

التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات،
إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية

The Integration Between Cost Management Tools and
Corporate Governance, A Proposed Framework:
Theoretical and Empirical Study

إعداد

دكتور / محمد شحاتة خطاب خطاب

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة الملك خالد

المملكة العربية السعودية

٢٠١٠

التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية

مستخلص Abstract

يتناول الباحث في هذا البحث وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات لبيان مدى الاستفادة من أساليب وأدوات وطرق إدارة التكلفة المستحدثة في الآونة الأخيرة في التأثير على حوكمة الشركات التي ظهرت على السطح حديثاً، ومعرفة العلاقات التبادلية بينهما وبين مدى استفادات حوكمة الشركات من أدوات إدارة التكلفة واستفادات أدوات إدارة التكلفة من تطبيق حوكمة الشركات، ووضع إطار مقترح للتكامل بينهما وإجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى أهمية ودور أدوات إدارة التكلفة في تفعيل دور حوكمة الشركات من أجل الوصول بالشركة الى الهدف الأكبر وهو زيادة القدرة التنافسية للشركة في سوق تتصف بحدة المنافسة.

المصطلحات المستخدمة Key Words

[إدارة التكلفة Cost Management، نظام التكلفة على أساس النشاط Activity-Based Costing (ABC)، نظرية القيود Theory of Constraints (TOC)، محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting (RCA)، نظام التكلفة المستهدفة Target Costing (TC)، نظام الإنتاج الآتي Just-in Time (JIT)، تكاليف دورة حياة المنتج Product Life Cycle Costing (PLCC)، الرقابة على الجودة الشاملة Total Quality Control (TQC)، حوكمة الشركات Corporate Governance (CG)، القانون الأمريكي ساربنيز أوكسلي Sarbanes-Oxley (SOX)]

١. مقدمة

حوكمة الشركات Corporate Governance مصطلح قفز على السطح مؤخراً، وحظى بالنصيب الأكبر من الأبحاث والمقالات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية، وأصبحت جميع الهيئات الحكومية والشركات العامة والخاصة تتنادى بضرورة تطبيقه وإتباع مبادئه وأصوله، وتناوله العديد من الباحثين من جوانب شتى وبيان أهميته في العصر الحاضر الذي يعيش فيه العالم حالة من الانكماش والانكسار في العديد من الجوانب الاقتصادية وحدث إفلاس للعديد من الشركات التي كانت صرح إقتصادي عملاق على مستوى العالم، كما أن التطورات الأخيرة في المحاسبة الإدارية أفرزت عدة أدوات لإدارة التكلفة كان لها الأثر الكبير في زيادة تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، وعليه يحاول الباحث إيجاد نقاط مشتركة تبين التأثير المتبادل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.

٢. الإطار العام للبحث

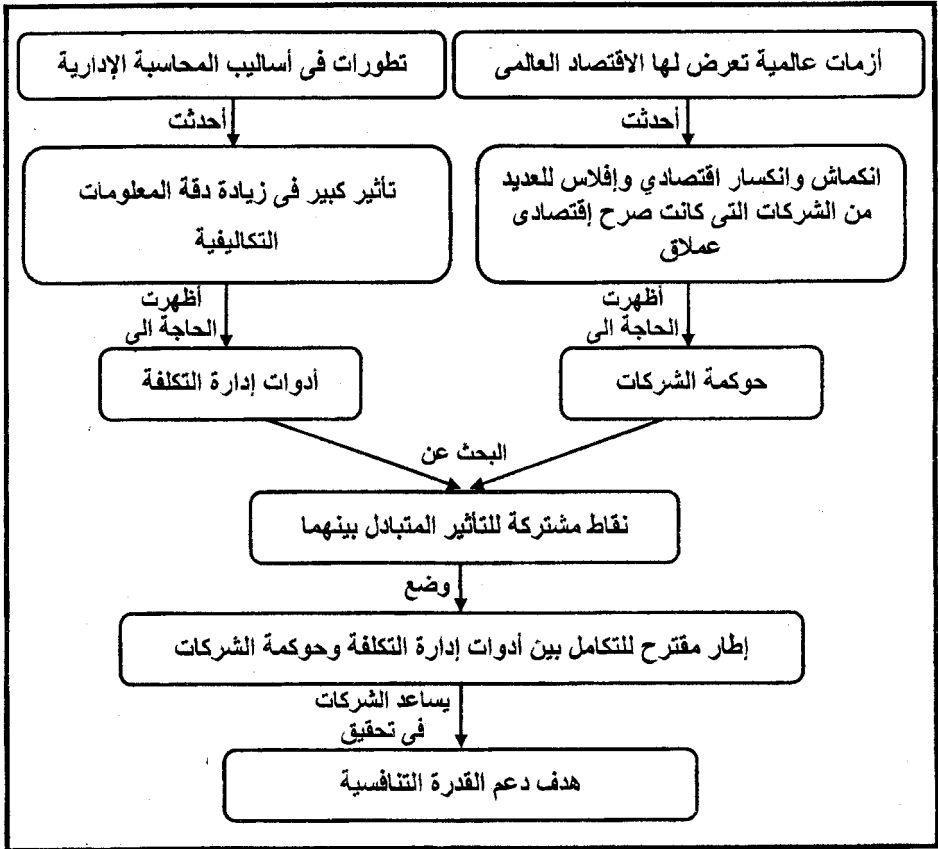
٢-١. مشكلة البحث والباحث على الدراسة

ظهر مصطلح حوكمة الشركات نتيجة لتعرض العديد من الشركات العالمية العملاقة في الوقت الحاضر (العقد الأول من القرن الحادي والعشرون الميلادي) للإفلاس نتيجة الأزمة العالمية الحادة

التي تعرض لها الاقتصاد العالمي، وبالتالي بدأ البحث عن مفهوم ينظم العلاقة بين إدارة المنشأة والأطراف المتعاملة مع المنشأة، على أساس أن تنظيم هذه العلاقة في إطار قانوني وشرعي يجنب المنشأة الوقوع في صراعات بين تلك الأطراف التي قد تؤدي في النهاية الى التعرض للانهييار والإفلاس. ونتيجة للمنافسة الحادة التي واجهتها العديد من الشركات الأمريكية من قبل الشركات اليابانية منذ الثمانينيات من القرن الماضي زاد الاهتمام بالتكاليف والحاجة الى أدوات لإدارتها بشكل يساهم في دعم القدرة التنافسية.

ففي العقد الماضي ومع بداية القرن الحادي والعشرون الميلادي لوحظ أن أكثر من ٥٠٠ شركة على المستوى العالمي تسعى جاهدة نحو زيادة رفع مستوى دقة تقديرات التكاليف لديها والتطبيقات المحاسبية لمقابلة متطلبات المحاسبة المالية الحالية، وكان من نتيجة صدور القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley وما يتطلبه من تكاليف معينة للشركات أن زادت الحاجة الى الاهتمام بالتكلفة وكيفية إدارتها. [Stein, 2008, p. IT.02.1]

والشكل رقم (١) يبين طبيعة المشكلة والباعث على الدراسة، على أساس أن مشكلة البحث تقوم على محورين أساسيين: المحور الأول، أزمت عالمية تعرض لها الاقتصاد العالمي أدت في النهاية الى ضرورة الحاجة الى حوكمة الشركات. المحور الثاني، تطورات في أساليب المحاسبة الإدارية أدت في النهاية الى ضرورة الحاجة الى أدوات إدارة التكلفة.



شكل رقم (١) يوضح إطار مشكلة البحث

ويرى الباحث أن إهمال إدارة المنشأة لأدوات إدارة التكلفة وعدم أخذ أساليبها كأهداف داخلية يزيد من فرص تعرض المنشأة لتضارب في قراراتها، وظهور مشاكل داخلية تؤثر على مصالح الأطراف المتعاملة مع المنشأة وبالتالي ضعف حصتها في السوق لمواجهة منافسة حادة، لذلك يرى الباحث أن المشكلة الأساسية التي تواجه إدارة المنشأة والتي تصبح بمثابة الباعث على الدراسة هي عدم وضع مفاهيم وأساليب وأدوات إدارة التكلفة في الأولوية الأولى من أهداف إدارة المنشأة، وأن العمل والسعي وراء أساليب إدارة التكلفة المستحدثة أخيراً ودراستها واختيار أفضلها سيدعم ويؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وتجنب المنشأة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها في المستقبل.

٢-٢. هدف البحث

يهدف البحث أساساً إلى اقتراح إطار للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات من خلال دراسة العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، بمعنى أن أدوات إدارة التكلفة تساعد في تفعيل حوكمة الشركات، وأن تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيدعم أدوات

إدارة التكلفة، مع إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية الاستفادة من التكامل الذى يحدث بين أدوات وأساليب إدارة التكلفة وحوكمة الشركات لتحقيق الهدف الأساسى للمنشأة الذى تسعى إليه كل المنشآت والمتمثل فى زيادة دعم القدرة التنافسية للمنشأة.

ولتحقيق هدف البحث يجب الإجابة على الأسئلة البحثية الآتية:

- (١) هل إتباع الشركة لنظام التكلفة على أساس النشاط (Activity- Based Costing (ABC يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٢) هل إتباع الشركة لنظرية القيود (Theory of Constraints (TOC يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٣) هل إتباع الشركة لمحاسبة استهلاك الموارد (Resource Consumption Accounting (RCA يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٤) هل إتباع الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٥) هل إتباع الشركة لنظام الإنتاج الآنى (الفورى) (Just- in Time (JIT يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٦) هل إتباع الشركة لأسلوب تكاليف دورة حياة المنتج (Product Life Cycle Costing (PLCC يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٧) هل إتباع الشركة لمفهوم الرقابة على الجودة الشاملة (Total Quality Control (TQC يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟

٢-٣. فروض البحث

من مشكلة البحث وهدف البحث والأسئلة البحثية يستخلص الباحث مجموعة الفروض التالية:
الفرض الأول: أن تطبيق الشركة لأدوات إدارة التكلفة سيساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات.
الفرض الثانى: إن إتباع الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيزيد من فعالية أدوات إدارة التكلفة.
الفرض الثالث: إن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات سيؤدى الى تحسين القدرة التنافسية للمنشأة.

٢-٤. منهج البحث

لتحقيق هدف البحث، ومحاولة الإجابة على مجموعة الأسئلة البحثية التى وضعها الباحث، والتى تمثل جوهر المشكلة، وفى محاولة الباحث لاختبار فروض البحث استخدم الباحث:
أولاً: المنهج الإستقرائى Inductive Approach للتعرف على مدى إمكانية الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة فى تفعيل حوكمة الشركات، ومدى إمكانية الاستفادة من مبادئ وأساليب حوكمة

الشركات في إدارة التكلفة بفعالية أكبر، وبالتالي تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة والمتمثل في زيادة تدعيم القدرة التنافسية.

ثانياً: استخدام المنهج الاستنباطي Deductive Approach للوصول الى ما يجب أن يكون عليه إطار التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.

ثالثاً: الاعتماد على الدراسة المكتبية لمعرفة أحدث الدراسات التي تناولت أساليب وأدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.

رابعاً: الاعتماد على الدراسة الميدانية لتجميع بيانات عن مدى تطبيق أساليب وأدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات في مجموعة من الأعمال.

خامساً: يعتمد البحث على استخدام الاستبيان لاستكشاف مدى تطبيق الشركات لأدوات إدارة التكلفة، ومدى تطبيقها لأساليب حوكمة الشركات.

سادساً: استخدام التحليلات الإحصائية الملائمة لاختبار فروض البحث ومدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح.

٢-٥. أهمية البحث

للبحث أهمية علمية وعملية:

الأهمية العلمية

شهدت العقود القليلة الماضية والحالية زيادة كبيرة في المنافسة بين الشركات مما يحفز نحو ضرورة الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات في تدعيم القدرة التنافسية للشركات من خلال وضع إطار علمي يساعد في الاستفادة من مفاهيم إدارة التكلفة وحوكمة الشركات في تحقيق ذلك الهدف، ويكون مساهمة علمية متواضعة يستفيد منها الباحثين في ذلك المجال.

الأهمية العملية

إن تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ستستفيد منه الشركات التي تحاول الربط بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، ويساعدها في تعزيز القدرة التنافسية في سوق تنسم بالمنافسة الحادة، من خلال تدريب الشركات على مجموعة المتغيرات التي تربط بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.

٢-٦. خطة البحث

في إطار محاولة البحث للإجابة عن مجموعة الأسئلة البحثية، ولتحقيق هدف البحث، قام الباحث بتنظيم خطة البحث على النحو الآتي:

- الدراسات السابقة.
- العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وأساليب حوكمة الشركات.
- الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.
- الدراسة الميدانية لاختبار مدى تحقق فروض البحث.
- نتائج ووصيات البحث

٣. الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على العديد من المراجع العلمية التي تناولت موضوع أدوات إدارة التكلفة والمراجع الأخرى التي تناولت موضوع حوكمة الشركات، ووجد أنه رغم وجود بعض الدراسات التي تربط بين بعض أساليب المحاسبة الإدارية ومنها المقياس المتوازن للأداء Balanced Scorecard وحوكمة الشركات، إلا أنه لم توجد دراسات تربط بصورة مباشر بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات. وعليه يحاول الباحث عرض بعض الدراسات التي تناولت كل موضوع ومحاولة إيجاد نقاط للربط والتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات كدراسة جديدة تحمل العديد من النقاط الهامة. وقد تناول الباحث الدراسات السابقة على النحو التالي:

أولاً: دراسات تناولت أدوات إدارة التكلفة

(١) دراسة سمير أبو الفتوح ١٩٩٦

تناولت هذه الدراسة إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية واستخدام مفهوم سلسلة القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة لزيادة دعم القدرة التنافسية للمنشأة، وخلصت الدراسة الى أن لهذا الأسلوب أثر كبير في دعم القدرة التنافسية لصادرات الشركات التي تطبق سلسلة القيمة.

(٢) دراسة Jack N. 1998

تناولت هذه الدراسة البرامج الجاهزة الخاصة بنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كأحد أدوات إدارة التكلفة، وتوصلت الدراسة الى أن استخدام البرامج الجاهزة سيعطي صورة عامة للمنتجين ولتجار الجملة عن أسس التكلفة على أساس النشاط لكافة العملاء، ووجدت أن تلك البرامج الجاهزة سيكون لها أثر واضح على خفض التكلفة لدى تجار التجزئة.

(٣) دراسة McMahon 2001

تناولت هذه الدراسة البحث عن الخطوات التي سوف تؤدي الى فعالية إدارة التكلفة وقد توصلت الدراسة الى أن هناك عشرة خطوات إذا اتبعتها إدارة الشركة سوف تحقق فعالية لإدارة التكلفة، وهذه الخطوات تتمثل في: محاولة تغيير نظرة المديرين التنفيذيين والعاملين الذين لديهم رضا عن الأداء المالي ومراقبة التكاليف لديهم وحثهم نحو ضرورة البحث عن تحقيق وفورات في التكاليف من خلال إدارة التكاليف بفعالية، وفحص كل التكاليف بالمنشأة والالتزام بالحد من التكاليف غير الضرورية وإلقاء الضوء على أهمية خفض التكلفة وتحفيز الآخرين لاتخاذ بعض الإجراءات التي يكون لها تأثير على التكاليف بالمنشأة، وخلق ثقافة بين العاملين تتحرك نحو خفض التكاليف وتعزيز إدارة التكلفة كأولوية قصوى وخلق الحافز لخفض التكاليف، وعمل مقارنة بين المنشأة والمنشآت الأخرى من حيث إدارة التكلفة والأداء على مستوى المجال الوظيفي والمنطقة وعلى المستوى الدولي مع إلقاء الضوء على المجالات التي تنطوي على أكبر الإمكانيات للتحسين والمساعدة في تحديد الأولويات، وإنشاء

نظام لجمع المعلومات عن السوق وتحديث هذا النظام في فترات زمنية منتظمة ومعرفة ما إذا كانت هناك تكنولوجيات جديدة أو موردين يؤدي التعامل معهم الى تقليل التكاليف والوقت والوصول الى تحديد تكلفة استراتيجيات جديدة لعدة قطاعات، ودراسة والتعرف على الأسعار السائدة في السوق قبل بدء المفاوضات مع الموردين، والتعرف على المواصفات والمتطلبات التي يجب توافرها في المنتج، والقيام بالبحث الجاد عن أفضل الموردين قبل الدخول معهم في مفاوضات مع بناء علاقات ثقة قوية مع الموردين وعدم قبول الأسعار المرتفعة في الخامات دون إجراء المقارنات في السوق والتأكد من زيادة نسبة في جودة الخامات المستوردة، وإعادة تأكيد الالتزام والشعور والحاجة الملحة من قبل الأفراد العاملين بالمنشأة بضرورة تحقيق وفورات في التكاليف، ودراسة كل عنصر من عناصر التكاليف كل سنة أو سنتين لتحديد جملة الإنفاق ومدى تقلب الأسعار.

(٤) دراسة Stein 2008

ركزت هذه الدراسة على بعض العمليات والمداخل الرئيسية التي تستخدمها شركة جنرال إلكتريك في إحلال وتطوير التطبيقات الهامة التي يتم استخدامها لوضع تقديرات التكاليف، والملخصات المالية لمشاريع الطاقة الكبرى، كما ركزت على جمع وتعريف متطلبات الأعمال الفنية والوظيفية واختيار مدى قبول المستخدم لها، وقد توصلت الدراسة الى ضرورة تطوير أدوات إدارة التكلفة بشكل متكامل على شبكة الانترنت للشركات العالمية للطاقة من خلال الاستفادة من الدروس الايجابية والخبرات المكتسبة التي تعلمتها الشركات الأخرى، وضرورة تنفيذ تلك الأدوات في الواقع العملي لتحقيق تكامل يفيد تلك الشركات ويؤثر على نموها واستمرارها في المستقبل.

