

نوع وقوة العلاقة بين آليات الحوكمة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

حسن قاطع العنزي¹، عايدة علام²، هشام سيد سلمان³

١ باحث دكتوراه - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

٢ معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

٣ أستاذ إدارة الأعمال كلية التجارة - جامعة القاهرة

الملخص

يهدف البحث الى بيان مدى اهمية تطبيق الحوكمة في القطاع الحكومي للمحافظة على المال العام لكونه وسيلة الدولة في تقديم وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين، وضمان حقوقهم بحيث تكون الخدمات الحكومية متميزة بالوضوح والتحديد وعالية الجودة، من خلال التخطيط ومراجعة القرارات وتحديد طرق قياس الأداء والتعرف على آراء الناس بغرض التحسين والتطوير، إيجاد معايير وقوانين ثابتة وعادلة تتميز بالشفافية والوضوح. تعتبر أهم المبادئ اللازمة لتحقيق وتطبيق نظام حوكمة الجهات الحكومية من خلال توفير المعلومات المالية وغير المالية الملائمة وجعلها متاحة للناس بالدقة وفي الوقت المناسب، ناهيك عن نشر التقارير الرقابية وفق أسس ومعايير محددة.

منهج البحث تستخدم هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتستمد معلوماتها من مصدرين متكاملين هما: مصادر ثانوية (Secondary Sources): وتتمثل في مختلف المراجع والمقتنيات المكتبية، بما في ذلك الكتب والدوريات والمواقع الملائمة على شبكة الانترنت. مصادر أولية (Primary Sources): وتتمثل في جميع البيانات من واقع النشرات والدراسات الصادرة عن الندوات والملتقيات والمؤتمرات العلمية. وكانت اهم نتائج البحث خلص الباحث الى عدد من النتائج النظرية فى الشق النظري من الدراسة والتي قام بإختبارها والتحقق من صحتها فى الجانب التطبيقي وتمثلت اهم النتائج فيما يلى: يؤدي التوجه بالعملاء كأهم محددات النجاح الى قيام الشركات بتبنى التقنيات الحديثة لتحقيق الجودة والرقابة المالية. يوفر تبنى الشركات لفلسفة آليات الحوكمة البيئة الخصبة لتطبيق الرقابة المالية. كما يؤدي تطبيق الرقابة المالية الى تحقيق التكامل لأنشطته ومهام آليات الحوكمة. رغم تعدد مبررات واتجاهات الشركات فى تطبيق الرقابة المالية، إلا انها مترابطة وتؤثر بشكل تبادلي فى بعضها

ويوصى البحث يجب على الشركات بذل المزيد من الجهد على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حيث تشير النتائج بأنه الاقل تطبيقاً، وذلك بهدف الحفاظ على القدرة التنافسية

كلمات مفتاحية: آليات الحوكمة، مدخل التكلفة المستهدفة

Abstract

The research aims at demonstrating the importance of applying governance in the government sector to preserve public funds as it is the means of the state to provide and improve the quality of services provided to citizens, and ensure their rights so that government services are distinct, clear and specific and high quality, through planning and reviewing decisions and determine ways to measure performance and identify opinions The most important principles necessary to achieve and implement the system of governance of government entities through the provision of appropriate financial and non-financial information and make it available to the people accurately and Timely, not to mention the publication of audit reports on specific bases and standards. Research Methodology This study uses the descriptive and analytical approach, and draws its information from two complementary sources: Secondary Sources: It consists of various references and library holdings, including books, periodicals and relevant websites.

Primary Sources: It is represented in all data from the reality of publications and studies issued by seminars, forums and scientific conferences. The most important results of the researcher concluded a number of theoretical results in the theoretical part of the study, which has been tested and validated in the applied side. The most important results were the following: Corporate adoption of corporate governance philosophy provides a fertile environment for the application of financial control. The application of financial control leads to the integration of the activities and functions of governance mechanisms. Despite the many justifications and trends of companies in the application of financial control, but they are interrelated and mutually affect each other. The research recommends that companies should do more to implement the target cost approach where the results indicate that it is the least applied, in order to maintain competitiveness.

