

واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الحكومي بدولة الكويت

نمشان فردان نمشان النمشان^١، حسنين السيد طه^٢، محمد فتحي محمد عزازي^٣

(١) باحث دراسات عليا بمعهد الدراسات العليا - جامعة مدينة السادات.

(٢) كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

(٣) معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

المقدمة

لقد أدت التطورات الحديثة في البيئة الصناعية والإدارية إلى عدم قدرة أساليب المحاسبة الإدارية المتعارف عليها في الوفاء بمتطلبات واحتياجات الإدارة الإستراتيجية من المعلومات التي تساهم في تدعيم الرقابة على التكاليف وترشيد القرارات الإدارية، حيث واجهت أساليب المحاسبة الإدارية العديد من التحديات التي نتج عنها ضرورة تطوير أساليبها كنظام داخلي للمعلومات يساهم في توفير المعلومات الملائمة التي تلبي متطلبات الإدارة الحديثة من خلال المداخل و الأساليب المستحدثة للمحاسبة الإدارية والتي يطلق عليها البعض أدوات المحاسبة المرنة أو الرشيقية **Tools Lean Accounting**، حيث يحقق التكامل بين هذه الأساليب تطوير نظم المعلومات المحاسبية بالشركات الصناعية بما يضمن ترشيد التكاليف وتدعيم الرقابة عليها، وتوفير معلومات ملائمة تساهم في ترشيد القرارات الإدارية الصحيحة.

ABSTRACT

laqad 'adat altatawurur alhadithat fa albiyat alsinaeiat wal'iidariat 'iilaa edm qudrat 'asalib almuhasabat al'iidariat almutaearif ealayha fi alwafa' bimumtatalabat waihtiajat al'iidarat al'iistiratijiit min almaelumat alty tusahim fi tadeim alraqabat ealaa altakalif watarshid alqararat al'iidariat , hayth wajahat 'asalib almuhasabat al'iidariat aledyd min altahadiyat alty nataj eanha darurat tatwir 'asalibiha kanizam dakhiliin lilmaelumat yusahim fi tawfir almaelumat almulayimat alty tulabiy mutatalabat al'iidarat alhadithat min khilal almadakhil w al'asalib almustahdithat lilmuhasabat al'iidariat walta yutliq ealayha albaed 'adwat almuhasabat almarinat 'aw alrshyqt Tools Lean Accounting, hayth yuhaqiq altakumul bayn hadhih al'asalib tatwir nazam almaelumat almuhasabyt bialsharikat alsinaeiat bma yadman tarshid altakalif watadeim alraqabat ealayha , watawfir maelumat mulayimat tusahim fi tarshid alqararat al'iidariat alsahiha

مشكلة البحث :

لكي تتمكن المحاسبة الإدارية الحديثة من القيام بدورها فإنها في حاجة لمعلومات ملائمة من حيث الدقة والتوقيت والمصدقية والقابلية للقياس والمقارنة، ويقع على عاتق نظم إدارة التكلفة عبء توفير تلك المعلومات وتتبع أهمية نظم إدارة التكلفة من استخدامها لمجموعة من الأدوات من أجل إنتاج المعلومات المالية وغير المالية والإستراتيجية المتعلقة بالتخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات على المدى القصير والطويل لمساعدة المنشآت على تحقيق أهدافها والمدخل الملائم لكي تنجح الإدارة في اتخاذ القرارات يجب أن يتمثل في استخدام الأدوات المختلفة لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية.

وفى ضوء هذا التطور في النظم الإدارية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية تبرز مشكلة هذا البحث في الكشف عن مدى استخدام المنشآت الصناعية لمستحدثات المحاسبة الإدارية الحديثة وأهمها " تحليل سلسلة القيمة

VCA, أسلوب إدارة الوقت للتكلفة على أساس النشاط TDABC, وأسلوب المقاييس المرجعية BM, وأسلوب التكلفة المستهدفة TC, وأسلوب التحليل الاستراتيجي SWOT " ويمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

(١) ما هي العوامل المحددة لنجاح تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الحكومي بدولة الكويت ؟

(٢) ما هي العوامل التي تعوق تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الحكومي بدولة الكويت ؟

أهداف البحث

تتمثل الأهداف الرئيسية للبحث فيما يلي:

(١) التعرف على العوامل المحددة لنجاح تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الحكومي بدولة الكويت.

(٢) تحديد العوامل التي تعوق تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الحكومي بدولة الكويت.

فروض البحث

يسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى اختبار الفروض التالية :

(١) لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم فى القطاع الحكومي بدولة الكويت بشأن واقع استخدام المحاسبة الإدارية الحديثة .

(٢) لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن العوامل التي تحد من تطبيق القطاع الحكومي بدولة الكويت لمستحدثات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية .

