

دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية

خالد حامد سالم السبع *

(*) خالد حامد سالم السبع :

المستخلص

استهدف هذا البحث قياس وتحليل طبيعة العلاقة بين دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وتجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية، وتم استخدام المنهجية الوصفية التحليلية، وقد شمل مجتمع البحث جميع العاملين بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية قطاع الاستثمار، وتوصل البحث إلي عدد من النتائج منها: تواجه الشركات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية، حيث تنشط في محيط اقتصادي يتميز بالتطور التكنولوجي السريع والمنافسة الشديدة، الأمر الذي يحتم على تلك الشركات الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الإستراتيجي الذي يعني إدراك مختلف عناصر البيئتين وتحليلها، وكذلك رؤية الشركة للاستفادة منها في بناء استراتيجيات تتماشى مع ظروفها، يمكن الاستفادة من مكونات إدارة التكلفة الإستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة لتحسين كفاءة وفعالية قرارات الإدارة المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة، ووجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمحددات للمداخل الحديثة للتكلفة في الشركات الكويتية، كما أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية المؤشرات في الكشف عن حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية، وأيضاً لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول أهم البنود المستخدمة لقياس الفشل المالي في الشركات الكويتية، وأخيراً وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية.

Abstract

This study aimed to measure and analyze the nature of the relationship between the role of strategic cost management and avoiding cases of financial failure in Kuwaiti companies, and the descriptive analytical methodology was used. There are fast changes in its internal and external environment, as it is active in an economic environment characterized by rapid technological development and intense competition, which necessitates that these companies pay more and more attention to strategic thinking, which means understanding and analyzing the various elements of the two environments, as well as the company's vision to benefit from them in building strategies that are in line with their circumstances. Benefiting from the components of strategic cost management in providing appropriate information to improve the efficiency and effectiveness of management decisions related to achieving the objectives of the company, and the

existence of statistically significant differences among the opinions of the respondents about the factors and determinants of modern approaches to cost in Kuwaiti companies, and there are no statistically significant differences among the opinions of the respondents about the importance of indicators in detecting cases of financial failure in Kuwaiti companies, and there are no statistically significant differences among the opinions of the respondents about the most important items used to measure financial failure in Kuwaiti companies, and finally the existence of a statistically significant effect among applying strategic cost management methods on avoiding failures Finance in Kuwaiti companies.

مقدمة:

أدت التطورات والتغيرات التي سادت في بيئة التصنيع الحديثة إلى جعل نظم التكاليف التقليدية غير قادرة على التكيف مع هذه التطورات وبالتالي ضرورة قيام المنشآت الصناعية بشكل عام والصغيرة والمتوسطة الحجم منها بشكل خاص بالتغيير في كل طرق وأساليب محاسبة التكاليف لمواجهة تلك التحديات الجارية منها والمستقبلية، ولأن المنشآت الصناعية الصغيرة والمتوسطة الحجم تمثل أهمية كبيرة جداً على مستوى الاقتصاد الوطني، وتشكل ما نسبته من (٨٠ - ٩٠%) من إجمالي المنشآت الصناعية العاملة، ومردودها الاقتصادي الإيجابي على الاقتصاد الوطني، اهتم الباحث في هذا البحث بضرورة إيجاد السبل الكفيلة لدعم قدرتها التنافسية من خلال ضرورة تخليها عن نظم التكاليف التقليدية التي تؤدي إلى زيادة التكاليف، وتعطي معلومات غير دقيقة تؤثر على الرقابة واتخاذ القرارات السليمة، وبذل الجهود اللازمة لتطبيق نظم ومداخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لما لها من مزايا تخفيض التكلفة، وتحسين القرارات الإدارية وترشيدها، ومن بين هذه النظم نظام المحاسبة عن تكلفة دورة حياة المنتج وما له من فائدة كبيرة في إعطاء تصور كامل عن التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج، بالتكامل مع مداخل إدارة التكلفة الإستراتيجية على سبيل المثال وليس الحصر (مدخل سلسلة القيمة، مدخل المقارنة المرجعية، مدخل هندسة القيمة، مدخل التكلفة المستهدفة، مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط، مدخل التحسين المستمر) التي تهدف إلى توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات بما يدعم من القدرة التنافسية للمنشأة (محمد، ٢٠١٩)

تتبع العديد من منشآت الأعمال أساليب علمية حديثة لتحقيق أهدافها المنشودة، وتعتبر إدارة التكلفة الإستراتيجية من ضمن الأساليب الحديثة العلمية التي تتبعها المنشأة عندما ترغب في اتخاذ قرار تمويلي أو تشغيلي، وإدارة التكلفة الإستراتيجية: هي عملية صنع القرارات المتعلقة بموجهات كلفة

معينة ضمن إستراتيجية أعمال المنشأة وسلسلة القيمة الداخلية لها، وأن إدارة التكلفة الإستراتيجية لها توجيهات طويلة الأمد، وتركز على هيكل مسببات التكلفة، وتم تقديمها كإطار عمل لمنهج كلفة المعلومات مع القرارات المساندة للخطة الإستراتيجية (طارق، ٢٠١٧)، يُعد التنبؤ بفشل المؤسسة الاقتصادية في الوقت الحاضر، أمراً ضرورياً لتجنب المخاطر التي قد تخرجها من دنيا الأعمال، ولأهمية ذلك تكافقت الجهود للتوصل إلى أساليب كمية تساعد على التنبؤ بمواجهة المؤسسة فشل مالي.

مادامت المؤسسة الاقتصادية تعمل في ظروف محفوفة بمخاطر كثيرة ومتنوعة، تهدد وجودها وتزيد من احتمالات تعرضها للفشل، فإنه يتوجب عليها إعطاء أهمية بالغة للتنبؤ بالفشل المالي، وذلك من خلال اطلاعها على كل مستجداته واستخدامها للطرق والوسائل المختلفة التي توصلت لها الأبحاث والدراسات الميدانية المتعلقة بهذا الموضوع، ونخص بالذكر الأساليب الكمية للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية التي استعملت منذ الستينات من القرن الماضي من طرف مجموعة كبيرة من الباحثين من خلال الدراسات المختلفة في مجال التنبؤ بالفشل، والتي حاولت في مجملها التوصل إلى أفضل النسب المالية في التنبؤ بإفلاس المؤسسات، وذلك بالاعتماد على الطريقة التقليدية في تحليل النسب المالية أي الاستعانة بطرق إحصائية بسيطة لتحليل اتجاه متوسطات النسب المالية لمؤسسات فاشلة خلال عدد من السنوات قبل الإفلاس، ومقارنتها مع اتجاهات هذه النسب في المؤسسات غير الفاشلة لاختيار النسبة المالية الأفضل في التمييز بين هاتين المجموعتين من المؤسسات الاقتصادية (سماسم، ٢٠١٥)

أولاً: مشكلة البحث:

إن التنبؤ بالفشل المالي من المواضيع التي تشغل كل الجهات ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث يزداد احتمال فشل المؤسسات في عالم بات سريع التغير وغني بالمفاجآت، كما أن الخسائر المترتبة على وقوع هذا الخطر باهظة، ولا تقتصر آثارها على المؤسسة نفسها، وإنما تمتد إلي الاقتصاد ككل، الأمر الذي دعا العديد من الباحثين إلي الاهتمام بهذا الموضوع بغية تطوير نماذج كمية للتنبؤ بالفشل قبل حدوثه من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمسار المؤسسة قبل إفلاسها، وبالتالي تخفيض احتمال وقوع الخطر (وهيبة، ٢٠٢٠).

كشفت البيانات أن العجز الفعلي الذي حققته ميزانية الكويت في العامين الماليين ٢٠١٩ / ٢٠٢٠ و ٢٠٢٠ / ٢٠٢١، بلغت نحو ١٤.٧ مليار دينار، حيث بلغ العجز

المالي في العام الماضي الماضي ١٠.٨ مليار دينار، فيما بلغ العجز المالي للسنة المالية السابقة ٣.٩ مليارات دينار (https://www.alarabiya.net)

حيث أشارت دراسة (Tilehnouel et al., 2018) إلي ارتفاع عدد الشركات التي وقعت في الإفلاس من ١٩.٦٩٥ شركة في عام ٢٠٠٦ إلي ٦٠.٨٣٧ شركة في عام ٢٠٠٩ بسبب الأزمة المالية العالمية، وتُعد أكبر فضيحة إفلاس حدثت في عام ٢٠٠٨ لشركة Lehman Brothers Holding Limited قد أدت إلي خسارة الشركة لما يقرب من ٦٩١ بليون دولار من أصولها.

تعد إدارة التكلفة الإستراتيجية أبرز المداخل الحديثة التي تسعى إلي إمدادها بالبيانات التي تمكنها من استخدام المقاييس المالية وغير المالية لغرض تحقيق الكفاءة والفعالية، ومواجهة التغيرات التي تؤول دون استمرار نجاحها المالي، وخلق قيمة متميزة للوحدة الاقتصادية، بحيث تفكر بطرق جديدة وإبداعية لإدارة التكاليف للبقاء في المنافسة، وتحقيق الانسجام بين الأهداف التشغيلية والاستراتيجية وذلك من المسؤولية المناطة بإدارة الشركات الكويتية للتغلب على حالات الفشل المالي التي واجهت الشركات في العصر الحالي.

في نفس السياق أدي تزايد المخاطر الاقتصادية وتعدد الكوارث الطبيعية وتنامي المخاطر السياسية إلي تنامي الجدل في الفكر المحاسبي فيما يتعلق بنماذج قياس مخاطر الفشل المالي للشركات.

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- ١- ما دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تحسين الأداء الاستراتيجي بالشركات الكويتية؟
- ٢- ما هي محددات تطبيق المداخل الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالشركات الكويتية؟
- ٣- ما هي طبيعة ومؤشرات الفشل المالي بالشركات الكويتية؟
- ٤- ما هي أهم نماذج التنبؤ بالفشل المالي التي يمكن استخدامها بالشركات الكويتية؟
- ٥- ما هو دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية؟

ثانياً: عرض وتحليل الدراسات السابقة

وفي سياق عرض وتحليل الدراسات السابقة يمكن تصنيفها وفقاً لمتغيرات البحث علي النحو التالي، وتم تقسيم الدراسات السابقة إلي المحاور التالية:

المحور الأول: الدراسات التي تناولت الإدارة الإستراتيجية ودورها في تحسين الأداء المالي والاستراتيجي.

