

دور أدوات ادارة التكلفة فى تحقيق فاعلية أليات حوكمة
الشركات : دراسة نظرية و ميدانية

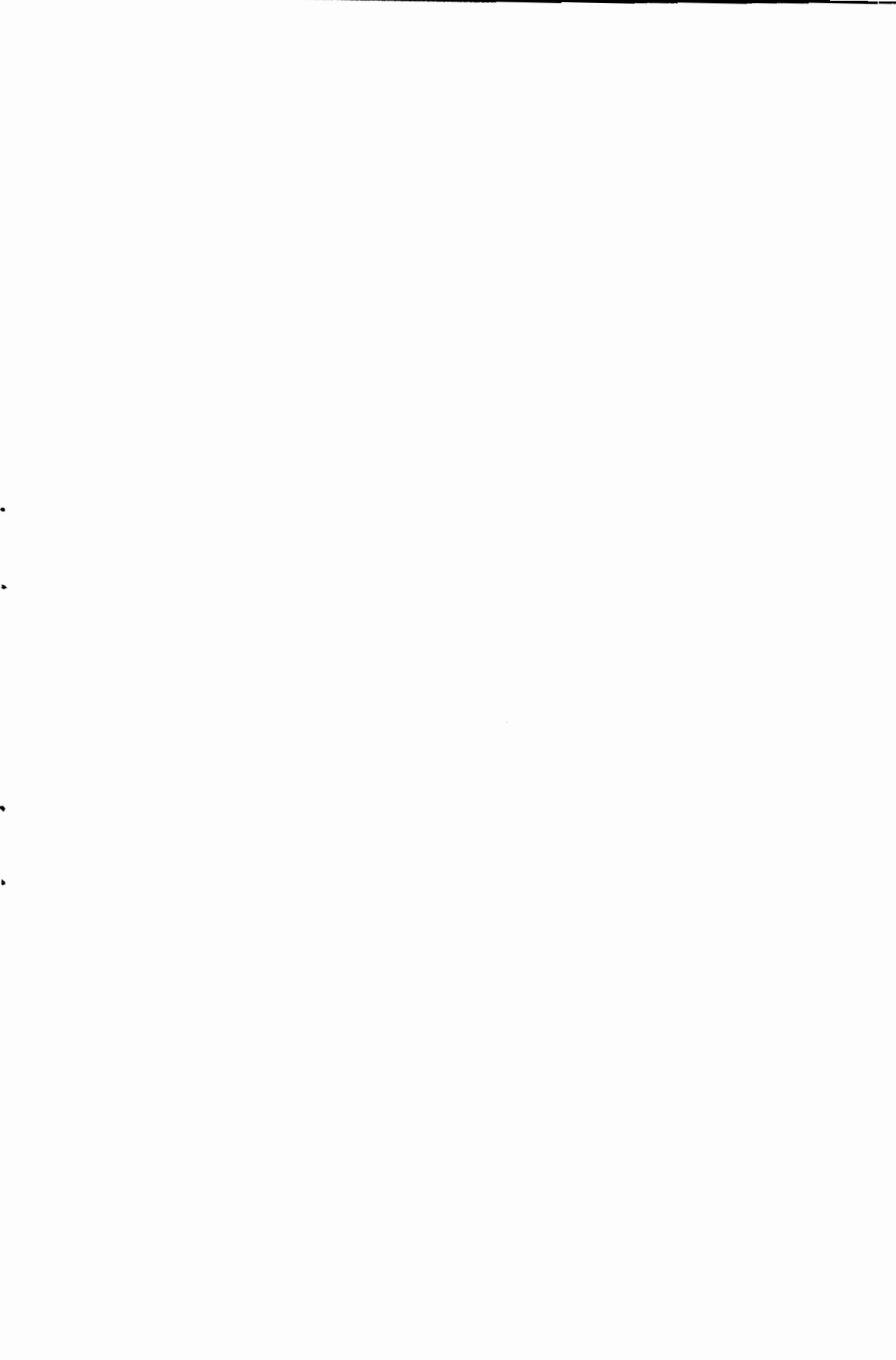
دكتور

هانىء أحمد محاريق

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

٢٠١٢



دور أدوات ادارة التكلفة فى تحقيق فاعلية أليات حوكمة الشركات : دراسة نظرية و ميدانية

مستخلص

يهدف هذا البحث الى ربط الممارسات الادارية لادارة التكلفة بالممارسات الادارية للحوكمة مما يساعد فى تحقيق فاعلية أليات حوكمة الشركات لتحقيق الهدف الاساسى للشركة المتمثل فى زيادة دعم القدرة التنافسية ، وتحليل و تقييم دور بعض الممارسات الادارية لادارة التكلفة و ما ينتج عنها من معلومات فى تحقيق فاعلية أليات نظام الرقابة الداخلية كأحد أليات الحوكمة . هذه الادوات التى تتناولها الدراسة هى التحليل الاستراتيجى للتكلفة ، التكلفة المستهدفة و نظرية القيود. ولقد قام الباحث بعمل دراسة ميدانية على عينة من الشركات المصرية مستخدماً فى ذلك إستمارة إستقصاء أعدت خصيصاً لهذا الغرض. ولقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية الى الدور المهم لأدوات ادارة التكلفة فى تحقيق فاعلية ألية الرقابة الداخلية لتحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة.

١ - مقدمة

اهتزت ثقة المستثمرين وكافة أصحاب المصالح بالأنظمة الرقابية والمحاسبية على أداء الشركات نتيجة للانهيارات والأزمات المالية التى شهدتها العديد من الشركات وأسواق المال والمؤسسات المهنية العالمية خلال السنوات الأخيرة ، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات Corporate Governance وألياتها للخروج من هذا المأزق و منع حدوث مثل هذه الأزمات أو الحد منها فى اقل تقدير ، وذلك من خلال مجموعة من الأليات ، من أبرزها الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وإعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية ذات الصلة ، وكذلك تعزيز دور وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية وبخاصة ما يتصل باستقلالية هاتين الوظيفتين وتشكيل لجنة المراجعة من مجلس الإدارة للإشراف عليهما .

أن مفهوم الحوكمة معنى بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم وذلك عن طريق الإلتزام بتطبيق معايير الإفصاح . إن مفهوم الحوكمة الجديد يعرفها بأنها نظام لإدارة

الشركة بشكل استراتيجى متكامل و رقابتها بشكل شامل وبطريقة موقفية وأخلاقية وملتزمة. وتتوسع الأساليب والأدوات والآليات التى يمكن الاعتماد عليها فى تحقيق أهداف تلك الحوكمة. كما ان التطورات خلال العقدين السابقين فى المحاسبة الادارية أفرزت عددا من أدوات ادارة التكلفة كان لها اثر كبير فى زيادة تدعيم القدرة التنافسية للشركة. ومن جهة اخرى نجد ان من اهم الاهداف التى تسعى حوكمة الشركات الى تحقيقها دعم الميزة التنافسية للشركات وتحسين الاداء و عليه يحاول الباحث ايضاح دور كل اداة من ادوات ادارة التكلفة التى سوف يتناولها البحث فى تحقيق فاعلية آليات الحوكمة .

٢- اطار البحث

١ | ٢ طبيعة المشكلة

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة دعوات وتأكيدات للحاجة إلى حوكمة الشركات وقد عرف (Martin, 2005:10) الحوكمة بأنها نظام يتم بمقتضاه إدارة الشركة بشكل استراتيجى وإدارتها بشكل متكامل ورقابتها بشكل شامل وبطريقة ملتزمة وأخلاقية تلائم كافة المواقف. هذا وانشغل البحث العلمى فى مجالات شتى وكذلك المنظمات المهنية والتشريعية إلى اقتراح وفرض الأساليب والآليات التى تحقق مفهوم الحوكمة على ارض الواقع وتحقق أهدافها فى توجيه وإدارة ورقابة الشركات المساهمة بطريقة استراتيجية وتكاملية وشاملة بما يحقق مصالح كافة الأطراف ذوى المصلحة فى الشركة. وقد صنف (Jensen, 1993 : 833) آليات حوكمة الشركات فى أربع مجموعات وهى:

١- الآليات التنظيمية والقانونية

وهى مجموعة القوانين والتشريعات التى تفرضها الحكومة وتعتبر المراجعة الخارجية الإلزامية من أهم هذه الآليات.

٢- آليات نظام الرقابة الداخلية

وهى التى يتم تصميمها داخل الشركة بهدف مراقبة المديرين وتوجيههم لاتخاذ قرارات فى صالح أصحاب المصلحة بوجه عام، مثل لجنة المراجعة، خطط المكافآت والحوافز، والمراجعة الداخلية.

٣- آليات أسواق المال

وهي مجموعة الآليات الرقابية التي يتم تصميمها خارج الشركة لمراقبة الإدارة لاتخاذ القرارات التي تمكن الشركات من الاستجابة للمنافسة.

٤- شروط المنافسة في سوق المنتجات

تقوم هذه الآليات بوضع القيود على سلوك الإدارة لوضع الشركة في منافسة مع مثيلاتها في السوق وبالتالي تعتبر القدرة التنافسية للشركة أحد آليات الحوكمة.

وتعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمن حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة، ومراقب الحسابات. وتتطوى حوكمة الشركات في جزء منها على آليات محاسبية مثل معايير المحاسبة، والمراجعة، والرقابة الداخلية والخارجية إلى جانب الآليات القانونية والنظامية والمالية (197 : 2001, Denis).

والهدف من آليات الحوكمة هو دفع المديرين نحو العمل على ضبط وشفافية الاداء و موضوعية القياس و التقييم و الالتزام بالقوانين و الاخلاقيات و ذلك بالتالى يودى الى تعظيم قيمة المنشأة من خلال تحسين الأداء المالى للشركة. وبناء عليه فإن آثار آليات الحوكمة تصب عادة فى قيمة الشركة، كما تعكسه أسعار الأسهم، أو فى الأداء المالى لها كما تعكسه التقارير المالية للشركة. هذا بالإضافة الى ان من اهم مبادئ الحوكمة وجود اطار فعال لحوكمة الشركات نجد هذا الاطار اهتم بالجانب التشغيلى واهمل الجانب الاستراتيجى، كذلك يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، الأداء، وحقوق الملكية. واخيرا أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين.

ومن جهة اخرى نجد ان من اهم الاهداف التى تسعى حوكمة الشركات الى تحقيقها دعم الميزة التنافسية للشركات وتحسين ادائها. وهذا يستلزم توفير كافة المعلومات الدقيقة وفي التوقيت المناسب بحيث يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ العديد من القرارات وهذه المعلومات لا تقتصر فقط على ما هو وارد بالقوائم المالية المنشورة وإنما تشمل كافة أنواع المعلومات التى تتدفق داخل الشركة وخارجها والتي أصبح ينظر إليها كأحد الموارد الاستراتيجية.

كذلك تقييم كفاءة وفعالية العمليات عن طريق تقييم الأنشطة والنظم ووسائل الرقابة للتحقق من توافر الفعالية Effectiveness والكفاءة Efficiency ويذهب ذلك التقييم إلى ما وراء السجلات المحاسبية والمالية للحصول على تفهم كامل للعمليات والأنشطة والقرارات لتقييم جودة وكفاية الأداء وتحديد فرص التحسين الممكنة وتقديم التوصيات بشأنها ويتبنى هذا التقييم مفاهيم الجودة الكلية للتحقق من توافر الجودة في عمليات الشركة وقراراتها. وتعتبر ادوات ادارة التكلفة احد المداخل التي تساعد الشركات على التكيف مع البيئة التنافسية حيث تعتبر بمثابة توجة ادارى و محاسبى نحو الرقابة الفعالة لانشطة الشركة من اجل ترشيد استخدام الموارد والتحكم فى الانشطة المستنفذة لهذه الموارد .

ان تحقيق المستوى المطلوب من الحوكمة و قياس مدى تحقيق الرقابة الداخلية لها يحتاج الى نوع من الممارسات و النظم التي تتعلق بالعمليات و التشغيل و ايضا بالبيانات المستخرجة منها .ان الحوكمة تعمل فى ضوء استراتيجيات المنشأة ، وتحقيق الاستراتيجية يتوقف على خطط العمليات و نظم التشغيل و نظم الرقابة. وعليه يثار التساؤل عن دور وأهمية و جدوى تحليل العلاقة بين أدوات ادارة التكلفة و فعالية نظام الرقابة الداخلية كأحد أبعاد نظام الحوكمة فى تحقيق المستوى المطلوب من الحوكمة ؟

٢ | ٢ هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى ربط الممارسات الادارية لادارة التكلفة بالممارسات الادارية للحوكمة مما يساعد فى تحقيق فاعلية أليات حوكمة الشركات لتحقيق الهدف الاساسى للشركة المتمثل فى زيادة دعم القدرة التنافسية . ويتفرع من هذا الهدف الرئيسى الأهداف الفرعية التالية:

- أ - تحليل و تحديد أليات نظام الرقابة الداخلية كأحد أليات الحوكمة.
- ب - تحليل و تقييم دور بعض الممارسات الادارية لادارة التكلفة و ما ينتج عنها من معلومات فى تحقيق فعالية أليات نظام الرقابة الداخلية كأحد أليات الحوكمة و هذه الادوات التي تتناولها الدراسة هى التحليل الاستراتيجى للتكلفة ، التكلفة المستهدفة ، نظرية القيود.

٣ | ٢ منهج البحث

تستخدم المناهج و الاساليب الاتية لتحقيق هدف البحث:

- ١- المسح المرجعى لايجاد الخلفية النظرية التي يستند اليها السؤال البحثى .
- ٢- المنهج الاستنباطى لاشتقاق فروض البحث و اعداد اطاره النظرى .

