

دور التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات في تعزيز القدرة

التنافسية " دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية "

تاريخ الاستلام: ٢٠١٦/١٠/١٢ تاريخ القبول: ٢٠١٧/١/١٥

علاء الدين جبل (\*)

محمد مهدي عبد المنعم عكش (\*\*)

### الملخص

اكتسبت حوكمة الشركات أهمية كبرى بالنسبة للاقتصاديات الناشئة، نظراً لضعف البنية القانونية في حل المنازعات بطريقة فعالة، وعدم كفاية المعلومات للإشراف والرقابة، وانتشار الفساد وانعدام الثقة، لذلك فإن اتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات أدى إلى خلق البنية اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، وزيادة الشفافية في الحياة الاقتصادية، وتشجيع الإصلاح.

---

(\*) طالب دراسات عليا ( دكتوراه) / قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد/ جامعة حلب.

(\*\*) طالب دراسات عليا ( دكتوراه) / قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد/ جامعة حلب

وقد تميزت السنوات الأخيرة منذ بداية الثمانينات بالتحول نحو زيادة الآلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات ، و انعكس هذا التحول على نظم التكاليف فُلُفِرَ فيها تأثيراً هيكلياً بالغاً امتد نطاقه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بتلك النظم، إذ أدى إلى تغيير كثير من المفاهيم و الأساليب المتبعة في تحديد التكلفة.

والفكرة الرئيسية لنظام تكاليف دورة حياة المنتج هي أن لكل منتج دورة حياة تبدأ بمرحلة التقديم و تنتهي بمرحلة الاضمحلال، و تمر أغلب المنتجات بمراحل دورة الحياة و هي المراحل الخمس المتعاقبة التي تمر بها منذ فترة ظهورها

وتوصل الباحث إلى عدد من النتائج أهمها: أن التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات سيؤدي إلى تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية، وذلك من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي قام بها الباحث.

## **The Role of Integration between Product life cycle costs of the system and Corporate Governance in Enhancing Competitiveness**

### **" A Field Study on a Sample of Industrial Companies "**

#### **Abstract**

Corporate governance has gained great importance for the emerging economies due to the weakness of the legal structure in resolving disputes in an effective manner, and there is insufficient information for the supervision and control, and the

spread of corruption and lack of confidence. So follow, the sound principles of corporate governance has led to the creation of the necessary infrastructure against corruption and mismanagement, and increase the transparency of economic life and encourage reform.

The recent years since early eighties, was distinguishes by the shift towards in creasing the mechanism and the use or modern production techniques in many industries. And this shift was reflected in the costs systems, and seriously influenced its structure and extended to various aspects relating to those systems, where it led to change many concepts and methods used in cost determining.

The main idea of the product life- cycle costs system is that, each product life- cycle begins with the progress stage and ends with the decay stage, where as, most products go through the fire successive stages of life- cycle since its appearance.

The researcher found to a number of findings, including: the integration of the product life cycle and corporate governance costs of the system will enhance the competitiveness of industrial companies, through theoretical and empirical study carried out by the researcher.

#### مقدمة:

أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات الهامة في المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية كافة وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في لكثير من الشركات ولا سيما في الدول المتقدمة، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٩٧/ وأزمة

شركة " Enron " التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١/ [١].

ترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة، والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، وذلك على خلاف الحقيقة، ويضاف إلى ذلك بأن من أهم أسباب انهيار الشركات هو افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف، ونقص الخبرة والمهارة واختلال هيكل التمويل، وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها، بالإضافة إلى نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية، وعدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة [٢].

تمر أغلب المنتجات بمراحل دورة حياة المنتج، و هي المراحل الخمس المتعاقبة التي تمر بها منذ فترة ظهورها و هي :

مرحلة تقديم المنتج - ومرحلة النضج - ومرحلة التشبع - ومرحلة الانخفاض - ومرحلة الاضمحلال .

#### أهداف البحث:

- ١- دراسة التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات.
- ٢- بيان أثر التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات في تعزيز القدرة التنافسية.

**أهمية البحث:**

تأتي أهمية البحث من خلال إبراز أهمية تطبيق التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات في تعزيز القدرة التنافسية.

**مشكلة البحث:**

١ - هل هناك علاقة بين تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج وتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية؟

٢ - هل هناك علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية؟

٣ - ماهو دور التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات في تعزيز القدرة التنافسية.