١- دراسة (Janjić , et al., 2017)

بغنوان: "تأثير استخدامات أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة علي قيمة الشركة" استهدفت الدراسة معرفة تأثير استخدام تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على ثلاثة متغيرات هي حجم الشركة ونشاطها التجاري وشكلها القانوني في الشركات في جمهورية صربيا، ورأي المستطلعين عنها، وكذلك رأي المستجيبين فيما يتعلق بالربح / الخسارة المتولدة في الشركة التي يعملون فيها، واعتمدت الدراسة علي التطبيقي من خلال التقارير والبيانات المنشورة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن تطبيق تقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي شملها المسح لا يزال ضئيلا، وباختبار الفرضية المحددة، ثبت أنه لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين آراء المستجيبين لتقنيات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة فيما يتعلق بحجم الشركة، أو نشاطها التجاري، أو شكلها القانوني أو الأرباح أو الخسائر الناتجة في الشركات التي يعملون بها، المجموعة الثالثة: الدراسات التي تناولت العلاقة بين القيمة والإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

٢- دراسة (محمد، فتح الإله، وآخرون، ٢٠١٩)

بغنوان: " واقع استخدام الأساليب الإستراتيجية لإدارة التكلفة وتغيير الأداء في المنشأة الصناعية في السودان"، استهدفت الدراسة تناول الأساليب الإستراتيجية لإدارة التكلفة وتقييم الاداء، وذلك للوقوف على مجالات وواقع استخدام هذه الأساليب في قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم، وقد بلغت عينة الدراسة ١٠٤ منشأة صناعية، وزعت عليهم استبانة للتحقق من فرضيات الدراسة، واعتمدت الدراسة علي التطبيقي من خلال التقارير والبيانات المنشورة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- إن هناك مستوى منخفض لاستخدام الأساليب الإستراتيجية لإدارة التكلفة، وتقييم الأداء داخل منشآت قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم.

- تختلف مجالات ومستوى استخدام هذه الأساليب وفقاً لطبيعة النشاط الصناعية الذي تمارسه المنشأة.

- إن هناك مجموعة من المعوقات التي تحد من قدرة المنشأة بقطاع الصناعات التحويلية على تبني واستخدام الاساليب الإستراتيجية في إدارة التكلفة وتقييم الأداء

المحور الثاني: دراسات تناولت العوامل والمحددات الخاصة بمجالات الفشل المالي في الشركات

١- دراسة (Misu & Madaleno, 2020)

بغنوان: "تقويم مخاطر الفشل المالي بالشركات الكبرى في الاتحاد الأوروبي"، استهدفت الدراسة تقييم مخاطر الفشل المالي في الشركات الكبيرة في دول الاتحاد الأوروبي من أجل تحليل

القوة التنبؤية لنماذج الفشل المالي باستخدام خمسة نماذج للتنبؤ بالفشل المالي بالتطبيق علي ١٥٤٤٥٩ مشاهدة من ٢٠ دولة أوروبية خلال الفترة من ٢٠٠٦ وحتى ٢٠١٥، واعتمدت الدراسة علي التطبيقي من خلال التقارير والبيانات المنشورة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- فعالية العوامل المستخرجة من نماذج التحليل التمييزي في التنبؤ بمخاطر الفشل المالي في الشركات الأوروبية.

٢- دراسة (Ogachi & Others, 2020)

بمعنوان: "الكشف عن الفشل المالي باستخدام النسب والمؤشرات المالية"، استهدفت الدراسة تحديد مزيج النسب والمؤشرات المالية المناسب للكشف عن احتمالات التعثر والفشل المالي لمجموعة من المنشآت المسجلة في السوق المالية في كينيا، وبناء نموذج من تلك النسب يتلاءم مع المنشآت في ذلك الاقتصاد، حيث عملت علي تحليل القوائم المالية لعدد ٣٢ منشأة تجارية متعثرة وعدد ٣٢ منشأة أخرى بحالة جيدة، واعتمدت الدراسة علي التطبيقي من خلال التقارير والبيانات المنشورة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود عدد من النسب المالية يمكن الاعتماد عليها كمؤشرات رئيسة للتنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات في كينيا وهي: (معدل دوران المخزون، معدل دوران الأصول، نسبة الديون إلي حقوق الملاك، معدل دوران الذمم الدائنة، نسبة المديونية، صافي رأس المال العامل).

٣- دراسة: (سعيدة، ٢٠٢١)

بمعنوان: "الفشل المالي في شركات التأمين وطرق معالجته" استهدفت الدراسة تحليل أسباب الفشل المالي في شركات التأمين، وكيفية معالجته؛ وذلك من خلال التطرق لمفهوم الفشل المالي في شركات التأمين، أسبابه ومؤشراته بالإضافة إلي بعض النماذج الدولية لفشل شركات التأمين في الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد الأوروبي، واعتمدت الدراسة علي التطبيقي من خلال التقارير والبيانات المنشورة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- تحدث حالات الفشل المالي نتيجة تضافر مجموعة من الأسباب الداخلية والخارجية، وتختلف من شركة لأخرى أي لا يمكن تعميمها علي كل الشركات كما أنه تعدد أساليب معالجتها إلا أن الكفاءة الإدارية للمدير هي التي تمكنه من إنقاذ الشركة.

٤- دراسة (زلط، ٢٠٢١)

بعنوان: دراسة العلاقة بين الثقة الإدارية المفرطة وسياسات توزيع الأرباح كمرتكز للنتبؤ بمخاطر الفشل المالي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، واستهدفت الدراسة تحليل طبيعة العلاقة التفاعلية بين الثقة الإدارية المفرطة وسياسات توزيع الأرباح كمرتكز للنتبؤ بمخاطر الفشل المالي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، واعتمدت الدراسة علي التطبيق من خلال التقارير والبيانات المنشورة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود علاقة ارتباط بين الثقة الإدارية المفرطة، وتوزيعات الأرباح النقدية، والعلاقة التفاعلية بين الثقة الإدارية المفرطة من ناحية وبين مخاطر الفشل المالي من ناحية أخرى.
- كما أشارت النتائج إلي التأثير المعنوي لكل من رأس المال العامل إلي إجمالي الأصول والثقة الإدارية المفرطة للمدير التنفيذي وتوزيعات الأرباح النقدية والعلاقة التفاعلية بين الثقة الإدارية المفرطة وتوزيعات الأرباح النقدية علي مخاطر الفشل المالي في ظل نموذج Altman.
- كما أشارت النتائج إلي التأثير المعنوي لكل من الثقة الإدارية المفرطة والرافعة المالية وحجم الشركة والخسائر، بالإضافة إلي عدم وجود تأثير معنوي للعلاقة التفاعلية بين الثقة الإدارية المفرطة وتوزيعات الأرباح النقدية علي مخاطر الفشل المالي في ظل نموذج SPingate.
- وأخيراً أشارت النتائج إلي وجود فروق معنوية بين قطاعات الدراسة فيما يتعلق بكل من الثقة الإدارية المفرطة وتوزيعات الأرباح النقدية، وأيضاً نموذج التنبؤ بمخاطر الفشل المالي مع إمكانية ترتيب القطاعات حسب مدي رتب المتوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة.

٥- دراسة (أمين، ٢٠٢١)

بعنوان: "دور التحليل المالي ونماذج التنبؤ بالفشل المالي في الحد من التعثر المصرفي"، استهدفت الدراسة معرفة مدي اعتماد المصارف اليمينية علي التحليل المالي كأداة من أدوات التنبؤ بالتعثر المصرفي، ومدي جدوى ذلك؟ وكذلك التعرف علي مدى اعتمادها علي مخرجات نماذج التنبؤ بالفشل المالي كأساس لاتخاذ القرار الإنتمائي، ودور ذلك في تخفيض التعثر المصرفي وطبيعة تلك العلاقة إن وجدت، وهل تقوم تلك النماذج المستخدمة بالكشف المبكر عن التعثر المصرفي قبل حدوثه؟ ولغرض الإجابة عن تلك التساؤلات قام الدارس بدراسة عينتين دراسيتين، وهما موظفي منح والرقابة ومراجعة الإئتمان لدي المصارف الإسلامية اليمينية عن طريق تحليل مخرجات الاستنباتات باستخدام برنامج (SPSS)، بالإضافة إلي تطبيق نموذج التنبؤ (Z-Score) لإئتمان علي عملاء التسهيلات لدي تلك المصارف لتحديد مقدرته علي كشف التعثر قبل حدوثه، واعتمدت الدراسة علي التطبيقي من خلال التقارير والبيانات المنشورة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- تعتمد المصارف علي التحليل المالي كأساس للكشف عن التعثر المصرفي، لا تستخدم المصارف نماذج التنبؤ بالفشل المالي للكشف عن التعثر المصرفي قبل حدوثه إلا فيما ندر.
 - لا يوجد لدي المصارف أنظمة إنذار مبكر للكشف عن أية حالة تعثر محتملة لدى العملاء.
- التعليق علي الدراسات السابقة:**

- اهتم الفكر المحاسبي بضرورة وضع نماذج محاسبية للكشف المبكر عن حالات التعثر المالي للشركات، ومن ثم التنبؤ بمخاطر الفشل المالي للشركات من أجل تحديد قدرة الشركة علي الاستمرار، وعلي الرغم من الجدل المحاسبي الكبير، وتقديم الدراسات السابقة لنماذج مختلفة للتنبؤ بالفشل المالي إلا أنه لا توجد أفضلية لأي من النماذج في التنبؤ بمخاطر الفشل المالي.

ثالثاً: فروض البحث

- ١- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول العوامل والمحددات للمداخل الحديثة للتكلفة في الشركات الكويتية.
- ٢- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية.

