح مفهوم أخلاقيات الأعمال داخل الشركة.
 - 2- وضع صيغة قانونية مهنية أخلاقية تضمن احتواء أخلاقيات الأعمال الذاتية.
 - 3- ترغيب المحاسبين للامتثال بهذه الأخلاقيات ودعمها بالحوافز والمكافآت المادية والمعنوية.
 - 4- استخدام أسلوب الثواب والعقاب عند اكتشاف المواقف الأخلاقية والكيفية التي تم فيها المعالجة.
 - 5- تنمية الإحساس بالمسؤولية داخل المحاسب المعد لتقرير الأداء من خلال تدعيم الشعور الإنساني داخل الشركة والقائمة على العدالة والنزاهة في تقييم أداء الغير.
- والشكل (2-1) التالي يوضح تفعيل دور محاسبة المسؤولية من خلال أخلاقيات الأعمال التي من المفترض أن يلتزم بها المحاسب.



الشكل رقم (1-2)

تفعيل تقارير الأداء من خلال أخلاقيات الأعمال

المصدر: الشكل من إعداد الباحث

ويلاحظ من الشكل أعلاه أن فعالية تقارير الأداء تتزايد كلما تزايدت أخلاقيات الأعمال والتي لها أثر في تحسين جودة تقارير الأداء.

11-2 الأوجه السلوكية ومحاسبة المسؤولية

يعتقد (العريبي، 2003، ص 190) أن عملية تقييم الأداء لها أوجه سلوكية وذلك لأن لقياس الأداء أثراً مباشراً على إنجاز الأفراد داخل المشروعات، ويتم تغطية ردود الأفعال المرغوبة على إعداد التقارير إدراك الأفراد بصورة مسبقة لكيفية حساب مقاييس الأداء، وكيفية توزيع المسؤولية عن التكاليف.

وبما أن الفرد هو جوهر محاسبة المسؤولية فهو الذي يستطيع اكتشاف الانحراف، وتحديد الشخص المسؤول عنه وتحديد أسباب حدوثه، وبالتالي فإن محاسبة المسؤولية تهتم بالفرد المتسبب في الانحراف أكثر من اهتمامها بالعنصر الذي حدث فيه الانحراف (الحارس، 2004، ص 424).

إن أهمية الجانب السلوكي للرقابة وتقييم الأداء، تتعكس على تصرفات العاملين بالشركة كاهتمام الفنيين بالعوامل الهندسية والفنية عند إعداد المعايير، مع تجاهل الجوانب السلوكية، الأمر الذي يؤدي إلى وجود فجوة كبيرة بين تلك المعايير كأسلوب فني، وبين مواقع التنفيذ كأسلوب إنساني وسلوكي (زامل، 2000، ص 523).

ويرى الباحث أن درجة فاعلية محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء وخاصة عند إعداد معايير التقييم تتأثر بدرجة كبيرة بالسلوك الإنساني للعاملين المطبقين لهذه المعايير، إذ أهميتها توازي الجانب الفني لهذا المعيار، فالعامل قد يفقد الاهتمام بالعمل أو فقدان الثقة بالنفس بسبب الضغوط غير المرغوب فيها لتنفيذ معيار مفروض، مما قد يؤدي الصدام بين المسؤولين أو فقدان الثقة وسوء الفهم، لذا فإن نظام المشاركة في وضع المعيار أو الاستشارة سيقضي على المشاكل، كما تعمل الحوافز والمكافآت المعنوية والمادية على تطوير التوجه السلوكي للأفراد داخل الشركة، لبذل جهد أكبر من المعيار، وبالتالي الإحساس بالمسؤولية تجاه هذا المعيار وتقبل تقييم الأداء والمسائلة والمحاسبة عن تنفيذه.

2-12 الصناعة النفطية في دولة الكويت

عندما زار الفيلسوف اليوناني "هيرودوت" مصر، قال عبارته الشهيرة "مصر هبة النيل"، أي لولا النيل لما وجدت مصر، ومن ثم فإن استمرار وبقاء مصر مرتبط أساساً باستمرار تدفق المياه من منابع النيل، والواقع أن نفس العبارة يمكن أن تطلق على الكويت، فالكويت "هبة النفط"، أي أن استمرارها وبقائها كدولة "في ظل الأوضاع الحالية" مرتبط أساساً بالنفط، وهذا هو أكبر تحد يواجهه دولة الكويت اليوم.

ويمكن القول إن النفط، كمادة خام وكمنتجات نفطية، قد أسس له موقعا خاصاً في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لدولة الكويت، قبل نحو نصف قرن من الزمان تقريباً، وكان هذا التأسيس في بادئ الأمر يقتصر على نشاط إنتاجي واحد هو الاستخراج، أي استخراج النفط الخام وتسويقه في الأسواق الدولية، مما جعل من هذا النشاط النفطي مقصوراً على الصناعة الاستخراجية، ولكن سرعان ما تطور الأمر ليتفرع عن هذا النشاط نشاط آخر لصناعة أكثر تقدماً وأكثر أفقاً من الناحية التصنيعية التحويلية، هي صناعة تكرير النفط واستخلاص منتجات نفطية ذات استخدامات مختلفة من عملية التكرير.

وبعد أن كانت صناعة التكرير إحدى الصناعات الوليدة والنادرة في دول الكويت حتى منتصف ثلاثينيات القرن الماضي، فإنها تحولت بسرعة مع الوقت إلى إحدى الصناعات التحويلية الأساسية التي شكلت فيما بعد القاعدة التصنيعية التي بُني على دعائمها العديد من الصناعات التحويلية ذات الأحجام الاستثمارية والتشغيلية المختلفة، وذلك بعد أن ازداد عدد المصافي وتضاعفت طاقاتها الإنتاجية.

يعود تاريخ عمليات الاستكشافات والتنقيب عن النفط وعمليات إنتاجه في الكويت إلى عام 1913, وذلك عندما أجرت بعثة البحرية الملكية البريطانية أول مسح جيولوجي بالكويت, وعثرت من خلاله على تسربات سطحية نفطية وغازية بمنطقتي بحرة و برقان, وتلا ذلك إجراء عدة مسوحات جيولوجية في الأعوام 1917 و 1924 و 1932 و 1934, وخلال تلك الفترة تعددت محاولات الشركات النفطية العالمية للحصول على امتيازات للتنقيب عن النفط في الكويت, إلى أن نجحت شركة نفط الكويت المحدودة التي تأسست عام 1934 بمساهمة شركة البترول البريطانية (BP) وشركة الخليج للزيت الأمريكية (gulf oil) في الحصول على حق الامتياز للتنقيب عن النفط في كافة أراضي الكويت ومياهاها الإقليمية لمدة خمسة وسبعين عاماً (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية، تطلع نحو النمو، 2009، ص3).

وفي عام 1937 تم حفر أول بئر استكشافي في الكويت في منطقة بحرة على الشاطئ الشمالي من خليج الكويت (بحرة 1) ووصل الحفر إلى عمق 7950 قدم دون أن تتحقق اكتشافات نفطية تجارية, وفي في 22 شباط من عام 1938 وفي منطقة برقان أسفرت عمليات الحفر عن تحقيق أول اكتشاف نفطي تجاري في دولة الكويت على عمق 3672 قدماً، تلا هذا الاكتشاف حفر ثمانية آبار أخرى في منطقة برقان, خلال الفترة من 1938 - 1942 التي أكدت وجود النفط بكميات هائلة في طبقات العصر الطباشيري الأوسط, في رمال تكوين الوارة وتكوين برقان عند أعماق تتراوح ما بين 3570 و 4800 قدم (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية، تطلع نحو النمو، 2009، ص3).

وفي عام 1949 تم بناء أول مصفاة في الكويت هي مصفاة ميناء الأحمدى بطاقة إنتاجية لم تتجاوز 25 ألف برميل في اليوم، لتلبية احتياجات السوق المحلي الكويتي من الجازولين، والكيروسين، والديزل، وأسست شركة ناقلات النفط الكويتية في العام 1957، وفي عام 1958 تم إنشاء مصفاة ميناء عبدالله بطاقة إنتاجية مقدارها 30 ألف برميل في اليوم، وبعد توسعات عديدة ارتفع إنتاج المصفاة إلى 145 ألف برميل في اليوم في عام 1975، ثم إلى أكثر من 240 ألف برميل في اليوم في عام 1989، وتأسست شركة البترول الوطنية الكويتية عام 1960، كشركة مملوكة من قبل القطاعين العام والخاص، وبدأت عملياتها في مصفاة الشعبية في عام 1968 بطاقة إنتاجية مقدارها 95 ألف برميل في اليوم، وبعد مشاريع توسعة في عام 1975 ارتفع إنتاجها إلى 195 ألف برميل في اليوم، كما تأسست شركة الكيماويات البترولية في عام 1963 أيضاً، كمشروع بين الحكومة والقطاع الخاص، وبدأت في السنة التالية عمليات تصنيع المشتقات النفطية (التقرير السنوي الصادر عن مؤسسة البترول الكويتية، لعام 2009، ص 16).

وبحسب تقرير منظمة الأقطار العربية المصدرة للبترول (أوابك)، 2009، تتوافر في الكويت حالياً 3 مصافٍ محلية لتكرير النفط، بطاقة إنتاجية إجمالية تبلغ حوالي 900 ألف برميل يومياً، ويتم تصدير معظم المنتجات النفطية المكررة من الكويت إلى الدول الآسيوية، كما أنه تم تشغيل قطاع التكرير الكويتي بأعلى طاقته الإنتاجية لتلبية الطلب العالمي من هذه الدول، وتُشير التقارير إلى أن الكويت تخطط لإجراء تحسينات في قطاع تكرير النفط بنهاية هذا العام 2010، وبتكلفة تتعدى 5 مليار دولار، وتشمل هذه التحسينات زيادة قدرة القطاع لإنتاج أنواع الوقود المُستخدمة في المركبات، والتي تتميز بانخفاض

عالٍ لنسبة الكبريت، وقد وقعت الكويت عقداً مع شركة هيونداي الكورية في أيار 2005 لتحسين ميناء الأحمدى وجعله قادراً على إنتاج جازولين وديزل بنسبة كبريت أقل، وخفض نسبة زيت الوقود في خليط منتجاته، وبكلفة 400 مليون دولار، والجدول رقم (1-2) التالي يبين بيانات حول مصافي النفط في الكويت:

جدول رقم (1-2)

مصافي النفط في دولة الكويت، 2009

اسم المصفاة	تاريخ الإنشاء	الطاقة التصميمية (ألف برميل/يوم)
ميناء الأحمدى	1949	455
ميناء عبدالله	1958	255
الشعبية	1968	195
الإجمالي		905

المصدر: منظمة الأقطار العربية المصدرة للبتروك (أوابك)، 2009. ولدولة الكويت مصافي في دول أجنبية، وتقوم شركة البترول الكويتية العالمية (KPI)، بإدارة عمليات تكرير وتسويق النفط التابعة لمؤسسة البترول الكويتية (KPC) في أوروبا الغربية، وتمتلك مؤسسة البترول الكويتية مصافي لتكرير النفط في روتردام وإيطاليا، حيث إن هذه المصافي ساعدت شركة البترول الكويتية العالمية في توفير الإمداد المباشر لنسبة كبيرة من منافذها للبيع بالتجزئة في أوروبا، إضافة إلى استثمارات في بلجيكا والسويد وتايلاند، وهناك استثمارات أخرى محتملة في مجال تكرير النفط وتسويقه

في الصين، والهند، واندونيسيا، وباكستان، وسنغافورة، وكوريا الجنوبية، ودول أجنبية أخرى، كما تقوم شركة البترول الكويتية العالمية حالياً بتسويق ما يقارب من 300 ألف برميل يومياً في أوروبا الغربية وتايلاند من خلال 5 آلاف محطة توزيع بالتجزئة (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية، تطلع نحو النمو، 2009، ص5).

بدأت دولة الكويت في آذار 2004 الإنتاج الفعلي لوحدتي التهذيب بالعامل الحفاز في مصفاة ميناء الأحمدى، وتعتبر هاتان الوحدتان آخر وحدات مشروع إعادة بناء وتطوير المصفاة نتيجة للانفجار الذي أصابها في عام 2001، هذا وتبلغ الطاقة الإنتاجية لكل من وحدتي التهذيب بالعامل الحفاز 18 ألف برميل يومياً، كما تدرس دولة الكويت إنشاء مصفاة جديدة لتكرير النفط في منطقة الزور بتكلفة تبلغ 2.5 مليار دولار، وبطاقة إنتاجية تصل إلى أكثر من 600 ألف برميل يومياً، ومن المحتمل أن يتم البدء في تشغيل هذه المصفاة في هذا العام 2010 عوضاً عن مصفاة الشعبية القديمة، حيث تم في تشرين الأول 2004 منح شركة فلور دانييل الأمريكية (Flour-Daniel) عقداً للأعمال الهندسية والتصاميم الأولية.

2-13 مؤسسة البترول الكويتية

تشهد صناعة النفط في العالم تطوراً سريعاً، وزيادة في حجم الطلب العالمي على هذه السلعة الحيوية، الأمر الذي دفع حكومة دولة الكويت للقيام باتخاذ مجموعة من القرارات التي تتواءم مع هذه التطورات العالمية، فقررت إنشاء مؤسسة البترول الكويتية

في عام 1980م، كمؤسسة شاملة لإدارة المصالح النفطية الكويتية الأخذة في التنويع، ولتوحيد نشاطات وتوجهات القطاع النفطي في البلاد، حيث تقدم المؤسسة سلسلة متكاملة من الخدمات في مجال الصناعة النفطية من خلال شركاتها التابعة حيث تتولى هذه الشركات مهما مختلفة في مجال الاستكشاف والإنتاج والتكرير والبتروكيماويات والتسويق وبيع التجزئة والنقل البحري، وتمثل الوظيفة الأساسية للمؤسسة في رسم التوجهات الإستراتيجية لعمليات التسويق والبيع والنقل البحري لمنتجات النفط (التقرير السنوي الصادر عن مؤسسة البترول الكويتية، لعام 2009، ص 11).