Key words: Governance mechanisms, target cost input

المقدمة

وتعد التكلفة المستهدفة "هي الطريقة الأكثر فاعلية للحفاظ على التكاليف ضمن مستوى منخفض والرقابة على التكاليف من خلال التركيز على مرحلة التصميم، بالإضافة إلى مرحلة التصنيع في دورة حياة المنتج"، وبالتالي تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم، كما أنها ليست أسلوب إداري بالمعنى التقليدي، لكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف، تتطلب تطبيقها مشاركة العديد من الأساليب الإدارية والهندسية بهدف تطوير وتصميم المنتج لذا يتطلب تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة تعاون العديد من الإدارات داخل الشركة (Cooper & Ellarm, 2003). وتشير الدراسات (اسماعيل صبحي كحيل (٢٠١٦)، (Ken, 2015)، (Hilton, 2015)، (2016) الى العديد من المبررات لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأهمها:

ان ما نسبته (٨٠% - ٩٠%) من تكلفة دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج وهذه التكاليف تكون ثابتة بمجرد الانتهاء من مرحلة تصميم المنتج، حيث تكون عملية خفض التكلفة صعبة جدا بعد مرحلة التصميم ومن ثم تعد تطبيق التكلفة المستهدفة ضرورة لإدارة وتخفيض التكاليف في المراحل المبكرة. ضغوطات السوق بشكل يؤدي الى تلاشى هوامش الربح المحققة في العديد من الصناعات يقتضى بالضرورة تطبيق TC لما تتضمنه من أساليب وأدوات موجهة نحو إدارة التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف. ما فرضته التطورات التقنية والتغيرات المستمرة في السوق على المنظمات تبني استراتيجيات تنافسية يقتضى ضرورة تقديم منتج مبتكر ويتحقق ذلك عبر تطبيق TC.

عدم امكانية السيطرة والتحكم في الأسعار وما نتج عنه من قصور المدخل التقليدي المحاسبي في التسعير والذي يعتمد التكلفة الأساس في التسعير دون اللجوء إلى تحليل التكلفة باعتماد أسلوب تحليل القيمة وتحليل الأنشطة وهو ما يجعل التعرف على خطوات تنفيذ تقنية التكلفة المستهدفة أمر ضروري.

(ب) مبادئ وخطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

أشارت العديد من الدراسات الى المبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة ولعل هذه الدراسات استندت بصورة اساسية الى دراسات (Monden & Hamada, 1991)، (Kaplan, 1998)، و(Hilton, 1999) التي اشارت الى المبادئ السبعة لمدخل التكلفة وهي:-

قيادة السعر للتكلفة (Price Led Costing)

التركيز على العملاء (Focus on The Customer)

التركيز على تصميم المنتج (Focus on Product Design)

التركيز على تصميم العمليات (Focus on Process Design)

فرق عمل متداخلة المهام (Cross-Functional Teams)

التركيز على التكاليف خلال دورة حياة المنتج (Life-Cycle Costs)

التوجيه بسلسلة القيمة (Value-Chain Orientation)

(ج) ترابط مدخل التكلفة المستهدفة مع فلسفة آليات الحوكمة

تشير دراسة (سناء مصلح حمزات، ٢٠١٦: ٧٠-٧٩) ان هناك علاقة تأثير متبادل بين فلسفة آليات الحوكمة وتقنية التكلفة المستهدفة تتمثل في:-

وحدة الهدف فكلاهما يهدف الى تحسين الحوكمة وخفض التكلفة

كلا المدخلين يركز على البيئة الخارجية لجمع المعلومات

يركز كلا المدخلين على تحقيق جودة المواد، الموردین، التصميم، والافراد

يقوم تطبيق التكلفة المستهدفة على فلسفة التحسين المستمر والتي تعد جزءا أصيل في آليات الحوكمة

يركز تطبيق التكلفة المستهدفة على بناء فرق عمل مشتركة وهي احد مبادئ آليات الحوكمة

تقوم تقنية التكلفة المستهدفة على بناء شبكة اتصال فعالة لتسهيل عملية التواصل بين اعضاء الفريق وهي احد مبادئ آليات الحوكمة

كلا الاسلوبين يستهدف ضبط التكلفة وتحقيق الحوكمة في المراحل المبكرة لسلسلة القيمة (مرحلة التصميم)

ويتوافق الباحث مع ما توصلت اليه دراسة (سناء مصلح حمزات، ٢٠١٦) في ضوء العرض السابق، ويشير

ايضا ان مبادئ التطبيق لكل من مدخل التكلفة المستهدفة وفلسفة آليات الحوكمة تكاد تكون متطابقة، كما يمكن تحديد

العلاقة في ضوء مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والتي تتمثل في تحديد التكلفة (تحديد خصائص المنتج

الوظيفية والسعر المستهدف- تحديد الربح المستهدف في ضوء معدلات العائد المستهدفة على الاستثمار وغيرها من

المحددات- تحديد التكلفة المستهدفة)، ويلى تلك الخطوة وضع تصميمات بديلة للمنتج وفقا للخصائص المحددة في

الخطوة الاولى، وتحديد التكلفة المبدئية للتصميمات المبدئية في ضوء معطيات العملية الحالية (تحليل الانشطة،

وتحليل العمليات، وتحليل الاسعار البديلة على مستوى الاجزاء التي يمكن للموردین تزويدها)، تحديد التصميم

الافضل في ضوء إعادة هندسة العمليات والمنتج، وبدء اجراءات التحسين المستمر كعملية مستمرة.