رابعاً: أهداف البحث

وبناءً على صياغة المشكلة والتساؤولات تتمثل أهداف البحث في الآتي:

- ١- الكشف عن دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تحسين الأداء الإستراتيجي بالشركات الكويتية.
- ٢- تحديد محددات تطبيق المداخل الحديثة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالشركات الكويتية.
- ٣- توضيح طبيعة ومؤشرات الفشل المالي بالشركات الكويتية.
- ٤- تحديد أهم نماذج التنبؤ بالفشل المالي التي يمكن استخدامها بالشركات الكويتية.
- ٥- التعرف على دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية.

رابعاً: أهمية البحث

(أ) الأهمية العملية:

- الاستفادة من أدوات الإستراتيجية التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات من خلال وضع إطار علمي يساعد على تجنب حالات الفشل المالي للشركات.
- يستمد البحث أهميته من أنه جمع بين تخصصي المحاسبة والإدارة وأنه يسلط الضوء علي متغيرات حيوية في الأدب والفكر المحاسبي والإداري، وهذا هو التوجه المعاصر للبحوث العلمية التي تحاول خلق التكامل بين العلوم المختلفة.

- تتجلى الأهمية بتقديم الحلول لإدارة الشركات؛ وذلك من خلال النظرة الشمولية الذي يطرحه البحث فيما يتعلق بالأبعاد والنظم التي تتشابك وتتداخل بشكل تكاملي في عملية بناء واختيار منظومة تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، بحيث يكون له دور كبير في تطوير الشركات لمواجهة التحديات الحالية المستقبلية.

(ب) الأهمية العلمية:

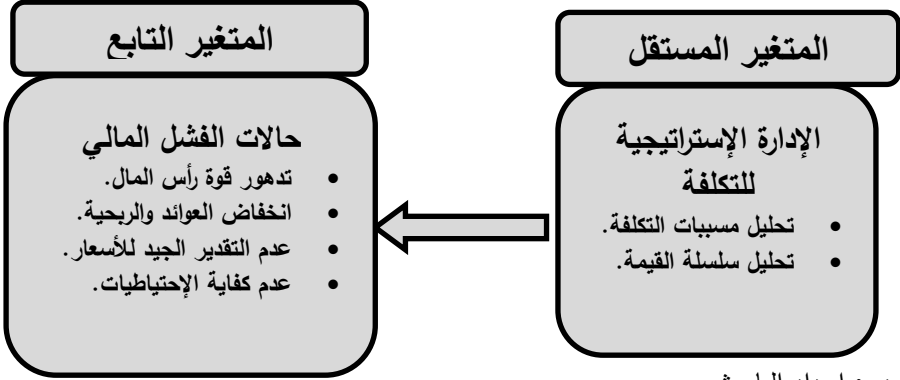
- تتبع الأهمية العلمية لهذا البحث، من كونه يتناول واحدًا من الموضوعات الهامة في مجال المحاسبة، وهو تقويم الأداء لدورة في الكشف عن مواطن القوة والضعف، ومواطن الفرص والتهديدات، في العمليات والأنشطة المتعلقة بالمنشأة، بالإضافة إلى إعداد المنشأة، بالإضافة إلى إعداد المنشأة بشكل جيد لتصب قادرة على تحديد فرص التحسين في كل من العمليات والأنشطة الحالية، مما يساعدها في اتخاذ أفضل القرارات لإدارة تكلفة تلك العمليات والأنشطة، وبالتالي تعظيم القيمة المضافة بالمنشأة خلال الفترة.
- كما تبرز أهمية هذا البحث، من منطلق كونه يتناول أسلوبًا جديدًا لإدارة تكلفة الأنشطة، من خلال تحليل أداء المسارات المالية والتشغيلية التي تؤثر على القيمة المضافة بالمنشأة، وهكذا يمكن الوصول إلى أفضل الممارسات في إدارة التكلفة، لأن هذا الأسلوب قد أخذ بعين الاعتبار تقويم مدى فعالية المخرجات حتى يمكن تحسين كفاءة المدخلات، ووفقاً لهذا المنطق فإن هذا الأسلوب يهدف إلى توجيه الاهتمام نحو تفعيل الإستفادة من عمليات التغذية المرتدة بالمنشأة على أفضل وجه.

سادساً: منهجية البحث

بناءً على طبيعة المشكلة البحثية ولغرض إثراء الموضوع علمياً، فإنه سيتم استخدام المنهج الاستنباطي؛ حيث سيتم تجميع وتلخيص الأساس النظري المتعلق بالمشكلة البحثية من المصادر الثانوية (الدراسات السابقة، الكتب، البيانات المالية المنشورة وغير المنشورة، الدوريات والتقارير المنشورة وغير المنشورة، المقالات العلمية،....) لغرض تقديم صورة نظرية كافية، وفيما يتعلق بالجانب العملي استخدم الباحث المنهج الاستقرائي من خلال توزيع الاستبانة المعدة على عينة البحث بعد تحكيمها؛ لكي نتعرف على مدى اعتماد الشركات الكويتية على مؤشرات الفشل المالي، وما إذا كان أفراد العينة البحثية يستخدمون نماذج التنبؤ بالفشل المالي من عدمه.

سابعاً: متغيرات البحث

شكل رقم (١) متغيرات البحث



المصدر: إعداد الباحث

ثانياً: الإطار النظري للبحث

أولاً: طبيعة إدارة التكلفة

تعرضت محاسبة التكاليف في الثمانينيات لتغيرات جوهرية أدت إلى إعادة النظر في أساليب محاسبة التكاليف وأنظمة الرقابة الداخلية، ويمكن ارجاع تطور أساليب محاسبة التكاليف التي تستخدمها المنشآت في الآونة الأخيرة إلى التطور الذي شهدته بيئة التصنيع الحديثة، وبالرغم من التغير الملحوظ في ابعاد وطبيعة المنافسة بين المنشآت إلا أن التطور في تصميم وتطبيق أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية كان ضئيلاً، مما أدى إلى ضرورة دراسة وفهم النظم والإستراتيجيات اللازمة لمواكبة هذا التطور، ثم تطورت بعد ذلك إلى تليخيص المعاملات النقدية وإعداد تقارير مالية ملخصة العمليات الخاصة بالوحدات الفرعية بالإضافة إلى ذلك تم تطوير هذه التقارير بصورة تفصيلية لتشمل بعض المؤشرات المالية (إيمان صالح، ٢٠١٢).

مفهوم التكلفة: هي عبارة عن مجموعة الأعباء التي تعبر عن مستوى معين، وفي مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها لزيون، وتعرف التكلفة بصفة عامة على أنها: "تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل" (عبد الوهاب بن بريكة، ٢٠١٩).

وعرفت التكلفة أيضاً أنها: "المردود المضحي به لغرض تحقيق هدف محدد، وتقاس كالمواد الأولية والإعلان "بوحددة نقدية يجب دفعها للحصول على السلع أو الخدمات لكن يجب التمييز بين الكلفة الفعلية التي تتحقق فعلياً والكلفة المتوقعة (الكلفة المستقبلية) (بن مزوزية، ٢٠١٢). يري الباحث أن التكلفة هي: التضحية الاختيارية بالموارد الاقتصادية من قبل المنشأة بهدف الحصول على المنافع حاضرة أم مستقبلاً.

مفهوم إدارة التكلفة: عرفت أيضاً أنها (الأداء والجهد المبذول من قبل التنفيذيين وغيرهم في مجال إدخال وتضمين وربط التكلفة منطقياً بوظيفتي التخطيط والرقابة وعلى المدى القصير والطويل) (رياض حمزة، ٢٠٠٩)، وعرفت إدارة التكلفة أيضاً أنها: "عبارة عن مجموعة من الأنظمة التي يمارسها المديرون عند التخطيط القصير والطويل الأجل فضلاً على الرقابة عن التكاليف".

ويمكن أن تصف إدارة التكلفة بأنها: إدارة تعمل من منظور متطور بهدف تقديم منتجات وخدمات بمواصفات وجودة تشبع أذواق الزبائن المتجددة بصفة مستمرة وبأسعار تنافسية، اعتماداً على أدوات وأساليب فنية متطورة تستجيب لتوجه المسيرين والمحاسبين الاهتمامهم بالتعرف على

الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتحديات التي تواجههم؛ ولذلك نشأ توجه جديد يسمى (إدارة التكلفة الإستراتيجية) (مكرم عبد المسيح، ٢٠٠١، ص ٢٣).

يري الباحث أن إدارة التكلفة هي عبارة عن إدارة تقوم باتخاذ القرارات التي تهدف إلى ترشيد التكاليف وتقديم خدمات بالمواصفات التي ترضي الزبون وتحقق أهداف المنشأة.

غالبا ما يتم تعريف محاسبة التكاليف بالمفهوم الضيق على أنها: قياس للتكاليف داخل المنظمة (كما هو مبين في تعريف معهد المحاسبين الإداريين)، إلا أن معلومات محاسبة التكاليف تعرف بشكل متزايد على نحو لتشمل كلاً من المعلومات المالية وغير المالية، وتشمل عناصر لا ترتبط بشكل دقيق بقياس التكاليف. ومن هذا المنطلق ظهر مصطلح جديد هو الإدارة الإستراتيجية للتكاليف (Eldenburg, Wolcott, 2011, p.9)

وعلى الرغم من انتقال إدارة التكاليف من الدور التقليدي إلى الدور الإستراتيجي، إلا أنه قد تم فهم الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بطرق مختلفة.

وقد عرض (Slagmulder, cooper, 2004, 1) كيف تقوم المنظمات بإدارة التكاليف بتطوير تقنيات تتجاوز الحدود التنظيمية بين الموردين والمشتريين؛ لتحقيق هدف تخفيض التكاليف من خلال الجهود التعاونية. كما أثبتنا أن إدارة التكاليف لا تكون فقط في مرحلة تطوير وتصميم المنتج، بل يمكن للمنظمة إدارة التكاليف على طول دورة حياة المنتج، وللقيام بذلك يمكن اعتماد تقنيات مختلفة بشكل متكامل، وقد ذكر خمس تقنيات في مقالهما هي: التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر لتكلفة المنتج، التحسين المستمر للعملية الإنتاجية، إدارة المجموعة الوظيفية وتخفيض تكلفة المنتج.

