

أثر استراتيجية التعهيد علي كل من عوامل خفض التكلفة اللزجة والخفية وعوامل دعم القدرة التنافسية- دراسة نظرية تطبيقية

أ.د/ محمد نشأت فؤاد محمد أستاذ المحاسبة كلية التجارة - جامعة سوهاج	أ.د/ محمد السيد محمد الصغير أستاذ محاسبة التكاليف وعميد كلية التجارة جامعة سوهاج	أ.محمد النص عبد العظيم علي باحث دكتوراه بكلية التجارة - جامعة سوهاج
--	---	---

الملخص:

يهدف البحث إلى دراسة مدى تأثير عوامل خفض التكاليف، والعوامل المرتبطة بسعي مختلف المنشآت نحو زيادة الحصة السوقية ودعم القدرة التنافسية، على توجه المنشآت العاملة في صناعة الاجهزة الكهربائية في البيئة المصرية نحو قرارات التعهيد الخارجي لبعض أنشطتها، ثم تحديد الأهمية النسبية لكل عامل من هذه العوامل وفقاً لما تظهره نتائج استطلاع آراء القائمين على هذه المنشآت، وأستخدم الباحث المدخل الاستقرائي في تحليل محتوى للدراسات والجهود المبذولة التي تناولت أحد أو بعض جوانب الموضوع محل البحث أو العلاقات التي تربطه بالموضوعات الأخرى بهدف تدعيم الجوانب النظرية للبحث ، كذلك المدخل الاستنباطي حال تصميم قائمة استبيان لقياس مدى تأثير كل عامل من عوامل خفض التكلفة وكذلك عوامل دعم القدرة التنافسية على قرار التعهيد في منشآت الاعمال المصرية شملت تلك القائمة ٢١ عامل تغطي مجموعتين رئيسيتين هما عوامل خفض التكلفة، وعوامل دعم القدرة التنافسية عرضت على عينة البحث بهدف التحقق من فروض البحث والمتضمنة ما إذا كانت عوامل خفض التكلفة وعوامل دعم القدرة التنافسية تمثل دوافع لإتخاذ المنشأة قرار بتعهيد بعض لأنشطتها من عدمه، ودرجة تأثير كل عامل من هذه العوامل.

وانتهى البحث بترتيب تلك العوامل حسب درجة أهميتها في التأثير على قرار التعهيد في سبعة عوامل هي تحسين جودة الأنشطة التي يتم تعهدها لمورد خارجي، التركيز على الأنشطة الرئيسية، خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة، تحسين متطلبات الجودة، خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة، خفض تكلفة نقص الآلات والمعدات المتخصصة، مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة.

الكلمات المفتاحية: التعهيد، عوامل خفض التكلفة، عوامل دعم القدرة التنافسية، الصناعات الكهربائية.

* البريد الإلكتروني: 01007723779m@gmail.com

The Impact of The Outsourcing Strategy on Each of The Sticky Oud Hidden Cost Reduction Factors and Support Factors Competitiveness (Applied Theory Study)

Abstract:

The objective of this paper is to identify the effect of cost-reduction factors, and competitiveness factors in outsourcing decisions in the Saudi manufacturing industry, and to investigate the relative importance of each factor based on the expressed opinions of the financial managers and cost accountants in this industry. The researcher conducted a comprehensive review of the literature in the fields of accounting outsourcing, to achieve a thorough understanding of the issues involved, and to identify the crucial factors affecting the outsourcing decisions. A questionnaire survey was designed to assess each factor influencing the outsourcing decisions in the Egyptian manufacturing industry.

The questionnaire included 21 factors gathered in two major groups. The respondents were asked to indicate their perceived level of importance for each of the identified factors. The level of importance of the factors and the groups were measured. The factor groups were ranked according to the obtained mean rating. The research identified that the most important seven factors influencing the outsourcing decisions in the Egyptian manufacturing industry are: "Improving the quality of activities that are outsourced to external suppliers", "focusing on fundamental activities", "reducing the cost of determining the required activities", "improving quality requirements", "reducing the cost of controlling activities' implementation", "reducing the cost of the external decline of specialized machinery and equipment" ,and "risk sharing with outsourcing contractors".

Key words: outsourcing, cost-reduction factors, competitiveness factors, manufacturing industry

١/ الاطار العام للدراسة:

١/١ مقدمة ومشكلة البحث:

يمثل قرار التعهيد فلسفة إدارية تركز على أن هناك مورد خارجي لدية الامكانيات التي تؤهله إلى أداء وظيفة ما أو إنجاز نشاط معين بصورة أكثر كفاءة وأعلى جودة من أدائه داخل المنشأة، لذا تعهد إليه المنشأة بنشاط أو أكثر من أنشطتها ليتولى تنفيذه نيابة عنها (عبد اللطيف ، ٢٠١٣)، إلا أن هذا القرار يتضمن العديد من الجوانب الاستراتيجية ، فقد يؤدي القرار إلى تحسين كفاءة التكلفة وربحية المنشأة (Jiang , et al., 2006) ، أيضا أشار البعض إلى عدم وجود دلائل على تحسين ربحية المنشأة نتيجة عملية التعهيد، وإلى فشل العديد من حالات التعهيد (Hsiao, et al., 2010) ، وهذا التضارب والتعارض يعني ضرورة البحث عن العوامل التي تدفع منشآت الاعمال نحو قرارات التعهيد، لهذا يصيغ الباحث مشكلة البحث في بعض التساؤلات تشمل، ماهية قرار التعهيد، وماذا يتضمن هذا القرار من ابعاد استراتيجية ، وماهية المتغيرات الحاكمة للبت في هذا القرار ؟ ماهي عوامل خفض التكلفة التي تدفع المنشآت الصناعية نحو تعهيد بعض أنشطتها إلى جهات خارجية؟ ماهي عوامل دعم القدرة التنافسية التي تدفع منشآت الاعمال السعودية نحو تعهيد بعض أنشطتها إلى جهات خارجية؟

٢/١ هدف البحث:

يهدف هذا البحث بصفة رئيسية إلى تحديد الابعاد الاستراتيجية لقرار التعهيد المرتبطة بخفض التكاليف، والابعاد الاخرى لدعم القدرة التنافسية والتي تؤثر على توجه المنشآت الصناعية في بيئة الاعمال المصرية نحو قرار التعهيد، والتحقق من درجة الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل التي سيتم تحديدها استناداً إلى آراء عينة البحث.

٣/١ أهمية البحث:

يكتسب هذا البحث أهميته من الانتشار الواسع لقرارات التعهيد بشكل متنامي، ليس فقط في البلدان المتقدمة وإنما أيضا في البلدان النامية، حيث تشارك الهند بنسبة ٦% من حجم السوق العالمي للتعهد، كما تشارك دول أوروبا الشرقية والفلبين والسعودية ومصر ودول شمال أفريقيا، وكذلك الصين بشكل كبير في اتفاقيات التعهيد (الزمر، ٢٠١٠)، مما يستوجب التناول المحاسبي لهذه القرارات بالبحث والتحليل، إدراك العوامل التي تقف وراء الاقدام عليها.

٤/١ منهج البحث:

تحقيقاً لهدف البحث يتبع الباحث عدة خطوات منهجية تتضمن:

- ١- استعراض أدبيات البحث المحاسبي المرتبطة بعملية التعهيد للتوصل إلى فهم شامل للقضايا المشتركة وبناء الإطار المعرفي للبحث.
- ٢- تصميم قائمة استبيان لتقييم تأثير كل من العوامل المتعلقة بخفض التكلفة والعوامل المتعلقة بدعم القدرة التنافسية المؤثرة في قرار التعهيد في بيئة التصنيع السعودية.

