

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

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

Theoretical and Empirical Study

إعداد

دكتور / محمد شحاتة خطاب

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة الملك خالد

المملكة العربية السعودية

ورقة عمل مقدمة الى

الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة

تحت عنوان

مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون

الرياض - المملكة العربية السعودية بتاريخ ١٨ - ١٩ مايو ٢٠١٠ م الموافق

٤ - ٥ جمادى الثاني ١٤٣٢ هـ

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

مستخلص Abstract

يتناول الباحث في هذا البحث وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات لبيان مدى الاستفادة من أساليب وأدوات وطرق إدارة التكلفة المستحدثة في الآونة الأخيرة في التأثير على مبادئ حوكمة الشركات التي ظهرت على السطح حديثاً، ومعرفة العلاقات التبادلية بينهما وبيان استفادات حوكمة الشركات من أدوات إدارة التكلفة واستفادات أدوات إدارة التكلفة من تطبيق حوكمة الشركات، وإجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى أهمية ودور أدوات إدارة التكلفة في تفعيل دور حوكمة الشركات من أجل الوصول بالشركة الى الهدف الأكبر وهو تحقيق درجة من البقاء والنمو والاستمرار في سوق تتصف بحدة المنافسة.

المصطلحات المستخدمة Key Words

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

١. مقدمة

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

٢. الإطار العام للبحث

٢-١. مشكلة البحث والباحث على الدراسة

ظهر مصطلح حوكمة الشركات نتيجة 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 (العقد الأول من القرن الحادي والعشرون الميلادي) 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 وشرعي يجنب المنشأة الوقوع في صراعات بين تلك الأطراف التي قد تؤدي في النهاية إلى التعرض للانحيار والإفلاس.

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

ويرى الباحث أن إهمال إدارة المنشأة لأدوات إدارة التكلفة وعدم أخذ أساليبها كأهداف داخلية يزيد من فرص تعرض المنشأة لضعف حصتها في السوق لمواجهتها بمنافسة حادة في السوق، لذلك يرى الباحث أن المشكلة الأساسية التي تواجه إدارة المنشأة والتي تصبح بمثابة الباحث على الدراسة هي عدم وضع مفاهيم وأساليب وأدوات إدارة التكلفة في الأولوية الأولى من أهداف إدارة المنشأة، وأن العمل والسعي وراء أساليب إدارة التكلفة المستحدثة أخيراً ودراستها واختيار أفضلها سيدعم ويؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات وتجنب المنشأة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها في المستقبل.

٢-٢. هدف البحث

يهدف البحث أساساً إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات من خلال دراسة العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، بمعنى أن أدوات إدارة التكلفة تساعد في تفعيل حوكمة الشركات، وأن تطبيق الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيدعم أدوات إدارة التكلفة، مع إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية الاستفادة من التكامل الذي يحدث بين أساليب إدارة التكلفة وحوكمة الشركات لتحقيق الهدف

- الأساسى للمنشأة الذى تسعى إليه كل المنشآت والمتمثل فى البقاء والنمو والاستمرار. ولتحقيق هدف البحث يجب الإجابة على الأسئلة البحثية الآتية:
- (١) هل إتباع الشركة لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity- Based Costing يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٢) هل إتباع الشركة لنظرية القيود (TOC) Theory of Constraints يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٣) هل إتباع الشركة لمحاسبة استهلاك الموارد (RCA) Resource Consumption Accounting يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٤) هل إتباع الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٥) هل إتباع الشركة لنظام الإنتاج الأنى (الفرى) (JIT) Just- in Time يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٦) هل إتباع الشركة لأسلوب تكاليف دورة حياة المنتج (PLCC) Product Life Cycle Costing يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟
- (٧) هل إتباع الشركة لمفهوم الرقابة على الجودة الشاملة (TQC) Total Quality Control يساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات، وهل العكس صحيح؟

٢-٣. فروض البحث

من مشكلة البحث وهدف البحث والأسئلة البحثية يستخلص الباحث مجموعة الفروض التالية:

الفرض الأول: أن تطبيق الشركة لأدوات إدارة التكلفة سيساعد فى زيادة تفعيل حوكمة الشركات.

الفرض الثانى: إن إتباع الشركة لمبادئ حوكمة الشركات سيزيد من فعالية أدوات إدارة التكلفة.

الفرض الثالث: إن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات يؤدى الى تحقيق الهدف الأساسى للمنشأة وهو البقاء والنمو والاستمرار.