٣- المنهج الاستقرائي في اختبار الفروض عن طريق استقصاء مدى الفائدة المتوقعة من تطبيق أدوات ادارة التكلفة في فعالية الرقابة الداخلية وبالتالي تحسين مستوى الحوكمة .

٢ | ٤ أهمية البحث

ترجع أهمية هذه الدراسة الى :

أ- يكتسب هذا البحث أهمية من ندرة الدراسات التي تناولت امكانية الاستفادة من المعلومات المتولدة من تطبيق الشركات لادوات ادارة التكلفة في تفعيل أليات الحوكمة و تحقيق أهدافها ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية للشركة وأهمية تطويع وتطوير الدور المحاسبي بعد الانتقادات الشديدة التي وجهت له في الآونة الأخيرة.

ب- من المتوقع ان تؤدي نتائج البحث الى توفير دليل على مدى النفع الناتج من استخدام أدوات ادارة التكلفة مما يشجع ادارات المنشآت على استخدامها بالاضافة الى الغرض الاصلى منها و هي ادارة التكلفة .

٢ | ٥ فروض البحث

يحاول البحث اختبار الفروض الآتية :

الفرض الاول :

يقيس العلاقة بين مدى تطبيق الشركات لادوات ادارة التكلفة كمتغير مستقل ودرجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات كمتغير تابع .
ويمكن تجزئة هذا الفرض الى الفروض الفرعية الآتية :

١ - ان تطبيق الشركات للتحليل الاستراتيجي للتكلفة يساعد في تحقيق فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات .

٢ - ان تطبيق الشركات أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات .

٣- ان تطبيق الشركات لنظرية القيود يساعد في تحقيق فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات .

الفرض الثاني :

يقيس العلاقة بين درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية و تحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة .

الفرض الثالث :

يقيس العلاقة المباشرة بين مدى ممارسة الشركات لأدوات ادارة التكلفة و فاعلية الحوكمة .

٦ | ٢ حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة دور بعض أدوات ادارة التكلفة و ليس كلها في تحقيق فاعلية آلية نظام الرقابة الداخلية كأحد آليات الحوكمة و لا يتطرق الى بقية آليات حوكمة الشركات.

٧ | ٢ خطة البحث

تحقيقاً لأهداف البحث سوف يتم تقسيمه على الوجه الآتي:

اولاً : الدراسات السابقة.

ثانياً : مفهوم وأهمية و آليات الرقابة الداخلية كأحد أركان حوكمة الشركات.

ثالثاً : الممارسات الادارية لبعض أدوات ادارة التكلفة و ما يتولد عنها من معلومات.

رابعاً: دور الممارسات الادارية لادارة التكلفة في تفعيل آليات الرقابة الداخلية و حوكمة الشركات.

خامساً: الدراسة الميدانية .

٣- الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات التي تناولت أدوات ادارة التكلفة

(١) دراسة Cooper & Slagmulder, 1998

أشارت هذه الدراسة الى ان إدارة التكلفة الإستراتيجية تسمح بتكامل نظم إدارة التكلفة بها بحيث لا تتوقف عند حدود المنشأة وإنما تمتد إلى العملاء والموردين ذلك بهدف خفض تكلفة الأنشطة وتحسين الموقف الإستراتيجي والمركز التنافسي للمنشأة . فتحليل سلسلة القيمة يساعد على توفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة وتمثل تلك المعلومات في بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة بالمنشأة، والمنتجات الأكثر ربحية، وبيانات عن مستويات طاقة الأنشطة، ومدى إمكانية زيادة أو تخفيض بعض الأنشطة خلال فترة معينة، وبيانات عن الموارد اللازمة لهذه الأنشطة، والبيانات المتعلقة بالأداء الفعلي للأنشطة. ان توفير المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بأداء الأنشطة ، سير العمليات التشغيلية يلعب دوراً هاماً في رقابة التكلفة و يساعد ادارة المنشأة على تدعيم وتحسين كفاءة العمليات التشغيلية وتحقيق المستوى الملائم في مجال رقابة التكلفة وتقويم الأداء.

تناولت هذه الدراسة تحليل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمقابلة خصائص البيئة التنافسية وتحديد احتياجات التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية لتتلاءم مع متطلبات التخطيط الاستراتيجي وتحقيق ريادة المنشأة في سوق المنتج. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم مقابلة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية احتياجات إدارة المنشأة في ضوء التغيرات الحديثة ومن أهم ما أوصت به الدراسة:

- العمل على تفعيل دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات في تحقيق استراتيجية القدرة التنافسية للمنشأة.
- التركيز على توجيه إستراتيجية زيادة التكلفة والميزة التنافسية في تحقيق موقف تنافسي للمنشأة بالنسبة للمنشآت المنافسة.
- إعداد المعايير في ضوء الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتحقيق الملاءمة والفعالية في مجال رقابة التكلفة وتقويم الأداء.
- ضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت المصرية لتحقيق القدرة التنافسية في ظل تطبيق الاتفاقيات الاقتصادية العالمية.

أن تفاعل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة معاً يؤدي إلى تدعيم وتحسين العمليات و تمد الإدارة بإطار تكاملي لإدارة الأنشطة و تساعد في توفير المعلومات الملاءمة لعمليات التخطيط و الرقابة مما يدعم متخذي القرارات.

تناولت هذه الدراسة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كبديل عن نظام التكاليف التقليدي بهدف تطوير سبل جديدة لإدارة ومراقبة التكاليف. وتوصلت الدراسة إلى ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر أداة دقيقة لإدارة التكاليف وقياسها بكفاءة وخاصة في ظل العولمة والاتجاهات الحديثة نحو شدة المنافسة. كما أوصت الدراسة بضرورة التركيز على تطبيق النظام الجديد كونه يعمل على إعادة تصميم أنشطة المنشأة وذلك بالقضاء على الأنشطة غير الضرورية، وبالتالي إعادة توزيع الموارد على المنتجات بشكل عادل ودقيق. كما ان تحليل مسببات التكلفة يساعد على دقة وموضوعية القياس مما يؤدي إلى إنتاج معلومات تكاليفية للنماذج القرارية الإستراتيجية وينعكس ذلك إيجابياً على إستراتيجية قيادة التكلفة (خفض التكلفة) عن طريق التعبير عن تكلفة المنتجات بشكل يتوافق مع الحقيقية ويقود إلى إظهار حقيقة

المنتجات الخاسرة والرابحة بما يؤدي إلى قرارات إدارية سليمة. ويعتبر تحديد مسببات التكلفة التي تحقق الربط بين الأنشطة وحجم استهلاكها من الموارد هو الدليل والمرشد في التعرف على مدى كفاءة هذه الأنشطة في استخدام الموارد في ظل أهداف المنشأة الإستراتيجية.

(٤) دراسة Austill and kocakulah , 2006

أشارت هذه الدراسة الى أن الحاجة إلى تحسين الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات تسببت في تبنى الشركات للآليات الحديثة لإدارة التكلفة مثل إدارة التكلفة على أساس النشاط والتحسين المستمر للتكلفة وإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة . واعتبر مدخل التكلفة المستهدفة من أفضل ممارسات المحاسبة الإدارية لكونه أسلوب يدعم تطوير المنتجات والتسعير وإدارة الإنتاج وإدارة التكاليف . كما أشارت الدراسة إلى أن الهدف من تطبيق التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج قبل البدء في إنتاجه للوصول إلى الربحية التي تسعى المنشأة لتحقيقها . ويمكن تحقيق أقصى منفعة من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مبكراً في مراحل تطوير المنتج نظراً لكونه مدخل ذو نظرة مستقبلية يتضمن تكامل الأنشطة خلال كافة الوظائف . فالتكاليف المستهدفة يمكن إستخدامها كأداة جيدة للرقابة وتقييم الأداء. حيث تتميز التكاليف المستهدفة بأنها تطبق عند مراحل تخطيط وتصميم المنتجات مما يعنى إمكانية إستخدامها كأداة جيدة للرقابة وبالإضافة إلى كونها أداة مفيدة لتخطيط وخفض التكاليف.

(٥) دراسة Khajovi and Nazemi , 2007

أقترحت هذه الدراسة نمودجا للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط ونظرية القيود ، والقياس المتوازن للأداء ، ونظام الإنتاج الانى لمساعدة إدارة المنشآت على النجاح في ظل الظروف التنافسية لبيئة الأعمال الحديثة ، فمن الضروري الاهتمام بالتطورات الحديثة لممارسات المحاسبة الإدارية. و اشارت الدراسة الى ان تكامل هذه الادوات يساعد في توفير المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بأداء الأنشطة ، سير العمليات التشغيلية ، حجم الطاقة الإنتاجية المستغلة، وتدفق الأنشطة التي تؤدي على الخط الإنتاجي، مما يجعل ادارة المنشأة أكثر مرونة في التعامل مع بيئة الأعمال الديناميكية و بما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية سليمة تساعد على تعظيم قيمة المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية.

(٦) دراسة Kocsoy et.al., 2008

تناولت الدراسة كيفية استفادة الشركات من التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية ومن أهم هذه الأساليب هو التكاليف المستهدفة، خاصة في ظل التطورات السريعة في التكنولوجيا والتغير في توقعات العملاء، وقصر دورة حياة المنتج، وزيادة قوة المنافسة بين الشركات وسعيها نحو تخفيض تكلفة المنتج والجودة العالية. و اوضحت الدراسة 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. فمن الضروري الاهتمام بتدفق المعلومات من داخل المنشأة ومن خارجها مما يدعم متخذي القرارات.

(٧) دراسة Anderson & Dekker, 2009

تناولت هذه الدراسة هيكل ادارة التكلفة و الادوات المستخدمة فى ادارة التكلفة مثل تصميم الهيكل التنظيمى وتصميم العمليات و تصميم المنتجات و ذلك لخلق سلسلة توريد تتسجم مع استراتيجية المنشأة . و توصلت الدراسة الى اهمية تطبيق نظم حوكمة و رقابة تصميم العمليات للاستفادة من الاجزاء المشتركة التى تنتج العديد من المنتجات باستخدام نفس الموارد المتاحة. كذلك اهمية تحسين الاداء فى كل اجزاء سلسلة التوريد حيث يتم دراسة الروابط وعلاقات التداخل بين سلسلة القيمة للمنشأة وسلاسل القيمة لكل من الموردين والعملاء . ويعتبر تحليل أنشطة سلسلة التوريد أداة مفيدة لتوفير المعلومات اللازمة لتنسيق وتكامل الأنشطة سواء داخل أو خارج المنشأة ومما يدعم متخذي القرارات.

ثانيا : الدراسات التى تناولت أليات الحوكمة

(١) دراسة Goodwin & Seow, 2002

هدفت هذه الدراسة الى ايضاح تأثير آلية حوكمة الشركات على جودة التقارير ودور المديرين المراجعين فى ذلك بالتطبيق على الوحدات الإقتصادية وقد توصلت الدراسة إلى أهمية دور المراجعة الداخلية و لجان المراجعة فى عملية الحوكمة وفى تحقيق جودة التقارير المالية بالإضافة إلى أهمية القواعد الاخلاقية فى ذلك .

(٢) دراسة Brown & Caylor, 2004

ركزت الدراسة على دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات وأدائها وذلك من خلال وضع مقاييس عديدة لحوكمة الشركات التى تم الحصول عليها من خدمات حملة الاسهم وتشمل هذه المقاييس

محصلة قياس ٥١ عامل على ٨ فئات للحوكمة ، المراجعة ، مجلس الإدارة ، اللائحة الداخلية ، مدير التعليم ، المدير التنفيذي للتعويضات ، حقوق الملكية ، والممارسات المتقدمة ، و تم الربط بين فئات الحوكمة الثمانية ومقاييس الأداء الستة المعتمدة من معهد جو للإدارة ، وقامت الدراسة على الربط بين نتيجة الحوكمة وبين كل متغير أساسى بإستخدام معامل ارتباط بيرسون وسبيرمان وتم ترتيب نتائج الحوكمة من الافضل إلى الاقل حوكمة وخلصت الدراسة الى أن الشركات الى تتمتع بمستوى حوكمة أفضل نسبياً أكثر ربحية وأكثر قيمة وتدفع أموالاً أكثر لحملة الأسهم ، كما أن رسوم الأستشارات التى تدفع للمراجعين الخارجيين أقل من الأتعاب التى تدفع لهم وهذا مرتبط بشكل كبير بضعف الأداء للشركات .

(٣) دراسة Core et.al., 2005

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين الحوكمة وعائد الأسهم ، حيث تم فحص الأداء التشغيلي للشركات وتوقعات المستثمرين ، وقد شملت العينة الأساسية للدراسة كل الشركات التى لها دليل الحوكمة ، وتم إستخدام معامل ارتباط بيرسون لدراسة العلاقة بين دليل الحوكمة وخصائص الشركات محل الدراسة ، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التى تعانى من ضعف فى حقوق حملة الأسهم يؤدي الى ضعف الاداء التشغيلي لها ، بينما أخطاء توقعات المحللين والاعلان عن توزيعات الأرباح لا تعطى مؤشراً على ضعف الأداء كما أوضحت الدراسة بأن فرضية الحوكمة الضعيفة لاتكون سبباً فى تحقيق عوائد قليلة الاسهم .

(٤) دراسة Staciokas & Rupsys., 2005

هدفت هذه الدراسة الى تفهم التصورات المختلفة لوظائف المراجعة الداخلية ، لاستكشاف تأثير تقنيات المعلومات Information Technologies علي المراجعة الداخلية ، بالإضافة إلى تحليل الفوائد المحتملة Potential Advantages لاستخدام المراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات. وتوصلت إلى أن التغيرات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات والمخاطر التي تتعرض لها الشركات قد أثرت كثيراً علي وظائف المراجعة الداخلية ، مما يتطلب تطوير وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها احدي العناصر الأساسية في الحوكمة الجيدة لمسايرة تلك التغيرات .