وقد عرف (Slagmulder, cooper, 2004, p.33) الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها " استعمال إداري للمعلومات المتعلقة بالتكاليف موجه بوضوح إلى مرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة للعملية الإدارية والمتمثلة في:

- صياغة الإستراتيجيات.
- توصيل (تبليغ) هذه الإستراتيجيات إلى كل أجزاء المنظمة.
- تطوير وتنفيذ التكتيكات اللازمة لتنفيذ هذه الإستراتيجيات.
- وتطوير وتنفيذ أنظمة مراقبة لرصد نجاح خطوات التنفيذ وبذلك النجاح في الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية".

- ووفقاً لـ Slagmulder ,cooper,2004 فإن ظهور الإدارة الإستراتيجية للتكاليف كان نتيجة المزج بين ثلاثة محاور أساسية تناولتها أدبيات الإدارة الإستراتيجية والمتمثلة في:
- تحليل سلسلة القيمة.
 - تحليل الوضعية الإستراتيجية.
 - تحليل عوامل (أو مسببات) التكلفة (Cost drivers analysis)
- حيث تشكل هذه المحاور الثلاثة إطاراً متكاملأً وحديثاً لمحاسبة التسيير ونموذجاً للإدارة الإستراتيجية للتكاليف يختلف عن النموذج الذي تستوعبه مفاهيم محاسبة التسيير التقليدية.
- حيث يرى Slagmulder ,cooper,2004 أنه ينبغي على المنظمة أولاً، تحليل مصادر التكلفة وفهم هيكل تكلفة المنتج من وجهة نظر الإدارة الإستراتيجية، ثانياً: تحليل الوضعية الإستراتيجية من ثلاثة جوانب وفقاً لمنتجات المنظمة، القطاع الصناعي والسوق، وذلك لتحديد ما إن كان عليها اتباع إستراتيجية الريادة في التكلفة أو إستراتيجية التميز؛ وبالتالي ينبغي عليها اختيار الأسلوب المناسب لإدارة تكاليفها والذي يتوافق مع إستراتيجيتها، ثالثاً: وبعد تحديد الإستراتيجية التنافسية ينبغي على المنظمة تحليل عوامل التكلفة لإيجاد العامل الذي يحدث تغيراً في التكلفة ومحاولة تخفيض التكاليف بشكل إستراتيجي بما يتوافق مع الإستراتيجية التنافسية لمنظمة معينة (Fu,2007,pp-91-92).
- من جهة أخرى يرى Anderson,2005 أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف يجب ألا تنحصر في إدارة التكاليف التنفيذية (الاستغلال) وإنما يجب أن تمتد إلى إدارة التكاليف الهيكلية، وبناء عليه عرف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها " التمعن (التروي) في اتخاذ القرارات التي تهدف لمواءمة هيكله تكاليف المنظمة مع إستراتيجيتها وتقييم فعالية المنظمة في وضع هذه الإستراتيجية وافترض أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تأخذ شكلين:
- الإدارة الهيكلية للتكاليف: التي تركز على إنشاء هيكل تكلفة تنافسي يتواءم مع إستراتيجية المنظمة، وذلك باستخدام أدوات التصميم التنظيمي (كتحديد حدود المنظمة، حجمها والهيكل الحكومية) وتصميم المنتج والعمليات.
 - وإدارة تكاليف تنفيذية: تركز على تكلفة التنفيذ الفعال للإستراتيجية، والتي تستخدم الأدوات المعروفة لمحاسبة التسيير لقياس أداء التكلفة فيما يتعلق بمعايير تنافسية، وبذلك تسليط الضوء على فرص التحسين.

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف تمثل مدخلا يوفر معلومات وتوجيهات فيما يتعلق بالمسائل التالية:

- الإدارة الفعالة للتكاليف.
- التصرف فيما يتعلق بالعوامل الخارجية للمنظمة.
- تحليل التكاليف وبما في ذلك التنافسية تماشيا مع إستراتيجيات الريادة في التكاليف والتميز.
- الأخذ بعين الاعتبار الأنشطة عند تقدير تكاليف المنتج.
- تحقيق توزيع التكاليف على أساس الأنشطة.

وثُعد الإدارة الإستراتيجية للتكاليف طريقة موجهة لتخطيط ومراقبة أنشطة المنظمة وتحليل البائعين، المشترين والمنافسين في سلسلة القيمة، إضافة إلى أنها تشمل الوضعية الإستراتيجية وتكلفة أنشطة المنظمة وسلسلة القيمة الإستراتيجية. (Apak and al, 2012,p532)

وكخلاصة لما سبق يمكن استنتاج أنه وعلى الرغم من اختلاف التعاريف إلا أن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ليست مجرد إدارة للتكاليف، وإنما يمكنها أيضا زيادة الإيرادات، تحسين الإنتاجية، رفع مستوى رضا العملاء، وفي نفس الوقت تحسين الوضع الإستراتيجي للمنظمة. ويمكن المفتاح في ضرورة النظر إلى التكاليف والقيمة التي توفرها في آن واحد، وبعبارة أخرى، الإدارة الإستراتيجية للتكاليف هي "عامل نجاح إستراتيجي" للمنظمة ويساهم في تشكيل مستقبلها.

ثانياً: علاقة إدارة التكاليف بالأداء المالي والإستراتيجي للشركات.

تعد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يساهم في إمداد الإدارة بالمعلومات التي تعمل على زيادة أرباح المنشآت ودعم مراكزها التنافسية في الأجل الطويل، والجدير بالذكر أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تفيد في التحليلات المطلوبة في نشر وظيفة الجودة و التي تساعد المنشأة في تحديد القيم النسبية لخصائص المنتجات، حيث قيمة خصائص المنتج للعميل ترتبط بما يريد العميل دفعه، كما يساعد منشآت الأعمال في وضع تقدير لمتوسط تكاليف هذه الخصائص و بالتالي إمكانية حساب الربحية وفقاً لخصائص المنتج (Debusk,G.and Debusk,C.,2014 .,p35)

وإنطلاقاً من فاعلية الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تحليل ربحية العملاء (Mahmoud and Mohamed,2014,p15) فإن منشآت الأعمال تستفيد من المعلومات التي يوفرها في اتخاذ

القرارات الإستراتيجية، مثل: تسعير المنتجات وتحديد المنتجات التي سيتم بيعها، حيث إن هذا التحليل يربط بين عدة متغيرات هامة تتمثل في كل من رغبات وتوقعات المستهلكين، وعوامل المنافسة، وإمكانيات المنشأة المتاحة، ثم إستراتيجية الإدارة في محاولة لإيجاد التوازن بين أهداف المنشأة وأهداف عملائها مع تعظيم القيمة الكلية للمنشأة (صالح، ٢٠١٥)، وذلك بشرط إدارة تكاليف المنتج بشكل يجنب حدوث أى انحراف عن الدقة المطلوبة، حيث إن تحديد تكلفة المنتج بأقل مما يجب Under Costing، يحمل المنشأة خسائر فعلية قد تؤدي إلى تآكل رأس مالها خاصة عندما يكون سعر البيع أقل من التكلفة الفعلية، أما تحديد تكلفة المنتج بأكبر مما يجب Over Costing، تتحمل المنشأة خسارة نتيجة تناقص الحصة السوقية خاصة عندما يكون سعر البيع مغالى فيه (Horngren et al., 2015, pp55-75) مما يعكس علي الأداء المالي للمنشأة.

ويرى الباحث أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يساعد على وضع موازنات بديلة لتنفيذ التكاليف الاختيارية، وبالتالي تستطيع الإدارة اختيار الموازنة التي تناسب إمكانيات وموارد المنشأة، علاوة علي توافق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مع فلسفة التكلفة المستهدفة، حيث يتم التركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل صفة من مواصفات المنتج سعياً إلى تحقيق الأرباح المستهدفة، كما أنه عند تخطيط وتصميم المنتج يؤخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة؛ بما يساعد على التحكم في مواصفات المنتج ومستويات إنجاز كل صفة، ولا يقتصر ذلك على مرحلة التصميم فحسب، وإنما يمتد إلى جميع المراحل خلال دورة حياة المنتج.

هذا ويؤكد الباحث علي أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يعمل علي زيادة الحصة السوقية للشركة، حيث توفير قدر أكبر من المرونة الشرائية للمستهلك، ويزيد من فرص تسويق المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الأداء المالي التنافسي لمنشآت الأعمال، حيث تحسين مستويات الإنجاز والوفاء بحاجات ورغبات العملاء والمستهلكين يرتقى بمواصفات المنتج، ويصب ذلك بالضرورة في اتجاه تحسين أداء المنشأة ككل.

ويتفق الباحث مع ما جاء بدراسة (عبد الرضا، ٢٠١٦) علي أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة يمكن من الحصول على تكلفة تقديرية للمنتج عندما يتم إنتاج منتجات عديدة في تيار القيمة، وكل منها تستهلك الموارد عند معدلات مختلفة؛ وبالتالي يعد أساس أفضل لتحديد أسعار التحويل، كما يساعد المحاسبين في معرفة إمكانية المنشأة في استخدام محاسبة الإنتاج بدون فاقد لحساب تكاليف المنتج.

وبعد أن استعرض الباحث علاقة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالأداء المالي للمنشآت سوف يقوم الباحث في المحور القادم بتناول ومراجعة أدبيات البحث ذات الصلة واشتقاق الفروض.

ثالثاً: تحليل مسببات التكلفة وعلاقتها بقياس الأداء الاستراتيجي

- مفهوم تحليل مسببات التكلفة:

إن مفهوم مسببات التكلفة يعني بتكلفة جديد أسباب حدود التكلفة عن طريق تحديد الشكل المعقد أو السلسلة المعقدة لحدوث التكلفة متمثلة في الأنشطة الرئيسية والفرعية. وعرفها (أسعد، ٢٠١٧) على أنها " هي العوامل التي ترتبط بشكل مناسب مع استهلاك النشاط لموارده، وبالتالي يمثل تحليل مسببات التكلفة التغيير في سلوك تكلفة النشاط، وتساعد في تحقيق القياس الدقيق لتكلفة الأنشطة بما يساهم في تنفيذ إستراتيجية زيادة التكلفة على مستوى أنشطة الوحدة الاقتصادية.

