

دور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت

سعد فردان نمشان النمشان^١، حسنين السيد طه^٢، محمد فتحي محمد عزاوي^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

تواجه كل منظمات الأعمال في إطار الضغوط البيئية والتنافسية المتزايدة مشكلات جوهرية تتمثل في سعيها المستمر للبحث عن المصادر التي تتمكن من خلالها من تحقيق النجاح في الميدان التنافسي ، لذلك نجدتها تسعى إلى تحقيق مستويات إنتاج واسعة أو تجميع الموجودات والموارد (الملموسة وغير الملموسة) بأحجام كبيرة لبناء قدرات إستراتيجية وتحقيق المزايا التنافسية للمنظمة من خلال التفوق على قدرات المنافسين والتأقلم مع الديناميكية المتصاعدة للبيئات التنافسية التي تعمل فيها وبما يضمن لها تحقيق الاستدامة للمزايا التنافسية لتعيق دخول منافسين جدد إلى القطاع الصناعي الذي تعمل فيه ، وتحقق الاستمرار في إطار مستويات متميزة من الأداء المنظمي . وفي هذا الإطار ظهرت بعض الاستراتيجيات ذات العلاقة بخفض التكاليف ، منها أسلوب التكاليف علي أساس النشاط ، وأسلوب التكلفة المستهدفة باعتبارها من الوسائل التي أثبتت فعاليتها في مجال خفض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية ، وقد استخدمت بعض الدراسات العديد من الطرق التطويرية لتحسين كفاءة وفعالية استخدام هذه الاستراتيجيات مثل هندسة القيمة والتكاليف المطورة وإدارة الأنشطة ، ومازالت الجهود مستمرة لوضع حلول جديدة لتخفيض التكاليف ، ووضع برامج أكثر كفاءة وفعالية في إدارة موارد الوحدة الاقتصادية ، وما يترتب عليه من ضمان إدارة التكاليف بطريقة اقتصادية واضحة ، وتقديم منتجات أو خدمات تشبع رغبات العملاء ، وتحقق متطلبات ظروف المنافسة المحلية والعالمية.

مشكلة البحث :

تعددت الجهود البحثية المتعلقة بتطوير أنظمة التكاليف في المنشآت، وأسفرت هذه الجهود عن تقديم العديد من المداخل الحديثة للمحاسبة عن التكاليف، بما يلي متطلبات البيئة الحديثة واحتياجات المتغيرات الموجودة في البيئة المحيطة، ومن هذه المداخل والنظم، نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط (Lcc)، وإدارة الجودة الشاملة (TOM)، والقياس المقارن (Benchmarking)، ونظرية القيود (Toc)، وبطاقة الأداء المتوازن (Bsc)، وإدارة التكلفة الإستراتيجية (Scm)، وأخيراً مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (Rca) وغيرها من أساليب ونظم ومداخل إدارة التكلفة.

ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية :

(١) ما هو واقع استخدام الإدارة الاستراتيجية للتكاليف المستهدفة من قبل الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت ؟

(٢) ما هو واقع القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت ؟

(٣) هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف المستهدفة وزيادة القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت ؟

أهداف البحث:

تتمثل الأهداف الرئيسية للبحث فيما يلي:

(١) التعرف علي واقع استخدام الإدارة الاستراتيجية للتكاليف المستهدفة من قبل الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .

(٢) التعرف علي واقع القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .

(٣) تحديد نوع وقوة العلاقة بين فعالية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف المستهدفة وزيادة القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .

فروض البحث :

يسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى اختبار الفروض التالية :

- (١) أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل علي دعم القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .
- (٢) أنه لا توجد أي معوقات أو مشكلات لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال التسعير وخفض التكاليف الخاصة بخدمات الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .

منهج البحث :

حتى يستطيع الباحث تحليل ودراسة المشكلة وتحقيقاً لأهداف البحث فإن الباحث اعتمد علي كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي عند تناول الدراسات السابقة وأساليب التكلفة المستهدفة ومقومات تطبيقها والصعوبات والمشكلات التي تواجه تطبيقها في عملية التسعير وخفض التكاليف الخاصة بالخدمات المقدمة من الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت . كما اعتمد الباحث علي المنهج التحليلي الانتقادي عند تناول الدور الإيجابي الذي يمكن أن يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال تسعير وخفض تكاليف الخدمات المقدمة من الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت ، وأثار ذلك علي دعم القدرة التنافسية في ظل النظام الاقتصادي العالمي الجديد والتطورات التكنولوجية الهائلة التي سادت الفترة الأخيرة وما يترتب عليه من ضمان الاستمرارية وحماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بالقطاع الإداري و المالي بكافة مؤسساته .

الإطار النظري للبحث :

يعرف (Pandey,1995) التكلفة بأنها تضحية اقتصادية تقاس بوحدة النقد، حدثت أو يتوقع حدوثها ، لانجاز غرض محدد.

وهناك ثلاث خصائص مترادفة في هذا التعريف وهي :

- ١- التضحية Sacrifice: يجب أن تقاس التكلفة كتضحية تقدم هذه التضحية الان او في المستقبل لتخفيض في النقدية أو الموجودات الأخرى أو زيادة في المطلوبات الحالية او المستقبلية.
- ٢- القيمة النقدية Money value: إن استخدام الموارد يتم قياسه في إطار وحدة النقد ، وقد تكون هذه الموارد مواد ، أجور، والخدمات الأخرى.
- ٣- هدف محدد Stated objective: عند وقوع التضحية الاقتصادية لابد ان تكون مقترنة بالحصول على المنفعة . لذا يجب ان تكون التكلفة مقترنة بهدف حدد.

ولذلك فان نظام محاسبة التكاليف التقليدي يحقق هدف واحد من أهداف التكلفة وهو تقويم المخزون لتحديد الدخل. هذا المفهوم يستخدم مع مفهوم التكلفة التاريخية. ولكن النظرات الحديثة للنظام تتجه إلى المستقبل ، للتنبؤ بالتكلفة وهو بذلك يحقق أهداف التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (Pandey,1995). عرف أحد الكتاب الباحثين (فوده ، ٢٠٠٧) التكلفة المستهدفة بأنها أداء إدارة التكلفة تهدف إلي تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل الأخرى التالية لها ، مع مراعاة الاحتفاظ بجودة الإنتاج ودرجة الثقة والرضا من جانب العملاء . كما عرفها كاتب آخر (عبد الدائم ٢٠٠١) بقوله :— أن التكلفة المستهدفة عبارة عن نشاط تمارسه الإدارة بغرض تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع مراعاة التأكيد علي ضمان وتحقيق جودة المنتجات وتحقيق رغبات العملاء الأخرى ، من خلال دراسة المقترحات المطروحة لخفض التكلفة أثناء مراحل التخطيط والبحث والتطوير للمنتج ، خاصة في المراحل التجريبية للإنتاج ، ومن خلال فحص وتقييم التصورات المتاحة لخفض التكلفة. وعرفت جمعية المحاسبين اليابانيون (Keun - 2005 ، Y. ، Hyo) (منصور ، ٢٠٠٨) (نور وآخرون ، ٢٠٠٥) ، التكلفة المستهدفة بأنها عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة ، وذلك عن طريق تحديد مستويات لجودة المنتجات وأسعارها وشروط توزيعها ، وغير ذلك من الأمور المتعلقة بالمنتجات التي يمكن أن تساعد الشركات علي تحقيق إستراتيجيتها للربح ، وبشرط

