



**أثر أساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي في الشركات
الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**

**The Impact of Management Accounting Methods on the
Efficiency of Financial Performance in Industrial Companies
Listed on the Kuwait Stock Exchange**

إعداد

د. طلال ناصر بن بحلق

**دكتوراه الفلسفة في العلوم التجارية
(تخصص المحاسبة)**

talal_00@hotmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

**كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد (٧) - العدد (١٢) الجزء الثالث
يوليو ٢٠٢١ م**

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

الملخص: هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الكويتية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة عشوائية بلغت (١٨٧) فرداً، وقد تم التأكد من صدقها وثباتها، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية، وأظهرت الدراسة مجموعة من النتائج، أهمها: أن المتوسط الحسابي الكلي لفقرات مجال أسلوب سلسلة القيمة جاءت مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٧٥)، وأن المتوسط الحسابي الكلي لفقرات مجال أسلوب التكلفة المستهدفة جاءت متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٥٨)، وأن المتوسط الحسابي الكلي لفقرات مجال أسلوب التصنيع في الوقت المناسب جاءت متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٥٨)، أن متوسط الأداء الكلي لفقرات مجال أسلوب تكاليف الجودة جاءت متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٦٥)، كما أظهرت الدراسة أن هناك أثر إيجابي بين أساليب المحاسبة الإدارية المتمثلة بـ (أسلوب سلسلة القيمة، وأسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب التصنيع في الوقت المناسب، وأسلوب تكاليف الجودة) على كفاءة الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تتخذ الشركات الصناعية الكويتية بتطوير وتحديث عمليات الإنتاج بما يواكب التطورات الحديثة وتزيد من فاعلية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بما ينعكس إيجاباً على أدائها المالي وقدرتها على تحقيق التميز في الأسواق الصناعية المحلية والإقليمية والعالمية.

الكلمات المفتاحية: أساليب المحاسبة الإدارية، كفاءة، الأداء المالي، الشركات الصناعية، الكويت.

Abstract: The study aimed to identify the impact of management accounting methods on the efficiency of financial performance in industrial companies listed on the Kuwait stock exchange, and to achieve the objectives of the study a questionnaire was designed and distributed to a random sample of (187), and has been confirmed its validity and reliability, and has been using the descriptive analytical approach were analyzed using Statistical package for social sciences (spss), the study showed a set of results, the most important of which: The total mean for the paragraphs of the value chain method is high, (3.75), and that the total mean of the paragraphs of the target costing method range was medium (3.58), and that the total mean of the paragraphs in the just in time manufacturing method range was medium (3.58), and that the total mean of the paragraphs of the quality costs method range was medium (3.65), that there is a positive impact for the management accounting methods (value chain, target costing, just in time manufacturing, & quality costs) in the efficiency of financial performance of Kuwaiti industrial companies, and the study recommended the need for Kuwaiti industrial companies to develop and modernize production processes in keeping with recent developments, and increase the effectiveness of applying management accounting methods, which reflects positively on their financial performance, and their ability to achieve excellence in local, regional and international industrial markets.

Keywords: Management Accounting Methods, Efficiency, financial performance, industrial companies, Kuwait.

المقدمة:

إن للتطور الذي شهده القطاع الصناعي والتغيرات المتسارعة في مجالات التصميم والتصنيع والخدمات، وكذلك الاهتمام الكبير بالبيئة المحاسبية وتفاقم حجم البيانات والمعلومات التي أضحت بحاجة ماسة لتفسير ومعالجة وتحليل وقياس في المجالات الصناعية، إلى جانب المنافسة الشرسية بين الشركات الصناعية المحلية والعالمية جميع هذه العوامل كانت السبب الرئيسي وراء الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية، باعتبارها أحد التطورات المحاسبية التي يتم استخدامها في الدول المتقدمة والتي بدورها تؤثر بالإيجاب على أدائها، فهذه التغيرات تثير القلق لدى أصحاب الشركات فهي تضعهم أمام تحديات عصبية للمحافظة على مركزها التنافسي والحصة السوقية لها (Waihenya, 2019: 1-2)؛ إذ أن وسائل حسم المنافسة في تلك الشركات لم تعد معتمدة بشكل أساسي على عملية الإنتاج فقط، وإنما تجاوزت أبعد من ذلك، فقد أرتأت الإدارات الحديثة في الشركات الصناعية لتوظيف أساليب المحاسبة الإدارية بغية تقييم عملياتها، ولتساعد على تخطيط تكاليف التشغيل وتوجيهها ومراقبتها (Wahyuni & Putra, 2020:1245)، الأمر الذي يساهم في تحقيق الأرباح، ويلبي رغبات العملاء، وكما يحد من الفاقد ويقدم المنتج أو الخدمة بتكلفة أقل وجهد أعلى (العنثري، ٢٠٢٠: ٢).

أن هذه التغيرات ساهمت بشكل أو بآخر في بروز فلسفات ونماذج متطورة كنماذج ضبط الوقت وإدارة الجودة الشاملة وكذلك نظم التصنيع المرن ونماذج القياس المتوازن، وللتكيف مع مثل هذه التطورات التي اعتزت القطاع الصناعي كان لا بد من النظر من جديد في أساليب المحاسبة الإدارية التي أوجدتها نظم المعلومات المحاسبية، إذا أن أساليب المحاسبة التقليدية باتت عاجزة عن امداد الإدارة ببيانات التكاليف المطلوبة للبت فيها، والاهتمام برغبات العملاء وتلبيتها (الحاج، ٢٠١٦: ٢٨٣).

وفي ذلك أكد (Adu-Gyamfi, Yusheng & Chipwere, 2020: 103) أنه في حال تمكنت الشركات من التخلي عن أساليبها المحاسبية التقليدية واستبدالها بأساليب أكثر حداثة فإن هذا يضمن لها البقاء والديمومة في ظل بيئة شديدة المنافسة.

من المعروف أن الاعتماد على الأساليب المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية أمر في غاية الأهمية لتمكين الشركات الصناعية من التفوق والتميز، وتجويد كفاءة أدائها المالي، بصرف النظر عن طبيعة مهامها وأنشطتها، ولكي تستطيع الشركات المحافظة على مركزها التنافسي كمصدر أولي للبيانات التي تتطلبها الإدارة ينبغي عليها أن تنتهج نظم التصنيع المبتكرة في الوقت الملائم، وأسلوب سلسلة القيمة، وأيضاً أسلوب التكلفة المقصودة، وأسلوب تكاليف الجودة بغية تزويد كل من المدراء والمحاسبين بالمعلومات المالية المطلوبة لمعاونتهم على اتخاذ القرارات، والإبقاء على موارد تلك الشركات (طاهر، ٢٠١٨: ٥٠٦).

كما أكد العديد من الباحثين كأمثال (Gichaaga, 2014:52) و (Alabdullah, 2019: 105) ومالك ومهدي (٢٠١٩: ٢٠١٨-٢٠) و (Abdullah, 2019: 397) على أن توجه الشركات لتفعيل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من شأنه أن يحقق الكثير من المحاسن والفوائد حيث أنها ترفع من قدرتها على تجويد ميزتها التنافسية، وكذلك كفاءتها المالية والإنتاجية الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على بقائها، وعلى الدرجة ذاتها من الأهمية من المحتمل أن يقود تطبيق هذه الأساليب إلى التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة، والإبقاء على الأنشطة الاقتصادية المجدية مما يقلل ذلك من نسبة الهدر في التكاليف، وبالتالي النهوض بمستوى الأداء المالي للشركة.

أن أساليب المحاسبة الإدارية المتطورة متعددة ومتنوعة لا حصر لها، ولعل أبرزها:

١- أسلوب سلسلة القيمة، وهو أسلوب تم تطويره من قبل مايكل بورتر في بدايات عام ١٩٧٩، وتُشير إلى سلسلة الأنشطة التي تساهم في جعل قيمة المنتج أكثر من تكلفته، والعملية التي يتم خلالها منح قيمة للمواد الأولية الخام التي تتلقاها الشركة، ويتم ذلك عبر القيام بعمليات عديدة واجراءات ابتداء من البحث والتطوير (ولادة الفكرة) ولغاية تسليم المنتج وتقديم خدمات ما بعد البيع بغية تصنيع وابتكار منتج مُنتج نهائي بقلب جديد، وتسويقه بشكل جيد والتمكّن من بيعه إلى العملاء وتحقيق ربح مادي (نعمان، ٢٠١٧: ٦١٩)؛ حيث إنّ الهدف العام من هذه السلسلة هو خلق مستوى من التنافس في الاسواق المحلية والاقليمية والعالمية وتقديم أقصى قيمة بأقل تكلفة ممكنة من خلال تخفيض كلفة الفشل وتحسين الجودة وإيجاد الطرائق لتحسين العوائد بحيث تزيد من كفاءة الأداء المالي وتطوير العمل، وتقوم الشركات المختلفة بإجراء تحليلاً لسلسلة القيمة عن طريق النظر إلى كل خطوة مطلوبة لإنتاج مُنتج جديد، أو خدمة معينة، وتحديد طرق لزيادة كفاءة هذه السلسلة (Osim, Umoffong & Goddymkpa, 2020: 57).

٢- أسلوب التكلفة المستهدفة، وهي عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبياً، إلا أنها تؤثر تأثيراً كبيراً على ربحية المنظمات والأعمال التجارية، وتعني بضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل. وتكمن الغاية المنشودة من هذا الأسلوب في السيطرة على التكاليف، وتحديد سعر للمنتج أو الخدمة المقدمة، والتوصل لقرار ملائم، مما يحسن من جودة الأداء المالي، ويزيد القدرة التنافسية والبقاء في السوق. ويتطلب مدخل التكاليف المستهدفة الاهتمام بالوضع الداخلي للمنظمة، والوقوف على الوضع الحالي للسوق، وتحديد السعر المستهدف، وتحديد التكلفة والأرباح المستهدفة، ومقارنة التكلفة المستهدفة مع متطلبات جودة المنتج، ومناقشة وتحليل البدائل، وإنشاء وضع نماذج لتكلفة المنتج لدعم اتخاذ القرارات، واستخدام الأدوات لتخفيض التكلفة، وتخفيض تطبيقات التكلفة غير المباشرة، وقياس نتائج وقدرات واهتمامات الإدارة وذلك وفقاً للأسس السوقية للمنتج أو الخدمة من مرحلة التصميم إلى مرحلة البيع والتسليم النهائي والتي ترنو الشركة لبلوغها وعدم تلاشيها (الكساسبية، ٢٠١٨: ٥٩-٦٨).

