

العنوان:	أثر التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت : دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	فراج، منال حامد
المجلد/العدد:	مج19, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	أبريل
الصفحات:	815 - 886
رقم MD:	662366
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	التخطيط الاستراتيجي، النظم الإدارية، حوكمة الشركات، القدرة التنافسية، محاسبة التكاليف، الشركات العامة، النظم المحاسبية، تخفيض الأسعار
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/662366">http://search.mandumah.com/Record/662366</a>

**أثر التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة  
الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت  
دراسة ميدانية**

دكتورة

منال حامد فراج

مدرس المحاسبة

المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

# أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة

## الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت

### (دراسة ميدانية)

دكتورة/ منال حامد فراج

مدرس المحاسبة

المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

### أولاً: مقدمة البحث

في ظل النظام العالمي الجديد وازدياد حدة المنافسة وانفتاح الأسواق أصبحت إدارات الشركات أمام تحديات كبيرة، ولمواجهة هذه التحديات ركزت هذه الإدارات على بناء وتعزيز القدرة التنافسية للشركة، تلك القدرة التنافسية التي ستمكن الشركات من تحقق نمو عالي في الإنتاجية وإلى امتلاك المرونة الكافية لمواجهة التغيرات في أذواق وحاجات المستهلكين، كما تعني قدرة الشركة على إظهار تفوق في الأداء مقارنة مع المنافسين.

وأن نظام محاسبة التكاليف يعتبر أساس في جميع الشركات على اختلاف أنواعها ويقابل نظام محاسبة التكاليف عدد محدود فقط من الاحتياجات في المعلومات المتعلقة بالقرارات، وهو ما يعنى بالضرورة محدودية هذا النظام على دعم احتياجات المنافسة، الأمر الذي أدى إلى استخدام طرق وأساليب حديثة لمحاسبة التكاليف بهدف خفض التكاليف عند حدها الأدنى ومن ثم إعطاء ميزة تنافسية للمنتج من خلال تخفيض الأسعار.

وقد تزايدت الأهمية الخاصة بتطبيق حوكمة الشركات خاصة في ظل العولمة الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة بين

جميع الوحدات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي، ومحاوله كل نشاط انتاجي البحث عن دور ملائم يتيح له دعم

الأداء والقدرة التنافسية وعدم التعرض لشبح الانهيارات المالية والفشل والطرْد من السوق، ولذا فقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام وأصبح على قائمة أولويات البحث العلمي.

### ثانياً: مشكلة البحث

إن متطلبات الجودة تقضي بضرورة توفر معلومات تكاليفية قادرة على مواجهة المنافسة في السوق، ومهما تكن تلك المعلومات فلا بد أن تكون ناتجة عن نظام معلومات محاسبي دقيق، إذ أن نظام التكاليف المعيارية والذي أثمر دون تغيير منذ بداية القرن العشرين لم يعد بمفرده قادر على مواجهة الثورة الهائلة في التطبيقات التكاليفية للأغراض الإدارية. لذلك فد ظهرت الإدارة الاستراتيجية للتكلفة واحتلت مكانه أساسية في تحقيق المزايا التنافسية، وذلك لأنها تساعد إدارة المنشآت على توظيف قدراتها وإمكانياتها المادية والبشرية في ظل اعتبارات البيئة التنافسية المتغيرة بالشكل الذي يؤدي إلى الحصول على ميزة تنافسية.

وللحكومة دور كبير في تدعيم القدرة التنافسية، إذ تعمل على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة التنافسية على المدى الطويل من خلال التأثير على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، إذ أن الحوكمة تقف في مواجهة أحد أطراف علاقة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية، وبالتالي انصراف المستثمرين عنها.

وتتمثل مشكلة البحث في وجود العديد من المعوقات الناتجة عن عدم الدقة في احتساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف البيئة التنافسية الصناعية الحالية، لذلك اهتم هذا البحث بأهمية التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات في ظل ظروف البيئة التنافسية.

### ثالثاً: أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من كونه يتناول موضوع من الموضوعات الحديثة التي تساهم في تحقيق القدرة التنافسية وتعظيم الربحية وهو تكامل أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية مع حوكمة الشركات. ويستمد البحث أهميته من حاجة الشركات

الماسة إلى تحسين الإنتاجية وتحسين جودة الخدمات وتعظيم قيمة الشركة والقدرة التنافسية لديها والتي تتطلب تبني الشركات أساليب حديثة لإدارة التكلفة وحوكمة الشركات.

#### رابعاً: أهداف البحث

في ضوء مشكلة البحث تتمثل أهدافه في تناول:

- إبراز أهمية أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق الميزة التنافسية.
- التعرف على حوكمة الشركات وانعكاس تطبيقها على تحقيق الميزة التنافسية.
- التعرف على أهمية تفعيل العلاقة بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتطبيق حوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية.

#### خامساً: منهج البحث

تحقيقاً لأهداف البحث سوف تعتمد الباحثة على المناهج العلمية التالية:

- المنهج الاستقرائي: وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، بهدف الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.
- المنهج الاستنباطي: وهو الذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والجوانب المختلفة لحوكمة الشركات.

#### سادساً: فروض البحث

الفرض الأول: توجد علاقة ارتباطية بين تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية

للمنشآت.

الفرض الثاني: توجد علاقة ارتباطية بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

الفرض الثالث: توجد علاقة ارتباطية بين تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات وبين

تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

### سابعاً: خطة البحث

لتحقيق هدف البحث، قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الدراسات السابقة.

المبحث الثاني: أثر استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

المبحث الثالث: أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة

التنافسية للمنشآت.

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية.

نتائج وتوصيات البحث

## المبحث الأول

### الدراسات السابقة

#### مقدمة:

يمكن تناول الدراسات السابقة من خلال تقسيم تلك الدراسات إلى نوعين هما:

- دراسات تناولت أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

- دراسات تناولت حوكمة الشركات.

كما سيتم عرض الدراسات في كل نوع من النوعين السابقين على صعيد الدراسات باللغة العربية والدراسات

باللغة الأجنبية وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية:

## أولاً: دراسات تناولت أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

### أ. دراسات باللغة العربية

#### 1. دراسة (الجبالي، 1997):

تناولت هذه الدراسة المراحل الواجب مراعاتها عند تحديد تكلفة دورة حياة المنتج، كما أشارت الدراسة إلى وجود علاقة تشابكية بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة وبين تحديد التكلفة خلال دورة حياة المنتج، حيث أن الأخير سوف يعمل على توسيع نطاق الأول. فيمكن تحديد تكاليف كل مرحلة وذلك من خلال تحديد وتصنيف أنشطة المنشأة وفقاً لمراحل دورة حياة المنتج، كما أشارت الدراسة إلى العلاقة الوثيقة بين مفهوم التكلفة خلال دورة حياة المنتج ومفهوم التكلفة المستهدفة، حيث يتم تحديد تكلفة دورة حياة المنتج في شكل رقم تكلفة مستهدف تعمل المنشأة على الوفاء به تلبية لرغبات واحتياجات افتراضات التطوير المستمر<sup>(1)</sup>.

#### 2. دراسة (الكاشف، 2000):

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح أهم الأساليب التي يمكن من خلالها تطوير المعلومات وصولاً للمنتج الذي يفرض متطلبات العملاء في حدود قدراتهم الشرائية وفقاً لاتجاهات السوق وحجم المنافسة السائدة. وتوصلت الدراسة إلى أن الأسلوب الملائم هو تحقيق التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة، وتكلفة النشاط في إطار توسيع مفهوم الجودة ليشمل بالإضافة إلى جودة التصميم، وجودة التوافق جودة بيئة العمل انطلاقاً من توفير المناخ الملائم، والظروف الاقتصادية ومتطلبات العملاء<sup>(2)</sup>.

#### 3. دراسة (عيسى، 2002)

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة كأحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في البيئة المعاصرة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لكي تستطيع المنشآت تطبيق هذا الأسلوب يجب

عليها تعديل نظم المعلومات الإدارية بما تتمكن من توفير معلومات عن تكاليف دورة حياة المنتج، معلومات عن التكاليف على أساس الخصائص أو الوظائف، معلومات عن تكاليف التصميم، معلومات عن تكاليف العمليات، وتوصلت أيضا إلى مدى تأثير أسلوب التكاليف المستهدفة كأحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على نظم المعلومات الإدارية وضرورة تطويرها بهدف الاستفادة من هذه البيانات في محاولة الوصول إلى أفضل تصميم للمنتج بأقل تكلفة من منظور استراتيجي (3).