منهج البحث

في سبيل التعرف على مشكلة البحث وسعيًا نحو تحقيق أهدافه واختبار فروضه اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي والاستنباطي :

(١) المنهج الاستقرائي :

وذلك من خلال دراسة تحليلية للدراسات العربية والأجنبية التي تناولت متغيرات البحث ، بهدف التعرف على مدى إمكانية الاستفادة من تحقيق التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في قياس وترشيد التكاليف المرتبطة بالنشاط التشغيلي للشركات الصناعية و إحكام الرقابة عليها.

(٢) المنهج الاستنباطي :

يعتمد هذا المنهج على تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية للشركات الصناعية الكبرى محل الدراسة، بهدف تحديد طبيعة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تستخدمها الإدارة لترشيد التكاليف و إحكام الرقابة عليها ، واستخلاص إطار محاسبي مقترح يعكس طبيعة التكامل بين مستحدثات المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في ترشيد التكاليف و إحكام الرقابة عليها بما يضمن تطوير الأداء المالي .

الإطار النظري للبحث

أولاً : مفهوم مستحدثات المحاسبة الإدارية :

تناولت الدراسات مفهوم مستحدثات المحاسبة الإدارية حيث عرفت دراسة (Schoute,2001) أنها أسلوب أو فكرة جديدة يتم إدراكها من قبل المنشأة القائمة بالتطبيق والتي يتم اعتناقها كمبدأ أساسي لتنظيم المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة. وأكدت دراسة (James, 2012) أنها تطبيق المنشأة تقنيات أو أدوات جديدة في المحاسبة الإدارية بهدف ترشيد التكاليف و إحكام الرقابة عليها وتحسين معدلات الأداء التشغيلي والمالي معا .

ومن ثم يمكن القول أن المقصود بمستحدثات المحاسبة الإدارية Management Accounting Innovations: هي " مجموعة من الأساليب والأدوات المحاسبية المبنية على التطورات فى البيئة الإدارية

والصناعية التي تقوم بخدمتها المحاسبة بتوفير المعلومات المالية وغير المالية لتمكين الإدارة من تخطيط وتنفيذ الإستراتيجية المحددة بالمنشأة ، بهدف مساعدتها في تحقيق أهدافها وتدعيم مركزها التنافسي بما يمكنها من النمو والاستمرار".

ثانياً : الأساليب المستحدثة للمحاسبة الإدارية :

تتعدد الأساليب المستحدثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية وسوف تزداد وتتطور كلما تطورت البيئة الصناعية والإدارية التي تعمل فيها المنشآت والتي تتميز في وقتنا الحالى بالديناميكية والمنافسة الشديدة ، ويتعرض الباحث فيما يلي باختصار لأهم هذه الأساليب المستحدثة مركزاً على مفهوم وتعريف كل منها:

١/٢- مدخل التكلفة على أساس النشاط Activity-based costing :

يعرف مدخل التكلفة على أساس النشاط بأنه منهجية لقياس تكاليف وأداء الأنشطة والموارد والمنتجات ، وخاصة الموارد التي يتم تخصيصها للأنشطة والأنشطة التي يتم تخصيصها لإنتاج منتج معين بناء على درجة استخدامها (Cardos, I & Pete, S , 2012) ، حيث ينطوي هذا المدخل على العلاقات السببية بين مسببات التكلفة والأنشطة المختلفة ، وتعمل هذه المنهجية على تحديد الأنشطة في عملية الإنتاج وتقديم المنتجات واحتساب تكاليف الأنشطة المختلفة ثم يتم تخصيص هذه التكاليف الخاصة بالأنشطة إلى المنتجات بناء على علاقات سببية محددة بين محرك (مسبب) التكلفة والأنشطة التي من خلالها يتم إنتاج المنتج أو الخدمة .

ويقدم هذا المدخل معلومات قيمة وواقعية لأغراض إدارة وتخطيط وترشيد تكاليف الإنتاج في المنشآت بشكل أفضل من الأنظمة والأساليب التقليدية وخاصة في الشركات التي تتسم بالتعقد في عملياتها وكبر المبالغ الخاصة بالتكاليف غير المباشرة وتعقد وتنوع المنتجات .

