

نوع وقوة العلاقة بين آليات الحوكمة والادارة الاستراتيجية للتكلفة في التنبؤ بتطبيق نظام الانتاج مع الموردين في الشركات الحاصلة على شهادة الجودة الكويتية

حسن قاطع العنزي¹, عايذة علام², هشام سيد سلمان³

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

2 معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

3 أستاذ إدارة الأعمال كلية التجارة - جامعة القاهرة

الملخص

يهدف البحث كما يحدد نظام الحوكمة مسؤوليات الإدارة العليا في الجهة الحكومية بدءاً من الوزير ونائبه إلى الوكلاء، وسبل المتابعة الفعالة للإدارات التنفيذية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية التي توفر المعلومات لكافة المستويات الإدارية بالشكل الذي يضمن الأداء الأمثل، وإضفاء المصداقية والثقة في التقارير المالية والإدارية.

منهج البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الارتباطي وذلك لأنه أكثر ملاءمة لأهداف الدراسة الحالية ويساعد على اكتشاف علاقات الارتباط بين المتغيرات موضع الدراسة. وكانت اهم نتائج البحث يعد تطبيق آليات الحوكمة وتقنيات المختلفة للرقابة المالية الاستراتيجية دالة في مجموعة من المحددات منها خبرة ومعرفة وتوجهات الادارة، الثقافة التنظيمية، الكوادر البشرية المدربة، درجة المنافسة، ومدى توافر الامكانيات المادية. يرتبط تبنى فلسفة آليات الحوكمة بدرجة عالية مع تطبيق الرقابة المالية على مستوى العمليات، ثم الرقابة المالية على مستوى الموردين، واخيرا الرقابة المالية على مستوى تصميم المنتج. ويوصى البحث رغم حصول بعض شركات عينة الدراسة على شهادات الجودة العالمية الأيزو إلا انها تركز على السوق المحلي والخليجي والعربي ويعد ذلك منظورا قاصرا على التوجه بالعملاء.

كلمات مفتاحية: آليات الحوكمة، والادارة الاستراتيجية للتكلفة، وزارات الحكومة الكويتية

Abstract

The research aims at identifying the responsibilities of senior management in the government agency, from the minister and his deputy to the agents, and the means of effective follow-up of executive departments through internal control systems that provide information to all levels of management in a manner that ensures optimal performance, and credibility and confidence in financial and administrative reports.

Research Methodology The descriptive and analytical correlative approach was used because it is more relevant to the objectives of the present study and helps to discover the correlation relationships between the variables studied.

The most important results of the research are the application of governance mechanisms and various techniques of strategic financial control function in a range of determinants, including experience and knowledge and orientations of management, organizational culture, trained human resources, the degree of competition, and the availability of material resources. The adoption of the philosophy of governance mechanisms is highly correlated with the application of financial

control at the level of operations, then financial control at the level of suppliers, and finally financial control at the level of product design.

The research is recommended, although some of the study sample companies have obtained ISO quality certificates, but they focus on the local, Gulf and Arab market.

Key Words: Governance Mechanisms, Strategic Cost Management, Kuwaiti Government Ministries

المقدمة

اكتسبت الحوكمة أهميتها في القطاع الخاص مع تطور الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة، إذ أصبحت الشركات تُدار من قبل رؤساء تنفيذيين (CEOs) محترفين، ومع هذا الانفصال للملكية عن الإدارة نشأت في أديبات علم الاقتصاد نظرية ما يعرف بالعلاقة بين العامل ورب العمل، وهذه النظرية لعبت دوراً مهماً في تطور حوكمة الشركات. من حيث المبدأ يجب أن يعمل الرئيس التنفيذي (العامل) لمصلحة صاحب العمل، وليس لمصلحته الخاصة، ولكن الواقع يختلف حيث البشر بطبيعتهم يميلون لتحقيق أهدافهم الخاصة، ولذلك نشأت نظرية العقد، التي اهتمت بصياغة العقود بين الملاك أو أرباب العمل والعاملين، خصوصاً رؤساء الشركات وضمنتها مجموعة من الإجراءات والسياسات والقيود الهادفة للحد من النزعة البشرية لدى المديرين في استغلال سلطاتهم ونفوذهم لخدمة مصالحهم الذاتية، بدلاً من تحقيق هدف الملاك الذين وظفهم لهذا الغرض.

