



ملخص أطروحة دكتوراه بعنوان

أهمية المحاسبة الإدارية في التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية

The importance of management accounting in strategic planning and decision making in Kuwaiti Industrial Companies

إعداد: أسامة خالد أبو الرب

إشراف: أ.م.د. مجدي الجعبري

٢٠٢٠م

ملخص الأطروحة باللغة العربية.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة في تحقيق أهداف المنظمة الصناعية وتعزيز مكانتها التنافسية من خلال المحافظة على جودة المنتجات وأسعارها، وبيان دور الأدوات الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية في بناء استراتيجية واضحة للمنظمة الصناعية متوائمة مع ما تؤديه من دور فعال في تحقيق أهدافها من خلال تطوير العمليات الإنتاجية وتحسينها؛ لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في السوق الكويتية في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الحديثة. وتكون مجتمع الدراسة وعينتها من مجموعة من الشركات الصناعية الكويتية البالغ عددها (٣١) شركة.

ولتحقيق أهداف الدراسة صمم الباحث استبانة، وزعها على مديري الدوائر المالية في الشركات، وبلغ عدد الاستبانات المعتمدة لغايات التحليل (٤٢) استبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

- أن المحاسبة الإدارية بأساليبها المتعددة تؤدي دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية الكويتية
- إن الشركات الصناعية تطبق أدوات المحاسبة الإدارية وأساليبها بنسب متفاوتة بين جيدة ومقبولة.



وقد قدم الباحث مجموعة من الاقتراحات والتوصيات، منها: ان هناك امكان تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات لوجود مقومات أساسية، منها: توفر المهارات الأساسية لاستخدام الأدوات الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية وتطبيقها، واهتمام الشركات الصناعية بتوفير البرامج التدريبية لتأهيل العاملين وتدريبهم. ضرورة قيام المنظمات بإجراء تحليل مفصل لإنشطتها لتحديد المعلومات التي يحتاجها المدير لاعتماد وتنفيذ تقنيات وأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وفي المقابل أظهرت الدراسة أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتطبيق.

ABSTRACT.

This study aims at highlighting the importance of modern strategic management accounting tools used to achieve the objectives of the industrial organization, enhance its competitive position by maintaining the quality and prices of products, and explaining the role of strategic accounting tools in articulating a clear strategy for the industrial organization in line with the effective role it plays to achieve the desired objectives, by way of developing and improving production process to enhance the competitive advantage of industrial companies in Kuwait, in light of the changes brought about by the modern economic environment.

The domain of the Study and the related samples is a group of (31) Kuwaiti industrial companies.

To achieve the goals of the study, the researcher designed a questionnaire to the directors of financial departments in such companies. There were 42 approved questionnaires for the purposes of analysis. The study reached the following most important results:

- 1- Management accounting with its multiple methods plays an important role in providing the information necessary to implement competitive strategic steps for Kuwaiti industrial companies;
- 2- Industrial companies adopt management accounting tools and methods in varying proportions ranging between good and acceptable;

The researcher presents a set of suggestions and recommendations, including the possibility to apply strategic management accounting tools in companies that

comprise the following basic factors: (A) Basic skills to use for the application of strategic tools management accounting, and (B) The industrial companies' interest in providing training programs for their staff.

The need for organizations to carry out a detailed analysis for their activities to determine the information the manager needs to adopt and implement strategic management accounting techniques and tools.

The study, however, specified some difficulties in the practical side ther.

خطة الاطروحة.

أ - المقدمة:

لم يعد دور المحاسبة مقتصرًا على تسجيل العمليات وتبويبها وتلخيصها، وإعداد التقارير والقوائم المالية يدويا أو عن طريق استخدام الحاسبات الآلية، بل أصبحت المعلومات المحاسبية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة في أداء وظائفها ومهامها وممارسة أنشطتها المختلفة، ولقد تطورت وظيفة المحاسبة من كونها فنًا لتسجيل العمليات المالية وتبويبها وتلخيصها واستخلاص النتائج المترتبة على هذه العمليات إلى كونها علمًا وفنًا يعتمد على مجموعة من المبادئ المتعارف عليها، ومع تطور: أعمال المنشآت وتوسعها، وتعدد عملياتها، وانتشارها، وتعدد البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها هذه المنشآت، وتعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية وتنوع احتياجاتهم إلى معلومات تطورت الوظيفة المحاسبية وأصبح يُنظر إليها نظامًا للمعلومات. ولقد أصبح واضحًا أن نجاح الوحدة الاقتصادية وقدرتها على النمو والاستمرار يرتبط ارتباطًا وثيقًا بالدور الذي تؤديه الوظيفة المحاسبية في الوحدة الاقتصادية.^(١)