وأشارت دراسة (Hughes , 2005) أن تنفيذ نظام ABC يستند في تنفيذه إلى عدة خطوات كما يلي :

- تقييم نظام التكاليف لتحديد نقاط القصور في عملية حساب وتحمل التكاليف .
- تقييم نظام ABC لتحديد مدى إمكانية تطبيقه بما يتوافق مع العوامل الداخلية للمنشأة.
- تنفيذ نظام ABC ودمجه في النظام المحاسبي للمنشأة محل التطبيق.
- تقييم النظام لتحديد مدى صلاحيته وفعاليته في عملية إدارة التكاليف وترشيدها

٢/٢-مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت Time-Driven Activity-Based Costing :

يتناول هذا المدخل تحديد الموارد الأولية المختلفة التي تنفذ النشاط وتقدير تكلفة تلك الموارد في ضوء حجم الطاقة العملية لكل مجموعة عمليات ، وتوفير معلومات دقيقة ومناسبة ووقئية عن ثلاث عناصر أساسية " تحليل تكلفة النشاط - تحليل تكلفة المنتج - تقييم المصروفات أو النفقات الأساسية " ومن ثم يساهم هذا المدخل في تخفيض تكاليف الأنشطة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، ويعتبر هذا المدخل امتداد وتطوير لمدخل التكلفة على أساس النشاط ABC وذلك في عدة نقاط كما يلي (Stout, D. & Propri, J., 2011):

- يؤدي مدخل TD-ABC إلى الاستغناء عن عملية الاستقصاء وإجراء المقابلات لتحديد مجموعات الموارد الأمر الذي أدى إلى توفير الوقت اللازم لهذه الأنشطة ، حيث يعتمد على التقديرات البسيطة للوقت مثل الملاحظة المباشرة للعمليات .
- يسهل مدخل TD-ABC عملية المحاسبة عن الأنشطة المعقدة عن طريق استخدام معادلات الوقت والتي تشير بشكل دقيق إلى الوقت المستنفذ في كل نشاط .
- يوفر هذا المدخل الوقت المستنفذ في عملية جمع وتحليل البيانات .
- يتميز هذا النظام بالسهولة في الاستخدام والتقييم والتحديث.
- يتيح النظام التمثيل الدقيق لعجز أو زيادة الطاقة الإنتاجية عن طريق قياس الطاقة بالوحدات الزمنية.

٣/٢- مدخل بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard :

عبارة عن نظام متكامل لتقييم وإدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة من خلال التركيز على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المرنة " خمسة أبعاد أساسية " لتحقيق الأهداف الإستراتيجية وتحسين الأداء الكلي للمنشأة ، وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية وإستراتيجية المنشأة إلى عدد من المقاييس الملموسة للأداء وعلى الرغم من ذلك فإنها تعتبر أكثر من أداة تقييم ، حيث تمتد أهميتها إلى رسم صورة مكبرة للأداء داخل المنشأة بشكل عام بما في ذلك العملاء كجزء أساسي من أداء المنشأة ، كما تعمل على دمج المقاييس المالية مع مؤشرات الأداء الرئيسية الأخرى في أبعاد البطاقة المختلفة مثل بعد العميل والعمليات

الداخلية والنمو التنظيمي والتعلم والإبتكار ، وبذلك تكون البطاقة قد غطت جميع جوانب الأداء المرتبطة بالمنشأة داخليا وخارجيا (Molleman , 2007) .
٤/٢ - أسلوب القياس المرجعي للأداء Bench Marking :

عبارة عن أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة الذي يهدف إلى إدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة عن طريق المقارنة الخارجية بين المؤشرات المالية وغير المالية وبين مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشأة المتميزة عالميا في مجال الصناعة ، فضلا عن المقارنة الداخلية بين مؤشرات الأداء الخاصة بالأقسام المتميزة داخل نفس المؤسسة ، بهدف التعرف على فجوة الأداء ومحاولة التغلب عليها ودعم التحسينات المستمرة لأداء المؤسسة بما يكفل تدعيم المنافسة العالمية (IMA , 1995).
وقد استخدم الممارسين في الواقع العملي أسلوب القياس المرجعي من خلال مراحل تنفيذ مختلفة باختلاف طبيعة وحجم واحتياجات منشأتهم ، ولكن بشكل عام يعكس أسلوب القياس المرجعي في خمسة مراحل كما يلي :

- التخطيط لتطبيق أسلوب القياس المرجعي عن طريق حصر الأنشطة والتكاليف الخاصة بها داخل المنشأة محل التطبيق .
- جمع بيانات المنشآت المماثلة في الصناعة أو السلاسل الزمنية التي ستمثل أساس القياس المرجعي .
- تحليل البيانات الخاصة بتكاليف المنشأة والمنشآت الأخرى التي سيتم القياس عليها .
- تنفيذ أسلوب القياس المرجعي من خلال إجراء المقارنات بين أداء المنشأة والمنشآت الأخرى مع الأخذ في الاعتبار اختلاف العوامل المؤثرة على أداء تلك المنشآت .
- إعادة التقويم للأداء في حال وجود انحراف عن أفضل الممارسات الموجودة في صناعة المنشأة .

