

أثر تطبيق نظام محاسبة المسئولية فى ظل عمليات الرقمنة على تحسين الأداء الاستراتيجى بالمؤسسات الحكومية الكويتية

”دراسة ميدانية“

إعداد

الباحثة / عائشة عبد العزيز المسبحي
كلية التجارة-جامعة مدينة السادات

تحت إشراف

أ.م.د. محمد موسى شحاته*
أستاذ المحاسبة المساعد
ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة جامعة مدينة السادات

أ.د. ياسر إبراهيم داود*
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة
وعميد كلية التجارة
جامعة مدينة السادات

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات
المجلد السادس عشر - العدد الثاني - يونيو ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

المسبحي، عائشة عبد العزيز؛ داود، ياسر إبراهيم؛ شحاته، محمد موسى، (٢٠٢٤)، " أثر تطبيق نظام محاسبة المسئولية فى ظل عمليات الرقمنة على تحسين الأداء الاستراتيجى بالمؤسسات الحكومية الكويتية دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، ١٦(٢)، ٤٤٠-٤٦٣.

رابط المجلة : <https://masf.journals.ekb.eg>

ملخص البحث

استهدفت الدراسة بيان طبيعة العلاقة بين تطبيق محاسبة المسئولية في ظل الرقمنة وتحسين الأداء الاستراتيجي، وذلك من خلال دراسة ميدانية بالمؤسسات الحكومية الكويتية، وتم جمع البيانات الأولية باستخدام قائمة استقصاء وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي وتم توزيعه على أفراد عينة الدراسة من (مراقب مالي - رئيس حسابات - كبير المراقبين الماليين - باحث مالي) وقد تم توزيع ٣٥٠ استمارة على الفئات السابقة، وتوصلت الدراسة إلى أن التغييرات المستمرة في بيئة الأعمال أثرت على ممارسات محاسبة المسئولية مما أدى إلى ضرورة توفير إصدارات كاملة وشفافة حول موارد المنشأة والاستغلال الأمثل لها في ظل استراتيجيات تهدف إلى خلق قيمة لجميع الأطراف ذات الصلة، وأيضاً توصلت إلى عدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن وجود مقومات في الجهات الحكومية الكويتية تساعد على تطبيق نظام محاسبة المسئولية، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول عمليات الرقمنة في دعم محاسبة المسئولية بالمؤسسات الحكومية الكويتية، عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول مقومات محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة وأثرها على الأداء الاستراتيجي، وأوصت الدراسة ضرورة قيام المؤسسات في ظل الرقمنة بالسعي نحو بناء استراتيجيات فعالة في تطوير نظم محاسبة المسئولية بما يتوافق مع التطورات الخارجية الإدارية المستمرة، ولا بد من وجود إستراتيجية واضحة مع خارطة طريق تحدد أولويات المؤسسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها من أجل التحول ولا بد من البدء التدريجي والمتوازن في برنامج الرقمنة بشكل تدريجي، هذه الاستراتيجية لا بد أن يتم رعايتها ومراقبة تنفيذها من القيادة العليا في المؤسسة وذلك لكون تأثيرها ونتائجها تمس صميم عمل المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسئولية، عمليات الرقمنة، الأداء الاستراتيجي.

القسم الأول الإطار العام للدراسة

أولاً: مقدمة الدراسة:

شهد الإقتصاد العالمي منذ بداية الألفية الثالثة تغيرات جذرية وسريعة، بسبب التطور التكنولوجي الهائل في عصر الثورة الصناعية الرابعة، حيث إستندت في جوهرها إلى ظاهرة تكنولوجية أطلق عليها الرقمنة والتي تحمل معني إندماج التكنولوجيا الرقمية وتغلغلها السريع في البنية التحتية للمؤسسات والهيئات، والتي تتضمن إنترنت الأشياء، الحوسبة السحابية، تحليلات البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي، وتكمن أهمية الثورة التكنولوجية في تأثيرها الكبير على المجتمعات من خلال قدرتها على إنتاج كميات هائلة من البيانات الجديدة (إبراهيم، ٢٠٢١).

وفي إطار سعي المؤسسات الحكومية في تحقيق أهدافها والتأكيد على التخطيط الجيد للاستخدام الأمثل وفقاً للإمكانيات المتاحة والتنسيق بين خطط الإدارات داخل المؤسسة الحكومية والرقابة الفعالة عليها فإنها تسعى إلى إعداد الموازنات التخطيطية للتخطيط للأحداث المستقبلية والرقابة على عمليات التنفيذ الفعلي وتحديد الإنحرافات وتقليل حدوثها مستقبلاً، مما يؤدي إلى الضبط في التكاليف عن طريق الرقابة على تصرفات الأفراد في إحداث التكاليف والإيرادات كل في حدود مسؤوليته ودوره في إحداث هذه التكاليف والإيرادات من خلال الموازنة بين مراكز المسؤولية داخل المؤسسة وربطها بالهيكل التنظيمي والإداري الذي يوضح خطوط الإتصال بين المستويات المختلفة سواء العليا أو التنفيذية في المؤسسة مما يتيح ربط تقديرات الموازنة بالأنشطة الرئيسية والفرعية بالمسؤولين بالإدارات والأقسام مما يساعد في تقييم أداء المديرين عن تحقيق أهداف أقسامهم وتحقيق أهداف وخطط المؤسسة ككل، ويتحقق ذلك عن طريق تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وهو أحد أدوات المحاسبة الإدارية الذي يساعد على عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء بصورة تقارير أداء في ظل اختلاف الهياكل التنظيمية وتنوعها وتبني المؤسسات الحكومية مبدأ اللامركزية في اتخاذ القرارات (العاقب، ٢٠١٨).

وفي هذا السياق فقد تطلب الأمر أن تقوم المؤسسات بمواكبة هذا التطور المتسارع من أجل تحسين وتطوير الأداء الاستراتيجي وخاصة نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، حيث إرتبط ذلك بحاجة الإدارة العليا الدائمة بتقارير سريعة ودقيقة لإنجاز الأعمال وتقديم الإستشارات اللازمة لها لإتخاذ القرارات بشكل صائب، الأمر الذي يترتب عليه تطوير وتحسين أداء المؤسسات (عطية، ٢٠٢٢)

ثانياً: مشكلة الدراسة:

يمر العالم اليوم بتطورات تكنولوجية هائلة تسعى منظمات الأعمال من خلالها إلى تحسين الأداء والحفاظ على استمراريتها في ظل بيئة تنافسية حادة، وتعتبر الرقمنة من أهم الظواهر التي حازت على اهتمام المؤسسات في الأونة الأخيرة بغية دعمها تكنولوجياً من أجل إحداث تنمية مستدامة، وعلاوة على ذلك، حظت الرقمنة أيضاً على اهتمام الباحثين الأكاديميين الذين قاموا بدراسة انعكاساته على العديد من العلوم كالمحاسبة والمراجعة .

في إطار سعي الحكومة الكويتية إلى استثناء بعض الجهات والمؤسسات الحكومية العامة بشأن تحقيق استقلالية في الأداء المؤسسي على المستوى المالي والإداري وما يترتب على هذه الاستقلالية من الإبتعاد والتحرر من الأنظمة والقوانين الحكومية العامة والالتزام بالأنظمة والقوانين الخاصة بكل مؤسسة وفقاً لطبيعة عملها مما يجعل الرقابة الحكومية على تلك المؤسسات أقل منها من الوزارات والهيئات الحكومية العامة، الأمر الذي قد يؤدي إلى زيادة ارتكاب الأخطاء المالية وزيادة في الهدر بالأموال العامة (داود، ٢٠٢١).

وفي هذا السياق اتجهت الأنظار نحو نظام محاسبة المسؤولية لما لها من أهمية في تطبيقها على المستويات الإدارية في تلك المؤسسات نظراً لاتباعها اللامركزية في أعمالها وقراراتها مما يفرض ضرورة التركيز على رقابة وتقييم أداء رؤساء الإدارات والأقسام بشكل مباشر. (Olaoye, et.al, 2021) وفي ضوء ما سبق يتضح أن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير بالمسئوليات حتى يمكن تقييم الأداء لهذه المسئوليات كل محور على جده من خلال التقارير المحاسبية كما عرفت بأنها ذلك النظام الذي يعرض على مختلف مراكز اتخاذ القرارات بالمؤسسة، الأمر الذي يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي، ويقوم بتقييم المسؤولين عن تلك المراكز التي تسمى مراكز المسؤولية استناداً على العوامل

الخاضعة لرقابتهم، وتعرف أيضاً على أنها العمليات الإدارية التي تقوم بتوفير المعلومات التي تساعد على رقابة العمليات وتقييم الأداء .

ويمكن بلورة مشكلة البحث في الأسئلة التالية :

- ١- ما طبيعة ومقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالمؤسسات الحكومية الكويتية؟
- ٢- ما طبيعة ومتطلبات عمليات الرقمنة بالمؤسسات الحكومية الكويتية؟
- ٣- ما طبيعة العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية في ظل الرقمنة وتحسين الأداء الاستراتيجي بالمؤسسات الحكومية الكويتية؟

ثالثاً: الدراسات السابقة: يمكن عرض الدراسات السابقة ذات الصلة بمتغيرات الدراسة

١- دراسة (إسحق، ٢٠١٩)

هدفت الدراسة إلى معرفة طرق القياس في نظام محاسبة المسؤولية واختبار أثر تطبيقها على مجال القرارات الاستراتيجية على البنوك السودانية، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن طرق القياس في نظام محاسبة المسؤولية ساهمت في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في منظمات الأعمال كما إن نظام محاسبة المسؤولية استطاع تحقيق الاستمرارية للمنظمة من خلال التدقيق على التقارير والموازنات المالية. وإن الشركات السودانية بدأت أن تهتم بالمستهلك والمجتمع والمؤسسة نفسها بناءً على مبدأ التكامل.

٢- دراسة (Lennon, 2019)

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر محاسبة المسؤولية في الهياكل الاقتصادية الكبرى على اتخاذ القرارات والعمل الإداري بايرلندا في ضوء أهداف المنظمة واستمراريتها وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يجب أن يعتمد على هيكل تنظيمي مستقر، وأن نظام محاسبة المسؤولية أظهر قدرة في عملية تطوير المنظمة والإجراءات الإدارية فيها والوصول إلى قرارات استراتيجية تتفق مع أهداف المنظمة، كما أن محاسبة المسؤولية قد حلت إشكالية التضارب بين العمل الإداري واتخاذ القرارات بشكل ديناميكي حيث التدقيق في كل التقارير وتطبيق عمليات التوجيه والتخطيط والدعم والتدقيق على كافة تقارير العمل الإداري للخروج بقرارات إدارية مفصلية .

٣- دراسة (Nguyen, Nguyen, pham, 2019)

هدفت الدراسة إلى الكشف عن العوامل المؤثرة حول تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الفيتنامية المتخصصة في الماشية وتجهيز الأغذية وما إذا كانت تعمل بشكل صحيح أم لا، وتوصل الباحثون إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن العوامل المؤثرة في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية جاءت بدرجة تطبيق متوسطة مبدأ اللامركزية وتقسيم المنظمة إلى عدة مراكز مسؤولية وطرق توزيع الدخل والتكاليف داخل تلك الشركات وتقييم الواقع والتقدير وتقديم التقارير والمكافآت .

