



## مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الاول

مارس 2024

أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية

**The impact of integration between responsibility accounting and activity-based costing systems on the quality of profits in Kuwaiti establishments**

إعداد

أمل عبد الله مبارك الفوزان

مدرب متخصص ب قسم التدريب المكتبي

كلية الدراسات التجارية

الهيئة العامة للتعليم التطبيقي و التدريب

aam.alfouzan@paaet.edu.kw

## مستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة، على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، وتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في المنشآت الكويتية، واشتملت عينة الدراسة على (92) عاملاً، واعتمدت الدراسة على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي كمنهج للدراسة، واستخدمت الاستبانة كأداة للدراسة؛ وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود تأثير ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة  $(0.05 \geq \alpha)$  لمحاسبة المسؤولية على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، وأظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة  $(0.05 \geq \alpha)$  للتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، كما أظهرت النتائج أيضاً وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$  للتكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؛ وقد أوصت الدراسة بضرورة استقطاب خبراء متخصصين؛ للاستفادة من خبراتهم في دمج نظامي تخطيط محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط؛ لتحقيق جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

**كلمات مفتاحية:** نظام محاسبة المسؤولية- التكلفة على أساس النشاط- جودة الأرباح.

**Abstract**

The study aimed to identify the impact of integration between the responsibility accounting system and activity-based costing system on the quality of profits in Kuwaiti establishments. The study population consisted of all workers in Kuwaiti establishments. The study sample included (92) workers. The study adopted the scientific method, both inductive and deductive, as a method for the study. The questionnaire was used as a tool for the study, and the study concluded several results, the most important of which is the presence of a statistically significant effect ( $0.05 \geq \alpha$ ) of the responsibility accounting on the quality of profits in Kuwaiti establishments, and the presence of a statistically significant effect ( $0.05 \geq \alpha$ ) of activity-based costing on the quality of profits in Kuwaiti establishments, and the results also showed that there is a statistically significant effect at the level of significance ( $0.05 \geq \alpha$ ) for the integration between responsibility accounting and activity-based costing systems on the quality of profits in Kuwaiti establishments. The study recommended the need to attract specialized experts to benefit from their experiences in integrating responsibility accounting and activity-based costing systems to achieve quality of profits in Kuwaiti establishments.

**Keywords:** responsibility accounting system - activity-based costing systems - quality of profits.

تسهم المحاسبة بدور رئيسي في عملية إدارة المنشآت، بوصفها وسيلة تساعد على توفير المعلومات الأساسية؛ لتوجيه القرارات الإدارية عن طريق توفير معلومات مالية موثوقة عن الأداء المالي لها، وتحديد الموارد المالية اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة، وتتبع النفقات ومقارنتها بالميزانية المخصصة لذلك، وتحليل معدلات الربحية، وكذلك التنبؤ بالمخاطر المستقبلية التي يمكن أن تواجه المنشأة بما يعزز من قدرتها على التصدي لأية مخاطر قد تتعرض لها، الأمر الذي من شأنه الانعكاس بصورة إيجابية على النجاح المالي لها.

ولقد أضحت الاهتمام بتطوير النظم المحاسبية ذات أهمية خاصة، بل أنها أصبحت محور أساسي في ضمان جودة العمل، لما لها من دور حيوي في مجال ترشيد التكاليف، والتخلي عن التكاليف التي لا تضيف قيمة حقيقية للعملية الإنتاجية، والمساهمة في اتخاذ القرار التنظيمي بشكل مستنير (حقيقة، 2018، أ)، ومع التطور الكبير في بيئات العمل التنظيمية، والمنافسة على المستويات العالمية، فقد برزت حاجة ماسة إلى تطوير نظم محاسبة التكاليف التقليدية، والاستعانة بأساليب قادرة على توفير معلومات أكثر دقة، ووضوحاً، وملائمة؛ لتسهيل صناعة القرارات على المستويات الإدارية (Mahal & Hossain, 2015, 66).

ولقد ظهرت العديد من النظم التي يمكن الاعتماد عليها في حساب التكاليف بداخل المؤسسات، مثل: تحليل نقاط التعادل "تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم"، وتحليل التكلفة على أساس النشاط، وبطاقة الأداء المتوازن، ومحاسبة المسؤولية، والأداء البيئي (Tin, 2023, 53)، ولعل أبرز تلك النظم التي يتم الاستعانة بها على نطاق واسع في المنشآت المختلفة في الوقت الحالي هما محاسبة المسؤولية، ومحاسبة التكلفة على أساس النشاط (Flayyih, 2020, 2).

وتعرف محاسبة المسؤولية على أنها: أحد أنماط المحاسبة التي تركز بصورة أساسية على الوحدات التنظيمية المتمثلة في الأقسام المختلفة الموجودة بداخل البيئات التنظيمية؛ لجعل الإدارة أكثر قدرة على تقييم الأداء الخاص بتلك الأقسام استناداً إلى الكفاءة والفاعلية الخاصة بالموارد المتاحة لديهم (Ramadan, 2016, 5501)، ولقد ظهرت محاسبة المسؤولية؛ بهدف توفير المعلومات المحاسبية، وتقديم تقارير الأداء التشغيلي عن عمل المسؤولين في الأقسام

والإدارات الرقابية، وتقييم أدائهم في إطار المسؤولية المنوطة بهم النابعة من الصلاحيات الممنوحة لهم من الإدارة العليا (Alrawashdeh, 2013, 1).

ويمكن التعامل مع نظام محاسبة المسؤولية على أنه أحد نظم التحكم الإداري القائمة على مبدأ تفويض السلطات، وإسناد المسؤوليات للأخريين؛ حيثما يتم إسناد المسؤوليات، وتفويض المهام إلى المدير المسئول عن مراكز القوى بداخل المنظمة، وهناك أربعة من مراكز المسؤولية بداخل المؤسسات وفقاً لذلك النظام، وهم مركز الاستثمار investment center، ومركز العائد Revenue center، ومركز التكلفة cost center، ومركز الربح profit center؛ حيثما يتمتع مدير مركز الاستثمار بالتحكم في التكلفة، والإيرادات، والاستثمار في الأصول التشغيلية، بينما يتحكم مدير مركز الإيرادات في الإيرادات التشغيلية للشركة (Biswas, 2017, 202).

وفيما يتعلق بمركز التكلفة فهي تشير إلى تحمل المديرين مسؤولية التكاليف التي يمكنهم التحكم فيها؛ حيثما يمكن اعتبار أقسام الإنتاج، وأقسام الموارد البشرية، وأقسام المحاسبة، وما إلى ذلك وحدات تكلفة يتم فيها تقييم أداء المديرين استناداً إلى تحقيق الاقتصاد في التكلفة "توفير النفقات"؛ أما مركز الربح فيتحمل فيه المديرين مسؤولية التكاليف والإيرادات التي يمكن التحكم فيها؛ وبالتالي فإن متاجر البيع وأقسام المبيعات تعد مراكز ربح، حيثما يتم تقييم أداء المديرين فيها على أساس تعظيم الربح (Le & Hoang, 2023, 4)، ولعل أبرز ما يميز ذلك النظام كونه يركز في المقام الأول على إيجاد علاقة سببية بين الأنشطة والأداء التنظيمي؛ بحيث يمكن تقييم أداء الأقسام بسهولة من خلال استخدام مفهوم اللامركزية (Biswas, 2017, 205).

وتبرز أهمية أسلوب محاسبة المسؤولية في كونها وسيلة فعالة يمكن الاعتماد عليها في تحقيق الرقابة الإدارية والمالية على التكاليف، وخفض التكاليف الإنتاجية، وتحديد التكاليف بصورة دقيقة (أحمد، 2023، 518).

ولقد تم تطوير نظام التكلفة على أساس النشاط في منتصف الثمانينات، ومنذ أن تم تقديم ذلك النظام وقد حظي بتطبيق واسع النطاق على مستوى الكثير من الدول المتقدمة، لما صاحب تطبيقه من العديد من المميزات التي تفوقت على نظام المحاسبة التقليدية (Huynh, Gong & Nguyen, 2013, 34)، ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة بديلاً للقصور الذي ارتبط بالأنماط التقليدية ذات الصلة بتخصيص، وتوزيع التكاليف غير المباشرة، والذي شاع استخدامه في عدد من المؤسسات الكبرى في كل من أمريكا وأوروبا (زغودي وبن الواد، 2021، 29)، ويعرف نظام التكاليف المستندة للأنشطة على أنه منهجية تحدد الأنشطة في المؤسسة، وتخصص تكلفة كل نشاط بما يتفق مع الموارد التي يحتاجها، والخدمات التي يقدمها وفقاً للاستهلاك الفعلي من قبل كل منها (Shihab & Prasad, 2017, 18288)، ولقد أكدت نتائج دراسة (Oranefo, 2018) على وجود علاقة ارتباطية ما بين نظام التكلفة على أساس النشاط، وبين الأرباح التي يمكن للمنظمة تحقيقها.

وبالرغم من النظرة التقليدية للنظام المحاسبي في البيئات التنظيمية على أنه مجموعة من العمليات الحسابية القائمة على تحديد النتائج، وإبراز الخسائر التي قد سادت لفترة من الزمان، إلا أنه مع التغيرات الاقتصادية، وزيادة الوعي المحاسبي لدى أصحاب المنشآت المختلفة، أخذت المحاسبة بعداً آخر باعتبارها وسيلة لتعزيز الربحية على المدى القريب والبعيد؛ من خلال توفير المعلومات والتقارير المالية الدقيقة حول الأداء المالي للمنشأة (رحمون، 2019، أ-ب)، وعادة ما يستخدم القائمون على الشؤون المحاسبية في البيئات التنظيمية العديد من المؤشرات؛ لتقييم مستوى الأداء المالي للمنشأة، ولعل أبرز تلك المؤشرات هو الاستعانة بجودة الأرباح (Yao & Yuju, 2020).