وقد أخذت مؤسسة البترول الكويتية على عاتقها حماية موارد الكويت الهيدروكربونية والاستغلال الحذر لتلك الموارد، وزيادة عائداتها، من خلال عمليات التسويق الفعالة للنفط الخام وغيره من المنتجات النفطية المصاحبة، والالتزام بتطوير القدرات النفطية والإدارية للقوى العاملة، والالتزام بالمساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني من أجل تحقيق أهداف وطموحات الكويت، وقد رفعت المؤسسة شعار التكامل في أنشطتها عبر سلسلة من العمليات، التي تهدف إلى زيادة القيمة المضافة بدءاً من عمليات الاستخراج وصولاً إلى المستهلك، محققة بذلك ما يعرف بالتكامل الراسي من القاعدة إلى القمة ومن الإنتاج إلى منافذ البيع (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء، 2009، ص 10).

أما الشركات التابعة لمؤسسة البترول الكويتية فهي:

1-13-2 الشركة الكويتية لنفط الخليج (استكشاف وتطوير النفط في المنطقة المقسومة)

تأسست الشركة الكويتية لنفط الخليج في عام 2002، لتتولى إدارة حصة الكويت من الثروات الطبيعية في المنطقة المقسومة بالخفجي مناصفة مع المملكة العربية السعودية ممثلة بشركة تكساكو العربية السعودية، وقد تسلمت الشركة الكويتية لنفط الخليج مهامها بشكل رسمي، بعد أن انتهت فترة الامتياز الممنوح لشركة الزيت العربية المحدودة في 4 كانون الثاني من عام 2003، حيث تقوم الشركة وفقاً لقرار تأسيسها بإجراء عمليات الاستكشاف، تطوير الحقول، الإنتاج، التكرير، النقل، التخزين، وتسويق النفط والغاز في منطقتي عمليات الخفجي المشتركة، وتشرف الشركة الكويتية لنفط الخليج على عدة حقول منها حقل الخفجي والحوت الذي يشكل المصدر الرئيسي لإنتاج النفط الخام في المنطقة المقسومة، وحقل الوفرة الذي يعتبر من أكبر الحقول البرية في المنطقة المقسومة (التقرير السنوي الصادر عن مؤسسة البترول الكويتية، لعام 2008، ص 7).

2-13-2 شركة نفط الكويت (استكشاف وتطوير النفط)

تأسست شركة نفط الكويت المحدودة في عام 1934م، أسستها شركة النفط الانجليزية الإيرانية المعروفة الآن باسم شركة البترول البريطانية (BP) وشركة جالف للزيت الأمريكية (المعروفة الآن بشركة شيفرون)، وتتولى الشركة مسؤوليات الاستكشاف والتنقيب وإنتاج النفط الخام والغاز في دولة الكويت، إضافة إلى استكشاف وتطوير وإنتاج

المواد الهيدروكربونية في الكويت، وتخزين النفط الخام وإيداعه في الصحاريح المعدة للتصدير، كما تعمل الشركة على إيجاد المخزون من النفط الكويتي، كما تدير الشركة عمليات الإنتاج والتصدير للنفط والغاز في المنشآت التابعة لها في أكثر من 12 حقلاً نفطياً متطوراً والمنشرة في دولة الكويت، هي الحقول الشمالية، والحقول الغربية، والحقول الشرقية، والحقول الجنوبية (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء، 2009، ص15).

2-13-3 الشركة الكويتية للاستكشافات البترولية الخارجية (الاستكشاف الخارجي)

تأسست الشركة الكويتية للاستكشافات البترولية الخارجية (كوفيك) في عام 1981، ويتركز نشاط الشركة برا وبحرا في 4 مناطق إقليمية رئيسية تنتشر على اتساع 3 قارات وتمارس نشاطها في 16 بلدا هي (اندونيسيا- ماليزيا- باكستان- اليمن- سوريا- استراليا- الصين- الفلبين- مصر- السودان- تونس- ساحل العاج- موريتانيا- الكونغو- فيتنام- بنغلادش)، وقد وضعت كوفيك سياستها في التنقيب عن النفط خارج حدودها كهدف معن لنقل رؤوس الأموال إلى داخل الكويت وتحقيق الاستثمار المربح، فسعت إلى توسيع أنشطتها واستثناء المشاريع ذات المخاطر الربحية من جدول أعمالها، وفي الوقت الحالي تنهياً الشركة للدخول في مشاريع جديدة حول العالم، من خلال التركيز على ما تملكه من أصول ومشاريع وتطوير أدائها من أجل زيادة وتحسين ما تجنيه من أرباح، هذا إلى جانب خلق فرص جديدة للاستثمار عن طريق السعي لتحقيق المشاركة الدولية (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء، 2009، ص18).

2-13-4 شركة التنمية النفطية (تطوير حقول الشمال)

تأسست شركة التنمية النفطية في عام 2005 برأسمال قدره 300 مليون دينار كويتي، وتتمثل الأهداف الرئيسية للشركة بالتعاون والتعاقد مع أحد اتحادات شركات النفط العالمية المؤهلة لتطوير أربعة حقول نفطية شمال الكويت وهي: الروضتين والصابرية والرتقة والعبلي، وذلك بهدف رفع القدرة الإنتاجية لهذه الحقول إلى 900,000 برميل نفط يوميا، مما يزيد من دخل الكويت في ظل الطلب المتزايد على النفط في الأسواق العالمية (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء، 2009، ص 17).

2-13-5 الشركة الكويتية لتزويد الطائرات بالوقود (وقود الطائرات)

الشركة الكويتية لتزويد الطائرات بالوقود (كافكو) في عام 1963، كشركة كويتية مملوكة بنسبة 51% لشركة البترول الوطنية الكويتية ونسبة 49% لشركة البترول البريطانية المحدودة (BP) ولاحقا أصبحت كافكو إحدى الشركات المستقلة والتابعة لمؤسسة البترول الكويتية، وتتفرد الشركة بنشاط تزويد الطائرات بالوقود في دولة الكويت، حيث تتولى القيام بكافة الخدمات المتعلقة بتزويد الطائرات بالوقود لجميع الطائرات العاملة على أرض مطار الكويت الدولي KIA، كما تقوم بتقديم الاستشارات وخدمات الدعم الفني لوزارة الدفاع، وتدير كافكو حاليا مستودعا يتكون من عدة صهاريج وخزانات لوقود الطائرات وبشكل آلي على موقع مساحته 115000 متر مربع وبطاقة تخزينية تقدر سعتها ما يقرب من 27 مليون لتر، كما تملك كافكو وتدير أسطولا من المعدات والمزودات

الحديثة، التي تقوم بدورها في عمليات تزويد الطائرات بالوقود التي يبلغ عددها (3000) طائرة شهريا، كما يقوم مختبر الجودة والنوعية في الشركة بإجراء كافة الفحوصات المخبرية وبصورة مستمرة لضمان لجودة وسلامة الوقود قبل تداوله وذلك حسب المواصفات والمعايير العالمية المعمول بها، وكافكو عضو في IATA وهي حاصلة على شهادتي الجودة ISO (2000-9001) و (14001)، كما تسعى الشركة إلى تقديم أفضل منتجات الوقود الخاص بالطيران والأكثر جودة، بالإضافة إلى توفير الخدمات الأكثر تطورا إلى عملائها، وتسعى لأن تكون الاختيار الأول لعملائها في إطار تزويد الطائرات بالوقود معتمدة في ذلك على التزامها بمعايير الجودة وتقديم الخدمات المتميزة التي تلقى رضاهم واستحسانهم (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء، 2009، ص20).

2-13-6 شركة البترول الكويتية العالمية (التسويق والتكرير العالمي)

تأسست الشركة عام 1983 وتعتبر الذراع العالمي لمؤسسة البترول الكويتية إذ تعنى بكافة عمليات التكرير والأبحاث وتسويق المنتجات النفطية وبيع الوقود خارج الكويت، وتقوم الشركة بتسويق حوالي 380,000 برميل يوميا عبر ما يزيد عن 4000 محطة خدمة تحمل علامة " كيو ايت " Q8" تنتشر عبر عدة بلدان أوروبية هي إيطاليا والسويد والدنمارك وهولندا وبلجيكا ولوكسمبورغ، كما تدير الشركة عمليات بيع مباشرة حيث تملك الشركة خدمات تزويد الديزل IDS – (International Diesel Services) شبكة منافذ بيع تعمل بصورة آلية بالكامل على مدار 24 ساعة لتوفير الديزل لشبكة النقل

البري المحلي والدولي الواسعة الانتشار وتزويد شاحنات النقل بالوقود في جميع أنحاء أوروبا، وتقوم الشركة بتوفير وقود الطائرات للعديد من المطارات الرئيسية في العالم، فضلا عن المطارات الإقليمية الأصغر، كما توفر شركة البترول الكويتية لتزويد الطائرات بالوقود " KPIAC الوقود لأكثر من 50 مطارا في جميع أنحاء أوروبا والشرق الأقصى ولأكثر من 200 شركة طيران، وتعمل الشركة بإنتاج وتسويق أنواع عديدة من الزيوت وتصديرها إلى الأسواق الرئيسية في أوروبا وغيرها، وتمتلك الشركة مصفاة في هولندا لسعة تكريرية تعادل 85 ألف برميل يوميا كما تمتلك في مصفاة ميلاتزو بايطاليا بنظام المشاركة 50% مع شركة AGIP الإيطالية بسعة تكريرية تعادل 155 ألف برميل يوميا، وتسعى الشركة إلى التوسع في الأسواق الآسيوية ذات النمو المرتفع من خلال بناء مصافٍ (بالتكامل مع مجمع البتروكيماويات) في فيتنام والصين، إضافة إلى محطات تعبئة الوقود (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء، 2009، ص 21).

2-13-7 شركة صناعة الكيماويات البترولية (البتروكيماويات)

تأسست شركة صناعة الكيماويات البترولية في عام 1963، وتتولى إدارة ثلاثة مصانع لإدارة الامونيا السائلة وثلاثة مصانع لإنتاج سماد اليوريا ومصنعا للبولي بروبيلين، أما شركة إيكويت للبتروكيماويات، فقد تم تأسيسها من قبل شركة صناعة الكيماويات البترولية وشركة يونيون كاربايد التابعة لشركة داو كميكال بنسبة 42% لكل منهما، وشركة بوبيان للبتروكيماويات بنسبة 10% وشركة القرين لصناعة الكيماويات البترولية

بنسبة 6%، فإنها تضم مجعاً ضخماً لتصنيع مادة الايثلين ومادة البولي ايثيلين جلايكول، كما تملك شركة صناعة الكيماويات البترولية أسهماً في شركة القرين لصناعة الكيماويات البترولية بنسبة 10%، وعلى الصعيد الدولي تملك شركة صناعة الكيماويات البترولية نسبة 49,9% من أسهم شركة إيكويت للتسويق في البحرين، كما أنجزت الشركة استثمارات مشتركة بنسبة 50% مع شركة داو كميكال في شركتي أم أي جلوبال إيكويبوليمرز، وتملك الشركة حصصاً استثمارية أخرى في شركة الخليج لصناعة البتروكيماويات في البحرين بنسبة 33,3% ومن المشاريع المشتركة للشركة مصنع العطريات ومجمع لتصنيع الأوليفينات ومصنع الستايرين (النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء، 2009، ص22).

2-13-8 شركة ناقلات النفط الكويتية (النقل)

تأسست شركة ناقلات النفط في عام 1957 وتختص الشركة بشكل أساسي، بامتلاك وإدارة أحد أضخم أساطيل النقل البحري في العالم، ويضم ناقلات النفط الخام وناقلات المنتجات البترولية وناقلات الغاز المسال والنفط الخام والمنتجات البترولية المكررة والغازات المسالة، وعلى أسس تجارية، كما تقوم الشركة باعتبارها المسؤولة عن قطاع النقل بمؤسسة البترول الكويتية بتشغيل أسطول حديث متوازن لنقل النفط إلى كافة أنحاء الكرة الأرضية، واستطاعت شركة ناقلات النفط الكويتية الحفاظ على ربحية أعلى من المعدل الطبيعي بسبب الاهتمام الكبير الذي توليه لتخفيض نفقات التشغيل وحكمتها في استبدال السفن القديمة في الأوقات المناسبة، كما تتولى الشركة أيضاً تشغيل عمليات مصنع

الغاز المسال وهو المختص بتعبئة وتوزيع أسطوانات الغاز المسال الذي يستخدم لخدمة أغراض الصناعة المحلية والاستهلاك المنزلي، ومن خلال فرع الوكالة البحرية تكون شركة ناقلات النفط الكويتية الوكيل الوحيد لجميع الناقلات النفطية الزائرة للموانئ البحرية الكويتية في تقديم الخدمات الصحية والصيانة الهندسية والإلكترونية وتوفير قطع الغيار والعمالة البديلة ومجالات أخرى مماثلة (الكتاب السنوي الصادر عن مؤسسة البترول الكويتية، لعام 2009، ص 12).