أن تتم تحقيق هذه المستويات في مرحلة التخطيط والتطوير للمنتجات بحيث تحقق التطلعات وتفي باحتياجات العملاء. كما عرفها كاتب آخر (النابلسي ، ٢٠٠٨) ، عبارة عن عملية ضبط وتحديد أجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلي توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل ، وهناك العديد من التعريفات لأسلوب التكلفة المستهدفة التي تدور في نفس الإطار ، ولا تخرج عن نفس المضمون المذكور في التعريفات السابقة ، وهو أن التكلفة المستهدفة هي وسيلة يتم الاعتماد عليها لخفض تكلفة المنتج أو الخدمة ، مع مراعاة المحافظة علي الجودة المطلوبة لإشباع رغبات العملاء. وفي هذا الإطار ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة لإحداث نوع من التوافق مع تلك التحديات ، كما ذكر بعض الباحثين (منصور ، ٢٠٠٨) ، (زعرب ، ٢٠١١) ، (مهدي ، ٢٠٠٩) والذي يهدف تطبيقه إلي:-

١- خفض تكلفة الإنتاج أو الخدمات ، وهو الهدف الأساسي لتطبيق التكلفة المستهدفة ، مع مراعاة الحفاظ علي الجودة والالتزام بكافة الشروط ، مثل السعر المناسب وفقاً للأسعار السائدة في السوق ، والتوقيت المناسب وإرضاء العملاء ، وغيرها.

٢- السعي نحو تحقيق الربح المستهدف ، من خلال تحفيز العاملين في كافة المستويات الإدارية وتأهيلهم وتدريبهم علي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

٣- السعي نحو تحقيق التخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج أو الخدمات ، من خلال اتباع سياسات التخطيط الاستراتيجي بالشركة ، وزيادة فعالية تصميم وتطوير المنتجات أو الخدمات.

٤- جذب العملاء وتحسين الموقف التنافسي ، من خلال التطوير المستمر للمنتجات أو الخدمات وبحث روح الانتماء لدى العاملين بالمنظمة.

٥- التركيز علي البيئة الخارجية للمنظمة ، من خلال التركيز علي مواصفات المنتج أو الخدمة ورغبات العملاء والمنافسين ، مما يساعد علي الوصول إلي التكلفة التنافسية من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنظمة.

٦- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ علي الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة ، في ظل التغير المستمر في كل من أدواق العملاء والظروف التكنولوجية والاقتصادية السائدة.

٧- توفير احتياجات العملاء وإشباع رغباتهم ، من خلال تقديم منتجات أو خدمات جديدة بالجودة والسعر المناسب ، وهو ما يضمن الاستمرار في السوق.

٨- تحديد التكلفة المستهدفة علي مستوى المكونات يعمل علي زيادة قدرة الموردين علي الابتكار مما يؤدي إلي تحويل ضغوط المنافسة إلي الموردين ، وهذا يعود بالفائدة الإيجابية علي الموردين والشركة معاً.

٩- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة علي تحقيق وفورات تكاليفية كثيرة من خلال إدارة سلسلة القيمة بالشركة وعلاقتها بالعملاء والموردين بحيث يمكن إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة بأفضل توليفة من الإجراءات أو الأنشطة.

١٠- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يرسخ فكرة العمل بروح الفريق داخل الشركة ، لأنه لا يمكن تطبيقه إلا من خلال تضافر الجهود لمجموعة من الأفراد من مختلف المستويات الإدارية والأقسام داخل الشركة.

لا يحقق إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة الضمانات الكافية لنجاحه عند التنفيذ ، وإنما يجب أن يكون لديها الإيمان القوي بضرورة تطبيقه لضمان بقاء ونمو واستمرار المنظمة من خلال مواجهة المنافسة السائدة التي أصبحت من أهم سمات هذا العصر ، كما يجب أن يكون لديها من الإمكانيات ما يدعم نجاح هذا الأسلوب ، فقد أظهرت بعض الدراسات (أبو عودة ، ٢٠١٠) و (منصور ، ٢٠٠٨) من خلال إجراء استطلاع للرأي لعدد ١٣٥ شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة ، أن نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة يتطلب توفر العديد من المقومات من أهمها ، ما يلي:-

١- أن يكون لدي المنظمة نظام معلومات محاسبية متطور قادر علي استيعاب أحدث تطورات في المحاسبة بصفة عامة ، ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة.