٣- أسلوب التصنيع في الوقت الملائم، والمعروف أيضاً باسم نظام إنتاج تويوتا (TPS) صدر من قبل شركة تويوتا اليابانية بين ال ١٩٦٠م و ١٩٧٠م، وهو منهج يعني إنتاج أو توريد الأصناف التي نحتاج إليها بالضبط في وقت الاحتياج إليها، بهدف أساساً إلى تقليل الفاقد المترتب على الإنتاج الزائد عن المطلوب وتقليل الوقت داخل نظام الإنتاج وأوقات الاستجابة من الموردين والزبائن لخفض تكاليف المخزون ليساوي صفراً، وترنو الشركة جراء اتباع هذا الأسلوب إلى زيادة الأداء المالي، وتقليل قيمة الهدر والتكاليف. وذلك عن طريق "خفض المخزون بين مراحل الإنتاج المختلفة من المورد إلى العميل، وخفض زمن التوريد، وخفض التكلفة، ومنع الأعطال والمنتج المعيب، والوصول إلى حركة انسيابية تامة للمواد والأجزاء والمنتج التام، وأن يكون لكل فرد دور محدد ويمثل قيمة مضافة للمنتج" (العنتري، ٢٠٢٠: ٢٨).

٤- أسلوب تكاليف الجودة، ويعتبر من الأساليب التي أثبتت فاعليتها وجدارتها في الكشف عن جميع المشاكل التي تواجه بيئة التصنيع الحديثة لتفاديها قبل وقوعها، وللحيلولة دون فشل أو افلاس الشركة، وذلك من خلال جمع التكاليف التي يتحملها المنتج والمتعلقة بتحديد مستوى جودة المنتج وتحقيقه والتحكم فيه، وتقييم مدى مطابقة مواصفات المنتج مع متطلبات ورغبات المستهلك. كذلك، تكاليف التي تتحملها الشركة للإخفاقات التي تحدث نتيجة عدم الوفاء بمتطلبات الجودة على المستوى الداخلي والخارجي للمنظمة، ويمتاز هذا الأسلوب في أنه مؤشر قوي لتحفيز الإدارة العليا على تطبيق وتنفيذ مفهوم تكاليف الجودة، وأكثر المنافع التي يحققها الأسلوب هو تخفيض التكاليف الإجمالية للمنتج والتحكم والسيطرة عليها بفعالية وبالتالي زيادة أرباح المنظمة، بالإضافة إلى إنه أكثر دقة في تقييم وتقدير التكاليف ووضع الميزانيات بشكل واقعي، وتحويل الجودة إلى أرقام بسيطة

ليساعد الإدارة على معرفة نسب الخسارة وعمل الشيء بشكل صحيح من المرة الأولى؛ وفي ضوء ما تقدم فإن الشركات الصناعية أضحت تعتمد أساس الجودة العالية في طرح واستحداث ونتاج منتجات أو خدمة من أجل المحافظة على حصتها السوقية وبما يعزز من قدرتها التنافسية (غنمة، ٢٠٢٠: ٢١-٢٥).

في هذا الصدد، يوضح (Sari, et al. 2020:1) أن جودة الأداء المالي يساعد على حسن استثمار الشركة لمواردها ومقوماتها، نظراً لكونه مطلب هام في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة واتخاذ القرار الحكيم والصائب، على اعتبار أن المال يشكل عصب الحياة؛ ولضمان كفاءة الأداء المالي للشركة هناك أمور يجب أخذها بالحسبان حيث لا بد من الوقوف على نقاط القوة وتعزيزها وتقادي نقاط الضعف فيها، وأيضاً البحث عن جوانب الانحراف في إدارتها المالية والعمل على إصلاح ما اعوج منها (Al-Hawatmeh, 2020: 544)، وبعبارة أدق الاستثمار الأمثل لمواردها من قبل الأطراف المستفيدة (أصحاب القرار والمستثمرين والعملاء والمقرضين والموردين) من أجل اتخاذ القرارات الإدارية والاستراتيجية حيالها، فالأداء المالي بمثابة المرآة العاكسة لأنشطة ومهام الشركة (الكسنزاني، ٢٠١٩: ١٧).

وعلى الرغم من الفوائد والمحسن التي تحققها هذه الأساليب للشركات، إلا أن هناك بعض المأخذ والسلبيات التي وجهت لها من بينها أن تكلفة المنتج غير دقيقة، ويرجع ذلك للمشاكل الخاصة بتوزيع التكاليف غير المباشرة (Hariadi & Alsawayeh, 2020)، إضافة إلى أن الاستفادة من معلومات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات ما زالت ضمن إطار ضيق ومحدود (زعر، ٢٠١٣: ٣).

كما ويضيف الخالدي (٢٠١٥: ١٤-١٦) أن ثمة هناك فجوة كبيرة في الأساليب المحاسبية الإدارية ونظم التصنيع الجديدة في الشركات الصناعية، فالتطورات التقنية المتلاحقة في عمليات التشغيل جعلت هذه الأساليب بعيدة ربما عن الأداء المالي للشركات الصناعية في ظل نظم التصنيع الحديثة.

ويذكر كل من (Ejike & Nweze, 2019:5) و (Safari Sarchah, Yazdifar & Pifeh, 2020: 18-20) أن مساهمة الشركات الصناعية والمؤسسات المالية في مجال المحاسبة الإدارية على أرض الواقع ضعيفة جداً تكاد تكون معدومة، وأن الأساليب المتطورة التي تطرحها الإدارة ربما لا تتلاءم ومتطلباتها، وتفقد للخصائص المتميزة لها.

أن الشركات الصناعية الكويتية مثلها مثل الشركات الأخرى باتت تشهد تغيرات سريعة أوجدتها المنافسة الشرسة، حيث أضحي من الهام أن يتم النهوض بمستوى أداء تلك الشركات بما يضمن جدارة أدائها المالي، ويحافظ على بقائها، وذلك من خلال البحث عن كل ما هو مبتكر في أساليبها المحاسبية. وعلى مر السنين، كان التحدي المتمثل في الحفاظ على انخفاض التكاليف من أجل الحفاظ على أداء أفضل هو السائد في معظم الشركات الصناعية الكويتية وخاصة تلك المدرجة في البورصة، بسبب الضغوط التي فرضها المساهمين على الشركات، ولكن سرعان ما تغير الحال مع الوضع الاقتصادي العام في الكويت ودول العالم، حيث انصرف أغلب المستثمرين للبحث عن شركات صناعية قادرة على تحقيق ثروة حقيقية لهم، وبذلك فإن الشركات التي يكون أدائها المالي ضعيفاً فإنها لا تكون مطمع للمستثمرين.

ونظراً لما تعانيه الشركات الصناعية الكويتية من صعوبات وعراقيل أدت إلى أحداث فجوة صناعية وتنافسية كبيرة بينها وبين مثيلاتها من الشركات المحلية والأجنبية التي تعمل في نفس مجالها، تجلت في ارتفاع أسعار المنتجات الصناعية نتيجة لارتفاع تكاليف الإنتاج، هذا دعا إلى البحث عن أساليب محاسبية أكثر حداثة تقود إلى تجويد الأداء المالي لديها، وعليه، توصل الباحث لضرورة

إجراء مثل هذه الدراسة لقياس أثر أساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي على الشركات الصناعية الكويتية، عن طريق انتهاج الشركات الصناعية أسلوب التصنيع الحديثة في الوقت المناسب، وأسلوب سلسلة القيمة، وأسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب تكاليف الجودة من أجل التوصل لاستراتيجية تضمن كفاءة الأداء المالي لتلك الشركات.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

أن عدم تبني الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وعدم مواكبتها للأنظمة التكنولوجية الحديثة لتوفير معلومات ملائمة لإدارة الشركة يؤثر بشكل مباشر على التكلفة وجودة المنتج، حيث يفقد المنتج المحلي قدرته على المنافسة أمام المنتجات المستوردة والمحلية، بل وقد يضعف قدرتها التنافسية في السوق المحلي والعالمي، علاوة على ذلك، فإنه يفقد الإدارة القدرة على التعرف عن طبيعة العلاقة التي تربط بين التكلفة والسعر المنافس في السوق، الأمر الذي يحتم عليها تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتطويرها والبحث في انعكاساتها على الأداء المالي في الشركات الصناعية لكي تستطيع إدارة الشركة أن تتخذ القرارات على أسس علمية، نظراً لكون الشركات الصناعية الكويتية رافدة لخزينة الدولة، إضافة إلى أنها تدعم الموازنة بإيرادات ضريبية الدخل والرسوم الأخرى، وأنها تعتبر العصب الأساسي لتطور الدولة ونموها وازدهارها، مما أدى إلى ضرورة قيام الشركات الصناعية الكويتية كغيرها من الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية لتمكينها من ممارسة أنشطتها الإدارية والتي من المتوقع أن تؤثر على أدائها المالي. لذا فقد تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي: هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية؟ ويتفرع منه الأسئلة الفرعية الآتية:

- ١- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب سلسلة القيمة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية؟
- ٢- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة المستهدفة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية؟
- ٣- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التصنيع في الوقت المناسب على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية؟
- ٤- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب تكاليف الجودة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية؟