ومن تعريفها أيضاً " أنها تلك الأسباب أو العوامل المحركة أو المحدثة للتكلفة وأن ضبط وتحليل تلك المسببات والتحكم فيها يساعد على ضبط التكلفة، وترشيد استخدام الموارد؛ مما يحقق متطلبات زيادة التكلفة.

كما تم الإشارة إلى أن مسببات التكلفة هي " تلك العوامل التي تحدث التغيير في التكلفة الكلية المرتبطة بهدف معين فهي تعكس الطلب على الأنشطة عند مستويات مختلفة للإنتاج ومن ثم عن مقدار الاستهلاك الخاص بمنهج معين أو مجموعة من المنتجات لموارد المنشأة.

أما Bjornenak T,2000 فيرى أن مسبب التكلفة هو القياس الذي يجب أن يتصف بدرجة عالية من الاستجابة لنوعين من المتغيرات هما: الطلب الذي يخلقه النشاط على الموارد والطلب الذي يستقبله النشاط من جانب وحدات التكلفة على مخرجاته.

كما أكد على أن مسبب التكلفة هو العامل المحرك لحدوث تكلفة النشاط، والذي يمثل الطلب على موارد المنشأة النادرة، كما أنه يعتبر الأساس المناسب لتحديد وتخصيص التكاليف على الأنشطة المختلفة وبالتبعية على المنتجات التي استهلكت واستفادت من تلك الأنشطة.

Bjornenak T,2000

ويرى الباحث أن مسببات التكلفة هي العوامل أو الأسباب التي تحدث التكلفة، وتساعد في تحقيق القياس الدقيق لها، كما تساعد في ضبط التكلفة وترشيد استخدام الموارد.

- العوامل (البيئية) المؤثرة على مسببات التكلفة:

تؤثر مسببات التكلفة على الأعمال أو العمليات من خلال خمس عوامل بيئية وهي:

١- مكاسب وأرباح الملاك والتشغيليين.

٢- أنشطة الإنتاج والتشغيل الخاصة بالمنظمة.

٣- إدارة الأعمال والعمليات.

٤- مصادر أو موارد الأعمال والعمليات.

٥- ثقافة المنظمة.

- أهداف مسببات التكلفة:

إن الاعتماد على مدخل تحليل التكلفة يمكن أن يحقق هدفين أساسيين:

الأول: إعداد نموذج موضوعي لاستهلاك الموارد مما يفيد في دقة القياس، ومتطلبات خفض التكلفة.

الثاني: تقدير التكلفة في أحوال مختلفة اعتماداً على كميات ومعدلات متوقعة لمسببات التكلفة مما يساعد على تخطيط وإدارة التكلفة داخل دورة حياة المنتج.

- أنواع مسببات التكلفة:

بناء على إدارة التكلفة الإستراتيجية SCM يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين:

١- **مسببات التكلفة الهيكلية: (Structural cost Drivers SCD)** هي التي تتأثر بالهيكل الاقتصادي للمنشأة والذي تتحكم بشكل أساسي في هيكل التكاليف.

وتقدم خمس اختيارات إستراتيجية تتناول مجالات أهمها: (عاطف، ٢٠٠٣)

أ- **الحجم:** أي حجم الاستثمارات في البحوث والتطوير في التصنيع، الموارد المرتبطة بالتسويق.

ب- **المجال:** ويتبع ذلك تحديد درجة التكامل الرأسي.

ج- **الخبرة:** ويتبع ذلك تحديد إلى أي مدى يمكن الاستفادة من آثار ظاهرة التعلم، وأثر ذلك

على هيكل التكاليف في المنشأة حيث تتمثل الخبرة - باعتبارها مسبباً للتكلفة - خفض

في تكلفة الوحدة نتيجة للتعلم.

٢- مسببات التكلفة التنفيذية: **Operational Cost Driver (OCD)**: هي التي نتوقف عليها قدرة المنشأة على أن تنفذ بنجاح ما تم اختياره في الهيكل الاقتصادي، وقد تقسيمها إلى ست فئات وهي:

- أ- مشاركة العنصر البشري: أي مدى التزام العنصر البشري بمفهوم التطوير والتحسين المستمر.
- ب- إدارة الجودة الشاملة: وذلك من خلال تبني مفهوم تكلفة كايزن Kazien costing ومفهوم صفر عيوب Zero Defects
- ج- استغلال الطاقة: وتشير إلى مدى استغلال طاقة المصنع.
- د- كفاءة تصميم المصنع.
- هـ- مكونات المنتج.

و- استغلال العلاقات المتداخلة مع العملاء. (Bloker, Edward, 2002)

- الخطوات الأساسية لتطبيق نموذج تحليل مسببات التكلفة:

- ١- وضع قائمة تفصيلية بأنشطة المنشأة الأساسية والمساعدة حيث يفيد إعداد هذه القائمة في بيان تتابع هذه الأنشطة وعلاقتها المتشابكة في ضوء الأهداف الكلية للمنشأة.
- ٢- الحصر الفعلي لتكاليف كل نشاط من الأنشطة الأساسية عن فترة زمنية معينة، والتي يمكن تتبعها مباشرة وفقاً لمسببات تكاليف الموارد بما يعكس استهلاك الأنشطة من عوامل الإنتاج من حيث الكم والوقت.
- ٣- إعداد مصفوفة الارتباط بهدف فحص وإيضاح العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط عن طريق اقتراح عدد متنوع من مسببات التكلفة التي ترتبط بحدوث كل نشاط.
- ٤- توثيق علاقة تكلفة كل نشاط بالمسببات المختارة عن طريق إعداد جداول أو ملخصات تظهر تتابع أنشطة المنشأة والمسببات المناسبة لكل نشاط.
- ٥- احتساب معدل تكلفة وحدة مسبب التكلفة، ويعبر قياس هذا المعدل عن معدل التكلفة لوحدة المسبب حيث:

معدل تكلفة وحدة المسبب = إجمالي تكاليف النشاط المساعد

كمية الموارد اللازمة للنشاط (كمية المسببات)

ويكون نصيب النشاط الأساسي من تتبع تكلفة خدمات الأنشطة المساعدة يساوي =

مجموع كمية موارد كل نشاط × معدل التكلفة

٦- تحديد التكلفة الكلية حيث أن تكاليف النشاط تساوي تكاليف التشغيل المباشر للنشاط + نصيبه من تتبع تكلفة الأنشطة المساعدة. (محمد، ٢٠١٢)

- **مشكلات تحليل مسببات التكلفة:** يتطلب تحليل مسببات التكلفة معالجة مشكلتين هامتين: **المشكلة الأولى: تحديد عدد مسببات التكلفة:** وتعد هذه المشكلة ذات أهمية في مجال القياس الدقيق لضمان دقة تكاليف الموارد على الأنشطة، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على موضوعات القياس التكاليفي ويشير Cooper إلى وجود ثلاثة عوامل تحديد إمكانية تحديد مسبب تكاليفي واحد وأن يكون هذا السبب مقبولاً وهذه العوامل هي:

- تنوع المنتجات: وهذا يعني اختلاف المنتجات في استخدام الأنشطة المختلفة.
 - حجم التكاليف النسبي للأنشطة الفرعية التي يتم تجميعها، وتقاس عن طريق تحديد النسبة المئوية لتكلفة كل نشاط من التكاليف الكلية للأنشطة المراد تجميعها وكلما زاد حجم التكاليف النسبي للأنشطة معينة كلما زادت درجة التسوية.
 - تنوع الحجم: ويكون ذلك في حالة إنتاج المنتجات على دفعات مختلفة الحجم، وكلما زادت درجة تنوع الحجم زادت الحاجة إلى عدد أكبر من مسببات التكلفة.
- المشكلة الثانية: المفاضلة بين مسببات التكلفة:** يرتبط قرار اختيار مسببات التكلفة الملائمة بثلاثة عوامل:

- تكلفة القياس: ويعني تكلفة قياس مسبب التكلفة فكلما كانت تكلفة القياس أقل كلما كان مسبب التكلفة أفضل.
 - تكلفة الأخطاء: وذلك نتيجة إلى أن درجة الارتباط غير ملائمة وتحدث تشوهات، ويتم اتخاذ قرارات غير سليمة.
- تكلفة الآثار السلوكية لاستخدام مسبب التكلفة: كل ما كانت الآثار السلوكية لاستخدام مسبب التكلفة مرغوب فيها، فإنه يعد الأساس في تفضيل مسبب التكلفة وحجم اختياره.

رابعاً: ما هي طبيعة الفشل المالي وأهم أنواعه:

يعرف الفشل المالي أنه عدم قدرة الشركة على مواجهة الالتزامات المالية التي بذمتها، ويعد Beaver أول من استخدم هذا التعبير عام ١٩٦٦ وذكر بأن الشركة فشلت عند حدوث الإفلاس، أو عدم قدرتها على تسديد ديونها، أو عدم سداد الأرباح المستحقة لحملة الأسهم، كما استعمل مصطلح الفشل المالي من قبل الباحث جون ارجنتيني عام ١٩٨٦ إذ عرفه بأنه " العملية

التي تكون فيها الشركة قد بدأت بالسير في الطريق الطويل الذي ينتهي بحدوث العسر المالي". (عماري، ٢٠١٥)

وقد يكون الفشل المالي على شكل إفلاس أو إعسار، فالإعسار يعني أن الشركة غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها الحالية في وقت استحقاقها، والذي يحدث عندما تتجاوز المطلوبات المتداولة للأصول المتداولة، ومن ناحية أخرى فإن الإفلاس يحدث عندما تتجاوز المطلوبات المتداولة للشركة قيمة أصولها (Sulub,2014).

أنواع الفشل المالي:

تتعرض الشركات إلى ثلاثة أنواع من الفشل المالي: (عماري، ٢٠١٥):

١- **الفشل الاقتصادي:** يتمثل الفشل الاقتصادي في عدم قدرة عائدات الشركة على تغطية نفقاتها أو انخفاض عائدات الاستثمار عن كلفة رأس المال، إذ إن عدم تحقيق الشركة عائداً مناسباً على رأس المال المستثمر يتناسب والمخاطر المتوقعة في الاستثمار نفسه يعني أن الشركة واقعة في منطقة الفشل الاقتصادي، ويحصل الفشل الاقتصادي على الرغم من قدرة الشركة على دفع التزاماتها، فقد تكون فاشلة من الناحية الاقتصادية ومع ذلك لا تتوقف عن دفع الالتزامات عندما يحين موعد استحقاقها؛ لذلك لا يترتب على الفشل الاقتصادي إشهار إفلاس الشركة.