٢- وجود نظام كفاء للتكاليف قادر علي حساب التكلفة المستهدفة بالاعتماد علي دراسة السوق واتجاهات الأسعار بالإضافة إلي التكلفة التاريخية.

٣- أن يكون لدي إدارة المنظمة إيمان راسخ بأهمية مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، لارتباطه وتأثيره علي جميع الإدارات داخل المنظمة.

- ٤- التدريب العملي للعاملين من خلال عقد دورات تدريبية لكيفية استخدام وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة وتحديد الأسعار.
- ٥- تنمية روح الفريق وتكوين فرق العمل من كافة الإدارات والتخصصات بالمنظمة.
- ٦- تنمية علاقات التعاون مع الموردين لتحقيق أكبر فائدة ممكنة لكلا الطرفين بدلاً من تطبيق سياسة ربح طرف علي حساب خسارة الطرف الآخر.
- ٧- تبادل كافة المعلومات المتوفرة لدى الإدارات المختلفة وعدم اقتصارها علي قسم بعينه دون باقي الأقسام الأخرى لتحقيق أقصى استفادة ممكنة لتلك المنظمة.
- ٨- استمرار فتح قنوات الاتصال بين الشركة والموردين والعملاء وكذلك بين كافة إدارات وأقسام الشركة للحصول علي المعلومات وتطبيق المقترحات ، التي تضمن للمنظمة البقاء والنمو والاستمرار في سوق المنافسة السائدة.
- ٩- تطبيق نظام تقييم الأنشطة للتعرف علي مدى مساهمة الأفراد في تحقيق استراتيجية خفض التكلفة وزيادة الأرباح للمنظمة.

أشارت إحدى الدراسات (الكبراتي ، ٢٠٠٥) أن استراتيجية أسلوب التكلفة المستهدفة تجسدت في اعتمادها علي أسعار المنافسين وبالتالي تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية مستقبلية من خلال اعتمادها علي إحدى الاستراتيجيات التنافسية الثلاثة التي تبرز الدور الاستراتيجي للتكلفة المستهدفة بوضوح ، وهذه الاستراتيجيات هي:-

- ١ - استراتيجية التحكم في التكلفة:- حيث تنجح البنك وفقاً لهذه الاستراتيجية في تبني وتنفيذ واكتساب ميزة تنافسية من خلال التكلفة المنخفضة وفقاً لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، التي يتم تطبيقها في مرحلة التخطيط والتصميم للخدمة.
- ٢- استراتيجية التمييز:- والتي تحققها البنوك وفقاً قدرتها علي تقديم خدمة بجودة عالية ومواصفات متميزة عن خدمات البنوك المنافسة ، ويمكن لأسلوب التكلفة المستهدفة تحقيق هذه الاستراتيجية أثناء مرحلة تنفيذ استراتيجية التحكم في التكلفة ، حيث يتم أثناء تنفيذ إجراءات خفض التكلفة مراعاة هدف تحسين الجودة وإشباع رغبات العملاء.
- ٣- استراتيجية التركيز:- حيث يتبنى البنك سياسة التركيز علي فئة معينة من العملاء ، أو قطاع معين في السوق المصرفية ، وهي الفئة التي يستهدفها البنك من خلال استراتيجية التحكم في التكلفة وإستراتيجية التمييز ، والتي تهتم بالخدمات ذات المواصفات الخاصة والجودة العالية ، وهو ما يساعد علي تحقيق الميزة التنافسية بأقصى درجات الكفاءة التي تضمن للبنك البقاء والنمو والاستمرار في السوق التنافسية السائدة مما سبق يتضح للباحث أن تخطيط التكلفة المستهدفة لخدمات البنوك التجارية لها دوراً إيجابياً في خفض تكلفة تلك الخدمات ، وبالتالي دعم كفاءة القدرة التنافسية لها في مواجهة البنوك المنافسة ، وضمان البقاء والنمو والاستمرار.