ولا يختلف مفهوم الحوكمة في القطاع العام كثيراً عنه في القطاع الخاص، ف كلا القطاعين يشتركان في المبادئ الأساسية للحوكمة، ولكن الاختلاف الجوهرى بينهما ينبع من اختلاف الأهداف الرئيسية لكل منهما. فالهدف الرئيسي للقطاع الخاص هو الربحية، أي تحقيق أكبر قدر ممكن من العوائد على الأصول المستثمرة من جانب الملاك، بينما الهدف الأساسي للقطاع العام هو تحقيق التنمية الشاملة للمجتمع من خلال تهيئة البيئة المناسبة والضرورية لتقديم المجتمع وتطوره وخلق تنمية اجتماعية واقتصادية .

مشكلة البحث

ومما سبق، تم استعراض المفهوم البسيط والمتفق عليه دولياً للحوكمة، والفرق بين الشركات والجهات الحكومية عند تطبيق هذا المفهوم، ومن هنا تظهر أهمية ان يصدر عن الجهات المختصة لائحة ودليل إرشادي لتطبيق الحوكمة في القطاع الحكومي. وأهمية ان يتم تشكيل لجان للحوكمة وإنشاء وحدات المراجعة الداخلية، ولجان لإدارة المخاطر... الخ، وإصدار معايير وسياسات حديثة، وإعادة تحديث الهياكل التنظيمية، لكن قد تكون نظم الإشراف والمتابعة مجرد إجراءات روتينية لا تزيد في كفاءة العمل ولا تضيف على نتائجه أية فعالية. ولهذا فإن ضمان تطبيق الحوكمة يحتاج إلى وجود تقييم مستقل من جهة رقابية عليا تهدف إلى التحقق من وجود وتقييم نظام الحوكمة المطبق بالجهات الحكومية ومدى التزامها بالمعايير الصادرة عن الجهات المختصة بالدولة.

فروض البحث

ينص الفرض الرئيسي على أنه :

"توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبنى الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق الرقابة المالية على مستوى العمليات". والذي يتضمن فرضين فرعيين هما (H3a): توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبنى الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد.

اهمية البحث

تعتبر الدائرة الحكومية ذات حوكمة جيدة إذا امتلكت الأطر التشريعية والتنظيمية والاجرائية (التشريعات، الهياكل التنظيمية، العمليات، الأنظمة) التي تمكنها من: الأداء الجيد: إدارة البرامج وتقديم الخدمات بكفاءة وفعالية. المطابقة: اتخاذ القرارات والإجراءات الإدارية وفقاً للتشريعات النافذة بحيث تلبى توقعات الأطراف ذات العلاقة من الشفافية والنزاهة والمساءلة.