وعادة ما يُستخدم مصطلح الأرباح؛ من أجل الإشارة إلى قدرة المنشأة على تحقيق المكاسب على مدار فترة زمنية معينة (Patel, 2015, 74)، وتعتبر جودة الأرباح مطلباً محورياً لكافة المنشآت الاقتصادية، التي تسعى نحو تحسين جودة التقارير والقوائم المالية التي يتم تقديمها، والتي تعتمد بشكل أو بآخر على جودة النظم المحاسبية (سعيد، 2019، 357)، وتجدر الإشارة هنا إلى أمر على قدر كبير من الأهمية، ألا وهو أن النظم المحاسبية المختلفة لا يقتصر تأثيرها فقط على دعم اتخاذ القرارات الإدارية، بل يمتد ليشمل التأثير على الأرباح

في البيئات التنظيمية (Patel, 2015, 72)، ولقد أكدت نتائج العديد من الدراسة على وجود علاقة ارتباطية إيجابية ما بين النظم المحاسبية، ومعدلات الربحية الخاص بالمؤسسات المختلفة (Muhindo, Mzuza & Zhou, 2014; Chaturvedi & Sharma, 2021).

وعلى الرغم من أن نظام التكلفة على أساس النشاط له العديد من المزايا مقارنة بنظم التكاليف التقليدية، إلا أن الاعتماد على ذلك النظام وحده غير كافي لتعزيز التنافسية في بيئات العمل الحالية (Huynh et al., 2013)، ولقد أكد العديد من الباحثين على أهمية التكامل ما بين نظامي محاسبة المسؤولية، ومحاسبة التكلفة على أساس النشاط؛ لتحقيق أقصى استفادة ممكنة من المميزات ذات الصلة بكل نظام على حده (Flayyih et al., 2020, 2).

وتبرز الأهمية الخاصة بالتكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط من منطلق كونها ذات ضرورة حيوية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الخاصة بالبيئات التنظيمية (السيد، 2017، 4).

#### مشكلة الدراسة

تواجه البيئات التنظيمية في هذه الأونة الأخيرة العديد من التحديات، وبخاصة تلك المتعلقة باحتدام المنافسة العالمية، والتغيرات التي ترتبت على الثورة الصناعية؛ مما أوجب عليها ضرورة الاستعانة بعدد من الطرق والأنظمة المستحدثة؛ لمواجهة تلك التغيرات على مستوى مختلف المستويات، وعلى رأسها المستوى المالي والمحاسبي، فلم تعد البيئات التنظيمية في حاجة فقط إلى تسجيل المعلومات المالية ومراجعتها كل فترة زمنية معينة، وإنما أصبحت في حاجة ماسة إلى استحداث عدد من النظم المحاسبية، القادرة على توفير معلومات دقيقة حول مختلف التكاليف ذات الصلة بمنتجات وخدمات المؤسسات لتعزيز مركزها المالي (زغدودي وبن الواد، 2021، أ).

وتواجه مؤسسات القطاع الحكومي في الدول العربية بصورة عامة، والبيئات التنظيمية في دولة الكويت على وجه الخصوص، العديد من التحديات ذات الصلة بتوفير معلومات مالية ومحاسبية بأعلى درجة من درجات الموثوقية والمصداقية؛ كي يتم الاستناد إليها في عمليات التخطيط واتخاذ القرار (الزمانان، 2017، 3)، ولقد أدرك القائمون على صناعة القرار والعاملين في الشؤون المحاسبية أهمية الاستعانة بأساليب إدارية مستحدثة؛ لمساعدة الإداريين



على تحسين جودة القرارات الإدارية، وتعزيز القدرة التنافسية، وتحسين مستويات الربحية في دولة الكويت (القلاف، 2017، 3).

ولقد أكدت "القلاف" (2017) على أن الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت تلجأ إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لما له من أهمية كبرى في توفير معلومات محاسبية ملائمة ودقيقة، الأمر الذي من شأنه الانعكاس بصورة إيجابية على اتخاذ القرار، كما أكدت نتائج دراسة Al-Eidan et al. (2019) على فاعلية الاستعانة بأسلوب التكاليف على أساس النشاط باعتباره من الأساليب الفعالة في رصد التكاليف الخفية في المؤسسات الاقتصادية بدولة الكويت، كما أكدت نتائج دراسة "الدهيم" (2016) على أن تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الكويتية عن طريق الالتزام بتوزيع مراكز المسؤولية، وتفويض الصلاحيات، والعمل على تفويض الصلاحيات لها أثر كبير على تعزيز فاعلية الأداء الخاص بتلك الشركات.

وبالرغم من النتائج الإيجابية التي أظهرتها الدراسات آفة الذكر، إلا أنه لا تزال الحاجة ماسة لضرورة العمل على إيجاد إطار محاسبي متكامل في المؤسسات المختلفة بدولة الكويت، يتم فيه توضيح كل من الموجودات، والمصروفات، والالتزامات، والإيرادات؛ وكذلك العمل على إيجاد إطار متكامل يمكن الاعتماد عليه في تعزيز جودة التقارير المالية، التي يعتمد عليه متخذو القرارات بالبيئات التنظيمية بدولة الكويت (الزمانان، 2017، 52-53)؛ وعليه فإن التكامل بين محاسبة المسؤولية وبين التكلفة على أساس النشاط من شأنه أن يعزز من جودة العمليات المحاسبية والتقارير المالية ذات الصلة بها، إلا أن المشكلة الأساسية تكمن في قلة الدراسات التي استهدفت التعرف على أثر التكامل بين هذين النظامين على العمليات المختلفة التي تتم في البيئات التنظيمية؛ مما يعني أن ذلك الجانب في حاجة إلى مزيد من البحث والاستقصاء (2، Flayyih et al., 2020)، ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة الحالية في التعرف على أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

## تساؤلات الدراسة:

تسعى الدراسة إلى الإجابة عن التساؤلات التالية:

1. هل يوجد تأثير لمحاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة إحصائية ( $0.05 \geq \alpha$ ) على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؟
2. هل يوجد تأثير للتكلفة على أساس النشاط عند مستوى دلالة إحصائية ( $0.05 \geq \alpha$ ) على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؟
3. هل يوجد تأثير للتكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط عند مستوى دلالة إحصائية ( $0.05 \geq \alpha$ ) على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

## أهمية الدراسة:

## الأهمية النظرية:

1. يُعد موضوع الدراسة أحد المواضيع الهامة في مجال المحاسبة الإدارية، وتتميز الدراسة بأنها تجمع بين نظامي محاسبة المسؤولية، ونظام التكلفة على أساس النشاط، وهما من الأنظمة التي تتكيف مع طبيعية عمل المنشآت الكويتية.
2. من المتوقع أن تُسهم الدراسة في إثراء المكتبات العربية والكويتية بصفة خاصة بالمعرفة العلمية، كما يتوقع أن تُساهم الدراسة في تقديم حلول عملية وواقعية للمشكلة المطروحة.

## الأهمية التطبيقية:

1. تُعد هذه الدراسة -على حد علم الباحثة- من أولى الدراسات التي تدرس أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.
2. من المتوقع أن توفر نتائج الدراسة دليلاً عملياً لإدارة المنشآت الكويتية؛ حيث إنها سوف تُساعد في فهم واقع جودة الأرباح في المنشآت.
3. يُمكن للمديرين والمحاسبين العاملين في المنشآت الكويتية الاستفادة من نتائج هذه الدراسة، وتُمكنهم من التوجه نحو تطبيق نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط.

## أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. اختبار تأثير لمحاسبة المسؤولية عند مستوى دلالة إحصائية ( $0.05 \geq \alpha$ ) على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.
2. اختبار تأثير التكلفة على أساس النشاط عند مستوى دلالة إحصائية ( $0.05 \geq \alpha$ ) على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.
3. اختبار تأثير التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط عند مستوى دلالة إحصائية ( $0.05 \geq \alpha$ ) على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

## مصطلحات الدراسة:

**نظام محاسبة المسؤولية:** عرف حسين ومحمد (2018، ص. 82) نظام محاسبة المسؤولية بأنه: "نظام رقابي يعمل على توفير المعلومات المحاسبية؛ بهدف مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط له؛ لتحديد الانحرافات سواءً كانت إيجابية لتحفيز المسؤولية عنها، أو سلبية لمعالجتها، وتحديد المسؤولية عنها ومساءلتهم أو معاقبتهم؛ لعدم تكرارها في المستقبل".

– ويمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه: أحد أنظمة المحاسبة الإدارية المهمة التي تقوم على الربط بين المسؤولية عن الإنفاق، والإيراد بالمنشأة، مع المستويات الإدارية المختلفة بما يتيح إصدار التقارير الرقابية على أداء المنشأة.

– **نظام التكلفة على أساس النشاط:** عرّف كل من (Quesado & Silva (2021, P.1) مفهوم التكلفة على أساس النشاط (ABC) بأنها هي: "أداة قياس تتغلب على قيود أنظمة التكاليف التقليدية؛ لمواجهة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، والتخلص من التوزيع العشوائي وغير الدقيق للتكاليف غير المباشرة".

– **جودة الأرباح:** عرف كلاً من (Saleh, et al., (2020, p. 34 34) جودة الأرباح بأنها: "قدرة الأرباح المُبلغ عنها على التنبؤ بالأرباح المستقبلية للمنشأة، وتشير جودة الأرباح العالية إلى أن يكون التدفق النقدي، والأرباح العائدة إلى المنشأة أكثر من التدفق النقدي والمستحقات المطلوبة منها"، ويمكن تعريف جودة الأرباح إجرائياً بأنها: هي مجموع الدخل المُبلغ عنه على التنبؤ بأرباح المنشأة المستقبلية.

## فروض الدراسة:

1. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمحاسبة المسؤولية على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.
2. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) للتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.
3. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) للتكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

## حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على تناول أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.
- **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية للدراسة الحالية في دولة الكويت.
- **الحدود البشرية:** يتم تطبيق الدراسة على عينة ممثلة من العاملين في المنشآت الكويتية.
- **الحدود الزمنية:** يتم إجراء الدراسة الحالية في العام الدراسي الحالي 2023م.