٢- **الفشل الإداري:** ينتج الفشل الإداري عن عدم كفاءة الجهاز الإداري للشركة وفشلها في تقدير ما قد يحدث في المستقبل؛ مما يؤدي إلى نتائج أعمال سلبية تساهم في تدهور نشاط الشركة وأرباحها، وعدم قدرتها على التكيف والمواءمة مع البيئة الخارجية، ووضع الخطط البديلة لمواجهة ما يطرأ من أحداث غير متوقعة.

٣- **الفشل المالي أو القانوني:** يتخذ هذا النوع من الفشل مظهرين، يتمثل الأول بعجز الشركة عن تسديد الديون والفوائد المستحقة الدفع حتى وإن كانت قيمة أصولها تزيد عن التزاماتها، ويعبر عن هذا المفهوم بأزمة السيولة (العسر الفني)، أما الثاني فقد يحدث عندما تعجز الشركة عن مواجهة التزاماتها المستحقة في وقت تكون فيه قيمة أصولها أقل من التزاماتها، ويعبر عنه بالعسر المالي (العسر الحقيقي)، وفي هذه الحالة لا تتمكن الشركة من مواجهة الفشل ولا تستطيع التحكم فيه أو التغلب عليه ويصل فيها إلى ضرورة الاعتراف بالفشل في الشكل القانوني الذي يعني اتخاذ الإجراءات القانونية لإعلان الإفلاس ومن ثم التصفية.

ويرى الباحث أن الأنواع الثلاثة للفشل المالي مترابطة فيما بينها، وقد يسبب أحدها للآخر؛ لذلك يتعين التركيز على كل نوع والعمل على اكتشافه في وقت مبكر وتحديد أسبابه واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وأن اكتشاف الفشل الاقتصادي والفشل الإداري في وقت مبكر يساعد على تلافي الوقوع في الفشل المالي والقانوني.

خامساً: أسباب الفشل المالي وأهمية الكشف عنه:

تعد عملية الكشف المبكر عن الفشل المالي من العمليات ذات الأهمية البالغة بالنسبة لمختلف الجهات ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة مع الشركة مثل المصرفيين والمستثمرين والجهات الحكومية وللشركات المتعثرة نفسها، (Altman & other, 2014) وعلى النحو الآتي:

- ١- يعد المصرفون النشاط المصرفي هو المزود الرئيسي للتمويل فهو بحاجة للتقليل من مستوى القروض المتعثرة وتحقيق أقصى قدر ممكن من الأرباح على النشاط الائتماني.
- ٢- يحتاج المستثمرون إلى أدوات موثوقة لاختيار محفظتهم الاستثمارية لأن الضائقة المالية للشركات تضر بعوائد المستثمرين، ومن خلال التعرف على الوضع المالي للشركة يمكنهم اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.
- ٣- تحتاج إدارة الشركات إلى معرفة وضعها المالي لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية لإنقاذ الشركة في الوقت المناسب لضمان استمراريتها، وجذب المستثمرين للاستثمار فيها.
- ٤- يساعد الكشف المبكر الجهات الحكومية في وظيفتها الرقابية على الشركات حرصاً منها على دعم وتنمية الاقتصاد الوطني.

غالباً ما ينتج الفشل المالي عن مجموعة من العوامل التي تظهر جميعها أو بعضاً منها في الشركة، وقد تكون هذه العوامل داخلية أو خارجية، مختلفة من شركة إلى أخرى، وتعود أغلبها إلى سوء الإدارة العامة وعدم كفاية السياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتبعة والمؤدية إلى ضعف الموقف النقدي والتجاري للشركة، وهي على النحو الآتي:

- ١- أسباب اقتصادية: هناك العديد من الأسباب الاقتصادية التي تؤدي إلى وقوع الشركة بالفشل المالي والمتمثلة بالتقلبات الحادة في أسعار الصرف والتغير في المستوى العام للأسعار (التضخم) التي أدت إلى ارتفاع قيمة المديونية بشكل أدى إلى اختلال الهيكل التمويلي،

وظروف اقتصادية داخل البيئة التي تعمل في إطارها الشركة، وكذلك الظروف الاقتصادية الدولية (الشريف، ٢٠١٥)

٢- أسباب إدارية: إن عدم كفاءة الإدارة نتيجة لغياب الأفراد القياديين والأكفاء من أهم الأسباب التي تؤدي إلى تعثر الشركة، فالصراعات بين أطراف الهرم التنظيمي للشركة وتغلب المصلحة الخاصة للمساهمين والمالكن تؤدي إلى ظهور اختلالات إدارية، مثل: ضعف الإدارة وعدم توفر الخبرة الإدارية التي تمكنها من اتخاذ القرارات بالإضافة إلى ضعف الرقابة والسيطرة على المخزون. (David & Eyo,2013)

٣- أسباب مالية: إن ضعف الهيكل المالي للشركة والإنفاق غير العقلاني الذي لا يتناسب مع الإيرادات التي حققتها الشركة يؤدي إلى تعرضها للفشل المالي، ويرجع ذلك إلى أسباب عديدة منها ارتفاع المديونية والتوسع في توزيع الأرباح بالإضافة إلى استهلاك الآلات وعدم صيانتها بشكل مناسب.

٤- أسباب خارجية: قد تكون الأسباب الخارجية من أخطر الأسباب المؤدية إلى تعرض الشركة للفشل المالي، لعدم قدرة الشركة في التحكم بها أو البحث عن حلول للحد منها، كالتغير في السياسات الحكومية، والتوقعات المتشائمة للمستثمرين، أو فشل الكثير من الشركات بسبب سيطرة شركات عملاقة على أسواق العديد من البلدان.

ثالثاً: الدراسة الميدانية

أولاً: منهجية الدراسة الميدانية

تم تناول منهجية البحث من حيث تحديد مجتمع البحث ووحدات المعاينة التي سيتم توزيع قائمة الاستقصاء عليها، وكذلك تحديد أدوات التحليل الإحصائي المناسبة لأغراض التحليل واختبار الفروض في ضوء طبيعة وأنواع بيانات البحث، ومن ثم تم إجراءات التحليل الإحصائي، ومن الأساليب التي تم استخدامها في تحقيق أهداف البحث، اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق محتوى استبيان البحث، والاتساق الداخلي، ثم تحديد إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي التي اتبعتها الباحثة في كل من الإحصاء الوصفي: (التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية،

الانحراف المعياري، الأهمية النسبية، والترتيب)، وذلك لتحديد سمات عينة البحث، والإحصاء التحليلي: متمثل في اختبار كروسكال والس Krukal-Wallis لتحديد مدى الاختلافات بين آراء المستقصى منهم لعينة البحث، واستخدام معامل الارتباط وتحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس قوة واتجاه ابعاد دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية.

- ١- مجتمع البحث: مجتمع البحث يشمل العاملين بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية في قطاع الاستثمار، ويشتمل على ٤٩ شركة مقيدة في البورصة في قطاع الخدمات المالية.
- ٢- عينة البحث: اعتمد الباحث على عينة عشوائية من العاملين (محاسب تكاليف، مدقق حسابات، محلل مالي، محاسب مالي) في ١٠ شركات لقطاع الإستثمار الكويتي وذلك بمعامل ثقة ٩٥% وحدود خطأ $\pm ٥\%$ وتم تحديد حجمها بالمعادلة التالية: (أدريس، ٢٠٠٨)

$$n = \frac{Nz^2P(1-P)}{Ne^2 + Z^2P(1-P)}$$

حيث أن:

$N =$ حجم مجتمع البحث

$n =$ حجم العينة

$Z =$ حدود الخطأ المعياري وهي 1.96 عند درجة ثقة 95%

$P =$ نسبة عدد المفردات التي تتوافر فيها خصائص مجتمع البحث وهي 50%

$e =$ خطأ العينة المسموح به في تقدير النسبة وهو = 0,05

حجم العينة = $0.25 \times 2(1.96) \times 572$

$$572 \times 0.0025 + (1.96)^2 \times 0.25$$

حيث بلغت عينة البحث ٢٠٠ قائمة استقصاء صالحة للتحليل الإحصائي.

ثانياً: نتائج اختبارات الفروض

١- نتائج التحليل الإحصائي للفرض الأول:

حيث ينص الفرض الأول على: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمحددات للمداخل الحديثة للتكلفة في الشركات الكويتية، لاختبار الفرض تم استخدام اختبار كروسكال والس Kruskal - Wallis لإثبات مدى اتفاق آراء المستقصى منهم ، وفيما يلي نتائج اختبار كروسكال والس حول العوامل والمحددات للمداخل الحديثة للتكلفة في الشركات الكويتية وذلك على النحو رقم (٣):

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار كروسكال والس **Kruskal Wallis** لآراء المستقصى منهم حول العوامل والمحددات المقترحة لتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة بالشركات الكويتية