(٥) دراسة Frank Yu, 2006

ركزت دراسة Frank Yu على توضيح " آليات تأثير حوكمة الشركات على إدارة الأرباح " حيث تم إختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وبين إدارة الارباح ، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التى لها حوكمة داخلية قوية مثل التركيز العالى للملكية وتركيز مجلس الإدارة فى عدد قليل فأنها تقوم بإدارة الأرباح بشكل أكبر ، فى حين أنه فى حالة وجود حوكمة خارجية قوية فأن الشركة تقوم

بإدارة الأرباح بشكل أقل ، وأشارت الدراسة أن إدارة الأرباح ليست المحرك الرئيسي بين طرفي الملكية والحوكمة .

(٦) دراسة Larry et.al., 2007

ركزت الدراسة على دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وعلاقتها كآلية هامة بآليات الحوكمة الأخرى ومنها المراجعة الداخلية وعلاقة المراجع الداخلي بلجنة المراجعة وكذا مراقب الحسابات وعلاقتها بلجنة المراجعة مع التركيز على أهمية تدفق المعلومات بينهم وقد توصلت الدراسة الى أهمية الدور المهم للجنة المراجعة لتفعيل حوكمة الشركات مع التركيز على معايير إختيار أعضاء اللجنة وضوابط عملها .

(٧) دراسة شحاته، ٢٠٠٨

هدفت هذه الدراسة الى أستكشاف مدى توافر المتطلبات المهنية لمراجعة مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بقواعد الحوكمة ، وتوصلت الدراسة الى انه لم تتناول الإصدارات المهنية خدمة مراجعة إفصاحات الادارة عن مدى التزامها الحوكمي مباشرة وإنما تناولتها في خلال خدمات التصديق والتوكيد المهني ، وجاءت ردود عينة الدراسة من مراقبي الحسابات لتؤكد صحة معظم متطلبات التكاليف بهذه الخدمة وادائها والتقرير عن أعمالها. وأكدت الدراسة أن الأصدارات المهنية الخاصة بخدمات التصديق والتوكيد المهني لم تقدم نماذج محددة لتقرير الإدارة عن مدى التزامها الحوكمي وكذلك لتقرير مراجعة افصاحات الادارة التي يتضمنها تقريرها وقد قامت هذه الدراسة بتقديم نموذج مقترح لتقرير الادارة وآخر لتقرير مراقب الحسابات عن مراجعة تقرير الادارة عن مدى ألتزامها بقواعد الحوكمة.

(٨) دراسة مصطفى، ٢٠٠٩

ركزت هذه الدراسة على تقييم دور معايير المحاسبة المصرية في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات وتحسين جودة التقارير المالية وتقديم مقترحات التطوير المناسبة وذلك من خلال عينة من التقارير المالية المنشورة للشركات المسجلة في البورصة المصرية ، كما توصلت الدراسة إلى نتائج كان أهمها هو عدم الالتزام الكامل بمتطلبات معايير المحاسبة المصرية ووجود بعض الممارسات المحاسبية العملية المخالفة والتي لا تتفق مع المعايير ، وكذلك وجود قصور في التقارير المالية الناتجة من الممارسات العملية بما لايفي بمتطلبات حوكمة الشركات نتيجة القصور في معايير المحاسبة المصرية ومما يستدعى ضرورة تحسين وتطوير هذه المعايير .

(٩) دراسة Alexandre et al., 2010

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من توافر المحددات الداخلية لحوكمة الشركات كاللجان الداخلية وتقييم التطبيق الأختياري لقواعد الحوكمة في الشركات البرازيلية في الفترة من ١٩٩٨ إلى ٢٠٠٤

وذلك بالتطبيق على الشركات المساهمة الكبيرة . وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن هناك تزايد كبير في مستوى تطبيق قواعد الحوكمة ، ولكن هناك مجالات أخرى و أكبر للتحسين ، وان هناك عدم تجانس كبير بين الشركات البرازيلية في المستوى المطبق من أليات وقواعد الحوكمة، وأن الألتزام الاختياري بقواعد الحوكمة وضع قيود ومتطلبات جديدة علي الشركات ترتبط ايجابيا بمستوى الحوكمة المطبق، وأن تخفيض أو عدم استخدام الأسهم التي ليس لها حق التصويت طور من ممارسات الحوكمة المطبقة.

(١٠) دراسة Tucker, 2011

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة فى ضوء إهتمام المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، أجريت الدراسة على عينة عشوائية من الشركات الصناعية فى الولايات المتحدة . وتوصلت الدراسة إلى أن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة فى الشركات تؤثر على كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية ، بيئة الرقابة وتقدير الخطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والإتصالات والمراقبة . هذا بالإضافة أن معيار (SAS 94) يتطلب من المراجع ضرورة الحصول على فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة ، كما جاء فيها أن على المراجع تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة الداخلية عند الحد الأدنى وتنفيذ الإختبارات الجوهرية ، وقيام المراجع بالتخطيط للإختبارات الجوهرية فقط ، يحقق رضا المراجع نتيجة فاعلية هذا المنهج .

خلاصة الدراسات السابقة :

يمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة فيما يلى :

- أن تفاعل أدوات ادارة التكلفة معاً تمد الإدارة بإطار تكاملي لإدارة الأنشطة و تساهم فى توفير المعلومات المالية وغير المالية اللازمة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة وتدعيم وتحسين العمليات مما يدعم متخذي القرارات.
- يلعب تحليل سلسلة القيمة باعتبارها إحدى أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية دوراً هاماً في تدعيم وتحسين كفاءة العمليات التشغيلية وتحقيق المستوى الملائم في مجال رقابة التكلفة وتقويم الأداء.
- من الضروري الأخذ بالتوجه الخارجى لعمليات المنشأة أى إمتداد نظام المعلومات ليشمل المعلومات الداخلية والخارجية بحيث يعتبر وسيلة لإتاحة المعلومات المالية وغير المالية لمتخذي القرارات لتحقيق الكفاءة والفعالية في مجال تدعيم وتحسين العمليات التشغيلية و تخطيط و رقابة التكلفة وتقويم الأداء.

● العمل على تفعيل دور أدوات إدارة التكلفة باعتبارها نظاما للمعلومات مما يجعل إدارة المنشأة أكثر مرونة فى التعامل مع بيئة الأعمال الديناميكية و يساهم فى فاعلية عمليات التخطيط و الرقابة ، و بما يودى إلى اتخاذ قرارات إدارية سليمة تساعد على تعظيم قيمة المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية.

● نظام التكاليف المستهدفة يوفر أداة دقيقة لإدارة التكاليف وقياسها بكفاءة مما يعنى إمكانية إستخدامها كأداة جيدة للرقابة بالإضافة إلى كونها أداة مفيدة لتخطيط وخفض التكاليف.

● يلاحظ ان بعض الدراسات السابقة دراسات نظرية ، كما أن هذه الدراسات تناولت بعض آليات حوكمة الشركات دون الآليات الأخرى مثل جودة النظم المحاسبية و التى تتضمن أدوات إدارة التكلفة، التزام الشركة بمعايير المحاسبة المحلية والدولية و اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.

● أكدت بعض الدراسات السابقة والتي تتعلق بحوكمة الشركات على أهمية حوكمة الشركات لزيادة الأرباح وهى ناتجة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتحسين جودة المنتجات و الإدارة الجيدة للتكلفة.

و أهم ما يميز الدراسة الحالية أنها تطرقت الى الربط بين الممارسات الادارية لأدوات إدارة التكلفة بالممارسات الادارية للحوكمة ووجهت الاهتمام إلى دور المعلومات التى افرزتها أدوات إدارة التكلفة فى تحقيق فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات .

٤- دور أدوات إدارة التكلفة فى تحقيق فعالية آلية نظام الرقابة الداخلية كأحد آليات الحوكمة :

تعد حوكمة الشركات أداة كفيلة بتوفير اكبر قدر من المعلومات ذات الجودة العالية . حيث إن من أهم الأهداف المبتغاة من وراء تطبيق مفهوم حوكمة الشركات هو أن تتولد الثقة فى جودة و شفافية المعلومات ، و هذه الجودة تبنى على مجموعة من المعايير التى يمكن الوصول إليها من خلال أدوات حوكمة الشركات ، فهذه الأخيرة تضمن المصدقية و الموثوقية للمعلومة بالإضافة إلى توافرها فى الوقت المناسب و بناء على ذلك يمكن لحوكمة الشركات تحقيق مختلف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات الاستثمارية. ولقد تزايدت الأهمية الخاصة بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات خاصة فى ظل العولمة الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة بين جميع الشركات.

وتعتبر الرقابة الداخلية ركيزة هامة من ركائز منظومة حوكمة الشركات واحدي آلياتها الأساسية التي تسهم في تحقيق مفهوم الحوكمة على أرض الواقع وتحقق أهدافها في توجيه وإدارة ورقابة الشركات بطريقة استراتيجية وتكاملية وشاملة بما يحقق مصالح كافة الأطراف ذوى المصلحة. ولا شك أن الربط بين آلية الرقابة الداخلية كاحد أليات حوكمة الشركات والممارسات الادارية لادارة التكلفة تعمل بالدرجة الأولى على حسن الأداء التشغيلي و تفعيل ودعم القدرة التنافسية للشركة وزيادة قيمتها السوقية .

أولاً : مفهوم الحوكمة و أهميتها و اهدافها

لا يوجد على المستوى العالمي تعريف موحد متفق عليه لمفهوم حوكمة الشركات فقد عرف (Demirag, et al., 2000 : 341) حوكمة الشركات بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح ، من خلال الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة ، وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف الأخرى. ونجد ان هذا المفهوم يهتم بالممارسات والكيفية التي يتم بها ضبط أداء الشركات ورفع كفاءتها ومجموعة التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها، ومعالجة المشكلات الناجمة عن ذلك، والعلاقة بين الجهات التي تحكم عمل الشركات من الداخل والخارج.

وقد عرف (Hitt, et.al., 2011:308) حوكمة الشركات بأنها " تمثل العلاقات بين أصحاب المصالح ، والتي تستخدم لتحديد الاتجاه الاستراتيجي للشركة والرقابة على أدائها وان حوكمة الشركات في جوهرها تهتم بتحديد طرق لضمان اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركة بشكل فعال. ونجد ان هذا المفهوم يركز على أهداف الشركة ، ورسم الاتجاه الاستراتيجي لها ، للسيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والاستعداد لمواجهة متغيرات البيئة الخارجية والتكيف معها وذلك لتحقيق مطالب أصحاب المصالح ، وضمان بقاء الشركة.

أ - أهمية حوكمة الشركات

يتضح من خلال المفاهيم السابقة أن حوكمة الشركات مهمة بلآليات و الاساليب التي من خلالها يمكن ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمنشأة لصالح مساهميها. وبناء على ذلك يجب على الادارة البحث عن أفضل الاستراتيجيات، والتي تعود بالفائدة على المساهمين و تضمن المنفعة للمستثمرين.

ويمكن أن نحدد أهمية حوكمة الشركات فيما يلي: (نصر & شحاته ، ٢٠٠٣ : ٢٣-٢٤)

- تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة.
- مساعدة الشركات على جذب الاستثمارات و زيادة قدرتها التنافسية.
- ضمان وفاء الشركة بالتزاماتها، وضمان تحقيق أهدافها بشكل قانوني واقتصادي.
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائيا.
- ضمان تحقيق النزاهة والحياد و الاستقامة لكافة العاملين في الشركة.
- توفير معلومات عادلة و شفافة لكافة الأطراف ذات العلاقات المرتبطة بالشركة.

ب - أهداف حوكمة الشركات

يمكن أن نلخص أهداف حوكمة الشركات من خلال العناصر الآتية: (Maureen, 2004:44)

- تحسين القدرة التنافسية للشركات وزيادة قيمتها.
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الشركات وتدعيم المساءلة المحاسبية.
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي للشركات.
- تعميق وتعزيز ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتعارف عليها.
- التنبؤ بالمخاطر المتوقعة وإدارتها.
- تعظيم الأرباح وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.

ج - آليات حوكمة الشركات

يمكن تقسيم مجموعة آليات حوكمة الشركات إلى مجموعتين (Manpreet,et.al.,2009:8)

- المجموعة الأولى: تشمل مجموعة الآليات التي تحقق الرقابة والسيطرة علي أداء الشركة ذاتها ، مثال ذلك مدي التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية، ومدي قوة إدارة المراجعة الداخلية داخل الشركة ، وقوة واستقلال لجنة المراجعة ، بالإضافة إلي درجة اعتماد الشركة علي التكنولوجيا المتطورة في إنتاج المعلومات المحاسبية .
- المجموعة الثانية: تشمل مجموعة الآليات التي تحقق الرقابة والسيطرة علي أداء المراجع الخارجي مثال ذلك مدي استقلال المراجع ودرجة التزامه بتطبيق معايير المراجعة السارية ، وضرورة التغيير الإلزامي للمراجع بصفة دورية بالإضافة إلي مدي تقديمه لخدمات الاستشارات المهنية للشركة محل المراجعة .

ثانيا : الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات

تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الشركات، و ازدادت أهميتها أكثر بعد الانهيارات المالية لكبريات الشركات في العالم، حيث اصبحت التشريعات تركز عليها وتعطي لها أهمية بالغة لما لها من دور كبير في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما ركزت هذه التشريعات على الارتباط الذي ينبغي أن يكون بينها وبين المراجعة الخارجية، لما لهذه الأخيرة من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات.

