

تأثير حوكمة الشركات في إدارة التكلفة البيئية في ظل تباين خصائص الشركة

بحث تطبيقي على عينة من الشركات الصناعية العراقية

م. محمد عبدالكريم حسين

جامعة تكريت

كلية الإدارة والاقتصاد

mohammed.20@tu.edu.iq

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.5.2.25>

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/١٢/٢٩ تأريخ قبول النشر ٢٠٢٣/١/٢١ تأريخ النشر ٢٠٢٣/٨/٣٠

المستخلص

هدف البحث إلى اختبار تأثير حوكمة الشركات على تبني إدارة التكلفة البيئية (IOCM) عبر سلسلة التوريد، وفاعلية هذه الإدارة نتيجة لذلك التأثير، فضلاً عن فحص الدور المعدل لخصائص الشركات كمتغير تفاعلي في هذه العلاقة التأثيرية، وقد تم جمع البيانات من خلال تحليل المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية لـ 33 شركة صناعية عراقية تم اختيارها بشكل عمدي لعام ٢٠١٩، فضلاً عن المقابلات الشخصية واعتماد قائمة الفحص لغرض اكمال جمع البيانات المطلوبة، وقد تم تحديد حوكمة الشركات من خلال ثلاث آليات (استقلالية المجلس، لجان التدقيق، ازدواجية المنصب)، أما إدارة التكلفة البيئية فتم تحديدها من خلال (10 عبارات لقائمة الفحص)، وخصائص الشركات من خلال ثلاث خصائص (الحجم، العمر، الربحية)، وتوصل البحث إلى أن استقلالية المجلس إلى جانب لجان التدقيق تدعم فاعلية إدارة التكلفة البيئية للشركات عينة البحث، وأن الحجم الكبير للشركة يعزز من قوة التأثير المعنوي الإيجابي لآليات حوكمة الشركات في إدارة التكلفة البيئية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، إدارة التكلفة البيئية، خصائص الشركة.



مجلة اقتصاديات الأعمال

المجلد (٥) العدد (٢) ٢٠٢٣

الصفحات: ٤٤٥-٤٦٩

(٤٤٥)

The impact of corporate governance on intra-organizational cost management in light of the varying companies characteristics

An applied research on a sample of Iraqi industrial companies

Lecturer. Mohammed A. Hussein

Tikrit University

College of Administration and Economic

mohammed.20@tu.edu.iq

Abstract

The research aimed to test the impact of corporate governance on the adoption of Inter-Organizational Cost Management (IOCM) across the supply chain, and the effectiveness of this management as a result of that impact. As well as examining the modified role of corporate characteristics as an moderator variable in this influencing relationship. Data was collected by analyzing the informational content of the financial reports of 33 an Iraqi industrial company deliberately selected for the year 2019. In addition to personal interviews and approval of the checklist for the purpose of completing the collection of the required data. Corporate governance was determined through three mechanisms (board independence, audit committees, and dual positions). As for the (IOCM), it was determined through (10 phrases for the checklist). The companies characteristics through three characteristics (size, age, profitability). The research concluded that the independence of the board as well as the audit committees support the effectiveness of (IOCM) of the research sample companies. And that the large size of the company enhances the strength of the positive moral impact of corporate governance mechanisms on (IOCM).

Keywords: Corporate governance, Inter-Organizational Cost Management, Company characteristics.

المقدمة:

تشهد بيئة الأعمال الحديثة تطورات هائلة نتيجة عولمة الأسواق والانفتاح الاقتصادي والتكنولوجي، فضلاً عن اكتساب حوكمة الشركات أهمية كبيرة واعتبارها من مستحدثات التوجهات العالمية لأحكام الرقابة على إدارة الشركات ونتج عن تلك التطورات ارتفاع حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية، وبالتالي انخفاض حصتها السوقية لأنها لا تأخذ بنظر الاعتبار الاستجابة لمتطلبات الزبائن الأمر الذي الزمها بالبحث عن أساليب وتقنيات للمحاسبة الإدارية الحديثة ومحاسبة التكاليف لتساعدها على مواكبة التغييرات الحاصلة وتوافر معلومات للمستويات الإدارية المختلفة للشركات وتحسين مركزها التنافسي.

وقد أدت المنافسة العالمية إلى تشكيل ضغوط عديدة على الشركات لإيجاد طرق جديدة تسهم في فعالية إدارة التكاليف تحقيقاً للأهداف الاستراتيجية المرجوة، مما أدى إلى الاهتمام ليس بالعلاقات الداخلية فقط، بل تعدى ذلك ليشمل العلاقات مع العملاء والموردين والمنافسين، ويتحقق ذلك عند النظر إلى إدارة التكلفة ك فلسفة لتحسين التكلفة والإيراد من خلال فهم العلاقات المتداخلة بين التكلفة والقيمة والإيراد التي يتحدد من خلالها الموقف التنافسي للشركة في الأجل الطويل، وأصبح الاهتمام بإدارة هذه العلاقات بين الشركات موضوعاً بحثياً ذو أهمية كبيرة، فقد تناولته العديد من الباحثين في السنوات الأخيرة الماضية، وهذا الاهتمام أدى إلى ظهور مفهوم جديد لتطبيق أساليب إدارة التكلفة من منظور استراتيجي، من خلال التعاون بين الشركة وأعضاء الشبكة^(*)، لقياس مدى الانخفاض في التكاليف الكلية عبر سلسلة التوريد، والعمل على التوزيع العادل لوفورات التكاليف بين الشركات المتعاونة، ويطلق على هذا المفهوم إدارة التكاليف البيئية (Inter-Organizational Cost Management: IOCM) (الحبيشي، ٢٠١٤: ٩٤).

وبينت العديد من الدراسات المحاسبية علاقة حوكمة الشركات وأدوات إدارة التكلفة ومن بين تلك الدراسات دراسة (Loy & Hartlieb, 2021) أن حوكمة الشركات من خلال آلياتها المتنوعة ومن ضمنها مجالس الإدارة تؤثر بشكل كبير في تقنيات إدارة التكلفة من حيث التطبيق ونجاح التطبيق، لأن هذه المجالس تناقش وتتخذ القرارات بشأن مجموعة واسعة من القضايا التي لها آثار بعيدة المدى على سلوك التكلفة في الشركة، فإصلاحاتها (أي إصلاحات هذه المجالس) والتي تهدف في الغالب إلى زيادة استقلاليتها، وكذلك إنشاء اللجان الخاصة بها تقيد الانتهازية الإدارية فيما يتعلق بسلوك التكلفة، ومع ذلك فإن نقاد تشريع إصلاح مجالس الإدارة يرون بأن الزيادة في استقلاليتها وكفاءة المراقبة ما هي إلا عمليات تجميلية (Cosmetic) إلى حد ما، وأكدت الدراسة على أن المديرين ينجرون في إدارة تكاليف أقل انتهازية عندما تصبح حوكمة الشركات أقوى نتيجة للإصلاحات القانونية. في حين أشارت دراسة (Abdullah, et.al., 2015) إلى أن حوكمة الشركات يجب أن تعمل على الحفاظ على المصالح المثلى بين جميع أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين، وحماية الموارد التنظيمية من سوء استخدام أو إساءة استخدام ممارسات المصالح الذاتية للمديرين، ولأن حماية مصالح الشركة تتطلب حماية مصالح أصحاب المصلحة، فإن مراقبة الشركة للتكاليف وفق تقنيات إدارة التكلفة يجب أن تسترشد جيداً بمبادئ حوكمة الشركات بطرق توفر أقوى حماية لهذه المصالح، ومن ثم تتطلب سياسة الحوكمة السليمة اعتماد المعايير والآليات

(*) يقصد بالشبكات (Networks) العلاقات المترابطة والمتنوعة والمتسقة للشركات عبر سلسلة التوريد التي تشمل على تدفق المعلومات والمواد والأموال والخدمات وفق منهج تعاوني متبادل (Kajüter & Kulmala, 2005: 180).

التي من شأنها تعظيم المصالح المالية وغير المالية لأصحاب المصلحة، عليه فإن تقنيات إدارة ومراقبة التكلفة وحوكمة الشركات يجب أن تعملان بطرق عملية من أجل تحسين الكفاءة وتعزيز قدرات الشركة وحماية مصالح أصحاب المصلحة في الوقت نفسه، بينما أشارت دراسة (Hartlieb,et.al.,2020) إلى أن التأثير المخفف لآليات حوكمة الشركات على قرارات إدارة التكلفة أكبر إذا كانت الشركات موجودة في مناطق ذات مستويات منخفضة من التماسك الاجتماعي، وقدم (Chen,et.al.,2012) دليلاً تجريبياً على أهمية دور وتأثير حوكمة الشركات في قرارات إدارة التكلفة.

وبناءً على ما تناولته الدراسات السابقة في إيضاح العلاقة بين حوكمة الشركات وأدوات إدارة التكلفة، لذا سوف تقتصر الدراسة الحالية على بيان تأثير حوكمة الشركات على إدارة التكلفة البيئية كأحد أدوات إدارة التكلفة في ظل تباين خصائص الشركة. ولتغطية متطلبات هذا البحث فقد تم تقسيمه على أربع مباحث، وهذه المباحث هي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للبحث:

أولاً: مشكلة البحث:

في ظل التطورات العالمية في بيئة التصنيع العالمية، وانتقال المنافسة بين الشركات إلى المنافسة عبر سلاسل التوريد للمنتجات، مما أدى إلى تزايد الاهتمام بتفعيل كفاءة هذه السلسلة عبر إدارة التكلفة البيئية ضمن مساهمتها الرئيسية في خفض التكلفة وتحسين الجودة للمنتجات عبر سلسلة التوريد، ولتحقيق الغاية المرجوة من إدارة التكلفة البيئية، فقد تم الاهتمام بطرق وأساليب دعمها، وعلى الرغم من الفوائد الاستراتيجية العديدة لـ (IOCM)، إلا أن مشكلة تنفيذها أو صعوبة نجاح ممارستها قد تقف حائلاً دونها لاسيما تلك المتعلقة بعدم وجود ممارسة محاسبية مقبولة بشكل متبادل، وعدم فهم التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وغياب الثقة، وضعف الدعم من الإدارة العليا. ولعل آليات الحوكمة المتنوعة ومدى قوة هذه الآليات قد تكون كمشكلة مهمة تعزز من إدارة التكلفة البيئية، كما أن دور آليات الحوكمة في تعزيز تلك الإدارة قد يتأثر أيضاً بعوامل متنوعة تحكم نوع الدور الذي تقوم به الحوكمة وقوة هذا الدور، ومن أهم هذه العوامل الخصائص التنظيمية للشركة، مما تقدم يمكن تحديد مشكلة البحث الرئيسية بالتساؤل الآتي: هل يختلف تأثير حوكمة الشركات على إدارة التكلفة البيئية في ظل تباين الخصائص التنظيمية للشركات الصناعية العراقية؟

ثانياً: أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية وحداثة موضوع إدارة التكلفة البيئية وتقنياتها المتنوعة، وخصوصاً في البيئة العراقية التي لازالت تخطو الخطى المبدئية لتبني مثل هذه التقنيات بصورة كاملة أو جزئياً، وبيان دور حوكمة الشركات في تعزيز تطبيق وتفعيل إدارة التكلفة البيئية، والوقوف على مستوى هذا الدور في ظل تباين الخصائص التنظيمية للشركات الصناعية العراقية.