الدراسة الميدانية واختبار الفروض :

أولاً: اختبار الفرضية الأولى:

استخدم الباحث اختبار مان ويتني و كروسكال ولس لاختبار الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة عن طريق تحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وبين كل متغير من المتغيرات الديموجرافية للمستقضي منهم (النوع ، العمر ، المؤهل العلمي) لتحديد مدى الاختلاف بين اتجاهات المستقضي منهم في مدينة السادات الخاضعة للدراسة الخاضعة للدراسة باختلاف خصائصهم الديموجرافية (النوع ، العمر ، المؤهل العلمي)، وذلك نحو مدي واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ، ومن ثم؛ اختبار صحة الفرض الأول من فروض الدراسة، حيث قام الباحث بتطبيق الأسلوبين الإحصائيين

التاليين:

(أ) أسلوب الوصف الإحصائي باستخدام كل من الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت)، بالإضافة إلى اختبار مان ويتني، وذلك بالنسبة للمتغير الديموجرافي المتعلق بالنوع .

(ب) اختبار كروسكال ولس ، وذلك بالنسبة للمتغيرات الديموجرافية المتعلقة بكل من (العمر ، المؤهل العلمي). وقد تمثلت نتائج استخدام هذين الأسلوبين الإحصائيين فيما يلي:

(١) اتجاهات المستقضي منهم نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وفقاً للنوع: لتحديد الاختلافات بين اتجاهات المستقضي منهم في الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وذلك باختلاف النوع، قام الباحث بتطبيق أسلوب الوصف الإحصائي باستخدام كل من الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت)، بالإضافة إلى اختبار مان ويتي، حيث جاءت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (١).

جدول رقم (١٧)

الاختلافات بين اتجاهات المستقضي منهم في الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف مأخوذاً بشكل إجمالي ونحو كل متغير من متغيراته على حده باختلاف النوع

المتغيرات	النوع	الوصف الإحصائي		مستوى الدلالة	اختبار "ت" (درجات حرية)
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
واقــــــــع الإدارة الاســـــــــتراتيـــــــــجية للتكاليف	ذكور	٣,٩٦٥	٠,٩٩٨	٠,٠٠٢ (دالة عند مستوى ٠,٠٠٥)	٥,٨٤١
	إناث	٢,٨٥٤	١,٥١٠		(٢٤٦)

وتؤكد نتائج الجدول رقم (١) على وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم في الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف مأخوذاً بشكل إجمالي وذلك باختلاف النوع، حيث بلغت قيم اختبار "ت" لعينتين مستقلتين (ت المحسوبة = ٥,٨٤١).

(٢) اتجاهات المستقضي منهم نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وفقاً للعمر :

لتحديد الاختلافات بين اتجاهات المستقضي منهم في الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وذلك باختلاف العمر، قام الباحث بتطبيق أسلوب تحليل التباين أحادي الاتجاه One- Way ANOVA، حيث يمكن توضيح نتائج تحليل التباين بين اتجاهات المستقضي منهم في مدينة السادات الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٢)

نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اتجاهات المستقضي منهم في الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف باختلاف العمر

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف (د.ج)	مستوى الدلالة
واقــــــــع الإدارة الاســـــــــتراتيـــــــــجية للتكاليف	بين المجموعات	١٨,١٥٦	٤	٤,٥٣٩	٧,٥٧٧	٠,٠٠١ (دالة عند مستوى ٠,٠٠١)
	داخل المجموعات	١٤٥,٤٢	٢٤٢	٠,٥٩٩	(٢٤٢,٤)	
	الإجمالي	١٦٤,٣٢٦	٢٤٦			

ومما سبق نستنتج وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم حول واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في مدينة السادات الخاضعة للدراسة موزعة حسب العمر .

