

## إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ( دراسة ميدانية )

إعداد

دكتورة / منال حامد فراج

أستاذة المحاسبة المساعد - المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

### ١ : مقدمة البحث

تشهد بيئة الأعمال تحديات كثيرة من أهمها العولمة والمنافسة الشديدة ، وظاهرة ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال وظاهرة التحالفات والتكتلات الاقتصادية ، وقد ترتب على زيادة حدة المنافسة الناجمة عن تحرير وعولمة الأسواق تلاشى معظم الحدود الجغرافية والحواجز التجارية بين المنتجات والأسواق، مما أدى لزيادة تطلعات العملاء لتوافر المنتجات والخدمات في المكان المناسب، بأسرع وقت، وبأعلى جودة عند أدنى نقطة ممكنة، مما انعكس على زيادة درجة تعقد وديناميكية بيئة الأعمال.

ولعل من أبرز الأسس الإدارية التي تغيرت نتيجة هذه التحديات ، شكل العلاقة بين الشركات المورددة والشركات المشترية التي تغيرت باتجاه المزيد من التعاون والتنسيق لتشكل سلسلة التوريد، وإقامة علاقات طويلة الأجل تتضمن تنسيق كافة الجهود الداخلية مع الشركاء الخارجيين تحت مفهوم إدارة تكاليف سلسلة التوريد باعتباره نظاما يمتد ويشمل البيئة الخارجية متضمنة كافة أعضاء سلسلة التوريد الذين يعملون من خلال مفاهيم الشراكة والتحالف الاستراتيجي، بحيث تتحقق فوائد أكبر لكل عضو من أعضاء السلسلة.(٢٠١٣ ، Ghatobi , et al .) وتعد إدارة سلسلة التوريد من الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية التي تسعى إلى التوافق مع متطلبات العولمة التحقيق مزايا تنافسية ، حيث أصبحت الشركة تتحكم فقط في جزء

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

من سلسلة التوريد ، بينما تتحكم شركات أخرى في باقي أجزاء سلسلة التوريد . فأطراف السلسلة في حاجة إلى الشفافية في الكشف عن بيانات وهياكل التكاليف في ظل علاقة الشراكة حتى يتسنى لهم القيام بجهود خفض التكلفة من خلال الإدارة المشتركة للأنشطة والعمليات وتقديم الدعم البيئي .

ويعد مفهوم إدارة سلسلة التوريد Supply Chain Management من أهم الإتجاهات التي تسعى إلى تحقيق التوافق مع متطلبات العولمة وتحقيق القدرة التنافسية للشركات، حيث اتجهت المنافسة من إطارها التقليدي في شكل منافسة بين الشركات إلى شكل آخر أكثر قوة وهو المنافسة بين سلاسل التوريد بعضها مع البعض ومدى قدرة تلك السلاسل على الإستجابة السريعة للمتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال.

لذلك أصبح لزاما على جميع المنشآت التي تريد البقاء والتميز والاستمرار أن تخلق نوع من التعاون والانسجام بشكل ما مع بعضها البعض وتحقيق مزايا خفض التكلفة عند إحداث تلك التعاون، لذلك ظهر مفهوم إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية أو التكلفة البيئية

(Boute, et al., 2015, Alenius, et al., 2015)

## ٢- إطار البحث

### ١/٢ : مشكلة البحث

نتيجة ظهور العولمة وتزايد الاهتمام باقتصاد الشبكات ونشر ثقافة تبادل المعلومات بين المنشآت فقد تزايد أخلق روح التعاون بين المنشآت في جميع المجالات في الأونة الأخيرة تزايدا ملحوظا، ولم يعد بإمكان أي منشأة أن تنجح وتقدم وتنمو وتستمر بمعزل عن باقي المنشآت، ونتيجة لذلك أصبحت الحدود التنظيمية لمنشآت الأعمال غير واضحة وظهرت شبكات الأعمال والتي تسعى إلى تحقيق مزايا تنافسية جديدة، وتقدم أساس لإدارة التكاليف بين الشركات داخل شبكة الأعمال.

وبالتالي تزايدت الحاجة لتوافر معلومات محاسبية تساهم في تحقيق الميزة التنافسية ، إلا أن نظم التكاليف التقليدية والتي تنقيد بحدود المنشأة التنظيمية لا تتناسب مع بيئة

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

سلسلة التوريد في ضوء: عدم أخذها في الحسبان لتغير هيكل التكلفة بزيادة نسبة التكاليف الإضافية. لا تتسق مع إستراتيجية الإنتاج وفقا لطلبات العميل، لا توفر المعلومات الملائمة لتفعيل إستراتيجية لتحسين المستمر، تتجاهل متطلبات واحتياجات العملاء، تركز على انحرافات السعر والتي تفقر على الشراء بكميات كبيرة وتضخيم المخزون.

مما إستوجب ظهور إدارة التكلفة البيئية *Inter Organizational Cost Management* والتي تعنى تجاوز الحدود التنظيمية بين الشركات المكونة لسلسلة التوريد بما يؤدي إلى تحسين أداء السلسلة وتعظيم ربحيتها من خلال برامج خفض التكلفة خلال دورة حياة السلسلة *Supply Chain Life Cycle*، فأطراف السلسلة في حاجة إلى الشفافية في الكشف عن بيانات وهيكل التكاليف في ظل علاقة الشراكة حتى يتسنى لهم القيام بجهود خفض التكلفة من خلال الإدارة المشتركة للأنشطة والعمليات وتقديم الدعم البيئي

(Cooper and Slagmulder,2004)

لذلك يلعب مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) دورا فعلا في الاستفادة من كل مفهوم يؤدي بالمنشأة إلى تحقيق النجاح والتقدم والنمو والاستمرار، ويلاحظ أن ظهور علاقات متداخلة *Hybrid Relational* بين المنشأة ومورديها وعملائها ساعدت في حدوث تطوير في أساليب إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بين الموردين والعملاء بهدف تخفيض التكاليف من خلال تنسيق جهود التعاون بينهم ,

(Slagmulder & Cooper,2004)

وترى الباحثة أن مشكلة البحث تتبلور في الاجابة على التساؤلات التالية :

- هل يوجد دور لنظام إدارة التكلفة البيئية (IOCM) في تحقيق المزايا التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد؟

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

- ما هي الاساليب التي تتكامل مع بعضها لتفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد ؟

- ما هي مقومات الاطار المقترح في تفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية (IOCM)؟  
- كيف يمكن الاستفادة من الإطار المقترح في تفعيل دور نظام إدارة التكلفة البيئية (IOCM)؟

#### ٢/٢: أهداف البحث

يتمثل هدف البحث في وضع إطار مقترح يظهر الدور الذي يقوم به نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة (CTCs) ونظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة السجلات المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة البيئية (عبر الحدود التنظيمية (IOCM)) في منشآت الأعمال لتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت. ولتحقيق هدف البحث يجب الإجابة على الأسئلة البحثية الآتية:

ما هو نظام إدارة التكلفة البيئية (IOCM)، وأهميته ؟

ما أهمية التعرف على شكل سلسلة التوريد وعلاقتها بسلسلة القيمة ؟

ما هو هيكل الاطار المقترح وأهميته ودوره في تفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد؟

#### ٣/٢: أهمية البحث

ترجع أهمية هذه البحث إلى تقديم إطار مقترح لتدعيم نظام إدارة التكلفة البيئية (عبر الحدود التنظيمية (IOCM) ) لتعزيز الميزة التنافسية مما يمثل أهمية علمية يمكن أن يستفيد منها العديد من الباحثين في هذا المجال لاستكمال دراسات أخرى في هذا الموضوع ، أن تطبيق الإطار المقترح الذي يبرز أوجه التكامل بين نظم التكاليف المستهدفة المسلسلة (CTCs) ونظام التكلفة على اساس النشاط ونظام محاسبة السجلات المفتوحة للوصول الى خفض التكلفة وتعظيم العائد من الأداء واستغلال

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

الوقت بما يحقق لها ميزة تنافسية تدعم استمرارها في الأسواق ، ليس فقط للمنشأة الفردية وإنما لجميع منشآت سلسلة التوريد مما يزيد من قدرة مجموعة شركات السلسلة على المنافسة في الأسواق المحلية والإقليمية والعالمية.

#### ٤/٢ : فروض البحث

من مشكلة البحث والاسئلة البحثية وأهداف البحث تستخلص الباحثة الفروض التالية :

##### الفرض الأول:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية وتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

##### الفرض الثاني:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة وتفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

##### الفرض الثالث:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتفعيل نظام ادارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

##### الفرض الرابع:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد .

#### ٥/٢ : منهج البحث

يتمثل منهج البحث في:

١/٥/٢- المنهج الاستنباطي : عند تناول الإطار لتفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد .

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

٢/٥/٢- المنهج الاستقرائي : لتحقيق هدف البحث ومحاولة الإجابة على مجموعة الأسئلة البحثية التي وضعها الباحثة والتي تمثل جوهر المشكلة، وفي محاولة الباحثة لاختبار فروض البحث في إجراء الدراسة الميدانية تم استخدام المنهج الاستقرائي للتعرف على دور الاطار المقترح من الباحثة لتفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد وتحقيق الميزة التنافسية لهذه المنشآت .

### ٦/٢ : تقسيمات البحث

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لهدفه، ترى الباحثة أنه يمكن تقسيم البحث الى :  
أولاً : الدراسات السابقة.

ثانياً : مفهوم نظام إدارة التكلفة البيئية.

ثالثاً : دور نظام إدارة التكلفة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

رابعاً : الإطار المقترح لتحسين كفاءة نظام ادارة التكلفة البيئية .

خامساً: الدراسة الميدانية.

سادساً : نتائج وتوصيات البحث .

### ٣- الدراسات السابقة

#### ١/٣ : دراسة ( Abbeele et al., ٢٠٠٩ )

أهتمت هذه الدراسة بنظرية التبادل الاجتماعي في تشغيل المعلومات بهدف دراسة تأثير معلومات التكلفة الإجمالية للمنشأة على التفاوض التي تقوم بها مع المنشآت الأخرى وأكدوا على أهمية العلاقات بين المنشأة والمشتريين والموردين والاختلافات في ممارسات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وأهمية المحاسبة الإدارية للموردين والتي تحدث تعميق العلاقات التعاون المتبادلة بين المنشآت .

### ٢/٣ : دراسة (Ashaar inny , et al., ٢٠١٠)

تناولت هذه الدراسة أهمية إدارة سلسلة التوريد بالعصر الحالي الذي يتسم بحدة المنافسة، من خلال مساعدة المديرين في تحسين الإنتاجية والريحية لمنشأتهم، وفي سبيل تحقيق تلك الأهداف، يستلزم الأمر توافر بيانات تكاليفية عن الأنشطة والعمليات على إمتداد السلسلة، وتطرقت الدراسة لأهمية استخدام نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC) في توفير تلك المتطلبات من المقومات التكاليفية والتي تتسم بالدقة والتفصيل لتعزيز كفاءة وفعالية الأداء من خلال مساهمتها في رسم صورة واضحة تحدد اين يتم استهلاك الموارد.