وبما أن الوظيفة الرئيسية للمحاسبة هي تقديم المعلومات الكافية والملائمة والدقيقة للجهات المستفيدة في الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم وإرشادهم على اتخاذ القرارات الصائبة، أصبح المحاسبون يواجهون تحديات كبيرة في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على مختلف مستوياتها.^(٢)

لقد مرت المحاسبة الإدارية بعدة تطورات من حيث مفاهيمها وأساليبها العلمية وأهدافها وفي الدور الذي تؤديه في تحقيق أهداف المنشآت والجهات المختلفة ذات العلاقة

(١) بسبيوني، صلاح، وآخرون، المحاسبة الإدارية، القاهرة، جامعة القاهرة، ٢٠١٧، ص ٣

(٢) الجليلي مقداد وأحمد يحيى، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية، الموصل، جامعة الموصل، تنمية الراقدين، ٢٠٠٧، ص ١

معها سواء كانت جهات خارجية أم داخلية، ونظرا لإستمرارية حدوث هذه التطورات والتغيرات المتعددة التي تحدث في بيئة الأعمال بشكل عام، فإنه من الضروري الاهتمام بالدور الذي قد تؤديه المحاسبة الإدارية وإمكان تطوير أساليبها العلمية بما يتناسب مع التطورات والتغيرات التي تطرأ على مجالات المعرفة وحقولها الأخرى التي تتعامل معها المحاسبة الإدارية تعاملًا مباشرًا أو غير مباشر حتى تتحقق أهدافها، وأهداف الوحدة الاقتصادية التي تعمل ضمن نطاقها.^(٣)

لقد أصبحت البيئة التي تعمل فيها الوحدات الاقتصادية في عصرنا الحاضر وفيما هو متوقع مستقبلا بيئة تنافسية مفتوحة على المستويات المحلية والدولية، الأمر الذي يستدعي التركيز على: الجودة، والسعر، والتكلفة، ورضا العملاء، والمسؤولية الاجتماعية لضمان استمرار الوحدة الاقتصادية وبقائها في خضم هذه المنافسة، ويكون تحقيق هذه الأهداف مرهونا باتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، ومن هنا تأتي أهمية نظم المحاسبة الإدارية ونظم المعلومات عموما لما لها من دور في إنتاج المعلومات الملائمة والنافعة بشأن تخصيص وتوجيه الموارد الاقتصادية المتاحة.^(٤)

تعد المحاسبة الإدارية فرعاً مهماً من فروع النظام المحاسبي الذي يختص بالقرارات الإدارية، ليس من حيث توفر المعلومات والبيانات فحسب، وإنما من حيث عرض البدائل والنماذج والأساليب الحديثة مثل النماذج الكمية والنواحي السلوكية في مجال المحاسبة الإدارية المساعدة في اتخاذ القرارات المعقدة ومتعددة المتغيرات.

وتحتاج إدارة المنظمات بمختلف أنشطتها إلى نماذج وأساليب المحاسبة الإدارية التي توفر المعلومات لمتخذ القرار سواء كان قراراً في الإنتاج أو في التسعير أم في الاستثمار أم أي من القرارات التي تحقق أهداف المنظمة تحقيقاً إيجابياً سواء كانت في زيادة الأرباح أم في خفض التكاليف أم في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.^(٥)

ب- مشكلة البحث وتساولاته:

برغم تزايد الاهتمام بموضوع مفاهيم المحاسبة الإدارية وأساليبها لوحظ عدم كفاية الدراسات الأكاديمية التي تركز على استراتيجيات المحاسبة الإدارية: كالتكلفة الاستراتيجية، التخطيط والرقابة، وإدارة الأداء الاستراتيجي، اتخاذ القرارات الاستراتيجية، محاسبة المنافسين من حيث تقييم تكلفة المنافسين، محاسبة العملاء من حيث تحليل ربحية العميل.