٥/٢ - التكلفة المستهدفة Target Costing :

وهي التكلفة التي تكون المنشأة على استعداد لتحملها وفقا للأسعار التنافسية التي يمكن استخدامها للوصول إلى الربح المطلوب وترتبط بين ثلاث متغيرات هي سعر السوق المستهدف وهامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة ، ويتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص هي (Ghafeer,N ,et.al.,2014):

- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة نظام موجه بالعميل حيث يعمل على إرضاء احتياجاتهم وتلبية رغباتهم في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وذلك بهدف كسب المزيد من العملاء وتوسيع الحصة السوقية للمنشأة .
- يضع هذا المدخل حدود قصوى للتكاليف خلال مرحلة تصميم وتخطيط المنتج أو عملية التطوير من خلال تحديد التكلفة المستهدفة لكل نشاط في سلسلة القيمة في عملية التصميم والإنتاج والتسليم للمنتجات لتحقيق الربح المستهدف .
- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة للتخطيط والرقابة على المستوى الإداري والمحاسبي من خلال استخدامها لتوجيه أهداف التكلفة والموارد والأنشطة من بداية التخطيط والتصميم للإنتاج إلى خدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج .
- تعمل التكلفة المستهدفة على تخصيص إجمالي التكلفة لدورة حياة المنتج من خلال التخطيط وتقدير التكاليف في مرحلة التصميم .
- تعمل التكلفة المستهدفة على تحقيق أهداف الإدارة العليا والخاصة بتحسين الربحية وتخفيض التكاليف ودعم المركز التنافسي للشركة في الأجل الطويل .

٦/٢ - الإدارة على أساس النشاط ABM:

عرفت دراسة (Cardos, I & Pete, S , 2012) الإدارة على أساس النشاط أنها نظام يركز على إدارة الأنشطة كأساس لتحسين القيمة المقدمة للعملاء والربح الناتج عن تقديم هذه القيمة ، ويشمل أسلوب ABM تحليل مسببات التكلفة والأنشطة وقياس الأداء بالاعتماد على أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC كمصدر أساسي لهذه البيانات ، وباستخدام تلك البيانات يقوم نظام الإدارة على أساس النشاط بتوجيه وتحسين استخدام الموارد لدعم القيمة المقدمة للعملاء وأصحاب المصالح المختلفة .

وأوضحت دراسة (Kaplan, R. & Cooper, R., 1998) أن أسلوب الإدارة على أساس النشاط يحقق أهدافه من خلال التكامل بين تطبيقين وهما الإدارة الاستراتيجية على أساس النشاط والإدارة التشغيلية على أساس النشاط، حيث تركز الإدارة الاستراتيجية على اختيار الأنشطة التي يجب تنفيذها وذلك من خلال تصميم المنتج ومزيج المنتجات والعملاء، وإدارة العلاقات مع الموردين وتقسيم السوق وقنوات التوزيع، أما الإدارة التشغيلية فتركز على أداء تلك الأنشطة بكفاءة أعلى من خلال إدارة النشاط وإعادة هندسة العمليات والجودة الشاملة وقياس الأداء.

وبالإضافة إلى ما سبق، تستخدم الإدارة على أساس النشاط في تحليل المواصفات الخاصة بالمنتجات والتحليل الاستراتيجي لتحقيق المزايا التنافسية للشركة، كما تستخدم في القياس المرجعي الداخلي ليطمأنى مع متطلبات السوق والمنافسة، وتحليل العمليات وتحسينها وتحليل الربحية وعملية التسعير.

٧/٢- تحليل سلسلة القيمة Value chain analysis:

تم اقتراح فكرة سلسلة القيمة من قبل Michael Porter عام ١٩٨٥ لتصوير كيفية تراكم قيمة العملاء من خلال سلسلة من الأنشطة التي تؤدي في النهاية إلى خدمة أو منتج، ويمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها الأنشطة أو العمليات الداخلية التي تنفذها الشركة لتصميم وإنتاج وتسويق وتقديم ودعم منتجاتها، وتعتبر سلسلة القيمة للشركة والطريقة التي تنفذ بها الأنشطة الفردية هي انعكاس لتاريخها واستراتيجيتها وأيضاً الطريقة التي تنفذ بها هذه الاستراتيجية (IMA, 1998)، بينما يعرف (Horngren, 2012) سلسلة القيمة بأنها "سلسلة من وظائف الشركة التي يتم فيها إضافة فائدة العميل إلى المنتجات" ويتضمن هذا التعريف تركيز سلسلة القيمة على وظائف الشركة التي تضيف منفعة أو قيمة للعميل بدءاً من تصميم المنتج وحتى المستهلك، واستبعاد أية وظائف لا تضيف قيمة للعميل.