أ- مفهوم الرقابة الداخلية

عرفت لجنة حماية المنظمات (COSO) Committee Of Sponsoring Organizatios المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نظام الرقابة الداخلية بأنه " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة من أجل توفير ضمان معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنشأة وكفاءة وفعالية العمليات، و توفير الثقة فى المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها والالتزام بالقوانين والنظم. (COSO,2011:1)

ويتضمن مفهوم الرقابة الداخلية خمسة مكونات وهي: (Boynton.et.al.2001:329)
أولا : بيئة الرقابة : وتشمل التصرفات والسياسات والاجراءات التى تعكس الاتجاه العام للادارة العليا ، والمديرين والملك بخصوص الرقابة وأهميتها (Loebbecke & Arens,2000:292)
وتتكون بيئة الرقابة من العناصر الآتية(118 : 2003 : Beasley . et .al) الالتزام بالكفاءة و النزاهة والقيم الاخلاقية ، لجنة المراجعة ، فلسفة الادارة ونظام التشغيل ، الهيكل التنظيمي ، تحديد الصلاحيات والمسئوليات .

ثانيا: تقدير المخاطر : إن المخاطر تعبر عن عدم التأكد المحيط بالأنشطة وتحتاج أى منشأة إلى عمليات منظمة للتعرف على المخاطر ووضع وسائل الرقابة الكافية لتدنية أى عوائد سلبية ناتجة عنها في الغالب تواجه كافة المنشآت مخاطر داخلية واخرى خارجية (Wilkinson . et.al.,2000:240) التى يمكن ان تؤثر عكسياً علي قدرتها علي تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات قوائمها المالية ، ويجب ان تقوم الادارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر واحتمالات حدوثها ، وطرق اداراتها .

ثالثا : المعلومات والاتصالات : يوفر نظام المعلومات الفعال المدخل الملائم لتحديد الطرق التى تسجل كافة العمليات المالية علي اساس زمنى مناسب وبتفصيل كاف للسماح بالتبويب الصحيح للتقرير المالي بجانب قياس وعرض العمليات المالية بشكل صحيح والافصاح عنها في القوائم

المالية ، وفي تقييم مدي ملاءمة نظام المعلومات ، فإنه ينبغي ان يؤخذ في الحسبان الحصول على المعلومات الداخلية والخارجية وتزويد الادارة بالتقارير عن أداء المنشأة ومدي تحقيقها للاهداف .

رابعاً: الانشطة الرقابية : وهي السياسات والاجراءات فضلاً عن بيئة الرقابة التي وضعتها الادارة لتحقيق اهداف الوحدة والتي تساعد علي التأكد من القيام بالانشطة الضرورية للتعرف علي الاخطار عند تحقيق اهداف المنشأة ، وكذلك تصمم الانشطة الرقابية لمنع واكتشاف الاخطاء في البيانات والمعلومات المحاسبية والمساهمة في توثيق وتقوية نظام المعلومات المحاسبية (Konrath, 2004 : 211)

خامساً : المتابعة : وتعنى التقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لتحديد ما اذا كانت تعمل كما هو مخطط وتحديد مدي الحاجة لاجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف الداخلية ، فقد تصبح اجراءات الرقابة مع مرور الوقت غير مناسبة ويضعف الالتزام بها فالمعلومات اللازمة لاجراء التقييم والتحديث تأتي من مصادر مختلفة تشمل دراسة واقع الرقابة الداخلية ، والتقارير الاستثنائية عن أنشطة الرقابة ، والتغذية المرتدة فضلاً عن تقرير مراقب الحسابات .

ب - أهداف و أهمية الرقابة الداخلية

- تنشأ الرقابة الداخلية لأجل تقديم ضمان معقول فيما يخص التحقق من الأهداف الآتية:
- الفعالية وكفاءة العمليات واستخدام الموارد بشكل امثل وتحقيق اقصى عائد ممكن منها.
- ضمان صحة ومصداقية المعلومات لكي تتمكن الادارة من الاعتماد عليها.
- حماية الاصول من المخاطر.
- احترام القوانين والتشريعات.

و يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.

ان اهمية نظام الرقابة الداخلية يتمثل في انه أحد أهم وسائل الإدارة لتقييم أنظمة المنشأة لمعرفة ما إذا كانت الموارد المتاحة تحت تصرفها تستغل بكفاءة وفاعلية نحو تحقيق الأهداف المرجوة وفقاً للمعايير الموضوع. كما يلعب دوراً مهماً في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدي الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل

عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة. كما انه أداة تمكن من تحقيق الاهداف المتعلقة بفعالية وكفاءة العمليات التشغيلية وتوفير الثقة فى المعلومات و المساهمة في تحقيق أهداف الحوكمة.

ومما سبق يمكن استخلاص ما يلي :

- ان الرقابة الداخلية عملية عبارة عن سلسلة من الأعمال التي تتخلل أنشطة المنشأة وتلائم الطريقة التي تسير بها الإدارة الاعمال.
- تمارس الرقابة الداخلية من قبل الأشخاص وعلي كافة المستويات وهذا يعنى ان الأفراد في كل مستوي من مستويات المنشأة يؤثرون في الرقابة الداخلية فهي تتأثر بمجلس الادارة والإدارة العليا وبقية الأفراد في المنشأة ، فالافراد هم الذين يضعون أهداف المنشأة ويضعون آليات للرقابة علي إنجازها . (COSO, 2011 : 2)
- الرقابة الداخلية الفعالة تمكن المنشأة من تحقيق أهدافها في المجالات المختلفة سواء التشغيلية وإعداد التقارير السنوية ، والالتزام بالقوانين والتعليمات و حماية الاصول والمحافظة عليها .
- تقدم الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً بشأن تحقيق اهداف المنشأة هذا يعنى انها لا تضمن النجاح التام وذلك بسبب العديد من المحددات التي تتصف بها الرقابة الداخلية . حيث ان هيكل الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة والتي تتكامل معاً لتكون نظام الرقابة الداخلية حيث ان هذا التكامل والترابط ما بين العناصر المذكورة من شأنه ان يحقق اهداف الرقابة ويستجيب بفاعلية الي التغيير في الظروف فنظام الرقابة الداخلية ذو صلة وثيقة بأنشطة تشغيل المنشأة ويتم انشاؤه بالأساس كمطلب أساسي لتسيير أعمال المنشأة . (COSO, 2011: 2-3)

ثالثاً : ادوات ادارة التكلفة التي تحقق فعالية آلية نظام الرقابة الداخلية

تركز إدارة التكلفة على النجاح التنافسي في الأجل الطويل لذلك اهتمت الإدارة الإستراتيجية بالمقاييس غير المالية للأداء باعتبارها مقاييس كمية ووصفية لقياس العوامل التي تؤدي إلى تنفيذ الإستراتيجية وتدعيم أولوياتها . وتكمن مناطق التطوير الحقيقي للأداء المحاسبي في إيجاد رؤية إستراتيجية متكاملة تجمع في طياتها البعدين التكاليفي والمالي بما يتضمن كليهما من مؤشرات مالية وغيرمالية، والسعي لمواكبة احتياجات وتطلعات بيئة الأعمال ، والتي تزداد تعقيداً

بسبب العولمة والتقدم التقني المتنامي، وظهر تقنية المعلومات المتقدمة والتي تركز على العميل ونمو الأسواق العالمية على نطاق كبير. لذلك فإن للمعلومات بصفة خاصة سواء كانت مالية و غير مالية دورًا كبيرًا وحيويًا في وضع معظم الاستراتيجيات الشاملة المناسبة، وتوجيهها وفقًا لاحتياجات إدارة الشركة لكي تعمل لتحقيق استراتيجيات وأهداف المنشأة وتحقيق مصالح كافة الاطراف.

أ - التحليل الاستراتيجي للتكلفة

انبثق عن الاتجاه الاستراتيجي الحديث لأهداف المنشأة أساليب تحليلية جديدة لإدارة التكلفة من بينها أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة. و يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكلفة أحد الأدوات التي يمكن استخدامها لتوليد المعلومات، حيث يوفر هذا الأسلوب معلومات إدارية أفضل تساعد الإدارة على مواجهة الموقف التنافسي للمنشأة، كما يفيد في توجيه اهتمام أكبر لعملية التخطيط الاستراتيجي على مستوى المنشأة. والتحليل الاستراتيجي يركز على فهم الموقف الاستراتيجي للمنشأة والذي يتطلب الإجابة على عدة أسئلة هي:

- ما هي التغيرات التي تحدث في البيئة؟

- كيف تؤثر هذه التغيرات على المنشأة وعلى أنشطتها؟

- ما هي الموارد اللازمة للمنشأة حتى تتمكن من التعامل مع هذه التغيرات؟

ويرى الباحث ان التحليل الاستراتيجي للتكلفة هو "توظيف مجموعة الأدوات التحليلية المتاحة تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكلفة وتحليل الموقف الإستراتيجي بهدف توفير المعلومات المالية والمعلومات غير المالية للإدارة لمساعدتها في عملية التخطيط الاستراتيجي ودعم القدرة التنافسية للمنشأة بهدف تحقيق أو إحراز ميزة تنافسية مستمرة في سوق المنتج".

إن بناء وتحقيق الميزة التنافسية واستمرارها للمنشأة ينبع من تضافر ثلاث أبعاد رئيسية هي البعد السلوكي والتكاليفي والتسويقي ويستهدف منهج التحليل الاستراتيجي للتكاليف تحقيق الأبعاد الثلاثة كما يلي: (عبد الرحمن، ٢٠٠٣ : ١٣١-١٣٢)

البعد السلوكي:

حيث يعتمد تطبيق مفهوم سلسلة القيمة على إدارة العلاقات الخارجية للمنشأة (عملاء - موردين - منافسين) . (Cooper & Slagmuder, 2003 : 23)

ويظهر ذلك في إدارة تكاليف المورد Vendor Costs (أى ما قبل الشراء) بما يساعد المنشأة على الوصول لأفضل التوجهات سواء في تصميم المنتجات الجديدة أو تعديل المنتجات القائمة.

(Liao, 2006: 170) وأيضاً إدارة تكاليف خدمة العملاء Customer Service Costs

(أى ما بعد البيع) بما يساهم فى الإدارة الجيدة لتوليفة من العملاء تحقيق رضاء وولاء العملاء ومن ثم زيادة المبيعات مع الاحتفاظ بالعملاء الحاليين أو جذب عملاء جدد وبالتالي زيادة ربحية المنشأة وأيضاً تأسيس مفهوم سلسلة القيمة على إدارة أنشطة المنشأة عن طريق تحليل قيمة كل نشاط ومن ثم يمكن مقارنة قيمة كل نشاط بالنسبة لإجمالى قيم الأنشطة بما يوفر إمكانية الحكم الموضوعى على نسبة إضافة كل نشاط فى سلسلة القيمة وبالتالي العمل على تطوير الأنشطة التى تضيف للقيمة دون إهدار الوقت فى تطوير أنشطة غير مضافة للقيمة.

البعد التكاليفى:

يعتمد التطبيق الصحيح لتحليل مسببات التكلفة على مفهوم سلاسل القيمة فى تقسيم أنشطة المنشأة إلى مجموعة متتابعة من الأنشطة التى تضيف لقيمة المنتج بهدف تحقيق الربط بين التكلفة وحجم الموارد المستهلكة وبغرض تحديد المركز التنافسى للتكاليف والعمل على زيادة قدرة المنشأة على تحقيق استراتيجية زيادة التكلفة لذلك ركزت الدراسات على إبراز أهمية تحديد عدد متنوع من مسببات التكلفة لتمثل الأساس المناسب لتحديد وتخصيص التكاليف على الأنشطة المختلفة وبالتبعية على المنتجات التى استهلكت تلك الأنشطة. (Morse, etal., 2003: 45) كما يستند استخدام تحليل مسببات التكلفة إلى نتائج تحليل الموقف الاستراتيجى لأنشطة المنشأة بالتعرف على الأولويات المستقبلية التى تحقق استراتيجية تمايز المنتج وطبيعة الأنشطة التى يجب تكريس الموارد لها مستقبلاً، ويمكن هذا الأمر بدورة من تدعيم جهود تخفيض التكلفة وتحقيق سياسات التطوير المستمر فى تخفيض تكلفة بعض الأنشطة غير الضرورية أو ربما بالبحث عن أنشطة أخرى بديلة بالشكل الذى يودى فى النهاية إلى التحكم فى استهلاك الموارد عند حدود التكلفة التنافسية.

البعد التسويقي:

يعتمد تطبيق الموقف التنافسى على نتائج تطبيق سلسلة القيمة، فتحليل الموقف الاستراتيجى الخارجى للمنشأة يعتمد على تقييم التهديدات/الفرص الخارجية فى السوق وهذا ما تعكسه النظرة الخارجية لمفهوم سلاسل القيمة. كذلك يعتمد تحليل الموقف الاستراتيجى الداخلى على تقييم نقاط القوة والضعف داخل المنشأة وهذا ما تقدمه النظرة الداخلية لمفهوم سلسلة القيمة من خلال

استخدام فكرة مصفوفات (التحديات والفرص ونقاط الضعف والقوة) والهدف الرئيسي لتحليل الموقف الاستراتيجي لا يقف عند حد تحليل نقاط القوة والضعف داخل أو خارج المنشأة وإنما ينبغي أن يصل الهدف إلى دعم القدرة الاستراتيجية للإدارة عند تحديد المركز السوقي الاستراتيجي واختيار الاستراتيجية المناسبة لتمييز المنتج.