2-13-9 شركة البترول الوطنية الكويتية (التكرير والتسويق المحلي)

تأسست شركة البترول الوطنية في أيلول 1960 كشركة مساهمة كويتية تملكها الحكومة والقطاع الخاص معا، وفي عام 1968 قامت الشركة بتشغيل مصفاة الشعبية التابعة لها، وفي أيار من العام ذاته تم تصدير الشحنة الأولى من البترول المكرر من مصفاة الشعبية وفي عام 1975 أصبحت الشركة شركة حكومية مملوكة بالكامل للحكومة، وبعد إنشاء مؤسسة البترول الكويتية في عام 1980، أصبحت شركة البترول الوطنية الكويتية مملوكة بالكامل لمؤسسة البترول الكويتية والتي هي بدورها مملوكة لدولة الكويت وعندما تمت إعادة هيكلة قطاع النفط الكويتي أصبحت شركة البترول الوطنية الكويتية عن عمليات تصفية البترول وإسالة الغاز، بالإضافة إلى توزيع مشتقات البترول في السوق المحلي نيابة عن مؤسسة البترول الكويتية، وبالتالي أصبحت الشركة مسؤولة عن ثلاث مصاف للبترول هي: مصفاة ميناء الأحمدية ومصفاة ميناء عبدالله ومصفاة الشعبية بالإضافة إلى مصنع غاز البترول المسال في ميناء الأحمدية.

13-2- 10 شركة مقطع خدمات القطاع النفطي (الخدمات المساندة)

تأسست شركة خدمات القطاع النفطي في عام 2005 وتتولى مسؤولية توفير الخدمات للمؤسسة والشركات النفطية التابعة المتواجدة داخل الكويت، وذلك حتى يتسنى للشركة التركيز على أداء مهامها الرئيسية، ومن أهم المهام التي تقوم بها توفير خدمات الأمن والسلامة للموظفين والأصول التابعة للقطاع النفطي كما تتولى إدارة وحدات الإطفاء (التقرير السنوي الصادر عن مؤسسة البترول الكويتية، لعام 2009، ص 13).

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على الكثير من الأدبيات والدراسات التي ناقشت موضوع

الدراسة الحالية، ومن هذه الدراسات ما يلي:

2-15 الدراسات باللغة العربية

- دراسة ميده، (2003) بعنوان: نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات.

هدفت إلى دراسة واقع وتطلعات نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، اتبع الباحث في إعداد بحثه المنهج الاستنباطي من خلال الرجوع إلى المراجع العربية والأجنبية والبحوث والدراسات التي اهتمت بمحاسبة المسؤولية، واعتمد كذلك المنهج الاستقرائي في التعرف على مساهمات الفكر المحاسبي والممارسة العملية في مجال محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها:

1- أن ما يقارب 34% من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لا تطبق نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم تمكنها من امتلاك مقومات ومستلزمات تطبيقه، وأن ما يقارب 66% من هذه الشركات تطبقه بشكل غير كامل وليس وفق الأسس العلمية الصحيحة.

- 2- إن مراكز المسؤولية المرتبطة بالهيكل التنظيمي للشركات المساهمة العامة المطبقة هي محددة بشكل دقيق ولكل المستويات الإدارية، مع ملاحظة بعض الشركات التي لا تتقيد بهذا التحديد الدقيق لمراكز المسؤولية.
- 3- لا يوجد تصنيف وتحليل للتكاليف والإيرادات في الشركات المساهمة العامة الأردنية على مستوى مراكز المسؤولية وفق هيكلها التنظيمي.
- 4- لا تقوم الشركات المساهمة العامة بالعمل وفق نظام الموازنات التخطيطية ونظام محاسبة التكاليف المعيارية بما يضمن إعداد تقديرات دقيقة للأداء المخطط لكل مركز مسؤولية.
- 5- لا تقوم الشركات المساهمة العامة بالرقابة على أداء مراكز المسؤولية عن طريق الربط بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكل مركز مسؤولية على حدة.
- 6- لا تتم في الشركات المساهمة العامة عملية تقييم الأداء بالكشف عن الانحرافات بين الأداء المخطط والفعلي لكل مركز مسؤولية وتحليلها وتحديد المسؤولين عنها.
- 7- لا تطبق الشركات المساهمة العامة الأردنية نظام تقارير متكامل يتضمن الأداء الفعلي والأداء المخطط والانحرافات والمسؤولية عنها لكل مركز مسؤولية، كذلك لا يوجد في الشركات المساهمة العامة نظام حوافز فعال.

- دراسة محمد، (2006) بعنوان: إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف السودانية.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم محاسبة المسؤولية، وأهدافها، والاتجاهات المختلفة للتطبيق العملي للمحاسبة عن المسؤولية، مع تحديد أنسب هذه الاتجاهات للتطبيق على القطاع المصرفي السوداني. استخدم الباحث المنهج الاستنباطي الاستقرائي، والوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة للوصول إلى النتائج التي تثبت صحة الفروض. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- إمكانية إعداد تقارير الإفصاح الاقتصادي لوحدات القطاع المصرفي السوداني متوفرة ويمكن تطبيقها، فقط تحتاج المصارف إلى إعداد التقارير المالية بما يتماشى والإفصاح الاقتصادي.

2- بالرغم من وجود تكاليف للأنشطة الاجتماعية ضمن القوائم المالية المعدة من قبل وحدات القطاع المصرفي السوداني إلا أن هذه التكاليف تدرج ضمن المصروفات بقائمة الدخل السنوية.

3- تخصص المصارف بعضاً من أصولها للأغراض الاجتماعية ولكن تصنف هذه الأصول كأصول اقتصادية بقائمة المركز المالي السنوية.

4- طبيعة العمل المصرفي تخلق نوعاً من الالتزامات أو المطلوبات التي يعاد تصنيفها علي أنها التزامات اقتصادية بالتقارير الختامية.

- دراسة الكسب، ورشيد، (2006). بعنوان: أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار توضيح أخلاقيات الأعمال بصورة عامة والدور الذي تلعبه هذه الأخلاقيات في تفعيل محاسبة المحاسبية إذا ما تمثلت في المحاسب الإداري المعد لتقارير الأداء، وقد اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي في صياغة البحث وذلك بالرجوع إلى الكتب العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة. وقد أجريت الدراسة في الشركات الصناعية في سوريا. وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات من أهمها:

- 1- أن محاسبة المسؤولية تعد أداة رقابية فعالة يمكن اعتمادها في الرقابة وتقييم الأداء.
- 2- أن أخلاقيات الأعمال تتمثل بسلوك الأفراد وتعاملاتهم مع الغير ومدى اعتماد هذا السلوك على المبادئ الأخلاقية.
- 3- تتضمن أخلاقيات الأعمال لدى المحاسب مجموعتين هما أخلاقيات أعمال مهنية وأخرى ذاتية.
- 4- إن تدعيم أخلاقيات الأعمال لدى المحاسب تضمن تفعيل دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال دعم فاعلية تقارير الأداء وذلك برفع جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير.
- 5- تقديم تقارير الأداء بإطار أخلاقيات الأعمال يضمن بناء سور يحمي المحاسب من الوقوع بالمشاكل الأخلاقية.

- دراسة عبد الرحمن، (2008)، بعنوان: دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المصرية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المصرية، شملت عينة محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين في هذه الشركات، تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية واستخدمت الاستبانة، والتي خلصت إلى عدد من النتائج من أهمها:

1- أن الشركات الصناعية المصرية تواجه وضعاً تنافسياً شديداً، وهناك عدم تكافؤ بينها وبين الشركات الدولية، وذلك لظهور بيئة صناعية حديثة ألقت بمسئوليات على هذه الشركات نحو تطبيق أساليب محاسبة إدارية طويلة الأجل، ولكي تنافس الشركات الصناعية المصرية وتبقي في عالم الصناعة المتميز كان لابد من تطوير أنظمة محاسبة المسؤولية المطبقة فيها، من أجل التميز والصدارة مع تطوير أساليب الإنتاج في ظل البيئة المتقدمة.

2- عدم ملاحظة نظم محاسبة المسؤولية التقليدية وذلك لقياس وتقييم الأداء في بيئة الأعمال الحديثة، حيث أن هذه النظم تم تصميمها لتحقيق البيئة، فإن هذه النظم تفقد ملاءمتها لعملية تطوير الأداء والمنافسة، كما إن ظهور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية قد جاء مواكباً للتطورات في بيئة الأعمال الحديثة، حيث أدت هذه التطورات إلى زيادة اهتمام الإدارة والتركيز على مفاهيم محاسبة المسؤولية من أجل خلق مزايا تنافسية تساعد الإدارة في التفوق على منافسيها.

3- يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى تقديم أفضل هذه الأساليب التي لديها القدرة على اكتشاف مواطن التحسين وإضافة القيمة لتطوير نظم محاسبة المسئولية ولدعم المزايا التنافسية.

4- تعاني الشركات الصناعية المصرية من عدم القدرة على استيعاب التطوير الذي تحدثه أساليب المحاسبة الإدارية والإستراتيجية لتطوير نظم محاسبة المسئولية، وبالتالي فهي تطبق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ونظم محاسبة المسئولية التقليدية.

- دراسة باسردة، (2008) بعنوان: دور نظام محاسبة المسئولية في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت: دراسة تطبيقية.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة النظام الرقابي المتبع في مصنع أسمنت البرج في اليمن ومدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية في المصنع، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى قسمين، حيث احتوى القسم الأول على الدراسة النظرية التي تناولت التعرف على مفهوم محاسبة المسئولية والمزايا التي يمكن أن يحققها في عملية الرقابة على موارد المصنع، وكذا الأساليب والطرق التي يمكن اتباعها لممارسة وظيفة الرقابة، كما تضمنت أيضا دراسة مقومات نظام محاسبة المسئولية، أما القسم الثاني فقد تضمن الدراسة التطبيقية وهي دراسة تحليلية لمقومات النظام الرقابي على عناصر التكاليف المطبق في المصنع بهدف التعرف على مدى توفر السمات والخصائص التي يعتمد عليها تطبيق نظام محاسبة المسئولية فيه، وقد توصلت إلى عدد من النتائج أهمها:

- 1- أن الرقابة في مفهومها الحديث تتجه نحو إحكام الرقابة على العنصر البشري الذي يقوم باستخدام العناصر المادية، وذلك من منطلق أنه إذا أمكن التحكم في أداء العنصر البشري أمكن بالتالي التحكم في العناصر المادية التي هي نتيجة أدائه.
- 2- أن التطبيق الجيد لنظام محاسبة المسؤولية يجعل من استخدام اللامركزية في الإدارة وسيلة ناجحة في تحقيق أهداف المنظمة، مقارنة باحتفاظ الإدارة العليا لنفسها حق اتخاذ القرارات وإدارة الأنشطة المختلفة للمنظمة بمفردها.
- 3- أن الهيكل التنظيمي للمصنع لا يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث لا يهدف إلى توصيف الوظائف وتحديد المسؤوليات بشكل دقيق.
- 4- أن النظام المحاسبي الحالي للمصنع لا يعمل على توفير المعلومات وفقا للمسؤولية عنها، وأن الموازنة التخطيطية لا يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء مراكز المسؤولية، حيث إن تقديراتها لا تعبر عن مسؤوليات مديري هذه المراكز.
- 5- أن تقارير التكاليف لا يتم إعدادها بحيث تحقق هدف الرقابة، وإنما تُعد بهدف حصر عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز تكلفة، بغض النظر عن خضوع هذه العناصر للرقابة والتحكم، كما أن هذه التقارير بما تتضمنه من معلومات مقارنة لا تفيد في تحديد المسؤولية عن أي انحراف في عناصر التكاليف، بسبب أن هذه المقارنة تتم وفقا لبنود حسابات النظام المحاسبي الموحد للمصنع ككل وليس لكل مركز مسؤولية.

- دراسة محمد، (2009). دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي: دراسة ميدانية تطبيقية.

هدفت الدراسة إلى دراسة وتطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية في السودان بشكل فعال يظهر أهم أساليب وطرق تقويم الأداء ومدى إلمام المستخدمين والمهتمين بها، اعتمد الباحث على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض والإحصاء الوصفي والتحليلي كأداة إحصائية في جمع وتحليل البيانات. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- 1- أن محاسبة المسؤولية أداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع النظام الإداري في عملية الرقابة وتمكنها من التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسئولية في تحقيق أهداف المنشأة، فمن خلال توفير البيانات الحالية المقدرة والفعالية لكل مركز تتمكن الإدارة من التعرف على مدى نجاح أو فشل ذلك المركز وبالتالي يتم اتخاذ القرارات الرئيسية.
- 2- إن تقارير الأداء التي تعد لكل مدير مركز تمكن الإدارة من التعرف على كفاءة هذا المدير في استخدام الموارد المتاحة له، وقدرته على تحقيق عائد مناسب على الاستثمارات وكذلك التعرف على مدى ارتباط مدير كل مركز بالأهداف العامة للمنشأة.
- 3- تمثل محاسبة المسؤولية مدخلاً حديثاً لتطوير النظم المحاسبية أي متابعة تنفيذ الخطط والتقارير عن الانحرافات وصعوبات اتخاذ القرارات التصحيحية داخل المنشأة.
- 4- أن محاسبة المسؤولية تساعد المنشأة في الوصول إلى الأهداف المنشودة فهي تساعد على تنسيق الجهود والعمل على تحقيق هذه الأهداف.

- دراسة علي، (2010). أثر استخدام مبدأ محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء المالي دراسة حالة الهيئة القومية للكهرباء.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام مبدأ محاسبة المسؤولية على تقويم الأداء المالي في الهيئة القومية للكهرباء في السودان، كما هدفت إلى عرض وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية كنظام يساعد في تقويم أداء المراكز في الهيئة القومية للكهرباء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي والأداء المخطط وما يترتب على ذلك من نتائج سالبة أو موجبة مما ينعكس أثره على كفاءة كل مراكز المسؤولية. تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة تم توزيعها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- 1- استخدام الهيئة نظام محاسبة المسؤولية ساعد الهيئة على ترقية أدائها وتحقيق الأهداف.
- 2- محاسبة المسؤولية مكنت الهيئة من استغلال مواردها المتاحة وعملت على تخفيض الانحرافات.
- 3- تقسيم الهيئة إلى مراكز وإدارات زاد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتحقيق الأهداف.
- 4- أدى استخدام نظام محاسبة المسؤولية إلى وجود بيانات ملائمة لقياس وتقويم الأداء مما ساعد في جودة المنتجات وزيادة المبيعات.
- 5- ساعد وجود نظام محاسبة المسؤولية على إعداد وتنفيذ الموازنة بصورة جيدة وتقديم تقارير بصورة متكاملة وواضحة وفي الوقت المناسب وبصورة دورية.