## الإطار النظري

## مقدمة:

تقوم محاسبة المسؤولية بتجزئة المنشأة إلى مراكز مسؤولية، وهذا يُساعد الإدارة العليا في تقييم كفاءة إدارة كل مركز في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، كما تلعب محاسبة المسؤولية دورًا حاسمًا في توفير المعلومات المالية، التي تساعد الإدارة في التخطيط، واتخاذ القرارات الملائمة؛ لاستغلال مواردها بكفاءة، وبذلك تتماشى محاسبة المسؤولية مع مفهوم اللامركزية في الإدارة؛ حيث يتم تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الاستثمار)؛ وذلك لضمان توافق هذه المراكز مع مركز المسؤولية؛ بهدف اتخاذ القرارات التي تعزز الإنتاجية، وتحقق ترشيد الإنفاق (حميد، 2023، ص.23)، وتكمن أهمية نظام محاسبة المسؤولية في أنها تعمل على تقييم الأداء الاستراتيجي؛ من خلال مقارنة معايير

الأداء المحددة بالنتائج الفعلية، وتحديد أسباب الانحرافات ومعالجتها، والعمل على اتخاذ القرارات التي تهدف إلى تحسين الخدمة، وتحقيق ترشيد الإنفاق (سمارة، 2015، ص.13)، وفي السنوات الأخيرة تغيرت بيئة الأعمال المعاصرة بسبب وجود العديد من التغيرات في النظام الاقتصادي الجديد والتكنولوجيا، وأصبح مفهوم تغير المحاسبة الإدارية، وتطوير إدارة جديدة تعتمد على التقنيات المحاسبية الحديثة، التي تتناسب مع بيئة العمل المعاصرة مثل: التكلفة على أساس النشاط (ABC)؛ لكي تساعد المنشآت على تحقيق خطط وأهداف مستدامة تزيد من كفاءتها (Yassin & Guindy, 2017, P.7).

وبصفة عامة تعتمد أنظمة محاسبة التكاليف على كل من نظام محاسبة المسؤولية، ونظام التكلفة على أساس النشاط، وهي أنشطة هامة تُساعد المنشأة في الحصول على المعلومات، ويعمل محللو الأنظمة على تحقيق التكامل بينهم؛ من حيث الأهداف، والمفهوم، وطرق القياس، والتصنيف؛ مما يجعل عملية التكامل أمر منطقي؛ من أجل التوافق بين النظامين، والأنظمة الفرعية الأخرى المرتبطة بها بداخل المنشأة مثل: نظام التخطيط الفني، والمالي، والنظام المحاسبي المالي (Flayyih, et al., 2020, P.2).

#### أهمية محاسبة المسؤولية:

تُسهّم محاسبة المسؤولية في التوصل إلى مجموعة من المعلومات التي تمتثل لمعايير المؤسسة، وتأخذ في اعتبارها مصالح جميع الأطراف المعنية بداخل المنشأة وخارجها بطريقة موقّعة؛ مما يعزز من القدرة على اتخاذ القرارات الفعالة المتعلقة بالقضايا التنظيمية للمنشأة (Nykyforak, Duhanets, 2018, P. 31)، كما يعمل نظام محاسبة المسؤولية على تحقيق الرقابة، وتقييم الأداء على جميع المستويات الإدارية؛ بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة مُعينة، والعمل على التأكد من حدوث تكامل داخلي بين الإدارات والأقسام؛ مما يُساعد في تحقيق أهداف المنشأة (دفع الله، 2018، ص. 32)، وبهذا تلعب دورًا حيويًا في نظام اتخاذ القرار بداخل المنشأة، والقدرة على تحليل الأداء، والقدرة على التدفق الصحيح للإيرادات؛ مما يُساعد في أخذ المنشأة نحو النجاح (Khurana, 2022, P.1).

## خصائص محاسبة المسؤولية:

تتسم محاسبة المسؤولية بأنها جزء من المحاسبة الإدارية تعمل على تقييم المنشآت؛ كما أنها تعتمد على وضع الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية لمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط المحدد لكل مركز مسؤولية، وتعمل على تحفيز الأفراد؛ لتحقيق أداء أفضل، ويعمل نظام محاسبة المسؤولية على إصدار تقارير الأداء لمختلف مراكز المسؤولية، وتوضح الأداء الفعلي مقارنة بالمخطط المحدد، وتسلب الضوء على الانحرافات بينهما؛ مما يتيح للإدارة العليا اتخاذ القرارات اللازمة، وأيضًا يمكن لنظام محاسبة المسؤولية اتخاذ قرارات مختلفة بشأن مفهوم تحليل التكلفة والربح، سواءً بشراء أو تصنيع، أو الاستمرار في التشغيل المركز، أو شراء الخدمات من الخارج (Aljanabia & Nourib, 2020, P.583).

## أهمية التكلفة على أساس النشاط:

لعبت أنظمة إدارة التكاليف دورًا مهمًا في إدارة العمليات في المنشأة، ومنها التكلفة على أساس النشاط (ABC) باعتبارها أداة فعالة لإدارة التكلفة؛ خاصة في ظل الانكماش الاقتصادي العالمي المستمر، والذي يتطلب تغيير استراتيجيات الأعمال؛ لزيادة القدرة على الاستمرار (Ding, et al., 2022, P.2)، كما يعطي نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات تقديرية أكثر دقة؛ لتكلفة المنتجات من خلال العمل على تحويل التكاليف غير المباشرة الواسعة إلى تكاليف مباشرة للإنتاج، ويحدد النظام مصادر مختلفة للتكاليف غير المباشرة، ويخصص هذه المصروفات في القيام بأنشطة محددة، يمكن استخدامها والتخلص من الأنشطة التي لا تقدم فائدة للمنشأة (Tran & Tran, 2022, P.2)؛ علاوة على ذلك يعمل نظام التكلفة على أساس النشاط على تحديد الأحداث والأنشطة المسبقة للتكلفة بشكل أكثر دقة، وتُفيد في توزيع التكاليف غير المباشرة؛ لأنه يستبعد الأنشطة غير الضرورية، واختيار الأنشطة منخفضة التكلفة (نورة، بربارة؛ جحيقة، بوجناح، 2018، ص.32).

**خصائص التكلفة على النشاط:**

يتسم نظام التكلفة على أساس النشاط بعدة سمات تميزه عن نظم التكاليف التقليدية ومنها: التركيز على توزيع التكاليف، وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة، والقيام بقياس التكلفة التي يجب على الإدارة إنفاقها عن طريق تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ الخدمة، ويهتم بالتكاليف الفعلية التي تم وضعها في الميزانية، ويعمل على تحديد التكلفة عمودياً؛ من خلال مركز التكلفة، والعمل على تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه، ومن قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء، وتحسين القرارات التشغيلية (البشتاوي، 2014، ص.1878).

**أهمية جودة الأرباح:**

تتمثل أهمية جودة الأرباح في استمرار التدفقات النقدية أكثر من استمرارية المستحقات، وقد زاد اهتمام المستثمرين بجودة الأرباح؛ بسبب التعرض للانهايات الاقتصادية العالمية، كما تعتبر جودة الأرباح أحد المدخلات الهامة في اتخاذ القرارات المالية وتقييم الأداء، بالإضافة إلى ذلك يُعد تقييم الوضع المالي للشركة من قبل المستخدمين والأطراف ذات العلاقة أمراً مهماً، ويتعلق ذلك بجودة الأرباح (عبيد، 2016، ص.255)، كما تستمد جودة الأرباح من أهمية الأرباح نفسها؛ لأن الأرباح تُشكل الأرقام التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، فهي تعكس العديد من المبادئ والقواعد المحاسبية التي تُطبّقها المنشأة، وتعتبر من المدخلات المهمة في عملية اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية، وغيرها من القرارات؛ بهدف تقييم أداء المنشأة الحالي والمستقبلي (بريك، 2020، ص.469)، علاوة على ذلك تلعب جودة الأرباح دوراً مهماً في عملية التنبؤ الصحيح بالأداء المستقبلي للمنشأة، ويسعى مديرو المنشآت إلى تحقيق الأرباح التي تتسم بالاستمرارية، والقدرة العالية على التنبؤ؛ لتحسين سُمعة المنشأة لدى المستثمرين، والمحللين الماليين (حمزة، 2018، ص.249).

**مقياس جودة الأرباح:**

يُعد قياس جودة الأرباح من المستجدات الضرورية والحيوية للمنشآت، ولاسيما أن أرقام الأرباح مُقيدة بمجموعة من القيود، ومنها القيود المحاسبية الاستحقاقية والتي ينتج عنها وجود اختلافات جوهرية بين المنظور المحاسبي والاقتصادي لنسبة الربح، وبسبب وجود نسبة

تفاوت بين مستوى التزام المديرين بالمعايير المحاسبية، وتوافر بدائل محاسبية متعددة ذات تأثير جوهري على رقم الربح المُفصح عنه (سعادة، 2021، ص.1231)؛ وتأخذ مقاييس جودة الأرباح في اعتبارها خصائص الأرباح السبعة إلى نوعين، الأول أنها قائمة على أساس المحاسبة وتشمل (جودة الاستحقاق، والاستمرارية، والقدرة على التنبؤ، وتمهيد الدخل)؛ أما النوع الثاني قائم على أساس السوق، ويعتمد على الافتراضات الأساسية حول وظيفة التقارير المالية، وتشمل (ملائمة القيمة، والتوقيت المناسب، والتحفظ) وتأخذ هذه الخصائص عوائد الأسهم أو الأسعار كمصدر لتكوينها، ويستند قياس الأرباح على العلاقة المُقدرة بين الأرباح المحاسبية والأسعار وعوائد السوق (حميد، 2020، ص.209).