٢-٤. منهج البحث

لتحقيق هدف البحث، ومحاولة الإجابة على مجموعة الأسئلة البحثية التي وضعها الباحث، والتي تمثل جوهر المشكلة، وفي محاولة الباحث لاختبار فروض البحث استخدم الباحث أولاً: **المنهج الإستقرائي Inductive Approach** للتعرف على مدى إمكانية الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة في تفعيل حوكمة الشركات، ومدى إمكانية الاستفادة من مبادئ وأساليب حوكمة الشركات في إدارة التكلفة بفعالية أكبر، وبالتالي تحقيق الهدف الأساسى للمنشأة المتمثل في البقاء والنمو والاستمرار.

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

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

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

خامساً: **يعتمد البحث على استخدام الاستبيان** لدراسة دور أدوات إدارة التكلفة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

سادساً: استخدام **التحليلات الإحصائية الملائمة** لاختبار فروض البحث.

٢-٥. أهمية البحث

للبحث أهمية علمية وعملية:

الأهمية العلمية

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

الأهمية العملية

إن تطبيق الإطار العلمى المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات ستستفيد منه الشركات التي تحاول الربط بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، ويساعدها في

تعزيز القدرة التنافسية فى سوق تتسم بالمنافسة الكبيرة، من خلال تدريب الشركات على مجموعة المتغيرات التى تربط بين أدوات إدارة التكلفة ومبادئ حوكمة الشركات.

٢-٦. خطة البحث

فى إطار محاولة البحث للإجابة عن مجموعة الأسئلة البحثية، ولتحقيق هدف البحث ، قام الباحثان بتنظيم خطة البحث على النحو الآتى:

- الدراسات السابقة.
- دور أدوات إدارة التكلفة فى تدعيم القدرة التنافسية للشركات.
- تدعيم أدوات إدارة التكلفة لمبادئ وأساليب حوكمة الشركات.
- الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.
- الدراسة الميدانية لاختبار مدى تحقق فروض البحث.
- نتائج وتوصيات البحث

٣. الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على العديد من المراجع العلمية التى تتناول أدوات إدارة التكلفة والمراجع الأخرى التى تناولت حوكمة الشركات، ووجد أنه رغم وجود بعض الدراسات التى تربط بين بعض أساليب المحاسبة الإدارية ومنها المقياس المتوازن للأداء Balanced Scorecard وحوكمة الشركات، إلا أنه لم توجد دراسات تربط بصورة مباشر بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات. وعليه يحاول الباحث عرض بعض الدراسات التى تناولت كل موضوع ومحاولة إيجاد نقاط للربط والتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.

٤. الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

يتناول الإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة Cost Management Tools وحوكمة الشركات Corporate Governance كيفية الاستفادة من مزايا كل من أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات فى تعزيز الهدف الأساسى للمنشأة والمتمثل فى هدف البقاء والنمو والاستمرار فى ظل بيئة أعمال تتسم بزيادة حدة المنافسة وخروج العديد من الشركات العالمية الكبرى من السوق العالمية وتعرضها للإفلاس، وبالتالي يتميز الإطار المقترح بالآتى:

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

٤-١. متغيرات الإطار المقترح

يمكن تقسيم عناصر الإطار المقترح على النحو التالي:

▪ أدوات إدارة التكلفة Cost Management Tools.

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

▪ حوكمة الشركات Corporate Governance.