2-16 الدراسات باللغة الانجليزية

- دراسة (Jalvie, Deborah, 2002) بعنوان:

The Effect Of Responsibility Centre Budgeting Responsibility Centre Management On the Role OF Academic Deans In a Public University,

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر وجود مراكز للمسؤولية والموازنة على أداء عمداء الكليات في الجامعات الحكومية في بريطانيا، ولتحقيق الهدف المرجو من هذه الدراسة فقد قام الباحث بدراسة ميدانية عمل بعدها على تطوير نموذج يوظف دور العميد التقليدي في أدائه لمهامه، والمسؤوليات الملقاة على عاتقه، وموازنة الكلية التي يترأسها، بالإضافة إلى نظريات الإدارة الحديثة. وبينت نتائج هذه الدراسة ما يلي:

- 1- ظهور اتجاه جديد لدى عمداء الكليات في اتخاذ القرارات، محددة بمدى استقلاليتهم ومحاسبة الكليات لهم، وبمقدرتهم على الاتصال مع الآخرين.
- 2- أن الدور الذي يقوم به عمداء الكليات شبيه بالدور الذي يقوم به مديرو الشركات، كذلك بينت وجود الحاجة إلى نوع من التدريب يساعد عمداء الكليات في إعداد الموازنات وتحديد مراكز المسؤولية كل ضمن نطاق كليته.

- دراسة (Martine, & Regine, 2009) بعنوان:

Tax-Compliant Transfer Pricing and responsibility Accounting.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الامتثال الضريبي لأسعار التحويل على محاسبة المسؤولية، عندما تستخدم الشركات متعددة الجنسية مجموعة واحدة من أسعار

التحويل للامتثال الضريبي، حيث قام الباحثان بإجراء دراسة حالة تم تطبيقها على إحدى الشركات المتعددة الجنسية في الولايات المتحدة الأمريكية معتمدين على ما يعرف بمبدأ Arm's Length، الذي يعبر عن جاهزية أسعار التحويل للامتثال الضريبي، تفادياً لأية مخاطر مثل الازدواج الضريبي، والسمعة السيئة المترتبة على عدم الامتثال الضريبي، كما وأن هذا المبدأ يفيد بأن المعاملات التجارية الداخلية للشركة يتم تسعيرها وفقاً لأسعار وظروف السوق على اعتبارها مؤسسات ربحية. وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- 1- أن تثبيت أسعار التحويل تفادياً لأية إشارات من شأنها أن توحى للسلطات الضريبية بوجود نوع من التلاعب الضريبي، يعمل على إضعاف استقلالية مدير مركز الربحية في الشركة، الأمر الذي يساعد على إحباطهم وإعاقة اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.
- 2- أن عملية توحيد هوامش الربح على مستوى الشركة ككل، وإن لاقى ترحيباً من الإدارة، إلا أنها أسهمت وبشكل كبير في إحباط وإعاقة اتخاذ القرارات السليمة على مستوى مراكز الربحية المختلفة.

- دراسة (Vahideh & Aisha, 2010) بعنوان:

Ownership Structure In Iran: Firms Responsibility

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التركيب الهيكلي للملكية على ربحية شركات السيارات في إيران للفترة ما بين 2005 - 2007، وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي استندت على دراسة هيكلية للملكية من حيث:

- 1- السيطرة على الملكية.

2- إدارة الملكية والتي تشمل على ما تمتلكه الإدارة المالية ويقع تحت نطاق سيطرتها وتلك الملكية التي لا تقع تحت سيطرة الإدارة المالية للشركة، وباستخدام العائد على الأصول (ROA)، ونسبة المبيعات للأصول (S/A)، كمقاييس للربحية. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية ما بين السيطرة وإدارة الملكية على ربحية شركات السيارات في إيران، مما يعني بان الشركات التي تسيطر وتدير ما تمتلكه من الناحية المالية تكون أكثر ربحية من الشركات التي لا تمتلك السيطرة لإدارة ما تملكه في شركات أخرى.

- دراسة (Debashis, & Bruce, 2010) بعنوان:

Introduction Of Concept Of Cost Centre Management In Public Hospital In South Africa

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مراكز للتكلفة في كبرى المستشفيات الحكومية في جنوب أفريقيا، لتحديد العناصر التي تحول دون تطبيق مراكز التكلفة في هذا القطاع، وبالتالي وضع التوجيهات اللازمة التي تضمن استمرارية هذه المؤسسات من خلال تحويل المهارات اللازمة منها واليها. وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اختار الباحثون فيها مستشفى جوهانسبرج (Johannesburg) لتطبيق دراستهم عليه، مستخدمين ما يعرف بتحليل المحتوى للكشف عن البيئة التشغيلية داخل المستشفى وبالتالي التوصل إلى النتائج المرجوة. وتوصل الباحثون إلى ما يلي:

1- وجود ثلاثة أنواع من مراكز التكلفة (Overhead, Intermediate, Final).

2- أشارت نتائج تحليل المحتوى إلى وجود فوارق ما بين واضحة ما بين المستشفيات الحكومية الإيطالية والمستشفى محل الدراسة، حيث تم تقسيم هذه الفوارق إلى ثلاث فئات رئيسية هي: خارجية (External) وداخلية (Internal) وفوارق في العمليات (Process).

3- بينت أهمية عناصر بجانب عنصر التكاليف مثل عدد المرضى، مستوياتهم المعيشية، نتائج المعالجة، الانضباط الداخلي الطبي، ثقافة المؤسسة، الاتصالات الداخلية وغيرها، لضمان توفير عناصر تعمل على تخفيض تكلفه المراكز وزيادة فاعليتها في أداء مهامها.

والجدول التالي (2-2) يوضح عرض للدراسات السابقة وعلى النحو التالي:

جدول (2-2)

عرض ملخص للدراسات السابقة

الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة
ميده، 2003	نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات	هدفت إلى دراسة واقع وتطلعات نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية
محمد، 2006	إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف السودانية	هدفت إلى بيان مفهوم محاسبة المسؤولية، وأهدافها، والاتجاهات المختلفة للتطبيق العملي للمحاسبة عن المسؤولية
الكسب، ورشيد، 2006	أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية	هدفت إلى إظهار توضيح أخلاقيات الأعمال بصورة عامة والدور الذي تلعبه هذه الأخلاقيات في تفعيل محاسبة المحاسبية
دراسة عبدالرحمن،	دور أساليب المحاسبة الإدارية	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على

دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية المصرية	الإستراتيجية في تطوير محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية المصرية	2008
هدفت إلى دراسة النظام الرقابي المتبع في مصنع أسمنت البرج في اليمن ومدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية في المصنع	دور نظام محاسبة المسئولية في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت: دراسة تطبيقية	باسردة، 2008
هدفت الدراسة إلى دراسة وتطبيق محاسبة المسئولية في المنشآت الصناعية في السودان	دور محاسبة المسئولية في تقويم الأداء المالي: دراسة ميدانية تطبيقية	محمد، 2009
هدفت إلى التعرف على أثر استخدام مبدأ محاسبة المسئولية على تقويم الأداء المالي في الهيئة القومية للكهرباء في السودان	أثر استخدام مبدأ محاسبة المسئولية على تقويم الأداء المالي دراسة حالة الهيئة القومية للكهرباء	علي، 2010
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر وجود مراكز للمسئولية والموازنة على أداء عمداء الكليات في الجامعات الحكومية في بريطانيا	The Effect Of Responsibility Centre Budgeting Responsibility Centre Management On the Role OF Academic Deans In a Public University,	Jalvie, Deborah, 2002
هدفت إلى التعرف على أثر الامتثال الضريبي لأسعار التحويل على محاسبة المسئولية	Tax-Compliant Transfer and Pricing responsibility Accounting	Martine, & Regine, 2009
هدفت إلى التعرف على أثر التركيب الهيكلية للملكية على ربحية شركات السيارات في إيران	Ownership Structure In Iran: Firms Responsibility	Vahideh, et.al, 2010
هدفت إلى تحديد مراكز للتكلفة في كبرى المستشفيات الحكومية في جنوب أفريقيا	Introduction Of Concept Of Cost Centre Management In Public Hospital In South Africa	Debashis, et.al, 2010

2-16 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تتضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة وكما هو مبين

بالتالي رقم (2-3):

جدول (2-3)

الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الأهداف	هدفت إلى التعرف على محاسبة المسؤولية ومقومات تطبيقها	هدف الدراسة الحالية هو أثر محاسبة المسؤولية على ربحية الشركات
الموضوعات	ركّزت على دراسة أخلاقيات الأعمال بشكل عام ودورها في تفعيل محاسبة المسؤولية	ركزت على الدراسة الحالية على التحولات التي تشهدها شركات النفط الكويتية إلى مراكز ربحية
مجتمع الدراسة	تكوّن المجتمع من مراقبين ماليين ومحاسبين في الشركات المبحوثة	تكون المجتمع من المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركات النفط الكويتية
المنهجية	دراسات تاريخية واستقرائية واستنباطية بحثت في محاسبة المسؤولية	دراسة ميدانية من خلال توضيح أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية
نوع المنظمات المبحوثة	تم إجراء الدراسات السابقة على منظمات من القطاعين العام والخاص والشركات الصناعية	تم إجراء الدراسة الحالية البيئية الكويتية وتحديداً في شركات النفط الكويتية

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 منهج الدراسة المستخدم

2-3 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أدوات الدراسة

4-3 صدق وثبات الأداة

5-3 متغيرات الدراسة

6-3 المعالجة الإحصائية

7-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3-1 منهج الدراسة المستخدم

تعد الدراسة الحالية من الدراسات الميدانية التي اعتمد فيها الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة وتوصياتها والناجمة من دراسة أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، ومن خلال دراسة ميدانية على شركات النفط الكويتية.

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من شركات النفط الكويتية والبالغ عددها عشر شركات، أما بخصوص العينة فإنه تم اختيار عينة من المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركات النفط الكويتية وبمختلف مستوياتهم الوظيفية، حيث قام الباحث باختيار وحدة المعاينة والتحليل من هؤلاء المديرين وبمعدل 25 مديراً ومحاسباً من كل شركة من الشركات التي تمثل مجتمع الدراسة في شركات النفط الكويتية، وليصبح العدد حوالي (250) مستجيباً. وقد قام الباحث بتوزيع هذا العدد على مجتمع الدراسة، وتم استرداد (211) استبانة بنسبة (84.4%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسلة، وبعد فرزها تم

استبعاد 5 استبانات منها لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة التي خضعت للتحليل على (206) مديرين ماليين ومحاسبين يعملون في شركات النفط الكويتية وبنسبة (82.4%) من المجتمع الكلي، والجدول التالي (1-2) يبين أسماء هذه الشركات.

جدول (1-3)

أسماء شركات النفط الكويتية

اسم الشركة	سنة التأسيس	مجال العمل
شركة نفط الكويت	1934	استكشاف وتطوير النفط
الشركة الكويتية لنفط الخليج	2002	استكشاف وتطوير النفط في المنطقة المقسومة
شركة التنمية النفطية	2005	تطوير حقول الشمال
الشركة الكويتية للاستكشافات البترولية الخارجية	1981	الاستكشاف الخارجي
شركة البترول الوطنية الكويتية	1960	التكرير والتسويق المحلي
الشركة الكويتية لتزويد الطائرات بالوقود	1963	وقود الطائرات
شركة البترول الكويتية العالمية	1983	التسويق والتكرير العالمي
شركة صناعة الكيماويات البترولية	1963	البتروكيماويات
شركة ناقلات النفط الكويتية	1957	نقل البترول
شركة مقطع خدمات القطاع النفطي	2005	الخدمات المساندة

3-3 أداة الدراسة

قام الباحث بتطوير استبانة مكونة من عدد من العبارات التقييمية، بحيث غطت الفرضيات التي استندت عليها هذه الدراسة. بعد قراءة موسعة للدراسات التي تناولت قياس محاسبة المسؤولية، والاطلاع على بعض المراجع المتخصصة في هذا المجال، مثل دراسة ميده (2003)، ودراسة الكسب وشيد (2006)، ودراسة باسرده (2008)، ودراسة Debashis Basu, & David Bruce, (2010)، حيث قام الباحث بعرض الاستبانة على عدد من أساتذة الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة، والخبراء الممارسين في مجالات المحاسبة الإدارية ومحاسبة المسؤولية، وتم الأخذ بمقترحاتهم وتوصياتهم، وتم إجراء التعديلات المقترحة منهم على فقراتها، والملحق رقم (2) يبين ذلك. والتي تتكون الاستبانة من جزأين رئيسيين هي:

- أ- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية مثل (العمر، سنوات الخبرة، التخصص، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، المؤهل العلمي).
- ب- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة وكيفية قياسها وكما يلي:

- محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري: شمل (11) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (1-11).

- محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي: وشمل (8) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (12-19).

- محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات: وشمل (9) عبارات وتم قياسه بالعبارات (20-28).

- محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء: وشمل (16) عبارة وتم قياسه بالعبارات (29-44)

- ربحية شركات النفط الكويتية: وشمل (11) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (45-56).

3-4 صدق وثبات الأداة

تم اختبار الاتساق الداخلي لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا، لقياس مدى ثبات أداة القياس. وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة وفقاً لمعيار كرونباخ ألفا (91.48 %) وهي نسبة عالية يمكن الاعتماد عليها. ويلاحظ من قيم كرونباخ ألفا كما هو موضح في الجدول (3-2) بأن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة كانت جيدة وهي مناسبة لأغراض الدراسة.