(٣) اتجاهات المستقضي منهم نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وفقاً للمؤهل العلمي :

لتحديد الاختلافات بين اتجاهات المستقضي منهم في مدينة السادات الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وذلك باختلاف المؤهل العلمي، قام الباحث بتطبيق أسلوب تحليل التباين أحادي الاتجاه One- Way ANOVA، حيث يمكن توضيح نتائج تحليل التباين بين اتجاهات المستقضي منهم في مدينة السادات الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، وذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٣)

نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اتجاهات المستقضي منهم في نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وفقاً للمؤهل العلمي

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف (د، ح)	مستوى الدلالة
واقف الإدارة الاستراتيجية للتكاليف	بين المجموعات	٢١،٢١	٣	٧،٠٧	٩،٣٠	٠،٠٠٠
	داخل المجموعات	١٨٧،٢١	٢٤٣	٠،٧٦٠	(٣) (٢٤٣)	(دالة عند مستوى (٠،٠٠١)
	الإجمالي	١٦٣،٦٣	٢٤٦			

ومما سبق نستنتج وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم حول واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف موزعة حسب المؤهل العلمي .

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية:

يناقش هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بالإجابة علي السؤال الثاني لهذه الدراسة والخاص بنوع ودرجة العلاقة بين فعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف (كمتغير مستقل) والقدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت (كمتغير تابع) ، ولتحقيق ذلك تم استخدام أسلوب الانحدار والارتباط المتعدد Multiple Regression Analysis للتحقق من نوع وقوة هذه العلاقة وذلك من خلال برنامج الخطوات المتتالية STEPWISE، ولعل هذا يرجع إلي كبر عدد المتغيرات من ناحية ، ووجود علاقات تبادلية بين المتغيرات في المصفوفة الارتباطية من ناحية أخرى ،ويمكن توضيح نوع ودرجة العلاقة بين المتغيرين السابق الإشارة إليهم، وكذلك الأهمية النسبية لفعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وذلك علي النحو التالي :

(أ) نوع ودرجة العلاقة :

نتلخص نتائج أسلوب تحليل الانحدار المتعدد في جدول رقم (٤) والذي يتضح منه ما يلي :

- أظهرت نتائج أسلوب تحليل الانحدار المتعدد أن هناك علاقة خطية موجبة وذات دلالة إحصائية بين فعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف والقدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت (مأخوذة بصورة إجمالية) وأن هذه العلاقة ذات قوة عالية (٦٩%) وفقا لمعامل الارتباط المتعدد .
- أن فعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف يمكن أن يفسر حوالي ٤٨% (وفقا لمعامل التحديد) من التباين الكلي في القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .

(ب) الأهمية النسبية لفعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف:

أظهرت نتائج أسلوب تحليل الانحدار المتعدد أن جميع عناصر فعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف تتمتع جميعها بعلاقات خطية ذات دلالة إحصائية فيما بينها وبين القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .

هذا ويجب الإشارة إلي أن هذه المتغيرات – مرتبة حسب درجة أهميتها – تشتمل مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف (٠،٧٠) ، أهمية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف (٠،٦٧) ، أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكاليف (٠،٦٢) وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (٢١/٢).

معامل التحديد	معامل الارتباط	معامل الانحدار بيتا	فعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف (الأكثر تأثيرا في القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت)
٠،٥٠	٠،٧١	**٠،٧٠	• مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف .
٠،٥٦	٠،٧٥	**٠،٦٧	• أهمية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف .
٠،٥١	٠،٧٢	**٠،٦٢	• أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكاليف .
		٠،٦٩	معامل الارتباط في النموذج

معامل التحديد في النموذج	٠,٤٨
قيمة ف المحسوبة	٥,٦٤١
درجات الحرية	٣,٢٤٣
مستوي الدلالة الإحصائية	٠,٠٠١

جدول رقم (٤)

نوع ودرجة العلاقة بين فعالية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والقدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت
** مستوي الدلالة عند ٠,٠٥ طبقا لاختبار ت .

