

أثر تكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وحوكمة الشركات في دعم التنمية المستدامة

(بحث مقبول للنشر كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة)

إعداد

كارم مسعد عبد الواحد مطاوع
باحث ماجستير – كلية التجارة – جامعة السويس

الدكتورة

دعاء سعد الدين بكرى
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة السويس

الأستاذ الدكتور

محمد مصطفى أحمد الجبالي
أستاذ المحاسبة والتكاليف
كلية التجارة - جامعة بنى سويف

مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية

كلية التجارة – جامعة السويس

المجلد الرابع – العدد الرابع

ديسمبر 2024

رابط المجلة: <https://safq.journals.ekb.eg>

أثر تكامل أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وحوكمة الشركات في دعم التنمية المستدامة

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى تحديد أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تساهم في تحقيق عملية التنمية المستدامة وما هو أثرها عليها، ومعرفة كيف تدعم أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية آليات حوكمة الشركات وكيف تدعم اليات حوكمة الشركات أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية، كما يهدف إلى معرفة الاستفادة من حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة وما هو أثرها على التنمية المستدامة، وتوصل البحث إلى: إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغير المستقل (التكامل بين الإنتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات) والمتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة). بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) التي تدل على درجة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (0.721)، الأمر الذي يشير وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، كما توصل إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغير المستقل (التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات) والمتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة). وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) التي تدل على درجة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (0.843)، الأمر الذي يشير وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، كما يشير أيضاً إلى أن التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات كمتغير مستقل يفسر 84.3% من التغير الكلي في المتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة)، وأن باقي النسبة (15.7%) قد ترجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفترض إدراجها ضمن نموذج الانحدار.

كلمات مفتاحية:

إدارة التكلفة الاستراتيجية، حوكمة الشركات، التنمية المستدامة

Abstract:

This research aims to identify strategic cost management tools that contribute to achieving the sustainable development process and what their impact is on it, and to find out how strategic cost management tools support corporate governance mechanisms and how corporate governance mechanisms support strategic cost management tools, Knowing the benefits of corporate governance in achieving sustainable development and what its impact is on sustainable development.

The research showed: There is a positive relationship between the independent variable (integration between loss-free production and corporate governance) and the dependent variable (achieving sustainable development), There is a strong correlation between the independent variable and the dependent variable, and it was also found that there is a positive relationship between the independent variable (integration between accounting for resource consumption and corporate governance) and the dependent variable (achieving sustainable development).

Key Words:

Strategic cost management, corporate governance, sustainable development

أولاً: الإطار العام للدراسة:

1: المقدمة:

تعد التنمية المستدامة بصورة خاصة من أهم الاتجاهات الحديثة التي تتبعها الحكومات للوصول بشعوبها الى درجة من التقدم والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي لأن التنمية المستدامة هي الطريق الأمثل التي تبنته جميع الدول وقد بدأ مفهوم التنمية المستدامة كخطوة أولى بقضية البيئة والتي طغت على سطح القضايا الدولية لتكون بمثابة انذار يهدد مستقبل البيئة والبشرية فالتلوث الذي عم ارجاء البيئة بفعل الانتاج الصناعي المكثف والتطور الهائل للتجارة العالمية والاستغلال غير محدود للموارد الاقتصادية وقد تنبه المجتمع الدولي إلى إن السبب الرئيس في تدهور البيئة العالمية إنما هو نشاط الإنسان المتزايد والاستغلال غير رشيد تنقصه النظرة المستقبلية أو التفكير في مستقبل الأجيال القادمة.

زاد الاهتمام بمفهوم التنمية المستدامة وذلك حيال تفاقم الأزمات البيئية ، حيث تعمل الشركات الاستخراجية على استنزاف الموارد الطبيعية، وخاصة غير المتجددة منها وذلك دون مراعاة لحقوق الأجيال القادمة. كما تقوم الشركات الصناعية بتكثيف إنتاجها دون مراعاة لظاهرة التلوث البيئي التي تعتبر من أكبر مشاكل العصر، وقد أدى اتساع رقعه بيئية الأعمال وانتشار تلك الشركات فيها إلى ضعف آليات الاشراف والرقابة عليها وكنتيجة لتنامي الفساد الإداري والمالي لتلك الشركات زاد اهتمام خبراء الاقتصاد والقانون بوضع أسس ومبادئ وآليات تنظم العمل الإداري وتحديد مسؤولية كل طرف في الهيكل الإداري في الشركة وهو ما اصطلح عليه حوكمة الشركات (الجبلي، 2020، ص 530)..

وتعد حوكمة الشركات حلا قابلا للتطبيق للعديد من تلك المشاكل، وكانت النظرة التقليدية لحوكمة الشركات تراها تخص الشركات الكبرى في الاقتصاديات النامية أمرا يهيم المستثمرين والمدراء التنفيذيين، ولكن أن تجارب العقود القليلة الماضية أثبتت أن حوكمة الشركات تعني أكثر من ذلك بكثير. حيث تعتبر حوكمة الشركات أداة فعالة في بناء قطاع فعال للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، قادر على خلق الوظائف واجتذاب الاستثمار وهي الحلول المستدامة المتعارف عليها .

كما أن هناك تطبيقات كثيرة لحوكمة الشركات، وهي تطبيقات مهمة بذاتها، فحوكمة الشركات تشمل العديد من الآليات التي تتعامل مع البيئة التي تعمل فيها الشركات والمشاكل المتعلقة بالتطوير المؤسسي للبلاد بالإضافة إلى اجتذاب الاستثمار، وتساعد حوكمة الشركات على بناء أساس متين للنمو الاقتصادي، وخلق الوظائف، وقيادة القطاع الخاص للحد من الفقر، وذلك بمساعدتها للدول على اجتذاب الاستثمار، وتسهيل الإصلاح المؤسسي، وتقليل فرص الفساد، وزيادة التنافسية، وحماية حقوق صغار المساهمين.

وحيث إن تطبيق معايير الحوكمة وقواعدها من شأنه أن يحافظ على سلامة واستقرار الاقتصاد الكلي وان يسهم بشكل مباشر وغير مباشر في تحقيق أهدافها في الدول المتقدمة والدول الناشئة على حد سواء وذلك من خلال أهميتها في ضمان توافر تطبيقات وممارسات سليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والسندات والعاملين وأصحاب المصالح وغيرهم، عن طريق تحري الدقة في تنفيذ صيغ العقود التجارية واستخدام الأدوات المالية والمحاسبية الصحيحة التي تتفق ومعايير الإفصاح والشفافية المطلوبة. حيث أن التطبيق الجيد لمعايير وقواعد الحوكمة من شأنه ان يفضي إلى تخفيض رأس مال المنشأة، ويساعد على جذب الاستثمارات المحلية والاجنبية، ويحد من هروب رؤوس الأموال، ويكافح الفساد الذي يمثل حجر عثرة أمام النمو الاقتصادي. فضلا عن أن الحوكمة تكفل للمستثمرين زيادة نسبة عائد استثماراتهم، وزيادة فرص التمويل والحصول على مصادر له بأقل تكلفة هذا من ناحية (أحمد، 2013، ص 205).

وتوفر أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية مجموعة من الأدوات التي تساهم في توفير كافة المعلومات التي تخدم الإدارة . حيث يسعى نظام محاسبة التكاليف الى تحقيق أهدافه والتمثلة في توفير المعلومات التكاليفية للاستخدامات الداخلية الخاصة بالمنتجات والخدمات، المشروعات، الأنشطة، العمليات، وغيرها من التفاصيل التي تهتم الإدارة وكافة المعلومات التي تلعب دور هام في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ وصنع القرارات. بينما يهتم نظام المحاسبة الإدارية تحديدا بكيف ينبغي استخدام المعلومات سواء كانت مالية او غير مالية لأغراض التخطيط و الرقابة والتطوير

المستمر، و صنع القرارات . فالمحاسبة الادارية تهدف الى التأكد من الاستخدام الكفوء للموارد حتى تتعاطم القيمة التي تقدمها المنظمة للملاك ، العملاء، وغيرهم من اصحاب المصلحة في الشركات.

2: مشكلة الدراسة:

شهد العالم في السنوات الاخيرة نموا متسارعا في الاعمال وذلك نتيجة التطور التكنولوجي وتحرير الاسواق؛ حيث زادت حدة المنافسة بين تلك الشركات في السيطرة على الاسواق العالمية بهدف تحقيق حجم اكبر من الارباح دون مراعاتها لمعايير التنمية المستدامة، وتمثل مشكلة عدم الاستغلال الأمثل للموارد احد أهم التحديات الحالية التي تواجه تلك الشركات، وتزداد المشكلة مع ارتفاع معدلات النمو السكاني وما يتطلبه من زيادة في معدلات التنمية وعلى الرغم ان أحد اهداف هذه الشركات هو تلبية احتياجات الانسان المتزايدة؛ الا أنه نتج عنها أثرا سلبيه واضحه على النواحي الاجتماعية والبيئية مثل التلوث والنفائيات وارتفاع درجات الحرارة واستهلاك الموارد بمعدلات مرتفعة دون النظر الى حقوق الاجيال القادمة في مثل هذه الموارد (بولرياح، 2013، ص 234).

إن تطبيق الشركات لأدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية سيؤدي الى اكتساب قدرات تنافسية متطورة قد تساهم وبشكل فعال في استخدام الموارد المناسبة لتنفيذ العمليات وتجنب الفاقد في الموارد او استخدام موارد غير ملائمة أو استخدام موارد زائدة عن الحاجة مما يساهم في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومحاولة استغلال الطاقة العاطلة وتحديد التكاليف بشكل دقيق وتوفير معلومات مفيدة تساعد في عملية اتخاذ القرار، وبالتالي تحقيق منافع لحملة الأسهم والأطراف المتعاملة معها مما يدعم حوكمة الشركات (خطاب، 2010، ص 13).

كما أن توافر ممارسات حوكمة الشركات لها آثار ايجابية على أداء تلك الشركات ومن المتوقع أن يزداد الأثر الإيجابي في ظل تطبيق الشركات لأدوات التكلفة الاستراتيجية على تحقيق أبعاد التنمية المستدامة ولتحقيق هذا يجب ان يتغير هدف الشركات من تحقيق الربح الاقتصادي فقط الى الربح الاقتصادي الاجتماعي لذلك تؤدي حوكمة الشركات دورا مهما في معالجة تلك المشكلات التي تواجه هذه الشركات وتفعيل دورها في تحقيق التنمية المستدامة من خلال دورها المتفاعل مع ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية (أحمد، 2013، ص 205).

ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

أ- ما هي أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تساهم في تحقيق عملية التنمية المستدامة وما هو أثرها عليها؟

ب- تعديل الى: دراسة العلاقة التأثيرية بين أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية أليات حوكمة الشركات

ج- هل يمكن الاستفادة من حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة وما هو أثرها على التنمية المستدامة؟

3. الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات السابقة التي تناولت أثر أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وحوكمة الشركات على التنمية المستدامة، وتم تقسيم الدراسات الى ثلاث مجموعات:

1/3. المجموعة الأولى : الدراسات السابقة التي تناولت أدوات إدارة التكلفة وأثرها على التنمية المستدامة

1/1/3. دراسة (Kringen et al., 2014)

هدفت الدراسة: التعرف على دور منهج نظام الإنتاج الخالي من الفاقد في عمليات التنمية ، وتم استخدام أساليب ترشيد الفاقد مثل stage Gate Process Map في تحسين الأداء والتدفق للعمليات التنمية الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى ان : تطبيق نظام الإنتاج الخالي من الفاقد أدى الى تحسين تدفق وكفاءات العمليات وتحسين الإنتاجية بشكل كبير وانخفاض التكاليف.

2/1/3. دراسة (ربيع، 2015)

استهدفت الدراسة: التوصل لنموذج محاسبي لقياس وتقييم الأداء المستدام في ظل المنشآت التي تتبنى استراتيجية التصنيع بدون فاقد ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن تطبيق الإنتاج الخالي من الفاقد تعد نواه أساسية لتحقيقها الأداء المستدام، كما توصلت الدراسة الى نموذج لقياس وتقييم الأداء المستدام يتكون من ثلاث مراحل تتمثل في مرحلة توافر المتطلبات اللازمة لتطبيق النموذج، مرحلة بناء وتطبيق نموذج القياس المتوازن للأداء المستدام ، وأخيراً مرحلة المخرجات المستهدفة من النموذج المقترح. وقامت الدراسة بإجراء دراسة حالة على احدى الشركات

التي تعمل في مجال الصناعات الكيماوية والتي تطبق استراتيجية التصنيع بدون فاقد وذلك للتوصل إلى أدائها المستدام من خلال تطبيق النموذج الذي اقترحه الباحث ، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بتحقيق أداء مستدام.