- ٣- الاختبار التجريبي للأستبيان من خلال إجراء عدة مقابلات مع مراقبي الجودة ومحاسبي التكاليف في بعض المنشآت المتخصصة في صناعة الاجهزة الكهربائية.
- ٤- تجميع ردود أفعال عينة البحث عن أسئلة الاستبيان بهدف تصنيف أهمية كل عامل من عوامل خفض التكلفة، وعوامل دعم القدرة التنافسية أوغيرها من العوامل التي تدفع منشآت التصنيع السعودية نحو تعهيد بعض أنشطتها لجهات خارجية.
- ٥- اجراء التحليل الأحصائي للبيانات المستقاة من قائمة الأستبيان لتحديد مستوى الأهمية لكل عامل من العوامل المحددة في الخطوة الرابعة ووضع الترتيب المناسب لهذه العوامل حسب درجة أهميتها في التأثير على قرار التعهيد.

٥/١ محتويات البحث:

في إطار محاولة الباحث للإجابة على مجموعة الأسئلة البحثية، وتحقيق أهداف البحث، نظم الباحث خطة البحث على النحو التالي:

- الاطار العام للدراسة
- مراجعة أدبيات الفكر المحاسبي فيما يتعلق بموضوع البحث.
- عوامل خفض التكلفة للزجة والخفية المؤثرة على توجه المنشآت لقرارات التعهيد.
- عوامل دعم الدرة التنافسية المؤثرة على توجه المنشآت لقرارات التعهيد.
- الدراسة الميدانية.
- الخلاصة والنتائج.
- مراجع البحث.
- ملحق البحث

٢/١ مراجعة أدبيات المحاسبة فيما يتعلق بمحاور البحث:

حظي موضوع التعهيد بأهتمام العديد من الباحثين، سواء من ناحية أثره على الأداء المالي أو أثره على الربحية والمخاطر المرتبطة به أو غيره من الجوانب، وأنطلاقاً من أهمية تلك الدراسات في تدعيم البحث الحالي، سيتم استعراض بعض من هذه الدراسات:

١/٢ دراسات تناولت أثر التعهيد على خفض التكلفة:

- ١- دراسة (Corbett, M., 2005) استهدفت الدراسة: تحليل انعكاسات التعهيد الخارجي على سلسلة القيمة داخل المنشأة، وتوصلت إلى أن التعهيد الخارجي يساعد على خفض التكلفة على طول هذه السلسلة، كما أنه يساعد على إيجاد نوع من التعاون الفعال بين المنشأة وبعض الأطراف الخارجية ..
- ٢- دراسة (Corbett , 2005) لم تختلف تلك الدراسة كثيراً عن دراسة Elmuti ، إلا في أنها اتجهت نحو تحليل انعكاسات التعهيد الخارجي على سلسلة القيمة داخل المنشأة ، وتوصلت إلى

- أن التجهيد الخارجي يساعد على خفض التكلفة على طول هذه السلسلة ، كما أنه يساعد على إيجاد نوع من التعاون الفعال بين المنشأة وبعض الأطراف الخارجية .
- ٣- دراسة (Brewer , et al. 2013) تناولت الدراسة تحديد أثر قرار التجهيد على خفض التكلفة ، وذلك من خلال دراسة الأرقام الواردة في القوائم المالية للمنشآت التي تقوم بتجهيد بعض أنشطتها لأطراف خارجية ، واعتمدت الدراسة على تحليل كفاءة التكلفة (المخرجات / المدخلات) ، وتوصلت الدراسة إلى أن تخفيض التكلفة يعد أحد أهم أسباب أنتشار ظاهرة التجهيد ، خصوصا تجهيد الأنشطة التي لا تمتلك المنشأة مزايا نسبية فيها .
- ٤- دراسة (فارس عبدالزهره الحسين ، ٢٠١٩) استهدفت الدراسة: التعرف على التجهيد الالكتروني وأثره على خفض التكلفة في ظل القياس المقارن وبيان أثر عروض التجهيد الالكتروني على خفض التكلفة ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية للتجهيد الالكتروني على خفض التكلفة في ظل استخدام القياس المقارن في المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية، مما يحقق الترابط بين متغيرات الدراسة وتكاملها، بما يساهم في تعزيز عملية اتخاذ القرارات وخفض التكلفة في المصارف السودانية.
- ٢/٢ دراسات تناولت أثر التجهيد على دعم القدرة التنافسية:
- ٥- دراسة (Kimuta, 2002) هدفت الرسة إلى بحث ما إذا كان هناك علاقة بين قرار التجهيد وربحية المنشأة، وتوصلت إلي عدم وجود علاقة بين إتخاذ قرار التجهيد وربحية المنشأة مقاسة بنسبة صافي الربح للمبيعات، وأرجعت ذلك إلى أن قرار التجهيد قد يكون له أثار إيجابية في الأجل الطويل، ويصعب ملاحظته بالمقاييس المالية في الأجل القصير.
- ٦- دراسة (Lam and Han, 2005) تناولت الدراسة تقييم المخاطر المحتملة على المنشأة حال توجهها نحو التجهيد الخارجي لبعض أنشطتها ، وتوصلت الدراسة إلى أن قرار التجهيد ينطوي على العديد من المخاطر منها ماطر استراتيجية متمثلة في فقدان الخبرة بهذه الانشطة وسيطرة المورد الخارجي عليها ، أيضا مخاطر انخفاض مستوى الجودة ، ومخاطر عدم توافر الحماية للمعلومات ، ومخاطر مرتبطة بالتكلفة المستنفذة في التنسيق مع المورد الخارجي ، وتكاليف انتهازية هذا المورد الخارجي ، وتكاليف تجديد التعاقد .
- ٧- دراسة (Sadi, 2011) هدفت الدراسة إلي التعرف على التي تقف وراء تجهيد عملية الصيانة في الجامعات السعودية، وركزت الدراسة على قرار الصيانة الدوافع لتوجهها إلى الجوانب الهندسية المرتبطة بعمليات الصيانة، وتوصلت الدراسة، إلي مجموعة من الدوافع التي تقف وراء هذا القرار على رأسها الأهتمام بالجودة والجوانب التكنولوجية.
- ٨- دراسة (Kang , et al. 2012) اعتمدت الدراسة على الارقام الواردة بالقوائم المالية قبل وبعد قرار التجهيد بهدف تحديد الأثر على الإنتاجية ممثلة في نسبة المخرجات إلى المدخلات ، وأشارت الدراسة إلى ان نجاح قرار التجهيد إنما يتحقق إذا ما تم مضاعفة معدل الانتاجية ، فإذا ما تحققت تلك النسبة يكون قرار التجهيد صائب.
- ٩- دراسة (Plugge , et al. 2013) تناولت الدراسة قرار التجهيد من ناحية ما يقدمه من امكانيات إضافية للمنشأة ، والهيكل البنائي للقرار ، واثره على اداء المنشأة ، والهيكل البنائي للقرار ، وأثره

على أداء المنشأة ، وجودة الأداء في محاولة منها للوقوف على إطار واضح لقرار التعهيد ، وتوصلت الدراسة إلى أن قرار التعهيد رغم ما يحققه من مزايا خفض التكلفة إلا أنه ينطوي على العديد من المخاطر مما قد يؤدي إلى فشله في حالات عديدة ، وأن دراسة قرار التعهيد يجب أن تتصف بالشمول لتغطي كافة ابعاد التكاليف والمنافع المتوقعة حتى يبني على أساس صحيح .