(٣) يحيى زياد، والحبيبي قاسم، تأثير التطورات التكنولوجية والبيئية على المحاسبة الإدارية، بغداد، مجلة البحوث المستقبلية، ٢٠٠٦، ص ٦٥-٨٥

(٤) محمد الفيومي، وعطية مرعي، المحاسبة الإدارية - مدخل لاتخاذ القرارات والتخطيط والمتابعة، الاسكندرية، جامعة الاسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٧

(٥) الشريف، أفنان وأخريات، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرارات، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٦، ص ١

وبرغم التطورات العديدة التي مرت بها المحاسبة الإدارية من حيث مفاهيمها وأساليبها العلمية وأهدافها والدور الذي تؤديه في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وما نتج عنه من أدوات حديثة إضافة إلى الأدوات التقليدية من أجل مساعدة الإدارة على القيام بمهامها الأساسية من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات، وبما أن الوحدة الاقتصادية تسعى دائما لضمان بقائها واستمرارها من خلال: تحديد استراتيجيات ووضعها، وخطط طويلة الأجل تنطوي على تطوير المنتجات والتركيز الشديد على: الجودة، والسعر، والتكلفة، ورضا العملاء.

وهنا تبرز معالم الإشكالية الرئيسية التي سيتم دراستها على النحو الآتي:
كيف تخدم أدوات المحاسبة الإدارية عملية التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات في الوحدة الاقتصادية؟

وتفردنا هذه الإشكالية لطرح التساؤلات الفرعية الآتية:

- ١- هل تحقق أدوات المحاسبة الإدارية التكلفة الأقل؟
 - ٢- هل تحقق أدوات المحاسبة الإدارية الجودة الأعلى؟
 - ٣- كيف تسهم أدوات المحاسبة الإدارية وأساليبها في خدمة أغراض الوحدة الاقتصادية في مجال قدرتها التنافسية؟
 - ٤- ما أهم وسائل المحاسبة الإدارية في المحافظة على الجودة؟
 - ٥- ما أهم وسائل المحاسبة الإدارية في المحافظة على السعر؟
 - ٦- ما أهم وسائل المحاسبة الإدارية في المحافظة على رضا العملاء؟
 - ٧- ما مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية لأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في مجالات التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات؟
- ت - أهمية البحث ومبرراته:**

يستمد هذا البحث أهميته من أنه يقدم رؤية واضحة ومتكاملة للعلاقات ما بين استراتيجية الأعمال، وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ويمكن إيجاز الأهمية الأكاديمية والعملية للدراسة ومبرراتها في الآتي:

- وضع أهداف وغايات المنظمة.
- تفعيل دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرار.
- اختيار البدائل الاستراتيجية المناسبة، ووضع الخطط قصيرة الأجل وطويلة الأجل لمتابعتها.

- مراجعة أداء المنظمة وإجراء الرقابة من خلال تقييم الأداء الفعلي مقابل الأداء المخطط.
 - تسليط الضوء على الأهمية الاستراتيجية للبيئة الخارجية من حيث كيفية تعامل المنظمة مع منافسيها والحصول على المنافع من عملائها.
 - تسليط الضوء على فائدة المعلومات التي توفرها الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مختلف المجالات ولا سيما في عملية اتخاذ القرارات الجوهرية في العملية الإدارية.
 - تقديم التوصيات التي من شأنها المساعدة في تطوير استراتيجيات المحاسبة الإدارية.
- ث - أهداف البحث:**

يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وكيفية مساهمتها في تحقيق أهداف المنظمة الصناعية، ومدى ما تقدمه المحاسبة الإدارية من معلومات، ودورها في بناء استراتيجية واضحة للمنظمة الصناعية متوائمة مع ما تؤديه من دور فعال في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية لها، من خلال ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية حيث تستخدم عددًا كبيرًا من أساليب المحاسبة الإدارية لتسهيل بناء هذه الاستراتيجية وإدارتها وتوظيفها التوظيف الأمثل لخدمة المنظمة في تحقيق أهدافها وتحسين قدراتها المالية والبشرية، كما يحاول البحث تحقيق أهدافه من خلال مجموعة من الأسئلة:

- هل تسهم أدوات المحاسبة الإدارية في تحقيق التكلفة الأقل والجودة الأعلى؟
- هل تحقق أدوات المحاسبة الإدارية الميزة التنافسية للمنظمة الصناعية؟
- إلى أي مدى تسهم أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المحافظة على الجودة وعلى السعر؟
- ما أهم الوسائل التي تستخدمها المحاسبة الإدارية في تحقيق رضا العملاء؟

ج - منهجية البحث:

لكل بحث منهجية بحثية وأدوات ووسائل تتناسب مع طبيعته وأهدافه ولكل منهج شروط ومتطلبات لا بد للباحث من استخدامها، كما إن لكل منهج إيجابياته وسلبياته، وفي ضوء أهداف البحث اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة الاستطلاعية حول أهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية واستخداماتها في عمليات التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات بمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية الكويتية، وقد استُخدم الأسلوب الوصفي

لإبراز هذه الأهمية، واستخدم الأسلوب التحليلي لتحليل بيانات الدراسة التي جُمعت من خلال الاستبانة المصممة لاختبار فرضيات الدراسة.