3/1/3. دراسة (محمود ، 2017)

استهدفت الدراسة: بحث العلاقة بين الأداء المتوازن لإدارة الموارد البشرية والأداء المتوازن ، بحث العلاقة بين الأداء المتوازن للمنظمة وخلق ميزة تنافسية مستدامة ، وتقديم نموذج مقترح لدراسة العلاقة بين الأداء المتوازن لإدارة الموارد البشرية والأداء المتوازن للمنظمة وتحقيق ميزة تنافسية. وتوصلت الدراسة إلى: تقديم نموذج مقترح لدراسة درجة التوافق بين الأداء المتوازن لإدارة الموارد البشرية والأداء المتوازن وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

4/1/3. دراسة (مهران ، 2019)

استهدفت الدراسة: اختبار التأثير المعدل لبطاقة الأداء المتوازن بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة في شركات الإسمنت العاملة في مصر. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن أبعاد الأداء المتوازن وهي (البعد المالي، بعد التعلم والنمو، بعد العمليات الداخلية – بعد العملاء – البعد الاجتماعي والبيئي) تتفاعل مع المسؤولية الاجتماعية لتعزيز الميزة التنافسية المستدامة ، كذلك تزيد بطاقة الأداء المتوازن من التأثير الإيجابي الذي تحدثه المسؤولية الاجتماعية في الميزة التنافسية المستدامة ، وايضاً تعزز بطاقة الأداء المتوازن من قوة العلاقة الإيجابية بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة ، وتلعب بطاقة الأداء المتوازن دور تفاعلي بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة.

5/1/3. دراسة (أحمد ، 2019)

استهدفت الدراسة: دراسة دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، واعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للدراسة والمنهج الاستقرائي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: يؤدي نظام محاسبة استهلاك الموارد دوراً هاماً في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، وايضاً يساهم نظام محاسبة استهلاك الموارد في توفير معلومات عن الطاقة العاطلة وعدم تحميلها على تكلفة المنتجات مما يساهم في تخفيض تكلفة المنتج .

2/3. المجموعة الثانية : الدراسات السابقة التي تناولت حوكمة الشركات وأثرها على التنمية المستدامة

1/2/3. دراسة (WBCSD,2016)

استهدفت الدراسة : التعرف على نموذج لمساعدة الشركات في معرفة مدى ما حققه من نجاح في قضايا الاستدامة ، وكيف يمكن أن تحقق التحسين المستمر ، فهو يمثل تطور تعامل المنشأة مع قضايا الاستدامة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها : ان النموذج تناول ثلاث مراحل : المرحلة الأولى : مرحلة الاستجابة وهي مجرد بداية تسعى الشركة من خلالها للحصول على تأكيد خارجي كبديل لضعف نظام الرقابة الداخلية ، وفي محاولة لتعزيز الثقة مع أصحاب المصالح والشركة في هذه المرحلة غير مدركة لأهمية التأكيد على تقارير الاستدامة. ثم تأتي المرحلة الثانية مرحلة التعزيز أو التحسين وفي هذه المرحلة تسعى الشركة لتعزيز الرقابة الداخلية لديها بهدف تحسين أداء الاستدامة. وتأتي المرحلة الثالثة وفي هذه المرحلة يحقق التأكيد نتائج المرجوة من خلال الوصول إلى مستوى عالي من المصداقية والشفافية في تقارير الشركة عن الاستدامة ليس فقط مع أصحاب المصالح خارجياً ولكن أيضاً من خلال دمج قضايا المرحلة الثالثة.

2/2/3. دراسة (Calabrese et al.,2016)

استهدفت الدراسة: بيان الأهمية النسبية لمعلومات الاستدامة وتحديد المنشأة لأولوياتها والبنود التي تود الإفصاح عنها والتي تعتبرها المنشأة ذو أهمية جوهرية بالنسبة لأصحاب المصالح . وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها : تختلف الأهمية النسبية للإفصاح عن جوانب الاستدامة من منشأة لأخرى ، لذا على المنشآت ان تقدم تقريراً عن الجوانب والمؤشرات التي تعتبرها ذو أهمية جوهرية ، وما الأساليب الكمية التي اعتمدها في تحديد الأهمية النسبية لتلك الجوانب، ومن الممكن ان يشارك اصحاب المصالح في اجراء تقييم موضوعي للأهمية النسبية عن الجوانب ذو الأهمية الجوهرية المفصحة عنها في تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة مما يجعل محتوى تقاريرهم اكثر اهمية ويتميز بالمصداقية، كذلك تستخدم المنشأة الأساليب المقترحة لتقييم الأهمية النسبية للجوانب الجوهرية المفصحة

عنها في تقارير الاستدامة، وضرورة اشراك اصحاب المصالح المتعددين في تقييم تلك الاهمية النسبية يعزز من مصداقية تقارير استدامة المنشأة والمساءلة على المدى الطويل ويساهم في خلق القيمة.

3/2/3. دراسة (Gallego- Alvarez, et al., 2016)

استهدفت الدراسة: اجراء تحليل محتوى لتقارير الاستدامة والتقارير المالية لسنة 2014 لعينة مكونة من 110 منشأة مسجلة على موقع GRI . وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها: يؤثر حجم الشركة تأثيراً ايجابياً على الإفصاح عن الاستدامة وعلى الإفصاح عن معلومات كل بعد من أبعاد الثلاثة المتمثلة في (المؤشرات الاجتماعية ، المؤشرات الاقتصادية ، و المؤشرات البيئية)، ووجد ان المؤشرات البيئية تمثل الأكثر افصاحاً يليها المؤشرات الاقتصادية واخيراً المؤشرات البيئية)، ويؤثر الابتكار تأثيراً عكسياً على الإفصاح عن الاستدامة ، كذلك على ابعاد الاستدامة الثلاثة، بينما لا يؤثر معدل العائد على الاصول على الاطلاق على الإفصاح عن الاستدامة ، كذلك على ابعاد الاستدامة الثلاثة ، ووجد ان الرفع المالي له تأثير ايجابياً على الإفصاح عن المعلومات الاقتصادية فقط ، وتبين انه يؤثر الإفصاح عن المعلومات البيئية تأثيراً ايجابياً عند مستوى معنوية 10% ، بينما لا يؤثر النظام القانوني والتشريعي على ابعاد الاستدامة الثلاثة

4/2/3. دراسة (Gomez-Bezares, et al.,2017)

استهدفت الدراسة: تأثير دمج مفهوم الاستدامة في استراتيجية المنشآت علي مختلف الجوانب وأثرها في خلق قيمة للمساهمين وتأثيرها علي الأداء المالي في سوق الأوراق المالية البريطاني. اعتمدت الدراسة على : بيانات 350 منشأة في سوق الأوراق المالية البريطاني خلال الفترة 2006-2012 ، وتم اختيار 65 منشأة ينطبق عليها معايير الاستدامة للمنشآت. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن المنشآت التي تدمج قضايا الاستدامة في عملياتها التجارية اتسمت بارتفاع المخاطر المالية وانخفاض معدلات النمو في الأصول ، وانخفاض نسب القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية. كما أن المنشآت التي تدمج قضايا الاستدامة في عملياتها التجارية اتسمت بانخفاض في نسبة القيمة الاقتصادية المضافة وارتفاع نسبة القيمة السوقية المضافة. وكذلك أن المنشآت التي تدمج قضايا الاستدامة في عملياتها التجارية اتسمت بزيادة قدرتها بالاستفادة من مواردها المالية مما يؤدي إلى خلق قيمة للمساهمين من المنشآت الأخرى .

5/2/3. دراسة (الحسين ، 2018)

استهدفت: الدراسة: قياس اثر خصائص الشركات على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة. قام الباحث بعرض متغيرات الدراسة وكيفية قياسها وعرض نموذج اختبار الفروض لقياس اثر خصائص الشركات على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة وذلك بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال عام 2015. ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة : وجود تأثير ايجابي لكل من حجم لجنة المراجعة وحجم الشركة على مستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي، وكذلك وجود تأثير سلبي لكل من سيولة الشركة ودرجة الرفع المالي على مستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي ، بينما اتضح وعدم وجود تأثير معنوي لكل من تركيز ملكية الشركات وحجم مجلس الادارة واستقلال مجلس الادارة.

6/2/3. دراسة (ابراهيم ، 2020)

استهدفت الدراسة : التعرف على دور آليات الحوكمة وبخاصة الآليات الداخلية للحوكمة المتعلقة بمجلس الادارة في تخفيض تكاليف الوكالة ، وانعكاسها على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة لدى الشركات في ضوء استراتيجية 2030 للتنمية المستدامة ، بالتطبيق على عينة مكونة من 17 شركة من شركات البتروكيماويات المدرجة بالبورصة السعودية خلال الفترة 2017-2019. وتوصلت الدراسة الى : زيادة اهتمام الشركات السعودية بالإفصاح عن التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة في تقاريرها المالية ، كما توصلت الى وجود تأثير معنوي لآليات الحوكمة المتعلقة بمجلس الإدارة على تكاليف الوكالة ، كما توصلت الدراسة الى وجود تأثير معنوي ايضاً لآليات الحوكمة الداخلية على تحسين مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة.

7/2/3. دراسة (سترة العجلة، 2021)

استهدف الدراسة: توضيح العلاقة بين حوكمة الشركات وتحقيق عملية التنمية المستدامة وتوضيح أثر حوكمة الشركات وخلق القيمة للمنشأة لتدعيم عملية التنمية المستدامة، توصلت الدراسة: الي أن تبني حوكمة الشركات له اثر كبير على

مختلف جوانب التنمية المستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وان حوكمة الشركات اصبحت ذات اهمية كبيرة للمنشآت الاقتصادية التي تسعى الى تعظيم أرباحها وتحسين قدرتها التنافسية حيث تساهم الحوكمة في تقويم اداء الادارة و محاربه الفساد وتحقيق العدالة والمساواة.

8/2/3. دراسة: (أونيس عبدالمجيد, 2021)

استهدفت هذه الدراسة: التعرف على مدى قدرة الحوكمة ومبادئها داخل المنشأة في تيسير الاعمال وتحقيق نمو اقتصادي وباعتبار ان الحوكمة تعد أداة ووسيلة هامة في تيسير الاعمال وهذا ما يؤدي الي تدعيم التنمية المستدامة. توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها الاعتماد على حوكمة الشركات في المنشآت تضمن تحقيق التنمية المستدامة وايضا الاعتماد على حوكمة الشركات ليس هدفا بحد ذاته بقدر ما هو أداة لتمكين المنشآت من رفع أدائها في مختلف المجالات.

9/2/3. دراسة: (بركات فرج محمد 2021)

استهدفت هذه الدراسة: الى التعرف على دور الحوكمة في تحقيق التنمية المستدامة بمراكز الشباب وذلك من خلال التعرف على اثر استخدام مبادئ الحوكمة على مراكز الشباب والتعرف على ابعاد التنمية المستدامة في هذه المراكز والتعرف على طبيعة العلاقة بين مبادئ الحوكمة وأبعاد التنمية المستدامة. وتوصلت الدراسة الى اهمية حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة داخل مراكز الشباب توجد علاقة بين مبادئ الحوكمة مع بعضها البعض ومع ابعاد التنمية المستدامة.

10/2/3. دراسة (نجلاء السيد 2021)

استهدفت هذه الدراسة الى مدى اهمية ومعرفة حوكمة شركات والتنمية المستدامة لما لهما من آثار ايجابية على المجتمع ودورها في تحقيق متطلبات التنمية سواء كانت متطلبات اقتصاديه أو اجتماعية أو بيئية، وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي الى استقرار النظام المالي والاقتصادي في المشروعات الاستثمارية وان تطبيق الحوكمة في مصر لم يقتصر على مستوى الشركات وان تبني مبادئ وقواعد الحوكمة يؤدي الى دفع عجله الانتاج وتعتبر الحوكمة من اهم العوامل المؤثرة على جذب الاستثمارات وتساعد الحوكمة على محاربه الفساد والحد منه وان نشر ثقافته مبادئ الحوكمة وإيجابيتها والعائد منها يؤدي الى تحقيق الرفاهية والانتعاش الاقتصادي وهذا يعتبر الداعم الأساسي لعملية التنمية المستدامة ونشر التجارب الدولية المبدولة لتبني قواعد ومبادئ الحوكمة يساعد على خلق بيئة مناسبة نحو التنمية المستدامة .