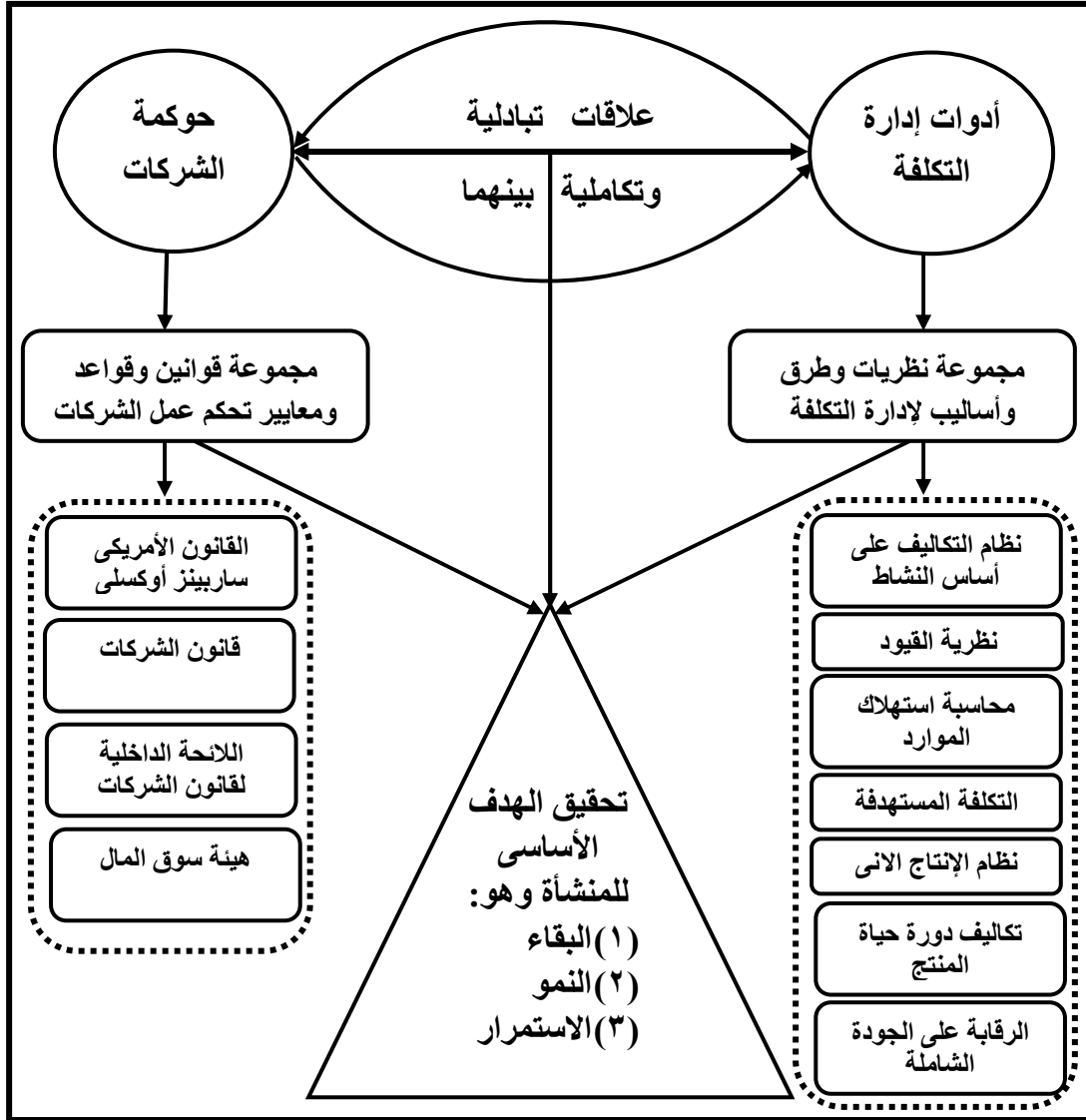
- ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين.
- تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل.
- ضمان اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.
- تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال.

▪ التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات.

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

٤-٢. الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

يوضح الشكل التالي (شكل ١) الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة Cost Management Tools وحوكمة الشركات Corporate Governance. على أساس أن إيجاد علاقات تبادلية وتكاملية بين أدوات إدارة التكلفة (والمتمثلة في نظام التكاليف على أساس النشاط، ونظرية القيود، ومحاسبة استهلاك الموارد، ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإنتاج الآني، وتكاليف دورة حياة المنتج، والرقابة على الجودة الشاملة). وحوكمة الشركات (والمتمثلة في مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحكم عمل الشركات والمتمثلة في صدور القانون الأمريكي ساربينز أوكسلي، وقانون الشركات، واللائحة الداخلية لقانون الشركات، وهيئة سوق المال). وهذا التكامل والمزج بينهما سيساعد المنشأة في تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار.