١٠- دراسة (Vaxevanou, A., Konstantopoulos, N., 2015) استهدفت الدراسة: التعرف

على الإستراتيجية الخاصة بالتعهيد ودورها في تدعيم الميزة التنافسية من خلال التعرف على مفهوم التعهيد وأهميته والمزايا التنافسية الممكن تحقيقها من خلال استخدام عمليات التعهيد ، وقد توصلت الدراسة إلى أن التعهيد أسلوب فعال جدا لأغراض دعم الميزة التنافسية لقدرتها على تحقيق كفاءة التكلفة من خلال توفير الخامات في الوقت المناسب وبالكميات المتاحة دون تحمل الشركة أعباء التخزين، ومن ثم زيادة القدرة على التعامل مع الكميات الكبيرة من احجام الانتاج.

ومن تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالتعهيد يستخلص الباحث مجموعة العوامل المؤثرة في قرار التعهيد كما أظهرتها تلك الدراسات، والتي ستكون محل الأختبار التطبيقي في البحث الحالي، وتضم تلك العوامل مجموعتين هما:

- **مجموعة عوامل خفض التكلفة:** متمثلة في الخفض الناتج عن تغيير تصنيف التكاليف، خفض تكاليف عنصر العمل، خفض التكاليف الناتجة عن نقص المرونة لمواجهة الطلب، خفض التكاليف الإدارية، خفض تكلفة الاجزاء التالفة نتيجة التصنيع الداخلي للأجزاء، خفض تكلفة إدارة اختناقات الإنتاج، خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة، خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة.
- **مجموعة عوامل دعم القدرة التنافسية:** متمثلة في التركيز على الأنشطة الرئيسية، الدفع نحو مستويات المنافسة العالمية، تحسين درجة مرونة استجابة المنشأة، للتغيرات الناتجة عن ديناميكية السوق، إعادة هندسة طرق إنتاج جديدة لإنجاز أدق تفاصيل العمل، مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة، تحسين جودة الأنشطة التي يتم تعهدها لمورد خارجي، تحسين متطلبات الجودة، المحافظة مستويات عالية من الجودة لميزة تنافسية، دعم التجديد والابتكار ، دعم التوجه بالجودة، دعم التوجه بالتوقيت، قيام علاقات شراكة بين المورد / المنشأة أساسها الالتزام والثقة.

وبالتالي يخضع الباحث تلك المجموعتين من العوامل للدراسة والبحث بهدف استكشاف أثر عوامل خفض التكلفة ومحددات القدرة التنافسية على توجه منشآتالصناعات الكهربائية السعودية نحو قرار التعهيد، للوقوف على الدوافع الحقيقية وراء قرار التعهيد.

٣/ عوامل خفض التكلفة المؤثرة على توجه المنشآت لقرارات التعهيد:

في مواجهة بيئة الاعمال التنافسية الديناميكية، حيث تشتد المنافسة بين مختلف المنشآت، وذلك بسبب عولمة الأسواق، والتطورات التكنولوجية المتلاحقة، وارتفاع تكاليف الاستثمارات، تسعى المنشآت إلى خفض التكلفة ورفع مستوى الجودة، أملاً في الحصول على رضا العملاء وتحقيق مزايا تنافسية، وحصص سوقية مناسبة، من خلال تقديم منتج متميز من ناحية التكلفة والجودة، وفي التوقيت المناسب، وبما يحقق رغبات العملاء.

وتتعدد تصنيفات قرار التعهيد من حيث مكان التعهيد إلى التعهيد المحلي حيث يعمل كلا من المنشأة التي ترغب في تعهيد أنشطتها والمورد الخارجي في نفس البلد ، والتعهيد الدولي حيث يتم التعهيد بالأنشطة إلى مورد خارجي في بلد بخلاف بلد المنشأة ، وذلك لأهداف تتعلق بتحسين الجودة أو خفض التكلفة أو كلاهما معا (Ellram , et al., 2008) ، كما يصنف التعهيد وفقا لمستوي القرار إلى تعهيد تقليدي ، وتعهد تكتيكي ، وفي النوع الأول يتخذ قرار التعهيد بشكل رئيسي بهدف خفض التكلفة ، وخفض الموارد اللازمة لأداء العمليات داخليا ، ويرتبط هذا النوع بتعهيد بعض الأنشطة غير الرئيسية مثل وظائف الأمن ، ونقل العمال ، وأعمال النظافة ، أما الثاني فينطوي على تعهيد بعض الأنشطة والوظائف المتخصصة فنياً ، وغالبا ما يرتبط هذا النوع بانتقال الموارد ويستلزم تعاون طويل الأجل ، وتحليل تفصيلي يتضمن جميع المتغيرات المرتبطة بالقرار ، ودراسة مدى تأثيره على المنافسة (Bustiza et al , 2010) .

وقد ينطوي التعهيد على رؤية واضحة للتكاليف، وفهم جيد لمحرك هذه التكلفة، فمن خلاله تستطيع المنشأة إدارة تكلفتها بشكل يحقق لها خفض غير المخل بالجودة، حيث توجه المنشأة مواردها نحو انشطتها الرئيسية، والتعهيد لبعض الأنشطة غير الرئيسية لأطراف خارجية ومن المتوقع أن يؤدي قرار التعهيد أي كان نوعه تقليدي أو تكتيكي إلى حدوث تخفيض في التكاليف وهذا ما سيوضحه الباحث.

١/٣ عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التقليدي:

ينطوي التعهيد التقليدي على أسناد بعض المهام والأنشطة غير الرئيسية إلى متعهد خارجي، ويسعى هذا النوع إلى خفض التكاليف، وتشمل عوامل خفض المتوقع للتكلفة في هذا النوع من أنواع التعهيد ما يلي: (Corbett , 2005 , Smith, et al., 2005, Ellram , et al , 2008 , Bustiza , et al , 2010 , Brewer , et al., ٢٠١٣ ، الزمر، ٢٠١٠)

١/١/٣ خفض الناتج عن تغيير تصنيف التكاليف: حيث يؤدي قرار التعهيد إلى تحويل بعض التكاليف الثابتة - كالأهلاك والرواتب والتأمين والصيانة - إلى تكاليف متغيرة يمكن السيطرة عليها من خلال التفاوض على مقابل التعهيد، وهذا التخفيض في التكاليف الثابتة سوف يعجل بتحقيق نقطة التعادل.

٢/١/٣ خفض تكاليف عنصر العمل: بمجرد اتخاذ المنشأة قرار التعهيد وعدم اداء النشاط داخليا تحدث وفورات في التكاليف المباشرة المرتبطة بالاستثمارات في العمل المباشر، واختصار الألتزامات المرتبطة بهذا العنصر كالترتيب وتوفير السكن، وبدل السفر والضرائب والضمان الصحي وغيرها من الألتزامات.

٣/١/٣ خفض تكلفة الآلات: حيث من المتوقع أن يؤدي قرار التعهيد إلى الاستغناء عن حيازة بعض الآلات المعدات التي كانت ستتولى المهام والأنشطة التي سيتم تعهدها لمتعهد خارجي، وبالتالي تخفيض ما يرتبط بتلك الآلات من تكاليف صيانة وتشحيم وقوى محرقة، وأهلاك وتأمين وغيرها.

٤/١/٣ خفض التكاليف الناتجة عن نقص المرونة لمواجهة الطلب: والتي قد تنتج عن انخفاض مستويات الطلب لانخفاض درجة الرفع التشغيلي بالمنشأة، ويستطيع التعهيد أن يوفر للمنشأة درجة من المرونة في إدارة مواردها، وإمكانية الاستجابة للتغيرات في البيئة المحيطة.