جدول (3-2)

قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لكل متغير

معامل كرونباخ ألفا	اسم المتغير	تسلسل الفقرات
90,42 %	محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري	11-1
91,81 %	محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي	19-12
94,05 %	محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات	28-20
92,35 %	محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء	44-29
95,30 %	ربحية شركات النفط الكويتية	56-45
91.48 %	المعدل العام لمعامل الثبات	56-1

3-5 متغيرات الدراسة

قام الباحث بتصميم استبانة خطية مكونة من جزأين رئيسيين هما:

- 1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركات النفط الكويتية وبمختلف مستوياتهم الوظيفية مثل (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي).
- 2- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في التعرف على أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، ومن خلال دراسة ميدانية على شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين

والمحاسبين العاملين في شركات النفط الكويتية، واستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي، وحسب الدرجات ومستوى الملاءمة والأهمية النسبية للوسط الحسابي، وكما هو موضح في الجدول رقم (3-3) وكما يلي:

جدول (3-3)

مقياس ليكرت الخماسي

مدى التأثير	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
الأهمية النسبية للوسط الحسابي	إلى 5	أقل من 4.5	أقل من 3.75	أقل من 3	أقل من 2
مستوى الملاءمة	عالية جدا	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة

3-6 المعالجة الإحصائية

تمت معالجة البيانات ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وباستخدام الأساليب الآتية:

- 1- الوسط الحسابي: وذلك من أجل تحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة.
- 2- الانحراف المعياري: وذلك من أجل تحديد مدى تشتت الإجابات عن الوسط الحسابي للبيانات.
- 3- التكرارات والنسب المئوية: وذلك لوصف آراء عينة الدراسة المبحوثة حول متغيراتها.

4- اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) وذلك من أجل

اختبار تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع وهو الربحية.

5- اختبار ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة

في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

3-7 أساليب جمع البيانات والمعلومات:

اعتمد الباحث على نوعين من البيانات هما:

1- البيانات الأولية: وهي البيانات التي تم جمعها باستخدام الاستبانة التي تم تصميمها

لغرض الدراسة الحالية، حيث تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة من خلال الباحث

شخصياً.

2- البيانات الثانوية: وهي البيانات التي تم الرجوع إليها باستخدام المصادر الآتية:

أ- المراجع والمصادر المتعلقة بالمحاسبة والكتب العلمية والمنهجية المختصة في

المحاسبة الإدارية ومحاسبة المسؤولية.

ب- الدوريات العالمية المتخصصة والنشرات التي كتبت حول محاسبة المسؤولية.

ج- الإحصاءات الرسمية الصادرة عن شركات النفط الكويتية.

د- الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) التي تبحث في موضوع الدراسة

والمتوفرة في الجامعات المختلفة سواء الأردنية أو الكويتية.

هـ- المعلومات المتوفرة على المواقع الالكترونية وشبكة الإنترنت.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

1-4 خصائص عينة الدراسة

2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

تم تحليل البيانات التي جمعت بواسطة أداة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وحسب الأساليب الإحصائية المناسبة وكما يلي:

1- **الإحصاء الوصفي:** وذلك بإيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من الفقرات الواردة باستبانة الدراسة.

2- **اختبار الفرضيات:** تم اختبار الفرضيات باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression)، وذلك بحساب قيم T التي تقيس إمكانية وجود تأثير لكل متغير مستقل لوحده على المتغير التابع، وتتص قاعدة القرار للاختبار على رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a إذا كانت قيم (T) المحسوبة أكبر من قيمتهما الجدولية، وذلك عند مستوى معنوية (Sig.) 5%، ومستوى ثقة 95%.

3- تم احتساب معامل التحديد المتعدد (R^2) Coefficient Of Multiple Determination والذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة ويقاس قوة العلاقة في نموذج الانحدار (Malhotra, 2003).

1-4 خصائص عينة الدراسة

تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (1-4) خصائص أفراد عينة الدراسة

الجدول رقم (1-4)

توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	الفئات والمسميات	التكرارات	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	22	10.7 %
	6-10 سنوات	49	23.8 %
	11-15 سنة	51	24.8 %
	16-20 سنة	22	10.7 %
	21 سنة فأكثر	62	30.1 %
التخصص	محاسبة	146	70.9 %
	إدارة أعمال	19	9.2 %
	نظم معلومات	4	1.9 %
	مالية ومصرفية	31	15 %
	اقتصاد	6	2.9 %
المسمى الوظيفي	مدير مالي	77	37.4 %
	محاسب	146	62.6 %
الشهادات المهنية	CFA	41	19.9 %
	CISA	44	20.4 %
	CMA	46	22.3 %
	CPA	21	10.2 %
	CIA	28	13.6 %
	لا يحمل شهادة مهنية	26	12.6 %
	دبلوم	24	11.6 %
المؤهل العلمي	بكالوريوس	138	67 %
	دبلوم عالٍ	27	13.2 %
	ماجستير	11	5.3 %
	دكتوراه	6	2.9 %

تمت دراسة مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي، من أجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهذه الفئة، وذلك باستخراج التكرارات والنسب المئوية للأسئلة الخاصة بالعوامل الديموغرافية، من حيث (سنوات الخبرة، التخصص، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية، المؤهل العلمي) ثم التحليل لهذه النتائج وفقاً لما تم الحصول عليه من إجابات، وفيما يلي هذه الإجابات والتي تم الحصول عليها من خلال الجزء الأول من الاستبانة التي يمكن تلخيصها في الجدول السابق رقم (1-4) حيث تبين ما يلي:

1-1-4 سنوات الخبرة:

يتضح من الجدول (1-4) أن (62) مستجيباً من عينة الدراسة تزيد سنوات خبرتهم في الشركة على 21 سنة حيث شكلت نسبتهم (30.1) في المائة من إجمالي حجم العينة المبحوثة، بينما بلغ عدد من يملكون خبرة تمتد (11-15 سنة) 51 مستجيباً ويشكلون نسبة (24.8) في المائة من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد من يمتلكون خبرة 6-10 سنوات (49) مستجيباً ونسبة (23.8) في المائة بينما تساوت أعداد الفئتين أقل من 5 سنوات و (16-20 سنة) وبنفس العدد لكل فئة (22) مستجيباً ونفس النسبة (10.7) في المائة لكل فئة. ويفسر هذا التوزيع للعينة أن المديرين من عينة الدراسة يتمتعون بخبرة كافية للقيام بالأعمال الموكولة إليهم. كما أن ارتفاع نسبة المديرين الذين تزيد سنوات خبرتهم عن (21) سنة دليل على ارتفاع خبرتهم العملية، ذلك أن مثل هذه الشركات الكبيرة تتبنى استراتيجيات من أجل الاحتفاظ بالموارد البشرية التي تمتلك خبرات طويلة في مجال

عملها والذي يضمن الاستقرار في عمل هذه الشركات وفي سياستها الداخلية والخارجية أيضاً.

2-1-4 التخصص

يلاحظ من خلال الجدول (1-4) أن حملة مؤهل محاسب هم الأكثر من بين المديرين الماليين والمحاسبين، إذ بلغ عددهم (146) مستجيباً وبنسبة بلغت (70.9) في المائة من إجمالي حجم العينة. ثم جاء بعد ذلك عدد حملة العلوم المالية والمصرفية البالغ (31) مستجيباً وبنسبة بلغت (15) في المائة من إجمالي حجم العينة. في حين كانت حملة مؤهل إدارة الأعمال وعددهم (19) مستجيباً وبنسبة بلغت (9.2) في المائة من إجمالي حجم العينة. أما حملة مؤهل الاقتصاد فقد بلغ (6) مستجيبين فقط وبنسبة بلغت (2.9) في المائة، وأخيراً حملة نظم المعلومات الإدارية. وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة مؤهلاتهم من ناحية تخصص المحاسبة وهذا يمنحهم القدرة على العمل في المجال المحاسبي، وبالتالي فإن ذلك يمنحهم ميزة إضافية في القدرة على التعامل مع الأرقام المحاسبية.

3-1-4 المسمى الوظيفي

يلاحظ من خلال الجدول (1-4) أن مسمى المحاسبة هم الأكثر من بين عينة الدراسة، إذ بلغ عددهم (129) مستجيباً وبنسبة بلغت (62.6%) من إجمالي حجم العينة.

ثم جاء بعد ذلك عدد المديرين الماليين البالغ (77) مستجيباً وبنسبة بلغت (37.4%) من إجمالي حجم العينة.

4-1-4 الشهادات المهنية

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 1) أن غالبية العينة المبحوثة هم من حملة الشهادات المهنية في المحاسبة. وهذا يدل على أن غالبية العينة المبحوثة وخاصة من المديرين الماليين والمحاسبين الماليين هم من حملة الشهادات المهنية في التدقيق، الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة المحاسبة.

5-1-4 المؤهل العلمي

يشير الجدول السابق رقم (4-1) إلى أن معظم عينة الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس إذ بلغت نسبتهم (67%) من إجمالي عينة الدراسة، ثم جاء شهادة الدبلوم العالي وبنسبة (13.2%)، ثم حملة الدبلوم وبلغت النسبة (11.6%)، أما حملة شهادة الماجستير فقد شكلت نسبتهم (5.3%)، وأخيراً حملة الدكتوراه شكلوا ما نسبته (2.9%) من إجمالي حجم العينة المبحوثة. ونلاحظ ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى عينة الدراسة بسبب زيادة الاهتمام المتقدم للتعليم في الكويت. ويمكن القول إن ارتفاع مستوى التحصيل العلمي للمديرين الماليين والمحاسبين في الشركات النفطية هو مطلب أساسي، سيما وأن العمل في هذه الشركات يتطلب الحصول على درجة علمية مناسبة (البكالوريوس) واكتساب معارف تؤهل المعنيين للتعامل مع مختلف القضايا المالية والحالات التي تواجه شركاتهم.

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

4-2-1 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري

الجدول (4-2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	مستوى الأهمية
1	يتضمن التنظيم الإداري للشركة تحديداً دقيقاً لمراكز المسؤولية	3.737	1.424	1	متوسطة
2	يتولى كل مركز مسؤولية إدارة التكاليف والإيرادات والمصروفات التي تتعلق بالمركز	3.529	1.487	11	متوسطة
3	يوجد في الشركة توصيف دقيق توزيع لمهام ومسؤوليات مراكز المسؤولية	3.669	1.434	3	متوسطة
4	تتبع الشركة اللامركزية على مستوى جميع مراكز المسؤولية ضمن هيكلها التنظيمي	3.534	1.588	8	متوسطة
5	يقوم مديرو مراكز المسؤولية بمهامهم بكفاءة وفاعلية كبيرة	3.545	1.568	7	متوسطة
6	يتضمن التنظيم الإداري للشركة وصفاً دقيقاً للصلاحيات الممنوحة لكل مركز مسؤولية	3.539	1.446	9	متوسطة
7	يقوم مديرو الإدارات في مراكز المسؤولية بواجباتهم بشكل واضح	3.684	1.571	2	متوسطة
8	يشارك مديرو الإدارات في تحديد البرامج اللازمة لكل مركز مسؤولية	3.530	1.521	10	متوسطة
9	يقرر مديرو الإدارات في تخصيص الموارد لكل مركز مسؤولية	3.584	1.171	6	متوسطة
10	يوجد تنسيق وتعاون بين مراكز المسؤولية بالشركة	3.601	1.415	5	متوسطة
11	يشارك مديرو الإدارات في التنسيق لإعداد الموازنات التخطيطية للشركة	3.630	1.500	4	متوسطة
	المتوسط العام	3.598	1.465		متوسطة

يبين الجدول (4-2) أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الفقرة رقم (1) وهي أن " يتضمن التنظيم الإداري للشركة تحديداً دقيقاً لمراكز المسؤولية " بمتوسط حسابي (3.737) وبانحراف معياري (1.424)، وجاء بعدها في المرتبة الثانية أن مديري الإدارات في مراكز المسؤولية يقومون بواجباتهم بشكل واضح، وهي الفقرة رقم (7) بمتوسط حسابي (3.684) وبانحراف معياري (1.571)، تلاها أن كل مركز مسؤولية يتولى إدارة التكاليف والإيرادات والمصروفات التي تتعلق بالمركز، بمتوسط حسابي (3.669) وبانحراف معياري (1.434)، وقد جاء في المرتبة الرابعة "يشارك مديرو الإدارات في التنسيق لإعداد الموازنات التخطيطية للشركة، بمتوسط حسابي (3.630) وبانحراف معياري (1.500) وقد جاء في المرتبة الخامسة العبارة رقم (10) وتنص على أنه يوجد تنسيق وتعاون بين مراكز المسؤولية في الشركة، وبمتوسط حسابي (3.601) وبانحراف معياري (1.415)، أما الفقرة (2) فحصلت على أقل نسبة من الإجابات إذ بلغ متوسطها (3.529) وتنص هذه الفقرة على أن " يتولى كل مركز مسؤولية إدارة التكاليف والإيرادات والمصروفات التي تتعلق بالمركز ". والجدول السابق يظهر بقية النتائج فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود تأثير لمحاسبة المسؤولية

المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

ويرى الباحث أن التنظيم الإداري للشركة يساعد على تحديد مراكز المسؤولية ضمن هيكل الشركة التنظيمي ويسهل من عملية توزيع مهمات ومسؤوليات مراكز المسؤولية، بحيث يتولى كل مركز مسؤولية إدارة التكاليف والإيرادات والمصروفات التي تتعلق بالمركز وهذا ينكس إيجاباً على ربحية الشركة.