٤- دراسة (Oladapo, 2020)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أداء نظم محاسبة المسؤولية في أربعة بنوك مختارة في نيجيريا من خلال الاعتراف بمحاسبة المسؤولية كأداة تقيس كل قسم تشغيلي داخل المنظمة لتحقيق أهدافها وغاياتها المعلنة وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن درجة استخدام وتفعيل نظم محاسبة المسؤولية جاءت بشكل مرتفع في البنوك المختارة، كما أن مستوى تطبيق محاسبة المسؤولية في تلك البنوك قد تأثر بقوة الهيكل التنظيمي لكل بنك وخبرة مديري الأقسام وأن هناك ارتباط إيجابي بين تطبيق محاسبة المسؤولية وتحسن الأداء بشكل كبير، وأن محاسبة المسؤولية أداة رئيسية تستخدم للتقليل من الصعوبات التي تواجه الصناعة المصرفية في نيجيريا لتحقيق أقصى قدر من الأداء .

٥- دراسة (شحاته، ٢٠٢٠)

هدفت الدراسة إلى التعرف على انعكاسات تطبيق آليات التحول الرقمي بأبعاده المختلفة على تطبيقات الحكومة الإلكترونية التي تتجلى في جودة الخدمات المقدمة بالمؤسسات الإدارية للمواطنين، مع التركيز على متطلبات حكومة المعايير لإجراءات التحول الرقمي، وتوصلت الدراسة إلى أن نجاح التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات يرتكز على أربعة أبعاد أساسية تتمثل في استخدام التقنيات لتحقيق الدور الاستراتيجي للمؤسسات الحكومية ودعم رؤيتها المستقبلية، والتغيرات في خلق القيمة، والتغيرات الهيكلية، وتوافر الجوانب المالية.

٦- دراسة (Dien et al, 2020) هدفت الدراسة إلى الكشف عن العوامل المؤثرة على تطبيق نظم محاسبة المسئولية في البنوك التجارية للأوراق المالية في فيتنام وذلك من خلال مراقبة وتقييم مسئوليات الحكمة في كل مستوى تنظيمي مع الكشف عن مدى امتلاك المديرين خبرة كافية لتطبيق محاسبة المسئولية، وتوصل الباحثون إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن أكثر العوامل المؤثرة في تطبيق نظام محاسبة المسئولية في البنوك التجارية في فيتنام تطبيق مبدأ اللامركزية، الهيكل التنظيمي، الوعي الإداري، والأنشطة الرقابية، ومؤهلات المحاسبين، وأنظمة المكافآت، كما أن تطبيق نظام محاسبة المسئولية جاء بدرجة مرتفعة .

٧- دراسة (Tran, et al, 2021) هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على تطبيق محاسبة المسئولية وتأثيرها على أداء شركات المنسوجات الفيتنامية، وتوصل الباحثون إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن عوامل مثل قدرات موظفي المحاسبة والوعي لدى المديرين وتطبيق مبدأ اللامركزية وأنظمة المكافآت وتوقعات مراكز المسئولية والإدارة الهيكلية واستراتيجية التنافسية والمزايا التنافسية وتقارير مراكز المسئولية تؤثر بشكل كبير على الأداء الوظيفي والمهني للشركة .

٨- دراسة (Platov et al., 2021) هدف الدراسة إلى تناول فحص جوانب التحول الرقمي كوسيلة لتحسين المحاسبة الإدارية والتحكم في حركة مخزون الشركات، إلى جانب الكشف عن المزايا التي تقدمها التحول الرقمي للمحاسبة الإدارية في المنشآت مع تقديم وصف لمراحل عملية التحول الرقمي للمحاسبة الإدارية في المنشآت مع استخدام الخورزميات، في إطار مدخل العملية، لإنشاء نموذج رقمي لعملية محاسبة إدارية فعالة.

٩- دراسة (Alam, 2021) هدفت الدراسة إلى الكشف عن المحاسبة الإدارية في عصر الرقمنة وما إذا تم تحويلها لتلبية حاجات البيئة الحديثة، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية تعيرت إلى نظام متكامل لدعم القرار وأنه تم تغيير النظام إلى نظام متكامل مناسب لوضع الاستراتيجيات وبيئة البيانات الضخمة، كما أن الاعتبارات التكنولوجية مهمة لتصميم وتنفيذ نظام المحاسبة الإدارية، هذا إلى جانب أن التحول الرقمي يساعد على ظهور شركات الأعمال القائمة على المنصات والإستعانة بمصادر خارجية، والمشاريع المشتركة، وتلعب علاقات سلاسل التوريد الدور المهمين في هذا السياق، كما تلعب الثقة دوراً مهماً في تنفيذ وظائف المحاسبة الإدارية، هذا بالإضافة إلى أن المحاسبين الإداريين أصبحوا هم الخطوط الأمامية لبيئة الأعمال الرقمية .

١٠- دراسة (ly et al, 2022) هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر تطبيق محاسبة المسئولية على أداء شركات المنسوجات الفيتنامية المدرجة في الدولة، وتوصل الباحثون إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطبيق محاسبة المسئولية في شركات المنسوجات الفيتنامية تأثرت بعدة عوامل وهي مستوى موظفي المحاسبة في تطبيق نظام محاسبة المسئولية، ووعي المديرين بمستويات مسئولية المحاسبة المختلفة، ومدى تطبيق نظام اللامركزية، ومدى توافر أنظمة المكافآت، وتوقعات مراكز محاسبة المسئولية حول أداء مهامهم حيث جاءت كل تلك العوامل بدرجة متوسطة والتي قامت بتلبية تطبيق مسئولية المحاسبة بشكل جيد.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال العرض السابق للدراسات التي أجريت في متغيري محاسبة المسئولية والرقابة المالية، يمكن استخلاص مجموعة من النتائج أهمها:

١. أشارت نتائج الدراسات إلى أن سنوات الخبرة والمشكلات المهنية والامتيازات والحوافز المادية تدخل عاملاً هاماً في تحقيق محاسبة المسئولية .
٢. قدمت الدراسات مبررات لتطوير نظام محاسبة المسئولية الحالي من أهمها القصور الواضح في عملية تفعيل العلاقة بين أعداد الموازنات التقديرية ونظام محاسبة المسئولية .
٣. وجود علاقة دالة إيجابية بين محاسبة المسئولية المرتبطة بالنظام الإداري ومحاسبة المسئولية المرتبطة برقابة الأداء .

رابعاً: أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى :

- ١/٤ - تحديد طبيعة ومقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية بالمؤسسات الحكومية الكويتية.
- ٢/٤ - تحديد طبيعة ومتطلبات عمليات الرقمنة بالمؤسسات الحكومية الكويتية.
- ٣/٤ - بيان طبيعة العلاقة بين تطبيق محاسبة المسئولية في ظل الرقمنة وتحسين الأداء الاستراتيجي بالمؤسسات الحكومية الكويتية.

خامساً: أهمية الدراسة :

- ١- تزايد الاهتمام بتطبيق نظام محاسبة المسئولية في المؤسسات المستقلة في تحسين أدائها وتحقيق أهدافها.
- ٢- تفعيل القوانين والتشريعات الموضوعية لتطبيق محاسبة المسئولية على الجهات والهيئات مؤسسات الحكومية وزيادتها وتطويرها وفقاً للمبادئ المحاسبية الحديثة.
- ٣- تتمثل الأهمية العلمية للبحث في إثراء أدبيات عمليات الرقمنة وانعكاساته على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتي لم تحظى بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين، بالإضافة إلى الأخذ في الاعتبار بعد التغيير الاستراتيجي بمنظمات الأعمال والذي يفرض عبئاً إدارياً جسيماً يتطلب توافر معلومات مناسبة لا تستطيع المحاسبة الإدارية التقليدية توفيرها.

سادساً: فروض الدراسة:

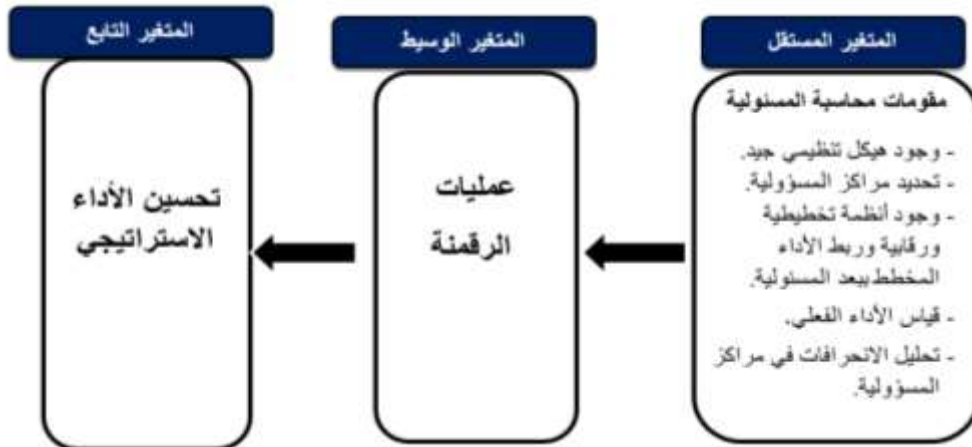
- في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفروض البحثية التي تمثل الإجابات المحتملة للتساؤلات على النحو التالي :
- ١/٦ - لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن توافر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية بالمؤسسات الحكومية الكويتية.
 - ٢/٦ - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول عمليات الرقمنة في دعم محاسبة المسئولية بالمؤسسات الحكومية الكويتية.
 - ٣/٦ - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول مقومات محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة وأثرها على الأداء الاستراتيجي .

سابعاً: منهج الدراسة:

- في ضوء كلا من أهداف ومشكلة الدراسة يتحدد منهج الدراسة في الآتي :
- ١- **المنهج الاستنباطي:** وذلك لبناء الإطار النظري للبحث لتحديد دور تطبيق نظام محاسبة المسئولية في ظل عمليات الرقمنة وتحسين الأداء الاستراتيجي من خلال تحليل ما ورد بالفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالبحث بهدف التأصيل النظري لموضوع البحث .
 - ٢- **المنهج الإستقرائي:** وذلك من خلال إجراء الدراسة الميدانية المتعلقة بالدراسة واستخدام قائمة الاستقصاء لتجميع البيانات اللازمة لاختبار الفروض الاحصائية التي تم صياغتها وتحليل نتائجها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها بهدف التعرف على دور تطبيق نظام محاسبة المسئولية في ظل عمليات الرقمنة وتحسين الأداء الاستراتيجي.

ثامناً: النموذج الوصفي للدراسة:

يجسد الشكل التالي طبيعة ومحددات متغيرات الدراسة وذلك على النحو التالي:



المصدر: من إعداد الباحثة.

القسم الثاني الإطار النظري للدراسة

أولاً: مفهوم وأهداف محاسبة المسؤولية:

1- مفهوم محاسبة المسؤولية:

تناولت العديد من الأدبيات مفهوم محاسبة المسؤولية بأنها نظام لربط الأهداف الاستراتيجية للشركة بالأشخاص المنوط بهم تحمل المسؤولية عن الأقسام المختلفة في المنشأة في ظل عملية تفويض السلطة وذلك بهدف إحكام الرقابة على أقسام العمل وربط الأداء بنظام جيد للثواب والعقاب، وهو نظام محاسبي يهدف إلى تحقيق الرقابة على الأداء عن طريق ربط المسؤولية عن الإنفاق والدخل بالمسؤوليات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للمنشأة طبقاً لبرنامج محدد أو خطة سابقة أو موازنة بحيث يمكن إصدار التقارير المالية عن الأداء المخطط والفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية عن طريق النظام المحاسبي وبذلك تتحدد المسؤولية عن الأداء ويتم معالجة الإختلافات أو الفروق أو الانحرافات بكفاءة (Han, 2018).

