

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد : دراسة ميدانية

إعداد

د/ سلوى عبد الرحمن عبد الدايم

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

المستخلص:

استهدف هذا البحث دراسة دور أدوات إدارة التكلفة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات سلسلة التوريد وأثرها على أداء الشركة. ويشمل نموذج إدارة سلسلة التوريد على أربعة متغيرات: -الأول: الاستراتيجيات التنافسية (إستراتيجية التكلفة الأقل – إستراتيجية التمايز – إستراتيجية أفضل تكلفة) – الثاني أدوات إدارة التكلفة: أدوات إدارة التكلفة الداخلية (التكاليف المستهدفة – سلسلة القيم) أو الخارجية (إدارة التكلفة البينية) - الثالث: تكامل عمليات سلسلة التوريد(داخلي – خارجي – استراتيجي)-الرابع : أداء الشركة (مالي – سوقي – استراتيجي) . وفي هذا النموذج ندرس ثلاثة علاقات الأولى بين الاستراتيجيات التنافسية وأدوات إدارة التكلفة والثانية بين أدوات إدارة التكلفة وتكامل عمليات سلسلة التوريد والثالثة بين تكامل عمليات سلسلة التوريد وأداء الشركة. وتم القيام بدراسة ميدانية باستخدام قائمة استقصاء لتحليل آراء كل من الأكاديميين بكليات التجارة والمحاسبين الماليين والتكاليف والإدارة العليا وجاءت النتائج كالآتي: علاقة إيجابية بين الاستراتيجيات التنافسية وبين أدوات إدارة التكلفة كما انه توجد علاقة إيجابية بين أدوات إدارة التكلفة وبين تكامل عمليات سلسلة التوريد وأخيرا توجد علاقة إيجابية بين تكامل عمليات سلسلة التوريد وأداء الشركة.

المصطلحات: الاستراتيجيات التنافسية -أدوات إدارة التكلفة - إدارة التكلفة البينية - تكامل عمليات سلسلة التوريد -أداء الشركة

Abstract:

The aim of this study is to examine the role of cost management tools under competitive strategies and supply chain processes integration and their impact on firm performance. Supply chain management model consists with four variables: - first: Competitive strategies (Low-cost strategy - Differentiation strategy - Best-cost strategy) –Second: Cost management tools: Internal cost management tools (target costing - value chain) or external (Inter-Organizational Cost Management) –third: supply chain processes integration (internal –external-strategic) –fourth: Firm Performance (financial –market- strategic) .

In this model, we examine three relationships the first between competitive strategies and cost management tools and the second between cost management tools and supply chain processes integration and the third between supply chain processes integration and company performance. A field study was conducted using questionnaire to analyze the opinions of the academicians in the faculties of commerce, financial and cost accountants and the top management. The results were as follows: Positive relationship between competitive strategies and cost management tools there is also a positive relationship between cost management tools and supply chain processes integration and finally, there is a positive relationship between supply chain processes integration and firm performance.

Keywords: Competitive Strategies- Cost Management Tools - Inter- Organizational Cost Management- Supply Chain Process Integration - firm performance.

القسم الأول: الإطار العام للبحث

١. مقدمة

تشهد بيئة الأعمال الحالية تحديات كثيرة ومن أهمها العولمة والمنافسة الشديدة، وستحول المنافسة في مجال الأعمال مستقبلاً إلى منافسة بين شبكات الأعمال وليس بين المنشآت، وبناء الميزة التنافسية يتمثل في تحقيق التكامل بين مختلف أطراف شبكة الأعمال لتوفير احتياجات العملاء بأقل تكلفة وأقصى سرعة، ولقد اهتم الفكر المحاسبي خلال الفترة الأخيرة بتطوير العديد من الأساليب الحديثة لأدوات إدارة التكلفة لدعم المنشآت، إلا أن معظم الأساليب اقتصر تطبيقها داخل المنشأة ولم تأخذ في اعتبارها العلاقة البيئية التي تسود بين الشركات والتي يمكن أن تمثل فرصاً لخفض التكلفة وتعظيم العائد لجميع الأطراف، وبالتالي ضرورة التعرف على إمكانية الاستفادة من أدوات إدارة التكلفة سواء من منظور داخلي أو منظور خارجي في ظل الاستراتيجيات التنافسية التي تطبقها الشركات وذلك في تكامل عمليات سلسلة التوريد ومدى تأثيرها على أداء الشركات .

٢. طبيعة المشكلة

هناك العديد من التحديات التي تواجه بيئة الأعمال الحالية والتي تتطلب من الشركات البحث عن حلول خارج حدود المنشأة وذلك للوصول السريع إلى الكفاءات والموارد الأساسية في سياق البقاء على قيد التنافسية وهذه التحديات تتمثل كما يلي (Ross, 2004)

١- العولمة: حدث تغيير في بيئة الأعمال في بداية القرن (٢١) أثر على الشركات والحكومات، فالشركات صارت مضطرة للتعامل في الأسواق العالمية لأنها لديها مواد أساسية وعمال بأقل تكلفة كما ظهرت تكتلات اقتصادية تجارية في أمريكا الشمالية وأوروبا وآسيا وبروز الصين واليابان كقوى اقتصادية جديدة، كما تطورت قوة وسرعة التواصل عن طريق الانترنت والتجارة الإلكترونية، وتشكيل تحالفات إستراتيجية ومشروعات مشتركة مما أدى إلى زيادة الطلب العالمي على المنتجات والخدمات، أما الحكومات فالتأثير تمثل في الرسوم الجمركية والسياسات النقدية وأيضا القضايا البيئية مثل اللوجستيات العكسية.

٢- قوة العميل: لقد غيرت قيم السوق الجديدة بشكل كبير توازن القوى بين العميل والمنتج فالعميل الآن هو الذي يمارس التأثير ويطلب بقنوات عرض لمنتجات وخدمات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة، وبالتالي فإن الشركات الأكثر نجاحاً

وتطوراً مثل الأمازون وأنتل وغيرها تدرك أن الاستمرار والبقاء لأولئك الذين يقوموا بتسخير الكفاءات والموارد الأساسية وذلك للتمكين من التطوير المشترك للمنتجات الجديدة وسرعة نزولها للسوق وظهور أشكال جديدة للتكامل الرأسي القائم على الشركاء وذلك لتوفير قيمة غير مسبوق للعملاء.

٣- اللوجستيات أسلحة تنافسية: ينظر إلى اللوجستيات على أنها أسلحة تنافسية من قبل الاستراتيجيات ومهمتها التخطيط والتنسيق مع كل الأنشطة الهامة الضرورية وليس مجرد تسليم المنتج أو الخدمة بجودة عالية وتكلفة منخفضة ولكن لتكون قادرة على معرفة وسائل جديدة للمزايا التنافسية، وموقع وطبيعة الخدمات اللوجستية لديها القدرة على خلق قيمة جديدة للعملاء وتخفيض التكاليف التشغيلية وتمكين جهود التسويق والمبيعات وتسهيل مرونة العمليات، وإدارة الخدمات اللوجستية تلازم استراتيجية سلسلة التوريد فالأولى تمدنا بالهيكل التشغيلي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التي وضعتها الثانية.

٤- هيكل سلسلة التوريد: تتطلب شركات الأعمال الحالية من استراتيجية سلسلة التوريد أن تكون متجاوبة (Agile) وذلك لسرعة الاستجابة لطلبات العميل لأن دورة حياة المنتج أو الخدمة تكون قصيرة مع وجود التنوع وتشكيلة للأحجام وبالتالي الحاجة إلى هندسة التنظيمات الافتراضية والعمليات المشتركة عن طريق شركاء قنوات التوزيع وانخفاض إستراتيجية التكامل الرأسي وذلك للاتجاه إلى الاستعانة بمصادر خارجية لأنه له مزايا مثل تقليل تكلفة بعض الأصول مثل الأفراد والتخزين وأيضاً هذا الأسلوب يعطى مرونة الدخول للأسواق الجديدة وبناء منتجات بدون تكاليف عالية، كما يمكن التركيز على خدمة العميل والاستعانة بمصادر خارجية وذلك لتبادل المعلومات إلكترونياً عن طريق الانترنت.

٥- تحسين التكلفة والعمليات: بدأت الشركات في التوسع من نظريات خفض التكلفة وتحسين عمليات الأعمال باستخدام فلسفات إدارية وأساليب فنية مثل تخطيط موارد المنشأة وإدارة الجودة الشاملة وإعادة هندسة عمليات الأعمال وهذا التوسع خارج التنظيم نحو سلسلة التوريد للبحث عن مصادر إضافية لتخفيض التكلفة وتحسين عمليات الأعمال، والهدف هو القضاء على كل أشكال الفاقد في وظائف الخدمات اللوجستية - قناة إدارة المخزون والمشتريات - إدارة العميل - تطور المنتج - الوظائف المالية وكلها مرتبطة بوحدة قناة التوريد ، والهدف هو بناء مقاييس الأداء ونماذج تنظيمية التي تعظم من القدرات التنظيمية وشبكات سلسلة

التوريد سواء (lean) أو (agile) التي تكون قادرة على زيادة قيم المستهلك.
٦- تكنولوجيا المعلومات: التطور في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الذي يقوده الانترنت وذلك لتمكين الشركات من بناء مستويات من المزايا التنافسية التي لم تكن متاحة من قبل، فالشركات تستخدم قنوات الشركاء وذلك للحصول على المزايا الفنية مثل قصر دورة حياة المنتج أو الخدمة عن طريق تكامل اللوجستيات أو استخدام تبادل المعلومات الكترونياً وذلك لمرور المستندات بين أعضاء القنوات، والانترنت يسمح للشركات بتطوير شبكات القيمة التي تشمل على شبكات أداء عالية لشركاء سلسلة التوريد وتدفق المعلومات القدرة على الالتزام بمواصفات العميل من منتجات وخدمات وتقلها في الوقت الفعلي بشكل رقمي للشركاء للتجاوب بشكل أفضل.

كما مرت إدارة سلسلة التوريد بتطورات عديدة على مر السنوات فممارسات إدارة سلسلة التوريد تحولت من الشكل الفني من حيث وجود مخزون إضافي الى الشكل الاستراتيجي من حيث الإنتاج حسب الطلب، وقام باحثان بتقسيم هذا التطور على عدة عصور (Sindi,& Reo, 2017)

العصر الأول: الخلق: وهو بداية ظهور سلسلة التوريد ونجاح الشركات يعتمد على التفاعل بين تدفقات المعلومات والموارد والأموال وقوى العمل والمعدات الرأسمالية، ولقد تم إنشاء سلسلة التوريد كمدخل للرقابة والتخطيط على تدفق المواد الخام من نقطة البداية للموردين إلى نقطة النهاية للمستهلكين.

العصر الثاني: التكامل: وهو يعنى إدارة التكامل عبر الوظائف للأعمال الرئيسية داخل الشركة وعبر الشبكات للشركة أي التكامل الداخلي ، والتكامل الخارجي مع الموردين والعملاء، وإدارة سلسلة التوريد تغطي تدفق السلع من الموردين عبر المصنعين والموزعين إلى المستهلك النهائي وهذا العصر نقل نطاق سلسلة التوريد من التركيز على التكلفة أو السرعة فقط إلى أفضل خصائص لتكنولوجيا المعلومات والقيمة المضافة لتغطية مجموعة من القدرات مثل خفض التكلفة ومشاركة المعلومات وتكامل الشبكات لأعضاء الموردين والعملاء، والجودة والسرعة وأصحاب المصالح وتحديد الأولويات للعلاقات طويلة الأجل والمرونة، كما انقسمت إستراتيجية سلسلة التوريد إلى أربعة أنواع: أساسية basic- المرنة lean – المتجاوبة agile – المختلطة leagile.

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

العصر الثالث: العولمة: وسلسلة التوريد تكون عالمية مع موردين و مستهلكين متعددين الجنسية ابتداء من المواد الخام حتى المنتجات النهائية وأخيراً توزيع على المستهلكين، وتهدف سلاسل التوريد العالمية إلى بناء الثقة وتبادل المعلومات حول احتياجات السوق وتطوير منتجات جديدة وتطوير علاقات طويلة الأجل مع الموردين، وتتطلب سلسلة التوريد العالمية الاستعانة بمصادر خارجية لخدمة الأعمال التجارية إلى الشركاء متعددي الجنسية مما أدى إلى الحاجة إلى تحسين تدفق المعلومات، وتهدف سلاسل التوريد العالمية إلى خفض تكاليف الموردين من خلال تطوير علاقات طويلة الأجل واشترك فريق خبراء لقياس علاقات بين المشتري والمورد، كما يجب أن تشمل سلسلة التوريد على الطبيعة المعقدة للسوق العالمي وتضمين جميع العمليات التي ترتبط بتطوير المنتج لتلبية طلب العميل، وقد كان للإنترنت تأثير شديد على الثقافة والتجارة بما في ذلك ظهور اتصالات فورية وسريعة لهذا الطوفان من التكنولوجيا مما جعل الأسواق العالمية ومتكاملة مع إبراز الحاجة إلى إدخال تحسينات على تخطيط اللوجستيات.

العصر الرابع: التخصص: يتم تصميم سلاسل التوريد المتخصصة من خلال العمليات واختيار المواد والتخصص يندمج مع رضا المستهلك من خلال سلسلة القيم من أجل توفير سلع متخصصة للمستهلك النهائي، وتتعاون سلاسل التوريد المتخصصة مع العناصر الداخلية والخارجية للشركة مثل الشركاء التجاريين من أجل تحسين الكفاءة، وتنسق إدارة سلسلة التوريد المتخصصة قنوات للحصول على السلع والخدمات وتوزيعها لضمان المواد المتخصصة وتستخدم أساليب التصنيع من أجل إضافة قيمة إلى المنتجات المتخصصة للمستهلكين وهناك عدة عناصر لممارسة سلسلة التوريد المتخصصة وهي: الرؤية المتفق عليها والأهداف وتبادل المعلومات ومشاركة في المخاطر والمكافآت والتنسيق وتكامل العمليات وعلاقات طويلة الأجل.

العصر الخامس: التخصص والعولمة: ويهدف إلى دمج العولمة ضمن سلسلة التوريد لإنشاء شبكات من المنتجات العالمية المتخصصة مع شبكة توريد عالمية متخصصة، وتتطلب الشبكة العالمية المتخصصة من سلسلة التوريد شبكة معقدة من أجل تدفق المعلومات لتقليل حدوث خطأ في تطوير المنتج، وسلسلة التوريد العالمية المتخصصة تهدف إلى توفير طرق متجاوبة (agile) للإنتاج والتوزيع مع تغيير الطلب بسرعة في السوق العالمي، كما أنها تندمج مع تدفق المعلومات التي تساعد في التنسيق تدفق

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

المواد والإنتاج وتسليم البضائع للمستهلكين في سوق عالمي سريع التغيير، والتحديات موجودة في تكامل العملاء والموردين من خلال إعادة هندسة العمليات وهذه القضايا تشمل على العمل مع مختلف الثقافات الراسخة على أساس علاقات قديمة وإنشاء الثقة في كيفية تحقيق المنافع وتنسيق الموارد عبر الشركات والخوف من فقد المعلومات التنافسية.

العصر السادس: استراتيجيات متعددة الأبعاد: لقد تحولت سلسلة التوريد إلى مصفوفة متعددة الأبعاد التي تساعد الشركة مع اتخاذ قرار بشأن إستراتيجية سلسلة التوريد وهي تنقسم إلى أربعة:

الأولى الأساسية وهي تكامل القيمة المضافة مع التكنولوجيا الذكية وهي تركز على علاقات الموردين من حيث التعاون والتواصل وإدارة الطلب والتكامل بأدوات التحليل الذكية والبرامج الجاهزة وتكامل مع تخطيط الموارد ERP وتبادل المعلومات إلكترونياً EDI .

الثانية سلسلة التوريد المرنة lean وهي تركز على وقت التنفيذ والجودة ومستوى الخدمة، ويكون حذف الفاقد من خلال انخفاض المخزون ونظم أقل في الوقت والرقابة على الجودة وتدريب الأفراد على تقليل الخطر، والرقابة على العمليات والأمثلية من خلال الالتزام بالجدولة وتصميم لنظام مرن وشراكة المورد.

الثالثة سلسلة التوريد المتجاوبة agile وهي تركز على الجودة والمرونة والتكلفة، وتقوم حساسية السوق على: قدرة النظام على التنبؤ - مرونة العمالة والتكنولوجيا - متخصصين وفرق افتراضية، فيما يتعلق بالشبكات تقوم على: أداء الشبكات والمنافسة والتكامل الافتراضي والتوافق والتكيف والمصادر الإستراتيجية ونظم معلومات وإدارة العلاقات.

الرابعة سلسلة التوريد المختلطة leagile وتتميز بالمرونة وهي تشمل على تسهيلات مرنة ومرونة المورد والصنع من أجل أوامر العميل ووقت الإعداد السريع ووقت قصير لتطوير المنتج وأيضا هناك توافق العمليات الذي يقوم على التنسيق وتكامل تدفق المعلومات وتعزيز الكفاءة مع وفورات في الحجم والتواصل مع وظائف الشراء في بداية السلسلة ووظائف التسليم في نهاية السلسلة.

والدافع في هذا العصر التكامل وفقا لأبعاد مختلفة من الاستراتيجيات وهنا يأتي دور تكنولوجيا المعلومات المتقدمة وتشمل على تخطيط موارد المنشأة ERP وتبادل المعلومات إلكترونياً EDI وبالتالي تتطلب توافر عمليات الآلية وتكامل وظائف

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

الاستعانة بمصادر خارجية مع وظائف تسليم السلع والخدمات وذلك فيما يتعلق بتصميم وتصنيع المنتجات وهذا التكامل يساعد على إنشاء خلق القيمة التي يتم نقلها من مورد إلى المستهلك النهائي. وبالتالي فإن التكامل يأتي من البحث عن أسواق جديدة سواء للشراء أو البيع وتوسع الشركة إلى أن تصبح شركة عالمية متكاملة من خلال دمج إمكانية دخول البيانات والتكاليف والمخزون والمبيعات والأرصدة والأرباح. كما قام باحث (Ross, 2004) بدراسة تطور إدارة سلسلة التوريد على خمسة مراحل وهي:

المرحلة الأولى (من عام ١٩٦٠) ويطلق عليها التخزين والنقل وكان تركيز الإدارة على العمليات – الأداء – الكفاءة وكان تصميم التنظيم عبارة عن وظائف لا مركزية وهي تركز على وظائف التخزين والنقل

المرحلة الثانية (١٩٧٠ - ١٩٨٠) ويطلق عليها إدارة التكاليف الكلية وكان تركيز الإدارة على الأمثلية وتكاليف العمليات وخدمة العميل وكان تصميم التنظيم عبارة عن وظائف مركزية وهي تركز على الخدمات اللوجستية مع التركيز على تدنية التكاليف وخدمة المستهلك.

المرحلة الثالثة (١٩٨٠ - ١٩٩٠) ويطلق عليها إدارة الخدمات اللوجستية وتركيز الإدارة على التخطيط للخدمات اللوجستية سواء الفني أو الاستراتيجي وهذا يعني دمج الخدمات الاستراتيجية مع باقي وظائف الإدارة في ظل أداء الشركة المستهدف وتعزيز قيمة العميل ومن هنا ظهر الدور الاستراتيجي للخدمات اللوجستية والعمليات الإدارية في ظل مفهوم المنافسة وإدارة الجودة، وتصميم التنظيم عبارة عن تكامل وظائف الخدمات اللوجستية.

المرحلة الرابعة (١٩٩٠ - ١٩٩٩) ويطلق عليها إدارة سلسلة التوريد وتركيز الإدارة على الاستراتيجيات بدلاً من الاهتمام بالتكاليف وذلك لتطوير سلاسل القيمة وبناء تحالفات وعلاقات تعاونية كما أن هناك السعي ليس لتقليل تكلفة الشراء أوقات التسليم ولكن لتطوير علاقات جديدة مع الموردين، كما أيضاً السعي لإدارة علاقات مع العملاء والشركاء التجاريين في السوق، وكان تصميم التنظيم بناء على الشركاء – التنظيم الافتراضي – تطور السوق

المرحلة الخامسة (٢٠٠٠ - إلى الآن) ويطلق عليها إدارة سلسلة التوريد الإلكترونية وتركز الإدارة على الانترنت والأعمال التجارية والتسويق الإلكتروني وإدارة سلسلة التوريد الإلكترونية المتزامنة وأصبح مفهوم التكامل الرأسي في ظل إدارة سلسلة

التوريد مفهوم صعب الاستجابة لأسباب ثلاثة وهي:

١. الاستعانة بمصادر خارجية عالمية ٢. شدة المنافسة العالمية ٣. عدم تطابق بين العرض والطلب في الشبكات، وكان تصميم التنظيم عبارة عن قنوات التوزيع على شكل شبكات لها قابلية التوسع.

وبناء على ما تقدم من تحديات وتطورات تواجه إدارة سلسلة التوريد يحاول هذا البحث الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما هي المفاهيم المختلفة لإدارة سلسلة التوريد
- ما هو دور أدوات إدارة التكلفة عموماً في إدارة سلسلة التوريد
- ما هو دور إدارة التكلفة البيئية في إدارة سلسلة التوريد
- ما هي العلاقة بين متغيرات الدراسة وهي (الاستراتيجيات التنافسية، أدوات إدارة التكلفة (الداخلية - الخارجية)، تكامل عمليات سلسلة التوريد (الداخلي - الخارجي - الاستراتيجي)، أداء الشركة (مالي - سوقي - استراتيجي)
- ما هو النموذج المستخدم في إدارة سلسلة التوريد الذي يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة.

٣. هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:

- ١- التعرف على المفاهيم المختلفة لإدارة سلسلة التوريد
- ٢- تحليل دور أدوات إدارة التكلفة في إدارة سلسلة التوريد
- ٣- دراسة دور إدارة التكلفة البيئية في إدارة سلسلة التوريد
- ٤- التعرف على العلاقات بين متغيرات الدراسة (الاستراتيجيات التنافسية - أدوات إدارة التكلفة - تكامل عمليات سلسلة التوريد - أداء الشركة)
- ٥- دراسة الآراء المختلفة لكل من الأكاديميين والمهنيين (إدارة عليا - محاسبين) من خلال قائمة الاستقصاء عن النموذج المستخدم في سلسلة إدارة التوريد والعلاقات بين المتغيرات داخل هذا النموذج.

٤. أهمية البحث

يعتبر هذا البحث من الموضوعات التي تتناولها المحاسبة الإدارية في الوقت الحالي والتي تهتم بإدارة سلسلة التوريد ويكتسب البحث أهميته من أهمية أسلوب إدارة التكلفة البيئية ومتطلبات تطبيقها وقلة الدراسات التي تناولتها، بالإضافة إلى

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

محاولة اكتشاف دور أدوات إدارة التكلفة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد وتأثير ذلك على أداء الشركة.

٥. منهج البحث

تحقيقاً لهدف البحث من خلال الإجابة على التساؤلات البحثية التي تمثل جوهر المشكلة فإنه يتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال استقراء وتحليل الفكر المحاسبي من كتابات وبحوث وإصدارات تتعلق بموضوع البحث للوصول إلى النموذج المستخدم لإدارة سلسلة التوريد وتحليل متغيرات الدراسة والقيام بدراسة ميدانية عن طريق قائمة الاستقصاء لتحليل آراء الأكاديميين بكليات التجارة والمهنيين (إدارة عليا - محاسبين) في بعض الشركات المصرية.

٦. حدود البحث

تتمثل حدود البحث كما يلي:

يقتصر البحث على التعرض إلى إدارة سلسلة التوريد باختصار في حدود ما يفيد هدف البحث، وهو تسليط الضوء على متغيرات الدراسة من خلال معرفة دور أدوات إدارة التكلفة من خلال الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد وأثر ذلك على أداء الشركة.

٧. خطة البحث

القسم الأول: الإطار العام للبحث

القسم الثاني: مفهوم إدارة سلسلة التوريد

القسم الثالث: دور أدوات إدارة التكلفة في إدارة سلسلة التوريد

القسم الرابع: دور إدارة التكلفة البيئية في إدارة سلسلة التوريد

القسم الخامس: متغيرات الدراسة (الاستراتيجيات التنافسية - أدوات إدارة التكلفة - تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد - أداء الشركة)

القسم السادس: الدراسة الميدانية

القسم السابع: الخلاصة والنتائج والتوصيات والبحوث المقترحة

القسم الثاني: مفهوم إدارة سلسلة التوريد

هناك مفاهيم عديدة لعدة مؤلفين التي تفسر مفهوم إدارة سلسلة التوريد على المستوى التنظيمي (Delfmanm & Albert, 2000, Mentzer et.,al 2001, Crisan, E., 2016)

(١) المفهوم الأول على أساس وظيفي حيث تمكن إدارة سلسلة التوريد لتدفق البضائع من الموردين للمصنعين ثم إلى البائعين والمستهلكين وهذا التركيز على حد سواء تدفق للمواد أو للأشخاص.