ثالثاً: هدف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي كما يأتي:

١. التعريف بماهية حوكمة الشركات وآلياته المتنوعة.
٢. بيان مفهوم إدارة التكلفة البيئية وأهميتها وتقنياتها.

٣. ماهية خصائص الشركة، ودورها المعدل (التفاعلي) في العلاقة التأثيرية لحوكمة الشركات في إدارة التكلفة البيئية للشركات الصناعية العراقية.

رابعاً: فرضية البحث:

لغرض الإجابة عن التساؤل الرئيس للبحث الذي يمثل المشكلة التي يسعى الباحث إلى إيجاد الحلول المنطقية لها تم صياغة الفرضيات الآتية:

١. هناك علاقة معنوية بين حوكمة الشركات وإدارة التكلفة البيئية وخصائص الشركة.
٢. تتباين العلاقة المعنوية بين حوكمة الشركات وإدارة التكلفة البيئية في ظل خصائص الشركة.
٣. هناك تأثير معنوي لحوكمة الشركات على إدارة التكلفة البيئية.
٤. يختلف تأثير حوكمة الشركات على إدارة التكلفة البيئية في ظل خصائص الشركة.

خامساً: منهجية البحث:

يتعمد البحث على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما:

١. **المنهج الوصفي:** لاسيما ما يتعلق منها بالجانب النظري وذلك من خلال الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوعها من رسائل جامعية وبحوث ومؤتمرات علمية وكتب ومقالات وأبحاث من المواقع الالكترونية عربية وأجنبية.
٢. **المنهج التطبيقي:** من خلال البيانات والمعلومات الخاصة بالشركات عينة البحث.

المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث:

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات وآلياتها:

تعد حوكمة الشركات مفهوماً ليس بجديد، إلا أنها مرت بالعديد من المراحل التي ساهمت في تطورها والاهتمام بتطبيق مفهومها، وذلك نتيجة لعدم وجود آليات منضبطة لمحاسبة وتوجيه رؤساء الشركات وغياب الشفافية، وتظهر أهميتها من خلال تعدد جوانبها الإيجابية والتي تساعد على ارتفاع مستوى أداء الشركة بشكل عام وتحسين جودة التقارير المالية بشكل خاص وذلك من خلال الارتقاء بالمعلومات المالية الواردة بها، إذ عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنها نظام يتم بواسطته التوجيه والسيطرة على شركات الأعمال، إذ يحدد هيكل الحوكمة توزيع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركة مثل مجلس الإدارة، والمديرين، وحملة الاسهم وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، ويحدد القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، ومن خلال ذلك فإنه يوفر الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف والرقابة على الأداء (يسن، ٢٠١٥: ٣١-٣٤).

وتعد آليات حوكمة الشركات هي الأساس الذي يتم من خلاله تحقيق أهداف الحوكمة من مساءلة إدارة الشركة ورصد نشاطها وحماية حقوق المساهمين ورفع مستوى إداء الشركة، وتعرف هذه الآليات بأنها مجموعة من الأدوات التي يتم وضعها بهدف ترشيد وتنظيم والرقابة على سلوك الإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق مصالح جميع الأعضاء، ومن ثم التخلص من حدة مشكلة الوكالة بين الإدارة والملاك، مما يؤدي إلى التوازن بين مصالح جميع الأعضاء، وتقسم إلى آليات داخلية وخارجية كما يأتي: (حازم، ٢٠٢٢: ٤٣)

١. الآليات الداخلية:

تهتم هذه الآليات بالأنشطة في داخل الشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها ويمكن تصنيفها إلى الآتي:

أ. **مجلس الإدارة:** وهو يمثل أهم آليات الحوكمة ويكون مسؤول عن هيكل الحوكمة في الوحدة الاقتصادية، إذ تشمل مسؤوليات مجلس الإدارة تحديد الأهداف الاستراتيجية للوحدة، وتوفير خطط القيادة لوضعها موضع التنفيذ، والإشراف على إدارة الأعمال وتقديم التقارير إلى المساهمين بشأن إشرافهم، ويتم قياس مجلس الإدارة من خلال الاستقلالية والحجم.

ب. **اللجان التابعة لمجلس الإدارة (لجنة التدقيق):** هي لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية لإدارة المالية، ومن أهم أعمالها الإشراف على اعداد وتدقيق القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة، ونتائج التدقيق الداخلي والخارجي، والدور الأساسي للجان التدقيق هو الوفاء بالتزاماتها في الحفاظ على الإشراف على الناحية المهنية والنزاهة لتدقيق الحسابات وإدارة المخاطر ومسائل الاتساق مع القوانين واللوائح وسلوك العاملين وممارسات التقارير المالية، تقاس بالقيمة (1) إذا كان هناك لجنة للتدقيق في الشركة والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.

ت. **هيكل الملكية:** هي من الآليات المهمة للسيطرة على القرارات الإدارية للوحدة الاقتصادية التي تتحدد بعدد الأسهم التي يمتلكها حملة الأسهم، وهناك نوعين من هياكل الملكية هما "المركزة والمشتتة"، إذ تشير هياكل الملكية المشتتة إلى وجود عدد كبير من المساهمين الذين يملكون نسب صغيرة من أسهم الوحدة وتكون هياكل الملكية هنا مشتتة بين عدد كبير من المالك وبذلك لا يوجد دافع قوي لديهم لمراقبة أنشطة الشركة، في حين تشير هياكل الملكية المركزة إلى تركيز الملكية في الوحدة التي تخضع للمراقبة والمتابعة من أعضاء الجمعية العمومية للمساهمين نظراً لامتلاكهم القوة والحافز على مراقبة الإدارة مما يحد من ممارسة السلوك الانتهازي في الإدارة. وتقاس آلية هيكل الملكية في الوحدات الاقتصادية من خلال نسبة ما يملكه حملة الأسهم الذين يملكون 5% فأكثر من أسهم الوحدة.

٢. الآليات الخارجية:

وهي تلك الآليات التي تهتم بالرقابة التي يمارسها اصحاب المصالح على الشركة والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع ومن هذه الآليات ما يأتي:

أ. **التدقيق الخارجي:** يعد التدقيق الخارجي من أدوات الرقابة الرئيسية لضمان موثوقية هيكل الحوكمة ومنع الاحتيال، لذا من الطبيعي الاهتمام بتحسين جودة التدقيق وآليات حوكمة الشركات في جميع أنحاء العالم، إذ تقوم لجنة التدقيق باختيار المدقق الخارجي الذي يقوم بتدقيق صحة البيانات في القوائم المالية والحكم على مدى موثوقيتها، وتمثل هذه الآلية الهيئة المحايدة التي تسعى إلى زيادة موثوقية القوائم المالية من خلال ابداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، ويمكن قياس مدى الالتزام بتطبيق آلية التدقيق الخارجي من خلال توافر مجموعة من المؤشرات تتمثل في ثلاثة مؤشرات هي:

- المدة الزمنية التي يقوم المدقق بتدقيق القوائم المالية للوحدة، يأخذ المؤشر القيمة (1) في حالة كون المدة الزمنية للمدقق الخارجي التي يرتبط بها مع الوحدة خمس سنوات أو أقل، والقيمة صفر في خلاف ذلك.

- قيام المدقق بأداء مهام إضافية للوحدة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يأخذ المؤشر القيمة (1) في حالة، عدم وقيام مدقق الحسابات بأداء مهام إضافية والقيمة (صفر) في خلاف ذلك.
- قيام مدقق الحسابات بأعداد تقرير عن التقرير المقدم من الشركة بخصوص الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

ب. **التشريعات والقوانين:** هي المفتاح الذي يحكم ويوجه الشركة، وتتداخل قواعد الحوكمة بعدد من القوانين ومنها قانون الشركات، قانون ضريبة الدخل، قانون سوق الأوراق المالية وقانون الاستثمار، وتختلف قوانين الحوكمة من دولية إلى أخرى، وقد أصدرت مثل هذه القوانين لتنظيم قضايا الإفصاح والشفافية وسلامة التقارير المالية من الاحتيال.

ت. **آلية السوق المنافسة والاستحواذ:** إذا كان المديرون غير كفؤين، وانتهازيين أو متهورين، فهذا يؤدي إلى انخفاض قيمة الشركة، وبذلك فإن اصحاب رأس المال سوف يستطلعون إمكانات جعل الشركة أكثر إنتاجية وسيقدمون عرض استحواذ، وذلك لزيادة قيمة الودعتين الداخلة في عملية الاستحواذ بناءً على الزيادة المتوقعة للأرباح بعد الاستحواذ، وغالباً ما يكون أداء الوحدة المستهدفة ضعيفاً، لذا يتم استبعاد إدارتها بمجرد نجاح عملية الاستحواذ، ويساعد الاستحواذ في حل مشكلة التدفق النقدي الحر مما يؤدي إلى توزيع الأرباح على المستثمرين مع مرور الزمن، ويتمثل مقياس المنافسة برد المدير على سؤال الاستطلاع حول عدد المنافسين الذين تواجههم الوحدة، بالقيمة صفر لعدم وجود منافسين، والقيمة واحد بين "واحد وخمسة منافسين"، والقيمة اثنان لخمسة منافسين أو أكثر.

ثانياً: مفهوم إدارة التكاليف البيئية وأهميتها:

شهدت السنوات الأخيرة انسيابية وعدم وضوح فيما يتعلق بالحدود التنظيمية للشركات، وأخذ كل من القطاع العام والخاص يعتمد بشكل كبير على عمليات التعهيد للأنشطة والانخراط في أشكال جديدة من التعاون مع الآخرين، وقد أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بمفهوم إدارة التكاليف البيئية (Coad & Cullen,2006:343)، إذ تجاوزت ممارسات إدارة التكلفة بشكل متزايد القيود التقليدية للشركة (Agndal & Nilsson,2010:147). فمع تزايد عمق العلاقات بين المورد والمشتري يتطلب من نظم المحاسبة الإدارية والنظم الرقابية أن تتجاوز الحدود التنظيمية لغرض ترتيب العلاقات التعاونية بين الشركات (Coad & Cullen,2006:343).

ويرى (صالح، ٢٠٠٩: ١٣١) أن جهود تخفيض التكلفة يجب أن تكون على طول سلسلة التوريد دون إهمال أي طرف من أطرافها، في نطاق السعي لخفض التكلفة الكلية للمنتج، ومن ثم أسعار البيع، وهذا الأمر سينعكس إيجاباً بزيادة الإيرادات لكل أعضاء السلسلة، لذا فإن إدارة التكاليف البيئية يمكن النظر إليها بأنها مدخل لتنسيق الأنشطة في سلسلة التوريد لتخفيض التكلفة الكلية للمنتج الذي يشترك في إنتاجه أعضاء سلسلة التوريد.