م	العبارات	قيم كروسكال Kruskal Wallis	مستوى المعنوية	الدالة	النتيجة
1	يجب أن يعمل نظام التكاليف المطبق على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.	4.941	0.17	غير دالة	لا توجد فروق
2	يجب أن تقوم إدارة الشركة بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يناسب إمكانيات العميل ويستطيع دفعه.	4.395	0.22	غير دالة	لا توجد فروق
3	يجب أن تقوم إدارة الشركة بربط تكاليف تقديم الخدمة بأسعار بيعها بدلاً من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف.	8.765	0.06	غير دالة	لا توجد فروق
4	يجب أن تعمل إدارة الشركة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للخدمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.	7.583	0.55	غير دالة	لا توجد فروق
5	يجب أن تقوم إدارة الشركة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة بهدف تخفيض التكاليف.	9.862	0.09	غير دالة	لا توجد فروق
6	يجب أن تقوم إدارة الشركة بعملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة عن طريق استبدالها بأنشطة أكثر فعالية.	24.486	0.70	غير دالة	لا توجد فروق
7	يجب أن تقوم الشركة بتحديد العملاء ووضع إستراتيجية للوفاء باحتياجاتهم ورغباتهم.	22.844	0.90	غير دالة	لا توجد فروق
8	يجب أن تعمل الشركة على تحديد المنافسين والخدمات البديلة التي تتنافس الشركة	20.375	0.80	غير دالة	لا توجد فروق
9	يجب أن تعمل الشركة على تحديد الخدمات الخاصة بكل مستوى نشاط محدد لتحسين العمليات على مستوى النشاط الفردي في حدود الأهداف التنظيمية.	25.977	0.90	غير دالة	لا توجد فروق
10	يجب أن يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس مالية.	8.305	0.80	غير دالة	لا توجد فروق
11	يجب أن يتضمن نظام تقويم الأداء بالشركة مقاييس غير مالية، مثل المؤشرات ذات العلاقة بالزيان والعمليات الداخلية والنمو والتعلم.	10.939	0.81	غير دالة	لا توجد فروق
12	يجب أن تقوم إدارة الشركة بالإشراف على إدارة الأداء الإستراتيجي، وربط أدائها بالأداء التشغيلي.	4.282	0.23	غير دالة	لا توجد فروق
13	يجب أن تقوم الشركة بتحليل بنود تكاليف دورة حياة المنتج بناء على أسس موضوعية دقيقة.	9.231	0.97	غير دالة	لا توجد فروق
14	يجب أن تمتلك إدارة الشركة القدرة على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لدورة حياة الخدمة بهدف خفض التكلفة وزيادة الربحية.	13.2631	0.35	غير دالة	لا توجد فروق
15	يجب أن تسعى إدارة الشركة لتقليل التلف بحيث ينعكس إيجابياً على تقليل التكاليف من خلال التحسين المستمر.	15.510	0.71	غير دالة	لا توجد فروق
16	يجب أن تطبق الشركة أدوات الجودة لتحديد نقاط الخلل ومعالجتها.	12.232	05.	غير	لا توجد

م	العبارات	قيم كروسكال Kruskal Wallis	مستوى المعنوية	الدالة	النتيجة
				دالة	فروق
17	يجب أن تشجع إدارة الشركة فرق العمل والعاملين على تقديم أفكارهم ومقترحاتهم حول تطوير وتحسين أداء الشركة.	4.740	0.19	غير دالة	لا توجد فروق
18	يجب أن تعتمد إدارة الشركة على تحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل لمقابلة احتياجات العملاء بما يفوق توقعاتهم لكسب رضاهم.	4.371	0.22	غير دالة	لا توجد فروق
19	يجب أن توفر إدارة الشركة الإمكانيات اللازمة لتحديد نقاط القوة والضعف بهدف زيادة كفاءة وفاعلية الأداء لديها.	15.572	0.90	غير دالة	لا توجد فروق
20	يجب أن يتم التصنيع أو إنتاج الخدمة من خلال أجهزة الحواسيب المتطورة.	17.612	0.08	غير دالة	لا توجد فروق
21	يجب أن تعمل الشركة لإرضاء متطلبات السوق المتغيرة والمتجددة من المنتجات والخدمات.	10.648	0.14	غير دالة	لا توجد فروق
22	يجب أن تقوم الشركة بإجراء التعديلات اللازمة لإنتاج منتجات مختلفة ومتميزة تلبي رغبات المستهلكين.	3.828	0.28	غير دالة	لا توجد فروق
	العوامل والمحددات المقترحة لتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة بالشركات الكويتية.	9.483	0.08	غير دالة	لا توجد فروق

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

من الجدول رقم (٣) يتضح ما يلي:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بمحور العوامل والمحددات المقترحة لتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة بالشركات الكويتية حيث بلغت قيمة كروسكال (٩.٤٨٣)، وتراوح قيم "كروسكال والس Kruskal Wallis" بين (٣.٨٢٨، ٢٥.٩٧٧) كما تبين نتائج التحليل أن مستوى المعنوية المحسوب عند جميع المتغيرات الموجودة بالجدول عند مستوى معنوية أكبر من (٠.٠٥)، مما يدلنا على الاتفاق في آراء المستقصى منهم.

نتائج الفرض الأول:

من خلال عرض وتحليل ما سبق يمكننا أن نقبل الفرض بعدم وجود اختلافات بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمحددات المقترحة لتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة بالشركات الكويتية، بمعنى وجود اتفاق لآراء المستقصى منهم.

٢- نتائج التحليل الإحصائي للفرض الثاني:

حيث ينص الفرض الثاني على: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية، لاختبار هذا الفرض من خلال كل من معامل الارتباط ومعامل الانحدار الخطي البسيط.

أولاً: اختبار الفرض من خلال معامل الارتباط كما يلي:

جدول رقم (٤)

العلاقة بين تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية باستخدام معامل الارتباط

النتيجة (الدلالة)	مستوى المعنوية	معامل الارتباط (r)	المتغيرات
دالة	0.001**	0.807	تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية

** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١

من الجدول رقم (٤) يتضح ما يلي:

توجد علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠.٨٠٧) بمستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١). ومن ثم يمكن أن نقبل الفرض الإحصائي القائل بوجود علاقة إحصائية ذات دلالة معنوية

بين تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية.

ثانياً: تحليل الإنحدار الخطي المتعدد **Multiple linear regression** لقياس تأثير تطبيق

أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية.

جدول رقم (٥)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية تأثير تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية

معامل التحديد R ²	قيمة "ف" F. test		قيمة "ت" t. test		المعاملات المقدرة β_i	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
65.2%	0.01**	370.812	0.01**	0.688	0.128	الجزء الثابت
			0.01**	19.256	0.807	إجمالي تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- معامل التحديد (R²)

نجد أن المتغير المستقل إجمالي (تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة) يفسر (٦٥.٩%) من التغير الكلي في المتغير التابع (تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية) وباقي النسبة يرجع ربما إلى عدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج. - اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة)، ذا تأثير معنوي على المتغير التابع (تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية)، حيث بلغت قيمة "ت" (١٩.٢٥٦) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

- اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٣٧٠.٨١٢) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠.٠٠١)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على أبعاد تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية.

– معادلة النموذج:

$$\text{تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية} + 0.128 = 0.807 \text{ تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة}$$

ومن نموذج العلاقة الإنداريه السابق، يمكن التنبؤ بتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية، من خلال قياس تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وتطبيق ذلك النموذج وهو يدل على أن:

– كل زيادة في درجة (تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة) قدرها (٠.٨٠٧) تؤدي إلى زيادة تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية بمقدار واحد صحيح.

– مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد أن معامل التحديد (R^2) يفسر نسبة جيدة بلغت (٦٥.٢%) ويعد هذا التأثير معنوياً.

إثبات الفرض الثاني:

– يتم قبول الفرض الإحصائي بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وتجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية.

تحليل الانحدار المتعدد Stepwise Multiple regression

جدول رقم (٦)

تحديد معنوية أهم عناصر دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تأثيراً على تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد

Vif	r معامل الارتباط	R ² معامل التحديد	F. test		t. test		المعطيات المقدره β_i	المتغير المستقل
			مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
–	٠.٨٢٩	%٦٨.٧	**٠.٠٠١	٢١٦.٤٩٩	**٠.٠٠١	٠.٤٧٠	٠.٠٨٣	الجزء الثابت
٢.٦٩٨					**٠.٠٠١	١٠.٩٥٩	٠.٧١٧	١- العوامل والمحددات المقترحة لتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة بالشركات الكويتية
٢.٧٣٥					*٠.٠٠٣	٦.١٣٦	٠.٤٣٦	٢- أهمية المؤشرات المحددة في الكشف عن حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية

* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠٥).

من الجدول رقم (٦) يتضح:

معامل ارتباط (r)

- توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين ابعاد دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وبين تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.829) بمستوى معنوية أقل من (0.01).

معامل التحديد (R^2)

نجد أن المتغيرات المستقلة لإجمالي أبعاد دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، تفسر (68.7%) من التغير الكلي في المتغير التابع المتمثل في تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية وباقي النسبة يرجع إلى ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج. اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغيرات المستقلة، ابعاد دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والتمثلة في اهم العناصر تائيرا (العوامل والمحددات المقترحة لتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة بالشركات الكويتية)، (أهمية المؤشرات المحددة في الكشف عن حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية) ذو تأثير معنوي على استمرارية تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.05) حيث بلغت قيم البيتا " β " (0.717)، (0.436) على الترتيب. بمعنى التأثير القوى والفعال لابعاد (دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة) ولكن هذه التأثيرات متفاوتة على (تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية)

اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (216.499) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (0.01)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية.

٤ - معامل تضخم التباين (VIF)

لتحديد مدى وجود ازدواج خطي Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض تم حساب (VIF) وهي اختصار Variance inflation factor لكل متغير مستقل على حده مع باقى المتغيرات المستقلة، وقد اتضح أن المتغيرات المستقلة المقبولة ضمن نموذج الانحدار الخطي المتعدد التدريجي لا تعاني من مشكلة الازدواج الخطي في أي من هذه المتغيرات حيث أن قيم VIF أقل من (10) مما يدل على عدم وجود مشكلة ازدواج خطي خطير بالنموذج.

معادلة النموذج:

- مما يدلنا على التأثير الدال والفعال

تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية = $0.083 + 0.717$ العوامل والمحددات المقترحة لتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة بالشركات الكويتية + 0.436 أهمية المؤشرات المحددة في الكشف عن حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية

للمتغيرات المستقلة ابعاد دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية، والأكثر تأثيراً العوامل والمحددات المقترحة لتطبيق المداخل الحديثة للتكلفة بالشركات الكويتية.