مشكلة البحث

وهكذا نجد ان الحوكمة في الجهات الحكومية تواجه تحديات ضخمة لا يستهان بها في ظل الترهل الإداري

لبعض الجهات الحكومية وتضارب المصالح وغياب المساءلة وضعف الجهات الرقابية وكذلك وحدات المراجعة

الداخلية، لكن يظل الأمل معقودا على الجهات الرقابية للشؤون الاقتصادية والتنموية من خلال متابعة مدى التزام

الجهات الحكومية بنظام الحوكمة ورفع التقارير اللازمة إلى جهات المسائلة، حيث إن ضمان تطبيق النظام سوف

يحقق نقلة نوعية في الإدارة الحكومية ككل وتطوير بيئة الإدارة المحلية، وليس هذا وحسب بل سيفعل ويعزز الرقابة

الحكومية وآليات المساءلة، وبهذا نكون قد حققنا خطوة هامة جداً نحو طريق إصلاح وتطوير القطاع الحكومي

وتحقيق أهداف التنمية .

فروض البحث

الفرض الرئيسي: ينص الفرض الرئيسي على أنه: "توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبنى

الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق الرقابة المالية على مستوى المنتج (مدخل التكلفة المستهدفة).

اهمية البحث

وترجع اهمية البحث الى تحقيق الاهداف السابقة وذلك من خلال

التأكيد علي وجود إطار تنظيمي وقانوني فعال للمؤسسات والادارات العامة.

اعتماد وحدات للمراجعة الداخلية.

المعاملة المتساوية لحملة الأسهم (الملاك مساهمة الدولة او الافراد)

العلاقات مع الأطراف ذات المصالح من خلال تفعيل وحدات للمراجعة الداخلية في كافة ادارات الدولة.

الشفافية والإفصاح من خلال تفعيل عمل الاجهزة الرقابية (ديوان المحاسبة . مجلس الخدمة المدنية ، التفقيش

المركزي ، واي أجهزة رقابية اخرى).

مسؤوليات مجالس إدارة المؤسسات العامة.

حدود البحث

شركات مجتمع الدراسة الحاصلة على شهادة الجودة الكويتية

تحديد مصطلحات البحث

١- الحوكمة

لحكمة أو حوكمة أو الحاكمية هي تدعيم مراقبة نشاط المؤسسة ومتابعة مستوى أداء القائمين عليها، وهي مصطلح جديد في العربية وُضع في مقابل اللفظ الإنجليزي (governance) أو الفرنسي (gouvernance) ، ويستعمل أيضا لفظ حاكمية وُلد مصطلح «الحوكمة» على وزن فوعلة في سياق كل من العولمة و الحوسبة. و الحوكمة هي النشاط الذي تقوم به الإدارة. وهي تتعلق بالقرارات التي تحدد التوقعات، أو منح السلطة، أو التحقق من الأداء. وهي تتألف إما من عملية منفصلة أو من جزء محدد من عمليات الإدارة أو القيادة. وفي بعض الأحيان مجموعة من الناس تشكل حكومة لإدارة هذه العمليات والنظم. عند الحديث عن منظمة ما سواء كانت هادفة أو غير هادفة للربح، فإن الحوكمة تعني إدارة متسقة، وسياسات متماسكة، والتوجيه، والعمليات، واتخاذ القرارات في جزء معين من المسؤولية. على سبيل المثال، الإدارة على مستوى الشركات قد تنطوي على تطور السياسات المتعلقة بالخصوصية وعلى الاستثمار الداخلي وعلى استخدام البيانات. من حيث التمييز بين الحوكمة والحوكمة "الحوكمة" هي ما تقوم به "الحكومة" من أنشطة. وهي قد تكون حكومة جغرافية - سياسية (دولة قومية)، أو شركات حكومية (كيان تجاري)، أو حكومة اجتماعية - سياسية (قبيلة، أسرة، الخ)، أو أي عدد من أنواع مختلفة من الحكومات لكن الحوكمة هي الممارسة الحركية لسلطة الإدارة والسياسة، بالرغم أن الحوكمة هي الأداة (بشكل إجمالي) التي تقوم بهذه الممارسة. كما يستخدم تجريديا مصطلح الحوكمة كمرادف لمصطلح الحوكمة، كما هو الحال في الشعر الكندي، "السلام والنظام والحكومة الجيدة (خليل إبراهيم العاني، وآخرون، ٢٠١٢)

٢- مدخل التكلفة المستهدفة

أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء (خالد محمد عبد الله، فتح الرحمن منصور، ٢٠١٥).