#### 4. دراسة (النشار، 2002)

هدفت هذه الدراسة إلى بناء إطار لاستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف، يقوم على دراسة العلاقة التكاملية بين أسلوب دورة حياة المنتج وبين أدوات إدارة التكلفة المختلفة، وذلك بهدف خفض التكاليف وزيادة فعالية معلومات التكاليف في مجال اتخاذ القرارات، وقد توصلت الدراسة إلى أن فرص تحسين التكاليف في ظل ظروف المنافسة الحادة في عالم اليوم ترتبط بكفاءة إدارة التكاليف استراتيجيا والتي بدورها توفر الفهم الواضح لتأثير أنشطة تخطيط وتطوير المنتج على تكاليف المنتج خلال مراحل دورة حياته، وعلى القرارات الاستراتيجية، كما أن إدارة التكاليف استراتيجيا تساعد المنشأة على تحسين الأداء خلال المراحل المختلفة لدورة حياة المنتج (4).

#### 5. دراسة (هاشم، 2003):

هدفت الدراسة إلى إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة خاصة في بيئة الأعمال المعاصرة في جمهورية مصر العربية، ودورها الحيوي في مجالات التخطيط وخفض وتجنب التكلفة بأسلوب غير تقليدي، وقد أظهرت الدراسة عجز نظام التكاليف التقليدية بأدواتها وأساليبها عن مواكبة بيئة منظمات الأعمال الحديثة، وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في توفير البيانات التكاليفية اللازمة لتحديد بدائل وبرامج التطوير والنماذج والتصميمات المختلفة، وهذا الأمر ينعكس على ترشيد تخصيص الموارد وتحقيق الأهداف التكاليفية، (5).



## 6. دراسة (فودة، 2007)

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين التحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة، وذلك من خلال دراسة استكشافية تهدف إلى استطلاع آراء محاسبي التكاليف ومهندسي ومديري الإنتاج في مدى توافر بيئة الإنتاج الحديثة لتطبيق الإطار المقترح للدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، حيث يتم من خلاله تصميم تكلفة المنتج قبل دخوله العملية الانتاجية في حدود السعر المستهدف من قبل العميل، والربح المستهدف من قبل الإدارة ، أي أنه يعتمد على البدء بدراسة احتياجات العملاء وتوفيرها بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة (6).

### ب. دراسات باللغة الأجنبية

#### 1. دراسة (Cooper & Kaplan):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قياس تكاليف الإنتاج وبالتالي اتخاذ القرار الإداري السليم. وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق أو استخدام نظام تكاليف الأنشطة إلى جانب التكاليف التقليدية ودون الحاجة إلى إلغاء تلك النظم (7).

#### 2. دراسة (Ratray, et. al, 2007)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزيلندية، وقد توصلت الدراسة إلى أن اثني عشرة شركة فقط تستخدم التكلفة المستهدفة وأنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة للمنتجات القائمة حالياً وهي تلقى اهتماماً من قبل أقسام التصنيع أكثر منه في أقسام التوريد، وأن صغر حجم العينة وقلة عدد الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة حد من القدرة على استخلاص نتائج دقيقة يمكن تعميمها وتبنيها (8).

### 3. دراسة (Kocsoy, et. al., 2008)

هدفت هذه الدراسة إلى كيفية استفادة الشركات من أسلوب التكاليف المستهدفة، خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا والتغير في توقعات العملاء، وتقصير دور حياة المنتج، وزيادة قوة المنافسة العالمية، وقد أجريت الدراسة على أكبر شركات التصنيع المدرجة في غرفة تجارة اسطنبول والحاصلة على الأيزو، وتوصلت الدراسة إلى أن على الشركات إتباع استراتيجيات تنافسية متوازنة، خاصة وأن غالبية الشركات تعمل في ظل ظروف سوق تنافسية، ولكي تجني الشركات الفوائد المتوقعة من التكاليف المستهدفة عليها إعطاء أهمية أكبر لتحديد توقعات العملاء قبل تصميم المنتج<sup>(9)</sup>.

### 4. دراسة (Filomena, et. al., 2009)

هدفت هذه الدراسة إلى تفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة لخفض التكلفة على أجزاء المنتج، مع ضرورة إيجاد معايير لضبط النفقات خلال عملية الشراء وقد تم استخدام دراسة حالة مفصلة بهدف الاستخدام الاستراتيجي لتكلفة المستهدفة، وقد تم تطبيق الدراسة على شركات الصناعات التحويلية البرازيلية، وتوصلت الدراسة إلى أن المشاركين في المشتريات خاصة المهندسين والمصممين هم أكثر من يتحكم في التكلفة بشكل دقيق<sup>(10)</sup>.

### 5. دراسة (Rifat & Gokhan, 2010)

هدفت هذه الدراسة إلى تناول كيفية تحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة الذي يعتبر أحد الأساليب الهامة لتحقيق ميزة تنافسية، كما أنه يعتبر أحد طرق زيادة الأرباح وتخفيض التكاليف خلال المراحل الأولى لدورة حياة المنتج، وقد توصلت الدراسة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الهامة في تحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وبالتالي الوصول لمزايا تنافسية للمنشآت<sup>(11)</sup>.

## ثانياً: دراسات تناولت حوكمة الشركات

### أ. دراسات باللغة العربية

#### 1. دراسة (فوزي، 2003)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم القواعد والقوانين والمعايير المنظمة لحوكمة الشركات في مصر، حيث تعرضت إلى مفهوم حوكمة الشركات وأهميته، والضوابط التي تحكم أداء الشركات المسجلة في السوق المالي والإطار القانوني والرقابي الذي يحكم سوق الأوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن سوق المال في مصر قد شهد تطوراً ملحوظاً في مجال إرساء قواعد حوكمة الشركات، مما ترتب عليه بشكل عام تحسن في التقييم الإجمالي لمبادئ الحوكمة، وأن كانت درجة التحسن قد اختلفت من مبدأ لآخر (12).

#### 2. دراسة (مجدي، 2005)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز آليات الحوكمة وأهمها لجان المراجعة وأثرها على جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن لجان المراجعة باعتبارها آلية من آليات الحوكمة لها دور محوري في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية (13).

#### 3. دراسة (الشواربي، 2005)

هدفت هذه الدراسة إلى عرض وتقييم مبادئ الحوكمة وتفعيلها عن طريق المراجعة الداخلية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية عنصر رئيسي لتفعيل وتحسين تطبيق حوكمة الشركات، مما يؤدي إلى جذب الاستثمارات الأجنبية (14).

#### 4. دراسة (أبو العزم، 2006)

هدفت منه الدراسة إلى توضيح دور لجان المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى أن لجنة المراجعة هي أحد آليات حوكمة الشركات، وأن قواعد حوكمة الشركات تزيد من ثقة المجتمع في التقارير المالية<sup>(15)</sup>.

#### 5. دراسة (عبد، 2006)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير بعض الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات والتي تتعلق بكل من وجود ملاك كبار، حجم واستقلال مجلس الادارة، القوانين التي تعمل في ظلها الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى أن النتائج تتفق مع التوقعات النظرية لتأثير متغيرات حوكمة الشركات على الأداء<sup>(16)</sup>.

### ب. دراسات باللغة الأجنبية

#### 1. دراسة (Nakomaura, 2001)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم نظام الحاكمية ووصف آلياته في اليابان ومقارنته مع آليات نظام الحاكمية في أمريكا وبريطانيا. وتوصلت الدراسة إلى أن آليات نظام الحاكمية المؤسسية في اليابان تختلف عن الدول الأخرى، وذلك تبعاً للظروف الاقتصادية السائدة في اليابان مثل الانفتاح والحجم الكبير واختلاف المساهمين<sup>(17)</sup>.

#### 2. دراسة (Brown, Caylor, 2004)

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العلاقة بين حوكمة الشركات وأدائها وذلك من خلال وضع مقاييس واسعة لحوكمة الشركات التي تم الحصول عليها من خدمات حملة الأسهم، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتمتع بمستوى حوكمة أفضل نسبياً أكثر ربحية وأكثر قيمة وتدفع أموالاً أكثر لحملة الأسهم، كما أن رسوم الاستشارات التي تدفع للمدققين الخارجيين أقل من الأتعاب التي تدفع لهم وهذا مرتبط بشكل كبير بضعف الأداء للشركات<sup>(18)</sup>.

### 3. دراسة (Frank Yu, 2006)

هدفت الدراسة إلى توضيح آليات تأثير حوكمة الشركات على إدارة الأرباح، حيث تم اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وبين إدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لها حوكمة داخلية قوية مثل التركيز العالي للملكية وتركيز مجلس الإدارة في عدد قليل فإنها تقوم بإدارة الأرباح أكبر (19).

### 4. دراسة (Shih-Cheng & Chien, 2010):

قامت هذه الدراسة باستخدام نموذج التقييم المحاسبي المقترح لتقييم أثر قواعد الحوكمة على قيمة الشركة وترتيبها، وقد استخدمت الدراسة مجموعة شاملة مكونة من اثنان وثلاثون مقياس وقاعدة من مقاييس وقواعد الحوكمة مقسمة في خمسة تقسيمات للشركات في تايوان. وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إلقاء الضوء على قيمة الأسهم التي يمكن التوصل إليها عن طريق ممارسات حوكمة الشركات مع هيكلية الشركات المتشابهة (20).