(٥) دراسة Anderson & Dekker, Part 1,2, 2009

قدم الباحثان دراستين في عام ٢٠٠٩ م تحت عنوان "إدارة التكلفة استراتيجياً من خلال سلسلة التوريد". الدراسة الأولى: ركزت على منظور هيكل إدارة التكلفة، أما الدراسة الثانية: فركزت على المنظور الإجرائي لإدارة التكلفة، فالدراسة الأولى قامت على استعراض هيكل إدارة التكلفة والأدوات المستخدمة في إدارة التكلفة مثل تصميم الهيكل التنظيمي، وتصميم المنتجات، وتصميم العمليات وذلك لخلق سلسلة توريد تتسجم مع إستراتيجية المنشأة. أما الدراسة الثانية فقامت على كيفية تنفيذ إدارة التكلفة والتي تستخدم أدوات القياس والتحليل (مثل تحليل التباين ، وتحليل مسببات التكاليف، وبطاقات الإنجاز للمورد) لتقييم أداء سلسلة التوريد باستخدام دراسات مختارة في مجال المحاسبة، وإدارة العمليات ، وإستراتيجية المنشأة، مع تقديم نظرة عامة عن إدارة التكاليف الإستراتيجية في سلاسل التوريد، وإلقاء الضوء على المشكلات المعاصرة واقتراح توجيهات لبحوث مستقبلية.

وقد توصلت الدراستين الى ضرورة استغلال الفرص المرتبطة بتحديد مصادر التوريد واختيار الموردين وتحديد العلاقات بين الشركات المرتبطة في سلسلة التوريد، واستغلال الفرص الناتجة من تصميم المنتجات والعمليات باستخدام أجزاء مشتركة مما يكون له الأثر الكبير على إدارة التكلفة

وخفضها بشكل سليم، والى أهمية تطبيق نظم حوكمة ورقابة تصميم العمليات لاستغلال الأجزاء المشتركة التي تنتج عدة منتجات بنفس الموارد المتاحة. وأكدت على أهمية استمرار تحسين الأداء لسلسلة التوريد. في كل جزء من أجزاء السلسلة ودراسة وتجميع البحوث الحالية والممارسات الناشئة وتحديد المسائل المعلقة للاستفادة منها في المستقبل.

ثانياً: دراسات تناولت حوكمة الشركات

حظت حوكمة الشركات بالعديد من الرسائل والأبحاث والمقالات على مستوى العالم منذ تعرض الاقتصاد العالمي لأزمات بشكل متوالى في الفترة الماضية، ولا يمكن حصر تلك الدراسات بشكل تام، بعض هذه الدراسات تناولت الشفافية فى القوائم المالية، ودراسات أخرى تناولت أثر قرارات الاستثمار على حوكمة الشركات، وأخرى تناولت مشاكل الوكالة وأثر تكاليف الوكالة على حوكمة الشركات.

[Caa, 2010] [Dedoussis & Papadaki, 2010] [Hsiang-Yi Lin 2010]

[Miller, 2009] [Kendall, 2009] [Sivakumar, 2009] [Pahuja & Bhatia, 2010]

فقد تناولت هذه الدراسات مبدأ الشفافية فى القوائم المالية كأحد مبادئ الحوكمة الجيدة، والذي يتطلب ضرورة الإفصاح عن كل المعلومات الخاصة لأصحاب المصالح الخارجيين والتي تؤثر فى حكمهم الشخصى وقراراتهم التى ترتبط بالشركة. وبالتالي تحتاج الشركات الى استراتيجية للاتصال مع أصحاب المصالح الخارجيين للتعامل مع مشكلة الصراع بين ضرورة الإفصاح بشفافية لأصحاب المصالح الخارجيين مع أهمية الحفاظ على السرية التى يجب أن تقوم بها الشركة للحماية من المنافسين.

وتناولت دراسة أخرى تأثير آليات حوكمة الشركات على تكاليف الوكالة قبل صدور قانون ساربنز أوكسلي لعام ٢٠٠٢، وبالتالي التشكيك فى المنطق والافتراضات الواردة فى هذا القانون. وناقشت دراسة ثالثة مفهوم الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات فى تاوان ، وتفسير لماذا لا يستطيع هذا النوع من آلية الحوكمة منع مشكلة الوكالة، مع تناول أهمية النواحي الأخلاقية فى الأعمال التجارية من خلال النظر الى عيوب حوكمة الشركات فى تاوان. وقد تناولت الدراسة الاجابة على عدة أسئلة تتمثل فى: التعرف على الأسباب التى جعلت مشكلة الوكالة لا مفر من وجودها، وعمّا إذا كان سبب القصور فى حوكمة الشركات التابوانية يمكن تعويضه بمعالجة مشكلة الاخلاق أم لا. وقد توصلت الدراسة الى أن الرقابة على الجودة التى تمارس من قبل المستثمرين والبنوك والدائنين، وسرعة الاستجابة للسوق والقدرة على تقييم المعلومات والإفصاح عن المعلومات، والإرشادات الإدارية من اشراف وتحديد طرق شرعية أو قانونية والتعويضات للمستثمرين تمثل أدوات لتنفيذ الاستراتيجيات التى توصل الى حوكمة فعالة.

كما تناولت دراسة أخرى إيجاد دليل على الآثار المترتب على إختلاف هيكل الملكية الذى تستخدمه الشركات اليونانية للعلاقة بين القيود على الاستثمار والسيولة. وأعمدت الدراسة على جمع

عينة من الشركات المدرجة ببورصة أثينا لتطبيق نموذج الاستثمار لاختبار دور حوكمة الشركات عند فصل الملكية عن الإدارة.

وتناولت دراسة أخرى حوكمة الشركات على أساس القيمة Values-Based Corporate Governance تهدف إلى وضع تصنيف لسلوك المنشأة يقوم على أساس التوجهات المستمدة من نص القانون الهندي القديم، وتقدم أيضاً التوجهات المستمدة من نص حوكمة الشركات على أساس القيم، من خلال رصد التطورات التي حدثت في السلوك التنظيمي وتقدم توجهات مستمدة من جوانب عديدة لحوكمة الشركات على أساس القيمة، وقد جاءت نتائج هذه الدراسة تشيد بأهمية التوجهات المستمدة من حوكمة الشركات على أساس القيمة وأنها تساعد في تحقيق المثالية في النواحي الأخلاقية والاجتماعية.

ثالثاً: دراسات تناولت الربط بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإدارية

لم يجد الباحث دراسات صريحة تربط بين حوكمة الشركات وأدوات إدارة التكلفة، إلا أن هناك دراسات ربطت بين حوكمة الشركات وبعض أساليب المحاسبة الإدارية ومنها.

(١) دراسة Mongiello & Harris 2006

تهدف هذه الدراسة الى الربط بين المحاسبة الإدارية كأداة لرقابة وحوكمة الشركات الفندقية ومدائل إدارة الشركات، من خلال إجراء دراسة مسح واسع لمجموعة من المدراء وإجراء عدة مقابلات معهم والقيام بالتحليلات المتعمقة لعدة سيناريوهات إدارية في شركات فندقية عالمية. وقد جاء نتائج هذه الدراسة تشير الى أن مدخل الإدارة بالقيمة Management by Values هو المدخل الملائم والأكثر تكيفاً بشكل خاص للشركات الفندقية متعددة الجنسيات، وذلك بسبب المزايا التنظيمية لتلك الشركات التي تعتمد على توسع شبكات معلومات إلكترونية في بيئات مختلفة، ووجود تطورات كبيرة في أساليب المحاسبة الإدارية كمؤشرات أداء عند مستويات إدارية مختلفة داخل التنظيم.

(٢) دراسة Parmigian & Mitchel 2010

تقوم هذه الدراسة على توضيح كيف أن نظام المنشأة يستطيع أن يعمل على تبادل المهارات والتي تتضمن الخبرات الفنية داخل الشركة وآليات حوكمة الشركات للتأثير على أداء الموردين سواء بشكل مستقل أو بشكل مشترك، وتناولت سؤال جوهرى يتمثل في ما إذا كانت آليات حوكمة الشركات داخل المنشأة من آليات لإيجاد علاقات صلبة وثيقة وتعاقدات مع الموردين يمكن أن تكون بديلاً للمهارات الفنية داخل الشركة في الحفاظ على أداء الموردين وقد توصلت الدراسة الى أن الخبرة الفنية الداخلية والتي تتمثل في تطبيق آليات حوكمة الشركات سيكون لها تأثيرات متعددة الأبعاد على أداء الموردين مثل إحداث تعاون مفيد بين الشركة والموردين، وتأثير على السعر والجودة ووقت التسليم، ويلاحظ أن هذه الآثار تنتج من تطبيق الشركة لأساليب وأدوات إدارة التكلفة.

(٣) دراسة Williams & Seaman 2010

اعتمدت هذه الدراسة على اكتشاف العلاقة بين بعدى الحوكمة (الهيكل التنظيمي والأداء) وبين القدرة الذهنية mindfulness للعاملين بالمنشأة، من خلال الاستفادة من نظرية التنظيم، وقامت الدراسة بإجراء مسح شامل على مجموعة من المهنيين المحاسبين في ١٢٤ شركات كندية، وقد توصلت الدراسة من خلال نتائج الانحدار الى تحقق الفرض الذي يقول بأن بعدى الحوكمة (الهيكل التنظيمي والأداء) هي محددات جوهرية لتحقيق القدرة الذهنية، كما أجرت الدراسة تحليل إضافي يدل على أن القوة التفسيرية لهذه العلاقة تستمر عند تغيير نظم المحاسبية الإدارية بشكل منخفض ولكن تكون جوهرية بشكل كبير عند تغيير نظم المحاسبية الإدارية بشكل مرتفع.

(٤) دراسة خليل ٢٠٠٩

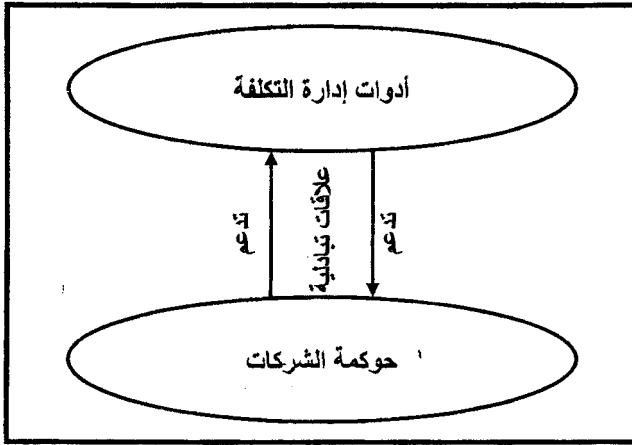
يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في الاستفادة من مزايا حوكمة الشركات والتي تتحقق من خلال المبادئ والآليات التي تقوم عليها في تطوير القياس المتوازن للأداء وخاصة تطوير الأبعاد والمقاييس التي يعتمد عليها للوصول إلى نموذج مقترح للقياس المتوازن للأداء يؤدي إلى تفعيل وحوكمة الأداء الإستراتيجي لمنظمات الأعمال. ولقد اعتمدت الدراسة على اختبار مجموعة من الفروض تتعلق بمدى إمكانية الاستفادة من مزايا حوكمة الشركات في تطوير القياس المتوازن للأداء، ودور مبادئ وآليات الحوكمة في تطوير الأبعاد الرئيسية التي يقوم عليها القياس المتوازن للأداء، بالإضافة إلى اختبار مدى صلاحية تطبيق النموذج المقترح في بيئة منظمات الأعمال المصرية. وانتهت الدراسة بتقديم مدخل مقترح لتطوير القياس المتوازن للأداء يتضمن مجموعة من الإجراءات العملية القابلة للتطبيق، ومجموعة من الاقتراحات المتنوعة لتطوير نموذج القياس المتوازن للأداء منها أن يعتمد النموذج على ستة أبعاد تتضمن بعدين جديدين وهما بُعد الرقابة، وبُعد المعلومات وذلك بما يتفق مع مبادئ وآليات حوكمة الشركات، مع تطوير الأبعاد الأربعة الأخرى بالشكل الذي يساعد على الاستفادة من المزايا المختلفة لحوكمة الشركات ويساعد على تجنب الانتقادات الموجهة للقياس المتوازن للأداء، كذلك تضمن مجموعة مقترحة من المقاييس التي يجب أن يعتمد عليها النموذج، وقد ثبت صلاحية المدخل المقترح لتطوير القياس المتوازن للأداء من خلال نتائج الاختبارات الإحصائية التي تضمنتها الدراسة الميدانية.

٤. العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وأساليب حوكمة الشركات

أثبتت العديد من الدراسات أهمية ودور أدوات إدارة التكلفة في تدعيم وزيادة القدرة التنافسية للشركات، على أساس أن كل أداة من أدوات إدارة التكلفة ستزيد بقدر ما من إمكانيات المنشأة، فتخطيط ورقابة العمليات يركز على ضرورة تخصيص ورقابة موارد المنشأة بكفاءة وفعالية، فنتيجة الإجراءات والمفاهيم الإدارية التي بذلت على مر العقود الماضية من خلال الجهود الإدارية Managements' efforts ظهرت أهمية أساليب إدارة الجودة الشاملة، والإنتاج الآتي،

والمحاسبة على أساس النشاط، وتكنولوجيا الإنتاج المثلى، ونظرية القيود كأدوات لتخصيص وتوزيع موارد المنشأة بشكل أمثل. [Perniker, 1997; Ronen & Spector, 1992]

والحوكمة هي مجموعة من القوانين والقواعد والنظم واللوائح والقرارات التي تهدف إلى تحقيق جودة عالية وتميز واضح في الأداء من خلال اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المنشأة. ولذلك فهي تعنى وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية المتعاملة مع المنشأة والتي تؤثر في الأداء، كما تشمل العديد من المقومات التي تساعد في تقوية أداء المنشأة في الأجل الطويل والعمل على تحديد المسؤول والمسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة. كما أنها تمثل الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها. والشكل التالي (شكل ٢) يوضح العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.



شكل رقم (٢) العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

فقيام إدارة الشركة باستخدام بعض أدوات إدارة التكلفة سيحسن من عملية اتخاذ القرارات وخاصة القرارات الاستراتيجية التي تساعد في إجراء رقابة أفضل على عمليات المنشأة وتخطيط أفضل وعلى أسس علمية سليمة نتيجة الاستناد الى معلومات أكثر دقة، مما يؤثر في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وبالتالي تحقيق منافع لحملة الأسهم والأطراف المتعاملة مع المنشأة مما يدعم من حوكمة الشركات. ومن الناحية العكسية نجد أن اتباع المنشأة لحوكمة الشركات يقلل من الصراع الدائر بين أصحاب المصالح ويعمل على إبراز المعلومات بشفافية لكافة الأطراف المتعاملة مع المنشأة، ويدعم ذلك ضرورة قيام الإدارة باتباع كافة الأدوات والأساليب الإدارية التي تحقق دقة في المعلومات التي تنتجها الإدارة مما يستوجب اتباع أدوات إدارة التكلفة.

٥. الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

يتناول الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة Cost Management Tools وحوكمة الشركات Corporate Governance كيفية الاستفادة من مزايا كل من أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات في تعزيز الهدف الأساسي للمنشأة والمتمثل في زيادة تدعيم القدرة التنافسية في ظل بيئة أعمال تتسم بزيادة حدة المنافسة وخروج العديد من الشركات العالمية الكبرى من السوق العالمية وتعرضها للإفلاس، وبالتالي يتميز الإطار المقترح بالآتي:

- إمكانية تجميع مزايا كل من أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات للاستفادة منها في تعزيز الهدف الأساسي للمنشأة والمتمثل في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.
- إمكانية إخضاع عناصر الإطار المقترح بعوامله ومتغيراته للدراسة والتحليل النظري.
- إمكانية إخضاع عناصر الإطار المقترح بعوامله ومتغيراته للاختبارات الإحصائية من خلال الدراسة الميدانية.
- إمكانية التطبيق الفعلي للإطار المقترح على شركات الأعمال.

٥-١. متغيرات الإطار المقترح

يمكن تقسيم عناصر الإطار المقترح على النحو التالي:

■ أدوات إدارة التكلفة Cost Management Tools.

- تكلفة أدق وبالتالي قرارات إدارية أكثر دقة.
- معالجة نقاط الاختناق لتحقيق توازن خطوط الإنتاج بالمصنع.
- الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة مما يؤدي إلى دعم القرارات الإدارية عند كل المستويات.
- خفض تكاليف مرحلة التصميم والتأكيد على جودة المنتج في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية للمنشأة في ضوء السعر التنافسي.
- تخفيض المخزون وحل المشاكل التي ظهرت أمام الإدارة.
- خفض التكاليف في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة مما يؤثر بالإيجاب على الربحية.
- ضمان تحقيق مستويات أعلى لجودة النظم والعمليات والمنتج النهائي لتحقيق حصة أكبر في السوق.

■ حوكمة الشركات Corporate Governance.