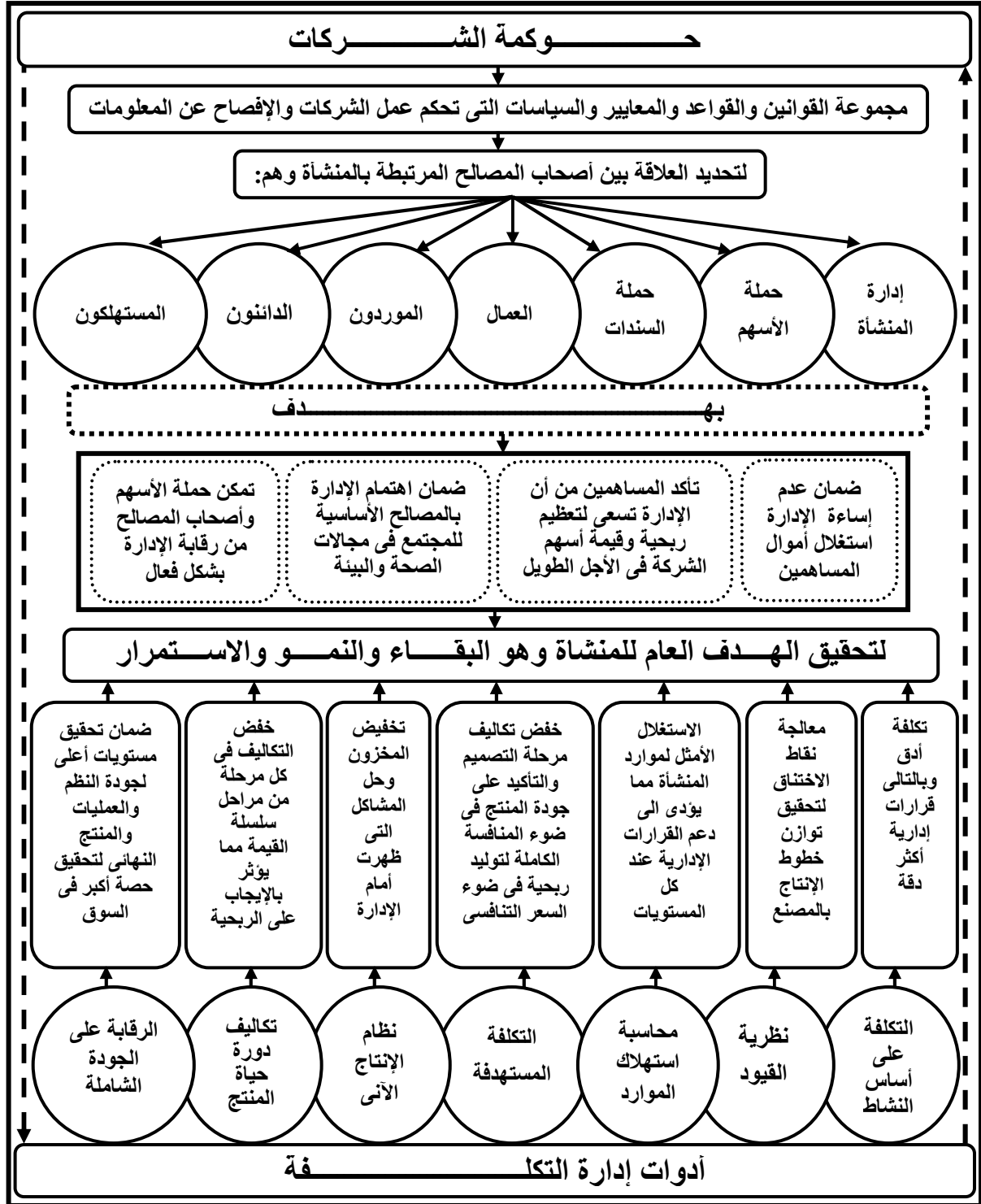
شكل رقم () الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

ويقوم هذا الإطار على بيان أن هناك علاقات تبادلية وتكاملية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات والذي يتضمن تحديد جوانب التركيز ومجالات الاهتمام فى كل نظام والنقاط التى تنتج من التكامل بينهما والتى تمثل منافع تؤثر فى تحقيق الهدف العام للمنشأة والمتمثل فى البقاء والنمو والاستمرار، على أساس أن أدوات إدارة التكلفة تتضمن مجموعة

من النظريات والطرق والأساليب التي تساعد في إدارة التكلفة وتحقق للمنشأة ميزة تنافسية على حساب منافسيها، وحوكمة الشركات تتبع من مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحكم عمل الشركات وتحقق الصالح العام للملاك وأصحاب المصالح الأخرى، وإجراء تكامل بينهما سيعود بالنفع على المنشأة من أثره: بقاء المنشأة في السوق مدة أطول، ونمو أكبر لأرباحها، واستمرارها في مواجهة المنافسة الحادة التي انتشرت في الأسواق العالمية.