### تحليل وتقييم للدراسات السابقة:

تشير الباحثة إلى أنه بعد عرض الدراسات السابقة يمكن الوصول إلى ما يلي:

1. أوضحت بعض الدراسات أن الأسلوب الملائم هو تحقيق التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في إطار توسيع مفهوم الجودة.
2. أوضحت بعض الدراسات مدى تأثير أسلوب التكاليف المستهدفة كأحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على نظم المعلومات الإدارية.
3. تناولت مجموعة أخرى من الدراسات تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يؤدي إلى دعم استراتيجية ريادة التكلفة، وبحقق الكثير من الوفورات التكاليفية.

4. أوضحت بعض الدراسات أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعتبر أداة دقيقة لإدارة التكاليف وقياسها بكفاءة في ظل العولمة والاتجاهات الحديثة نحو شدة المنافسة.

5. تناولت بعض الدراسات مفهوم وأهمية حوكمة الشركات وأهميتها على إدارة الأرباح.

6. تناولت بعض الدراسات دور لجان المراجعة على أنه من آليات حوكمة الشركات ودورها المحوري في الارتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية.

7. إن معظم الدراسات السابقة تحدثت عن مفهوم الحوكمة بشكل عام وتحدثت كذلك عن أثر نظام حوكمة الشركات في الحياة الاقتصادية العامة.

### ما يميز الدراسة:

ترى الباحثة أن أهم ما يميز الدراسة الحالية:

1. وجهت الدراسة الاهتمام إلى دور أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في المنشآت لتحقيق مركز تنافسي مميز في ظروف المنافسة السائدة حالياً.

2. تطرقت الدراسة إلى أهمية تطبيق حوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية.

3. تشير الباحثة إلى أنه على الرغم من الإسهامات القيمة التي اضافتها الدراسات السابقة وغيرها من الدراسات التي تناولت أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، إلا أن أي منها لم يتناول أثر العلاقة بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية، وهذا الأمر الذي لم يتطرق له أي من الدراسات السابقة، وهو الأمر الذي يظهر أهمية الدراسة الحالية، حيث تتناول الدراسة أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية.

## المبحث الثاني

### أثر استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

#### في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

#### مقدمة:

أصبحت المنافسة هي العنصر الحاكم في بيئة الأعمال نتيجة للتطورات الاقتصادية والسياسية والصناعية، حيث تواجه المؤسسات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية، الأمر الذي يحتم عليها الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الاستراتيجي الذي يعني إدراك مختلف عناصر البيئتين وتحليلها، وكذلك قدرات المؤسسة للاستفادة منها في بناء استراتيجياته تتماشى مع ظروفها.

#### أولاً: مفهوم الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية بأنها المجالات التي يمكن للمنظمة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المنظمة دون منافسيها في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، لذا تعتمد الميزة التنافسية على نتائج فحوص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية إضافة إلى الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المنظمة مقارنة بمنافسيها في السوق (21).

#### ثانياً: الاستراتيجيات العامة للتنافس

تستند الشركات إلى تطبيق استراتيجية معينة للتنافس، الهدف الرئيس منها الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية. وتعرف الاستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة، والتي يتوقف على درجة تحقيقها نجاح أو فشل الشركة. وبناء على ذلك يوجد ثلاثة استراتيجيات عامة للتنافس، وذلك بغرض تحقيق أداء أفضل عن بقية المنافسين وهي (22):

## 1. استراتيجية زيادة التكلفة:

- تمكن استراتيجية زيادة التكلفة من استخدام حجم أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس القدر من السلع والخدمات، مما يحقق للمنشأة اكتساب القدرة التنافسية التكاليفية ومن أهم مزايا هذه الاستراتيجية:
- بالنسبة للمنافسين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.
  - بالنسبة للمشتريين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.
  - بالنسبة لدخول المنافسين المحتملين إلى السوق فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقع تنافسيا ممتازا يمكنها من تخفيض السعر.
  - بالنسبة للسلع البديلة فإن المنشأة المنتجة بالتكلفة الأقل مقارنة مع منافسيها تتمكن من استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة.

## 2. استراتيجية التمييز:

- تمثل هذه الاستراتيجية في اعتماد المنشأة على تصنيع منتجات متميزة من حيث تصميمها وسمات جودتها، وتهدف المنشأة من تطبيق استراتيجية التمييز إلى تقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين ومن ثم تمييز المنتجات بحساسيتها الأقل تجاه التغير في الأسعار حيث تستطيع المنشأة تحديد أسعار أعلى لمنتجاتها ويصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج.



### 3. استراتيجية التركيز:

تهدف استراتيجية التركيز إلى بناء قدرة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من العملاء، أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدود. وتعتمد هذه الاستراتيجية على افتراض أساسي هو إمكانية قيام الوحدة الاقتصادية بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة.

### ثالثاً: أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

فيما يلي عرض لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

#### 1. أسلوب التكلفة على أساس النشاط

يعد نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة أداة جديدة من أدوات المحاسبة الإدارية، وقد حظي هذا النظام بالتأييد السريع في التطبيق العملي، وقد عرف نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة بأنه تكتيك محاسبي يسمح للمنشأة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة (23).

#### 2. أسلوب التكلفة المستهدفة

عرفت التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب لدعم القدرة التنافسية عن طريق الحفاظ على محددات استمرارية الوحدة الاقتصادية الجودة والسعر والأداء في الحدود التي يقبلها العملاء. ويقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تقديم منتجات أو خدمات في ظل الأسعار التي يقبلها العملاء وتتلائم مع أسعار المنافسين وتبعاً للظروف الداخلية والخارجية معاً (24).

#### 3. أسلوب الإنتاج الفوري

يقوم هذا الأسلوب على أساس الرقابة على الجودة من خلال تحقيق زمن بدء التشغيل والشراء الفوري وجدولة الإنتاج حسب الطلب والعمل طبقاً لمبدأ التخصص في العمليات والأنشطة الداخلية للإنتاج حتى يتسنى إجراء تقييم دقيق

للمشروع في ظل المعايير التشغيلية للرقابة وخلايا الإنتاج والصيانة الوقائية حتى يمكن التحكم في الأداء التكاليفي، من خلال قدرته على تخفيض الإجراءات المحاسبية في بيئة التصنيع الحديثة، التي تركز على تحقيق مستوى عالي من الجودة وكسب ثقة العملاء (25).

#### 4. أسلوب هندسة القيمة:

تعرف هندسة القيمة بأنها الأنشطة التي تهتم بتلبية احتياجات العملاء بتحسين التصميم والمواصفات في مراحل البحث والتطوير، التصميم ومراحل الإنتاج لتطوير المنتج، حيث تعمل أنشطة هندسة القيمة على توليد وتحسين القيمة عن طريق تحقيق المواصفات الوظيفية الضرورية لتلبية متطلبات ورغبات العملاء (26).

#### 5. نظرية القيود

يعرف القيد بأنه أي شيء يقف عائقاً أمام إنجاز المنشأة لما تريد والحصول بصعوبة على ما نريد، وترتبط القيود بالوقت والمال والقدرات الذاتية للفرد أو الشركة، ولقد تم تصنيف القيود التي تواجه الشركات إلى نوعين من القيود هما (27):

أ. القيود الداخلية

وهي التي تحددها وفقاً لمقدرة الشركة على تلبية الطلب على منتجاتها من السلع والخدمات.

ب. القيود الخارجية

وهي عوامل خارجية تكون مفروضة على الشركة، وتتمثل في القيود التي تحد من الاستيراد والأموال الأجنبية

اللازمة للاستيراد، ونقص المواد الخام.

## 6. أسلوب التكلفة المطورة

يسعى هذا الأسلوب إلى إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج، وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد، وباختصار فإن التكلفة المطورة تركز على العملية وليس على المنتج (28).

## 7. أسلوب بطاقة القياس المتوازن

تقوم على أربعة محاور رئيسية هي المالي والعمليات الداخلية، والابتكار والتعلم، والعملاء ولكل محور أهداف رئيسية يبنى على أساسها مؤشرات قادرة على تقييم وتطوير أداء الشركة في الأجل الطويل بحيث يؤدي استخدام بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي، العاملين، العمليات التشغيلية الداخلية (29).

## 8. أسلوب الأداء المقارن

يقوم أسلوب الأداء المقارن بالسيطرة على المقارنات بين أداء المنافسين في السوق من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية مع الالتزام بمشروع القياس المتوازن والعمل على التعريف بشركاء القياس المتوازن وتجميع المعلومات وطرق المشاركة وصولاً إلى تحديد لإجراءات المتبعة لإجراء المقارنات بين المؤشرات (30).