رابعاً: النتائج والتوصيات**أولاً: نتائج البحث****أ) النتائج النظرية**

توصل الباحث إلى عدد من النتائج الاحصائية الخاصة بدور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية ويمكن تلخيص أهم النتائج من خلال الإطار النظري للدراسة كما يلي:

- ١- تواجه الشركات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية، حيث تنشط في محيط اقتصادي يتميز بالتطور التكنولوجي السريع والمنافسة الشديدة، الأمر الذي يحتم على تلك الشركات الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الإستراتيجي الذي يعني إدراك مختلف عناصر البيئتين وتحليلها، وكذلك رؤية الشركة للاستفادة منها في بناء إستراتيجيات تتماشى مع ظروفها
- ٢- يؤدي استخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة والمتمثلة في الإنتاج الفوري وضمان تخفيض التكاليف، إضافة إلى استخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط لتخطيط دورة حياة المنتج، وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة، وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى إستراتيجيات إدارة التكلفة والتميز، التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضي عنها العميل.
- ٣- تعد إدارة التكلفة الإستراتيجية من ضمن الأساليب الحديثة التي تتبعها المنشأة عندما ترغب في اتخاذ قرار تمويلي أو تشغيلي.

ب) النتائج الميدانية

توصل الباحث إلى عدد من النتائج الإحصائية الخاصة بدور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تجنب حالات الفشل المالي بالشركات الكويتية، ويمكن تلخيص أهم النتائج من خلال الإحصاء الاستنتاجي بإثبات الفروض البحثية للدراسة كما يلي:

(١) لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمحددات للمداخل الحديثة للتكلفة في الشركات الكويتية، حيث تراوحت قيم "كروسكال والس بين (٣.٨٢٨)، (٢٥.٩٧٧) وجميعها عند مستوى معنوية أكبر من (٠.٠٥)، بمعنى عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية، أي الاتفاق في آراء المستقصى منهم حول العوامل أو المحددات للمداخل الحديثة للتكلفة في الشركات الكويتية.

(٢) يوجد تأثير ذي دلالة إحصائية لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠.٨٠٧) بمستوى معنوية أقل من (٠.٠١)، كما تبين وجود تأثير معنوي بلغ ٦٥.٢% لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تجنب حالات الفشل المالي في الشركات الكويتية، وتعد هذه نسبة تأثير جيدة.

ثانياً: توصيات البحث

الفترة الزمنية	الجهات المسؤولة عن التنفيذ	آليات التنفيذ	التوصية
بصفة مستمرة	إدارة الشركة محلل مالي	من خلال استخدام نماذج تحديد الفشل المالي من قبل متخذي القرارات في المؤسسات.	١- ضرورة اعتماد المؤسسات على التحليل المالي في مجال التنبؤ بالفشل المالي، ودراسة ظاهرة الفشل المالي في المؤسسات ميكراً
بصفة مستمرة	إدارة الشركة محاسب تكاليف	وذلك من خلال تطبيق مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية في الشركات الصناعية كأحد الاتجاهات المعاصرة في أساليب محاسبة التكاليف وكنظام لتقييم الأداء المالي والتشغيلي للشركات.	٢- ضرورة تركيز اهتمام إدارات المؤسسات بتفعيل استخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية، لتدعيم قدرتها التنافسية والاهتمام بمكونات إدارة التكلفة الإستراتيجية لما لها من دور كبير في تقديم المعلومات التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التمويلية والتشغيلية.
بصفة مستمرة	إدارة الشركة محاسب تكاليف	من خلال نشر الوعي داخل الشركات بأهمية الإدارة الإستراتيجية للتكاليف وبالدور الكبير لأساليبها في تطوير الأداء وتخفيض التكاليف.	٣- التفكير في إعادة هيكلة الأنظمة المحاسبية التقليدية للشركات لتتماشى مع تبني المنظور الاستراتيجي لإدارة التكاليف.

ثالثاً: الدراسات والبحوث المستقبلية

١. أثر التقنيات الحديثة للتكلفة في الحد من الفشل المالي.
٢. دور بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء الإستراتيجي وتجنب الفشل المالي.
٣. أثر آليات التحول الرقمي في تجنب الفشل المالي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

١. أسعد صعصع عكرب، (٢٠١٧)، التحليل الإستراتيجي للتكاليف في ضوء متطلبات الأيكولوجي لدعم الميزة التنافسية المستدامة " دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد ٤٠، ص ١٠)
٢. أمين، عبد الجليل سعيد سعيد، (٢٠٢١) دور التحليل المالي ونماذج التنبؤ بالفشل المالي في الحد من التعثر المصرفي، دراسة ميدانية علي المصارف الإسلامية اليمنية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
٣. إيمان صالح فضل، (٢٠١٢) استخدام أساليب إدارة التكلفة في الرقابة على سلوك المديرين التنفيذيين للحد من ممارسات إدارة الأرباح الإسكندرية: الدار الجامعية.
٤. بن مزوزية إبراهيم، (٢٠١٢) اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط القياس تكلفة الخدمات العمومية (الجزائر : جامعة فاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، رسالة ماجستير منشورة، ص ٦.
٥. رياض حمزة البكري، (٢٠٠٩) نظام التكلفة على أساس النشاط، (العراق : جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية والإدارية، العدد ٨، ص ٢١٦.
٦. زلط، علاء عاشور عبدالله (٢٠٢١)، دراسة العلاقة بين الثقة الإدارية المفرطة وسياسات توزيع الأرباح كمرتكز للتنبؤ بمخاطر الفشل المالي للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة دمياط، المجلد (٢)، العدد (٢) الجزء الثاني، يوليو ٢٠٢١
٧. سعيدة، رحيش (٢٠٢١)، "الفشل المالي في شركات التأمين وطرق معالجته دراسة تحليلية"، مجلة القيمة المضافة لإقتصاديات الأعمال، المجلد (٣)، العدد (١)، ص ٦٠ - ٧٥.

٨. سماسم كامل موسى، (٢٠١٥)، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد، ٢، السنة التاسعة.
٩. الشريف، ریحان، (٢٠١٥) الفشل المالي في المؤسسة الاقتصادية- من التشخيص إلى التنبؤ ثم العلاج، كلية علوم الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة.
١٠. صالح عبد الرحمن ومحمود عبد الفتاح، (٢٠١٥)، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية، المجلة العلمية لجامعة الملك فهد للعلوم الإنسائية والإدارة، المجلد السادس، العدد الثاني.
١١. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، (٢٠٠٣)، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم ربحية المنشأة، جامعة سوهاج، كلية التجارة، ومجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الثاني. ص ١٤٥.
١٢. عبد الوهاب بن بريكة، أ. حفصة بكر، (٢٠١٧) إدارة التكلفة إستراتيجية باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، (الجزائر : جامعة الأغواط، مجلة دولية علمية محكمة، العدد ٢٨، ص ص ١٥١-١٥٢).
١٣. عماري، سليم، (٢٠١٥) دور تقييم الأداء المالي في التنبؤ بالفشل المالي للشركات، دراسة عينة من الشركات المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة قاصدي مرباح - ورقلة.
١٤. محمد أحمد عوض، (٢٠١٢)، إطار مقترح للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكاليف بهدف تخفيض التكلفة وتحسين الربحية" (جامعة بني سويف، كلية التجارة، قسم المحاسبة).
١٥. محمد، فتح الإله، أحمد، علي، (٢٠١٩)، "واقع استخدام الأساليب الاستراتيجي لإدارة التكلفة وتغيير الاداء في المنشأة الصناعية في السودان - دراسة مسحية على شركات قطاع الصناعات التحويلية في ولاية الخرطوم"، الملة العلمية للاقتصاد والإدارة، المجلد ٧، العدد ١، ص ص ٤٩ - ٦٥.
١٦. مكرم عبد المسيح باسيلي، (٢٠٠١) المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، (مصر: الإسكندرية، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، ص

١٧. وهيبية، ضامن (٢٠٢٠) استخدام نموذج (Altman) المعدل للتنبؤ بالفشل المالي، دراسة تطبيقية على المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مج ٧، ع ٢٤.

المراجع الانجليزية

1. Altman, Edward I ,and other, (2014) "Distressed Firm and Bankruptcy prediction in ainternational contrxt"; a review and empirical analysis of Altman Z – Score Model.Latest version,july9
2. Anderson, S. W. (2005), “Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management”, University of California, Davis - Graduate School of Management, p.p. 1-51, available at: <http://papers.ssrn.com>.
3. Apak, S., Erol, M., Elagz, I and Atmaca, M. (2012), “The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management”, Procedia Social and Behavioral Sciences, 41, p.p. 528-534.
4. Bjornenak T,(2000) "Understanding Cost Differences in the Public Sector: A Cost Drivers Approach",Management Accounting, Research, No 2000, p.193
5. Bloker, Edward j.,, Kung H.chen and Thomas lin, (2002), Cost Management: A Strategic Emphasis,(San Francisco McGraw Hill companies, p. 247
6. Cooper, R. and Slagmulder, R. (2004), “Inter-organizational Cost Management and relational context”, Accounting, Organizations and Society, Vol. 29 Issue 1, p.p. 1- 26.
7. David O. Mbat & Eyo I.Eyo, (2013) Corporate Failure: Causes and Remedies, University of Calabar, Nigeria, Business and Management Research,Vol 2,No.4.
8. Eldenburg, L. G. and Wolcott, S. K. (2011), "Cost Management: Measuring, Monitoring and Motivating Performance", John Wiley and Sons, Inc, 2nd edition.
9. Fu, Y. (2007), “Strategic Cost Management in E-Supply Chain”, Asia-Pacific Management Accounting Journal, Vol. 2, Issue 1, p.p. 89-119.
10. Janjić, Vesna & Karapavlović , Nemanja & Damjanović, Jelena,(2017), Techniques of Strategic Cost Management – the Case of Serbia, TEME , Vol. XLI, No 2,pp.441-455.

11. Misu, N. B., and Madaleno, M., (2020), Assessment of Bankruptcy Risk of Large Companies: European Countries Evolution Analysis, Journal of Risk and Financial Management, 13(58), PP. 1-28
12. Ogachi, and Others. (2020). Corporate Bankruptcy Prediction Model, a Special Focus on Listed Companies in Kenya, Journal of Risk and Financial Management. 13,47, p 1-14.
13. Tilehnoel, M. H., Esfahanal, S. T. and Soltanipanah, S., (2018), "Investigating the Effect of Financial Distress on Tax Avoidance during the Global Financial Crisis in Companies Listed on Tehran Stock Exchange", International Journal of Finance and Managerial Accounting, 3(9), PP. 41-51.