● دور التحليل الاستراتيجي في تفعيل آلية الرقابة الداخلية

يبرز التحليل الاستراتيجي للتكلفة نوعية من المعلومات تساهم بدرجة كبيرة في تفعيل دور الية الرقابة الداخلية و مساعدة الادارة العليا في مراقبة المديرين وتوجيههم لاتخاذ قرارات في صالح أصحاب المصلحة بوجه عام بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات و يحقق اهداف الحوكمة والتي تتمثل في الاستغلال الامثل لأموال المستثمرين و المساهمين و التأكد من ان الادارة العليا على تعظيم قيمة المنشأة كما يحقق مبدأ الافصاح و الشفافية في المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال المنشأة. و تتمثل هذه المعلومات في :

١- توفير معلومات عن إستغلال الموارد المتاحة وذلك من خلال توزيع الموارد طبقاً لقائمة الأولويات التي يتم إعدادها بعد ترتيب الأنشطة من حيث الأهمية وبما يتفق مع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

٢- توفير معلومات تساعد الإدارة العليا على التعرف على عوائد / تكاليف كل نشاط.

٣- توفير معلومات عن الطاقات العاطلة لدى إدارة المنشأة: وذلك من خلال ما يوفره هذا المدخل من قياس كفاءة وفاعلية أنشطة المنشأة، وتوفير المعلومات اللازمة عن الموارد المستهلكة في أداء الأنشطة وتحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة. كما أن تحديد الجزء غير المستخدم من موارد كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة بالمنشأة يعكس مقدار فرص التطوير المتاحة أمام المنشأة من إستغلال ذلك الجزء غير المستخدم في تحقيق مزايا في المستقبل بزيادة الناتج من المخرجات التي تزيد التدفقات النقدية الداخلة ومن ثم زيادة ربحية المنشأة. (Cooper & Kaplan, 1992: 12)

٤- توفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة وتتمثل تلك المعلومات في بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة بالمنشأة، والمنتجات الأكثر ربحية، وبيانات عن مستويات طاقة الأنشطة، ومدى إمكانية زيادة أو تخفيض بعض الأنشطة خلال فترة معينة ، وبيانات عن الموارد اللازمة لهذه الأنشطة، والبيانات المتعلقة بالأداء الفعلي للأنشطة.

٥- توفير معلومات تقييم الأنشطة الجديدة أو المستحدثة والتي يمكن أن تساعد على تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة، وتزيد من قدرتها التنافسية في البيئة الحالية.

٦- توفير معلومات عن قدرة المنشأة على إعادة هيكلة تكنولوجيا الإنتاج وإدخال وإحلال النظم الصناعية عالية التقنية حيث تمتلك هذه النظم من الخصائص ما يدعم الجودة العالية وخفض التكلفة والاستخدام الأفضل للموارد المحدودة، بالإضافة إلى خفض وقت التصميم والتشغيل ومرونة خطوط الإنتاج.

٧- معلومات ملائمة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية .

٨- معلومات عن تكلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنشأة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة و التي بها يمكن تصور إستراتيجية المنشأة وتحسين أدائها مستقبلياً.

ب - اسلوب التكلفة المستهدفة

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم أحد أساليب تخطيط الإنتاج التي تركز على المنتجات التي تحتاج إلى عمليات إنتاجية مستقلة كما تتميز بقصر دورة حياة المنتج. وهي تمثل الاسلوب المناسب لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، و هو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج ويمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج. وهي أسلوب يهدف إلى خفض تكاليف دورة حياة المنتج الجديد مع الأخذ في الاعتبار التأكد من الجودة والصلاحية والمتطلبات الأخرى التي يريدها العملاء خلال دراسة كل الأفكار المحتملة لخفض التكلفة عند تخطيط المنتج وعند مرحلة البحوث والتطوير وفي المرحلة التجريبية للإنتاج مع الأخذ في الاعتبار أن التكلفة المستهدفة لا تعتبر أسلوب لخفض التكلفة فقط بل ينظر إليها على أنها جزء من نظام إداري شامل لاستراتيجية الأرباح. (Kato, 1993: 36)

التكلفة المستهدفة يمكن النظر إليها من عدة زوايا هي:

- التكاليف المستهدفة مدخل للتخطيط الإستراتيجي فهي تساعد في خلق مستقبل تنافسي للمنشأة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة من السوق حيث يتم تصميم وتصنيع المنتجات التي تقابل السعر الذي يمكن به تصريف المنتجات بنجاح في السوق.

- التكاليف المستهدفة يمكن إستخدامها كأداة جيدة للرقابة وتقييم الأداء. حيث تتميز التكاليف المستهدفة بأنها تطبق عند مراحل تخطيط وتصميم المنتجات مما يعنى إمكانية إستخدامها كأداة جيدة للرقابة وبالإضافة إلى كونها أداة مفيدة لتخطيط وخفض التكاليف.
- التكاليف المستهدفة نظام لتحسين وتطوير الفكر الإدارى للمنشأة حيث يساعد التطبيق العملى لمدخل التكاليف المستهدفة على إستخدام الطرق الإدارية العلمية.
- التكاليف المستهدفة تناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير، وسرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.

● دور التكلفة المستهدفة فى تفعيل آلية الرقابة الداخلية

- تبرز التكلفة المستهدفة نوعية من المعلومات سواء كانت تلك المعلومات مالية او غير مالية تساهم بدرجة كبيرة فى تفعيل دور الية الرقابة الداخلية و مساعدة الادارة العليا فى إدارة المنشأة بكفاءة و فى مراقبة المديرين وتوجيههم لاتخاذ قرارات فى صالح أصحاب المصلحة بوجه عام بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات و يحقق اهداف الحوكمة و التي تتمثل فى تحقيق رغبات العملاء، تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة و زيادة فرص النمو وتحقيق الربحية و خلق مستقبل تنافسي قوي للشركة. و هذه المعلومات تتمثل فى :
- 1- معلومات ملائمة عن رغبات واحتياجات العملاء ويتم الاستعانة بتلك المعلومات فى تخطيط وتصميم المنتج وهندسة التكلفة لتحقيق مستوى معين من التكاليف التنافسية.
 - 2- ترشيد استخدام الموارد للوصول إلى التكلفة الحقيقية والمستهدفة من المنظور الداخلي مع الأخذ فى الاعتبار تأثيرات البيئة الخارجية متمثلة فى إمكانيات الموردين و المنافسين واحتياجات العملاء وهو ما يدعم المنظور الاستراتيجي لإدارة التكلفة.
 - 3- معلومات عن الخصائص الوظيفية للمنتج عبرمراحل الانتاج المختلفة والتي يتطلبها العميل.
 - 4- معلومات عن إمكانية خفض التكاليف أثناء عمليات تصميم المنتج .
 - 5- معلومات تشمل وظائف المنتج الممكنة لتلبية إحتياجات العملاء والتكلفة المقابلة لكل وظيفة وكذلك معلومات عن كافة المكونات والأجزاء والمواد الخام الداخلة فى تصنيع المنتج أو تلك التي يمكن أن تدخل فى تصنيعه.

٦- معلومات عن عدد الأجزاء الجديدة المستخدمة في إنتاج المنتج؟ وهل يمكن إستبدال بعضها بأخرى نمطية أقل تكلفة؟ بما يحقق في النهاية تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة وخصائص المنتج الفنية.

٧- معلومات عن إحتياجات العملاء في شكل خصائص ومتطلبات يرغب العملاء في توافرها في المنتج مع بيان الأهمية النسبية لكل خاصية من وجهة نظر العميل على أن يتم الربط بين المعلومات الناتجة عن كل تحليل عن طريق ترجمة خصائص ومتطلبات العملاء إلى وظائف وأجزاء يجب أن يتضمنها تصميم المنتج. (Ansari & Bell, 1997: 13)

٨- توفير المعلومات الخاصة بالمنتج من داخل وخارج المنشأة وتشمل المعلومات مواصفات المنتج، التصميم التفصيلي، الإنتاج، التسويق ومعلومات تكاليفية مثل نقاط الضعف داخل العملية الإنتاجية.

٩- معلومات عن السعر الذي يحدده ظروف المنافسة وعن الربح المستهدف التي ترغب الإدارة في تحقيقه .

١٠- توفير المعلومات المناسبة التي تساعد الإدارة على تفهم وإدارة التكاليف خلال دورة حياة المنتج والتي بموجبها يمكن لمتخذي القرارات تحديد وتحليل وتفهم أسباب تحقق تكاليف الإنتاج.

ج - نظرية القيود

في ظل الطلب المتزايد على منتجات ذات جودة عالية إلى جانب المنافسة المتزايدة بدأت المنشآت بالاهتمام ودراسة الطاقة الإنتاجية وكيفية استخدام بعض الموارد التي تتسم بالندرة بوصفها تتمثل محددات على تلك المنشآت والتي بسببها لم تتمكن المنشآت من مقابلة كل الطلب على منتجاتها في السوق، لذلك ظهرت الحاجة لاستخدام أساليب تقرر كيفية استخدام هذه الموارد على نحو أمثل فظهر نظام تخطيط الإحتياجات من الموارد وكذلك نظام الإنتاج الوقت المحدد (JIT) Just-in-time . وصولاً إلى نظرية القيود التي عرفت بأنها مدخل إداري يتجه نحو تعظيم الربح في الأجل طويل من خلال إدارة تهتم بمعالجة الاختناقات التنظيمية أو الموارد النادرة. (Hilton, 2004: 224)

وهدف نظرية القيود تحسين ورفع كفاءة موارد القيد إلى أفضل مستوى بهدف استغلال طاقات موارد القيد وتعظيم ربحيته، فضلاً عن هدف تخفيض التكاليف الناتجة عن سوء استخدام موارد القيد بهدف ضمان خدمة العملاء. وهذه النظرية مبنية على أن هدف أى منشأة هادفة للربح هو تعظيم العائد من التشغيل والعمليات والقرارات وأن مخرجات المنشأة وإنتاجياتها تتوقف على عدد

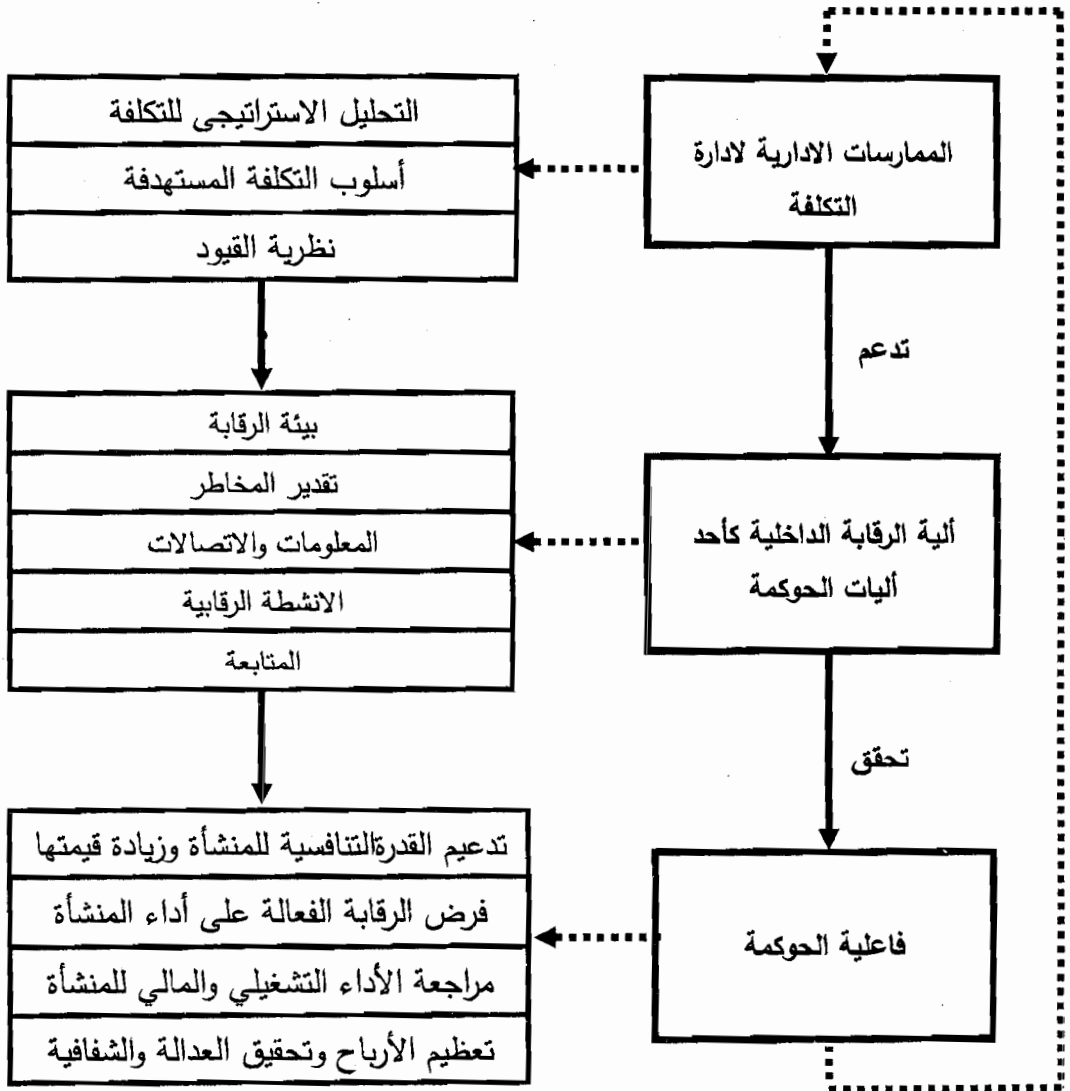
وأثر القيود والإختناقات التي في نظامها التشغيلي والتسويقي والإداري وأنه لاتوجد منشأة خالية من القيود.ولكن مع وجود قيد واحد فقد يقل أثره إذا حاولت المنشأة إزالته.(هلال، ٢٠١٢: ١٢٨) حيث تعتبر القيود فرصاً للتحسين لأنها تحدد أداء النظام وبالتخلص منها يتم تحسين الأداء..