## رابعاً: أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

تشير الباحثة إلى أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت في

العناصر التالية:

- يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط بزيادة جودة المنتج وخفض تكلفة المخزون.

- يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط أكثر دقة في قياس تكلفة المنتج من خلال التخصيص الدقيق للتكلفة غير المباشرة وربطها بالمنتج أو السلعة النهائية مما يساعد في تحديد بيانات التكلفة الأكثر مناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية.
- يؤدي أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة (31).
- يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة (32).
- يركز أسلوب التكلفة على أساس النشاط على الأجل القصير، وهذا ما تهدف إليه النظم المحاسبية المختلفة.
- أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو أسلوب يتصف بالبساطة في حساب تكلفة المنتج وهو ما تطلبه نظم إدارة التكلفة.
- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج، إذا رغم أهمية الوصول إلى تكلفة مستهدفة إلا أن ذلك لا يتم إلا في إطار ما يقبل به العميل من مواصفات للمنتج.
- يؤدي استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلى الرفع من معدلات الأداء في المؤسسة، فالمنافسة تقتضي الموازنة بين الجودة، التكلفة والوقت (أضلاع المثلث الاستراتيجي)، وهو يعتبر من دعائم النمو في الأجل الطويل (33).
- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة.
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة مدخلا مناسباً للرقابة الشاملة على التكاليف حيث تخضع للتحليل والتقييم طوال دورة حياة المنتج.

- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق المتعدد الاختصاصات والمتعاون مما يقوي من دوافع الانتماء ويدفع بالتالي إلى تخفيض التكاليف.
- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتدعيم العلاقة مع الموردين عبر تعزيز التعاون بين الطرفين وتبادل الدعم والخبرات.
- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بمحاربة الإسراف والسعي المتواصل لأن تكون محركا سلوكيا للعاملين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
- الاستعانة بنظام الإنتاج الفوري في ظل ما يوفره من الرقابة على الجودة.
- يقوم مدخل الإنتاج الفوري بتحقيق زمن بدء التشغيل ويقوم بالشراء الفوري وجدولة الإنتاج حسب الطلب ويقوم مدخل الإنتاج الفوري بالصيانة الوقائية.
- يقوم أسلوب هندسة القيمة بالعمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد.
- يقوم أسلوب هندسة القيمة بتنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الرشد في اتخاذ القرارات الإدارية.
- يقوم أسلوب هندسة القيمة بزيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج وتحسين هامش الربح.
- يقوم أسلوب هندسة القيمة بزيادة رضا العميل ورفع الروح المعنوية لدى العاملين.
- يقوم أسلوب هندسة القيمة بتقديم منتج أفضل ذات منفعة ودون زيادة تكلفته.
- تركز نظرية القيود على الموارد النادرة، وعلى جدولة الإنتاج والتغلب على معوقات التصنيع.
- تركز نظرية القيود على استخدام المقاييس المالية لتقييم الأداء ومقاييس الأداء التشغيلي.
- تركز نظرية القيود على زيادة الإنجاز ومجهودات التحسين المستمر حتى يتم إدارة القيود والاختناقات بكفاءة.

- تقوم التكلفة المطورة بزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة.
- يؤدي استخدام أسلوب بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي (المساهمين) وغير المالي المستهلكين، العاملين، العمليات التشغيلية الداخلية، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير، ومقاييس الأداء غير المالية التشغيلية التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل الإدارة الاستراتيجية.
- يسعى أسلوب بطاقة القياس المتوازن على السيطرة على المقارنات بين أداء المنافسين في السوق الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل الإدارة الاستراتيجية.
- يقوم أسلوب الأداء المقارن بتقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء غير مرضيا مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين.
- يقوم أسلوب الأداء المقارن العمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل.

## المبحث الثالث

### أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

### وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

#### مقدمة:

أن التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات يحقق الكثير من المزايا، فمن ناحية فإن تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة يحقق الميزة التنافسية، ويساعد في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق حوكمة الشركات يحقق الميزة التنافسية، مما يؤدي إلى أن هذا التكامل يحقق الكثير من المزايا التنافسية.

#### أولاً: مفهوم حوكمة الشركات

ظهر مصطلح حوكمة الشركات نتيجة للمنافسة الحادة التي واجهتها العديد من الشركات الأمريكية من قبل الشركات اليابانية منذ الثمانينيات من القرن الماضي، ونتيجة لتعرض العديد من الشركات العالمية العملاقة في الوقت الحاضر للإفلاس نتيجة الأزمة العالمية الحادة التي يتعرض 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 يجنب المنشأة الوقوع في صراعات بين تلك الأطراف التي قد تؤدي في النهاية إلى التعرض للانحيار والإفلاس (34).

وتعرف حوكمة الشركات بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية (35).

وتعرف أيضا بأنها مجموعة من القواعد والحوافز التي تهددي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة (36).

ترى الباحثة أنه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور، حوكمة الشركات التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل.

### ثانياً: أهمية حوكمة الشركات

تتمثل أهمية حوكمة الشركات في العناصر التالية (37):

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول.
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.
- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها.
- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
- زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع.

### ثالثاً: خصائص حوكمة الشركات

وتتمثل أهم خصائص حوكمة الشركات في (38):

- الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.



- المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
- المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كعون اقتصادي جيد.

#### رابعاً: أهداف حوكمة الشركات

تسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي (39):

- مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتهم.
- حماية حقوق حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفاعلية الشركات.
- حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم.
- تحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات.
- تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات.
- تأمين حق المساءلة أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركات.
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.
- تنمية المدخرات وتشجيع تدفقها بما يؤدي لتنمية الاستثمارات الانتاجية وصولاً لتعظيم الأرباح وبعيدا عن الاحتكارات.
- الالتزام بأحكام القوانين التشريعات.
- العمل على تأكيد مراجعة الأداء لكافة فعاليات الشركات بما فيها الأداء المالي من خلال لجان مراجعة خارجيين ومستقلين عن الإدارة التنفيذية.

- محاسبة الإدارة التنفيذية أمام المساهمين.
- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

### خامسا: دور حوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

- أن تطبيق حوكمة الشركات تساعد على تحقيق الميزة التنافسية من خلال عدة طرق وأساليب أهمها ما يلي (40):
- التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة أحد طرفي علاقة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية وبالتالي انصراف المستثمرين عنها.
- إجراءات حوكمة الشركات تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة، مما يساعد على جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركة.
- تبني معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين من الممكن أن يساعد على تفادي حدوث الأزمات المصرفية.
- أن تطبيق حوكمة الشركات يقوى ثقة الجمهور في عملية الخصخصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة.
- العمل على محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
- تحقيق درجة عالية من الضمان والنزاهة والشفافية والاستقلالية لكافة العاملين في الشركة بدءا من رئيس مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
- تفادي وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.

- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
- تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية والتقارير المالي في الكشوف والتقارير المالية.
- ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم لأية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

## سادسا: أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

ترى الباحثة أن التكامل بين تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات يحقق المزايا التنافسية، وأهمها ما يلي:

- أن تطبيق أسلوب يؤدي أسلوب التكلفة على أساس النشاط إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.
- أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكبر تساعد على دقة القرارات الإدارية، مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق تحسين إدارة الشركة.
- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى محاربة الإسراف مما يدعم حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده.
- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق جذب الاستثمارات.
- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى الرفع من معدلات الأداء مما يدعم حوكمة الشركات في تحسين كفاءة أداء الشركة.

- يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الرقابة الشاملة على التكاليف مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وربط الإنفاق بالإنتاج.
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق النزاهة والشفافية لكافة العاملين في الشركة.
- أن تطبيق أسلوب الإنتاج الفوري يؤدي إلى الرقابة على الجودة وجدولة الإنتاج حسب الطلب مما يساعد على تطبيق حوكمة الشركات في تأكيدها على تحسين كفاءة أداء الشركة.
- أن تطبيق أسلوب هندسة القيمة يؤدي إلى تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الترشيح في اتخاذ القرارات الإدارية مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيقها في تحقيق درجة عالية من النزاهة لكافة العاملين في الشركة.
- أن تطبيق أسلوب هندسة القيمة يساعد على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في تحقيقها لتفادي وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات ومنع استمرارها والعمل على تقليلها.
- أن تطبيق نظرية القيود يساعد على التركيز على الموارد النادرة واستغلال موارد المنشأة الاستغلال الأمثل مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة والحفاظ على موارد الشركة.
- أن تطبيق أسلوب التكلفة المطورة يؤدي إلى تدريب العمالة وتحفيزها مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق عدم وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة.
- أن تطبيق أسلوب بطاقة القياس المتوازن يؤدي إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين حتى يتم تفادي حدوث الأزمات المصرفية.

- أن تطبيق أسلوب المقارن يقوم على تقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة مما يدعم حوكمة الشركات في تحسين إدارة الشركة وجذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أداؤها.