٤-٣. النظرة التحليلية للإطار المقترح للتكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

يوضح الشكل التالي (شكل ٢) الربط بين المتغيرات التي ينتظمها الهيكل العام للإطار المقترح من خلال التركيز على نقطتين رئيسيتين على النحو التالي:



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

أولاً: مظاهر التداخل بين متغيرات أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

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

يتم تناول المتغيرات المتداخلة بينهما على النحو التالى:

١. نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

استحوذ هذا النظام على نصيب الأسد من البحث والنقاش ابتداءً من كتابات جونسون وكابلان وما تبعه من مقالات عديدة لكوبر وكابلن وغيرهم من الكتاب على المستوى الأكاديمى والتطبيقي من قبل العديدة من الشركات، وقد توصل الباحثون الى أن إتباع نظام التكلفة على أساس النشاط سيؤدى الى الوصول الى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات وما يترتب عليها من ترشيد القرارى الإدارى، وهذا النظام سيدعم إدارة المنشأة فى تفعيل قراراتها التى تحكمها مبادئ وأساليب الحوكمة التى يجب إتباعها حتى تعبر المنشأة الى طريق الأمان الذى يساعدها فى البقاء والنمو والاستمرار فى السوق ويعمل على تحقيق مصالح الملاك والأطراف الأخرى التى لها علاقة بالمنشأة.

٢. نظرية القيود (TOC)

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

٣. محاسبة استهلاك الموارد (RCA)

وتعمل على الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة من خلال تعيين التكلفة المخططة والفعلية على أساس ما يستهلك من موارد لخدمة العملاء مقاس في شكل كمى، وهذه التكلفة تتدفق من مجتمعات الموارد Resource Pools الى موضوعات القياس التكاليفى المختلفة Cost Objects (وهى الأنشطة، أو العمليات، أو المنتجات، أو العملاء)، مع مراعاة أن العلاقات التشابكية متداخلة بين الموارد بحيث أن كل مورد قد يفيد مورد آخر ويستفيد من مورد آخر، كما أن هناك بعض الموارد قد تفيد موضوع القياس التكاليفى مباشرة، وبالتالي فهى تحليل يقوم على تدعيم طبيعة التكلفة، ويظهر للإدارة مواطن الطاقة العاطلة / الزائدة Excess / Idle Capacity. وهذا المدخل سيدعم القدرة التنافسية للمنشأة ويساعدها فى التعرف على مصالح الموردين والدائنين وحملة السندات لما يتطلب ضرورة الحاجة الى موارد وكيفية تمويلها، مما يدعم مبادئ وأساليب الحوكمة التى تقوم على مراعاة مصلحة هؤلاء الأطراف.

٤. التكلفة المستهدفة (TC)

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

٥. نظام الإنتاج الآنى (JIT)

وهو نظام يعتمد على تخفيض مستويات المخزون الى أدنى حد ممكن والعمل على جعله يساوى صفر إن أمكن ذلك وبالتالي يعمل على خفض التكاليف الناتجة من التخزين، إلا أنه أفرض على نظام التكاليف وجود مجموعة من المشاكل التى كانت مختلفة فى ظل وجود مخزون، ويتطلب ذلك ضرورة توطيد علاقات ثقة قوية مع الموردين والدائنين لضمان توريد الخامات المطلوبة فى الوقت المطلوب، وتوطيد علاقات ثقة قوية مع المستهلكين حتى يستمر وفى التعامل مع المنشأة، وهذه العلاقات

بين إدارة الشركة والأطراف الأخرى من موردين ودائنين ومستهلكين تحكمها مبادئ وأساليب الحوكمة التي تعمل على ضمان قيام الإدارة بتحقيق مصالح هؤلاء الأطراف ذات المصلحة.

٦. تكاليف دورة حياة المنتج (LCC)

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

٧. الرقابة على الجودة الشاملة (TQC)

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

ثانياً: آثار التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

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

١. ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين.

إن ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات يبعد المنشأة عن تعرضها للإفلاس ويساعد في تحقيق الهدف العام

للمنشأة وهو البقاء والنمو الاستمرار، ويرى الباحث أن تدعيم هذا المطلب يأتي من تكامله مع أداة أو أكثر من أدوات إدارة التكلفة، حيث أن أموال المساهمين ما هي إلا موارد المنشأة الحالية والمتوقعة، واستخدام مدخل نظرية القيود ومحاسبة استهلاك الموارد يساعدان في استغلال موارد المنشأة الاستغلال الأمثل ومعالجة الطاقات العاطلة بالمنشأة ومحاولة الاستفادة منها إما بالتخلص منها بالبيع أو تحويلها الى أعمال أخرى.