● دور نظرية القيود في تفعيل آلية الرقابة الداخلية

تبرز نظرية القيود نوعية من المعلومات تساهم بدرجة كبيرة في تفعيل دور الية الرقابة الداخلية و تساعد الادارة العليا في زيادة عائد العمليات الداخلية مما يؤثر زيادة ربحية المنشأة و تفيد في الاستغلال الافضل لموارد وطاقات المنشأة اتخاذ قرارات في صالح أصحاب المصلحة بوجه عام بما يتناسب ومتطلبات حوكمة الشركات و يحقق اهداف الحوكمة والتي تتمثل في الاستغلال الامثل لأموال المستثمرين و المساهمين و التأكد من ان الادارة العليا على تعظيم قيمة المنشأة كما يحقق مبدأ الافصاح و الشفافية في المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذوي المصلحة. و تتمثل هذه المعلومات في :

- ١- معلومات عن الطاقة الانتاجية بالمنشأة .
- ٢- معلومات عن الموارد المستخدمة وتكلفة الموارد المتوفرة لدى المنشأة .
- ٣- توفر معلومات عن أثر استخدام الموارد الإنتاجية المختلفة و طرق التصنيع و وظائف وتصميمات المنتج .
- ٤- توفير المعلومات الفعالة عن التكاليف الخاصة بالإستثمارات للمناطق التي تحتاج الى زيادة الاستثمار فيها او تلك التي تحتاج الى تخفيض الاستثمار فيها و هذه المعلومات تساهم في دعم قرارات الاستثمارات الرأسمالية.
- ٥- معلومات عن الموارد التي تمثل نقاط اختناق .
- ٦- معلومات عن هيكلية الطاقة الانتاجية خلال مراحل الانتاج المختلفة .
- ٧- معلومات عن كيفية تحسين القدرات الإنتاجية للمنشأة من أجل تخفيض التكلفة و تعظيم الارباح .
- ٨- معلومات عن كيفية إستغلال قيود النظام لتحقيق احسن أداء ممكن .

و يوضح الشكل التالي العلاقة بين استخدام أدوات ادارة التكلفة و فاعليات حوكمة الشركات



٥- الدراسة التطبيقية

يتناول هذا المبحث العناصر الاساسية للدراسة التطبيقية من حيث اهدافها و تحديد مجتمع وعينة الدراسة ومنهجية و ادوات و اجراءات الدراسة و الاساليب الاحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات .

اولا : هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى :

اختبار أثر تطبيق الشركات لأدوات ادارة التكلفة و فعالية نظام الرقابة الداخلية كأحد أليات الحوكمة فى تحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة.

كما تهدف الى اختبار الفروض الآتية:

الفرض الأول :

توجد علاقة بين مدى تطبيق الشركات لادوات ادارة التكلفة ودرجة فعالية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات. ويمكن تجزئة هذا الفرض الى الفروض الفرعية الآتية :

١- توجد علاقة بين تطبيق الشركات للتحليل الاستراتيجى للتكلفة و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات.

٢- توجد علاقة بين تطبيق الشركات أسلوب التكلفة المستهدفة و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات.

٣ - توجد علاقة بين تطبيق الشركات لنظرية القيود و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات.

الفرض الثانى :

توجد علاقة بين درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية و تحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة.

الفرض الثالث :

توجد علاقة بين مدى ممارسة الشركات لأدوات ادارة التكلفة و فاعلية الحوكمة .

ثانيا : توصيف متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فى :

- Y ← تمثل المتغير التابع فاعلية الحوكمة
C ← تمثل المتغير الوسيط فاعلية الرقابة الداخلية
X₁ ← تمثل المتغير المستقل عن معلومات التحليل الاستراتيجى للتكلفة
X₂ ← تمثل المتغير المستقل عن معلومات التكلفة المستهدفة
X₃ ← تمثل المتغير المستقل عن معلومات نظرية القيود

ثالثا : اساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث فى الحصول على البيانات الاولية اللازمة للدراسة و اختبار الفروض على :

- أ- قائمة الإستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات.
ب- أسلوب المقابلة الشخصية لضمان سلامة وفهم المتلقين لقوائم الإستقصاء موضوع الدراسة، مغزى الأسئلة، وضمان سلامة الردود.

رابعا : مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى جميع الشركات و تمثلت عينة البحث فى شركات الصناعات الالكترونية و الشركات التى تعمل فى مجال الاتصالات و شركات الادوية. وشملت العينة التى تجرى عليها هذه الدراسة فئات من الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية (مديرون، رؤساء اقسام ، محاسبى تكاليف ، محاسبون ماليون) بالإضافة الى المراجعين الداخليين بالشركات. كذلك تم توزيع (١٠٠) قائمة استقصاء و تم استلام (٧٠) قائمة استقصاء و قد بلغت نسبة الردود ٧٠% كما هو موضح فى الجدول رقم (١) و أمكن الوصول اليهم لعمل مقابلة شخصية للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستقصاء كمرحلة اولى ، ثم استيفاء اجابات قائمة الاستقصاء كمرحلة ثانية.

جدول رقم (١)

مسلسل	مجال الشركة	القوائم المرسله	القوائم المستلمه
١	شركات الصناعات الالكترونية	٤٠	٣٢
٢	شركات الاتصالات	٣٠	٢٠
٣	شركات الادوية	٣٠	١٨
الاجمالى		١٠٠	٧٠

خامسا : الاساليب الاحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية للقيام بعمل التحليل الاحصائي. Statistical Package for Social Sciences (SPSS)Version(16) و تم استخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

- 1- اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis
- 2- تحليل الانحدار Regression Analysis لاختبار فروض الدراسة
- 3- اسلوب تحليل المسار Path Analysis لاختبار فروض الدراسة

سادسا : وصف قائمة الاستقصاء

تم تصميم قائمة الإستقصاء لجمع بيانات تغطي الجوانب المختلفة للدراسة حيث تضمنت خمسة وعشرون سؤالاً وقد تم تقسيم أسئلة الاستقصاء إلى خمسة أقسام وقد روعي أن تكون الأسئلة واضحة. وهذه الأقسام تم ترتيبها وفقاً لترتيب الجزء النظرى من هذا البحث كالاتى:
القسم الأول : التعرف على مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية الفعال فى تحقيق متطلبات حوكمة الشركات .

القسم الثانى: التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية الفعال فى تحقيق فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية وتوفير الثقة فى المعلومات .

القسم الثالث: التعرف على دور التحليل الاستراتيجى للتكلفة فى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الكفاءة و الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية كأحد أركان حوكمة الشركات.

القسم الرابع: التعرف على دور التكلفة المستهدفة فى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الكفاءة و الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية كأحد أركان حوكمة الشركات .

القسم الخامس: التعرف على دور نظرية القيود فى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الكفاءة و الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية .

و قد تم استخدام مقياس (ليكرت) ذى الدرجات الخمسة مرتباً من الدرجة رقم (٥) للتعبير عن توفر ذلك المقياس بدرجة عالية الى الدرجة رقم (١) للتعبير عن عدم توفر المقياس بدرجة عالية .

سابعاً : نتائج الدراسة

١- اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

يوضح الجدول رقم (٢) نتائج تحليل المصدقية

جدول رقم (٢)

Cronbach's Alpha	N of Items	المتغير
.911	25	مجموعة المتغيرات المستخدمة ككل
.683	5	فاعلية الحوكمة (Y_{11} ، Y_{15})
.726	5	فاعلية الرقابة (C_{11} ، C_{15})
.765	5	التحليل الاستراتيجي (X_{11} ، X_{15})
.747	5	التكلفة المستهدفة (X_{21} ، X_{25})
.769	5	نظرية القيود (X_{31} ، X_{35})

حيث يستخدم اختبار ألفا - كرونباخ Cronbach's Alpha الذى يبين مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة فى قياس ظاهرة معينة ، وفى ضوء هذا الاختبار تتوافر المصدقية لأداة جمع البيانات و يكون هناك تجانس و اتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر. و يوضح الجدول التالى ان هناك درجة عالية من التجانس و الاتساق تعكسها قيمة Alpha بين مجموعة المتغيرات المستخدمة مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة .

٢ - نماذج الانحدار لاختبار فروض الدراسة :

اختبار الفرض الاول

الفرض الاول: (H_1) توجد علاقة بين مدى تطبيق الشركات لادوات ادارة التكلفة ودرجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات. و حيث ان الفرض ينطوى على أدوات ادارة التكلفة التى يتم التعبير عنها بثلاث متغيرات وهى التحليل الاستراتيجي للتكلفة (X_1) و التكلفة المستهدفة (X_2) ونظرية القيود (X_3). يمكن باستخدام اسلوب الانحدار البسيط اختبار كل متغير منهما فى فرض فرعى مستقل على النحو التالى :

الفرض الفرعى الاول: (H_{11}) توجد علاقة بين تطبيق الشركات للتحليل الاستراتيجى للتكلفة و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات. ويوضح الجدول رقم (٣) ملخص نتائج نموذج الانحدار .

جدول رقم (٣)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
١	X_1	.829	3.664	.000	.775	.771	283.84	.000(a)
		.814	15.292	.000				

حيث تمثل :

C ← تمثل المتغير الوسيط (تابع فى هذه العلاقة) فاعلية الرقابة الداخلية
 X_1 ← تمثل المتغير المستقل عن معلومات التحليل الاستراتيجى للتكلفة

اوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (التحليل الاستراتيجى للتكلفة) والمتغير التابع (فاعلية الرقابة الداخلية) هى ($Adj R^2 = .771$). و أن ($F=283.84$, sig .000) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة فاعلية الرقابة الداخلية و تطبيق الشركات للتحليل الاستراتيجى للتكلفة . كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل $B_1 = (.814)$ و هى قيمة معنوية عند مستوى اقل من (01) . و هذا يعنى قبول الفرض بانه توجد علاقة بين تطبيق الشركات للتحليل الاستراتيجى للتكلفة و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات.

الفرض الفرعى الثانى: (H_{12}) توجد علاقة بين تطبيق الشركات أسلوب التكلفة المستهدفة و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات. و يوضح الجدول رقم (٤) ملخص نتائج نموذج الانحدار .

جدول رقم (٤)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
٢	X_2	1.441	5.032	.000	.586	.592	98.686	.000(a)
		.676	9.934	.000				

حيث تمثل :

C ← تمثل المتغير الوسيط (تابع في هذه العلاقة) فاعلية الرقابة الداخلية
X₂ ← تمثل المتغير المستقل عن معلومات التكلفة المستهدفة

اوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (التكلفة المستهدفة) و المتغير التابع (فاعلية الرقابة الداخلية) هي (Adj R² = .592). و أن (F=98.686 , sig .000) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (99%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة فاعلية الرقابة الداخلية و تطبيق الشركات للتكلفة المستهدفة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل B₂ = (.676) و هي قيمة معنوية عند مستوى اقل من (0.01) و هذا يعنى قبول الفرض بانه توجد علاقة بين تطبيق الشركات للتكلفة المستهدفة و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات.

الفرض الفرعى الثالث: (H₁₃) توجد علاقة بين تطبيق الشركات لنظرية القيود و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات. ويوضح الجدول رقم (٥) ملخص نتائج نموذج الانحدار .

جدول رقم (٥)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
٣		1.420	5.013	.000	.595	.601	102.37	.000(a)
	X ₃	.681	10.118	.000				

حيث تمثل :

C ← تمثل المتغير الوسيط (تابع في هذه العلاقة) فاعلية الرقابة الداخلية
X₃ ← تمثل المتغير المستقل عن معلومات نظرية القيود

اوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (نظرية القيود) و المتغير التابع (فاعلية الرقابة الداخلية) هي (Adj R² = .601). و أن (F=102.37, sig .000) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (99%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة فاعلية الرقابة الداخلية و تطبيق الشركات لنظرية القيود. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير

المستقل $B_3 = (.681)$ و هي قيمة معنوية عند مستوى اقل من $(.01)$ و هذا يعنى قبول الفرض بانه توجد علاقة بين تطبيق الشركات لنظرية القيود و درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات.

كما تم استخدام اسلوب الانحدار المتعدد لاختبار علاقة أدوات ادارة التكلفة مجتمعة مع فاعلية آلية الرقابة الداخلية و نتائج هذا الاختبار معروضة فى الجدول رقم (٦).

جدول رقم (٦)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
٤		.812	3.589	.001	.786	.776	80.568	.000(a)
	X ₁	.834	7.531	.000				
	X ₂	.925	1.810	.048				
	X ₃	.909	1.815	.046				

حيث تمثل :

- ← C تمثل المتغير الوسيط (تابع فى هذه العلاقة) فاعلية الرقابة الداخلية
 ← X₁ تمثل المتغير المستقل عن معلومات التحليل الاستراتيجى للتكلفة
 ← X₂ تمثل المتغير المستقل عن معلومات التكلفة المستهدفة
 ← X₃ تمثل المتغير المستقل عن معلومات نظرية القيود

اوضحت نتائج نموذج الانحدار المتعدد المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغيرات المستقلة (التحليل الاستراتيجى للتكلفة، التكلفة المستهدفة، نظرية القيود) والمتغير التابع (فاعلية الرقابة الداخلية) هي $(Adj R^2 = .776)$. وأن $(F=80.568, sig .000)$ مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة فاعلية الرقابة الداخلية و تطبيق الشركات لكل من التحليل الاستراتيجى للتكلفة، التكلفة المستهدفة، نظرية القيود. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل $B_1 = .834$ و هي قيمة معنوية عند مستوى اقل من $(.01)$ كذلك ان معاملات الانحدار B_2, B_3 ($.925, .909$) و هي قيمة معنوية عند مستوى اقل من $(.05)$ و هذا يعنى قبول الفرض بانه توجد علاقة بين تطبيق الشركات لمجموعة من أدوات إدارة التكلفة مجتمعة على درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات.

