كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

المنظور الاستراتيجي للمعلومات المحاسبية
لترشيد قرارات الحكم على جدوى المشروعات الصناعية
دراسة ميدانية على الهيئة العامة للصناعة بدولة الكويت

The Strategical Perspective Of Accounting Information to Rationalizing Feasibility Studies Of Industrial Projects An Empirical Study on The Public Authority For Industry In The State Of Kuwait

رسالة الدكتوراه

اعداد الباحث

فهيد محمد فهاد العجمي

إشــراف

أ.د./ هشام احمد حسبو

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

د./ صفاء جرجس

أستاذ م.المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

د./مصطفى الشامي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية العلوم الإدارية – جامعة الكويت

2010

بسم الله الرحمن الرحيم

قالُواْ سُبحَانَكَ لاَ عِلْمَ لَنَا إِلا مَا عَلمْتَنَا إِنكَ أنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

(البقرة :32)

الفهرس

م	الموضوع	الصفحة
	إطار البحث	10-1
أولا	المقدمة	1
ثانيا	مشكلة البحث	2
ثالثا	أهمية البحث	6
رابعا	أهداف البحث	7
خامسا	فروض البحث	7
سادسا	حدود البحث	8
سابعا	منهج البحث	8
ثامنا	خطة البحث	10
	الفصل الأول الدراسات السابقة	65-13
اولا	الدراسات السابقة	13
ثانيا	ملخص الدراسات السابقة	55
ثالثا	تقييم نتائج الدراسات السابقة	63
	الفصل الثاني المنظور الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية في بيئة التصنيع الحديثة	67-119

م	الموضوع	الصفحة
	مقدمة الفصل	68
المبحث الأول	**خصائص ومقومات المعلومات المحاسبية الاستراتيجية**	68
أولا	خصائص المعلومات المحاسبية الاستراتيجية	38
ثانيا	اهداف المعلومات المحاسبية الاستراتيجية	75
ثالثا	منفعة المعلومات المحاسبية الاستراتيجية	79
المبحث الثاني	**بيئة معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم متطلبات بيئة التصنيع الحديثة**	85
أولا	متطلبات بيئة التصنيع الحديثة	85
ثانيا	طرق وأساليب تطوير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	99
ثالثا	علاقة المعلومات المحاسبية الاستراتيجية بالمحاسبة الإدارية	112
	الفصل الثالث دور المعلومات المحاسبية الإستراتيجية لتفعيل قرارات دراسات جدوى الاستثمار	121-185
	مقدمة الفصل	122
المبحث الاول	المعلومات المحاسبية وتخطيط دراسات جدوى الاستثمار	124
اولا	طبيعة نظام المعلومات المحاسبية الاستراتيجية	124
ثانيا	طبيعة دراسات جدوى المشروعات الصناعية	134
ثالثا	ترشيد قرارات جدوى المشروعات الصناعية طبقا للمعلومات المحاسبية الاستراتيجية	145
المبحث الثانى	**تقييم جدوى المشروعات الصناعية طبقا للمعلومات المحاسبية**	453

م	الموضوع	الصفحة
	الاستراتيجية	
اولا	**خصائص ومقومات بيئة التصنيع الحديثة**	153
ثانيا	مشكلات تقييم جدوى المشروعات الصناعية	161
ثالثا	أساليب تقييم جدوى المشروعات الصناعية	174
	الفصل الرابع **منهجية اختيار وتقييم المشروعات الصناعية من المنظور الإستراتيجي**	186-234
	مقدمة	187
المبحث الاول	**معايير اختيار وتقييم المشروعات الصناعية**	188
اولا	المفاهيم ذات الصله باختيار وتقييم المشروعات الصناعية	188
ثانيا	طبيعة اختيار وتقييم المشروعات الصناعية	192
ثالثا	تفصيل دراسات جدوى المشروعات الصناعية	203
المبحث الثانى	**المقياس المقترح لاختيار وتقييم المشروعات الصناعية**	215
اولا	محددات اختيار المشروعات الصناعية	215
ثانيا	طبيعة المقياس المقترح لتقيييم المشروعات الصناعية	226
	الفصل الخامس الدراسة الميدانية	236-313