### العوامل المؤثرة على جودة الأرباح

توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على قياس جودة الأرباح، ومنها وجود معايير محاسبية تتسم بالجودة؛ ينتج عنها منع ممارسات إدارة الأرباح، وينتج عنها اختلاف المعايير المحاسبية المحلية والدولية إلى استغلال الفروقات بينهم (مجي، 2019، ص.429).

### أثر محاسبة المسؤولية على جودة الأرباح:

تعتبر جودة الأرباح مقياس رئيسي للتأكد من تحقيق أهداف المنشأة، ولا يُمكن للمنشأة التي تعتمد على نظام لامركزي أن تستمر في تحقيق أهدافها في حالة عدم وجود تنسيق بين الوحدات الإدارية، أو مراكز المسؤولية؛ ونظرًا لأن جودة الأرباح هي أحد أهداف الإدارة المالية للعمل على زيادة ثروة الأرباح الخاصة بالمنشأة، فإن محاسبة المسؤولية تؤثر على جودة الأرباح، وفي حالة وجود نظام محاسبة مسؤولية جيد يتحمل المديرين المسؤولية المباشرة عن تقديم خريطة طريق إرشادية للتوقعات المالية، وتنفيذ الإجراءات التجارية، والأنشطة التشغيلية، واتخاذ التدابير التي تُساعد في الحفاظ على جودة الأرباح (Festus & Ochai-Adejoh & Ayodeji, 2020, P.102)، كما تعمل مراكز الربحية في تحقيق الرقابة على التكاليف والإيرادات معًا، وقد يكون مركز الربحية بمثابة منشأة مستقلة تمتلك تكاليف وإيرادات مستقلة؛ ويهدف المسئول عنها إلى تعظيم الأرباح الخاصة بمركز الربحية بدون إلحاق الضرر، أو التأثير السلبي على جودة الأرباح العامة للمنشأة، وتقوم محاسبة المسؤولية بجمع التكاليف



والإيرادات، والإبلاغ عنها وفقاً لمركز محاسبة المسؤولية في المنشأة؛ بهدف تعيين مجموعة من الأشخاص، أو شخص مسئول عن إعداد تقارير المحاسبة المالية، والإبلاغ عن حدوث انحرافات محاسبية (Sofia & Ardiany & Defalni, 2020, P.112)

#### أثر التكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح:

يُساعد نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة، وتبسيط الضوء على حساب التكلفة الفعلية، والتخلص من الخدمات غير المربحة؛ لتحسين عملية صنع القرار؛ من خلال توفير معلومات موثوقة ودقيقة؛ لكي تُصبح المنشأة أكثر فعالية وكفاءة (Quesado & Silva, 2021, P.4)، وبهذا تُعد التكلفة على أساس النشاط أداة قوية للمنشأة، وتُساعد في الحصول على تكاليف دقيقة وفعالة؛ لأنها تهدف إلى التخلص من انحرافات التكاليف، وتقليل الهدر والأنشطة التي لا تُضيف قيمة للمنشأة؛ لأنه يقوم بتوزيع التكاليف بناءً على الأنشطة الفعلية التي تحدث بداخل المنشأة؛ وبالتالي يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط رؤية دقيقة لتكاليف الإنتاج والأنشطة، وتقليل التكاليف غير الضرورية؛ مما يؤدي إلى زيادة جودة أرباح المنشأة (Mahal & Hossain, 2015, P.66).

أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية:

يؤثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل إيجابي على جودة الأرباح في المنشآت الكويتية، وهو ما أكدت عليه دراسة المطيري (2011)؛ حيث يتسم هذا التأثير بزيادة معدلات التطور والجودة عند تبني تطبيق محاسبة المسؤولية، الذي يعمل على تطوير التنظيم الإداري والتخصيص الفعال للموارد، كما يُتيح نظام محاسبة المسؤولية تحسين طرق تسجيل المعلومات على النظام المحاسبي، ويعمل على تسجيل المعلومات المالية، والبيئية، والاجتماعية ذات صلة، وتطوير آليات اتخاذ القرارات الصائبة، التي تؤثر بصورة إيجابية على مستوى جودة الأرباح الخاصة بالمنشأة.

كما أن أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط على تحسين جودة الأرباح في المنشآت الكويتية، ينبع من تحديد المنفعة الكلية من كل نشاط، وإسهامها في تحقيق الربح

للمنشأة؛ حيث أكدت على ذلك دراسة (Al-Eidan et al., 2019) التي أفادت بأن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الكويتية يمكنها من تحليل التكاليف لكل نشاط إداري، وتشغيلي، ومحاسبي، وبيئي، وتسويقي داخل المؤسسة، ويتيح ذلك تحديد القيمة المضافة التي يتميز بها كل نشاط، والفوائد التي يوفرها للمنشأة؛ من حيث تحقيق العوائد والأرباح؛ حيث يُساعد هذا النظام على تحسين إمكانية تحليل وفهم قيمة كل نشاط؛ وبالتالي توقع الأرباح على المدى البعيد.

وقد أكدت دراسة المطيري (2015) أن نظام محاسبة المسؤولية القائم على التكلفة على أساس النشاط يُساعد في التخلص من التكاليف غير الأساسية؛ بهدف زيادة الأرباح، ورفع كفاءة المنشأة.

ومن هذا المنطلق يتضح أن تحقيق التكامل بين هذين النظامين يمكن له أن يسهم بشكل منطقي على تحسين جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، وهو ما تهتم الدراسة الحالية برصده وتحليله؛ من خلال الشق المنهجي الذي يقترن بتحقيق أهداف البحث.

#### الدراسات السابقة

#### أولاً: الدراسات العربية

هدفت دراسة الدهيم (2016) إلى التعرف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية، وأثرها في تحسين أداء الشركات المساهمة الكويتية، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع المديرين الماليين، ورؤساء أقسام المحاسبة، والمحاسبين الماليين، والإداريين في الشركات المساهمة العامة الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، واشتملت عينة الدراسة على (270) موظف، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، كما استعانت بالاستبانة كأداة للدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة الكويتية تلتزم بتطبيق محاسبة المسؤولية، كما تلتزم تلك الشركات بتوزيع مراكز المسؤولية بدرجة متوسطة، وأيضاً بتفويض الصلاحيات والمسؤوليات بدرجة متوسطة، وتلتزم باستخدام أسس التقييم لأداء مراكز المسؤولية بدرجة متوسطة؛ ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية في تحسين (الأداء المالي، الأداء الإداري، إجراءات التدقيق الداخلي، إعداد تقارير الأداء) في الشركات المساهمة العامة الكويتية.

هدفت دراسة المطيري (2017) إلى الكشف على تحليل العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وتعظيم الربحية، وأسعار الأسهم للشركات التي تطبق هذا النظام، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية المقيدة في السوق والبالغ عددهم (233) شركة، واشتملت عينة الدراسة على الشركات التي تعمل في قطاع الأغذية وهم (6) شركات، واستخدمت الدراسة المنهج التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) قد حقق لشركات قطاع الأغذية تحسين في الربحية، كما أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) قد حقق لشركات قطاع الأغذية تحسين في المبيعات، وأيضاً تبين أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)؛ يؤدي إلى ارتفاع في سعر السهم، كما تبين أن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)؛ يؤدي إلى ارتفاع إجمالي لحقوق المساهمين، وأيضاً فإن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)؛ يؤدي إلى ارتفاع القيمة الدفترية للسهم.

هدفت دراسة البدر (2017) إلى بيان أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في شركة حلويات العنبتاوي؛ لاحتساب تكاليف المنتجات أكثر دقة؛ بهدف التوصل إلى معرفة نسبة هامش الربح لكل منتج، وتكون مجتمع الدراسة من شركات صناعة الأغذية الأردنية، أما عينة الدراسة اقتصرت على شركة حلويات العنبتاوي، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستعانته بالقوائم، والبيانات المالية والمحاسبية، والكشوف التفصيلية لحساب التكاليف التي تستخدمها الشركة، وإجراء مقابلات مع المسؤولين، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تعزيز الربحية، وأن الأثر الحاصل للتكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الربحية كان سلبياً؛ والذي يرجع لطبيعة العلاقة الموجودة أصلاً بين تكلفة المنتجات وأرباحها، ويرجع تعزيز الربحية؛ من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة؛ لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات حسب استفادتها من الأنشطة.

هدفت دراسة باشا (2020) إلى تقييم مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتعليمات حاكمية الشركات، وبيان العلاقة بينهما وبين ممارسة إدارة الأرباح في الشركات الصناعية، والخدمية المدرجة في بورصة عمان عام 2018م، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات

المرجعة في بورصة عمان من عام 2018م، واشتملت عينة الدراسة على (80) شركة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، كما استعانتم باستمارات تقيس مستوى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، واستمارة لقياس تطبيق المهام والمسئوليات، وتوصلت الدراسة إلى أن تلك الشركات طبقت نظام محاسبة المسؤولية، وتعليمات حاكمية الشركات بمستوى عالي في جميع المحاور، ماعدا الإفصاح عن البيانات والمعلومات في التقرير السنوي، فهي تقوم بتحديد أنواع مراكز المسؤولية، وتحديد صلاحية المديرين المسؤولين عنها، والمقاييس الملائمة لطبيعة نشاط تلك المراكز.

هدفت دراسة العازمي (2021) إلى التعرف على أثر نظام التكاليف المبنية على الأنشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة والبالغ عددهم (29) شركة، واشتملت عينة الدراسة على (100) من العاملين، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، كما استعانتم بالاستبانة كأداة للدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لنظام التكاليف المبنية على الأنشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة بأبعادها (الأنشطة الأساسية، الأنشطة الثانوية) في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة؛ كما تبين وجود أثر ذو دلالة إحصائية لنظام التكاليف المبنية على الأنشطة الموجهة بالوقت في الأنشطة الأساسية لسلسلة القيمة، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لنظام التكاليف المبنية على الأنشطة الموجهة في الأنشطة الداعمة لسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة.