ح - فرضيات البحث:

في ضوء إشكالية البحث وتساؤلاته الفرعية يمكننا تقديم بعض الإجابات المؤقتة لإسئلة البحث من شأن الدراسة إثباتها أو نفيها كما يلي:

١- توجد علاقة ارتباط طردية بين استخدام أدوات المحاسبة الإدارية وتحقيق الكلفة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية.

٢- توجد علاقة ارتباط طردية بين استخدام معطيات نظم المحاسبة الإدارية عند التخطيط والقوة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

٣- توجد علاقة ارتباط طردية بين تعدد أدوات المحاسبة المستخدمة وتحقيق الكلفة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية.

٤- ان عملية دراسة علاقة تكاملية إحصائية هي عملية معقدة، وتحتاج الى سلاسل زمنية للعوامل المدروسة.

خ- هيكل البحث:

لتحليل أبعاد الموضوع والإحاطة بحديثاته والإجابة على مشكلات البحث وتساؤلاته وأهدافه قُسم البحث إلى فصلين رئيسيين وفقاً لما للآتي:

• الفصل الأول: قُسم الفصل الأول إلى مبحثين رئيسيين هما:

المبحث الأول: بعنوان الإطار النظري ويشتمل على ثلاثة مطالب هي:

المطلب الأول- الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الذي اشتمل على مقدمة البحث العامة وطبيعة المحاسبة الإدارية وأهدافها ووظائفها، كما شمل نطاق المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

المطلب الثاني- أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية وقد اشتمل على فرعين:

الفرع الأول: تضمن أساليب المحاسبة الإدارية الداعمة للاستراتيجيات التنافسية في المنظمة كأسلوب سلسلة القيمة، وأسلوب التكلفة المستهدفة، والتكلفة على أساس النشاط، كما تطرق هذا الفرع إلى أساليب تكلفة الجودة، وبطاقة الأداء المتوازن مروراً بأسلوب القياس المقارن، وقياس تكاليف البيئة، واختتم بمنهج ستة سيكما الذي يركز على أساليب الجودة.

الفرع الثاني: تناول أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط، حيث استعرض الموازنات التقديرية وماهيتها وتعريفها ومبادئها العلمية وأهدافها وأنواعها.

المطلب الثالث- دور المحاسبة الإدارية في التخطيط واتخاذ القرارات، وتضمن ما يأتي:
الفرع الأول: بين دور المحاسبة الإدارية في التخطيط واتخاذ القرارات، وركز على دور المحاسبة الإدارية في عملية تخطيط الأرباح حيث استعرض عمليات قياس الربحية، وعلاقة التكلفة، والحجم، والربح، بالإضافة إلى تحليل التعادل واستخداماته، وتطرق إلى حال عدم التأكد، وتحليل الحساسية، والتحفظات على استخدام تحليل التعادل، واختيار هيكل التكلفة.
الفرع الثاني: فقد ناقش دور المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات من جميع جوانبها كقرارات التصنيع أو الشراء وقرارات البيع أو التصنيع، وقرارات التخلص من أحد خطوط الإنتاج، وقرارات تخصيص الموارد النادرة، وقرارات التسعير، وعلاقة عملية اتخاذ القرارات بالمعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية.

المبحث الثاني: بعنوان الدراسات السابقة: يستند البحث إلى مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية الحديثة التي تناولت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، التي لامست جوانب المواءمة بين أدوات المحاسبة الإدارية واستراتيجياتها، واستراتيجيات الوحدات الاقتصادية مواءمة مباشرة أو غير مباشرة؛ لتعويض البحث وتأصيله بالإسهامات العلمية النظرية والتطبيقية، إذ يتضمن هذا المبحث استعراض الدراسات السابقة التي اهتمت باستراتيجيات المحاسبة الإدارية وأدواتها واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية والنتائج:

تم تقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين رئيسيين هما:

المبحث الأول: الدراسة الميدانية: خصص هذا المبحث لتحليل نتائج الدراسة الميدانية في أوساط عينة البحث وتحليل الاستبانة التي تضمنت مجموعة من الفقرات لتحديد أثر أدوات المحاسبة الإدارية على استراتيجيات وأداء الشركات الصناعية الكويتية. أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض ومناقشة الاستنتاجات والنتائج النهائية المستخلصة من الدراسة الميدانية التطبيقية وعرض النتائج التي توصل إليها الباحث عبر دراسته النظرية والتطبيقية لموضوع أطروحته الأكاديمية وبحثه العلمي والتي من شأنها المساهمة في تحسين مستوى أداء الشركات الصناعية ودعمها في تحقيق أهدافها وتلبية رغبات عملائها.