فتعمل إدارة التكاليف البيئية على تقديم منهجاً نظامياً لإدارة التكلفة من خلال الإجراءات التعاونية للشركات في سلسلة التوريد، ويكون هذا المنهج منظم لتنسيق الأنشطة في سلسلة التوريد من أجل تخفيض التكلفة الإجمالية في السلسلة (Hoffjan & Kruse,2006:42)، (Windolph & Moeller,2012:49) من خلال إجراءات منسقة بين الموردين والمشتريين، كما وتهدف (IOCM) إلى إيجاد حلول لتخفيض التكاليف بشكل أكثر فاعلية مما هو ممكن، إذا حاولت الشركات كل منها بشكل مستقل على تخفيض التكلفة، ولا يتبع هذا النهج لابد من اعتراف الشركات بأن جميع

الكيانات ضمن سلسلة التوريد سوف تستفيد من خلال التعاون، كما يجب أن تركز الشركات على زيادة كفاءة سلسلة التوريد بأكملها، وليس فقط على الكفاءة الفردية للشركة (Cooper & Slagmulder, 2005:289).

وعرفت إدارة التكاليف البيئية على أنها مدخل منظم يضم مجموعة متكاملة من أدوات وآليات إدارة التكلفة يتم تطبيقها بين المورد والمشتري عبر مجموعة من التصرفات والأفعال المتناسقة بهدف إيجاد الطرق لإدارة التكلفة من خلال المجهودات المشتركة (Cooper & Slagmulder, 2003:10)، كما عرفت على أنها مدخل لإدارة التكلفة يعمل على نطاق واسع يمتد خارج الحدود التنظيمية للشركة ويستخدم البيانات التكاليفية في وضع الأهداف الاستراتيجية التي تساعد في تحقيق مزايا تنافسية مدعومة للشركة (Coad & Cullen, 2006:341).

ومما سبق يرى الباحث أن إدارة التكاليف البيئية هي منهج منظم يعمل على تخفيض التكلفة وتحسين الأداء والكفاءة ليس للشركة فقط ولكن لكامل سلسلة التوريد أو على الأقل للطرفين المتعاملين في السلسلة، وعادة ما يتم ذلك من خلال جهود منسقة ما بين المورد والمشتري تتضمن نقل المعرفة والمهارات إلى جانب المعلومات بهدف تحديد فرص تخفيض التكلفة، من أجل تحقيق الاستغلال الأمثل لهذه الفرص، ووضع الحلول للحد من عدم الكفاءة، ومن ثم تحقيق الإدارة الفاعلة لسلسلة التوريد بتقديم المنفعة المتبادلة لكافة أعضائها انتهاءً بالمستهلك النهائي باعتبار أن إدارة سلسلة التوريد حسب رأي (Garrison, et.al., 2008:14) تشير إلى تنسيق العمليات التجارية بين الشركات لتقديم خدمة أفضل للمستهلكين.

كما أن إدارة التكاليف البيئية مجموعة من الخصائص التي تتميز بها عن باقي تقنيات إدارة التكلفة الأخرى، وأهم هذه الخصائص هي: (محمود، ٢٠١٧: ١٢٣)

١. تجاوز الحدود التنظيمية: إذ تركز في إدارة التكلفة على مستوى يتجاوز الحدود التنظيمية للشركة سواء لشركتين أو أكثر، فممارساتها تتم على امتداد السلسلة وليس داخل الشركة فقط، ولأنها تعد بمثابة توسيع أو امتداد لمنظور إدارة التكلفة إلى خارج حدود الشركة الواحدة، فقد اعتبرها البعض على أنها تقنية من تقنيات إدارة التكلفة.
 ٢. التعاون المشترك: إذ تركز على بناء العلاقات المشتركة والتعاونية ما بين الشركات بغرض تحقيق الوفرة في التكلفة أو تحسين أداء الأنشطة أو الجودة للمنتج.
 ٣. تقدم وفورات وفرصاً لتخفيض التكاليف بشكلٍ أوسع مما يمكن أن يحققه إدارة التكلفة المتعلقة بكل طرف من أطراف التبادل على حدة.
 ٤. الإفصاح عن بيانات التكلفة والمعلومات الحساسة للشركة: حيث يركز نجاحها على تبادل مثل هذه البيانات وغيرها من المعلومات الاستراتيجية مع الشركات التي تربطهم علاقات تعاونية ضمن سلسلة التوريد، وعادة ما يتم ذلك من خلال ممارسة محاسبة السجلات المفتوحة.
- ومما سبق يرى الباحث أن هذه المنافع يمكن أن تعزز المحتوى المعلوماتي لتقارير المحاسبة الإدارية بمعلومات أكثر موثوقية، واستراتيجية، وملائمة لترشيد القرارات الإدارية (سواء داخلية أم خارجية).

وتعتمد إدارة التكاليف البيئية على عدة تقنيات وأساليب تعمل بصفة متكاملة ومتناسقة بهدف تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية للشركات، وذلك من خلال المراحل المختلفة من دورة حياة المنتج، ومن أهم هذه التقنيات ما يأتي: (*)

أ. التكلفة المستهدفة:

تعد التكلفة المستهدفة (Target Costing: TC) بمثابة توجه إداري محاسبي مستحدث، وهي من أكثر التقنيات استخداماً في إدارة التكاليف البيئية، وترتبط بشكل وثيق في ممارساتها، إذ تهدف إلى تخفيض التكلفة الخاصة بتصنيع المنتج وتحدد عن طريق (سعر البيع المتوقع والمستمد من سعر السوق مطروحاً منه الربح المتوقع)، وتعمل على إدارة التكلفة في مراحل تطوير وتصميم المنتج، وتوفر المعلومات التي تساعد على إعادة تصميم بعض أو كل أجزاء المنتج الجديد، من أجل تخفيض التكاليف مع الحفاظ على المستوى الملانم من الجودة.

ب. المفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة:

تعد المفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة (Function & Price & Quality: FPQ) أحد تقنيات إدارة التكاليف البيئية، تساعد على حل المشاكل الطفيفة في التكلفة والتغيرات البسيطة في المواصفات، يتم الاستعانة بها لتحقيق التكلفة المستهدفة عندما يكون الانحراف عن السعر المستهدف لأحد المكونات الخاصة بالمنتج انحرافاً صغيراً نسبياً، يمكن تخفيض التكلفة عن طريق تدنية الأداء الوظيفي أو الجودة لذلك المكون.

ت. إدارة التكلفة المترامنة:

تعد إدارة التكلفة المترامنة (Concurrent Cost Management: CCM) إحدى تقنيات (IOCM)، يتم الاستعانة بها وتطبيقها عندما لا تحقق تقنية المفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة التخفيض المطلوب في التكلفة، وتتطلب هذه التقنية التدخل المبكر لفريق التصميم لدى الموردين في عملية تطوير المنتج، لتوسيع نطاق التغييرات الممكنة في تصميمه، ولأخذ مقترحاتهم حول تخفيض التكلفة بعين الاعتبار، فيصبح بذلك إشراك الموردين في تصميم المنتج النهائي أمراً لا بد منه تمهيداً لإدارة التكلفة، إذ توفر مستويات مرتفعة من التعاون وتبادل معلومات التكلفة بين فريق التصميم للمورد والمشتري، مما يؤدي إلى تغييرات جوهرية في المنتج.

ث. التحسين المستمر (تكلفة الكايزن):

تعد تقنية التحسين المستمر (Continuous Improvement: CI) أو ما تسمى بتكلفة الكايزن (Kaizen Costing) من أفضل تقنيات إدارة التكلفة التي يمكن استخدامها خلال مرحلة تصنيع المنتج، إذ تسعى نحو إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج. وتعتبر التقنية الأساسية لتنسيق أنشطة التصنيع في سلسلة التوريد، وإدارة التكاليف البيئية خلال هذه المرحلة بالذات، إذ تعمل إدارة التكاليف البيئية كمنهج منظم لتنسيق أنشطة التصنيع بشركات السلسلة، بحيث يتم تصنيع منتجاتها بحسب تقنية التحسين المستمر الخاص بكل شركة.

(*) للاطلاع أكثر يمكن الرجوع إلى المصادر الآتية: (Cooper & Slagmulder, 2005: 309)، (صالح، ٢٠٠٩: ٩١)، (عبيدالله، ٢٠١١: ٩٢)، (Windolph & Moeller, 2012: 49) (الفرطاس، ٢٠١٥: ٧١-٧٣).

ج. جداول التكلفة:

تعد جداول التكلفة (Cost Tables) إحدى تقنيات إدارة التكاليف البيئية، تساعد على توفير البيانات اللازمة لقياس التكاليف الفعلية للمنتجات والتقارير عنها بما يفيد في تحقيق الرقابة على المرحلة السابقة، فضلاً عن وضع قيم تقديرية للمنتجات في ظل كل بديل من البدائل المتاحة، وتحديد الأثر المتوقع على تكلفة المنتج عند حدوث أي تغيير في أي عامل من العوامل المسببة لحدوث تلك التكلفة أو أي بديل من البدائل بما يفيد في توفر البيانات اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات في المرحلة التالية.

ح. محاسبة السجلات المفتوحة:

تُعد محاسبة السجلات المفتوحة (Open Book Accounting: OBA) من التقنيات أو الأساليب المهمة لإدارة التكاليف البيئية، إذ يُقصد بها شفافية التكلفة، بمعنى آخر أنه يُمكن اعتبارها تعبيراً عن كون منظمتين تتقاربان من خلال زيادة الشفافية، والهدف من هذه التقنية هو قيام المُشتري بمُساعدة المُورد على تخفيض التكاليف عن طريق تحديد المناطق الحرجة، خاصة من خلال تحسين أنشطة البحوث والتطوير، وتتطلب هذه التقنية أن يُؤفّر المُورد للمُشتري إمكانية الوصول إلى بيانات التكاليف لديه مع الأخذ في الاعتبار مخاطر تشارك بيانات التكاليف وما قد يترتب عن ذلك من آثار ضارة بالمُورد، عليه فيمكن اعتبار تقنية محاسبة السجلات المفتوحة، سواء كانت مفتوحة تماماً أو جزئياً، أساساً مُلائماً لإقامة علاقات تعاون في بيانات التكاليف، ووسيلة لتحسين فعالية إدارة التكاليف عبر سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين العملاء والمُوردين، وسيأتي الكلام عنها مفصلاً في المبحث القادم.

ومما سبق يرى الباحث ان التقنيات أو الأساليب السابقة، جميعها تسعى كمنظومة متكاملة لتحقيق أهم هدف لإدارة التكاليف البيئية وهو تخفيض التكلفة خارج الحدود التنظيمية على طول سلسلة التوريد، واستخدام هذه التقنيات يعزز الوضع التنافسي لسلسلة التوريد، ويحسن أدائها ويدعم مركزها التنافسي.