2-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-3) مدى تأثير لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين، وهي على النحو الآتي:

الجدول (3-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية

المرتبطة بالنظام المحاسبي

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	مستوى الأهمية
12	يتم تصنيف وتحليل التكاليف والإيرادات على مستوى كل مركز مسؤولية	4.068	1.255	2	عالية
13	يمارس التخطيط من خلال تطبيق نظام التكاليف	3.616	1.473	7	متوسطة
14	تطبق الشركة الموازنات التخطيطية للتكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية	3.878	1.314	4	عالية
15	يستطيع النظام المحاسبي معالجة العمليات بشكل كامل لكل مركز مسؤولية على حدة	4.029	1.295	3	عالية
16	يتم تطوير نظام المعلومات المحاسبي بشكل دوري	3.646	1.490	5	متوسطة
17	نظام المعلومات المحاسبي لديه القدرة على التأقلم مع التطورات التكنولوجية	3.606	1.473	8	متوسطة
18	النظام المحاسبي يلبي احتياجات المستخدمين للتقارير والإحصائيات والبيانات المحاسبية	3.630	1.473	6	متوسطة
19	يقدم النظام المحاسبي البيانات المحاسبية اللازمة في الوقت المناسب ويحقق الفوائد المرجوة منه	4.106	1.233	1	عالية
	المتوسط العام	3.822	1.375		عالية

يبين الجدول (3-4) أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الفقرة رقم (19) التي تنص على أن " النظام المحاسبي يقدم البيانات المحاسبية اللازمة في الوقت المناسب ويحقق الفوائد المرجوة منه لكل مركز مسؤولية على حدة، بمتوسط حسابي (4.106) وبانحراف معياري (1.233)، وجاء بعدها في المرتبة الثانية أنه يتم تصنيف وتحليل التكاليف والإيرادات على مستوى كل مركز مسؤولية، وهي الفقرة رقم (12) بمتوسط حسابي (4.068) وبانحراف معياري (1.255)، تلاها أن النظام المحاسبي يستطيع معالجة العمليات بشكل كامل لكل مركز مسؤولية على حدة، بمتوسط حسابي (4.029) وبانحراف معياري (1.295)، وقد جاء في المرتبة الرابعة أن الشركة تطبق الموازنات التخطيطية للتكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية، بمتوسط حسابي (3.878) وبانحراف معياري (1.314) وقد جاء في المرتبة الخامسة العبارة رقم (16) وتتص على أن " يتم تطوير نظام المعلومات المحاسبي بشكل دوري " ، وبمتوسط حسابي (3.646) وبانحراف معياري (1.490)، أما الفقرة (17) فحصلت على أقل نسبة من الإجابات حيث بلغ متوسطها (3.606) وتتص هذه الفقرة على أن " نظام المعلومات المحاسبي لديه القدرة على التأقلم مع التطورات التكنولوجية ". والجدول السابق يظهر بقية النتائج فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وإن هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود تأثير لمحاسبة المسؤولية

المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

ويرى الباحث أن تصنيف وتحليل التكاليف والإيرادات على مستوى كل مركز مسؤولية، تجعل النظام المحاسبي قادر على معالجة العمليات بشكل كامل لكل مركز مسؤولية على حدة، ويقدم البيانات المحاسبية في الوقت المناسب ويحقق الفوائد المرجوة منه، ويلبي احتياجات المستخدمين للتقارير والإحصائيات والبيانات المحاسبية.

3-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية

المرتبطة باتخاذ القرارات

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-4) مدى تأثير لمحاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين، وهي على النحو الآتي:

الجدول (4-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	مستوى الأهمية
20	تساعد مخرجات مراكز المسؤولية في دعم عملية اتخاذ القرارات من خلال أساليب جديدة مثل بحوث العمليات والأساليب الرياضية والإحصائية	3.398	1.410	6	متوسطة
21	توفر مراكز المسؤولية التغذية العكسية للأعمال	3.844	1.312	3	عالية
22	تساعد مراكز المسؤولية في صياغة الخطط الإدارية التشغيلية والإستراتيجية	3.388	1.496	9	متوسطة
23	تزود مراكز المسؤولية الإدارة بمعلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة	3.390	1.455	7	متوسطة
24	تساعد مراكز المسؤولية في حل المشاكل التي تواجه عملية اتخاذ القرارات	3.995	1.297	2	عالية
25	تؤثر مراكز المسؤولية على اتجاه القرارات	3.390	1.431	8	متوسطة
26	تساعد مراكز المسؤولية ببناء الموازنة الرأسمالية	3.742	1.426	4	متوسطة
27	تساعد مراكز المسؤولية في تكوين قواعد البيانات اللازمة للرجوع إليها عند اتخاذ القرارات	4.019	1.332	1	عالية
28	تقلل مراكز المسؤولية من معدلات الأخطاء الخاصة بعمليات الشركة	3.480	1.413	5	متوسطة
	المتوسط العام	3.627	1.396		متوسطة

يبين الجدول (4-4) أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الفقرة رقم (27) التي

تنص على أن " مراكز المسؤولية تساعد في تكوين قواعد البيانات اللازمة للرجوع إليها

عند اتخاذ القرارات، بمتوسط حسابي (4.019) وبانحراف معياري (1.332)، وجاء بعدها

في المرتبة الثانية أن مراكز المسؤولية تساعد في حل المشاكل التي تواجه عملية اتخاذ

القرارات، وهي الفقرة رقم (24) بمتوسط حسابي (3.995) وبانحراف معياري

(1.297)، تلاها أن مراكز المسؤولية توفر التغذية العكسية للأعمال، بمتوسط حسابي (3.844) وبانحراف معياري (1.312)، وقد جاء في المرتبة الرابعة أن مراكز المسؤولية تساعد ببناء الموازنة الرأسالية، بمتوسط حسابي (3.742) وبانحراف معياري (1.426)، وقد جاء في المرتبة الخامسة العبارة رقم (28) وتتص على أن " تقلل مراكز المسؤولية من معدلات الأخطاء الخاصة بعمليات الشركة، وبمتوسط حسابي (3.480) وبانحراف معياري (1.413)، أما الفقرة رقم (22) فحصلت على أقل نسبة من الإجابات إذ بلغ متوسطها (3.388) وتتص هذه الفقرة على أنه " مراكز المسؤولية تساعد في صياغة الخطط الإدارية التشغيلية والإستراتيجية ". والجدول السابق يظهر بقية النتائج فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وإن وان هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود تأثير لمحاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

ويرى الباحث أن مخرجات مراكز المسؤولية تساعد في دعم عملية اتخاذ القرارات من خلال أساليب جديدة مثل بحوث العمليات والأساليب الرياضية والإحصائية، كونها تقلل من معدلات الأخطاء الخاصة بعمليات الشركة وبالتالي فإنها تزود مراكز المسؤولية الإدارة بمعلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

4-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء

الجدول (4-5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	مستوى الأهمية
29	تقوم الشركة بمقارنة النتائج مع المخططة	3.559	1.489	6	متوسطة
30	تتم عملية قياس الأداء الفعلي بشكل دقيق وفعال	3.490	1.301	9	متوسطة
31	تتم عملية تقييم الأداء وذلك من خلال تحليل أسباب الانحرافات عن الأداء المخطط	3.400	1.389	16	متوسطة
32	يجري تحليل الانحرافات ودراستها عن الأداء المخطط أو المعياري	3.4809	1.303	10	متوسطة
33	يتم تحديد ومساءلة المسؤولين عن وقوع الانحرافات في كل مركز مسؤولية	3.548	1.412	7	متوسطة
34	تتخذ الإجراءات الوقائية لتلافي الانحرافات مستقبلا	3.4470	1.256	15	متوسطة
35	يتم إعداد نموذج ثابت لتقرير الأداء يبين البيانات والمعلومات الواجب توافرها فيه	4.004	1.312	3	عالية
36	تحتوي تقارير الأداء على معلومات تفصيلية عن الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما	3.4678	1.087	12	متوسطة
37	يتم إعداد تقارير الأداء على أسس علمية واضحة بحيث تتمكن الإدارة من دراستها بسهولة ويسر	4.165	1.190	1	عالية
38	يتغير شكل تقرير الأداء خلال الفترات المتلاحقة ويحافظ على شكل واحد محدد	3.4692	1.389	11	متوسطة
39	يتم تقييم أداء العاملين في كل مركز مسؤولية على حدة بشكل منتظم	3.516	1.467	8	متوسطة
40	تحديد كفاءة العامل حسب النتائج المحققة عن أداءه	3.4580	1.269	13	متوسطة
41	يتم تقييم القدرات الحقيقية للفرد العامل بحسب الاختبارات المقررة	4.131	1.260	2	عالية
42	يتم مقارنة أداء العاملين في المراكز المختلفة	3.839	1.500	5	عالية
43	البحث في أسباب الانحرافات الناجمة عن المقارنة بين الخطط والنتائج الفعلية للمراكز مجتمعة	3.4490	1.290	14	متوسطة
44	يتم مكافأة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة عدم وجود انحرافات كما هو مخطط مقارنة مع الفعلي	3.927	1.330	4	عالية
	المتوسط العام	3.646	1.327		متوسطة

يبين الجدول (4-5) أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الفقرة رقم (37) والتي تنص على أنه " يتم إعداد تقارير الأداء على أسس علمية واضحة بحيث تتمكن الإدارة من دراستها بسهولة ويسر، بمتوسط حسابي (4.165) وبانحراف معياري (1.190)، وجاء بعدها في المرتبة الثانية أنه يتم تقييم القدرات الحقيقية للفرد العامل بحسب الاختبارات المقررة، وهي الفقرة رقم (41) بمتوسط حسابي (4.131) وبانحراف معياري (1.260)، تلاها أنه يتم إعداد نموذج ثابت لتقرير الأداء يبين البيانات والمعلومات الواجب توافرها فيه، بمتوسط حسابي (4.004) وبانحراف معياري (1.312)، وقد جاء في المرتبة الرابعة أنه يتم مكافأة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة عدم وجود انحرافات كما هو مخطط مقارنة مع الفعلي ، بمتوسط حسابي (3.927) وبانحراف معياري (1.330)، وقد جاء في المرتبة الخامسة العبارة رقم (42) وتنص على أن " يتم مقارنة أداء العاملين في المراكز المختلفة، وبمتوسط حسابي (3.839) وبانحراف معياري (1.500)، أما الفقرة رقم (31) فحصلت على أقل نسبة من الإجابات حيث بلغ متوسطها (3.400) وبانحراف معياري (1.389) وتنص هذه الفقرة على أن " تتم عملية تقييم الأداء لكل مركز مسؤولية وذلك من خلال تحليل أسباب الانحرافات عن الأداء المخطط ". والجدول السابق يظهر بقية النتائج فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها.

ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود تأثير لمحاسبة المسؤولية

المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

ويرى الباحث أن محاسبة المسؤولية تساعد على عملية تقييم الأداء من خلال تحليل أسباب الانحرافات عن الأداء المخطط، والبحث في أسبابها والناجمة عن المقارنة بين الخطط والنتائج الفعلية للمراكز مجتمعة، كما تسهم في إعداد تقارير الأداء على أسس علمية واضحة بحيث تتمكن الإدارة من دراستها بسهولة ويسر.

4-2-5 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: ربحية شركات

النفط الكويتية

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-6) المتوسطات الحسابية المتعلقة بمتغير ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين، وهي على النحو الآتي:

الجدول (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: ربحية شركات النفط الكويتية

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	مستوى الأهمية
45	تسهم مراكز المسؤولية في تحسين الربحية	3.791	1.310	11	عالية
47	تسهم مراكز المسؤولية بتخفيض تكاليف المنتجات	3.878	1.272	3	عالية
48	تعمل مراكز المسؤولية على زيادة قدرة الشركة في استخدام مواردها المتاحة	3.811	1.419	5	عالية
49	تسهم مراكز المسؤولية في زيادة عدد الأسواق المستهدفة	3.820	1.325	4	عالية
50	تسهم مراكز المسؤولية في تطوير استخدامات جديدة للمنتجات الحالية	3.946	1.218	2	عالية
51	تسهم مراكز المسؤولية في طرح المنتجات في منافذ توزيع جديدة	3.951	1.279	1	عالية
52	تعمل مراكز المسؤولية على إيجاد مستخدمين جدد للمنتجات	3.810	1.412	6	عالية
53	أسهمت مراكز المسؤولية في زيادة قدرة الشركة التنافسية	3.809	1.411	7	عالية
54	تؤدي مراكز المسؤولية إلى زيادة أرباح الشركة بشكل أفضل من المنافسين	3.807	1.314	8	عالية
55	عزز استخدام محاسبة المسؤولية من قدرة الشركة في استغلال الفرص المتاحة بالسوق	3.799	1.215	9	عالية
56	تسهم مراكز المسؤولية في تحقيق تقدم في العائد على الاستثمار	3.795	1.411	10	عالية
	المتوسط العام	3.877	1.280		عالية

يوضح الجدول التالي (4-6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول المتغير التابع وهو ربحية شركات النفط الكويتية بالفقرات (45-56)، إذ إن استجابات العينة محل البحث على هذه الفقرات قد حصلت على متوسط حسابي عام بلغ (3.877) وبمقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بمتوسط أداة القياس المستخدمة وهو (3) يتبين أنه يزيد على درجة الحياد (+3) ويقل عن درجة الموافقة (+4) فيما بلغ الانحراف المعياري (1.280).

ويرى الباحث أن محاسبة المسؤولية تسهم في تحسين الربحية من خلال تخفيض تكلفة المنتجات واستخدام الموارد المتاحة، كما أنها تسهم في طرح المنتجات في منافذ توزيع جديدة وفي تحقيق تقدم في العائد على الاستثمار، وهذا الأمر يتيح للشركة فرصة للنمو والبقاء والاستمرار في تقديم الأفضل من بين المنافسين.