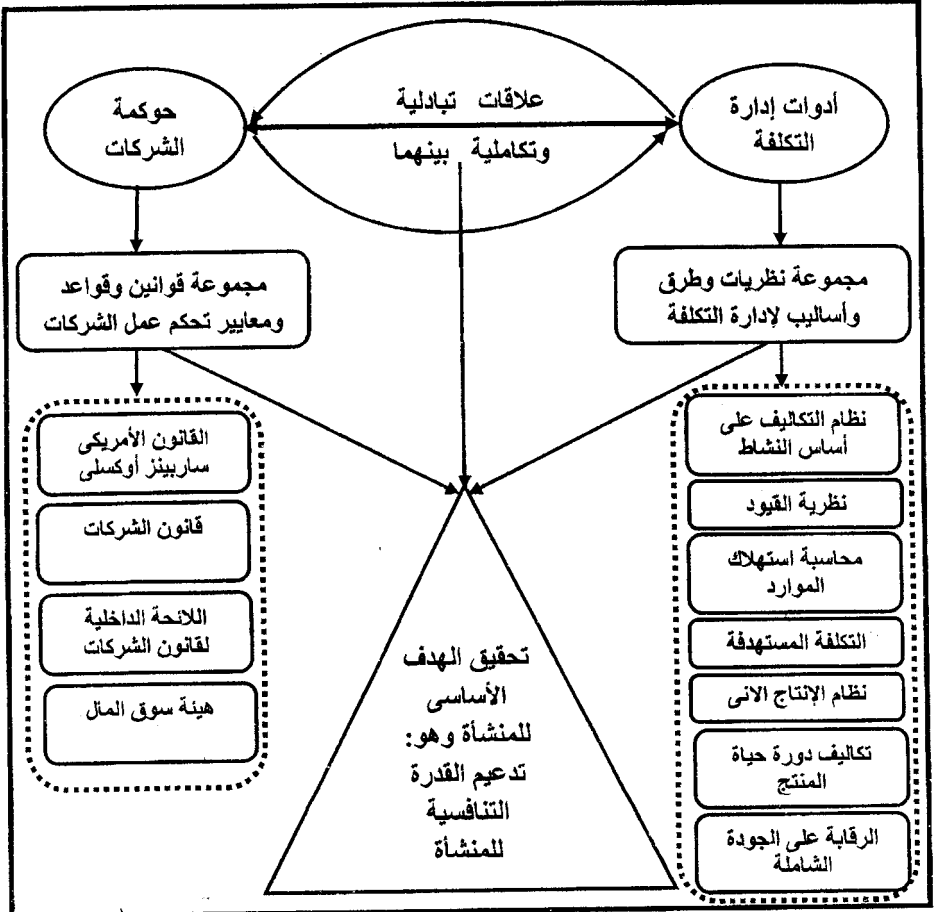
- ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين.
- تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل.
- ضمان اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.
- تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال.

▪ التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.

- تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.
- خفض التعارض والصراعات بين الأطراف ذات الصلة بالمنشأة.
- تحقيق الهدف العام للمنشأة وهو البقاء والنمو والاستمرار.

٥-٢. الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

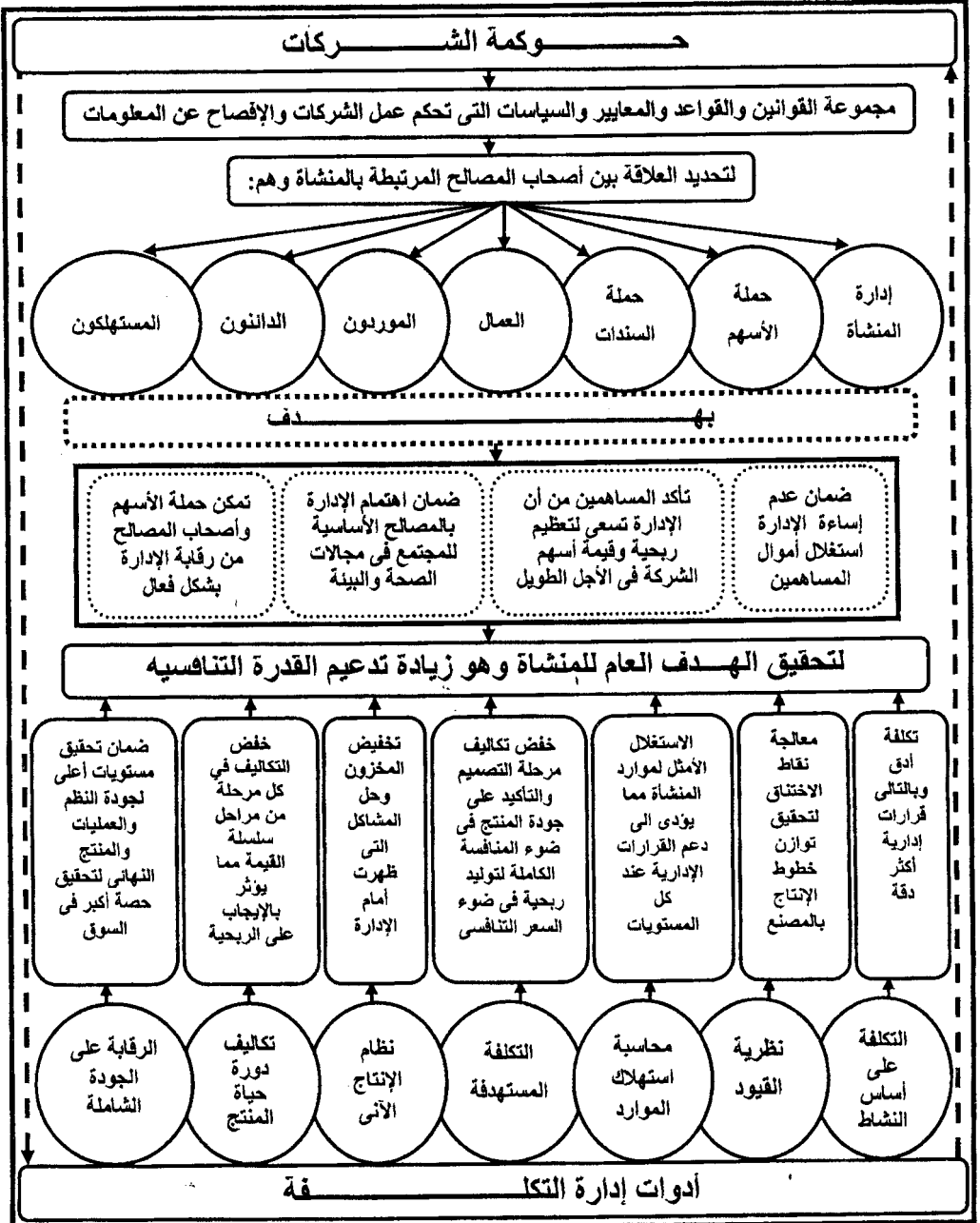
يوضح الشكل التالي (شكل ٣) الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة Cost Management Tools وحوكمة الشركات Corporate Governance. على أساس أن إيجاد علاقات تبادلية وتكاملية بين أدوات إدارة التكلفة (والمتمثلة في نظام التكاليف على أساس النشاط، ونظرية القيود، ومحاسبة استهلاك الموارد، ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإنتاج الآني، وتكاليف دورة حياة المنتج، والرقابة على الجودة الشاملة). وحوكمة الشركات (والمتمثلة في مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحكم عمل الشركات والمتمثلة في القانون الأمريكي ساربينز أوكسلي، وقانون الشركات، واللائحة الداخلية لقانون الشركات، وهيئة سوق المال). وهذا التكامل والمزج بينهما سيساعد المنشأة في تحقيق هدف تدعيم القدرة التنافسية.



شكل رقم (٣) الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

ويقوم هذا الإطار على بيان أن هناك علاقات تبادلية وتكاملية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات والذي يتضمن تحديد جوانب التركيز ومجالات الاهتمام في كل نظام والنقاط التي تنتج من التكامل بينهما والتي تمثل منافع تؤثر في تحقيق الهدف العام للمنشأة والمتمثل في زيادة تدعيم القدرة التنافسية، على أساس أن أدوات إدارة التكلفة تتضمن مجموعة من النظريات والطرق والأساليب التي تساعد في إدارة التكلفة وتحقيق للمنشأة ميزة تنافسية على حساب منافسيها، وحوكمة الشركات تتبع من مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحكم عمل الشركات وتحقق الصالح العام للملاك وأصحاب المصالح الأخرى، وإجراء تكامل بينهما سيعود بالنفع على المنشأة من أثره: بقاء المنشأة في السوق مدة أطول، ونمو أكبر لأرباحها، واستمرارها في مواجهة المنافسة الحادة التي انتشرت في الأسواق العالمية.

٣-٥. النظرة التحليلية للإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات
يوضح الشكل التالي (شكل ٤) الربط بين المتغيرات التي ينظمها الهيكل العام للإطار المقترح
من خلال التركيز على نقطتين رئيسيتين على النحو التالي:



شكل رقم (٤) الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

أولاً: مظاهر التداخل بين متغيرات أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

لم يجد الباحث كتابات ومقالات مباشرة للربط والتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات لذلك يحاول الباحث من خلال الإطار المقترح إظهار بعض نقاط الربط والتكامل بينهما، على أساس أن أدوات إدارة التكلفة تبحث بصورة أساسية في كيفية تدعيم المركز التنافسي للمنشأة، وإتباع وتطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات بصورة سليمة يعمل على تحقيق مصالح ملاك المنشأة وأصحاب المصالح الأخرى مما يقلل من فرصة تعرض المنشأة للإفلاس ومن ثم بقائها واستمرارها بالسوق العالمية.

يتم تناول المتغيرات المتداخلة بينهما على النحو التالي:

١. نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

استحوذ هذا النظام على نصيب الأسد من البحث والنقاش ابتداءً من كتابات جونسون وكابلان وما تبعه من مقالات عديدة لكوبر وكابلان وغيرهم من الكتاب على المستوى الأكاديمي والتطبيقي من قبل العديدة من الشركات، وقد توصل الباحثون الى أن إتباع نظام التكلفة على أساس النشاط سيؤدي الى الوصول الى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات وما يترتب عليها من ترشيد القراري الإداري، وهذا النظام سيدعم إدارة المنشأة في تفعيل قراراتها التي تحكمها مبادئ وأساليب الحوكمة التي يجب إتباعها حتى تعبر المنشأة الى طريق الأمان الذي يساعدها في زيادة تدعيم القدرة التنافسية في السوق ويعمل على تحقيق مصالح الملاك والأطراف الأخرى التي لها علاقة بالمنشأة.

٢. نظرية القيود (TOC)

تتناول نظرية القيود البحث عن نقاط الاختناق داخل خطوط الإنتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج، وهذا يؤدي الى تحسين كفاءة العمليات الداخلية وبالتالي تعظيم عائد العمليات الداخلية Throughput مما يؤثر في النهاية على زيادة الربحية وتحقيق مصالح للملاك والأطراف الأخرى ويدعم ذلك وجود مجموعة القوانين والقواعد التي تتبع من تطبيق الحوكمة التي تنظم العلاقات بين مصالح الأطراف المختلفة.

٣. محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

وتعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مفاًس في شكل كمي، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد Resource Pools الى موضوعات القياس التكاليفي المختلفة Cost Objects (وهي الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات، أو العملاء)، مع مراعاة أن العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد بحيث أن كل مورد قد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفي مباشرة، وبالتالي فهي تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة / الزائدة Excess / Idle Capacity. وهذا المدخل سيدعم القدرة التنافسية للمنشأة ويساعدها في التعرف على مصالح الموردين والدائنين وحملة السندات لما يتطلب

ضرورة الحاجة الى موارد وكيفية تمويلها، مما يدعم مبادئ وأساليب الحوكمة التى تقوم على مراعاة مصلحة هؤلاء الأطراف.

٤. التكلفة المستهدفة (TC)

هى من أدوات إدارة التكلفة الهامة التى تبحث حول إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته فى ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية فى ضوء السعر التنافسى، وإتباع هذه الأداة سيزيد من قدرة المنشأة التنافسية ويساعدها على تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار ويدعم المستهلكين ويزيد من ثقتهم فى التعامل مع المنشأة، كما يدعم ذلك وجود أساليب ومبادئ الحوكمة التى تعمل على ضمان قيام إدارة المنشأة بتحقيق التوازن بين أطراف المصالح المختلفة ومنهم المستهلكين.

٥. نظام الإنتاج الآتى (JIT)

وهو نظام يعتمد على تخفيض مستويات المخزون الى أدنى حد ممكن والعمل على جعله يساوى صفر إن أمكن ذلك وبالتالي يعمل على خفض التكاليف الناتجة من التخزين، إلا أنه أفرض على نظام التكاليف وجود مجموعة من المشاكل التى كانت مخفية فى ظل وجود مخزون، ويتطلب ذلك ضرورة توطيد علاقات ثقة قوية مع الموردين والدائنين لضمان توريد الخامات المطلوبة فى الوقت المطلوب، وتوطيد علاقات ثقة قوية مع المستهلكين حتى يستمر وفى التعامل مع المنشأة، وهذه العلاقات بين إدارة الشركة والأطراف الأخرى من موردين ودائنين ومستهلكين تحكمها مبادئ وأساليب الحوكمة التى تعمل على ضمان قيام الإدارة بتحقيق مصالح هؤلاء الأطراف ذات المصلحة.

٦. تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC)

حيث يقوم على دراسة مراحل سلسلة القيمة والتكاليف الخاصة بكل مرحلة والعمل على دراسة إمكانية تخفيض التكاليف فى كل مرحلة مما يؤثر بالإيجاب على ربحية المنشأة وتعزيز قدرتها التنافسية فى السوق، وهذا الأسلوب سيساعد إدارة المنشأة فى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة فى الأجل الطويل الذى يعتبر من متطلبات وأهداف حوكمة الشركات.

٧. الرقابة على الجودة الشاملة (TQC)

إن قيام إدارة المنشأة بتطبيق نظام الرقابة على الجودة الشاملة سيساعد فى ضمان تحقيق مستويات أعلى لجودة النظم المطبقة بالمنشأة وجودة عملياتها ومنتجاتها النهائية، وهذا سيعزز من القدرة التنافسية للمنشأة نتيجة تحقيق حصة أكبر فى السوق وتلبية رغبات المستهلكين، ويتفق ذلك مع أهداف حوكمة الشركات التى تعطى تأكيد للمساهمين من أن إدارة المنشأة تسعى الى تحقيق المصالح للأطراف المتعاملة مع المنشأة ومنها المستهلكين.

ثانياً: آثار التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

إن تطبيق المنشأة لمبادئ وأساليب حوكمة الشركات من خلال إتباع مجموعة القوانين والقواعد والمعايير والسياسات التي تحكم عمل الشركات والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالمنشأة وما يتعلق بها من معاملات مع الغير والمجتمع والبيئة المحيطة سيكون له أثر إيجابي في تحديد العلاقة بين أصحاب المرتبطة بالمنشأة وهم: إدارة المنشأة، وحملة الأسهم، وحملة السندات، والعمال، والموردين، والدائنون، والمستهلكون. وهناك آثار لتطبيق حوكمة الشركات يدعمها تطبيق أدوات إدارة التكلفة تمثل آثار التكامل بينهما مايلي:

١. ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين.

إن ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات يبعد المنشأة عن تعرضها للإفلاس ويساعد في تحقيق الهدف العام للمنشأة وهو زيادة تدعيم القدرة التنافسية، ويرى الباحث أن تدعيم هذا المطلب يأتي من تكامله مع أداة أو أكثر من أدوات إدارة التكلفة، حيث أن أموال المساهمين ما هي إلا موارد المنشأة الحالية والمتوقعة، واستخدام مدخل نظرية القيود ومحاسبة استهلاك الموارد يساعدان في استغلال موارد المنشأة الاستغلال الأمثل ومعالجة الطاقات العاطلة بالمنشأة ومحاولة الاستفادة منها إما بالتخلص منها بالبيع أو تحويلها إلى أعمال أخرى.

٢. تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل.

إن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات يبعد المنشأة عن تعرضها للإفلاس ويساعد في تحقيق الهدف العام للمنشأة وهو زيادة تدعيم القدرة التنافسية، وتدعيم هذا المطلب يأتي من تكامله مع أداة أو أكثر من أدوات إدارة التكلفة، حيث أن إتباع نظام التكاليف على أساس النشاط سيؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكبر مما يؤدي إلى دقة القرارات الإدارية المعتمدة على التكاليف وبالتالي الوصول إلى التشكيلة المثلى للمنتجات من خلال تحديد أي المنتجات يجب إنتاجها وبأى كمية، وأى المنتجات التي يجب استبعادها لأنها غير مربحة، ويتطلب ذلك أيضاً التعرف على المورد النادر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار هذا، مما يظهر أهمية نظرية القيود التي تراعى العنصر النادر.

٣. ضمان اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.

إن أى منشأة متواجدة في السوق لن تكون منعزلة عن البيئة المحيطة بها، ومن متطلبات حوكمة الشركات ضرورة اهتمام الإدارة بمجالات الصحة والبيئة وإدخال جزء من ميزانية الشركة للإنفاق على تلك النواحي لمراقبة التلوثات التي قد تضر بالبيئة، ومن ذلك ظهرت أهمية التكاليف البيئية وإدارتها بكفاءة سوف يخدم في مجالات الصحة والبيئة ويكون له الأثر الكبير في زيادة تدعيم القدرة التنافسية.

٤. تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال:

إن تطبيق مبادئ وأساليب حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال ويضمن قيامها على تحقيق مصالح حملة الأسهم والأطراف المختلفة ذات المصلحة، ويساعد في ذلك قيام الإدارة باستخدام أدوات إدارة التكلفة كأساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية.