د - حدود البحث:

تتمثل حدود البحث بما يأتي:

الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية لهذا البحث بالشركات الصناعية الكويتية الكبيرة والمتوسطة الحجم والمنتمية لمجالات صناعية متنوعة بما يخدم أهداف البحث ومن المؤكد

أن العينة المختارة من الشركات الصناعية الكويتية لن تكون ممثلة لكافة التوجهات بمجتمع الدراسة؛ ولكنها تبقى الأساس الملائم للتحليل العلمي، ومصدراً غنياً للمعلومات التي تمثل قاعدة البحث ونتائجه وتوصياته.

الحدود البشرية: تمثلت الحدود البشرية لهذا البحث في كافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين بالشركات الصناعية المختلفة.

الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية في الفترة الممتدة من فبراير ٢٠١٩ إلى غاية فبراير ٢٠٢٠.

الدراسة الميدانية والنتائج

المبحث الأول: الدراسات الميدانية:

٢-١-١ مقدمة:

خُصص هذا الفصل لتحليل نتائج الدراسة الميدانية في أوساط ومستويات عينة البحث بعد عرض واقع وملامح استخدام الشركات الصناعية الكويتية لأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ولقد استخدمت الاستبانة بوصفها أداة لجمع البيانات اللازمة للبحث، وباعتبارها من أدوات البحث العلمي المناسبة إلى تحقيق أهداف الدراسة الوصفية، للحصول على معلومات وحقائق مرتبطة بواقع معين، وتم القيام بتصميم الاستبانة في صورتها الأولى بالاستفادة من الجانب النظري واستبانات الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ثم عرضت على محكمي الأكاديمية العربية للاستفادة من ملاحظاتهم ومقترحاتهم، وبعد التأكد من وضوح العبارات ومن أن الاستبانة تقيس ما صممت لقياسه فعلاً، تم إخراجها في شكلها النهائي، وقد صممت الاستبانة من جزئين، الأول بغرض الحصول على معلومات شخصية عن المستجوبين وقد شملت الموقع الوظيفي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، واشتمل الجزء الثاني على البيانات الرئيسية التي صيغت في شكل محاور تغطي فرضيات الدراسة واشتمل كل محور على عدد من الفقرات والتي جاءت في صيغة عبارات مستخلصة من الأدبيات الخاصة بكل محور، ويحتوي هذا الجزء على ٦٠ فقرة مقسمة كما يأتي:

١- تستخدم الشركات الصناعية الكويتية أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة لتحقيق الكلفة الاستراتيجية وتعزيز قوتها التنافسية (من الفقرة ١ إلى الفقرة ١٤).

٢- تستخدم الشركات الصناعية أسلوب التكلفة المستهدفة (من الفقرة ١٥ إلى الفقرة ٢٠).

٣- تستخدم الشركات الصناعية نظام التكلفة على أساس الأنشطة (من الفقرة ٢١ - ٢٦).

٤- تستخدم الشركات الصناعية نظام بطاقة الأداء المتوازن (من الفقرة ٢٧ إلى الفقرة ٣٤).

- ٥- تستخدم الشركات الصناعية نظام ستة سيجما six sigma (من الفقرة ٣٥ إلى الفقرة ٤٠).
 - ٦- تستخدم الشركات الصناعية نظام إدارة الجودة الشاملة (من الفقرة ٤١ إلى الفقرة ٤٦).
 - ٧- تستخدم الشركات الصناعية أسلوب القياس المقارن (من الفقرة ٤٧ إلى الفقرة ٥٢).
 - ٨- تستخدم الشركات الصناعية الموازنات التخطيطية (من الفقرة ٥٣ إلى الفقرة ٦٠).
- وبناء على الدراسة الميدانية التطبيقية، تُستخلص الاستنتاجات والنتائج النهائية، ومن ثم عرض النتائج التي من الموءمّل فيها أو من شأنها تحسين مستوى المواءمة بين أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية واستراتيجيات الشركات الصناعية الكويتية وتحسين واقع أداء هذه الشركات.