حدود البحث شركات مجتمع الدراسة الحاصلة على شهادة الجودة الكويتية

تحديد مصطلحات البحث

١- آليات الحوكمة

لقد أصبحت حوكمة الشركات من المصطلحات الأكثر شيوعاً في قاموس الأعمال العالمي الحديث. وهذا يؤثر تساؤلاً " هل إن حوكمة الشركات مكون حيوي من مكونات منشآت الأعمال الناجحة أم إنها مجرد بدعة أخرى سوف تضمحل وتنتاشي عبر الزمن؟"، والواقع إن هذا المصطلح اوجد ذاته وفرض نفسه قسراً أو طواعية، حيث أوجدته ظروف غير مستقرة، واضطرابات قلقة وحوادث عنيفة اجتاحت بعض أسواق المال والأعمال، وألقت عليها بظلال من الشكوك، وألوان من الفلق والهواجس، ونشرت معها الكثير من التساؤلات الحائرة حول مصداقية البيانات التي تصدر عن هذه الشركات، ومدى إمكانية الاعتماد عليها بصفة خاصة في اتخاذ أي قرار، أو التعويل على المعلومات المنشورة بصفة عامة، وصدقها في التعبير عن حقيقة أوضاع الشركات. ولا تقتصر أهمية الحوكمة على اولئك المتعاملين في أسواق رأس المال (بائعين، ومشتريين، ووسطاء، وشركات معلومات)، والموردين، والمقرضين، والممولين من المصارف وشركات التمويل، بل امتدت إلى منشآت الأعمال، والحكومات والدول، والمؤسسات الدولية، خاصة بعد الانهيارات التي طالت كبريات الشركات في العالم، والدرجة في أسواق رأس المال في دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، وروسيا، واليابان ودول شرق آسيا. وكان لظهور هذه الفضائح آثار ونتائج مدمرة، أدت إلى بروز أهمية الحوكمة (علي السلمي، ٢٠١٥).

٢- الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

على انها تحليل للتكلفة ولكن في نطاق اوسع من خلال الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية باستخدام البيانات التكاليف للوصول لأفضل الاستراتيجيات التي تساعد على تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة يمكن أيضاً تعريف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على " انها ادارة التكلفة بغرض تحقيق مزايا تنافسية عالية سواء في الاجل القصير او الاجل الطويل (فؤاد أحمد العفيري، ٢٠١٠).

ادوات البحث

تشتمل أدوات الدراسة الحالية علي مجموعة من الأدوات لقياس الأبعاد المختلفة لمتغيرات الدراسة وتشمل:

مقياس لتطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الكويتية.

مقياس لتطبيق الرقابة المالية.

مقياس لتطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.

مقياس لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

مقياس لتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد.

مقياس لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

وفيما يلي وصف للإجراءات التي قام بها الباحث لإعداد أدوات الدراسة والتحقق من مدى صلاحيتها لقياس متغيرات الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

عملية تحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات، ونوع العينة، وأهداف الدراسة وذلك باستخدام مجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية،

اجراءات البحث

بناء ادوات البحث

تصحيح المقياس:

يتبع هذا المقياس في الاستجابة علي مفرداته تدريج خماسي، بطريقة ليكرت حيث تم تصحيحها بالمدي (١-٥) حيث (٥) موافق جداً، (١) غير موافق مطلقاً، وقد بلغ العدد النهائي لمفردات المقياس (٢١) مفردة وبالتالي تتراوح درجات المقياس ككل من (١٠٥-٢١)، وتشير الدرجة المرتفعة إلى درجة عالية من تطبيق مبادئ آليات الحوكمة. مقياس الرقابة المالية:

قام الباحث بإعداد مقياس الرقابة المالية وفقاً لذات الخطوات المذكورة آنفاً. إلا ان الباحث قام بالاطلاع على الدراسات السابقة ولم تجد مقياساً للإدارة البيئية للتكلفة سوى دراسة (Moller et al., 2011) وتضمن المقياس العبارات الآتية فقط

يتم تعيين فرق مشتركة بين الشركات لإدارة تكاليف البيئية
توجد عملية مشتركة لتطوير المنتجات الموجهة نحو التكلفة

نحن نعمل على تحسين العمليات المشتركة بين الشركات مع المشتري

وتأصيلاً على الاطار النظري الذي أعده الباحث تم إعداد مقياس في ضوء مسح للادب المحاسبي. حيث قام الباحث بصياغة (١٣) عبارة تم صياغتها بصورة تتسم بالوضوح ومحاولة الباحث إصابة دقة الألفاظ المستخدمة في صياغة المواقف وخلوها من عوامل التعقيد، وأن تكون مناسبة وطبيعية عينة الدراسة. كما تم مراجعة مفردات المقياس في ضوء آراء المحكمين: للتأكد من أن العبارات التي تمت صياغتها تصلح كأداة دقيقة للقياس. وقد أسفرت نتيجة التحكيم عن تعديل الصياغة اللغوية لبعض العبارات. وقام الباحث بالتحقق من الخصائص السيكمترية للمقياس، حيث قامت بإجراء اختبارات صلاحية المقياس للاستخدام في ضوء الصدق والثبات والاتساق الداخلي للمقياس كما يلي:

صدق المحكمين: ويشير جدول (١٠) للنسب المئوية لاتفاق المحكمين على مفردات مقياس الرقابة المالية.