3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

1-3-4 اختبار الفرضية الأولى:

وتتنص هذه الفرضية على انه "

HO1 لا يوجد أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) والجدول التالي رقم (4-7) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4-7)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير محاسبة المسؤولية

المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين

الماليين والمحاسبين

القرار الإحصائي	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	R ²	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	1.679	7.590	.297	.000	محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-7) أن قيمة T المحسوبة هي (7.590) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.679)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين". وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا إذ إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري يفسر ما نسبته (297) من التباين في ربحية شركات النفط الكويتية.

2-3-4 اختبار الفرضية الثانية

وتنص هذه الفرضية على أنه "

HO2 لا يوجد أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple

Regression) والجدول التالي رقم (4-8) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند

اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 8)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين

المتغير المستقل	Sig.	R ²	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي	.000	.526	8.640	1.679	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 8) أن قيمة T المحسوبة هي (8.640) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.679)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين"، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا إذ إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي يفسر ما نسبته (.526) من التباين في ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

3-3-4 اختبار الفرضية الثالثة

وتنص هذه الفرضية على أنه "

HO3 لا يوجد أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) والجدول التالي رقم (4-9) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4-9)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين

القرار الإحصائي	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	R ²	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	1.679	6.396	.417	.000	محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-9) أن قيمة T المحسوبة هي (6.396) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.679)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لمحاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر

المديرين الماليين والمحاسبين"، وهذا ما تؤكدُه قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات يفسر ما نسبته (417) من التباين في ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

4-3-4 اختبار الفرضية الرابعة

وتنص هذه الفرضية على أنه "

HO4 لا يوجد أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) والجدول التالي رقم (4-10) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4 - 10)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتأثير محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين

المتغير المستقل	Sig.	R ²	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء	.000	.428	11.62	1.679	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4 - 10) أن قيمة T المحسوبة هي (11.62) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.679)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لمحاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين "، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء يفسر ما نسبته (.428) من التباين في ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين.

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

1-5 الاستنتاجات

2-5 التوصيات

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من المديرين الماليين والمحاسبين في شركات النفط الكويتية وبعد مراجعة أدبيات الدراسة، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

1-5 الاستنتاجات

1-1-5 محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري

تبين وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين إذ إن التنظيم الإداري للشركة يتضمن تحديداً دقيقاً لمراكز المسؤولية وللصلاحيات الممنوحة لكل مركز مسؤولية، وأنه يوجد في الشركة توصيف دقيق توزيع لمهام ومسؤوليات مراكز المسؤولية.

كما تبين أن مديري الإدارات في مراكز المسؤولية يقومون بواجباتهم بشكل واضح ويشاركون في تحديد البرامج اللازمة لكل مركز مسؤولية. وهذه النتيجة تتفق مع نتيجة دراسة ميده، (2003) التي بينت أن مراكز المسؤولية المرتبطة بالهيكل التنظيمي للشركات المساهمة العامة المطبقة هي محددة بشكل دقيق ولكل المستويات الإدارية.

ويرى الباحث أن محاسبة المسؤولية تمثل مدخلاً حديثاً لتطوير التنظيم الإداري أي متابعة تنفيذ الخطط والتقارير عن الانحرافات وصعوبات اتخاذ القرارات التصحيحية داخل الشركة وأنها تساعد أيضاً في الوصول إلى الأهداف المنشودة فهي تساعد على تنسيق الجهود والعمل على تحقيق هذه الأهداف.

2-1-5 محاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي

تبين وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالنظام المحاسبي على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين، وأن النظام المحاسبي يقدم البيانات المحاسبية اللازمة في الوقت المناسب ويحقق الفوائد المرجوة منه لكل مركز مسؤولية على حدة، وأنه يلبي احتياجات المستخدمين للتقارير والإحصائيات والبيانات المحاسبية.

كما تبين أنه يتم تطبيق الموازنات التخطيطية للتكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية، كذلك يتم تصنيف وتحليل التكاليف والإيرادات على مستوى كل مركز مسؤولية. وهذه النتيجة تتفق مع نتيجة دراسة محمد، (2006) التي بينت إمكانية إعداد تقارير

الإفصاح الاقتصادي لوحدات القطاع المصرفي السوداني متوفرة ويمكن تطبيقها، فقط تحتاج المصارف إلى إعداد التقارير المالية بما يتماشى والإفصاح الاقتصادي.

ويرى الباحث أن محاسبة المسؤولية أداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع النظام الإداري في عملية الرقابة وتمكنها من التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الشركة، فمن خلال توفير البيانات الحالية المقدره والفعليه لكل مركز تتمكن الإدارة من التعرف على مدى نجاح.

3-1-5 محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات

تبين وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين، إذ تبين أن مراكز المسؤولية تساعد في تكوين قواعد البيانات اللازمة للرجوع إليها عند اتخاذ القرارات، وفي حل المشاكل التي تواجه عملية اتخاذ القرارات.

كما تبين أن مخرجات مراكز المسؤولية تساعد في دعم عملية اتخاذ القرارات من خلال إدخال أساليب جديدة مثل بحوث العمليات والأساليب الرياضية والإحصائية. وتتطابق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة (Jalvie, Deborah, 2002) التي بينت ظهور اتجاه جديد لدى عمداء الكليات في اتخاذ القرارات، محددة بمدى استقلاليتهم ومحاسبة الكليات لهم، وبمقدرتهم على الاتصال مع الآخرين.

ويرى الباحث أن محاسبة المسؤولية تسمح للمستويات الإدارية المختلفة بممارسة عملية اتخاذ القرارات بنفس الأسلوب والطريقة التي يمارسها مديرو الشركات، وهذا

يتطلب نوعاً من التدريب يساعد هذه المستويات في إعداد الموازنات وتحديد مراكز المسؤولية.

4-1-5 محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء

تبين وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط الكويتية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين، إذ تبين أنه يتم إعداد تقارير الأداء على أسس علمية واضحة بحيث تتمكن الإدارة من دراستها بسهولة ويسر، وأنه يتم تقييم القدرات الحقيقية للفرد العامل بحسب الاختبارات المقررة، كذلك تحتوي تقارير الأداء على معلومات تفصيلية عن الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة بأسرودة، (2008) التي بينت أن الرقابة في مفهومها الحديث تتجه نحو إحكام الرقابة على العنصر البشري الذي يقوم باستخدام العناصر المادية، وذلك من منطلق أنه إذا أمكن التحكم في أداء العنصر البشري أمكن بالتالي التحكم في العناصر المادية التي هي نتيجة أدائه.

ويرى الباحث أن تقارير الأداء التي تعد لكل مدير مركز تمكن الإدارة العليا من التعرف على كفاءة هذا المدير في استخدام الموارد المتاحة له، وقدرته على تحقيق عائد مناسب على الاستثمارات وكذلك التعرف على مدى ارتباط مدير كل مركز بالأهداف العامة للشركة.

2-5 التوصيات

يوصي الباحث بما يلي:

1- قيام شركات النفط الكويتية بتذليل المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مؤسسة البترول الوطنية وتوفير المتطلبات اللازمة لنجاحه، مع مراعاة طبيعة نشاط كل شركة عند البدء بتطوير نظام المسؤولية، كذلك توضيح وشرح أهمية تطبيق هذا النظام للإدارات العليا في المؤسسة وخاصة من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وذلك كي تسعى في العمل على توفير متطلبات تطبيق هذا النظام فيها.

2- قيام شركات النفط الكويتية بإجراء إصلاحات سريعة ودقيقة فيما يخص الأنظمة القانونية والمالية الخاصة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات، من أجل توفير مناخ ملائم لتطبيق هذا النظام، إضافة إلى الإسراع في توفير كافة الظروف اللازمة في شركات النفط من أجل التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهدافه.

3- قيام شركات النفط الكويتية بالتحديد الدقيق والمفصل والواضح للهيكل التنظيمي في الإدارات المالية وأقسام المحاسبة على مستوى جميع مراكز المسؤولية وعدم اقتصار هذا التحديد على المستويات الإدارية العليا فقط دون شمول باقي المستويات الإدارية.

4- أن يتولى كل مركز مسؤولية إدارة التكاليف والإيرادات والمصروفات التي تتعلق بالمركز، وكذلك السعي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق الأسس العلمية الصحيحة،

بحيث يحقق هذا النظام عملية تبويب وتصنيف التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية، وكذلك يمكن من قياس الأداء الفعلي قبل مقارنته بالأداء المخطط بصورة سليمة.

5- السعي في إيجاد وحدات إدارية مستقلة وظيفتها إعداد التقارير الرقابية ومتابعتها، والاهتمام بالعمل على تطبيق نظام تقارير متكامل ومفصل على مستوى مراكز المسؤولية كلاً على حدة.

6- إشراك المستويات الإدارية المختلفة في التنسيق لإعداد الموازنات التخطيطية للشركة وفي صياغة معايير التكاليف والإيرادات وفي إعداد نظام تقارير الأداء، لأن عدم إشراكهم من شأنه أن يؤثر في فعالية استخدام هذه الأنظمة؛ مما يخلق لدى تلك المستويات الإدارية موقفاً عدائياً تجاه التقارير المقترحة.

7- أن تهتم شركات النفط الكويتية بالجوانب السلوكية والإنسانية للموارد البشرية التي تعمل فيها، وأن تقوم بدراسة أوجه وأساليب الإشباع المختلفة لاحتياجاتهم المتعددة والمختلفة بما يكفل تحقيق الكفاءة الإنتاجية لهم وتحقيق أهداف الشركة في آن واحد، إذ إن هذا الجانب يعد من العناصر الرئيسية لنظام محاسبة المسؤولية المقترح.

8- اهتمام شركات النفط الكويتية بمراكز المسؤولية كونها تساعد في صياغة الخطط الإدارية التشغيلية والإستراتيجية، وتقلل من معدلات الأخطاء الخاصة بعمليات الشركة، كما أن عملية تقييم الأداء لكل مركز مسؤولية تساعد على تحليل أسباب الانحرافات عن الأداء المخطط، وتسهم في تحسين الربحية وفي زيادة قدرتها في استخدام مواردها المتاحة.

9- العمل على تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كل على حدة وليس على مستوى الشركة ككل، الأمر الذي يمكن من تقييم الأداء وتحليل الانحرافات وتحديد المتسببين فيها كل في مركزه والعمل على تجاوز التطبيق الخاطئ لهذا النظام من خلال مقارنة الأداء الفعلي للفترة الجارية بالنتائج الفعلية لفترة أو لعدة فترات سابقة دون أن تكون هناك مساءلة.

10- يوصي الباحث الدارسين والباحثين الآخرين باختيار متغيرات وأبعاد أخرى من أبعاد محاسبة المسؤولية غير الأبعاد التي اعتمدها الدراسة الحالية وإجراء دراسات عليه كون أبعاد محاسبة المسؤولية تعد مجالاً خصباً لمثل هذه الدراسات المتعمقة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب

- باسيلي، مكرم عبد المسيح، (2001)، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، المكتبة العصرية.
- جريسات، جميل، (2005)، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق، القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- جواد، شوقي ناجي، (2000). إدارة الاستراتيجية، الطبعة الأولى، عمان: دار الحامد.
- جمعة احمد حلمي، (2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشور والتوزيع.
- حامد، منصور، (2004)، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، القاهرة: منشورات جامعة القاهرة.
- الحارس، أسامة، (2004)، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- حسين، احمد حسين علي، (2000)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الطبعة الأولى، الإسكندرية: الدار الجامعية.

- زامل، أحمد محمد، (2000)، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات على الحاسب الآلي، الطبعة الثانية، الرياض: معهد الإدارة العامة.
- صالح، سمير أبو الفتوح، (2000)، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، الطبعة الثالثة، الإسكندرية: دار الكتب العصرية.
- الصباغ، عماد عبد الوهاب ، (2002)، علم المعلومات، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- الأصم، مختار، وآخرون، (2001)، إدارة الموازنة العامة، الإمارات العربية المتحدة: منشورات جامعة الإمارات.
- عبدالمحسن، توفيق محمد (2002)، تقييم الأداء: مداخل جديدة لعالم جديد، الطبعة الأولى، الإسكندرية: دار النهضة العربية.
- العارف، نادية، (2005)، التخطيط الاستراتيجي والعولمة، الطبعة الثانية، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- عباس، علي، (2009)، أساسيات علم الإدارة، الطبعة الرابعة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- عبد اللطيف، ناصر نور الدين، (2004)، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- قنطجى، سامر مظهر، (2004)، فقه المحاسبة الإسلامية، الطبعة الأولى، بيروت: مؤسسة الرسالة.

- الكفراوي, عوف، (2000)، الرقابة المالية: بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، الإسكندرية: مطبعة الانتصار.
- لطفي أمين السيد احمد، (2005)، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- مطر، محمد (2006)، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الطبعة السادسة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- ناجي، السيد عبده، (2003)، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية، القاهرة: دار النهضة العربية.
- هيتجر، ليستر، وماتولتش، سبرج، (2007). المحاسبة الإدارية، ترجمة: أحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر.
- الوقفي، علي، (2000)، تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات الملاحة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أل البيت: المفرق، الأردن.

الرسائل الجامعية

- باسردة، على محسن محسون، (2008). دور نظام المالية المسئولة في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن، اليمن.

- محمد، طارق محمد خليفة (2006). إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- محمد، أسامة عبد الله الشيخ، (2009). دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي: دراسة ميدانية تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- المطوع، غدير عبد الله، (2008)، الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الاجتماعية ودراسة مدى الحاجة إلى معيار المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في البيئة السعودية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.

الأبحاث والمجلات المحكمة والمؤتمرات

- حماد، أكرم إبراهيم، (2003). اثر الإدارة الرشيدة على تطوير الاستثمارات، بحث مقدم إلى: المؤتمر العلمي الدولي الثالث عشر، بيروت: لبنان.
- دهمش، نعيم. (2000)، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية، مجلة دراسات، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ص ص 203-268.
- الراشد، مهدي، (2002) مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 18، العدد B3، جامعة اليرموك، اربد: الأردن، ص ص 51-67.