ادوات البحث

مقياس آليات الحوكمة في المؤسسات الكويتية:

قام الباحث بإعداد مقياس آليات الحوكمة في المؤسسات الكويتية. وفقاً لعدد من الخطوات يمكن إيجازها فيما يلي:

تحديد الهدف من المقياس: يهدف هذا المقياس إلى تقدير درجة تطبيق الشركات لمبادئ وقواعد آليات الحوكمة .
مراجعة الأدبيات والمقاييس السابقة في مجال آليات الحوكمة: حيث قام الباحث بالاطلاع على عدد من المقاييس والقوائم السابقة والتي تقيس آليات الحوكمة مثل: قائمة قياس آليات الحوكمة مثل: (سنة حمزات، ٢٠١٣)، (إياد سليم زملط، ٢٠١٣)

صياغة مفردات المقياس: قام الباحث بصياغة (٢٠) مفردة في ضوء عدة اعتبارات هي:
وضوح ودقة الألفاظ المستخدمة في صياغة المواقف وخلوها من عوامل التعقيد.
أن تتناسب وطبيعة عينة الدراسة.

مراجعة مفردات المقياس في ضوء آراء المحكمين: للتأكد من أن العبارات التي تمت صياغتها تصلح كأداة دقيقة لقياس مدى التطبيق لفلسفة آليات الحوكمة، تم عرض هذه المفردات على مجموعة من المحكمين المتخصصين للحصول على وجهات نظرهم حول صدق المفردات الواردة في المقياس، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء الرأي بشأن هذه العبارات وكتابة ملاحظاتهم ومقترحاتهم. وذلك من حيث:
سلامة صياغة العبارات.

مدى مناسبة العبارات لقياس آليات الحوكمة.

وقد أسفرت نتيجة التحكيم عما يلي:

تعديل الصياغة اللغوية لبعض العبارات.

الغاء بعض العبارات لأنها تحمل معاني مزدوجة أو أكثر من معنى وقد التزم الباحث بتعليمات المحكمين في مراعاة السهولة والوضوح. أولاً: التحقق من صلاحية الاداة لقياس آليات الحوكمة:

قام الباحث بالتحقق من صلاحية المقياس للاستخدام في ضوء الصدق والثبات والاتساق الداخلي للمقياس كما يلي:
(أ) صدق المحكمين:

للتحقق من صدق المحتوى قام الباحث بعرض المقياس على (١٠) من المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة الادارية والتكاليف مرفقاً به التعريف الاجرائي للمقياس، والمقاييس التي اعتمد عليها الباحث في اعداد المقياس من الدراسات السابقة، وقد اعتمد الباحث على حساب معامل اتفاق المحكمين.

اجراءات البحث

بناء ادوات البحث

١- ثبات المقياس:

قام الباحث بحساب ثبات المقياس باستخدام معامل ألفا كرونباخ للمقياس ككل ولكل عبارة من عبارات المقياس حيث تراوح معامل الثبات لعبارات المقياس (٠,٩٠٩ - ٠,٩٢٦)، وبلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للمقياس ككل (٠,٩٢٣)، وهذا يعني أن المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات، معامل الثبات للمقياس ككل، معاملات الثبات لمفردات المقياس إذا تم حذف المفردة.

الاتساق الداخلي للمقياس:

تم حساب الاتساق الداخلي عن طريق حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المقياس والدرجة الكلية للمقياس، وقد تراوحت معاملات الارتباط بين الدرجة الكلية لمقياس الرقابة المالية، ودرجات العبارات التي اشتملها المقياس بين (٠,٣٩٥ - ٠,٨٣٣) وهي جميعاً دالة عند مستوي (٠,٠١) مما يعطي مؤشراً جيداً على الاتساق الداخلي للمقياس،

٢- تصحيح المقياس:

يتبع هذا المقياس في الاستجابة على مفرداته تدريج خماسي، بطريقة ليكرت حيث تعد جميع مفردات المقياس من النمط الموجب ومن ثم يتم تصحيحها بالمدي (١-٥) حيث (٥) موافق جداً، (١) غير موافق مطلقاً، وقد بلغ العدد النهائي لمفردات المقياس (١٣) مفردة وبالتالي تتراوح درجات المقياس ككل من (١٣-٦٥)، وتشير الدرجة المرتفعة إلى درجة عالية من تطبيق الرقابة المالية.