إجراءات التطبيق

مجتمع وعينة البحث

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

الدراسات السابقة

دراسة (محمد النحوي، ٢٠١٣)

بعنوان: " أهمية التكامل بين آليات الحوكمة والرقابة المالية في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أهمية التكامل بين آليات الحوكمة والرقابة المالية في تحسين أداء الشركات الصناعية المساهمة الأردنية. ولجمع البيانات اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وتمثل مجتمع وعينة الدراسة في العاملين بالإدارة المالية وأقسام الجودة أو من يقوم مقامهم في عشرة شركات صناعية بالأردن بلغ قوامها (٧٠) فرداً، تم اختيارهم بالطريقة العشوائية. وصُممت استبانته لجمع البيانات، تكونت من (٥٠) فقرة، موزعة على ثلاث مجالات، الأول: يتعلق بآليات الحوكمة من خلال ثلاث محاور فرعية (تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف، ورضا الزبائن)، والثاني يقيس الرقابة المالية والذي ينحدر تحته المحاور الفرعية (نظام الإنتاج في الوقت المحدد، والتكاليف على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة، ونظرية القيود، وبطاقة الأداء المتوازن)، في حين تضمن الثالث التعرف على تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وقد أبرزت نتائج الدراسة وجود أثر لعناصر الرقابة المالية على تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ووجود أثر ذي دلالة لتطبيق آليات الحوكمة في التكامل مع استخدام الرقابة المالية على تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

دراسة (Jarrar & Smith, 2014).

بعنوان: " Innovation in entrepreneurial organisations: A platform for contemporary management change & a value creator."

هدفت الدراسة الى تحديد اهمية الابتكار في المؤسسات التي تتبنى استراتيجية ريادة الاعمال على تطبيق أنظمة الرقابة الادارية الحديثة (مثل: الموازنات التشاركية، وبطاقة الاداء المتوازن BSC، والإنتاج في الوقت المحدد JIT، وآليات الحوكمة TQM، نظام التكاليف على اساس الأنشطة) واثار ذلك على الاداء التنظيمي. وتحقيقاً لهدف البحث تم إجراء تحليل كمي بناءً على عينة عشوائية من شركات التصنيع الأسترالية. اعتمد الباحث على نماذج المعادلات الهيكلية لاختبار فرضيات الدراسة. تشير النتائج إلى أن الابتكار يتوسط العلاقات بين استراتيجية ريادة الأعمال وكل

من المشاركة في اعداد الموازنات ، وبطاقة الاداء المتوازن BSC، والانتاج في الوقت المحدد JIT، وآليات الحوكمة TQM. وتشير نتائج الدراسة الى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استراتيجية ريادة الأعمال ونظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC)، حتى عندما يكون الابتكار في مكانه الصحيح.

دراسة (Kannan & Tan, 2015)

بعنوان: "Just in time, total quality management, & supply chain management: understanding their linkages & impact on business performance."

هدفت الدراسة الى معرفة درجة الترابط والتكامل بين تقنيات الانتاج في الوقت المناسب، وإدارة سلسلة التوريد، وإدارة الجودة، واثرها على الاداء، واعتمد الباحث على اجراء مسح عبر قائمة استبيان، وبلغ عدد اجمالي الردود ٥٥٦ استبيان صالحة للتحليل، وتشير نتائج الدراسة انه على المستويين الاستراتيجي والتشغيلي، توجد روابط بين كيف يتم في الوقت المناسب، آليات الحوكمة، وإدارة التوريد أن ترى من قبل الشركات كجزء من إستراتيجية عملياتها. تشير النتائج أيضاً إلى أن الالتزام بالجودة وفهم ديناميكيات سلسلة التوريد لهما أكبر تأثير على الأداء.