كل من اختبار الانحدار البسيط و الانحدار المتعدد يؤكد معنوية تأثير أدوات ادارة التكلفة التحليل الاستراتيجى للتكلفة و التكلفة المستهدفة و نظرية القيود على فاعلية الرقابة الداخلية.

اختبار الفرض الثاني

توجد علاقة بين درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية و تحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة. و يوضح الجدول رقم (٧) ملخص نتائج نموذج الانحدار .

جدول رقم (٧)

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	Sig.	t	B	متغيرات النموذج	رقم النموذج
.000(a)	945.88	.932	.933	.928	.090	.013		٥
				.000	30.755	.966	C	

حيث تمثل :

Y ← تمثل المتغير التابع فاعلية الحوكمة

C ← تمثل المتغير الوسيط (مستقل في هذه العلاقة) فاعلية الرقابة الداخلية

اوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (فاعلية الرقابة الداخلية) و المتغير التابع (فاعلية حوكمة الشركات) هي ($Adj R^2 = .932$). و أن ($F=945.88, sig .000$) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة فعالية الرقابة الداخلية و تحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل $B_4 = (.966)$ و هي قيمة معنوية عند مستوى اقل من (0.01) وهذا يعنى قبول الفرض بانه توجد علاقة بين درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية و تحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة.

اختبار الفرض الثالث :

توجد علاقة بين مدى ممارسة الشركات لأدوات ادارة التكلفة و فاعلية الحوكمة . و يوضح الجدول رقم (٨) ملخص نتائج نموذج الانحدار .

جدول رقم (٨)

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	Sig.	t	B	متغيرات النموذج	رقم النموذج
.000(a)	59.630	.718	.73	.002	3.169	.828		٦
				.000	6.526	.835	X ₁	
				.078	1.573	.929	X ₂	
				.076	1.566	.906	X ₃	

حيث تمثل :

تمثل المتغير التابع فاعلية الحوكمة	←	Y
تمثل المتغير المستقل عن معلومات التحليل الاستراتيجي للتكلفة	←	X ₁
تمثل المتغير المستقل عن معلومات التكلفة المستهدفة	←	X ₂
تمثل المتغير المستقل عن معلومات نظرية القيود	←	X ₃

اوضحت نتائج نموذج الانحدار المتعدد المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغيرات المستقلة (التحليل الاستراتيجي للتكلفة، التكلفة المستهدفة، نظرية القيود) والمتغير التابع (فاعلية الحوكمة) هي ($Adj R^2 = .718$). و أن ($F=59.630, sig.000$) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (99%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة فاعلية حوكمة الشركات و تطبيق الشركات لكل من التحليل الاستراتيجي للتكلفة، التكلفة المستهدفة، نظرية القيود. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل $B_1 = .835$ و هي قيمة معنوية عند مستوى اقل من ($.01$). كذلك ان معاملات الانحدار B_2, B_3 ($.929, .906$) و هي قيمة معنوية عند مستوى اقل من ($.10$). و هذا يعنى قبول الفرض بانه توجد علاقة بين مدى ممارسة الشركات لأدوات ادارة التكلفة و فاعلية الحوكمة.

٣ - اسلوب تحليل المسار Path Analysis لاختبار فروض الدراسة

تحليل الانحدار السابق على الرغم من انه يعد مقبولاً في اختبار الفروض ثنائية العلاقات (مجموعة متغيرات مستقلة و متغير تابع) الا انه لا يعطى صورة متكاملة عن شكل العلاقات الثلاثية التي تتضمن (متغيرات مستقلة و متغيرات وسيطة و متغير تابع) كما في الاطار النظرى المقدم في هذه الدراسة الذى يفترض ان تأثير ادوات ادارة التكلفة على فاعلية الحوكمة يكون اكبر من خلال متغير أو متغيرات وسيطة (متغير الرقابة الداخلية كما في هذه الدراسة). و للوصول الى الصورة المتكاملة للعلاقات فى نموذج الدراسة تم استخدام اسلوب تحليل المسار Path Analysis و الذى يتميز عن نموذج الانحدار فى الاتى : (Hair, et al., 2006: 25)

- يعطى مؤشر على جودة البيانات المستخدمة لقياس متغيرات الدراسة (جودة النموذج).
- يعطى صورة متكاملة فى نموذج واحد لجميع العلاقات المتبادلة بين المتغيرات المستقلة و الوسيطة و التابعة والعلاقات القائمة بين متغيرات المجموعة الواحدة منها.
- بالاضافة الى قياس الاثار المباشرة بين متغيرات النموذج فانه يقيس التأثيرات غير المباشرة لهذه العلاقة.

و يستعرض الباحث نتائج تحليل المسار للعلاقات المقترحة في نموذج الدراسة:
 (Yang,et al.,2008:606) مقاييس جودة النموذج يرجع فيها الى :

أ - تقييم مدى جودة النموذج

مؤشرات جودة توليف النموذج باستخدام بيانات الدراسة اوضحت الاتى :

- مقياس $\chi^2/df = .007$ ، $(P=.999)$

- مقياس $GFI = .96$ (المستوى المقبول $< .9$)

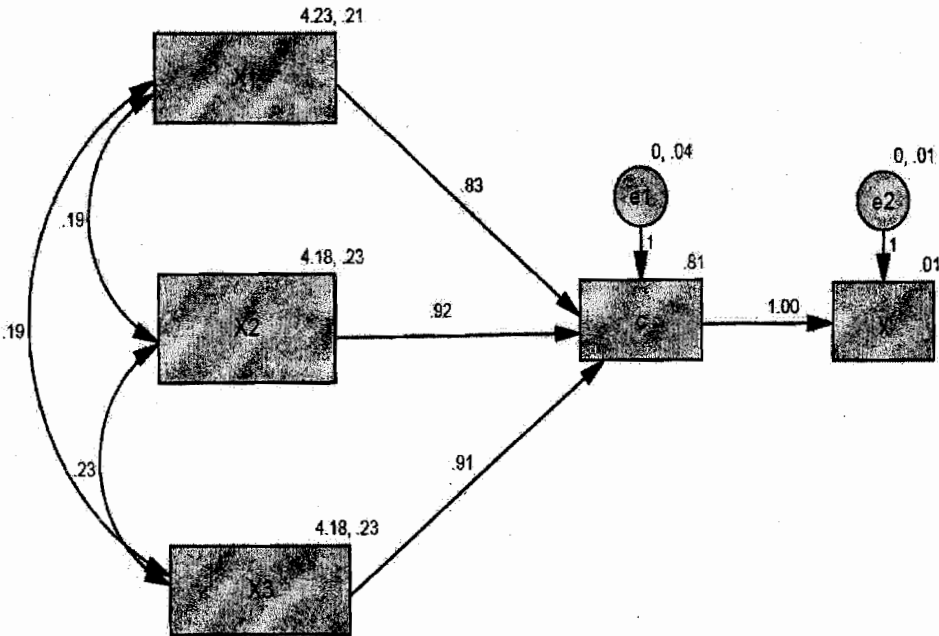
- مقياس $CFI = .99$ (المستوى المقبول $< .9$)

- مقياس $NFI = .99$ (المستوى المقبول $< .9$)

- مقياس $RMSEA = .0001$ (المستوى المقبول $\geq .05$)

جميع المؤشرات السابقة حققت اعلى من المستويات المطلوبة لجودة توليفة النموذج الامر الذى يعنى القبول بصلاحية هذه البيانات لاجراء تحليل المسار.

ب - شكل علاقات النموذج



١ - العلاقات المباشرة

يوضح الجدول رقم (٩) ملخص نتائج أسلوب تحليل المسار للعلاقات المباشرة

جدول رقم (٩)

القرار	R ²	P	B	الفروض
تأكيد الفرض	.78	0.000	.83	التحليل الاستراتيجي ← الرقابة الداخلية
تأكيد الفرض		0.046	.92	التكلفة المستهدفة ← الرقابة الداخلية
تأكيد الفرض		0.036	.91	نظرية القيود ← الرقابة الداخلية
تأكيد الفرض	.84	0.000	1.00	الرقابة الداخلية ← فعالية الحوكمة

الفرض الاول

يتضح من الجدول رقم (٩) ان التحليل الاستراتيجي يؤثر ايجابيا و معنويا على فاعلية الرقابة الداخلية حيث ان ($B_1=0.83$, $P=0.0001$) و هذا يعني انه تم تأكيد فرض تأثير التحليل الاستراتيجي على فاعلية الرقابة الداخلية . كما يتضح ان التكلفة المستهدفة تؤثر ايجابيا و معنويا على فاعلية الرقابة الداخلية حيث ان ($B_2=0.92$, $P=0.046$) و هذا يعني انه تم تأكيد فرض تأثير التكلفة المستهدفة على فاعلية الرقابة الداخلية . كما يتضح ان نظرية القيود تؤثر ايجابيا و معنويا على فاعلية الرقابة الداخلية حيث ان ($B_3=0.91$, $P=0.036$) و هذا يعني انه تم تأكيد فرض تأثير نظرية القيود على فاعلية الرقابة الداخلية . كما اوضحت نتائج النموذج أن معامل التحديد لعلاقة متغيرات أدوات ادارة التكلفة الثلاثة مع فاعلية الرقابة الداخلية يبلغ ٧٨% .

الفرض الثاني

ان فاعلية الرقابة الداخلية تؤثر ايجابيا و معنويا على فاعلية الحوكمة حيث ان ($B_4=1.00$, $P=0.000$) و هذا يعني انه تم تأكيد فرض تأثير فاعلية الرقابة الداخلية على فاعلية الحوكمة . كما اوضحت نتائج النموذج أن معامل التحديد لعلاقة متغيرات أدوات ادارة التكلفة الثلاثة مع فاعلية الرقابة الداخلية يبلغ ٨٤% .

النتائج السابقة في مجملها تعني ان دراسة أثار أدوات ادارة التكلفة في تحقيق فاعلية الحوكمة يجب ان تتم من خلال فاعلية الرقابة الداخلية كمتغير وسيط ، وهذا ما سوف يوضحة تحليل العلاقات غير المباشرة .

٢- العلاقات غير المباشرة

فى هذا التحليل نختبر علاقة كل متغير من متغيرات أدوات ادارة التكلفة مع فاعلية الحوكمة من خلال فاعلية الرقابة الداخلية كمتغير وسيط كامل .

و يوضح الجدول رقم (١٠) ملخص نتائج اسلوب تحليل المسار للعلاقات غير المباشرة

جدول رقم (١٠)

القرار	P	B	الفروض
تأكيد الفرض	0.000	.87	التحليل الاستراتيجى ← الرقابة الداخلية ← فاعلية الحوكمة
تأكيد الفرض	0.000	1.02	التكلفة المستهدفة ← الرقابة الداخلية ← فاعلية الحوكمة
تأكيد الفرض	0.000	.99	نظرية القيود ← الرقابة الداخلية ← فاعلية الحوكمة

ان التأثير غير المباشر للتحليل الاستراتيجى على فاعلية الحوكمة من خلال الرقابة الداخلية ايجابى و معنى ($B_1=0.87$, $P=0.000$) وهذا يعنى ان العلاقة غير المباشرة أقوى من العلاقة المباشرة بينهم حيث تفوق قيمة B غير المباشرة قيمتها المباشرة كما يتضح من جدول رقم (١١) كما ان التأثير غير المباشر للتكلفة المستهدفة على فاعلية الحوكمة من خلال الرقابة الداخلية ايجابى و معنى ($B_2=1.02$, $P=0.000$) وهذا يعنى ان العلاقة غير المباشرة أقوى من العلاقة المباشرة بينهم حيث تفوق قيمة B غير المباشرة قيمتها المباشرة كما يتضح من جدول رقم (١١) كما ان التأثير غير المباشر لنظرية القيود على فاعلية الحوكمة من خلال الرقابة الداخلية ايجابى و معنى ($B_3=0.99$, $P=0.000$) وهذا يعنى ان العلاقة غير المباشرة أقوى من العلاقة المباشرة بينهم حيث تفوق قيمة B غير المباشرة قيمتها المباشرة كما يتضح من جدول رقم (١١). و يوضح الجدول رقم (١١) مقارنة معاملات العلاقات المباشرة و العلاقات غير المباشرة.

جدول رقم (١١)

العلاقة المباشرة	العلاقة المباشرة	
الرقابة الداخلية	الرقابة الداخلية	
($B_1=0.87$, $P=0.000$)	($B_1=0.83$, $P=0.0001$)	التحليل الاستراتيجى
($B_2=1.02$, $P=0.000$)	($B_2=0.92$, $P=0.046$)	التكلفة المستهدفة
($B_3=0.99$, $P=0.000$)	($B_3=0.91$, $P=0.036$)	نظرية القيود

٦- النتائج والتوصيات

اولا - النتائج

و قد توصل الباحث الى النتائج التالية :

١- فى شأن الهدف الأول للبحث وهو العلاقة بين مدى ممارسة الشركات لبعض الممارسات الادارية لادارة التكلفة و الرقابة الداخلية كأحد أليات الحوكمة:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوى لتطبيق الشركات لادوات ادارة التكلفة (التحليل الاستراتيجى للتكلفة و التكلفة المستهدفة ونظرية القيود) كل أداة على حدة ودرجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات. و كذلك يوجد تأثير معنوى لتطبيق الشركات لمجموعة من ادوات إدارة التكلفة مجتمعة على درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات أكثر مما لو تم استخدام اداة معينة بمفردها. و هذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة بين تطبيق الشركات لادوات إدارة التكلفة على درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات.

٢- فى شأن الهدف الثانى للبحث و هو العلاقة بين فاعلية الرقابة الداخلية و فاعلية الحوكمة :
توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوى لدرجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية وتحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة . و هذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة بين درجة فاعلية آلية الرقابة الداخلية و تحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة.