م	الموضوع	الصفحة
	مقدمة	236
	أسلوب جمع البيانات	237
	مجتمع الدراسة وعينة الدراسة وخصائصها	237
	خطوات التحليل الإحصائي	241
	اختبارات الفروض	243
	الفصل السادس الخلاصة والنتائج والتوصيات	315– 335
	الخلاصة	315
	نتائج الدراسة	317
	توصيات الدراسة	332
	قائمة المراجـــع	337
	أولاً : المراجع العربية.	337
	ثانياً : المراجع الأجنبية.	346
	ملاحق البحث	355
	نتائج التحليل الإحصائي	355
	قائمة الاستقصاء	410

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	ص
1	**الحرف الصناعية المصنعة بدولة الكويت**	10
2	**دراسات متعلقة بالمنظور الإستراتيجي للمعلومات وأثرها على اتخاذ القرارات**	53

أولا: مقدمة :

تمثل القرارات الاستثمارية جانباً جوهرياً في عملية التنمية الاقتصادية، حيث تتوقف فعالية جهود التنمية وبدرجة كبيرة على مدى كفاءة هذه القرارات التي تستوجب ضرورة العمل على حسن استغلال الموارد الإنتاجية سواء البشرية أو المادية أو المالية أو التقنية وذلك بطريقة رشيدة .

وتعتبر دراسات الجدوى الاقتصادية المدخل الموضوعي لدعم فعالية القرارات الاستثمارية وترشيدها نظراً لارتباطها المباشر بتقييم واختيار المقترحات والأفكار والفرص الاستثمارية المطروحة من قبل المستثمرين .

ومع تعدد حالات الفشل والتعثر المالي للشركات دولية النشاط وتكرار ضعف فعالية القرارات الاستثمارية وتدنى نتائج تقييمها في الواقع العملي, فقد تزايد الاهتمام في الوقت الراهن بدراسات جدوى الاستثمار وخاصة في الدول النامية التي من بينها دولة الكويت التي أنشأت لخدمة هذا الغرض الهيئة العامة للصناعة [1] التي تختص بتقييم دراسات جدوى الاستثمار المقدمة عن مشروعات استثمارية جديدة أو التوسع عن مشروعات استثمارية قائمة وذلك من قبل مختلف طوائف المستثمرين. وتجدر الإشارة إلي الاهتمام المتزايد لحكومة دولة الكويت في الفترة الأخيرة بضرورة تقليل الفجوة بين مدى موضوعية دراسات الجدوى وبين الفشل والتعثر المالي للشركات لإغراض تحسين كفاءة القرارات الاستثمارية. وتتولى الهيئة العامة للصناعة * تقييم الجوانب المختلفة للمشروعات الاستثمارية قبل الشروع في وجودها ومنحها التراخيص الصناعية لإنشائها وتنفيذها وتشغيلها وذلك بعد فحص وتقييم دراسات جدوى الاستثمار المقدمة من قبل المستثمرين حول مدى نفع وصلاحية تلك المشروعات .

هذا ولا تستطيع الجهات الموكول إليها هذا الدور تحقيق توجهاتها دون توافر المعلومات المحاسبية القادرة على ترشيد القرارات الإدارية المترتبة على إعداد

---

[1] أنشأت الهيئة العامة للصناعة بدولة الكويت طبقا للقانون رقم 56 لسنة 1996 لتتولى تحديد أولويات المشروعات الصناعية التي تدعم خطة التنمية بالدولة .