### ٣/٣- دراسة (Schulze , et al ., ٢٠١٢)

ركزت هذه الدراسة على عدم ملائمة أدوات محاسبة التكاليف التقليدية في تحقيق الإدارة الفعالة لسلسلة التوريد، حيث لا توجد معايير واضحة لتحديد وتجزئة التكاليف، مما يحول دون إمكانية مبادلة ومقارنة البيانات التكاليفية بين أعضاء سلسلة التوريد ، كما أوضحت الدراسة أن تعميم استخدام نظام ABC بكل منشآت سلسلة التوريد، يتيح توحيد نموذج البيانات التكاليفية المرتبطة بالأنشطة والعمليات وبالتالي ترشيد القرارات التي تستهدف فعالية التصميم وكفاءة الأداء على إمتداد سلسلة التوريد . كما يتيح النموذج إمكانية تحديد الوفورات التكاليفية الناشئة عن تحويل أداء نشاط من منشأة الأخرى بهدف تعزيز كفاءة الأداء للسلسلة ككل، وتوزيع العوائد من تلك الوفورات على أطراف السلسلة.

### ٤/٣ : دراسة (Uddin, Mohammed Belal 2013)

أستنتجت هذه الدراسة أن زيادة القدرة على فهم العلاقة الديناميكية بين المنشآت ونشر روح التعاون والتنسيق بينهم والتوسع خارج حدود المنشأة سوف تساعد في خلق ميزة تنافسية بينما توصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وممارسات المحاسبة الإدارية، لخلق بيئة ناجحة لإدارة سلسلة التوريد التي من شأنها أن تؤدي إلى تحسين أداء سلسلة التوريد واستخدام الباحث

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

المنهج القائم على السوق The Market Based Approach على أساس أن العلاقات بين المنشآت هي علاقات ديناميكية تطلب تطبيق بعض آليات الحوكمة التي تحكم العلاقات المتداخلة بين المنشآت، وأوضحا أن الجمع بين المنهج القائم على السوق بما يحتويه من علاقات ديناميكية بين المنشآت، وآليات الحوكمة التي تحكم العلاقات المتداخلة بين المنشآت هو الذي أظهر إدارة التكلفة بين المنشآت.

٥/٣ : دراسة (البتانوي، ٢٠١٣)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار لاختيار الشركات الموردة التي يمكن أن تتعاون من أجل نجاح محاسبة السجلات المفتوحة، وأختيار مجموعة مناسبة من الحوافز تشجعهم على المشاركة، وكيفية إرضائهم عن علاقة التبادل المرتبطة بمحاسبة السجلات المفتوحة، والسلوك الانتهازي للشركة المشتريّة وكيف يمكن التغلب عليه في بيئة الأعمال المصرية ممثلة في الصناعات التجميعية، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الموردة لا تفضل الكشف عن بيانات التكاليف في ظل استخدام محاسبة السجلات المفتوحة بسبب تخوفهم من السلوك الانتهازي للشركة المشتريّة، ويمكن تخفيف أثر هذا السلوك من خلال استخدام المعايير الإجتماعية الارتباطية.

٦/٣ : (Sadeghi, L, & Jokar, 2014)

قدمت هذه الدراسة إطار نظري لتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة حيث ينظر لها على أنها وسيلة لفهم أداء العلاقات التعاونية البيئية من ناحية خفض التكاليف المشتركة وايضا من ناحية الإيرادات، وتناولت الدراسة محاسبة السجلات المفتوحة وعلاقتها بنظم المعلومات المحاسبية وتم الإعتماد على النظريات التنظيمية لتصنيف العلاقات بين منشآت الأعمال لتحديد العلاقات التعاونية التي يمكن أن تستفيد أكثر من غيرها من تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة، وتوصلت الدراسة إلى أن تصنيف العلاقات بين الشركات يكون وفقا لمستويات الترابط المختلفة.

٧/٣ : دراسة (Fayard, Dutch, 2014)

أقترحت هذه الدراسة نموذج للتنبؤ بالموارد المشتركة بين المنشآت داخل سلسلة



إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

التوريد والذي يمكن من إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من التكامل الإلكتروني الداخلي والتكامل الإلكتروني الخارجي وإدارة التكلفة الداخلية، والطاقة الاستيعابية تلعب دورا مباشرا وغير مباشر في تحسين استخدام الموارد عبر الحدود التنظيمية، وقد اقترحت الدراسة مجموعة من الأنواع التي تساعد في تحقيق إدارة التكلفة الداخلية ومجموعة أخرى من الأنواع التي تساعد في تحقيق إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والمنافع والفوائد التي تتحقق من تطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

### ٨/٣ : دراسة (Sedighi and Johar, ٢٠١٤)

تناولت هذه الدراسة تصنيف أبعاد محاسبة السجلات المفتوحة وفقا لإدارة التكلفة البيئية . وقدمت الدراسة إطار نظري يشتمل على أبعاد محاسبة السجلات المفتوحة والتي تتمثل في طبيعة البيانات، وممارسات الإفصاح عن البيانات المحاسبية، واستخدامات البيانات المحاسبية المفصوح عنها، وشروط محاسبة السجلات المفتوحة، وتكلفة تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة ، وتوصلت الدراسة إلى أن شكل الإفصاح عن البيانات وإتخاذ القرار هما الأبعاد الأكثر أهمية عند تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة يلي ذلك مجموعة من العوامل تتمثل في التنسيق والتنظيم والثقة بين أعضاء الفريق تلعب دورا هاما عند تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

### ٩/٣ : دراسة (Alenius . ٢٠١٦)

تناولت هذه الدراسة محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة الترابط عبر الحدود التنظيمية للشركة، ودور محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة العلاقة مع الشركات المورد. وأشارت الدراسة إلى أن البحث عن ميزة تنافسية مستدامة هو الدافع الأساسي وراء علاقات الترابط والتكامل عبر سلاسل التوريد، وأوضحت الدراسة أن نجاح الشركات يعتمد بصورة كبيرة على قدرتها على ضبط الأحداث خارج حدودها التنظيمية من خلال توسيع نطاق إدارة التكلفة البيئية، وبيئة المحاسبة الجديدة تتطلب

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

الإعتماد على أدوات جديدة لإدارة التكلفة وأن محاسبة السجلات المفتوحة تلعب دورا رئيسيا في إنشاء وإدارة علاقات الشركات.

١٠/٣ : دراسة ( خطاب، ٢٠١٦ )

أستهدفت هذه الدراسة وضع إطار يبين الدور الذي تلعبه نظم التكاليف المستهدفة المسلسلة (CTCs) في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) لتعزير العلاقة التكاملية بين سلسلة القيمة (VC) وسلسلة التوريد (SC) في منشآت الأعمال. وقد تناولت الدراسة إمكانية خفض التكاليف في مرحلة تصميم المنتجات والذي يتطلب تحديد نظم التكاليف المستهدفة المسلسلة بين المنشآت التي تشكل سلسلة التوريد والتي سوف يحسن من أداء كل من سلسلة القيمة داخل كل منشأة وسلسلة التوريد لمجموعة المنشآت مما يؤثر علي التكاليف بالخفض ومن ثم زيادة ربحية جميع المنشآت داخل السلسلة مما يساعد في تعزيز القدرة التنافسية لكل منشأة داخل السلسلة.

١١/٣ : دراسة ( أحمد، ٢٠١٩ )

هدفت هذه الدراسة إلي وضع إطارا متكاملًا يوضح أهم المحددات التي تساهم في تطبيق الشركات لمحاسبة السجلات المفتوحة بإضافة الي النتائج المترتبة علي تطبيقه. وتوصلت الدراسة إلي أنه يوجد تأثير للمحددات الخارجية، والمحددات التي تتعلق بالشركة، والمحددات الخاصة بشركة الأعمال، على تطبيق الشركات المحاسبة السجلات المفتوحة. كذلك يحقق تطبيق الشركات المحاسبة السجلات المفتوحة العديد من المنافع تتمثل في منافع مالية ، ومنافع مرتبطة بالعملاء ، ومنافع مرتبطة بالعمليات الداخلية للمنشأة ، وأخيرا منافع مرتبطة بالتعلم والنمو .

- تحليل الدراسات السابقة يتضح ما يلي:

في ضوء استعراض الدراسات السابقة نجد أنها ركزت على عدد من المحاور ويمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة فيما يلي :

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

- تركيز معظم الدراسات السابقة على استخدام أداة أو أسلوب واحد دون غيره من أدوات إدارة التكلفة البيئية في سبيل تخفيض التكلفة وتحسين المركز التنافسي.
- التعاون بين أطراف سلسلة التوريد يتطلب توافر مجموعة من المحددات ومنها الثقة المتبادلة والمينية على استقرار العلاقة ، والذي يحفز على مشاركة وتبادل المعلومات وبخاصة التكاليفية والتي تمثل متطلب رئيسي لتفعيل باقي الأنواع.
- ركزت بعض الدراسات على العلاقة الثنائية بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة وأشارت الى أن نجاح علاقات الشراكة يقوم على الإلتزام والتعاون والثقة المتبادلة بين أطراف العلاقة بسلسلة التوريد.
- تم الإستقرار سواء على المستوى العملي أو الأكاديمي على إطار محدد لإدارة تكاليف سلسلة التوريد وتعزيز المركز التنافسي في ذات الوقت، وقد يرجع ذلك لحدائثة بيئة العلاقات المتبادلة بين أطراف سلسلة التوريد.
- غالبية الدراسات السابقة ركزت على أهمية تقاسم المعلومات التكاليفية والفهم المشترك بين المنشآت في سلسلة التوريد ، ودور مدخل إدارة التكلفة البيئية في تحسين الموارد المشتركة بين المنشآت وخفض التكاليف وتحسين العمليات.
- بالرغم من المساهمات الجيدة للدراسات السابقة ، إلا أنها تفتقد للصورة الشاملة للتنسيق بين أنشطة سلسلة التوريد في سبيل تعزيز القيمة وتحقيق التناغم فيما بين أدوات إدارة التكلفة البيئية لنقل الضغوط التنافسية التي تواجهها المنشأة الرئيسية عند تعاملها مع العملاء إلى باقي أطراف السلسلة.
- لم نتطرق الدراسات السابقة الى إيضاح دور التكامل بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على اساس النشاط و نظام محاسبة السجلات المفتوحة كادوات لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم إدارة التكلفة البيئية وسلاسل التوريد ولم تختبر العلاقات الموجودة.

## ما يميز الدراسة

ترى الباحثة أن أهم ما يميز الدراسة الحالية هو :

- وجهت الدراسة الإهتمام إلى دور أساليب إدارة التكلفة البيئية في منشآت سلسلة التوريد لتحقيق مركز تنافسي مميز في ظروف المنافسة السائدة حالياً.
- تشير الباحثة إلى أنه على الرغم من الإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة وغيرها من الدراسات التي تناولت أساليب إدارة التكلفة البيئية ، إلا أن أى منها لم يتناول أثر التكامل بين أساليب إدارة التكلفة البيئية بسلاسل التوريد مما كان حافزاً للباحثة للقيام بهذه الدراسة على تحقيق الميزة التنافسية ، وهذا الأمر الذى لم يتطرق له أى من الدراسات السابقة ، وهو الأمر الذى يظهر أهمية الدراسة الحالية ، حيث تتناول الدراسة أثر التكامل بين أساليب إدارة التكلفة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية .

## ٤- مفهوم نظام إدارة التكلفة البيئية

تظهر أهمية مدخل إدارة التكلفة البيئية في تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المنشأة المشتريّة والموردة بصرف النظر عن طبيعة العلاقة بين المواصفات التي حددها المشتري في البند المطلوب الحصول عليه من الخارج والتكاليف التي يتحملها المورد (Coad, A. F., and J. Cullen .2006)، إن مدخل إدارة التكلفة البيئية (IOCM) يقوم على أسس التعاون بين المنشآت المشتريّة والموردة بما يساعد في تحديد العلاقة بين المنشآت داخل شبكات التوريد بشكل خالي من العقبات عن طريق الاعتماد المتبادل والثقة وتقاسم المعلومات بين منشآت المجموعة، فانخفاض التكاليف بصورة إجمالية للمنشآت داخل شبكة التوريد يعنى ارتفاع الأرباح لكامل منشآت الشبكة وهذا يؤدي إلى أن جميع المنشآت داخل سلسلة التوريد ستكون في أفضل حال إذا ما اعتمدت على إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (Mohd Jamal, Noriza,2014). والتي تعني تجاوز الحدود التنظيمية بين الشركات المكونة لسلسلة التوريد بما يؤدي إلى تحسين أداء السلسلة وتعظيم ربحيتها من خلال برامج خفض التكلفة خلال دورة حياة السلسلة، فأطراف المسلسلة في حاجة إلى الشفافية في الكشف

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

عن بيانات وهياكل التكاليف في ظل علاقة الشراكة حتى يتسنى لهم القيام بجهود خفض التكلفة من خلال الإدارة المشتركة للأنشطة والعمليات وتقديم الدعم البيئي . ( Cooper and Slagmulder ,2004). بينما أشار (Fnyard ., ٢٠١٢) إلى أنها تقوم على التكامل بين تحليل سلسلة القيمة البيئية وتحليل مسببات التكلفة الداخلية ، وذلك من خلال التركيز على إدارة تكاليف الأنشطة التي تؤثر على الشركة وشركائها في سلسلة التوريد.

ويرى كلا من (Coad and Cullen ,٢٠٠٦) أنها عملية إدارة التكلفة على نطاق واسع يمتد خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، حيث تستخدم البيانات التكاليفية في وضع الأهداف الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق مزايا تنافسية مستدامة للمنشأة.

وتشير الباحثة إلى أن مفهوم نظام إدارة التكلفة البيئية (IOCM) عبارة عن الجهود المنسقة والمتكاملة للمشتريين والمجهزين من أجل تخفيض التكاليف، وقد أطلق العديد من الباحثين عدة مصطلحات على إدارة التكلفة البيئية بانها عوامل التأثير، التسهيل والتوسط والتنسيق والحوكمة ومراقبة النتائج والتعاون بين مجموعة الشركات في سلسلة التوريد.

وترى الباحثة أنه في ضوء المفاهيم السابقة يتضح لنا أن الهدف من إدارة التكلفة البيئية هو تحسين الوضع الاستراتيجي للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد ، والاستفادة من مزاياها في تحسين عوامل النجاح المتمثلة في الجودة والتكلفة والابتكار وذلك بإدارة كلا من التكاليف التي تحدث داخل حدود الشركة والتكاليف التي تحدث خارج حدودها التنظيمية من خلال التعاون وتبادل المعلومات بين أعضاء السلسلة لتحسين ورفع كفاءة العمليات المتداخلة بينهم وفي تصميم المنتج النهائي. وتؤكد الباحثة على أن إدارة التكلفة تعتبر بين الشركات بمثابة طريقة رئيسية لضمان تحقيق الكفاءة والقدرة التنافسية لشبكة التوريد، وبموجب ذلك يتم الكشف عن بيانات التكاليف بصورة رئيسية لتسهيل تطبيق إدارة التكلفة البيئية.

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

٥- دور نظام إدارة التكلفة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد :  
ظهرت سلاسل التوريد بسبب قيد التكلفة الذي يمكن من خلاله تحقيق ما ترغب الشركة فيه، وإمكانية الاستفادة من الفرص الخارجية نتيجة للعلاقة بين الشركة وعملائها ومورديها، وذلك لأن سلاسل التوريد تتعلق بإدارة تدفق المعلومات والمواد والخدمات والأموال عبر أي نشاط بالطريقة التي تعظم فعالية العمليات De (Faria, et al. 2013). وتعد زيادة القدرة التنافسية ما هي إلا مردود إيجابي لمجهودات خفض التكلفة، ويتوقف نجاح هذه المجهودات على تضافر الجهود بين الشركات التي تشترك في شبكة الأعمال مما يتطلب ضرورة تحقيق التعاون والتنسيق فيما بينها بما يضمن امتداد برامج خفض التكلفة إلى خارج الحدود التنظيمية للشركة تأكيداً على حقيقة مفادها أن خفض التكلفة للوصول إلي المستويات التنافسية لا يمكن النظر إليه فقط من منظور داخلي، وإنما يجب أن تعدد لتشمل البيئة الخارجية بهدف تصيد فرص خفض التكلفة. (Kastberg, G. and Lagström, C. 2019)

#### ١/٥ : مفهوم سلسلة التوريد

تؤدي العلاقات المتشابكة بين مجموعة من المنشآت إلى وجود مرونة في العمل داخل المجموعة وتساعد كل منشأة فردية على التكيف مع باقي منشآت المجموعة، كما تساعد في تقديم إستراتيجية ورؤية تسويقية جديدة وتمكن من التفاعل بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد من خلال تبادل المعلومات والخبرات دون المساس باستقلال كل منشأة يتطلب فهم العلاقات التشابكية بين مجموعة المنشآت . Holweg (al, .,et,2005) وذلك يتطلب فهم العلاقات التشابكية بين مجموعة المنشآت.

ويرتبط مفهوم سلسلة التوريد (Chen,2001) بعولمة الأسواق فقد أصبح نجاح العديد من المنشآت مرتبط بمدى قدرتها على إحداث تغييرات بعملياتها ومنتجاتها لمقابلة طلبات العملاء المتزايدة بمجالات تحسين الجودة ، الإلتزام بمواعيد التسليم وتخفيض التكلفة، ومن ثم فلم تفقد جهود إمكانيات المنشأة والتي تقتصر على تحسين أنشطتها الداخلية عالية الصمود أمام تلك البيئة التنافسية التي تتصف بديناميكية

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

التغيير، ومن ثم امتدت جهود التحسين خارج إطار الحدود التنظيمية للمنشأة، مما استدعى أهمية التنسيق صعوداً وهبوطاً بين أنشطة المنشأة الداخلية والأنشطة المشتركة بين المنشأة والأطراف الخارجية والتي تتمثل في الموردين والعملاء من خلال ما يسمى بسلسلة التوريد والتي تمثل كيان واحد، يتميز بالمرونة، سرعة الاستجابة لطلبات العميل، تدنية التكلفة اقل قدر ممكن مقارنة بالمنشأة المتكاملة والتي تعتمد على وفورات الحجم المتولدة من الإنتاج بكميات كبيرة والذي قد يصف في تعريفه في ضوء قصر دورة حياة المنتجات وتغير تفضيلات العملاء .

#### ٢/٥ : الهدف من إدارة سلسلة التوريد

- تقديم منتجات وخدمات متميزة للعميل والأطراف الأخرى ذات الصلة، ودعم القدرة التنافسية لسلسلة التوريد.

- يجب أن يشمل مفهوم إدارة سلسلة التوريد وظائف التخطيط والتنسيق والتعاون بين الأعضاء بهدف تسهيل التكامل بين الأنشطة داخل وخارج الشركات المشاركة في سلسلة التوريد. (Jack, E.P. and Powers, T.L. 2015)

- يجب ألا يقتصر التكامل بين الشركات في سلسلة التوريد على الأنشطة فقط بل يجب أن يمتد التكامل بين الشركات في السلسلة ليشمل الموارد المستثمرة في الأنشطة حيث يؤثر استخدام تلك الموارد على درجة كفاية وفعالية أداء سلسلة التوريد. (Lee, C.H. and Ha, B.C. 2018)

#### ٣/٥ : العلاقة بين نظام إدارة التكلفة البيئية وسلسلة التوريد

تتعاضد أهمية إدارة التكاليف البيئية، إستناداً لإعتماد معظم المنشآت على تعهيد جزء كبير من أنشطتها التي تضيف قيمة للمنتج النهائي لموردين خارجيين، وتستهدف إدارة التكاليف البيئية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة على امتداد السلسلة، من خلال الإدارة الإستباقية الوقائية للتكاليف ، التأثير على هياكل وسلوك التكلفة عبر الحدود التنظيمية لمنشآت للسلسلة، وحتى تتأتى الفعالية المرجوة منها في بيئة شديدة التنافسية (Alenius, E; Lind, J.. 2015).

أن العلاقة بين نظام إدارة التكلفة البيئية وسلسلة التوريد مفهوما حديثا نسبيا يساهم في توفير المعلومات اللازمة لتوجيه التكلفة الوجهة الصحيحة والمرجوة منها، بهدف تخفيض الهدر والإنفاق غير الصحيح للتكلفة، وبذلك فهي تعتبر رقابة وقائية على التكاليف وأوجه إنفاقها، (Kajüter, P “Proactive,2002) إذ تعمل على الرقابة على التكاليف قبل إنفاقها، وتأخذ أساليب إدارة التكلفة دورا هاما في تنظيم التعاون بين الموردين والمشتريين لتطوير الموقف التنافسي؛ وذلك من خلال إشراك أعضاء سلسلة التوريد في تخفيض تكاليف المنتج ومكوناته دون التأثير في جودة وأداء المنتج النهائي، أن تحسين الموقف التنافسي لأي شركة مرهون بمدى قدرتها على خفض التكلفة، وخفض التكلفة مرهون بمدى قدرتها على تحقيق التعاون والتنسيق بين الموردين والعلاء، وتحقيق التعاون والتنسيق بين الموردين والعلاء مرهون بوجود نظام متكامل لإدارة التكلفة. فالأمر يتطلب أن تمتد برامج خفض التكلفة إلى ما وراء الحدود التنظيمية للشركة. (Park, C. and Lee, H,2018)

وترى الباحثة أن الفكرة الأساسية من علاقة إدارة التكاليف البيئية بسلسلة التوريد هو إمتداد منهج إدارة التكلفة ليشمل سلسلة التوريد التي تتضمن تجاوز الحدود التنظيمية، مما يستدعي النظر إلى سلسلة الإمداد على أنها وحدة متكاملة -على الرغم من تمتع كل وحدة باستقلاليته التامة -تتدفق خلالها التكلفة من أدنى السلسلة إلى أعلاها، وصولا إلى المنتج الأخير دون وجود أي حواجز تعيق هذا التدفق، وبالتالي يتطلب أن تتم إدارة تكاليف سلسلة الإمداد لضمان تخفيضها ، وهذا ما أشار إليه (Seal, W.B., Cullen,2015) بقوله: "إن تطبيق نظم إدارة تكاليف سلسلة التوريد يحث أعضاء سلسلة التوريد على تبادل معلومات التكلفة ضمن روابط تحكمها التعاون والثقة، تؤدي بالضرورة إلى تطوير وتحديث طرق وأساليب الإنتاج ، على اعتبار أن تبادل معلومات التكلفة تلعب دورا أساسيا في عبور الحدود التنظيمية.