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من أهمية الموضوع، حيث ترتبط أساليب المحاسبة بفاعلية وكفاءة الأداء والشؤون المالية في مختلف الشركات وتحديد الشركات الصناعية باعتبارها إحدى أهم القطاعات الداعمة للاقتصاد القومي في الكويت، خصوصاً بعد أن أدركت الشركات الصناعية بأن للأساليب المحاسبية الإدارية أثراً في خدمة اصحاب المصالح والجمهور من جهة، وتعظيم أرباح تلك الشركات وارباح المساهمين فيها من جهة ثانية، وتحسين الأداء المالي وصولاً للميزة التنافسية من جهة ثالثة، كما تنطلق أهمية الدراسة في إفادة الجهات المهنية والصناعية حول الموضوع بما ستسهم في تنمية قدرتها على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المالية والإدارية الرشيدة على مستوى الوحدات الصناعية، وتعزيز من موقفها التنافسي في الأسواق المحلية والعالمية، فضلاً عن كونها تعتبر من أوائل الدراسات - في حدود علم الباحث - التي تسلط الضوء على أساليب المحاسبة الإدارية وأثرها على كفاءة الأداء المالي في شركات الصناعة الكويتية في محاولة منها لتعزيز هذا المفهوم وتطبيقاته،

وبما ينعكس على استحداث طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الإدارية لمواجهة تحديات بيئة التصنيع، وبما يضمن استمرار ونمو وتحسين أدائها المالي وتحقيق مزايا تنافسية، بالإضافة لمساعدة الباحثين والمهتمين في دراسة الموضوع من خلال التوصيات والمقترحات والنتائج التي تقدمها الدراسة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

١. التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات - عينة الدراسة - وأهميتها وأثرها في كفاءة الاداء المالي من وجهة نظر الإداريين والمحاسبين العاملين في تلك الشركات.
٢. التعرف على درجة إلمام الشركات الصناعية الكويتية بأساليب المحاسبة الإدارية.
٣. الوقوف على رأي الإداريين والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية -عينة الدراسة-حول أثر أساليب المحاسبة الإدارية (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، أسلوب تكاليف الجودة) على كفاءة الأداء المالي للمنشآت الصناعية الكويتية.
٤. الوصول إلى نتائج وتوصيات قد تفيد متخذي القرارات الإدارية والمالية في الشركات الصناعية والجهات المهتمة بالمجال.

فرضيات الدراسة:

يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

HO: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، ويتفرع منه الفرضيات الفرعية الآتية:

HO₁: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب سلسلة القيمة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

HO₂: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة المستهدفة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

HO₃: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التصنيع في الوقت المناسب على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

HO₄: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب تكاليف الجودة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

مصطلحات الدراسة:

١- **المحاسبة الإدارية (Management Accounting):** تعرف بأنها: " نظام لتجميع، وتبويب، وتلخيص، وتحليل، وأعداد التقارير عن تلك المعلومات التي تساعد الإدارة على ممارسة أنشطتها

الرقابية، واتخاذ قراراتها الإدارية والمالية المتنوعة، وهي جزء من نظام المعلومات الإداري للشركة، حيث يعتمد المدراء الماليون والمحاسبون على معلومات ذلك النظام في تخطيط ورقابة عمليات الشركة" (يوسف وآخرون، ٢٠١٩: ١٠). وهي أيضاً مجموعة من المعلومات السرية التي تتوفر في الشركة، لا يتم الوصول لها إلا من قبل صناع القرار، وهي تضم معلومات عن التكاليف والإيرادات وحجم المبيعات من السلع والخدمات التي تقدمها الشركة وحجم العائد والربح والأداء المالي للشركة (Tuovila, 2020).

٢- أسلوب سلسلة القيمة (Value Chain): وهي تسلسل عملية الإنتاج أو الأنشطة التي تضيف القيمة للمنتج حتى يصل إلى المستخدم النهائي، والقيمة المضافة يمكن قياسها وتحليل توزيعها على طول السلسلة (العنري، ٢٠٢٠: ١٧).

٣- أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing): تعرف بأنها: "أحد أساليب المحاسبة الإدارية التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف من مرحلة تصميم المنتج إلى مرحلة إنتاجه مع التأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتحقيق الربح التنافسي، واتباع الإدارة لهذا الأسلوب سيزيد من قدرة الشركة التنافسية ويساعدها على تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار، ويزيد من ثقة ورضا العملاء في التعامل مع الشركة" (العاني، ٢٠١٥: ٣١-٣٢).

٤- أسلوب التصنيع في الوقت المناسب (Just in Time Manufacturing): ويعرف بأنه: "هو أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية وهو يعتمد على تخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن أو السعي لجعله يساوي صفر إن أمكن ذلك، وبالتالي يعمل على خفض التكاليف الناتجة من التخزين، إلا أن هذا الأسلوب فرض على نظام التكاليف وجود مجموعة من المشاكل التي لم تكن ظاهرة في ظل وجود مخزون، مما تطلب ضرورة توطيد علاقات ثقة قوية مع الموردين والدائنين لضمان توريد الخامات المطلوبة في الوقت المطلوب، وتوطيد علاقات ثقة قوية مع العملاء لضمان استمرارية تعاملهم مع الشركة" (الجبوري، ٢٠١٥: ٢٤-٢٦).

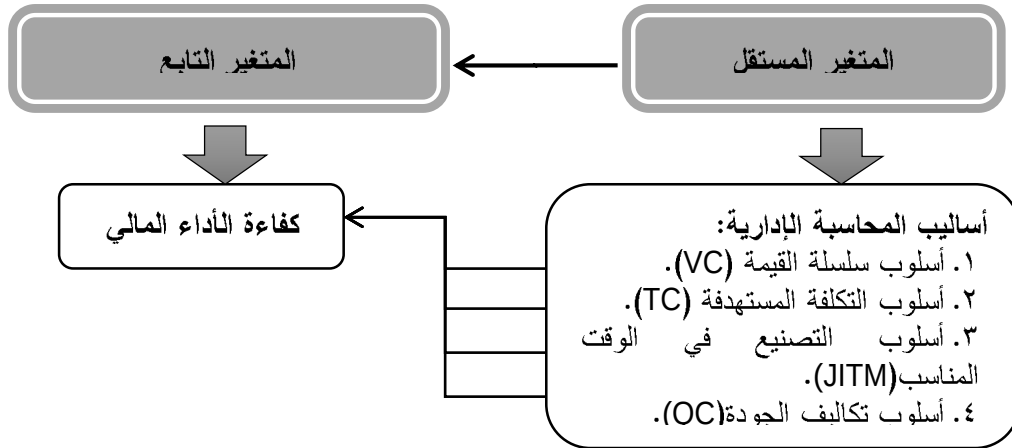
٥- أسلوب تكاليف الجودة (Quality Costs): تعرف بأنها تكاليف الجودة الجيدة التي تتحملها الشركة من أجل ضمان تطوير ونجاح المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة، وتكاليف الجودة الرديئة التي تتحملها الشركة نتيجة معرفة عيوب المنتج أو الخدمة وعدم مطابقته للمواصفات وذلك بهدف جعلها مقبولة للعملاء وتلبي متطلباتهم (Almosre & Kathem, 2019: 551).

٦- كفاءة الأداء المالي (Financial Performance): ويعرف بأنه: "مؤشر عام للصحة المالية الشاملة للشركة خلال فترة زمنية معينة، ويمكن الاعتماد عليه لمقارنة شركات مماثلة في نفس الصناعة أو لمقارنة أداء الشركة مع نفسها عبر السنوات السابقة" (العنري، ٢٠٢٠: ٤٠).

نموذج ومتغيرات الدراسة:

تم بناء نموذج تصوري للمتغيرات التي تناولتها الدراسة استناداً إلى الدراسات السابقة الميدانية التي تم جمعها، والشكل الآتي يوضح ذلك:

الشكل رقم (١): نموذج ومتغيرات الدراسة



المصدر: النموذج من اعداد الباحث

نطاق الدراسة: اقتصر الدراسة على الحدود الآتية:

١. الحدود البشرية: اقتصرت الدراسة على المدراء الماليين والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الكويتية.
٢. الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية دون شمول الشركات الأخرى بالدراسة.
٣. الحدود الزمانية: طبقت الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين أكتوبر وحتى ديسمبر من العام ٢٠٢٠.

الدراسات السابقة ذات الصلة:

١- دراسة العاني (٢٠١٥) والتي هدفت إلى الكشف عن أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية لدى شركات صناعة الأدوية الأردنية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع الاستبانة على العينة البالغ عددها (١٣٧) مدير مالي ومحاسبين يعملون في (١٥) شركة تم اختيارهم بطريقة عشوائية، وتوصلت نتائجها: وجود أثر دال إحصائياً لتقنية المقارنة المرجعية في رفع جودة التقارير المالية لشركة الأدوية في الأردن من حيث الملاءمة والقابلية للاستيعاب، كما تبين وجود ضعف في البيئة الرقمية الحديثة للشركات قيد الدراسة بهدف ربط تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بنظم المحاسبة المختلفة.

٢- دراسة (Kasravi, Ghasemi & Zadeh, 2017) والتي هدفت إلى الوقوف على أثر المحاسبة الإدارية على الأداء المالي والأداء التنظيمي في جامعة تفريش للعلوم الطبية في إيران، استندت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي، عبر توزيع استبيان على عينة عشوائية طبقية على (١٥٠) مدير مالي ومحاسب، وقد بينت نتائج الدراسة جملة من النتائج، أبرزها: أن الاستراتيجية التنظيمية تؤثر بشكل إيجابي على ابتكار المحاسبة الإدارية إلا أن تأثيرها على توظيف المحاسبة الإدارية يبدو قليلاً، كما وأن استحداث المحاسبة الإدارية ليس له أي تأثير يذكر على استعمال المحاسبة الإدارية، إلا أن جميع أبعاد المحاسبة الإدارية لها تأثير إيجابي على كل من الأداء المالي والأداء التنظيمي.