**فروض البحث:**

١- يوجد علاقة بين تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

٢- يوجد علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

٣- يوجد دور للتكامل بين تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات في تعزيز القدرة التنافسية؟

**منهجية البحث:**

سيعتمد الباحث في هذا البحث على المناهج التالية :

- ١- المنهج الاستقرائي : استقراء و تحليل الكتابات ( كتب و رسائل ودوريات عربية وأجنبية، و بحوث على شبكة المعلومات الدولية ) المتعلقة بالجوانب الفكرية للبحث، وذلك لأغراض التأصيل العلمي لموضوع البحث .
- ٢- المنهج الاستنباطي : للوصول إلى ما يجب أن يكون عليه إطار التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج و حوكمة الشركات .
- ٣- الاعتماد على الدراسة الميدانية : لتجميع بيانات عن مدى تطبيقي نظام تكاليف دورة حياة المنتج و حوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية، لدراسة دور نظام تكاليف دورة حياة المنتج في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و استخدام التحليلات الإحصائية الملائمة لاختبار فروض البحث .
- الدراسات السابقة:**

- ١ -حراسة منصور ( ٢٠٠٢ ) ، بعنوان : " دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للشركة " .
- هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمقابلة خصائص البيئة التنافسية المتغيرة ، و تحديد احتياجات التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية لتتلاءم مع متطلبات التخطيط الاستراتيجي، و تحقيق ريادة الشركة في سوق المنتج.
- و من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :
- عدم مقابلة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية احتياجات إدارة الشركة في ضوء التغيرات الحديثة .
- و من أهم ما أوصت به الدراسة :

- العمل على تفعيل دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بوصفها نظاماً للمعلومات في تحقيق استراتيجيات القدرة التنافسية للشركة .
- التركيز على توجيه إستراتيجياتي زيادة التكلفة و الميزة التنافسية في تحقيق موقف تنافسي للشركة بالنسبة للشركات المنافسة .
- ٢- دراسة أبو شنب ( ٢٠٠٨ ) ، بعنوان : " دراسة و تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة : دراسة ميدانية " .
- هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، و تقييم هذه الأنظمة و تطورها ، و بيان دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات و تسعيرها ، و مدى اعتماد إدارة الشركة على مخرجات نظام التكاليف في اتخاذ القرار .
- و قد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تلخصت في :
- تلعب بيانات التكاليف دوراً كبيراً في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.
- أنظمة التكاليف في الشركات تحتاج إلى تطوير و تحسين فيما يتعلق بأسس ومعدلات تحميل التكاليف غير المباشرة و المقومات و النظريات المستخدمة ، بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة .
- و من أهم ما أوصت به الدراسة :
- ضرورة زيادة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف من خلال التحسين و التطوير الدائم للنظام من حيث المقومات و الأسس و النظريات .
- العمل على تطبيق مدخل تكاليف دورة حياة المنتج في الشركات الصناعية .
- أولاً - تعريف نظام تكاليف دورة حياة المنتج :

تعرف التكاليف الكلية لدورة حياة المنتج بأنها " طريقة عامة من التقييم الاقتصادي التي تأخذ في الحسبان كل التكاليف ذات العلاقة من تصميم البناء ، النظام ، والمكونات ، والمواد ، والممارسات ، خلال فترة زمنية معطاة " . [٣] تتعقب نماذج التكاليف الكلية لدورة حياة المنتج كلفة التطوير ، والتصميم ، والتصنيع ، وعمليات صيانة و التخلص من النظام خلال حياته الإنتاجية . النوعان الرئيسان من حالة عدم التأكد التي تصاحب تكاليف دورة حياة المنتج و الذي يجب أخذها بعين الاعتبار :

- ١- عدم التأكد بخصوص نشاطات تولد التكلفة أثناء دورة حياة المنتج ، ويصادف عادة هذا النوع في حالة تطوير نظام جديد دون توفر بيانات تاريخية .
  - ٢- عدم التأكد بخصوص التكلفة المتوقعة لكل هذه النشاطات، وهذا يوجد في نماذج تكاليف دورة حياة المنتج كافة و مثال ذلك : نسب التضخم المستقبلية ، والكفاءة المتوقعة و استخدام المصادر ، ونسب فشل مكونات النظام . [٤]
- ثانياً – مفهوم حوكمة الشركات :