وفي ضوء ما تقدم يمكن رفض فرض العدم القائل (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والقدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت) وقبول الفرض البديل مأخوذاً بصورة إجمالية ، وذلك بعد أن أظهر نموذج تحليل الانحدار المتعدد أن هناك علاقة جوهرية عند مستوي دلالة إحصائية ٠,٠٥ (وفقا لاختبار ف) بين فعالية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والقدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت.

النتائج والتوصيات :

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي :

- وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت الخاضعة للدراسة نحو واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف مأخوذاً بشكل إجمالي وذلك باختلاف النوع، حيث بلغت قيم اختبار "ت" لعينتين مستقلتين (ت المحسوبة = ٥,٨٤١).
 - وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم حول واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في مدينة السادات الخاضعة للدراسة موزعة حسب العمر .
 - وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم حول واقع الإدارة الاستراتيجية للتكاليف موزعة حسب المؤهل العلمي .
 - هناك علاقة خطية موجبة وذات دلالة إحصائية بين فعالية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والقدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت (مأخوذة بصورة إجمالية) وأن هذه العلاقة ذات قوة عالية (٦٩% وفقاً لمعامل الارتباط المتعدد) .
 - أن فعالية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف يمكن أن يفسر حوالي ٤٨% (وفقاً لمعامل التحديد) من التباين الكلي في القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .
 - أن جميع عاصر فعالية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تتمتع جميعها بعلاقات خطية ذات دلالة إحصائية فيما بينها وبين والقدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت .
- وفي ضوء النتائج السابقة ، تمكن الباحث من عرض مجموعة من التوصيات التي يمكن الاسترشاد بها في الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت ،

التوصيات :

- محاولة استخدام التقنيات الحديثة لقياس الأداء ولاسيما بطاقة التصويب المتوازنة لأنها تهتم بالجوانب المالية وغير المالية.
- ضرورة ربط الوحدات المختلفة في المنظمات بشكل عام بشبكة تستخدم الكمبيوتر لتوزيع المعلومات الضرورية لأغراض الرقابة.
- زيادة كفاءة نظام الاتصالات لما له من تأثير على زيادة فاعلية الرقابة الاستراتيجية

- الاهتمام بالروح المعنوية للعاملين و زيادة رضا العاملين لما لهم من أثر كبير على أداء المنظمة بشكل عام.
- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نظراً لما يحققه من مزايا خفض التكلفة ورفع كفاءة التسعير وزيادة القدرة التنافسية .
- ضرورة أن يعمل الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت علي توفير المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتضمن نجاحه في خفض تكلفة الخدمات مع الحفاظ علي الجودة اللازمة لتلبية احتياجات العملاء.
- ضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لمحااسبة التكاليف في الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت ، وإجراء التدريب العلمي والعملية لكوادر البنوك لتوفير الكفاءات اللازمة لتطبيقه ونجاحه.
- ضرورة قيام الجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت بتطوير نظم المعلومات المحاسبية المطبقة بها ، لتصبح قادرة علي استيعاب وتطبيق نظم التكاليف غير التقليدية ، ومواكبة التطورات المستمرة في قطاع الخدمات بصفة خاصة في الفترة الأخيرة.

المراجع :