٤/٥ : أهمية تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد وتحقيق الميزة التنافسية:

- تمثل إدارة التكلفة البيئية إطارا عاما بتنظم فيه تطبيق العديد من أدوات إدارة التكلفة



إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

التي تتوافق مع مفاهيم بيئة الإنتاج الحديث، والتي تهدف إلى توفير معلومات دقيقة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية، بما يؤدي إلى تخفيض الوقت والتكلفة والتخلص من الفاقد والتحسين المستمر، ومن ثم خلق قيمة للعميل وبالتالي زيادة الربحية لمنشآت سلسلة التوريد. (Liu, F.H. and Huang, T.L,2018)

-تعد إدارة التكلفة البيئية وسيلة لمراقبة الأنشطة الخارجية وزيادة كفاءة سلسلة التوريد، وتحقق العديد من المزايا لأعضاء شبكات الأعمال تتمثل في تحقيق وفر في التكاليف ودعم القدرة التنافسية وبناء علاقات توريد طويلة الأجل.

- تطبيق آليات إدارة التكلفة البيئية ممكنة بشكل محدود بدون الكشف عن بيانات التكلفة، ولكن الآليات الأكثر تطوراً والتي تقدم امكانيات أكثر وأعلى لتخفيض التكاليف تقوم محاسبة السجلات المفتوحة بدور هام في تحقيقها .

- يمكن نظام إدارة التكلفة بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد من تبادل المعلومات وتوحيد جهود خفض التكلفة وتعزيز الموقف التنافسي لسلسلة التوريد ككل، الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي (Kulmala, 2004). وتحسين كفاءة

بهدف نظام إدارة التكلفة البيئية إلى التأكد من سلامة وتحسين الأداء ، وذلك من خلال رقابة الأداء لدى الشركة الموردة، ومناقشة الإتفاق والاستثمار في المستقبل بما يعمل على خلق روح التعاون بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة.

-تساعد إدارة التكلفة البيئية على تخفيض درجة عدم تناظر المعلومات بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة خاصة، بما يتعلق بالموارد الخارجية وتحديد أو تغيير المواصفات، حيث يتم إدارة التكلفة البيئية عندما يسبب عدم تناظر المعلومات لدى الشركة المشتريّة إلى طلب مواصفات من الشركة الموردة قد لا تستطيع الأخره مقابلتها في ظل سعيها إلى تحقيق أرباح مقبولة.

## ٦- الإطار المقترح

توضح الباحثة من خلال الإطار المقترح التكامل بين نظام التكاليف المستهدفة المسلسلة ونظام التكلفة على أساس النشاط ونظام السجلات المفتوحة من أجل تحقيق الميزة التنافسية في جميع المنشآت داخل سلسلة التوريد مما يزيد من الأرباح الكلية لمنشآت سلسلة التوريد وزيادة قدرتها التنافسية. حيث يتضح من الإطار المقترح أن إجراء تكامل بين نظام التكاليف المستهدفة المسلسلة ونظام التكلفة على أساس النشاط ونظام السجلات المفتوحة يؤدي إلى ضرورة التأثير على التكاليف التي تحدث خارج حدود المنشأة مما يتطلب التعرف على العلاقات التنظيمية المتداخلة بين مجموعة المنشآت التي تشكل سلسلة التوريد ، وتكامل النظم الثلاثة سوف يحسن من أداء كل من سلسلة القيمة داخل كل منشأة وسلسلة التوريد لمجموعة المنشآت مما يؤثر في التكاليف بالخفض ومن ثم زيادة ربحية جميع المنشآت داخل السلسلة مما يساعد في تعزيز القدرة التنافسية لكل منشأة داخل السلسلة .

### ١/٦ : مقومات الإطار المقترح

١/١/٦: الثقة والالتزام المتبادل بين أطراف علاقة الشراكة، وتشير الثقة في العلاقة إلى التوقع الإيجابي بأن لا يقوم الطرف الآخر بأي فعل انتهازي من خلال الأفعال ، والقرارات وللتقنة عدة أبعاد تتمثل في النزاهة والتي تشير إلى المصداقية ، والأمانة والكفاءة والتي تشمل المهارات والمعرفة التي يملكها الطرف الآخر والاتساق والتي تعني مدى الموثوقية والاعتمادية على الطرف الآخر والولاء والتي تعني الرغبة في المحافظة على العلاقة مع الطرف الآخر والصراحة،(Robbins and Just, ٢٠١٣) وتساعد الثقة على التغلب على بعض الصعوبات المتبادلة داخل السلسلة مثل تعارض المصالح والربحية إلى أحد الأطراف من خلال التأثير على المشاركة في المخاطر والمنافع وزيادة الاطمئنان وتطوير الروابط المشتركة والمحافظة على الاستقرار على المدى الطويل في سلسلة التوريد وفتح قنوات الاتصال. بما يؤدي إلى تعزيز أداء سلسلة التوريد وزيادة ولاء ورضا العملاء.(Yeung et al, 2009).

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

٢/١/٦: الالتزام بضرورة أن توضح الشركة المشتري للشركة المورد أن الكشف عن بيانات التكلفة من جانبها أمر ضروري لتحقيق المنافع المشتركة بين أطراف السلسلة، ويجب أن تدرك كل الشركات في سلسلة التوريد مدى دقة وإمكانية الاعتماد على المعلومات الناتجة من الشركات الأخرى حتى يتسنى تبادل المعلومات المشتركة (Lee ,et al ,2010).

٣/١/٦ : جودة أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات محل علاقة التعادل من ناحية تركيزها على قياس التكلفة متعدد الأبعاد، وعلى تخطيط التكلفة والرقابة عليها، ودعمها لقرارات الأعمال الرئيسية .

٤/١/٦ : المشاركة في إقسام تتالح الجهود المشتركة من تحقيق وفورات تكاليفية في ضوء مدي مساهمة كل عضو من أعضاء السلسلة في تحقيق تلك النتائج وفقا للاتفاقيات المسبقة.

٥/١/٦ : ضرورة وجود عدة أساليب ملائمة لإدارة التكلفة البيئية .

٢/٦ : الهيكل العام للإطار المقترح

١/٢/٦ : نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة (CTC) Chained Target Costing

١/١/٢/٦ : مفهوم نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة

أن نظم التكاليف المستهدفة المسلسلة (CTC) ما هي إلا نظم التكاليف المستهدفة التي تطبق في مجموعة المنشآت داخل سلسلة التوريد طبقا لإستراتيجية موحدة أو متقاربة بحيث أن كل نظام داخل كل منشأة سوف يحدث تأثيرا ملحوظا علي خفض التكاليف لديها وفي نفس الوقت سوف يؤثر علي نظم التكاليف المستهدفة داخل باقى سلسلة التوريد (خطاب، ٢٠١٦)

تظهر أهمية نظام التكاليف المستهدفة (TC) عندما تربط داخل سلسلة من المنشآت التي تطبق نفس تلك النظم، حيث يتم إنشاء نظم التكاليف المستهدفة المسلسلة بين منشأتين أو أكثر، فنظام التكلفة المستهدفة المسلسل بين منشأتين يظهر عندما

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

تصبح مخرجات نظام التكلفة المستهدفة للمنشأة المشتريّة مدخلات لنظام التكلفة المستهدفة للمنشأة البائعة، حيث تعتمد مكونات نظام التكلفة المستهدفة لدى منشأة المورد على أسعار البيع القائمة على نظام التكلفة الموجه بالسوق الذي يطبق في نظام التكلفة المستهدفة لدى منشأة المورد لضبط التكاليف المسموح بها لمجموعة من المكونات (Cooper, R., and T. Yoshikawa, 2003).

ترى الباحثة أن نظم التكاليف المستهدفة المسلسلة هي نظم التكاليف المستهدفة الموجودة في مجموعة المنشآت داخل سلسلة التوريد طبقاً لإستراتيجية موحدة ، حيث أن كل نظام تكلفة مستهدفة داخل كل منشأة سوف يحدث تأثيراً ملحوظاً على خفض التكاليف لديها (سلسلة القيمة)

دور نظام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة في تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد

- تتمثل المنفعة الأساسية من نظم التكلفة المستهدفة المسلسلة في نقل ضغوط المنافسة التي تواجه المنشأة الرئيسية المنشآت التالية لها بالسلسلة من خلال تحديد مواصفات الوظائف ومستويات الجودة للأجزاء من جانب المنشأة الرئيسية، بالإضافة لتحديد سعر الشراء لتلك الأجزاء ويترتب على تفعيل تلك الآلية توافر حافز قوى لسلسلة التوريد بالكامل لتصبح أكثر كفاءة وبمعدل يتناسب مع جانب الطلب من جانب السوق، وتستهدف تلك الآلية تخفيض التكلفة من جانب كل منشأة بالسلسلة بمعدل تمكن جميع المنشآت بالسلسلة من تحقيق مستوى ربحية ملائم (2015 , Fredriksson, A. and Liljestrang).

- تنشأ ممارسات إدارة التكلفة البيئية من خلال التعامل بين منشأة المشتري ومنشأة البائع، ويتكرر الأمر عندما تصبح منشأة المورد بالمستوى الأول (المشتري) عند تفاعلها بمنشأة المورد بالمستوى الثاني (البائع) وهكذا على إمتداد سلسلة التوريد ويرتبط قبول المورد الدخول بعلاقة شراكة مع المنشأة المصنعة أو المشتريّة في

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

إطار التكلفة المستهدفة المسلسلة في ضوء درجة الإعتماد المتبادل لكل منهما على الآخر.

( Xue, J., Yuan, H. and Geng, Z. 2018),

٢/٢/٦ : نظام التكلفة على أساس النشاط ( ABC ) Activity - Baseel Casting  
١/٢/٢/٦ : مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط

يعرف نظام التكاليف على أنه تلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة (Horngren, C.T., Dater, S.M, 2006).

ويعرف أيضاً بأنه ذلك النظام الذي يركز على تقسيم المؤسسة إلى عدد من الأنشطة الفرعية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي وهو أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الثقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجتمعات التكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتحميل تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى المنتجات، بما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات .

( Rawlins, J.M., De Lange, W.J. and Fraser,) G.C.2018),.

وتشير الباحثة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.

٢/٢/٢/٦ : دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد :

- أن الإعتماد على معلومات غير دقيقة عن تكلفة المنتجات وبالتالي ربحيتها، قد يعرض منشآت سلسلة التوريد للمخاطر ، ويساهم نظام التكلفة على أساس النشاط في تقدير كمية الموارد التي تتلقاها الأنشطة المختلفة، وتزايد أهمية استخدام ذلك النظام في ضوء:

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

- تغير هيكل التكلفة المنشآت الصناعية في العصر الحالي وتزايد نسبة التكاليف غير المباشرة الإضافية والمرتبطة بالأنشطة التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات والناجئة عن تعقد وتنوع المنتجات والعمليات التشغيلية .