٤-٥. نوعية المعلومات المستمدة من أدوات إدارة التكلفة

يرى الباحث أن كل أداة من أدوات إدارة التكلفة - والتي وردت في الإطار المقترح - سوف تبرز نوعية من المعلومات التي ستساهم بدرجة ما في حل بعض المشاكل التي تخدم إدارة المنشأة والأطراف الأخرى ذات الصلة بالمنشأة وتساعد في إبراز معلومات أكثر شفافية ومن ثم التأثير على حوكمة الشركات، ويتناولها الباحث على النحو التالي:

٤-٥-١. نوعية المعلومات التي أبرزها نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) على قياس الموارد بالقدر المستخدم وربطها بطلب الأنشطة الإنتاجية من هذه الموارد، فإذا كان طلب النشاط على هذه الموارد أقل من القدر المتوافر منها فإن (ABC) تتمكن من تحديد تكلفة هذه الموارد الزائدة والتي تسمى طاقة غير مستخدمة Unused Capacity، وتكلفة الطاقة غير المستخدمة هذه تستخدم في قرارات تخصيص الموارد لعمل توازن بين القدر المتوافر من الموارد مع طلب الأنشطة على هذه الموارد [Cooper & Kaplan, 1992, P. 8]. وبالتالي تزويد إدارة المنشأة بمعلومات تساعد في تخصيص الموارد بشكل أفضل، وتحديد تكلفة المنتجات بدقة أكبر، وترشيد العديد من القرارات، فمن المشاكل التي واجهت حوكمة الشركات وأصبحت هدفاً تسعى إليه هو كيف يتأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لاستغلال أموالهم (موارد المنشأة) بشكل أفضل وبدون إساءة، وكذلك تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل، ونظام التكاليف على أساس النشاط أبرز العديد من المعلومات التي تساهم في تحقيق ذلك منها:

١. معلومات عن الأنشطة ومسببات التكلفة.
٢. معلومات تبين الأهمية النسبية لكل نشاط (تكلفة كل نشاط).
٣. معلومات عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة لمحاولة تخفيضها أو استبعادها إن أمكن.
٤. معلومات عن تكلفة تعقد المنتجات والعمليات.
٥. معلومات عن علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد مما يساعد في توجيه الرقابة لتحقيق هدف الكفاءة في الأداء [د. كمال حسين، ٢٠٠٤، ص. ١٨١].
٦. معلومات أكثر دقة وشفافية عن تكلفة المنتجات.
٧. معلومات عن تشكيلة المنتجات والعملاء المثلى.
٨. معلومات تدعم التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

وهذه المعلومات تفيد إدارة المنشأة فى تقييم أساليب استخدام الموارد، وإعادة توزيع موارد المنشأة بشكل أفضل، وتحليل العائد/ التكاليف من التوسع فى استخدام مسببات التكاليف وجدوى كل نشاط وجدوى النظام التكاليفى ككل، والوصول الى تشكيلة مربحة من المنتجات والعملاء تساعد فى زيادة ربحية المنشأة، وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة فى الأجل الطويل، ويلاحظ أن تحقيق تلك الأهداف سوف تساعد فى تحقيق مصالح الأطراف المختلفة المتعاملة فى/مع المنشأة (إدارة المنشأة وحملة الأسهم وحملة السندات والعمال والموردين والدائنين والمستهلكين)، ويساعد فى تحقيق أهداف حوكمة الشركات من ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين، والتأكد من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة فى الأجل الطويل، كما يحقق مبدأ الإفصاح والشفافية فى المعلومات التى تخدم جميع الأطراف أصحاب المصالح بالمنشأة.

٥-٤-٢. نوعية المعلومات التى أبرزتها نظرية القيود (TOC)

نظرية القيود هى طريقة لإدارة العمليات والمراحل والأنشطة التى تمثل قيوداً تحد من تحقيق المنشأة لأهدافها، من أجل زيادة عائد العمليات الداخلية Throughput وبالتالي زيادة أرباح المنشأة، وظهرت أهمية إدارة الاختناقات والتى عادة ما تكون نتيجة الآلات التى تعمل بطاقة أقل من طاقتها نتيجة مشاكل فى تشغيلها، سواء بسبب أعطال تحدث فيها أو ضعف فى مهارة العاملين، حيث اتسعت نقطة التركيز من الاختناقات Bottlenecks إلى القيود Constraints على أساس أنها أى شئ يمنع أو يعوق النظام من تحقيق أهدافه [Dugdale & Jones, 1997, P. 52]. فالمنشأة صناعية كانت أم خدمية يوجد لديها العديد من العمليات والمراحل التى تعتمد على بعضها، وتحقيق توازن تام فى تدفق الإنتاج داخل المصنع هو أمر يواجه بصعوبات، فالآلات والمعدات والأفراد يعملون من أجل إنتاج السلع والخدمات عند معدلات مختلفة، فحدوث أخطاء، والحاجة الى الصيانة، وتنوع مستويات المهارة بين العاملين، وغيرها من العوامل تتحد جميعها معاً وتحدث تقلبات بين العمليات الداخلية، وهذه التقلبات هى أساس نشأة التحديات الحرجة أمام المنشآت فى محاولة للوصول الى منتج ذات جودة عالية، وبتكلفة أقل، وفى الوقت المناسب [Swain & Bell, 1999, P. 2]. واستخدام نظرية القيود سيبيرز العديد من المعلومات التى تساهم فى تحقيق ذلك منها:

١. معلومات عن قيد أو قيود النظام وتحديد المورد الذى يمثل نقطة اختناق.
٢. معلومات عن الطاقة الإنتاجية بالمنشأة.
٣. معلومات عن أسباب عدم توازن الطاقات والعمليات فى خطوط الإنتاج.
٤. معلومات عن كيفية إدارة قيد أو قيود النظام (تحديد قيد أو قيود النظام، كيفية استغلال قيد أو قيود النظام، التركيز على قيد واحد واعتبار باقى القيود ثانوية لحين إزالة القيد، إزالة قيد أو قيود النظام، تكرار الخطوات السابقة للبحث عن قيد آخر وإزالته).

٥. معلومات عن كيفية إعادة هيكلة الطاقة الإنتاجية في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج (مرحلة النمو والنضوج والأندثار)، فالمرحلة الأولى والثانية تتطلب زيادة الطاقة، بينما في المرحلة الثالثة يتم تقليص الطاقة.
 ٦. معلومات تساعد في إعادة هيكلة العمالة من خلال التخلص من بعض العمال أو نقلهم لأعمال أخرى.
 ٧. معلومات عن زمن دورة التشغيل.
 ٨. معلومات عن القيود الخارجية والتي تمثل نقاط اختناق لدى موردي وعملاء المنشأة كتوجه استراتيجي لنظرية القيود.
 ٩. معلومات عن المواقف التي تتطلب زيادة الاستثمار والأخرى التي تتطلب تقليص الاستثمار.
 ١٠. معلومات عن نقاط الاختناق العارضة غير المتكررة حيث لا تتطلب إعادة النظر في هيكلة الطاقة، ومعلومات عن نقاط الاختناق المتكررة التي تتطلب إعادة هيكلة الطاقة.
- وهذه المعلومات تفيد إدارة المنشأة في زيادة عائد العمليات الداخلية Throughput مما يؤثر على زيادة ربحية المنشأة، كما تفيد في استغلال موارد وطاقات المنشأة بطريقة أفضل، ويلاحظ أن تحقيق تلك الأهداف سوف تساعد في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة المتعاملة في/مع المنشأة، ويساعد في تحقيق أهداف حوكمة الشركات من ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين، والتأكد من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل، كما يحقق مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تخدم جميع الأطراف أصحاب المصالح بالمنشأة.

٥-٤-٣. نوعية المعلومات التي أبرزتها محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

تمثل محاسبة استهلاك الموارد (RGA) مدخل شامل ومتكامل لإدارة التكلفة، وانتشرت على نطاق واسع في الفترة الأخيرة من القرن الماضي الميلادي نتيجة التطورات التي حدثت في نظام المحاسبة الإدارية في دول أوروبا والولايات المتحدة، وتعتبر مزيج بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ونظام إدارة التكلفة الألماني (GPK)، وهذا المزيج والاتحاد بين النظامين أمدا بمدخل متكامل وشامل في المحاسبة الإدارية [Merwe & Keys, 2002, P. 1]. وتركز الانتباه حول ثلاثة محاور هي: [Benjamin & Simon, 2003, P. 21] الموارد، والعلاقات التشابكية المتداخلة بين الموارد، وكيفية استهلاك المخرجات للموارد. واستخدام محاسبة استهلاك الموارد سيبيرز العديد من المعلومات منها:

١. معلومات عن موارد المنشأة.
٢. معلومات عن بدائل المشروعات الاستثمارية.
٣. معلومات عن مجتمعات الموارد بالمنشأة.
٤. معلومات عن تكلفة الموارد المرنة والمتعاقد عليها.
٥. معلومات عن نوعية المخرجات التي تستهلك الموارد.

٦. معلومات عن العلاقات التشابكية بين الموارد.
 ٧. معلومات عن مدى درجة تعقد الموارد المراد الاستحواذ عليها.
 ٨. معلومات عن درجة تعقد الأنشطة المستهلكة للموارد.
 ٩. معلومات عن نماذج استهلاك الموارد.
 ١٠. معلومات عن مواطن الطاقة العاطلة/ الزائدة.
- وهذه المعلومات تفيد إدارة المنشأة في استغلال موارد وطاقت المنشأة بطريقة أفضل، بما يضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين، والوصول الى شفافية المعلومات التي يستند عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستحواذ على الموارد وبالتالي المساهمة في حل مشاكل الشركة وتدعيم أساليب حوكمة الشركات وخدمة جميع الأطراف أصحاب المصالح بالمنشأة.

٤-٤-٥. نوعية المعلومات التي أبرزها أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) من أهم أدوات إدارة التكلفة لإدارة الأرباح المستقبلية للمنشأة من خلال تحديد تكاليف دورة حياة المنتج للمنتجات الجديدة، **[Cooper & Slagmulder, 1999, P. 23]** والعمل على خفض التكاليف مع الحفاظ على جودة المنتج في ضوء المنافسة، وبرز هذا الأسلوب عدة معلومات منها:

١. معلومات عن متطلبات السوق وأنواق العملاء.
 ٢. معلومات عن بدائل التصميمات للمنتج المقدم.
 ٣. معلومات عن التكاليف المرتبطة بكل بديل من بدائل التصميمات.
 ٤. معلومات عن الأجزاء المشتركة في كل تصميم.
 ٥. معلومات عن سعر السوق للمنتج في ضوء المنافسة الكاملة.
 ٦. معلومات عن الخصائص الفنية للمنتج والتي تجذب العملاء.
 ٧. معلومات عن الربح المستهدف المراد تحقيقه.
 ٨. معلومات عن التكلفة المسموح بها.
 ٩. معلومات عن مقدار الخفض في التكاليف الذي يحقق التكلفة المستهدفة.
 ١٠. معلومات عن مواطن الخفض في التكاليف دون المساس بالجودة.
- وهذه المعلومات تفيد إدارة المنشأة في إمكانية بيع المنتجات في سوق تنافسية بسعر يرضى العملاء نتيجة النجاح في خفض التكاليف مع الحفاظ على مستوى جودة مناسب وتحقيق ربح مستهدف يرضى المساهمين، مما يحل الكثير من مشاكل الحوكمة التي تتطلب أن ترضى جميع الأطراف ذات الصلة بالمنشأة من مساهمين يحصلوا على ربح مرضى، وعملاء يحصلوا على منتج بسعر وجوده تلبى احتياجاتهم.

٥-٤-٥. نوعية المعلومات التي أبرزها نظام الإنتاج الآتي (JIT)

ظهر نظام الإنتاج الآتي (JIT) في البداية بالشركات اليابانية ثم انتقلت فلسفة هذا النظام الى الشركات الأمريكية والغربية، والهدف منه تخفيض مستويات المخزون الى أدنى حد ممكن، ويترتب على هذا النظام ظهور الكثير من المشاكل التي كانت مختفية وغير ظاهرة بوجود حجم مخزون أكبر. وزيادة احتمال ظهور هذه المشاكل يكون على نظام التكاليف عبء توفير معلومات عن التكاليف الناجمة عن تحمل المنشأة لهذه المشاكل، ومن هذه المشاكل: مشاكل انخفاض مستوى الجودة، ومشاكل الجدولة غير الجيدة للإنتاج، ومشاكل عدم التزام الموردين، ومشاكل عدم القدرة على تقدير الاحتياجات من المواد الأولية، ومشاكل عدم توازن طاقات مراكز التشغيل، ومشاكل طول فترة تجهيز الآلات وطول فترة التنفيذ، ومشاكل وجود اختناقات عند نقاط معينة [د. سعيد الهلباوى، د.تهاتى النشار، ٢٠٠٨، ص. ١٩]. ويبرز هذا الأسلوب عدة معلومات منها:

١. معلومات عن المخزون الحالى للمنشأة ومدى إمكانية تخفيضه الى أدنى حد ممكن.
 ٢. معلومات عن موردي المنشأة وعملياتها لبناء الثقة معهم.
 ٣. معلومات عن أقسام المنشأة تمهيداً لتحويلها الى خلايا عمل.
 ٤. معلومات عن مستوى جودة المواد الخام وجودة المنتجات التامة.
 ٥. معلومات تفيد في إعادة جدولة الإنتاج بطريقة سليمة.
 ٦. معلومات تفيد في تقدير الاحتياجات من المواد الأولية.
 ٧. معلومات عن طاقات مراكز التشغيل للسعى وراء توازنها.
 ٨. معلومات عن فترة التنفيذ المتوقعة تمهيداً لتخفيضها.
 ٩. معلومات عن الاختناقات التي قد تحدث في خطوط الإنتاج لمحاولة إزالتها.
- وهذه المعلومات تفيد إدارة المنشأة في إمكانية تتبع المشاكل الناجمة عن تخفيض المخزون وإلقاء الضوء عليها وقياس تكلفتها بدلاً من إخفاءها بشكل يجعل المعلومات التكاليفية غير دقيقة ولا تتسم بالشفافية، وتساعد هذه المعلومات في الحفاظ على موارد المنشأة وإرضاء كل من مورديها وعملائها لبناء الثقة معهم، مما يحل الكثير من مشاكل الحوكمة التي تتطلب أن ترضى جميع الأطراف ذات الصلة بالمنشأة من مساهمين يحصلوا على ربح مرضى نتيجة تخفيض المخزون وما كان يترتب عليه من تكاليف، وموردين لديهم رضا بتنظيم العلاقة والثقة معهم، وعملاء يحصلوا على منتج في وقت احتياجهم له.

٥-٤-٦. نوعية المعلومات التي أبرزها نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC)

يقوم نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC) على تحليل دورة الحياة للمنتج من لحظة تصميم المنتج حتى نهاية عمره الافتراضى مروراً بمراحل أو أنشطة عديدة، وتجميع التكاليف المرتبطة بكل مرحلة أو نشاط [Korpi & Ala-Risku, 2008, P. 240]، من خلال دراسة مراحل سلسلة القيمة والتكاليف الخاصة بكل مرحلة والعمل على دراسة إمكانية تخفيض التكاليف في كل مرحلة، كما

يتطلب هذا النظام دراسة التكاليف البيئية Environmental Costs المرتبطة بمراحل دورة حياة المنتج [Kumaran et al., P. 269] ، ويبرز هذا النظام عدة معلومات منها:

١. معلومات عن دورة حياة المنتج بالنسبة للمنتج والمستهلك.
٢. معلومات عن تكلفة كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، وتكلفة كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة بدورة حياة المنتج (تكلفة البحوث والتطوير، تكلفة التصميم، تكلفة الإنتاج، تكلفة التسويق، تكلفة التوزيع، تكلفة خدمة ما بعد البيع).
٣. معلومات عن التكاليف التي يكون المستهلك مستعد لتحملها مقابل المنافع المستقبلية في المنتج.
٤. معلومات عن المنافع المستقبلية المتوقعة للمنتج.
٥. معلومات عن التكاليف الخاصة بالرقابة على مخلفات المنتج.
٦. معلومات عن التكاليف الخاصة بمعالجة مخلفات المنتج.
٧. معلومات عن التكاليف الخاصة بالتخلص من مخلفات المنتج.
٨. معلومات عن التكاليف الخاصة بنظم الإدارة البيئية بالمنشأة.
٩. معلومات عن التكاليف الخاصة بفرض عقوبات بيئية على المنشأة.

وهذه المعلومات تفيد إدارة المنشأة في إمكانية خفض التكاليف الخاصة بالمنتج ككل مما يجعله ذو ربحية تؤثر في مصلحة المساهمين، كما أن خدمة العميل بعد البيع يرضى ويلبى احتياجات المستهلكين، والأخذ في الاعتبار التكاليف البيئية الناتجة عن المشاكل البيئية من إنتاج والتخلص من المنتج ينصب في هدف الحوكمة الخاص بضمان اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة، كما أن كل هذه المعلومات ستعكس على الإفصاح والشفافية التي هي من أهم مبادئ حوكمة الشركات.

٥-٤-٧. نوعية المعلومات التي أبرزها نظام الرقابة على الجودة الشاملة (TQC)

يتبنى نظام الرقابة على الجودة الشاملة (TQC) مفهوم أوسع وأشمل حيث لم يعد الاهتمام بجودة المنتج النهائي فحسب بل تبنى فلسفة مؤداها الاهتمام بجودة النظم المطبقة بالمنشأة وجودة عملياتها الداخلية بالإضافة إلى جودة المنتج النهائي، وينبع من تطبيق هذا النظام العديد من المعلومات التي يكون لها تأثير كبير في حل مشاكل الحوكمة، من هذه المعلومات:

١. معلومات عن معايير الجودة العالمية (ISO 9000) لمقارنتها بجودة نظم وعمليات المنشأة ومنتجاتها النهائية.
٢. معلومات عن تكاليف الجودة، من تكاليف منع وتقييم وفشل داخلي وفشل خارجي.
٣. معلومات تحليلية عن تكاليف الجودة لمعرفة أوجه الصرف على نوع من أنواع تكاليف الجودة الذي يؤدي إلى وفر أكبر في نوع آخر من تكاليف جودة .