٣- دراسة (Pradhan, Swain & Dash, 2018) والتي هدفت إلى الكشف عن أثر تقنيات المحاسبة الإدارية على سلسلة التوريد وأداء شركات الصناعة في الهند، وارتكزت الدراسة على المنهج المسحي الوصفي، من خلال توزيع استبيان على عينة بلغ قوامها (١١٣) مدير مالي وإنتاج وتمويل ممن هم على رأس عملهم في الشركات الصناعية الهندية تم اختيارها بالطريقة العشوائية، وتمخضت نتائجها: إلى أن استخدام أساليب المحاسبة المتطورة في هذه الشركات كان قليلاً، لذا كان أثر تقنيات المحاسبة الإدارية على سلسلة التوريد والأداء المالي والإداري بشكل عام للشركات قيد الدراسة لم يكن على النحو المرضي والمقبول، وكذلك لم تعتمد وجود أي نظام مجدي لجعل أداء أنشطة سلسلة التوريد أكثر فاعلية وكفاءة.

٤- دراسة (Ejike & Nweze, 2019) والتي هدفت إلى البحث في تأثير ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لشركات التصنيع في نيجيريا، ارتكزت الدراسة المنهج المسحي الوصفي، وتكونت عينة الدراسة من (٤٦) شركة صناعية في نيجيريا تم اختيارهم بالطريقة العشوائية الطبقية، وتم الاعتماد على الاستبيان لجمع المعلومات، وأكدت نتائج الدراسة: وجود أثر إيجابي لممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لشركات التصنيع النيجيرية، إذ تم الاستدلال بكل سهوله على الطرق المتبعة لصنع القرار والتي تعتبر أكثر الممارسات شيوعاً بين شركات التصنيع في نيجيريا، وفي المرتبة التالية جاء التحليل الاستراتيجي وتقييم الأداء والتكاليف على الترتيب، كما توصلت إلى أن صافي الدخل/متوسط الإنصاف تحسن وارتفع بفضل تفعيل الممارسات المتطورة.

٥- دراسة غنمه (٢٠٢٠) والتي هدفت إلى كشف أثر تكاليف الجودة المتمثلة بتكاليف (الوقاية، والتقييم، والفشل الداخلي، والفشل الخارجي) على مستوى الأداء المالي للشركات الخدمية الأردنية (النقل) المصنفة ضمن بورصة عمان، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم اختيار عينة الدراسة بالطريقة القصدية البالغ قوامها (٨) من شركات النقل الأردنية، وتوصلت نتائجها: إلى وجود أثر إيجابي وسليبي ومقاس لتكاليف الجودة على الأداء المالي وذلك في مؤشر (Tobin's Q) وكذلك على معدل العائد على الأصول في الشركات محل الدراسة، كما وتوصلت إلى وجود أثر سلبي لتكاليف الفشل الداخلي والخارجي والتكاليف المترتبة عليها على الأداء المالي، بينما أظهرت وجود أثر إيجابي وفاعل على مختلف التكاليف، من هنا دعت الضرورة للاهتمام بإجراءات الوقاية والتقييم للتقليل من تأثيرها السلبي.

٦- دراسة العنثري (٢٠٢٠) والتي هدفت إلى كشف أثر توظيف أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين مستوى الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية، واستندت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتكونت عينة الدراسة من (٤٣) شركة صناعية تم اختيارهم بطريقة عشوائية، وأسفرت نتائجها: وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية (لأسلوب التصنيع في الوقت الملائم، وتكاليف الجودة) على الأداء المالي في الشركات قيد الدراسة، وأيضاً وجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لكل من (أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة) على الأداء المالي لهذه الشركات.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

تتفرد الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها طبقت أثر أساليب المحاسبة الإدارية (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة) كمتغيرات مستقلة على كفاءة الأداء المالي كمتغير تابع للشركات الصناعية الكويتية وبذلك فهي الدراسة الأولى من نوعها في حدود علم -الباحث- في دولة الكويت، فالشركات الصناعية تعد بيئة خصبة للقيام بمثل هذه الدراسة نظراً لكونها من أهم القطاعات التي تلعب دوراً بارزاً في دعم الاقتصاد القومي في الكويت، كما وأن الدراسات السابقة لم تهتم بالبحث عن أثر أساليب المحاسبة الإدارية جميعها على كفاءة الأداء المالي بطريقة مباشرة وصريحة وإنما اقتصرت على أسلوب أو أسلوبين على أقل تقدير، كما وأن الدراسة تسعى جاهدة لاستكمال الجوانب التي غفلت عنها الدراسات السابقة لا سيما في ظل غياب دراسة متعمقة لأهمية أساليب المحاسبة الإدارية في هذا الصدد، وأبرز ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها حدثتها حيث تم تطبيقها في عام ٢٠٢١.

- **منهجية الدراسة:** تبنت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، تمثل المنهج الوصفي بمراجعة الأدب النظري والدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة، والمنهج الاستقرائي والذي يتمثل في استبانته تم اعدادها بهدف جمع البيانات من عينة الدراسة، حيث تم تطبيق دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الكويتية.

- **مجتمع الدراسة:** تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، والبالغ عددها (٢٧) شركة وفقاً لبيانات الشركات المدرجة ببورصة الكويت لعام ٢٠٢٠ (بورصة الكويت، ٢٠٢٠).

- **عينة الدراسة:** تمثلت عينة الدراسة من المدراء الماليين والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في بورصة الكويت، حيث تم أخذ عينة عشوائية بسيطة وزعت عليهم استبانته بلغ عددها (٢٢٠)، وبعد فحص الاستبانته المعادة، تم استبعاد (٣٣) استبانته لاحتوائها على نسبة كبيرة من البيانات المفقودة، وبذلك أصبح عدد الاستبانته الصالحة لأغراض التحليل الإحصائي (١٨٧) استبانته، أي ما نسبته (٨٥%) من مجموع الاستبانته التي جرى توزيعها على جميع أفراد الدراسة، وهي نسبة مقبولة لأغراض البحث العلمي. والجدول التالي يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة:

الجدول رقم (١) خصائص أفراد عينة الدراسة موزعين حسب متغيرات المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، المسمى الوظيفي

المتغيرات الوظيفية	العدد	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس فما دون	١٠٣
	دراسات عليا (ماجستير + دكتوراه)	٨٤
المستوى الوظيفي	مدير مالي	١٦
	رئيس قسم	٦٣
	محاسب	١٠٨
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٢٦
	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	٦٤
	من ١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة	٦٦
	١٥ سنة فأكثر	٣١

يلاحظ في الجدول (١) أن غالبية العينة من فئة البكالوريوس فما دون بنسبة (٥٥,١%)، وممن هم في خبرة من ١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة بنسبة (٣٥,٣%) وممن هم من فئة المحاسبين بنسبة (٥٧,٨%). ويتضح مما سبق أن أفراد عينة الدراسة مؤهلين علمياً ويمتلكون الخبرة التي تمكنهم من الاجابة على فقرات الاستبيان مما ينعكس ايجاباً على عملية التحليل.

- **أداة الدراسة:** جرى تطوير استبانته لجمع البيانات اللازمة للدراسة حيث تكونت من قسمين: الأول، يتعلق بجمع معلومات ذاتية عن أفراد عينة الدراسة تتمثل في: المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي؛ ويشتمل الثاني على (٣٠) فقرة موزعة على خمسة مجالات، وهي: المجال الأول: أسلوب سلسلة القيمة، والمجال الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة، والمجال الثالث: أسلوب التصنيع في الوقت المناسب، والمجال الرابع: أسلوب تكاليف الجودة، والمجال الخامس: كفاءة الأداء المالي.

وقد صممت فقرات هذا المجال باستخدام مقياس (ليكرت الخماسي)، الذي اشتمل على درجات الاستخدام التالية: (٥) درجة كبيرة جداً و (٤) درجة كبيرة و (٣) درجة متوسطة و (٢) درجة قليلة و (١) درجة قليلة جداً، واحتسبت درجة القطع بقسمة حاصل الفرق بين أعلى قيمة للمقياس (٥)، وأقل قيمة فيه (١) على ثلاث مستويات، أي أن درجة القطع $[(5-1)/3=1,33]$ ، بذلك تكون درجات التقدير ضمن ثلاث مستويات وهي: ١- ٢,٣٣ درجة تقدير منخفضة، و ٢,٣٤ - ٣,٦٧ درجة تقدير متوسطة، و ٣,٦٨ - ٥ درجة تقدير مرتفعة.

- **صدق أداة الدراسة وثباتها:** تم التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة بعرضها بصورتها الأولية (٣٢) فقرة على مجموعة من المحكمين أصحاب الاختصاص والخبرة في مجال المحاسبة والاقتصاد، وطلب منهم الحكم على كل فقرة من فقرات الأداة من حيث: الوضوح، وسلامة الصياغة اللغوية، ومدى انتمائها للمجال الذي صنفت تحته، ثم الإضافة أو الحذف أو التعديل، أو أية ملاحظات يرونها هامة؛ وبناء على آراء المحكمين وملاحظاتهم واقتراحاتهم، تم إعادة صياغة بعض الفقرات وتعديلها وتم حذف بعض الفقرات بحيث أصبح عدد فقراتها بصورتها النهائية (٣٠) فقرة.

وللتحقق من ثبات الأداة، جرى استخراج معامل الثبات للأداة ككل باستخدام معادلة كرونباخ ألفا والجدول (٢) يوضح ذلك.