من استعراض الدراسات السابقة يستخلص الباحث ما يلي :

- هناك ندرة في الدراسات التي تناولت الربط بين الادوات والاساليب التي تتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة وحوكمة الشركات والتي يتم من خلا لها تحقيق التنمية المستدامة
- تناولت العديد من الدراسات الأطار المفاهيمي لحوكمة الشركات ولم يتم اجتماع الدراسات على تعريف موحد لحوكمة الشركات
- تناولت بعض الدراسات السابقة علاقة بعض أدوات ادارة التكلفة بحوكمة الشركات وأدى ذلك الى تحقيق المستوى المطلوب
- لم تتناول الدراسات السابقة اطارا متكاملًا لدور التكامل بين حوكمة الشركات وادوات ادارة التكلفة في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة
- ركزت بعض الدراسات السابقة على أهمية حوكمة الشركات

4. أهداف البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته تتمثل أهدافه في الاتي :

- أ- التعرف على أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية واثرها على التنمية المستدامة.
- ب- توضيح الدور الفعال لحوكمة الشركات وأثرها على التنمية المستدامة.
- ج- التعرف على أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تساعد في تفعيل حوكمة الشركات

5. أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من الاسهامات العلمية والعملية التي سوق يضيفها والتي يتم عرضها على النحو التالي:

1/5. الأهمية العلمية :

حيث تتمثل الأهمية العلمية في الآتي: يساهم هذا البحث في وضع اطار علمي للاستفادة من مناهج ادارة التكلفة الاستراتيجية وحوكمة الشركات في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة وحتى يستفاد الباحثين منها كمساهمة أكاديمية علمية متواضعة .

2/5. الأهمية العملية :

حيث تتمثل الأهمية العملية في الآتي: تنبع أهمية البحث من أهمية موضوع الاستغلال الأمثل للموارد خصوصا في ظل وجود قيود وندرة واختناقات عل بعض الموارد مما يحد من قدرة الشركات على تحقيق أهدافها وأهمية إيجاد منهج علمي لترشيد استخدام هذه الموارد اعتمادا على أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية لتوفير المعلومات عن هذه الموارد وكيفية استخدامها حتى نصل الى تحقيق التنمية المستدامة وذلك بالتفاعل مع حوكمة الشركات.

6. منهج البحث:

تم الاعتماد على كل من المنهجين التاليين في البحث الحالي:

1/6. المنهج الاستقرائي :

استخدم الباحث في الدراسة الحالية المنهج الاستقرائي بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بالتنمية المستدامة وحوكمة الشركات وأدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية بهدف تكوين مفاهيم مكونات المشكلة البحثية ، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

2/6. المنهج الاستنباطي :

يعتمد المنهج الاستنباطي هنا على التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة لحوكمة الشركات وأدوات ادارة الكلفة الاستراتيجية واستنتاج أثر ذلك على تحقيق التنمية المستدامة .

7. الفروض الإحصائية للبحث:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة.

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة.

8. تقسيمات البحث :

في ضوء أهمية البحث ومنهجية قام الباحث بتقسيم البحث على النحو التالي :

أ- أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة .

ب- حوكمة الشركات ودورها في تحقيق التنمية المستدامة.

ج- الدراسة الميدانية.

د- النتائج والتوصيات.

ثانياً: الإطار النظري للدراسة:

1. أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في دعم التنمية المستدامة

1/1 دور الإنتاج الخالي من الفاقد (Lean Production) في تحقيق التنمية المستدامة.

يعتبر الإنتاج الخالي من الفاقد أحد أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تهدف الى خفض التكاليف وخفض الدورة الانتاجية خلال مراحل سلسلة القيمة مع الاستمرار في تحسين اداء المنتج (Austill; Schenk, 2011, PP. 21). فهذه الأداة معروفة ومطبقة من القرن العشرين لدي شركة تويوتا ، تحت مسمى " نظام تويوتا TPS" الا أن انتشار هذا المفهوم يبدو حديثاً ومن أسباب هذا الانتشار المزاي العديدة التي يقدمها لشركات الأعمال ، بالإضافة إلى شعور تلك الشركات بضعف نظم الإنتاج التقليدية في تعزيز مقدرتها على مواجهة المنافسة العالمية بعد أن أصبح العالم قرية صغيرة خصوصاً في نواحي التبادل التجاري والمواصلات والاتصالات. ولقد قامت أداة الإنتاج الخالي من الفاقد في الأساس على فكر يسمى Lean Thinking والذي يمكن وصفه بأنه السعي المستمر لتحديد واستبعاد الفاقد من عمليات المنشأة (زامل، 2019، ص 24).

1/1/1 مفهوم وأهداف الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production

تعددت مفاهيم الإنتاج الخالي من الفاقد حيث عرفه (browning & heath, 2009) التخلص من الفاقد بأنه "الاستخدام الكفء للموارد من خلال تخفيض الفاقد، فالإنتاج الخالي من الفاقد يركز على تخفيض الفاقد والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنظمة بشتى أنواعها .

في حين عرفه (Maia, et., al, 2012) على انها نموذج للمنظمة يركز على العميل ، وتوصيل المنتجات والمواد والمعلومات في الوقت المحدد وبالجودة المطلوبة بدون أي فواقد (الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات من وجهة نظر العميل). في حين اوضحت دراسة (الطويل ، 2018) نظام الإنتاج الخالي من الفاقد على أنه مدخل منظم لتحديد وإزالة الفاقد والنفايات وتقليل الوقت وتخفيض التكاليف من خلال استخدام مجموعة مختلفة من أساليب أدوات إدارة التكلفة، وذلك لتحقيق عملية التحسين المستمر وتخفيض مستوى المخزون وتطوير مستوى ومهارات العاملين مما يؤدي إلى سرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء المختلفة في الوقت المناسب .

أوضحت إحدى الدراسات (الأشقر، 2018، ص77) ان نظام الانتاج الخالي من الفاقد هو نظام يهدف إلى الاستخدام الفعال والكفء لموارد المنظمة من خلال التركيز على تعظيم قيمة المنتجات ، والعمل على تخفيض الفاقد ، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة مما يخفض التكاليف ويحقق متطلبات واحتياجات العملاء ويزيد من القدرة التنافسية للمنشأة. ويمكن للباحث استخلاص مفهوم لنظام الإنتاج الخالي من الفاقد بأنه احد أدوات إدارة التكلفة الحديث يساعد على اكتشاف الفاقد وايجاد الأسباب الأساسية في الحد من ذلك الفاقد وكذلك يساعد على تلبية رغبات العملاء وتحسين صورة المنشأة.

ويعد الهدف الرئيسي للإنتاج الخالي من الفاقد الإزالة المستمرة لجميع أنواع الفاقد خلال عمليات الإنتاج عن طريق التحسين المستمر لغرض تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة المخرجات ، بالإضافة لمجموعة من الأهداف الأخرى تتمثل في :

- أ- تقليل الفاقد والمعيب : حيث يهدف الى تقليل المعيب والفاقد من خلال عدم الإفراط في استخدام المدخلات من المواد الخام ، ومنع المعيب بقدر الإمكان في العملية الإنتاجية ، والحد من الأنشطة غير المضيفة للقيمة .
- ب- تخفيض أوقات دورة الإنتاج وزمن الانتظار : يتم تخفيض أوقات دورة الإنتاج وزمن انتظار الإنتاج من خلال تخفيض أوقات الانتظار بين المراحل للمعالجة ، فضلاً عن تخفيض أوقات التحضير (الإعداد) للعملية الإنتاجية ، وتخفيض أوقات تغيير نموذج المنتج.
- ج- تخفيض مستويات التخزين : حيث يهدف نظام الإنتاج الخالي من الفاقد إلى تخفيض مستويات التخزين في جميع مراحل العملية الإنتاجية ، حيث يتسم بتخفيض حجم المخزون بأنواعه الثلاثة : مخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل بين مراحل الإنتاج ومخزون السلع تامة الصنع .
- د- تحسين إنتاجية العاملين : حيث يتم تحسين إنتاجية العاملين من خلال العمل على تقليل زمن توقف العاملين عن العمل وضبط وقت اشتغال العاملين ، أي أنهم يستخدمون كل جهدهم لزيادة الانتاجية.
- هـ- تحقيق المرونة في الإنتاج : وتعنى امتلاك القابلية على إنتاج تشكيلة من المنتجات بمرونة عالية ، مع العمل على تقليل وقت التغيير أو الاستبدال وتقليل التكلفة الناتجة عنه.
- و- تحسين جودة المنتج : من خلال التحسين المستمر للعمليات (الأشقر، 2018، ص77).

2/1/1 المبادئ التي يستند عليها نظام الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production

ويشير (Sabadka ,et al., 2017, PP. 187-195) إلى أنه يوجد مجموعة من المبادئ يستند عليها نظام الإنتاج الخالي من الفاقد والتي تتمثل في:

المبدأ الأول : توفير القيمة للعملاء

يعد تعظيم القيمة المقدمة للعميل للهدف النهائي لاستراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد ، حيث يبدأ تطبيق الاستراتيجية بتحديد القيمة من وجهة نظر العميل والتي تتمثل في نوعية الصفات والخصائص ومستوى الجودة التي يجب أن تتوفر في المنتج أو الخدمة التي تقدم للعميل.

المبدأ الثاني : تدفق القيمة

يعرف تدفق القيمة بأنه "مجموعة من الأنشطة التي تتم من خلال دورة حياة المنتج بداية من الحصول على المواد الخام من الموردين ، نهاية بتوصيل المنتج الى المستهلك ، كما يمتد مسار تدفق القيمة إلى خارج حدود المنشأة لتوثيق العلاقات بين المنشأة وعملائها ، وبين المنشأة ومورديها (إدارة سلسلة التوريد) .

المبدأ الثالث : الاعتماد على نظام التدفق والسحب

يجب ان تصمم العملية الانتاجية على أساس تعظيم تدفق القيمة عن طريق البدء بسحب طلبات العملاء ، فتقليدياً يتم تخطيط الإنتاج للشراء على أساس التنبؤ بالطلب داخلياً وشراء المواد الأولية اللازمة للإنتاج والاعتماد على نظام الإنتاج على دفعات كبيرة ويترتب على ذلك زيادة في المخزون ينتج عنها زيادة في استهلاك الموارد وزيادة المخاطر (لطان، 2017، ص 20).

المبدأ الرابع : تمكين وتأهيل العنصر البشري

تمكين وتأهيل العنصر البشري أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد وهذا يعني تأهيل العاملين بثقافة التحسين المستمر التي تضمن تحديد وحذف كل اشكال الهدر والضياع وتحسين مهارات العاملين حتى يستطيعوا فهم أسباب المشاكل ومواجهتها (توفيق، 2019، ص 207).

المبدأ الخامس : التحسين أو الإنجاز

ويشير (باسيلي، 2016، ص 428) إلى إن النظم التي تتبع نظام الإنتاج الخالي من الفاقد تمكن فريق العمل عند كل مستوى داخل تدفق القيمة من تحقيق تحسين مستمر، والذي يعنى تقديم الجديد والأفضل بشكل دائم ، فالجديد والأفضل هو رمز التميز. وتتمثل أهم عوامل النجاح الحاسمة كما يراها (محمود، 2017، ص 387) فيما يلي :

3/1/1 خطوات تطبيق نظام الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production

وتشير (الجندي، 2010، ص 582) إلى أن الخطوات التنفيذية لنظام الانتاج الخالي من الفاقد والتي تتمثل في أربعة مراحل اساسية:

أولاً : رسم تصور بسيط لنظام الانتاج الحالي بالمنشأة وتحديد النطاق الاولي لتطبيق اداة الخلو من الفاقد مع وضع الاهداف من تطبيق هذه الأداة.

ثانياً: بناء هيكل تنظيمي يوضح تدفقات داخل النظام الإنتاجي للمنشأة مع تصوير قائمة تفصيلية لتشكيلة المنتجات واستراتيجية النمو.

ثالثاً : بناء نظام يعتمد على مفهوم تدنية الفاقد في جميع المراحل التي يمر بها كل منتج وتحسين تدفق وانسياب العمل ، والإنتاج حسب المعدلات المطلوبة من قبل العملاء.

رابعاً : السعي المتواصل نحو تنمية العلاقات بين المنشأة ومورديها وعملائها ، وان يدرك كل فرد من افراد المنشأة ان هناك دائماً امكانية وحاجة للتحسين عن طريق التخلص من الفاقد في جميع أنشطة المنشأة والتطوير الملموس في جودة المنتجات بما يتناسب مع رغبات العملاء.

4/1/1 دور الإنتاج الخالي من الفاقد في دعم التنمية المستدامة.

يساعد الإنتاج الخالي من الفاقد على تحقيق الأداء المستدام وذلك لاحتوائه على العديد من المقومات التي تساعد في تحقيق التنمية المستدامة للمنشأة (الجندي، 2010، ص3)، وتتمثل تلك المقومات فيما يلي:

أ- حيث ينظر إليه على أنه أداة اجتماعية تهتم بتحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة بالإضافة إلى مدى أهميته في تلبية رغبات العملاء والاهتمام بجميع الأنشطة والعمليات التي تضيف قيمة لهم بداية من البحوث والتطوير نهاية بتسليم المنتجات إليهم .

ب- يساعد الإنتاج الخالي من الفاقد على زيادة رضا الأفراد الناتج عن تضمينه لمبدأ تمكين العاملين .

ج- يؤدي الى توطيد العلاقات مع الموردين كل ذلك إلى تحقيق منافع اجتماعية. ومن ناحية أخرى ، اهتم البعض بتوضيح مدى أهمية تطبيق الإنتاج الخالي من الفاقد في تحقيق الاستدامة البيئية والكفاءة في استخدام الموارد .