يعد مصطلح حوكمة الشركات من المصطلحات الحديثة التي ظهرت في القرن الماضي، وزادت العناية به بشكل كبير في العقد الأخير منه بعد الأزمات الاقتصادية والانهيئات المالية التي تعرضت لها عدد من الشركات العالمية. [٥] أما مرادف حوكمة الشركات فيعكس الأبعاد الإدارية والاقتصادية والمحاسبية للمصطلح، ويستخدم لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين من خلال تفعيل الأساليب والممارسات الإدارية الجيدة، وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق، لتحقيق الرفاهية الاجتماعية والإصلاح



المؤسسي ، وقد أدى هذا التداخل بين المفاهيم الاقتصادية والقانونية والمالية للمصطلح إلى عدم وجود اتفاق محدد بين المهنيين حول تعريف محدد له. [٦] وقد أشارت إحدى الدراسات بأن هناك مدخلين لتحديد مفهوم حوكمة الشركات وهما: [٧]

المدخل الأول: مدخل المساهم: ويهتم بتعظيم حقوق المساهمين ممثلة في الربحية .  
المدخل الثاني: مدخل الأطراف المتعددة ذات العلاقة بالشركة: مثل المديرين والعملاء والدائنين والعمال والأطراف الأخرى، ويهتم هذا المدخل بتحقيق مصالح هؤلاء الأطراف.

ويرى الباحث أن التكامل بين هذين المدخلين سيؤدي لنتائج أفضل، وسيتيح للباحثين و المهنيين من اعتماد تعريف موحد لحوكمة الشركات ، ومن ثم إزالة جميع التساؤلات حول مصطلح حوكمة الشركات، على أن يكون هذا التكامل بشكل متوازن.

### ثالثاً – تعريف حوكمة الشركات :

إن مصطلح حوكمة الشركات هو الترجمة المختصرة لمصطلح "Corporate Governance" ، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة". [٨] وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

وعرفت مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها : " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ". [٩]

كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين". [١٠]

كما عُرِفَتْ بأنها: "مجموع قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين". [١١]

كما عُرِفَتْ بالقول: إن هذا المفهوم يؤكد العمل بمبادئ الشفافية والمراقبة والمساءلة المالية والإدارية داخل الشركات، بما يحميها من أن تلقى ذات مصير الشركات المنهارة. [١٢]

واستناداً لذلك يمكن للباحث تعريف الحوكمة بأنها :

مجموعة من المبادئ والقواعد والآليات التي يتم من خلال تطبيقها وضع هيكل يضم الأهداف المتوازنة والتقييم والمساءلة والعدالة، لتحقيق الإصلاح الاقتصادي والإداري، ولكن لا يمكن تنفيذ ذلك إلا من خلال اعتماد معايير محاسبية وتدقيقية تسهم في تعزيز آليات تطبيق حوكمة الشركات. رابعاً . الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بوصفها إحدى آليات الحوكمة في الشركات الصناعية :

إن المهمة المحورية للمديرين هي إدارة التكلفة ، وعلى مدار السنوات الأخيرة الماضية حدثت نقلة نوعية هائلة في الأسلوب و الطريقة التي يتعامل بها الممتنون مع محاسبة التكلفة ، و قد انعكست نتائج تلك النقلة العلمية الهائلة على تزايد البيئة التنافسية التي واكبت ظهور بيئة التصنيع الحديثة على سطح الحياة الإنتاجية ، و أصبح البحث يدور الآن حول فئة الممتننين الذين يفهمون المقصود

ببيئة الأعمال الحديثة ، و مدى مقدرتهم على تفسير معلومات التكاليف المهمة بالطريقة التي تسهم في إنجاح الشركة ، و أصبح التركيز على الرؤية الإستراتيجية لإدارة التكلفة أمراً لا مناص منه ، إذ أصبحت إدارة التكلفة تنظر إلى النجاح التنافسي للشركة في الأجل الطويل ، في حين تركز التقارير المالية و الإدارية فقط على النتائج المالية في الأجل القصير ، لذلك يجب على كل إدارة ناجحة في أية شركة كانت أن تحافظ على ميزاتها التنافسية التي تتأسس على استراتيجية فريدة من نوعه، لكي تحافظ على هذا النجاح.