#### ثانيًا: الدراسات الأجنبية

هدفت دراسة (Jafarnejad et al., 2016) بعنوان: "نموذج البرمجة الرياضية لحساب التكلفة على أساس النشاط من أجل تحسين الربحية والإنتاج بالشكل الأمثل" إلى الكشف عن فعالية نموذج البرمجة الرياضية المقترح لحساب التكلفة على أساس النشاط في تحسين الربحية في شركة فراسان الصناعية في إيران، واستخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة التحليلي القائم على تحليل أداء نموذج البرمجة الرياضية في شركة فراسان، وأثره على مستوى

ربحية الشركة من (4) طلبات لمنتجات الشركة خلال خمسة أشهر؛ وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: وجود فعالية لنموذج البرمجة الرياضية لحساب التكلفة على أساس النشاط لزيادة أرباح شركة فراسان؛ وذلك من خلال قدرة النموذج على قبول ورفض الطلب الخارجي على منتجات الشركة؛ من خلال تقييم مستوى الأرباح العائد من هذه الطلبات، ووضع جداول توضح التسلسل الزمني لعملية الإنتاج مع مراعاة التسليم في الوقت المحدد للمنتجات، وتجنب العقوبات الناتجة عن التأخير في مواعيد التسليم؛ مما يعظم أرباح الشركة، كما أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات من أهمها: تطوير قدرة النموذج الرياضي؛ من أجل تحقيق المزيد من الأرباح للشركات الإيرانية؛ مما يعزز الاقتصاد.

#### هدفت دراسة (Kren, 2016) بعنوان: "كفاءة إدارة المدخلات والمخرجات مع

حساب التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية" إلى وصف الأساليب المنسقة للتحكم في كفاءة المخرجات مع حساب التكاليف على أساس النشاط؛ من خلال كفاءة الإدارات التي تقدم المدخلات؛ من خلال نظام محاسبة المسؤولية، والتعرف على تأثير إزالة السعة الزائدة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي القائم على جمع وتحليل البيانات، التي تم الحصول عليها من قواعد البيانات ذات الصلة بحساب التكاليف على أساس النشاط، ومحاسبة المسؤولية في شركات الولايات المتحدة الأمريكية؛ وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: أنه يتم توفير الإجراءات لتحديد تكلفة السعة الزائدة، وتكلفة الأنشطة غير ذات القيمة المضافة؛ من خلال حساب المدخلات والمخرجات على أساس التكلفة القائمة على النشاط، وهي وسيلة مفيدة للمديرين للتحكم في التكاليف، وهي آلية محسنة لإدارة الكفاءة، والقدرة على حساب صافي الأرباح، وتعزيز القيمة المحتملة لهذه الفروق لمدير العمليات، ولتطوير مبادرات واضحة لخفض التكاليف، وإدارة القدرات البشرية والمالية؛ بواسطة توفير إرشادات متواضعة نحو تحسين الكفاءة، كما أن التخلص من السعة الزائدة من التكلفة المخصصة للإنتاج؛ يؤدي إلى التخلص من التغييرات المضللة في تكلفة الإنتاج الناتجة عن التقلبات في حجم الإنتاج.

هدفت دراسة (Etale & Sawyerr, 2020) بعنوان: "محاسبة المسؤولية الاجتماعية وربحية شركة دانجوت للأسمت المدرجة في البورصة النيجيرية" إلى التعرف على العلاقة بين تنفيذ سياسات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وبين ربحية شركة دانجوت للأسمت المدرجة في البورصة النيجيرية كدراسة حالة، واستخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة القائم على تحليل البيانات المالية الثانوية لشركة دانجوت للأسمت، التي تم الحصول عليها من التقارير السنوية من موقع الشركة ما بين عامي 2010 إلى 2018؛ وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ سياسات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، التي تمت من خلال تدريب الموظفين، وتطويرهم، وتحسين رفاهية الموظفين، وتكلفة الرعاية الصحية، وبين زيادة أرباح الشركة بعد خصم الضرائب؛ بينما أوضحت الدراسة وجود علاقة سلبية بين تنفيذ سياسات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، التي تمثلت في تقديم معاشات الموظفين، ومكافآت نهاية الخدمة، وبين أرباح الشركة بعد خصم الضرائب؛ كما أوصت الدراسة بالاستمرار في تنفيذ سياسات محاسبة المسؤولية الاجتماعية التي تم وضعها بالفعل؛ لأنها توفر صورة اجتماعية جيدة للشركة؛ مما يضمن النمو المستدام للشركة على المدى الطويل.

هدفت (Octavia et al., 2020) بعنوان: "نظم المعلومات في محاسبة المسؤولية لتقييم أداء مديري الأرباح" إلى التعرف على مستويات تطبيق أنظمة المعلومات في محاسبة المسؤولية؛ بهدف تقييم أداء مديري قسم الأرباح في شركة (بيرسيرو) في اندونيسيا، واشتملت عينة الدراسة على (15) موظف في قسم الأرباح، واستخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة الوصفي، واستعانت بالاستبانة كأداة للدراسة؛ وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها: وجود مستويات منخفضة من قدرة شركة (بيرسيرو) على التطبيق الفعال لأنظمة المعلومات في تنفيذ سياسات محاسبة المسؤولية؛ لتقييم أداء مديري قسم الأرباح بالشكل الذي يزيد من تطوير أداء الشركة وتزيد من أرباحها، كما بينت النتائج وجود قصور في تطبيق

سياسات المكافأة والعقاب بشكل يحفز الموظفين على تحسين أداءهم، بالإضافة إلى أن الشركة لم تكن لديها سياسات فعالة لتوزيع المهام، والصلاحيات، والمسؤوليات لكل منصب في الهيكل التنظيمي؛ مما يؤثر سلباً على أرباح الشركة، كما بينت الدراسة عدم وجود ميزانية كافية لتبني أنظمة المعلومات الحديثة اللازمة؛ لتنفيذ خطة العمل وعملية الرقابة الإدارية اللازمة؛ لتحقيق أهداف الشركة، وزيادة أرباحها على المدى البعيد؛ وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات من أهمها: يجب تطوير أنظمة الإدارة في الشركات الاندونيسية؛ من أجل تطوير أداءها وزيادة أرباحها.

هدفت دراسة (Festus, Ochai-Adejoh & Ayodeji, 2020) بعنوان:

"محاسبة المسؤولية وربحية الشركات المدرجة في نيجيريا" إلى فحص تأثير محاسبة المسؤولية على ربحية الشركات المدرجة في نيجيريا، والتعرف على تأثير حجم الشركة على القيام بمحاسبة المسؤولية، وأثر ذلك على الأرباح والعائد على الأصول في الشركات المدرجة في نيجيريا، واستخدمت الدراسة المنهج التحليلي القائم على تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من التقارير السنوية، وحسابات الشركات البالغ عددها (10) شركات مدرجة في البورصة النيجيرية عام 2016م، والتي تتعلق بتأثير محاسبة المسؤولية على صافي الربح قبل الضريبة للشركات؛ وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن متغيرات محاسبة المسؤولية التي تمثلت في التخطيط التنظيمي الواضح تبين سلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة، وتصميم أنماط ومعايير مراقبة وتقييم الأداء، وفصل عناصر التكاليف القابلة للرقابة عند كل مستوى إداري، عن تلك التكاليف غير القابلة للرقابة، والتي لها تأثير كبير على ربحية السهم من الشركات المدرجة في البورصة النيجيرية، كما توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزي لمتغير حجم الشركة، تشير إلى أن الشركات الأكبر لديها ميل لإدارة تكلفة المبيعات، والتكلفة التشغيلية بفعالية؛ وبالتالي التأثير بشكل كبير على أرباحها لكل سهم.

التعقيب على الدراسات السابقة:

بالنظر إلى الدراسات السابقة التي تم تناولها يتضح أن هناك دراسات تشابهت مع الدراسة الحالية في هدفها، الذي تمثل في نظام محاسبة المسؤولية، وجودة الأرباح مثل دراسة

باشا (2020)، ودراسة الدهيم (2016)، ودراسة (Festus, et al., 2020)، ودراسة (Etale & Sawyer (2020)، ودراسة (Octavia et al 2020)، دراسة (Festus, Ochai-) Adejoh & Ayodeji (2020)، وهدفها الذي تناول نظام التكلفة على أساس النشاط وجودة الأرباح مثل: دراسة البدر (2017)، ودراسة (Jafarnejad et al., 2016)، ودراسة المطيري (2017)، ودراسة العازمي (2021)، وهدفها في تناول التكامل بين النظامين مثل: دراسة (Kren (2016)، ولكن اختلفت جميع الدراسات مع الدراسة الحالية في استخدامها المنهج الاستقرائي والاستنباطي كمنهج للدراسة؛ حيث استخدمت الدراسات السابقة المنهج الوصفي بشقه التحليلي، وكذلك اختلفت جميعها مع الدراسة الحالية في استخدامها للاستبانة، واتفقت في عينة الدراسة التي طبقت داخل المنشآت والشركات، وقد تميزت الدراسة الحالية بأنها الوحيدة -على حد علم الباحثة- التي تناولت أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، واستطاعت الباحثة؛ من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة بلورة مشكلة الدراسة الحالية، والإطار النظري، وتصميم أداة الدراسة، ومناقشة نتائجها، وطرح توصياتها.

#### إجراءات الدراسة الميدانية:

- أولاً: منهج الدراسة: استخدمت الباحثة المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي؛ حيث استخدمت المنهج الاستقرائي في استقراء الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، والكشف عن أوجه الاتفاق والاختلاف فيما بينهم، وقد استخدمت المنهج الاستنباطي في البحث الميداني لاختبار فروض البحث واستخلاص النتائج وتعميمها.
- ثانياً: مجتمع الدراسة وعينة الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين بالمنشآت الكويتية، واشتملت عينة الدراسة على (92) عاملاً تم اختيارهم بطريقة عشوائية.