دراسات جدوى المشروعات الاستثمارية,وخاصة تلك المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية ذات المنظور الاستراتيجي المرتبط بالبيئتين الداخلية (نقاط القوة ، نقاط الضعف) والخارجية (الفرص ، التهديدات) التي تنعكس آثارها على أنشطة هذه الدراسات في أبعادها التشريعية والتنظيمية والإدارية والتسويقية والفنية والمالية والاقتصادية والاجتماعية

ومن الضروري التنويه عن ضعف معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية التي أضحت غير كافية وغير ملائمة لتقييم دراسات جدوى الاستثمار نتيجة افتقارها للبعد الاستراتيجي واقتصارها على متغيرات البيئة الداخلية , ولذلك فقد أصبح ومن الضروري على المحاسب الإداري أن يعمل على توظيف المفاهيم والأساليب والمقاييس والأدوات الجديدة القادرة على توفير المعلومات المحاسبية الاستراتيجية مثل التحليل الاستراتيجي للتكاليف وسلاسل القيمة ونموذج الأداء المتوازن والقيمة الاقتصادية المضافة ورأس المال الفكري والجودة الشاملة ومحركات القيمة وغير ذلك من المفاهيم المستجدة الأخرى بحيث يصبح هذا المحاسب عضواً في فريق الإدارة الاستراتيجية وليس جامعاً للمعلومات التي تقدم للمساعدة في اتخاذ القرارات .

وهكذا فان على المنشآت الصناعية التي ترغب في البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة اعتمادا على تكنولوجيا التصنيع المتقدمة ضرورة إعادة النظر في الطرق الحالية لإنتاج المعلومات المحاسبية والتعامل مع الطرق غير التقليدية القادرة على توفير المعلومات المحاسبية الاستراتيجية اللازمة لتقييم جدوى الاستثمار بموضوعية .

ثانيا مشكلة البحث :

تلعب دراسات جدوى الاستثمار Investment Feasibility Study للمشروعات الاستثمارية خاصة المشروعات الصناعية دوراً رئيسيا في تحديد وتوصيف وتحليل نقاط القوي والضعف بالإضافة إلى الفرص والقيود والتهديدات التي تعترض الأفكار والمقترحات الاستثمارية نتيجة الانفصام الزمني بين إنفاق الأموال في الحاضر لإقامة المشروعات الاستثمارية ومحاولة استرداد عوائدها الجزئية والكلية مستقبلاً .

و تجنباً لمخاطر الاستثمار غير المرغوبة في ظل التطور التكنولوجي الهائل وتفاقم المنافسة وزيادة حدة عدم التأكد من السلوك المستقبلي لهذا الاستثمار فان الواقع يستوجب ضرورة اختيار أنسب بدائل الاستثمار المطروحة بموضوعية مع ضرورة ترشيد استخدام الموارد الرأسمالية ذات الندرة النسبية كمدخل ضروري لتخطيط المشروعات الاستثمارية وتحديد أولويات الاستثمار في مختلف قطاعات الدولة وتحديد أسبقية هذه المشروعات ومدى تكاملها ودرجة ارتباطها بما يحقق الأهداف على المستويين الجزئي (المستثمر) والكلى(الاقتصاد القومي).

وللاعتماد على جدوى المشروعات الاستثمارية وخاصة المشروعات الصناعية يجب إجراء مجموعة متكاملة ومتصلة ومترابطة من دراسات الجدوى السابقة لتنفيذ هذه المشروعات كمدخل لتقييمها على أن تضم هذه الدراسات مختلف الجوانب البيئية والقانونية والتسويقية والفنية والمالية والاقتصادية والاجتماعية .

وقد أكد الفكر المحاسبي على أهمية نظام المعلومات المحاسبية ذو المنظور الاستراتيجي القادرة على إنتاج المعلومات المحاسبية الاستراتيجية الكافية والملائمة لبناء قاعدة بيانات من المؤشرات المالية وغير المالية اللازمة للحكم على حقيقة الكفاءة الاقتصادية للمشروعات الاستثمارية, هذا ولا يمكن أن تلعب هذه المعلومات هذا الدور دون انضمامها بمجموعة من الخصائص النوعية المتوافقة مع المعايير المحاسبية والتي من أهمها الموضوعية والملائمة والقابلية للتحليل والتفسير . [1]

وعلى الرغم من أهمية المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية المختلفة المتصلة بتحسين كفاءة عملية إعداد دراسات جدوى الاستثمار في المشروعات وخاصة الصناعية إلا أن الواقع العملي يفصح دائما في كثير من دول العالم خاصة النامي عن ضعف كفاءة القرارات المترتبة على هذه الدراسات نتيجة التمسك بنظام معلومات محاسبي تقليدي لا يتعامل ولا يتفاعل مع المنظور الاستراتيجي .