ويطلق على إدارة التكلفة - وهي صفة تطلق على الإدارة و ليس على التكلفة - لتصبح الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ، مما أدى إلى اتساع دور محاسبي التكاليف الممتهين و تعاضم مسؤولياتهم نظراً لدورهم الحيوي في إنجاح إدارة أية شركة . إن نظام إدارة التكاليف لأي شركة يهدف إلى تعظيم الأرباح في الوقت الحالي و في المستقبل ، و يمكن تحقيق هذا الهدف من خلال بناء نظام إدارة تكاليف يكون قادراً على تحقيق الأهداف التالية [١٣] :

- 1- قياس تكلفة الموارد المستفدة في أداء أنشطة الشركة المهمة .
- 2- تحديد و إزالة تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج دون المساس بجودة المنتج .
- 3- تحديد كفاءة و فاعلية كل الأنشطة الرئيسة التي تؤدي في الشركة .
- 4- تحديد و تقدير الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تحسن أداء الشركة المستقبلية .

و يمكن تعريف إدارة التكلفة بأنها مجموعة العمليات الخاصة بتخطيط التكلفة، و التحكم فيها مع اتخاذ الوسائل المناسبة لتخفيض التكلفة و العمل على

تحسينها بشكل مستمر ، و يمكن تحقيق ذلك من خلال حذف و إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال استخدام الأساليب و الأدوات المتكاملة لتحديد تكلفة الإنتاج في الوقت المحدد مع تحسين عملية تتبع التكلفة بغرض إعداد التقارير الإدارية [١٤] .

و عرفت كذلك بأنها منهج علمي لتحليل بيانات التكاليف في إطار من العوامل الإستراتيجية ( الخارجية و الداخلية ) التي تحدد مصادر الميزة التنافسية ، مستخدماً في ذلك مجموعة من الأساليب و الأدوات العلمية مثل ( تحليل سلسلة القيمة - وتحليل البيئة الخارجية - و التكلفة المستهدفة - و تكاليف الأنشطة ) بهدف الحصول على بيانات مالية و غير مالية - خارجية و داخلية ( تفيد في صياغة الإستراتيجية التي تتبناها الشركة ( التخطيط الإستراتيجي ) و تنفيذها و مراقبتها بتطوير أساليب القياس و تقييم الأداء المحاسبي ، مثل : التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية ومقاييس ABC تقييم الأداء باستخدام مدخل تكلفة النشاط [١٥] .

و تؤكد الدراسات في مجال الإدارة الإستراتيجية أهمية التكاليف بوصفها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية و أساساً قوياً لبقاء المشروع ، و في هذا السياق تعددت أساليب تخفيض التكلفة بين أساليب تقليدية مثل معايير التكلفة والموازنات، و أساليب حديثة مثل سلاسل القيمة و تكلفة الهدف ، و يتم ترجيح الأساليب الحديثة و تشجيع تطبيقها بقوة بدعوى أنها قادرة على تحقيق ضبط التكلفة من منظور إستراتيجي يركز على الموقف التنافسي ، إذ لا تستطيع نظيراتها التقليدية تحقيق هذا الهدف .

**خامساً – التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات بغرض تعزيز القدرة التنافسية :**

إن نظام محاسبة التكاليف يعد أساساً في جميع الشركات الصناعية الخدمية المختلفة ، و نظراً للانفتاح العالمي و زيادة قوة المنافسة و انفتاح الأسواق و اتفاقيات التجارة العالمية دفع جميع الشركات في مختلف القطاعات إلى الاهتمام بأنظمة التكاليف، بهدف الحد من الهدر في عناصر الإنتاج ، و محاولة استخدام طرق و أساليب حديثة لحساب التكاليف، بهدف خفض التكاليف عند حدها الأدنى و من ثم إعطاء ميزة تنافسية للمنتج من خلال تخفيض الأسعار و زيادة الجودة .

و يجب على نظام التكاليف الذي تقرر إدارة الشركة اختياره أن لا يقتصر على مجرد تحديد تكلفة المنتج، بل من الضروري تأمين و تحديد هذه التكلفة على أعلى درجة ممكنة من الدقة ، إضافة إلى جاهزية هذه المعلومة في أي وقت تحتاجه الإدارة، مما يمكنها من اتخاذ قرارات تتعلق بتسعير و ترويج المنتج ، أي له علاقة مباشرة بوجودها .