(٢) المفهوم الثاني على أساس العلاقات (اللوجستية) يركز على تنسيق العلاقات بين الشركاء مما قد يؤدي إلى تحسين المزايا التنافسية، وإدارة سلسلة التوريد هي عمليات تشتمل على العلاقات من خلال السلسلة بين الموردين ومستويات مختلفة في الإنتاج والتخزين والتوزيع للمستهلك النهائي.

(٣) المفهوم الثالث على أساس تدفق المعلومات بين الشركاء في سلسلة التوريد وبناء على ذلك فإن يعرف إدارة سلسلة التوريد على أساس بأن جميع أعضاء سلسلة التوريد على علم بشكل جيد، وبصبح تدفق المعلومات عنصر حاسم للأداء الكلي لسلسلة التوريد.

(٤) المفهوم الرابع التكامل أو العمليات يتم التركيز على العمليات التي تنفذ على طول سلسلة التوريد مما يعنى "تكامل العمليات من خلال سلسلة التوريد يطلق عليها إدارة سلسلة التوريد بمثابة بديل استراتيجي عالمي، كما أن أي شركة تكون قادرة على اختيار هذا التكامل والبدل الذي يعتمد على أساس تدفق المعلومات أو الجانب الإداري.

(٥) المفهوم الخامس على أساس التعاون ولقد قام كل من (Mentzer, et al., 2001) بتعريف التعاون على أنه علاقة طويلة الأجل بين التنظيمات حيث يحدث توازن بين الإستراتيجية التنافسية للشركة وبين إستراتيجية سلسلة التوريد على مدى الشركات من أجل القيام بتخطيط وإدارة سلسلة التوريد وتقييم الأداء ويتم التنفيذ بشكل مشترك بينهم، وبالتالي لا يوجد أي اختلاف بين مفهوم التكامل والتعاون في ظل المنافسة العالمية والتقدم في تكنولوجيا المعلومات لأن التعاون يأتي بعد إتمام التكامل الخارجي للوصول إلى التكامل الإستراتيجي.

وبناء على ذلك فإن إدارة سلسلة التوريد ينظر على أنها فلسفة للإدارة لها عدة خصائص وهى:

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

١. منهج نظامي لرؤية سلسلة التوريد ككل وإدارة التدفقات الكلية للسلع والخدمات من الموردين إلى المستهلكين النهائيين.
 ٢. توجه استراتيجي نحو الجهود التعاونية وذلك لحدوث التزام والتقارب في العمليات داخل الشركة وذلك للقيام بالقدرة التشغيلية والإستراتيجية ما بين الشركات كوحدة واحدة.
 ٣. التركيز على العميل وذلك لخلق مصادر فريدة من نوعها تقيم العملاء للوصول إلى الرضا.
- كما أن إدارة سلسلة التوريد ينظر على أنها مجموعة من الأنشطة تطبق فلسفة الإدارة وهذه الأنشطة تتمثل في:

١. السلوك المتكامل وذلك لدمج المستهلكين مع الموردين للوصول إلى التكامل الخارجي.
 ٢. تبادل المعلومات بين أعضاء سلسلة التوريد وذلك لتطبيق فلسفة الإدارة.
 ٣. التنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد.
 ٤. المشاركة في المخاطر والمكافآت مما ينتج عنها مزايا تنافسية
- وبالتالي فإن هناك أربعة استخدامات لمفهوم إدارة التوريد وهم كالآتي: (Harland, 1996)

١. سلسلة التوريد الداخلية التي تدمج وظائف الأعمال التجارية التي تشارك في تدفق المواد والمعلومات من البداية إلى النهاية داخل الشركة.
 ٢. إدارة علاقات سواء ثنائية أو أكثر بين الموردين بشكل مباشر.
 ٣. إدارة سلسلة من الأعمال التجارية التي تشمل على موردين وموردي الموردين وعملاء وعملاء العملاء.
 ٤. إدارة شبكات من الأعمال التجارية المترابطة التي تشترك في تقديم مجموعة من المنتجات والخدمات التي يطلبها العملاء.
- وأخيراً فإن مفهوم سلسلة التوريد عبارة عن:
- (١) شبكة من الوحدات الاقتصادية (موردين – مصنعين – موزعين – عملاء) تتدفق معلومات وأنشطة وعمليات بهدف إنتاج منتج أو خدمة.
 - (٢) القدرة على خفض التكلفة ليس فقط داخل الحدود التنظيمية ولكن خارج الحدود على مستوى سلسلة التوريد كلها.
 - (٣) التأكيد على التكامل والتعاون بين أعضاء فريق سلسلة إدارة التوريد.

القسم الثالث: دور أدوات إدارة التكلفة في إدارة سلسلة التوريد

لابد من القيام بدراسة الأساس النظري والمفاهيم العملية لدور أدوات إدارة التكلفة في إدارة سلسلة التوريد كما يوضحها الجدول رقم (١)، ودراسة الأساس النظري يقوم على أساس أربعة خطوات هامة وهي: (Seuring, 2002a)

١. مفاهيم في أدوات إدارة التكلفة.
 ٢. تطبيق أدوات إدارة التكلفة
 ٣. بناء نماذج لأدوات إدارة التكلفة
 ٤. التوسع في نطاق التخلي عن التكلفة.
- كما أن للمفاهيم العملية لهذه القضايا باستخدام بيانات من الواقع العملي أربعة أنواع وهي:

١. أمثلة وصفية توضح كيف نتائج الأبحاث يمكن أن تؤثر على ممارسة الأعمال التجارية.
٢. أمثلة رقمية سواء من بيانات فعلية أو بيانات يمكن استخدامها في نموذج.
٣. بيانات من دراسة حالة لتوضيح المفاهيم والأدوات المستخدمة
٤. بيانات من دراسة مسحية لإلقاء الضوء على القضايا المعروضة.

جدول رقم (١)

بيانات عملية	أمثلة وصفية	أمثلة رقمية	بيانات حالة	بيانات مسحية
تطوير المفاهيم	١	-	٢	-
تطبيق الأدوات	٣	٤	٥	٦
بناء النماذج	٧	٨	-	٩
توسيع خارج نطاق التكلفة	١٠	-	١١	١٢

أولاً: تطور مفاهيم أدوات إدارة التكلفة في إدارة سلسلة التوريد:

هذه الدراسات تركز على الإطار المفاهيمي لأدوات إدارة التكلفة في ظل إدارة سلسلة التوريد ولكن قد تم إدماج مفاهيم أخرى بالإضافة إلى إدارة التكلفة مثل تكلفة الوكالة وتكلفة الصفقات كالآتي:

١. الأمثلة الوصفية: ركز Seuring على مفهوم تكاليف سلسلة التوريد من

خلال وجود ثلاث مستويات للتكلفة تحتاجها إلى التحليل وهي المباشر – النشاط – الصفقات وذلك لحساب كل التكاليف في سلسلة التوريد وإيجاد الشريك المناسب للرقابة عليه (Seuring, 2002b) ، بينما أكدت Slagmulder على مفهوم إدارة التكاليف البيئية من خلال إدارة تكاليف الموردين والعملاء في برامج خفض التكلفة بشكل منسق التي تنفذ خلال تصميم المنتج وتصنيعه (Slagmulder, 2002). وركز Goldback على الأوضاع التنظيمية وذلك لأن إدارة التكلفة لها بعد وظيفي وبعد مؤسسي وتعتبر علاقات الوكالة (الأصيل – الوكيل) هامة عند تطبيق إدارة التكلفة في سلسلة التوريد (Goldback, 2002)، كما يتم استخدام نظام التكاليف المستهدفة القائمة في ظل متطلبات العميل الديناميكية واستخدام سلسلة التوريد المتجاوبة (agile) مما يجعل سلسلة التوريد قادرة على خلق قيمة يتفوق للعملاء. أما استخدام نظام التكاليف المستهدفة القائمة على السعر في ظل متطلبات العميل الساكنة واستخدام سلسلة التوريد المتجاوبة (agile) مما يجعل سلسلة التوريد تنافسية تجاه السعر فقط. (Smith & Lockany, 2000) وتأخذ رقم ١ في الجدول (١)

٢. دراسة حالة: مفهوم إدارة التكلفة الفعالة نظام متوقع وموجه لإدارة السوق ويتم استخدام الأساليب الخاصة لتنسيق الأنشطة كدراسة حالة في صناعة السيارات (Kajüter, 2002) بينما قام البعض باستخدام مفهوم محاسبة إدارية بدون فاقد عن طريق الربط بين المستويات الإستراتيجية والتشغيلية وذلك لفهم المستهلكين والعمليات و تعزيز قيمة المستهلكين Hines & et (2002, al)) ويتميز الإنتاج الخالي من الفاقد بالتدفق المستمر للمعلومات وللبيع من خلال سلسلة القيمة والتي تكون مكلفة في حالة انتشار أنشطة سلسلة القيمة جغرافياً ويكون التركيز على التصنيع وانخفاض مستوى العيوب في سلسلة التوريد (Levy, 1997). كما أن هناك مفهوم جديد لسلسلة التوريد المتجاوبة Agile أمام سلسلة التوريد المرنة lean وإجراء نموذج أمثل لتخطيط سلسلة التوريد المتجاوبة في ظل عدم التأكد بهدف تقليل من تكلفة سلسلة التوريد مع الحفاظ على مستوى خدمة العملاء من خلال استخدام نموذج البرمجة الخطية (Lalmazloumian,etal, 2016) كما أكد البعض على دور سلسلة التوريد المتجاوبة بشكل إيجابي وفعال في تحقيق استراتيجية

ريادة التكلفة (نرمين معروف، ٢٠١٧)، كما دعي البعض إلى دمج (lean) مع (agile) كأسلوب في التصنيع للحصول على مزايا المفهومين ما يسمى (Leagile) وذلك لإدارة سلسلة التوريد (Naylor, et al., 1999) وتأخذ رقم ٢ في الجدول (١)

ثانياً: تطبيق أدوات إدارة التكلفة:

هناك عدة أدوات لإدارة التكلفة يتم استخدامها في سلسلة التوريد لتقليل التكلفة مثل التكاليف المستهدفة وتكاليف دورة حياة المنتج والتكاليف على أساس النشاط والتسعير الداخلي وهناك مداخل أخرى بخلاف أدوات إدارة التكلفة مثل التبادل الإلكتروني للبيانات والمشروعات الافتراضية والتي تساعد على الرقابة على التكاليف وبالتالي فإنه لا يوجد أداة بمفردها تكون قادرة على حل جميع المشاكل (Seuring, 2002a).

١. الأمثلة الوصفية – التسعير الداخلي يلعب دوراً هاماً في سلسلة التوريد الداخلية للشركات متعددة الجنسيات ويتم ربطها مع سلسلة التوريد الخارجية وتكاملها مع مقياس الأداء المتوازن (Mehafdi, 2002)، وحدد كل من (2002) (Teich et al.) بأن المشروع الافتراضي هو الأداة المستخدمة، وبأن المدخل القائم على التفوق يساعد شبكات الإنتاج غير الهرمية على تضافر جهودها بين المشروعات المتوسطة وصغيرة الحجم وذلك للوفاء بالأوامر وتحسين التكاليف (Seuring, 2002a). وتأخذ رقم ٣ في الجدول (١)

٢. الأمثلة الرقمية: قدم Stemmler دليل بأن الأدوات المالية تساعد في تحسين أداء سلسلة التوريد، وبخاصة في حالة تقليل مستويات المخزون. وتأخذ رقم ٤ في الجدول (١)

٣. دراسة الحالة: قام Seuring بدراسة توضح كيف أن التكاليف المستهدفة يتم استخدامها في سلسلة التوريد وذلك لتحليل التكاليف سواء على مستوى الصفقات أو التكاليف المباشرة والتكاليف على أساس النشاط وكانت دراسة الحالة على صناعة الملابس (Seuring, 2002b)، بينما أكد Rebitzer على أن بيانات تكلفة دورة حياة المنتج يتم استخدامها في قضايا التكاليف وكانت دراسة الحالة على صناعة السيارات والطيران، واستخدم كل من Bhutta et al., تبادل البيانات إلكتروني كأداة، وبالتالي فإن التغيير إلى مدخل يركز على العميل حيث أن التكاليف على أساس النشاط تساعد في تقليل التكاليف وتحسين مستويات الخدمة، وأكد Bahrami ان التعاون الأفقى في شبكات

التوزيع يساعد في تقليل تكاليف التوزيع عن طريق إعادة هيكلة شبكات التوزيع (Seuring, 2002a). وتأخذ رقم ٥ في الجدول السابق

٤. دراسة مسحية: تم استخدام سلسلة القيمة في تفعيل الأنشطة اللوجستية بهدف ترشيد الأداء المالي للشركة (محمد رواش إبراهيم، ٢٠١٥) كما تم وضع نموذج مقترح للتكلفة على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت بالتطبيق على الأعمال اللوجستية (أحمد هشام، ٢٠١٤). كما يتم القيام بتكامل بين التكلفة المستهدفة وأسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة في إطار نظري (نهال الجندی، ٢٠٠٦)، وفي إطار تطبيقي (منة جمال السيد، ٢٠١٦) على صناعة البلاستيك من أجل خفض التكاليف البيئية المشتركة بين المورد والمشتري وبالتالي خفض تكلفة المنتج النهائي للوصول إلى السعر المستهدف. تم القيام بتكامل بين مدخل الهندسة المتزامنة وأدوات إدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة – سلسلة القيمة) بغرض تخفيض تكاليف الأنشطة في ظل سلسلة التوريد (صلاح الشهاوى، ٢٠١١)، كما تم القيام بتكامل بين مدخل الهندسة المتزامنة وأدوات إدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة – نشر وتعميم وظائف الجودة) (أمال عبدالله، ٢٠١٥). وتم وضع إطار مقترح للتكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد وممارسات إدارة سلسلة التوريد بما يحقق خفض التكلفة والوحدات المعيبة ويساعد هذا الإطار على توفير بيانات عن تعديل في تصميم وخصائص المنتج في ضوء حاجة العميل للوصول للقيمة (حاتم سلطان، ٢٠١٦). وتأخذ رقم ٦ في الجدول (١)

ثالثاً: نماذج إدارة ادوات التكلفة:

تلعب النماذج دوراً هاماً في إدارة التكاليف وسلسلة التوريد وبالتالي فإن التركيز على كيف للنماذج أن تساعد في تحسين حلول لسلسلة التوريد ولكنها لا تعطى معادلة واحدة، وجميع الدراسات تساعد في تعميم المشاكل التي يتم ملاحظتها فالنماذج المرجعية تقدر أن تلعب دوراً هاماً في هذه الحلول (Voß & Schneidereit) التي ركز على نظرية المباريات بينما ركز كل من (Kaczmarek & Stülenberg) على المحاكاة ، بينما العميل هو المحور في أنشطة سلسلة التوريد فإنه من الصعوبة تقييم أثر المبيعات المفقودة في سلسلة التوريد ولقد قام (Perona) بوضع نموذج لقياس هذا الأثر على ثلاثة مراحل لسلسلة التوريد ويتم المقارنة نتائج هذا النموذج مع بيانات الدراسة المسحية. (Seuring, 2002a)

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

١. أمثلة وصفية: قام كل من (Voß & Schneidereit, 2002) بتصنيف عقود العرض وبناء نموذج مرجعي لتخطيط سلسلة التوريد حيث يتم بناء نموذج للقرارات على نطاق لامركزي باستخدام نظرية المباريات، بينما استخدم كل من (Kaczmarek & Stüllenber) ، نموذج المحاكاة وذلك لتكاليف المخزون ومعرفة السياسات لتقييم وتحسين أداء سلسلة التوريد، وقام (Skoromokhow) بتطبيق جدولة للأوامر في حالة القياس مما يسمح بتوازن الطاقات على طول سلسلة التوريد العالمية ، وتأخذ رقم ٧ في الجدول (١)

٢. أمثلة رقمية استخدم Krüger معدل الوزن- الحجم- لتوضيح تأثير تكاليف النقل الشحن على سلسلة التوريد العالمية واعتبر التكاليف اللوجستية معياراً للتقييم وأكد كل من (Abdel-Malek, et al.) استخدام نماذج المخزون في سلسلة التوريد لتقليل مستويات المخزون وتتم عملية المقارنة بين النماذج، وقام كل من (Spinler, et al.) باستخدام نظرية المباريات لنموذج الخيارات للخدمات اللوجستية وتقدير التكلفة. وتأخذ رقم ٨ في الجدول (١)

٣. دراسة مسحية: قام (Perona) باستخدام سلسلة التوريد على ثلاثة مراحل لنموذج قياس تأثير المبيعات المفقودة للعميل في كل المراحل وتتم عملية المقارنة مع بيانات مسحية من صناعة الملابس في إيطاليا. وتأخذ رقم ٩ في الجدول (١)

رابعاً : التوسع في نطاق التخلي عن التكلفة:

هناك تطورات في تكنولوجيا المعلومات والإنترنت، كما ظهر دور لتحليل البيانات الضخمة في إدارة سلسلة التوريد واللوجستيات على أربع مستويات الوظيفي والعمليات والتعاوني وفي ظل سلسلة التوريد الاستدامة والمتجاوبة (Wang, et al., agile) (2016) كما أن مفهوم قصر تبادل المعلومات في سلسلة التوريد باستخدام برامج Blockchain أفرز قضايا في أمن المعلومات ومفهوم تخزين المعلومات (السحابة الإلكترونية) وقواعد البيانات والحاجة إلى إعادة هندسة العمليات والاستفادة من البيانات الضخمة big data سواء في التخزين في السحابة (cloud) أو تحليل هذه البيانات data mining باستخدام البيانات في ظل مفهوم قصر تبادل المعلومات عن طريق النت في سلسلة التوريد باستخدام برامج blockchain . (O'leary, 2017)

أمثلة وصفية: حيث رأى البعض أن تكنولوجيا النت في الشراء تساعد في تقليل

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

تكاليف الشراء لتجار التجزئة (Warschun, 2002) بينما قام باحث بدراسة حالة باستخدام مقياس الأداء المتوازن في تطوير مقاييس الأداء (Zimmermann, 2002)، وبالتالي فإن قياس أداء سلسلة التوريد لم يعد قاصر على التكلفة فقط ولكن يجب أن تتكامل سلسلة التوريد مع مقاييس الأداء الأخرى بالإضافة للتكلفة. بينما وضع آخرون (Miraglidta et al., 2002) نموذج مفاهيمي لإدارة التعقد في سلسلة التوريد يتم تطويرها واختبارها في دراسة مسحية في صناعة الأجهزة المنزلية بإيطاليا

القسم الرابع: دور إدارة التكلفة البيئية في إدارة سلسلة التوريد

لقد واجهت منظمات الأعمال تغيرات عديدة في ظل سوق يواجه منافسة عالمية والسعي نحو تقديم منتجات مبتكرة أكثر تعقيداً وتعدد من حيث طرق التصنيع وتعدد المكونات وذلك بمستويات جودة عالمية وتكلفة تحقق رضا العميل مما أدى إلى زيادة الاعتماد على تصنيع مكونات المنتج خارج المنظمة وكان من الطبيعي أن تتسع دائرة تطبيق إدارة التكلفة إلى ما وراء الحدود التنظيمية وبالتالي صارت إدارة التكلفة تشمل كل التكاليف الناشئة عن التعامل مع مكونات سلسلة التوريد وهو ما يعرف إدارة التكلفة البيئية.

وكانت من أهم الانتقادات الموجهة إلى نظم إدارة التكلفة الداخلية ما يلي:

1. التركيز على هدف خفض تكاليف سلسلة إدارة التوريد دون الاهتمام بتحقيق متطلبات ورغبات العميل (Smith & Lockamy, 2000)
2. الاهتمام بخفض التكلفة في مرحلة الإنتاج وإهمال فرص خفض التكلفة في مرحلة تصميم المنتج.
3. إهمال دور الموردين في جهود إدارة التكلفة التي لم تصمم لتأخذ في اعتبارها سلسلة التوريد والنظر على الموردين على أنهم شركاء للشركة بينما تسمح إدارة التكلفة الخارجية (البيئية) بمشاركة الموردين في جهود برامج خفض التكلفة (Seuring, 2002a)
4. إهمال طرق خفض التكلفة خارج حدود المنشأة، حيث يركز التحليل الحالي على العملية الصناعية ويستهدف قياس تكاليف المنتجات والوظائف والأقسام غافلاً عن قياس وتحليل الأنشطة التي تخلق قيمة خارج المنشأة.

مفهوم إدارة التكلفة البينية (Inter-organizational Cost Management)

يخرج بإدارة التكلفة إلى خارج حدود المنظمة ويسمح في نفس الوقت للأطراف المتعاملة مع المنظمة بالتعاون معها في إدارة تكاليفها الداخلية، وبالتالي فإن المنظمة يمكنها التحكم في إدارة تكاليف المورد بمستويات مختلفة وفقاً للعديد من الاعتبارات وهي نوع العلاقة - حجم المورد - نوع المكون، وتقوم بإدارة التكاليف التي تحدث داخل وخارج جدران المصنع، وتهدف إدارة التكلفة البينية إلى تحقيق قيمة عالية للعملاء وبأقل تكلفة مما يساعد على تحسين الموقف التنافسي من خلال الاستفادة من مزايا إدارة التكلفة البينية وهي: الجودة، التكلفة، الوقت، الابتكار. وتعتبر التطور الحديث لقرار الشراء أو التصنيع الداخلي في ظل تحليل سلسلة التوريد والذي جاء بدوره كإمتداد لتحليل سلسلة القيمة، ويعتمد تحليل سلسلة إدارة التوريد على دراسة الروابط وعلاقات التداخل بين سلسلة القيمة للشركة وسلاسل القيمة لكل من الموردين والعملاء، وبالتالي على المنظمة أن تحسن علاقتها مع كل من الموردين والعملاء، كما أن سعى الشركة إلى اختيار الموردين بصورة مناسبة وذلك لأن نوع العلاقة بين الشركة ومورديها يحدد إلى أي مدى يتحقق التعاون من أجل تنسيق الأنشطة للوصول إلى تدنية التكاليف.

وطبيعة العلاقة بين الشركة والمورد قديماً كانت تنازعية لعدم تماثل المعلومات المتاحة لكل منهما مما يدفع الشركة إلى طلب بعض مواصفات تؤدي إلى زيادة التكلفة، الآن صارت العلاقة تعاونية حيث تتيح إدارة التكلفة البينية التعرف على فرص خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات مما يحقق وفورات لكافة الأطراف. وقد أشارت دراسة (Cooper & Slagmulder, 2004) إلى زيادة اعتماد المنظمات على مصادر التوريد الخارجية كبديل للتصنيع الداخلي لدرجة أن صارت تكلفة المكونات المصنعة خارجياً ما يقرب من (60-70%) من إجمالي التكلفة الصناعية للمنتج، من أجل ذلك لم يعد مجدياً أو كافياً قصر تطبيق إدارة التكلفة وأدواتها (التكاليف المستهدفة - تحليل سلسلة القيمة - التحسين المستمر) على العمليات الداخلية في المنظمة وأصبح من الهام الخروج إلى ما وراء حدود المنظمة فيما عرف بإدارة التكلفة البينية ولقد أظهرت هذه الدراسة أن إدارة التكلفة البينية يمثل تطور بما يعرف بقرار الشراء أو التصنيع الداخلي. ومع النمو المتزايد لنمط الصناعة التركيبية أدى إلى تعقيد العمليات الصناعية وبالتالي تتعدد مكونات المنتجات لدرجة لم يعد ممكناً إنتاج كلى لمكونات المنتج داخلي بل الاعتماد على الموردين وقد أظهرت

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

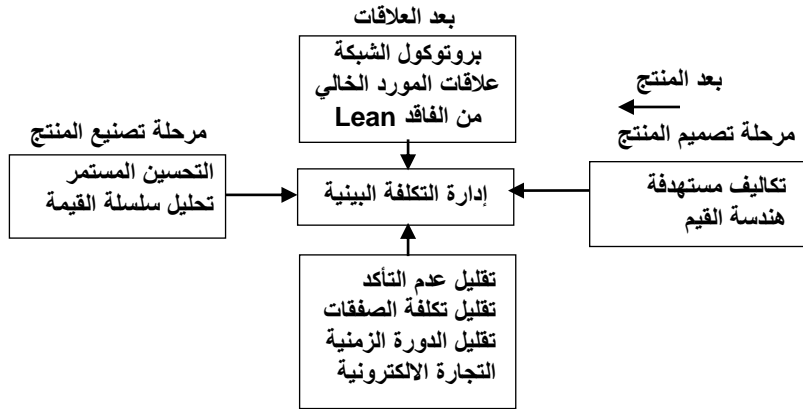
سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

دراسة إلى زيادة النمو الاعتماد على الأجزاء المصنعة خارجياً حتى صارت عملية الشراء أو تدبير الاحتياجات أكثر تعقيداً بالنظر إلى الحجم الضخم من المعاملات والعلاقات، وبالتالي عدم جدوى تحليل نظم إدارة التكلفة الحالية لتكلفة هذه المعاملات (Coad & Cullen, 2006).