- عند ارتباط المنشأة الرئيسية بعملياتها ومورديها في إطار سلسلة التوريد يبرز نوع آخر من التكاليف الإضافية وهو تكلفة الصفقات *Trasilction Costs* والتي تنشأ من كافة أنشطة الإتصال والتنسيق فيما بين المنشآت على إمتداد السلسلة سواء بجانب الموردين أو العملاء ، ويغرض إدارة علاقات السلسلة، وإدارة تكاليف الصفقات الناشئة عنها وإخضاعها للرقابة، يجب توافر معلومات عن تكلفة أداء تلك المعاملات، والتي يتم توفيرها إستنادا للجهود المشتركة لتطوير نظام التبادل المعلومات إلكترونيا على سبيل المثال قد يزيد من تكلفة الإستثمارات والتي تمثل أحد أنواع تكاليف الصفقات، وفي المقابل قد ينتج عنه إنخفاض بتكلفة أنشطة معالجة أوامر الشراء من الموردين، ومعالجة أوامر البيع للعميل ومن ثم إنخفاض التكاليف الغير مباشرة أو الإضافية والتي تمثل تكاليف على أساس الأنشطة والخاصة بكل منشأة بالسلسلة.

( Gulhach , et al,2002 )

- كما أن إتباع نظم إدارة الجودة الشاملة من جانب منشأة المورد قد يزيد من تكلفة إستثمارات المورد والتي تمثل أحد أنواع تكلفة الصفقات إلا أنه في المقابل قد ينتج عنه إنخفاض بتكلفة أنشطة الفحص وإعادة التشغيل والتالف والتي تمثل تكاليف إضافية / تكاليف على أساس الأنشطة بكل من منشأة المورد والمنشأة الرئيسية .

ومن ثم فإستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط قد يتيح توفير بيانات تكاليفية دقيقة عن أداء الأنشطة والعمليات على امتداد السلسلة، والتي تمثل مدخلات لنظام إدارة التكلفة على أساس النشاط بهدف تحليل تلك البيانات اعتمادا على مسييات التكلفة المختلفة سواء الخاصة بالتكاليف الإضافية على مستوى الأنشطة بكل منشأة وتلك المرتبطة بالصفقات والمعاملات الناتجة عن علاقات التفاعل فيما بين منشآت السلسلة. لتعزيز كفاءة وفعالية الأداء من خلال مساعدة المنشآت في رسم صورة واضحة تحدد

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

أين يتم إستهلاك الموارد وكيف تخلق القيمة للعميل، فتعدد مسببات التكلفة يتيح إمكانية تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة، و تحديد تلك الأنشطة التي لاتضيف قيمة والتي يجب تخفيضها أو استبعادها ، تفهم علاقات السبب والنتيجة بين التكلفة وحجم الطلب على الأنشطة الأداء العمليات المختلفة، مما يساهم في تحديد فرص تحسين الأداء على امتداد السلسلة، سواء بمجالات (Askarany, et al,2010) تخفيض التكلفة، تخفيض زمن الإنجاز، تعزيز مستويات الجودة، مساعدة متخذي القرارات سواء بجانب المصممين أو مدير الإنتاج على تحديد الأثار الإقتصادية لكل من بدائل مكونات المنتج، أو التعديلات بعمليات التشغيل، والتي تظهر أهميتها عند المفاضلة بين بدائل تصميم المنتجات.

٣/٢/٦: محاسبة السجلات المفتوحة (OBA) Open-Book Accounting  
تعد محاسبة السجلات المفتوحة من الأدوات المستخدمة في مجال المحاسبة الإدارية المتعلقة بإدارة سلسلة التوريد وهي تعتمد بصفة أساسية على تبادل بيانات التكلفة الخاصة. (Fliegner,2015) بعمليات كل شركة داخل سلسلة التوريد  
١/٣/٢/٦ : مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة

تعرف محاسبة السجلات المفتوحة بأنها كشف منظم ومناقشة البيانات التكاليف بين الشركات المتعاونة في سلسلة التوريد، وأمر لا غنى عنه للكشف عن أي فرص لخفض التكلفة والتي تصبح ممكنة من خلال الجهود المشتركة لمختلف الشركات في إطار علاقات الشراكة بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة (٢٠١١ et al., Moller).

كما تعرف محاسبة السجلات المفتوحة بأنها استراتيجية تساعد على تعاون الأعضاء داخل شبكة الأعمال وتساعد بيانات التكاليف المفصح عنها في عملية تدفق المنتجات والخدمات بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال. (Alenius., ٢٠١٦).

وتعرف محاسبة السجلات المفتوحة بأنها استراتيجية للتعاون بين الشركات في سلسلة التوريد وتقوم على الثقة والإحترام المتبادل بما يساهم في توفير معلومات تعدل

من تدفق المنتجات أو الخدمات بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد بما يحقق لها منافع أكبر منه في حالة عملها بشكل مستقل. (Fliegner, W., 2015).

وتعرف الباحثة نظام محاسبة السجلات المفتوحة بأنها أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين الشركة الموردة والشركة المشترية فيسمح هذا الأسلوب للشركة المشترية أن تدعم الشركة الموردة في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات وتساعد الشركة الموردة الشركة المشترية في تخفيض التكلفة من خلال الكشف عن البيانات المرتبطة بها .

٢/٣/٢/٦ : دور محاسبة السجلات المفتوحة في تفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية :

- يقوم نظام محاسبة السجلات بالتغلب على مشكلة نقص معلومات التكاليف، فأسعار التوريد ما هي إلا تكاليف المواد الأولية بالنسبة للشركة المشترية، وهي تحكم تكاليف مكونات المنتج ، إضافة إلى تكاليف عمليات التشغيل التي تمت لدى الشركات الموردة (Mouritsen , et al .,2001).

- يستخدم نظام محاسبة السجلات كأداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة، حيث يمد الشركة المشترية بمعلومات عن عمليات الإنتاج وهيكل التكاليف لدى الشركات الموردة وإعادة تصميم عمليات الإنتاج والتوزيع الخاصة بهم.

- كما تمكن محاسبة السجلات المفتوحة الشركات الموردة من المشاركة في إعادة تصميم المنتج سواء لتحسين جودته أو وظائفه أو لتخفيض تكلفته، (عبيد الله ٢٠١٠).

-محاسبة السجلات المفتوحة تعد وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين الشركات الموردة والشركات المشترية ، وتجنب المخاطر المحتملة في نفس الوقت.( Asmlal and Nilsson,2008).

- في ضوء تركيز معظم المنشآت على أداء الأنشطة التي تتميز في أدواتها بميزة تنافسية، تزايد الاعتماد على الموردين في توريد جزء كبير من القيمة المضافة جراء التوسع في إستراتيجية التعاقد، ومن ثم تزايدت الحاجة من جانب المنشآت المصنعة



إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

معرفة كفاءة عمليات التصنيع لضمان كفاءة سلسلة التوريد ككل (Sadeghi , 2014) and Iakar).

- محاسبة السجلات المفتوحة تمثل الأساس لتفعيل تحليل سلاسل القيمة وأدوات إدارة التكلفة البيئية الأخرى سعياً نحو تعزيز كفاءة السلسلة وذلك بخلق القيمة وإبرار فرص تحقيق الوفورات التكاليفية (Ghatebi, M., Ramezani, 2013).

- تساهم محاسبة السجلات المفتوحة في الرقابة على حسابات تكاليف الشركات الموردة بهدف تحديد السعر المناسب للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل.

- تعد محاسبة السجلات المفتوحة أحد الطرق الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة الشركة الموردة والشركة المشتريّة من أجل تحسين الأداء ورقاية الأداء لدى الشركة الموردة .

- تعبر محاسبة السجلات المفتوحة عن الإفصاح المنظم لمعلومات التكاليف خلال سلسلة التوريد بهدف تسهيل التعاون بين أعضاء السلسلة، وكذا خفض التكاليف والتحكم في أسعار المنتجات والخدمات على مستوى سلسلة التوريد .

- تهتم محاسبة السجلات المفتوحة بتبادل معلومات التكلفة بين الشركات الموردة والشركات المشتريّة بالإفصاح عن بيانات التكاليف والبيانات الأخرى التي تنتجها النظم المحاسبية للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد. (Mohd Jamal and Tayles, 2014)

يتضح من الإطار المقترح الذي أقترحته الباحثة أن إجراء تكامل بين نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط ونظام السجلات المفتوحة سوف يحسن من أداء وكفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية بما يقوم عليه من ضرورة التأثير على التكاليف التي تحدث خارج حدود المنشأة مما يؤدي إلى تحسين أداء كل من سلسلة القيمة داخل كل منشأة وسلسلة التوريد لمجموعة المنشآت مما يؤثر على التكاليف

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

بالخفض ومن ثم زيادة ربحية جميع المنشآت داخل سلسلة التوريد مما يساعد في زيادة القدرة التنافسية لكل منشأة داخل السلسلة .

## ٧- الدراسة الميدانية

### ١/٧ : هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى استطلاع لبيئة الأعمال الصناعية المصرية لمدى أهمية اختيار وتحفيز الشركة الموردة نحو الكشف عن بيانات التكلفة بما يؤدي إلى تفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية، وذلك في ضوء البيانات التي توافرت للباحثة، والتي تم تجميعها من خلال قوائم الاستقصاء التي تم توزيعها وتجمعها من مديري الشركات العاملة في مجال الصناعة ، وتوضح الدراسة ما إذا كان هناك دور للإطار المقترح التي أفترضته الباحثة في تحقيق الميزة التنافسية لهذه الشركات بما يساعد على تحسين أدائها في الأجل الطويل وتدعيم وضعها التنافسي .

### ٢/٧ : أساليب جمع البيانات

١/٢/٧ : قائمة الاستقصاء كأداة لجميع البيانات اللازمة لتحقيق الهدف العام للبحث، حيث صممت قائمة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسي من أجل تحديد إجابات أفراد عينة البحث بحيث تشير الدرجة (٥) الى موافق جده، والدرجة (٤) الى موافق، والدرجة (٣) الي الرأي المحايد، والدرجة (٢) الى غير موافق، والدرجة (١) الي غير موافق جدا. مع التركيز على تنوع الأسئلة.

٢/٢/٧ : أسلوب المقابلة الشخصية لضمان سلامة وفهم المتلقين لقوائم الاستقصاء موضوع الدراسة، مقزى الأسئلة، وضمان سلامة الردود واشتملت فقرات قائمة الاستقصاء على أربعة أقسام رئيسية:

القسم الأول أثر تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد، بينما تضمن القسم الثاني بيان أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية بينما تناول القسم الثالث أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

النشاط على تفعيل إدارة التكلفة البيئية ، وتناول القسم الرابع أثر تطبيق نظام السجلات المفتوحة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية .  
٣/٧ : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الشركات الصناعية المصرية ، واشتملت عينة الدراسة على ١٠ منشآت تعمل في الصناعة في السادس من أكتوبر والعاشر من رمضان ، وقد تم توزيع ١٠٠ استمارة استقصاء على الشركات محل الدراسة، حيث تم توزيع الاستمارات على العاملين بالإدارات والأقسام المالية وأقسام التكاليف، وأمكن الوصول إليهم لعمل مقابلة شخصية للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستقصاء كمرحلة أولى ، وقد تمثل مجتمع الدراسة في مديري العموم والمديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية في البيئة المصرية وقد تم اختيار عينة حكمية قوامها ٧٠ مفردة ، بياناتها موضحة في الجدول رقم (١) التالي :

### جدول رقم (١)

#### بيان بعينة الدراسة والردود المستلمة ونسبتها المئوية

الفئة	عدد الاستمارات المرسله	عدد الاستمارات المستلمه	نسبة الاستمارات المستلمه إلى المرسله
مدير عام	١٠	٧	٧٠%
مدير مالي	٢٠	١٥	٧٥%
محاسب تكاليف	٤٠	٣٥	٨٧.٥%
محاسب مالي	٣٠	٢٥	٨٣.٣٣%
الإجمالي	١٠٠	٨٢	٨٢%

#### ٤/٧ : أسلوب تحليل البيانات

اعتمد البحث على حرمة البرامج الإحصائية (٢٠) SPSS Varana تحليل البيانات التي أمكن تجميعها من استمارات الاستقصاء لتحقيق أهداف البحث من خلال استخدام الاختبارات الآتية:

## ١- اختبار تحليل المصادقية

يتم استخدام هذا الاختبار عن طريق استخدام اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة الاستقصاء كطريقة ثانية لقياس الثبات.