كما وتعتمد إدارة التكاليف البيئية على بُعدين أساسيين، أحدهما يتعلق بكيفية إدارة العلاقة بين المورد والمُشتري، والآخر يتعلق بكيفية استخدام معلومات التكلفة البيئية في تحسين تصميم وتصنيع المنتج، ويتفاعل البعدان مع بعضهما البعض بحيث يؤثر كل منهما في الآخر، ويمكن بيانها على النحو الآتي: (Cooper & Slagmulder, 2003:15)، (الفرطاس، ٢٠١٥، ٧٣)

البُعد الأول: بُعد المُنتج:

يمكن أن يحقق بُعد المُنتج تحسينات في التكلفة البيئية للشركات خلال دورة حياة المنتج بأكملها، وذلك من خلال استخدام معلومات التكلفة البيئية في تحسين تصميم وتصنيع المنتج، ويتكون هذا البُعد من عنصرين هما:

أ. تصميم المنتج: وهو العنصر الذي تتم فيه تنسيق جهود تخفيض التكاليف الصناعية بين المورد والمُشتري من خلال إدارة التكاليف البيئية وتقنياتها في مرحلة التصميم باستخدام (التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، تحقيق التكاليف البيئية بين الشركات، إدارة التكلفة المتزامنة، المفاضلة بين الوظيفة والسعر والجودة).

ب. تصنيع المنتج: وهو العنصر الذي تتم فيه تنسيق جهود تخفيض التكاليف الصناعية بين المورد والمُشتري من خلال إدارة التكاليف البيئية وتقنياتها في مرحلة تصنيع المنتج باستخدام (التحسين المستمر للتكاليف، وتحليل سلسلة القيمة).

البعد الثاني: بُعد العلاقة:

يعمل بُعد العلاقة على كيفية إدارة العلاقة بين المورد والمشتري وتحسين كفاءة العمليات المتداخلة بينهم، كالتعاقد، والطلب، والتقييم، ويهدف هذا البعد إلى زيادة كفاءة تداخل العمليات بين المورد والمشتري من أجل تخفيض مستوى عدم التأكد في توقعات حالة السوق من خلال تخفيض وقت الإنتاج والتعاون في التنبؤ، وزيادة كفاءة النقل من خلال تبسيط العمليات، وحذف العمليات الزائدة، ونمذجة العمليات المتكررة والمتشابهة من أجل توفير الوقت والجهد في إتمامها، ويتكون هذا البعد من عنصرين هما:

أ. **الشبكة:** وهو العنصر الذي يوفر البيئة التي يمكن لبُعد المنتج أن يعمل بها، فالدرجة العالية من الاستعانة بمصادر خارجية التي تتميز بها الشركات في سياق (IOCM) يعني أن كل شركة في سلسلة التوريد مسؤولة عن نسبة صغيرة من إجمالي القيمة المضافة للمنتج. ونتيجة لذلك تتحقق المزايا الكاملة من (IOCM). كما أن نوع الشبكة مهم لأنه يُنظم توازن القوة بين المورد والمُشتري، كما أن ضوابط الشبكة بالغة الأهمية لأنها تُعدّل سلوك جميع الشركات في ذات الشبكة لضمان صحة العلاقات بين المورد والمشتري والإبقاء على خصائص التوريد.

ب. **التفاعل:** وهو العنصر الذي يتناول السلع والخدمات من خلال طريقة النقل بين المورد والمُشتري، حيث تهدف آليات التقيد بشكل أساسي إلى تخفيض حالة عدم التأكد وتخفيض تكاليف المعاملات، في حين تهدف آليات التمكين إلى التجارة الإلكترونية، وتوقعات التعاون، وخفض دورة الزمن.

مما سبق يرى الباحث أن أي تعاون من أجل استخدام تقنيات (IOCM) يتطلب أن يكون هناك درجة من الترابط بين الشركات في سلسلة التوريد، وقد أكدت بعض الدراسات أن كثافة استخدام تقنيات (IOCM) ترتبط بمستويات عالية من الثقة والالتزام مع المورد (Cooper & Slagmulder, 2004:1) (Coad & Cullen, 2006:342) وهذا الكلام ينطبق أيضاً في حالة وجود تعاون مشترك (بين المورد والمشتري) عالي المستوى في عمليات البحث والتطوير للمنتجات، وكذلك في حالة ضخامة تكلفة العنصر، وفي حالة تكرار عمليات الشراء.

رابعاً: خصائص الشركة:

هناك عناصر متعددة تمثل خصائص الشركة، أهمها ما يأتي: (عبيدالله، ٢٠١٠: ٢٥٢-

٢٥٩)

١. الخصائص الخارجية:

أ. **عدم التأكد البيئي:** ينتج عدم التأكد البيئي من عدم استقرار بيئة عمل الشركة والذي ينتج غالباً من شدة المنافسة، وسرعة التقلبات، وعدم القدرة على التنبؤ بالبيئة الخارجية، وبعد عدم الاستقرار البيئي من العوامل التي لها تأثيرها على تصميم ممارسات المحاسبة الإدارية إذ أن ارتفاع شدة المنافسة تؤدي إلى زيادة الضغوط لتخفيض التكاليف، وبالتالي وجود حاجة ملحة إلى توافر معلومات عن التكاليف لدراسة المناطق المختلفة لتحسين التكاليف.

ب. **اتجاه النمو الاقتصادي:** الذي يعرف بأنه الاتجاه العام الذي يتحرك فيه الاقتصاد نحو أسواق المنتجات والبلدان التي تعمل فيها الشركات المعنية، ففي أوقات النمو الاقتصادي تهتم الشركات في الإفصاح عن البيانات الخاصة بها لأعضاء سلسلة التوريد، فهي تهتم بتبني أسلوب (OBA)

بشكل أكبر مما في أوقات الركود، وعند ازدياد حالة عدم اليقين فيما يتعلق بسلوكيات الشركاء يصبح تبني ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة أكثر صعوبة.

ت. **قوة العميل:** تنشأ قوة العميل من وجهة نظر الشركة من كبر حجم تعاملاته مع الشركة وصعوبة العثور على عميل بديل إذا تحول العميل الحالي إلى مورد آخر، فإذا كانت الشركات تواجه بمستويات مرتفعة من قوة العميل فهي ستعرض لخطر أكبر من غيرها وستتولد لديها المزيد من الدوافع لاستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتطورة لتحسين عمليات الرقابة واتخاذ القرارات حتى تتمكن من الحفاظ على رضا العملاء.

٢. الخصائص التنظيمية:

أ. **حجم الشركة:** يعد حجم الشركة عاملاً هاماً جداً وله تأثيره على ممارسات المحاسبة الإدارية، فعلى الرغم أن كل من الشركات الكبيرة والصغيرة الحجم تسعى إلى تطبيق ممارسات محاسبة إدارية متطورة حتى تتمكن من إدارة الموارد النادرة وتعظيم القيمة، إلا أن كبر حجم الشركة يشير إلى توفر الموارد اللازمة لتطبيق الممارسات المتطورة في المحاسبة الإدارية أكثر منها في حالة الشركات الصغيرة الحجم.

ب. **السياسات التنافسية التي تطبقها الشركة:** غالباً ما تستخدم الشركات استراتيجيات تمييز المنتج أو تخفيض التكاليف أو الاثنين معاً. تنفذ الشركات عمليات التصنيع والوظائف الإدارية التي تدعم أولوياتها الاستراتيجية الخاصة، فالشركات الأكثر استخداماً للممارسات المحاسبية الإدارية المتقدمة، مثل برامج تحسين الجودة والإدارة القائمة على النشاط تركز بشدة على استراتيجيات التمييز. يمكن لممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة أن تساعد العاملين على التركيز بسهولة أكبر على تحقيق أولويات التمايز، مثل الجودة والتسليم وخدمة العملاء، مقارنة بالممارسات المحاسبية التقليدية القائمة على أساس مالي أكثر.

ت. **النظرة المستقبلية للالتزام بين الشركة والمورد:** كلما كان من المتوقع أن يكون التعامل بين الشركة والمورد ممتد لأجل طويلة كلما كان ذلك حافزاً على استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، لأن النظرة طويلة الأجل في العمل تدعم الثقة بين الأطراف والثقة المتبادلة هي أحد المتطلبات لتطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، كما أن التعاون الممتد لفترات طويلة يقلل المنافع المتوقعة من استخدام الأسلوب.

ث. **سمعة الشركة:** إذا اتصف المورد وكذلك الشركة بالسمعة الجيدة فإن ذلك سيؤثر بشكل مباشر على الثقة المتبادلة بينهما، ولذلك يمكن القول إنه كلما كانت سمعة الشركات المشاركة طيبة كلما كان من المتوقع سهولة الاتفاق على ترتيبات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

ج. **قنوات الاتصال الداخلية بالشركة:** يدل وضوح قنوات الاتصال الداخلية بالشركة على سهولة الاتصال والتعاون المشترك بين الفروع المختلفة والمركز الرئيسي مهما بعدت المسافات بينها، وكذلك على سهولة الاتصال الأفقي المباشر بين المديرين ورؤساء الأقسام، وكذلك سهولة الاتصال الرأسي بين الرؤساء ومروسيهم.

ح. **قوة الرقابة الداخلية:** تعرف ضعف الرقابة الداخلية بأنها احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية السنوية أو الفترية والتي لا يتم منعها أو اكتشافها وعلى ذلك يمكن القول إنه كلما كانت الرقابة الداخلية لدى المورد قوية، كلما شجع ذلك على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة نظراً لتوافر الثقة في سلامة الإجراءات الداخلية.

خ. **عمر الشركة:** يقاس عمر الشركة بعدد السنوات وتحتسب عدد السنوات أما من تاريخ القيد في سوق الأوراق المالية، أو من تاريخ إنشاء الشركة، ولعمر الشركة تأثير في جودة التقارير المالية من حيث أن الشركات الأحدث عمراً تتحمل تكاليف عالية من أجل جمع ومعالجة المعلومات وإعداد التقارير المالية وأنها لا تفضل التوسع في عمليات الإفصاح بسبب التكلفة العالية (الحمامي، ٢٠١٥: ٢٤).

د. **الربحية:** تعد الربحية أحد المؤشرات التي تمكن من قياس قدرة الشركة على تحقيق الأرباح. وعليه فهي مقياس مالي لتقييم أداء الشركة، ويتم قياس الربحية من خلال عدة مقاييس منها (معدل العائد على الموجودات، معدل العائد على حقوق الملكية، معدل العائد على المبيعات) (نصر، ٢٠١٥: ١٩٠).