ولتحقيق إدارة تكلفة تعمل في الشركات بشكل ناجح ومستمر، فإنه يستلزم حدوث تطوير مفاهيم إدارة التكلفة بحيث لا يظل استخدامه أو تطبيقه محصوراً في الحدود الداخلية للشركة (Narayanan & Smith, 2013) وظهرت الحاجة إلى أن يمتد منظور متكامل لعمل تحقيق التكامل بين إدارة التكلفة سواء في البيئة الداخلية للشركة بالإضافة إلى إدارة تكلفة بينية بين الشركات التي يتم التعامل معها عبر إدارة سلسلة التوريد.

أبعاد إدارة التكلفة البينية:

لقد قام كل من (Slagmulder & Cooper, 2003) باستخدام إدارة التكلفة البينية لتنسيق برامج خفض التكلفة من خلال شبكات الموردين من خلال بعدين هما:
- البعد الأول الخاص بالعلاقة بين المورد والمشتري. - البعد الثاني الخاص بالمنتج.



شكل رقم (١) أبعاد إدارة التكلفة البينية

Source: (Slagmulder & Cooper, 2003)

البعد الأول: الخاص بالعلاقات

وهي تعنى زيادة كفاءة الشبكات بين الموردين والمشتريين من خلال زاويتين:
الأولى: دور شبكة المورد وبروتوكول الشبكة من خلال توفير المناخ الملائم لتطبيق إدارة التكلفة البيئية من خلال خلق شبكات توريد وإرسال مجموعة من البروتوكولات تحكم علاقة أعضاء الشبكة بعضهم لبعض.
الثانية : محاولة زيادة الواجهة البيئية من خلال القيام بالتحسين.
أولاً: الشبكات:

يجب أن تسعى المنظمات إلى خلق علاقات خالية من الفاقد مع مورديها في ظل مفهوم (Lean) أو مفهوم (Agile) أو مفهوم مزيج بينهما (Leagile) . وحدد (Fisher, 1997) كيفية اختيار سلسلة التوريد المناسبة للمنتج بشكل مناسب حيث تم تقسيم المنتجات إلى منتجات عادية ومنتجات مبتكرة بناء على القدرة على التنبؤ بالطلب من حيث مستويات هامش الربح والمزج السلعي فالمنتجات العادية تتميز بهامش ربح أقل- تنوع منتج أقل – أحجام أعلى والعكس بالنسبة للمنتجات المبتكرة وبالتالي يناسب المنتجات العادية سلاسل توريد مرنة (Lean) التي تركز على خفض التكاليف وتقليل الفاقد والاستخدام الأمثل للموارد، أما المنتجات المبتكرة تتميز بهامش ربح أكبر وتنوع الطلب عليها وأحجام أقل وبالتالي يناسبها سلاسل توريد مستحبة (Agile) . كما قام باحثين اختيار سلسلة التوريد من حيث العرض (وقت التنفيذ) وإمكانية التنبؤ بالطلب كالاتي في الشكل رقم (٢):

منخفض	عال	إمكانية التنبؤ بالطلب		العرض
سلسلة التوريد المختلطة Leagile	سلسلة التوريد المرنة Lean التخطيط والتنفيذ	طويل	وقت التنفيذ lead time	
سلسلة التوريد المتجاوبة agile	سلسلة التوريد المرنة Lean التجديد المستمر	قصير		

شكل رقم (٢)

Source: (Christopher ,etal, 2006)

وقامت دراسة أخرى بتقسيم المنتجات إلى ثلاث أنواع منتجات عادية ومنتجات مبتكرة ومنتجات مختلطة وبالتالي يجب تصميم سلسلة التوريد إلى ثلاث أنواع وهي (Leagile – agile- lean) (Vonderembse, et al., 2006) كما أن بروتوكول الشبكة يعنى مدى فاعلية تطبيق إدارة التكلفة البيئية يتوقف

على نوع الشبكة الذي يمكن تقسيمها إلى :

١. الشبكة الملكية وهي تعنى منظمة واحدة لها الصدارة وتسيطر على الشبكة كلها.

٢. الشبكة البارونية عدة منظمات لها الصدارة وتسيطر على غيرها من المنظمات.

٣. الشبكة الجمهورية وهي تظهر عندما لا يكون هناك منظمة لها الصدارة (الملكية) وأيضا ليس هناك أي منظمة لها السيطرة على غيرها من المنظمات.

ويؤكد كل من (Souza & Rocha, 2009) بأن وجود منظمة أو أكثر مسيطرة على العلاقة يزيد من إمكانية تطبيق إدارة التكلفة البينية بما يعنى أن الشبكة الملكية أو البارونية تدعم تطبيق إدارة التكلفة البينية أما في ظل تطبيق الشبكة الجمهورية لا يمكن تطبيق إدارة التكلفة البينية.

ثانياً: زيادة الواجهة البينية:

ويقصد بالواجهة البينية درجة الثقة والتواصل بين المورد والمشتري حتى يمكن تحسين فاعلية الواجهة البينية فالجهود المشتركة من الاستفادة من التجارة الإلكترونية واستخدام الإنترنت والتبادل الإلكتروني للبيانات كما يمكن إجراء تحسينات بالاعتماد على المورد من خلال تقليل الدورة الزمنية أي وقت التسليم كما يمكن تبنى أساليب تساهم في تخفيض تكاليف الصفقات وعدم التأكد بشأن المخزون. ونجاح العلاقة بين المورد والمشتري يعتمد على مدى توافر البيئة المناسبة وإمكانية تحسين الواجهة البيئية التي تتوقف بدورها على مدى توافر الثقة ووجود آليات رقابية فعالة من أجل خفض المخاطر التشغيلية والانتهازية الناشئة من تبادل المعلومات ومدى توافر التنسيق الذي يحقق الانسيابية وسرعة تدفق المعلومات والسلع والخدمات.

البعد الثاني: الخاص بالمنتج

وهي تعنى رفع كفاءة عمليات تصميم وتصنيع المنتجات طول شبكة التوريد من خلال مرحلتين.

المرحلة الأولى: تصميم المنتج: يمثل أسلوب التكاليف المستهدفة وهي أداة من أدوات إدارة التكلفة، وتلعب دوراً هاماً في تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة سواء

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

المنظور الداخلي أو الخارجي، وذلك لأنها تعتبر بمثابة السلسلة التي تربط بين الأدوات، ويظهر مفهوم القياس المتسلسل للتكاليف المستهدفة (Chained Target Costing) عندما يتم استخدام مخرجات نظام التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات الخاصة للمشتري ستصبح مدخلات خاصة بنظام التكاليف المستهدفة لدى المورد ويتم استخدامه كأساس لوضع سعر البيع المستهدف. كما يستخدمها المورد لتحديد التكاليف المسموح بها، وسلسلة التكاليف المستهدفة تصبح فعالة عندما يحدث نوع من التفاعل بين فرق التصميم لدى كل من المشتري والمورد ومما يساعد في تغيير مواصفات المكونات المطلوب تعديلها. ولقد قدم كل من (Cooper & Slagmulder 2005) ثلاثة مستويات من إدارة التكلفة البيئية يمكن للمنظمة الاستعانة بها للتغلب على مشاكل تطبيق التكلفة المستهدفة عندما يشعر المورد أنه لا يمكنه تحقيق التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات التي يتم توريدها فإنه يلجأ إلى استخدام الأساليب التالية:

(1) أسلوب المقابلة بين السعر والجودة والقيمة الوظيفية للمنتج - Functionality-price-Quality trade off (FPQ) ويتم استخدام هذا الأسلوب عندما يكون التكاليف لدى الشركات الموردة أكبر من التكاليف المستهدفة للمنتجات، ويكون الخيار متاح للوصول إلى مستوى التكاليف المستهدفة هو التخفيض في الأداء الوظيفي للمنتج ومواصفات المنتج.

(2) أسلوب فحص التكاليف البيئية inter-organizational cost investigations ويتم تطبيق هذا الأسلوب عندما تجد الشركة أنها غير قادرة على تصنيع الأجزاء بالتكلفة المستهدفة لها، وأن أسلوب المفاضلة بين السعر والجودة والأداء لن ينجح في توليد تخفيضات كافية لحل هذه المشكلة، ويتميز هذا الأسلوب أنه يسعى إلى حل أكثر عمق للمشكلة عن طريق البحث عن تعديل أو تغيير جذري في تصميم إحدى المكونات أو المنتج النهائي عن طريق اشتراك مهندسي التصميم من أكثر من شركة موجودة في سلسلة التوريد لتعديل المنتج.

(3) إدارة التكلفة المتزامنة Concurrent Cost Management اشتراك الموردين في مرحلة مبكرة من عملية التصميم تمكنهم من اقتراح تغييرات أساسية في التصميم في وقت يسمح بإدخالها ضمن التغييرات، أي تزامن القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والعمليات وسلسلة التوريد لأن خصائص المنتج تؤثر في القرارات المرتبطة بكل من الوظائف الثلاث، وتعمل فرق التصميم لدى المورد أو المشتري

معاً لتحديد التصميم الذى يحقق المنفعة المشتركة لكلاهما فيما يتعلق بالمنتج النهائي ومجموعة المكونات ويتم استخدامه إن كانت هناك الحاجة إلى التعاون والمشاركة بين المشتري والمورد.

وهناك ثلاثة مستويات من أدوات إدارة التكلفة البيئية في مستوى التعديلات المطلوب إجرائها عند التصميم (Hakansson & Lind, 2004):
المستوى الأول: ويتميز بالقدرة على استخدام جميع أدوات إدارة التكلفة البيئية الثلاثة السابقة في حالة وجود تعديلات ضرورية في تصميم المنتج.
المستوى الثاني: ويتميز بالقدرة على استخدام أداتين فقط وهما (أسلوب المفاضلة بين السعر والجودة والأداء وأسلوب فحص التكاليف البيئية المشتركة لعمل بعض تعديلات متوسطة في تصميم المنتج.
المستوى الثالث: ويتميز بالقدرة على استخدام أداة واحدة وهى أسلوب المفاضلة بين السعر والجودة والأداء ويتطلب تعديلات بسيطة على تصميم المنتج.
كما أن هناك ثلاثة مستويات للعلاقة بين الشركات الموردة والمشتري (Cooper, Slagmulder, 2006):

1. أعضاء الأسرة وهى أعلى مستوى من المشاركة في تعديلات التصميم، والمشاركة مشتركة بين المورد والمشتري في التصميم وعند تحديد مواصفات المنتج، ويتم استخدام جميع أدوات إدارة التكلفة البيئية الثلاثة السابقة.
2. مورد رئيسي ويمثل مشاركة متوسطة في تعديلات التصميم، والمسئولية عن تحديد المواصفات مسئولية المشتري بينما المسئولية عن التصميم مسئولية المورد، ويتم استخدام المفاضلة بين الأداء والسعر والجودة وأيضاً أسلوب فحص التكاليف البيئية ولكنه لا يلائم مع إدارة التكلفة المتزامنة لأنه يحتفظ بالخصوصية لكل شركة من الشركات الموجودة في سلسلة التوريد.
3. المقولين من الباطن، ويمثل مشاركة بسيطة في تعديلات التصميم، وتكون المسئولية عن تحديد المواصفات والتصميم مسئولية المشتري، ويتم استخدام أسلوب المفاضلة بين الأداء والسعر والجودة فقط، ولكنه لا يتلاءم مع أسلوب فحص التكاليف البيئية وأسلوب إدارة التكلفة المتزامنة، وذلك لأن هذا الأسلوب يعتمد على تهيئة بيئة عمل تسعى لإجراء بعض التعديلات الطفيفة على المنتج وبدون مشاركة فعالة من أعضاء سلسلة التوريد.

المرحلة الثانية: تصنيع المنتج:

ويمثل أسلوب التحسين المستمر (Kaizen) وهو تفاعل بين المشتريين والموردين يهدف إلى تحقيق فاعلية تحسين التكلفة بين المنظمات من خلال عمليات التصنيع، ويمثل الهدف الاستراتيجي لهذا الأسلوب التأكد من أن المزج الانتاجي للشركة يجب أن يتضمن مجموعة من المنتجات تتميز بقدرتها على توليد الأرباح بمستويات مناسبة أثناء عملية التصنيع، كما يوجد تكامل بين أسلوب التحسين المستمر والتكاليف المستهدفة بأن المنتجات التي لم تحظى الوصول إلى مستوى التكاليف المستهدفة بينما أسلوب التحسين المستمر في مرحلة تصنيع المنتج، وأيضا أسلوب تحليل سلسلة القيمة تمثل الأنشطة المؤدية على طول سلسلة التوريد جزء من سلسلة القيمة للعمل مما يستدعي عدم الاقتصار على حدود المنشأة بمفردها بحيث يجب مراعاة العلاقات التشابكية بين الأنشطة المؤدية على امتداد سلسلة التوريد في سبيل خلق قيمة للعمل، ولا بد من التنسيق بين برامج خفض التكلفة وتعزيز القيمة للعمل على امتداد سلسلة التوريد، ويساهم أسلوب تحليل سلسلة القيمة في التنسيق بين برامج خفض التكلفة كما يلي:

١. تعزيز كفاءة العمليات المتداخلة بين منشآت شركات التوريد وذلك عن طريق:

- تبادل المعلومات بشأن خطط المشتريات المتوقعة المستقبلية
 - تفعيل نظم معالجة الطلبات إلكترونياً والتي تنتج من إدخال البيانات مباشرة من جانب العميل.
 - تخفيض درجة التعقيد المرتبطة بالطلبات وتفعيل التعديلات عليها عقب البدء في إنتاجها.
٢. مساعدة المنشأة والموردين والعملاء على إيجاد طرق إضافية لخفض التكلفة خلال مرحلتي التصميم والتصنيع وتتمثل في أساليب التكاليف المستهدفة المتسلسلة ونظام التحسين المستمر

- طرق تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم نظام التكاليف المستهدفة والتي تهدف إلى تنسيق برامج خفض التكلفة ونقل الضغوط التنافسية التي تواجه الشركة لمورديها عن طريق الربط بين نظام التكاليف المستهدفة للشركة الرئيسية بنظام التكاليف المستهدفة للمورد الرئيسي ونظام التكاليف المستهدفة للمورد الرئيسي على طول سلسلة التوريد وهذا عن

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

طريق تحليل سلاسل القيمة لمنشآت سلسلة التوريد

- طرق تخفيض التكلفة في مرحلة التصنيع نظام التحسين المستمر، وأسلوب تحليل سلاسل القيمة لمنشآت شركات التوريد مع دراسة أفضل أداء للمنافسين.

وبالتالي فإن تحليل سلسلة القيمة يركز الجهود على تخفيض التكلفة سواء في مرحلة التصميم أو التصنيع بمعنى فهم العلاقة بين القيمة والتكلفة وقدرة المديرين على تقييم العدد من الاختيارات حول استخدامه الموارد في المنظمة لتوليد أكبر قيمة ممكنة من الأرباح وتقوية المركز التنافسي وتطوير العمليات والأنشطة الداخلية من منظور العميل وتحديد المناطق الملائمة استراتيجياً لتركيز جهود التحسين.

ولقد انتقد Seuring تقسيم (Slagmuder & Cooper, 2003) يصف بعد المنتج وبعد العلاقات في إدارة تكلفة العلاقات البينية ولكنه لا يتكامل مع بعد التكلفة، وأضاف Seuring ثلاثة أبعاد بالإضافة إلى بعد العلاقات وبعد المنتج وأضاف بعد التكلفة وأكد (Seuring) بأن هناك ثلاث مستويات للتكلفة تحتاجها للتحليل وهي التكاليف المباشرة، تكاليف على أساس النشاط، تكلفة الصفقات ولحساب كل التكاليف في سلسلة التوريد وإيجاد الشريك المناسب للرقابة عليه كما يوضحها شكل (٣):

تكاليف مباشرة	تكاليف على أساس النشاط	تكلفة الصفقات
		تكوين المنتج أو الشبكة
		تصميم المنتج في سلسلة التوريد
		تكوين شبكة الإنتاج
		أمثلية العمليات في سلسلة التوريد

شكل (٣)

Source: (Seuring, 2002b)

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

١. التكاليف المباشرة: التي تتحملها كل شركة لإنتاج المنتج الخاص بها وأيضاً مكونات المنتج النهائي وتتضمن تكاليف مواد وأجور وتكاليف أخرى، ويتم الرقابة عليها من خلال المقارنة بالأسعار السائدة
٢. التكاليف غير المباشرة (على أساس النشاط) التكاليف التي تحدثها الأنشطة في عمليات الإنتاج وتوصيل المنتج النهائي للعملاء ولكن تعد هذه الأنشطة غير مرتبطة بشكل مباشر مع المنتجات.
٣. تكامل التعامل (الصفقات) التكاليف التي تشمل على تكاليف أنشطة الاتصال وتبادل المعلومات بين العملاء والموردين وبالتالي فهي تنشأ نتيجة التكامل مع الوحدات الاقتصادية الأخرى أعضاء سلسلة التوريد، ولقد توصل (Seuring, 2002b) أن هناك عدم اهتمام من جانب أعضاء سلسلة التوريد بالتكاليف على أساس النشاط وتكاليف التعامل (الصفقات) وعدم أخذها في الاعتبار وهذا يرجع إلى اختلاف في النظم المحاسبية وهيكل التكاليف لدى أعضاء سلسلة التوريد، وبالتالي رأى كل من (Dekker & VanGoor, 2000) ضرورة إعادة تصنيف معلومات التكاليف لخدمة أغراض تحليل التكاليف والرقابة عليها، وبالتالي يستطيع المحاسب أن يلعب دوراً هاماً:

- ١- تخفيض التكاليف على أساس النشاط عن طريق استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي.
- ٢- تخفيض تكاليف التعامل (الصفقات) عن طريق تخفيض تكاليف التعامل عن طريق تحسين العمليات المتداخلة وزيادة كفاءتها.

دراسات سابقة عن إدارة التكلفة البيئية:

أولاً: الإطار المفاهيمي:

قام كل من (Cooper & Slagmulder, 1999) بإدخال وتقديم تعريف لإدارة التكلفة البيئية على أنها مدخل هيكل منظم لتنسيق الأنشطة المرتبطة بالشركة في شبكات المورد وذلك لتخفيض إجمالي التكلفة في الشبكات كما حدد (Kajüter, 2002) بأن إدارة التكلفة البيئية تتطلب تعاون وثيق بين الموردين والمشتريين وعلى ذلك فإن ممارسات إدارة التكلفة البيئية تنطوي على بعدين وهما العلاقات -المنتج وذلك لخلق جهود مشتركة لإدارة التكلفة وبالتالي تؤدي ممارسات إدارة التكلفة البيئية إلى خفض التكاليف في علاقات المورد والمشتري.

وذكر (Seuring, 2002b) أنه لا يوجد إطار مفاهيمي لتقييم منظم للتكاليف

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

في سلاسل التوريد وقام بمحاولة لتطوير إطار لنظام تكاليف سلسلة التوريد، وبالمثل قام (Chen, 2011) بأن هناك عدد قليل من الدراسات التي تناولت إدارة التكلفة البيئية بناء على الإفصاح عن البيانات المحاسبية من حيث طبيعتها واستخدامها والشروط الخاصة والتي يتم الاعتراف بها كأساس هام لتنفيذ إدارة التكلفة البيئية، ولقد اقترح (Uddin & Hassan, 2011) مدخل لإطار مفاهيمي لإدارة التكلفة البيئية يجمع بين العلاقات الثنائية بين المورد والمشتري والشبكات وهذا من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية والتركيز على إدارة التكلفة عبر حدود الشركة للعلاقات التعاونية، كما تواجه إدارة التكلفة البيئية مخاطر مما يلزم توافر ضمانات وحوافز لتبادل المعلومات وتحفيز المشاركة بين الشركاء في أنشطة خفض التكاليف (Anderson & Dekker, 2010) كما أن إدارة التكلفة البيئية يجب أن تبدأ كعملية ثقافية في العلاقات بين المورد والمشتري بشكل مناسب وذلك لأن إدارة التكلفة البيئية تعتمد على درجة التعاون والاستقرار والمنفعة المتبادلة التي تتطلب مفاهيم محدودة لإدارة التكلفة مثل تكاليف سلسلة التوريد - إدارة التكلفة الفعالة - محاسبة إدارية الخالي من الفاقد. (Slagmulder, 2002)

كما تتطلب إدارة التكلفة البيئية من المشتريين تحديد الأهداف المحددة لخفض التكلفة مع الموردين والتعاون معهم لإيجاد طرق لخفض التكاليف مع الأخذ في الاعتبار ربحية الموردين عند التفاوض على السعر والتأكد أن التعاون الفعال مع الموردين والعملاء ويمكن لممارسة إدارة التكلفة البيئية مساعدة شركاء أما لإيجاد طرق لتصنيع المكونات بتكلفة منخفضة أو نقل الأنشطة والمهام بينهما بحيث يمكن تنفيذ هذه الأنشطة والوظائف بشكل أكثر كفاءة وبتكلفة منخفضة. (Surowiec, 2013) ، كما حدد (Chenhall, 2006) بأن تحفيز الشركاء يمكن أن يعزز عائدات بطريقة زيادة بدلاً من النقصان وذلك على طول سلسلة القيمة بأكملها ويعتبر ذلك تحدي لإدارة التكلفة عبر الحدود بين الشركات وقد سعت دراسة حديثة (Farias & Gasparetto, 2016) إلى تسليط الضوء على الصعوبات في إدارة التكلفة البيئية وهذه الدراسة قسمت الصعوبات إلى ثلاثة عوامل وهي- الأول العوامل المتعلقة بتكوين علاقات تعاونية واستراتيجية للشركات مثل نقص الموارد لتنفيذ المشروع والاختلاف بين الخطط الاستراتيجية للشركات والثاني العوامل المتعلقة بتطوير العمليات وبناء علاقات مثل نقص الثقة بين الشركاء والسلوك الانتهازي والثالث : العوامل المتعلقة بالنتائج والتعديلات التي تحدث في العلاقات مثل نقص في مراجعة

الأداء بشكل منتظم والتوزيع غير العادل للمنافع.

ثانياً: دراسات الحالة:

في رد على الادعاءات النظرية فإن الباحثين بدأوا في دراسة اختبار ميداني للآثار المترتبة على إدارة التكلفة البيئية والعوامل السياقية التي تؤثر على التنفيذ والتطبيق تم استعراض عدد كبير من الدراسات السابقة التي تؤكد على عدم اتساق ممارسات إدارة التكلفة البيئية (Fayard et al., 2012; Möller et al., 2011; Windolph and Möller, 2012). لذلك يتم تحديد إدارة التكلفة البيئية بالمدى الذي تقوم به أنشطة وفرات التكلفة المشتركة من قبل الموردين والمشتريين في العلاقات البيئية.

ولقد اعترفت معظم دراسات الحالة بالآثار الإيجابية لإدارة التكلفة البيئية في تخفيض التكلفة وهذا الرأي بدأ (Cooper & Yoshikawa, 1994) يتم تصميم إدارة التكلفة البيئية لخلق ضغوط لخفض التكلفة على طول سلسلة التوريد كما أنه يخفف المسؤولية عن المبيعات بدلاً من الضغط على التصنيع بشأن التكاليف، يقوموا بالتركيز على التنسيق بين الوظائف وبالتالي فإن دراسات إدارة التكلفة البيئية تحقق ثلاثة أغراض وهي:

الأول: إنشاء قنوات تنقل الضغوط التنافسية التي يواجهها المشتري.

الثاني: تعطى مهندسي المنتج الفرصة على التصميم المشترك للمنتجات التي يمكن تصنيعها بكفاءة أكثر من ناحية التكلفة

الثالث: من خلال أساليب المقابلة فإن ممارسات إدارة التكلفة البيئية تخلق طريقة لمواصفات المنتج التي يضعها المشتري للبنود التي يقوم بشرائها كي يتم تعديلها وتسمح هذه التعديلات ببيع المنتج النهائي بالسعر المستهدف مع تحقيق عوائد مناسبة للمشتري.