## المبحث الخامس

### الدراسة الميدانية

#### مقدمة:

يتناول هذا المبحث وصفا مفصلا للإجراءات التي تم تنفيذها في الدراسة، وصف مجتمع الدراسة، وتحديد عينة الدراسة، وإعداد أداة الدراسة المتمثلة في قائمة الاستقصاء، والتأكد من صدقها وثباتها، وبيان إجراءات الدراسة، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في مديري العموم والمديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية في البيئة المصرية وقد تم اختيار عينة حكمية قوامها 70 مفردة، بيانا موضحا في الجدول رقم (1) التالي:

#### جدول رقم (1)

بيان بعينة الدراسة والردود المستلمة ونسبتها المئوية

نسبة الاستمارات المستلمة إلى المرسله	عدد الاستمارات المستلمة	عدد الاستمارات المرسله	الفئة
80%	12	15	مديري العموم
100%	10	10	المديرين الماليين
80%	16	20	المراجعين الداخليين
88%	22	25	المحاسبين
75%	60	70	الإجمالي

## ثانياً: أداة الدراسة

تم إعداد قائمة استقصاء حول أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت.

وتتكون قائمة الاستقصاء من عدة مجالات هي:

المجال الأول: أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

المجال الثاني: أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

المجال الثالث: أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

## ثالثاً: صدق قائمة الاستقصاء

يقصد بصدق قائمة الاستقصاء أن تقيس أسئلة قائمة الاستقصاء ما وضعت لقياسه، وقامت الباحثة بالتأكد من صدق قائمة استقصاء بطريقتين:

### 1. صدق أداة الدراسة

عرضت قائمة الاستقصاء في صورتها الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين ممن لهم خبرة في هذا المجال، وذلك من أجل الاسترشاد بأرائهم حول الأسئلة والفقرات التي تضمنتها قائمة الاستقصاء الخاصة بالدراسة، وقد استجابت الباحثة لرأي المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وقد تم الأخذ بأراء المحكمين وبذلك خرجت قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية.

## 2. صدق المقياس:

## أ. الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وتم التحقق من صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء، وذلك من حساب معاملات الارتباط لسبيرمان بين درجات كل فقرة من فقرات مجالات قائمة الاستقصاء والدرجة الكلية للمجال التابع له وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والجداول التالية توضح ذلك:

## جدول رقم (2)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية

للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
1	يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	0.351	0.013
2	أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.		
3	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتحسين جودة المنتج، إذا رغم أهمية	0.356	0.011

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		الوصول إلى تكلفة مستهدفة إلا أن ذلك لا يتم إلا في إطار ما يقبل به العميل من مواصفات للمنتج.	
0.000	0.636	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة.	4
0.001	0.445	يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة مدخلا مناسباً للرقابة الشاملة على التكاليف حيث تخضع للتحليل والتقييم طوال دورة حياة المنتج.	5
0.000	0.491	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق المتعدد الاختصاصات والمتعاون مما يقوي من دوافع الانتماء ويدفع إلى تخفيض التكاليف.	6
0.000	0.518	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بمحاربة الإسراف والسعي المتواصل لأن تكون محركا سلوكيا للعاملين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.	7
0.003	0.408	يقوم مدخل الإنتاج الفوري بتحقيق زمن بدء التشغيل، الشراء الفوري، جدولة الإنتاج حسب الطلب، والصيانة الوقائية.	8
0.000	0.616	يقوم أسلوب هندسة القيمة بالعمل على تبسيط وتنمية الأجزاء	9



مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد.	
0.003	0.411	يقوم أسلوب هندسة القيمة بتنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الرشد في اتخاذ القرارات الإدارية.	10
0.001	0.445	تركز نظرية القيود على الموارد النادرة، وعلى جدولة الإنتاج والتغلب على معوقات التصنيع.	11
0.016	0.339	تقوم التكلفة المطورة بزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة.	12
0.000	0.545	يؤدي استخدام أسلوب بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير، ومقاييس الأداء غير المالية التشغيلية التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل الإدارة الاستراتيجية.	13
0.006	0.387	يقوم أسلوب الأداء المقارن بتقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء	14

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		غير مرضيا مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين.	
0.003	0.410	يقوم أسلوب الأداء المقارن العمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل.	15

يوضح جدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي

يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$ ، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول رقم (3)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الثاني أثر تطبيق حوكمة الشركات على

### تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.495	تقوم حوكمة الشركات بالتأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية وبالتالي انصراف المستثمرين عنها.	1
0.002	0.434	تؤدي حوكمة الشركات إلى تحسين إدارة الشركة، مما يساعد على	2

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركة.	
0.000	0.555	تبنى حوكمة الشركات معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين من الممكن أن يساعد على تفادي حدوث الأزمات المصرفية.	3
0.003	0.406	إن تطبيق حوكمة الشركات يقوى ثقة الجمهور في عملية الخصخصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة.	4
0.000	0.617	إن تطبيق حوكمة الشركات تعمل على محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.	5
0.033	0.303	تؤدي حوكمة الشركات إلى تفادي وجود أخطاء قسدية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.	6
0.025	0.316	تؤدي حوكمة الشركات إلى تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الافاق وربط الإنفاق بالإنتاج.	7
0.014	0.344	تؤدي حوكمة الشركات إلى ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة	8

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		والفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم لأية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.	

يوضح جدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال، والذي

يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$ ، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

#### جدول رقم (4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الثالث أثر التكامل بين أساليب الإدارة

الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.740	أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.	1
0.000	0.518	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى محاربة الإسراف مما يدعم حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات	2

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		وعدم السماح بوجوده.	
0.000	0.722	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى الرفع من معدلات الأداء مما يدعم حوكمة الشركات في تحسين كفاءة أداء الشركة.	3
0.000	0.636	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الرقابة الشاملة على التكاليف مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وربط الإنفاق بالإنتاج.	4
0.000	0.479	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق النزاهة والشفافية لكافة العاملين في الشركة.	5
0.007	0.379	أن تطبيق أسلوب الإنتاج الفوري يؤدي إلى الرقابة على الجودة وجدولة الإنتاج حسب الطلب مما يساعد على تطبيق حوكمة الشركات في تأكيدها على تحسين كفاءة أداء الشركة.	6
0.003	0.415	أن تطبيق أسلوب هندسة القيمة يؤدي إلى تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الترشيح في اتخاذ القرارات الإدارية مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيقها في تحقيق درجة عالية من النزاهة لكافة	7

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		العاملين في الشركة.	
0.012	0.352	أن تطبيق أسلوب هندسة القيمة يساعد على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في تحقيقها لتفادي وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات ومنع استمرارها والعمل على تقليلها.	8
0.000	0.491	أن تطبيق نظرية القيود يساعد على التركيز على الموارد النادرة واستغلال موارد المنشأة الاستغلال الأمثل مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة والحفاظ على موارد الشركة.	9
0.046	0.284	أن تطبيق أسلوب التكلفة المطورة يؤدي إلى تدريب العمالة وتخفيضها مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق عدم وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة.	10
0.002	0.429	أن تطبيق أسلوب بطاقة القياس المتوازن يؤدي إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين حتى يتم تفادي حدوث الأزمات المصرفية.	11

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.001	0.455	أن تطبيق أسلوب الأداء المقارن يقوم على تقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة مما يدعم حوكمة الشركات في تحسين إدارة الشركة وجذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أدائها.	12

يوضح جدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال، والذي

يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$ ، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### 3. الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول

إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات قائمة الاستقصاء.

### جدول رقم (5)

يوضح معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية لقائمة الاستقصاء

مستوى الاحتمال	معامل الارتباط	الفقرات	مسلسل
0.000	0.625	أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.	1
0.000	0.595	أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.	2
0.000	0.745	أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.	3

يبين جدول رقم (5) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

#### 4. ثبات قائمة استقصاء

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة استقصاء كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول رقم (6) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحثة على استخدام قائمة استقصاء، وقد تحققت الباحثة من ثبات قائمة استقصاء الدراسة من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة استقصاء، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم 5 يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة استقصاء.