ثالثاً: أهداف مستحدثات المحاسبة الإدارية الحديثة:

تسعى منشآت الأعمال إلى تطبيق الأساليب الحديثة في إدارة التكاليف (المستحدثات) بهدف تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحسين معدلات الأداء وذلك من خلال تحقيق عدد من الأهداف الفرعية التي يمكن إيجازها كالتالي (عبد العظيم، ٢٠١٤):

(١) التخطيط الجيد للتكاليف:

ويقصد به وضع تنبؤات دقيقة للتكاليف اللازمة لإتمام المنتج في شكله النهائي وفي مرحلة ما بعد البيع، وتعتبر مرحلة تخطيط التكاليف أهم المراحل في عملية إدارة التكلفة بهدف تخفيض التكاليف وترشيدها من خلال الربط بين تخطيط التكلفة والتخطيط الإستراتيجي للمنشأة.

(٢) القياس الدقيق للتكاليف:

ويقصد به تحقيق مستوى جيد من دقة القياس لتكاليف المنتج في ضوء تبني مدخل TD-ABC والذي يستخدم لتخصيص وتحميل التكاليف على المنتج ويجب أن يشمل القياس دورة حياة المنتج بشكل كامل سواء على المدى الطويل أو المدى القصير.

(٣) تخفيض التكاليف:

يمثل تخفيض التكاليف أحد الركائز الأساسية لتحقيق أهم المزايا التنافسية للمنشأة والتي تدعمها مستحدثات المحاسبة الإدارية لتحسين ربحية الشركة حيث يعد خفض التكاليف أهم محركات أسعار البيع بالمقارنة بالمنافسين وذلك من خلال عدة محاور:

دراسة معايير التكاليف المخططة للتأكد من مطابقتها للظروف الجارية.

متابعة سلوك التكاليف في المراحل المختلفة في دورة حياة المنتج من خلال تحليل سلسلة القيمة.

التركيز على منابع ومصادر تلك التكاليف في مراحل الإنتاج عند استهداف خفض التكاليف من خلال التكلفة المستهدفة.

عدم اعتبار خفض التكلفة مرحلة نهائية في عملية إدارة التكلفة ولكن يجب الاستمرار في البحث عن أساليب أخرى لإدارة التكلفة.

(٤) الرقابة على التكاليف:

تسعى مستحدثات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى دعم عملية الرقابة على تكاليف المنتج في مراحل الإنتاج المختلفة ومتابعتها بشكل مستمر من خلال أسلوب تحليل القيمة وذلك من مرحلة تصميم المنتج وعلى مدار عملية التنفيذ ولاحقاً في عملية البيع وخدمات ما بعد البيع وذلك في ضوء تحليل كل

الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة وما يعرف بالتحليل الإستراتيجي والوقوف على المسببات الأساسية للتكلفة من خلال محاسبة تكلفة النشاط.

(٥) ترشيد القرارات الإدارية:

تسعى مستحدثات المحاسبة الإدارية إلى توفير قاعدة بيانات فعالة ودقيقة تتمتع بدرجة عالية من التأكد والموضوعية لدعم الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الصحيحة من خلال دراسة وتحليل الظروف الخارجية والداخلية للمنشأة ومتابعة المنافسين والتعرف على احتياجات المستهلكين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن والتحليل الإستراتيجي , وأشارت دراسة (حامد ، ٢٠١٣) أن أدوات إدارة التكلفة تهدف بشكل أساسي إلى توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في استخدام الموارد بالصورة الملائمة لإنتاج المنتجات وتقديم الخدمات التي تحقق الميزة التنافسية للمنشأة على صعيد الموازنة بين الجودة والتكلفة والتوقيت.

٧- الدراسة الميدانية واختبار الفروض :

أولاً : طبيعة مستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي يستخدمها القطاع الحكومي بدولة الكويت محل البحث :

ينص الفرض الأول للبحث على أنه " لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة فى القطاع الحكومي بدولة الكويت محل البحث ". وباستخدام أسلوب مربع كاي (كا^٢) أمكن اختبار عدم صحة هذا الفرض ، وذلك على النحو التالي :

جدول رقم (١) نتائج اختبار مربع كا (كا^٢) بشأن مستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تستخدمها القطاع الحكومي بدولة