وكما وضح (Mouritsen, et al., 2001) إن إدارة التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن السجلات المفتوحة تساعد المشتريين على الاتصال مع الموردين وأنشاء علاقات ثقة وتقارب للوصول بعلاقة الموردين أكثر قدرة على المنافسة

ويتم الاستعانة (Kajüter & Kulmala 2005) بإدارة التكلفة البيئية بسبب استخدام عدد كبير من بنود التي يتم الاستعانة بمصادر خارجية لها وهذا المدخل يطلق عليه إدارة التكلفة الكلية الذي يهدف إلى تحليل وإدارة التكاليف داخل سلسلة التوريد على أساس علاقات تعاونية ومستقرة مع الموردين مما يؤكد على أن إدارة التكلفة البيئية هي التزام مشترك يتضمن خفض التكلفة بين الموردين والمشتريين، ونفس

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

الاستنتاج توصلت له دراسة حالة في فنلندا قام بها (Kulmala, et al., 2002) في تحليل تطبيق ممارسات إدارة التكلفة البيئية على الشبكات مما يقدم للمقاولين (الموردين) طريقة جديدة لزيادة الوعي بهياكل التكلفة وتحديد فرص تخفيض التكلفة في الشركات المتوسطة وصغيرة الحجم وقد أظهرت الدراسة أن ممارسات إدارة التكلفة البيئية تتأثر بعوامل مثل حجم الشركة وتنوع العمليات بين أعضاء الشبكة ومدى بساطة ودرجة توحيد العمليات بين أعضاء الشبكة.

على الرغم من وجود أدلة بشأن التأثير الإيجابي لإدارة التكلفة البيئية تم قبول العديد من العيوب في بعض الدراسات ، دراسة (Cooper & Slagmulder, 2004) على الرغم من ممارسات إدارة التكلفة البيئية ساعدت على إيجاد حلول بتكلفة أقل وذلك للتغلب على مشاكل عدم تناسق المعلومات بين المورد والمشتري إلا أن الدراسة تعترف بأن ممارسات إدارة التكلفة البيئية ترتبط بوجود تعقيدات إضافية وتشمل التكاليف المرتبطة مع استخدام إدارة التكلفة البيئية وتشتمل على الوقت والجهد المبذول من قبل فريق المورد في مناقشة والتفاوض لإيجاد حلول مع فريق المشتري وعلى الرغم من أن الدراسات القائمة على الحالة قد ناقشت إدارة التكلفة البيئية يمكن أن يساعد في خفض التكلفة من خلال تقليل عدم تماثل المعلومات وتحديد فرص خفض التكلفة، إلا أن هذه الدراسات تفتقر إلى إمكانية التعميم لأنها تمثل الحالات التي تم اختيارها وبالإضافة فإن تأثير اختلاف عوامل سواء السياقية أو العلاقات لم يتم اختبارها وذلك لمعرفة تأثير ممارسات إدارة التكلفة البيئية (Windolph and Möller, 2012) وعلى ذلك فإن الدراسة الكمية يلزم القيام بها مع إجراء تحليل إحصائي وذلك لإمكانية التعميم مزيد من النتائج (Kulmala, et al., 2002) وتوفر أنشطة إدارة التكلفة البيئية مثل اختيار الموردين وتصميم المنتج المشترك وتطوير العمليات الصناعية المشتركة كما تقدم فرص هامة لخفض التكلفة للتكاليف النهائية للمنتجات (Agndal, & Nilsson, 2009).

ثالثاً: الدراسات المسحية:

حتى الآن لا يوجد هناك بحث كمي حول العلاقة المباشرة بين إدارة التكلفة البيئية وخفض التكلفة ومع ذلك هناك بحوث كمية تشتمل على تحقيق التعاون بين الموردين (Oh and Rhee, 2010) وانتقال العلاقات بين المشتري والمورد (Kawai, et al., 2013) وشركة بها العلاقة البيئية (Yu & Chen, 2013) أو تستخدم إدارة التكلفة البيئية

(Fayard et al., 2012; Möller et al., 2011; Windolph and Möller, 2012) وهناك محددات لتطبيق إدارة التكلفة البيئية (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٥) وهي: نوع العلاقة البيئية (الثقة – الاستقرار – الاستمرارية) – نوع المنتج (التعدد – هامش الربح)، نوعية المكون ومتطلبات التكنولوجيا، درجة تطور ودقة نظم التكاليف المطبقة لدى أطراف العلاقة البيئية، مدى قوة وسيطرة المنشأة في العلاقة البيئية وآليات الضبط والتمكين. وجاءت النتائج بأن هناك تأثير معنوي لجميع المحددات السابقة مع نجاح إدارة التكلفة البيئية فيما عدا نوع المنتج. وبعض الدراسات ناقشت المزايا يمكن تحقيقها من خلال التعاون بين المنظمات ، فهناك دراسة مسحية على صناعة السيارات في كوريا (Oh & Rhee, 2010) لمعالجة تأثير تعاون الموردين (التواصل التعاوني – تنمية التعاون – حل المشكلات التعاونية والشراء الاستراتيجي) على المزايا التنافسية وتشير النتائج إلى أن التعاون مع تطوير السيارات الجديدة يؤثر إيجابياً على المزايا التنافسية لصناعي السيارات وعلى درجة التحديد يؤثر هذا التعاون بين الموردين على تطوير شركات تصنيع السيارات من حيث انخفاض تكلفة التطوير والوقت والمخاطر وتحسين الجودة ويتم التحكم في هذه العلاقة من خلال عدم التأكد التكنولوجي، وبالمثل دراسة (Kawai et al., 2013) تقوم بالتحقق من العلاقات بين المشتري والمورد في أوائل عام ٢٠٠٠ في اليابان وأجريت دراسة مسحية على ٣٣٥ شركة بما في ذلك الصناعات الكهربائية والإلكترونية والنقل والمعدات وأوضحت الدراسة أن الشركات اليابانية لديها علاقات وطيدة مع شركائها وأن استدامة العلاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المكتسبة من التعاون بين المنظمات وتشتمل هذه المزايا ارسال المهندسين إلى الموردين وحضور اجتماعات الموردين باقتراح أفكار حول وفورات التكاليف مع التركيز على التأثير الإيجابي، وقد استخدم كل من (Yu & Chen , 2013) منظور تكلفة الصفقات للبحث عن تأثير التعاون بين المنظمات على الأداء التنظيمي في دور الرعاية الصحية وأوضحت أن عينة الدراسة ٣٨٢ مستشفى في تايوان تشير إلى أن التعاون البيئي له تأثير إيجابي على أداء المستشفى، وبالتالي فإن البحوث الكمية في إدارة التكلفة البيئية ركزت على العوامل التي تؤثر على تنفيذه وأثاره على علاقات المورد والمشتري وهناك ثلاث دراسات وهي الأولى (Fayard, et al., 2012) بأن إدارة التكلفة البيئية تغير من موارد الشركة التي تساعد في تحقيق المزايا التنافسية ولقد قامت هذه الدراسة بدراسة مسحية على المحاسبين الإداريين بالشركات وأفادت

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

بأن الشركة تسعى إلى تطوير إدارة التكلفة البيئية من خلال التأكيد من أن لديها تكامل الكتروني داخلي وخارجي ومورد قوى لإدارة التكلفة الداخلية، وبالإضافة إلى ذلك الثانية (Moller, et al., 2011) أكدت هذه الدراسة على إلزام المشتري هو ضمان هام للعلاقات وذلك لتنفيذ إدارة التكلفة البيئية وذلك لأن التزام المشتري يعبر عن نيته لمواصلة العلاقة على المدى الطويل وبالتالي تقليل عدم التأكد ، وقد أرسل كل من (Windolph & Moller, 2012) عن طريق البريد الإلكتروني ٧٣٣ قائمة استقصاء إلى موردين السيارات في مصانع السيارات لاختبار تأثير إدارة التكلفة البيئية على رضا الموردين عن العلاقات حيث أن المشتريين يدعموا الموردين بقوة في تحسين جودتها وإنتاجيتها وكفاءتها وتشير النتائج أن المعايير الاجتماعية والسلوك الإنتهازي للمشتريين لم يضعف العلاقة بين إدارة التكلفة البيئية، وبعض الأبحاث التجريبية وجدت أن التحالفات بين الشركات قد تزيد من تكلفة التنسيق على سبيل المثال (Gulati & Singh, 1998) بأن التحالف يتألف من شركتين وكلما زادت الحاجة إلى اتخاذ القرارات المشتركة واستمرار التنسيق للمهام بين الشركاء كلما ارتفع المستوى المتوقع لتكاليف التنسيق، وبالمثل قام كل من (Kim, 2007; Xu & Beamon, 2006) بمناقشة زيادة تأثير تكاليف التنسيق بين الشركاء تؤدي إلى زيادة تكلفة المعلومات والعمليات.

وبالنظر إلى الدراسات السابقة فإن إدارة التكلفة بمفهوم التكامل تعمل على تغطية جانبين من الجوانب المختلفة لنشاط الشركة، بحيث يركز النشاط الأول على جميع الأنشطة التي تهدف إلى تحسين الكفاءة الداخلية للشركة بينما يركز الجانب الآخر على إدارة التكلفة البيئية التي تربط بين الشركة وعناصر سلسلة التوريد المشتركة معها والتكامل بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلياً أو خارجياً ، ويتم تطبيقها في الشركة للوصول إلى التحسين المستمر لكافة أوجه المعاملات الداخلية والخارجية وتلبية متطلبات الشركة في إدارة للتكلفة في ظل بيئة تنسم بالمنافسة. ويمكن لإدارة التكلفة من منظور متكامل أن تساعد الشركات في خفض التكاليف وتلبية رغبات العملاء كما يلي:

١. التعاون بين الشركات والموردين من أجل اقتراح طرق جديدة لإحداث تغيير في تصميم المنتجات ومواصفات المكونات بحيث يتم تصنيعها بتكلفة منخفضة.

٢. توفير مجموعة من الأدوات التي تساعد في إحداث تفاعل بين الشركات على

طول سلسلة التوريد وذلك بعمل خفض في التكاليف.

٣. التكامل بين الشركة ومورديها في شبكة توريد واحدة بحيث يتم استخدام طرق لتخفيض تكلفة المنتجات من قبل المعرفة الفنية والهندسية في هذه الشركات. وبالتالي ضرورة الدمج بين المنظور الداخلي والخارجي لإدارة التكلفة على طول سلسلة التوريد والتكامل فيما بين الأدوات المستخدمة مما يؤدي إلى انتقال عمليات إدارة التكلفة من مجرد تطبيق منفصل لمجموعة الأدوات إلى تطبيق متكامل لأدوات إدارة التكلفة بالمنظور الداخلي والخارجي من أجل تعظيم العوائد المحققة من خفض التكلفة والرقابة على التكاليف للوصول بأداء الشركة بشكل يحقق لها التفوق والنجاح في ظل المنافسة الشديدة وهذا سيشمل أدوات إدارة التكلفة وهو يمثل متغير من متغيرات الدراسة الأربعة.

القسم الخامس: متغيرات الدراسة

١. الاستراتيجيات التنافسية
٢. أدوات إدارة التكلفة
٣. تكامل عمليات سلسلة التوريد
٤. أداء الشركة.

(١) الاستراتيجيات التنافسية

١-١ أنواع الاستراتيجيات

يعتمد نجاح أي شركة على اختيار الإستراتيجية الملائمة ويوجد عدة تصنيفات للاستراتيجيات التنافسية نتعرض لأهمها:

(أ) الاستراتيجية التنافسية طبقاً لنموذج Miles & Snow (1978)

ويقوم هذا التصنيف على كيفية تحقيق التوافق بين الشركة وبين البيئة المحيطة بها من خلال ثلاثة أبعاد: الأول: التسويق وجانب العملاء، الثاني: الجانب الفني الخاص باختيار التكنولوجيا وهو موجه للعمليات الداخلية، الثالث: الجانب الإداري وهو خاص بالهيكل الإداري والعمليات والرقابة وهو خاص بالتعلم والنمو. وبالتالي تنقسم الاستراتيجيات التنافسية في هذا النوع إلى ما يلي:

١. استراتيجية المستكشفين ويتم البحث فيها عن فرص الدخول للأسواق الجديدة للتغلب على المنافسة وزيادة الحصة السوقية.

أثر أدوار إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٢. استراتيجية المدافعين ويتم التركيز فيها على تحسين العمليات الداخلية
٣. استراتيجية المحللين تعد خليطاً من استراتيجية المستكشفين والمدافعين فهي تعمل على محاكاة المنافسين مع تحسين كفاءة العمليات الإنتاجية.
٤. استراتيجية المتفاعلين وفيها لا يتم الاعتماد على خطة معينة للاستجابة لتغيرات البيئة.

(ب) الاستراتيجية التنافسية طبقاً لرسالة المنشأة

ويتم التقسيم باستخدام دورة حياة المنتج (Gupta & Govindarajam,

1984)

١. استراتيجية البناء وتعمل على زيادة الحصة السوقية والمركز التنافسي
٢. استراتيجية الحصاد وتحقق من خلال تعظيم الدمج والتدفقات النقدية خلال الأجل القصير.
٣. استراتيجية الثبات الحفاظ على الحصة السوقية مع تحقيق مستوى مناسب للأرباح
٤. استراتيجية الانكماش الوضع التنافسي يكون ضعيف مع انخفاض المبيعات لبعض خطوط المنتجات.

(ج) الاستراتيجية التنافسية طبقاً للموقف التنافسي

ويتم التقسيم على أساس الموقف التنافسي (Porter , 1985)

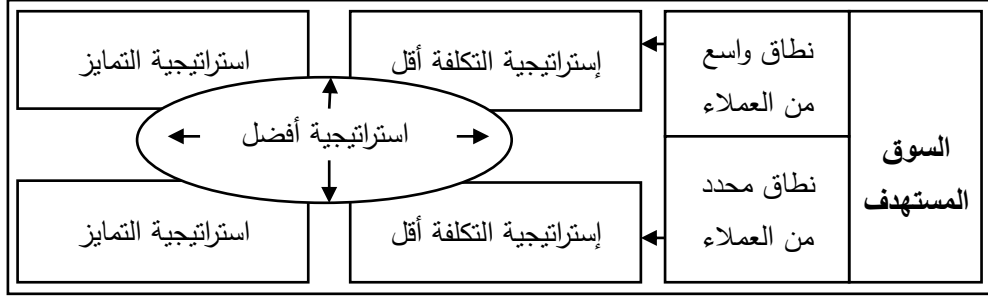
- استراتيجية التكلفة الأقل: وتهدف الشركة أن تكون أقل تكلفة مقارنة بالمنافسين عن طريق زيادة مستوى الكفاءة في الإنتاج وتطبيق أساليب متطورة في خفض التكلفة.
- استراتيجية التمايز: وتركز الشركة على تقديم منتج أو خدمة تفوق منتجات وخدمات المنافسين بخصائص ومزايا فريدة وبالتالي تركز الشركة على أنشطة البحوث والتطوير الخاص وتطبيق أساليب متطورة من إدارة التكلفة تساهم في التمييز.
- استراتيجية التركيز: ويتم التركيز على قطاع معين من العلماء له احتياجات محددة، ويصعب على الشركات التي تتعامل مع نطاق واسع من العملاء تلبية احتياج هذا النوع.

ويعد تصنيف الاستراتيجية طبقاً للموقف التنافسي من أكثر التصنيفات انتشاراً أو استخداماً وبالرغم من عدم إمكانية الجمع بين البدائل الاستراتيجية الثلاث، إلا أن قدم كل من

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

(Thompson & et al., 2018) اتجاها لاستراتيجية الشركة يقوم على إمكانية تبنى الشركة لأكثر من استراتيجية تنافسية في نفس الوقت كما يلي شكل رقم (٤):



شكل رقم (٤)

Source: (Thompson & et al., 2018)

وبالتالي سوف يقتصر البحث على ثلاث استراتيجيات وهي:

١. استراتيجية التكلفة أقل

٢. إستراتيجية التمايز

٣. إستراتيجية أفضل التكلفة

استراتيجية أفضل تكلفة: تقوم بالجمع بين الاستراتيجيات (التكلفة الأقل – التمايز) من خلال أفضل تكلفة وذلك بتوفير مواصفات جذابة بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين أي تحقيق جودة مميزة بأقل من تكلفة المنافسين.

٢-١ مفهوم إستراتيجية سلسلة التوريد

هناك ثلاثة استراتيجيات لسلسلة التوريد وهم: سلسلة التوريد في ظل نظام

(lean) وسلسلة التوريد في ظل نظام (agile) وسلسلة التوريد المختلط (leagile) وهناك فرق بين أداء سلسلة التوريد في ظل نظام (lean) وفي ظل نظام (agile) ، وفقاً لرأى (Naylor et al., 1999) يستخدم نظام (agile) في ظل المعرفة بالسوق ووجود شركة افتراضية لاستغلال فرص الربح في سوق متقلبة وعلى العكس يستخدم نظام (lean) استراتيجيات لتقليل الخسارة مثل الوقت وضمان مراقبة الجودة كما يركز أسلوب (agile) على حذف الفاقد مما يقلل من مستويات حد المخزون (حد الأمان) من خلال مدخل استراتيجي مختلف عن أسلوب سلسلة التوريد (lean) ، وأكثر من ذلك فإن سلسلة التوريد (Agile) تركز على سرعة الاستجابة

– ضمان مراقبة الجودة – الكفاءة ، وهناك الخصائص التي يتفاسمها مع سلسلة التوريد (lean) من خلال مفهوم تدفق العمليات بسلاسة ، ورأى كل من (Christopher, & Towill, 2001) من أجل تأهيل إدارة سلسلة التوريد في السوق وقدرتها على الحصول على أوامر وطلبات، فإنه يجب تحديد جوانب معينة تعمل كمؤشرات لتحديد مستوى الأداء (الجودة – التكلفة – وقت الاستجابة – الخدمة) ، ويمكن للنموذجين (agile – lean) أن يمتزجا معاً في استراتيجية واحدة (Mason-Jones, et al., 2000) ، وسلسلة التوريد المختلطة (leagile) هي استراتيجية مختلطة تجمع بين (agile, lean) وذلك لتحسين إدارة سلسلة التوريد وبالتالي فإنه يجمع بين مزايا الاستراتيجيتين حيث يقلل من أنواع الفاقد (المخزون – الطاقة غير المستخدمة – الجودة الرديئة – البنود المتقدمة) وذلك لتقليل التكاليف وتكامل مكونات سلسلة التوريد لخلق نظام أفضل (Bruce, et al., 2004) ، إدارة سلسلة التوريد (leagile) تكون حساسة للسوق ومستعدة لتلبية الطلب الفعلي مع هدف اللوجستيات التي تشتمل على سرعة الاستجابة – تاريخ الصلاحية – القدرة على تغيير الأحجام ومزج الإنتاج. (Christopher, et al., 2006) ، لذلك فإن استراتيجية سلسلة التوريد المختلطة (leagile) لديها عدة خصائص رئيسية التي تجمع بين الاستراتيجيتين (agile – lean) حيث تجمع بين المدخل المرن agile والمدخل الكفاء lean وفيما يلي استعراض لبعض الخصائص من استراتيجية سلسلة التوريد المختلطة:

1. المرونة والكفاءة على غرار استراتيجية agile ، استراتيجية lean ، وأنها تهدف إلى تحقيق الجودة وحجم الطلبات المختلفة وهذا يمكن أن يتحقق من خلال تقليل مواصفات المنتج ومن ثم تقليل التعقيد عن طريق التوحيد لقياس المنتجات وذلك لتعظيم وتحقيق أقصى قدر ممكن من المنتجات وفقاً لمواصفات العميل.
2. التأجيل: وهي مستخدمة في استراتيجية (lean) لأنها تسمح لإدارة سلسلة التوريد بتصنيع البضائع نصف مصنعة التي لم تجمعها بالكامل حتى المرحلة النهائية حيث تكون مواصفات العميل ومتطلبات السوق قد عرفت، ويقدم التأجيل مزايا سوقية واقتصادية لسلسلة التوريد (lean) من حيث سرعة السحب لتخصيص طلب العميل مع الحد الأدنى للفاقد مثل احتفاظ بمستوى منخفض للمخزون.

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٣. الشبكات الافتراضية: استخدام استراتيجية (agile) فإنه يمكن سلسلة التوريد من استخدام الانترنت والتكنولوجيا نظم المعلومات لمشاركة تدفق البيانات والمعلومات ما بين العملاء والمشتريين والموردين والمصنعين والموزعين

٤. حساسية السوق: استخدام إستراتيجية (agile) فى سلسلة الترويج يمكن أن تستجيب للطلب مع التكيف السريع لمتطلبات العميل ويمكن تحقيق ذلك عن طريق نظم إدارة علاقات العميل (CRM) بالإضافة إلى استخدام نظم المعلومات واللوجستيات وتكامل سلسلة التوريد ونظم تخطيط الموارد وذلك لتحسين رؤية الموارد، وهذا الرابط هو تنسيق تدفق المعلومات والتي يمكن دمجها فى تصميم سلسلة التوريد من أجل الحد من عدم التأكد فى ظل منصات المنتج.

٣-١ محددات قدرة الشركة على المنافسة والاستراتيجيات التنافسية

تركز أغلب الشركات على ثلاثة عناصر يعتبر أساس للبقاء أو الاستمرار وهى التكلفة أو السعر - الجودة - أداء (قدرات وكفاءات المنتج) وبناء على هذه المحددات يقوم المنتج بتحديد الحد الأعلى والحد الأدنى لكل عنصر من العناصر الثلاث ويرى كل من (Cooper & Slagmulder, 1999) أن الحد الأدنى لكل من الجودة والأداء يتحدد بالمستوى الأدنى الذى يقبله العميل، أما الحد الأعلى للجودة والأداء فنه يتحدد بناء على قدرات وإمكانيات الشركة، ويتحدد الحد الأدنى للسعر بناء على المستوى الذى يحقق للوحدة هامشاً من الربح يمكنها من الاستمرار، أما الحد الأعلى فهو السعر الذى يقبل أن يدفعه العميل، وبناء على ما سبق كلما اتسعت المنطقة بين الحد الأعلى والأدنى للعناصر الثلاث، كلما زادت إمكانية المفاضلة بين العناصر الثلاثة مما يؤدي إلى إمكانية تحقيق الربح المستهدف، كما أن التعاون بين الموردين والعملاء من العوامل المؤثرة التي تساعد على اتساع المنطقة بين الحد الأعلى والحد الأدنى، وبالتالي خلق فرص أكبر لتخفيض التكاليف ورفع مستويات الأداء والجودة.

كما أن الشركة التي تتبع استراتيجية التكلفة الأقل لا يعنى أنها يمكن أن تتجاهل عنصر الجودة، ولكن يعنى أن تكلفة أقل نسبياً من المنافسين، وبالمثل فإن استراتيجية التمايز لا يمكن أن تتجاهل عنصر التكلفة ولكن فقط يعتبر خفض التكلفة ليس هو الهدف الاستراتيجي للشركة، كما أن العميل لن يضحى بتوفر عنصر الجودة في السلعة مقابل انخفاض سعرها بالنسبة للمنافسين، وأيضا لن يقبل دفع سعر مرتفع

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

مقابل شراء سلعة يتقارب مستوى جودتها وإن ارتفع إلى حد ما مع مستوى الجودة الذي تتمتع به سلع المنافسين (نهال الجندی، ٢٠٠٦).

وبالتالي يجب على الشركات التي تشترك في إنتاج منتج ما (أعضاء سلسلة التوريد) تحديد منطقة ثلاثية الاستمرار للتعرف على مستويات الجودة والسعر والأداء المقبولة من جانب العملاء، وتحديد المعدل المطلوب لكل محدد والالتزام به، وتلعب المنافسة دوراً هاماً حيث يقوم آخر عضو في سلسلة التوريد بالضغط على الموردين للعمل على تطوير المحددات الثلاث مع تحقيق التوازن بينها بالشكل الذي يسمح للموردين بتخفيض التكاليف عن طريق تخفيض مستوى الجودة والأداء بشرط ألا يؤثر ذلك على جودة وأداء المنتج النهائي.

١-٤ العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية واستراتيجية سلسلة التوريد

قسم أحد الباحثين (Neher, 2005) العلاقات بين الاستراتيجيات التنافسية (التمايز – التكلفة الأقل – أفضل تكلفة) وبين استراتيجية سلسلة التوريد (المرنة lean – المستجيب agile – المختلط leagile) وذلك في ظل مدى إمكانية التنبؤ بالطلب وحالة عدم التأكد وأحجام المنتج (high, low volume) كالآتي:

١. سلسلة التوريد المرنة (lean) تتميز بانخفاض عدم التأكد تجاه الطلب وأحجام عالية من المنتج وبالتالي الإستراتيجية التنافسية الملائمة هي التكلفة الأقل

٢. سلسلة التوريد المستجيب (agile) تتميز بارتفاع عدم التأكد تجاه الطلب وأحجام أقل من المنتج وبالتالي الاستراتيجية التنافسية الملائمة هي التمايز.

٣. سلسلة التوريد المختلطة (Leagile) تتميز أنها تقع في المنطقة الوسطى بينهم وبالتالي الإستراتيجية التنافسية الملائمة هي أفضل تكلفة.

وهناك عدة خطوات لتوافق إستراتيجية سلسلة التوريد مع استراتيجيات التنافسية للأعمال (Hugos, 2018) وهي:

١. فهم متطلبات العملاء (المستهلكين)
٢. تحديد الميزة التنافسية للشركة والدور الذي تلعبه لخدمة عملائها.
٣. تطوير قدرات سلسلة التوريد للوصول إلى استراتيجية سلسلة التوريد (lean- agile – leagile) لدعم الدور الذي تختاره الشركة من خلال الاستراتيجية التنافسية للأعمال.