٥/١/٣ **خفض تكاليف التخزين:** قد يؤدي قرار التعهيد إلى عدم تكبد المنشأة تكلفة تخزين بعض الاجزاء التي تقوم بتخزينها حال أنتاجها بنفسها خوفاً من نقصها نتيجة تعطل الانتاج أو أي سبب آخر، علاوة على تكلفة التأمين على هذا المخزون في بعض الحالات، أما حال التعهيد ومن خلال العقود طويلة الأجل مع المتعهد بإمكانها الحصول على تلك الأجزاء في أي وقت.

٦/١/٣ **خفض التكاليف الإدارية:** قد يؤدي التعهيد إلى توفير تكاليف تعيين عدد كبير من الإداريين وتكاليف تقييم الأداء وتكاليف تحديث نظام الإدارة، والتكاليف غير الملموسة المرتبطة بالوقت والجهد اللازمين للتعلم وتبني العمليات الجديدة.

٧/١/٣ **خفض تكلفة الاجزاء التالفة نتيجة التصنيع الداخلي للأجزاء:** يؤدي التعهيد الخارجي لتصنيع بعض الأجزاء إلى التخلص من التكاليف التي قد تترتب على وجود بعض الأجزاء التالفة حال تصنيعها داخلياً، وذلك لأن المنشأة سوف تحصل على أجزاء سليمة وجيدة من المتعهد الخارجي.

٨/١/٣ **إدارة اختناقات الانتاج :** قد يكون قرار التعهيد حلاً لمصادر الاختناق التي تعوق زمن أداء الانشطة والعمليات، كما قد يكون هناك بعض المشكلات بالعمليات الصناعية تستوجب إعادة هندسة العمليات ، ولا تستطيع المنشأة وقتها إتمام ذلك مما يتطلب تعهيد بعض الأنشطة لأطراف خارجية، ولتحقيق ذلك تسعى المنشأة إلى بذل المزيد من الجهود بغرض تخفيض وقت الانتاج ، ووقت التهيئة ، ووقت تطوير المنتجات ، والقضاء على الاختناقات التي تحول دون إنجاز ذلك (Shin , et al., 2000)، وعلى هذا يكون التعهيد أحد الآليات التي تساعد على القضاء على اختناقات قد تواجه الانتاج ، وتقييم ذلك يتطلب جهداً استراتيجياً .

٢/٣ عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التكتيكي:

ينطوي التعهيد التكتيكي على اسناد تنفيذ بعض الأنشطة الرئيسية والجوهرية أو الفرعية ولكن تحتاج مهارة خاصة لتنفيذها كما هو الحال في تعهيد أنشطة الصيانة للآلات المتخصصة فنياً أو تنفيذ بعض الأجزاء المعقدة فنياً، وهذا النوع يتضمن عوامل خفض تكلفة نابعة من خصائص تلك الأنشطة وتتضمن: (Bae, et al., 2008, sadi, et al., 2011, Kremic, 2006, Prencipe, 1997)

١/٢/٣ **خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة:** قد يؤدي تعهيد بعض الانشطة لمتعهد خارجي متخصص وذو خبرة عالية إلى توفير التكلفة التي تستغرقها عملية الوقوف على ما يجب عمله على سبيل المثال تحديد المطلوب اجراؤه لصيانة آلة متخصصة ذات هيكل بنائي معقد ولها وظائف غاية في التخصص.

٢/٢/٣ **خفض تكلفة قطع الغيار اللازمة لإنجاز الأنشطة:** فقد يحتاج النشاط حال الصيانة أو تعهيد تكنولوجيا المعلومات إلى قطع غيار متخصصة تفنق المنشأة الخبرة الكافية في الحصول عليها، وفي أستطاعة المتعهد الخارجي تنفيذها بتكلفة أقل ودقة أكبر، بما يحقق وفر التكلفة.

٣/٢/٣ **خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة:** في حالات كثيرة يحتاج تنفيذ بعض الأنشطة إلى جهد غير عادي ومتخصص لرقابة تنفيذها، والتأكد من تنفيذها بالشكل الصحيح، وقد تتكلف المنشأة

مبالغ كبيرة لهذا العمل حال تنفيذه بمعرفتها، في حين أن التعهيد قد يوفر لها هذه التكلفة ويضمن لها جودة التنفيذ.

٤/٢/٣ **خفض تكلفة نقص الآلات والمعدات المتخصصة:** يحتاج تنفيذ الأنشطة التكتيكية في معظم الحالات إلى آلات ومعدات متخصصة ذات تكلفة مرتفعة، والمقياس الأساسي لأستخدام أي آلة أو أداة هو وملاءمتها لتنفيذ النشاط، علاوة على كونها أقتصادية من ناحية التكلفة، وقد يؤدي التعهيد إلى تخليص المنشأة من هذه التكاليف، نظراً لأمتلاك المتعهد الخارجي لتلك الآلات، ويستطيع أداء الأنشطة نيابة عن المنشأة بتكاليف أقل.

٤/ عوامل دعم القدرة التنافسية المؤثرة على توجه المنشآت لقرارات التعهيد:

على الرغم من أن التكلفة تشكل أحد العناصر الهامة لدعم القدرة التنافسية إلا أن هناك مجموعة عوامل ذات أهمية كبيرة في زيادة الحصة السوقية للمنشأة ودعم مركزها التنافسي (Jumah and wood, 2000)، والتي تشكل عوامل هامة في الأقدام على قرار التعهيد من عدمه، وتشمل ثلاث مجموعات من العوامل، العوامل الاستراتيجية، وعوامل الجودة، وعوامل التوجه بالعملاء والموردين، وفيما يلي توضيح لكل من هذه العوامل:

١/٤ مجموعة العوامل الاستراتيجية:

تتمثل العوامل الاستراتيجية في مجموعة العوامل التي ترتبط بتحقيق أهداف طويلة الأجل تدعم قدرات المنشأة وتقوي موقفها التنافسي، وتشمل تلك العوامل ما يلي:

١/١/٤ **التركيز على الأنشطة الرئيسية:** التعهيد في العديد من الحالات هو عدم تشتيت جهود المنشأة على الأنشطة غير الرئيسية والتركيز بمختلف الجهود على الأنشطة الرئيسية، حيث أوضح (Kruse and Berry , 2004) أن التعهيد الخارجي لعمليات المنشأة أرتبط ظهوره بتكنولوجيا المعلومات ، والأنشطة اللوجستية ، حيث تلجأ المنشأة إلى التعهيد في الأنشطة غير الرئيسية أو التي لا تحقق ميزة تنافسية في أدائها إلى مورد خارجي بما يساعد المنشأة على إعادة تخصيص مواردها على الأنشطة الرئيسية التي تمتلك ميزة تنافسية في أدائها بغرض الحفاظ على تلك الميزة وتطويرها ، وتمثل أنشطة المحاسبة ، والصيانة ، والأمن ، والنقل ، والترويج ، ونظم المعلومات التكنولوجية ، أكثر المجالات الوظيفية التي يتم تطبيق استراتيجية التعهيد عليها ، وقد أكد (Smith , 2008) على ذلك عندما توصل إلى أن قرار التعهيد يرتبط في معظم المنشآت بالمجالات الوظيفية كالأنشطة الإدارية والموارد البشرية ، والإدارية المالية ، وبدأ ينتشر بشكل كبير في الصناعات الإلكترونية وصناعة السيارات، و من المتوقع أن تقوم المنشأة بتعهيد الأنشطة غير الرئيسية والتي لاتمتلك ميزات نسبية في تنفيذها، وبالتالي تركز موارده على الأنشطة الرئيسية التي تتميز فيها ، والتي وصفها أحد الكتاب (Quinn,2000) بأنها الأنشطة التي تتجزأ المنشأة أفضل من أي جهة أخرى، مما يدعم موقفها التنافسي.