٢- تحليل الانحدار لاختبار فروض الدراسة.

٥/٧ : أداة الدراسة

١/٥/٧ : ثبات قائمة استقصاء

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة استقصاء كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (٢) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحث على استخدام قائمة استقصاء ، وقد تحققت الباحث من ثبات قائمة استقصاء الدراسة من خلال استخدام اختبار معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة استقصاء ، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (٢) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة استقصاء .

المجال الأول : أثر تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

المجال الثاني : أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

المجال الثالث : أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

المجال الرابع: أثر تطبيق نظام السجلات المفتوحة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

## جدول رقم (٢) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات قائمة الأستقصاء

معامل ألفا	المجالات	مسلسل
٠.٦٥٨	أثر تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.	١
٠.٦٧٢	أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.	٢
٠.٧٤٧	أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.	٣
٠.٧٢٥	أثر تطبيق نظام السجلات المفتوحة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.	٤

يوضح الجدول رقم (٢) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مقبولة لكل مجال من مجالات قائمة أستقصاء وتتراوح بين ٠.٦٥٨ – ٠.٧٤٧ وتعد القيمة مقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ إذا كانت ٦٠ % فأكثر ، أما إذا كانت أقل من ذلك فتعد ضعيفة ، ومن خلال نتائج اختبار ألفا كرونباخ نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ هي 68.9 % وهذا يعنى أن معامل الثبات مقبول. وتكون قائمة الأستقصاء في صورتها النهائية كما هي في الملاحق. وبذلك تكون الباحثه قد تأكدت من صدق وثبات قائمة أستقصاء الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة قائمة أستقصاء وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها .

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

## ٦/٧ : تحليل وتفسير مجالات الدراسة

### جدول رقم (٣)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الأول  
أثر تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة  
التوريد

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
4	0.000	79.21	3.96	يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تدعيم سرعة الاستجابة	1
1	0.000	82.8	4.12	يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تحسين مستويات الجودة	2
2	0.000	82.4	4.10	يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تحسين مؤشرات الربحية	3
3	0.000	79.6	3.98	يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تخفيض التكلفة	4
4	0.017	68.4	3.42	يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تدعيم مستوى الابتكارية لمنشآت سلسلة التوريد.	5

من جدول رقم (٣) يتبين أن :

-المتوسط الحسابي للفقرة الثانية 4.12 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة ، مما يدل على أن تطبيق تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.  
-المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 3.42 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

68.4 % وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.017 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية يؤدي إلى تدعيم مستوى الابتكارية لمنشآت سلسلة التوريد.

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.82 و المتوسط الحسابي النسبي يساوي 68.4 %، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.017 ، لذلك يعتبر مجال أثر تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $a = 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي قبول الفرض الأول بأن هناك أثر لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت .

#### جدول رقم (٤)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الثاني  
أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية  
لمنشآت سلسلة التوريد.

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
5	0.000	79.21	3.96	يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى تخفيض الضغوط التنافسية التي تواجه المنشأة الرئيسية للموردين من خلال تحديد مواصفات الوظائف ومستويات الجودة للأجزاء وكذلك تحديد سعر الشراء لها .	1

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

3	0.000	80.12	3.97	يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى التفاوض بشأن المفاضلة بين الوظائف والجودة لاجزاء المنتج فيما بين المنشأة الرئيسية ومورديها في سبيل تحقيق التكلفة المستهدفة .	2
1	0.000	82.8	4.14	يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى توزيع أهداف خفض التكلفة بين المنشأة ومورديها وعملائها على أساس الأنشطة الى تحديد المسؤولية عن خفض التكلفة .	3
2	0.000	82.4	4.12	يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى اعتماد الموردين على نظام تكاليف المنشأة الرئيسية وايضا العملاء في تحديد أسعار بيع المكونات لتنسيق جهود خفض التكلفة .	4
6	0.017	73.4	3.52	يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى قدرة المنشأة الرئيسية في تخفيض التكاليف للحدود التنافسية إذا تعاونت ونسقت أنشطتها فيما بين العملاء والموردين .	5
4	0.000	76.4	3.82	يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى العمل بمبدأ الشراكة بين المنشأة ومورديها وعملائها مما يؤدي إلى تحسين الربحية لمنشآت سلسلة التوريد بشكل أفضل من العمل بشكل منفرد .	6

من جدول رقم (٤) يتبين أن :

-المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة 4.14 (الدرجة الكلية من 5 ) أى أن المتوسط الحسابي النسبي يساوى 82.8 % وأن القيمة الاحتمالية تساوى 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد



إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة ، مما يدل على أن استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة يؤدي إلى توزيع أهداف خفض التكلفة بين المنشأة ومورديها وعملائها مما يؤدي إلى تحسين الربحية لمنشآت سلسلة التوريد بشكل أفضل من العمل بشكل منفرد .  
-المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 3.52 أى أن المتوسط الحسابي النسبي

يساوي

73.4 % وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.017 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى قدرة المنشأة الرئيسية فى تخفيض التكاليف للحدود التنافسية إذا تعاونت ونسقت أنشطتها فيما بين العملاء والموردين بدرجة متوسطة .

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.82 و المتوسط الحسابي النسبي يساوي 68.4 %، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.017 ، لذلك يعتبر مجال " أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد. دال إحصائيا عند مستوى دلالة  $a=0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي قبول الفرض الثانى بأن هناك أثر لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

### جدول رقم (٥)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الثالث أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
1	0.000	86.4	4.32	أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى توفير بيانات دقيقة عن تكلفة أداء الأنشطة على امتداد السلسلة مما يساهم في إمكانية إدارة التكلفة بكفاءة وتعزيز المركز التنافسي	1
4	0.000	78	3.92	أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد مسببات التكلفة المرتبطة بأداء الأنشطة المختلفة .	2
3	0.000	84.23	4.12	أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إمكانية توزيع تكاليف المورد على المنتجات المختلفة	3
2	0.000	85.6	4.28	أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد تكلفة خدمة العملاء ومن ثم تحديد ربحيتهم .	4
8	0.736	64.8	3.24	أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إمكانية تحديد التكلفة المرتبطة بكل مورد .	5
5	0.047	69.6	3.48	أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حدوث تغيرات بالعمليات الانتاجية حيث قد يقل أداء نشاط من منشأة لأخرى أكثر كفاءة في أداء ذلك النشاط وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل .	6
6	0.724	65.23	3.32	أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يساهم في توزيع أهداف خفض التكلفة بين المنشأة ومورديها وعملائها على أساس تحليل الأنشطة مما يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن خفض التكلفة.	7

من الجدول رقم ( ٥ ) :

-المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوى 4.32 ( الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 86.4 % وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي إلى توفير بيانات دقيقة عن تكلفة أداء الأنشطة على امتداد السلسلة مما يساهم في إمكانية إدارة التكلفة بكفاءة وتعزيز المركز التنافسي

-المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 3.24 أى أن المتوسط الحسابي النسبي يساوى

64.8 % وأن القيمة الاحتمالية تساوى 0.736 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤدي إلى إمكانية تحديد التكلفة المرتبطة بكل مورد

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوى 3.66 و المتوسط الحسابي النسبي يساوى 73.2 %، وأن القيمة الاحتمالية تساوى 0.000 ، لذلك يعتبر مجال " أثر تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد، دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال ، وبالتالي يمكن قبول الفرض الثالث وهو أن تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط يؤى إلى تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد .

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

### جدول رقم ( ٦ )

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الرابع  
أثر تطبيق المفتوحة على تفعيل نظام السجلات إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة  
التوريد

الترتيب	مستوى الاحتمال	الأهمية النسبية	المتوسط	الفقرة	مسلسل
7	0.043	75.21	3.50	أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى توفير بيانات التكاليف المتاحة لأعضاء سلسلة التوريد .	1
2	0.000	80	4	أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى المشاركة في الأنشطة المتعلقة بالتغيرات في مرحلة تصميم المنتج.	2
1	0.000	82.8	4.14	أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تبادل بيانات التكاليف بين الشركات مما يؤدي إلى تحسين وتطوير المنتج	3
3	0.000	79.56	3.91	أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تبادل المعلومات بين الشركات .	4
5	0.000	75.86	3.60	تساهم محاسبة السجلات المفتوحة في الرقابة على حسابات تكاليف الشركات المورددة بهدف تحديد السعر المناسب للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل.	5

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

4	0.000	75.90	3.62	تعد محاسبة السجلات المفتوحة أحد الطرق الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة الشركة المورد والشركة المشتريّة من أجل تحسين الأداء ورقابة الأداء لدى الشركة المورد.	6
6	0.000	75.50	3.56	تعد محاسبة السجلات المفتوحة إستراتيجية تساعد على تعاون الشركاء داخل شبكة الأعمال وتهدف إلى تحديد العمليات غير المضيّفة للقيمة التي يمكن حذفها بدون أي تأثير سلبي على القيمة التي يتسلمها العميل بل يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضاء العملاء ويمكن القيمة التي يتسلمها العميل بل يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضاء العملاء ويمكن اعتبار محاسبة السجلات المفتوحة أساسا ملائما لإقامة علاقات تعاون في بيانات التكاليف.	7

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 4.14 أى أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.8 % وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد.

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تبادل بيانات التكاليف بين الشركات مما يؤدي الى تحسين وتطوير المنتج.  
-المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 3.50 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي

67.6% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.043 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياذ، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى توفير بيانات التكاليف المتاحة لأعضاء سلسلة التوريد .

-وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.65 و المتوسط الحسابي النسبي يساوي 73% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 ، لذلك يعتبر مجال " أثر تكامل أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة و حوكمة الشركات على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت "دالة إحصائيا عند مستوى دلالة  $a = 0.05$  مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهريا عن درجة الحياذ وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال ، وبالتالي يمكن قبول الفرض الرابع بأن هناك أثر لاستخدام نظام السجلات المفتوحة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد .

٧/٧ :تحليل الانحدار لاختبار فروض الدراسة

١/٧/٧ :أختبار الفرض الأول

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية وتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

يمكن التحقق من ذلك باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطى البسيط لقياس أثر تطبيق نظام التكلفة البيئية كمتغير مستقل على تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد كمتغير تابع وكانت النتائج كالتالى :

الدالة الاحصائية	مستوى المعنوية P	قيمة المحسوبة T	الخطأ المعيارى	معامل الانحدار (B)	
دال		3.875	0.352	1.364	المقدار الثابت
احصائيا	0.036	8.977	0.089	0.520	نظام إدارة التكلفة البيئية
				0.465 = R2	معامل التحديد

أوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث أن معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية والمتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية حيث يبلغ معامل الانحدار 0.520 ، ويبلغ معامل التحديد 0.465 ، مما يعنى قبول الفرض أن تطبيق نظام التكلفة البيئية يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد فى معظم الشركات الصناعية بمستوى ثقة 95% .