الجدول رقم (٢) معامل الثبات لأداة الدراسة ككل ولكل مجال من مجالاتها الخمسة

المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات
أسلوب سلسلة القيمة	٦	٠,٨٨
أسلوب التكلفة المستهدفة	٧	٠,٨٦
أسلوب التصنيع في الوقت المناسب	٦	٠,٨٢
أسلوب تكاليف الجودة	٤	٠,٩٢
كفاءة الأداء المالي	٧	٠,٨٥
معامل الثبات الكلي للأداة	٣٠	٠,٩٢

يلاحظ من الجدول رقم (٢) أن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة مرتفعة حيث بلغت معامل الثبات لكافة فقرات الأداة (ألفا = ٠,٩٢)، وهي نسبة ثبات عالية ومقبولة لأغراض إجراء الدراسة.

- **المعالجة الإحصائية:** استعان الباحث ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتحليل البيانات التي جمعت من خلال أداة الدراسة، واستخدمت الإحصاءات الوصفية واختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، واختبار الارتباط الخطي المتعدد Multicollinearity Test واختبار معامل تضخم التباين (VIF) لاختبار عدم وجود ارتباط متداخل بين المتغيرات المستقلة، واختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لإثبات الفرضيات الفرعية، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد وذلك لإثبات صحة الفرضية الرئيسية.

أولاً: نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:
السؤال الرئيسي: هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية؟

للإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات كل مجال، وفيما يلي توضيحاً لأبرز النتائج:

أ- أسلوب سلسلة القيمة: الجدول رقم (٣) يبين التحليل الوصفي (المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية) لفقرات المجال.

الجدول رقم (٣) التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسلوب سلسلة القيمة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
٥	توفر سلسلة القيمة معلومات تفصيلية عن جميع الأنشطة الشركة التي تضيف قيمة لتساعد على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	٤,٠٣	٠,٩١	مرتفعة
٦	تركز سلسلة القيمة على خدمات الفحص الفني ما بعد البيع ليسهم في التحسين المستمر للمنتج وتحقيق رضا العملاء.	٣,٩٥	١,٠١	مرتفعة
٣	تساعد سلسلة القيمة في تحديد أفضل أساليب التكنولوجيا الحديثة للقيام في العمليات الإنتاجية.	٣,٩١	١,٠٠	مرتفعة
٤	تساهم سلسلة القيمة في هندسة العمليات الإنتاجية وإدارتها بشكل دائم.	٣,٨٤	٠,٩٨	مرتفعة
٢	تسعى سلسلة القيمة إلى تطوير وتحديث العمليات الإنتاجية للشركة.	٣,٤٠	٠,٩٨	متوسطة
١	تعزز سلسلة القيمة فرص التعاون بين فرق العمل لتنمية مهاراتهم على أداء الوظائف المطلوبة منهم بكفاءة أعلى.	٣,٣٩	١,١٨	متوسطة
	الأداء الكلي	٣,٧٥	٠,٦٣	مرتفعة

يشير الجدول (٣) إلى أن متوسط الأداء الكلي لفقرات مجال أسلوب سلسلة القيمة جاءت مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٧٥)، وإنحراف معياري (٠,٦٣)، حيث جاءت الفقرة رقم (٥) والتي تنص على "توفر سلسلة القيمة معلومات تفصيلية عن جميع نشاطات الشركة التي تضيف قيمة لتساعد على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة." حصلت على المرتبة الأولى بين الفقرات، حيث بلغ متوسطها الحسابي (٤,٠٣)، وإنحراف معياري (٠,٩١)، بينما جاءت الفقرة رقم (١) والتي تنص على "تعزز سلسلة القيمة فرص التعاون بين فرق العمل لتنمية مهاراتهم على أداء الوظائف المطلوبة منهم بكفاءة أعلى." بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٣٩)، وإنحراف معياري (١,١٨).

ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرات تعكس المفهوم الواجب تطبيقه بما يتعلق بأسلوب سلسلة القيمة، كما انه يعكس أهمية الأسلوب ودوره في زيادة كفاءة الشركات الصناعية محل الدراسة، كما ويفسر أن الشركات تطبيق أسلوب سلسلة القيمة كنظام أساسي لاستلام وشراء مستلزمات العمليات الإنتاجية وإدارتها وتخزينها بشكل يواكب التطورات الحديثة في مجال الصناعة. واتفق ذلك مع نتائج دراسة (Ejike & Nweze, 2019)، ودراسة (العاني، ٢٠١٥)

واختلف ذلك مع نتائج دراسة (العنثري، ٢٠٢٠) ودراسة (Pradhan, Swain & Dash, 2018) ودراسة (Kasravi, Ghasemi & Zadeh, 2017).

ب- **أسلوب التكلفة المستهدفة:** الجدول رقم (٤) يبين التحليل الوصفي (المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية) لفقرات المجال.

الجدول رقم (٤) التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسلوب التكلفة المستهدفة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
10	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة الشركة على تنفيذ خطة الإنتاج المقترحة بما يحقق التكاليف المخطط لها سابقاً.	٣,٨٩	٠,٩٩	مرتفعة
11	يحفظ أسلوب التكلفة المستهدفة مواعيد جدول الإنتاج وفق الخطة المحددة لبلوغ التكلفة.	٣,٨٧	٠,٩٩	مرتفعة
8	يحدد أسلوب التكلفة المستهدفة المزيج الإنتاجي الملائم لتحقيق الربح المستهدف الذي تسعى الشركة لتحقيقه.	٣,٥٨	١,٠٢	متوسطة
9	توفر أسلوب التكلفة المستهدفة معلومات مستمرة ودائمة عن أسعار المنافسين بما يزيد من كفاءة سياسات التسعير لدى الشركة.	٣,٤٩	١,٠٥	متوسطة
13	تسهم التكلفة المستهدفة في طرح مناقصات ومفاضلة لشراء المستلزمات الإنتاجية الضرورية بما يحقق التكلفة المخطط لها سابقاً.	٣,٤٧	١,٠٧	متوسطة
12	تساعد التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف المنتجات قبل البدء في الإنتاج لتحديد السعر المقبول للعملاء.	٣,٤١	١,١٥	متوسطة
7	يسهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد أسواق بديلة في الظروف المتقلبة والمفاجأة.	٣,٤٠	١,٠٣	متوسطة
	الأداء الكلي	٣,٥٨	٠,٦٧	متوسطة

يشير الجدول (٤) إلى أن متوسط الأداء الكلي لفقرات مجال أسلوب التكلفة المستهدفة جاءت متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٥٨)، وانحراف معياري (٠,٦٧)، حيث جاءت الفقرة رقم (١٠) والتي تنص على "يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة الشركة على تنفيذ خطة الإنتاج المقترحة بما يحقق التكاليف المخطط لها سابقاً." حصلت على المرتبة الأولى بين الفقرات، حيث بلغ متوسطها الحسابي (٣,٨٩)، وانحراف معياري (٠,٩٩)، بينما جاءت الفقرة رقم (٧) والتي تنص على "يسهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد أسواق بديلة في الظروف المتقلبة والمفاجأة." بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٤٠)، وانحراف معياري (١,٠٣).

ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرات تعكس المفهوم الواجب تطبيقه بما يتعلق بأسلوب التكلفة المستهدفة، كما انه يعكس أهمية الأسلوب ودوره في زيادة كفاءة الشركات الصناعية محل الدراسة. كما ويفسر سبب ذلك أيضاً أن الشركات الصناعية الكويتية تقوم في تحديد تكاليف المنتجات قبل البدء بالإنتاج لتحديد السعر المناسب للعملاء، ولا تتأخر بطرح المناقصات والمفاضلة بينها لشراء مستلزمات الإنتاج بما يحقق التكلفة المستهدفة. واتفق ذلك مع نتائج دراسة (Ejike & Nweze, 2019)، ودراسة (العاني، ٢٠١٥)، واختلف ذلك مع نتائج دراسة (العنثري، ٢٠٢٠)

ودراسة (Pradhan, Swain & Dash, 2018) ودراسة (Kasravi, Ghasemi & Zadeh, 2017).

ج- أسلوب التصنيع في الوقت المناسب: الجدول رقم (٥) يبين التحليل الوصفي (المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية) لفقرات المجال.

الجدول رقم (٥) التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسلوب التصنيع في الوقت المناسب

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
١٧	يقلل التصنيع في الوقت الفاقد والتالف الناتج أثناء عمليات تخزين المنتجات.	٣,٩٢	٠,٨٦	مرتفعة
١٨	يخفض أسلوب التصنيع في الوقت المناسب تكاليف التخزين والمناولة وتكاليف مخاطر تأمين المخزون واستثماره في مجالات استثمار أخرى مما يحسن من ربحية الشركة.	٣,٩١	٠,٩٩	مرتفعة
١٤	يخفض أسلوب التصنيع في الوقت المناسب الوقت ما بين الطلب والاستلام إلى أدنى حد ممكن.	٣,٦٣	٠,٩٣	متوسطة
١٦	يضمن التصنيع في الوقت استمرارية الإنتاج ضمن الوقت المخطط له دون توقف.	٣,٦١	١,٠٦	متوسطة
١٥	يقدم أسلوب التصنيع في الوقت المناسب اساليب وقائية لمعالجة الأخطاء المتوقعة في عمليات الإنتاج بما يرفع من كفاءة وجودة الإنتاج.	٣,٣٧	١,٠٥	متوسطة
١٩	يخفض أسلوب التصنيع في الوقت المناسب زمن الإنتاج ووقت التسليم النهائي للعملاء مما يلبي طلبات العملاء بالوقت المحدد.	٣,٠٦	١,٢٨	متوسطة
	الأداء الكلي	٣,٥٨	٠,٦٩	متوسطة

يشير الجدول (٥) إلى أن متوسط الأداء الكلي لفقرات مجال أسلوب التصنيع في الوقت المناسب جاءت متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٥٨)، وانحراف معياري (٠,٦٩)، حيث جاءت الفقرة رقم (١٧) والتي تنص على "يقلل التصنيع في الوقت الفاقد والتالف الناتج أثناء عمليات تخزين المنتجات." حصلت على المرتبة الأولى بين الفقرات، حيث بلغ متوسطها الحسابي (٣,٩٢)، وانحراف معياري (٠,٨٦)، بينما جاءت الفقرة رقم (١٩) والتي تنص على "يخفض أسلوب التصنيع في الوقت المناسب زمن الإنتاج ووقت التسليم النهائي للعملاء مما يلبي طلبات العملاء بالوقت المحدد." بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٠٦)، وانحراف معياري (١,٢٨). ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرات تعكس المفهوم الواجب تطبيقه بما يتعلق بأسلوب التصنيع في الوقت المناسب، كما انه يعكس أهمية الأسلوب ودوره في زيادة كفاءة الشركات الصناعية محل الدراسة. واتفق ذلك مع نتائج دراسة (العنزي، ٢٠٢٠) ودراسة (Ejike & Nweze, 2019) ودراسة (العاني، ٢٠١٥) وأختلفت مع نتائج دراسة (Pradhan, Swain & Dash, 2018) ودراسة (Kasravi, Ghasemi & Zadeh, 2017).