د- كذلك يساعد الإنتاج الخالي من الفاقد في تخفيض كمية ونوع المواد الداخلة في إنتاج المنتجات.

هـ- يساعد الإنتاج الخالي من الفاقد على تصميم المنتجات بطريقة ملائمة من خلال تخفيض الفاقد مما يؤدي الى تخفيض التأثير السلبي على البيئة نتيجة لإنتاج تلك المنتجات لذلك يؤدي تطبيق الإنتاج الخالي من الفاقد إلى تحسين إنتاجية

الموارد والتي تؤدي إلى تحسين الأداء البيئي بطريقة مباشرة وقد أوضح أحد الباحثين التأثير البيئي لمسببات الإنتاج الخالي من الفاقد الزيادة في الإنتاج، والمخزون، والنقل وحركة الأفراد والعاملين، والعيوب (الإنتاج المعيب)، والعمليات الزائدة، ووقت الانتظار (الجندي، 2010، ص256):.

ومن جهة أخرى أكدت العديد من الدراسات (Vinodh, S., K. Arvind, And M. Somanaathan, 2010; Sawhney, R., P.) على مدى أهمية المبادئ والأدوات الخاصة بدور الإنتاج الخالي من الفاقد والتي يمكن أن تؤدي إلى تحقيق منافع مستدامة ولعل أبرز الأمثلة على ذلك :-
- مدخل السحب: يؤدي تجنب الفاقد المحتمل من المنتجات التالفة واستخدام أماكن صغيرة للتخزين
- التصنيع على أساس الخلية: يؤدي إلى تخفيض وقت الاعداد وتخفيض الهادر والفاقد.
- خريطة مسار القيمة: تخفيض الفاقد والمعيب واستخدام الطاقات بدرجة بسيطة.
- التعرف على المعيب: يؤدي إلى تخفيض التلوث والفاقد بالإضافة إلى تخفيض استهلاك الطاقة.
- اسلوب التحسين المستمر: حذف الفاقد والعيوب الخفية والأنشطة غير المضافة للقيمة.
- شبكات توريد بدون فاقد: وذلك من خلال استخدام الموردين للإنتاج الخالي من الفاقد مما يؤدي إلى وجود منافع بيئية.

- تفادى الخطأ: يؤدي إلى تخفيض انخفاض المعيب وبالتالي تخفيض الفاقد وانخفاض الطاقة.
تعتبر بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بيئة ملائمة لتحقيق المنشآت للتنمية المستدامة مما يؤدي إلى الاهتمام بحذف الفاقد خلال دورة حياة المنتج بأكمله بالإضافة إلى المسببات المتعارف عليها في ظل نظام الإنتاج الخالي من الفاقد والتي تتمثل في الأفرط أو الإنتاج الزائد عن الحاجة، النقل، التخزين، وقت الانتظار عمليات التشغيل الزائدة، حركة الأفراد والعاملين والعيوب كما يساعد ذلك الاسلوب أيضا على زياده رضا الافراد الناتج عن تضمينه لمبدا تمكين العاملين بالإضافة إلى مدى اهميته في توطيد العلاقات مع الموردين ويؤدي كل ذلك إلى تحقيق منافع اجتماعيه واقتصادييه (Arvind, & M. Somanaathan, 2010; Sawhney, Teparakul, Bagchi & Li, 2007,; Flidner, G., 2008,).

2/1 دور بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) في تحقيق التنمية المستدامة.

لقد أصبحت بطاقة الأداء المتوازن أحد أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية الأكثر استخداماً على نطاق واسع من قبل اغلب الشركات في جميع انحاء العالم على مدى السنوات الخمس والعشرين الماضية ، بالإضافة إلى تطبيقه في شركات صناعية وخدمية، حيث ان هذه الاداة لها القدرة على المواءمة مع الأهداف ، بالإضافة إلى امكانية التكيف مع متطلبات الاستدامة ويرجع ذلك لما تتمتع به البطاقة في التطبيق والمرونة والقدرة على التكيف فلقد اتسعت افاق تطبيقها ، حيث بلغ عدد المنشآت التي تطبقها في ضوء اخر رصد صرح به موقع بطاقة الأداء المتوازن كانت نسبة 57% من الشركات العالمية (Arvind, & M. Somanaathan, 2010; Sawhney, Teparakul, Bagchi & Li, 2007,; Flidner, G., 2008,).

1/2/1 مفهوم وأهداف بطاقة الأداء المتوازن

يرجع ظهور اداة قياس الأداء المتوازن إلى سببين رئيسيين هما:
السبب الأول : الانتقال إلى أسلوب شامل يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية بصورة متوازنة، ولكن مع اعتماد مدخل قياس الأداء المتوازن.

السبب الثاني: التحول إلى الاعتماد على الأصول غير الملموسة في تحقيق مزايا تنافسية للمنظمة، حيث في نهاية القرن العشرين، أصبحت الأصول غير الملموسة المصدر الأساسي لتحقيق مزايا تنافسية (عوض الله ، 2010، ص 2019). ولقد اختلفت المفاهيم التي تصف بطاقة الأداء المتوازن حيث عرفها احد الباحثين (Alani, F .S., Khan , & Manuel., 2018, PP. 690) على أنها " اداة استراتيجية لخلق القيمة من خلال منظور بعيد المدى وليس مجرد الاهتمام بالمكاسب المالية على المدى القصير ، بل التخطيط للمستقبل ، وتمتلك بطاقة الأداء قدرة فريدة على دمج الأهداف المالية الاستراتيجية طويلة المدى مع العمليات اليومية ، والتي تسمح بالسيطرة الشاملة للمنشأة. ومن ناحية اخرى عرفها أخر (Massingham, R., Massingham, P. R., & Dumay 2019, P2) على انها اداة لتنفيذ الاستراتيجية وتساعد على

تقييم وتوضيح السبب والنتيجة بين الإجراءات والأهداف وتوفر إطاراً للتفكير الاستراتيجي المتكامل ، حيث تعكس التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية والأهداف قصيرة وطويلة الأجل بالإضافة إلى المؤشرات الرائدة والتابعة. كما عرف كابن ونورت Kaplan & Norton (بطاقة الأداء المتوازنة بأنها: "نظام لقياس الأداء بشكل منظم، حيث يتم بواسطتها ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف واضحة، ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقويم الأداء، مع توفير معايير للأداء، يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف" (Kaplan, Robert & Norton, 2001, P. 87).

ويري الباحث أن بطاقة الاداء المتوازن نظام متكامل لقياس الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية يعتمد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة في الأجل القصير والأجل الطويل ، وذلك في إطار سلسلة مترابطة من علاقات السببية بين المحاور الأربعة الأساسية التي تقوم عليها البطاقة وهي المحور المالي ومحور العملاء ومحور عمليات التشغيل الداخلية ومحور التعلم والنمو بما يؤدي في النهاية إلى تحسين الأداء الكلي للمنشآت.

كما يضيف البعض سبباً آخرأ يعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور مدخل قياس الأداء المتوازن وهو: التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة، والتي من أهمها قصر دورة حياة المنتج، مما جعل من الابتكار وسرعة طرح المنتج في السوق من أهم عوامل النجاح. و تساهم بطاقة الأداء المتوازن كأداة استراتيجية للإدارة في تحقيق العديد من الأهداف على النحو التالي (المغربي، 2006، ص 9):

أولاً: توضيح وترجمة رؤية واستراتيجية الشركة:

ان بطاقة الأداء المتوازن يتم من خلالها ترجمة استراتيجية الشركة إلى أهداف ويتم تحديد السوق وقطاع العملاء الذين ستقوم المنظمة بخدمتهم وذلك حتى تتحقق هذه الأهداف.

ثانياً: توصيل وربط الأهداف الاستراتيجية والقياسات المطبقة:

يجب إعلام جميع العاملين بالأهداف الرئيسية التي يجب تنفيذها حتى تنجح الاستراتيجية، مما يتطلب توصيل وربط الأهداف الاستراتيجية والقياسات المختلفة، فالتسليم السريع للعملاء (على سبيل المثال) يمكن ترجمته إلى أهداف خفض أوقات الإعداد وسرعة تسليم الطلبات من العملية العلمية التالية.

ثالثاً: التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الاستراتيجية:

يتم توظيفه لإحداث تغيير تنظيمي ولذلك يجب أن يضع المديرين التنفيذيين الأهداف للقياس المتوازن للأداء في جوانبها الأربعة، ومن خلال العلاقات السببية في البطاقة تصبح الإمكانيات المطلوب تحقيقها مترجمة إلى أداء مالي، فمثلاً خفض التكلفة يمكن ترجمته إلى وفر في تكلفة الطلب.

2/2/1 أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

تتمثل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في التالي (مهران، 2019، ص 185) :-

أ- البعد المالي : تمثل الأهداف المالية محور للأهداف والمؤشرات لجميع الأبعاد الأخرى للبطاقة ، كما تساعد وحدات الأعمال لربط الأهداف المالية باستراتيجية الشركة.

ب- بعد العملاء : يعد بعد رضا العملاء جوهر المؤشرات غير المالية ، حيث ان استراتيجية الشركة يجب أن تركز على مفهوم (قيمة العميل) ، وتقوم اغلب الشركات اليوم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق أقصى قدر من رضا العملاء.

ج- بعد العمليات الداخلية: وهذا المنظور يساعد المنظمة على تحديد الكفاءات والعمليات التي يجب أن تتفوق فيها لتحقيق رضا العملاء ، والأهداف الرئيسية هي تحسين العمليات ، وتحديد مؤشرات جودة الأداء والإنتاجية (wLea, Yu ., & Min, 2018, P 930).

د- بعد التعلم والنمو : يمثل هذا البعد الجانب الأكثر ابتكاراً وأهمية في عملية إدارة بطاقة الأداء بأكملها، ويوفر هذا البعد القدرة على التعلم التنظيمي على المستوى التنفيذي ، كما تعد مؤشرات هذا البعد المحور الأساسي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية من خلال تأثيره في الأبعاد الأخرى: المالي ، العملاء ، العمليات الداخلية ، الاجتماعي والبيئي (Junior , de Oliveira & Helleno, 2018, P88).

3/2/1 أثر أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في دعم التنمية المستدامة:

وهناك بعد خامس خاص بالاستدامة البيئية والاجتماعية إضافة إلى الأبعاد الأربعة للبطاقة ، ويتمثل في البعد الاجتماعي والبيئي: ويركز هذا البعد على ربط المؤشرات بأهداف استراتيجية مستدامة لتصحيح التوجه الاستراتيجي ، وبصورة متكاملة في عملية الإدارة الاستراتيجية ، حيث تعتبر الأهداف الاجتماعية أو البيئية هي أولويات جوهرية تدمج في رؤية واستراتيجية الشركات التي تهدف لتحقيق قيمة مستدامة (Tiwari , & Panicker, 2017, P.125).

وتساعد ابعاد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تحقيق ما يلي (بومدين، 2013، ص 293):
أولاً : إظهار واستدامة الشركات حيث أن إجراءات صياغتها تجبر الإدارة على تحديد استراتيجيات الاستدامة الهامة وتحديد علاقات السبب والتأثير.

ثانياً: بطاقة الأداء المتوازنة كنظام إداري تفوق نظم الإدارة البيئية المعتمدة على الأيزو 14000 ومن ثم فإن على الإدارة التركيز على أهداف قليلة مختارة بعناية والتي تكون بالفعل هامة للشركة ، وذلك يمنعها بطريقة إيجابية من الاستغراق في المئات من مشاكل الاستدامة التي تواجهها الشركة.
ثالثاً: ان بطاقة الاداء المتوازن المستدامة أداة لتوفير فرص جديدة لدمج الأهداف والمقاييس البيئية في نظام العمل العادية الموجودة.

3/1 دور نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحقيق التنمية المستدامة.

نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد أحد أدوات ادارة التكلفة الاستراتيجية ويتأسس عمل المحاسبة عن استهلاك الموارد بصورة جوهرية على النظرة الشاملة للموارد والعلاقات المتداخلة بين الموارد وكيفية استهلاك المخرجات للموارد، ويعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف على أساس ما يستهلك من الموارد مقاسة على أساس كمي، ثم يتم وضع المعدلات الخاصة بحساب تكلفة المنتجات من كل مورد من موارد المنشأة المستخدمة، واستخدام هذه المعدلات بعد ذلك في حساب تكلفة المنتجات على حسب طبيعة استهلاكها من هذه الموارد (الجبلي، 2020، ص 530).