وأشارت دراسة (العاقب، ٢٠١٨) إلى نظام محاسبة المسؤولية على أنه التطبيق العلمي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء من خلال محاسبة الأفراد عن أداء واجباتهم الموكلة إليهم كل حسب اختصاصه في المنشأة وعليه فهي أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في المنشأة ويرتكز هذا الأسلوب على أساس تقسيم المنشأة كوحدة اقتصادية إلى مراكز المسؤولية ترتبط في المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي يتم بموجبها تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية بحيث تمنح الصلاحيات اللازمة لمراكز المسؤولية لتتمكن من تنفيذ الأهداف المقررة لها ومحاسبتها عن الإنحرافات وتقويم الأداء.

كما عرفت دراسة (الفطيسي والشلباق والمنشاز، ٢٠١٩) محاسبة المسؤولية بأنها التطبيق العلمي لأسلوب اللامركزية في إتخاذ القرارات وتقييم الأداء، كما إنه نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الإنحرافات وتقويم كفاءة أداءه من خلال ما يتحقق من نتائج.

وأخيراً تناولتها إحدى الدراسات أيضاً بأنها نظام محاسبي يُصمم وفق الهيكل التنظيمي للمنظمة بحيث يسمح بتسجيل ومراقبة التكاليف والإيرادات حسب الوحدات الإدارية وربطها بالأشخاص المسؤولين

عن هذه الوحدات بحيث يمكن مواجهتهم وسؤالهم عن أسباب الفروق حسب السلطات الممنوحة لهم (محمد وبابكر، ٢٠١٨).

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أنه يمكن تعريف محاسبة المسؤولية بأنها "نظام محاسبي متطور يرتبط بالتنظيم الإداري الذي يقوم على أسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء وفقاً للهيكل التنظيمي للمنظمة بحيث يمنح الصلاحيات اللازمة لمراكز المسؤولية المرتبطة بالمستويات الإدارية لتمكينها من تحقيق الأهداف المقرر تحقيقها وفقاً لبرنامج او موازنة محددة وذلك بهدف تحقيق الرقابة على أداء تلك المراكز من خلال التقارير المالية عن الأداء التي تقيس وتقارن بين المخطط له والمنفذ فعلياً عن الإنفاق والدخل لكل مركز من مراكز المسؤولية وترتبط نتائج الأداء بالأشخاص المسؤولين عن تلك المراكز، وبذلك تتحدد المسؤولية عن الأداء والمحاسبة عن الإنحرافات وتقييم كفاءة الأداء ومعالجة الانحرافات بكفاءة".

2- أهداف نظام محاسبة المسؤولية:

يهدف نظام محاسبة المسؤولية بشكل رئيسي إلى دمج المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة والمسؤولين عن وحدات الإشراف في عملية صنع السياسات والقرارات بالإضافة إلى دعم دورهم في الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل الشركة، وعلاوة على ذلك يوجد العديد من الأهداف لنظام المحاسبة عن المسؤولية (الفطيسي والشلباق والمنشاز، ٢٠١٩).

من أجل زيادة فعالية الدور الذي يمكن يؤديه النظام المحاسبي في مجال التخطيط والرقابة برز أهمية وجود ضوابط للمحاسبة عن المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم الأداء ويهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تحقيق الأهداف التالية (Nguyen, 2019):

١/٢- تقويم الأداء بكل مستوى من المستويات للإدارة بشكل خاص وتقييم الأداء للمؤسسة ككل.
٢/٢- تمكين المسؤولية من الرقابة عن المنبع أي عناصر التكاليف والإيرادات في المركز الذي يحدث فيه تكاليف.

٣/٢- الرقابة على عناصر التكاليف في كل مركز من مراكز المسؤولية على أساس التكاليف التي يمكن للمشرف على مركز المسؤولية أن يراقبها.

٤/٢- العمل على خلق روح المنافسة والابتكار بين مراكز المسؤولية في المؤسسة بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف للمؤسسة ككل.

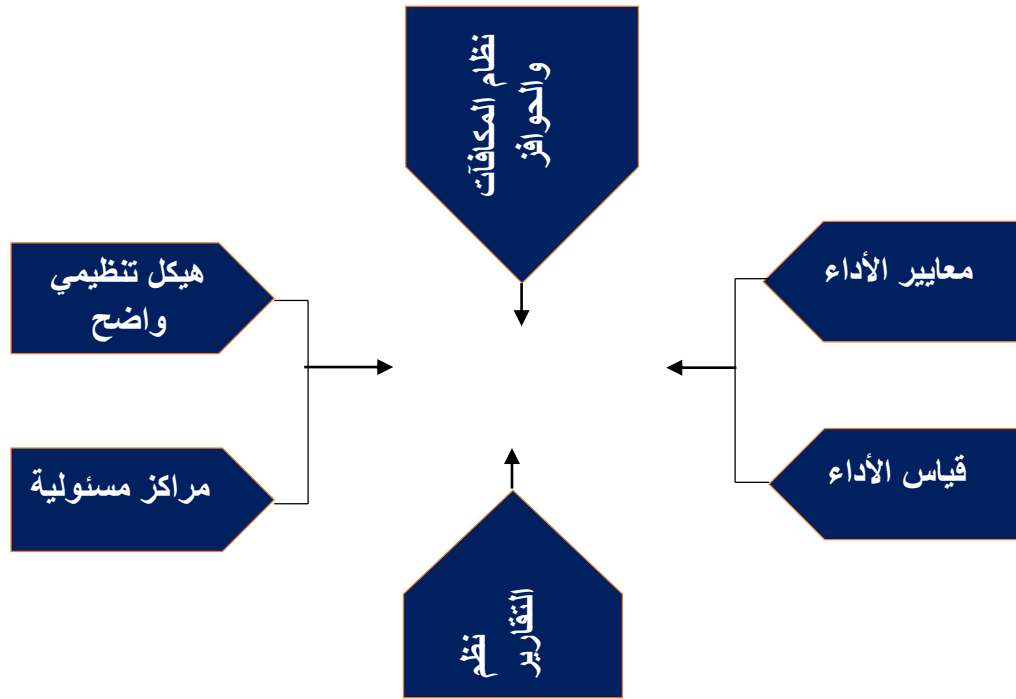
وفي ضوء ما سبق تستخلص الباحثة أن أهداف محاسبة المسؤولية يمكن اختزالها في عدة نقاط

كما يلي:

- العمل على تقسيم كل مؤسسة إلى وحدات فرعية وتحديد سلطاتها ومسئولياتها ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة.
- تحديد معايير واضحة للحكم على مستوى أداء مديري الإدارات.
- تحفيز السعي نحو تحقيق الأهداف من خلال تقسيم كل منظمة وفقاً للأهداف والمسؤولين عن تحقيق تلك الأهداف.
- إيجاد علاقات مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها.
- تربط محاسبة المسؤولية مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية والتكاليف والتقارير في المستويات الإدارية.
- تسهيل عمليات الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء من خلال تعامل محاسبة المسؤولية مع التقرير عن المعلومات.

ثانياً: مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

تعتمد محاسبة المسؤولية على مقومات أساسية وهي المسؤوليات، وبناء المعايير والقياسات على الإنجاز، وتقييم الإنجازات وتوزيع الجوائز. ويتعين على محاسبة المسؤولية تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى مختلف مراكز المسؤولية الخاصة بها يقوم محاسبو المسؤولية بإضفاء اللامركزية على السلطة للمسئول في مركز المسؤولية مع سلطة واضحة ويكون المسئول مسئولاً عن تحقيق المسؤولية المركزية، ويجب أن تقسم محاسبة المسؤولية التكاليف والإيرادات إلى المسؤولية المركزية كاحتمالات وتحد من قوة المركز. وأيضاً ربط تطبيق محاسبة المسؤولية بين التقديرات والنتائج الفعلية في مركز المسؤولية. ويتحمل المحاسبون مسؤولية تشجيع جميع العاملين في كل مركز على ضمان تقديرات التكلفة المناسبة والجدوى ويمكنهم تحقيق الأهداف العامة للشركة؛ وتستخدم تقديرات محاسبة المسؤولية للتحكم في النتائج وقياسها من خلال المقارنة مع النتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية؛ وتعد محاسبة المسؤولية تقريراً لتحليل الفرق بين النتائج الفعلية والتقديرات لتحديد من يتحمل مسؤولية الفرق، كما وضعت محاسبة المسؤولية نظام حوافز له علاقة وثيقة بنتائج التقدير في مركز المسؤولية للحد من الفوارق غير المرغوب فيها وتعزيز الاختلافات الجيدة، وتحديد المسئول عن الاختلاف من أجل تشجيع الموظفين على تحسين إنجازاتهم والإجمالي نجاح المشروع بأكمله (Tran et al, 2021).



شكل رقم (٢) مقومات تفعيل نظام محاسبة المسؤولية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على دراسة (حميدة، ٢٠٢٣)

وفيما يلي عرض تفصيلي لمقومات تفعيل نظام محاسبة المسؤولية كما يوضحها الشكل السابق، وذلك على النحو التالي:

١- تقسيم الهيكل التنظيمي داخل المنشأة إلى مراكز المسؤولية:

أشارت دراسة (القطيسي والشلباق والمنشاز، ٢٠١٩) أن الهيكل التنظيمي يؤدي دوراً مهماً في تحديد الوظائف والمهام لكل مركز مسؤولية وتوضيح العلاقة المتداخلة بين مختلف الإدارات والأقسام من جهة ومراكز المسؤولية للمؤسسات من جهة ثانية والعمل على تقييم الأداء وتسوية الإنحرافات ومعالجتها في مختلف نواحي التنظيم، حيث يعتبر الهيكل التنظيمي هي الخريطة التنظيمية التي يتم بموجبها يتم تقسيم

المؤسسات إلى وحدات إدارية صغيرة تدعى مراكز المسؤولية. وتُعرف مراكز المسؤولية على أنها عبارة عن قسم أو وحدة إدارية داخل المؤسسة تمتلك مجموعة من الموارد المتاحة (المدخلات)، وتمارس مجموعة من الأنشطة ضمن نسق معين (المعالجة) بهدف إنجاز مهمة أو الخروج بمنتج (المخرجات).
ويأتي دور محاسبة المسؤولية في ترجمة المدخلات ومعالجة المخرجات إلى صيغ رقمية أو صيغ قابلة للقياس بهدف تقييم أداء كل مركز مسؤولية ومحاسبته عن أي قصور في الأداء (الفهاد، ٢٠٢١).
وتقسم مراكز المسؤولية المنشأة إلى أربع مستويات من مراكز المسؤولية وهي :

١/١ - مركز التكلفة: Cost Center

عرفت دراسة (محمد وحسب الله، ٢٠٢٣) مركز التكلفة بأنه "المركز الذي يكون فيه المدير مسئول عن التكاليف فقط ويركز تقرير الأداء على تكاليف القسم الخاضع للرقابة حيث يكون مسئولاً عن بنود التكاليف التي يؤثر على قراراته وتخضع لرقابته"، كما أنها القطاعات من الشركة التي يكون فيها المدير مسئولاً عن التكاليف التي تخضع لرقابته فقط مع عدم تحميله مسؤولية عن الإيرادات، وعند ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية تكون الغاية الأساسية من محاسبة المسؤولية في هذه الحالة الرقابة على مراكز التكلفة فيما يتعلق بالتكاليف والنفقات التي تصرف من خلال هذه المراكز للتأكد من عدم وجود إسراف أو تبذير لديها وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع كل من التكاليف المعيارية والتقديرات الواردة في الموازنات التقديرية .