٤. معلومات عن نسبة تكاليف الفشل الخارجي الى نسبة إجمالي تكاليف الجودة مثل عدد شكاوى العملاء وعدد نسبة المردودات من العملاء ... للعمل على تصحيح أوجه الصرف. وهذه المعلومات تفيد وتدعم حوكمة الشركات في اتجاهين:

الاتجاه الأول: زيادة الاهتمام بمعايير الجودة العالمية أصبح مطلب رئيسي تسعى إليه كل الشركات من خلال محاولة الحصول على شهادة الأيزو ٩٠٠٠، ولا مفر من ذلك وعلى إدارة الشركة أن تهتم بجودة النظم والعمليات والمنتج النهائي من خلال تطبيقها لنظام الرقابة على الجودة الشاملة، وهذا سيحقق هدف هام من أهداف حوكمة الشركات يتمثل في تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال، لأن الإدارة من ذاتها ستسعى الى الحصول على الأيزو وإلا سيقوم المساهمين بعزلها وتعيين مجلس إدارة آخر.

الاتجاه الثاني: المعلومات المستمدة من تحليل تكاليف الجودة ستساعد في كيفية خفض التكاليف من خلال تقليل الفاقد والتالف والمعيب وتكاليف إصلاحات ما بعد البيع مما سيكون له أثر على زيادة ربحية حملة الأسهم وتحقيق مصالح أطراف أخرى كرضاء المستهلكين بحصولهم على منتج ذا جودة عالية، ورضاء العاملين الذين سيكون عندهم إحساس بأنهم مشاركون في الجودة، وأطراف أخرى.

٦. الدراسة الميدانية

اعتمد الباحث في دراسته الميدانية على استخدام قائمة الاستقصاء (الاستبيان) كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لدراسة العلاقات التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة والمتمثل في زيادة تدعيم القدرة التنافسية في عصر يتسم بزيادة حدة المنافسة وانحصار الشركات في موجات من الانكماش والإفلاس والأزمات المالية العالمية وخروج العديد من الشركات العالمية العملاقة من السوق. ولتحقيق عدة أهداف هي:-

- (١) التأكد من مدى معرفة العاملين بالشركات لبعض أدوات إدارة التكلفة.
- (٢) التأكد من تطبيق الشركات لبعض أساليب أدوات إدارة التكلفة.
- (٣) التأكد من معرفة العاملين لمبادئ وآليات حوكمة الشركات.
- (٤) التأكد من التزام الشركات بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات.

٦-١. أده جمع البيانات

اعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق عدة أهداف تتمثل في الأهداف الفرعية للبحث والتي ستؤدي الى تحقيق الهدف العام للبحث.

ويتم تصميم استمارة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسي Five- Point Likert Scale من أجل تحديد إجابات أفراد عينة البحث بحيث تشير الدرجة (٥) الى القبول بدرجة عالية جداً، والدرجة (٤) الى القبول بدرجة عالية، والدرجة (٣) الى القبول بدرجة متوسطة، والدرجة (٢) الى القبول بدرجة قليلة، والدرجة (١) الى عدم القبول.

٦-٢. عينة البحث

تم اختيار عينة البحث من مجموعة من الشركات بالمملكة العربية السعودية، بعضها تابع لقطاع الأعمال العام وبعضها الآخر تابع للقطاع الخاص، حيث تم توزيع عدد ٢٣٠ استمارة استقصاء على عينة عشوائية من المنشآت السعودية. ولقد شملت عينة البحث عدداً من المنشآت الصناعية؛ والمنشآت التجارية؛ والبنوك؛ والمنشآت الخدمية؛ وشركات التأمين؛ والوحدات الحكومية؛ والمنشآت الصحية؛ وغيرها من المنشآت الأخرى؛ وذلك في عدد من المدن السعودية الرئيسية. وقد تم الحصول على عدد ٧٥ قائمة استقصاء صالحة للتحليل والتي تمثل ٣٣٪ من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها على مفردات العينة. ويعد هذا المعدل للردود معقولاً مقارنة بالأبحاث المماثلة التي تمت في هذا المجال. ولقد تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الاجتماعية SPSS؛ الطبعة السادسة عشرة (SPSS, Version 16)

ولقد روعي في اختيار عينة البحث أن تكون عينة غير متحيزة Unbiased وأن تكون ممثلة Representative للمجتمع الذي سحبت منه. حيث تم اختيار عينة عشوائية من المنشآت السعودية من مختلف أنواع النشاطات والقطاعات من عدة مدن مختلفة في المملكة العربية السعودية. فلقد شملت عينة البحث ١٦ منشآت صناعية تمثل ٢١,٣٪ من إجمالي الردود، و٢٧ منشأة تجارية تمثل ٣٦٪ من إجمالي الردود، و١٣ بنكاً تمثل ١٧,٣٪ من إجمالي الردود، و٦ منشآت خدمية تمثل ٨٪ من إجمالي الردود، وشركتين تأمين تمثل ٢,٧٪ من إجمالي الردود، و١١ وحدة حكومية تمثل ١٤,٧٪ من إجمالي الردود، ولم تشتمل عينة البحث التي وردت في إجمالي الردود على المنشآت الصحية والمنشآت الأخرى.

| عينة البحث حسب الوظيفة | | | عينة البحث حسب نوع الصناعة | | |
|------------------------|-------|----------------------|----------------------------|-------|--------------|
| النسبة | العدد | الوظيفة | النسبة | العدد | نوع المنشأة |
| 33.3 | 25 | محاسب مالي | 21.3 | 16 | منشأة صناعية |
| | | مراجع لنظم المعلومات | 36.0 | 27 | منشأة تجارية |
| 6.7 | 5 | الإلكترونية | 17.3 | 13 | بنك |
| 14.7 | 11 | مراجع داخلي | 8.0 | 6 | منشأة خدمية |
| 18.7 | 14 | رئيس قسم | 2.7 | 2 | شركة تأمين |
| 10.7 | 8 | محاسب تكاليف | 14.7 | 11 | وحدة حكومية |
| 10.7 | 8 | مدير عام | - | - | منشأة صحية |
| 5.3 | 4 | مراقب عام | - | - | أخرى |
| 100.0 | 75 | | 100.0 | 75 | الإجمالي |

جدول رقم (١) يبين عينة البحث

وتجدر الإشارة إلى أن ٢٥ من المشاركين في الاستقصاء (٣٣,٣٪ من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمحاسبون ماليون؛ وأن خمسة من المشاركين في الاستقصاء (٦,٧٪ من إجمالي الردود) كانوا

يعملون كمراسل لنظم المعلومات الإلكترونية؛ بينما ١١ من المشاركين فى الاستقصاء (١٤,٧٪ من إجمالى الردود) كانوا يعملون كمراسل داخليين؛ بينما ١٤ من المشاركين (١٨,٧٪ من إجمالى الردود) كانوا يعملون كرؤساء أقسام؛ بينما ثمانية من المشاركين فى الاستقصاء (١٠,٧٪ من إجمالى الردود) كانوا يعملون كمحاسبى تكاليف؛ ونسبة أخرى مماثلة كمديرين عموميين؛ بينما أربعة من المشاركين (٥,٣٪ من إجمالى الردود) كانوا يعملون كمراسل عموميين. ومن ثم فإنه يمكن القول بأن عينه البحث تعد عينة ممثلة للهيكال الوظيفى فى المنشآت السعودية (جدول رقم ١). وسوف يتم عرض ومناقشة نتائج الدراسة فى الأقسام التالية.

٦-٣. نوعية الأسئلة التى وردة فى قائمة الاستقصاء

- أسئلة عامة حول نوع المنشأة وعدد المحاسبين والعاملين والمسمى الوظيفى وسنوات الخبرة ومدى يدوية أو آلية النظام المحاسبى ومدى التسجيل فى سوق الأوراق المالية السعودية ومدى تطبيق الإطار المقترح.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى يتطلبها نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) كأحد أدوات إدارة التكلفة، والنتائج المتوقعة من استخدام ذلك النظام.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى تتطلبها نظرية القيود (TOC) كأحد أدوات إدارة التكلفة، والنتائج المتوقعة من استخدام تلك النظرية.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى تتطلبها محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد أدوات إدارة التكلفة، والنتائج المتوقعة من استخدامها.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى يتطلبها مدخل التكلفة المستهدفة (TC) كأحد أدوات إدارة التكلفة، والنتائج المتوقعة من استخدام ذلك المدخل.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى يتطلبها نظام الإنتاج الآلى (JIT) كأحد أدوات إدارة التكلفة، والنتائج المتوقعة من استخدام ذلك النظام.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى يتطلبها نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC) كأحد أدوات إدارة التكلفة، والنتائج المتوقعة من استخدام ذلك النظام.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى تتطلبها الرقابة على الجودة الشاملة (TQC) كأحد أدوات إدارة التكلفة، والنتائج المتوقعة من استخدامها.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى تتطلبها حوكمة الشركات (CG) كأحد أدوات إدارة التكلفة، والنتائج المتوقعة من استخدامها.

٦-٤. أسلوب تحليل البيانات

سيعتمد الباحث على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS Version 16) فى تحليل البيانات الممجة من استمارات الاستقصاء لتحقيق أهداف البحث. من خلال استخدام الاختبارات الآتية:-

(١) اختبار ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha لأغراض تحليل مدى التجانس بين البنود المستخدمة في قياس المتغيرات.

(٢) اختبار T للحكم على مدى قبول أو رفض فروض البحث.

وتصميم استمارة استقصاء لاختبار فروض البحث سيؤدي الى الوصول الى مجموعة نتائج تخدم مدى إمكانية أو عدم إمكانية تطبيق الإطار المقترح، ومدى استفادة أو عدم استفادة الشركات من تطبيق الإطار المقترح.

٥-٦. نتائج الدراسة الميدانية

١-٥-٦. اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

ويتم هذا الاختبار عن طريق استخدام اختبار ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha الذى يبين مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في قياس ظاهرة معينة، وفي ضوء هذا الاختبار تتوافر المصدقية Reliability لأداء جمع البيانات، ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح، بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر.

أولاً: مدى تجانس مجموعة المتغيرات المستخدمة ككل

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .873 | 71 |

جدول رقم (٢) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات ككل

من الجدول رقم (٢) نجد أن عدد المتغيرات ككل ٧١ متغير وتدل نتيجة اختبارات مجموعة متغيرات الدراسة أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٨٧,٣% مما يدل على حسن اختبار مجموعة متغيرات الدراسة ككل.

ثانياً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .465 | 8 |

جدول رقم (٣) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بنظام التكاليف على أساس النشاط

من الجدول رقم (٣) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظام (ABC) ثمانية متغيرات وتدل نتيجة اختبارات هذه المتغيرات أن هناك درجة عالية الى حد ما من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٤٦,٥% مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بنظام (ABC).

ثالثاً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظرية القيود (TOC)

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .592 | 8 |

جدول رقم (٤) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بنظرية القيود

من الجدول رقم (٤) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظرية القيود (TOC) ثمانية متغيرات وتدل نتيجة اختبارات هذه المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٥٩,٢% مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بنظرية القيود (TOC).

رابعاً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بحاسبة استهلاك الموارد (RCA)

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .600 | 8 |

جدول رقم (٥) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بحاسبة استهلاك الموارد

من الجدول رقم (٥) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بحاسبة استهلاك الموارد (RCA) ثمانية متغيرات وتدل نتيجة اختبارات هذه المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٦٠% مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بحاسبة استهلاك الموارد (RCA).

خامساً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بمدخل التكلفة المستهدفة (TC)

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .556 | 10 |

جدول رقم (٦) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بمدخل التكلفة المستهدفة

من الجدول رقم (٦) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بمدخل التكلفة المستهدفة (TC) عشرة متغيرات وتدل نتيجة اختبارات هذه المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٥٥,٦٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بمدخل التكلفة المستهدفة (TC).

سادساً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظام الإنتاج الآلي (JIT)

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .837 | 13 |

جدول رقم (٧) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بنظام الإنتاج الآلي

من الجدول رقم (٧) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظام الإنتاج الآلي (JIT) ١٣ متغير وتدل نتيجة اختبارات هذه المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٨٣,٧٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بنظام الإنتاج الآلي (JIT).

سابعاً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC)

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .723 | 6 |

جدول رقم (٨) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج من الجدول رقم (٨) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC) ستة متغيرات وتدل نتيجة اختبارات هذه المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٧٢,٣٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC).

ثامناً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظام الرقابة على الجودة الشاملة (TQC)

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .671 | 5 |

جدول رقم (٩) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بنظام الرقابة على الجودة الشاملة

من الجدول رقم (٩) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظام الرقابة على الجودة الشاملة (TQC) خمسة متغيرات وتدل نتيجة اختبارات هذه المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٦٧,١٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بنظام الرقابة على الجودة الشاملة (TQC).

تاسعاً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بحوكمة الشركات (CG)

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .740 | 6 |

جدول رقم (١٠) يبين نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات المرتبطة بحوكمة الشركات

من الجدول رقم (١٠) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بحوكمة الشركات (CG) ستة متغيرات وتدل نتيجة اختبارات هذه المتغيرات أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٧٤٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة المرتبطة بحوكمة الشركات (CG).

٦-٥-٢. اختبار T لفروض البحث

٦-٥-٢-١. اختبار الفرض الأول والفرض الثاني

تناول الفرض الأول، أن تطبيق الشركة لأدوات إدارة التكلفة سيساعد في زيادة تفعيل حوكمة الشركات. والفرض الثاني، إن إتباع الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيزيد من فعالية أدوات إدارة التكلفة. وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحث اختبار هذين الفرضين من خلال عدة فروض فرعية على النحو التالي:

أولاً: اختبار علاقة متغيرات نظام التكاليف على أساس النشاط بمتغيرات حوكمة الشركات

يتناول هذا الاختبار العلاقة بين متغيرات نظام التكاليف على أساس النشاط ومتغيرات حوكمة الشركات على أساس اختبار ما إذا كان كل منهما يؤثر ويحسن في الآخر أم لا علاقة بينهما. ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحدث من تطبيق الشركة لنظام التكاليف على أساس النشاط كأحد أدوات إدارة التكلفة أى زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

الفرض البديل H₂ : يحدث من تطبيق الشركة لنظام التكاليف على أساس النشاط كأحد أدوات إدارة التكلفة زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

ويقاس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ١٣ متغير سبعة منهم مرتبط بنظام التكاليف على أساس النشاط وستة مرتبط بحوكمة الشركات تعرض بالجدول رقم (١١) التالي:

| متغيرات مرتبطة بحوكمة الشركات (CG) | متغيرات مرتبطة بنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) |
|--|--|
| ١. توجد أهمية لتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة. | ١. تقسيم المنشأة الى أنشطة رئيسية كأششطة الإنتاج والبيع والتسويق ... وأنشطة فرعية كأششطة الصيانة ومناولة المواد والفحص ... |
| ٢. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين. | ٢. تحديد طاقة الأنشطة وكمية الموارد المطلوبة لكل نشاط. |
| ٣. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل. | ٣. ضرورة تخصيص التكاليف. |
| ٤. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة. | ٤. تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف. |
| ٥. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. | ٥. توجد ضرورة لتحديد تشكيلة المنتجات. |
| ٦. يساهم تطبيق حوكمة الشركات في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. | ٦. الوصول لقرارات مثلى تحقق ربحية أعلى للمنشأة. |
| | ٧. يساهم نظام التكاليف على أساس النشاط في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |

جدول رقم (١١) يبين المتغيرات المرتبطة بنظام (ABC) و (CG)

وقد جاءت نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:-

| One-Sample Test | | | | | | |
|--|----------------|----|--------------------|--------------------|---|--------|
| | Test Value = 0 | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| Company Divisional | 73.798 | 74 | .000 | 4.68000 | 4.5536 | 4.8064 |
| Activity Capacity | 73.632 | 74 | .000 | 4.61333 | 4.4885 | 4.7382 |
| Cost Allocation | 65.691 | 74 | .000 | 4.54667 | 4.4088 | 4.6846 |
| Precision of Cost Allocation | 64.726 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3550 | 4.6317 |
| Products Mixed | 55.223 | 74 | .000 | 4.29333 | 4.1384 | 4.4482 |
| Profitability Decisions | 64.781 | 74 | .000 | 4.34667 | 4.2130 | 4.4804 |
| ABC Share of Competitiveness | 50.523 | 74 | .000 | 4.14667 | 3.9831 | 4.3102 |
| Relationship between the stakeholders | 46.286 | 74 | .000 | 4.37333 | 4.1851 | 4.5616 |
| Do not abuse the use of Stakeholder's Funds Management | 44.916 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0392 | 4.4142 |
| Maximize Profitability and value of shares in the long term | 49.473 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0308 | 4.3692 |
| Management attention to interests of society in the fields of health and environment | 43.857 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9074 | 4.2793 |
| Enable the Shareholders and Stakeholders of effective management control | 35.772 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8779 | 4.3354 |
| CG Share of Competitiveness | 60.369 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3450 | 4.6416 |

جدول رقم (١٢) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بنظام (ABC) و (CG)

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (١٢) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥ وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي صحة الفرض الفرعي الأول لهذا البحث.

وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) كأحد أدوات إدارة التكلفة ستؤدي إلى زيادة تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

ثانياً: اختبار علاقة متغيرات نظرية القيود بمتغيرات حوكمة الشركات

يتناول هذا الاختبار العلاقة بين متغيرات نظرية القيود و متغيرات حوكمة الشركات على أساس اختبار ما إذا كان كل منهما يؤثر ويحسن في الآخر أم لا علاقة بينهما. ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحدث من تطبيق الشركة لنظرية القيود كأحد أدوات إدارة التكلفة أى زيادة فى تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

الفرض البديل H_a : يحدث من تطبيق الشركة لنظرية القيود كأحد أدوات إدارة التكلفة زيادة فى تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

ويقيس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل فى ١٤ متغير ثمانية منهم مرتبط بنظرية القيود وستة مرتبط بحوكمة الشركات تعرض بالجدول رقم (١٣) التالى:

| متغيرات مرتبطة بنظرية القيود (TOC) | متغيرات مرتبطة بحوكمة الشركات (CG) |
|--|--|
| ١. تحديد خطوط الإنتاج بالمصنع. | ١. توجد أهمية لتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة. |
| ٢. تحديد الطاقة المطلوبة لكل خط إنتاجى. | ٢. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين. |
| ٣. توجد أهمية لتحديد الطاقة الزائدة أو الفائضة أو العاطلة فى بعض خطوط الإنتاج، والطاقة الناقصة فى خطوط إنتاج أخرى. | ٣. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة فى الأجل الطويل. |
| ٤. معالجة القيود أو نقاط الاختناق فى خطوط الإنتاج. | ٤. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع فى مجالات الصحة والبيئة. |
| ٥. ضرورة تحقيق توازن على خطوط الإنتاج. | ٥. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. |
| ٦. دراسة وتحديد تكلفة عائد العمليات الداخلية (Throughput Costing) | ٦. يساهم تطبيق حوكمة الشركات فى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |
| ٧. تحسين عائد العمليات الداخلية (Throughput). | |
| ٨. تساهم نظرية القيود فى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. | |

جدول رقم (١٣) يبين المتغيرات المرتبطة بنظام (TOC) و (CG)

وقد جاءت نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:-

| One-Sample Test | | | | | | |
|---|----------------|----|--------------------|--------------------|--|--------|
| | Test Value = 0 | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| Products Lines | 58.868 | 74 | .000 | 4.52000 | 4.3670 | 4.6730 |
| Capacity of Product Line | 51.861 | 74 | .000 | 4.34667 | 4.1797 | 4.5137 |
| Excess/Shortage Capacity | 52.493 | 74 | .000 | 4.26667 | 4.1047 | 4.4286 |
| Constraints Treatment | 58.868 | 74 | .000 | 4.52000 | 4.3670 | 4.6730 |
| Balancing of Product Lines | 64.285 | 74 | .000 | 4.40000 | 4.2636 | 4.5364 |
| Throughput Costing Determination | 56.222 | 74 | .000 | 4.38667 | 4.2312 | 4.5421 |
| Improving Throughput | 62.189 | 74 | .000 | 4.36000 | 4.2203 | 4.4997 |
| TOC Share of Competitiveness | 48.280 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0267 | 4.3733 |
| Relationship between the stakeholders | 46.286 | 74 | .000 | 4.37333 | 4.1851 | 4.5616 |
| Do not abuse the use of Stakeholder's Funds Management | 44.916 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0392 | 4.4142 |
| Maximize Profitability and value of shares in the long term | 49.473 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0308 | 4.3692 |
| Management attention to interests of society in the fields of health and environment | 43.857 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9074 | 4.2793 |
| Enable the Shareholders and Stakeholders of effective management control | 35.772 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8779 | 4.3354 |

جدول رقم (١٤) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بنظام (TOC) و (CG)

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (١٤) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي صحة الفرض الفرعي الثاني لهذا البحث. وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن نظرية القيود (TOC) كأحد أدوات إدارة التكلفة ستؤدي إلى زيادة تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

ثالثاً: اختبار علاقة متغيرات محاسبة استهلاك الموارد بمتغيرات حوكمة الشركات

يتناول هذا الاختبار العلاقة بين متغيرات محاسبة استهلاك الموارد ومتغيرات حوكمة الشركات على أساس اختبار ما إذا كان كل منهما يؤثر ويحسن في الآخر أم لا علاقة بينهما. ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحدث من تطبيق الشركة لمحاسبة استهلاك الموارد كأحد أدوات إدارة التكلفة أي زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.
الفرض البديل H_a : يحدث من تطبيق الشركة لمحاسبة استهلاك الموارد كأحد أدوات إدارة التكلفة زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

ويقاس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ١٤ متغير ثمانية منهم مرتبط بنظرية القيود وستة مرتبط بحوكمة الشركات تعرض بالجدول رقم (١٥) التالي:

| متغيرات مرتبطة بحوكمة الشركات (CG) | متغيرات مرتبطة محاسبة استهلاك الموارد (RCA) |
|--|--|
| ١. توجد أهمية لتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة. | ١. التخطيط لموارد المنشأة من أهم أولوياتها. |
| ٢. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين. | ٢. وضع خطة مدروسة لتحديد واختيار بدائل المشروعات الاستثمارية. |
| ٣. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل. | ٣. تحديد مجموعات الموارد بالمنشأة. |
| ٤. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة. | ٤. تجميع الموارد المتشابهة في مجمع موارد واحد. |
| ٥. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. | ٥. تصنيف التكاليف طبقاً لوقت استهلاك الموارد، والتي تقسم إلى تكلفة موارد مرنة وتكلفة موارد متعاقد عليها. |
| ٦. يساهم تطبيق حوكمة الشركات في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. | ٦. تحسين عملية تخطيط موارد المنشأة. |
| | ٧. السعي وراء زيادة فعالية إدارة الطاقة الزائدة. |
| | ٨. تساهم محاسبة استهلاك الموارد في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |

جدول رقم (١٥) يبين المتغيرات المرتبطة بنظام (RCA) و (CG)

وقد جاءت نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:-

One-Sample Test

| | Test Value = 0 | | | | | |
|--|----------------|----|--------------------|--------------------|---|--------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| Priority of Resource Planning | 59.988 | 74 | .000 | 4.45333 | 4.3054 | 4.6013 |
| Investment Projects Choice | 67.000 | 74 | .000 | 4.46667 | 4.3338 | 4.5995 |
| Determination of Resources Pooling | 54.194 | 74 | .000 | 4.25333 | 4.0970 | 4.4097 |
| Similar Resources Pooling | 52.149 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0395 | 4.3605 |
| Cost Classification | 43.442 | 74 | .000 | 4.12000 | 3.9310 | 4.3090 |
| Improving Planning Resources | 48.662 | 74 | .000 | 4.26667 | 4.0920 | 4.4414 |
| Excess Capacity Effectiveness | 53.804 | 74 | .000 | 4.28000 | 4.1215 | 4.4385 |
| RCA Share of Competitiveness | 44.655 | 74 | .000 | 4.26667 | 4.0763 | 4.4570 |
| Relationship between the stakeholders | 46.286 | 74 | .000 | 4.37333 | 4.1851 | 4.5616 |
| Do not abuse the use of Stakeholder's Funds Management | 44.916 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0392 | 4.4142 |
| Maximize Profitability and value of shares in the long term | 49.473 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0308 | 4.3692 |
| Management attention to interests of society in the fields of health and environment | 43.857 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9074 | 4.2793 |
| Enable the Shareholders and Stakeholders of effective management control | 35.772 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8779 | 4.3354 |
| CG Share of Competitiveness | 60.369 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3450 | 4.6416 |

جدول رقم (١٦) يبين نتائج اختبار المتغيرات المستقلة بنظام (RCA) و (CG)

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (١٦) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥ وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي صحة الفرض الفرعي الثالث لهذا البحث. وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأحد أدوات إدارة التكلفة ستؤدي الى زيادة تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

رابعاً: اختبار علاقة متغيرات مدخل التكلفة المستهدفة بمتغيرات حوكمة الشركات

يتناول هذا الاختبار العلاقة بين متغيرات مدخل التكلفة المستهدفة ومتغيرات حوكمة الشركات على أساس اختبار ما إذا كان كل منهما يؤثر ويحسن في الآخر أم لا علاقة بينهما. ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحدث من تطبيق الشركة لمدخل التكلفة المستهدفة كأحد أدوات إدارة التكلفة أي زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

الفرض البديل H_a : يحدث من تطبيق الشركة لمدخل التكلفة المستهدفة كأحد أدوات إدارة التكلفة زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

ويقاس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ١٦ متغير عشرة منهم مرتبط بمدخل التكلفة المستهدفة وستة مرتبط بحوكمة الشركات تعرض بالجدول رقم (١٧) التالي:

| متغيرات مرتبطة بمدخل التكلفة المستهدفة (TC) | متغيرات مرتبطة بحوكمة الشركات (CG) |
|---|---|
| ١. دراسة السوق وتحديد متطلبات وأذواق العملاء. | ١. توجد أهمية لتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة. |
| ٢. ضرورة دراسة البدائل المختلفة لتصميم المنتج. | ٢. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين. |
| ٣. تحديد عناصر التكاليف المرتبطة بكل تصميم. | ٣. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تأكيد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل. |
| ٤. العمل على اختيار التصميم الذي يناسب العملاء ويحقق أقل تكاليف. | ٤. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة. |
| ٥. هناك أهمية لتخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم. | ٥. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. |
| ٦. استمرار تطوير المنتج يؤدي إلى جذب العملاء. | ٦. يساهم تطبيق حوكمة الشركات في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |
| ٧. مدخل التكلفة المستهدفة أداة لتقديم منتجات وخدمات مرغوبة من قبل العملاء، ويؤدي إلى سعر يستطيع أن يتحملة العميل. | |
| ٨. يؤكد مدخل التكلفة المستهدفة على جودة المنتج. | |
| ٩. مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة الأرباح في الأجل الطويل. | |
| ١٠. يساهم مدخل التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. | |

جدول رقم (١٧) يبين المتغيرات المرتبطة بنظام (TC) و (CG)

وقد جاءت نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:-

One-Sample Test

| | Test Value = 0 | | | | | |
|--|----------------|----|--------------------|--------------------|---|--------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| Customer Tastes | 69.479 | 74 | .000 | 4.58667 | 4.4551 | 4.7182 |
| Products Design Alternatives | 59.846 | 74 | .000 | 4.40000 | 4.2535 | 4.5465 |
| Design Cost | 52.084 | 74 | .000 | 4.30667 | 4.1419 | 4.4714 |
| Appropriate Design Chosen | 53.206 | 74 | .000 | 4.41333 | 4.2481 | 4.5786 |
| Cost Reduction in Design Stage | 51.829 | 74 | .000 | 4.40000 | 4.2308 | 4.5692 |
| Developing Product | 50.555 | 74 | .000 | 4.38667 | 4.2138 | 4.5596 |
| Introduced Desire Product/ Pricing | 47.352 | 74 | .000 | 4.18667 | 4.0105 | 4.3628 |
| TC Assurance on Quality Product | 44.140 | 74 | .000 | 4.13333 | 3.9467 | 4.3199 |
| TC Tool for Earnings Management | 48.579 | 74 | .000 | 4.12000 | 3.9510 | 4.2890 |
| TC Share of Competitiveness | 43.958 | 74 | .000 | 4.14667 | 3.9587 | 4.3346 |
| Relationship between the stakeholders | 46.286 | 74 | .000 | 4.37333 | 4.1851 | 4.5616 |
| Do not abuse the use of Stakeholder's Funds Management | 44.916 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0392 | 4.4142 |
| Maximize Profitability and value of shares in the long term | 49.473 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0308 | 4.3692 |
| Management attention to interests of society in the fields of health and environment | 43.857 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9074 | 4.2793 |
| Enable the Shareholders and Stakeholders of effective management control | 35.772 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8779 | 4.3354 |
| CG Share of Competitiveness | 60.369 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3450 | 4.6416 |

جدول رقم (١٨) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بنظام (TC) و (CG)

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (١٨) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥. وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي صحة الفرض الفرعي الرابع لهذا البحث. وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن مدخل التكلفة المستهدفة (TC) كأحد أدوات إدارة التكلفة ستؤدي إلى زيادة تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

خامساً: اختبار علاقة متغيرات نظام الإنتاج الآني بمتغيرات حوكمة الشركات

يتناول هذا الاختبار العلاقة بين متغيرات نظام الإنتاج الآني ومتغيرات حوكمة الشركات على أساس اختبار ما إذا كان كل منهما يؤثر ويحسن في الآخر أم لا علاقة بينهما. ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحدث من تطبيق الشركة لنظام الإنتاج الآني كأحد أدوات إدارة التكلفة أي زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

الفرض البديل H_a : يحدث من تطبيق الشركة لنظام الإنتاج الآني كأحد أدوات إدارة التكلفة زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

ويقيس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ١٩ متغير ثلاثة عشرة منهم مرتبط بمدخل التكلفة المستهدفة وستة مرتبط بحوكمة الشركات تعرض بالجدول رقم (١٩) التالي:

| متغيرات مرتبطة بنظام الإنتاج الآلي (JIT) | متغيرات مرتبطة بحوكمة الشركات (CG) |
|--|--|
| ١. من متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة السعى وراء الوصول الى مستوى مخزون يساوى صفر. | ١. توجد أهمية لتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة. |
| ٢. ضرورة بناء علاقة ثقة قوية بين المنشأة والمورين، وبين المنشأة والعملاء. | ٢. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين. |
| ٣. هناك ضرورة لإعادة هيكلة الأقسام الإنتاجية الوظيفية الى وحدات وخلايا عمل بكل خلية آلات متنوعة تتولى إنتاج جزء معين من منتج معين. | ٣. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل. |
| ٤. لا بد من إحلال نظام سحب الإنتاج الذى يقوم على أنه لا يتم إنتاج أى منتج أو جزء من منتج إلا بعد تحديد المواصفات المطلوبة. | ٤. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة. |
| ٥. فى نظام الإنتاج حسب المواصفات تتحقق الجودة من المنبع حيث تصبح مسئولية كل فرد. | ٥. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. |
| ٦. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل انخفاض مستوى الجودة، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. | ٦. يساهم تطبيق حوكمة الشركات فى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |
| ٧. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل الجدولة غير الجيدة، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. | |
| ٨. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل عدم التزام الموردين، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. | |
| ٩. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل الخلل فى تقدير الاحتياجات من المواد الأولية، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. | |
| ١٠. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل عدم توازن طاقات مراكز التشغيل، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. | |
| ١١. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل طول فترة تجهيز الآلات، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. | |
| ١٢. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل وجود اختناقات، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. | |
| ١٣. حل المشاكل الناتجة عن تخفيض المخزون يزيد من القدرة التنافسية للمنشأة. | |

جدول رقم (١٩) يبين المتغيرات المرتبطة بنظام (JIT) و (CG)

وقد جاءت نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:-

One-Sample Test

| | Test Value = 0 | | | | | |
|--|----------------|----|--------------------|--------------------|---|--------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| Modern Production Require No Inventory | 38.500 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8941 | 4.3192 |
| Confidence Relationship between Firms and | 65.672 | 74 | .000 | 4.62667 | 4.4863 | 4.7670 |
| Re-division of Departments at Work Cell | 50.579 | 74 | .000 | 4.40000 | 4.2267 | 4.5733 |
| Using Poll System | 50.623 | 74 | .000 | 4.33333 | 4.1628 | 4.5039 |
| Achieving Upstream Quality | 42.885 | 74 | .000 | 4.33333 | 4.1320 | 4.5347 |
| Find ways to address the problems of low inventory | 46.679 | 74 | .000 | 4.16000 | 3.9824 | 4.3376 |
| Find ways to address the problems of no scheduling | 45.792 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9152 | 4.2714 |
| Find ways to address the problems of no obligation to suppliers | 50.327 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0593 | 4.3940 |
| Find ways to address the problems of weakly materials requirement | 50.197 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.9437 | 4.2697 |
| Find ways to address the problems of no balanced of capacity | 51.487 | 74 | .000 | 4.02667 | 3.8708 | 4.1825 |
| Find ways to address the problems of lead time | 48.721 | 74 | .000 | 4.06667 | 3.9004 | 4.2330 |
| Find ways to address the problems of bottlenecks | 42.749 | 74 | .000 | 3.97333 | 3.7881 | 4.1585 |
| Inventory Reduction Share of Competitiveness | 46.863 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0470 | 4.4064 |
| Relationship between the stakeholders | 46.286 | 74 | .000 | 4.37333 | 4.1851 | 4.5616 |
| Do not abuse the use of Stakeholder's Funds Management | 44.916 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0392 | 4.4142 |
| Maximize Profitability and value of shares in the long term | 49.473 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0308 | 4.3692 |
| Management attention to interests of society in the fields of health and environment | 43.857 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9074 | 4.2793 |
| Enable the Shareholders and Stakeholders of effective management control | 35.772 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8779 | 4.3354 |
| CG Share of Competitiveness | 60.369 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3450 | 4.6416 |

جدول رقم (٢٠) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بنظام (JIT) و (CG)

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (٢٠) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥ وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي صحة الفرض الفرعي الخامس لهذا البحث. وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن نظام الإنتاج الآني (JIT) كأحد أدوات إدارة التكلفة ستؤدي إلى زيادة تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

سادساً: اختبار علاقة متغيرات نظام تكاليف دورة حياة المنتج بمتغيرات حوكمة الشركات

يتناول هذا الاختبار العلاقة بين متغيرات نظام تكاليف دورة حياة المنتج ومتغيرات حوكمة الشركات على أساس اختبار ما إذا كان كل منهما يؤثر ويحسن في الآخر أم لا علاقة بينهما. ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحدث من تطبيق الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج كأحد أدوات إدارة التكلفة أي زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

الفرض البديل H_a : يحدث من تطبيق الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج كأحد أدوات إدارة التكلفة زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