الكويت محل البحث

كود المتغير	وزارة المواصلات	وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية	وزارة المالية	اختبار كا ^٢	مستوى المعنوية
أسلوب التكلفة على أساس النشاط	٦٥,٨ %	٥٢ %	٤١ %	١٦,١٥٤	٠,٠٠٣
أسلوب التكلفة المستهدفة TC .	٦٤,٤ %	٤٩,٥ %	٣٨ %	١٩,١٤٥	٠,٠٠٢
أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت DABC .	٥٢,٤ %	٤٤,٨ %	٥١ %	١٢,١٥٤	٠,٠٠٨
أسلوب القياس المرجعي للأداء BM	٤٠,٨ %	٤٩ %	٥٤ %	١١,١٤٢	٠,٠٠٣
بطاقة الأداء المتوازن BSC .	٦٤,٢ %	٤٨ %	٤٩ %	١٣,١٤٥	٠,٠٠٩
أسلوب تحليل دورة حياة المنتج	٤٠,٥ %	٦٨ %	٥١ %	١١,٠٠٦	٠,٠٣٤
أسلوب تحليل سلسلة القيمة VCA .	٦١,٢ %	٥٧ %	٦٠ %	٧,١٥٨	٠,٠٧٠
أسلوب الإدارة على أساس النشاط	٥٣,٢ %	٥٤ %	٥٢ %	٦,١٤٧	٠,٥٤٨
أسلوب المخزون الصفري أو الإنتاج فى الوقت المحدد JIT .	٤٢,٢ %	٥٢ %	٥٢ %	٨,١٨٩	٠,٣٢٨
أسلوب التحليل الإستراتيجي	٧٨,٨ %	٦١ %	٦٨ %	١٠,١٤٤	٠,٠٠٥

	٦			
--	---	--	--	--

- أكبر من ٦٠% تشير إلى أن الوزارة تطبق بصورة جيدة .
 - أقل من ٦٠% وأكبر من ٤٠% تشير إلى أن الوزارة تطبق بصورة متوسطة .
 - أقل من ٤٠% تشير إلى أن الوزارة تطبق بصورة ضعيفة .
- ويتضح من نتائج الجدول رقم (١) على المستوى الإجمالي وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين مسؤولي الإدارات محل الدراسة بشأن تطبيق أسلوبي التكلفة المستهدفة ، والتكلفة على أساس النشاط وذلك بمستوى معنوية (٠,٠٠٠٥ ، ٠,٠٠٠١) على الترتيب . وقد تقاربت آراء المستقصى منهم بشأن باقي الأساليب ويأتي في مقدمة هذه الأساليب من حيث التطبيق (أسلوب التحليل الاستراتيجي ، بطاقة الأداء المتوازن ، أسلوب القياس المرجعي للأداء) وذلك بمستوى معنوية ٠,٠٠٠٥ ، ٠,٠٠٠٩ ، ٠,٠٠٠٣ على الترتيب .
- وعلى المستوى التفصيلي يمكن ترتيب استخدام الأساليب داخل القطاع الحكومي بدولة الكويت كما يلي :
- وزارة المواصلات جاء في المرتبة الأولى أسلوب التحليل الاستراتيجي ٧٨,٨% ، وفي المرتبة الثانية جاء أسلوب التكلفة على أساس النشاط بنسبة ٦٥,٨% ، وجاء أسلوب التكلفة المستهدفة في المرتبة الثالثة ٦٤,٤% ، في حين تطبق باقي الأساليب بصورة متوسطة .
 - وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية جاء في المرتبة الأولى أسلوب تحليل دورة حياة المنتج ٦٨% ، وفي المرتبة الثانية جاء أسلوب التحلل الاستراتيجي بنسبة ٦١% ، وجاء أسلوب تحليل سلسلة القيمة في المرتبة الثالثة بنسبة ٥٧% ، في حين تطبق باقي الأساليب بصورة متوسطة .
 - وزارة المالية جاء في المرتبة الأولى أسلوب التحليل الاستراتيجي ٦٨% ، وفي المرتبة الثانية جاء أسلوب تحليل سلسلة القيمة بنسبة ٦٠% ، وجاء أسلوب القياس المرجعي للأداء في المرتبة الثالثة بنسبة ٥٤% ، في حين تطبق باقي الأساليب بصورة متوسطة .
- ويستخلص الباحث مما سبق أن القطاع الحكومي بدولة الكويت تقوم بتطبيق أسلوب التحليل الاستراتيجي SOWT بصورة جيدة في حين اختلفت الأهمية ومدى مستوى التطبيق بعد ذلك للأساليب المختلفة تبعاً لكل وزارة .