٣- مقياس سجلات المحاسبة المفتوحة

ويهدف المقياس تحديد درجة قيام الشركات بممارسات تبادل معلومات التكاليف، وغيرها من المعلومات في إطار الجهود المشتركة لادارة التكلفة وتحقيق انسيابية التوريد وانتظام العمل. وقام الباحث بوضع المقياس في اطار ما أشارت اليه الدراسات السابقة من نطاق لممارسات تبادل المعلومات. وقد تم التحقق من مدى صلاحية الاداة في ضوء الصدق والثبات والاتساق الداخلي للمقياس كما يلي:

صدق المحكمين: نسب اتفاق المحكمين حول مفردات مقياس ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. ويشير الى اتفاق المحكمين على جميع مفردات المقياس بنسبة (١٠٠%) مما يدل على صدق المقياس

٤- الاتساق الداخلي للمقياس:

تم حساب الاتساق الداخلي عن طريق حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات المقياس والدرجة الكلية للمقياس، وقد تراوحت معاملات الارتباط بين الدرجة الكلية لمقياس أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة والدرجة الكلية بين (٠,٦٢٤ - ٠,٨٥٠) وهي جميعاً دالة عند مستوي (٠,٠١) مما يعطي مؤشراً جيداً على الاتساق الداخلي للمقياس.

اجراءات التطبيق

تحديد مجتمع وعينة البحث

يمثل مجتمع الدراسة في المديرين الماليين، ومحاسبى التكاليف، والمحاسبين الإداريين، ومديري المشتريات والمبيعات في المؤسسات الكويتية الحاصلة على شهادة الجودة الكويتية عام ٢٠١٧. و

التحليل الإحصائي

وسوف يستخدم الباحث أسلوب النسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري، وتوزيع (ت) لاختبار عينتين مستقلتين وذلك لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدى فئتي العينة وذلك عند مستوى معنوية $\alpha = 5\%$.

الدراسات السابقة

١- دراسة (فهد العجمي، ٢٠١١) بعنوان: "أثر استخدام أدوات الرقابة المالية لتحقيق ميزة تنافسية في الشركات الصناعية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام أدوات الرقابة المالية لتحقيق ميزة تنافسية في الشركات الصناعية الكويتية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم توظيف المنهج الوصفي التحليلي. وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في السوق المالي الكويتي والعاملة في القطاع الصناعي والبالغ عددها (٢٩) شركة، وتم اختيار عينة عشوائية مؤلفة من ٧ شركات بواقع ١٣٥ عاملاً بتلك الشركات. ولجمع البيانات أعد الباحث استبانته تهدف في مضمونها للتعرف على أثر استخدام أدوات الرقابة المالية بأبعادها الأربعة (التكلفة المستهدفة، وتكلفة التحسين المستمر، وتكلفة خدمات أثناء أو ما قبل البيع، وتكلفة خدمات ما بعد البيع، والميزة التنافسية) في تحقيق ميزة تنافسية في الشركات الصناعية الكويتية. وقد أبرزت نتائج الدراسة والتحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية لأدوات الرقابة المالية بأبعادها الأربعة (التكلفة المستهدفة، وتكلفة التحسين المستمر، وتكلفة خدمات أثناء أو ما قبل البيع، وتكلفة خدمات ما بعد البيع، والميزة التنافسية) في تحقيق ميزة تنافسية في الشركات الصناعية الكويتية وذلك لما تمتلكه هذه التقنيات من أساليب تدعم الإدارة في تخفيض تكاليف الإنتاج وإنتاج سلع ذات جودة تقابل تطلعات العميل، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة دورة حياة المنتج في الأسواق.

٢- دراسة (شوقي السيد فوده، ٢٠٠٧) بعنوان: إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة

هدفت الدراسة إلى بناء إطار متكامل بين أداتين من أدوات الرقابة المالية، هما أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتحليل الاستراتيجي للتكلفة (SCA) بهدف خفض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للعينة المختارة من الشركات الصناعية المصرية، اعتمدت الدراسة على مجموعة من المناهج العلمية هي المنهج الاستنباطي لتقديم إطار متكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة من خلال البحث في المراجع والدوريات المنشورة، واستخدم الباحث قائمة استبيان طبقت على بعض الشركات الصناعية المصرية، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج مع الحفاظ على الجودة ودرجة ثقة العميل، كما أنه يساعد التحليل الاستراتيجي للمنشأة على حسن توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها، ضرورة سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية للكوادر الفنية والإدارية بالشركات الصناعية المصرية.