٢/١/٤ **الدفع نحو مستويات المنافسة العالمية:** تتيح الجهات التي تسند إليها عمليات التعهيد مستويات عالية من الإمكانيات لتلبية متطلبات المنشأة التي تطلب خدمات التعهيد، ففي الوقت تعد فيه هذه

الأنشطة غير رئيسية للمنشأة تعد بالنسبة للمتعهد الخارجي رئيسية، ويتوافر لديه أعلى مستوى تكنولوجي لقيام بها، مما يرتفع بمستوي تلك الأنشطة إلى أعلى درجات الجودة، وهذا ينعكس بالطبع على مستوى النشاط الكلي للمنشأة، ويزيد من قدرتها على المنافسة (Djavanshir, 2005).

٣/١/٤ تحسين درجة مرونة استجابة المنشأة للتغيرات الناتجة عن ديناميكية السوق: من المتوقع أن تدفع عملية التعهيد بقدرات المنشأة نحو تلبية المتطلبات الديناميكية للسوق والمرتبطة بالتغير في كمية ونوعية الطلب، ففي الوقت الذي قد تعجز إمكانيات المنشأة عن تلبية تلك التغيرات، نجد أن المتعهد الخارجي يلبي لها متطلبات المواجهة السريعة لتلك التغيرات، ويستطيع بحكم ما يمتلك من إمكانيات وقدرات متخصصة أن يساعد المنشأة على تلبية مواجهة تلك التغيرات (Kremic, et al., 2006).

٤/١/٤ إعادة هندسة طرق إنتاج جديدة لإنجاز أدق تفاصيل العمل، من المتوقع أن يؤدي قرار التعهيد إلى الاستفادة من خبرات وأمكانيات المتعهد الخارجي في إعادة هندسة العمليات الحالية إلى الأفضل، وتحسين طرق تقييم الاداء، وإعادة هندسة التكلفة والخدمة والسرعة (Lankford and Parsa, 1999)، وهذا بلا شك سيكون أحد الدوافع الهامة نحو التعهيد.

٥/١/٤ مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة: من خلال ما يمتلكه المتعهد الخارجي من إمكانيات متخصصة ومتقدمة في معظم الحالات تستطيع المنشأة أن تركز عليه في مواجهة بعض المخاطر المحتملة الناتجة عن نقص إمكانيات رقابة الجودة، نقص المزايا النسبية، نقص المرونة الانتاجية، نقص القدرات المتعلقة بتقييم بدائل الاستثمار، على سبيل المثال حال تعهيد أنشطة صيانة الآلات المتخصصة، أو تعهيد أنشطة نظم المعلومات الألكترونية، تتقل المنشأة العديد من المخاطر التي من المحتمل أن تتعرض لها حال أداء تلك الأنشطة داخلياً إلى المتعهد الخارجي لما يتمتع به من خبرات متخصصة (Collins and Millen, 1995, Sadi, et al., 2011).

٢/٤ مجموعة عوامل الجودة:

يرى البعض أنه عندما تلجأ المنشأة إلى مورد خارجي فإنها سوف تبني ذلك على سمعة هذا المورد، وسيكون هناك فرص لرفع مستوى الجودة في أداء الأنشطة التي سيعهد بها لمورد خارجي، ويرجع ذلك إلى أن الأنشطة ستكون بالنسبة للمورد أنشطة رئيسية، ويتوافر لديه مستوى تكنولوجي أفضل لتنفيذها، كما أنه يمتلك خبرات ومهارات بشرية متخصصة في هذا المجال قد لا يتوافر في المنشأة، وبالتالي سيؤدي التعهيد الخارجي إلى رفع مستوى الجودة للمنتجات بشكل عام، وجودة الأنشطة التي يتم تعهدها لطرف خارجي متخصص بشكل خاص (Kroes and Ghosh, 2010)، وقد ثار جدل حول ما إذا كان التعهيد ينعكس بالسلب أم بالإيجاب على مستوى الجودة، فيرى البعض أن التعهيد الخارجي لبعض الأنشطة التي تؤدي داخل المنشأة يضيف مشكلة عدم التأكد حول مستوى اداء منفذ التعهيد، فعند استبدال مستوى اداء معروف لدى العملاء إلى منفذ التعهيد ينشأ عدم التأكد بشأن مستوى الجودة، ويرى البعض الآخر عكس ذلك (Lamminmaki, 2008, Whitten and Wakefield, 2006)، وبالعموم تتمثل عوامل الجودة المتوقعة من قرار التعهيد فيما يلي:

١/٢/٤ تحسين جودة الأنشطة التي يتم تعهدها لمورد خارجي: يستطيع المتعهد الخارجي أن يساعد المنشأة في التحسين العام لجودة الإنتاج من خلال تحسينه لجودة الأنشطة المعهده له، ومشاركته

للمنشأة في التجديد والابتكار والوقوف المستمر على مواصفات المنتجات المنافسة، وإجراء التعديلات اللازمة في مواصفات الإنتاج ليقدّر على المنافسة.

٢/٢/٤ **تحسين متطلبات الجودة:** لعل أفضل طريقة لكسب المزايا النسبية هو تعهيد الأنشطة غير الرئيسية من أجل تحسينها من ناحية، وتوجيه الأهتمام للأنشطة الرئيسية وكنتيجة غير مباشرة لذلك تحقق المنشأة مستويات عالية من الجودة، فتحسين أي نشاط أو عملية مهما كانت درجة صغرها بالنسبة للمنتج الكلي، يدفع بالمنشأة نحو مستويات عالية من الجودة (Kemic, et al., 2006).

٣/٢/٤ **المحافظة مستويات عالية من الجودة لميزة تنافسية:** عندما تحقق المنشأة مستويات عالية من الجودة، فبإمكانها المحافظة على هذه المكانة بإتخاذ أفضل القرارات اللازمة للتوافق مع متطلبات التميز بالتعاون مع المتعهد الخارجي الذي بلا شك يمتلك الامكانيات المتخصصة والمتطورة، لا سيما أن كان يقوم ببعض الأنشطة المتخصصة مثل الصيانة أو تنفيذ تصميمات تعدها المنشأة ويتولى هو تنفيذها.

٣/٤ مجموعة عوامل دعم التوجه بالعملاء والموردين:

تسعى إدارة أي منشأة إلى زيادة رضاء العملاء ، ومحاولة جذبهم ، وذلك عن طريق زيادة المنافع التي تقدمها إليهم ، وزيادة درجة اشباعهم ، لان وجود العلاقات مع العملاء ودعم وتنمية هذه العلاقات يعتبر أحد محددات القدرة التنافسية ، وقد يكون التعهيد من العوامل التي تساعد على سرعة الاستجابة للعملاء ، لأن إمكانية التغيير في الوقت المطلوب ستتوفر بمجرد إبرام عقد التعهيد مع مورد يستطيع تلبية احتياجات العملاء ، وهناك عدد من الدلائل منها ما ورد في دراسة بنك الاحتياطي الفيدرالي في سان فرانسيسكو على مؤسسات الخدمات المالية بأن التعهيد لعب دورا هاما في تحقيق استجابة سريعة لرغبات العملاء بسبب توافر الخبرات المتميزة لدى المورد القائم بالتعهيد (الزمر ، ٢٠١٠)، وقد اشار (Power , et al., 2007) إلى أن بعض الدراسات المسحية التي تناولها تشير إلى زيادة مستوى رضاء العملاء عن قرارات التعهيد التي اتخذتها بعض المنشآت التي يتعاملون معها ، حيث أوضح المسح الميداني الذي أجري في سنغافورة عام ١٩٩٩ زيادة درجة رضاء العملاء عن تلك القرارات ، لما توفره من مرونة، وسرعة استجابة لمتطلباتهم وتحقيق رغباتهم (الزمر ، ٢٠١٠)، ولذا يمكن القول أن قياس أثر قرار التعهيد على درجة رضا العملاء أمرا يتطلب جهدا استراتيجيا، لتحديد أثر هذا القرار على جودة المنتج، وسرعة الاستجابة لرغبات العملاء.