وتجدر الإشارة إلى أن مراكز التكلفة هي أكثر استخداماً من بين مراكز المسؤولية والسبب يرجع إلى أنه من السهل حصر وقياس التكاليف المتعلقة بأي دائرة نشاط بالمنشأة مقابل ذلك فإن هناك صعوبة قياس المنافع "الأرباح" في دوائر النشاط المتعلقة بالمنشأة، ففي مركز التكلفة يسأل المدير عن التكاليف القابلة للتحكم والمراقبة فقط (حسين ومحمد، ٢٠١٨).

٢/١ - مركز الإيراد: Revenue Center

يكون مدير مركز الإيراد مسئولاً عن تحقيق الإيرادات بصورة أساسية، ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة البارزة عن مركز الإيراد فمدير قسم المبيعات يكون مسئولاً أساساً عن تحقيق الإيرادات ببيع المنتجات، ولمعرفة فيما إذا كان مركزاً معيناً في المنشأة هو مركز إيراد أم لا فإنه يجب التركيز على قرارات مدير المركز ومعرفة فيما إذا كانت تلك القرارات لها علاقة بالإيرادات وتؤثر عليها أم لا.

٣/١ - مراكز الربحية: Profit Centers

مراكز الربحية Profit Center هي وحدة متخصصة أيضاً لكن تخصصها في الأرباح والمبيعات مقابل التكاليف أيضاً، لذلك من الأفضل يرأسها مسئول عن المبيعات والتكاليف معاً وذلك مثل إدارة المبيعات، كما أنه المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية التحكم بالتكاليف والإيرادات وليس لديهم صلاحية باتخاذ قرارات الاستثمار. وبهذا فهو يشبه منشأة مستقلة دون أن يكون لموظفيه علاقة بعمليات الاستثمار، وهو ذلك الجزء من التنظيم الذي يكون فيه المدير مسئولاً عن عناصر الإيرادات والتكاليف التي تحدث في مركزه وتخضع لرقابته، وبناءً عليه يقيم أداءه. (Elsharif, 2019)

ويمكن اعتبار هذا المركز وحدة اقتصادية مستقلة لها تكاليفها وإيراداتها الخاصة بها ويهدف المسئول عنها إلى تعظيم أرباحها دون إلحاق الضرر أو الخسائر بأي مركز مسؤولية آخر بشكل ينعكس سلباً على تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية ككل. وقد يكون مركز الربحية طبيعياً أو افتراضياً، حيث يقصد بمركز الربحية الطبيعي ذلك المركز الذي يبيع إنتاجه أو خدماته إلى أطراف خارج المنطقة وبالتالي تحقيق إيراداته كما لو أنه وحدة اقتصادية مستقلة قائمة بذاتها، أما مركز الربحية الافتراضي فهو ذلك المركز الذي يحول إنتاجه أو خدماته أساساً إلى أقسام أخرى داخل نفس الوحدة الاقتصادية ويطلق على أسعار البيع في هذه الحالة اسم سعر التحويل (محمد وحسب الله، ٢٠٢٣).

ولكي يمكن الأخذ بفكرة مراكز الربحية لدى أي مشروع من المشاريع لابد من أن يتكون المشروع من وحدتين أو أكثر يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منها بشكل منفصل وكذلك يجب أن تدخل هذه التكاليف والإيرادات في نطاق تحكم رقابة ومسئولية مدير مركز وكذلك يجب تحديد ربحية كل مركز وإعداد التقارير عنها باستمرار إلى الإدارة العليا لكي تتمكن الإدارة العليا من رقابة وتقييم أداء هذه المراكز (حمد، ٢٠٢٠).

٤/١ - مراكز الاستثمار: Investment Centers

يكشف تقييم أداء مركز الاستثمار عن مدى كفاءة المدير في استغلال رأس المال لتحقيق إيرادات للشركة، لذلك فإن تقييم الأداء يربط موارد المنشأة الموجودة في الموازنة العمومية (Balance Sheet) بالأرباح التي تولدها الموجودة في قائمة الدخل (Income Statement) هناك مجموعة من المؤشرات

التي تستخدم في تقييم الأداء بالنسبة لمركز الإستثمار، حيث يتم دراسة أكثر من مؤشر لتقييم أداء هذه المراكز. كما أنه أي مركز مسؤولية داخل المنظمة يكون مديره مسئولاً عن التكاليف والإيرادات بالإضافة إلى الاستثمارات التي استخدمها في تحقيق العائد، حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى نوعية وحجم الإستثمارات لدى هذه المراكز وبناءً عليه يُقيم أداء مدراء هذه المراكز وذلك يستند على الربح الذي يحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الإستثمارات أو رأس المال المستثمر في هذه المراكز والجدير بالذكر أن مسئول مركز الإستثمار يتميز عن مراكز المسؤولية الأخرى بالمؤسسة من حيث الصلاحيات والسلطات وهي الأعلى مقارنة بالصلاحيات والسلطات الممنوحة لكل من مسئول مركز التكلفة أو مسئول مركز الإيراد أو مدير مركز الربحية فقط، لذلك غالباً ما يشتمل مركز الإستثمار على كافة أنواع مراكز المسؤولية الأخرى حيث يكون لمدير مركز الإستثمار صلاحية الإشراف والمتابعة على النفقات والتكاليف والإيرادات المحققة إضافةً إلى تتبع الأموال المستثمرة في مركز المسؤولية. (Lennon, 2019)

وفي هذا السياق يختلف عدد مستويات ومراكز المسؤولية من منظمة إلى أخرى حسب الهيكل التنظيمي واحتياجات المنظمة أي أنه لا توجد قاعدة معينة يمكن استخدامها في تحديد عدد وأنواع مراكز المسؤولية في المنظمات، فكل منظمة تعتبر حالة خاصة تحتاج إلى عدد وأنواع من مراكز المسؤولية لا يتناسب مع المنظمات الأخرى التي تختلف معها من حيث الحجم، نوع الخدمة أو الصناعة، مواصفات العمليات، فلسفة الإدارة، كما تقوم الوحدات الاقتصادية عادة بإعداد توصيف للهيكل التنظيمي باستخدام قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية حتى يمكن القضاء على ظاهرة التداخل التي قد تشوب هيكل التنظيم ويمكن الاستعانة في تحديد قابلية البنود للرقابة بواسطة المسئول عن الوحدة التنظيمية، وتندرج المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية من أعلى إلى أسفل تبعاً لسلطاتها ومسئولياتها، وتتعاون هذه المستويات فيما بينها على انجاح الوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها، وعموماً يمكن تقسيم التنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية بمختلف أحجامها إلى ثلاث مستويات هي الإدارة العليا والإدارة الوسطى، والإدارة التنفيذية (Adegbie, et al, 2018).

* تأثير عدم وجود مراكز للتكلفة والربحية على الإدارات: (Biswas, 2017)

تؤثر هذه المراكز في الإدارة لأنها تعمل على قياس معدلات وتوازن الأداء للجميع (الموظفين-إدارات-موردين-قطاعات) وتشير الدراسات الحديثة أن (٩٠%) من النظام التقليدي في إدارة الإنتاج أي كان نوع ومجال الشركة من عدم وجود وحدات متخصصة للتكاليف والمبيعات والأرباح، تؤدي إلى ارتباك في الأداء وخسارة للشركة بعد ذلك لأنها تؤثر في عدة أمور منها:

- توزيع غير مدروس للمصروفات على مراكز التكلفة الخاصة بكل قطاعات وجهات الشركة.
- عدم توزيع عادل لمصادر الإيرادات على قنوات الإيرادات الخاصة بكل قطاعات الشركة.
- ظلم قطاعات على حساب قطاعات أخرى بسبب عدم وضوح الرؤية والتخصص من البداية.
- عدم التحديد بدقة لحجم المصروفات والإيرادات ومن ثم إحداث خلل لكل القطاعات.
- عدم التنبؤ بحجم التكلفة المستقبلية والموازنة العمومية لكل القطاعات وأيضاً كيفية تحقيق المبيعات والإيرادات.
- عدم الالتزام بالمواعيد الثابتة لقيم ميزانية كل قطاع.
- عدم القدرة على منافسة الشركات الأخرى لعدم الارتكاز على أساس صحيح لمصادر ممنهجة لمراكز التكلفة والربحية.

ثالثاً: مفهوم وأهمية عمليات الرقمنة :

١- مفهوم الرقمنة :

لقد أدى التطوير السريع في بيئة تكنولوجيا المعلومات إلى تطور مفاهيم جديدة لأحداث التنمية الرقمية ومن أبرز المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية مفهوم الرقمنة ويشير مصطلح الرقمنة إلى استخدام وترابط البيانات الرقمية لأحداث تغييرات جديدة في الأنشطة والعمليات الحالية (European, 2019)، وتتميز عملية الرقمنة بدمج وتكامل الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية لعمليات الرقمنة في جميع أنشطة المؤسسة (Stark, 2020)، كما أشارت دراسة كل من (Mergel et al., 2019)؛ (2018) إلى أن الرقمنة عملية إنتقال وتحول المؤسسات للعمل وفقاً لنماذج الأعمال Business Models والتي تعتمد على التكنولوجيا الرقمية والبنية التحتية المعلوماتية الذكية والمبنية على المعرفة والإبتكار

والإبداع في تقديم المنتجات والخدمات للمتعاملين بكفاءة وفعالية وبأسلوب آمن ومن خلال وسائل تكنولوجيا رقمية مثل الهاتف المحمول والحاسبات الآلية وغيرها، كما يقصد بالرقمية إمكانية تحويل كافة أشكال وأنواع البيانات والمعلومات المكتوبة أو المسموعة أو المرئية وسواء كانت تلك المعلومات في شكل صور أو أحرف أو أرقام إلى شكل رقمي أساسه الصفر والواحد ويمكن نقلها بين أجهزة الحاسبات من خلال الشبكات .

كما عرفت دراسة (الدهشان؛ والسيد، ٢٠٢٠) الرقمنة على أنه استثمار في التفكير وتغيير السلوك من أجل إحداث نقله جوهرية في أسلوب العمل، من خلال الاستفادة من التقدم التكنولوجي الهائل الذي حدث من أجل خدمة المستفيدين بشكل أسرع وأفضل وإعداد مجتمعات أكثر كفاءة وتنافسية واستدامة من خلال إحداث تغيير جذري في خدمات العديد من الأطراف بما في ذلك العملاء والموظفين والمستفيدين مع تعزيز خبراتهم وإنتاجيتهم عبر سلسلة من العمليات المتناسية، مصحوبة بإعادة صياغة إجراءات التفعيل والتنفيذ المطلوبة . كما أشارت دراسة (Chaniasa, 2019) إلى أن الرقمنة تُعد نتاج لتسارع تطور تكنولوجيا الاتصال واقتصاد المعرفة القائم على تطوير مفاهيم جديدة لإحداث التنمية الرقمية، وتمثل الرقمنة أبرز المفاهيم الإدارية الحديثة التي ظهرت خلال السنوات الماضية نظرًا للاهتمام المتزايد بالمعلومات وتعاضد دور المعرفة في اقتصاديات الدول، حيث اقترنت الرقمنة بظهور اقتصاد المعرفة والتطور الهائل لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، ولقد ظهرت الرقمنة نتيجة زيادة الطلب على الخدمات الرقمية وتمركز السلع والمنتجات والخدمات حول العميل بدلاً من تركيز العملية الإنتاجية على المنتجات كما كان متبع من قبل، كما أكدت نفس الدراسة على أن عمليات الرقمنة تعمل من خلال مبادرات الرقمنة ذات القيمة المضافة الأمر الذي يترتب عليه زيادة قيمة المؤسسة وتحسين ربحيتها .