#### ثالثاً: خصائص عينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب خصائصها:



الجدول رقم (1): توزيع أفراد العينة حسب خصائصها

النسب المئوية	التكرارات	الجنس
76.1%	70	ذكر
23.9%	22	أنثى
100%	92	المجموع
النسب المئوية	التكرارات	المسمى الوظيفي
26.1%	24	مدير
35.9%	33	المدير المالي
38.0%	35	محاسب
100%	92	المجموع
النسب المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
78.3%	72	بكالوريوس
14.1%	13	ماجستير
7.6%	7	دكتوراه
100%	92	المجموع
النسب المئوية	التكرارات	سنوات الخبرة
27.2%	25	أقل من 5 سنوات
52.2%	48	من 5 إلى 10 سنوات
20.7%	19	10 سنوات فأكثر
100%	92	المجموع

يتبين من الجدول السابق: أن أكبر نسبة حصل عليها أفراد العينة حسب النوع هي (76.1%)، وهي الخاصة بـ(ذكر)، ويليه أقل نسبة (23.9%) وهي الخاصة بـ(أنثى)، وأن أكبر نسبة حصل عليها أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي هي (38%)، وهي الخاصة بـ(محاسب)، ويليه نسبة (35.9%) وهي الخاصة بـ(المدير المالي)، بينما جاءت أقل نسبة (26.1%)، وهي الخاصة بـ(مدير)، وأن أكبر نسبة حصل عليها أفراد العينة حسب المؤهل العلمي هي (78.3%)، وهي الخاصة بـ(بكالوريوس)، ويليه نسبة (14.1%)، وهي الخاصة

ب(ماجستير)، بينما جاءت أقل نسبة (7.6%) وهي الخاصة ب(دكتوراه)، وأن أكبر نسبة حصل عليها أفراد العينة حسب سنوات الخبرة هي (52.2%)، وهي الخاصة ب(من 5 إلى 10 سنوات)، ويليهما نسبة (27.2%)، وهي الخاصة ب(أقل من 5 سنوات)، بينما جاءت أقل نسبة (20.7%) وهي الخاصة ب(10 سنوات فأكثر).

#### رابعًا: أداة الدراسة:

قامت الباحثة ببناء استبانة، وقد تم التأكد من صدقها وثباتها بالعديد من الطرق، مثل صدق المحكمين؛ حيث تم إرسال الاستبانة للمحكمين، للحكم على الصياغة اللغوية، ووضوحها، ومدى انتماء العبارات للاستبانة، وقد اتفق (84%) عليها؛ وبذلك أصبحت الاستبانة في شكلها النهائي بعد التحكيم مكونة من (30) عبارة موزعين على ثلاثة محاور، وتم التأكد من الخصائص السيكومترية للاستبانة؛ من خلال التطبيق على عينة استطلاعية بلغت (30) مفردة؛ حيث تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه العبارة في الاستبانة؛ وجاءت جميعها دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة (0.01)، وقد تم التحقق من الصدق البنائي العام لمحاور الاستبانة؛ من خلال إيجاد معاملات ارتباط المحاور بالدرجة الكلية للاستبانة؛ حيث جاءت معاملات ارتباط المحاور بالدرجة الكلية للاستبانة بقيم مرتفعة، وقد تراوحت بين (\*\*-0.977، \*\*)، وكانت جميعها دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة (0.01)، ولقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (لا أوافق بشدة، لا أوافق، أوافق إلى حد ما، أوافق، أوافق بشدة) لتصحيح أدوات البحث؛ حيث تعطي الاستجابة لا أوافق بشدة (1)، لا أوافق (2)، أوافق إلى حد ما (3)، أوافق (4)، أوافق بشدة (5)، والجدول التالي يوضح قيم معاملات الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة:

## جدول رقم (2) معاملات ثبات كرونباخ ألفا للمحاور والدرجة الكلية للاستبانة

م	المحاور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	المحور الأول: نظام محاسبة المسؤولية	15	.971
2	المحور الثاني: التكلفة على أساس النشاط	6	.967
3	المحور الثالث: جودة الأرباح	9	.981
	الدرجة الكلية	30	.982

يتبين من الجدول السابق: أنه تم حساب معاملات ثبات ألفا كرونباخ للمحاور والدرجة الكلية للاستبانة، وتبين أنه قد تراوحت قيم معاملات ألفا كرونباخ للمحاور بين (967-981)، وبلغت قيمة معامل الثبات الكلي للاستبانة (982)؛ مما يشير لثباتها، وتشير قيم معاملات الثبات إلى صلاحية الاستبانة للتطبيق، وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

## خامساً: الأساليب الإحصائية:

استخدمت الباحثة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) واستخراج النتائج وفقاً للأساليب الإحصائية التالية: التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، معامل ارتباط بيرسون، ومعامل ألفا كرونباخ، وتحليل الانحدار الخطي البسيط، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد.

## عرض ومناقشة نتائج الدراسة:

أولاً: الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

- المحور الأول: نظام محاسبة المسؤولية

تم حساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لأبعاد المحور الأول: نظام محاسبة المسؤولية، ثم ترتيب تلك الأبعاد تنازلياً بناءً على المتوسط الحسابي كما تبين نتائج الجدول التالي:

الجدول رقم (3) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول أبعاد المحور الأول: نظام محاسبة المسؤولية

الرقم	الأبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
1	البعد الأول: مركز التكلفة	3.07	1.174	2	متوسطة
2	البعد الثاني: مركز الربحية	3.01	1.086	3	متوسطة
3	البعد الثالث: مركز الاستثمار	3.11	1.086	1	متوسطة
المتوسط العام		3.06	1.061	متوسطة	

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام للمحور الأول: نظام محاسبة المسؤولية جاء بمتوسط حسابي (3.06)، وانحراف معياري (1.061)، وبدرجة استجابة (متوسطة)، ويعزو ذلك إلى وجود قصور في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالمنشآت الكويتية، وقد يرجع ذلك إلى قلة توافر المقومات اللازمة؛ لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وبما يرجع أيضاً إلى قلة العمل على تطوير الهيكل التنظيمي؛ مما يؤثر على انسيابية المعلومات بين مراكز المسؤولية، واتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة الدهيم (2016)، والتي أشارت إلى أن هناك مستوى متوسط من الالتزام لدى الشركات الكويتية بتخطيط محاسبة المسؤولية، واختلف مع نتيجة دراسة باشا (2020)، والتي أشارت إلى أن الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان عام 2018م طبقت نظام محاسبة المسؤولية، وتعليمات حاكمية الشركات بمستوى عالي.

#### - المحور الثاني: التكلفة على أساس النشاط بالمنشآت الكويتية

تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني: التكلفة على أساس النشاط، ثم ترتيب تلك العبارات تنازلياً بناءً على المتوسط الحسابي لكل عبارة كما

تبين نتائج الجدول التالي:

الجدول رقم (4) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني: التكلفة على أساس النشاط

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
1	يتم الاهتمام بتحقيق الكفاءة في استخدام تكاليف الأنشطة.	3.23	1.399	2	متوسطة
2	يتم تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الأنشطة.	2.97	1.346	5	متوسطة
3	يتم الاعتماد على مجموعة من المعايير؛ لقياس مسببات التكلفة.	2.72	1.514	6	متوسطة
4	يتم ربط المنتجات والخدمات بالأنشطة، التي تسببت في تكاليفها.	3.18	1.429	3	متوسطة
5	يتم دراسة المزايا التنافسية في الأسواق؛ من خلال مخرجات التقارير الشاملة.	3.37	1.450	1	متوسطة
6	يتم قياس التكلفة من خلال توفير البيانات والمعلومات الحقيقية؛ لقياس ورقابة خفض تكاليف الجودة.	3.01	1.837	4	متوسطة
المتوسط العام		3.08	.835		متوسطة

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام للمحور الثاني: التكلفة على أساس النشاط جاء بمتوسط حسابي (3.08)، وانحراف معياري (0.835)، وبدرجة استجابة (متوسطة)، ويعزو ذلك إلى قلة التزام المنشآت الكويتية بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وقد يرجع ذلك إلى ضعف قدرة المنشآت الكويتية على فصل التكاليف غير المباشرة، وتحميلها على المنتجات بكفاءة، وبمستوى عالي من الدقة، واتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة العازمي (2021)، والذي أشار إلى وجود مشكلات في المنشآت الكويتية؛ من حيث القدرة على فصل التكاليف غير المباشرة، وتحميلها على المنتجات بدقة؛ لذا فإن عملية تحديد تكاليف على هذه الأنشطة هو مطلب أساسي في المنشآت الكويتية.