ويرى (Roslender and Hart, 2010) أنه على المنشأة أن تضع العملاء في دائرة اهتمامهم، ولما كان التعهيد أي كان نوعه سوف ينعكس على المنتج الذي هو محور اهتمام العملاء، فمن المتوقع أن يعمل الموردين القائمين بالتعهيد على تنويع مواصفات الأنشطة التي يتولون تنفيذها بما يتوافق ورغبات العملاء، وقد تشكل مهمة التوجه بالعملاء والموردين عوامل هامة من عوامل توجه المنشأة نحو قرار التعهيد، وتتمثل أهم العوامل المرتبطة بالعملاء والموردين والتي تدفع المنشأة للتعهيد فيما يلي:

١/٣/٤ **دعم التجديد والابتكار:** حيث تتوحد جهود المنشأة والمورد القائم بالتعهيد نحو إدخال منتجات جديدة من خلال توظيف أحدث التكنولوجيا في تحسين التصميمات، الحالية وابتكار تصميمات جديدة،

فقد يمتلك المورد ما يحقق ذلك، وهذا ما يلبي رغبات العملاء ويدعم الموقف التنافسي للمنشأة، وبحسب رचितها. (Govindarajan and Kopalle, 2006)

٢/٣/٤ **دعم التوجه بالجودة:** يستطيع المورد القائم بالتعهد العمل مع المنشأة في اتجاه توفير منتجات تتطابق مع المواصفات التي يرغب فيها العملاء بشكل يفوق المنافسين، وعلى المنشأة مهمة تقييم مدى مساهمة عملية التعهد في دعم التوجه بالجودة بمختلف أنواعها سواء تعلق بكفاءة المنتج، أو قدرة المنتج على أداء وظائفه بشكل أفضل من المنتجات المماثلة، وهذا ما يدعم الموقف التنافسي للمنشأة، ويقوي علاقتها بالعملاء (Bewer , et al.,2013)

٤/٣/٤ **دعم التوجه بالتوقيت:** يعد التوقيت أحد مصادر الميزة التنافسية، وهي تركز على سرعة تطوير المنتجات ، وسرعة التسليم والانتهاج من طلبات العملاء في أسرع وقت ممكن ، والتزام المنشأة بتسليم طلبات العملاء في الوقت المتفق عليه ، واختيار المنشأة للتوقيت كأساس لتحقيق ميزة تنافسية يساهم في تحقيق رغبات فئة من العملاء قد تتنازل عن التكلفة الأقل أو الجودة الأعلى في سبيل التوقيت المناسب ، ولتحقيق ميزة التوقيت المناسب يتعين على المنشأة بذل الجهد بغرض تخفيض وقت الانتاج ووقت الإعداد ووقت تطوير المنتجات (Shin , et al. ,2000) ، ويتوقع من المورد الخارجي منفذ التعهد القيام بدوره في تحقيق ميزة التوقيت من خلال انجازه السريع للأنشطة الموكلة إليه.

٥/٣/٤ **قيام علاقات شراكة بين المورد / المنشأة أساسها الالتزام والثقة:** فإذا كان الالتزام أساساً لتماسك العلاقة بينهما ، فإن الثقة هي التي تساعد المورد والمنشأة على التفاعل بأساليب مفيدة ومتبادلة ، وعلى المنشأة إذا ما رغبت في تحقيق النجاح أن تقيم علاقات ذات ثقة مرتفعة مع المورد ، ولما كان جوهر عملية التعهد هو المورد الخارجي، فربما يكون من دوافع التعهد أنه يتيح فسوف يتيح التعهد الفرصة أمام المنشأة للتوجه بالموردين وإعادة اكتشاف العلاقة معهم ودعمهم وتحفيزهم بما يفيد عملهم على تنفيذ عقود التعهد بالشكل الكافي من خلال الشراء بالحجم الكبير ومن خلال عقود طويلة الأجل ، وهذا بلا شك يحقق إيرادات أكبر ، وإعطاء أولوية للمورد القائم بالتعهد .

ومن هنا نستخلص أن الحديث عن علاقة التعهد الخارجي بمستوى الجودة أمراً يتطلب المزيد من التحليل والتتبع لمنتجات المنشأة، وردود أفعال العملاء، والأثر على الموقف التنافسي وكل هذا يتطلب توافر أداء استراتيجي داخل المنشأة.

٥/ الدراسة الميدانية:

- يهدف هذا القسم من البحث إلى الإجابة عن سؤالين رئيسيين هما:
- هل تشكل عوامل خفض التكلفة وعوامل دعم القدرة التنافسية مسببات تدفع المنشأة نحو تعهد بعض أنشطتها الرئيسية أو غير الرئيسية لمتعهد خارجي؟
 - هل تختلف درجة أهمية تأثير كل عامل من عوامل خفض التكلفة وعوامل دعم القدرة التنافسية على منشآت الصناعات الكهربائية في البيئة المصرية لقرار التعهد؟

١/٥ ولإجابة عن هذين السؤالين يصيغ الباحث مجموعتين من الفروض كما يلي:

الفرض الاول: " تشكل عوامل خفض التكلفة وعوامل دعم القدرة التنافسية مسببات تدفع المنشأة نحو تعهد بعض أنشطتها الرئيسية أو غير الرئيسية لمتعهد خارجي "

الفرض الثاني: " تختلف درجة أهية تأثير كل عامل من عوامل خفض التكلفة وعوامل دعم القدرة التنافسية على توجه منشآت الصناعات الكهربائية في البيئة المصرية لقرار التعهيد "

٢/٥ مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في عينة حكومية من المنشآت الصناعية المتخصصة في صناعة الأجهزة الكهربائية والعاملة بالبيئة المصرية والتي تقوم بعمليات تعهيد لبعض أنشطتها لجهات خارجية، وشملت العينة كلاً من مديري الجودة، ومحاسبي التكاليف في تلك المنشآت، وقد تم اختيار مديري الجودة انطلاقاً من مراقبتهم لعمليات الجودة وكل ما يتعلق بها من أنشطة داعمة للقدرة التنافسية، واختيار محاسبي التكاليف لأهتمامهم بمراقبة التكلفة وبحث سبل خفضها، والأساليب المناسبة لإدارتها، وقد تم توزيع (٣٤) قائمة استبيان المجموعتين بتلك المصانع، ولم يتمكن الباحث من الحصول إلا على (٢٦) قائمة خضعت جميعها للتحليل.

٣/٥ أساليب التحليل الاحصائي المستخدمة:

- الاحصاءات الوصفية وتتضمن الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- اختبار "T" للعينة الواحدة من طرف واحد (One Simple T-test) أحد الاختبارات المعلمية لمقارنة متوسطات المتغيرات للعينتين كوحدة واحدة بقيمة افتراضية ذات دلالة إحصائية معينة في البحث.

٤/٥ أسلوب الدراسة:

تم صياغة قائمة استبيان كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء عينة البحث، في مدى تأثير كل عامل من عوامل البحث على التوجه لقرار التعهيد، وتم تكوين الاستبيان بشكل يتلاءم مع متطلبات قياس درجة تأثير العامل، بحيث تتراوح الأوزان المقدره لتأثير كل عامل من غاية في التأثير (٦)، مؤثر مهم جداً (٥)، مؤثر مهم (٤)، مؤثر متوسط الأهمية (٣)، مؤثر قليل الأهمية (٢)، محايد التأثير (١)، وتم مراعاة أن تكون الأسئلة الموضحة في قائمة الاستقصاء تساهم في تحقيق فروض الدراسة.