ثالثاً: العلاقة النظرية بين المتغيرات حسب الدراسات السابقة:

١. دراسات حوكمة الشركات وإدارة التكلفة:

عملت العديد من الدراسات (خطاب، ٢٠١٠)، (الشعباني، ٢٠١٢)، (فراج، ٢٠١٥)، (Ping Lu, et.al., 2019)، (Thomas & Jerry, 2022) على بيان العلاقة فيما بين الحوكمة من جهة وتقنيات إدارة التكلفة من جهة أخرى، فبين البعض منها تأثير الحوكمة في هذه التقنيات، فيما بين البعض الآخر تأثير التقنيات في الحوكمة إلى جانب بيان التأثير المتبادل بينهما.

إذ هدفت دراسة (خطاب، ٢٠١٠) إلى بناء إطار مقترح للتكامل فيما بين بعضاً من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وهي كل من (نظام التكلفة على أساس النشاط، نظرية القيود، محاسبة استهلاك الموارد، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، تكاليف دورة حياة المنتج، الرقابة على الجودة الشاملة) ومبادئ حوكمة الشركات، لأجل بيان جانبين أحدهما تأثير هذه الأدوات في الحوكمة من جهة، والعلاقة المتبادلة بينهما ومدى استفادة أحدهما من الآخر من جهة أخرى، وتوصلت الدراسة إلى أن تكامل نظرية القيود ومحاسبة استهلاك الموارد يساعد على ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين، وبعد الاخير مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات، أن استخدام أدوات إدارة التكلفة كأساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية تساعد على تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال، ويضمن قيامها على تحقيق مصالح حملة الأسهم والأطراف المختلفة ذات المصلحة.

في حين هدفت دراسة (الشعباني، ٢٠١٢) إلى إيجاد صيغة للمواءمة والتناسق في عمل أدوات إدارة التكلفة (الجودة الشاملة، الكايزن، نظرية القيود، تحليلات سلسلة القيمة، نظام التكلفة على أساس النشاط، نظام الإدارة على أساس النشاط، نظام تكاليف تدفق القيمة) مع بعضها البعض بحيث يراعي هذا التناسق أسس ومبادئ حوكمة الشركات والتكامل معها لغرض تحقيق أهداف الشركة وتعزيز موقعها التنافسي الإيجابي، وتوصلت الدراسة إلى أن الحوكمة يمكن أن تعمل كمرشد وموجه وصمام أمان لمنافذ استخدام تقنيات إدارة التكلفة.

واختبرت دراسة (فراج، ٢٠١٥) إمكانية تفعيل العلاقة والتكامل فيما بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، أسلوب هندسة القيمة، نظرية القيود، التكلفة المطورة، بطاقة الأداء المتوازن، أسلوب الأداء المقارن) وحوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية، وتوصلت الدراسة إلى وجود مثل هذه العلاقة التكاملية المتبادلة فيما بين هذين المتغيرين بحيث يتحقق عنها متطلبات الحكم الرشيد

للإدارة في الحفاظ على موارد الشركة وخدمة أصحاب المصالح، وفي نفس الوقت تدعم تحقيق الميزة التنافسية وتحقيق الافضليات الاستراتيجية في بيئة المنافسة المحيطة بالشركة. وهدفت دراسة (Ping Lu, et.al., 2019) إلى اختبار الدور الوسيط لآليات الحوكمة (إدارة العقود والثقة) على العلاقة بين ممارسات إدارة الجودة وأداء المشاريع البيئية للشركات، وأشارت الدراسة إلى أن آليات الحوكمة بشكل عام تعمل على تسريع كفاءة ممارسات الإدارة من خلال تعزيز التعاون لأنها تعمل كعوامل تنظيمية لتنفيذ ممارسات إدارة الجودة في المشاريع المشتركة بين المنظمات، أما على المستوى الجزئي فإن المستوى العالي لـ (حوكمة العقود) يساعد في فرض معايير الجودة والتحكم في عمليات المشروع بشكل ملزم، وبالتالي تحسين تأثير ممارسات إدارة الجودة على أداء المشروع، في حين أن (الثقة) تخلق جواً من التعاون والتعلم مما يحسن كفاءة تطبيق ممارسات إدارة الجودة، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الجودة تسهم في أداء المشروع المشترك بين المنظمات، وأن إدارة العقود تعمل على زيادة التأثير الإيجابي لهذه الممارسات على أداء المشروع المشترك بين المنظمات، لكن ليس للثقة ذات التأثير، وإنما تأثيرها كان محدوداً وضعيفاً.

كما بينت دراسة (Thomas & Jerry, 2022) ماهية إدارة التكلفة البيئية (IOCM) ودورها في تخفيض التكلفة وتحقيق الميزة التنافسية للشركات واستدامتها، وتذليل العوائق والحد منها لأجل ممارستها ونجاح تطبيقها من خلال ثلاثة أشكال لحوكمة الشركات وهي (هياكل السوق أو الآلية القائمة على السوق، والحوكمة الهجينة أو المختلطة، وحوكمة التنظيم الإداري للشبكة) وخمس آليات لها، وتوصلت الدراسة إلى أن هذه الأشكال الثلاثة للحوكمة هي من أكثر الآليات شيوعاً للحد من عائق السلوك الانتهازي ودعم ممارسة محاسبة السجلات المفتوحة، كما توصلت إلى أن الاختيار الصحيح لآلية الحوكمة كآلية تنسيق في (IOCM) يمكن أن يؤدي إلى خلق قيمة أكبر للمنظمات المشاركة.

٢. دراسات خصائص الشركة وإدارة التكلفة:

هدفت دراسة (عبيدالله، ٢٠١٠) إلى وصف أحد أدوات إدارة التكلفة البيئية وهي (أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) وبيان أثر خصائص الشركة (خصائص البيئة الخارجية والخصائص التنظيمية والخصائص التشغيلية) على متطلبات تطبيقه، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذا الأسلوب يزداد مع توافر بعضاً من الخصائص الخارجية ومنها (المنافسة وعدم التأكد البيئي، ومعدلات النمو الاقتصادي)، كما يزداد تطبيقه أيضاً مع توافر خاصيتين من الخصائص التنظيمية وهي (تبني الشركة لاستراتيجية تمييز المنتج، توفر قنوات اتصال داخلية واضحة)، في حين كان للخصائص التشغيلية الأثر المباشر عليه وهي (ارتفاع كفاءة نظام محاسبة التكاليف، انتماء المنتج للصناعات التجميعية، زيادة تبني تطبيق الأفكار الإدارية الحديثة).

في حين هدفت دراسة (البخاري، ٢٠١٨) إلى استعراض خصائص الشركة، ومنها خصائص البيئة الخارجية مشتملة على (عدم التأكد البيئي، اتجاه النمو الاقتصادي، قوة العمل) والخصائص التنظيمية مشتملة على (حجم الشركة، سياسة المنافسة التي تطبقها الشركة، الالتزام بين الشركة والمورد، سمعة الشركة، قوة الرقابة الداخلية) والخصائص التشغيلية مشتملة على (كفاءة نظم التكاليف، نوع المنتج، مدى تطبيق الأفكار الإدارية الحديثة) وأثرها كل هذه الخصائص على

تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة، حيث أخذت هذه الدراسة تحديد هذا الأثر من خلال استعراض مجموعة من الدراسات التي تبنت قياسه لجميع الخصائص بشكل عام أو جزء منها. وأكد (Cooper & Slagmulder, 2004) على أن الشركات التي تتخبط بعمليات التعهيد وتنتج نحو تطبيق تقنيات إدارة التكاليف البيئية تعمل على تطوير العلاقات مع الموردين، وعادة ما تمثل هذه العلاقات أنماطاً هجينة للحوكمة تمكن الشركة من الوصول إلى اقتصاديات الحجم والنطاق مع شركائها التجاريين بطرق أكثر كفاءة. وأشارت دراسة (Gietzmann, 1996) إلى أن هيكل حوكمة الشركات يختلف اختلافاً ملحوظاً في الرقابة على أنشطة التعهيد واحكام الرقابة على العلاقة التعاونية بين المشتري والمورد ضمن قرارات الصنع أو الشراء. وبيّنت دراسة (Uddin & Hassan, 2011) أنه في سياق النظريات المفسرة لإدارة التكلفة البيئية أن هذه النظريات تؤكد على أن العلاقة بين الشركات هي علاقة ثنائية يتوجب تنظيمها وفقاً لبعض آليات الحوكمة. كما بيّنت دراسة (Håkansson & Lind, 2006) أنه في ظل العلاقات الثنائية بين المورد والمشتري فإن زيادة عدم التأكد وخصوصية الأصل سيكون هناك حاجة إلى آليات حوكمة معينة (نموذج هجين من الحوكمة) أكثر تعقيداً وتكلفة، ومع ذلك فإن الحوكمة ضمن هذه العلاقات تعد من آليات الرقابة غير الرسمية، إلى جانب آليات الرقابة الرسمية المتمثلة بتقنيات إدارة التكلفة البيئية كالتكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة ومحاسبة السجلات المفتوحة، وأكدت الدراسة على أن التركيز المتزايد على الحوكمة الثنائية مع تركيزها على العلاقات التجارية الأكثر شمولاً بين المشتري والموردين أدى إلى زيادة الطلب على المحاسبة وتقنيات إدارة التكلفة البيئية لتقديم الدعم لاتخاذ قرارات الصنع أو الشراء الأكثر تفصيلاً. وصورت دراسة (Varoutsas & Scapens, 2015) مفهوم حوكمة الشركات من خلال عمليات التعاون بجميع الممارسات المستخدمة في إدارة سلسلة التوريد بضمنها إدارة التكاليف البيئية، وترى أن مفهوم الحوكمة هو مفهوم أوسع بكثير من مفهوم الرقابة، وأن "مصطلح" الحوكمة يهدف إلى التعبير عن وجود مصالح متعددة، وأن التحدي يكمن في تحقيق توازن مثير للمصالح والقوى. وأكدت دراسة (Huanhuan, 2019) على ضرورة وجود هيكل مناسب لحوكمة الشركات لإحكام الرقابة على عمليات إدارة التكلفة البيئية للمورد والشركة. كما بيّنت دراسة (Farias, 2016) أنه يمكن للشركات اعتماد آليات حوكمة معينة من أجل تسوية الخلافات المحتملة في العلاقات الثنائية ضمن سلاسل التوريد.