د- أسلوب تكاليف الجودة: الجدول رقم (٦) يبين التحليل الوصفي (المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية) لفقرات المجال.

الجدول رقم (٦) التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسلوب تكاليف الجودة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
٢٢	تساعد تكاليف الجودة الشركة على اكتشاف المواد التالفة نتيجة التخزين قبل استخدامها بالإنتاج بما يزيد من جودة المنتجات.	٣,٩٣	٠,٨٦	مرتفعة

٢٠	يضمن أسلوب تكاليف الجودة سلامة أداء المنتجات لوظائفها المحددة في أعلى المواصفات قبل تسليمها للعملاء.	٣,٧٥	٠,٩٧	مرتفعة
٢١	تقود تكاليف الجودة إلى تأكد الشركة من سلامة المعدات المصنع قبل البدء في الإنتاج.	٣,٧١	٠,٨٨	مرتفعة
٢٣	يضمن أسلوب تكاليف الجودة إصلاح أعطال المنتجات المباعة واستبدالها خلال فترة الضمان وبما يحقق رضا العملاء والحفاظ عليهم.	٣,٢٥	١,١٩	متوسطة
	الأداء الكلي	٣,٦٥	٠,٦٣	متوسطة

يشير الجدول (٦) إلى أن متوسط الأداء الكلي لفقرات مجال أسلوب تكاليف الجودة جاءت متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٦٥)، وإنحراف معياري (٠,٦٣)، حيث جاءت الفقرة رقم (٢٢) والتي تنص على "تساعد تكاليف الجودة الشركة على اكتشاف المواد التالفة نتيجة التخزين قبل استخدامها بالإنتاج بما يزيد من جودة المنتجات." حصلت على المرتبة الأولى بين الفقرات، حيث بلغ متوسطها الحسابي (٣,٩٣)، وإنحراف معياري (٠,٨٦)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢٣) والتي تنص على "يضمن أسلوب تكاليف الجودة إصلاح أعطال المنتجات المباعة واستبدالها خلال فترة الضمان وبما يحقق رضا العملاء والحفاظ عليهم." بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٢٥)، وإنحراف معياري (١,١٩).

ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرات تعكس المفهوم الواجب تطبيقه بما يتعلق بأسلوب تكاليف الجودة، كما أنه يعكس أهمية الأسلوب ودوره في إدارة عنصر التكلفة الذي يعد من أهم العناصر التي تتعلق بعملية الإنتاج في المصانع وصولاً لزيادة الأرباح وزيادة كفاءة أداء المالي للشركات الصناعية محل الدراسة. واتفق ذلك مع نتائج دراسة غنم (٢٠٢٠) ودراسة (العنزي، ٢٠٢٠)، وأختلفت مع نتائج دراسة (Pradhan, Swain & Dash, 2018) ودراسة (Kasravi, Ghasemi & Zadeh, 2017).

هـ- كفاءة الأداء المالي: الجدول رقم (٧) يبين التحليل الوصفي (المتوسطات الحسابية، والإنحرافات المعيارية) لفقرات المجال.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة التقدير
٢٧	تزيد أساليب المحاسبة الإدارية من مستوى الرقابة على رأس المال المخصص للاستثمار.	٣,٩٨	٠,٩٤	مرتفعة
٢٨	تزيد أساليب المحاسبة الإدارية من كفاءة الشركة على إدارة سيولتها.	٣,٨٨	١,٠٤	مرتفعة
٢٦	ترفع أساليب المحاسبة الحصة السوقية للشركة مقارنة مع منافسيها.	٣,٨٧	٠,٩٨	مرتفعة
٢٥	تزيد أساليب المحاسبة الإدارية من كفاءة الشركة على استغلال عناصر التكاليف.	٣,٨٤	١,٠٤	مرتفعة
٣٠	تسهم أساليب المحاسبة الإدارية على اتخاذ قرارات رشيدة مما تعمل على تحسين الأداء المالي للشركة.	٣,٥٣	١,٠٠	متوسطة
٢٩	تخفيض أساليب المحاسبة الإدارية من تكاليف التشغيل دون التأثير على جودة المنتج.	٣,٣٦	١,٠٤	متوسطة
٢٤	تسهم أساليب المحاسبة الإدارية على اقتناص الفرص المتاحة في الأسواق الصناعية.	٣,٣٤	١,٠٣	متوسطة
	الأداء الكلي	٣,٦٨	٠,٦٤	مرتفعة

يشير الجدول (٧) إلى أن متوسط الأداء الكلي لفقرات مجال كفاءة الأداء المالي جاءت مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣,٦٨)، وإنحراف معياري (٠,٦٤)، حيث جاءت الفقرة رقم (٢٧) والتي تنص على "تزيد أساليب المحاسبة الإدارية من مستوى الرقابة على الرأس المال المخصص للاستثمار". حصلت على المرتبة الأولى بين الفقرات، حيث بلغ متوسطها الحسابي (٣,٩٨)، وإنحراف معياري (٠,٩٤)، بينما جاءت الفقرة رقم (٢٤) والتي تنص على "تسهم أساليب المحاسبة الإدارية على اقتناص الفرص المتاحة في الأسواق الصناعية." بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٣٤)، وإنحراف معياري (١,٠٣).

ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرات تعكس المفهوم الواجب تطبيقه بما يتعلق بكفاءة الأداء المالي، كما انه يعكس أهمية هذا المتغير في اتخاذ القرارات الرشيدة والتي تساهم في تحسين أداء الشركات محل الدراسة المالي والإداري، كما ويعكس رقابة الشركات على حجم الاستثمارات والانتاج. واتفق ذلك مع نتائج دراسة غنمه (٢٠٢٠) ودراسة (العنثري، ٢٠٢٠)، وأختلفت مع نتائج دراسة (Pradhan, Swain & Dash, 2018) ودراسة (Kasravi, Ghasemi & Zadeh, 2017).

ثانياً: اختبار صلاحية البيانات:

قبل تحليل البيانات، وإثبات فرضيات الدراسة يجب التأكد من ملائمة البيانات لتحليل الانحدار الخطي، ويتم ذلك من خلال عدة اختبارات، أهمها اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، ومعامل تضخم التباين، وهي كالتالي:

١- التوزيع الطبيعي للبيانات: من شروط تطبيق الاختبارات البارامترية (Parametric) تحقيق التوزيع الطبيعي، بحيث تخضع البيانات التي جُمعت للتوزيع الطبيعي، وإثبات ذلك يتم استخدام اختبار كولموغروف - سميرو نوف (Kolmogrove-Smirov)، والجدول رقم (٨) يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار (Kolmogrove-Smirov).

الجدول رقم (٨) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

كفاءة الأداء المالي	أسلوب تكاليف الجودة	أسلوب التصنيع في الوقت المناسب	أسلوب التكلفة المستهدفة	أسلوب سلسلة القيمة	العدد
١,٨٧	١,٨٧	١,٨٧	١,٨٧	١,٨٧	١,٨٧
٣,٦٨	٣,٦٥	٣,٥٨	٣,٥٨	٣,٧٥	المتوسط الحسابي
٠,٦٤	٠,٦٣	٠,٦٩	٠,٦٧	٠,٦٣	الانحراف المعياري
٠,٢٣٨	٠,٢٣٦	٠,٢٣٣	٠,٣٠٨	٠,٢٩٧	المطلق
٠,٢٣١	٠,٢٠٩	٠,٢١٨	٠,٢٥٧	٠,٢٦١	الموجب
-٠,٢٣٨	-٠,٢٣٦	-٠,٢٣٣	-٠,٣٠٨	-٠,٢٩٧	السلبي
٠,٢٣٨	٠,٢٣٦	٠,٢٣٣	٠,٣٠٨	٠,٢٩٧	إحصائية الاختبار
٠,٠٠٠ ^c	٠,٠٠٠ ^c	٠,٠٠٠ ^c	٠,٠٠٠ ^c	٠,٠٠٠ ^c	قيمة (2-Asymp. Sig. tailed)

a: توزيع اختباري طبيعي.

يتضح من النتائج المبينة في الجدول السابق، أن جميع قيم الدلالة الإحصائية هي أصغر من مستوى المعنوية البالغ 5% وهي دالة إحصائياً، وبناءً على ذلك نتوصل إلى أن بيانات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي.

٢- اختبار الارتباط الخطي المتعدد Multicollinearity Test: من شروط استخدام تحليل الانحدار الخطي خلو الأبعاد من الارتباط الخطي المتعدد، وألا يصل معامل الارتباط إلى أكثر من ٠,٨،

وهذه النتيجة مؤشر على وجود الارتباط، وللتحقق من وجود الارتباط الخطي المتعدد نستخدم معامل ارتباط بيرسون، والجدول رقم (٩) يبين النتائج.