المجال الأول: أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

المجال الثاني: أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

المجال الثالث: أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

#### جدول رقم (6)

يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة الاستقصاء

معامل ألفا	المجالات	مسلسل
0.672	أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.	1
0.747	أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.	2
0.725	أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.	3



يوضح الجدول رقم (6) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مقبولة لكل مجال من مجالات قائمة استقصاء وتتراوح بين  $0.672 - 0.747$ ، وتعد القيمة مقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ إذا كانت  $60\%$  فأكثر، أما إذا كانت أقل من ذلك فتعد ضعيفة، ومن خلال نتائج اختبار ألفا كرونباخ نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ هي  $68.9\%$  وهذا يعني أن معامل الثبات مقبول. وتكون قائمة الاستقصاء في صورتها النهائية كما هي في الملاحق. وبذلك تكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات قائمة استقصاء الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة قائمة استقصاء وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### رابعاً: تحليل وتفسير مجالات الدراسة

##### جدول رقم (7)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الأول أثر تطبيق

أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
5	0.000	79.21	3.96	يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	1
1	0.000	82.8	4.14	أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.	2

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
2	0.000	82.4	4.12	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتحسين جودة المنتج، إذا رغم أهمية الوصول إلى تكلفة مستهدفة إلا أن ذلك لا يتم إلا في إطار ما يقبل به العميل من مواصفات للمنتج.	3
6	0.000	76.4	3.82	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة.	4
9	0.000	70.4	3.52	يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة مدخلا مناسباً للرقابة الشاملة على التكاليف حيث تخضع للتحليل والتقييم طوال دورة حياة المنتج.	5
4	0.000	79.6	3.98	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق المتعدد الاختصاصات والمتعاون مما يقوى من دوافع الانتماء ويدفع بالتالي إلى تخفيض التكاليف.	6

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
3	0.000	80.8	4.04	يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بمحاربة الإسراف والسعي المتواصل لأن تكون محركا سلوكيا للعاملين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.	7
8	0.004	71.2	3.56	يقوم مدخل الإنتاج الفوري بتحقيق زمن بدء التشغيل، الشراء الفوري، جدولة الإنتاج حسب الطلب، والصيانة الوقائية.	8
10	0.017	68.4	3.42	يقوم أسلوب هندسة القيمة بالعمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد.	9
7	0.000	73.6	3.68	يقوم أسلوب هندسة القيمة بتنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الرشد في اتخاذ القرارات الإدارية.	10
11	0.015	67.60	4.18	تركز نظرية القيود على الموارد النادرة، وعلى جدولة الإنتاج والتغلب على معوقات	11

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
				التصنيع.	
13	0.152	64.00	3.20	تقوم التكلفة المطورة بزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة.	12
15	0.014	52.8	2.64	يؤدي استخدام أسلوب بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير، ومقاييس الأداء غير المالية التشغيلية التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل الإدارة الاستراتيجية.	13
12	0.000	67.40	3.92	يقوم أسلوب الأداء المقارن بتقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء غير مرضيا مقارنة بالأداء	14

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
				التميز لأفضل المنافسين.	
14	0.856	60.8	3.04	يقوم أسلوب الأداء المقارن العمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل.	15

من جدول رقم (7) يتبين أن:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية 4.14 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.
- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي 3.42 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 68.4% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.017 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن أسلوب هندسة القيمة يقوم بالعمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد بدرجة متوسطة.

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.82 والمتوسط الحسابي النسبي يساوي 68.4%، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.017، لذلك يعتبر مجال "أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات. دال إحصائيا عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي قبول الفرض الاول بأن هناك أثر لتطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

### جدول رقم (8)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الثاني أثر

تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
6	0.000	68.4	3.42	تقوم حوكمة الشركات بالتأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية وبالتالي انصراف المستثمرين عنها.	1
1	0.000	86.4	4.32	تؤدي حوكمة الشركات إلى تحسين إدارة الشركة، مما يساعد على جذب الاستثمارات بشروط	2

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
				جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركة.	
4	0.000	78	3.9	تبنى حوكمة الشركات معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين من الممكن أن يساعد على تفادي حدوث الأزمات المصرفية.	3
3	0.000	92	4.6	إن تطبيق حوكمة الشركات يقوى ثقة الجمهور في عملية الخصخصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة.	4
2	0.000	85.6	4.28	إن تطبيق حوكمة الشركات تعمل على محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.	5
8	0.736	64.8	3.24	تؤدي حوكمة الشركات إلى تفادي وجود أخطاء قضائية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.	6

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
5	0.047	69.6	3.48	تؤدي حوكمة الشركات إلى تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.	7
7	0.065	65.6	3.28	تؤدي حوكمة الشركات إلى ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم لأية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.	8

من الجدول رقم (8):

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 4.32 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 86.4% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن حوكمة الشركات تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة مما يساعد على جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركة.
- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 3.24 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 64.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.736 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن



متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن حوكمة الشركات تؤدي بدرجة متوسطة إلى تفادي وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.66 والمتوسط الحسابي النسبي يساوي 73.2%، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، لذلك يعتبر مجال "أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت، دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي يمكن قبول الفرض الثاني وهو أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للشركات.

### جدول رقم (9)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الثالث أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
6	0.000	78.4	3.92	أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكثر تساعد على دقة القرارات الإدارية، مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق تحسين	1

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
				إدارة الشركة.	
2	0.000	80	4	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى الرفع من معدلات الأداء مما يدعم حوكمة الشركات في تحسين كفاءة أداء الشركة.	2
1	0.000	82.8	4.14	أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى محاربة الإسراف مما يدعم حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده.	3
5	0.000	78.8	3.94	يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الرقابة الشاملة على التكاليف مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وربط الإنفاق بالإنتاج.	4
4	0.000	79.2	3.96	يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق معاً يدعم حوكمة الشركات في تحقيق النزاهة والشفافية لكافة العاملين في	5

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
				الشركة.	
3	0.000	79.6	3.98	أن تطبيق أسلوب الإنتاج الفوري يؤدي إلى الرقابة على الجودة وجدولة الإنتاج حسب الطلب مما يساعد على تطبيق حوكمة الشركات في تأكيدها علي تحسين كفاءة أداء الشركة.	6
8	0.000	74.4	3.72	أن تطبيق أسلوب هندسة القيمة يؤدي إلى تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الترشيد في اتخاذ القرارات الإدارية مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيقها في تحقيق درجة عالية من النزاهة لكافة العاملين في الشركة.	7
7	0.000	76.4	3.82	أن تطبيق أسلوب هندسة القيمة يساعد على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في تحقيقها لتفادي وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات ومنع استمرارها والعمل على تقليلها.	8
12	0.043	67.6	3.38	أن تطبيق نظرية القيود يساعد على التركيز	9

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
				على الموارد النادرة واستغلال موارد المنشأة الاستغلال الأمثل مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة والحفاظ على موارد الشركة.	
10	0.000	73.6	3.68	أن تطبيق أسلوب التكلفة المطورة يؤدي إلى تدريب العمالة وتحفيزها مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق عدم وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة.	10
9	0.000	74	3.70	أن تطبيق أسلوب بطاقة القياس المتوازن يؤدي إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين حتى يتم تفادي حدوث الأزمات المصرفية.	11
11	0.000	70.4	3.52	أن تطبيق أسلوب الأداء المقارن يقوم على	12

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
				تقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة مما يدعم حوكمة الشركات في تحسين إدارة الشركة وجذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أدائها.	

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 4.14 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد.

وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى محاربة الإسراف مما يدعم حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده.

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي 3.38 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 67.6% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.043 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن تطبيق نظرية القيود يساعد على التركيز على الموارد النادرة واستغلال موارد المنشأة الاستغلال الأمثل مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة والحفاظ على موارد الشركة بدرجة متوسطة.

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.65 والمتوسط الحسابي النسبي يساوي 73% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000، لذلك يعتبر مجال "أثر تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية

للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت "دالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهريا من درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي يمكن قبول الفرض الثالث بأن هناك أثر لتكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

### سادسا: اختبار الفروض

يتم التحقق من صحة فروض الدراسة كما يلي:

#### الفرض الأول:

توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  بين تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية للشركات عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  والنتائج المبينة في جدول رقم (10) والذي يبين هذه العلاقة أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة  $r$  المحسوبة تساوي 0.746 وهي أكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.271، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha = 0.05$  بين تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

#### جدول رقم (10)

معامل الارتباط بين تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وزيادة الميزة التنافسية للمنشآت.