## 3- المحور الثالث: جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية"

تم حساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث: جودة الأرباح، ثم ترتيب تلك العبارات تنازلياً بناءً على المتوسط الحسابي لكل عبارة كما تبين نتائج الجدول التالي:

## الجدول رقم (5) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة

## الدراسة حول المحور الثالث: جودة الأرباح

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
1	يساهم تخطيط المحاسبة المسؤولة في تحسين جودة الأرباح.	3.03	1.687	2	متوسطة
2	يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة قدرة الأرباح على توليد النقط.	2.91	1.867	7	متوسطة
3	يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في عملية اتخاذ القرارات.	2.80	1.835	9	متوسطة
4	يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى زيادة قدرة الأرباح الحالية على الاستمرار في المستقبل.	3.24	1.485	1	متوسطة
5	تساعد التقارير المالية في التنبؤ بالجودة الأرباح للمنشأة.	2.91	1.396	6	متوسطة
6	تساعد جودة الأرباح في توفير معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية.	2.95	1.417	4	متوسطة
7	تساعد جودة الأرباح في مساعدة المستثمرين على التمييز بين الاستثمارات الجيدة والسيئة.	2.90	1.645	8	متوسطة
8	تساعد جودة الأرباح في تحديد الوضع المالي للمنشأة.	2.92	1.793	5	متوسطة
9	يساهم النظام المحاسبي المستخدم في المنشأة في تحسين جودة الأرباح.	3.02	1.430	3	متوسطة
المتوسط العام		2.97	.722		متوسطة

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام للمحور الثالث: جودة الأرباح جاء بمتوسط حسابي (2.97)، وانحراف معياري (0.722)، وبدرجة استجابة (متوسطة)، ويعزو ذلك إلى وجود قصور في مستوى جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية، وقد يرجع ذلك إلى وجود بعض المشكلات المحاسبية، والتي تنعكس على جودة الأرباح بالمنشآت، وبما يرجع ذلك أيضاً إلى قلة توافر قاعدة بيانات تشتمل على جميع المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمنشآت الكويتية، وتقارير مراجعة بشكل مستمر على أرباح المنشآت، اتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة رشوان (2017)، والتي أشارت إلى أن الممارسات المحاسبية الخاطئة تؤدي لانخفاض مستوى جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

ثانياً: التحقق من صحة فرضيات البحث:

1. الفرضية الأولى التي تنص على: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة  $(0.05 \geq \alpha)$  لمحاسبة المسؤولية على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية" وللتحقق من صحة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (6) يوضح أثر محاسبة المسؤولية على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية

المتغير المستقل	B	Beta	R	R2	T.value	Sig.T
تخطيط محاسبة المسؤولية	.381	.560	.560a	.314	6.412	.000
المعامل الثابت	1.798					
Adj R2	.306					
قيمة F	41.114					
Sig F	.000 <sup>b</sup>					

يتبين من الجدول السابق: وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؛ حيث جاءت قيمة (R) (.560a) بمستوى دلالة  $(.000^b)$ ، كما أن محاسبة المسؤولية يفسر ما قيمته 31.4% من تباين جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية وفقاً لقيمة R2، ويعزو ذلك إلى أنه كلما زاد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية زاد مستوى جودة الأرباح؛ حيث تؤثر محاسبة المسؤولية على جودة الأرباح؛ من خلال تحقيق

التزامن بين المعاملات، وتسجيل العوائد في التقارير والقوائم المالية؛ مما يساعد على تحسين خصائص الأرباح؛ من حيث إمكانية استخدامها كأداة للتحقق من قدرة الشركة على تحقيق عوائد في مستقبلها، اتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة دراسة أو وجيون ( Oh & Jeon, 2022)، والتي أشارت بأن التغيرات المستمرة على بيئة مجال المحاسبة، صارت تُلزم على المحاسبين التركيز على الجوانب الغير مالية أثناء إعدادهم، ومراجعتهم للتقارير والقوائم المالية؛ وذلك اشتمالاً على المعلومات البيئية والمجتمعية، التي تتقاطع حتماً مع المعلومات والقيود المحاسبية، وهو ما يدعم تطوير مفاهيم المسؤولية المجتمعية والبيئية في أقسام المحاسبة داخل المنشآت؛ مما يسهم في النهاية بتطوير جودة الأرباح؛ من خلال تحسين المعلومات المتكاملة بين الشق المالي والغير مالي؛ ليحول الربح إلى أداة يُستدل بها على إمكانية توليد العوائد المستقبلية.

1. الفرضية الثانية التي تنص على: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية مستوى دلالة  $(0.05 \geq \alpha)$  للتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية" وللتحقق من صحة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (7) يوضح أثر التكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية

المتغير المستقل	B	Beta	R	R2	T.value	Sig.T
التكلفة على أساس النشاط	.419	.485	.485a	.235	5.258	.000
المعامل الثابت	1.674					
Adj R2	.227					
قيمة F	27.650					
Sig F	.000b					

يتبين من الجدول السابق: وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؛ حيث جاءت قيمة (R) (.485a) بمستوى دلالة  $(.000^b)$ ، كما أن التكلفة على أساس النشاط تفسر ما قيمته 23.5% من تباين جودة الأرباح



بالمنشآت الكويتية وفقاً لقيمة R2، ويعزو ذلك إلى فعالية دور التكلفة على أساس النشاط في التأثير على جودة الأرباح بالمنشآت؛ حيث إن تطبيق نظام المحاسبة على أساس التكلفة يُسهم في خفض التكلفة دون التأثير على جودة المخرجات النهائية؛ من خلال دراسة وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف، والتخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مُضافة، والتركيز على الأنشطة التي تحقق القيمة المضافة؛ وبالتالي تعظيم الأرباح وجودتها، واتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة سينارامان، وباتوا، وجاداف، وسارافانان ( Seetharaman, Patwa, ) (Jadhav & Saeavanan, 2016, P. 45)، والتي أشارت بأن نظام التكلفة على أساس النشاط يسهم في التنبؤ على نحو دقيق بمستوى أداء المنشأة في المستقبل، وقدرتها على توليد الأرباح باعتباره يقوم بتتبع كافة التكاليف الخاصة بكل العمليات دون إغفال لأي منها، شريطة أن يتم إقران أهداف المنشأة الاستراتيجية بألية عمل النظام، واتفقت مع نتيجة دراسة البدر (2017)، والتي أشارت إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تعزيز الربحية.

2. الفرضية الثالثة التي تنص على: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة

$(0.05 \geq \alpha)$  للتكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط

على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية"، وللتحقق من صحة هذا الفرض تم استخدام

تحليل الانحدار الخطي المتعدد، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (8) يوضح أثر التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط

على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية

Sig.T	T.value	R2	R	Beta	B	المتغير المستقل
.001	3.306	.319	.565a	.469	.319	نظام محاسبة المسؤولية
.415	.819			.116	.100	التكلفة على أساس النشاط
1.679						المعامل الثابت
.303						Adj R2
20.817						قيمة F
.000b (نموذج معنوي)						Sig F

يتبين من الجدول السابق: وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؛ حيث جاءت قيمة (R) (.565a) بمستوى دلالة ( $0.000^b$ )، كما أن التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية والتكلفة على أساس النشاط يفسر ما قيمته 31.9% من تباين جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية وفقاً لقيمة R2، ويعزو ذلك إلى مدى فاعلية التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط في تحسين جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؛ حيث إن جودة الأرباح تتأثر للمنشآت الكويتية على نحو إيجابي؛ من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتتأثر أيضاً بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط؛ مما يشير إلى أن التكامل بين كلا النظامين يُسهم بدرجة كبيرة في تحسين جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية

**النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المقترحة:**

**النتائج:**

أثناء تحقيق أهداف البحث توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

**نتائج البحث النظرية:**

- إن أهمية محاسبة المسؤولية تتمثل في تنسيق الجهود، والعمل على تحقيق الأهداف، وتنفيذ الخطط، والإبلاغ عن الانحرافات والصعوبات؛ لاتخاذ قرارات تصحيحية.
- إن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يُسهم في تحقيق أهداف محاسبة التكاليف الثلاثة وهم قياس التكلفة، والرقابة على عناصرها، وتوفير المعلومات المطلوبة، والضرورية لمتخذي القرارات بالمنشآت.
- إن جودة الأرباح تمثل جانباً مهماً في تقييم الوضع المالي للمنشآت من قِبل العديد من الأطراف مثل: المستثمرين، والحاليين، والمحتملين.
- إن تحقيق التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط يسهم بشكل منطقي في تحسين جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

## نتائج البحث الميدانية:

- إن مستوى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالمنشآت الكويتية جاء بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي (3.06)، وانحراف معياري (1.061).
- إن مستوى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالمنشآت الكويتية جاء بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي (3.08)، وانحراف معياري (0.835).
- إن مستوى جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية جاء بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي (2.97)، وانحراف معياري (0.722).
- وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية؛ لتخطيط محاسبة المسؤولية على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؛ حيث جاءت قيمة (R) (.560a) بمستوى دلالة ( $0.000^b$ ).
- وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؛ حيث جاءت قيمة (R) (.485a) بمستوى دلالة ( $0.000^b$ ).
- وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكامل بين نظامي تخطيط محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط على جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية؛ حيث جاءت قيمة (R) (.565a) بمستوى دلالة ( $0.000^b$ ).

## التوصيات:

- ضرورة توفير تقارير مراجعة بشكل مستمر على أرباح الشركات، للتأكد من اتباع المعايير المحاسبية التي لا تسمح بالتلاعب بأرقام الأرباح.
- الاستعانة بعدد من الخبراء والمتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة؛ للاستفادة من خبراتهم في كيفية تحسين جودة الأرباح؛ من خلال تحقيق التكامل بين نظامي محاسبة المسؤولية، والتكلفة على أساس النشاط.
- ضرورة توفير البيانات والمعلومات الحقيقية لقياس ورقابة خفض تكاليف الجودة؛ لضمان القياس على أساس التكلفة.
- ضرورة مشاركة كافة مراكز محاسبة المسؤولية في المنشآت وحصر كافة التكاليف في بها لاتخاذ القرارات المناسبة.

## التوجهات البحثية المقترحة:

- دور تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مستوى الأداء المالي للمنشأة.
- دور تطبيق معايير الحوكمة في تحسين جودة الأرباح بالمنشآت الكويتية.

## قائمة المراجع

## أولاً: المراجع العربية

- أحمد، محمد البشير إبراهيم. (2023). دور أسلوب محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف. مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، 6(2)، 498 - 520.
- البدري، إسماعيل محمد صالح. (2017). أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية: دراسة حالة على شركات حلويات العنتاوي. رسالة ماجستير منشورة. جامعة الشرق الأوسط. الأردن.
- بريك، دعاء أحمد. (2020). دراسة أثر جودة الأرباح المحاسبية وتوزيعات الأرباح على عوائد الأسهم دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية. المجلة العلمية للدراسات المحاسبية. (3). 460-516.
- البشتاوي، سليمان. (2014). الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها. مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية. 28 (8). 1868 - 1898.
- بن رحمون، سليم. (2019). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القرارات الاستثمارية: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (رسالة دكتوراه غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- جحيقة، بوجناح. (2018). استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدمائية: حالة مؤسسة تيملا للخدمات الفندقية بأدرار (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر.
- حسين، إبراهيم فطر بنداس؛ محمد، عبد الواحد محمود حسن. (2018). مدى توفر مقومات نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية السودانية: دراسة حالة شركات دال الصناعية السودانية للمواد الغذائية- كلية التجارة- جامعة النيلين. مجلة كلية التجارة العلمية، (7)، 76-106.