٢-١-٢ الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية:

تُعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع، ويسهم في وصفها وصفاً دقيقاً ويوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتفسيرها وتحليلها، ويأتي استخدام الباحث لهذا المنهج في دراسته بهدف دراسة أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودورها في عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتطوير استبانة بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة. إذ تم تطوير الأداة بالرجوع إلى الأدبيات النظرية ذات الصلة. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث هدفت الدراسة إلى دراسة واقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية الكويتية في الكويت، وقد اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسيين في جمع المعلومات وهما:

١- البيانات الأولية:

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة والتي تضمنت عدداً من العبارات عكست أهداف الدراسة وأسئلتها للإجابة عليها من قبل المبحوثين، وتم استخدام مقياس **Likert** الخماسي، بحيث أخذت كل إجابة أهمية نسبية.

٢- البيانات الثانوية:

إنّجّه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والأبحاث والدراسات السابقة والدوريات المتعلقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى المواقع الإلكترونية المختلفة، والتي

تتعلق بواقع استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في الكويت. وهدف الباحث من اللجوء للمصادر الثانوية للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وأخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت في موضوع الدراسة.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الشركات الصناعية الكويتية التي تم اختيارها عشوائياً، ويضم مجتمع الدراسة مدراء عامين، ومدراء ماليين، ومحاسبين، ورؤساء أقسام، في الشركات التي وقع الاختيار عليها والتي يبلغ عددها (٣١) شركة، وذلك حسب قائمة أسماء الشركات التي تم اختيارها والتي يتراوح حجم رأسمالها من مليون دينار إلى خمسة ملايين دينار كويتي.

أدوات الدراسة ومصادر الحصول على البيانات:

في إطار جمع وتحليل وتفسير البيانات وبحسب خطة البحث تم استخدام ما يأتي:

• الاستبانة: تُعد الاستبانة وسيلة هامة لجمع البيانات عن الظروف والأساليب القائمة بالفعل، ويمر تصميم الاستبانة بخطوات متعددة بغية أن تكون الاستبانة أداة سليمة في البحث العلمي لكونها تعتمد على مجموعة من الأسئلة الموجهة لأفراد العينة المبحوثة ليقوموا بالإجابة عليها، ولا بد لكل باحث يعتمد لاستخدام هذه الأداة من أن يتقن تصميمها على نحو يؤدي إلى تمكنه من الحصول على معلومات دقيقة، ومن أجل ذلك ينبغي على الباحث مراعاة ما يأتي:

أولاً: تحديد نوع المعلومات المطلوب الحصول عليها.

ثانياً: الأسئلة من حيث الصياغة والمضمون.

ثالثاً: اختبار الاستمارة قبل لبدء في تطبيقها على المبحوثين.

رابعاً: إعداد الاستمارة في صورتها النهائية.

• الملاحظة: تُعد الملاحظة وسيلة يستخدمها الإنسان لاكتساب المعلومات والخبرات حيث يتم جمعها من خلال المشاهدة أو السماع، ويفضل الباحثين طريقة الملاحظة المباشرة في جمع المعلومات وبخاصة إذا كان موضوع الدراسة سلوكاً إنسانياً معيناً أو ظاهرة إجتماعية محددة، ومما يميز الملاحظة عن الاستفتاء والمقابلة أن الملاحظ هو الذي يحدد ويقرر المعلومات وليس المبحوث، لأن الباحث يتبع منهجاً يجعل ملاحظته أساساً لمعرفة واعية ودقيقة لظاهرة معينة، ويختلف الباحثون في تقسيمهم لأنواع الملاحظة، فمنهم من يقسمها إلى

مباشرة وغير مباشرة، أو إلى مضبوطة وغير مضبوطة، ومنهم من يقسمها إلى مشاركة وغير مشاركة. (238)

وقد لجأ الباحث إلى استخدام هذه الطريقة بهدف الحصول على القدر الكافي من المعلومات عن الظاهرة موضوع البحث.