دراسة (عبد الناصر نور، وآخرون، ٢٠١٦) بعنوان: "أثر آليات الحوكمة والرقابة المالية في تحسين الاداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية".

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أهمية التكامل بين آليات الحوكمة (تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف، ورضا العملاء) والرقابة المالية (نظام الانتاج في الوقت المحدد، نظام التكاليف على اساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة، ونظرية القيود، وبطاقة الاداء المتوازن) في تحسين الاداء في الشركات الصناعية العامة الأردنية، وتحقيقاً لهدف البحث قام الباحث بإعداد استبيان استهدف المحاسبين الاداريين ومحاسبى التكاليف والمديرين العاملين في الشركات الصناعية المساهمة في الاردن، وبلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الاحصائي ٧٠ فرداً. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لعناصر آليات الحوكمة (تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف، رضا العملاء) على تحسين الاداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ووجود أثر لعناصر الرقابة المالية على تحسين الاداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ووجود أثر لعناصر الرقابة المالية مع استخدام الرقابة المالية على تحسين الاداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

دراسة (Flynn et al., 2017)

بعنوان: "Relationship between JIT & TQM: practices & performance."

تقترح الدراسة أن استخدام ممارسات آليات الحوكمة (TQM) سيحسن الاداء عند تطبيق اسلوب الانتاج في الوقت المحدد (JIT) من خلال تقليل التباين في العملية وتقليل وقت إعادة التشغيل، وأن ممارسات JIT ستعمل على تحسين أداء الجودة من خلال التعرض للمشاكل وتحسين عملية التغذية الراجعة. باستخدام البيانات في ٤٢ محطة في ثلاث صناعات أمريكية، وجدت الدراسة أن ممارسات البنية الأساسية المشتركة شكلت أساساً قوياً لتطبيق كلا الاداتين. بالإضافة إلى ذلك، أظهرت النتائج أن ممارسات TQM و JIT تتفاعل بشكل تكاملي وتؤدي الى تحسن الاداء.

النتائج

نتائج الفرض الرئيسي ومناقشتها:

ينص الفرض الرئيسي على أنه :

"توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبنى الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق الرقابة المالية على مستوى العمليات". والذي يتضمن فرضين فرعيين هما (H3a): توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبنى الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد.

(H3b): توجد علاقة ارتباط موجب ذات دلالة احصائية بين تبنى الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة.

يسعى الباحث في هذا الجزء إلى التحقق من العلاقة بين تبنى فلسفة آليات الحوكمة (كمتغير مستقل) على تطبيق الرقابة المالية الاستراتيجية عبر سلسلة التوريد (كمتغير تابع) من خلال استخدام أسلوب تحليل الارتباط وتحليل الانحدار، ولقد ساعد هذين الأسلوبين في تحديد نوع وقوة العلاقة وكذلك الأهمية النسبية لتبنى فلسفة آليات الحوكمة في التنبؤ بمدى تطبيق تقنيات الادارة الاستراتيجية للتكلفة عبر سلسلة التوريد وذلك على النحو التالي:

نوع وقوة العلاقة بين آليات الحوكمة والادارة الاستراتيجية للتكلفة مع الموردين: اعتمد الباحث على معامل الارتباط البسيط (بيرسون Person) للتعرف على قوة واتجاه الارتباط بين تبني فلسفة آليات الحوكمة وتطبيق الرقابة المالية الاستراتيجية عبر سلسلة التوريد وتقنياتها وكما هو موضح في الجدول (١).