٣- دراسة (Xiao, et. al, 2007) بعنوان: "Management Accounting In China".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى وأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بين الشركات الصينية، من منظور نظرية الطوارئ حيث شملت الدراسة متغيرات الطوارئ (حجم الشركة، المركز الجغرافي، طبيعة الصناعة)، واستخدمت الدراسة قائمة الاستقصاء، على عينة ٢٢٥ شركة، وقد شملت قائمة الاستقصاء على ٢٥ أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، وأظهرت نتائج الدراسة أن الأساليب الأكثر استخداماً من قبل الشركات الصينية هي: الموازنات التشغيلية، محاسبة الإنجاز، تحليل سلوك التكاليف، توزيع التكاليف، محاسبة المسؤولية، والمدخل التقليدي لتحليل علاقات التكلفة- الحجم- العائد Cost-Volume-Profit Analysis، وجميعها أساليب تقليدية، وأن أقل الأساليب استخداماً تشمل الإدارة على أساس النشاط، استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، التحسين المستمر، مفاوضات أسعار التحويل، التكاليف المعيارية، والمحاسبة البيئية. كما وجدت الدراسة وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الشركات وفقاً لطبيعة الصناعة وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية "توزيع التكاليف، التكاليف المستهدفة، موازنات الإنتاج، وبطاقة الأداء المتوازن". كما أظهرت الدراسة ارتباط موجب ذو دلالة إحصائية بين حجم الشركة وعدد الأساليب المستخدمة، أي أن الشركات كبيرة الحجم تستخدم عدد أكبر من الأساليب عنها في الشركات الصغيرة.

٤- دراسة (حسام أحمد، ٢٠١٤) بعنوان: "استخدام تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية في تصميم نظام إدارة تكاليف العمليات الإنتاجية السطحية للحقول النفطية: بحث تطبيقي في شركة نفط الوسط". هدفت الدراسة الى التعرف على الإطار العام لتقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية والمتمثلة بتحليل دورة حياة المنتج، تحليل سلسلة القيمة، نظام التكاليف على اساس الأنشطة والمدخل الياباني لتحسين الجودة 6Sigma. واستخدم الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. وتمثل مجتمع الدراسة في القطاع النفطي وتحديداً شركة نفط الوسط (ض.ع) والعاملة في قطاع الصناعة الاستخراجية في العراق. أما عينة الدراسة فتتمثل في حقل نفط شرقي بغداد التابع لشركة نفط الوسط والمتضمن ٩٦ بئراً نفطية. وقد أبرزت نتائج الدراسة أن التكامل بين تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية قد حقق القدرة على الإدارة الاستراتيجية لتكاليف العمليات الإنتاجية السطحية للحقول النفطية، إذ أن تطبيق تقنية احتساب الكلفة على أساس الأنشطة قد مكن من احتساب كلفة برميل النفط المنتج على مستوى كل حقل نفطي بصورة عادلة، كما لوحظ نمو نسبة الانفاق على الأنشطة الثانوية وبمعدل متزايد.

النتائج

نتائج الفرض الرئيسي ومناقشتها :

ينص الفرض الرئيسي على أنه: "توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبني الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق الرقابة المالية على مستوى المنتج (مدخل التكلفة المستهدفة). يسعى الباحث في هذا الجزء إلى التحقق من العلاقة بين تبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة (كمتغير مستقل) وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة (كمتغير تابع) من خلال استخدام أسلوب تحليل الارتباط وتحليل الانحدار البسيط، ولقد ساعد هذين الأسلوبين في تحديد نوع وقوة العلاقة وكذلك الأهمية النسبية لتبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة في التنبؤ بتطبيق التكلفة المستهدفة وذلك على النحو التالي:

نوع وقوة العلاقة بين آليات الحوكمة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

اعتمد الباحث على معامل الارتباط (بيرسون Person) للتعرف على قوة واتجاه الارتباط بين تبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ويوضح جدول (١) معامل الارتباط بيرسون بين تبني الشركات لفلسفة إدارة الجودة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

جدول (١)

معاملات الارتباط بين تبني الشركات لفلسفة TQM وتطبيق مدخل TC

القرار	مستوى المعنوية	قيمة معامل الارتباط	
توجد علاقة	0.000	0.685**	معامل ارتباط بيرسون بين (TQM) و (TC)