1/3/1 مفهوم نظام محاسبة استهلاك الموارد

تشير الفكرة الأساسية لمحاسبة استهلاك الموارد إلى أنه نظام يعمل على تكامل كل من:

أ- منظور إدارة وتحليل العمليات من خلال التركيز على أنشطة الوحدة الاقتصادية لضمان تدفق الإنتاج.
ب- منظور إدارة وتحليل الطاقة المتاحة من خلال التركيز على موارد الوحدة الاقتصادية. نتيجة إلقاء الضوء على أماكن نشوء وفورات ثلث الطاقات وعدم تضمينها لتكاليف الإنتاج (عبدالعظيم، 2012، ص 1142).
ويرتكز النظام على ثلاث محاور تشمل الموارد والعلاقات المتشابكة المتداخلة بين الموارد ، وكيفية استهلاك المخرجات للموارد (الصغير، 2017، ص 85):

ويعرف نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه أداة محاسبية متميزة لنظم إدارة التكلفة بسبب ما يوفره من معلومات تفصيلية عن مستويات التشغيل المختلفة في المنشأة ، وتفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية ، ويساعد على الكشف عن الطاقة العاطلة وتكلفتها في أوعية (Kupper & Pedell, 2015, P. 57).

ويري (الغروري، 2010) تعتبر المحاسبة عن استهلاك الموارد أداة يسمح بتكامل طرق إدارة التكلفة التي غالباً ما يتم تطبيقها بصورة منفردة، وتستخدم منهج شامل لنظم معلومات المحاسبة الإدارية.

وقد عرفها البعض (Young, Scott T., Dhanda, & Kanwalroop Kathy, 2013, P. 567) بأنها نظام يعطى نظرية مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقاً لمتطلبات موارد الأنشطة وما يحقق رغبات العملاء ومنافع الطلب على الخدمات.

2/3/1 مزايا تطبيق محاسبة استهلاك الموارد في إدارة الطاقة:

- يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد على فهم أفضل للقضايا المالية ومناطق العمليات ، وفهم مسببات استهلاك الموارد داخل العمل ، وفهم لعلاقات النشاط المالي (فراج، 2020، ص 640).

- يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في مجال التخطيط بشكل واضح من خلال تحديد التكاليف التي تؤثر على القرارات في المستويات المختلفة داخل المنشأة.

- يوفر نظام محاسبة استهلاك الموارد معلومات مفيدة للإدارة عن الطاقة العاطلة غير المستخدمة من طاقة الموارد الحالية. كما يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد الإدارة في تطبيق الأساليب الحديثة في مجالات التحسين المستمر ، وإدارة القيود ، وتخطيط الاحتياجات من المواد ، وأساليب التخطيط.

- يدعم نظام محاسبة استهلاك الموارد عملية اتخاذ القرارات في كل من الأجل القصير والأجل الطويل حيث يوفر تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف تناسبية دعماً للقرارات الإدارية.

3/3/1 دور نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم ابعاد التنمية المستدامة:

تتمثل الأهداف في ثلاث أهداف رئيسية تتبع من طبيعة أبعاد وأهداف التنمية المستدامة كما يلي:
أولاً: تعظيم الأداء الاقتصادي: يحظى الأداء الاقتصادي باهتمام كبير سواء في الفكر المحاسبي أو الإداري، حيث انصب الفكر المتعارف عليه ان الهدف من قيام أي منشأة هو تعظيم الأرباح (علي، 2020، ص 20).
ثانياً: تعظيم الأداء البيئي: يعد تعظيم الأداء البيئي أحد المحاور الأساسية للتنمية المستدامة، فقد ظهرت مفاهيم التنمية المستدامة نتيجة الاهتمام بالقضايا البيئية بصفة أساسية (علي، 2020، ص 21).
ثالثاً: تعظيم الأداء الاجتماعي: تهتم محاسبة استهلاك الموارد على تقديم نظرة مستقبلية لكيفية استغلال الموارد المتاحة الاستغلال الأمثل وذلك في ضوء كل من الرغبات المتوقعة للعملاء ومنافع الطلب على الخدمات بما يساهم في خفض تكلفة المنتج وتعظيم القيمة المضافة (علي، 2020، ص 22).

2- دور حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة .

1/2 حوكمة الشركات (مفهوم ومحددات):

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization For Economic Cooperation and Development (OECD) بأنها تشتمل على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح، وتعمل الحوكمة على توفير ووضع الهيكل والبناء الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف وكذلك متابعة الأداء (Organization for Economic Cooperation and Development, 2015, P 9).

كما تعرف بأنها " مزيج من العمليات والإجراءات التي يتم تنفيذها وتطبيقها من قبل مجلس الإدارة، لتوجيه وإدارة ورقابة الأنشطة في المنشأة من أجل تحقيق الأهداف المخططة (Institute of Internal Auditors, 2016, P. 23) وهناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات هما: المحددات الخارجية وتلك الداخلية وفيما يلي عرض لهاتين المجموعتين من المحددات كما يلي:
أ- المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات.
ب- المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها (أحمد 2019، ص 80).

2/2 مبادئ وآليات حوكمة الشركات:

1/2/2 مبادئ حوكمة الشركات.

إن أهميه تطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات تتضمن ادارته تلك الشركات بشكل مسؤول وعدم تعرضها لسوء استخدام من قبل الإدارة بحيث لا تتعرض للسرقة والنهب وتعزز حوكمة الشركات القيم السياسية والاجتماعية والاقتصادية بالإضافة الى انها احد المهام الرئيسية لخلق بيئة اعمال مناسبة تحافظ على حقوق الملكية والثروات ويمكن القول ان الآليات ومبادئ حوكمة الشركات تزيد من ثقة المستثمرين (السيد، 2020، ص 19).
وأصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في عام 1999م خمسة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات، وتعتمد هذه المبادئ على الجوانب التالية:

أ- الحفاظ على حقوق كل المساهمين:

حيث يتم العمل على وضع إطار بإمكانه حماية وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم المتمثلة في نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح.
2- التعامل بنفس القدر من المساواة مع جميع المتعاملين:

وهنا يتم العمل على توفير المعاملة العادلة لجميع المتعاملين مع المنشأة، ومن ثم ضمان تحقيق المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة.

3- الحفاظ على حقوق أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالمنشأة:

ويتمثل في الإقرار بحقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة، كما يتم تشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح بهدف خلق الثروة وفرص العمل والحفاظ على المشاريع، وتشمل حوكمة الشركات أيضاً إلزامية احترام الحقوق القانونية إلخ.

4- الإفصاح والشفافية:

ويعد هذا المعيار من أهم أهداف حوكمة الشركات حيث أنها تعمل على ضمان الشفافية والإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة، ويدرج مع هذه المعطيات الأداء والوضع المالي للشركة.

5- مسؤوليات مجلس الإدارة:

يتم العمل من خلال هذا المعيار على تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، وكذا ضمان التوجه الاستراتيجي للشركة وتحديد مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم، كما تؤكد المؤسسة على أنه بالرغم من البنود التشريعية. (المشعل، 2010، ص 602)

ويري (KushKowski et al,2020) أن مبادئ الحوكمة تقوم على ما يلي :

أ- حماية حقوق حملة الأسهم .

ب- معاملة عادلة لحملة الأسهم.

ج- حماية دور أصحاب المصالح

د- تحقيق مسؤوليات مجلس الإدارة والمساءلة.

هـ- التقليل من أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الأخلاقية وسوء الاختيار.

و- تعزيز الرقابة الداخلية ، وتعزيز الشفافية .

ز- تعزيز الكفاءة والكفاية من خلال اللجان والمشاركة.

2/2/2 آليات حوكمة الشركات

يقصد بآليات حوكمة الشركات الطرق والأساليب المستخدمة للتعامل مع مشاكل التعارض في المصالح الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة ، بما يحقق التوازن المطلوب في المصالح بين مختلف الأطراف (الجيوشي، 2015، ص 62).

وتنقسم آليات حوكمة الشركات: إلى ثلاث آليات أساسية هي الآليات المحاسبية والآليات الإدارية والآليات القانونية، هذه الآليات تمثل خمس مجموعات من المقومات لنظم الحوكمة الجيدة وهي حماية حقوق المساهمي، المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ضمان دور أصحاب المصالح، الشفافية والإفصاح، مسؤوليات مجلس الإدارة (الجيوشي، 2015، ص62).

3/2 الآثار المترتبة من تطبيق حوكمة الشركات على تحقيق ودعم أبعاد التنمية المستدامة.

تعد حوكمة الشركات من أهم الضروريات اللازمة لتحسين عمل الشركات ، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها ، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها ، وبشكل قانوني واقتصادي سليم ، خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم للاضطلاع لمسئولياتهم ، وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات ، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات ، وبما يؤدي الى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف (الخصيري، 2005، ص 59).

فالحوكمة أساس جيد للاستقامة ، والصحة الأخلاقية ، وتظهر أهميتها فيما يلي:

البعد الاقتصادي:

1- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء وتحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات وإيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعتها.

2- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركة العاملة بالاقتصاد ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية.

3- منع استغلال السلطات المتاحة في تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح بما يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي.

البعد الاجتماعي:

1- محاربة الفساد الداخلي في الشركات ، وعدم السماح بوجوده أو باستمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى.

2- تحقيق وضمان النزاهة والحيطة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.

3- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين

4- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركة.

5- تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة وحماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أغلبية أو أقلية وتعظيم عوائدهم.

البعد البيئي:

تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد ، ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور، بل جعل كل شيء في إتمامه العام صالحاً. وفي واقع الأمر ، فإن الحوكمة أداة جيدة ، تمكن المجتمع من حسن إدارة الشركات ، وبأسلوب علمي وعملي يؤدي إلى توفير أطر عامة ، لحماية أموال المستثمرين والمقرضين (قمر، 2014، ص 57).

1/3/2 أثر حوكمة الشركات على التنمية المستدامة:

ويظهر أثر حوكمة الشركات على عملية التنمية المستدامة من خلال زياده فرص الحصول على التمويل الخارجي من قبل المؤسسات مما يمكن أن يفضي الى استثمار أكبر و معدلات نمو أعلى وخلق المزيد من الوظائف. وتعتبر حوكمة الشركات من اهم المواضيع التي حظيت باهتمام واسع وتعتبر الحوكمة أي الادارة الرشيدة التي من خلالها يتم نمو وازدهار المنشآت حيث ان السياسات التي تتبناها الحوكمة تعمل على تبني نظام يعمل على تدعيم التنمية المستدامة والذي يفعل اليات الحد من الاستخدام المفرط للموارد غير المتجددة وتدهورها (الكسندرشكولنيكوف، دت).

وتهدف الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات الفصل بين الملكية والادارة والرقابة على الاداء وتحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات لتحقيق اهدافها وايجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركات وتقييم أداء الادارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة مما يدعم أبعاد التنمية المستدامة (سلام، 2018، ص 46).

2/3/2 أثر حوكمة الشركات على البعد الاجتماعي

تزايد الاهتمام بأساليب واليات حوكمة الشركات ودورها في دعم الشركات على تحقيق التنمية المستدامة في اداء اعمالها ونشأ هذا الاهتمام عقب العديد من الكوارث والانهيارات التي حدثت في الفترة الماضية ولقد لفت الانظار الاوضاع في هياكل حوكمة الشركات (أحمد، 2013، ص 376).

يتضح ان هناك علاقة قوية تربط بين حوكمة الشركات والتنمية فمثلما تؤدي الحوكمة للشركات الى تعزيز افاق التنمية المستدامة بالدول فان قوه الاستدامة في المجال الاقتصادي وما يصاحبها من اصلاحات مؤسسية يكون من شأنه القاعدة اللازمة لتحسين اوضاع الحوكمة (الكسندر شكولنيكوف، دت، ص 14).

3/3/2 أثر حوكمة الشركات على البعد البيئي.

وتوجد عدة طرق واساليب تعمل على تكوين شركه مستدامه وفي الوقت نفسه تكون مسؤوله بيئيا منها الشفافية من خلال الكشف في التقارير والقوائم المالية عن الاثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للشركات واداره المخاطر سواء كانت تلك المخاطر اقتصاديه او اجتماعيه وايضا المخاطر المتعلقة بحماية البيئة والابتكار (حداد، 2012، ص 175).

4/3/2 أثر حوكمة الشركات على البعد الاقتصادي

تعمل حوكمة الشركات بشكل متميز على رفع كفاءه استخدام الموارد الاقتصادية من خلال دعم تنافس الشركات بين الاسواق و لحوكمة الشركات دور فعال في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال:-

- بث الثقة في اعمال الشركات وفي الاقتصاد فهي تعمل على تهيئه المناخ الملائم لنمو الشركات .
- كما تعمل على جذب المزيد من الاستثمارات الاجنبية والمحلية لتحقيق التنمية المستدامة .