وبناء على التعريفات السابقة تری الباحثة أن الرقمنة لا تعني فقط التحول نحو استخدام التكنولوجيا الرقمية داخل حدود المؤسسة فقط ولكنه يعتبر برنامج شامل للمؤسسة ككل بشكل أساسي من حيث أساليب العمل داخليًا وخارجيًا، ومن حيث تقديم الخدمات للجمهور المستهدف بسهولة وسرعة، هذا وتؤكد الباحثة على الرقمنة يتمثل في التدخلات الاستراتيجية التي تعزز القدرة الرقمية المؤسسية بهدف تحسين عمليات المنظمة ومنتجاتها وخدماتها ونماذج أعمالها لإرضاء جميع الأطراف المستفيدة والمتعاملة مع المؤسسة .

٢- أهمية عمليات الرقمنة :

أصبحت الرقمنة من الضروريات لكافة المؤسسات التي تسعى إلى تطوير وتحسين عملياتها وخدماتها والرقمية لا تعني تطبيق تكنولوجيا فقط داخل المؤسسة بل هو برنامج شامل يؤدي إلى تحسين الكفاءة التشغيلية وتحسين الخدمات (Albukhitan, 2020) ، إتفقت دراسة كل من (Albukhitan, 2020; Singh, 2017; Sousa- Zomer, 2020) على أن أهمية الرقمنة تكمن في الآتي :

١- تساعد الرقمنة على جمع البيانات الصحيحة ودمجها بالكامل وترجمة البيانات الأولية عبر نقاط اتصال مختلفة .

٢- تؤدي الرقمنة إلى تبسيط سير العمل وتحسين الانتاجية من خلال التقنيات التكنولوجية الحديثة ودمج البيانات يمكن المؤسسة العمل بكفاءة أكبر .

٣- تساهم الرقمنة في جمع موارد الشركة كلها في مكان واحد حيث يمكن للتحول الرقمي دمج التطبيقات وقواعد البيانات والبرامج في مستودع مركزي لذلك الأعمال .

٤- تساهم الرقمنة في تحقيق الرفاهية الإجتماعية والإقتصادية حيث يعمل على توفير مهارات جديدة وتوجيه مستقبلي للأشخاص حتي يتمكنوا من تحقيق التميز في العمل الرقمي .

٥- تساهم الرقمنة في إنشاء وصيانة البنية التحتية للاتصالات الرقمية وضمان إدارتها بما يعزز من حماية تلك البيانات الرقمية ودعم شفائيتها .

٦- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات وحصول المؤسسة على مركز تنافسي أفضل مقارنة بمنافسيها نظرًا للإستفادة من التكنولوجيا المعاصرة والقدرة على التنبؤ والتخطيط للمستقبل .

رابعًا: دور عمليات الرقمنة في دعم محاسبة المسئولية:

ينطوي عالم المستقبل على تحديات كبيرة نتيجة التطورات المتلاحقة والتغيرات في بيئة الأعمال، مما يتطلب ضرورة تخطيط عمليات التأقلم المستمرة للمؤسسات وتوجيهها بشكل فاعل وهذا يعد من أهم المسئوليات الملقاه على عاتق القيادة الإدارية في المؤسسات المختلفة، فلأجل البقاء والنمو في بيئة متغيرة يتطلب الأمر أن تكون المؤسسة قادرة على التغيير ومواكبة أو إستباق تلك التغيرات المتلاحقة في البيئة المحيطة من أجل تحقيق الإنتقال بأداء المؤسسات إلى مستويات أداء أكثر كفاءة وفاعلية .

ومما لا شك فيه أن الرقمنة وتطوير تكنولوجيا المعلومات أصبح يمثل فرصة عظيمة للمؤسسات، حيث إنعكست الرقمنة على أداء مهنة المحاسبة بشكل عام والمحاسبة الإدارية بشكل خاص، الأمر الذي يتطلب أن يغير المحاسب الإداري من طريقة عمله وأدائه وطريقة تفكيره (زامل، ٢٠١٩). وفي إطار ما تقدم فقد أشارت دراسة (Matt et al., 2018) على أن صياغة إستراتيجية الرقمنة تعمل كمفهوم مركزي لدمج التنسيق الكامل داخل المؤسسة وتحديات الأولويات وتنفيذ التحولات الرقمية، وذلك من خلال نظام المحاسبة الإدارية الموجود بالمؤسسة. كما وضحت دراسة (Lawson, 2019) أنه يجب أن تتوفر في المحاسب الإداري في عصر الرقمنة بعض الركائز الأساسية من أجل تحقيق كفاءة وفاعلية الأداء الاستراتيجي والتخطيط والأداء وتضم المهارات المطلوبة بأنشطة الإدارة الاستراتيجية مع زيادة استخدام عمليات الرقمنة يتطلب من المحاسب الإداري أن يكون لديه القدرة على تقييم كفاءة وفاعلية العمليات من أجل البقاء في البيئة المتغيرة (Alam, 2021)

خامساً: أثر عمليات الرقمنة وتحسين الأداء الاستراتيجي :

إن ظاهرة عملية الرقمنة والتي تحمل اندماج التكنولوجيا الرقمية يتطلب من المنظمات مواكبة هذا التطور السريع من أجل تحسين وتطوير الأداء الاستراتيجي مما لا شك فيه أن الرقمنة وتطوير تكنولوجيا المعلومات أصبح فرصة للمؤسسات من أجل تحقيق أداء أكثر كفاءة وفاعلية . حيث أشارت دراسة (علي، ٢٠٢٠) على أن الرقمنة أداة لتطوير الأداء الاستراتيجي للعمليات المصرفية ووجود علاقة ارتباط بين الرقمنة للعمليات المصرفية والأداء الاستراتيجي وضرورة تعزيز أساليب حديثة للاستجابة إلي تحديات الرقمنة . كما أكد (Vial, 2019) على أن التعزيز في البيئة التكنولوجية والمنافسة الرشيدة بين المؤسسات يلتزم إيجاد مقاييس للأداء الاستراتيجي تتلائم مع الأهداف الحديثة . كما وضع (Vogelsang, 2019) على أن تطبيق عمليات الرقمنة تساعد على تحسين الأداء الاستراتيجي من خلال دعم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمؤسسات .

القسم الثالث

الدراسة الميدانية بالمؤسسات الحكومية الكويتية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

١- مجتمع الدراسة: نظراً لطبيعة ومشكلة الدراسة وسعياً نحو اختيار فروضها فقد تطلبت الدراسة الاعتماد على البيانات الأولية، وفي إطار تحليل البيانات الأولية اعتمدت الباحثة على المنهج التحليلي الوصفي القائم على استطلاع الرأي والذي يعتمد على دراسة المشكلة كما هي موجودة بالواقع العملي ووصفها بدقة وموضوعية، ويتمثل مجتمع الدراسة في جميع الجهات الحكومية الكويتية (الوزارات الحكومية، والهيئات الملحقة، والمؤسسات المستقلة) الخاضعة لرقابة وزارة المالية وجهاز المراقبين الماليين الكويتي، والتي يبلغ (٤٥) جهة حكومية و(٢٠) هيئة ملحقة، و(١٧) جهة مستقلة، و(٥) جهات خاصة أخرى.
 ٢- عينة الدراسة: نظراً لعوامل الوقت والجهد والتكاليف، سوف تختص عينة الدراسة بالمؤسسات المستقلة الخاضعة لرقابة وزارة المالية وجهاز المراقبين الماليين ويمكن تقسيمها على النحو التالي:

م	المؤسسات الممولة من الدولة	المؤسسات غير الممولة من الدولة
١	معهد الكويت للأبحاث العلمية	بنك الكويت المركزي
٢	بيت الزكاة	الصندوق الكويتي للتنمية الاقتصادية العربية
٣	وكالة الأنباء الكويتية	بنك التسليف والإدخار
٤	مؤسسة الرعاية السكنية	المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية
٥	الصندوق الوطني لرعاية وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة	المؤسسة العامة للموانئ
٦	الهيئة العامة للطرق والنقل البري	مؤسسة البترول الكويتية
٧	الهيئة العامة للصناعة	الهيئة العامة للاتصالات وتقنية المعلومات

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على تقرير وزارة المالية الكويتية، ٢٠١٩م.

أثر تطبيق نظام محاسبة المسئولية في ظل عمليات الرقمنة على تحسين الأداء الاستراتيجي بالمؤسسات الحكومية
 أ. عائشة عبد العزيز المسبحي ، أ.د. ياسر إبراهيم داود ، أ.م.د. محمد موسى شحاته

وفي سياق جمع البيانات الأولية قامت الباحثة بتصميم قائمة استقصاء وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي وتم توزيعه على أفراد عينة الدراسة من (مراقب مالي- رئيس حسابات- كبير المراقبين الماليين – باحث مالي) إذا تم توزيع قوائم الاستقصاء عليهم وقد قامت الباحثة بتوزيع ٣٥٠ استمارة على الفئات السابقة ويوضح الجدول رقم (١) بيان بأعداد أفراد عينة الدراسة الموجودين في المؤسسات المالية المستقلة.

جدول رقم (١)
 عدد أفراد عينة الدراسة في المؤسسات المستقلة بالكويت

م	المؤسسات المستقلة بالكويت	العدد الإجمالي للمراقبين الماليين - رئيس حسابات - كبير المراقبين الماليين - باحث مالي
١	معهد الكويت للأبحاث العلمية	٣٤
٢	بيت الزكاة	٢٩
٣	وكالة الأنباء الكويتية	٢٥
٤	مؤسسة الرعاية السكنية	١٨
٥	الصندوق الوطني لرعاية وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة	٣٣
٦	الهيئة العامة للطرق والنقل البري	٣٧
٧	الهيئة العامة للصناعة	٢٤
إجمالي المؤسسات الممولة من الدولة		٢٠٠
٨	بنك الكويت المركزي	٢٥
٩	الصندوق الكويتي للتنمية الاقتصادية العربية	٢٠
١٠	بنك التسليف والادخار	٢٠
١١	المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية	٢٢
١٢	المؤسسة العامة للموائ	٢٥
١٣	مؤسسة البترول الكويتية	٢٠
١٤	الهيئة العامة للاتصالات وتقنية المعلومات	١٨
إجمالي المؤسسات غير الممولة من الدولة		١٥٠
الإجمالي		٣٥٠

المصدر: إعداد الباحثة بناءً على توزيع استمارة الاستقصاء على المؤسسات المالية المستقلة وقد تم تجميع عدد ٢٤٢ استمارة استقصاء صحيحة، تُشكل ما نسبته ٦٩,١٤% من الاستمارات الموزعة، وهي نسبة جيدة تصلح للتحليل الإحصائي، والجدول رقم (١) يبين عدد الاستمارات الموزعة والمستردة ونسب الاستجابة في المؤسسات المالية المستقلة.