(٢) أدوات إدارة التكلفة

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

تساعد إدارة التكلفة على تغطية جانبيين من الجوانب المتعلقة بنشاط الشركة، بحيث يركز الجانب الأول على جميع الأنشطة التي تهدف إلى تحسين الكفاءات الداخلية فيما يتعلق باستقلال الموارد، بينما يركز الجانب الآخر على إدارة التكلفة البيئية التي تربط بين الشركة وعناصر سلسلة التوريد المشتركة معها. هناك عدة أدوات لإدارة التكلفة داخلياً وهي (التكاليف المستهدفة – التحسين المستمر – سلسلة القيمة وغيرها) كما أن هناك أدوات لإدارة التكلفة خارجياً وهي (القياس المتسلسل للتكاليف المستهدفة – المفاضلة بين السعر والجودة والأداء – فحص التكاليف المشتركة البيئية – إدارة التكلفة المتزامنة).

- ويتم وضع المزيد من الضغوط على الموردين المتعاملين من أجل تخفيض التكلفة، بالإضافة إلى التركيز على أسلوب هندسة القيمة (Cooper & Slagmulder, 1999) واستخدامه بثلاثة اتجاهات وهي:

1. يتم استهداف عدد الأجزاء في كل منتج من أجل تخفيضها.
2. محاولة التخلص من تكاليف العمالة المرتفعة وعمليات التشغيل غير الضرورية كلما أمكن.
3. استبدال المكونات الغالية مثل الزجاج أو المعدن بمكونات أقل تكلفة مثل البلاستيك.

- وتستطيع الشركة تحقيق الوفورات المستهدفة باستخدام أسلوب التحسين المستمر لتكاليف المكونات من خلال تطبيق مبادئ تحليل القيمة عن طريق الطرق التالية:

1. تخفيض عدد الأجزاء والمكونات وهذا عن طريق تحويل الوظائف إلى الأسلوب الإلكتروني بدلاً من الأسلوب الميكانيكي الذي يحتاج إلى العديد من الأجزاء أو الاتجاه إلى صناعة قوالب أكثر تطوراً للحد من عدد المكونات.
2. استخدام مواد أقل تكلفة وهذا بغرض خفض التكاليف.
3. زيادة مستوى الأداء لدى الموردين وهذا عن طريق تطوير الأداء لدى شركة المورد ورفع مستوى الكفاءة التشغيلية سيساعد ذلك على التزام المورد من إنتاج المنتج عند مستوى التكاليف المستهدفة.
4. تحويل إنتاج بعض الأجزاء لخارج الشركة وهذا للاستفادة من العوامل الناتجة من اقتصاديات التشغيل.
5. تخفيض الاعتماد على العمل البشري عن طريق زيادة مستوى التشغيل الآلي

باستخدام آلات أكثر مرونة، وزيادة سرعة الإنتاج عن طريق تقليل الوقت المستغرق لأداء عملية من عمليات الإنتاج لجميع المنتجات.

- وبالتالي فإن هناك تطوير لإدارة التكلفة البيئية لمعالجة عدم تماثل المعلومات بين الموردين والمشتريين في العلاقات البيئية والشبكات وذلك لإيجاد حلول لخفض التكلفة عن طريق تغيير المواصفات للبنود التي يتم شراؤها من الخارج أو تغيير مواصفات المنتج النهائي (Slagmulder, 2002)، ويمكن ارجاع إدارة التكلفة البيئية إلى عمل (Porter, 1985) الذي أكد أن هناك روابط بين الموردين والمشتريين تؤدي إلى فرص تقليل التكلفة من خلال آليتين وهما: (التنسيق والأمثلية) بعد ذلك اقترح (Shank, & Govindarajan, 1988) بأن إدارة التكلفة لكي تعمل بفعالية يتطلب تركيز واسع خارج حدود الشركة وقد أظهرت هذه الدراسة أن إدارة التكلفة استراتيجياً لها ثلاثة محاور وهي (تحليل سلسلة القيم - تحليل الوضع التنافسي - تحليل مسببات التكلفة) وتحليل الوضع التنافسي بمعنى حسن إدارة سلسلة القيمة (تمايز المنتجات - أقل تكلفة - أحسن تكلفة) ، وسواء فضلت المنشأة تعزيز مزايا أي استراتيجية تنافسية فإن هذا سيعتمد بصورة كلية على كيفية إدارة سلسلة القيمة بالمقارنة بكفاءة إدارة الشركات المنافسة لسلسلة القيمة لديهم، وهذا يؤكد على أن المزايا التنافسية تشتق من تقديم قيمة أعلى للعميل بتكلفة تعادل هذه القيمة (استراتيجية التمايز) أو المزايا التنافسية تشتق من تقديم قيمة مماثلة للمنافسين ولكن بتكلفة أقل (استراتيجية التكلفة الأقل) أو تشتق من كلا الميزتين التنافسيين معاً (استراتيجية أفضل تكلفة) وبالتالي فإن المدخل السليم لتحديد المزايا التنافسية يتمثل في تحليل سلسلة القيمة الذي يضمن عدم تجاهل مع الأنشطة السابقة وأيضاً الأنشطة التالية، ومتخذي القرارات سواء مديري العمليات أو المحاسبين تحقيق التوافق الاستراتيجي واعتباره جسر يضم استراتيجية سلسلة التوريد واستراتيجية الشركة وهذا عند بناء عمليات سلسلة التوريد بشكل أكثر فعالية وكفاءة، ويتولد عن التوافق الاستراتيجي قرارات تساعد المنشأة أن تؤخذ في الاعتبار اختبار الاستعانة بمصادر خارجية وتنوع المنتجات وتأثير العولمة وقصر دورة حياة المنتج وهذه القرارات تساعد في تحسين المقابلة بين الكفاءة (التكلفة) وبين التجاوب (خدمة العميل) كما ان هذه القرارات تؤثر على اختيار الشركة لاستراتيجية التصنيع السحب أم الدفع و كيفية تسعير المنتجات.

- ويلعب أسلوب القياس المتسلسل للتكاليف المستهدفة (Chained Target costing) دور الرابط بين تطبيق هذه الأدوات من خلال قيام الشركة بتحديد أسعار البيع الخاصة بالمنتج وبالتالي تحديد أسعار شراء المكونات من الموردين المرتبطين بها داخل الشبكة وحيث أن هذه الأسعار تعكس ضغوط التكلفة التي تواجهها الشركة في السوق فإنها وعن طريق شبكة الربط بينها وبين مجموع الموردين المتعاملين معها تقوم بنقل بعض من هذه الضغوط إلى الموردين وعندما يجد المورد أنه لا يمكنه تحقيق التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات التي يتم توليدها فإنه يلجأ لاستخدام أنشطة إدارة التكلفة البنينة وهي (المقابلة بين السعر والجودة والأداء - فحص التكاليف البنينة - إدارة التكلفة المترامنة).

- يمثل أسلوب التكاليف المستهدفة قلب نظام إدارة التكلفة ويلعب دوراً هاماً في تحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة في كلا المنظورين الداخلي والخارجي) لأنه يعتبر الرابط الذي يربط بين هذه الأساليب، وبالتالي فإن الاهتمام به يساعد في عملية التكامل بين أدوات إدارة التكلفة، ونجاح تطبيق التكاليف المستهدفة في إدارة سلسلة التوريد يجب أن يتم في بيئة تعتمد على التعاون والثقة بين جميع أعضاء السلسلة في ظل تدفق معلومات عن تصميم وتطوير المنتجات وجميع التكاليف المرتبطة بها.

- ويتم توصيف مفهوم تحليل سلسلة القيمة لتعظيم فاعلية إدارة التكلفة استراتيجياً كما يلي:

● تحديد أنشطة سلسلة القيمة وتحديد التكاليف والعوائد بكل نشاط وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة.

● تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط داخل سلسلة القيمة.

● تحديد أسلوب تحسين المزايا التنافسية والذي يمثل في الاختبار التالي:

١- تحديد مسببات التكلفة أفضل مقارنة بالمنافسين وبشكل يؤدي إلى خفض تكاليف النشاط مع ثبات القيمة التي يقدمها أو زيادة قيمة النشاط مع ثبات تكلفة الأداء أو خفض الموارد اللازمة لتنفيذ النشاط مع ثبات العلاقة بين التكلفة والقيمة.

٢- إعادة تصميم سلسلة القيمة وذلك من خلال دراسة وتحليل وإعادة تصميم

العلاقات داخل كل نشاط على حدة وبين الأنشطة بعضها البعض، وتحليل ودراسة علاقة الشركة بكل من الموردين والعملاء.

كما اتجه (Cooper & Slagmulder, 1999) إلى تقسيم التكاليف المستهدفة إلى ثلاث مستويات وهي: السوق – المنتج – المكونات. كما حدد (Ansari, et al., 2006) تنفيذ التكاليف المستهدفة يتم على مرحلتين:

- مرحلة تحديد رقم التكلفة المستهدفة وتضم بحوث السوق ودراسة الموقف التنافسي للتعرف على سعر البيع المرغوب وكذلك تحديد مواصفات المنتج وخصائص التي تلبى احتياجات العملاء ثم يتم خصم الربح للمستهدف من سعر البيع للوصول إلى رقم التكلفة المستهدفة.
- مرحلة تنفيذ التكاليف المستهدفة يتم بذل الجهود للتغلب على الفجوة التكاليفية بين التكلفة الحالية للمنتج والتكلفة المستهدفة له بالاستعانة بهندسة القيمة والتحسين المستمر لخفض تكلفة أداء ووظائف المنتج في ظل الحفاظ على خصائص وجودة المنتج ويتم الاستعانة بالأدوات: هندسة القيمة – الهندسة العكسية – جداول التكلفة – بطاقة الأداء المتوازن.

ويعتمد تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة التركيز على التكاليف الملائمة في كل حلقة من حلقات سلسلة القيمة لجميع العمليات الخاصة بالمنتج وذلك منذ بداية الإنتاج إلى ما بعد البيع حتى يمكن التحكم في هذه التكاليف في تعظيم الدخل التشغيلي للشركة، مع اعتبار أن هناك علاقات متعاونة فعالة في تحديد التكلفة المستهدفة تكون بمثابة أعضاء لسلسلة القيمة للمنشأة ويكون دورها الأساسي في حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة حتى تصل إلى الحدود المستهدفة وفي نفس الوقت التعرف على مواقع الفرص الممكنة الأخرى في تقليل التكاليف. ولقد ذكر أحد الباحثين (أمجاد الكومي ، ٢٠٠٨) استخدام التكاليف المستهدفة وهي أحد أدوات إدارة التكلفة لا يقتصر الهدف من استخدامها على تحقيق وفورات خفض التكلفة فقط ولكن تتعدد الأهداف هذا الأسلوب وهي: رفع وتحسين أداء المنتج – المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية – تسعير المنتجات وبالتالي توصلت إلى أن تطبيق التكاليف المستهدفة يساند الشركة في تحقيق استراتيجية التمايز لمنتجاتها التي تفي بمواكبة التغيرات المتوقعة لمتطلبات وأيضاً لمواجهة التهديدات التنافسية في السوق وذلك

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

للوصول إلى رضا العملاء عن طريق تضيق الفجوة بين احتياجات العملاء المتوقعة وخطط الشركة في تصميم منتجاتها.

بناء على تحليل المتغيرات (الاستراتيجيات التنافسية – أدوات إدارة التكلفة) هناك علاقة بين الاستراتيجيات التنافسية (التكلفة الأقل-التمايز – أفضل تكلفة) وبين أدوات إدارة التكلفة يمكن صياغة الفرض كالتالي:

الفرض الأول: هناك علاقة إيجابية بين الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجيات التكلفة الأقل – استراتيجية التمايز – استراتيجية أفضل تكلفة) وأدوات إدارة التكلفة.

٣) تكامل عمليات سلسلة التوريد

لقد أصبح مفهوم سلسلة التوريد أكثر قبولاً، وتكامل إدارة سلسلة التوريد كسب المزيد من الاهتمام من قبل المهنيين والأكاديميين بينما يتضمن إدارة سلسلة التوريد التخطيط وإدارة جميع الأنشطة التي تنطوي على الشراء والتمويل واللوجستيات فإن تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد هو الربط الوظائف الأعمال الرئيسية والعمليات عبر الشركات، وهناك عدة مراحل للتكامل (Sindi & Roe, 2017)

١- تمثل الخط الأساسي أو البداية حيث الشركة تقوم بتصميم الخطة على المدى القصير ويمثل تدفق المواد حتى تصل في النهاية إلى سلعة وتتكون من المشتريات ومراقبة المواد والإنتاج والمبيعات والتوزيع، والأنشطة بمفردها بدون تكامل والنظم والإجراءات مستقلة عن بعضها.

٢- التكامل الوظيفي يركز على التدفق الداخلي للسلع وتمثل بإدارة المواد وإدارة التصنيع وإدارة التوزيع وتمثل وظائف منفصلة للأعمال التجارية وضعف الرؤية تجاه طلبات العملاء.

٣- التكامل الداخلي يركز على إدارة السلع للمستهلك عن طريق تكامل العرض والطلب وأيضا تكامل التخطيط والرقابة والتركيز على الكفاءة وهناك ردود فعل لطلب العملاء ولكن لا يوجد إدارة للطلب عليه.

٤- التكامل الخارجي إدارة الموردين والعملاء والتوجه نحو العميل وليس المنتج وتوافق مع احتياجات ومتطلبات العملاء والدعم المتبادل مع الموردين مع وجود التزام طويل الأجل.

كما أضاف (Melnyk et al., 2009) بالإضافة إلى الأنواع السابقة:

التكامل الاستراتيجي هو يركز على التسويق ومصادر التوريد ويتميز بالتكيف بدرجة عالية مع تغيرات في العرض والطلب كما أن التركيز على إدارة المخاطر

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

وتجنب التكاليف والعلاقات مع الموردين والعملاء قائمة على التعاون والثقة كما أن مستقبل إدارة سلسلة التوريد ينظر على أنها أصل استراتيجي ولا ينظر على أنها فقط كفاءة (عمل الأشياء بأقل الأخطاء) ولكنها أيضا فاعلية (القيام بالأشياء الصحيحة) وبالتالي نصل إلى الابتكار والإبداع (القيام بالأشياء الصحيحة بشكل مبتكر) أي تكامل إدارة سلسلة التوريد ليس داخلي فقط يعتمد على الكفاءة وليس خارجي فقط يعتمد على الفاعلية ولكنه استراتيجي يعتمد على الكفاءة والفاعلية والإبداع وبالتالي إدارة سلسلة التوريد لم تعد وظيفة تخزين البضائع وانتقال المنتجات.

• هناك عدة مفاهيم للتكامل الداخلي لعمليات إدارة سلسلة التوريد كما يلي

(Boon-itt, & Paul, 2005)

١. مستوى تدفق المعلومات داخل الشركة من عمليات إدارة المخزون والأوامر

٢. درجة المرونة والتجاوب لمقابلة احتياجات العملاء الداخليين.

٣. تكامل داخلي للنواحي الوظيفية في ظل رقابة الشركة.

٤. درجة تفاعل أنشطة الاتصالات والعلاقات والأفراد وبين الوظائف داخل الشركة

• كما إن المفاهيم الخاصة بتكامل العمليات الخارجية لإدارة سلسلة التوريد

وهي (Boon-itt, & Paul, 2005)

١. درجة الشراكة الاستراتيجية وعلاقات طويلة الأجل مع الموردين

٢. القدرة على تحقيق التسليم في الموعد المناسب طبقا لأوامر العملاء

٣. درجة مشاركة المعلومات عن السوق وتوقع الطلب ورصيد المخزون.

٤. ضرورة ملائمة أدوات إدارة التكلفة مع تكامل عمليات سلسلة التوريد.

٥. درجة مشاركة كل من المورد والعميل في عملية تطوير المنتج

• أما المفاهيم الخاصة بتكامل الاستراتيجي لعمليات إدارة سلسلة التوريد

١. ضرورة أحداث تكامل داخلي وتكامل خارجي لعمليات إدارة سلسلة التوريد.

٢. ضرورة التوسع في ثقافة إدارة سلسلة التوريد والتوريد الإلكتروني.

٣. توازن بين إستراتيجية الشركة (التمايز – تكلفة الأقل – أفضل تكلفة) مع

استراتيجية سلسلة التوريد (الإنتاج الخالي من الفاقد lean – الإنتاج

المستجيب agile – الإنتاج المختلط leagile)

دراسات خاصة بالتكامل:

يساهم التكامل الداخلي لسلسلة التوريد والتكامل الخارجي (المورد – العميل) في تحسين الابتكار في العمليات والمنتجات (Wong, et al., 2013) وأكد هذا الرأي كل من (Koufteros, et al., 2010) أن وجود علاقة بين التكامل الداخلي لسلسلة التوريد مع الابتكار في العمليات والمنتجات وذلك مع وجود متغير وسيط وهو التكامل الخارجي (مورد – عميل). كما تصل الشركة إلى أعلى مستوى من التكامل الداخلي عندما يكون لديها نظام معلومات مما يجعل الإدارات داخل الشركة مترابطة مع بعضها البعض بحيث تستطيع كل إدارة الحصول على المعلومات الدقيقة من الإدارات الأخرى في الوقت المناسب في ظل وسيلة تدعم التعاون والتفاعل بينهم وباختصار تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد هو عنصر أساسي من إدارة سلسلة التوريد وهي يعطى نتائج إيجابية مدعومة بدراسات سابقة (Gimenez, & Ventura, 2003; Stank, et al., 1999) بينما لا يزال تنفيذ وتطبيق التكامل بشكل فعال لغزاً بالنسبة للعديد من الشركات. (Bowersox, et al., 2000). كما وجدت بعض الأبحاث والدراسات أن تحقيق التكامل الداخلي والخارجي لعمليات إدارة سلسلة التوريد قد يكون صعباً (Bowersox, et al., 2000; Fawcett & Magnan, 2002) وقد أشار (Bowersox, et al., 2000) إلى أن المديرين ينفقوا موارد كبيرة للملاحة في ميناء خاص بهم، أكثر من تشكيل برامج للتكامل الخارجي، وتم تحقيق مستويات منخفضة من التقدم نحو تكامل متعدد الوظائف (الداخلي) لأن في كثير من الأحيان تعمل الأقسام المختلفة داخل الشركة بشكل مستقل، كما أكد (Fawcett & Magnan, 2002) أن معظم الشركات مازالت في المراحل الأولى من التعاون البيئي. وتشير تحديات عمليات التطبيق والتنفيذ إلى الحاجة إلى فهم لتكامل سلسلة التوريد، وذلك لأن هناك نقص واضح في تحديد المفهوم ذاته حيث يستخدم مفهوم التكامل بالتبادل مع مفاهيم أخرى مثل التعاون ولا يزال الإطار النظري لتكامل عمليات سلسلة التوريد مفقوداً وكما أن جوانب معينة من التكامل لم تدرس بشكل كاف على سبيل المثال أشار (Pagell, 2004) إلى نقص الدراسات السابقة عن تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد وأكثر من ذلك فإن هناك صندوق أسود بين تكامل سلسلة التوريد والأداء المتفوق يحتاج مزيد من الدراسات، وعلى ذلك فإن هذه الدراسة تحاول أن تعالج هذه الفجوة البحثية، وتم الاعتراف بأن التكامل على أنه حيوي وضروري لإدارة سلسلة التوريد العديد من الدراسات الهامة شاركت لفهم أكبر في هذه الظاهرة،

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

واقترح كل من (Bowersox, et al., 2000) بإطار متكامل لتكامل إدارة سلسلة التوريد حيث يتم التصنيف إلى ستة أنواع وهم: تكامل العملاء – التكامل الداخلي – تكامل مورد خدمة المواد – تكامل تخطيط وتكنولوجيا – تكامل القياس – تكامل علاقات ، بينما هذا الرأي وضح من خلال أوضاع مختلفة عن تكامل إدارة سلسلة التوريد، إلا أنه تسبب في نوع من التداخل بين أنواع التكامل مثل تكامل العلاقات – تكامل العميل – تكامل المورد مما سبب ارتباط أثناء التنفيذ، كما رأى كل من (Chen, et al., 2009) أن هناك من منظور العمليات اثنان من تكامل سلسلة التوريد وهما المنظور الداخلي والمنظور الخارجي (المورد – العميل) ولكن حدد (Meleyk, et al., 2009) أن هناك عدة أنواع لتكامل إدارة سلسلة التوريد من أهمها التكامل الداخلي – التكامل الخارجي (عميل – مورد) – التكامل الاستراتيجي. كما يعتبر التكامل الداخلي أهم أحد ركائز الهندسة المترامنة وأحد أدوات إدارة التكلفة المترامنة التي تؤكد على وجود فرق العمل متعددة التخصصات مما يسهل أداء أنشطة تطوير المنتجات والعمليات بشكل متزامن وتحقيق التعاون من خلال تبادل المعلومات خاصة بتطوير المنتجات مما يساعد على ابتكار العمليات والمنتجات وتقليل الزمن اللازم. وبالتالي يكون التركيز على ثلاثة أنواع من تكامل عمليات داخلية إدارة سلسلة التوريد – تكامل عمليات خارجية إدارة سلسلة التوريد – تكامل الاستراتيجي لعمليات إدارة سلسلة التوريد، يرى مجموعة الباحثين (Chen et al., 2009) أن تكامل عمليات داخلية لإدارة سلسلة التوريد يرتبط بقدرات سلسلة التوريد المرتبطة بالكفاءة وبالتالي تسعى إلى تقليل التكاليف أي إتباع إستراتيجية التكلفة الأقل ومع استخدام أدوات إدارة التكلفة الملائمة ، كما أن تكامل عمليات خارجية لإدارة سلسلة التوريد يرتبط بقدرات سلسلة التوريد المرتبطة بالفاعلية وبالتالي تسعى إلى تعزيز خدمة العميل أي إتباع استراتيجية التمايز ومع استخدام أدوات إدارة التكلفة الملائمة، وبالقياس على هذا الرأي التكامل الاستراتيجي لعمليات إدارة سلسلة التوريد يرتبط بقدرات سلسلة التوريد المرتبطة بالابتكار وأيضا الكفاءة والفاعلية وبالتالي تسعى إلى تحقيق المزج بين الاستراتيجيتين السابقتين وهي استراتيجية أفضل تكلفة ويمكن صياغة الفرض الثاني كالاتي:

هناك علاقة تأثير إيجابية بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي) وتنقسم إلى فروض فرعية كما يلي:

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

فرض فرعى أول: هناك علاقة تأثير إيجابية بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي.

فرض فرعى ثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي.

فرض فرعى ثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي.

٤) أداء الشركة:

هناك عدة أنواع للأداء: تشغيلي - مالي - استراتيجي (Chang, et al., 2016) الأداء التشغيلي هو أداء معقد متعدد الأبعاد يشترك في تحسين مقاييس التنظيمية المرتبطة بسلسلة التوريد، وتشتمل (اللوجستيات - تخفيض التكلفة - التسليم في الوقت المناسب-تخفيض الدورة الزمنية) وهو يعكس على الأداء المالي. الأداء المالي هو أداء لتحسين الأهداف الاقتصادية بناء على مقاييس الإيرادات والتكاليف مثل الربحية - معدل العائد على الاستثمار، العائد على المبيعات. أداء العلاقات: هو أداء لتحسين في المقاييس الموجه للعميل مثل رضا العميل - ولاء العميل.

الأداء الاستراتيجي هو أداء لتحسين الأهداف السوقية المرتبطة بالمقاييس بناء على الإيرادات مثل المبيعات والحصة السوقية والنمو في المبيعات وأضاف بعض الباحثين الأداء السوقي وأعاد تعريف الأداء الاستراتيجي (Chen et al., 2009)

الأداء السوقي هو أداة لتحسين الأهداف في السوق بناء على الإيرادات مثل ربحية السهم - نسبة القيمة السوقية إلى القيمة النقدية للسهم - القيمة السوقية المضافة - نسبة الحصة السوقية - نسبة فرص النمو في السوق. أما الأداء الاستراتيجي هو التحسن في الأداء السوقي عن طريق المزج بين الأداء المالي والأداء السوقي لزيادة ثقة المستثمرين والعملاء في اتخاذ القرارات المختلفة ويمثل في التنافسية - أسواق جديدة - تطوير المنتج وبالتالي نستنتج أن:

ترتبط مقاييس كفاءة سلسلة التوريد بالأداء المالي أكثر لأنها تركز على الإيرادات

والتكاليف

وترتبط مقاييس فاعلية سلسلة التوريد بالأداء السوقي أكثر لأنها تركز على الإيرادات كما يرتبط الأداء الاستراتيجي بمقاييس الكفاءة والفاعلية بالإضافة إلى الابتكار للوصول إلى التحسن في الأداء عن طريق المزج بين الأداء المالي والأداء السوقي معاً.