- زياده الاصلاحات الاقتصادية من خلال العمل المنظم لتحقيق النمو عن طريق تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات .
 - زياده فرص التمويل للشركات و انخفاض تكلفه الاستثمار و استقرار السوق مع انخفاض درجه المخاطر وكذلك تحسن الحوكمة من جوده الانتاج لدي الشركات (سلام، 2020، ص 92).
- لتطبيق حوكمة الشركات دور فعال في تحقيق التنمية الاجتماعية المستدامة على النحو التالي :-**
- تسعى الحوكمة الى تحقيق التوازن بين كافة الأهداف سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية أو بيئية وذلك عن طريق ربط مصالح الأفراد والشركات والمجتمع في اتجاه واحد، وتساعد الحوكمة في تخفيف معدلات تضارب المصالح وتعمل على تعزيز حقوق الانسان وارساء قواعد العدل بين الافراد (سلام، 2020، ص 92).
- 4/2 مؤشرات ومزايا تأثير حوكمة الشركات على التنمية المستدامة .**
- ويتناول الباحث مجموعة المؤشرات التي تؤثر على التنمية المستدامة .
- 1/4/2 مؤشرات تأثير حوكمة الشركات على التنمية المستدامة .**
- تؤثر حوكمة الشركات على التنمية المستدامة من خلال تلك المؤشرات التالية :
- * مؤشر السيطرة على الفساد : ان السيطرة على الفساد يدعم النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة فان محاربه الفساد يعد احد الاهداف الرئيسية للحوكمة وكذلك الحد من السيطرة على السلطة وتجنب الوقوع في المصالح الشخصية على حساب المصالح العامة وبالتالي تحقيق منافع اكبر.
 - * مؤشر فاعليه الحوكمة : من المعروف ان احد وعود تطبيق الحوكمة الرشيدة هو تطوير ورفع مستوى كفاءه و فاعليه الاداء للشركات وذلك من خلال تقديم الخدمات للعملاء
 - * مؤشر الاستقرار السياسي : ان الاستقرار السياسي له تأثير كبير في ترسيخ التنمية المستدامة لذلك يعد الاستقرار السياسي مؤشرا مهما من مؤشرات الحوكمة الرشيدة.
 - * مؤشر سياده القانون : يأتي هذا المؤشر لقياس ثقة المستثمرين بالقوانين والتشريعات التي تلتزم بها الشركات عند تطبيق الحوكمة (فتحي، 2020، ص 16).
- 2/4/2 مزايا تأثير حوكمة الشركات على التنمية المستدامة:**
- 1- زيادة فرص الحصول على التمويل الخارجي من قبل المؤسسات، مما يمكن أن يفضي إلى استثمار أكبر، ومعدلات نمو أعلى، وخلق المزيد من الوظائف.
 - 2- تكلفة أقل لرأس المال وما يرتبط بها من تقييم أعلى للمؤسسات، مما يجعل الاستثمار أكثر جاذبية للمستثمرين، فيؤدي بدوره إلى النمو وزيادة التوظيف.
 - 3- أداء عملياتي أفضل من خلال التخصيص الأفضل للموارد والإدارة مما يفضي إلى خلق الثروة.
 - 4- تقلص مخاطر الأزمات المالية، وهو أثر على جانب خاص من الأهمية.
 - 5- علاقات أفضل مع كل الأطراف المعنية، مما يساعد على تحسين العلاقات الاجتماعية وعلاقات العمل وعلى تحسين مجالات أخرى مثل حماية البيئة
 - 6- تساعد حوكمة الشركات على بناء أساس متين للنمو الاقتصادي، وخلق الوظائف، وقيادة القطاع الخاص للحد من الفقر، وذلك بمساعدتها للدول على اجتذاب الاستثمار، وتسهيل الإصلاح المؤسسي.
 - 7- هناك نوعان من المحركات للإصلاح الذي تقوم به حوكمة الشركات، أولهما مرتبط بمواطن الفشل والانهيار، أما النوع الثاني فهو استباقي يرتبط ببحث الشركات والدول عن الاستثمار والحاجة إلى تحسين التنافسية واكتساب النفاذ إلى الأسواق الإقليمية والدولية. وقد كان كلا النوعين من المحركات وراء ازدياد الاهتمام بحوكمة الشركات خلال العقد الماضي (سوليفان، دت، ص 12):

ثالثًا- الدراسة الميدانية:

يوضح الباحث فيما يلي جوانب ونتائج الدراسة الميدانية لأثر أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وحوكمة الشركات في دعم التنمية المستدامة.

1/3: أهداف الدراسة الميدانية:

يهدف الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى تقديم أدلة من الواقع العملي حول أثر التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية (الإنتاج الخالي من الفاقد، محاسبة استهلاك الموارد) وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة، وذلك من خلال اختبار مدى صحة الفروض التي استندت إليها الدراسة والتي تتمثل فيما يلي:

- **الفرض الأول:** لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين الإنتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة.

- **الفرض الثاني:** لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة.

2/3: أداة جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الاستقصاء كمصدر رئيسي لجمع البيانات الأولية من عينة الدراسة، وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء في ضوء مجموعة من الاعتبارات التي تساهم في تحقيق أهداف الدراسة الميدانية تتمثل أهمها في عرض الأسئلة بشكل مبسط وواضح، مما يجعلها قابلة للفهم من قبل مفردات العينة، وصياغة الأسئلة بشكل يساهم في تغطية متغيرات الدراسة على نحو متكامل، كما تم إجراء اختبار قبلي لقائمة الاستقصاء قبل توزيعها على العينة الممثلة لمجتمع الدراسة من خلال عرضها على السادة المشرفين وبعض المتخصصين في مجال المحاسبة للاستفادة من آرائهم والتأكد من مدى وضوحها وشمولها لكافة الجوانب التي تحقق أهداف الدراسة، وترتب على ذلك إعادة صياغة بعض العبارات لتكون أكثر وضوحاً وفهماً من قبل مفردات العينة.

واعتمد الباحث في تصميم قائمة الاستقصاء على تقسيمها إلى قسمين أساسيين هما:

- القسم الأول: البيانات الشخصية:

يحتوي على بعض الخصائص الديموغرافية لمفردات العينة كالمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة، وذلك للاطمئنان على مستوى القائمين بمليء استمارة الاستقصاء.

- القسم الثاني: أسئلة الاستقصاء:

يحتوي على مجموعة من الأسئلة التي اعتمد الباحث في صياغتها على استقراء مجموعة من الأدبيات المحاسبية ذات الصلة بمتغيرات الدراسة، وجاءت تلك الأسئلة شاملة بحيث تغطي الجوانب التالية:

- (أ) عناصر التكامل بين الإنتاج الخالي من الفاقد كأحد أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وأهداف حوكمة الشركات.
 (ب) أدوات تكامل محاسبة استهلاك الموارد مع أهداف حوكمة الشركات، من خلال تحديد ما تحققه محاسبة استهلاك الموارد كأحد أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية من مزايا تتوافق مع الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال الآليات المختلفة لحوكمة الشركات.
 (ج) الأنشطة والعناصر التي تساهم في تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة سواء البيئية أو الاقتصادية أو الاجتماعية.

وقد اعتمد الباحث في تصميم أسئلة القسم الثاني من قائمة الاستقصاء على نظامين هما:

- نظام الأسئلة ذات النهاية المغلقة (الاستقصاء المغلق):

أعتمد الباحث على نظام الاستقصاء المغلق من خلال تحديد مجموعة من الإجابات المحددة للأسئلة بحيث يختار المستقضي منه إجابة واحدة منها، وذلك لما يتميز به من سهولة الترميز، وإمكانية الثقة فيه بصورة أكثر نتيجة شموله على أسئلة يسهل إدارتها وفهمها من قبل فئات المستقضي منهم، ووفقاً لهذا النظام تم الاعتماد على مقياس ليكرت (Likert) الخماسي لتحديد إجابات مفردات العينة، حيث يختار المستقضي منه إجابة من خمس إجابات يكون لكل منها وزن رقمي (أهمية نسبية) يمكن بيانها على النحو التالي:

الإجابات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
أوزان الإجابات	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

- نظام الأسئلة ذات النهاية المفتوحة (الاستقصاء المفتوح):

وذلك لإعطاء المستقضي منهم مجالاً لأي إضافات يرونها هامة فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة والتي تضيف مزيد من الأهمية على الدراسة.

3/3: مجتمع وعينة الدراسة:

1/3/3. مجتمع الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة الميدانية، اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة لاختبار الفروض على تحديد مجتمع الدراسة الذي يتكون من ثلاث فئات وهم:

- **الفئة الأولى: أعضاء الإدارة العليا والوسطى**، من المديرين ورؤساء الأقسام بالشركات الصناعية خاصة تلك الشركات التي تطبق أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية سواء الإنتاج الخالي من الفاقد أو محاسبة استهلاك الموارد، وتم اختيارهم باعتبار أن طبيعة عملهم تجعلهم على وعي وإدراك بأهم متغيرات الدراسة ومن ثم ستكون آرائهم مؤثرة في نتائج الدراسة.

- **الفئة الثانية: محاسبو التكاليف**، وتم اختيارهم من العاملين بعينة الشركات التي تنتمي إليها الفئة الأولى بالدراسة، للاستفادة من خبراتهم العملية فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة لما لديهم من دراية حول طبيعة أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وانعكاساتها المختلفة خاصة على تحقيق التنمية المستدامة، وبالتالي سيكون لآرائهم أثر بالغ في التوصل إلى نتائج تنسم بالدقة والموضوعية.

- **الفئة الثالثة: الأكاديميون** من أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم المتخصصون في مجال المحاسبة بالجامعات المصرية، وتم استطلاع آرائهم باعتبارهم من أهم الفئات التي لديها دراية علمية حول المتغيرات التي تتناولها الدراسة، بالإضافة لكونهم طرف محايد لديه رؤية أكاديمية ستعكس إيجابياً على نتائج الدراسة.

2/3/3. عينة الدراسة:

قام الباحث باختيار عينة الدراسة باستخدام أسلوب العينة الحتمية غير الاحتمالية للأسباب التالية:

- صعوبة حصر مجتمع الدراسة نظراً لكبر حجمه وتعدد فئاته.
- صعوبة استقصاء جميع مفردات المجتمع مراعاة للإمكانيات البشرية والمادية المتاحة وعامل الوقت.
- صعوبة التواصل مع جميع مفردات بعض فئات الدراسة وخاصة أعضاء الإدارة العليا والوسطى بشركات العينة نظراً لارتفاع مستواهم الوظيفي.

وقد روعي في اختيار العينة أن تكون ممثلة للمجتمع محل الدراسة وأن تنطبق عليها المواصفات المطلوبة لأغراض الدراسة، وان يتم اختيارها بشكل عشوائي حتى لا يتم توجيه استجابات مفردات العينة نحو التوصل لنتائج معينة.

4/3: جمع البيانات:

قام الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على مفردات العينة الممثلة لمجتمع الدراسة من خلال المقابلة الشخصية لشرح أهم المتغيرات التي استندت عليها الدراسة والغرض من قائمة الاستقصاء من أجل تعظيم الاستفادة من استطلاع آرائهم وضمان جودة البيانات التي يتم الحصول عليها، وأيضاً من خلال إرسالها عبر الوسائل الإلكترونية لاستطلاع آراء أكبر قدر من الفئات المستهدفة، وكانت الاستجابة جيدة من قبل مفردات العينة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول (1)

استجابات فئات الدراسة

الاستمارات الصحيحة		الاستمارات المستبعدة		الاستمارات الواردة		عدد الاستمارات الموزعة	فئات الدراسة
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
89.7%	26	10.3%	3	64.4%	29	45	أعضاء الإدارة العليا والوسطى
94.9%	74	5.1%	4	82.1%	78	95	محاسبو التكاليف
100%	37	0%	0	82.2%	37	45	الأكاديميون

الاستثمارات الصحيحة		الاستثمارات المستبعدة		الاستثمارات الواردة		عدد الاستثمارات الموزعة	فئات الدراسة
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
%95.1	137	%4.9	7	%77.8	144	185	الإجمالي

5/3: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

اعتمد الباحث على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS, Version 26) في تحليل البيانات واختبار الفروض، وذلك من خلال استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1/5/3: تحليل الاعتمادية والمصدقية:

يعتمد الباحث في تحليل الاعتمادية والمصدقية لعبارات قائمة الاستقصاء الممثلة لمتغيرات الدراسة على معامل الثبات (الفا كرونباخ - Cronbach's Alpha)، وذلك لتحديد مدى ثبات أسئلة قائمة الاستقصاء لضمان دقة نتائجها ومصدقيتها، بالإضافة إلى تحديد معامل الصدق الذاتي للاستدلال على مدى الاتساق الداخلي لاستجابات مفردات العينة حول عبارات قائمة الاستقصاء، ومن ثم إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة والتأكد من عدم وجود تحريف أو تحيز بها.