المحور	الإحصاءات	تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت
تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة	معامل الارتباط	0.746

0.000	مستوى الدلالة	
60	حجم العينة	

قيمة  $r$  المحسوبة عند درجة حرية "58" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.271

## الفرض الثاني

توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  بين تطبيق حوكمة الشركات وتطبيق الميزة التنافسية للمنشآت تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية للشركات عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  والنتائج مبينة في جدول رقم (11) والذي يبين هذه العلاقة أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة  $r$  المحسوبة تساوي 0.897 وهي أكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.271، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha = 0.05$  بين 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة  $r$  المحسوبة تساوي 0.897 وهي أكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.174، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha = 0.05$  بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

## جدول رقم (11)

معامل الارتباط بين تطبيق حوكمة الشركات وزيادة الميزة التنافسية للمنشآت

المحور	الإحصاءات	تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت
تطبيق حوكمة الشركات	معامل الارتباط	0.897
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	60

قيمة  $r$  المحسوبة عند درجة حرية "58" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.271

### الفرض الثالث

توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  بين تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  والنتائج مبينة في جدول رقم (13) والذي يبين هذه العلاقة أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة  $r$  المحسوبة تساوي 0.948 وهي أكبر من قيمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.271، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha = 0.05$  بين تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

### جدول رقم (12)

معامل الارتباط بين تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات

وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

المحور	الإحصاءات	تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت
تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات	معامل الارتباط	0.948
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	60

قيمة  $r$  المحسوبة عند درجة حرية "58" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.271



## الخلاصة والنتائج والتوصيات

### أولاً: الخلاصة

استهدفت الباحثة من هذا البحث التعرف على أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات وانعكاس ذلك على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت، وقد قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى خمسة مباحث:

#### المبحث الأول وهو بعنوان:

"الدراسات السابقة"

تناولت الباحثة في هذا المبحث عرضاً للدراسات التي تناولت أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وتناولت أيضاً عرضاً للدراسات التي تناولت حوكمة الشركات، ثم قامت الباحثة بتحليل وتقييم عام للدراسات السابقة.

#### المبحث الثاني وهو بعنوان:

"أثر استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت"

تناولت الباحثة في هذا المبحث مفهوم الميزة التنافسية، الاستراتيجيات العامة للتنافس، أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتشمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب الإنتاج الفوري، أسلوب هندسة القيمة، نظرية القيود، أسلوب التكلفة المطورة، أسلوب بطاقة القياس المتوازن، أسلوب الأداء المقارن، ثم تناولت الباحثة أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية.

#### المبحث الثالث وهو بعنوان:

"أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت"

تناولت الباحثة في هذا المبحث مفهوم مفهوم حوكمة الشركات، أهمية حوكمة الشركات، خصائص حوكمة الشركات، أهداف حوكمة الشركات، دور حوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت، أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت.

## المبحث الرابع وهو بعنوان:

"دراسة ميدانية"

تناولت الباحثة في هذا المبحث مجتمع وعينة الدراسة، أداة الدراسة، صدق قائمة الاستقصاء وقامت الباحثة بالتأكد من صدق قائمة استقصاء بطريقتين صدق أداة الدراسة، صدق المقياس ويتم بطريقتين هما الاتساق الداخلي والصدق البنائي، ثم تناولت الباحثة ثبات قائمة استقصاء، الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة وهي اختبار ألفا كرونباخ، معامل ارتباط سبيرمان لقياس درجة الارتباط، المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي، معامل ارتباط بيرسون. ثم تناولت الباحثة تحليل وتفسير مجالات الدراسة، ثم تناولت اختبار الفروض.

## ثانيا: النتائج

1. تواجه الشركات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية حيث تنشط في محيط اقتصادي يتميز بالتطور التكنولوجي السريع والمنافسة الشديدة، الأمر الذي يحتم على تلك الشركات الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الاستراتيجي الذي يعني إدراك مختلف عناصر البيئتين وتحليلها، وكذلك رؤية الشركة للاستفادة منها في بناء استراتيجيات تتماشى مع ظروفها.
2. يؤدي استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والمتمثلة في الإنتاج الفوري وضمان تخفيض التكاليف، إضافة إلى استخدام التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء

المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى استراتيجيات إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل.

3. تعاضمت أهمية حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية للمجتمعات، لذلك فإن حوكمة الشركات أصبحت ضرورة تفرضها الحاجة إلى اجتذاب الاستثمارات الخارجية وتعزيز ثقة المستثمرين بالأسواق المحلية.

4. تم إثبات الفرض الأول وهو توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $a = 0.05$  بين تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية.

5. تم إثبات الفرض الثاني وهو توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $a = 0.05$  بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية.

6. تم إثبات الفرض الثالث وهو توجد علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة  $a = 0.05$  بين تكامل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية للشركات.

### ثالثاً: التوصيات

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة توصي الباحثة بما يلي:

1. ضرورة أن تسعى الشركات الصناعية لزيادة قدرتها التنافسية كهدف استراتيجي بشكل يتفق ومتطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد.

2. ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة لمديري الشركات حول أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والمزايا التي تعود على الشركة من تطبيقها.

3. ضرورة تركيز اهتمام إدارات الشركات بتفعيل استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية حتى يتم تدعيم قدرتها التنافسية.
4. ضرورة إدخال مفهوم حوكمة الشركات في خطط المناهج الدراسية بأقسام المحاسبة في الجامعات مع التركيز على عقد الندوات والحالات العملية لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المفهوم.
5. العمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيقات الحوكمة والممارسة السليمة لها ودورها في منع حدوث الفشل المالي للشركات.
6. العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لكافة الأطراف ذات العلاقة بالشركات الصناعية بشكل أوسع من خلال إصدار النشرات والتعليمات المنظمة لأسس وقواعد التطبيق السليم وآليات التنفيذ والمتابعة والكشف عن المخالفات ومواطن الضعف أو القصور.
7. ضرورة التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات والذي يحقق المزايا التنافسية.

## هوامش البحث

1. محمد مصطفى الجبالي، دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الاستراتيجي والتطور المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً، مجلة الدراسات المالية والتجارية، (العلوم الإدارية) كلية التجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، السنة السابعة، يوليو، 1997.
  2. محمود يوسف الكاشف، التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية، كلية التجارة- جامعة المنصورة، 2000.
- [www.kau.edu.sa/mkashef/re/target.doc](http://www.kau.edu.sa/mkashef/re/target.doc)
3. حسين محمد أحمد عيسى، "نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين الأساليب الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية ومجالات اتخاذ القرارات"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، السنة السادسة، 2002.
  4. تهاني محمود عبده النشار، "استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد الثاني والأربعين، 2002.
  5. محمد صالح هاشم، تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة بيئة الأعمال المتقدمة، بحث محكم، مجلة البحوث الإدارية، 2003.
  6. شوقي السيد فودة، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية واستكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، 2007، العدد الأول، مارس، المجلد الواحد والأربعون.
  7. Cooper, Robin & Kaplan, Robert, Measure Costs Right: Make the Right Decisions, Harvard Business Review, 2000.

8. Rattray, Caleb J.; Lord, Beverley R.; Shanahan, Yvonne P., Target costing in New Zealand manufacturing firms, *Pacific Accounting Review*, Emerald, Vol. 19, Issue 1, 2007.
9. Kocsoy, M., Gurdal, K., and Karabayir, M. E., Target costing in Turkish manufacturing enterprises, *European Journal of Social Sciences*, Vol. 7, No. 2, 2008.
10. Filomena, T., Kliemann Neto F., and Duffey M., Target costing operationalization during product development: model and application, *International Journal of Production Economics*, vol. 118, 2009.
11. Rifat Yilmaz and Gokhan Baral., "Target Costing as a Strategic Cost Management Tool for Increasing Company Profitability", Bifecik University, Working paper, 2010, <http://ssrn.com/abstract=1657921>.
12. فوزي وآخرون، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 2003.
13. د. مجدي محمد سامي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، المؤتمر العلمي للمحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008.
14. د. محمد الشواربي، آليات المراجعة الداخلية في ضوء حوكمة الشركات وتأثيرها على ترشيد القرارات الاستثمارية، المؤتمر الضريبي العاشر، مركز الدراسات المالية المصرية، 2005، 12-15 سبتمبر.
15. د. فهيم أبو العزم محمد، أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية: لجنة المراجعة دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، 2006*.
16. د. محمد عبده مصطفى، تأثير بعض آليات حوكمة الشركات على الأداء: دراسة تطبيقية على مصر، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 2006*.

17. Nakomaura, Mosoa Japanese Corporate Governance and Macro economics Problems, Online available, 2001.
18. Brown, Lawrence & Caylor, Marcus) Corporate Governance and Firm Performance, 2004.
19. Fabozzi Frank & Modigliani Franco, Capital Markets, prentice-Hall Inc, USA, .1992.
20. Shih-Cheng Lee & Chien-Ting Lin 2010, "An accounting-based valuation approach to valuing corporate governance in Taiwan" Journal of Contemporary Accounting & Economics 6, 2010.
21. Shahid Ansari, Janice Bell, Dan Swenson, Cost Management. Vol. 20, Iss. 5, ATEMPLAT FOR IMPLEMENTING TARGET COSTING, Sep/ Oct 2006.

22. يمكن الرجوع للدراسات التالية:

- Ashcraft, S., Commercial Negotiation skills, Industrial and Commercial Training, Vol. 36, No. 6, 2004, P. 229- 233. Available. online:

<http://www.emeraldinsight.com>

- محمد محمد منصور، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، 2002، ص 13.