متغيرات الدراسة:

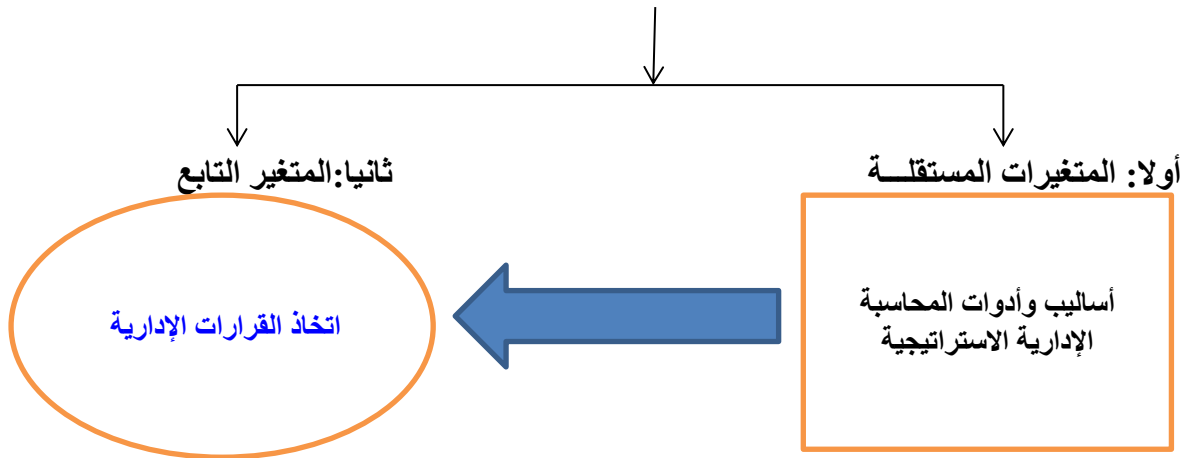
يوضح الشكل رقم (٢-١) متغيرات الدراسة وهي تشمل:

أولاً: المتغيرات المستقلة، أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس الأنشطة، قياس الجودة، بطاقة الأداء المتوازن، القياس المقارن، قياس التكاليف البيئية، الموازنات التخطيطية، عمليات تخطيط الأرباح، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية.

ثانياً: المتغير التابع، اتخاذ القرارات الإدارية.

شكل رقم (٢-١)

متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

المعالجات الإحصائية:

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة، قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق الدراسة الميدانية ومن خلال العينة المبحوثة وقد تم اختيار الأساليب الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والتكرارات لوصف المتغيرات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة وفقا للخصائص والسمات الشخصية.
- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
- اختبار كرونباخ الفا (Cronbach Alpha) للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم.
- معامل سبيرمان من خلال Guttman Split –half coefficient لتحديد مستوى استجابة أفراد عينة الدراسة عن متغيراتها.
- الانحراف المعياري: لقياس درجة تباعد استجابات أفراد عينة الدراسة عن وسطها الحسابي.
- تم إختيار (ت T) لعينة واحدة لاختبار فرضيات الدراسة.
- مقياس الأهمية النسبية: لقد طلب من أفراد عينة الدراسة الاجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة طبقا لمقياس (ليكرت) الخماسي الدرجات حسب الأوزان النسبية في تحديد الأهمية النسبية لدور كل متغير من المتغيرات الرئيسية في استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كما هو موضح بالجدول (٢-٢)

٢-١-٣ خصائص عينة الدراسة:

الاحصائيات الوصفية:

تتألف العينة القصدية لمجتمع الدراسة من المديرين والمدراء الماليين والمحاسبين متخذي القرار في الشركات الصناعية الكويتية، وقد بلغ عددهم (٤٢) مبحوثاً وفيما يلي وصف للخصائص الديمغرافية للأفراد المبحوثين.

٢-١-٤ اختبار الفرضيات:

بالعودة إلى نتائج تحليل المجموعات المختلفة التي اندرجت تحت متغيرات الدراسة، الثمانية وهي: أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، أسلوب التكلفة المستهدفة، نظام التكلفة على أساس الأنشطة، نظام بطاقة الأداء المتوازن، نظام ستة سيigma، نظام إدارة الجودة الشاملة، أسلوب القياس المقارن، الموازنات التخطيطية، والتي تمت باستخدام **Sample T. Test** لتحديد المعنوية الاحصائية لكل فقرة من فقرات المجموعات الثمانية المختلفة للوقوف على مدى قبول ورفض كل فقرة من فقرات المجموعات الثلاثة، وجدنا أن القيم المتعلقة بالمعنوية الإحصائية **Sig** كانت جميعها أقل من ٥% أي "رفض الفرضية الصفرية التي تعتبر أن البنود غير معنوية وبالتالي قبول الفرضية البديلة التي تشير الى ترابط ومعنوية بنود الدراسة".