جدول (١)

معاملات الارتباط بين آليات الحوكمة وتقنيات SCM على مستوى العمليات

فلسفة آليات الحوكمة	نظام التكاليف على اساس الانشطة	نظام الانتاج فى الوقت المحدد	فلسفة آليات الحوكمة
.829**	0.973**	1	نظام الانتاج فى الوقت المحدد
0.854**	1	0.973**	نظام التكاليف على اساس الانشطة
1	0.854**	0.829**	فلسفة آليات الحوكمة

** دال إحصائياً عند مستوى ٠,٠١

ويتضح من معاملات الارتباط الموضحة بجدول (٤٠) مايلي :

يوجد ارتباط موجب ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين تبني الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد.

يوجد ارتباط موجب ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين تبني الشركات لفلسفة آليات الحوكمة وتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة.

يوجد ارتباط موجب ذو دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠١) بين تطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد وتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة، وبعد ذلك الارتباط بين النظامين هو الاعلى على مستوى جميع متغيرات الدراسة (R= 0.973).

الأثر النسبي لآليات الحوكمة في التنبؤ بتطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد، ونظام التكاليف على اساس الانشطة:

تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطى لتحديد الأهمية النسبية لآليات الحوكمة في التنبؤ بتطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد، ونظام التكاليف على اساس الانشطة، والادارة الاستراتيجية للتكلفة على مستوى العمليات. كما يتضح من الجداول (٢) ، (٣) ، (٤) .

جدول (٢)

نتائج تحليل الانحدار الخطى لتطبيق نظام (JIT) على تبني فلسفة (TQM)

ملخص نموذج الانحدار					
معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير		
.829 ^a	.688	Adjusted R Square	2.682		
تحليل التباين					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
الانحدار	1330.500	1	1330.500	184.943	.000 ^a
البواقي	604.306	84	7.194		
المجموع	1934.806	85			
مصدر الانحدار	معامل الانحدار (B)	الخطأ المعياري	معامل بيتا	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
ثابت الانحدار	6.574	2.110		3.115	.003

آليات الحوكمة	.320	.024	.829	13.599	.000
---------------	------	------	------	--------	------

يتضح من جدول (٢) وجود تأثير موجب دال إحصائياً عند مستوى (٠,٠١) لآليات الحوكمة على تطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد ، وقد بلغ قيمة معامل التحديد ($R^2=0.688$)، ومعامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 0.684$) مما يعد مؤشراً على قدرة (تبنى آليات الحوكمة) على تفسير (٤,٦٨%) من التباين الكلى فى تطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد. ومن ثم يمكن وضع معادلة التنبؤ بالادارة البيئية للتكلفة كما يلي:

$$\text{تطبيق (JIT)} = 6,574 + (0,320) \times \text{آليات الحوكمة}$$

وكما يتضح من جدول (٢) معنوية ثابت الانحدار بما يشير الى أن تطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد يرتبط بالعديد من المتغيرات الاخرى بخلاف تبنى فلسفة آليات الحوكمة مثل النظم الصناعية المتكاملة والموجهة الكترونياً (Computer-Integrated Manufacturing) لما له من مزايا مثل تحسين العملية الإنتاجية، تقليل الوقت المستهلك، تقليل العمالة الفنية، سهولة إجراء التعديلات التي يطلبها العملاء (Kumar & Kumar, 2011)، فضلا عن تطبيق الشركات لنظم الانتاج الصافية Lean production، او نظم الانتاج المتكاملة التي تدار ألياً والتي تعمل بالتكامل مع تطبيق نظام الانتاج فى الوقت المحدد.

جدول (٣)

نتائج تحليل الانحدار الخطى لـ (ABC) على تبنى الشركات لـ (TQM)

ملخص نموذج الانحدار					
معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير		
	R Square	Adjusted R Square			
.854 ^a	.729	.726	2.263		
تحليل التباين					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
الانحدار	1159.342	1	1159.342	226.466	.000 ^a
البواقي	430.020	84	5.119		
المجموع	1589.362	85			
مصدر الانحدار	معامل الانحدار (B)	الخطأ المعياري	معامل بيتا	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
ثابت الانحدار	6.219	1.780		3.493	.001
آليات الحوكمة	.299	.020	.854	15.049	.000