جدول رقم (٩) نتائج اختبار الارتباط الخطي المتعدد بين أبعاد المتغير المستقل

المتغيرات	أسلوب تكاليف الجودة	أسلوب التصنيع في الوقت المناسب	أسلوب التكلفة المستهدفة	أسلوب سلسلة القيمة	كفاءة الأداء المالي
أسلوب سلسلة القيمة	٠,٦٢٣	٠,٤٩٤	٠,٦٢٠	١	٠,٧٥٠
أسلوب التكلفة المستهدفة	٠,٥٩٦	٠,٧٣٧	١		٠,٧٧٧
أسلوب التصنيع في الوقت المناسب	٠,٥٥٠	١			٠,٦٥١
أسلوب تكاليف الجودة	١				٠,٥٤٩
كفاءة الأداء المالي					١

العلاقة الدالة عند مستوى ٠,٠١ (2-tailed).

يبين الجدول أن معظم معاملات الارتباط تقل عن ٠,٨، فهي تتراوح ما بين قيمة ٠,٤٩٤ و ٠,٧٥٠، أي أن أبعاد المتغير المستقل تخلو من وجود ظاهرة الارتباط الخطي المتعدد. وإن أعلى قيمة للارتباط بين أبعاد المتغير المستقل تعود إلى أسلوب التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي، بالمقابل أقل قيمة ارتباط تعود إلى أسلوب تكاليف الجودة. وللتأكيد على عدم وجود الظاهرة أيضاً، احسب معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor، والجدول (١٠) يوضح أن جميع قيم معامل تضخم التباين هي أكبر من ١ وأقل ١٠، وهذه النتيجة دلالة على عدم وجود ظاهرة الارتباط الخطي المتعدد.

جدول رقم (١٠) تحليل التباين لأبعاد المتغير المستقل (VIF)

الأبعاد	معامل تضخم التباين
أسلوب سلسلة القيمة	٠,٣٣٨
أسلوب التكلفة المستهدفة	٢,٨١٥
أسلوب التصنيع في الوقت المناسب	٣,٨٠٧
أسلوب تكاليف الجودة	٤,٥٤٨

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:

١- اختبار الفرضية الرئيسية (H₀): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. استخدم تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) لإثبات الفرضية الرئيسية.

جدول رقم (١١) نتائج اختبار نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد بين أساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الكويتية

المتغير التابع	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	درجة الحرية	مجالات المتغير المستقل	قيمة Beta	F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
كفاءة الأداء المالي	٠,٩١٨	٠,٨٤٣	١٨٢	أسلوب سلسلة القيمة	٠,٦٦٣	٢٤٣,٩٢٨	٠,٠٠٠
				أسلوب التكلفة المستهدفة	٠,٣٣٦		

		٠,١٤٣	أسلوب التصنيع في الوقت المناسب			
		-٠,١٥٢	أسلوب تكاليف الجودة	١٨٦		

يظهر الجدول السابق أن قيمة F المحسوبة والبالغة ٢٤٣,٩٢٨ وقيمة الدلالة الإحصائية البالغة $(\alpha = ٠,٠٠٠)$ ، وهي أقل من مستوى المعنوية $(\alpha = ٠,٠٥)$ ، ومن خلال نتيجة معامل الارتباط $r = ٠,٩١٨$ وأن أبعاد المتغير المستقل تفسر ٨٤٣% من المتغير التابع، وتبين ذلك من نتيجة معامل التحديد $R^2 = ٠,٨٤٣$ ، وبناءً عليه نرفض الفرضية العدمية الرئيسية، ونقبل الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الكويتية. وتخلص إلى أن هناك علاقة إيجابية وأثر بين المتغير التابع كفاءة الاداء المالي والمتغير المستقل أساليب المحاسبة الإدارية.

ولإثبات صحة الفرضيات الفرعية استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لتحديد نسبة تفسير كل بعد من أبعاد المتغير المستقل على المتغير التابع كل على حده، وكانت النتائج كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى (HO₁): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب سلسلة القيمة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.
جدول رقم (١٢) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين أسلوب سلسلة القيمة على كفاءة الأداء المالي للشركات الصناعية الكويتية

المتغير التابع	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	درجة الحرية	المتغير المستقل	قيمة Beta	T الجدولية	T المحسوبة	β	F	مستوى الدلالة Sig
كفاءة الأداء المالي	٠,٨٥٠	٠,٧٢٢	١	أسلوب سلسلة القيمة	٠,٨٥٠	٢,٨٦٢	٢١,٩٣	٠,٨٦٧	٤٨٠,٩٢	٠,٠٠٠
			١٨٥							
			١٨٦							

يوضح الجدول (١٢) ثبوت المعنوية الإحصائية لعامل أسلوب سلسلة القيمة، وذلك من خلال أن قيمة T المحسوبة ٢١,٩٣٠ أكبر من T الجدولية والبالغة ٢,٨٦٢، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين عامل أسلوب سلسلة القيمة وكفاءة الأداء المالي، وأن قيمة الدلالة الإحصائية والبالغة $(\alpha = ٠,٠٠٠)$ هي أقل من مستوى المعنوية $(\alpha = ٠,٠٥)$.

وفي ضوء النتائج السابقة نرفض الفرضية الفرعية (الصفرية)، ونقبل الفرضية البديلة الأولى، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب سلسلة القيمة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. بالإضافة إلى وجود إثبات علاقة موجبة بين البعدين مستدلين على ذلك من خلال عامل الارتباط $R = ٠,٨٥٠$ ، وأن قيمة معامل التحديد $R^2 = ٠,٧٢٢$ ويستدل من ذلك على أن عامل أسلوب سلسلة القيمة يفسر ما مقداره ٨٥٠% من عامل كفاءة الأداء المالي، إن قيمة Beta والبالغة ٠,٨٥٠ تدل على أن أي تغيير بوحدة واحدة في عامل أسلوب سلسلة القيمة يقابله تغيير بقيمة ٠,٨٥٠ في عامل كفاءة الأداء المالي.

الفرضية الفرعية الثانية (HO₂): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة المستهدفة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.
جدول رقم (١٣) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين أسلوب التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الكويتية

المتغير التابع	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	درجة الحرية	المتغير المستقل	قيمة Beta	T الجدولية	T المحسوبة	β	F	مستوى الدلالة Sig
كفاءة الأداء المالي	٠,٧٧٧	٠,٦٠٤	١	أسلوب	٠,٧٨	٦,٢٠	١٦,٨١	٠,٧٥	٢٨٢,٦١	٠,٠٠٠
			١٨٥	التكلفة						
			١٨٦	المستهدفة						

يوضح الجدول (١٣) ثبوت المعنوية الإحصائية لعامل أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال أن قيمة T المحسوبة ١٦,٨١ أكبر من T الجدولية والبالغة ٦,٢٠٤، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين عامل أسلوب التكلفة المستهدفة وكفاءة الأداء المالي، وأن قيمة الدلالة الإحصائية والبالغة ($\alpha = ٠,٠٠٠$) هي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = ٠,٠٥$).

وفي ضوء النتائج السابقة نرفض الفرضية الفرعية (الصفيرية)، ونقبل الفرضية البديلة الأولى، يوجد يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة المستهدفة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. بالإضافة إلى وجود إثبات علاقة موجبة بين البعدين مستدلين على ذلك من خلال عامل الارتباط $R = ٠,٧٧٧$ ، وأن قيمة معامل التحديد $R^2 = ٠,٦٠٤$ ويستدل من ذلك على أن عامل أسلوب التكلفة المستهدفة يفسر ما مقداره ٦٠,٤% من عامل كفاءة الأداء المالي، إن قيمة Beta والبالغة ٠,٧٧٧ تدل على أن أي تغيير بوحدة واحدة في عامل أسلوب التكلفة المستهدفة يقابله تغيير بقيمة ٠,٧٧٧ في عامل كفاءة الأداء المالي.

الفرضية الفرعية الثالثة (H_{O3}): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التصنيع في الوقت المناسب على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

جدول رقم (١٤) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين أسلوب التصنيع في الوقت المناسب وكفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الكويتية

المتغير التابع	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	درجة الحرية	المتغير المستقل	قيمة Beta	T الجدولية	T المحسوبة	β	F	مستوى الدلالة Sig
كفاءة الأداء المالي	٠,٦٥١ ^ا	٠,٤٢٤	١	أسلوب	٠,٦٥١	٨,٠٣	١١,٦٨	٠,٦٠٤	١٣٦,٤١	٠,٠٠٠
			١٨٥	التصنيع						
			١٨٦	في الوقت المناسب						

يوضح الجدول (١٤) ثبوت المعنوية الإحصائية لعامل أسلوب التصنيع في الوقت المناسب، وذلك من خلال أن قيمة T المحسوبة ١١,٦٧٩ أكبر من T الجدولية والبالغة ٨,٠٢٦، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين عامل أسلوب التصنيع في الوقت المناسب وكفاءة الأداء المالي، وأن قيمة الدلالة الإحصائية والبالغة ($\alpha = ٠,٠٠٠$) هي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = ٠,٠٥$).

وفي ضوء النتائج السابقة نرفض الفرضية الفرعية (الصفيرية)، ونقبل الفرضية البديلة الأولى، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التصنيع في الوقت المناسب على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. بالإضافة إلى وجود إثبات علاقة موجبة بين البعدين مستدلين على ذلك من خلال عامل الارتباط $R = ٠,٦٥١$ ، وأن قيمة معامل

التحديد $R^2 = 0,424$ ، ويستدل من ذلك على أن عامل أسلوب التصنيع في الوقت المناسب يفسر ما مقداره ٠,٦٥١% من عامل وكفاءة الأداء المالي، إن قيمة Beta والبالغة ٠,٦٥١ تدل على أن أي تغيير بوحدة واحدة في عامل أسلوب التصنيع في الوقت المناسب يقابله تغيير بقيمة ٠,٦٥١ في عامل كفاءة الأداء المالي.