٣. دراسات خصائص الشركة وحوكمة الشركات:

توصلت دراسة (Bouteska & Mili, 2022:2164) إلى أن جودة حوكمة الشركات (تركيز الملكية، الملكية المؤسسية، الملكية الإدارية، حجم المجلس، استقلالية المجلس، ازدواجية الرئيس التنفيذي - رئيس مجلس الإدارة، التنوع بين الجنسين، تعويض الرئيس التنفيذي) ترتبط بخصائص الشركات (حجم الشركة ونسبة الكتاب إلى السوق وتقلب عائد المخزون)، وتتباين جودة الحوكمة في ظل تباين تلك الخصائص، إذ تكون حوكمة الشركات أفضل جودة في الشركات الكبيرة مقارنة بالشركات الصغيرة. وأشارت دراسة (Arcay & Vázquez, 2005:299) إلى أن حجم الشركة (كأحد خصائص الشركة) يرتبط إيجاباً بآليات حوكمة الشركات وخصوصاً فيما يتعلق بآليات استقلالية مجلس الإدارة، وتعيين لجنة التدقيق، وتعويضات المدير. في حين تناولت دراسة (Elsakit & Worthington, 2014:2-6) علاقة خصائص الشركة (الربحية، الحجم، الملكية، الإدراج في سوق الأوراق المالية) بحوكمة الشركات (ازدواجية رئيس مجلس الإدارة، استقلالية

مجلس الإدارة، نسبة الأجانب في مجلس الإدارة) من حيث التأثير في الإفصاح عن المحاسبي الطوعي، وأشارت الدراسة أن الشركات ذات الربحية الأكبر تدعم عملية الإفصاح الطوعي بوجود حوكمة قوية، وأن حجم الشركة يرتب ايجاب بالحوكمة الجيدة، وأن هذا الارتباط ينعكس في التوسع في الإفصاح الطوعي. وأشار الدراسة إلى أن خصائص الشركة قد تتضمن العمر والصناعة إلى جانب (الربحية، الحجم، الملكية، الادراج في سوق الأوراق المالية).

كما ناقشت دراسة (Puri,2022:1) علاقة خصائص الشركة بحوكمة الشركات، إذ توصلت إلى أن الشركات الأكبر حجماً والأقدم (من حيث العمر) يكون لديها لجان تدقيق أكثر فاعلية، كما أن الشركات ذات نسبة الملكية الأجنبية أكبر (كأحد خصائص الشركة) تسعى دائماً إلى تعزيز آليات الحوكمة.

٤. دراسات حوكمة الشركات وخصائص الشركة وإدارة تكلفة بيئية:

استنتج (Elsakit & Worthington,2014:8) من خلال تعريف مفهوم حوكمة الشركات أنها تؤثر على جميع الإجراءات التي يتم إجراؤها داخل الشركات، ونتيجة لذلك، من المؤكد تأثيرها أيضاً على عملية الاتصال بين الشركات ضمن سلسلة التوريد وضمن العلاقات التعاونية وكذلك في جميع الفئات المهتمة في المجتمع.

وأشارت دراسة (Thomas & Jerry,2022) إلى أن إدارة التكلفة البيئية للشركات (IOCM) تركز على تخفيض التكلفة من خلال التحالفات الاستراتيجية بهدف خلق مزايا تنافسية، إذ هدفت الدراسة إلى اعتماد آليات الحوكمة باعتبارها أداة ضرورية لخفض عوائق أو محددات ممارسة (IOCM) في الاقتصادات النامية مثل نيجيريا، ووجدت هذه الدراسة من الأدبيات التي تناولت ذات الموضوع أن (آلية أو نموذج الحوكمة المختلطة والآلية القائمة على السوق والحوكمة الهرمية وحوكمة التنظيم الإداري للشبكة) هي من أكثر الآليات شيوعاً للحد من العوامل التي تعيق ممارسة (IOCM) مثل السلوك الانتهازي والانفتاح الضعيف ممارسة المحاسبة الكتابية، وضعف دعم الموظفين والإدارة العليا، وبيّنت هذه الدراسة أن الاختيار الصحيح لآلية الحوكمة كآلية تنسيق في (IOCM) يمكن أن يؤدي إلى خلق قيمة أكبر للشركات المشاركة. ومع ذلك لا يوجد هيكل حوكمة محدد مدعوم في الأدبيات لتناسب أنظمة (IOCM) بشكل أفضل. وبيّنت الدراسة أن دور الحوكمة عبر آلياتها المختلفة يظهر في تعزيز إدارة التكلفة البيئية من خلال الآتي:

- أ. إن آليات الرقابة التنظيمية هي الأدوات المطلوبة للتطبيق الناجح لـ (IOCM).
- ب. الآليات هي عناصر أساسية لعلاقة عمل ناجحة.
- ت. تتكون الحوكمة من الأدوات الاستراتيجية الرئيسة لحماية العلاقات التعاقدية وغير التعاقدية.
- ث. تشير آلية الحوكمة إلى تنظيم الأنشطة بحيث تتوافق مع التوقعات المحددة في السياسات والأهداف.
- ج. تهدف الحوكمة إلى تحسين تطابق الأهداف وتقليل تباعد التفضيلات بين المشاركين في التحالف.
- ح. من المسلم به على نطاق واسع كآلية أساسية لـ (IOCM) وأشكال التعاون الأخرى.
- خ. آليات الحوكمة حاسمة للحد من مخاطر الانتهازية.
- د. الهدف من آلية الحوكمة هو تحسين عائد سلسلة القيمة خارج حدود الشركة من خلال إدارة التكلفة.

مما سبق يلاحظ أن هناك علاقات إيجابية متبادلة بين حوكمة الشركات وإدارة التكلفة البيئية، وأن كل من حوكمة الشركات وإدارة التكلفة البيئية تتأثر بمستوى وحدود خصائص الشركة، مما ينتج عن ذلك توقع تأثير خصائص الشركة على طبيعة العلاقة التي تجمع حوكمة الشركات بإدارة التكلفة البيئية وأن هذا التأثير يكون خارج العلاقة السببية، أي يكون بصيغة معدل لهذه العلاقة.

المبحث الثالث: وصف متغيرات البحث واختبار الفرضيات:

أولاً: مجتمع وعينة البحث:

تمثل مجتمع البحث بالشركات الصناعية العراقية، سواء المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية أو غير المسجلة، وكان السبب في اتساع حجم العينة نظراً لطبيعة التحليل الخاص بجمع البيانات والذي يتضمن عينة ذات مقطع عرضي، ولكون سوق العراق للأوراق المالية يتضمن فقط 25 شركة (عدد منها غير نشطة في ٢٠١٩)، ولضمان تجاوز العينة عدد مشاهدات 30 اللازمة للتحليل الإحصائي، لذا تم توسيع نطاق المجتمع والعينة ليشمل الشركات غير المسجلة أيضاً، ليكون عدد المشاهدات الاجمالية 33 مشاهدة/شركة (ينظر في الملحق قائمة بأسماء الشركات عينة البحث)، منها 14 شركة مسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، و19 شركة غير مسجلة.

ثانياً: وصف متغيرات البحث:

تضمن البحث ثلاث أنواع من المتغيرات، الأول هو المتغير المستقل ويتمثل بحوكمة الشركات إذ تم قياسه من خلال ثلاث آليات هي:

١. استقلالية المجلس = عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين / إجمالي عدد أعضاء المجلس
 ٢. لجان التدقيق: تم قياسها كمتغير وهمي يعطى القيمة 1 في حالة وجودها في الشبكة وقيمة (0) بخلاف ذلك.
 ٣. ازدواجية المنصب: أي هل أن المدير التنفيذي هو نفسه الذي يشغل منصب رئيس مجلس الإدارة، وتم قياسه كمتغير وهمي عند عدم حدوث ازدواجية المنصب، والقيمة (0) بخلاف ذلك.
- أما المتغير الثاني فهو المتغير التابع والمتمثل بـ (IOCM)، إذ تم قياس هذا المتغير من خلال قائمة فحص، إذ تم صياغة 10 عبارات تظهر مدى تبني الشركات عينة الدراسة لإدارة التكلفة البيئية في ممارساتها المحاسبية، وقد رجحت الإجابات التي جمعها الباحث ضمن ثلاث مستويات هي (0، 1، 2) وهي ممثلة للإجابات (نعم، جزئي، لا) على التوالي، ليتم بعد ذلك احتساب نسبة تبني إدارة التكلفة البيئية عبر تقسيم اجمالي النقاط للعبارات على المجموع المعياري لها والبالغ 20 نقطة (10 إجابات مضروبة في 2 للإجابة نعم).
- في حين النوع الثالث من المتغيرات فهو المتغير التفاعلي وتمثل بخصائص الشركة، وتم قياسه من خلال ثلاث خصائص هي:

١. الحجم: من خلال اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الموجودات.
 ٢. العمر: من خلال اللوغاريتم الطبيعي لعمر الشركة (من سنة التأسيس ولغاية ٢٠١٩).
 ٣. الربحية: من خلال العائد على الأصول (ROA) = صافي الربح / إجمالي الموجودات.
- والجدول (1) يظهر التحليل الوصفي لمتغيرات البحث الثلاث:

الجدول (1) التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

المتغيرات	الأبعاد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	معامل الاختلاف
المستقل: حوكمة الشركات	استقلالية المجلس	0.763	0.108	0.540	0.910	14%
	لجان التدقيق	0.790	0.415	0.000	1	53%
	ازدواجية المنصب	1	0.000	1	1	0%
التابع: (IOCM)	(IOCM)	0.291	0.065	0.200	0.450	23%
	الحجم	21494210300	96598437624	921371874	558774374776	449%
	العمر	23.610	15.504	6	57	66%
الخصائص الشركة	(ROA)	0.075	0.068	0.009	0.281	91%

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

يلاحظ من الجدول (1) وجود مستوى مرتفع لاستقلالية أعضاء مجلس الإدارة للشركات عينة البحث بدلالة الوسط الحسابي، إلى جانب توافر لجان التدقيق في معظم الشركات، كما يلاحظ عدم وجود ازدواجية المنصب (سيتم إهمال هذه الآلية من الاختبارات الاحصائية اللاحقة نظراً لثبات قيمتها في المشاهدات كافة)، مما يؤكد ارتفاع مستوى قوة حوكمة الشركات نسبياً في الشركات عينة البحث، ويعزز هذا الاستنتاج من خلال انخفاض الانحراف المعياري وكذلك معامل الاختلاف الذي سجل قيمة أقل من 50% وهي القيمة المعيارية للاختلاف والتشتت، مما يؤكد اتساق مستويات آليات الحوكمة (عدا لجان التدقيق) بين الشركات. في حين يلاحظ وجود انخفاض كبير لمستوى تبني إدارة التكلفة البيئية للشركات عينة البحث، إذ سجل مستوى 29.1% فقط، ويؤكد ذلك انخفاض معامل الاختلاف، مما يدعم الاستنتاج المتعلق بانخفاض تبني إدارة التكلفة البيئية للشركات، وقد يرجع السبب في ذلك إلى حداته، وعدم وجود التأهيل المناسب (مؤهلات بشرية، فنية، تقنية، علانية، مادية) في الشركات لتبنيه، أما فيما يتعلق بخصائص الشركات، فيلاحظ وجود تشتت كبير وعدم اتساق بين الشركات من حيث الحجم والممثل بإجمالي الموجودات، كما يلاحظ أن هناك تفاوت في أعمار الشركات إذ سجل أدنى عمر بمقدار 6 سنوات مقابل أعلى عمر والبالغ 57 سنة، وبمتوسط أعمال 23 سنة للشركات عينة البحث، كما يلاحظ تدي مستوى العائد على الأصول لإجمالي العينة إذ بلغ 7.5% وهي نسبة منخفضة نوعاً ما، ومع ذلك يشير معامل الاختلاف إلى وجود تباين في مستوى هذا العائد بين الشركات عينة البحث.