---

(1) كما هو موضح فى الدراسات السابقة.

وقد كشفت الدراسة الاستطلاعية [1]التي أجراها الباحث حول واقع أنشطة واختصاصات الهيئة العامة للصناعة بالكويت المنوط بها تقييم جدوى المشروعات الاستثمارية الصناعية قبل منحها تراخيص الإنشاء والتشغيل وقد انتهت هذه الدراسة الاستطلاعية [*]**إلي وجود مجموعة من صعوبات تمثل جوهر مشكلة البحث والتي من أهمها ما يلي:**

- تتبني الشركات العاملة بدولة الكويت نظام معلومات محاسبية متوافقة في مقوماتها على فلسفة الإدارة التشغيلية أكثر من اعتمادها على الإدارة الاستراتيجية .
- اعتبار دراسات الجدوى الاقتصادية شرط من شروط التقدم لحصول المستثمرين على التراخيص الصناعية وعدم العناية بفحص الجوانب الشكلية والموضوعية لهذه الدراسات .
- قيام الكثير من غير المتخصصين بإعداد دراسات جدوى خالية من القواعد والمبادئ والأسس والفروض الحاكمة لإعداد مثل هذه الدراسات، وذلك لبعض المشاريع الصناعية الصغيرة ومتناهية الصغر .
- ضعف كفاءة المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية الفعلية والتنبؤية التي يجب الاعتماد عليها في إعداد مثل هذه الدراسات الاقتصادية لتقييم المشروعات الصناعية قبل الشروع في تنفيذها .
- ضعف الاهتمام بالظروف التي سوف تسود خلال العمر الفني والقانوني للمشروع الاستثماري الصناعي محل الجدوى .
- عدم الاستعانة بالأساليب الكمية المناسبة في إجراء تقييم المشروعات الصناعية مما يفقد النتائج صفة الموضوعية .

---

[1] قام الباحث بإجراء مقابلات ميدانية مجدولة مع بعض إدارات التخطيط الصناعي والسلامة الصناعية والرقابة البيئية وذلك بمقر الهيئة العامة للصناعة .

- قصور النماذج التي تكشف وبطريق دقيق عن تكلفة المشروع الاستثماري الصناعي وكيفية تمويله دون الاهتمام بدراسة جدوى الجوانب البيئية والقانونية بالشكل الكافى المتصلة بهذا المشروع .
- إهمال الجوانب الاستكشافية التمهيدية للجدوى المبدئية للمشروع الصناعي والتي بدونها يصعب الوصول إلي قرار الدخول في الجوانب التفصيلية لجدوى المشروع الصناعي محل الدراسة .
- تستند النماذج المالية غير الموضوعية التي يتقدم بها الكثير من المستثمرين طالبي تراخيص إنشاء وتشغيل لمشروعاتهم الاستثمارية الصناعية إلي حالة تأكد وتمهل عند حالتي المخاطرة وعدم التأكد ذات الأثر البالغ على هذه المشروعات .
- كثير من دراسات الجدوى المقدمة من المستثمرين الصناعيين للهيئة العامة للصناعة لا يفصحوا في هذه الدراسات عن تكاليف تشغيل المشروعات المقترحة لدورة التشغيل الأولي بجانب عدم الإفصاح عن التدفقات النقدية المتوقعة المترتبة على مشروعاتهم وذلك نظراً لغياب دور المعلومات المحاسبية ذات المنظور الاستراتيجي في خدمة هذا المجال .