الفرضية الفرعية الرابعة (HO₄): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب تكاليف الجودة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. جدول رقم (١٥) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين أسلوب تكاليف الجودة وكفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية الكويتية

المتغير التابع	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	درجة الحرية	المتغير المستقل	قيمة Beta	T الجدولية	T المحسوبة	β	F	مستوى الدلالة Sig
كفاءة الأداء المالي	٠,٥٥	٠,٣٠٢	١	أسلوب	٠,٥٤٩	٠,٠٦٣	٠,٢٣٣	٠,٥٦١	٧٩,٨٨	٠,٠٠٠
			١٨٥	تكاليف						
			١٨٦	الجودة						

يوضح الجدول (١٥) ثبوت المعنوية الإحصائية لعامل أسلوب تكاليف الجودة، وذلك من خلال أن قيمة T المحسوبة ٠,٢٣٣ أكبر من T الجدولية والبالغة ٠,٠٦٣، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين عامل أسلوب تكاليف الجودة وكفاءة الأداء المالي، وأن قيمة الدلالة الإحصائية والبالغة $(\alpha = 0,000)$ هي أقل من مستوى المعنوية $(\alpha = 0,05)$.

وفي ضوء النتائج السابقة نرفض الفرضية الفرعية (الفرضية)، ونقبل الفرضية البديلة الأولى، يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب تكاليف الجودة على كفاءة الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. بالإضافة إلى وجود إثبات علاقة موجبة بين البعدين مستدلين على ذلك من خلال عامل الارتباط $R = 0,549$ ، وأن قيمة معامل التحديد $R^2 = 0,302$ ويستدل من ذلك على أن عامل أسلوب تكاليف الجودة يفسر ما مقداره ٠,٥٤٩% من عامل وكفاءة الأداء المالي، إن قيمة Beta والبالغة ٠,٥٤٩ تدل على أن أي تغيير بوحدة واحدة في عامل أسلوب تكاليف الجودة يقابله تغيير بقيمة ٠,٥٤٩ في عامل كفاءة الأداء المالي.

التوصيات:

باستقراء نتائج البحث الحالي، قام الباحث بإدراج عدد من التوصيات التي يأمل أن تساهم في إثراء الميدان التربوي في ذلك المجال:

١- التأكيد على مدراء الشركات الصناعية بضرورة تحديث وتطوير العمليات الإنتاجية لشركاتهم، بما يتماشى والتطورات المتلاحقة التي يشهدها القطاع الصناعي، والذي من شأنه يحسن من فاعلية توظيف أساليب المحاسبة الإدارية، وينعكس بالإيجاب على مستوى الأداء المالي، وقدرتها على خلق ميزة تنافسية في الأسواق الصناعية على الصعيد المحلي والأقليمي والعالمي.

٢- اهتمام الشركات الصناعية في الكويت بتحديد تكاليف المنتجات قبل عملية الإنتاج من أجل تحديد سعر ملائم للعملاء، وطرح المناقصات والمفاضلة بينها لتوفير المستلزمات الإنتاجية اللازمة بما يحقق التكلفة المستهدفة، ويزيد من كفاءة سياسات التسعير لديها.

٣- اعتماد الشركات لاجراءات وأساليب صارمة للحد من تكاليف الفاقد والهدر في الوقت والجهد عند تبنيها لأساليب المحاسبة الإدارية، والعمل الدؤوب لتمكينها من اقتناص الفرص المتوفرة في الأسواق الصناعية عبر دراسة الأسواق والكشف عن متطلبات العملاء بها.

الدراسات المستقبلية:

يعتبر موضوع أساليب المحاسبة الإدارية من المواضيع المستجدة المطروحة على طاولة النقاش والتي لا بد من تناولها والاهتمام بها، وهذا يجعل الباب مفتوحاً أمام الباحثين للقيام بالمزيد من الأبحاث العلمية وتطبيقها في البيئة الكويتية، ويقترح الباحث:

- ١- القيام بإجراء دراسات حول الآثار الناجمة عن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على النهوض بمستوى الأداء في قطاعات صناعية مختلفة ومن ثم مقارنة النتائج فيما بينها.
- ٢- عمل دراسة مشابهة لهذه الدراسة وتطبيقها على متغيرات أخرى مثل كفاءة التسعير، ورضا العملاء، وتحقيق الميزة التنافسية.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

بورصة الكويت للأوراق المالية. (٢٠٢٠). الشركات المدرجة، تم الاسترجاع بتاريخ ٢٠٢١/١/١٧ عبر الرابط: <https://www.boursakuwait.com.kw/ar/participants/participants/listed-companies>

الجبوري، نصيف. (٢٠١٥). محاسبة التكاليف المتقدمة. بغداد: دار الكتب والوثائق الوطنية.

الحاج، إنعام والصاديق، بابكر. (٢٠١٦). المحاسبة الإدارية ودورها في تقييم الأداء المالي: دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية، مجلة الدراسات العليا جامعة النيلين، (٢٠)٥، ٢٨٢-٣٠٥.

الخالدي، عبد الله (٢٠١٥). أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

زعر، حمدي. (٢٠١٣). دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، (٢)٢١، ٢٨-١.

طاهر، أحمد وجبر، عبدالرزاق وشريف، ناصر. (٢٠١٨). أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في استراتيجية التكلفة دراسة تطبيقية: الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، (٢)، ٥٤٩-٥٠٣.

العاني، سمير. (٢٠١٥). أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

العنزي، وسيم. (٢٠٢٠). أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية على مستوى الأداء المالي والإداري لشركات الصناعة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

- غنمه، أنوار. (٢٠٢٠). أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في شركات الخدمات الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- الكساسبة، وسن. (٢٠١٨). أثر تكاليف المنع في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- الكسنزاني، علي. (٢٠١٩). أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية: دراسة حالة إقليم كردستان العراق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- مالك، عبد المنعم ومهدي، سلمى. (٢٠١٩). أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تسعير الخدمات المصرفية: دراسة حالة المصارف العاملة بولاية غرب كردفان، السودان، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، ٥(٤)، ص ١٨-٤٤.
- نعمان، سعاد. (٢٠١٧). أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات / بغداد الـوزيرية، مجلة جامعة التنمية البشرية، ٤(٩)، ص ٦١٩-٦٥١.
- يوسف، أحمد والخولي، هالة وضو، سعيد وحسين، طارق ومصطفى، مایسة (٢٠١٩). المحاسبة الإدارية، القاهرة: منشورات جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abdullah, A. (2019). The Role of Environmental Accounting in Evaluating the Financial Performance of the Joint Stock Companies: An Analytical Study from the Point of View of Saudi SABIC Employees, **Route Educational & Social Science Journal**, 6(4), PP.397-420.
- Adu-Gyamfi, J., Yusheng, K. & Chipwere, W. (2020). The Impact of Management Accounting Practices on the Performance of Manufacturing Firms; an Empirical Evidence from Ghana, **Research Journal of Finance and Accounting**, 11(20), pp.100-113.
- Alabdullah, T. (2019). Management Accounting and Service Companies' Performance: Research in Emerging Economies, **Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, 13(4), PP. 100-118
- Al-Hawtmeh, O. M. (2020). The Effect of Managerial Accounting on the Quality of Decision-Making. **The Journal of Social Sciences Research**, 6(5), 544-552.
- Almosre, Y. & Kathem, H. (2019). The Role of Quality Costs in Reducing the Cost of Industrial Products. **Journal of Economics and Administrative Sciences**, 25(111): 550-568.

- Ejike, S., Nweze, A.(2019). Impact of Management Accounting Techniques on Financial Performance of Manufacturing Companies in Nigeria, **Journal of Accounting Information and Innovation**, 5(1): 5-29.
- Gichaaga, P.(2014). **Effects of Management Accounting Practices on Financial Performance of Manufacturing Companies in Kenya**, Unpublished Master's, University of Nairobi, Nairobi.
- Hariadi, B., & Alsawayeh, A. M. (2020). Innovative Management Accounting Practices and Organizational Performance. In **23rd Asian Forum of Business Education (AFBE 2019)** (pp. 384-392). Atlantis Press.
- Kasravi, A., Ghasemi, M. & Zadeh, N. (2017).The Effect of Management Accounting, Financial Performance and Organizational Performance in Tafresh University, **Journal of Internet Banking and Commerce**, 14(8): 1139–1167.
- Osim, E., Umoffong, N. J., & Goddymkpa, C. P. (2020). Management accounting practices and the performance of small and medium-sized enterprises in Akwa Ibom State, Nigeria. **Business Perspective Review**, 2(2), 57-74.
- Pradhan, D., Swain, P.K. & Dash, M. (2018). Effect of Management Accounting Techniques on Supply Chain and Firm Performance – An Empirical Study, **International Journal of Mechanical Engineering and Technology (IJMET)**, 9(5): 1049–1057.
- Safari Sarchah, F., Yazdifar, H., & Pifeh, A. (2020). An investigating of the impacts of external and internal organizational factors of the privatization process on the management accounting practices and its impact on the financial performance of companies (Evidence from Iran). **Iranian Journal of Finance**, 4(3), 18-48.
- Sari, R.N., Pratadina, A., Anugerah, R., Kamaliah, K. and Sanusi, Z.M. (2020). Effect of environmental management accounting practices on organizational performance: role of process innovation as a mediating variable, **Business Process Management Journal**, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/BPMJ-06-2020-0264>.
- Tuovila, A.(2020).**Managerial Accounting**, Investopedia.com,(On-Line), Available: <https://www.investopedia.com/terms/m/managerialaccounting.asp>.

Wahyuni, N., & Putra, Y. (2020). Towards understanding changes in management accounting in the manufacturing industry in Indonesia. **Accounting**, 6(7), 1245-1252.

Waihenya, C.(2019). **Effects of Managerial Accounting Practices on Financial Performance: A Case Of Manufacturing Firms in Industrial Area, Nairobi**, Unpublished Master's, United States International University, Africa.