حمزة، بوسنة. (2018). العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة. رسالة دكتوراه منشورة. جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

حميد، ثائر كامل. (2020). تأثير جودة الأرباح المحاسبية باستخدام نموذج الاستدامة (استمرارية الأرباح) والقدرة التنبؤية على استمرارية المصارف بحث تطبيقي في عينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة دراسات محاسبية ومالية. 15 (52). 206-226.

حميدة، عماد الدين عثمان. (2023). أثر تطبيق محاسبة المسؤولية في الأداء الإداري. مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية. (15) - 21 - 42

دفع الله، مكة إبراهيم العبيد. (2018). دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي بالمصارف السودانية: دراسة ميدانية على بنك البركة السوداني في الفترة من 2012-2016م. (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، السودان.

الدهيم، يوسف يعقوب. (2016). تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها في تحسين أداء الشركات المساهمة الكويتية (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، الأردن.

الدهيم، يوسف يعقوب. (2016). تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها في تحسين أداء الشركات المساهمة الكويتية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، المملكة الأردنية الهاشمية.

زغدودي، شروق؛ وبن الواد، إلهام. (2021). دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية: دراسة حالة مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء قالمة (2020) والمؤسسة الوطنية للدراجات والدرجات النارية وتطبيقاتها (2019) (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة 8 ماي 1945، قالمة - الجزائر.

الزمانان، سعود غصاب محمد. (2017). دور معايير المحاسبة والمراجعة الحكومية في تطوير التقارير المالية بالتطبيق على دولة الكويت. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 41(3)، 329 - 389.

سعادة، طارق ابراهيم. (2021). رؤية متعددة الأبعاد لنمذجة آليات قياس جودة الأرباح المحاسبية وفق منهجية النمذجة المفاهيمية: دراسة قياسية واقعية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية. 2(2). 1230-1314.

سعيد، لقمان محمد. (2019). أثر سياسة تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية. مجلة قهل اي زانست العلمية، 4(4)، 356 - 414.

سمارة، محمود عبد الحميد محمود. (2015). أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

السيد، نشوى السيد علي. (2017). التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية لدعم القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة: دراسة نظرية تطبيقية. مجلة البحوث المالية والتجارية، (1)، 1-26.

العازمي، أحمد علي فالح. (2021). أثر نظام التكاليف المبنية على الأنشطة الموجهة بالوقت في بناء سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الكويتية المساهمة العامة. مجلة رماح للبحوث والدراسات، (51)، 67-86.

عبيد، فداء عدنان. (2016). جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للاقتصادية للجامعة. (48). 249-264

القلاف، سلمان نوري. (2017). مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية المساهمة العامة في دولة الكويت (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، الأردن.

مجي، أحمد. (2019). قياس مستوى جودة الأرباح المحاسبية وتأثيرها في القرارات الاقتصادية للمستثمرين دراسة تطبيقية لعينة من المصارف العراقية التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الانسانية. (13). 412-448.

- المطيري، سعد خالد سعد. (2017). أثر استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط ABC على تعظيم الربحية وعلى أسعار أسهم الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية: دراسة تطبيقية في قطاع الأغذية. مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس، 21(1)، 1287-1300.
- المطيري، نواف جهز محمد. (2011). أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية: دراسة ميدانية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.

## ثانيًا: المراجع الأجنبية

Al-Eidan, D., Al-Ahmad, M., Al-Ajmi, M., Al-Sayed, N., Al-Ajmi, R., & Smew, W. (2019). *Activity-Based Costing (ABC) for Manufacturing Costs Reduction and Continuous Improvement: A Case Study*. Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering and Operations Management Pilsen, Czech Republic, July 23–26, 2019.

Aljanabia, A. K., & Nourib, M. A. (2020). Responsible Accounting and Its Role in Achieving Competitive Advantage. *International journal of innovation, creativity, and change*, vol. 10, Issue 11.577–611.

AlMutairi, F. (2015). *The Justification of Using Activities Based Costing (ABC) "An Applied Study on Commercial Banks in Kuwait"*. (Master thesis, Applied science university).

Alrawashdeh, N. H. (2013). Business Ethics and its Impact in the Activation of Accounting Responsibility in Light of the Contemporary Global Challenges. *International Journal of Scientific and Research Publications*, 3(9), 1–6.

Biswas, T. (2017). Responsibility accounting: A review of related literature. *International Journal of Multidisciplinary Research and Development*, 4(8), 202–206.

Chaturvedi, A., & Sharma, P. (2021). A Study On Effect Of Accounting Information System On Profitability And Performance Of Insurance Companies In India. *NIU International Journal of Human Rights*, 8(VI), 105–113.



Ding, Y., Chen, K., Wei, X., & Yang, Y. (2022). A novel cost-management system for container terminals using a time-driven Activity-Based Costing approach. *Ocean & Coastal Management*, 217, 1-10.

Etale, L. M., & Sawyerr, A. E. (2020). Social Responsibility Accounting and Profitability of Dangote Cement plc. Listed in the NSE. *Advances in Social Sciences Research Journal*, 7(5), 323-337.

Festus, A. F., Ochai-Adejoh, U., & Ayodeji, O. B. (2020). Responsibility Accounting and Profitability of Listed Companies in Nigeria. *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 5(2), 101-117.

Flayyih, H. H., Mohammed, Y. N., Talab, H. R., & Radhi, N. R. (2020). Integration of the system of Activity Based Costing and liability accounting. *Integration*, 1(2), 1-9.

Huynh, T., Gong, G., & Nguyen, A. (2013). Integrating activity-based costing with economic value added. *Journal of Investment and Management*, 2(3), 34-40.

Jafarnejad, A., Mehregan, M. R., Namazi, M., & Abtahi, S. M. (2016). A mathematical programming model of activity-based costing in order to improve profitability and optimal production orders. *International Journal of Applied Engineering Research*, 11(6), 4100-4108.

Khurana. N. (2022). Importance of Responsibility accounting in organizational framework. *International Journal of business and management Invention*. (1).1-10.

Kren, L. (2016). Managing Input and Output Efficiency with Activity Based Costing (ABC) and Responsibility Accounting. *Journal of*

*Multidisciplinary Engineering Science and Technology (JMEST)*, 3(12), 6328– 6331.

Le, T. H., & Hoang, T. H. (2023). Factors Affecting Responsibility Accounting: Evidence From Vietnamese Manufacturing Enterprises. *International Journal of Professional Business Review*, 8(6), 1–13.

Limowa, D. (2023). The Impact of Implementing Activity-based Costing on Company Performance. *International Journal of Recent Scientific Research*, 8(7), 18288–18306.

Mahal, I., & Hossain, A. (2015). Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(4), 66–73.

Moeinadin, M., Heirany, F., & Khoshnood, E. (2014). The effect of the reliability of accounting information on systemic risk on listed companies at Tehran Stock Exchange. *International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences*, 3(1), 1–11.

Muhindo, A., Mzuza, M. K., & Zhou, J. (2014). Impact of Accounting Information Systems on Profitability of Small Scale Businesses: A Case of Kampala City in Uganda. *International Journal of Academic Research in Management (IJARM)*, 3(2), 185–192.

Nykyforak, I., Duhanets, N., & Kobrusieva, Y. (2018). Organization of responsibility accounting of city electric transport enterprises activity. *Eastern-European Journal of Enterprise Technologies*, (2). 31–36.

Octavia, E., Monika, U. V., Putri, A. B. A., & Hasanah, N. (2020). RESPONSIBILITY ACCOUNTING INFORMATION SYSTEMS FOR ASSESSING PROFIT MANAGER PERFORMANCE. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, 17(4), 3436–3441

Oranefo, P. C. (2018). Effect of Activity Based Costing on Performance of manufacturing organizations: Case of Nigeria. *International Journal of Business and Management Studies*, 07(02):339–352

Patel, B. P. (2015). Effects of accounting information system on Organizational Profitability. *IJRAR– International Journal of Research and Analytical Reviews*, 2 (1), 72–76.

Quesado, P., & Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 1–20.

Ramadan, I. Z. (2016). Implementing responsibility accounting in Jordanian Industrial companies. *International Business Management*, 10(23), 5501–5506.

Saleh, I., Abu Afifa, M., & Alsufy, F. (2020). Does earnings quality affect companies' performance? New evidence from the Jordanian market. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(11), 33–43.

Shihab, W. K., & Prasad, S. (2017). Activity Based Costing System. *International Journal of Recent Scientific Research*, 8(7), 18288–18306.

Sofia, N., Ardiany, Y., & Defalni, Y. (2020). The Effect of Responsibility Accounting on Cost Control (PDAM Padang). In *4th Padang International Conference on Education, Economics, Business and Accounting (PICEEBA-2 2019)* (pp. 111–118). Atlantis Press.

Tin, H. H. K. (2023). A Comparative Analysis Of Cost–Volume profit (CVP) Analysis And Activity–Based Costing (ABC) In Improving Managerial

Decision-Making. *Economics, Commerce and Trade Management: An International Journal (ECTIJ)*, 3, 53-62.

Tran, U. T., & Tran, H. T. (2022). Factors of application of activity-based costing method: Evidence from a transitional country. *Asia Pacific Management Review*. (27).1-9.

Yao, L., & Yuju, L. (2020). Comparative Analysis on the Evaluation Method of Enterprise Profit Quality. *E3S Web of Conferences*, 235(2021), 1-5.

Yassin, M., & Guindy, M. E. (2017). Management Accounting Change and the Contemporary Business Environment: An Article Review. *Journal of Empirical Research in Accounting & Auditing*, 4(01), 7-22.