دراسات خاصة بالتكامل مع الأداء:

قامت دراسة أثر تكامل سلسلة التوريد على أداء الشركات (معدل العائد مع الاستثمار - معدل العائد على حقوق الملكية - الأرباح - الحصة السوقية) وجاءت نتائج وجود تأثير إيجابي لمستوى التكامل الداخلي عن التكامل الخارجي (العميل) على الأداء الموجه للعميل والأداء الموجه للمورد والذي يؤثر بدوره على أداء الشركة (أحمد محمد عبدالعال، ٢٠١٧)

وقسم كل من (Chen, et al., 2009) القدرات المرتبطة بكفاءة سلسلة التوريد وهي ترتبط بتكامل عمليات الداخلية لسلسلة التوريد تركز على تخفيض التكلفة والتي تساهم مباشرة في الأداء المالي، بينما القدرات المرتبطة بفاعلية سلسلة التوريد وهي ترتبط بتكامل عمليات الخارجية لسلسلة التوريد وترتكز على التوقيت المناسب والجودة والتي تساهم في الأداء السوقي، وحدد كل من (Näslund and Hulthen, 2012) اختبار النواحي المختلفة لتكامل إدارة سلسلة التوريد وهي أربعة الأول التكامل الداخلي وهو تكامل للوظائف والعمليات داخل الشركة ويتم مشاركة المعلومات الداخلية وتنسيق الموارد ويقوم على تحسين الأداء المالي، الثاني التكامل للإمام (العميل) عن طريق تطوير والمحافظة على العلاقات التعاونية وتحسين التنافسية ويؤثر على أداء سلسلة التوريد وفقاً لمواصفات العميل (المبيعات - المشاركة السوقية - الربح)، الثالث التكامل للخلف (المورد) عن طريق علاقات مع الموردين بشأن الأنشطة المتزامنة - الشراكة بشأن تصميم المنتج ومشاركة المعلومات ويقوم على تحسين الأداء (تطوير منتج جديد - دورة زمنية - مستويات المخزون أقل) ، الرابع شبكات وهي تعنى تطوير العلاقات من خلال التمايز اللوجستي والتكنولوجي للأنشطة الداخلية وشبكات سلسلة التوريد وأيضا التكامل مع نظام المعلومات لبناء تعاون للعلاقات البيئية وتكامل الشبكات يقوم على أساس الشراء من الخارج (مصادر خارجية) - التخصص والتمايز اللوجستي والتكنولوجي ومشاركة المعلومات وتكامل العمليات بين الشركات ومنافع لهذا النوع تكون بشكل

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

أوسع على نطاق سلسلة التوريد. ورأى كل من (Glenn Richey, et al., 2009) أن هناك مسببات لتكامل سلسلة التوريد وهي مسببات داخلية وتمثل التحسين المستمر للعمليات والأداء وتحسين في تحديد المداخل التي تختارها الشركة لاختيار الاستراتيجيات وتحقيق أهداف معينة والمسببات البيئية وتشمل التغيير السريع في طلبات السوق والمنافسة في السوق كما أن هناك معوقات لإجراء التكامل وتشمل الفشل الداخلي للتخطيط والفشل الخارجي للمراقبة وتشير النتائج إلى أن الشركة الموجهة للتحسين المستمر للعمليات تميل إلى تكريس الجهود نحو تطوير التكامل الداخلي لسلسلة التوريد عن طريق زيادة مستوى التواصل والأنشطة الوظيفية الأفقية بين الشركات، بينما زيادة مستوى التكامل مع العملاء والموردين يقدم الفرصة للشركة أن تحقق منافع كبيرة على مستوى إدارة سلسلة التوريد وتحسين التنبؤ بالطلب وذلك لأن كل شركة في سلسلة التوريد تكون لديها خطة استراتيجية وأهداف محددة تسعى لتحقيقها كما أن المنافسة في السوق تمد الشركة بحافز قوى لعمل تغيير في التنظيم للتغلب على العوائق لتنفيذ ممارسة إدارة سلسلة التوريد. كما قام جماعة من الباحثين (Beheshti, et al., 2014) بدراسة أثر تكامل سلسلة التوريد (التكامل الداخلي – التكامل الخارجي) (المورد – العميل) على الأداء المالي وأظهرت النتائج وجود تأثير لمستوى التكامل ككل لسلسلة التوريد على الأداء المالي، وركزت دراسة (Huo, et al., 2014) على أثر ممارسات تكامل سلسلة التوريد (تكامل داخلي – تكامل عملية – تكامل منتج) على الأداء المالي في ظل وجود متغير الاستراتيجيات التنافسية (التكلفة الأقل – التمايز) وجاءت نتائج الدراسة كما يلي:

- وجود تأثير للاستراتيجيات التنافسية على تكامل سلسلة التوريد
- وجود تأثير للتكامل الداخلي لسلسلة التوريد على الأداء المالي المعتمد على إستراتيجية التكلفة الأقل.
- وجود تأثير لتكامل العمليات لسلسلة التوريد على الأداء المالي المعتمد على إستراتيجية التمايز
- وقامت دراسة (Germain & Iyer 2006) بدراسة أثر التكامل الداخلي والتكامل الأمامي (العميل) على أداء سلسلة التوريد وأثرها على الأداء المالي وجاءت نتائج الدراسة كما يلي:
- وجود أثر إيجابي بين التكامل الداخلي والأمامي (العميل) على أداء سلسلة

التوريد.

- وجود أثر إيجابي بين أداء سلسلة التوريد على الأداء المالي. ورأى (Han, et al., 2013) تأثير تكامل سلسلة التوريد (التكامل الداخلي - التكامل مع الموردين) على الأداء المالي في ظل وجود ميزة تنافسية كمتغير وسيط مع شركات في الصين وجاءت النتائج كما يلي: التكامل الداخلي يؤثر على الأداء المالي.
- التكامل مع الموردين يؤثر على الأداء المالي مما تكون الحاجة إلى تنسيق العلاقة بين البائع والمشتري كأحد أبعاد التكامل لأنه يؤثر على الأداء المالي للشركة.

ورأى (Chen, et al., 2009) أن عمليات تكامل سلسلة التوريد تنقسم إلى نوعين تكامل عمليات داخلية التي ترتبط بقدرات سلسلة التوريد وهي الكفاءة - وتكامل عمليات خارجية التي ترتبط بقدرات سلسلة التوريد وهي الفاعلية وفي النهاية ترتبط كفاءة سلسلة التوريد بالأداء المالي أكثر بينما ترتبط فاعلية سلسلة التوريد بالأداء السوقي أكثر وبناء على التحليل السابق تمت إضافة قدرات سلسلة التوريد الخاصة بالابتكار بالإضافة إلى الكفاءة والفاعلية وهي ترتبط بالتكامل الاستراتيجي لعمليات سلسلة التوريد التي تؤثر بدورها على الأداء الاستراتيجي ويتم صياغة الفرض الثالث كالآتي :

هناك علاقة تأثير إيجابية بين تكامل عمليات سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) وأداء الشركة (مالي - سوقي - استراتيجي) وتنقسم إلى الفروض الفرعية التالية:

١. هناك علاقة تأثير إيجابية بين تكامل عمليات سلسلة التوريد الداخلي وأداء الشركة المالي.
٢. هناك علاقة تأثير إيجابية بين تكامل عمليات سلسلة التوريد الخارجي وأداء الشركة السوقي.
٣. هناك علاقة تأثير إيجابية بين تكامل عمليات سلسلة التوريد الاستراتيجي وأداء الشركة الاستراتيجي.

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

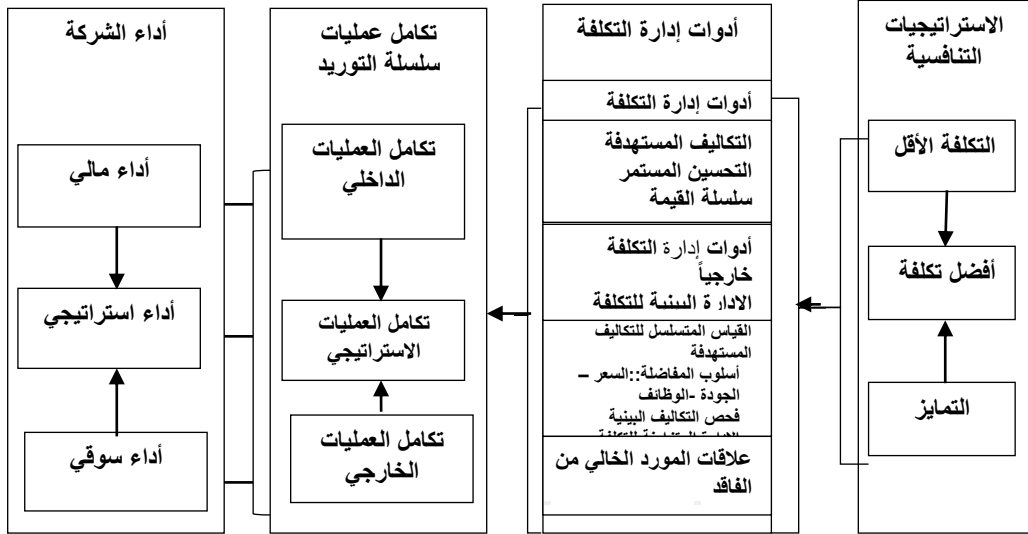
سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

القسم السادس: الدراسة الميدانية

٨-١ إجراءات ومنهجية الدراسة الميدانية

٨-١-١ نموذج إدارة سلسلة التوريد

أولاً: النموذج المستخدم



شكل رقم (٥)

دور أدوات إدارة التكلفة في ظل الاستراتيجيات التنافسية و تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد وأثرها على أداء الشركة

٨-١-٢ فروض الدراسة:

الفرض الأول: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية التكلفة الأقل - استراتيجية التمايز - استراتيجية أفضل التكلفة) و أدوات إدارة التكلفة (السؤال ١ : ٣)

الفرض الثاني : : هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي). (السؤال ٢ ، ٤ : ٧) وينقسم إلى فروض فرعية كما يلي:
الفرض الأول الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي وتكامل عمليات إدارة

سلسلة التوريد الداخلي.

الفرض الثاني الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي.

الفرض الثالث الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي.

الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) وأداء الشركة (مالي - سوقي - استراتيجي) (السؤال ٤: ٦، ٨: ١١) وينقسم الى فروض فرعية كما يلي:

الفرض الأول الفرعي من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي وأداء الشركة المالي
الفرض الثاني الفرعي من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي وأداء الشركة السوقي

الفرض الثالث الفرعي من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي وأداء الشركة الاستراتيجي

٨-١-٣ أسلوب جمع بيانات :

اعتمدت الباحثة في جمع بيانات الدراسة التطبيقية على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء قد تم تصميم أسئلة الاستقصاء وفقاً لمقياس " ليكارت " ذو الخمس نقاط، وذلك حتى يمكن قياس المستويات المختلفة لمتغيرات الدراسة. وقد تم توزيع ١٢٠ قائمة استقصاء على مفردات العينة، وتم استلام ٩٠ قائمة استقصاء، استبعد منها ١٠ قوائم لعدم استيفائها بالكامل. وبذلك تكون قوائم الاستقصاء الكاملة والصحيحة والتي استخدمت في التحليل ٨٠ قائمة، وهي التي تمثل استجابات مفردات عينة الدراسة.

٨-١-٤ عينة الدراسة:

روعي في اختيار عينة الدراسة التطبيقية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العملية والقدرة على الحكم على تكامل عمليات سلسلة التوريد المختلفة. لذا تضمنت العينة ٨٠ مفردة توزيعها كما يلي ٥٢ مفردة من الاساتذة

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

الأكاديميين في الجامعات المصرية و ١٦ مفردة من محاسبي التكاليف، ٨ مفردة من المحاسبين الماليين في بعض الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية، و ٤ مفردة من الإدارة العليا بتلك الشركات.

١- توصيف عينة الدراسة وفقاً للوظيفة

النسبة المئوية %	العدد	الوظيفة
٦٥%	٥٢	عضو هيئة تدريس
٢٠%	١٦	محاسب تكاليف
١٠%	٨	محاسب مالي
٥%	٤	ادارة عليا
١٠٠%	٨٠	المجموع الكلي

٢- توصيف عينة الدراسة وفقاً للعمر

النسبة المئوية %	العدد	العمر
٢.٥%	٢	٣٠ من أقل
٥٢.٥%	٤٢	من ٣١ - ٤٠ عام
٣٢.٥%	٢٦	٤١ الى ٥٠ عام من
١٢.٥%	١٠	٥٠ من أكثر
١٠٠%	٨٠	المجموع الكلي

٣- توصيف عينة الدراسة وفقاً للتعليم

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل
٣٢.٥%	٢٦	تعليم جامعي
٤٠%	٣٢	ماجستير
٢٧.٥%	٢٢	دكتوراه
١٠٠%	٨٠	المجموع الكلي

٤- توصيف عينة الدراسة وفقاً لمستوى الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	عدد سنوات الخبرة
٢.٥%	٢	أقل من ٥ سنوات
٥٠%	٤٠	١٠-٥ سنوات

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٣٥%	٢٨	١١-٢٠ سنة
١٢.٥%	١٠	أكثر من عشرين عام
١٠٠%	٨٠	المجموع الكلي

٥- توصيف عينة الدراسة وفقاً للتخصص

النسبة المئوية %	العدد	التخصص
٩٣.٧٥%	٧٥	محاسبة
٦.٢٥%	٥	إدارة
-	-	اقتصاد
-	-	أخرى
١٠٠%	٨٠	المجموع الكلي

٨-١-٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لغرض اختبار فروض البحث، تم تحليل البيانات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة هذه البيانات وهي:

(١) اختبار ألفا كرونباخ: لقياس درجة الصدق والثبات والتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة التطبيقية في تعميم النتائج.

(٢) اختبار كروسكال: ويتم استخدامه بغرض دراسة مدى الاتفاق استجابات مفردات المجموعات الأربعة لعينة الدراسة من أكاديميين ومحاسبين تكاليف وماليين وأعضاء الإدارة العليا.

(٣) استخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي: مثل الوسط الحسابي المرجح للوقوف على مدى الأهمية النسبية لإجراءات التحقق المستخدمة في تقييم الدراسة، والانحراف المعياري لقياس درجة التشتت في آراء المستقصى منهم بقائمة الاستقصاء

(٤) أسلوب تحليل الانحدار المتعدد: تم استخدام هذا الأسلوب لقياس مدى تأثير أدوات إدارة التكلفة كمتغير تابع بالاستراتيجيات التنافسية وهي (استراتيجية التكلفة الأقل- استراتيجية التمايز- استراتيجية أفضل التكلفة) كمتغيرات مستقلة في الفرض الأول. وتم استخدام هذا الأسلوب لقياس مدى تأثير تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي كمتغير تابع بأدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي كمتغيرات مستقلة في الفرض الفرعي الأول للفرض الثاني، كما تم قياس مدى تأثير تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي كمتغير تابع بأدوات إدارة

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

التكلفة سواء داخلي أو خارجي كمتغيرات مستقلة في الفرض الفرعي الثاني للفرض الثاني، أما في الفرض الفرعي الثالث للفرض الثاني تم قياس مدى تأثير تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي كمتغير تابع بأدوات إدارة التكلفة سواء داخلي أو خارجي كمتغيرات مستقلة

٥) أسلوب تحليل الانحدار البسيط: تم قياس مدى تأثير الأداء المالي كمتغير تابع على تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي كمتغير مستقل في الفرض الفرعي الأول للفرض الثالث، كما تم قياس مدى تأثير الأداء السوقي كمتغير تابع على تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي كمتغير مستقل في الفرض الفرعي الثاني للفرض الثالث، أما في الفرض الفرعي الثالث للفرض الثالث تم قياس مدى تأثير الأداء الاستراتيجي كمتغير تابع على تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي كمتغير مستقل .

٢-٨ اختبار الفروض واستخلاص النتائج

١-٢-٨ اختبار الصدق والثبات

تم اختبار الثبات والصدق من خلال مقياس الفا كرونباخ لمتغيرات البحث فاذا زاد عن ٠.٦٠ أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع في الجدول رقم (٢):

جدول رقم (٢)

السؤال	العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات
الأول	١-١ : ٣-١	٠.٧٦٤	٠.٨٧٤
الثاني أولاً	١-٢ : ١-٢-٢-٨	٠.٧٧٦	٠.٨٨٠
الثاني ثانياً	٢-٢ : ٢-٢-٢-٨	٠.٧٨١	٠.٨٨٤
الثالث	١-٣ : ٣-٣	٠.٧٧٧	٠.٨٨١
الرابع	١-٤ : ٥-٤	٠.٧٠٦	٠.٨٤٠
الخامس	١-٥ : ٩-٥	٠.٧٦٠	٠.٨٧١
السادس	١-٦ : ٥-٦	٠.٨٠٢	٠.٨٩٥
السابع	١-٧ : ٤-٧	٠.٨٥٩	٠.٩٢٦
الثامن	١-٨ : ٧-٨	٠.٧٨٣	٠.٨٨٥
التاسع	١-٩ : ٧-٩	٠.٨١٢	٠.٩٠١
العاشر	١-١٠ : ٥-١٠	٠.٧٩٣	٠.٨٩٠

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

الحادي عشر	١١-١ : ١١-٣	٠.٧٧٤	٠.٨٧٩
الاستمارة ككل	٥٣	٠.٧٨٢	٠.٨٨٤

وتم استخدام معامل الثبات (Alpha Cronbach) ومعامل الصدق الذاتي لقياس ثبات المحتوى للدراسة ككل وقد اظهرت النتائج من برنامج spss ان معامل الثبات بلغ (٠.٨٨٤) كما بلغ معامل الصدق (٠.٧٨٢) وهى قيمة معقولة تعبر عن ارتفاع درجة التماسق بين المتغيرات داخل القائمة وكذلك عن ارتفاع درجة التجانس بين الاجابات الواردة في مفردات العينة.

٢-٢-٨ قياس المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

الفرض الأول: العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية التكلفة الاقل - استراتيجية التمايز - استراتيجية أفضل التكلفة) وأدوات إدارة التكلفة

جدول رقم (٣)

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
1-1	4.150	0.695	0.484	1
1-2	4.103	0.744	0.568	3
1-3	4.100	0.722	0.522	2
المتوسط العام	4.171	0.598	0.357	
2-1-1	4.188	0.713	0.519	5
2-1-2	4.163	0.737	0.543	6
2-1-3	4.124	0.706	0.503	4
2-1-4	4.175	0.823	0.678	7
2-1-5	4.413	0.495	0.245	1
2-1-6	4.313	0.587	0.344	2
2-1-7	3.850	0.828	0.686	8
2-1-8	4.163	0.702	0.492	3
المتوسط العام	4.178	0.444	0.197	
2-2-1	4.105	0.747	0.385	1
2-2-2	4.150	0.695	0.484	3
2-2-3	4.088	0.715	0.511	4
2-2-4	4.113	0.693	0.481	2

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

	0.280	0.530	4.159	المتوسط العام
3-1	0.562	0.707	4.075	3
3-2	0.509	0.713	4.188	1
3-3	0.543	0.737	4.163	2
المتوسط العام	0.372	0.610	4.213	

ومن الجدول رقم (٣) نجد أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ وهذا يدل على أن هناك العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية التكلفة الأقل – استراتيجية التمايز – استراتيجية أفضل التكلفة) وأدوات إدارة التكلفة وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما نلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري العام لجميع العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات. وأن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاها عاما نحو الموافقة على أهمية وجود علاقة بين الاستراتيجيات التنافسية وبين أدوات إدارة التكلفة ، وقد كانت من أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي دورة حياة المنتج من أدوات إدارة التكلفة الداخلية وذلك بمعامل اختلاف معياري مقداره ٢٤٥ ، وتليها مفهوم الإدارة البيئية للتكلفة وهي تمثل أدوات إدارة التكلفة الخارجية وذلك بمعامل اختلاف معياري مقداره ٣٩٥ ، كما يمثل الترتيب الثالث أهمية كل إستراتيجية وكيف يتم تدعيم كل استراتيجية: التكلفة الأقل من خلال زيادة مستوى الكفاءة في الإنتاج وتطبيق أساليب متطورة مع خفض التكلفة . ويتم تدعيم الإستراتيجية من خلال توفير قاعدة بيانات. وذلك بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٨٤ ، أما في الترتيب الرابع إعادة هيكلة سلسلة القيمة من خلال التخلص من بعض الأنشطة غير المضيفة للقيمة وابتكار طرق جديدة لإعادة هيكلة العمليات والمهام وخفض تكلفة أنشطة سلسلة القيمة مقارنة بالمنافسين مما يفيد في إستراتيجية التكلفة الأقل بمعامل اختلاف معياري مقداره ٥٠٩ ،

الفرض الثاني : هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة (الداخلية – الخارجية (البيئية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي).

جدول رقم (٤)

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	العبرة
5	0.559	0.748	4.188	4-1
3	0.466	0.683	4.300	4-2

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

4	0.526	0.725	4.325	4-3
1	0.249	0.499	4.438	4-4
2	0.320	0.565	4.367	4-5
	0.273	0.523	4.240	المتوسط العام
2	0.263	0.503	4.375	5-1
7	0.515	0.718	4.091	6-2
6	0.511	0.715	4.088	5-3
9	0.627	0.792	4.075	5-4
5	0.501	0.708	4.075	5-5
8	0.590	0.718	4.163	5-6
3	0.430	0.656	4.275	5-7
4	0.483	0.695	4.188	5-8
1	0.205	0.453	4.183	5-9
	0.343	0.586	4.117	المتوسط العام
4	0.559	0.748	4.188	6-1
3	0.556	0.746	4.275	6-2
5	0.567	0.753	4.300	6-3
1	0.249	0.499	4.438	6-4
2	0.278	0.528	4.488	6-5
	0.351	0.592	4.150	المتوسط العام
3	0.513	0.716	4.238	7-1
2	0.501	0.771	4.175	7-2
4	0.551	0.708	4.075	7-3
1	0.481	0.693	4.113	7-4
	0.351	0.592	4.150	المتوسط العام

ومن الجدول رقم (٤) نجد أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ وهذا يدل على أن هناك العلاقة بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية - الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما نلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري العام لجميع العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات. وأن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاها عاما نحو الموافقة على أهمية وجود علاقة بين أدوات إدارة التكلفة وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

– استراتيجي) ، وقد كانت من أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي ضرورة ملائمة أدوات إدارة التكلفة مع تكامل عمليات سلسلة التوريد الخارجية بشأن علاقات العميل وعلاقات المورد بمعامل اختلاف معياري مقداره ٢٠٥ ، وتليها في الترتيب عبارتين: الأولى مفهوم التكامل الداخلي لعمليات إدارة سلسلة التوريد تعنى التجاوب السريع الداخلي من حيث استخدام تكنولوجيا المعلومات. الثانية مفهوم التكامل الاستراتيجي تحليل نطاق مشاركة المعلومات وتكامل العمليات بين الشركات و التعامل مع المنافسين، بمعامل اختلاف معياري مقداره ٢٩٤ ، كما يمثل الترتيب الثالث العبارة ضرورة ملائمة تكامل بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخليا او خارجيا مع تكامل عمليات سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي). بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٨١ .،

الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي) وأداء الشركة (مالي – سوقي – استراتيجي)

جدول رقم (٥)

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
2	0.449	0.670	4.263	8-1
1	0.422	0.665	4.163	8-2
4	0.499	0.670	4.138	8-3
3	0.475	0.689	4.075	8-4
7	0.566	0.752	4.063	8-5
6	0.559	0.748	4.150	8-6
5	0.516	0.719	4.300	8-7
	0.214	0.463	4.164	المتوسط العام
3	0.481	0.693	4.113	9-1
4	0.501	0.708	4.075	9-2
6	0.515	0.718	4.063	9-3
7	0.627	0.792	4.075	9-4
1	0.247	0.497	4.325	9-5
5	0.513	0.716	4.238	9-6
2	0.380	0.616	4.000	9-7

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

	0.289	0.537	4.200	المتوسط العام
4	0.581	0.762	4.338	10-1
5	0.702	0.838	4.263	10-2
1	0.491	0.700	4.375	10-3
3	0.551	0.742	4.325	10-4
2	0.523	0.723	4.294	10-5
	0.351	0.592	4.150	المتوسط العام
3	0.515	0.718	4.063	11-1
2	0.501	0.708	4.175	11-2
1	0.481	0.693	4.113	11-3
	0.343	0.586	4.117	المتوسط العام

ومن الجدول رقم (٥) نجد أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ وهذا يدل على أن هناك بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) و أداء الشركة (مالي - سوقي - استراتيجي) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما نلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري العام لجميع العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات. وأن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاها عاما نحو الموافقة على أهمية وجود بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) و أداء الشركة (سوقي - مالي - استراتيجي) ، وقد كانت من أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي : عدة مؤشرات لقياس الأداء السوقي ومن أهمها ٩-٥-نسبة فرص النمو في السوق. بمعامل اختلاف معياري مقداره ٢٤٧،٠٠ ، وتليها عدة مؤشرات لقياس الأداء المالي ومن أهمها ٨-٢ معدل العائد على حقوق الملكية . بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٢٢،٠٠ . كما يمثل الترتيب الثالث عبارة ١١-٣ ترتبط الكفاءة والفاعلية عمليات سلسلة التوريد (تكامل داخلي - تكامل خارجي) بالإضافة ابتكار عمليات سلسلة التوريد (تكامل استراتيجي) بمقاييس الأداء الاستراتيجي (الأداء المالي والسوقي معاً) . بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٨١،٠٠ ، أما في الترتيب الرابع عدة مؤشرات لقياس الأداء الاستراتيجي ومن أهمها ١٠-٣ البحوث والتطوير بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٩١،٠٠ ،

٨-٢-٣ نتائج الفروض الاحصائية:

الفرض الأول: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الاستراتيجيات

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

التنافسية (استراتيجية التكلفة الأقل – استراتيجية التمايز – استراتيجية أفضل التكلفة) و أدوات إدارة التكلفة .