ويقاس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ١٢ متغير ستة منهم مرتبط بنظام تكاليف دورة حياة المنتج وستة أخرى مرتبط بحوكمة الشركات تعرض بالجدول رقم (٢١) التالي:

| متغيرات مرتبطة بنظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC) | متغيرات مرتبطة بحوكمة الشركات (CG) |
|---|--|
| ١. يختلف مفهوم دورة حياة المنتج بالنسبة للمنتج عنه بالنسبة للمستهلك. | ١. توجد أهمية لتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة. |
| ٢. تتمثل دورة حياة المنتج بالنسبة للمنتج في كافة التكاليف التي يتحملها المنتج نظير قيامه بتطوير وتصميم وإنتاج المنتج وضمانه بعد البيع. | ٢. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين. |
| ٣. تتمثل دورة حياة المنتج بالنسبة للمستهلك في كافة التكاليف التي يكون المستهلك مستعداً لتحملها مقابل المنافع المستقبلية المتضمنة في المنتج. | ٣. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل. |
| ٤. تتطلب دورة حياة المنتج ضرورة الاهتمام بخفض التكاليف التي ترتبط بمراحل سلسلة القيمة من بحوث وتطوير وتصميم وتصنيع وبيع وتوزيع وصيانة والتخلص من المنتج وخدمة العميل بعد البيع. | ٤. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة. |
| ٥. دراسة مراحل دورة حياة المنتج تؤثر في إمكانية خفض التكاليف وزيادة الاهتمام بخدمة المستهلك وبالتالي تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة. | ٥. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. |
| ٦. الاهتمام بالمنافع المستقبلية للمنتج يزيد من خدمة المستهلك والطلب على المنتج وبالتالي تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة. | ٦. يساهم تطبيق حوكمة الشركات في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |

جدول رقم (٢١) يبين المتغيرات المرتبطة بنظام (PLCC) و (CG)

وقد جاءت نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:-

One-Sample Test

| | Test Value = 0 | | | | | |
|--|----------------|----|--------------------|--------------------|---|---------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| The Difference between PLCC by Product and PLCC by Customer | 51.458 | 74 | .000 | 4.240000 | 4.07582 | 4.40418 |
| PLCC by Product is cost of development, design, product, and after selling | 46.314 | 74 | .000 | 4.12000 | 3.9427 | 4.2973 |
| PLCC by Customer is cost of future utilization | 50.197 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.9437 | 4.2697 |
| PLCC is interested in cost reduction to value chain | 45.988 | 74 | .000 | 4.21333 | 4.0308 | 4.3959 |
| PLCC is cost reduction Share of Competitiveness | 49.390 | 74 | .000 | 4.34667 | 4.1713 | 4.5220 |
| PLCC is customer services Share of Competitiveness | 62.434 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3499 | 4.6367 |
| Relationship between the stakeholders | 46.286 | 74 | .000 | 4.37333 | 4.1851 | 4.5616 |
| Do not abuse the use of Stakeholder's Funds Management | 44.916 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0392 | 4.4142 |
| Maximize Profitability and value of shares in the long term | 49.473 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0308 | 4.3692 |
| Management attention to interests of society in the fields of health and environment | 43.857 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9074 | 4.2793 |
| Enable the Shareholders and Stakeholders of effective management control | 35.772 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8779 | 4.3354 |
| CG Share of Competitiveness | 60.369 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3450 | 4.6416 |

جدول رقم (٢٢) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بنظام (PLCC) و (CG)

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (٢٢) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥ وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي صحة الفرض الفرعي السادس لهذا البحث.

وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC) كأحد أدوات إدارة التكلفة ستؤدي إلى زيادة تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

سابعاً: اختبار علاقة متغيرات الرقابة على الجودة الشاملة بمتغيرات حوكمة الشركات

يتناول هذا الاختبار العلاقة بين متغيرات الرقابة على الجودة الشاملة ومتغيرات حوكمة الشركات على أساس اختبار ما إذا كان كل منهما يؤثر ويحسن في الآخر أم لا علاقة بينهما. ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحدث من تطبيق الشركة لمدخل الرقابة على الجودة الشاملة كأحد أدوات إدارة التكلفة أي زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

الفرض البديل H_a : يحدث من تطبيق الشركة لمدخل الرقابة على الجودة الشاملة كأحد أدوات إدارة التكلفة زيادة في تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

وبقيس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ١١ متغير خمسة منهم مرتبط بمدخل الرقابة على الجودة الشاملة وستة أخرى مرتبط بحوكمة الشركات تعرض بالجدول رقم (٢٣) التالي:

| متغيرات مرتبطة بمدخل الرقابة على الجودة الشاملة (TQC) | متغيرات مرتبطة بحوكمة الشركات (CG) |
|---|---|
| ١. إرضاء العميل يجب أن يكون الهدف الأول والأخير للمنشأة. | ١. توجد أهمية لتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة. |
| ٢. يجب ألا تقتصر الرقابة على جودة المنتج النهائي بل رقابة على جودة النظم والعمليات والمنتج النهائي. | ٢. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين. |
| ٣. إن الصرف على منع عدم الجودة أفضل للمنشأة من الصرف لإصلاح العيوب. | ٣. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تأكيد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل. |
| ٤. يجب على المنشأة الاهتمام بمعايير الجودة العالمية وتطبيقها. | ٤. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة. |
| ٥. يساهم أسلوب الرقابة على الجودة الشاملة في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. | ٥. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. |
| ٦. يساهم تطبيق حوكمة الشركات في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. | ٦. يساهم تطبيق حوكمة الشركات في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |

جدول رقم (٢٣) يبين المتغيرات المرتبطة بنظام (TQC) و (CG)

وقد جاءت نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:-

| One-Sample Test | | | | | | |
|--|----------------|----|--------------------|--------------------|---|--------|
| | Test Value = 0 | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| Customer Satisfaction is first and later firm goal | 59.842 | 74 | .000 | 4.41333 | 4.2664 | 4.5603 |
| TQC is control on systems, process, and final product quality | 55.077 | 74 | .000 | 4.48000 | 4.3179 | 4.6421 |
| Prevential cost is better than repaired cost | 42.484 | 74 | .000 | 4.21333 | 4.0157 | 4.4109 |
| The Care of International Quality Standards | 56.803 | 74 | .000 | 4.58667 | 4.4258 | 4.7476 |
| TQC Share of Competitiveness | 55.385 | 74 | .000 | 4.50667 | 4.3445 | 4.6688 |
| Relationship between the stakeholders | 46.286 | 74 | .000 | 4.37333 | 4.1851 | 4.5616 |
| Do not abuse the use of Stakeholder's Funds Management | 44.916 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0392 | 4.4142 |
| Maximize Profitability and value of shares in the long term | 49.473 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0308 | 4.3692 |
| Management attention to interests of society in the fields of health and environment | 43.857 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9074 | 4.2793 |
| Enable the Shareholders and Stakeholders of effective management control | 35.772 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8779 | 4.3354 |
| CG Share of Competitiveness | 60.369 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3450 | 4.6416 |

جدول رقم (٢٤) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بنظام (TQC) و (CG)

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (٢٤) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥ وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي صحة الفرض الفرعي السابع لهذا البحث. وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن مدخل الرقابة على الجودة الشاملة (TQC) كأحد أدوات إدارة التكلفة ستؤدي إلى زيادة تفعيل حوكمة الشركات والعكس صحيح.

٦-٥-٢-٢. اختبار الفرض الثالث

تناول الفرض الثالث، إن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات سيؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية للمنشأة. وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحث اختبار هذا الفرض من خلال دمج المتغيرات المرتبطة بكل أدوات إدارة التكلفة المختارة مع المتغيرات المرتبطة بحوكمة الشركات. وعليه يتناول هذا الاختبار العلاقة بين المتغيرات المرتبطة بكل أدوات إدارة التكلفة المختارة مع المتغيرات المرتبطة بحوكمة الشركات على أساس اختبار ما إذا كان التكامل بينهما سيحسن من القدرة التنافسية للمنشأة أم لا. ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل فرض العدم والفرض البديل كما يلي:

فرض العدم H_0 : لا يحدث من دمج وتكامل أدوات إدارة التكلفة مع حوكمة الشركات أى تحسين فى القدرة التنافسية للمنشأة.

الفرض البديل H_a : يحدث من دمج وتكامل أدوات إدارة التكلفة مع حوكمة الشركات أى تحسين فى القدرة التنافسية للمنشأة.

ويقاس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل فى ٦٣ متغير ٥٧ منهم مرتبط بأدوات إدارة التكلفة وستة أخرى مرتبط بحوكمة الشركات.

وقد جاءت نتائج هذا الاختبار على النحو التالى:-

| | | One-Sample Test | | | | |
|--|--------|-----------------|------|-----------------|-----------------|---|
| | | Test Value = 0 | | | | |
| | | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |
| | | | | Lower | Upper | |
| Company Divisional | 73.798 | 74 | .000 | 4.68000 | 4.5536 | 4.8064 |
| Activity Capacity | 73.632 | 74 | .000 | 4.61333 | 4.4885 | 4.7382 |
| Cost Allocation | 65.691 | 74 | .000 | 4.54667 | 4.4088 | 4.6846 |
| Precision of Cost Allocation | 64.726 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3550 | 4.6317 |
| Products Mixed | 55.223 | 74 | .000 | 4.29333 | 4.1384 | 4.4482 |
| Profitability Decisions | 64.781 | 74 | .000 | 4.34667 | 4.2130 | 4.4804 |
| ABC Share of Competitiveness | 50.523 | 74 | .000 | 4.14667 | 3.9831 | 4.3102 |
| Products Lines | 58.868 | 74 | .000 | 4.52000 | 4.3670 | 4.6730 |
| Capacity of Product Line | 51.861 | 74 | .000 | 4.34667 | 4.1797 | 4.5137 |
| Excess/Shortage Capacity | 52.493 | 74 | .000 | 4.26667 | 4.1047 | 4.4286 |
| Constraints Treatment | 58.868 | 74 | .000 | 4.52000 | 4.3670 | 4.6730 |
| Balancing of Product Lines | 64.285 | 74 | .000 | 4.40000 | 4.2636 | 4.5364 |
| Throughput Costing Determination | 56.222 | 74 | .000 | 4.38667 | 4.2312 | 4.5421 |
| Improving Throughput | 52.189 | 74 | .000 | 4.36000 | 4.2203 | 4.4997 |
| TOC Share of Competitiveness | 48.280 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0267 | 4.3733 |
| Priority of Resource Planning | 59.988 | 74 | .000 | 4.45333 | 4.3054 | 4.6013 |
| Investment Projects Chaise | 67.000 | 74 | .000 | 4.46667 | 4.3338 | 4.5995 |
| Determination of Resources Pooling | 54.194 | 74 | .000 | 4.25333 | 4.0970 | 4.4097 |
| Similar Resources Pooling | 52.149 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0395 | 4.3605 |
| Cost Classification | 43.442 | 74 | .000 | 4.12000 | 3.9310 | 4.3090 |
| Improving Planning Resources | 48.662 | 74 | .000 | 4.26667 | 4.0920 | 4.4414 |
| Excess Capacity Effectiveness | 53.804 | 74 | .000 | 4.28000 | 4.1215 | 4.4385 |
| RCA Share of Competitiveness | 44.655 | 74 | .000 | 4.26667 | 4.0763 | 4.4570 |
| Customer Tastes | 69.479 | 74 | .000 | 4.58667 | 4.4551 | 4.7182 |
| Products Design Alternatives | 59.846 | 74 | .000 | 4.40000 | 4.2535 | 4.5465 |
| Design Cost | 52.084 | 74 | .000 | 4.30667 | 4.1419 | 4.4714 |
| Appropriate Design Chosen | 53.206 | 74 | .000 | 4.41333 | 4.2481 | 4.5786 |
| Cost Reduction in Design Stage | 51.829 | 74 | .000 | 4.40000 | 4.2308 | 4.5692 |
| Developing Product | 50.555 | 74 | .000 | 4.38667 | 4.2138 | 4.5596 |
| Introduced Desire Product/ Pricing | 47.352 | 74 | .000 | 4.18667 | 4.0105 | 4.3628 |
| TC Assurance on Quality Product | 44.140 | 74 | .000 | 4.13333 | 3.9467 | 4.3199 |
| TC Tool for Earnings Management | 48.679 | 74 | .000 | 4.12000 | 3.9510 | 4.2890 |
| TC Share of Competitiveness | 43.958 | 74 | .000 | 4.14667 | 3.9587 | 4.3346 |
| Modern Production Require No Inventory | 38.500 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8941 | 4.3192 |
| Confidence Relationship between Firms and Re-division of Departments at Work Cell | 65.672 | 74 | .000 | 4.62667 | 4.4863 | 4.7670 |
| Using Pool System | 50.579 | 74 | .000 | 4.40000 | 4.2267 | 4.5733 |
| Achieving Upstream Quality | 50.623 | 74 | .000 | 4.33333 | 4.1628 | 4.5039 |
| Find ways to address the problems of low Inventory | 42.885 | 74 | .000 | 4.33333 | 4.1320 | 4.5347 |
| Find ways to address the problems of no scheduling | 46.679 | 74 | .000 | 4.16000 | 3.9824 | 4.3376 |
| Find ways to address the problems of no obligation to suppliers | 45.792 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9152 | 4.2714 |
| Find ways to address the problems of weakly materials requirement | 50.327 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0593 | 4.3940 |
| Find ways to address the problems of no balanced of capacity | 50.197 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.9437 | 4.2697 |
| Find ways to address the problems of lead time | 51.487 | 74 | .000 | 4.02667 | 3.8708 | 4.1825 |
| Find ways to address the problems of bottlenecks | 48.721 | 74 | .000 | 4.06667 | 3.9004 | 4.2330 |
| Inventory Reduction Share of Competitiveness | 42.749 | 74 | .000 | 3.97333 | 3.7881 | 4.1585 |
| The Difference between PLCC by Product and PLCC by Customer | 46.863 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0470 | 4.4064 |
| PLCC by Product is cost of development, design, product, and after selling | 51.458 | 74 | .000 | 4.24000 | 4.0752 | 4.40418 |
| PLCC by Customer is cost of future utilization | 46.314 | 74 | .000 | 4.12000 | 3.9427 | 4.2973 |
| PLCC is interested in cost reduction to value chain | 50.197 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.9437 | 4.2697 |
| PLCC is cost reduction Share of Competitiveness | 46.988 | 74 | .000 | 4.21333 | 4.0308 | 4.3959 |
| PLCC is customer services Share of Competitiveness | 49.390 | 74 | .000 | 4.34667 | 4.1713 | 4.5220 |
| Customer Satesvication is first and later firm goal | 62.434 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3499 | 4.6367 |
| TQC is control on systems, process, and final product quality | 59.842 | 74 | .000 | 4.41333 | 4.2664 | 4.5603 |
| Prevention cost is better than repaired cost | 55.077 | 74 | .000 | 4.48000 | 4.3179 | 4.6421 |
| The Care of international Quality Standards | 42.484 | 74 | .000 | 4.21333 | 4.0157 | 4.4109 |
| TQC Share of Competitiveness | 56.803 | 74 | .000 | 4.58667 | 4.4258 | 4.7476 |
| Relationship between the stakeholders | 55.385 | 74 | .000 | 4.50667 | 4.3445 | 4.6688 |
| Do not abuse the use of Stakeholder's Funds Management | 46.286 | 74 | .000 | 4.37333 | 4.1851 | 4.5616 |
| Maximize Profitability and value of shares in the long term | 44.916 | 74 | .000 | 4.22667 | 4.0392 | 4.4142 |
| Management attention to interests of society in the fields of health and environment | 49.473 | 74 | .000 | 4.20000 | 4.0308 | 4.3692 |
| Enable the Shareholders and Stakeholders of effective management control | 43.857 | 74 | .000 | 4.09333 | 3.9074 | 4.2793 |
| CG Share of Competitiveness | 35.772 | 74 | .000 | 4.10667 | 3.8779 | 4.3354 |
| | 60.369 | 74 | .000 | 4.49333 | 4.3450 | 4.6416 |

جدول رقم (٢٥) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بكل أدوات إدارة التكلفة (CMT) وحوكمة الشركات (CG)

ويتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق رقم (٢٥) أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي صحة الفرض الثالث لهذا البحث. وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن تكامل أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات سيحسن من القدرة التنافسية للمنشأة.