٥/٥ التحليل الوصفي لإجابات المستقصى منهم من العينتين كوحدة واحدة:

بالنسبة للقسم الأول من الاستقصاء، تم تحليل إجابات المستقصى منهم من العينتين حول (٢١) عامل متوقع تأثيرها على قرار التعهيد، وتضمن هذا التحليل احتساب المتوسط الحسابي للدرجات التي حصل عليها كل بند والانحراف المعياري، والجدول رقم (١) يوضح تلك المتوسطات وانحرافاتها:

جدول رقم (١) آراء المستقصى منهم من العينتين حول العوامل المؤثرة على التعهيد

محاسبي التكاليف		مديري الجودة		العوامل المؤثرة في قرار التعهيد
الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	
				أولاً: عوامل خفض التكلفة: أ-عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التقليدي:
٠.٨٧	٣.١١	٠.٨٣	٣.٧٩	١ - خفض الناتج عن تغيير تصنيف التكاليف
٠.٨١	٣.١٤	٠.٧٨	٢.٥٧	٢ - خفض تكاليف عنصر العمل.
٠.٨٠	٣.٩٧	٠.٩١	٢.٧٤	٣ - خفض التكاليف الناتجة عن نقص المرونة لمواجهة الطلب.
٠.٨٦	٣.٩٨	٠.٩١	٣.٩١	٤-خفض التكاليف الإدارية.
٠.٨٨	٣.٩٩	٠.٩١	٢.٩٩	٥-خفض تكلفة الاجزاء التالفة نتيجة التصنيع الداخلي للأجزاء.
٠.٦٣	٤.٠١	٠.٨٨	٣.٩٨	٦-خفض تكلفة إدارة اختناقات الانتاج
				ب-عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التكتيكي:
٠.٨٢				
٠.٧٢				
٠.٨١				
	٣.٨١	١.٠٦	٢.٧٧	١ - خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة.
	٣.٩١	٠.٧٧	٣.٧٤	٢ - خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة.
٠.٨٧	٣.٧٨	٠.٨٩	٣.١٤	٣ - خفض تكلفة نقص الآلات والمعدات المتخصصة
٠.٧٣				ثانياً: عوامل دعم القدرة التنافسية:
٠.٨٢				أ-مجموعة العوامل الاستراتيجية:
	٣.٦٤	٠.٨٧	٣.٧٨١	١ - التركيز على الانشطة الرئيسية
٠.٨٩	٤.٠١	١.٠٧	٢.٩٧	٢ - الدفع نحو مستويات المنافسة العالمية.
٠.٨٢	٣.٩١	١.٠٢	٢.٧٣	٣-تحسين درجة مرونة أستجابة المنشأة للتغيرات

				الناجمة عن ديناميكية السوق.
	٣.١٤	٠.٨٦	٣.٨٤	٤-إعادة هندسة طرق إنتاج جديدة لإنجاز أدق تفاصيل العمل.
	٣.٦٨	٠.٨٧	٣.٩٤	٥-مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة.
				ب-مجموعة عوامل الجودة:
٠.٨٢	٣.٩١	٠.٨٢	٣.٦٧	١-تحسين جودة الأنشطة التي يتم تعهدها لمورد خارجي.
٠.٨١	٣.٧٨	٠.٨٩	٣.٩١	٢-تحسين متطلبات الجودة.
٠.٨٩	٣.٦٤	٠.٨٨	٣.٧٤	٣-المحافظة مستويات عالية من الجودة لميزة تنافسية
				ج-مجموعة عوامل دعم التوجه بالعملاء والموردين:
٠.٨٣	٣.٩١	٠.٨٧	٣.٩٨	١-دعم التجديد والابتكار
٠.٧٣	٤.٠١	١.١٣	٢.٧٢	٢-دعم التوجه بالجودة.
٠.٥٨	٢.٩٧	٠.٦٧	٢.٥٤	٣-دعم التوجه بالتوقيت.
٠.٩٠	٣.٦٨	١.٠٩	٢.٦٤	٤-قيام علاقات شراكة بين المورد / المنشأة أساسها الالتزام والنقطة.

ويظهر الجدول رقم (١) أن هناك اتفاق بين كلاً من المجموعتين على أهمية كلاً من عوامل خفض التكلفة، وعوامل دعم القدرة التنافسية في توجه منشآت المصانع الكهربائية في البيئة المصرية نحو قرارات التعهيد، إلا أن الملاحظ تغليب عوامل الجودة من وجهة نظر مديري الجودة على عوامل خفض التكلفة، والعكس من وجهة نظر محاسبي التكاليف، وبالتالي سوف يتم الاختبار التالي على المجموعتين كوحدة واحدة.

٥/٥ التحليل الوصفي لإجابات المستقصى منهم من العينتين كوحدة واحدة:

تم إجراء اختبار " T " للعينات الواحدة (One simple test) للوقوف على أثر عوامل خفض التكلفة وعوامل دعم القدرة التنافسية على قرار التعهيد وفقاً لآراء العينتين كوحدة واحدة، ويعتمد هذا الاختبار على مقارنة متوسط كل بند من بنود الاستقصاء بقيمة افتراضية وهي (٣) والتي حددت بناءً على ترتيب أوزان نسبية للإجابات كما في قائمة الاستقصاء وتمثل القيمة (٣) محايد الأثر وهي قيمة متوسطة، وبالتالي تعد نتيجة هذا الاختبار مؤشر على مدى تأثير البند من عدمه، فإذا أشارت نتيجة الاختبار إلي وجود فرق معنوي بين متوسط البند والمتوسط المفترض وكانت (P.value)، فهذا يعني أن البند مؤثر، أما إذا أشارت إلي فرق غير معنوي بين متوسط البند والقيمة المفترضة وكانت (P.value)، هذا يعني أن البند

غير مؤثر، ويظهر الجدول رقم (٢) متوسطات بنود العوامل المؤثرة على قرار تعهيد بعض الأنشطة لمتعهد خارجي.

جدول رقم (٢) آراء المستقضى منهم من العينتين حول العوامل المؤثرة على قرار التعهيد

مغوية الأختبار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العوامل المؤثرة في قرار التعهيد
			أولاً: عوامل خفض التكلفة:
			أ- عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التقليدي:
*٠	٠.٨٣	٣.٧٩	١ - خفض الناتج عن تغيير تصنيف التكاليف
٠.١٣	٠.٧٨	٣.٥٧	٢ - خفض تكاليف عنصر العمل.
*٠.٠٣	٠.٩١	٣.٧٤	٣ - خفض التكاليف الناتجة عن نقص المرونة لمواجهة الطلب
*٠	٠.٩١	٣.٩١	٤- خفض التكاليف الإدارية.
٠.١٤	٠.٩١	٣.٧٧	٥- خفض تكلفة الاجزاء التالفة نتيجة التصنيع الداخلي للأجزاء.
*٠	٠.٨٨	٣.٩٨	٦- خفض تكلفة إدارة اختناقات الانتاج
			ب- عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التكتيكي:
٠.١٣	١.٠٦	٢.٧٧	١ - خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة.
*٠.٠١	٠.٧٧	٣.٧٤	٢ - خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة.
*٠.٠٢	٠.٨٩	٣.١٤	٣ - خفض تكلفة نقص الآلات والمعدات المتخصصة
			ثانياً: عوامل دعم القدرة التنافسية:
			أ- مجموعة العوامل الاستراتيجية:
*٠	٠.٨٧	٣.٧٨	١ - التركيز على الأنشطة الرئيسية
٠.١١	١.٠٧	٢.٩٧	٢ - الدفع نحو مستويات المنافسة العالمية.
٠.١٤	١.٠٢	٢.٧٣	٣- تحسين درجة مرونة أستجابة المنشأة للتغيرات الناتجة عن ديناميكية السوق.
٠.٥٧	٠.٨٦	٣.٨٤	٤- إعادة هندسة طرق إنتاج جديدة لإنجاز أدق تفاصيل العمل.
٠.١١٣	٠.٨٧	٣.٩٤	٥- مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة.