٣- و اخيرا بالنسبة للهدف الثالث للبحث وهو العلاقة بين مدى ممارسة الشركات لأدوات ادارة التكلفة و فاعلية الحوكمة:

كما توصل الباحث الى انه يوجد تأثير معنوى لتطبيق الشركات لادوات ادارة التكلفة وتحقيق المستوى المطلوب من فاعلية الحوكمة . وهذا يعنى قبول الفرض بانه توجد علاقة بين مدى ممارسة الشركات لأدوات ادارة التكلفة و فاعلية الحوكمة. و ان دراسة أثار ادوات ادارة التكلفة فى تحقيق فاعلية الحوكمة يجب ان تتم من خلال فاعلية الرقابة الداخلية كمتغير وسيط .

ثانيا : التوصيات

من النتائج التى توصل اليها الباحث و المعروضة أعلاه يتضح بصفه عامة أن الربط بين آلية الرقابة الداخلية كاحد أليات حوكمة الشركات و الممارسات الادارية لادارة التكلفة تعمل بالدرجة الأولى على حسن الأداء التشغيلي و تفعيل ودعم القدرة التنافسية للشركة وزيادة قيمتها السوقية .

و بصفه خاصة يمكن اصدار التوصيات الاتية :

- ١- تنمية الوعي لدى مديرى الشركات الصناعية بأهمية ممارسات المحاسبة الإدارية فى ادارة التكلفة و دورها فى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمساهمة فى عملية التخطيط والرقابة.
- ٢- العمل على تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع فى الشركات حيث تلعب دورًا مهمًا فى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق متطلبات الرقابة الداخلية كأحد أليات حوكمة الشركات من خلال تركيزها على الأمور الخارجية وعلى الميزة التنافسية وهيكمل المنافسة ودورها فى تحقيق الميزة التنافسية .
- ٣- ضرورة اهتمام الإدارة العليا بتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته الرسمية بما يسهم فى تحديد المسؤوليات وتوزيع المهام والواجبات ضمن دوائر الشركة مع دعم ذلك بنظام للحوافز من شأنه أن يساعد فى تحسين الأداء والكفاءة الإنتاجية وزيادة الربحية.
- ٤- العمل على نشر مفهوم وثقافة و قواعد التطبيق السليم للحوكمة و ذلك لأهمية حوكمة الشركات لزيادة الأرباح وهى ناتجة عن كفاءة العمليات التشغيلية وتحسين جودة المنتجات والادارة الجيدة للتكلفة.
- ٥- ضرورة قيام الشركات بتوفير البيانات والمعلومات المالية وغير المالية التى تتعلق بأداء الشركة وجعل إمكانية الحصول عليها من قبل الأطراف ذات العلاقة ميسرة للمساهمة فى تدعيم النزاهة والعدالة والشفافية.

- عاطف عبد الرحمن (٢٠٠٣)، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني، ص ١١٩-١٥٨.
- عبد الوهاب نصر ، شحاتة السيد (٢٠٠٧)، "مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- سمير رياض هلال (٢٠١٢)، "دراسات في المحاسبة الادارية المتقدمة" ، كلية التجارة ، جامعة طنطا.
- سيد محمد مصطفى (٢٠٠٩) ، " دور معايير المحاسبة المصرية فى تحقيق متطلبات حوكمة الشركات وتحسين جودة التقارير المالية " ، رسالة ماجستير ، دراسة تجريبية ، مصر .
- شحاته السيد شحاته (٢٠٠٨)، " المتطلبات المهنية لمراجعة مدي التزام الشركات المقيدة بالبورصة بقواعد الحوكمة- دراسة أنتقادية وميدانية"، *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، كلية- التجارة جامعة طنطا، المجلد الثالث.
- محمد منصور (٢٠٠٢) ، "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، ص ١٣-٥١.

- Alexandre, S., Ricardo, Pereira L., Andrew, S., and Lucas, B.,(2010)," Endogeneity of Brazilian corporate governance quality determinants" *Emerald Group Publishing Limited, ISSN, VOL. 10, pp. 191-202.*
- Anderson, W., & Dekker, C., (2009)," Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", *Accounting Horizons*, Jun,pp:201-220.

- Ansari, S., & J. Bell., (1997), "*Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management*. Irwin.
- Austill, D., & Kocakulah, M.,(2006),"Product Development and Cost Management Using Target Costing : A Discussion and Case Analysis", *Journal of Business and Economics Research*, Vol.4 ,No.2,pp:61–71.
- Beasley, S ., Buckless , A., Glover, M., and D, Prawitt., (2003),"Auditing Cases:An Interactive Learning Approach",*Prentice–Hall/ Pearson Education , Inc.*
- Boynton , C. , K, Johnson., C, William., and N, Raymond., (2001), "Modern Auditing" , *John Wiley & Sons , Inc.*
- Brown, L., & Caylor, M. (2004).," Corporate governance and firm valuation", *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(4), 409 – 434.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Commission (COSO) , (2011), InternalControl Integrated Framework: Framework , *New Jersey*.
- Cooper, R. & R. Slagmulder. (2003), "*Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries*", *Cost Management* (Jan/Feb),PP. 23–30.
- Cooper, R., & Kaplen, R., (1992) "Activity–based systems : measuring the costs of resource usage", *Accounting Horizons*,pp:1–12.
- Cooper, R., & R, Slagmulder.,(1998),"The Scope OF Strategic Cost Management ", *Management Accounting* (USA) , Feb., V.79,pp:16–18.
- Core, J., G, wayne., and R, Tiomme., (2005)" Does Weak Governance Cause Weak Stock Returns ? An Examination of Firm Operating Performance and Investors , Expectations ",*The Journal Of Finance*, NO, 2,pp:655–687.

- Demirag, S., S. Sudarsanam., and M. Wright., (2000), "Corporate Governance: verview and Research agenda",*The British Accounting Review*, Volume 32, Issue 4,pp: 341–354.
- Denis, k ., (2001)," Twenty–five years of corporate governance research and counting", *Review of Financial Economics*, Volume 10, Issue 3,pp: 191–212.
- Frank Yu., (2006), "Corporate Governance and Earnings Management"
Carlson School of Management, University of Minnesota, Minneapolis.
- Goodwin, J., & J. Seow., (2002),"The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditor's and Directors in Singapore", *Accounting and Finance*, 42, pp: 195–223.
- Hair, J., E. Anderson., L. Tatham., and W. Black., (2006). *Multivariate Data Analysis* (6th ed). Saddle River: NJ: Prentice Hall.
- Hilton, R.,(2004)" Management Accounting creating value: in a dynamic Business Environment ", Fifth Edition, *McGraw–Hill Higher Education*.
- Hitt, A., R. Ireland., and R. Hoskisson (2011)," Strategic Management : in a dynamic Business Environment ", Fifth Edition, *International Conference on Enterprise in Transition*.
- Jensen, M., (1993),"The Modern Industrial Revolution Exit, and the Failure of Internal Control Systems",*Journal of Finance*,Vol.48,PP.831–850.
- Kato, Y. (1993), "Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies",*Management Accounting Research* (March), PP. 33–47.
- Khajavi , S.,& Nazemi, A.,(2007) " Innovation in Management Accounting : The Needs of World Class Firms",*available at: <http://ssrn.com>*. pp: 1–28.

- Kocsoy, M., K, Gurdal., and M, Karabayir.,(2008),"Target costing in Turkish manufacturing enterprises", *European Journal of Social Sciences*, Vol. 7, No.2, pp. 92-105.
- konrath, L.,(2004)," Auditing A risk Analysis Approach",5 th edition ,*copyright by south western*.
- Liao, Y. (2006), "*The Effect of Life-Cycle Stage of An Organization on The Relation Between Corporate and Product Innovation*". *International Journal of Management* (Mar), PP. 167-175.
- Larry, E., R, Frank., and E, Charles., (2007)," Internal Control guidance: not just a small matter", *Journal of accountancy*, pp: 46-50.
- Lobbecke, K., & A , Arens.,(2000),"Auditing:An Integrated Approach", *Prentice- Hall International Inc .*
- Manpreet, G., T, Vijay and Subhash, J.,(2009), " Corporate Governance Mechanisms and Firm Performance: A Survey of Literature" *The IUP Journal of Corporate Governance*,Vol.VIII, No. 1,pp: 7-21.
- Martin, H.,(2005)," New Corporate Governance: From Good Guidelines to Great Practice"*Corporate Governance: An International Review*, Vol. 13, No. 5, pp. 569-581.
- Maureen , D., (2004), " Corporate Governance and Client Investing ",*Journal of Accountancy*, Jan 2004; 197, 1; ABI/INFORM Global, PP: 43-48.
- Morse, J., J. Davis, and A. Hartgraves. (2003), "*Management Accounting: A Strategic Approach*". *Thomson Learning* (As got From): <http://snapshot.swcollege.com/in July 2002>)
- Neumann, R., J, Gerlach., E, Moldaure., and O, Christine, (2004), "Cost Management Using ABC For IT Activities and Services", *Management Accounting Quarterly*, Vol.6, No.1, pp:29-40.

- Staciokas, R., and R. Rupsys., (2005), "Internal Audit and its Role in Organizational Government", *Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai*, Iss .33, pp.169–180.
- Tucker, L., (2011), "An E- Risk Primer :The Institute of Internal Auditors" ,Research Foundation, *www.ifac.com*. vol. 6, Issue 3, p.p. 1–13.
- Wilkinson, W ., M, Cerullo. , V, Raval., and B, Wong – on.,(2000), " Accounting Information Systems", *John Wiley & Sons , Inc .*
- Yang, Y., J, Wang., C, Wong., and K, Lai.,(2008)., " Relational stability and alliance performance in supply chain", *Omega*, 36(4), pp: 600–608.

بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق البحث

قائمة استقصاء

يقوم الباحث باجراء دراسة بعنوان " دور أدوات ادارة التكلفة فى تحقيق فاعلية أليات حوكمة

الشركات : دراسة نظرية و ميدانية"

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة قائمة الاستقصاء واعطائها الاهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة ، مع التأكيد على سرية المعلومات التى ستقدمونها ، حيث انها سوف تستخدم لاغراض البحث العلمى فقط.

شاكرا لكم حسن تعاونكم

د/هانىء احمد محاريق

ملحوظة: البيانات ١ ، ٢ اختيارية

١- الاسم:..... ٢- السن:.....

٣- القسم الوظيفى الذى تعمل به () هندسة () المالية () الإنتاج

() التسويق () أخرى

٤- اسم الشركة

٥- عنوان الشركة

٦- طبيعة نشاط الشركة:

* صناعية. * خدمات (مالية، محاسبية، صحية، إتصالات، خدمات بنكية). * تسويق.

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق	موافق إلى حد ما	موافق جدا	
					حوكمة الشركات
					١- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لدى المنشأة يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.
					٢- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يضمن تقييم الأداء التشغيلي والمالي للمنشأة.
					٣- تساعد المعلومات التي يؤكد الثقة فيها نظام الرقابة في تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية .
					٤- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يمكن اصحاب المصالح من رقابة الادارة بشكل فعال.
					٥- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لدى المنشأة يضمن عدم اساءة استغلال اموال المستثمرين.
					نظام الرقابة الداخلية
					١- تساعد المعلومات التي يوفرها نظام الرقابة الداخلية الإدارة التحقق من كفاءة و فعالية العمليات الداخلية.
					٢- تساعد المعلومات التي يؤكد الثقة فيها نظام الرقابة الداخلية الإدارة في معرفة نواحي القصور في الاداء.
					٣- يوفر نظام الرقابة الداخلية المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائف التخطيط و الرقابة.
					٤- يوفر نظام الرقابة الداخلية المعلومات للإدارة لتحقيق المستوى الملائم في مجال رقابة التكلفة وتقويم الأداء.
					٥- يوفر نظام الرقابة الداخلية المعلومات اللازمة للإدارة للتحقق من حسن تنفيذ السياسات و تحقيق الاهداف .
					التحليل الاستراتيجي للتكلفة
					١- يساهم تحليل سلسلة القيمة في تحقيق المستوى الملائم في مجال رقابة التكلفة وتقويم الأداء.
					٢- يساعد مدخل تحليل الأنشطة في توفير معلومات عن تكاليف الأنشطة المختلفة بالمنشأة.
					٣- يساعد مدخل تحليل الأنشطة على توفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة.

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق	موافق إلى حد ما	موافق جدا	
					٤- تسعى ادارة المنشأة لتحقيق مستو متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة.
					٥- يساهم التحليل الاستراتيجي في تدعيم وتحسين كفاءة العمليات التشغيلية.
					اسلوب التكلفة المستهدفة
					١- التكلفة المستهدفة يمكن إستخدامها كأداة جيدة للرقابة وتقييم الأداء.
					٢- يوفر اسلوب التكلفة المستهدفة أداة دقيقة لإدارة التكاليف وقياسها بكفاءة.
					٣- التكلفة المستهدفة أداة مفيدة لتخطيط وخفض التكاليف.
					٤- يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية.
					٥- يساهم اسلوب التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
					نظرية القيود
					١- تساعد نظرية القيود على تحديد الطاقة الانتاجية بالمنشأة.
					٢- تساهم نظرية القيود في دعم قرارات الاستثمارات الرأسمالية.
					٣- تساهم نظرية القيود في فعالية وكفاءة العمليات واستخدام الموارد بشكل امثل.
					٤- تساعد نظرية القيود في إعادة توزيع الطاقات الانتاجية بشكل دقيق بما يضمن الاستخدام الكفاء للموارد المتاحة.
					٥- تساهم نظرية القيود في تحسين القدرات الإنتاجية للمنشأة.