إن قدرة الشركة على تصميم و تصنيع و تسويق منتج بكلفة أقل مقارنة مع المنظمات المنافسة و بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر أو بعبارة أخرى قدرة الشركة على إنتاج و تسويق منتجاتها بسعر أقل من معدل السعر للمنظمات المنافسة. وهذا لا يعني أن تقدم المنتجات أو الخدمات بأقل من مستويات كلفتها ، إنما يمكن أن يتم من خلال الوصول إلى تكلفة متغيرة أقل أو تحقيق مستوى أقل من نفقات التسويق ، أو تحقيق مستوى أقل من النفقات التشغيلية و النفقات الإدارية ، و كل نوع من هذه التكاليف يمكن أن يكون مصدراً للميزة التكاليفية .

إن القدرة التنافسية هي الإطار الذي يمكن الشركة من التميز و التفوق على المنافسين و يتحدد هذا الإطار بأربعة عوامل هي :

١- توفر عناصر الإنتاج كما و كيفاً مدى توفر خدمات البنية التحتية .

- ٢- الطلب من حيث حجمه و نمطه الذي يرتبط بالعادات الاجتماعية السائدة.
- ٣- درجة التشابك الاقتصادي بين القطاعات الاقتصادية ، و ما يوفره التشابك القوي من سرعة و تكلفة أقل في الحصول على مدخلات الإنتاج .
- ٤- البيئة المحلية و تأثيرها على إستراتيجية المؤسسات، و هيكلها و نشأتها وتنظيمها و تنافسيتها .

إن دخول ميدان المنافسة يتطلب من الشركة التمتع بعدد من المزايا ، لعل من أهمها: الأسعار الملائمة لمنتجاتها ، والاختيار الدقيق لمنافذ تصريف هذه المنتجات، مما يؤمن سرعة الحصول على العوائد المتأتية من عمليات البيع بأقل حد ممكن من المخاطر .

و هذا يعتمد على جودة المنتج من ناحية و قدرة الإدارة على اتخاذ القرار المناسب و بالسعر المناسب لمنتجاتها في الوقت المناسب ، و هذا بدوره يتطلب نظام تكاليف يؤمن دقة حساب تكلفة المنتج إضافةً إلى تأمين كامل المعلومات المتعلقة بالمنتج في الوقت المناسب .

و لا شك في أن مفاهيم حوكمة الشركات كمحاسبة المسؤولية و الإدارة الإستراتيجية للتكلفة و الجودة الشاملة، تهم بالدرجة الأولى المهتمين بمحاسبة التكاليف بوصفهم مجموعة من مبادئ الحوكمة التي تعمل على تفعيل و دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال العمل على ضرورة تطبيق هذه الآليات .

كما أن التطورات الأخيرة في المحاسبة الإدارية أفرزت عدة أدوات لإدارة التكلفة، كان لها الأثر الكبير في زيادة تدعيم القدرة التنافسية للشركة ، و عليه فإن الباحث يربط بعض النقاط المشتركة التي تبين التأثير المتبادل بين أدوات إدارة التكلفة و حوكمة الشركات و دورها في تعزيز القدرة التنافسية .

**الدراسة العملية:**

**أولاً: مجتمع الدراسة:** يتضمن مجتمع الدراسة عينة من الشركات الصناعية في مدينة حلب ، وتعتمد الدراسة العملية على صياغة قائمة استبانة تحتوي على ( ١٦ ) سؤالاً، وتم تقسيمهم إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:

المجموعة الأولى: وتتضمن الأسئلة من رقم ( ١ ) إلى رقم (٦) والتي تعكس ما يرمي إليه الفرض الأول من فروض البحث وهو يوجد علاقة بين تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج وبين تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية

المجموعة الثانية: وتتضمن الأسئلة من رقم (٧) إلى رقم (١٥) وتعكس ما يرمي إليه الفرض الثاني من فروض البحث، وهو يوجد علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

**ثانياً – عينة الدراسة:**

قام الباحث بتوزيع قائمة استبانة عددها (١٢٧) على عينة من الشركات الصناعية في مدينة حلب ، وقد بلغ عدد الردود ( ١٢٢ ) استمارة، وبفحص هذه الاستثمارات تبين أن ( ١١٩ ) استمارة صالحة للتحليل الإحصائي، ومن ثم فإن نسبة الاستثمارات الصالحة للتحليل هي (٩٣%) .