ثالثاً: اختبار الفرضيات:

تضمن البحث أربع فرضيات كما يأتي:

(H1). الفرضية الأولى: هناك علاقة معنوية بين حوكمة الشركات وإدارة التكلفة البيئية وخصائص الشركة.

ولاختبار هذه الفرضية تم احتساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرات البحث كما هو موضح في الجدول (2)، إذ يلاحظ من الجدول (2) أن هناك علاقة معنوية إيجابية (طردية) بين آليات الحوكمة (استقلالية المجلس، ولجان التدقيق) مع تبني إدارة التكلفة البيئية في الشركات عينة البحث، بمعنى كلما تم تعزيز آليات الحوكمة رافق ذلك التبني الفعال لإدارة التكلفة البيئية، كما يلاحظ وجود علاقة معنوية بين اثني من خصائص الشركة وهما (الحجم والعمر) مع كل من آليات الحوكمة (استقلالية المجلس)، ولجان التدقيق و (IOCM)، في حين لم تثبت معنوية العلاقة بالنسبة للعائد على

الأصول، إذ كانت غير معنوية، عليه سيتم استبعاده من الاختبارات الإحصائية اللاحقة. وبناءً على ما سبق يمكن القول بقبول الفرضية الأولى للبحث.

الجدول (2) معامل الارتباط بين متغيرات البحث

المتغيرات	معامل الارتباط	(IOCM)	الحجم	العمر	(ROA)
حوكمة الشركات	استقلالية المجلس	معامل بيرسون	**0.524	*0.425	**0.539
		المعنوية (Sig.)	0.002	0.014	0.216
	لجان التدقيق	معامل بيرسون	**0.748	*0.407	**0.585
		المعنوية (Sig.)	0.000	0.019	0.523
(IOCM)	(IOCM)	معامل بيرسون	1	**0.802	**0.596
		المعنوية (Sig.)		0.000	0.643

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

(H2). الفرضية الثانية: تتباين العلاقة المعنوية بين حوكمة الشركات وإدارة التكلفة البيئية

في ظل خصائص الشركة.

ولاختبار هذه الفرضية سيتم قياس العلاقة الجزئية (Correlations Partial) بين حوكمة الشركات (استقلالية المجلس ولجان التدقيق) وإدارة التكلفة البيئية عند استبعاد تأثير خصائص الشركة (الحجم والعمر)، ويظهر الجدول (3) نتائج قيمة الارتباط الجزئي.

الجدول (3) قيمة الارتباط الجزئي بين حوكمة الشركات وإدارة التكلفة البيئية عند استبعاد تأثير خصائص الشركة

المتغيرات		استبعاد الحجم	عدم استبعاد الحجم	استبعاد العمر	عدم استبعاد العمر
		(IOCM)	(IOCM)	(IOCM)	(IOCM)
استقلالية المجلس	بيرسون	0.339	**0.524	0.301	**0.524
	(Sig.)	0.058	0.002	0.094	0.002
لجان التدقيق	بيرسون	**0.773	**0.748	0.613	**0.748
	(Sig.)	0.000	0.000	0.000	0.000

** تعني إن الارتباط دال معنوياً عند (1%)، * تعني إن الارتباط دال معنوياً عند (5%).

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

ويتضح من الجدول (3) أن العلاقة الطردية بين استقلالية المجلس وإدارة التكلفة البيئية سوف تنخفض أي تكون أقل إيجابية عند استبعاد تأثير خصائص الشركة والمتمثلة بكل من الحجم والعمر، أي بمعنى كبر حجم الشركة وكذلك عراقة وجوده وتأسيسها فإن ذلك سوف يعزز ويزيد من العلاقة الإيجابية بين المتغير المستقل والتابع للبحث الحالي، كما أن العلاقة الطردية بين لجان التدقيق وإدارة التكلفة البيئية سوف تنخفض كذلك، أي تكون أقل إيجابية عند استبعاد تأثير خصائص الشركة (الحجم، العمر) عليه تقبل الفرضية الثانية للبحث.

(H3). الفرضية الثالثة: هناك تأثير معنوي لحوكمة الشركات على إدارة التكلفة البيئية.

تم صياغة معادلة انحدار خطي متعدد لتقدير إدارة التكلفة البيئية بدلالة حوكمة الشركات (استقلالية المجلس ولجان التدقيق)، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في إدارة التكلفة البيئية، والجدول (4) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (4) تأثير حوكمة الشركات على إدارة التكلفة البيئية

المتغير	المعامل الثابت (β_0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R ²)	(R ²) المعدل
استقلالية المجلس	0.129	0.114	5.002 (0.000)	22.944 (0.000)	0.605	0.578
لجان التدقيق		0.101	1.848 (0.074)			

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول (4) ما يأتي:

١. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (22.944) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير إدارة التكلفة البيئية بدلالة حوكمة الشركات (استقلالية المجلس ولجان التدقيق)، وهذا يشير الى صحة النموذج.
٢. ثبات معامل الحد الثابت لقيمة (T) البالغة (5.002)، لاستقلالية المجلس بدلالة معنوية (0.000) وهي أقل من 5% مما يدل على معنوية تأثير استقلالية المجلس كأحد آليات الحوكمة في إدارة التكلفة البيئية. في حين بلغت قيمة (T) للجان التدقيق (1.848) وهي غير معنوية، مما يدل على عدم تأثير لجان التدقيق في إدارة التكلفة البيئية.
٣. تدل قيمة بيتا (β) البالغة (0.114)، (0.101) الموجبة لكل من استقلالية المجلس ولجان التدقيق على التوالي على أن التأثير إيجابي، بمعنى كلما زادت قيمة استقلال مجلس الإدارة فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع مستوى التنبؤ الفعال لإدارة التكلفة البيئية.
٤. تشير قيمة معامل التحديد المعدل ($Adj.R^2$) البالغة (0.578) على أن حوكمة الشركات (استقلالية المجلس ولجان التدقيق) تفسر ما نسبته (57.8%) من التغيرات الحاصلة في إدارة التكلفة البيئية، وهي نسبة كبيرة وأن نسبة التفسير الأصغر البالغة (42.2%) تعود لمسيببات وعوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي، بناءً على ما سبق تقبل الفرضية الثالثة.

(H4). الفرضية الرابعة: يختلف تأثير حوكمة الشركات على إدارة التكلفة البيئية في ظل

خصائص الشركة.

تم صياغة معادلة انحدار خطي متعدد لتقدير إدارة التكلفة البيئية بدلالة حوكمة الشركات (الاستقلالية، ولجان التدقيق) وخصائص الشركة (الحجم، والعمر) كمتغير تفاعلي، لغرض معرفة مستوى تأثير حوكمة الشركات في إدارة التكلفة البيئية في ظل تباين واختلاف مستويات خصائص الشركة، والجدول (5) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (5) تأثير عدم حوكمة الشركات على إدارة التكلفة البيئية في ظل تباين خصائص الشركة

المتغير	المعامل الثابت (β_0)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R ²)	(R ²) المعدل
استقلالية المجلس	0.220	0.526	3.107 (0.002)	30.675 (0.000)	0.911	0.881
لجان التدقيق		0.006	0.873 (0.391)			
الحجم		0.147	0.146 (0.885)			
العمر		0.013	0.371 (0.714)			
استقلالية × الحجم		0.331	2.787 (0.006)			
استقلالية × العمر		0.032	0.259 (0.798)			
لجان × الحجم		0.084	1.351 (0.189)			
لجان × العمر		0.163	0.408 (0.687)			

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول (5) ما يأتي:

١. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (30.675) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير إدارة التكلفة البيئية بدلالة حوكمة الشركات (الاستقلالية، ولجان التدقيق) وخصائص الشركة (الحجم، والعمر) كمتغير تفاعلي، وهذا يشير الى صحة النموذج.
٢. ثبات معامل الحد الثابت لقيمة (T) لاستقلالية المجلس وكذلك للمتغير التفاعلي (استقلالية × الحجم) بدلالة معنوية أقل من 5% مما يدل على معنوية تأثير حوكمة الشركات (استقلالية المجلس) وخصائص الشركة (استقلالية × الحجم) كمتغير تفاعلي في إدارة التكلفة البيئية.
٣. تدل قيمة بيتا (β) الموجبة لاستقلالية المجلس وكذلك للمتغير التفاعلي (استقلالية × الحجم) على أن التأثير موجب طردي، بمعنى كلما زاد مستوى استقلالية مجلس الإدارة وكذلك كبر حجم الشركة من حيث اجمال موادها وموجوداتها انعكس ذلك في ارتفاع مستوى التبنّي الفعال لإدارة التكلفة البيئية، أي بمعنى في بيئة الشركات التي تكون الشركة كبيرة في الحجم كمتغير تفاعلي فإنها تعمل على تعزيز قوة التأثير الإيجابي لاستقلالية المجلس كوكيل لحوكمة الشركات في التبنّي الفعال لإدارة التكلفة البيئية.
٤. تشير قيمة معامل التحديد المعدل (Adjusted R²) البالغة (0.881) على أن حوكمة الشركات وخصائص الشركة كمتغير تفاعلي يفسر ما نسبته (88.1%) من التغيرات الحاصلة في إدارة التكلفة البيئية، وهي نسبة كبيرة، وأن نسبة التفسير الأصغر البالغة (11.9%) تعود لمسببات وعوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي، بناءً على ما سبق تقبل الفرضية الرابعة.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

في ضوء ما تم تناوله في الجانب النظري والعملي للبحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يأتي:

١. إن مفهوم الحوكمة هو مفهوم أوسع بكثير من مفهوم الرقابة. وأن "مصطلح" الحوكمة "يهدف إلى التعبير عن وجود مصالح متعددة وأن التحدي يكمن في تحقيق توازن صالح ومثمر للمصالح والقوى".
٢. ونظراً لأن حماية مصالح الشركة تتطلب حماية مصالح جميع أصحاب المصلحة، فإن مراقبة التكاليف وفق تقنيات إدارة التكلفة من قبل تلك الشركة يجب أن تسترشد جيداً بمبادئ حوكمة الشركات بطرق توفر أقوى حماية لمصالح جميع أصحاب المصلحة هؤلاء. ومن ثم، تتطلب سياسة حوكمة الشركات السليمة اعتماد المعايير والآليات التي من شأنها تعظيم المصالح المالية وغير المالية لأصحاب المصلحة.
٣. إن إصلاحات مجلس الإدارة، والتي تهدف في الغالب إلى زيادة استقلالية المجلس وكذلك إنشاء لجان مجلس الإدارة، تقيد الانتهازية الإدارية.
٤. إن تقنيات إدارة ومراقبة التكلفة وحوكمة الشركات تعمل بطرق عملية من أجل تحسين الكفاءة وتعزيز قدرات الشركة وحماية مصالح جميع أصحاب المصلحة في نفس الوقت.
٥. تعد إدارة التكلفة البيئية إحدى التوجهات الجديدة المساعدة في خفض التكلفة وتحسين الجودة على مستوى سلاسل التوريد وفق العلاقات التعاونية بين الشركات، وقد أدى تبنيها إلى تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية وجعلها أكثر انفتاحاً لمشاركة البيانات الحساسة (بيانات التكلفة) للشركة مع الشركات الأخرى ضمن سلسلة التوريد التي تربطها معها علاقات خاصة تعاونية ومشتركة.
٦. يتأثر نطاق تبني ابتكارات المحاسبة الإدارية بمجموعة من العوامل لعل من أهمها التنظيم الداخلي للشركة وأسس الرقابة فيها كآليات للحوكمة، وكذلك مدى توافر المورد المادية والبشرية والتقنية والخبرة التي قد تحكمها خصائص الشركة التي قد تتضمن الحجم والعمر والسيولة والقدرة على توليد الأرباح وغيرها من الخصائص.
٧. هناك تبني ضعيف جداً لإدارة التكلفة البيئية في الشركات عينة البحث، وقد يرجع السبب في ذلك إلى وجود العديد من المحددات المتعلقة بحداثة مفهوم إدارة التكلفة البيئية، وضعف العلاقات التعاونية ضمن سلاسل التوريد في البيئة العراقية، وعدم معاصرة وتطوير الأنظمة المحاسبية لاستيعاب التوجهات والمداخل الحديثة في إدارة التكلفة.
٨. ترتبط إدارة التكلفة البيئية إيجاباً مع آلية استقلالية المجلس وآلية لجان التدقيق كآليات لحوكمة الشركات، مما يؤكد أن وجود صفة الاستقلالية لدى مجالس الإدارة في الشركات الصناعية في بيئة العراقية ووجود لجان تدقيق تدعم عملية الرقابة فإن ذلك سيرافقه التبني الفعال لإدارة التكلفة البيئية لتلك الشركات، كما أن هذه العلاقة تكون أكثر إيجابياً وكثراً إحصائياً في بيئة الشركات الكبيرة مقارنة في الشركات الأصغر حجماً، ولعل السبب في ذلك أن بيئة الشركات الكبيرة تتمتع بوجود موارد مادية وبشرية وتقنية أكبر من الشركات الصغيرة، وهذا الأمر يشجع أكثر على تبني آليات حوكمة أكثر قوة، وكذلك يدع نحو تبني ابتكارات المحاسبة الإدارية الأكثر حداثة التي من ضمنها إدارة التكلفة البيئية.

٩. يختلف تأثير استقلالية مجلس الإدارة كأحد اليات الحوكمة في إدارة التكلفة البيئية باختلاف حجم الشركة، ففي الشركات الأكبر حجماً يكون التأثير أكثر فاعلية.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على ما تم التوصل اليه من الاستنتاجات، فإن يمكن تقديم مجموعة من المقترحات بصيغة توصيات كما يأتي:

١. ضرورة استفادة الشركات الصناعية في البيئة العراقية من المنافع المتأتية من تبني إدارة التكلفة البيئية، لتجعلها أكثر قدرة على المنافسة مع المنتجات المستوردة، على الخصوص في ضوء ما تشهده البيئة الحالية من غزو كبير للمنتجات المستوردة المنافسة للمنتجات المحلية.
٢. ضرورة توجه الشركات الصناعية في البيئة العراقية إلى تطوير الأنظمة المحاسبية لجعلها أكثر مرونة وفاعلية في استيعاب التطورات المعاصرة للتقنيات والممارسات المحاسبية.
٣. ضرورة تطوير العلاقات التعاونية ضمن سلاسل التوريد في بيئة التصنيع العراقية، لما لذلك من تأثير كبير في فتح المجالات لخفض التكلفة وتحسين الجودة للمنتجات المحلية وجعلها أكثر تنافسية.
٤. ضرورة تطوير المعرفة المحاسبية للمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية العراقية ليكونوا أكثر مواكبة للتطورات المعاصرة لتقنيات إدارة التكلفة بمفهومها العام وكذلك البيئية منها، وذلك عبر إجراء الدورات التدريبية وتبني التعليم المستمر بالتعاون مع القدرات الأكاديمية في الجامعات العراقية.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. البخاري، يسرا ازهري، (٢٠١٨)، دور استخدام محاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على شركة حاجكو للأنشطة المتعددة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
٢. حازم، نور سعد، (٢٠٢٢)، تأثير سياسات الاستثمار في المحاسبة عن تكاليف رأس المال البشري في ظل حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي العراقي، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
٣. الحبشي، محمد محسوب النبي عطية، (٢٠١٤)، إطار مقترح لمدخل إدارة التكلفة البيئية لتدعيم القدرة التنافسية في شركات البترول: دراسة تطبيقية، رسالة الزمالة في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، جمهورية مصر العربية.
٤. الحمامي، محمد نصر حسين، (٢٠١٥)، قياس أثر خصائص الشركات على مستوى الإفصاح في ضوء المعايير المحاسبية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، قسم المحاسبة والمراجعة، مصر.
٥. خطاب، محمد شحاته، (٢٠١٠)، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية، الندوة الثانية عشر، كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة الملك خالد المملكة العربية السعودية.
٦. الشعباني، صالح ابراهيم، (٢٠١٦)، استراتيجية تكامل أدوات إدارة التكلفة في ظل حوكمة الشركات: دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في نينوى، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد ٢.
٧. صالح، سمير أبو الفتوح، (٢٠٠٩)، دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية الأساليب المعاصرة لدعم الإدارة في عصر العولمة، بدون ناشر، المنصورة، جمهورية مصر العربية.
٨. عبيدالله، فايزة، (٢٠١٠)، أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية: مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٧٦، السنة ٤٩، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.

٩. فراج، منال حامد، (٢٠١٥)، أثر التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد ١٩، العدد ١، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
١٠. الفرطاس، احمد فتحي حمد، (٢٠١٥)، التكامل بين نظم تخطيط الموارد وتقنية التقيب في البيانات لتحسين فعالية إدارة التكلفة البيئية: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
١١. محمود، صدام محمد، (٢٠١٧)، تحسين الوظيفة الاعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات ادارة التكلفة ومحاسبة السجلات المفتوحة: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
١٢. نصر، عبد الوهاب، (٢٠١٥)، محددات العلاقة بين معلومات القيمة العادلة للأصول البيولوجية وبعض المؤشرات المالية لأداء شركات الإنتاج الداجني والحيواني المقيدة بالبورصة: دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة، مجلد ٣، عدد ١، كلية التجارة، جامعة بني يوسف، مصر.
١٣. يسن، سارة حافظ، (٢٠١٥)، قياس أثر التطبيق المتكامل لآليات الحوكمة على بيئة الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

14. Abdullah, A.B.M., Murad, M.W. & Hasan, M.M. (2015). Note: A Decision Dynamics Model of Cost Control and Corporate Governance. The Journal of Developing Areas, 49(2), 397-405.
15. Agndal, H. & Nilsson, U. (2010). Different open book accounting practices for different purchasing strategies. Management Accounting Research, 21(3), 147-166.
16. Arcay, M.R.B. & Vázquez, M.F.M. (2005). Corporate characteristics, governance rules and the extent of voluntary disclosure in Spain. Advances in Accounting, 21, 299-331.
17. Bouteska, A. & Mili, M. (2022). Does corporate governance affect financial analysts' stock recommendations, target prices accuracy and earnings forecast characteristics? An empirical investigation of US companies. Empirical Economics, 63(4), 2125-2171.
18. Chen, C.X., H. Lu & T. Sougiannis. (2012). The agency problem, corporate governance, and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs. Contemporary Accounting Research 29(1): 252-282.
19. Coad, A.F. & Cullen, J. (2006). Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. Management Accounting Research, 17(4), 342-369.
20. Cooper, R. & Slagmulder, R. (2004). Interorganizational cost management and relational context. Accounting, organizations and society, 29(1), 1-26.
21. Cooper, R. & Slagmulder, R., (2003), Interorganizational Costing, Part 1, Cost Management, Vol. 17, Issue 5.
22. Cooper, Robin & Slagmulder, Regine, (2005), Interorganizational Costing, In Weil, Roman L. & Maher, Michael W. (Eds.), Handbook Of Cost Management, 2nd ed., John Wiley & Sons, Inc., USA.
23. Elsakit, O.M. & Worthington, A.C. (2014). The impact of corporate characteristics and corporate governance on corporate social and environmental disclosure: A literature review. International Journal of Business and Management, 9(9), 1.
24. Farias, R.A.S. (2016). Interorganizational Cost Management study on inhibitor. International Business Research, 9(3), 68-78.
25. Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C., (2008), Managerial Accounting, 12th ed., The McGraw-Hill Companies, Inc., USA.
26. Gietzmann, M.B. (1996). Incomplete contracts and the make or buy decision: governance design and attainable flexibility. Accounting, Organizations and Society, 21(6), 611-626.
27. Håkansson, H. & Lind, J. (2006). Accounting in an interorganizational setting. Handbooks of management accounting research, 2, 885-902.

28. Hartlieb, S., T. R. Loy, & B. Eierle. (2020). Does community social capital affect asymmetric cost behaviour? *Management Accounting Research* 46.
29. Hoffjan, A. & Kruse, H. (2006). Open book accounting in supply chains-when and how is it used in practice? *Journal of cost management*, 20(6), 40-47.
30. Huanhuan, S. (2019). Inter-organizational Cost Management Framework and Implementation Path of Product and Relation Dimensions under Accounting Information. *International Conference on Emerging Researches in Management, Business, Finance and Economics (ERMBFE 2019)*.
31. Hussein, M.A., Shaban, S.E. & Yaseen, A.T. (2020). The Impact of Financial Crises on Accounting Conservatism Levels: Empirical Evidence from Iraqi industrial companies. *Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences*, 16(Special Issue part 1).
32. Jasim, A.N., Mohammed, Q.J. & Hussein, M.A. (2019). The Role of Management Accountant in Achieving Job Security in Order to Enable Employees to Make Decisions. Vol. II, 132.
33. Kajüter, P. & Kulmala, H.I. (2005). Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16(2), 179-204.
34. Puri, V. (2022). Corporate governance characteristics, financial characteristics and HR practices disclosures: an Indian scenario. *International Journal of Disclosure and Governance*, 1-17.
35. Thomas, I. & Jerry, M. (2022), Inter-Organisational Cost Management and Governance Mechanisms: A Conceptual Review, *International Journal Of Social Science Humanity & Management Research*, 1(2), 44-54.
36. Uddin, M. & Hassan, M.R. (2011). Conceptual framework of interorganizational cost management: a Critical Analysis. *ASA University Review*, 5(2), 299-312.
37. Varoutsas, E. & Scapens, R.W. (2015). The governance of inter-organisational relationships during different supply chain maturity phases. *Industrial Marketing Management*, 46, 68-82.
38. Windolph, M. & Moeller, K. (2012). Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research*, 23(1), 47-60.