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

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

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

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

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

إن تطبيق مبادئ وأساليب حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال ويضمن قيامها على تحقيق مصالح حملة الأسهم والأطراف المختلفة ذات المصلحة،

ويساعد فى ذلك قيام الإدارة باستخدام أدوات إدارة التكلفة كأساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية.

٥. الدراسة الميدانية

يعتمد البحث على استخدام الاستبيان لدراسة العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات من أجل تحقيق الهدف الأساسى للمنشأة والمتمثل فى البقاء والنمو والاستمرار فى عصر يتسم بزيادة حدة المنافسة وانحصار الشركات فى موجات من الانكماش والإفلاس والأزمات المالية العالمية وخروج العديد من الشركات العالمية العملاقة من السوق.

٥-١. أده جمع البيانات

اعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق عدة أهداف تتمثل فى الأهداف الفرعية للبحث والتي ستؤدى الى تحقيق الهدف العام للبحث. ويتم تصميم استمارة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسى Five- Point Likert Scale من أجل تحديد إجابات أفراد عينة البحث بحيث تشير الدرجة (٥) الى القبول بدرجة عالية جداً، والدرجة (٤) الى القبول بدرجة عالية، والدرجة (٣) الى القبول بدرجة متوسطة، والدرجة (٢) الى القبول بدرجة قليلة، والدرجة (١) الى عدم القبول.

٥-٢. عينة البحث

تم اختيار عينة البحث من مجموعة من الشركات بالمملكة العربية السعودية، بعضها تابع لقطاع الأعمال العام وبعضها الآخر تابع للقطاع الخاص. وسيتم توجيه استمارة الاستقصاء المقترحة الى المدراء الماليين ومحاسبى التكاليف والمهندسين الفنيين بعينة الشركات المختارة،

٥-٣. أسلوب تحليل البيانات

سيستخدم الباحث على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS Version 15) فى تحليل البيانات المجمعة من استمارات الاستقصاء لتحقيق أهداف البحث. من خلال استخدام الاختبارات الآتية:-

- (١) اختبار ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha لأغراض تحليل مدى التجانس بين البنود المستخدمة في قياس المتغيرات.
- (٢) اختبار T للحكم على مدى قبول أو رفض فروض البحث.
- (٣) تحليل التباين ANOVA. وغيرها من الأساليب الإحصائية التي ستخدم الدراسة الميدانية للبحث.

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

قائمة المراجع

-) Anderson, Shannon W., and Henri C. Dekker. (2009)" Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management", **Accounting Horizons**, Vol. 23, No. 2, pp. 201-220.
-) Anderson, Shannon W., and Henri C. Dekker. (2009)" Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 2: Executional Cost Management", **Accounting Horizons**, Vol. 23, No. 3, pp. 289-305.
-) Bowen, Robert M.; Shivaram Rajgopal and Mohan Venkatachalam, (2008)" Accounting Discretion, Corporate Governance, and Firm Performance", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 25, No. 2, pp. 351-405.

-) Burney, Laurie, (2009) " Cost Management: Accounting and Control", **Issues in Accounting Education**, Vol. 24, No. 1, pp. 389-408.
-) LePatner, Barry B., Henry H. Korn and Anthony S. Chan. (2007) " Sarbanes-Oxley's Wake-Up Call to the Construction Industry", **The CPA Journal**, Vol. 77, No. 12, pp. 289-305.
-) McMahon, Jim. (2001) " 10 steps to effective cost management ", **CA Magazine**, May, PP. 34–36.
-) Melamed, Dan., Bryan Skokan, Mathew Zenkovich and Dan Kocher (2008) " Estimating Uncertainty for a Life-Cycle Cost Management Program", **Cost Engineering**, Vol. 50, No. 11, pp. 30-34.
-) Seal, Will, (2006) " Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem ", **Management Accounting Research**, Vol. 17, Issue 4, pp. 389-408.
-) Smith, Peter Vincent, (2008) " The International Cost Engineering Council and the Global Demand for Cost Engineers", **Cost Engineering**, Vol. 50, No. 7, pp. 26-32.
-) Stein, Robert E., (2008), " Development and Implementation of Collaborative and Integrated Cost Management Tools in a Global Energy Company", **AACE International Transactions**, PP. IT.02.1- IT.02.7.
-) Sundaram, Venkataramani, (2008) " Essentials of Design Phase Cost Management and Budget Control", **Cost Engineering**, Vol. 50, No. 2, pp. 24-28.