**ثالثاً – التحليل الإحصائي للبيانات:**

قام الباحث بتحليل البيانات الواردة بقائمة الاستبانة باستخدام حزمة برامج التحليل الإحصائي الجاهزة للعلوم الاجتماعية (SPSS) .

**رابعاً – نتائج التحليل الإحصائي:**

١ إجراء اختبار الثبات (Reliability) لأسئلة الاستبانة المستخدمة من جميع البيانات، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباغ.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.983	49

بالنظر للجدول السابق نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباغ تساوي ٠.٩٨٣ وهي قيمة مرتفعة، وبما أنها أكبر من ٠.٦٠ فمن ثم العينة مقبولة إحصائياً .

#### ٢ حساب المتوسط المرجح للإجابات :

باستخراج الجداول التكرارية لأسئلة العينة مع استخراج الإحصاءات الوصفية لكل من أسئلة العينة ، والاستعانة مع مقياس ليكارت الخماسي لمقارنة النتائج كافة نحصل على جدول الاتجاهات للمحورين المدروسين في صورة نهائية

بالنسبة للفرضية الأولى (إن إتباع الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج يساعد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية) نجد أن اتجاه الإجابات بشكل عام كما يلي:

الاتجاه (حسب مقياس ليكارت)	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	المحور الأول
موافق بشدة	٠.٤١٥	٤.٧٨	تتضمن تكاليف دورة حياة



			المنتج كل التكاليف من نقطة البداية إلى التقاعد
موافق بشدة	٠.٥٧٨	٤.٧٣	يساعد تقسيم التكاليف في أسلوب دورة حياة المنتج إلى سهولة تخفيض بعض التكاليف لحدّها الأدنى
موافق بشدة	٠.٦١٧	٤.٦٦	يقوم نظام دورة حياة المنتج على ضرورة توفر نظام معلومات يتم من خلاله معرفة المراحل التي تسير بها دورة حياة المنتج
موافق بشدة	٠.٨١٠	٤.٥٥	أسلوب دورة حياة المنتج جعل القرارات التي تتخذ خلال المراحل المبكرة للمشروع ذات تأثير كبير على النفقات المستقبلية
موافق بشدة	٠.٦٦٨	٤.٦٠	يساعد تطبيق أسلوب دورة حياة المنتج على تخفيض الوقت الضائع، مما يؤدي إلى زيادة عمليات الإنتاج
موافق بشدة	٠.٨٥٢	٤.٥١	إن اتباع أسلوب تكاليف دورة

			حياة المنتج سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة
موافق بشدة	٠.٥١٣	٤.٦٣٩	إن اتباع الشركة لأسلوب تكاليف دورة حياة المنتج يساعد على تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

- المتوسط الحسابي لهذا المحور يساوي ٤.٦١٦ لذلك تعد الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد ، و هذا يعني أنه يوجد موافقة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة ، و أن استخدام نظام تكاليف دورة حياة المنتج يساعد في تعزيز القدرة التنافسية .
  - وجود إجماع في الآراء فيما يخص الرأي موافق بشدة، حيث يتضح أن الاتجاه العام الإجمالي لمحور (إن اتباع الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج يساعد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية) كان بدرجة موافق بشدة أي أن آراء المبحوثين تجاه اتباع الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج كانت ممتازة.
- بالنسبة للفرضية الثانية ( يوجد علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية) نجد أن اتجاه الإجابات كما يلي:

الاتجاه	الانحراف	المتوسط	المحور الثاني
---------	----------	---------	---------------

المعيار	المرجّح	(حسب مقياس ليكارت)
٠.٧٠٠	٤.٦٨	تطبيق آليات حوكمة الشركات ينعكس إيجاباً على الأداء الإداري والمالي للشركة
٠.٧٥٣	٤.٦٦	تطبيق آليات حوكمة الشركات يؤثر بشكل مباشر على تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بشكل أدق
٠.٥٥١	٤.٦٨	تطبيق آليات حوكمة الشركات يساعد الشركة على الحصول على معلومات تكاليف أكثر دقة ومن ثم القدرة على تسعير المنتجات والخدمات بشكل تنافسي
٠.٦٦٤	٤.٦٢	تطبيق حوكمة الشركات يساعد الشركة في الحصول على حصة سوقية أكبر
٠.٥٢٣	٤.٧١	تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية ( وخاصة التكاليفية )
٠.٧٨٩	٤.٥٥	تزداد جودة المعلومات المحاسبية