Sig.	F	R Square	R	
000	47.399	0.652	0.807	الفرض الأول

باستخدام نموذج تحليل الانحدار توجد علاقة ايجابية بين الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية التكلفة الأقل – استراتيجية التمايز – استراتيجية أفضل التكلفة و أدوات إدارة التكلفة بمستوى معنوية 0.000. ومعامل الارتباط الذي يشير الى قوة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية و أدوات إدارة التكلفة ٨٠٧,٠ ، كما أن معامل التحديد يعنى بان الاستراتيجيات التنافسية تفسر وحدها بمقدار ٦٥% تقريبا من اجمالي التغير في أدوات إدارة التكلفة من وجهة نظر افراد العينة الاربعة .

كما اثبتت نتائج اختبار Kruskal Wallis Test : تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الاربعة لعينة الدراسة على الأسئلة رقم ٣ للاستقصاء، وتشير نتائج إلى ان لا توجد فروق معنوية بين اراء الأكاديميين ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الماليين وأعضاء الإدارة العليا وذلك مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥ ، وبالتالي اتفاق المجموعات الاربعة على وجود علاقة بين الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية التكلفة الأقل – استراتيجية التمايز – استراتيجية أفضل التكلفة وأدوات إدارة التكلفة ، ويمثل المحاسبين الماليين أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٤٣.١٢ % ، ويليه الأكاديميين بنسبة ٤١.١٤ % ، ثم محاسبي التكاليف بنسبة ٤٠.٢٢ % كما تظهر كما يلي :

Asymp. Sig.	محاسب تكاليف	محاسب مالي	إدارة عليا	عضو هيئة التدريس	
0.427	40.12	43.12	22.38	41.14	السؤال الثالث

الفرض الثاني : : هناك علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البيئية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي). وينقسم الى فروض فرعية كما يلي :

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

الفرض الأول الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي

Sig.	F	R Square	R	
(0.000)	67.99	0.638	0.799	الفرض الأول الفرعي من الفرض الثاني

باستخدام نموذج تحليل الانحدار توجد علاقة إيجابية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي بمستوى معنوية 0.000. ومعامل الارتباط الذي يشير الى قوة العلاقة بين أدوات إدارة التكلفة وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي 0.799 ، كما أن معامل التحديد يعنى بان أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) تفسر وحدها بمقدار 64% تقريبا من اجمالى التغير في تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي من وجهة نظر أفراد العينة الأربعة.

الفرض الثاني الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي

Sig.	F	R Square	R	
(0.000)	87.694	0.695	0.834	الفرض الثاني الفرعي من الفرض الثاني

باستخدام نموذج تحليل الانحدار توجد علاقة إيجابية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي بمستوى معنوية 0.000. ومعامل الارتباط الذي يشير الى قوة العلاقة بين أدوات إدارة التكلفة وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي 0.834 ، كما أن معامل التحديد يعنى بان أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) تفسر وحدها بمقدار 69% تقريبا من اجمالى التغير في تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي من وجهة

نظر افراد العينة الأربعة.

الفرض الثالث الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي.

Sig.	F	R Square	R	
(0.000)	72.709	0.654	0.809	الفرض الثالث الفرعي من الفرض الثاني

باستخدام نموذج تحليل الانحدار توجد علاقة ايجابية بين و أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي بمستوى معنوية 0.000. ومعامل الارتباط الذي يشير الى قوة العلاقة بين أدوات إدارة التكلفة وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي ٨٠٩ ، كما أن معامل التحديد يعنى بان أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) تفسر وحدها بمقدار ٦٥% تقريبا من اجمالي التغير في تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي من وجهة نظر افراد العينة الأربعة.

كما أثبتت نتائج اختبار Kruskal Wallis Test : تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الاربعة لعينة الدراسة على الأسئلة رقم ٧ للاستقصاء، وتشير نتائج إلى ان لا توجد فروق معنوية بين آراء الأكاديميين ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الماليين وأعضاء الإدارة العليا وذلك مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥ ، وبالتالي اتفاق المجموعات الاربعة على وجود علاقة بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي)، ويمثل المحاسبين الماليين أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٤٩.٤١ % بالنسبة لسلسلة التوريد التي تستخدم نظام Lean وتركز على كفاءة العمليات- تكامل داخلي- وبالتالي تتبع استراتيجية التكلفة الأقل وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة ، بينما الادارة العليا تأخذ أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة بنسبة ٥٩.٦٢ % بالنسبة لسلسلة التوريد التي تستخدم نظام agile تركز على فاعلية العمليات- تكامل خارجي- وبالتالي تتبع استراتيجية التمايز تكلفة وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة، أما محاسبي التكاليف يأخذ أعلى نسبة موافقة بنسبة ٥٤.٧٥ % بالنسبة

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

سلسلة التوريد التي تستخدم نظامي Lean ، agile والمزج بينهما تركز على فاعلية وكفاءة العمليات والابتكار -تكاملي استراتيجي- وبالتالي تتبع استراتيجية أفضل تكلفة وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة وأخيرا يأخذ الأكاديميين أعلى نسبة موافقة بنسبة ٤٢.٣٠ % بالنسبة لضرورة ملاءمة تكامل بين أدوات إدارة التكلفة سواء داخليا او خارجيا مع تكامل عمليات سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي). كما تظهر كما يلي :

Asymp. Sig.	محاسبي التكاليف	محاسبين ماليين	إدارة عليا	الاكاديميين	الأسئلة
.108	29.62	49.41	29.38	40.27	7-1
.292	39.19	41.91	59.62	38.80	7-2
.107	54.75	36.47	27.00	40.59	7-3
.603	36.94	39.22	29.38	42.30	7-4

الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) وأداء الشركة (مالي- سوقي- استراتيجي) وينقسم الى فروض فرعية كما يلي :

الفرض الأول الفرعي من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي وأداء الشركة المالي

Sig.	F	R Square	R	
.000a	111.566	0.589	.767a	الفرض الأول الفرعي

باستخدام نموذج تحليل الانحدار توجد علاقة ايجابية تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي وأداء الشركة المالي بمستوى معنوية 0.000 ومعامل الارتباط الذي يشير الى قوة العلاقة بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي وأداء الشركة المالي ٧٦٧, ، كما أن معامل التحديد يعني بان تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي تفسر وحدها بمقدار ٥٩% تقريبا من اجمالي التغير في أداء الشركة المالي من وجهة نظر افراد العينة الأربعة

أثر أدائها إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

الفرض الثاني الفرعى من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجى وأداء الشركة السوقى

Sig.	F	R Square	R	
.000a	88.408	0.531	.729a	الفرض الثاني الفرعى

باستخدام نموذج تحليل الانحدار توجد علاقة ايجابية تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجى وأداء الشركة السوقى بمستوى معنوية 0.000. ومعامل الارتباط الذى يشير الى قوة العلاقة بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجى وأداء الشركة السوقى ٧٢٩, ، كما أن معامل التحديد يعنى بان تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجى تفسر وحدها بمقدار ٥٣% تقريبا من اجمالى التغيير فى أداء الشركة السوقى من وجهة نظر افراد العينة الأربعة.

الفرض الثالث الفرعى من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجى وأداء الشركة الاستراتيجى

Sig.	F	R Square	R	
.000a	74.078	0.487	.698a	الفرض الثالث الفرعى

باستخدام نموذج تحليل الانحدار توجد علاقة ايجابية تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجى وأداء الشركة الاستراتيجى بمستوى معنوية 0.000. ومعامل الارتباط الذى يشير الى قوة العلاقة بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجى وأداء الشركة الاستراتيجى ٦٩٨, ، كما أن معامل التحديد يعنى بان تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجى تفسر وحدها بمقدار ٤٩% تقريبا من اجمالى التغيير فى أداء الشركة الاستراتيجى من وجهة نظر افراد العينة الأربعة.

كما اثبتت نتائج اختبار Kruskal Wallis Test : تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الاربعة لعينة الدراسة على الأسئلة رقم ١١ للاستقصاء، وتشير نتائج إلى ان لا توجد فروق معنوية بين آراء الأكاديميين ومحاسبى التكاليف والمحاسبين الماليين وأعضاء الإدارة العليا وذلك مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥، وبالتالي اتفاق المجموعات الاربعة على وجود علاقة تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد(داخلى - خارجى - استراتيجى) و أداء الشركة (مالي-سوقي- استراتيجى

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

(، ويمثل المحاسبين الماليين أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٤٣.٧٥ % بالنسبة ارتباط كفاءة عمليات إدارة التوريد(تكامل داخلي) بمقياس الأداء المالي أكثر لأنها تركز على الإيرادات والتكاليف، بينما الإدارة العليا تأخذ أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة بنسبة ٤٤.٣٨ % بالنسبة ارتباط فاعلية عمليات إدارة سلسلة التوريد(تكامل خارجي) بمقياس الأداء السوقي أكثر لأنها تركز على الإيرادات، أما الاكاديميين كان أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٤٢.٧٤ % بالنسبة ارتباط الكفاءة والفاعلية عمليات سلسلة التوريد (تكامل داخلي -تكامل خارجي) بالإضافة ابتكار عمليات سلسلة التوريد (تكامل استراتيجي) بمقاييس الأداء الاستراتيجي (الأداء المالي والسوقي معاً) كما تظهر كما يلي :

Asymp. Sig.	محاسب تكاليف	محاسب مالي	إدارة عليا	عضو هيئة التدريس	الأسئلة
.498	30.00	43.75	40.50	41.12	11-1
.972	38.31	41.22	44.38	40.32	11-2
.622	37.06	35.38	35.38	42.74	11-3

القسم السابع: الخلاصة والنتائج والتوصيات والبحوث المقترحة

١/٧ خلاصة ونتائج البحث

لقد واجهت منظمات الأعمال تغيرات عديدة في ظل سوق يواجه منافسة عالمية والسعي نحو تقديم منتجات مبتكرة أكثر تعقيداً وتعدداً من حيث طرق التصنيع وتعدد المكونات وذلك بمستويات جودة عالمية وتكلفة تحقق رضا العميل مما أدى إلى زيادة الاعتماد على تصنيع مكونات المنتج خارج المنظمة وكان من الطبيعي أن تتسع دائرة تطبيق إدارة التكلفة إلى ما وراء الحدود التنظيمية، وظهرت الحاجة إلى أن يمتد منظور متكامل لعمل تحقيق التكامل بين إدارة التكلفة سواء في البيئة الداخلية للشركة بالإضافة إلى إدارة تكلفة بينية بين الشركات التي يتم التعامل معها عبر إدارة سلسلة التوريد. ويمكن لإدارة التكلفة من منظور التكامل لعمليات إدارة سلسلة التوريد وفي ظل الاستراتيجيات التنافسية أن تساعد الشركات في خفض التكاليف وتلبية رغبات العملاء من أجل تعظيم العوائد المحققة من خفض التكلفة والرقابة على التكاليف للوصول بأداء الشركة بشكل يحقق لها التفوق والنجاح في ظل المنافسة الشديدة.

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

وتهدف هذه الدراسة الى الوقوف على دور أدوات إدارة التكلفة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد وأثرها على أداء الشركة ولتحقيق هذا الهدف أجريت دراسة ميدانية على عينة مكونة من ٨٠ مفردة من أكاديميين ومحاسبين ماليين وتكاليف وإدارة عليا وتحليل بيانات الدراسة الميدانية باستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة توصلت الباحثة إلى النتائج الآتية:

أولاً: وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة الميدانية الأربعة أكاديميين والمحاسبين الماليين ومحاسبي التكاليف والإدارة العليا على صدق الفرض الأول للدراسة الميدانية هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية التكلفة الأقل- استراتيجية التمايز- استراتيجية أفضل التكلفة) وأدوات إدارة التكلفة. وأن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاها عاما نحو الموافقة على أهمية وجود علاقة بين الاستراتيجيات التنافسية وبين أدوات إدارة التكلفة، وقد كانت من أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي تكلفة دورة حياة المنتج من أدوات ادارة التكلفة الداخلية وذلك بمعامل اختلاف معياري مقداره ٢٤٥، ، وتليها مفهوم الادارة البنينة للتكلفة وهي تمثل أدوات إدارة التكلفة الخارجية وذلك بمعامل اختلاف معياري مقداره ٣٩٥، كما يمثل الترتيب الثالث أهمية كل استراتيجية وكيف يتم تدعيم كل استراتيجية: التكلفة الأقل من خلال زيادة مستوى الكفاءة في الإنتاج وتطبيق أساليب متطورة مع خفض التكلفة . ويتم تدعيم الاستراتيجية من خلال توفير قاعدة بيانات وذلك بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٨٤، ، أما في الترتيب الرابع إعادة هيكلة سلسلة القيمة من خلال التخلص من بعض الأنشطة غير المضيفة للقيمة وابتكار طرق جديدة لإعادة هيكلة العمليات والمهام وخفض تكلفة أنشطة سلسلة القيمة مقارنة بالمنافسين مما يفيد في استراتيجية التكلفة الأقل بمعامل اختلاف معياري مقداره ٥٠٩، . كما كما أثبتت نتائج اختبار Kruskal Wallis Test : تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الأربعة لعينة الدراسة على الأسئلة رقم ٣ للاستقصاء، وتشير نتائج إلى ان لا توجد فروق معنوية بين آراء الأكاديميين ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الماليين وأعضاء الإدارة العليا وذلك مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥، وبالتالي اتفاق المجموعات الأربعة على وجود علاقة بين الاستراتيجيات التنافسية (استراتيجية التكلفة الأقل- إستراتيجية التمايز- استراتيجية أفضل التكلفة) و أدوات إدارة التكلفة ، ويمثل المحاسبين الماليين أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٤٣.١٢ % ، ويليه الأكاديميين بنسبة ٤١.١٤ % ، ثم محاسبي التكاليف بنسبة ٤٠.٢٢ %

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

ثانياً : وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة الميدانية الأربعة الأكاديميين والمحاسبين الماليين ومحاسبي التكاليف والإدارة العليا على صدق الفرض الفرض الأول الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي، وصدق الفرض الثاني الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي، وصدق الفرض الثالث الفرعي من الفرض الثاني: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي . وأن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهها عاما نحو الموافقة على أهمية وجود علاقة بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي). كما أثبتت نتائج اختبار Kruskal Wallis Test : تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الأربعة لعينة الدراسة على الأسئلة رقم ٧ للاستقصاء، وتشير نتائج إلى ان لا توجد فروق معنوية بين آراء الأكاديميين ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الماليين و الإدارة العليا وذلك مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥، وبالتالي اتفاق المجموعات الأربعة على وجود علاقة بين أدوات إدارة التكلفة الداخلية – الخارجية (البينية) وتكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي)، ويمثل المحاسبين الماليين أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٤٩.٤١ % بالنسبة لسلسلة التوريد التي تستخدم نظام Lean وتركز على كفاءة العمليات- تكامل داخلي- وبالتالي تتبع استراتيجية التكلفة الأقل وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة ، بينما الادارة العليا تأخذ أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة بنسبة ٥٩.٦٢ % بالنسبة لسلسلة التوريد التي تستخدم نظام agile وتركز على فاعلية العمليات- تكامل خارجي- وبالتالي تتبع استراتيجية التميز تكلفة وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة، أما محاسبي التكاليف يأخذ أعلى نسبة موافقة بنسبة ٥٤.٧٥ % بالنسبة لسلسلة التوريد التي تستخدم نظامي Lean ، agile والمزج بينهما تركز على فاعلية وكفاءة العمليات والابتكار -تكامل استراتيجي- وبالتالي تتبع استراتيجية أفضل تكلفة وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة، وأخيرا يأخذ الأكاديميين أعلى نسبة موافقة بنسبة ٤٢.٣٠ % بالنسبة ضرورة ملاءمة تكامل بين أدوات ادارة التكلفة سواء داخليا او خارجيا مع تكامل عمليات سلسلة التوريد (داخلي – خارجي – استراتيجي).

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

ثالثاً : وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة الميدانية الأربعة أكاديميين والمحاسبين الماليين والتكاليف والإدارة العليا على صدق الفرض الأول الفرعي من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الداخلي وأداء الشركة المالي، وصدق الفرض الثاني الفرعي من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الخارجي وأداء الشركة السوقي، وصدق الفرض الثالث الفرعي من الفرض الثالث: هناك علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد الاستراتيجي وأداء الشركة الاستراتيجي، وأن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاها عاما نحو الموافقة على أهمية وجود علاقة بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) و أداء الشركة (مالي-سوقي- استراتيجي)، وقد كانت من أكثر العبارات أهمية في الإجابة هي: عدة مؤشرات لقياس الأداء السوقي ومن أهمها ٩-٥ نسبة فرص النمو في السوق. بمعامل اختلاف معياري مقداره ٢٤٧.٠٠، وتليها عدة مؤشرات لقياس الأداء المالي ومن أهمها ٨-٢ معدل العائد على حقوق الملكية . بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٢٢.٠٠. كما يمثل الترتيب الثالث عبارة ١١-٣ ترتبط الكفاءة والفاعلية عمليات سلسلة التوريد (تكامل داخلي -تكامل خارجي) بالإضافة ابتكار عمليات سلسلة التوريد (تكامل استراتيجي) بمقاييس الأداء الاستراتيجي (الأداء المالي والسوقي معاً). بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٨١.٠٠، أما في الترتيب الرابع عدة مؤشرات لقياس الأداء الاستراتيجي ومن أهمها ١٠-٣ البحوث والتطوير بمعامل اختلاف معياري مقداره ٤٩١.٠٠. كما اثبتت نتائج اختبار **Kruskal Wallis Test** : تم تحليل استجابات مفردات المجموعات الأربعة لعينة الدراسة على الأسئلة رقم ١١ للاستقصاء، وتشير نتائج إلى ان لا توجد فروق معنوية بين آراء الأكاديميين ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الماليين وأعضاء الإدارة العليا وذلك مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥، وبالتالي اتفاق المجموعات الأربعة على وجود علاقة تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) وأداء الشركة (مالي-سوقي- استراتيجي)، ويمثل المحاسبين الماليين أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٤٣.٧٥ % بالنسبة ارتباط كفاءة عمليات إدارة التوريد (تكامل داخلي) بمقياس الأداء المالي أكثر لأنها تركز على الإيرادات والتكاليف، بينما الإدارة العليا تأخذ أعلى نسبة موافقة بين افراد العينة بنسبة ٤٤.٣٨ % بالنسبة ارتباط فاعلية عمليات إدارة سلسلة التوريد (تكامل

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

خارجي) بمقياس الأداء السوقي أكثر لأنها تركز على الإيرادات، أما الأكاديميين كان أعلى نسبة موافقة بين أفراد العينة ٤٢.٧٤ % بالنسبة ارتباط الكفاءة والفاعلية عمليات سلسلة التوريد (تكامل داخلي - تكامل خارجي) بالإضافة ابتكار عمليات سلسلة التوريد (تكامل استراتيجي) بمقاييس الأداء الاستراتيجي (الأداء المالي والسوقي معاً).

بناء على ما خلصت إليه الدراسة النظرية وما توصلت إليه الدراسة الميدانية

من نتائج توصي الباحثة بما يلي :

٢/٧ التوصيات

- ضرورة اهتمام الإدارة العليا بالشركات المصرية الصناعية على أهمية تطبيق إدارة التكلفة البيئية مع شركاء سلسلة التوريد الأمر الذي يساهم في زيادة القدرة التنافسية والاهتمام بإنشاء تحالفات وتكتلات إستراتيجية بين أعضاء الشبكة وهذا يدعم الصناعة الوطنية.
- العمل على سد الفجوة بين الفكر الأكاديمي والواقع العملي من خلال عقد دورات تدريبية للمحاسبين بالشركات على أهمية التطبيق السليم لأدوات إدارة التكلفة سواء الداخلية أو الخارجية وكيفية التعامل معها.
- أهمية تطوير نظم التكاليف بالشركات التي ترغب في إدارة التكاليف البيئية لتوفير المعلومات الملائمة وربطها مع تكنولوجيا نظم المعلومات مثل برامج التنقيب في البيانات وغيرها .

٣/٧ البحوث المستقبلية

- دور البيانات الضخمة في إدارة سلسلة التوريد وأثرها على الأداء التنظيمي
- أثر حوكمة إدارة سلسلة التوريد على أداء التكلفة
- تقييم آثار استخدام تكنولوجيا blockchain على أهداف إدارة سلسلة التوريد (التكلفة-الجودة-السرعة-الحد من المخاطر)
- تأثير إستراتيجية إدارة سلسلة التوريد (- المرنة lean - المتجاوبة agile - المختلطة leagile). على أداء الشركة
- جودة الرقابة الداخلية للموردين ومدة العلاقة مع العملاء والموردين لأن ضعف جودة الرقابة الداخلية تؤثر على احتمال إنهاء العلاقة مع الموردين والعملاء في المستقبل بينما علاج هذا الضعف في التوقيت المناسب قد يقلل من احتمال الإنهاء.

المراجع

قائمة المراجع العربية:

- احمد محمد عبد العال (٢٠١٧) أثر تكامل سلسلة التوريد على أداء الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مصر. المجلة المصرية للدراسات التجارية - كلية التجارة - جامعة المنصورة - العدد الثالث
- أحمد هشام (٢٠١١) ، نموذج مقترح للتكلفة على أساس النشاط باستخدام محرك الوقت بالتطبيق على الأعمال اللوجستية، المجلة المصرية للدراسات التجارية- كلية التجارة - جامعة المنصورة - العدد الثاني.
- أمال عبد الله إبراهيم (٢٠١٥) ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد وأسلوب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بهدف زيادة القدرة التنافسية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس- العدد الرابع.
- أمجاد الكومي (٢٠٠٨) ، تصميم إطار فكري متكامل لتفعيل أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق إستراتيجية التميز التنافسي، مجلة الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- حاتم سلطان (٢٠١٦)، إطار للتكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد وممارسات سلسلة التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشأة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية - العدد الثاني.
- صفاء عبدالدايم (٢٠١٥) محددات إدارة التكلفة البيئية في ظل متطلبات الإدارة الإستراتيجية - مجلة الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس- العدد الرابع.
- صلاح الشهاوى (٢٠١١) مدى فاعلية الهندسة المتزامنة لإدارة التكلفة في ظل سلسلة الإمدادات - مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة- جامعة القاهرة - العدد الثاني.
- محمد أحمد شاهين (٢٠١٧) نحو إطار مفاهيمي للإدارة المتكاملة للتكاليف، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الأول .
- محمد رواش إبراهيم (٢٠١٥) استخدام سلسلة القيمة في تفعيل الأنشطة اللوجستية بغرض ترشيد الأداء المالي - المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس- العدد الرابع.
- منة جمال السيد (٢٠١٦) دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية - مجلة الدراسات والبحوث التجارية - كلية التجارة - جامعة بنها - العدد الرابع.
- نرمين معروف (٢٠١٧) سلسلة التوريد المتجاوبة كمدخل الريادة لدعم الميزة التنافسية

- نهال الجندي (٢٠٠٦) تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد – مجلة البحوث الإدارية – العدد الرابع.