- سليمان الدلاهمة (٢٠٠٨) أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- باسم مكحول (٢٠٠٣) هيكل التكاليف واقتصاديات الحجم وعوائده في الصناعات الفلسطينية لسنة ١٩٩٧: دراسة تحليلية قياسية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، ١٧ (١): ١٤٧-١٧٢.
- عبد الرزاق الشحادة (٢٠١٠) القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ٢٦ (١): ٢٧٣-٣٠٤.
- نادية راضي عبد الحليم (٢٠٠٥) دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، عدد خاص، المجلد الواحد والعشرون، كلية الأعمال والاقتصاد، جامعة الإمارات، الإمارات العربية المتحدة، ديسمبر.
- خليل الحمداني (٢٠١١) التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية: نموذج مقترح، جامعة ورقلة، الجزائر، ٢٢-٢٣ تشرين ثاني/نوفمبر.
- حنان سعدي سياف (٢٠١٤) القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنتحاتمة بوزيان SCHB - قسنطينة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر.
- مهاوات لعبيدي (٢٠١٥) القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- المعاضيدي ، معن وعادله ، (٢٠٠٥) ، إسهامات نظرية الاستراتيجية القائمة على الموارد في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة نظرية) ، مجلة بحوث مستقبلية ، العدد (١٥) تموز ، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة ، الموصل ، العراق .
- هل ، شارلز و جونز ، جاريت ، (١٩٩٩) ، الإدارة الاستراتيجية : مدخل متكامل ، ترجمة ومراجعة رفاعي محمد رفاعي و محمد سيد أحمد عبدالمتعال ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
- الجنابي ، معاد إبراهيم ، ٢٠١١ ، " الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة " ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد — جامعة تكريت ، المجلد (٧) ، العدد (٢١).

- الحملاوي، صالح محمد حسني، ٢٠١١، "مدخل مقترح لتطوير إجراءات مراجعة المشتقات المالية مع دراسة تطبيقية في البنوك التجارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة بنها، السنة ٣١، العدد (١)، المجلد الأول.
- Krajwiski, L. J. & Ritzman, K. P., (2005), Operations Management-Processes & Value Chains, 7th.ed., Prentice Hall, Inc.
- LLC, Best Practice (2001), Bench marking for best practices : winning Through Innovative Adoptions, www.benchmarking reports.com .
- Lopez, Jose, et. al., (2004), Organizational Capital as Competitive Advantages of the Firm, Working Paper, University of Completeness de Madrid, Madrid, Academic Track (K).

ABSTRACT

tuajih kl munazamat al'aemal fi 'iitar aldughut albiyyat waltanafusiat almutazayidat mushkilat jawhariat tatamathal fi saeyiha almustamiri lilbath ean almasadir alty tatamakan min khilaliha min tahqiq alnajah fi almydan altnafsy , ldhik njdha taseaa 'iilaa tahqiq mustawayat 'iintaj wasieat 'aw tajmie almawjudat walmawarid (almlmwt waghayr almlmws) bahjam kabirat libina' qudrat 'iistratijiat watahqiq almzaya altanafusiat lilmunazamat min khilal altfwq ealaa qudrat almunafisin waltaqlm mae aldynamykyt almutasaeidat llbyyat altanafusiat alty taemal fiha wabima yadman laha tahqiq alastdamt llmzaya altanafusiat lteyq dukhul mnafsyn jadad 'iilaa alqitae alsinaei aldhy taemal fih , wthqq alaistimrar fi 'iitar mustawayat mutamayizat min al'ada' almnzmy . wafi hdha al'iitar zaharat bed alastryjyat dhat alealaqat bikhafd altkalyf , minha 'uslub altkalyf eali 'asas alnashat , waslwb altklft almsthdf baetbarhma min alwasayil alty 'athbatat faealiatiha fi majal khafd tkalyf al'iintaj fi alsharikat alsinaei , waqad austukhdimat bed aldirasat aledyd min alturuq alttwryt litahsin kafa'at wfelyt aistikhdam hadhih alastryjyat mithl handasat alqimat waltkalyf almtwrt wa'iidarat al'anshitat , wmazalt aljuhud mustamirat liwade hulul jadidat ltkhfyd altkalyf , wawade baramij 'akthar kafa'at wfelyt fi 'iidarat mawarid alwahdat alaiqtisadiat , wama yataratab ealayh min daman 'iidarat altkalyf bitariqat aiqtisadiat wadihatan , wataqdim muntajat 'aw khadamat tshbe rghbat alemla' , wthqq mutatalabat zuruf almunafasat almahaliyat walealmy.