ويتضح من معامل الارتباط الموضح بجدول (١)، نجد أنه يوجد ارتباط موجب ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين تبني الشركات لفلسفة TQM وتطبيق مدخل TC ويشير معامل الارتباط ($R = 0.685$) أنها اقل من معاملات الارتباط بين تبني الشركات لفلسفة TQM وتطبيق الادارة البيئية للتكلفة ($R = 0.707$)، وتطبيق ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ($R = 0.825$)، ويشير ذلك الى ان الشركات عينة الدراسة تميل الى تبني مبدأ التوجه بالعمليات بشكل أكبر من تبني مبدأ التوجه بالعملاء وذلك وفقاً لما أشار اليه (Reed et al., 1996) أنه في إطار التوجه بالعمليات، يؤدي تنفيذ آليات الحوكمة في النهاية إلى ميزة قائمة على التكلفة تعكس استراتيجية قيادة التكلفة. فضلاً عن أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يعد دالة في تطبيق النظم التكنولوجية الحديثة في مجال تصميم المنتجات (Computer-Aided Design (CAD) (Danese and Romano, 2011). الأهمية النسبية لآليات الحوكمة في التنبؤ بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي للتعرف على العلاقة بين تبني الشركة لآليات الحوكمة (TQM) وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة (TC)، كما يتضح من الجدول (٢)

جدول (٢)

نتائج تحليل الانحدار الخطي لـ (TC) على (TQM)

ملخص نموذج الانحدار					
معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير		
R Square	Adjusted R Square				
.685 ^a	.469	.463	2.81133		
تحليل التباين					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
الانحدار	587.320	1	587.320	74.311	.000 ^a
البواقي	663.901	84	7.904		
المجموع	1251.221	85			
مصدر الانحدار	معامل الانحدار (B)	الخطأ المعياري	معامل بيتا β	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
ثابت الانحدار	11.448	2.212		5.175	.000
تطبيق (TQM)	.212	.025	.685	8.620	.000

يتضح من جدول (٢) وجود تأثير دال إحصائياً عند مستوى (٠,٠١) لتبنى الشركات فلسفة آليات الحوكمة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يعنى قوة آليات الحوكمة "المتغير المستقل" في تفسير التباين الكلى لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة "المتغير التابع". وقد بلغت قيمة معامل الارتباط لنموذج الانحدار ($R=0.685$)، كما بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.469$)، ومعامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 0.463$) مما يعد مؤشراً على قدرة هذا النموذج الإحصائي على تفسير (٤٦,٣%) من التباين الكلى لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن ما نسبته (٥٣,٧%) من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة تعزو الى عوامل أخرى بخلاف الجودة كما يتضح من معادلة التنبؤ التالية:

$$\text{تطبيق (TQM)} = 11,448 + (0,212) \times \text{تبنى الشركة لـ (TQM)}$$

تفسير النتائج ومناقشتها

يشير تحليل معاملات الارتباط ان درجة تبني وتطبيق الشركة لفلسفة آليات الحوكمة ترتبط ايجابياً مع درجة تطبيق الشركة لمدخل التكلفة المستهدفة. وتشير الدلالة الاحصائية لنماذج الانحدار الخطى معنوية كلا من ثابت الانحدار وتبنى فلسفة آليات الحوكمة وبما يشير ان تبني الشركات لتطبيق (TQM) يزيد من احتمالية تطبيق الشركة للرقابة المالية على مستوى المنتج بهدف تحسين الجودة وخفض التكلفة. وبالتالي يتم قبول الفرض الثانى "يوجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبني الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق الرقابة المالية على مستوى المنتج (مدخل التكلفة المستهدفة)". ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (فهد العجمي، ٢٠١١) التى تشير الى وجود تأثير موجب للتكامل بين (TQM) (TC) على تحقيق الشركة للميزة التنافسية. كما تشير معنوية ثابت الانحدار الى ان هناك العديد من العوامل الاخرى التى تؤثر على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ويتفق ذلك ايضا مع ما اشارت اليه الدراسات مثل: دراسة (شوقي السيد فوده، ٢٠٠٧) دراسة (Xiao, et. al, 2007) دراسة (حسام أحمد، ٢٠١٤) أن شدة المنافسة السعرية، وتحولها الى منافسة عالمية لا تقتصر على المنافسين المحليين تولد عنه ضغوط تكاليفية، فضلا عما تشهده بيئة الاعمال من تقدم تكنولوجيا يزيد معه معدلات تقادم المنتجات.