#### ٢/٧/٧: اختبار الفرض الثانى

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة وتفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

يمكن التحقق من ذلك باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطى البسيط لقياس أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة كمتغير مستقل على تفعيل ادارة التكلفة البيئية كمتغير تابع وكانت النتائج كالتالى :

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

الدلالة الإحصائية	مستوى المعنوية P	قيمة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار (B)	
دال		3.875	0.338	1.364	المقدار الثابت
احصائيا	0.306	8.977	0.090	0.531	نظام التكلفة المستهدفة
					معامل التحديد $R^2 = 0.422$

أوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث أن معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والمتغير التابع تفعيل إدارة التكلفة البيئية حيث يبلغ معامل الانحدار 0.531، ويبلغ معامل التحديد 0.422، مما يعنى قبول الفرض أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة يؤدي إلى تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد في معظم الشركات الصناعية بمستوى ثقة 95%.

### ٢/٧/٧ : الفرض الثالث:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد. يمكن التحقق من ذلك باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطى البسيط لقياس أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل على تفعيل إدارة التكلفة البيئية كمتغير تابع وكانت النتائج كالتالي :

الدلالة الإحصائية	مستوى المعنوية P	قيمة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار (B)	
دال		5.277	0.377	1.652	المقدار الثابت
احصائيا	0.635	13.577	0.952	0.682	نظام التكلفة على أساس النشاط
					معامل التحديد $R^2 = 0.638$



إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

أوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث أن معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والمتغير التابع تفعيل إدارة التكلفة البيئية حيث يبلغ معامل الانحدار 0.682 ، ويبلغ معامل التحديد 0.638 ، مما يعنى قبول الفرض أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد في معظم الشركات الصناعية بمستوى ثقة 95% .

#### ٣/٧/٧ : الفرض الرابع:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد .

يمكن التحقق من ذلك باستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطى البسيط لقياس أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كمتغير مستقل على تفعيل إدارة التكلفة البيئية كمتغير تابع وكانت النتائج كالتالى :

الدلالة الإحصائية	مستوى المعنوية P	قيمة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار (B)	
دال		3.875	0.362	1.652	المقدار الثابت
احصائيا	0.351	8.977	0.087	0.448	نظام السجلات المفتوحة
				0.650 = R2	معامل التحديد

أوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث أن معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والمتغير التابع تفعيل إدارة التكلفة البيئية حيث يبلغ معامل الانحدار 0.448، ويبلغ معامل التحديد 0.650، وهذا يعنى قبول الفرض أن تطبيق نظام السجلات المفتوحة يؤدي إلى تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد. في معظم الشركات الصناعية بمستوى ثقة 95% .

## ٨- النتائج والتوصيات

### ١/٨ : النتائج

توصلت الباحثة إلى النتائج التالية من خلال الدراسة النظرية:  
- تمثل إدارة التكلفة البيئية إطاراً عاماً بتنظم فيه تطبيق العديد من أدوات إدارة التكلفة التي تتوافق مع مفاهيم بيئة الإنتاج الحديث، بما يؤدي إلي تخفيض الوقت والتكلفة والتخلص من الفاقد والتحسين المستمر، ومن ثم خلق قيمة للعميل وبالتالي زيادة الربحية لمنشآت سلسلة التوريد.

- يظهر دور نظم التكلفة المستهدفة المسلسلة في تفعيل إدارة التكلفة البيئية حيث أنه يوفر حافز قوى لسلسلة التوريد بالكامل لتصبح أكثر كفاءة وبمعدل يتناسب مع جانب الطلب من جانب السوق، وتستهدف تلك الألية تخفيض التكلفة من جانب كل منشأة بالسلسلة بمعدل تمكن جميع المنشآت بالسلسلة من تحقيق مستوى ربحية ملائم..

- أن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تفعيل إدارة التكلفة البيئية حيث أنه قد يتيح توفير بيانات تكاليفية دقيقة عن أداء الأنشطة والعمليات على إمتداد السلسلة، والتي تمثل مدخلات لنظام إدارة التكلفة على أساس النشاط بهدف تحليل تلك البيانات. لتعزيز كفاءة وفعالية الأداء من خلال تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة، و تحديد تلك الأنشطة التي لاتضيف قيمة والتي يجب تخفيضها أو استبعادها.

- إن استخدام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد من خلال الكشف عن بيانات التكلفة، وتحسين كفاءة الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي، وكذلك بناء الثقة في علاقة الشركة المورد والشركة المشتريّة من أجل تحسين الأداء ورقاية الأداء لدى الشركة المورد. وتعزيز الموقف التنافسي لسلسلة التوريد ككل.

ومن نتائج أختبارات الفروض تبين ما يلي :

-في شأن الفرض الأول من البحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية وتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

توصلت الباحثة من خلال الدراسة التطبيقية إلى أنه يوجد تأثير معنوي لتطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة بين تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية وتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

فى شأن الفرض الثانى من البحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة وتفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

توصلت الباحثة من خلال الدراسة التطبيقية إلى أنه يوجد تأثير معنوي لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة على درجة تفعيل آليات إدارة التكلفة البيئية وأنها تؤثر بشكل إيجابى على تفعيل آليات إدارة التكلفة البيئية وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة وتفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

فى شأن الفرض الثالث من البحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

توصلت الباحثة من خلال الدراسة التطبيقية إلى أنه يوجد تأثير معنوي لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على درجة تفعيل آليات إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد وأنها تؤثر بشكل إيجابى على تفعيل آليات إدارة التكلفة البيئية وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

فى شأن الفرض الرابع من البحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين تطبيق نظام محاسبة السجلات المفتوحة وتفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

توصلت الباحثة من خلال الدراسة التطبيقية إلى أنه يوجد تأثير معنوي لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على درجة تفعيل آليات إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

التوريد وأنها تؤثر بشكل إيجابي على تفعيل أليات إدارة التكلفة البيئية وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

- توصلت الباحثة إلى أن الإطار المقترح والذي يقوم على التكامل بين نظام التكلفة المستهفة المسلسلة (CTC) ونظام التكلفة على اساس النشاط(ABC) ونظام محاسبة السجلات المفتوحة (OBA) يؤثر بشكل ايجابي على درجة تفعيل نظام إدارة التكلفة البيئية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

#### ٢/٨ : التوصيات

- ضرورة الاهتمام بنشر وتطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية وجعلها جزء من ثقافة العاملين داخل المنشآت .
- ضرورة الاهتمام بتطبيق الإطار المقترح الذي أقرته الباحثة على مجموعات أخرى من المنشآت داخل مجتمعات أخرى .
- ضرورة الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات وتقنيات التبادل الالكتروني للبيانات والوثائق ، حيث يمكن أن تساعد على زيادة سرعة التبادل الالكتروني للبيانات وبالتالي تحسين مستوى تكامل سلسلة التوريد .
- تشجيع المنشآت الصناعية المصرية على العمل بمفهوم سلسلة التوريد دعماً للصناعات المصرية في مواجهة التحديات التنافسية .
- ضرورة تكوين علاقات استراتيجية بين المنشآت تحت مفهوم سلسلة التوريد لتعزيز الاستفادة من الاثار الايجابية لتلك العلاقات على الاداء المالى والتنافسى لهذه المنشآت والعمل على تحسينها باستمرار .
- ضرورة أن تقوم منشآت سلسلة التوريد بالتوسع فى تطبيق الأساليب التى تم إقترحها من خلال الإطار المقترح للوصول إلى تحقيق الميزة التنافسية لهذه المنشآت.

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع العربية

- ١- أحمد، مروة إبراهيم، (٢٠١٩)، ربيع محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد عشرون العدد الثالث، ص ص: ٣٣١-١٣٨٧.
- ٢- البتانوني، علاء محمد، (٢٠١٣)، إطار مقترح لاختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية دراسة استطلاعية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص ص: ١٩١-٢٩٧.
- ٣- عبيد الله، فايزة، (٢٠١٠)، "أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة العدد ٧٦، ص ص: ٢٣٧-٢٨٩.
- ٤- خطاب، محمد شحاتة، (٢٠١٦)، دور نظم التكاليف المستهدفة المسلسلة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لتعزيز العلاقة التكاملية بين سلسلة القيمة وسلسلة التوريد: دراسة نظرية وميدانية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الحادي عشر، ص ص ٤٥٩-٤٩٨.

### ثانياً : المراجع الاجنبية

- 1- Abbeele, Alexandar Van den: Filip Roodhooft; Luk Warlop(2009). "The Effect of Cost Information on Buyer- Supplier Negotiations in Different Power Settings", Accounting, Organizations and Society, Vol. 34, No. 2, pp. 245–266.
- 2- Alenius, E; Lind, J. and Stromsten, T. (2015). "The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries", Industrial Marketing Management, Vol. 45, PP. 195-206.
- 3-Askarany, D.; Yazdifar, H. and Askary, S. (2010), "Supply chain management, activity-based costing and organizational factors, International Journal of Production Economics, Vol. 127, PP. 238-248.

- 4- Boute, R.; Bruggeman, W. and Vereecke, A. (2015). "Cost Management in the Supply Chain: An Integrated Approach-Part 2", Cost Management, Jan/Feb, Vol. 29, No. 1, PP.40 - 48.
- 5- Coad, A. F., and J. Cullen (2006), "Inter-organizational Cost Management: Towards an Evolutionary Perspective", Management Accounting Research, Vol. 17, No. 4, pp. 342- 369.
- 6-Cooper and Slagmulder (2004), "Developing cost management in customer supplier relationships: three case studies", Journal of Purchasing and Supply Management, Pp: 65-77.
- 7-Cooper, R., and T. Yoshikawa (2003)"Interorganizational Costing - Part 2", Cost Management, Nov/Dec, Vol. 17, No. 6, pp. 12-24.
- 8-Chen, X (2011), "The Implementation Framework and Path Research of Interorganizational Cost Management in Supply Chain", International Conference on Management Science & Engineering Rome, Italy, PP. 256. 262
- 9- De Faria, A.; Soares, 1; Rocha, W. and Rossi, G. (2013), "The Adoption of Inter-organizational Cost Management in a Vehicle Assembly Plant in the Greater Region of ABC, Review Business Management, Sao Paulo, Vol. 15, No. 49, PP.617-638
- 10-Fayard, D., Lee, L., Leitch, R., & Kettinger, W., (2012),"The Effect of Internal Cost Management, Information Systems Integration, and Absorptive Capacity on Inter organizational Cost Management in supply chains",Accounting, Organizations and Society, Pp: 168-187.
- 11- Fayard, Dutch: Lorraine S. Lee: Robert A. Leitch and William J. Kettinger , (2014), "Interorganizational Cost Management in Supply Chains: Practices and Payoffs", Management Accounting Quarterly, Spring, Vol. 15, No. 3,Pp. 1-9.