ثانياً: العوامل التي تحد من تطبيق القطاع الحكومي بدولة الكويت لمستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية :

ينص الفرض الثاني للبحث على أنه " لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن العوامل التي تحد من تطبيق القطاع الحكومي بدولة الكويت لمستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية " . وتشير أهم النتائج المستخلصة من التحليل الإحصائي لاختبار مدى صحة هذا الفرض كما يوضحها الجدول رقم (٢) إلى ما يلي :

- تبين من استخدام أسلوب Kruskal - Wallis قبول الفرض الرابع حيث لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن العوامل التي تحد من تطبيق القطاع الحكومي بدولة الكويت بمدينة السادات لمستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ، حيث بلغت قيمة Kruskal - Wallis ٥,١٩٨ عند مستوى معنوية ٠,٦٥٤ .
- أكد مسؤولي الإدارات أن أهم العوامل التي تحد من تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي بالترتيب التالي:
 - بيئة العمل في الكويت لا تشجع على تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .
 - عدم إيمان إدارة القطاع الحكومي بجدى تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .
 - عدم توافر برامج تدريبية بالقطاع الحكومي لمتابعة المستحدثات في مجال المحاسبة الإدارية .
 - مقاومة التغيير لتطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية من قبل المديرين
 - عدم إيمان إدارة القطاع الحكومي بجدى تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .

جدول رقم (٢)

نتائج اختبار Kruskal - Wallis وفقاً للقطاعات بشأن العوامل التي تحد من تطبيق

القطاع الحكومي بدولة الكويت لمستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

العوامل التي تحد من تطبيق القطاع الحكومي بدولة الكويت لمستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.	Kruska	الاتحراف	المعنوية
-	I	المعياري	Sig

		Wallis	
٠,٩٨٧	٠,٨٩	٤,١٤٨	عدم معرفة إدارة القطاع الحكومي بوجود مستحدثات المحاسبة الإدارية
٠,٩٤١	٠,٩٩	٦,٩٦٤	عدم إيمان إدارة القطاع الحكومي بجدوى تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .
٠,٨٧٤	١,٠٢	٥,٨٧٤	الاعتقاد بارتفاع تكلفة تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية
٠,٨٧٤	٠,٩٤	٥,٩٨٧	عدم توافر محاسبين مؤهلين بالقطاع الحكومي لتطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .
٠,٨٨٤	٠,٨٩	٤,١٥٨	عدم توافر خريجين مؤهلين لتطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .
٠,٩٨٤	٠,٩٨	٥,٨٧١	عدم التطابق بين ما يدرسه المحاسب بالجامعة و التطبيق بالشركات لمستحدثات المحاسبة الإدارية .
٠,٩٨٤	٠,٨٩	٥,٩٤١	عدم توافر برامج تدريبية بالقطاع الحكومي لمتابعة المستحدثات في مجال المحاسبة الإدارية .
٠,٨٨٤	٠,٨٩	٧,١٨٧	بيئة العمل في الكويت لا تشجع على تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية
٠,٩٤١	١,٠٣	٥,٩٨٧	مقاومة التغيير لتطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية من قبل المديرين
٠,٦٥٤	٠,٩٨	٥,١٩٨	الإجمالي

النتائج والتوصيات

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي :

(١) وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين مسئولى الإدارات محل الدراسة بشأن تطبيق أسلوبى التكلفة المستهدفة ، و التكلفة على أساس النشاط و ذلك بمستوى معنوية (٠,٠٠٠٥ ، ٠,٠٠٠١) على الترتيب . وقد تقاربت آراء المستقصى منهم بشأن باقى الأساليب ويأتى فى مقدمة هذه الأساليب من حيث التطبيق (أسلوب التحليل الاستراتيجى ، بطاقة الأداء المتوازن ، أسلوب القياس المرجعى للأداء) و ذلك بمستوى معنوية ٠,٠٠٠٥ ، ٠,٠٠٠٣ على الترتيب .

(أ) وزارة المواصلات جاء فى المرتبة الأولى أسلوب التحليل الاستراتيجى ٧٨,٨% ، وفى المرتبة الثانية جاء أسلوب التكلفة على أساس النشاط بنسبة ٦٥,٨% ، وجاء أسلوب التكلفة المستهدفة فى المرتبة الثالثة ٦٤,٤% ، فى حين تطبق باقى الأساليب بصورة متوسطة .

(ب) وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية جاء فى المرتبة الأولى أسلوب تحليل دورة حياة المنتج ٦٨% ، وفى المرتبة الثانية جاء أسلوب التحلل الاستراتيجى بنسبة ٦١% ، و جاء أسلوب تحليل سلسلة القيمة فى المرتبة الثالثة بنسبة ٥٧% ، فى حين تطبق باقى الأساليب بصورة متوسطة .

(ج) وزارة المالية جاء فى المرتبة الأولى أسلوب التحليل الاستراتيجى ٦٨% ، وفى المرتبة الثانية جاء أسلوب تحليل سلسلة القيمة بنسبة ٦٠% ، و جاء أسلوب القياس المرجعى للأداء فى المرتبة الثالثة بنسبة ٥٤% ، فى حين تطبق باقى الأساليب بصورة متوسطة .

(٢) لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن العوامل التى تحد من تطبيق القطاع الحكومى بدولة الكويت بمدينة السادات لمستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ، حيث بلغت قيمة Kruskal – Wallis ٥,١٩٨ عند مستوى معنوية ٠,٦٥٤ .