ثانياً: النماذج الإحصائية المستخدمة لإختبار فروض الدراسة:

للتأكد من صحة فرض الدراسة استخدمت الباحثة إختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis وأسلوب تحليل الإنحدار والارتباط:

1- نتائج اختبار الفرض الأول:

في سياق نتائج اختبار أسلوب كروسكال لتحديد مدى وجود اختلافات ذات دلالة معنوية آراء المستقضي منهم حول مقومات تطبيق الجهات الحكومية لنظام محاسبة المسئولية حيث ينص الفرض على "لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية بالجهات الحكومية الكويتية"، ولاختبار هذا الفرض تم الاعتماد على الأسلوب الإحصائي التالي:

نتائج اختبار كروسكال والتي بشأن مقومات تطبيق نظام محاسبة المسئولية بالجهات الحكومية الكويتية: حيث يوضح الجدول رقم (٢) نتائج الاختبار كما يلي:

أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل عمليات الرقمنة على تحسين الأداء الاستراتيجي بالمؤسسات الحكومية
 أ. عائشة عبد العزيز المسبحي ، أ.د. ياسر إبراهيم داود ، أ.م.د. محمد موسى شحاته

جدول رقم (٢)

نتائج اختبار كروسكال للفرص الأول بشأن مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالجهات الحكومية الكويتية

قيمة كروسكال	مستوى الدلالة	مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالجهات الحكومية الكويتية
أ- الهيكل التنظيمي		
٢,٦٨٧	٠,٤٤٢	1. يوجد هيكل تنظيمي وتحديد واضح لمراكز المسؤولية في المؤسسات الحكومية.
٤,٢٦٠	٠,٢٣٥	2. هناك تقسيم واضح للعمل بين الموظفين ووضوح في الوصف الوظيفي للعاملين.
١٤,١٦٢	٠,٠٠٣	3. يوجد مدير مختص لكل مركز مسئولية ومعرفة بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه
١١,٣١٢	٠,٠١٠	4. يتحمل مدير المركز كافة مسؤولياته ومسؤوليات الموظفين ويعرف مدير كل مركز مسؤولية الأشخاص الخاضعين لسلطته
٥,٧٤١	٠,١٢٥	5. هناك تحديد واضح للسلطة والمسئولية لكل موظف من موظفي المؤسسات الحكومية ووضوح في العلاقة بين مراكز المسؤولية
١,٦٣٨	٠,٦٥١	6. يتضمن الهيكل التنظيمي وحدة رقابة وتدقيق تابعة للإدارة العليا.
١١,٨٥٧	٠,٠٠٨	7. يوجد انسجام بين السلطة الممنوحة لمدير مركز والمسئولية المترتبة عليه
ب- نظام المعلومات المحاسبي		
١٢,١٧٣	٠,٠٠٧	8. تتناسب نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة مع طبيعة النشاط الحالي وهناك ربط بين نظام المعلومات المحاسبي ومراكز المسؤولية.
٢,١٤٣	٠,٥٤٣	9. يتم حصر وتسجيل كافة المصروفات والإيرادات في كل مراكز المسؤولية بشكل دقيق
٩,٣١	٠,٨١٨	10. تتميز المعايير والمبادئ والأسس المحاسبية المستخدمة بالوضوح ويتم قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسئولية بكفاءة.
١٤,٤٠٧	٠,٠٠٢	11. يسمح النظام المحاسبي بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط
ج- النظام المعياري المرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية		
٩,٧٣٤	٠,٠٢١	12. توضع معايير للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية ويتم تقدير التكاليف المعيارية بشكل علمي دقيق
١٤,٥١٧	٠,٠٠٢	13. تعتبر معايير الأداء واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها وتتناسب مع الإمكانيات المادية والبشرية لكل مركز مسئولية
١٤,١٥٢	٠,٠٠٣	14. تشترك المستويات الإدارية في وضع المعايير التي تخصها ويوضع المعيار وفقاً لقدرات الأفراد.
٥,٩٧٦	٠,١١٣	15. تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير الإيرادات والتكاليف لكل مركز مسؤولية
٩,٣٢٥	٠,٠٢٥	16. يساهم كل فرد مسؤول في إعداد الموازنة التخطيطية وإمكانية تحقيق أهدافها من قبل العاملين
١٣,٩٤١	٠,٠٠٣	17. يتم ربط الموازنات التخطيطية بمراكز المسؤولية ويمكن فصل الموازنة التخطيطية لكل مركز مسؤولية عن الموازنة الإجمالية
٧,٧٦٥	٠,٠٥١	18. تستخدم التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط وتقدر بناءً على دراسة علمية من قبل أشخاص مهنيين.
د- نظام التقارير		
٠,٦٣٠	٠,٨٨٩	19. تعتبر التقارير مقياس أداء لمراكز المسؤولية وتعد تقارير الأداء بصورة منتظمة
٤,٧٢٣	٠,١٩٣	20. يتم ربط وتحليل البيانات الواردة في التقارير بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها،
١٩,١٢٥	٠,٠٠٠	21. تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية
٨,٨٥٨	٠,٠٣١	22. يتم تحليل الانحرافات المهمة في التقارير وتحدد أسباب حدوث الانحرافات.
٥,٩٢٢	٠,١١٥	23. وضع حلول مناسبة لمعالجة الانحرافات غير المرغوبة في الأداء لكل مركز مسؤولية.

أثر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ظل عمليات الرقمنة على تحسين الأداء الاستراتيجي بالمؤسسات الحكومية
 أ. عائشة عبد العزيز المسبحي ، أ.د. ياسر إبراهيم داود ، أ.م.د. محمد موسى شحاته

قيمة كروسلال	مستوى الدلالة	مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالجهات الحكومية الكويتية
هـ- نظام الحوافز		
٠,٨٣	٠,٩٩٤	24. تمنح الإدارة العليا حوافز مادية ومعنوية للموظفين عند تحقيق الأهداف المنشودة وتتناسب الحوافز الممنوحة مع طبيعة مسؤوليات الأفراد المكلفين
٦,٣٢٦	٠,٩٧	25. تمنح الحوافز بناء على أسس موضوعية وعادلة وهناك ربط ما بين كفاءة الموظف والحوافز الممنوح
١٤,١٨٣	٠,٠٠٣	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

تشير بيانات الجدول رقم (٢) أن آراء عينة الدراسة حول صحة الفرض العدمي حيث بلغت مستوى الدلالة المعنوية ٠,٠٠٣، وبلغت قيمة كروسكال ٤,١٨٣ بدرجات حرية ٣ وتستخلص الباحثة مما سبق برفض الفرض الأول حيث توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن وجود مقومات في الجهات الحكومية الكويتية تساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، الأمر الذي يدل على عدم وجود توافق بين آراء المستقصين في وجود مقومات في الجهات الحكومية الكويتية تساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

2- نتائج اختبار الفرض الثاني:

اختبار الفرض الثاني والذي ينص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول عمليات الرقمنة في دعم محاسبة المسؤولية بالمؤسسات الحكومية الكويتية.

يوضح الجدول رقم (٣) التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول كل عبارة خاصة بالمحور الأول من قائمة الاستقصاء وذلك كالاتي:

جدول رقم (٣)

رأى المستقصي منهم حول عبارات دور الرقمنة في دعم محاسبة المسؤولية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
١	٠,٩٧٨	٤,٠٠	١- تقترن عملية التوجه إلى الرقمنة بوجود خطة ورؤية واضحة ويتم تحديثها باستمرار بما يتوافق مع بيئة التغير الاستراتيجي
٧	٠,٧٥٥	٣,٣٧	٢- توفير التقنيات الرقمية القدرة على أداء عمليات وأنشطة محاسبة المسؤولية في ظل بيئة التغير الاستراتيجي
٥	٠,٧٧٤	٢,٤٦	٣- يتطلب تطبيق الرقمنة أن يغير المحاسب الإداري من طريقة عمله وتفكيره بشكل استراتيجي
٣	٠,٨٩٨	٣,٧٤	٤- تدعم الرقمنة محاسبة التكاليف من خلال دعم سلاسل القيمة استراتيجياً
٢	٠,٩٨٧	٣,٨٢	٥- تساهم الرقمنة في إحداث تغييرات هيكلية داخل المؤسسات بشكل يخدم التغير الاستراتيجي
٦	٠,٩٣٣	٣,٤٢	٦- تساهم الرقمنة في رقمنة محاسبة المسؤولية في ظل بيئة التغير الاستراتيجي
٤	٠,٩٧٧	٣,٦٨	٧- تساهم الرقمنة في قدرة أنظمة محاسبة المسؤولية على التكيف مع بيئة الأعمال المتغيرة
٨	٠,٧٥٣	٣,٣٤	٨- تساعد الرقمنة في بناء ثقة في قرارات المستثمرين في ظل أنشطة محاسبة المسؤولية المقترنة ببيئة التغير الاستراتيجي

ويتضح من الجدول رقم (٣) إتجاه آراء فئات عينة الدراسة بشكل عام بالموافقة حول كل عبارة خاصة بالمحور الأول في قائمة الاستقصاء بمتوسط حسابي مرجح عام ٣,٦٨ يقع في الفئة من ٣,٤٠ أقل من ٤,٢٠ من فئات المقياس المستخدم.

- حيث حصلت العبارة رقم (١) والتمثلة في تقترن عملية التوجه إلى الرقمنة بوجود خطة ورؤية واضحة ويتم تحديثها باستمرار بما يتوافق مع بيئة التغيير الاستراتيجي من وجهة نظر غالبية فئات العينة على أعلى موافقة بمتوسط حسابي مرجح ٤,٠٠، وانحراف معياري ٠,٩٧٨، ثم يليها العبارة رقم (٥) المتمثلة في تساهم الرقمنة في إحداث تغييرات هيكلية داخل المؤسسات بشكل يخدم التغيير الاستراتيجي، حيث حصلت على متوسط حسابي مرجح ٣,٨٢ وانحراف معياري ٠,٩٨٧.
 - وحصلت العبارة رقم (٨) المتمثلة في تساعد الرقمنة في بناء ثقة في قرارات المستثمرين في ظل أنشطة محاسبة المسئولية المقترنة ببيئة التغيير الاستراتيجي، على أقل درجة موافقة بدرجة محايد بمتوسط حسابي مرجح ٣,٣٤ يقع في الفئة من ٢,٦٠ أقل من ٣,٤٠ من فئات المقياس المستخدم وانحراف معياري ٠,٧٥٣.
- ولاختبار الفرض الثاني استخدمت الباحثة اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) وذلك كما يوضحه الجدول رقم (٤):

جدول رقم (٤)
 نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

المحور الأول	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوي الدلالة
١	بين المجموعات	٥,٦٢٦	٢	٢,٨١٣	٣,٠٣٦	٠,٠٥٢
	داخل المجموعات	١٢٠,٣٧٧	١٠٩	٠,٩٢٥		
	المجموع	١٢٦,٠٠٣	١١١			
٢	بين المجموعات	٢,٢٣٣	٢	١,١١٧	١,٩٨٢	٠,١٤٣
	داخل المجموعات	٧٣,٢١٣	١٠٩	٠,٥٦٤		
	المجموع	٧٥,٤٤٦	١١١			
٣	بين المجموعات	٣,١٧١	٢	١,٥٨٥	٢,٧٢٢	٠,٠٧١
	داخل المجموعات	٧٥,٧٦٢	١٠٩	٠,٥٨٢		
	المجموع	٧٨,٩٣٣	١١١			
٤	بين المجموعات	٣,٨٧٣	٢	١,٩٣٥	٢,٤٤٦	٠,٠٩٢
	داخل المجموعات	١٠٢,٨٣٤	١٠٩	٠,٧٩٢		
	المجموع	١٠٦,٧٠٧	١١١			
٥	بين المجموعات	٣,٤٢٤	٢	١,٧١٢	١,٧٨٢	٠,١٧٢
	داخل المجموعات	١٢٤,٨٧٦	١٠٩	٠,٩٦١		
	المجموع	١٢٨,٣٠١	١١١			
٦	بين المجموعات	٤,٦٦٧	٢	٢,٣٣٤	٢,٧٥٨	٠,٠٦٨
	داخل المجموعات	١٠٩,٩٠٥	١٠٩	٠,٨٤٤		
	المجموع	١٤٤,٥٧١	١١١			
٧	بين المجموعات	٥,٦١١	٢	٢,٨٠٤	٣,٠٢١	٠,٠٥٣
	داخل المجموعات	١٢٠,٧٥٠	١٠٩	٠,٩٢٨		
	المجموع	١٢٦,٣٦١	١١١			
٨	بين المجموعات	٥,٦٣٣	٢	١,٨٣٣	١,٨٥٨	٠,١٥٤
	داخل المجموعات	١٢٠,٤٥٢	١٠٩	٠,٧٨٨		
	المجموع	١٢٦,٠٨٥	١١١			

يتضح من الجدول رقم (٤) أن قيم مستوى الدلالة بالنسبة لعبارات المحور الأول من قائمة الاستقصاء هي أكبر من ٠,٠٥ بمعنى أنه يقبل الفرض الثاني العدم والذي ينص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول عمليات الرقمنة في دعم محاسبة المسئولية بالمؤسسات الحكومية الكويتية وبالتالي رفض الفرض البديل.