خلص الباحث الى عدد من النتائج النظرية فى الشق النظرى من الدراسة والتى قام باختبارها والتحقق من صحتها فى الجانب التطبيقي وتمثلت اهم النتائج فيما يلى:

يؤدى التوجه بالعملاء كأهم محددات النجاح الى قيام الشركات بتبنى التقنيات الحديثة لتحقيق الجودة والرقابة المالية. يوفر تبني الشركات لفلسفة آليات الحوكمة البيئة الخصبة لتطبيق الرقابة المالية. كما يؤدى تطبيق الرقابة المالية الى تحقيق التكامل لانشطة ومهام آليات الحوكمة.

رغم تعدد مبررات وإتجاهات الشركات في تطبيق الرقابة المالية، إلا أنها مترابطة وتؤثر بشكل تبادلي في بعضها البعض.

التوصيات

يمكن في إطار الدراسة الحالية تقديم عدد من التوصيات الهامة على المستوى العملي كما يلي:
رغم نفعية التقنيات المختلفة للرقابة المالية إلا أنها تتضمن عمليات متداخلة ومتشابكة وتتطلب بناء اطر متكاملة كآلية للتطبيق لتخفيض ازواج الجهد كما تتطلب بناء نظم معلومات متكاملة
يجب على الشركات بذل المزيد من الجهد على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حيث تشير النتائج بأنه الاقل تطبيقاً، وذلك بهدف الحفاظ على القدرة التنافسية

المقترحات

في إطار الدراسة الحالية هناك العديد من مجالات البحث التي يجب ان تشملها البحوث المستقبلية
دراسة مدى فعالية نظم معلومات المحاسبة الادارية عند تبني الشركات لنظام الجودة الشاملة وتطبيق الرقابة المالية.
- دراسة العلاقة بين تطبيق الرقابة المالية الاستراتيجية ونظم المعلومات المتكاملة مثل "نظم إدارة موارد المشروع ERP".

- دراسة ارتباط تطبيق فلسفة آليات الحوكمة مع ممارسات المحاسبية الادارية على مستوى علاقات التوريد.

- دراسة اثر التكامل بين آليات الحوكمة والرقابة المالية عبر سلسلة التوريد على كل من:

الاداء التشغيلي

- اجمالى تكاليف المنتج النهائى

- حجم الصراعات داخل علاقات المشتري- المورد.

المراجع

اسماعيل صبحى كحيل (٢٠١٦). آليات الحوكمة وعلاقتها بالميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على العاملين فى جامعة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة فلسطين، فلسطين.

اياد سليم زلمط، (٢٠١٣)، بعنوان "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية جامعة الازهر، فلسطين.

حسام أحمد، (٢٠١٤)، استخدام تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية في تصميم نظام إدارة تكاليف العمليات الإنتاجية السطحية للحقول النفطية: بحث تطبيقي في شركة نفط الوسط (شركة عامة)، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

خالد محمد عبد الله، فتح الرحمن منصور، (٢٠١٥)، التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأدوات للرقابة المالية الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء: دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحرارى، مجلة العلوم الاقتصادية، ١٦ (١)، السودان.

خليل إبراهيم العاني، وآخرون، (٢٠١٢)، آليات الحوكمة ومتطلبات الايزو (٢٠٠٠، ٢٠٠١) ، المكتبة الوطنية، بغداد، العراق

سناء مصلح حمزات، (٢٠١٦)، أثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة - دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.

شوقي السيد فوده، (٢٠٠٧)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة- دراسة نظرية استكشافية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر.

فهد العجمي، (٢٠١١)، أثر استخدام أدوات الرقابة المالية لتحقيق ميزة تنافسية في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان.

Cooper, R., Slagmulder, R.(2004). Interorganizational cost management & relational context, *Accounting, organizations & society*, Vol. 29, No. 1, pp.1-26.

Danese, P., and Romano, P. (2011). Supply chain integration and efficiency performance: a study on the interactions between customer and supplier integration. *Supply Chain Management: An International Journal*, 16(4), 220-230.

Ellram, L.M. (2016). The implementation of target costing in the United States: theory versus practice, *The Journal of Supply Chain Management*, Vol. 42, No. 1, pp. 13-25

Hilton.W. (2015). Managerial accounting creating value in a dynamic business environment, 5th ed, New York, McGraw-hill

Ken C., Wayne A. & Atieno,A. (2015). Expectancy Theory as the Basis for Activity-Based Costing (ABC) Systems Implementation by Managers, *Advances in Management Accounting*, Volume 14, 253-275.

Reed, R., Lemak, D. J., & Mero, N. P. (2000). Total quality management and sustainable competitive advantage. *Journal of quality management*, 5(1), 5-26.

Xiao C., Duh R. & L. Zhao, (2007), "Management Accounting in China", *Financial Management*, January.