يتضح من جدول (٣) وجود تأثير موجب دال إحصائياً عند مستوى (٠,٠١) لآليات الحوكمة على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة. وقد بلغ قيمة معامل التحديد ($R^2=0.729$)، ومعامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 0.726$) مما يعد مؤشراً على قدرة تبنى الشركات لآليات الحوكمة على تفسير (٦,٧٢%) من التباين الكلى فى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، ويشير ذلك ان ابعاد آليات الحوكمة تفسر بنسبة كبيرة من التباين فى تطبيق (ABC). ومن ثم يمكن وضع معادلة التنبؤ بممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كما يلي:

$$\text{ممارسات (ABC)} = 6,219 + (0,299) \times \text{آليات الحوكمة}$$

ويتضح ايضا من الجدول (٣) معنوية ثابت الانحدار بما يشير الى وجود أسباب أخرى بخلاف تبنى فلسفة آليات الحوكمة تؤثر فى تطبيق الشركات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة منها الانتقادات التى وجهت لنظم التكاليف

التقليدية، عمليات الربط بين أنشطة الشركة وإستراتيجياتها، تبنى الشركات للمقاييس غير المالية مثل بطاقة الاداء المتوازن (BSC) وذلك وفقاً لما أشارت اليه الدراسات مثل (Abbas, 2013; 2014b).

جدول (٤)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لـ (SCM. Operatoins) على تبني (TQM)

ملخص نموذج الانحدار					
معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير	
	R Square	Adjusted R Square			
.847 ^a	.717	.714		4.83385	
تحليل التباين					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
الانحدار	4973.795	1	4973.795	212.863	.000 ^a
البواقي	1962.756	84	23.366		
المجموع	6936.552	85			
مصدر الانحدار	معامل الانحدار (B)	الخطأ المعياري	معامل بيتا β	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
ثابت الانحدار	12.793	3.803		3.363	.001
تبني (TQM)	.618	.042	.847	14.590	.000

ويتضح من جدول (٤) معنوية نموذج الانحدار الخطي عند مستوى معنوية (٠,٠١). وقد بلغ قيمة معامل التحديد ($R^2=0.717$)، ومعامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 0.714$) مما يعد مؤشراً على قدرة آليات الحوكمة على تفسير (٤١,٧%) من التباين الكلي في ممارسات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على مستوى العمليات، كما يتضح من معادلة التنبؤ التالية:

$$(SCM. Operatoins) = 12.793 + (0.618) * (TQM)$$

ووفقاً لنتائج تحليل الارتباط والانحدار الخطي يمكن استنتاج ما يلي:

وجود علاقة ارتباط بين تبني الشركات لـ (TQM)، وتطبيق نظام (JIT). كما يشير الجدول (٥-١٣) الى معنوية نموذج الانحدار عند مستوى معنوية (٠,٠١) وتشير القوة التفسيرية للنموذج أن مدى تبني الشركات لـ (TQM) يفسر (٤١,٦%) من التباين في تطبيق نظام (JIT)، وبالتالي يتم قبول الفرض (H1a): "يؤثر درجة تبني الشركات لآليات الحوكمة في مدى تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد.

وجود علاقة ارتباط بين تبني الشركات لـ (TQM)، وتطبيق نظام (ABC). كما يشير الجدول (٤٢) الى معنوية نموذج الانحدار عند مستوى معنوية (٠,٠١) وتشير القوة التفسيرية للنموذج أن مدى تبني الشركات لـ (TQM) يفسر (٦٢,٦%) من التباين في تطبيق تقنيات (ABC)، وبالتالي يتم قبول الفرض (H1b): "يؤثر درجة تبني الشركات لآليات الحوكمة في مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

في ضوء نتائج تحليل انحدار (SCM. Operations) على تبني الشركات لـ (TQM) كما في الجدول (٤) والذي يشير أن تبني الشركات لـ (TQM) يفسر (٤١,٧%) من التباين في ممارسات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على العمليات. وبالتالي يتم قبول الفرض الثالث (H3): "يؤثر مدى تبني الشركات لتطبيق آليات الحوكمة على تطبيق الشركات للرقابة المالية الاستراتيجية على مستوى العمليات".