			(وخاصة التكاليفية) في الشركات التي تطبق حوكمة الشركات
موافق بشدة	٠.٥٤١	٤.٦٦	إن المعلومات الواردة في التقارير المالية تساهم في ترشيد قرارات التكاليف والاستثمار
موافق بشدة	٠.٧٥٨	٤.٦٣	تطبيق آليات حوكمة الشركات يساعد الشركة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية لها
موافق بشدة	٠.٥٧٨	٤.٧٣	هناك إقبال من المستثمرين على الاستثمار في الشركات التي تطبق حوكمة الشركات
موافق بشدة	٠.٥٢٢	٤.٦٧٢	يوجد علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية

يتضح من الجدول السابق وجود إجماع في الآراء فيما يخص الرأي موافق بشدة، إذ يتضح أن الاتجاه العام الإجمالي لمحور (يوجد علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية) كان بدرجة موافق بشدة، أي أن آراء المبحوثين تجاه تطبيق حوكمة الشركات كانت ممتازة.

أما فيما يخص حساب معاملات الارتباط بين محاور الدراسة:

فيتم ذلك بوضع فرضية العدم التالية: " لا توجد علاقة ارتباطية غير خطية ذات دلالة إحصائية للتكامل بين تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج و تطبيق نظام حوكمة الشركات في تعزيز القدرة التنافسية ".

		يوجد علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية
إن إتباع الشركة لأسلوب تكاليف دورة حياة المنتج يساعد تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.957 .000 119

نلاحظ من الجدول السابق أن العلاقات بين المحورين الرئيسيين طردية قوية وبما أن ( $Sig=0.000 < 0.05$ ) فمن ثم لا نستطيع قبول فرضية العدم ونقبل بالفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ارتباطية خطية ذات دلالة إحصائية للتكامل

بين تطبيق نظام تكاليف دورة حياة المنتج و تطبيق نظام حوكمة الشركات في تعزيز القدرة التنافسية ، أما فيما يخص اختبار الفرضية الثالثة للبحث:  
H: فلا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين اتباع الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج تطبيق حوكمة الشركات من أجل تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

		إن إتباع الشركة لأسلوب تكاليف دورة حياة المنتج يساعد في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية
يوجد علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.957 .000 119

لقد تم استخدام اختبار Bivariate Correlations عند مستوى معنوية ( 5% )  
ودرجات الحرية (N) من أجل اختبار إن كانت علاقة نظام تكاليف دورة حياة  
المنتج مع تطبيق حوكمة الشركات هي علاقة ارتباطية خطية، حيث يوضح الجدول  
أن قيمة sig تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) وهذا يدل على وجود ارتباط  
خطي، ومن ثم ، فإننا لا نستطيع قبول فرضية العدم H0 ونقبل الفرضية البديلة  
H1 التي تنص على (وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين اتباع  
الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج و تطبيق حوكمة الشركات من أجل تعزيز  
القدرة التنافسية للشركات الصناعية).

٤- تطبيق تحليل الانحدار المتعدد لدراسة أثر التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج و حوكمة الشركات ، وذلك لأجل تعزيز القدرة التنافسية.

وذلك بوضع فرضية العدم التالية: " لا يوجد تأثير معنوي للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، أي نموذج الانحدار المطبق غير معنوي إحصائياً "

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.978	.957	.956	.11014

بالنظر إلى الجدول السابق نجد أن قيمة معامل التحديد  $R^2 = 0.957$  وهو يمثل نسبة التغير في المتغير التابع (التمثل بـ تعزيز القدرة التنافسية) الذي فسّره معادلة الانحدار المطبقة، ونجد أن جودة معادلة الانحدار المطبقة جيدة جداً .

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	30.794	4	7.698	634.608	.000
	Residual	1.383	114	.012		
	Total	32.177	118			

بالنظر إلى جدول ANOVA الخاص بتحليل تباينات معادلة الانحدار المطبقة نجد أن قيمة  $\text{sig}=0.000 < 0.05$  ← لا نستطيع قبول الفرضية العدم ومن ثم نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن نموذج الانحدار المطبق معنوي إحصائياً، وذلك عند مستوى دلالة ٥% .