ومن أجل اختبار فرضيات هذا البحث نقوم بعرض إجابات عينة البحث على كل فقرة من فقرات الاستبانة المتعلقة مباشرة بالفرضية.

تحليل فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط طردية بين استخدام أدوات المحاسبة الإدارية وتحقيق الكلفة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ارتباط طردية بين استخدام معطيات نظم المحاسبة الإدارية عند التخطيط والقوة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

النتائج والتوصيات:

٢-٢-١ مناقشة نتائج الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وكيفية مساهمتها في تحقيق أهداف المنظمة الصناعية، ومدى ما تقدمه المحاسبة الإدارية من معلومات، ودورها في بناء استراتيجية واضحة للمنظمة الصناعية متوائمة مع ما تؤديه من دور فعال في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية لها.

في ضوء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها لتحقيق أهداف وأسئلة الدراسة وبناء على ما انتهت إليه نتائج اختبار فرضيات الدراسة الأربعة، أظهرت نتائج الاختبارات التي تم استخدامها في دراسة أهمية المحاسبة الإدارية في التخطيط الاستراتيجي واتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية. وجود دور هام ومؤثر لأدوات وأساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية في دعم استراتيجيات الشركات الصناعية الإنتاجية والتنافسية.

■ بناء على الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث واختبار فرضيات الدراسة فقد تم التوصل للنتائج الآتية:

بلغ الوزن النسبي لاستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحقيق الكلفة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية بنسبة ٩٥,١%، وبلغ الوزن النسبي لاستخدام معطيات نظم المحاسبة الإدارية عند التخطيط والقوة التنافسية للوحدة الاقتصادية بنسبة ٨١%، وبلغ الوزن النسبي فيما يتعلق بتعدد أدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة وتحقيق الكلفة الاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية بنسبة ٧٦,٢%، كما بلغ الوزن النسبي فيما يتعلق بدراسة العلاقة التكاملية إحصائياً وحاجتها للسلاسل الزمنية بنسبة ٧٦,٢%.

- اثبتت الدراسة أن لكل متغير من متغيرات الدراسة في محاورها الثمانية دورا هاما ذا دلالة إحصائية في في تطبيق الشركات الكويتية الصناعية لأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية.
- ثبت وجود علاقة قوية وترابط معنوي بين المحاور الثمانية: أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة لتحقيق الكلفة الاستراتيجية وتعزيز القوة التنافسية، أسلوب التكلفة المستهدفة، نظام بطاقة الأداء المتوازن، نظام ستة سيجما **six sigma**، نظام إدارة الجودة الشاملة، أسلوب القياس المقارن، الموازنات التخطيطية.
- بينت الدراسة تزايد أهمية تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في قياس الجوانب المتعددة الأبعاد لأداء المنظمة.
- بينت الدراسة أن هناك العديد من الشركات الصناعية التي تواجه صعوبات ومعوقات عند تطبيق أساليب وأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية، ويعود ذلك بالدرجة الأولى إلى ضعف إمكانيات هذه الشركات المالية أو صغر حجمها.

٢-٢-٢ التوصيات:

- توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات هي:
- ضرورة ربط المعلومات المقدمة من المحاسبة الإدارية مع أهداف المنظمة الرئيسية، وبهذه الطريقة فقط تكون المحاسبة الإدارية أداة مهمة في صنع القرار.
- ضرورة تطبيق أدوات وأساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات لوجود مقومات أساسية منها: توفر المهارات الأساسية لاستخدام وتطبيق الأدوات الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية.
- ضرورة قيام المنظمات بإجراء تحليل مفصل لإنشائها لتحديد المعلومات التي يحتاجها المدير لاعتماد وتنفيذ تقنيات وأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- ضرورة أن تبذل المنظمات الصناعية مجهوداتها لبناء استراتيجيات تلبي رغبات المستهلكين.
- التوسع في استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية وفقا للتقنيات الحديثة وبأساليب علمية صحيحة لأهميتها في توفير المعلومات اللازمة للإدارة من أجل اتخاذ القرارات السليمة.
- العمل على توفير وتطوير برامج تدريبية لتوفير الكفاءات المؤهلة علميا لتطبيق أدوات وأساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية.



- تفعيل أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الغير مطبقة في الشركات الصناعية من أجل حصولها على الميزة التنافسية.
- ضرورة استخدام السلاسل الزمنية في التطبيقات الإحصائية فيما يتعلق بدراسة الظواهر الاقتصادية.