- 12-Fliegner, W., (2015)," Management accounting techniques for supply chain management "Research in Logistics& Production, Vol. 5, No. 4, Pp: 327-336.
- 13- Fredriksson, A. and Liljestrang, K. (2015). "Capturing food logistics: a literature review and research agenda", International Journal of Logistics Research and Application, Vol. 18, PP. 16-34
- 14- Goldbach, M. (2002). "Organizational Settings in Supply Chain Costing', In Seuring. S. and Goldbach, M. (Eds). Cost Management in Supply Chain, PP. 90-108, Verlag, Heidelberg
- 15- Holweg, Matthias; Stephen Disney; Jan Holmström and Johanna Smáros (2005), "Supply Chain Collaboration: Making Sense of the Strategy Continuum", European Management Journal, Vol. 23, No. 2, pp. 170-181.
- 16- Horngren, C.T.,Dater,S.M, Foster .C.o.( 2006) Cost Accounting Amanagerial Emphasis, Upper saddle, River, New Jersey, prentice –Hill ,U. S. A, P.13
- 17- Ghatebi, M., Ramezani, E., & Enayati, M., (2013), "Impact of SupplyChain Management Practices on Competitive Advantage in Manufacturing Companies of Khuzestan Province",Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Vol.5,No.6, pp:269-274.
- 18-Jack, E.P. and Powers, T.L. (2015), “Managing strategic supplier relationships: antecedents and outcomes”, Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 30 No. 2, pp. 129-138.
- 19-Kastberg, G. and Lagström, C. (2019), “Processes of hybridization and de-hybridization: organizing and the task at hand”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 32 No. 3, pp. 710-726
- 20-Kajüter, P, “Proactive Cost Management in Supply Chains” Paper printed in: Seuring, S.Goldbach, M.,( 2002) "Cost Management in Supply Chains", Physica-Verlag, Heidelberg,pp 39-40.

- 21- Kulmala, Harri I: Jari Paranko and Erkki Uusi-Rauva (2002), "The Role of Cost Management in Network Relationships", International Journal of Production Economics, Vol. 79, No. 1, pp. 33-43.
- 22-Lee, B., Kim, P., Hong. K., & Lee, 1., (2010), "Evaluating Antecedents and On sequences Of Supply Chain Activities: An Integrative Perspective", International Journal of Production Research, Vol. 48, No. 3, Pp:657-682.
- 23-Lee, C.H. and Ha, B.C. (2018), "The impact of buyer-supplier relationships' social capital on bi-directional information sharing in the supply chain", Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 33 No. 3, pp. 325-336
- 24-Liu, F.H. and Huang, T.L. (2018), "The influence of collaborative competence and service innovation on manufacturers' competitive advantage", Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 33 No. 4, pp. 466-477
- 25- PK Manoj (2009), "Targeting Operational Excellence through *Cost Management: Some Firm Level Evidence*". *International Bulletin of Business Administration*, No. 5. pp. 6-15
- 26- McIvor, R., (2001), "Lean supply: the design and cost reduction dimensions, European Journal of Purchasing and Supply Management, pp: 227-242.
- 27-Moller, K., Windolph, M., & Isbruch,F.,(2011)," The effect of relational factors on open-book accounting and interorganizational cost management in buyer-supplier partnerships", Journal of Purchasing and SupplyManagement, pp: 121 - 131.
- 28-Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen, O., (2001), "Inter organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting", management Accounting Research, pp: 221-244.



- 29- Mohd Jamal, Noriza and Mike Tayles (2014), "The Direct *Effect* of Supply Chain Management Practices on Management Accounting and Supply Chain Performance". World Journal of Management, Vol. 5, No. 2, pp. 50 – 65.
- 30-Nilsson, u.(2004), "Product costing in interorganizational *relationships*", *JIBS Dissertation series No. 019. Dissertation. Jonkoping International Business School, Sweden*
- 31-Park, C. and Lee, H. (2018), "Early stage value co-creation network–business relationships connecting high-tech B2B actors and resources: Taiwan semiconductor business network case", Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 33 No. 4, pp. 478-494
- 32-Perols, J., Zimmermann, C. & Kortmann, S., (2013), "On the relationship between supplier integration and time to market". Journal of Operations Management, pp:153-167.
- 33-Piontkowski, J.; Hoffjan, A.; Lachmann, M and Schuchardt, D.(2012), "Determinants of the implementation and long-term use of Interorganizational Cost Management Tools Experimental Investigation", Performance Measurement and Management Control Vol. 25. PP. 223-246.
- 34-Rawlins, J.M., De Lange, W.J. and Fraser, G.C. (2018), "An ecosystem service value chain analysis framework: a conceptual paper", Ecological Economics, Vol. 147, pp. 84-95
- 35- Robbins, S., & Judge, T.,(2013)."Organizational Behavior", 15th Ed, Pearson Education International.
- 36-Rungsithong, R., Meyer, K.E. and Roath, A.S. (2017), "Relational capabilities in Thai buyer-supplier relationships", Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 32 No. 8, pp. 1228-1244.

- 37-Sadeghi, L,& Jokar, L.(2014)," Identification and classification of open book accounting dimensions", Management Science Letters,pp: 931-936.
- 38- Slagmulder Regina (2002). Managing Costs across the supply Chain, (New York: Book part from Stefan SEURING, MARIA goldbach. Cost Management In Supply Chains, Phsica Verlac Pub.) pp: 120-122.
- 39-Seal, W.B., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, A., & Mirghani, A.(2015), "Enacting a European Supply Chain: The Role of Management Accounting", Management Accounting Research, N°10P. 303.
- 40-Uddin, Mohammed Belal (2013), "Techniques of Interorganizational Cost Management: A Review Essay", Journal of Statistics & Management Systems, Vol. 16, No. 1, pp. 89-108
- 41-Xue, J., Yuan, H. and Geng, Z. (2018), "Impacts of classic transaction cost-related factors on partner's cooperative and opportunistic behaviour in joint ventures", Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 33 No. 7, pp. 883-895.
- 42-Yeung H., Selen, W., Zhang, M., & Huo, B.,( 2009), The effects of trust and coercive power on supplier integration", International Journal of Production Economics, pp:66-78.

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

---

## ملاحق الدراسة

### قائمة الأستقصاء

السيد الاستاذ /

### تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان :

اطار مقترح لتحسين كفاءة نظام ادارة التكلفة البيئية وأثرها فى تدعيم سلاسل  
التوريد

وتحقيق الميزة التنافسية

( دراسة ميدانية )

تأمل الباحثة أن تتكرموا بالإجابة على هذا الأستقصاء بدقة وموضوعية بما يساعد  
على تحقيق الهدف من البحث مع ملاحظة أن أجاباتكم ستعامل بسرية مطلقة لخدمة  
البحث العلمى دون سواه .

شاكرين تعاونكم لخدمة البحث العلمى ،،،

الباحثة

دكتورة / منال حامد فراج

أستاذة المحاسبة المساعد

المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...  
د/ منال حامد فراج

### قائمة الاستقصاء

أولاً : أثر تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد.

العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تدعيم سرعة الاستجابة					
يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تحسين مستويات الجودة					
يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تحسين مؤشرات الربحية					
يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تخفيض التكلفة					
يؤدي تطبيق نظام إدارة التكلفة البيئية إلى تدعيم مستوى الابتكارية لمنشآت سلسلة التوريد					

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

## ثانيا : أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد.

العبارة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى تخفيض الضغوط التنافسية التي تواجه المنشأة الرئيسية للموردين من خلال تحديد مواصفات الوظائف ومستويات الجودة للأجزاء وكذلك تحديد سعر الشراء لها .					
يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى التفاوض بشأن المفاضلة بين الوظائف والجودة لأجزاء المنتج فيما بين المنشأة الرئيسية ومورديها في سبيل تحقيق التكلفة المستهدفة					
يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى توزيع أهداف خفض التكلفة بين المنشأة ومورديها وعمالها على أساس الأنشطة الى تحديد المسؤولية عن خفض التكلفة .					
يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى اعتماد الموردين على نظام تكاليف المنشأة الرئيسية وايضا العملاء في تحديد أسعار بيع المكونات لتنسيق جهود خفض التكلفة .					
يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى قدرة المنشأة الرئيسية في تخفيض التكاليف للحدود التنافسية إذا تعاونت ونسقت أنشطتها فيما بين العملاء والموردين .					
يؤدي استخدام نظام التكلفة المستهدفة المسلسلة إلى العمل بمبدأ الشراكة بين المنشأة ومورديها وعمالها مما يؤدي إلى تحسين الربحية لمنشآت سلسلة التوريد بشكل أفضل من العمل بشكل منفرد.					

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

### ثالثاً : أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تفعيل إدارة التكاليف البيئية لمنشآت سلسلة التوريد

العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى توفير بيانات دقيقة عن تكلفة أداء الأنشطة على امتداد السلسلة يساهم في إمكانية إدارة التكلفة بكفاءة وتعزيز المركز التنافسي					
أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد مسببات التكلفة المرتبطة بأداء الأنشطة المختلفة					
أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إمكانية توزيع تكاليف المورد على المنتجات المختلفة					
أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحديد تكلفة خدمة العملاء ومن ثم تحديد ربحيتهم .					
أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى إمكانية تحديد التكلفة المرتبطة بكل مورد .					
أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى حدوث تغيرات بالعمليات الانتاجية حيث قد يقل أداء نشاط من منشأة لأخرى أكثر كفاءة في أداء ذلك النشاط وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل .					
أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يساهم في توزيع أهداف خفض التكلفة بين المنشأة ومورديها وعملائها على أساس تحليل الأنشطة مما يؤدي الى تحديد المسؤولية عن خفض التكلفة					

إطار مقترح لتحسين كفاءة نظام إدارة التكلفة البيئية لتحقيق الميزة التنافسية لمنشآت سلسلة التوريد ...

د/ منال حامد فراج

### رابعاً: أثر تطبيق نظام محاسبة السجلات المفتوحة على تفعيل إدارة التكلفة البيئية لمنشآت سلسلة التوريد .

العبارة				
غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا
				أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى توفير بيانات التكاليف المتاحة لأعضاء سلسلة التوريد .
				أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى المشاركة في الأنشطة المتعلقة بالتغيرات في مرحلة تصميم المنتج.
				أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تبادل بيانات التكاليف بين الشركات مما يؤدي الى تحسين وتطوير المنتج.
				أن استخدام نظام محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تبادل المعلومات بين الشركات .
				تساهم محاسبة السجلات المفتوحة في الرقابة على حسابات تكاليف الشركات الموردة بهدف تحديد السعر المناسب للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل.
				تعد محاسبة السجلات المفتوحة أحد الطرق الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة الشركة الموردة والشركة المشتريّة من أجل تحسين الأداء ورقابة الأداء لدى الشركة الموردة .
				تعد محاسبة السجلات المفتوحة إستراتيجية تساعد على تعاون الشركاء داخل شبكة الأعمال وتهدف إلى تحديد العمليات غير المضيقة للقيمة التي يمكن حذفها بدون أي تأثير سلبي على القيمة التي يتسلمها العميل بل يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضا العملاء ويمكن القيمة التي يتسلمها العميل بل يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضا العملاء ويمكن اعتبار محاسبة السجلات المفتوحة أساساً ملائماً لإقامة علاقات تعاون في بيانات التكاليف.