٧. نتائج وتوصيات البحث

أولاً: نتائج البحث

- (١) أن الأزمات العالمية التي تعرض لها الاقتصاد العالمي والتي أحدثت انكماش وانكسار اقتصادي وإفلاس للعديد من الشركات التي كانت صرح إقتصادي كانت وراء ظهور الحاجة الى حوكمة الشركات.
- (٢) أن التطورات في أساليب المحاسبة والتي أحدثت تأثير كبير في زيادة تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة كانت وراء ظهور الحاجة الى أدوات إدارة التكلفة.
- (٣) إن البحث عن نقاط مشتركة للتأثير المتبادل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات كان وراء ظهور إطار مقترح للتكامل بينهما وأن هذا الإطار سيزيد من تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.
- (٤) أن أدوات إدارة التكلفة تدعم حوكمة الشركات وأن حوكمة الشركات تدعم أدوات إدارة التكلفة وأن التكامل بينهما سيزيد من تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.
- (٥) إن الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات يتميز بإمكانية تجميع مزايا كل من أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات للاستفادة منها في تعزيز الهدف الأساسي للمنشأة والمتمثل في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، وإمكانية إخضاع عناصر الإطار المقترح بعوامله ومتغيراته للدراسة والتحليل النظري وللإختبارات الإحصائية والتطبيق الفعلي العملي في الشركات.
- (٦) إن من مزايا التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات كما يقترحه الإطار المقترح هو تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، خفض التعارض والصراعات بين الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، تحقيق الهدف العام للمنشأة وهو البقاء والنمو والاستمرار.
- (٧) جاءت نتائج اختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث بقبول فروض البحث الثلاثة، على أساس أن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات سيؤدي الى زيادة تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

ثانياً: توصيات البحث ومقترحات لأبحاث قادمة

- (١) يوصى الباحث بتطبيق نتائج الدراسة الميدانية التي قام بها على المنشآت السعودية، نظراً لخضوع نوعيات مختلفة من مجالات الأعمال للدراسة الميدانية.
- (٢) يوصى الباحث بإجراء المزيد من الدراسات على نوعية أخرى من مجالات الأعمال التي لم تخضع للدراسة الميدانية من قبل الباحث.
- (٣) إجراء دراسة تربط بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات في دول أخرى يختلف فيها قانون حوكمة الشركات.
- (٤) البحث عن أدوات جديدة لإدارة التكلفة لم تتناولها الدراسة وربطها بحوكمة الشركات.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية

١. أ.د. تهاى النشار، " استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف: إطار مقترح "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد الثاني والأربعين، جامعة الإسكندرية، مارس ٢٠٠٥.
٢. أ.د. سعيد الهلباوى، أ.د. تهاى النشار، دراسات في محاسبة التكاليف (مدخل معاصر)، بدون ناشر، سنة ٢٠٠٨.
٣. أ.د. سمير أبو الفتوح صالح، "إدارة التكلفة من منظور إستراتيجى لدعم القدرة التنافسية للصادرات المصرية فى ظل التكتلات الاقتصادية (منظومة مقترحة)"، المؤتمر العلمى السنوى الثانى عشر، التصدير إستراتيجية قومية، ٩-١١ إبريل ١٩٩٦.
٤. أ.د. كمال حسين إبراهيم. محاسبة التكاليف، دار البيان للطباعة والنشر، سنة ٢٠٠٤.
٥. د. محمد أحمد إبراهيم خليل، "دور حوكمة الشركات في تطوير القياس المتوازن للأداء: دراسة نظرية ميدانية"، مؤتمر حوكمة الشركات-جامعة الملك خالد- كلية العلوم الإدارية والمالية ١٤٣٠ هـ.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- (1) Anderson, Shannon W. and Henri C. Dekker, (2009), "Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", **Accounting Horizons**, Vol. 23, No. 2, pp. 201-220.
- (2) Anderson, Shannon W. and Henri C. Dekker, (2009), "Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 2: Executional Cost Management", **Accounting Horizons**, Vol. 23, No. 3, pp. 289-305.
- (3) Benjamin, Lynn and Todd Simon, (2003), "A Planning and Control Model Based on RCA Principles", **Cost Management**, July/August, Vol. 17, No. 4, PP. 20- 27.

- (4) Berniker, E., (1997), "Matrixed Pareto analysis: a new operations and cost management tool", **Paper presented at the Northwest Accounting Research Group, April. Leavenworth, WA.**
- (5) Bowen, Robert M.; Shivaram Rajgopal and Mohan Venkatachalam, (2008), "Accounting Discretion, Corporate Governance, and Firm Performance", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 25, No. 2, pp. 351-405.
- (6) Burney, Laurie, (2009), "Cost Management: Accounting and Control", **Issues in Accounting Education**, Vol. 24, No. 1, pp. 389-408.
- (7) Cooper, Robin and Robert Kaplan, (1992), "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage", **Accounting Horizons**, Sep., PP. 1-12.
- (8) Cooper, Robin and Regine Slagmulder, (1999), "Develop Profitable New Products with Target Costing", **Sloan Management Review**, Summer, Vol. 40, No. 4, PP. 23-33.
- (9) Dedoussis, Elias and Afroditi Papadaki, (2010), "Corporate governance and investment: domestic and foreign firms in Greece", **Managerial Finance**, Vol. 36, No. 3, pp. 174-200.
- (10) Dedoussis, Elias and Afroditi Papadaki, (2010), "Investment spending and corporate governance Evidence from the ASE listed firms", **Managerial Finance**, Vol. 36, No. 3, pp. 201-224.
- (11) Dugdale, Davide and Colwyn Jones, (1997), "Accounting for Throughput Techniques for Performance, Decision and Control", **Management Accounting (British)**, Dec., Vol. 75, PP. 52-55.

- (12) Gaa, James C., (2010), "Corporate Governance and the Responsibility of the Board of Directors for Strategic Financial Reporting", **Journal of Business Ethic**, Springer, pp. 179-197.
- (13) Jack N., (1998), "Software That's Elementary: ABC Software Aims To Give Manufacturers, Retailers Common Picture Of Value Chain", **Food Processing**, Vol.59, No. 5, May, PP.142-146.
- (14) Kendall Kay, (2009), "The Importance of Good Governance to the ASQ Board", **The Journal for Quality and Participation**, Vol.32 No. 3, Oct., PP.19-20.
- (15) Korpi, Eric and Timo Ala-Risku, (2008), "Life cycle costing: a review of published case studies", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23, No. 3, PP. 240-261.
- (16) Kumaran, D. Senthil; S. K. Ong; Reginald B.H. Tan and A.Y.C. Nee, (2001), "Environmental life cycle cost analysis of products", **Environmental Management and Health**, Vol. 12, No. 3, pp. 260-276.
- (17) LePatner, Barry B.; Henry H. Korn and Anthony S. Chan. (2007), "Sarbanes-Oxley's Wake-Up Call to the Construction Industry", **The CPA Journal**, Vol. 77, No. 12, pp. 289-305.
- (18) Lin, Hsiang-Yi, (2010), "The Agency Problem in Taiwan's Corporate Governance", **The Journal of International Management Studies**, Vol. 5, No. 1, pp. 38-47.
- (19) McMahon, Jim, (2001), "10 steps to effective cost management ", **CA Magazine**, May, PP. 34-36.

- (20) Melamed, Dan.; Bryan Skokan; Mathew Zenkovich and Dan Kocher, (2008), "Estimating Uncertainty for a Life-Cycle Cost Management Program", **Cost Engineering**, Vol. 50, No. 11, pp. 30-34.
- (21) Merwe, Anton van der and David E. Keys, (2002), "The Case for Resource Consumption Accounting", **Strategic Finance**, April, Vol. 83, No. 10, PP. 30- 36.
- (22) Miller, Scott E., (2009), "Governance Mechanisms As Moderators Of Agency Costs In A Pre-SOX Environment", **Journal of Business & Economics Research**, Vol. 7, No. 10, pp. 15-32.
- (23) Mongiello, Marco and Peter Harris, (2006), "Management accounting and corporate management: insights into multinational hotelcompanies", **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, Vol. 18, No. 5, pp. 364-379.
- (24) Pahuja, Anurag and B S Bhatia, (2010), "Determinants of Corporate Governance Disclosures: Evidence from Companies in Northern India", **The IUP Journal of Corporate Governance**, Vol. ix, No. 3, pp. 69-88.
- (25) Parmigiani, Anne and Will Mitchell, (2010), "The hollow corporation revisited: Can governance mechanisms substitute for technical expertise in managing buyer-supplier relationships?", **European Management Review**, 7, pp. 46-70.
- (26) Ronen, B. and Spector, Y. (1992), "Managing system constraints: a cost/utilization approach", **International Journal of Production Research**, Vol. 30, No.9, PP. 2045-2061.

- (27) Seal, Will, (2006), "Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem ", **Management Accounting Research**, Vol. 17, Issue 4, pp. 389-408.
- (28) Sivakumar, N., (2009), "Values-based corporate governance and organization behavior – guidelines from Manusmriti for ethical and social responsibility", **Corporate Governance**, Vol. 9, No. 5, pp. 573-585.
- (29) Smith, Peter Vincent, (2008), "The International Cost Engineering Council and the Global Demand for Cost Engineers", **Cost Engineering**, Vol. 50, No. 7, pp. 26-32.
- (30) Stein, Robert E., (2008), "Development and Implementation of Collaborative and Integrated Cost Management Tools in a Global Energy Company", **AACE International Transactions**, PP. IT.02.1- IT.02.7.
- (31) Sundaram, Venkataramani, (2008), "Essentials of Design Phase Cost Management and Budget Control", **Cost Engineering**, Vol. 50, No. 2, pp. 24-28.
- (32) Swain, Monte and Jan Bell. (1999), **The Theory of Constraints and Throughput Accounting: A Modular Series Management Accounting: A Strategic Focus**, (The McGraw- Hill Companies, Inc.).
- (33) Williams, John J. and Alfred E Seaman, (2010), "Corporate Governance And Mindfulness: The Impact Of Management Accounting Systems Change", **Journal of Applied Business Research**, Sep./Oct., Vol. 26, No. 5, pp. 1-17.

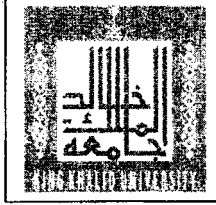
ملاحق البحث
(استمارة الاستقصاء)

KINGDOM OF SAUDI ARABIA

Ministry Of Higher Education

King Khalid University

Accounting Department



المملكة العربية السعودية

وزارة التعليم العالي

جامعة الملك خالد

كلية العلوم الإدارية و المالية

(قسم المحاسبة)

التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية السيد الفاضل المكرم/ نحيطكم علماً بأننا نقوم بدراسة وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات لتحديد مزايا عديدة لهذا التكامل تستفيد منها الشركات السعودية التي تريد البقاء والنمو والاستمرار من خلال تعزيز القدرة التنافسية في سوق عالمي تسوده ظروف اقتصادية متقلبة. برجاء التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق، ويتعهد الباحثان أمام الله أن أجوبتكم على أسئلة هذا الاستبيان سوف تظل سرية ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي. شاكرين ومثمنين مجهوداتكم في دعم البحث العلمي بما فيه من مصلحة البلاد والعباد. وجزاكم الله على حسن تعاونكم معنا خير الجزاء.

الباحث

دكتور / محمد شحاته خطاب

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية والمالية . جامعة الملك خالد

Email: mskhattab65@hotmail.com

معلومات عامة

أدوات إدارة التكلفة : هي مجموعة نظريات ومداخل وأساليب تساعد إدارة المنشأة فى القيام بوظيفة التخطيط والرقابة وتقييم الأداء على أكمل وجه وتعزز من القدرة التنافسية للمنشأة.

وحوكمة الشركات : هي الممارسات والكيفية التى يتم من خلالها ضبط أداء الشركات ورفع كفاءتها، ومجموعة التدابير التى يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها وتحقيق توازن بين أصحاب المصالح ومعالجة المشكلات الناجمة عن ذلك والعلاقة بين الجهات التى تحكم عمل الشركات من الداخل والخارج.

من فضلك ضع علامة "✓" على المربع الذى تختاره لكل سؤال على حدة

١- هل تعمل حالياً فى:-

| | |
|---------------------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> منشأة صناعية | <input type="checkbox"/> منشأة تجارية |
| <input type="checkbox"/> بنك | <input type="checkbox"/> منشأة خدمية |
| <input type="checkbox"/> شركة تأمين | <input type="checkbox"/> وحدة حكومية |
| <input type="checkbox"/> منشأة صحية | <input type="checkbox"/> أخرى. من فضلك حددها..... |

٢- كم عدد المحاسبين الذين يعملون حالياً بالمنشأة؟

| | |
|-------------------------------------|----------------------------------|
| <input type="checkbox"/> ٥ - ١ | <input type="checkbox"/> ١٠ - ٦ |
| <input type="checkbox"/> ١٥ - ١١ | <input type="checkbox"/> ٢٠ - ١٦ |
| <input type="checkbox"/> أكثر من ٢٠ | |

٣- كم عدد العاملين الذين يعملون حالياً بالمنشأة ؟

| | |
|--------------------------------------|------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> ٥٠ - ١ | <input type="checkbox"/> ١٠٠ - ٥١ |
| <input type="checkbox"/> ٢٥٠ - ١٠١ | <input type="checkbox"/> ٥٠٠ - ٢٥١ |
| <input type="checkbox"/> أكثر من ٥٠٠ | |

٤- ما هو المسمى الوظيفى لعمك الحالى بالمنشأة؟

| | |
|---------------------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> محاسب مالى | <input type="checkbox"/> مراجع لنظم المعلومات الإلكترونية |
| <input type="checkbox"/> مراجع داخلى | <input type="checkbox"/> رئيس قسم |
| <input type="checkbox"/> محاسب تكاليف | <input type="checkbox"/> مدير عام |
| <input type="checkbox"/> مراقب عام | |

٥- كم عدد سنوات الخبرة التى قضيتها فى مزاولة عملك الحالى؟

| | |
|--|---|
| <input type="checkbox"/> أقل من سنة | <input type="checkbox"/> أكثر من ١٠ سنوات - و أقل من ١٥ سنوات |
| <input type="checkbox"/> أكثر من سنة - و أقل من ٥ سنوات | <input type="checkbox"/> أكثر من ١٥ سنوات - و أقل من ٢٠ سنة |
| <input type="checkbox"/> أكثر من ٥ سنوات - و أقل من ١٠ سنوات | <input type="checkbox"/> أكثر من ٢٠ سنة |

٦- النظام المحاسبي في المنشأة التي تعمل فيها:

يدوى لا يستخدم الحاسبات الآلية

خليط من العمل اليدوى، والتشغيل الإلكتروني بالكمبيوتر

يعتمد بدرجة كبيرة على الكمبيوتر (شديد الآلية)

٧- هل الشركة مسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية؟:

نعم - الشركة مسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية

لا - الشركة غير مسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية

٨- من المفيد تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات في البيئة السعودية.

أوافق بشدة أوافق محايد لا أوافق لا أوافق بشدة

| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | |
|---------------|----------|-------|-------|------------|--|
| | | | | | ٣٦. هناك ضرورة لإعادة هيكلة الأقسام الإنتاجية الوظيفية الى وحدات وخلایا عمل بكل خلية آلات متنوعة تتولى إنتاج جزء معين من منتج معين. |
| | | | | | ٣٧. لابد من إحلال نظام سحب الإنتاج الذى يقوم على أنه لا يتم إنتاج أى منتج أو جزء من منتج إلا بعد تحديد المواصفات المطلوبة. |
| | | | | | ٣٨. فى نظام الإنتاج حسب المواصفات تتحقق الجودة من المنبع حيث تصبح مسئولية كل فرد. |
| | | | | | ٣٩. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل انخفاض مستوى الجودة، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. |
| | | | | | ٤٠. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل الجدولة غير الجيدة، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. |
| | | | | | ٤١. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل عدم التزام الموردين، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. |
| | | | | | ٤٢. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل الخلل فى تقدير الاحتياجات من المواد الأولية، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. |
| | | | | | ٤٣. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل عدم توازن طاقات مراكز التشغيل، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. |
| | | | | | ٤٤. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل طول فترة تجهيز الآلات، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. |
| | | | | | ٤٥. السعى وراء هدف تخفيض المخزون يؤدي الى ظهور مشاكل وجود اختلافات، وبالتالي البحث عن طرق لمعالجتها. |
| | | | | | ٤٦. حل المشاكل الناتجة عن تخفيض المخزون يزيد من القدرة التنافسية للمنشأة. |
| | | | | | نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLECC) |
| | | | | | ٤٧. يختلف مفهوم دورة حياة المنتج بالنسبة للمنتج عنه بالنسبة للمستهلك. |
| | | | | | ٤٨. تتمثل دورة حياة المنتج بالنسبة للمنتج فى كافة التكاليف التى يتحملها المنتج نظير قيامه بتطوير وتصميم وإنتاج المنتج وضمانه بعد البيع. |
| | | | | | ٤٩. تتمثل دورة حياة المنتج بالنسبة للمستهلك فى كافة التكاليف التى يكون المستهلك مستعداً لتحملها مقابل المنافع المستقبلية المتضمنة فى المنتج. |
| | | | | | ٥٠. تتطلب دورة حياة المنتج ضرورة الاهتمام بخفض التكاليف التى ترتبط بمراحل سلسلة القيمة من بحوث وتطوير وتصميم وتصنيع وبيع وتوزيع وصيانة والتخلص من المنتج وخدمة العميل بعد البيع. |

| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | |
|---------------|----------|-------|-------|------------|---|
| | | | | | ٥١. دراسة مراحل دورة حياة المنتج تؤثر في إمكانية خفض التكاليف وزيادة الاهتمام بخدمة المستهلك وبالتالي تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة. |
| | | | | | ٥٢. الاهتمام بالمنافع المستقبلية للمنتج يزيد من خدمة المستهلك والطلب على المنتج وبالتالي تعزيز القدرة التنافسية للمنشأة. |
| | | | | | الرقابة على الجودة الشاملة (TQC) |
| | | | | | ٥٣. إرضاء العميل يجب أن يكون الهدف الأول والأخير للمنشأة. |
| | | | | | ٥٤. يجب ألا تقتصر الرقابة على جودة المنتج النهائي بل رقابة على جودة النظم والعمليات والمنتج النهائي. |
| | | | | | ٥٥. إن الصرف على منع عدم الجودة أفضل للمنشأة من الصرف لإصلاح العيوب. |
| | | | | | ٥٦. يجب على المنشأة الاهتمام بمعايير الجودة العالمية وتطبيقها. |
| | | | | | ٥٧. يساهم أسلوب الرقابة على الجودة الشاملة في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |
| | | | | | حوكمة الشركات Corporate Governance |
| | | | | | ٥٨. توجد أهمية لتحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة. |
| | | | | | ٥٩. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين. |
| | | | | | ٦٠. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تأكيد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل. |
| | | | | | ٦١. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة. |
| | | | | | ٦٢. تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح بالمنشأة تضمن تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال. |
| | | | | | ٦٣. يساهم تطبيق حوكمة الشركات في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. |