ومما سبق يتضح أن مشكلة البحث تتركز في التساؤل الذي يثار حول المنظور الإستراتيجي للمعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الصناعية ، وفي ضوء مجموعة الصعوبات السابقة التي تدل على ضعف الدور المحاسبي للمعلومات المالية وغير المالية في تقييم المشروعات الاستثمارية الصناعية المقترحة بدولة الكويت، وذلك نتيجة غياب أثر البعد الاستراتيجي في إنتاج المعلومات المحاسبية، لذلك يمكن التعبير عن أبعاد المشكلة البحثية في مجموعة التساؤلات التالية :

1 – هل المعلومات التي توفرها الطرق والأساليب الحالية للمحاسبة الإدارية تتلاءم مع متطلبات وتحديات بيئة التصنيع الحديثة ؟

2 – كيف يمكن تحسين درجة كفاءة وفعالية القرارات الإدارية للهيئة العامة للصناعة بالكويت المتصلة بالحكم على جدوى المشروعات الاستثمارية المقترحة؟

3 – هل يمكن الربط بين المعلومات المحاسبية ذات المنظور الاستراتيجي ورفع كفاءة القرارات الإدارية المتصلة ببحث جدوى المشروعات الاستثمارية الصناعية بالكويت بدلالة المعلومات المحاسبية؟ وكيف؟

4 – هل يمثل استخدام الطرق والأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية إطارا لتوظيف مخرجات المعلومات المحاسبية ذات المنظور الاستراتيجي (ذات أبعاد مستقبلية جديدة) تفيد في تقييم المشروعات الاستثمارية الصناعية المعروضة على الهيئة العامة للصناعة بالكويت؟

ثالثا أهمية البحث :

يمكن إبراز أهمية هذا البحث من خلال النقاط التالية :-

1-الحاجة إلي المفاضلة بين المشروعات والبدائل الاستثمارية والمختلفة واختيار البديل الأفضل بدلالة نتائج دراسات الجدوى الموضوعية المستندة إلي المعلومات الإستراتيجية التي تنتجها المحاسبة الإدارية .

2-حاجة المستوى القومي بالدول النامية وبدولة الكويت بصفة خاصة إلي ترشيد القرارات الإدارية المتصلة بالمشروعات الصناعية محل دراسات الجدوى وفقا لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة .

3- تفاقم التعثر والفشل المالي للشركات الصناعية نتيجة إجراء دراسات الجدوى لمشروعات هذه الشركات طبقاً لمعلومات محاسبية غير مناسبة مما يدعو إلى الحاجة إلى ضرورة تطوير طرق وأساليب المحاسبة الإدارية لتستجيب للتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة بما يساعد على توفير المعلومات المناسبة التي تساعد في ترشيد قرارات جدوى المشروعات الصناعية .

رابعا أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على دور المعلومات المحاسبية الاستراتيجية لترشيد قرارات الجدوى وفى سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

1- إبرازالأهمية المحاسبة الإدارية في دعم الدور الاستراتيجي للمعلومات المحاسبية في بناء النماذج القرارية المتصلة بإعداد وفحص ومراجعة جدوى المشروعات الاستثمارية المقترحة .

2- تشخيص وتقييم مدى صلاحية دراسات جدوى المشروعات الصناعية المعروضة على الهيئة العامة للصناعة بالكويت للحصول على تراخيص الإنشاء والتنفيذ والتشغيل .

3- اقتراح مقياس موضوعي لتقييم المشروعات الجديدة يتم تطبيقه بمعرفة الهيئة ويتم اختباره بعد ذلك كما يتم قياس مدى قبول العاملين بالهيئة له وكذلك مدى قبول إدارة المشروعات الجديدة له وأوجه القصور والمزايا المتوافرة للمقياس بصفة مبدئية .

خامسا فروض البحث :

فيما يلي فروض البحث اللازمة للإجابة على تساؤلاته وتحقيق أهدافه .

الفرض الأول

" لا توجد علاقة معنوية بين استخدام الطرق والأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وبين توفير معلومات ملائمة لقرارات جدوى المشروعات الصناعية".

الفرض الثاني

"لا توجد علاقة معنوية بين المخرجات الناتجة وفقاً للمنظور الاستراتيجي للمعلومات المحاسبية وبين جودة دراسات جدوى المشروعات الاستثمارية الصناعية " .