أثر تطبيق نظام محاسبة المسئولية في ظل عمليات الرقمنة على تحسين الأداء الاستراتيجي بالمؤسسات الحكومية
أ. عائشة عبد العزيز المسبحي ، أ.د. ياسر إبراهيم داود ، أ.م.د. محمد موسى شحاته

٣- اختبار الفرض الثالث والذلي ينص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول مقومات محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة وأثرها على الأداء الاستراتيجي.

يوضح الجدول رقم (٥) التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول كل عبارة خاصة بالمحور الثالث من قائمة الاستقصاء وذلك كالآتي:

جدول رقم (٥)

رأى المستقصي منهم بشأن مقومات محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة وأثرها في تحسين الأداء الاستراتيجي

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
١	٠,٤٨٤	٤,١٣	١- تسعى محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة إلى رفع قدرة المؤسسات التنافسية
٤	٠,٧٢٩	٣,٧٩	٢- يعتبر نظام محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة النظام المحرك للأداء السلوكي للأفراد بما يدعم أداء المؤسسات
٦	٠,٨٥٩	٣,٧٤	٣- تساهم محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة في تحقيق التميز والريادة للمؤسسة.
٢	٠,٨٥٧	٣,٩٩	٤- تساهم محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة في وضع إطار متكامل لتوفير وتحليل البيانات المالية وغير المالية ودعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية بما يدعم أداء المؤسسات
٧	٠,٨٥٨	٣,٧٣	٥- تعتمد محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة على فهم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالأنشطة والعمليات داخل المؤسسة
٥	٠,٨٠٩	٣,٧٦	٦- من أهم مبررات ودوافع محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة التغيير في قدرات المحاسب الإداري كخبير في محاسبة المسئولية بما يدعم أداء المؤسسات
٨	٠,٨٥٦	٣,٧١	٧- تعتمد محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة على فهم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالأنشطة والعمليات داخل المؤسسة
٣	٠,٨٠٩	٣,٨١	٨- من أهم مبررات ودوافع محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة استخدام التطبيقات التكنولوجية بما يخدم أداء المؤسسات

ويتضح من الجدول رقم (٥) إتجاه آراء فئات عينات الدراسة بشكل عام بالموافقة حول كل عبارة خاصة بالمحور الثالث من قائمة الاستقصاء بمتوسط حسابي مرجح عام ٣,٩٢ يقع الفئة من ٤,٤٠ أقل من ٢٠,٤ من فئات المقياس المستخدم.

- حيث حصلت العبارة رقم (١) والمتمثلة في تسعى محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة إلى رفع قدرة المؤسسات التنافسية من وجهة نظر غالبية فئات العينة على أعلى موافقة بمتوسط حسابي مرجح ٤,١٣ وانحراف معياري ٠,٨٤٨، ثم يليها العبارة رقم (٤) والمتمثلة في تساهم محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة في وضع إطار متكامل لتوفير وتحليل البيانات المالية وغير المالية ودعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية بما يدعم أداء المؤسسات، حيث حصلت على متوسط حسابي مرجح ٣,٩٩ وانحراف معياري ٠,٨٥٧.
- وحصلت العبارة رقم (٧) المتمثلة في تعتمد محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة على فهم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالأنشطة والعمليات داخل المؤسسة على أقل درجة موافقة بمتوسط حسابي مرجح ٣,٧١ يقع في الفئة من ٣,٤٠ أقل من ٤,٢٠ من فئات المقياس المستخدم وانحراف معياري ٠,٨٥٦.

أثر تطبيق نظام محاسبة المسئولية في ظل عمليات الرقمنة على تحسين الأداء الاستراتيجي بالمؤسسات الحكومية
 أ. عائشة عبد العزيز المسبحي ، أ.د. ياسر إبراهيم داود ، أ.م.د. محمد موسى شحاته

ولاختبار الفرض الثالث استخدمت الباحثة اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA وذلك كما يوضحه الجدول رقم (٦):

جدول رقم (٦)
 نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)

المحور الأول	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
١	بين المجموعات	٣,٢٥٩	٢	١,٦٢٨	٢,٣١٤	٠,١٠٢
	داخل المجموعات	٩١,٥٦٨	١٠٩	٠,٧٠٥		
	المجموع	٩٤,٨٢٧	١١١			
٢	بين المجموعات	١,٢٧٧	٢	٠,٦٣٩	١,٢٠٤	٠,٣٠٤
	داخل المجموعات	٦٨,٨٢٨	١٠٩	٠,٥٢٧		
	المجموع	٧٠,١٠٥	١١١			
٣	بين المجموعات	٤,١١٧	٢	٢,٠٥٩	٢,٨٧٠	٠,٠٦١
	داخل المجموعات	٩٣,١٩٢	١٠٩	٠,٧١٦		
	المجموع	٩٧,٣٠٨	١١١			
٤	بين المجموعات	٠,٣٨٣	٢	٠,١٩٢	٠,٢٥٦	٠,٧٧٥
	داخل المجموعات	٩٦,٦١٠	١٠٩	٠,٧٤٤		
	المجموع	١,٤٧٥	٢	٧٣٦		
٥	بين المجموعات	١,٤٧٥	٢	٠,٧٣٦	١,١٢٨	٠,٣٢٧
	داخل المجموعات	٨٤,٨٢٦	١٠٩	٠,٦٥٤		
	المجموع	٨٦,٣٠١	١١١			
٦	بين المجموعات	٢,٥١٦	٢	١,٢٥٨	١,٩٥٣	٠,١٤٧
	داخل المجموعات	٨٣,٧٨٥	١٠٩	٠,٦٤٥		
	المجموع	٨٦,٣٠١	١١١			
٧	بين المجموعات	٣,٢٥٩	٢	١,٦٢٨	٢,٢١٨	٠,١٠٩
	داخل المجموعات	٩١,٥٧٧	١٠٩	٠,٦٠٢		
	المجموع	٩٤,٨٣٦	١١١			
٨	بين المجموعات	١,٣٧٧	٢	٠,٦٣٦	١,١٤٤	٠,٣٥٥
	داخل المجموعات	٨٤,٧٧٣٣	١٠٩	٠,٦٨٨		
	المجموع	٨٦,١١	١١١			

يتضح من الجدول رقم (٦) أن قيم مستوى الدلالة بالنسبة لعبارات المحور الثالث من قائمة الاستقصاء هي أكبر من ٠,٠٥ بمعنى أنه يقبل الفرض الثالث العدم والذي ينص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول مقومات محاسبة المسئولية المدعومة بالرقمنة وأثرها على الأداء الاستراتيجي وبالتالي رفض الفرض البديل.

القسم الرابع نتائج وتوصيات الدراسة

أولاً: نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي تتعلق بكل من الدراسة النظرية ودراسة التطبيقية والتي يمكن تناولها على النحو التالي:

أ- نتائج الدراسة النظرية

- 1- تؤثر التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال على ممارسات محاسبة المسؤولية مما أدى إلى ضرورة توفير إصدارات كاملة وشفافة حول موارد المؤسسة والاستغلال الأمثل لها في ظل استراتيجيات تهدف إلى خلق قيمة لجميع الأطراف ذات الصلة.
- 2- أدت الرقمنة إلى ظهور أساليب جديدة لمحاسبة المسؤولية ساهمت في قياس وتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة، والتي كان من أهمها أسلوب التحسين المستمر وأسلوب سلاسل القيمة.
- 3- أصبح المحاسب المسئول شريك في بناء وإعادة صياغة الاستراتيجيات وتنفيذ الأنشطة المتعلقة بها، الأمر الذي يتطلب وجود محاسباً إدارياً مؤهلاً بالمعارف والقدرات الاستراتيجية والتكنولوجية.
- 4- إن تعزيز فرص نجاح الرقمنة في المؤسسات الصناعية لا يعتمد على تبني التقنيات الرقمية فقط، بل يتطلب تحول ثقافي وتنظيمي وتوفير القدرات البشرية وتشجيع الابتكار، بالتركيز عليها جميعاً.

ب- نتائج الدراسة التطبيقية:

- 1- عدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن وجود مقومات في الجهات الحكومية الكويتية تساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
- 2- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول عمليات الرقمنة في دعم محاسبة المسؤولية بالمؤسسات الحكومية الكويتية
- 3- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول مقومات محاسبة المسؤولية المدعومة بالرقمنة وأثرها على الأداء الاستراتيجي.

ثانياً: توصيات الدراسة:

- تعزيز الثقافة الرقمية لمسؤولي المؤسسات المالية بأهمية الرقمنة ودوره في دعم محاسبة المسؤولية نظراً لقدرتها على إرساء وتحسين الأداء بهذه المؤسسات.
- ضرورة إستجابة المؤسسات إلى تقنيات الرقمنة والتكيف مع آلياتها بما يحقق قيمة لتلك المؤسسات.
- ضرورة قيام المؤسسات في ظل الرقمنة بالسعي نحو بناء استراتيجيات فعالة في تطوير نظم محاسبة المسؤولية بما يتوافق مع التطورات الخارجية الإدارية المستمرة.
- ضرورة وجود إستراتيجية واضحة مع خارطة طريق تحدد أولويات المؤسسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها من أجل التحول ولا بد من البدء التدريجي والمتوازن في برنامج الرقمنة بشكل تدريجي، هذه الاستراتيجية لا بد أن يتم رعايتها ومراقبة تنفيذها من القيادة العليا في المؤسسة وذلك لكون تأثيرها ونتائجها تمس صميم عمل المؤسسة.
- يجب تنفيذ برامج الرقمنة من خلال خطة لتطوير الكفاءات والقدرات البشرية داخل المؤسسة وتنميتها، ويكون ذلك بتوظيف كفاءات وقدرات جديدة ذات خبرة ببرامج التحول والاستفادة من الوسائل التكنولوجية وأيضاً وبشكل موازي تطوير القدرات والكفاءات الحالية في المؤسسة.