قائمة المراجع الانجليزية :

- Agndal, H., and Nilsson, U. (2009). Inter-organizational cost management in the exchange process. **Management Accounting Research**, 20(2), 85-101.
- Anderson, S., and Dekker, H. (2010). Accounting in Networks—The Transaction Cost Economics Perspective. **Accounting in networks**, 7, 235
- Ansari, S., et al. (2006). Target costing: Uncharted research territory. **Handbooks of management accounting research**, 2, 507-530.
- Beheshti, H., et al.. (2014). Supply chain integration and firm performance: an empirical study of Swedish manufacturing firms. **Competitiveness Review**, 24(1), 20-31.
- Boon-itt, S., and Paul, H. (2005). Measuring Supply Chain Integration—Using the Q-Sort Technique. In **Research methodologies in supply chain management** (pp. 47-58). Physica-Verlag HD.
- Bowersox, Donald J., et al.. (2000), “Ten Mega-Trends That Will Revolutionize Supply Chain Logistics,” **Journal of Business Logistics**, Vol. 21, No. 2, pp. 1-16.
- Bruce, M., et al. (2004). Lean or agile: a solution for supply chain management in the textiles and clothing industry?. **International journal of operations & production management**, 24(2), 151-170.
- Chang, W., et al.. (2016). Supply chain integration and firm financial performance: A meta-analysis of positional advantage mediation and moderating factors. **European Management Journal**, 34(3), 282-295.
- Chen, H., et al.. (2009). Supply chain process integration: a theoretical framework. **Journal of Business Logistics**, 30(2), 27-46
- Chen, X. (2011). Interorganizational Cost Management in Supply Chain

Based on Open Book Accounting. In *Management and Service Science (MASS), 2011 International Conference on . IEEE.* (pp. 1-4)

- Christopher, M., and Towill, D. (2001). An integrated model for the design of agile supply chains. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 31(4), 235-246.
- Christopher, M., et al.. D. (2006). A taxonomy for selecting global supply chain strategies. *The International Journal of Logistics Management*, 17(2), 277-287
- Coad, A. F., and Cullen, J. (2006). Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research*, 17(4), 342-369.
- Cooper, R., and Slagmulder, R. (1999). *Supply chain development for the lean enterprise. Interorganizational cost management*: Productivity Press, Portland, OR.
- Cooper, R., and Slagmulder, R. (2004). Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), 1-26
- Cooper, R., and Slagmulder, R. (2005). Interorganizational Costing. *Handbook of cost management*. John Wiley & Sons, New Jersey, 289-312
- Cooper, R., and Slagmulder, R. (2006). Integrated cost management. *Contemporary Issues in Management Accounting, Oxford University Press, Oxford*, 117-146.
- Cooper, R., and Yoshikawa, T. (1994). Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics*, 37(1), 51-62.
- Crisan, E. (2016). A Separation between Supply Chain Management and Supply Chain Governance. *Review of International Comparative Management* 17(3), 240.
- Dekker, H. C., and Van Goor, A. R. (2000). Supply chain management and management accounting: a case study of activity-based

costing. *International Journal of Logistics*, 3(1), 41-52.

- Delfmann, W., and Albers, S. (2000). Supply chain management in the global context. Arbeitsberichte des Seminars für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Betriebswirtschaftliche Planung und Logistik der Universität zu Köln.
- DhaifAllah, B., et al. (2016). Inter-Organizational Cost Management and Open Book Accounting: A *Review*. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 67-96.
- Farias, R. S., and Gasparetto, V. (2016). Inhibiting Factors of Inter-organizational Cost Management Complementary Study. *International Business Research*, 9(8), 91.
- Fawcett, S. E., and Magnan, G. M. (2002). The rhetoric and reality of supply chain integration. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 32(5), 339-361
- Fayard, D., et al. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 168-187.
- Fisher, M. (1997), . What is the right supply chain for your product? A simple framework can help you figure out the answer. *Harvard Business Review*, 3, 105-116
- Germain, R., and Iyer, K. N. (2006). The interaction of internal and downstream integration and its association with performance. *Journal of business logistics*, 27(2), 29-52.
- Gimenez, C., and Ventura, E. (2003). Supply chain management as a competitive advantage in the Spanish grocery sector. *The International Journal of Logistics Management*, 14(1), 77-88.
- Glenn Richey Jr, R., et al. (2009). The moderating role of barriers on the relationship between drivers to supply chain integration and firm performance. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 39(10), 826-840.
- Goldbach, M. (2002). Organizational settings in supply chain costing.

- In *Cost management in supply chains* (pp. 89-108). Physica, Heidelberg.
- Gulati, R., and Singh, H. (1998). The architecture of cooperation: Managing coordination costs and appropriation concerns in strategic alliances. *Administrative Science Quarterly*, 781-814.
 - Gupta, A. K., and Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management journal*, 27(1), 25-41
 - Håkansson, H., and Lind, J. (2004). Accounting and network coordination. *Accounting, organizations and Society*, 29(1), 51-72.
 - Han, J., et al. (2013). The impact of supply chain integration on firm performance. *Chinese Management Studies*, 7(2), 230-252.
 - Harland, C. M. (1996). Supply chain management: relationships, chains and networks. *British Journal of management*, 7, S63-S80.
 - Hines, P., et al. (2002). A framework for extending lean accounting into a supply chain. In *Cost Management in Supply Chains* (pp. 53-73). Physica, Heidelberg
 - Hugos, M. H. (2018). *Essentials of supply chain management*. John Wiley & Sons.
 - Huo, B., et al.. (2014). The impact of supply chain integration on firm performance: The moderating role of competitive strategy. *Supply Chain Management: An International Journal*, 19(4), 369-384.
 - Kajüter, P. (2002). Proactive cost management in supply chains. In *Cost Management in Supply Chains* (pp. 31-51). Physica, Heidelberg.
 - Kajüter, P., and Kulmala, H. I. (2005). Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research*, 16(2), 179-204
 - Kawai, T., et al. (2013). Transition of buyer-supplier relationships in Japan: Empirical evidence from manufacturing companies. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 9(4), 427-447
 - Kim, S. K. (2007). Relational behaviors in marketing channel relationships: Transaction cost implications. *Journal of Business*

Research, 60(11), 1125-1134.

- Koufteros, X. A., et al. (2010). Organizational integration for product development: the effects on glitches, on-time execution of engineering change orders, and market success. **Decision Sciences**, 41(1), 49-80
- Kulmala, H. I., et al. (2002). The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics**, 79(1), 33-43.
- Lalmazloumian, M., et al. (2016). A robust optimization model for agile and build-to-order supply chain planning under uncertainties. **Annals of Operations Research**, 240(2), 435-470.
- Levy, D. L. (1997). Lean production in an international supply chain. **Sloan management review**, 38, 94-102.
- Liu, H., et al.. (2013). Effects of supply chain integration and market orientation on firm performance: Evidence from China. **International Journal of Operations & Production Management**, 33(3), 322-346
- Mason-Jones, R., et al. (2000). Lean, agile or leagile? Matching your supply chain to the marketplace. **International Journal of Production Research**, 38(17), 4061-4070
- Melnyk, S. A., et al. (2009). Mapping the future of supply chain management: a Delphi study. **International Journal of Production Research**, 47(16), 4629-4653.
- Mentzer, J. T., et al. (2001). Defining supply chain management. **Journal of Business logistics**, 22(2), 1-25.
- Miles, R.E. and C.C. Snow. (1978). **Organizational Strategy, Structure and Process**. New York. McGraw-Hill.
- Möller, K., et al. (2011). The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships. **Journal of Purchasing and Supply Management**, 17(2), 121-131.
- Mouritsen, J., et al. (2001). Inter-organizational controls

and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. **Management Accounting Research**, 12(2), 221-244.

- Narayanan, V. G., and Smith, M. (2013). Competition and cost accounting. *Foundations and Trends® in Accounting*, 7(3), 131-195.
- Näslund, D., and Hulthen, H. (2012). Supply chain management integration: a critical analysis. *Benchmarking: An International Journal*, 19(4/5), 481-501
- Naylor, J. B., Naim, M. M., & Berry, D. (1999). Leagility: Integrating the lean and agile manufacturing paradigms in the total supply chain. *International Journal of production economics*, 62(1-2), 107-118.
- Neher, A. (2005). The configurational approach in supply chain management. In *Research Methodologies in Supply Chain Management* (pp. 75-89). Physica-Verlag HD.
- Oh, J., and Rhee, S.-K. (2010). Influences of supplier capabilities and collaboration in new car development on competitive advantage of carmakers. *Management Decision*, 48(5), 756-774.
- O'Leary, D. E. (2017). Configuring blockchain architectures for transaction information in blockchain consortiums: The case of accounting and supply chain systems. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 24(4), 138-147.
- Pagell, M. (2004). Understanding the factors that enable and inhibit the integration of operations, purchasing and logistics. *Journal of operations management*, 22(5), 459-487.
- Porter, M. E. (1985). **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**. The Free Press. New York.USA.
- Ross, D. F. (2004). The Rise of Supply Chain Management. In *Distribution Planning and Control* (pp. 3-57). Springer, Boston, MA.
- Seuring, S. (2002a). Cost Management in Supply Chains—Different Research Approaches. In *Cost management in supply chains* (pp. 1-

- 11). Physica-Verlag HD.
- Seuring, S. (2002b). Supply chain costing—a conceptual framework. In *Cost management in supply chains* (pp. 15-30). Physica-Verlag HD.
 - Shank, J. K., and Govindarajan, V. (1988). Making strategy explicit in cost analysis: a case study. *MIT Sloan Management Review*, 29(3), 19
 - Sindi, S., and Roe, M. (2017). *Strategic Supply Chain Management: The Development of a Diagnostic Model*. Springer.
 - Slagmulder, R. (2002). Managing costs across the supply chain. In *Cost management in supply chains* (pp. 75-88). Physica, Heidelberg.
 - Slagmulder, R., and Cooper, R. (2003). Interorganizational costing, part 1. *Journal of cost management*, 17(5), 14-21
 - Smith, W. I., and Lockamy, A. (2000). Target costing for supply chain management: An economic framework. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 12(1), 67-77.
 - Souza B, and W. Rocha(2009). conditioning factors of Inter-organizational cost management – A Brazilian case study 9th Manufacturing Accounting Research Conference – Cost and Performance in Service and Operations,. Muenster, Germany.
 - Stank, T. P., et al. (1999). Marketing/logistics integration and firm performance. **The International Journal of Logistics Management**, 10(1), 11-24
 - Surowiec, A. (2013). Costing methods for supply chain management. Paper presented at the Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC
 - Thompson, A., et al. (2018). *Crafting and Executing Strategy*. McGraw-hall. Irwin. Boston.
 - Uddin, M., and Hassan, M. R. (2011). Conceptual Framework of Interorganizational Cost Management: a Critical Analysis. *ASA University Review*, 5(2), 299-312.
 - Vonderembse, M. A., et al. (2006). Designing supply chains: Towards theory development. *International Journal of production economics*, 100(2), 223-238.

- Wang, G., et al. (2016). Big data analytics in logistics and supply chain management: Certain investigations for research and applications. *International Journal of Production Economics*, 176, 98-110.
- Windolph, M., and Möller, K. (2012). Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research*, 23(1), 47-60.
- Wong, C. W., et al. (2013). The combined effects of internal and external supply chain integration on product innovation. *International Journal of Production Economics*, 146(2), 566-574
- Xu, L., and Beamon, B. M. (2006). Supply chain coordination and cooperation mechanisms: an attribute-based approach. *Journal of Supply Chain Management*, 42(1), 4-12.
- Yu, S.-H., and Chen, M.-Y. (2013). Performance impacts of Inter-organizational cooperation: a transaction cost perspective. *The Service Industries Journal*, 33, 1223-1241.

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...
 سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

الملاحق قائمة استقصاء

أولاً: معلومات عامة:

- الاسم : اختياري
- التخصص:
- محاسبة ○ إدارة
- إحصاء ○ اقتصاد
- الوظيفة :
- إدارة عليا ○ محاسب مالي
- محاسب تكاليف ○ عمل أكاديمي بالكلية
- مدة الخبرة:
- أقل من ٥ سنوات □ ٥ - ١٠ سنوات
- ١٠ - ٢٠ سنة □ أكثر من ٢٠ سنة
- المؤهل العلمي:
- جامعي بكالوريوس □ ماجستير
- دبلوم □ دكتوراه

(١) الاستراتيجيات التنافسية:

السؤال الأول: برجاء تقييم أهمية كل استراتيجية وكيف يتم تدعيم كل استراتيجية: التكلفة الأقل - التمايز - أفضل تكلفة:

غير هام جداً	هام جداً	متوسط	قليل الأهمية	هام جداً	هام جداً
١	٢	٣	٤	٥	٥
١	٢	٣	٤	٥	٥
١	٢	٣	٤	٥	٥

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٥	٤	٣	٢	١	٣-١ أفضل تكلفة: تقوم الشركة بالجمع بين الاستراتيجية (التكلفة الأقل والتميز) من خلال أفضل تكلفة وذلك بتوفير مواصفات جذابة بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين أي تحقيق جودة مميزة بأقل من تكلفة المنافسين. ويتم تدعيم الاستراتيجية. من خلال توفير قاعدة بيانات عن الإستراتيجيتين السابقتين زيادة التكلفة - التمايز أي الاهتمام بالعمليات الداخلية والعمليات الخارجية إدارة علاقات مع العملاء وأيضاً إدارة علاقات الموردين للوصول إلى ما يسمى بالتكامل الاستراتيجي.
---	---	---	---	---	---

(٢) أدوات إدارة التكلفة

السؤال الثاني: فيما يلي مجموعة من أدوات التكلفة الداخلية المطبقة في الشركات برجااء إبداء الرأي عن: أولاً أهمية تطبيقها في الشركات:

هام جداً	هام	متوسط	قليل الأهمية	غير هام جداً	
٥	٤	٣	٢	١	
٥	٤	٣	٢	١	١-١-٢ المحاسبة والإدارة على أساس النشاط
٥	٤	٣	٢	١	٢-١-٢ تحليل ربحية العميل أو المورد
٥	٤	٣	٢	١	٢-١-٢-٣ التكاليف المستهدفة
٥	٤	٣	٢	١	٤-١-٢ التحسين المستمر
٥	٤	٣	٢	١	٢-١-٢-٥ تكلفة دورة حياة المنتج
٥	٤	٣	٢	١	٦-١-٢ سلسلة القيمة
٥	٤	٣	٢	١	٧-١-٢ أفضل أداء
٥	٤	٣	٢	١	٨-١-٢ إدارة الجودة الشاملة

ثانياً: ضرورة الخروج من العمليات الداخلية وعدم قصر تطبيق إدارة التكلفة عليها وهذا ما يعرف بالإدارة البيئية للتكلفة

هام جداً	هام	متوسط	قليل الأهمية	غير هام جداً	
٥	٤	٣	٢	١	
٥	٤	٣	٢	١	١-٢-٢ الإدارة البيئية للتكلفة تعنى العلاقة بين المورد والمشتري ما عرف قرار الشراء أو التصنيع الداخلي
٥	٤	٣	٢	١	٢-٢-٣ الاتجاه القديم للعلاقة بين المورد والمشتري تعنى التنازع بمعنى عدم تماثل المعلومات لكل منها كما لا يسمح للمشتري أن يتدخل في تفضيلات التشكيل لدى المورد.

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٥	٤	٣	٢	١	٣-٢-٢ الاتجاه الحديث لنمط العلاقة بين المشتري والمورد علاقة تعاونية حيث تنتج إدارة التكلفة البينية بين الطرفين إلى التعرف على فرص خفض التكلفة وتحسين خصائص المنتج وهذا يسمى علاقات المورد الخالي من الفاقد (Lean - Agile - الممزج بينهم)
٥	٤	٣	٢	١	٤-٢-٢ لتحقيق التخفيض المشترك للتكاليف القياس المتسلسل للتكاليف المستهدفة هناك ثلاث مستويات من إدارة التكلفة البينية وهي ما يعرف:
٥	٤	٣	٢	١	- أسلوب المفاضلة بين: السعر - الجودة - الوظائف
٥	٤	٣	٢	١	- الفحص المتبادل للتكلفة
٥	٤	٣	٢	١	- إدارة للتكلفة المتزامنة
					السؤال الثالث
٥	٤	٣	٢	١	العلاقة بين الاستراتيجية التنافسية (ريادة التكلفة - التمايز - أفضل تكلفة) وبين أدوات إدارة التكلفة
٥	٤	٣	٢	١	١-٣ هل يؤثر اختيار الاستراتيجية التنافسية (ريادة التكلفة - التمايز - أفضل تكلفة) على استخدام أدوات إدارة التكلفة سواء للعمليات الداخلية داخل الشركة أو العمليات الخارجية (علاقات مع الموردين - علاقات مع العملاء)
٥	٤	٣	٢	١	٢-٣ إعادة هيكلة سلسلة القيمة من خلال التخلص من بعض الأنشطة غير المضيقة للقيمة وابتكار طرق جديدة لإعادة هيكلة العمليات والمهام وخفض تكلفة أنشطة سلسلة القيمة مقارنة بالمنافسين مما يفيد في استراتيجية التكلفة الأقل
٥	٤	٣	٢	١	٣-٣ تحليل الموقف التنافسي للمنشأة من خلال استخدام معلومات المنشأة عن الموردين والعملاء والمنافسين مما يفيد في استراتيجية التمايز

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٣) تكامل عمليات سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي)

هام جداً	هام	متوسط	قليل الأهمية	غير هام جداً	
٥	٤	٣	٢	١	
٥	٤	٣	٢	١	٤ هناك عدة مفاهيم للتكامل الداخلي برجاء ابداء الرأي: ١-٤ التكامل الداخلي للنواحي الوظيفية في ظل رقابة الشركة.
٥	٤	٣	٢	١	٢-٤ مستوى تدفق المعلومات داخل الشركة من عمليات إدارة المخزون والأوامر
٥	٤	٣	٢	١	٣-٤ درجة المرونة والتجاوب لمقابلة احتياجات العملاء الداخليين
٥	٤	٣	٢	١	٤-٤ درجة تفاعل أنشطة الاتصالات والعلاقات والأفراد وبين الوظائف داخل الشركة.
٥	٤	٣	٢	١	٥-٤ التجاوب السريع الداخلي من حيث استخدام تكنولوجيا المعلومات وقوة مشاركة المعلومات والتوقيت المناسب وإتاحة المعلومات
٥	٤	٣	٢	١	٥ هناك عدة مفاهيم للتكامل الخارجي بشأن إدارة علاقات العميل وعلاقات الموردين برجاء ابداء الرأي: ١-٥ درجة اشتراك العميل في تطوير المنتج
٥	٤	٣	٢	١	٢-٥ درجة مشاركة المعلومات عن معلومات السوق وتوقع الطلب ورصيد المخزون مع العملاء
٥	٤	٣	٢	١	٣-٥ القدرة على تحقيق التسليم في الموعد المناسب طبقاً لأوامر العميل
٥	٤	٣	٢	١	٤-٥ ضرورة وجود مدخل ابتكارى لتعزيز جودة الخدمة للعميل مع سرعة التعامل مع شكاوى العملاء
٥	٤	٣	٢	١	٥-٥ درجة اشتراك المورد في عمليات تطوير المنتج والشراء والإنتاج لتحسين العمليات التشغيلية
٥	٤	٣	٢	١	٦-٥ درجة الشراكة الاستراتيجية وعلاقات طويلة الأجل مع الموردين (مصدر متعدد للشراء)
٥	٤	٣	٢	١	٧-٥ جودة اختيار الموردين من حيث أداء الموردين (جودة المنتجات - أداء التسليم - الاعتمادية) كما يتم تحديد الموردين الملائمين لمواد معينة واستمرار تحديث قاعدة بيانات الموردين مع وجود إدارة تعاقبات كفاء للقيام بالفحص والاختبار.
٥	٤	٣	٢	١	٨-٥ تكامل الموردين بحيث يكون هناك تنسيق ومشاركة الموارد وتكامل معلومات والمحافظة على قنوات الاتصال واستخدام تكنولوجيا المعلومات
٥	٤	٣	٢	١	٩-٥ ضرورة ملائمة أدوات إدارة التكلفة مع تكامل عمليات سلسلة التوريد بشأن علاقات العميل وعلاقات المورد

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٥	٤	٣	٢	١	٦-٦ هناك عدة مفاهيم للتكامل الإستراتيجي لعمليات إدارة سلسلة التوريد من فضلك برجاء ابداء الرأي: ١-٦ ضرورة احداث تكامل بين التكامل الداخلي والتكامل الخارجي لعمليات إدارة سلسلة التوريد للوصول للتكامل الاستراتيجي ٢-٦ ضرورة التوسع في ثقافة إدارة سلسلة التوريد والتوريد الإلكتروني ٣-٦ ضرورة التخصص والتميز اللوجيستي والتكنولوجي ٤-٦ تحليل نطاق مشاركة المعلومات وتكامل العمليات بين الشركات و التعامل مع المنافسين ٥-٦ توازن بين استراتيجية الشركة مع استراتيجية سلسلة التوريد ٧ العلاقة بين أدوات ادارة التكلفة وبين تكامل عمليات سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي)
٥	٤	٣	٢	١	١-٧-١-سلسلة التوريد التي تستخدم نظام Lean تركز على كفاءة العمليات- تكامل داخلي- وبالتالي تتبع استراتيجية التكلفة الأقل وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة .
٥	٤	٣	٢	١	٢-٧-٢-سلسلة التوريد التي تستخدم نظام agile تركز على فاعلية العمليات- تكامل خارجي- وبالتالي تتبع استراتيجية التميز تكلفة وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة.
٥	٤	٣	٢	١	٣-٧-٣-سلسلة التوريد التي تستخدم نظامي Lean ، agile والمزج بينهم تركز على فاعلية وكفاءة العمليات والابتكار -تكامل استراتيجي- وبالتالي تتبع استراتيجية أفضل تكلفة وتحتاج لأدوات إدارة تكلفة مناسبة .
٥	٤	٣	٢	١	٤-٧-٤- ضرورة ملاءمة تكامل بين أدوات ادارة التكلفة سواء داخليا او خارجيا مع تكامل عمليات سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي).

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٤) مقاييس أداء الشركة

هام جداً	هام	متوسط	قليل الأهمية	غير هام جداً	
٥	٤	٣	٢	١	٨ هناك عدة مؤشرات لقياس الأداء المالي وهي: برجاء تحديد الأهمية النسبية لهذه المؤشرات: ٨-١ معدل العائد على الأصول ٨-٢ معدل العائد على حقوق الملكية ٨-٣ معدل العائد على الاستثمار ٨-٤ معدل العائد على المبيعات ٨-٥ نسبة المديونية ٨-٦ نسبة السيولة ٨-٧ صافي الربح
٥	٤	٣	٢	١	٩ هناك عدة مؤشرات لقياس الأداء السوقي وهي: برجاء تحديد الأهمية النسبية لهذه المؤشرات: ٩-١ القيمة السوقية لحقوق الملكية ٩-٢ التغير في القيمة السوقية للسهم ٩-٣ مضاعف الربحية (السعر السوقي للسهم ÷ نصيب السهم من الأرباح) ٩-٤ ربحية السهم ٩-٥ نسبة فرص النمو في السوق ٩-٦ القيمة السوقية المضافة ٩-٧ نسبة الحصة السوقية
٥	٤	٣	٢	١	١٠ الأداء الاستراتيجي: دمج الأداء بكل أنواعه (المالي والسوقي وغيره) لزيادة ثقة المستثمرين والمقرضين والعملاء والموردين في اتخاذ القرارات المختلفة وهناك عدة مؤشرات لقياس الأداء الاستراتيجي برجاء تحديد الأهمية النسبية لهذه المؤشرات: ١٠-١ منتجات جديدة ١٠-٢ أسواق جديدة ١٠-٣ البحوث والتطوير ١٠-٤ التنافسية ١٠-٥ التحسن في مقياس الأداء المالي أو السوقي
					١١ هناك علاقة بين تكامل عمليات إدارة سلسلة التوريد (داخلي - خارجي - استراتيجي) وبين مقاييس أداء الشركة (مالي - سوقي - استراتيجي)

أثر أدوات إدارة التكلفة على أداء الشركة في ظل الاستراتيجيات التنافسية وتكامل عمليات إدارة ...

سلوى محمد الرحمن محمد الدايم

٥	٤	٣	٢	١	١١- ترتبط كفاءة عمليات إدارة التوريد تكامل داخلي بمقياس الأداء المالي أكثر لأنها تركز على الإيرادات والتكاليف
٥	٤	٣	٢	١	٢-١١ ترتبط فاعلية عمليات إدارة سلسلة التوريد تكامل خارجي بمقياس الأداء السوقي أكثر لأنها تركز على الإيرادات
٥	٤	٣	٢	١	٣-١١ ترتبط الكفاءة والفاعلية عمليات سلسلة التوريد (تكامل داخلي - تكامل خارجي) بالإضافة ابتكار عمليات سلسلة التوريد (تكامل استراتيجي) بمقاييس الأداء الاستراتيجي (الأداء المالي والسوقي معاً)