- عبد الرحمن، عبد الرحمن سليم، (2008). دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة اليمنية، اليمن.
- العريبي، عصام فهد، (2003)، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، عمان: دار المناهج.
- علي، سهير حسين إبراهيم (2010). أثر استخدام مبدأ محاسبة المسؤولية علي تقويم الأداء المالي دراسة حالة الهيئة القومية للكهرباء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- فخر، نواف، والدغيم، عبد العزيز، وعلي، عفرأء، (2005)، دراسة النظام المحاسبي في المؤسسة العامة للأسمك في سوريا وإمكانية تطويره، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السابع والعشرين، العدد الثالث، ص ص 13-22.
- كحالة، جبرائيل، ورضوان، حنان، (2001). المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- كركور، عدنان، والفارس، سليمان (2000)، التقويم الإداري في المشروعات: تقويم المشاريع الجيدة والقائمة، دمشق: جامعة دمشق.
- الكسب، علي إبراهيم حسين، ورشيد، ناظم حسن، (2006). أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية، بحث مقدم إلى: المؤتمر الدولي السنوي السادس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، حول أخلاقيات الأعمال للفترة 17 - 20 نيسان 2006.

- مزياني، نورالدين، (2009)، النظام المحاسبي الجزائري الجديد ، بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، بحث مقدم إلى: المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، نيسان.

- ميده، إبراهيم عمر، (2003). نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، ص ص 317-364.

- الهلولي، سعود، (2000)، التدقيق في القطاع الحكومي، مجلة الإدارة العامة، العدد التاسع والخمسون، الرياض، السعودية، ص 203).

التقارير والنشرات

- التقرير السنوي الصادر عن مؤسسة البترول الكويتية، 2009.
- التقرير السنوي الصادر عن شركة نفط الخليج الكويتية، 2008.
- التقرير السنوي الصادر عن مؤسسة البترول الكويتية، لعام 2008.
- تقرير منظمة الأقطار العربية المصدرة للبترول (أوابك)، 2009.
- الكتاب السنوي، الصادر عن وزارة الإعلام الكويتية، 2004.
- الكتاب السنوي الصادر عن مؤسسة البترول الكويتية، لعام 2009.

– النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية وشركاتها، التكامل في الأداء،
2009.

– النشرة التعريفية الصادرة عن مؤسسة البترول الكويتية، تطلع نحو النمو، 2009.

المراجع باللغة الأجنبية

- Besant, A. and Raj, C. (2005), *Corporate Financial Management*, Tata Mc Graw-Hill, New Delhi.
- Burton, G, and Thacker, M, (2006), *Management Today: Principles and Practice*, Tata McGraw-Hill Publishing.
- Daft, Richard L., (2003), *Management*, South–Western & College Publishing Co., Canada.
- Debashis Basu, & David Bruce, (2010), *Introduction Of Concept Of Cost Centre Management In Public Hospital In South Africa*, aspen publisher, pp 88-92.
- Eichenseher, J. W. and Shields, D., (2003). The correlates of CPA firm for puplicity- Held corporations, *Journal Of Practice And Theory*, Spring, p.p23-37.
- Jalvie, Deborah, (2002), *The Effect Of Responsibility Centre Budgeting/Responsibility Centre Management On the Role OF Academic Deans In a Public University*, Unpublished thesis, submitted at University of Liffbridge.
- Malhotra, N. K. (2003), *Marketing research*, New Jersey: Prentice Hall.

- Martine Cools, & Regine Slagmulder, (2009). Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 21, pp 151-178.
- Poster, Theodore H. & Streib, Gregory (2005). Elements of Strategic Planning and Management in Municipal Government: Status After Two Decades. *Public Administration Review*, Vol.65 No.1, pp: 45-56. Online Available at: www.ingentaconnect.com/content, Cited on 27/11/2010.
- Tim Baldenius, & Stefan Reichelstein, (2006), External and Internal Pricing In Multidivisional Firms, *Journal of Accounting Research*, Vol. 44, pp 151-178.
- Vahideh H. Nodeh, & Aisha M. Sheriff, (2010), Ownership Structure In Iran: Firms Responsibility, *Journal of Indian Management*, Vol. 26, pp 119-137.
- Weihrich, Heinz and Koontz, Harold, (2003), *Management: A Global Perspective*, International Edition, McGraw Hill Inc., New York, USA.
- Wheelen, Thomas, and Hunger, David (2004), *Strategic Management and Business Policy*: Prentice Hall, Upper Saddle River NJ.

ملحق رقم (1)**استبانة الدراسة****جامعة الشرق الأوسط****كلية الأعمال / قسم المحاسبة****بسم الله الرحمن الرحيم**

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير،،،

استبانة حول موضوع:

اثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث: نواف جهز المطيري

طالب في برنامج الماجستير في المحاسبة

جامعة الشرق الأوسط

عمان: الأردن

تلفون: 66889111

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

1- العمر:

<input type="checkbox"/>	25 سنة فأقل	<input type="checkbox"/>	35-26 سنة	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	45-36 سنة	<input type="checkbox"/>	55 - 46 سنة	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	56 سنة فأكثر			

2- سنوات الخبرة:

<input type="checkbox"/>	5 سنوات فأقل	<input type="checkbox"/>	10-6 سنوات	<input type="checkbox"/>	15-11 سنة	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	20-16 سنة	<input type="checkbox"/>	21 سنة فأكثر			

3- التخصص

<input type="checkbox"/>	محاسبة	<input type="checkbox"/>	مالية ومصرفية	<input type="checkbox"/>	نظم معلومات	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال	<input type="checkbox"/>	اقتصاد	<input type="checkbox"/>	أخرى اذكرها	<input type="text"/>

4- المسمى الوظيفي

<input type="checkbox"/>	مدير عام	<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	رئيس قسم المحاسبة	<input type="checkbox"/>	مدقق داخلي	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	أخرى اذكرها	<input type="text"/>		

5- الشهادات المهنية

<input type="checkbox"/>	CMA	<input type="checkbox"/>	CISA	<input type="checkbox"/>	CFA
<input type="checkbox"/>	أخرى اذكرها	<input type="checkbox"/>	CIA	<input type="checkbox"/>	CPA

6- المؤهل العلمي

<input type="checkbox"/>	دبلوم	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس	<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي
<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دكتوراه		

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

برأيكم ما مدى انطباق العبارات التالية على شركتكم وذلك بوضع إشارة (√) إزاء الجواب الذي تراه مناسباً.

محاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري

التسلسل	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
1	يتضمن التنظيم الإداري للشركة تحديداً دقيقاً لمراكز المسؤولية					
2	يتولى كل مركز مسؤولية إدارة التكاليف والإيرادات والمصروفات التي تتعلق بالمركز					
3	يوجد في الشركة توصيف دقيق لتوزيع المهام ومسؤوليات مراكز المسؤولية					
4	تتبع الشركة اللامركزية على مستوى جميع مراكز المسؤولية ضمن هيكلها التنظيمي					
5	يتصف مديرو مراكز المسؤولية بمهامهم بكفاءة وفاعلية كبيرة					
6	يتضمن التنظيم الإداري للشركة وصفاً دقيقاً للصلاحيات الممنوحة لكل مركز مسؤولية					
7	يقوم مديرو الإدارات في مراكز المسؤولية بواجباتهم بشكل واضح					
8	يشارك مديرو الإدارات في تحديد البرامج اللازمة لكل مركز مسؤولية					
9	يقرر مديرو الإدارات في تخصيص الموارد لكل مركز مسؤولية					
10	يوجد تنسيق وتعاون بين مراكز المسؤولية في الشركة					
11	يشارك مديرو الإدارات في التنسيق لإعداد الموازنات التخطيطية للشركة					

محاسبة المسؤولية المرتبطة بالإنظام المحاسبي

التسلسل	العبارة	موافق جاء	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جاء
12	يتم تصنيف وتحليل التكاليف والإيرادات على مستوى كل مركز مسؤولية					
13	تمارس الشركات عملية التخطيط من خلال تطبيقها لنظام التكاليف لكل مركز مسؤولية على حدة					
14	تطبق الشركة الموازنات التخطيطية للتكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية					
15	يستطيع الإنظام المحاسبي معالجة العمليات بشكل كامل لكل مركز مسؤولية على حدة					
16	يتم تطوير نظام المعلومات المحاسبي بشكل دوري لكل مركز مسؤولية على حدة					
17	نظام المعلومات المحاسبي لديه القدرة على التأقلم مع التطورات التكنولوجية ولكل مركز مسؤولية على حدة					
18	الإنظام المحاسبي يلبي احتياجات المستخدمين للتقارير والإحصائيات والبيانات المحاسبية ولكل مركز مسؤولية على حدة					
19	يقدم الإنظام المحاسبي البيانات المحاسبية اللازمة في الوقت المناسب ويحقق الفوائد المرجوة منه ولكل مركز مسؤولية على حدة					

محاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات

التسلسل	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
20	تساعد مخرجات مراكز المسؤولية في دعم عملية اتخاذ القرارات من خلال أساليب جديدة مثل بحوث العمليات والأساليب الرياضية والإحصائية					
21	توفر مراكز المسؤولية التغذية العكسية لأعمال الشركة					
22	تساعد مراكز المسؤولية في صياغة الخطط الإدارية التشغيلية والإستراتيجية					
23	تزود مراكز المسؤولية الإدارة بمعلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة					
24	تساعد مراكز المسؤولية في حل المشاكل التي تواجه عملية اتخاذ القرارات					
25	تؤثر مراكز المسؤولية على اتجاه القرارات في الشركة					
26	تساعد مراكز المسؤولية في بناء الموازنة الرأسمالية					
27	تساعد مراكز المسؤولية في تكوين قواعد البيانات اللازمة للرجوع إليها عند اتخاذ القرارات					
28	تقلل مراكز المسؤولية من معدلات الأخطاء الخاصة بعمليات الشركة					

محاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء

التسلسل	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
29	تقوم الشركة بمقارنة النتائج مع المخططة لكل مركز من مراكز المسؤولية					
30	تتم عملية قياس الأداء الفعلي بشكل دقيق وفعال لكل مركز على حدة					
31	تتم عملية تقييم الأداء لكل مركز مسؤولية وذلك من خلال تحليل أسباب الانحرافات عن الأداء المخطط					
32	يجري تحليل الانحرافات ودراستها عن الأداء المخطط أو المعياري لكل مركز مسؤولية على حدة					
33	يتم تحديد ومساءلة المسؤولين عن وقوع الانحرافات في كل مركز مسؤولية					
34	تتخذ الإجراءات الوقائية لتلافي حدوث الانحرافات في المستقبل					
35	يتم إعداد نموذج ثابت لتقرير الأداء يبين البيانات والمعلومات الواجب توافرها فيه					
36	تحتوي تقارير الأداء التي تعدها الشركة على معلومات تفصيلية عن الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما لكل مركز مسؤولية على حدة					
37	يتم إعداد تقارير الأداء على أسس علمية واضحة بحيث تتمكن الإدارة من دراستها بسهولة ويسر					
38	يتغير شكل تقرير الأداء خلال الفترات المتلاحقة ويحافظ على شكل واحد محدد					
39	يتم تقييم أداء العاملين في كل مركز مسؤولية على حدة بشكل منتظم					
40	يتم تحديد كفاءة العامل بحسب النتائج المحققة عن أداءه في كل مركز مسؤولية على حدة					
41	يتم تقييم القدرات الحقيقية للفرد العامل بحسب الاختبارات المقررة في					

					كل مركز مسؤولية على حدة
					42 يتم مقارنة أداء العاملين في المراكز المختلفة
					43 يتم البحث في أسباب الانحرافات الناجمة عن المقارنة بين الخطط والنتائج الفعلية للمراكز مجتمعة
					44 يتم مكافأة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة عدم وجود انحرافات كما هو مخطط مقارنة مع الفعلي

ربحية شركات النفط الكويتية

التسلسل	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
45	ساهمت مراكز المسؤولية في تحسين ربحية الشركة					
47	ساهمت مراكز المسؤولية في تخفيض تكلفة المنتجات					
48	تعمل مراكز المسؤولية على زيادة قدرة الشركة في استخدام مواردها المتاحة					
49	تسهم مراكز المسؤولية في زيادة عدد الأسواق المستهدفة					
50	تسهم مراكز المسؤولية في تطوير استخدامات جديدة للمنتجات الحالية					
51	تسهم مراكز المسؤولية في طرح المنتجات في منافذ توزيع جديدة					
52	تعمل مراكز المسؤولية على إيجاد مستخدمين جدد للمنتجات					
53	ساهمت مراكز المسؤولية في زيادة قدرة الشركة التنافسية					
54	تؤدي مراكز المسؤولية إلى زيادة أرباح الشركة بشكل أفضل من المنافسين					
55	عزز استخدام محاسبة المسؤولية من قدرة الشركة في استغلال الفرص المتاحة في السوق					
56	تسهم مراكز المسؤولية في تحقيق تقدم في العائد على الاستثمار					

انتهت الاستبانة

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

ملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
1	الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور	جامعة الشرق الأوسط MEU
2	الأستاذ الدكتور يسري أمين	جامعة عمان العربية
3	الدكتور شقيري فوزي موسى	جامعة الإسراء
4	الدكتور ظاهر القشي	جامعة الشرق الأوسط MEU
5	الدكتور احمد أبو السكر	جامعة عمان العربية
6	الدكتور خالد أبو الغنم	جامعة عمان العربية
7	الدكتور نمر السليحات	جامعة عمان العربية
8	الدكتور محمد الكساسبة	جامعة عمان العربية
9	الدكتور عثمان النبالي	جامعة جرش