(٣) أكد مسئولى الإدارات أن أهم العوامل التى تحد من تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هى بالترتيب التالى:

- بيئة العمل فى الكويت لا تشجع على تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .
- عدم إيمان إدارة القطاع الحكومى بجدوى تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .

- عدم توافر برامج تدريبية بالقطاع الحكومي لمتابعة المستحدثات في مجال المحاسبة الإدارية .
 - مقاومة التغيير لتطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية من قبل المديرين
 - عدم إيمان إدارة القطاع الحكومي بجدوى تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية .
- وفي ضوء النتائج السابقة ، تمكن الباحث من عرض مجموعة من التوصيات التي يمكن الاسترشاد بها في القطاع الحكومي بدولة الكويت ، وفيما يلي عرض لتلك التوصيات :
- ضرورة تزايد وعي وإيمان إدارة القطاع الحكومي بجدوى تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية كمدخل لتطوير الأداء المالي .
 - يجب أن تلتزم إدارة القطاع الحكومي بعقد دورات وبرامج تدريبية لإعداد وتأهيل جيل من المحاسبين بحيث يكون قادراً على فهم وتطبيق المستحدثات في مجال المحاسبة الإدارية
 - ضرورة اهتمام الإدارة العليا بوضع ضوابط وسياسات فعالة لمقاومة التغيير من قبل المديرين بشأن تطبيق مستحدثات المحاسبة الإدارية.
 - تزايد دعم التوافق بين القائمين على إعداد الإستراتيجيات والخطط التي تدعم ترشيد التكاليف وتحسين الأداء المالي ، والقائمين على تنفيذها بالشركة ، من خلال تفعيل أسلوب التحليل الإستراتيجي للأداء.
 - تبني القطاع الحكومي الكويتي استراتيجيات التكامل بين أسلوب التحليل الإستراتيجي للأداء وباقي الأساليب الإدارية الحديثة بهدف تعظيم الاستفادة في تحقيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، وتوفير أساس سليم لتسعير الخدمات ، وتحسين الميزة التنافسية ومن ثم تعظيم الحصة السوقية .

المراجع

- أحمد ، هبة عبد المتعال ، " تقييم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة – جامعة القاهرة ، ٢٠٠٩ .
- ١- البتانوني، علاء محمد، " تأثير إستراتيجيات الأعمال التنافسية على استخدام أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية-دراسة تطبيقية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، العدد الأول،المجلد الواحد والخمسون، ٢٠١٤ .
 - ٢- البلتاجي، يسري، " العوامل المحددة لتطبيق ونجاح أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مع التطبيق على القطاع الصناعي المصري" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني،المجلد الواحد والخمسون، يوليو، ٢٠١٤ .
 - ٣- جابر ، خالد فتحي ، " التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء المستشفيات المصرية – دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٣ .
 - ٤- حامد ، دعاء محمد ، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية على أساس الخطر وأدوات إدارة التكلفة لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١٣ .
 - ٥- سرور ، عاصم محمد أحمد، " الدور التكاملي للمحاسب الإداري والمراجع الداخلي في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للمنشأة-دراسة نظرية تحليلية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، يوليو، ٢٠١٤ .
 - ٦- سعد ، علي مجدي ، " التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت – منهج جديد لزيادة دقة تكلفة المنتج " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الثاني ، مجلد ٣٢ ، ٢٠٠٨ .
 - ٧- شاهين ، عبد الحميد أحمد أحمد، "الدور المرتقب للمراجع الداخلي في مواجهة تطور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة-دراسة تطبيقية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، يوليو، ٢٠١٤ .
 - ٨- عبدالعظيم ، ولاء ربيع ، "إطار مقترح لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة خلال دور حياة المنتج للوصول لمزايا تنافسية للمنشآت الصناعية – دراسة ميدانية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني،المجلد الواحد والخمسون ، ٢٠١٤ .

٩- غنيمي ، محمد سامي ، "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك - دراسة تحليلية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، ٢٠١٤

10- Ghafeer , N. , et.al , " the impact of target costing method to strengthen the competitiveness of industrial companies " , International journal of business and social science , Vol.5 , No.2 , 2014,p.p250-263.

11- Kathryn J. & Hassan R., "The Influence of Ownership on Strategic Cost Management: Evidence From U.S Hospitals", AAA 2014 Management Accounting Section (MAS), Meeting Paper, available at: <http://www.ssrn.com> ,July, 2013.

12- Prado, J. & Garcia, J , " Industrial engineering overcoming the crisis " , Annals of Industrial Engineering 2012, Springer London ,2014 .