23. Grandlich, Cheryl., Using Activity Based Costing In Surgery, Association of Operating Room Nurses, Association of Operating Room Nurses Journal. Vol. 79, No. 1, 2004, p. 189.
24. Austill, David And Kocakulah, Mehmet, "Product Development And Cost Management Using Target costing", Journal of Business & Economics, Vol. 4, No. 2, University Of Southern Indian & Union University, 2006, p. 61- 71.
25. Shahid Ansari, Janice Bell, Dan Swenson, Cost Management. Vol. 20, Iss. 5, A TEMPLAT FOR IMPLEMENTING TARGET COSTCNG, Sep/ Oct 2006, pp. 25- 26.

26. Horngren, Charles, Foster, Georg & srikant, Dater "cost Accounting: A managerial Emphasis", prentice Hall, 2008.
27. Cooper, Robin, Japanase Cpst Management Practices, CMA. Magazine, October,1994, pp. 87- 88.
28. Hilton, R., Maher, M., and Selto, F, "Cost Management Strategies For Business Decisions", Mc. Graw- Hill Higher education, 2002, P. 82.
29. Keun-Hyo Yook, "Target costing the construction industry evidence from Japan", -construction accounting and taxation, 2005, p. 21.
30. Kaplan, R. S. & Norton, D. P, The Strategy Focused Organization:How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment, 2001, pp/ 12- 13.
31. Valerie Behrendt and Rita Walke "Cost management in scheduling Applications Using the riht toolset for cost management" Cost engineering, Vol. 46. no. 9, 2004, pp. 51- 52.
32. Needy, Kim Lascola, and Nachtmann, Heather, and Roztock, Narcyz, and Warner, Rona Colosimo, and Bidanda, Bopaya, Implementing Activity- Based Costing in small Manufacturing Firms: A Field Study, Engineering Management Journal, Vol. 15, No. 1, 2003. p. 23- 24.

33. د. أحمد سعيد قطب، "المسائلة المحاسبية في ضوء متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة- نموذج مقترح"، المؤتمر العلمي

السنوي الرابع عشر، كلية التجارة- جامعة المنصورة، بعنوان استراتيجيات الصناعة المصرية بين الواقع والطموحات،

القاهرة 28- 30 أبريل، 1998، ص 51.

34. سماسم كامل موسى، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة

وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد 2، السنة

التاسعة، 2005، ص 281.



35. Stein, Robert E, "Development, and Implementation of Collaborative and Integrated Cost Management Tools in a Global Energy Company", AACE International Transactions, 2008, pp. IT. 02. 1- IT. 02. 7.

36. طارق عبد العليم حماد، حوكمة الشركات المفاهيم والمبادئ والتجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 23-24.

37. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري- دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2006، ص 15.

38. المرجع السابق، ص 28.

39. سميحة فوزي، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في مصر العربية، ورقة عمل أبريل، 2003.

40. يمكن الرجوع إلى الدراسات التالية:

- Demirage, I., Corporate Governance: Overview and research Agenda, british Accounting Review, 2000, pp. 32: 341- 356.
- Organization for Economic Cooperation and Development, "Improving corporate governance standards: The Work of the OECD and the Principles", Globe white page, 2004, pp, 254- 255.

41. يمكن الرجوع إلى الدراسات التالية:

- مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، 2011، متوفر على الموقع

الإلكتروني: [www.cipe-pdfhelp.asparabia.org/](http://www.cipe-pdfhelp.asparabia.org/)

- أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول

حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالقاهرة 2005.

## ملاحق الدراسة قائمة الاستقصاء

السيد الاستاذ/

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان:

أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على

تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت

(دراسة ميدانية)

تأمل الباحثة أن تتكرموا بالإجابة على هذا الاستقصاء بدقة وموضوعية بما يساعد على تحقيق الهدف من

البحث مع ملاحظة أن إجاباتكم ستعامل بسرية مطلقة لخدمة البحث العلمي دون سواه.

شاكرين تعاونكم لخدمة البحث العلمي،،،

الباحثة

دكتورة/ منال حامد فراج

## قائمة الاستقصاء

أولاً: أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت:

غير موافق جداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	العبارة
					يقوم أسلوب التكلفة على أساس النشاط باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
					أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة.
					يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بتحسين جودة المنتج، إذا رغم أهمية الوصول إلى تكلفة مستهدفة إلا أن ذلك لا يتم إلا في إطار ما يقبل به العميل من مواصفات للمنتج.
					أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم بتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة ممكنة مع الاحتفاظ بأعلى مستوى من الجودة.
					يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة مدخلا مناسباً للرقابة الشاملة على التكاليف حيث تخضع للتقييم والتحليل والتقييم طوال دورة حياة المنتج.
					يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق المتعدد الاختصاصات والمتعاون مما يقوي من دوافع الانتماء ويدفع بالتالي إلى تخفيض التكاليف.
					يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة بمحاربة الإسراف والسعي المتواصل لأن تكون محركا سلوكيا للعاملين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
					يقوم مدخل الإنتاج الفوري بتحقيق زمن بدء التشغيل، الشراء الفوري، جدولة الإنتاج حسب الطلب، والصيانة الوقائية.
					يقوم أسلوب هندسة القيمة بالعمل على تبسيط وتنميط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية وتحقيق السلامة المهنية والتصميم الجيد.
					يقوم أسلوب هندسة القيمة بتنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الرشد في اتخاذ القرارات الإدارية.

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	العبارة
					تركز نظرية القيود على الموارد النادرة، وعلى جدولة الإنتاج والتغلب على معوقات التصنيع.
					تقوم التكلفة المطورة بزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة.
					يؤدي استخدام أسلوب بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير، ومقاييس الأداء غير المالية التشغيلية التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل الإدارة الاستراتيجية.
					يقوم أسلوب الأداء المقارن بتقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء غير مرضيا مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين.
					يقوم أسلوب الأداء المقارن العمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل.

## ثانيا: أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	العبارة
					تقوم حوكمة الشركات بالتأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية وبالتالي انصراف المستثمرين عنها.
					تؤدي حوكمة الشركات إلى تحسين إدارة الشركة، مما يساعد على جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركة.
					تبنى حوكمة الشركات معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين من الممكن أن يساعد على تفادي حدوث الأزمات المصرفية.
					أن تطبيق حوكمة الشركات يقوي ثقة الجمهور في عملية الخصخصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، وهذا بدوره يعزز من القدرة التنافسية للدولة.
					أن تطبيق حوكمة الشركات تعمل على محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
					تؤدي حوكمة الشركات إلى تفادي وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.
					تؤدي حوكمة الشركات إلى تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
					تؤدي حوكمة الشركات إلى ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم لأية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

ثالثاً: أثر التكامل بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	العبارة
					أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكبر تساعد على دقة القرارات الإدارية، مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق تحسين إدارة الشركة.
					أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يسعى إلى محاربة الإسراف مما يدعم حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده.
					أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى الرفع من معدلات الأداء مما يدعم حوكمة الشركات في تحسين كفاءة أداء الشركة.
					يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق الرقابة الشاملة على التكاليف مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وربط الإنفاق بالإنتاج.
					يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق مما يدعم حوكمة الشركات في تحقيق النزاهة والشفافية لكافة العاملين في الشركة.
					أن تطبيق أسلوب الإنتاج الفوري يؤدي إلى الرقابة على الجودة وجدولة الإنتاج حسب الطلب مما يساعد على تطبيق حوكمة الشركات في

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	العبارة
					تأكيدا على تحسين كفاءة أداء الشركة.
					أن تطبيق أسلوب هندسة القيمة يؤدي إلى تنسيق الإمكانيات والجهود الإدارية بما يحقق الترشيد في اتخاذ القرارات الإدارية مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيقها في تحقيق درجة عالية من النزاهة لكافة العاملين في الشركة.
					أن تطبيق أسلوب هندسة القيمة يساعد على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكلفة الإنتاج مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في تحقيقها لتفادي وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات ومنع استمرارها والعمل على تقليلها.
					أن تطبيق نظرية القيود يساعد على التركيز على الموارد النادرة واستغلال موارد المنشأة الاستغلال الأمثل مما يدعم تطبيق حوكمة الشركات في التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة والحفاظ على موارد الشركة.
					أن تطبيق أسلوب التكلفة المطورة يؤدي إلى تدريب العمالة وتخفيضها مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق عدم وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات متعمدة أو غير متعمدة.
					أن تطبيق أسلوب بطاقة القياس المتوازن يؤدي إلى خلق علاقة توازنه

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	العبارة
					<p>بين الأداء المالي وغير المالي مما يدعم حوكمة الشركات في تطبيق الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين حتى يتم تفادي حدوث الأزمات المصرفية.</p>
					<p>أن تطبيق أسلوب الأداء المقارن يقوم على تقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة مما يدعم حوكمة الشركات في تحسين إدارة الشركة وجذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أداؤها.</p>