2/5/3: تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis):

يستخدم الباحث أسلوب تحليل الانحدار البسيط لاختبار وتحليل أثر متغير واحد مستقل على المتغير التابع وتحديد مدى معنوية هذا الأثر، حيث يستدل على ذلك من خلال معامل التحديد (R^2) الذي يقيس نسبة التغيرات التي تحدث في المتغير التابع ويفسرها المتغير المستقل، كما يمكن من خلال مستوى المعنوية (Sig) الاستدلال على المعنوية الكلية والجزئية لنموذج الانحدار ومن ثم التأكد من صلاحية ذلك النموذج في التنبؤ بالتغيرات التي تحدث في المتغير التابع.

6/3: تحليل الاعتمادية والمصدقية لمتغيرات الدراسة:

اعتمد الباحث على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) في تحليل الاعتمادية والمصدقية لمتغيرات الدراسة من خلال تحديد معاملي الثبات والصدق الذاتي لعبارات قائمة الاستقصاء للتحقق من مدى ثباتها واتساقها داخلياً ومن ثم التأكد من قدرتها على قياس متغيرات الدراسة بدقة، وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة وخلوها من التحيز وإمكانية تعميمها على مجتمع الدراسة.

ويمكن الحكم على صدق وثبات متغيرات الدراسة إذا بلغ كل من معامل الثبات (ألفا كرونباخ) ومعامل الصدق الذاتي الذي يمكن قياسه من خلال الجذر التربيعي لمعامل الثبات (ألفا كرونباخ) لعبارات قائمة الاستقصاء (0.6) أو تجاوزه، ويوضح الجدول (2) معاملي الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات الدراسة على النحو التالي:

جدول (2)

تحليل الاعتمادية والمصدقية لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة	رمز المتغير	عدد الفقرات	معامل الثبات (Alpha)	معامل الصدق الذاتي
التكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات	X ₁	10	0.804	0.897
التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات	X ₂	7	0.760	0.872
تحقيق التنمية المستدامة	Y	22	0.856	0.925

يتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة تجاوزت الحد الأدنى المقبول (0.6)، حيث تراوحت بين (0.76) و(0.856)، كما تراوحت قيم معامل الصدق الذاتي بين (0.872) و(0.925)،

مما يشير إلى ارتفاع مستوى اعتمادية ومصداقية الأسئلة المستخدمة للتعبير عن متغيرات الدراسة وارتفاع درجة الاتساق الداخلي بين محتوياتها ومن ثم إمكانية الاعتماد على هذه المتغيرات في إجراء الدراسة الميدانية وتعميم النتائج على المجتمع.

7/3: اختبار فروض الدراسة:

1/7/3. اختبار الفرض الأول:

"لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة"

اعتمد الباحث على نموذج الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Model) في اختبار مدى صحة هذا الفرض والتعرف على نسبة التغير في المتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة) ويرمز له بالرمز (Y) التي يفسرها المتغير المستقل (التكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات) ويرمز له بالرمز (X₁)، ويوضح الجدول التالي رقم (3) أهم نتائج هذا التحليل:

جدول (3)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الأول

"لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة"

تحقيق التنمية المستدامة 'Y'					المتغير التابع المتغير المستقل
F. Test		T. Test		قيمة معامل الانحدار (Beta)	
مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
0.000	348.124	0.000	18.658	0.799	التكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات 'X ₁ '
	0.849				معامل الارتباط (R)
	0.721				معامل التحديد (R ²)
	0.05				مستوى الدلالة الإحصائية
	(135-1)				درجات الحرية عند (F)

ويمكن تفسير نتائج هذا التحليل على النحو التالي:

- القوة التفسيرية للنموذج: بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.849)، الأمر الذي يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغير المستقل (التكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات) والمتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة).
- بلغت قيمة معامل التحديد (R²) التي تدل على درجة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (0.721)، الأمر الذي يشير وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، كما يشير أيضاً إلى أن التكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات كمتغير مستقل يفسر 72.1% من التغير الكلي في المتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة)، وأن باقي النسبة (27.9%) قد ترجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفترض إدراجها ضمن نموذج الانحدار.
- المعنوية الكلية للنموذج:

- يتضح من اختبار (F Test) المستخدم لتحديد معنوية متغيرات نموذج الانحدار ككل، ارتفاع قيمة (F) المحسوبة وتبلغ (348.124) عن قيمة (F) الجدولية وتبلغ (3.91) عند درجات حرية (1)، (135) ومستوى المعنوية المقبول بالأدب المحاسبي (5%)، وأيضاً اقتراب مستوى المعنوية عند (F) من الصفر، الأمر الذي

يشير إلى أن نسبة الخطأ في قبول هذا النموذج تقترب من الصفر، وهذا يدل على أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية.

- يتضح من اختبار (T Test) المستخدم لتحديد معنوية المتغير المستقل، ارتفاع قيمة (T) المحسوبة وتبلغ (18.658) عن قيمة (T) الجدولية (1.98) عند درجة حرية (136) ومستوى المعنوية المقبول بالأدب المحاسبي (5%)، وأيضاً اقتراب مستوى المعنوية عند (T) من الصفر، الأمر الذي يشير إلى أن المتغير المستقل معنوي التأثير على المتغير التابع.

مما سبق يخلص الباحث إلى قبول الفرض الأول البديل وهو:

يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات على

تحقيق التنمية المستدامة

"لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة"

اعتمد الباحث على نموذج الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Model) في اختبار مدى صحة هذا الفرض والتعرف على نسبة التغير في المتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة) ويرمز له بالرمز (Y) التي يفسرها المتغير المستقل (التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات) ويرمز له بالرمز (X₂)، ويوضح الجدول التالي رقم (4) أهم نتائج هذا التحليل:

جدول (4)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الثاني

"لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات على تحقيق التنمية المستدامة"

تحقيق التنمية المستدامة 'Y'					المتغير التابع	المتغير المستقل
F. Test		T. Test		قيمة معامل الانحدار (Beta)		
مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة			
0.000	724.911	0.000	26.924	0.732	التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات 'X ₂ '	
	0.918				معامل الارتباط (R)	
	0.843				معامل التحديد (R ²)	
	0.05				مستوى الدلالة الإحصائية	
	(135-1)				درجات الحرية عند (F)	

ويمكن تفسير نتائج هذا التحليل على النحو التالي:

- القوة التفسيرية للنموذج:
 - بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.918)، الأمر الذي يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغير المستقل (التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات) والمتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (R²) التي تدل على درجة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (0.843)، الأمر الذي يشير وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، كما يشير أيضاً إلى أن التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات كمتغير مستقل يفسر 84.3% من التغير الكلي في المتغير التابع

(تحقيق التنمية المستدامة)، وأن باقي النسبة (15.7%) قد ترجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفترض إدراجها ضمن نموذج الانحدار.

• المعنوية الكلية للنموذج:

- يتضح من اختبار (F Test) المستخدم لتحديد معنوية متغيرات نموذج الانحدار ككل، ارتفاع قيمة (F) المحسوبة وتبلغ (724.911) عن قيمة (F) الجدولية وتبلغ (3.91) عند درجات حرية (1)، (135) ومستوى المعنوية المقبول بالأدب المحاسبي (5%)، وأيضاً اقتراب مستوى المعنوية عند (F) من الصفر، الأمر الذي يشير إلى أن نسبة الخطأ في قبول هذا النموذج تقترب من الصفر، وهذا يدل على أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية.

- يتضح من اختبار (T Test) المستخدم لتحديد معنوية المتغير المستقل، ارتفاع قيمة (T) المحسوبة وتبلغ (26.924) عن قيمة (T) الجدولية (1.98) عند درجة حرية (136) ومستوى المعنوية المقبول بالأدب المحاسبي (5%)، وأيضاً اقتراب مستوى المعنوية عند (T) من الصفر، الأمر الذي يشير إلى أن المتغير المستقل معنوي التأثير على المتغير التابع.

مما سبق يخلص الباحث إلى قبول الفرض الثاني البديل وهو:

يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية للتكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات على

تحقيق التنمية المستدامة

رابعاً- النتائج التوصيات :

1/4: النتائج:

تنقسم نتائج الدراسة إلى قسمين:

1/1/4: النتائج النظرية:

- أ- تدعم أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية حوكمة الشركات وكذلك تدعم حوكمة الشركات أدوات التكلفة الاستراتيجية.
- ب- يؤدي تطبيق أدوات التكلفة الاستراتيجية الى تدعيم أبعاد التنمية المستدامة.
- ج- يؤدي تطبيق حوكمة الشركات الى تدعيم وتحقيق أبعاد التنمية المستدامة.
- د- تبين أثر التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وحوكمة الشركات على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة.

2/1/4: النتائج الميدانية:

- أ- توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغير المستقل (التكامل بين الانتاج الخالي من الفاقد وحوكمة الشركات) والمتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة). بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) التي تدل على درجة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (0.721)، الأمر الذي يشير وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
- ب- توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغير المستقل (التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات) والمتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة). وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) التي تدل على درجة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (0.843)، الأمر الذي يشير وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.
- ج- توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود أن التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وحوكمة الشركات كمتغير مستقل يفسر 84.3% من التغير الكلي في المتغير التابع (تحقيق التنمية المستدامة)، وأن باقي النسبة (15.7%) قد ترجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفترض إدراجها ضمن نموذج الانحدار.

2/4: التوصيات:

- أ- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وحوكمة الشركات ودورها في دعم التنمية المستدامة.
- ب- ضرورة إجراء دراسات تطبيقه لأدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات وتكاملها في تحقيق وتدعيم أبعاد التنمية المستدامة.
- ج- ضرورة توفير أدوات مقننة لدراساتها وبيان تأثيرها على حوكمة الشركات في تدعيم أبعاد التنمية المستدامة.
- د- ضرورة التطبيق السليم لقواعد ومعايير حوكمة الشركات وتفعيل آليات الحوكمة وتوضيح تأثيرها على التنمية المستدامة.
- هـ- ضرورة دراسة استخدام أدوات أخرى من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وتكاملها مع حوكمة الشركات لتدعيم أبعاد التنمية المستدامة.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

- أحمد، عاطف محمد أحمد (2013). "تحليل إدراك معدى القوائم المالية لآثار التنمية المستدامة والحوكمة على مؤشرات استدامة الأداء بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة، جامعة بنى سويف.
- أحمد، على مجاهد (2019). "دور نظام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الثامن.
- أحمد، هدى إبراهيم (2017). "دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في دعم التنمية المستدامة – دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، المجلد الواحد والعشرون.
- الأشقر، أسماء رفعت عبد القادر (2018). "التكامل بين نظام الإنتاج الخالي من الفاقد وأدوات إدارة التكلفة، بغرض تحقيق المزايا التنافسية لمنشآت الأعمال"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- إبراهيم، أفاق دنون (2016). "نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- الجيوشي، أميمة رزق على (2015). "مدخل مقترح للتكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات بهدف تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد.
- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم (2020). "إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد MFCA ومحاسبة استهلاك الموارد RCA لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال – دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية، العدد الثالث، المجلد الواحد والعشرون.
- الخصيري، محسن أحمد (2005). "حوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية.
- الحوالي، خالد حسين صالح (2013). "دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم استغلال الطاقة بمنشآت صناعة الاسمنت اليمنية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد الرابع.
- العجال، بوزيان (2022). "دور الحوكمة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة"، مجلة دفاتر بواذكس، جامعة عبدالحميد بن باديس، العدد الأول، المجلد الحادي عشر.
- المشعل، خالد عبد الرحمن (2010). "الحوكمة الاقتصادية المفاهيم والسياسات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، المجلد الرابع والثلاثون.
- حداد، مناور (2012). "دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعه جادارا عمان، العدد السابع والثلاثون.
- حماد، طارق عبد العال (2005). "حوكمة الشركات، المفاهيم والمبادئ، والتجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- خطاب، خطاب محمد شحاته (2010). "التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح - دراسة نظرية وميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.