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
إن اتباع الشركة لأسلوب تكاليف دورة حياة المنتج يساعد تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية	.388	.061	.381	6.332	.000

a. Dependent Variable: يوجد علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وبين تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية

ويمكن تفسير الجدول السابق على الشكل التالي:

"التكامل بين اتباع الشركة لنظام تكاليف دورة حياة المنتج وحوكمة الشركات يساعد في تعزيز القدرة التنافسية." و يمكن القول (إذا ارتفعت أمثال المتغير المستقل بمقدار قيمة واحدة ترتفع أمثال المتغير التابع بمقدار ٠.٣٨٨، وذلك بخطأ معياري قدره ٠.٠٦١).

وبالرجوع للجدول السابق نلاحظ وجود أثر معنوي ذي دلالة إحصائية لكل متغير مستقل على المتغير التابع، حيث إن قيم الدلالة الإحصائية كافة هي ذات قيم صغيرة وأصغر من ٥%، أي لا نستطيع قبول الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للتكامل بين المتغيرات المستقلة (المتتملة بنظام تكاليف دورة حياة



المنتج وحوكمة الشركات ) على المتغير التابع ( تعزيز القدرة التنافسية  
للشركات الصناعية) .

#### النتائج:

- ١ وجود دور لنظام تكاليف دورة حياة المنتج على تعزيز القدرة التنافسية.
- ٢ وجود دور لنظام حوكمة الشركات في تعزيز القدرة التنافسية.
- ٣ إن التكامل بين نظام تكاليف دورة حياة المنتج و حوكمة الشركات له دور إيجابي في تعزيز القدرة التنافسية.

#### التوصيات:

- ١- على الشركات الصناعية اعتماد نظام تكاليف دورة حياة المنتج، لدوره في تعزيز القدرة التنافسية.
- ٢- على الشركات الصناعية اعتماد حوكمة الشركات، لدورها في تعزيز القدرة التنافسية.
- ٣- نوصي بإدخال موضوع حوكمة الشركات ضمن مفردات المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة والإدارة والعلوم المالية في كليات الاقتصاد في الجامعات السورية، لتوسيع مدارك الخريجين من هذه الأقسام بأهميته، وضمان مساهمتهم الفاعلة في تطبيقه في الشركات أو المنظمات السورية مستقبلاً.

#### المراجع العربية

- ١- الخصري محسن أحمد، دون تاريخ ، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ٩٢ - ٩٥.

٢- الخضري محسن أحمد، دون تاريخ، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ٩٤ - ٩٥.

٣- سعيد هالة، ٢٠٠٣، المعهد المصرفي المصري، ندوة الحوكمة من المنظور المصرفي، القاهرة، ٢٣.

٤- الرحيلي عوض سلامة، ٢٠٠٥، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية "بحث مقدم في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، أيلول، ١٢.

٥- المطيري عبيد، ٢٠٠٣، تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية، مجلة الإداري، مجلد ٣٠، عدد ٣، ٢٨٣.

٦- البنك الأهلي المصري، ٢٠٠٣، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، ٥٦.

٧- الوابل وابل علي، ٢٠٠٢، كارثة انهيار بعض الشركات العالمية العملاقة من منظور محاسبي، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة التاسعة، العدد ٣٦، تشرين الأول، ٤٠.

١٠ - عوض، فاطمة رشدي، (2009) تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (ABC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (BSC) - دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص ١٢١.

١١- حميدة، عيد محمود، (٢٠٠٥). دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية،

كلية التجارة - جامعة بنها، السنة الخامسة والعشرون، العدد ٢، ص

### المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Life Cycle Cost Analysis (LCCA), Sieglinde Fuller, National Institute of standard and Technology (NIST).
- ٢- Life Cycle Management for improving product service Quality , Fumihiko Kumura, University of Tokyo.
- ٣- CLERK E., 2002, Corporate Low Economic Reform Program Directions Duties and Corporate Governance Facilitating Investors, Proposal for Reform, Paper No.3, Australian Government Publishing Service,1-65.
- 4- ALAMGIR M. 2007, Corporate Governance: A Risk Perspective, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.
- 5- FREELAND C, 2007, Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.
- 6- [www.jps-dir.org](http://www.jps-dir.org).