تفسير النتائج ومناقشتها

تشير نتائج اختبار الفرض الثالث الى وجود علاقة تكامل بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد. وكذلك تشير نتائج الدراسة الى تكامل تبني فلسفة آليات الحوكمة مع تطبيق كلا من (JIT) و (ABC). وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات التي هدفت الى تحقيق الربط بين

التقنيات المختلفة لتحقيق الادارة الاستراتيجية للتكلفة مثل: (Flynn et al., 2017)، (Kannan & Tan, 2015)، (محمد النحوي، ٢٠١٣)، (Jarrar & Smith, 2014)، (عبد الناصر نور، وآخرون، ٢٠١٦)

١- يعد تطبيق آليات الحوكمة وتقنيات المختلفة للرقابة المالية الاستراتيجية دالة في مجموعة من المحددات منها خبرة ومعرفة وتوجهات الادارة، الثقافة التنظيمية، الكوادر البشرية المدربة، درجة المنافسة، ومدى توافر الامكانيات المادية.

٢- يرتبط تبني فلسفة آليات الحوكمة بدرجة عالية مع تطبيق الرقابة المالية على مستوى العمليات، ثم الرقابة المالية على مستوى الموردين، واخيرا الرقابة المالية على مستوى تصميم المنتج.

التوصيات

رغم حصول بعض شركات عينة الدراسة على شهادات الجودة العالمية الأيزو إلا انها تركز على السوق المحلي والخليجي والعربي وبعد ذلك منظورا قاصرا على التوجه بالعملاء.

المقترحات

١- دراسة اثر التكامل بين آليات الحوكمة والرقابة المالية داخل الشركة على الاداء من خلال توسيط عدد من المتغيرات مثل:

- الابتكار

- الالتزام التنظيمي

٢- دراسة اثر المتغيرات التنظيمية (حجم الشركة- طبيعة الهيكل التنظيمي - درجة تطور نظم المحاسبية والتكاليف) على نجاح وجدوى تطبيق التقنيات المختلفة للرقابة المالية.

المراجع

عبد الناصر نور، وآخرون،(٢٠١٦) أثر آليات الحوكمة والرقابة المالية في تحسين الاداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

علي السلمي،(٢٠١٥)، آليات الحوكمة ومتطلبات التأهيل للإيزو ٩٠٠٠، ط٦ دار غريب، القاهرة، مصر

فؤاد أحمد العفيري (٢٠١٠)، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، الندوة الثانية عشر لسجل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، ١٩، ١٨ مايو، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية.

محمد النحوي،(٢٠١٣)، أهمية التكامل بين آليات الحوكمة وتقنيات الرقابة المالية في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الاردن

Abbas, K. M.,(2014b). Concept of Activity Based Costing (ABC) system and its application importance in order to increase the efficiency of the business environment in Egypt. Unpublished Scientific Report (No.2), The West University of Timisoara.

Flynn, B. B., Sakakibara, S., & Schroeder, R. G. (2017). Relationship between JIT and TQM: practices and performance. *Academy of management Journal*, 38(5), 1325-1360.

Jarrar, N. S., & Smith, M. (2014). Innovation in entrepreneurial organisations: A platform for contemporary management change and a value creator. *The British Accounting Review*, 46(1), 60-76.

Kannan, V. R., & Tan, K. C. (2015). Just in time, total quality management, and supply chain management: understanding their linkages and impact on business performance. *Omega*,33(2), 153-162.

Kumar, A. , & Kumar, S. (2011). Strategic Cost Management - Suggested Framework for 21stCentury", *Journal of Business & Retail Management Research*, Vol. 5, No. 2, pp.118-130.\

Möller, K., Windolph, M., & Isbruch, F. (2011). The effect of relational factors on open-book accounting & inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships.*Journal of Purchasing & Supply Management*, 17(2), 121-131.