- الغورى، على مجدى سعد (2010). "المحاسبة عن استهلاك الموارد"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، المجلد الرابع والثلاثون.
- السيد، نجلاء (2021). "الحوكمة في ظل التنمية المستدامة"، مجله مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، العدد الرابع والخمسون، المجلد المائة واثنى عشر.
- الجندي، نشوى احمد (2010). "استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطوير اسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجة بالوقت"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، كلية التجارة، جامعه القاهرة، العدد المائة ثلاثة وأربعون.
- ابراهيم، نهلة السيد محمد (2020). "دور اليات الحوكمة في تخفيض تكاليف الوكالة وانعكاسها على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة – دراسة تطبيقية"، المجلة الدولية، ابحات في العلوم التربوية والانسانية والآداب واللغات، جامعة البصرة، العدد الخامس، المجلد الأول.
- السيد، نهلة محمد (2020). "دور اليات الحوكمة في تخفيض تكاليف الوكالة وانعكاسها على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة، المجلة الدولية"، جامعه البصرة نهله، العدد الخامس، المجلد الاول.
- الصغير، محمد السيد محمد (2017). "اطار مقترح لاختبار مدى تكيف انظمة التكاليف المختلفة مع متطلبات بيئة المنشآت الخدمية: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، المجلد الواحد والعشرون.
- الصغير، محمد السيد محمد (2019). "أثر التطبيق المتكامل لنظام التصنيع المرشد (Lean) ونظام التصنيع الفعال (Agile) على الارتقاء بمستوى الأداء التشغيلي وتفعيل التكلفة بالشركات – دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، المجلد الثالث والعشرون.
- الحسنين، سهام مصطفى مصطفى (2018). "أثر خصائص الشركات على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة: مع دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة في البورصة المصرية"، رساله ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- أحمد، محمد مشرح على (2019). "قياس أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على جودة التقارير المتكاملة – دراسة تطبيقية"، رساله ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- البردوني، ناريمان إسماعيل أحد (2012). "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتفعيل آليات حوكمة الشركات بهدف تحسين الأداء- دراسة ميدانية"، رساله ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الدليل المصري لحوكمة الشركات، مركز المديرين المصريين، وزارة الاستثمار، أغسطس، 2016.
- ألكسندر شكولينكوف (2012). "العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية التنمية"، مركز المشروعات الدولية الخاصة. المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح (2006). "قياس الأداء المتوازن – المدخل المعاصر لقياس الاداء الاستراتيجي رؤية مقترحة للمنظمات العربية، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الثاني العشرين (اعاده هيكله الاقتصادية العربية في ظل التحديات المعاصرة)، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- باسيلي، مايكل صموئيل الفونس (2016). "انعكاسات تطبيق مدخل الخلو من الفاقد على إدارة التكلفة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الرابع، المجلد السابع.
- بدوي، محمد عباس (2011). "نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والاجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثامن والأربعون.
- بلبع، محمد عيد (2018). "المسؤولية الاجتماعية للشركات ودورها في تحقيق التنمية المستدامة في مصر"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العدد الرابع، المجلد الثامن والثلاثون.
- بولرياح، غريب (2013). " دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة ، جامعة ورقلة"، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة الشركات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، الجزائر.
- بومدين، يوسف (2013). "اعتماد بطاقة الأداء المتوازن البيئية كألية لتأهيل بيئة منظمات الأعمال وتفعيل دورها في التنمية المستدامة"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير، جامعة الجزائر، العدد السادس والعشرون.

- توفيق، كريم محمد حافظ (2019). "دراسة تحليلية لإمكانية استخدام محاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية للمنشأة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الرابع، المجلد العاشر.
- ربيع، مروة ابراهيم (2015). "تأثير تبني استراتيجية التصنيع بدون فاقد على فاعلية قياس الأداء المستدام للمنشأة – مع دراسة حالة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد الثاني والخمسون، يناير.
- زامل، أحمد محمد أحمد (2019). "استخدام منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد لتعظيم العائد في شركة مياه الشرب والصرف الصحي بالشرقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثالث، المجلد الواحد والأربعون.
- سلام، محمد أحمد (2014). "حوكمة الشركات ودورها في جذب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق التنمية المستدامة مع التطبيق على الاقتصادات الناشئة"، دار النهضة العربية، القاهرة.
- سلطان، حاتم غانم (2017). "إطار مقترح للتكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد والتكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية للمنشأة خلال مراحل تطوير وتقديم منتج جديد" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والخمسون.
- سلام، محمد احمد عبد الخالق (2020). "اثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق اهداف التنمية المستدامة"، مجله الاجتهاد القضائي، كلية العلوم والدراسات النظرية الجامعة السعودية الالكترونية، العدد الأول، المجلد الثاني عشر، مارس.
- سترة، العلجه (2021). "الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وعلاقتها بالتنمية المستدامة" مجله الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المركز الجامعي معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، العدد الأول، المجلد الثالث.
- سوليفان، جون (2010). "الفوائد الاستثمارية لحوكمة الشركات بالنسبة لمجتمع الأعمال"، مركز المشروعات الدولية الخاصة.
- شبانة، السيد عوض السيد (2019). "مدخل مقترح لتفعيل حوكمة الأداء الاستراتيجي لتعظيم القيمة المحققة لأصحاب المصالح – دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد الثالث والعشرون.
- عبد العظيم، أماني سمير (2012). "إطار مقترح للتكامل بين مدخل الترشيح ومحاسبة استهلاك الموارد بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
- عبد المحيد، أونيس (2021). "الحوكمة المحلية كإليه لتحقيق التنمية المستدامة المحلية بالجزائر" المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، عدد خاص، المجلد الرابع.
- على، محمد عبد الرحمن & عليوة، نشوى ابراهيم محمد (2020). "مدخل تكاملي بين محاسبة الانجاز ومحاسبة استهلاك الموارد لتدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد"، مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة بنها.
- عوض الله، فوزية على سلطان (2010). "دور مدخل قياس الاداء المتوازن كاداء استراتيجية لدعم عملية تعظيم الاداء"، المجلة العلمية للدراسات البيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الثاني، المجلد الأول.
- على، منى محمد (2018). " دور مراجعة البعد البيئي في دعم التنمية المستدامة دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئية المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، المجلد الثاني والعشرون.
- عبد الرحمن، نجلاء ابراهيم يحي (2013). "دور الأليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال السعودية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة بنى سويف، العدد الثاني.

- عبد الرحمن، نفين حمدي محمد (2016). "دور أسلوب القيمة المستدامة في تقييم الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو.
- عبد الغفار، نورهان (2020). "أثر التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في منشآت الأعمال المصرية – دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد الثاني.
- عبد الرحيم، جمال كامل محمد (2015). "قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة"، رساله دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- عباس، ملاذ عبد الجبار (2016). "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فاعلية التخطيط والرقابة وتحسين الأداء في القطاع الحكومي العراقي"، رساله ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- عقل، يونس حسن (2013). "استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في إدارة التكلفة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان، العدد الثالث، المجلد السابع والعشرون.
- فتحي، محمد ميسر (2020). "الحوكمة ودورها في تعزيز استراتيجيات التنمية المستدامة"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد الثامن والعشرون، المجلد الثاني عشر.
- فراج، منال حامد (2015). "أثر التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت – دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد التاسع عشر.
- فراج، منال حامد (2020). "أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام التكلفة على أساس النشاط على تطوير الموازنة على أساس الأنشطة لتحقيق الاستراتيجيات التنافسية"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الثالث، المجلد الثاني.
- محاريق، هاني احمد (2020). "دور أدوات إدارة التكلفة في تحقيق فاعلية آليات حوكمة الشركات: دراسة نظرية وميدانية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- محمد، بركات فرج (2021). "دور الحوكمة في تحقيق التنمية المستدامة بمراكز الشباب" المجلة العلمية لعلوم وفنون الرياضة، جامعة حلوان كلية التربية الرياضية للبنات، المجلد السابع والسابع والستون.
- متولى، طلعت عبد العظيم (2013). "نموذج وصفي لقياس أداء راس المال الفكري باستخدام استراتيجية القياس المتوازن للأداء"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، طنطا، العدد الاول.
- محمود، فؤاد محمد (2017). "أثر تطبيق نظام الإنتاج الخالي من الفاقد على تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الثاني، المجلد الواحد والأربعون.
- محمد، ماجدة متولى (2020). "دور أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحسين أرباح المستشفيات- دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، المجلد الرابع والعشرون.
- محمود، محمد عبد الستار أحمد (2017). "نموذج مقترح لدراسة درجة التوافق بين بطاقة الأداء المتوازن لإدارة الموارد البشرية وبطاقة الأداء المتوازن للمنظمة وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- مهران، مروة السيد (2019). "التأثير المعدل لبطاقة الأداء المتوازن للعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة – دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني.
- مهران، مروة السيد (2019). "تحليل العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والميزة التنافسية المستدامة: – دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني.

معوض، تغريد مختار سيد(2015). "تطوير مقاييس التكلفة في ظل إدارة ترشيد التكلفة تحقيقاً لاعتبارات الإدارة العلمية الاستراتيجية للتكلفة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف.

موسي، سحر صبحي محمد (2018). "دراسة تحليلية لنظام الإنتاج المرن وأثار تطبيقه على أداء الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس، العدد الأول، المجلد التاسع.

نجا، أماني محمد ابراهيم (2019). "دراسة دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد الرابع، المجلد العاشر.

المراجع باللغة الأجنبية:

- The Canadian Institute of Chartered Accountants, Terminology for Accountants. 4th edition. Canada, CICA, 1992.
- Alani, F .S., Khan ,M. F. R.,& Manuel, D. F., "University performance evaluation and strategic mapping using balanced scorecard (BSC) Case study Sohar University, Oman, International Journal of Educational Management, Vol 32, No.4, 2018.
- Aman, Zainab, Sarifah Ismail, and Nor Suhaily Bakar. "CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING: MALAYSIAN EVIDENCE." Proceeding of the 2nd International Conference on Management and Muamalah. No. 2ndICoMM. 2015.
- Artiach, T., lee, D. Nelson, and J. Walker (2010)." The determinates of Corporate Sustainability Performance, Accounting and Finance, 2010.
- Beckett, R. and jonker , J. (2004). "accountability 1000 , a new social standard for building sustainability" . Managerial auditing journal. 17(1), 2004.
- Browning, T.R. Heath. R.I (2009). Reconcept ualizing the Effect of Lean on Production Costs with Evi- dence from the F-22 Program. Journal of Operations Management, 27 (1), 23 – 44.
- Calabrese, Armando & Costa, Roberta & Levialedi, Nathan & Menichinim Tamaram (2016). A Fuzzy Analytic Hierarchy Process Method to Support Materiality Assessment in Sustainability Reporting. Journal of Cleaner Production, Vol. 121, 248-264.
- Dimitropoulos, Panagiotis E., and Dimitrios Asteriou (2010). "The effect of board composition on the in formativeness and quality of annual earnings: Empirical evidence from Greece." Research in International Business and Finance, 24.2, 190-205.
- .Fliedner, G., (2008). " Sustainability: A New Lean Principle", Proceeding Of The 39th Annual Meeting Of The Decision Sciences Institutes, Baltimore, Maryland, Pp.3321-3326, Available At www. Decisions sciences.
- Gallego -Alvarez,I., and Qvina- Custodio, I.A.(2016). "Disclosure of Corporate Social responsibility information and explanatory factors", Information Review, 40(2), 1-30.
- Gao, S., S. Heravi and J. Xiao, (2005). "Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong", a research not. Accounting Forum, Vol. 29, 233–242.

- García-Sánchez, Isabel-María, Jose V. Frias-Aceituno, and Raquel Garcia-Rubio (2012). "Determining factors of audit committee attributes: Evidence from Spain." *International Journal of Auditing*, 16.2 , 184-213.
- Gomez- Bezares, F.,Przychodzen, W.& Przychodzen, J. (2017). Bridging the gap: How sustainable development can help companies create shareholder value and improve Financial performance, *Business Ethies*, Vol.1, 1-17.
- , Peter A., and Jenna D. Ochoa (2008). "Understanding and developing strategic corporate social responsibility." *Organizational Dynamics*, 37.2 , 125-144.
- Iliev, Peter, et al. (2015). "Shareholder voting and corporate governance around the world." *Review of Financial Studies* , hhv008.
- Junior ,A. N., de Oliveira, M.C., & Helleno ,A. L.(2018). " Sustainability evaluation model for manufacturing systems based on the correlation between triple bottom line dimensions and balanced scorecard perspectives", *Journal of Cleaner Production* , Vol 190.
- Kaplan , R.S.,& Norton, D.P., "The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*,2005.
- Kocakulah, Mehmet C.; A. David (2011). Austill; Daniel E. Schenk, "Lean Production Practices for Efficiency", *Cost Management*, Vol 25, No.2.
- Kringen, M., Karlin, J. and Pier, A., " Lean Philosophies in Economic development Processes", *Proceeding of the 2014 industrial systems engineering research conference*, Y. Guan and H. Liao , eds.
- Kupper G. H. and B. Pedell (2015). "Relevance added: combining ABC with German cost accounting", *Strategic Finance*, Vol.(86), No (12).
- Kushowski,J. Shrader, C. Anderson , M. and White, " Information Flows and Topic modeling incorporate governance". *Journal of Documentation*, vol.76, No.6, 1313-1339.
- Maia,L.c., Alves, A.C, and Leao, C.P. (2012). " Stustainable Work Environment with Lean Production in Textile an Garment Industry ", *International conference on Industrial Engineering and operations management*.
- Massingham, R., Massingham, P. R., & Dumay, J. (2019). "Improving integrated reporting" a new learning and growth perspective for the balanced scorecard ., *Journal of Intellectual Capital*, Vol 20, No1.
- Institue of Internal Auditors (IIA) (2016). "International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing", P.23, Available at : www.iaa.org.uk.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) (2015). "OECD Principles of Corporate Governance", Available at : www.oecd.org
- WBCSD (2016), *Generating Value from External Assurance of Sustainabilityng*.