ثالثاً: التوجهات المستقبلية للدراسة:

- دور الرقمنة في تطور أساليب محاسبة المسؤولية وانعكاسها على الأداء التشغيلي للمؤسسات.
- دور الرقمنة في زيادة فعالية محاسبة المسؤولية في البنوك في ضوء مقررات بازل III.
- دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في ترشيد تكاليف الخدمات المصرفية الرقمية.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، آمال على (٢٠٢١) دور التحول الرقمي في دعم الإيرادات الضريبية مع إشارة خاصة للاقتصاد المصري، مجلة البحوث المالية والتجارية، ع(١)، ص ص ٢٦٠-٢٩١.
- إسحق. الهادي عبد الله يحي. (٢٠١٩). المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية. مجلة الدراسات العليا. جامعة النيلين. ١٤(٥٦). ٥٠-٧١.
- حسين، إبراهيم فطر. ومحمد، عبد الواحد محمود. (٢٠١٨). مدى توفر مقومات نظام محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية السودانية: دراسة حالة: شركات دال الصناعية السودانية للمواد الغذائية. مجلة كلية التجارة العلمية. جامعة النيلين. ٧٦-١٠٦.
- حميدة، عماد الدين عثمان. (٢٠٢٣). أثر تطبيق محاسبة المسئولية في الأداء الإداري. مجلة القلم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية. مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر وجامعة الحضارة. ١٥. ٢١-٤٢.
- داود، ياسر إبراهيم، وفهمي، علاء الدين. والعلی. وضحه علي سالم. (٢٠٢١). دراسة تحليلية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق منظومة الحكومة الإلكترونية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء - دراسة تطبيقية على وزارة المالية الكويتية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية. ١٠(١). ١-٢٤.
- الدهشان، على خليل جمال؛ والسيد، سماح محمد (٢٠٢٠) رؤية مقترحة لتحويل الجامعات المصرية الحكومية إلى جامعات ذكية في ضوء مبادرة التحول الرقمي للجامعات، المجلة التربوية، ص ص ١٢٥٠-١٣٤٤.
- زامل، أحمد محمد (٢٠١٩) جذارات جديدة للمحاسب الإداري: إطار شامل (دراسة نظرية)، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مج (٤١)، ع(٢)، ص ص ١٥-٦١.
- شحاته، محمد على (٢٠٢٠) انعكاسات تفعيل آليات التحول الرقمي في ضوء مبادرات الشمول المالي على تطبيقات الحكومة الإلكترونية بجمهورية مصر العربية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، مج(٦)، ع(٩)، ص ص ١٩٧-٢١٢.
- العاقب، على مرتضى علي. (٢٠١٨). أثر تطبيق محاسبة المسئولية على تقويم الأداء المالي في قطاع المراكز التشخيصية دراسة ميدانية على المركز التشخيصي المتطور -بحري. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين. السودان.
- عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم. والشمراني. فاطمة مساعد. (٢٠١٨). أثر استخدام محاسبة المسئولية في الرقابة وتقييم الأداء: دراسة ميدانية على شركات التأمين الصحية بمحافظة جدة. مجلة جامعة عين شمس. ٢٢(٣). ٨٨٤-٨٨٥.
- عطية، نورهان صبحي محمد (٢٠٢٢) أثر تطبيق التحول الرقمي على تحسين الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، مج(١٣)، ع(٢)، ص ص ٥٠٠-٥٢٤.
- علي، شروق هادي (٢٠٢٠) التحول الرقمي للعمليات المصرفية كأداة لتطوير الأداء المالي الاستراتيجي لمصرف بغداد، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ع(١٢٦)، ص ص ١-١٣.
- غنيم، عبد الوهاب (٢٠١٩) التحول الرقمي ورؤية مصر ٢٠٣٠، في مؤتمر إدارة التحول الرقمي لتحقيق رؤية مصر ٢٠٣٠، المؤتمر السنوي الرابع والشعرون لوحدة أ.د/ محمد رشاد الحملاوي لبحوث الأزمات، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص ٢-٢٨.
- الفتيسي، عبد الغني أحمد. والشلباق. محمد ميلاد. والمنشاز. أسامة عمر. (٢٠١٩). واقع نظام محاسبة المسئولية في المؤسسات الليبية دراسة استطلاعية. مجلة آفاق الاقتصادية. كلية الاقتصاد والتجارة. جامعة المرقب. ليبيا.
- محمد. إيثار. وبابكر. الجيلي. (٢٠١٨). محاسبة المسئولية ودورها في جودة الإنتاج. بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة الادارية. كلية الدراسات التجارية. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. السودان.

محمد، عبد الرحمن عمر أحمد. وحسب الله، فوزية إسماعيل خراش. (٢٠٢٢). دور نظام محاسبة المسؤولية في تقويم جودة الأداء في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على شركة مصفاة الخرطوم المحدودة. مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية. مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر وجامعة الحضارة. ١٤. ٧-٣٨.
محمود، حادقي. وعبد القادر أباالحبيب. (٢٠١٩). تطور اللامركزية الإدارية في الجزائر وأثرها على التنمية المحلية. رسالة لنيل شهادة الماستر. جامعة أحمد دراية أدرار. الجزائر.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Adegbie, F & Rotimi, o & Samuel, o & (2018), application of responsibility accounting to productivity evaluation in the Nigerian quoted companies, journal of advance research in business management in accounting. 4(6), 1-24.
- Alam, Md. Saiful & Dewan Mahboob Hossain ,(2021)," Management Accounting in the Era of Digitalization", The Journal of Industrial Distribution and Business, Vol. 12 ,No. 11 ,pp.1-8.
- Albukhitan, S. (2020). Developing digital transformation strategy for manufacturing. Procedia computer science, 170, Pp. 664-671.
- Biswas, Tanmay, (2017), Responsibility accounting: A review of related literature, International Journal of Multidisciplinary Research and Development, 4 (8), 202-206.
- Chaniasa, Simon, (2019). Digital transformation strategy making in predigital organizations", Journal of Strategic Information Systems, Pp.17-33
- Dien, Nguyen Thi & Duca, Le Doan Minh & Thuya, Vo Hoang Ngoc & Tien, Nguyen Hoang, (2020), factors affecting responsibility accounting at joint stock commercial banks in Vietnam, journal of southwest Jiao tong university, 55 (4), 1-11.
- Elsharif, Tarek Abdu El-Hafiz, et al., (2019), The Application of Quality Costs Accounting in Industrial Companies in Benghazi Libya, Open Access Library Journal, (6), 1-20.
- European Commission, (2019). "Digital Transformation" Retrieved from: https://ec.europa.eu/growth/industry/policy/digitaltransformation_en.
- Han, Yechu, (2018), Implementation of Responsibility Accounting in Electric Power Enterprises, Advances in Intelligent Systems Research, 148 (1), 152-154.
- Lawson, Raef., (2019), "New Competencies for Management Accountants", The CPA Journal , The Voice of Profession, September, <https://www.cpajournal.com/2019/10/23/new-competencies-for-management-accountants/>
- Lennon, N. J. (2019), Responsibility accounting, managerial action and 'a counter-ability': Relating the physical and virtual spaces of decision-making, Scandinavian Journal of Management, 35(3), 1-95.

-
- Ly, Phat Cuong & Ngo, Ngoc Nguyen Thao & Tran, Phuong Hai & Nguyen, Van Chien, (2022), Factor affecting the implementation of responsibility accounting on firm performance Empirical analysis of listed textile firms, *Cogent Business & Management*, 9(1), 1349–1360.
- Matt, C., Hess, T., & Benlian, A. (2018), Digital transformation strategies. *Business & Information Systems Engineering*, 57(5), Pp. 339-343.
- Mergel, I., Kattel, R., Lember, V., & McBride, K. (2018), Citizenoriented digital transformation in the public sector. In *Proceedings of the 19th Annual International Conference on Digital Government Research: Governance in the Data Age* ,Pp. 1-3,.ACM.
- Muehlburger, M., Rueckel, D., & Koch, S. (2019),A framework of factors enabling digital transformation, Pp. 1-26
- Nguyen, Ngoc Tien & Nguyen, Thi Le Hang & Pham, Duc Cuong, (2019), Factors affecting the responsibility accounting in Vietnamese firms: A case study for livestock food processing enterprises, *Management Science Letters*, (9), 1349–1360.
- Oladapo, j. t, (2020), the performance of responsibility accounting in some selected banks in southwestern Nigeria, *international journal of research and development (IJRD)*, 5(10), 213-221
- Olaoye, Samuel Adebayo & Ogbemor, Peter Ifeanyi & Elelu, Funmi Silifat, (2021), Financial Control Practices and Accountability in the Public Sector in Nigeria, *Journal of Economics, Finance and Management Studies*, 4 (7), 941-953.
- Platov, Alexey & Kalemulloev, Munir & Shakhlo Zikirova ,(2021), "Management accounting in the context of digitalization" , *SHS Web of Conferences* 106, 01037 , MTDE 2021,pp.1-7, <https://doi.org/10.1051/shsconf/202110601037>.
- Singh, A. (2017). How chief digital officers promote the digital transformation of their companies. *MIS Quarterly Executive* , 16 (1), Pp.1-17.
- Sousa-Zomer, T. N. (2020). Digital transforming capability and performance: a microfoundational perspective. *International Journal of Operations & Production Management* , 40 (7-8), Pp.1095- 1128. <https://doi.org/10.1108/IJOPM-06-2019-0444>
- Stark, J. (2020). "Digital Transformation of Industry", Geneva, Switzerland: Springer International Publishing.
- Tran, Van Tung & Ly, Phat Cuong, Ngo & Ngoc Nguyen Thao & Tran, Phuong hai & Nguyen, van chien, (2021), Factor affecting the implementation of responsibility accounting on firm performance Empirical analysis of listed textile firms, *Cogent Business & Management*, 9(1), 275-286.

The Impact of Applying the Responsibility Accounting System in Light of Digitization Operations on Improving the Strategic performance of Kuwaiti Government Institutions "An Empirical Study"

Prepared by

Aisha Abdel Aziz Al-Musbahi

Under supervision

Prof. Dr. Yasser Ibrahim dawoud
Professor of Economics and Public Finance
Dean of Faculty of Commerce
University of Sadat City

Dr. Mohamed Mousa Shehata
Associate Professor of Accounting &
Head of the Accounting & Auditing
Department Faculty of Commerce
University of Sadat City

Abstract

The study aimed to demonstrate the nature of the relationship between the application of responsibility accounting in light of digitization and the improvement of strategic performance, through a field study in Kuwaiti government institutions, and the primary data was collected using a survey list according to the five-point Likert scale, and it was distributed to the members of the study sample (financial controller - chief accounts Chief Financial Controller - Financial Researcher) 350 questionnaires were distributed to the previous categories, and the study concluded that the continuous changes in the business environment affected the practices of responsibility accounting, which led to the need to provide complete and transparent publications about the enterprise's resources and their optimal utilization in light of strategies aimed at Creating value for all relevant parties, and also concluded that there are no significant differences between the opinions of those surveyed regarding the existence of elements in Kuwaiti government agencies that help implement the responsibility accounting system, Moreover there are no statistically significant differences between the opinions of the study sample groups about digitization processes in supporting Responsibility accounting in Kuwaiti government institutions, the absence of statistically significant differences between the opinions of the categories of the study sample about the elements of responsibility accounting supported by digitization and its role on strategic performance. The study recommended that, and there must be a clear strategy with a road map that defines the organization's priorities and the goals it seeks to achieve in order to transform. A gradual and balanced digitization program must be started gradually. This strategy must be sponsored and implemented by the senior leadership of the organization, due to its impact and results. It touches the heart of the organization's work.

Keywords: Responsibility accounting, digitization operations, strategic performance.