<u>ب-مجموعة عوامل الجودة:</u>			
٠.٦١١	٠.٨٢	٣.٦٧	١-تحسين جودة الانشطة التي يتم تعهدها لمورد خارجي.
٠.٠٠١	٠.٨٩	٣.٩١	٢- تحسين متطلبات الجودة.
*	٠.٨٨	٣.٧٤	٣- المحافظة مستويات عالية من الجودة لميزة تنافسية
٠.٠٠١			
*			
<u>ج-مجموعة عوامل دعم التوجه بالعملاء والموردين:</u>			
*	٠.٨٧	٣.٩٨	١-دعم التجديد والابتكار
٠.١٢١	١.١٣	٢.٧٢	٢- دعم التوجه بالجودة.
*٠.٠٠٣	٠,٦٧	٢,٥٤	٣-دعم التوجه بالتوقيت.
*	١.٠٩	٢.٦٤	٤- قيام علاقات شراكة بين المورد / المنشأة أساسها الالتزام والثقة.

إشارة * تعنى وجود فرق ذو دلالة معنوية بين القيمة المتوسطة المفترضة ومتوسط قيمة البند.

ويظهر لنا الجدول السابق أن هناك عدة عوامل تؤثر بشكل كبير على توجه المنشآت نحو قرار التعهيد، وذلك لأن متوسطات هذه البنود تزيد عن المتوسط المفترض (٣)، وبعض العوامل كان متوسطها أقل من المتوسط المفترض ولكن ليس بدرجة كبيرة ولذا نستطيع القول أن هذه البنود أيضا مؤثرة في قرار التعهيد بدرجة أو بأخرى ويتوقف الأمر على درجة تقدير القائمين على الصناعة لمدى أهمية ودور العامل محل التقييم على توجه المنشأة لقرار التعهيد، وبالتالي تحقق صحة الفرض الأول " تشكل عوامل خفض التكلفة وعوامل دعم القدرة التنافسية مسببات تدفع المنشأة نحو تعهيد بعض أنشطتها الرئيسية أو غير الرئيسية لمتعهد خارجي"، و يستلزم الأمر قياس الوزن النسبي لكل العوامل في الأختبار التالي.

٦/٥ التحليل الأحصائي للوزن النسبي لكل عامل من عوامل خفض التكلفة ودعم القدرة التنافسية على التوجه لقرار التعهيد:

يظهر الجدول رقم (٣) ترتيب العوامل المؤثرة في قرار التعهيد حسب ما أسفر عنه تحليل نتائج الأستبيان، والتي تتضمن آراء عينة البحث، ثم حساب المتوسط الحسابي للأجابات من المجموعتين، وترتيب هذه العوامل وفقاً للمتوسط الأكبر:

جدول رقم (٣) ترتيب العوامل المؤثرة في قرار التعهيد حسب آراء المستقصى منهم

تأثير كل عامل على قرار التعهيد من غاية في التأثير (٦) إلى محايد التأثير (١)							العوامل المؤثرة في قرار التعهيد	
الترتيب	المتوسط	١	٢	٣	٤	٥		٦
أولاً: عوامل خفض التكلفة:								
أ- عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التقليدي:								
١٠	٤.٦١	١	٠	٢	٩	٧	٧	١ - خفض الناتج عن تغيير تصنيف التكاليف
٩	٤.٦٥	٠	٠	٥	٦	٨	٧	٢ - خفض تكاليف عنصر العمل.
٩	٤.٦٥	٠	٠	٤	٨	٧	٧	٣ - خفض التكاليف الناتجة عن نقص المرونة لمواجهة الطلب.
١٨	٣.١١	٥	٦	٤	٥	٤	٢	٤ - خفض التكاليف الإدارية.
١٥	٤.٠٧	١	٣	٥	٦	٦	٥	٥ - خفض تكلفة الاجزاء التالفة نتيجة التصنيع الداخلي للأجزاء.
١٦	٣.٨١	٤	٣	٣	٥	٦	٥	٦ - خفض تكلفة إدارة اختناقات الانتاج
ب- عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التكتيكي:								
٣	٥.٠٣	٠	٠	١	٥	١٢	٨	١ - خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة.
٤	٤.٩٦	٠	٠	٢	٤	١١	٩	٢ - خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة.
٥	٤.٨٠	٠	١	٢	٦	٩	٨	٣ - خفض تكلفة نقص الآلات والمعدات المتخصصة
ثانياً: عوامل دعم القدرة التنافسية:								
أ- مجموعة العوامل الاستراتيجية:								
٢	٥.٢٦	٠	٠	٠	٦	٧	١٣	١ - التركيز على الأنشطة الرئيسية

٧	٤.٦٩	١	٠	٣	٦	٨	٨	٢ - الدفع نحو مستويات المنافسة العالمية.
١٠	٤.٦١	١	٠	٢	٩	٧	٧	٣-تحسين درجة مرونة أستجابة المنشأة للتغيرات الناتجة عن ديناميكية السوق.
١٩	٢.٨٨	٤	٨	٩	٣	٢	١	٤-إعادة هندسة طرق إنتاج جديدة لإنجاز أدق تفاصيل العمل.
٦	٤.٧٣	٠	٠	٤	٦	٩	٧	٥-مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة.
ب-مجموعة عوامل الجودة:								
١	٥.٥٠	٠	٠	٣	٧	١٦	١٦	١٦-تحسين جودة الأنشطة التي يتم تعييدها لمورد خارجي.
٣	٥.٠٣	٠	٠	١	٥	١٢	٨	١٧- تحسين متطلبات الجودة.
٤	٤.٨٨	٠	١	٢	٥	٩	٩	١٨- المحافظة على مستويات عالية من الجودة لميزة تنافسية
ج-مجموعة عوامل دعم التوجه بالعملاء والموردين:								
١٧	٣.٨٠	٢	٤	٦	٤	٥	٥	١-دعم التجديد والابتكار
١٣	٤.٣٠	١	٢	٣	٨	٦	٦	٢- دعم التوجه بالجودة.
١٢	٤.٣١	٢	١	٢	٨	٧	٦	٣-دعم التوجه بالتوقيت.
١١	٤.٥٧	١	٢	٢	٥	٨	٨	٤- قيام علاقات شراكة بين المورد والمنشأة .

وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية كما أسفرت عنها نتائج تحليل آراء عينة البحث بخصوص تصوراتهم عن أثر كل عامل من عوامل خفض التكلفة أو دعم الموقف الاستراتيجي في توجه المنشأة نحو قرار التعهيد نلاحظ ما يلي:

بالنسبة لمجموعة عوامل خفض التكلفة :

والتي قسمت إلى عوامل خفض ناتجة عن **التعهيد التقليدي**، وعوامل خفض ناتجة عن التعهيد التكتيكي، أظهرت النتائج أنه بالنسبة للنوع الأول التعهيد التقليدي، كان عامل خفض تكلفة العمالة أهم العوامل التي تدفع نحو التعهيد.

أما بالنسبة لمجموعة عوامل دعم القدرة التنافسية:

والتي قد تدفع المنشأة نحو تعهيد بعض أنشطتها، جاءت في ثلاث مجموعات **المجموعة الأولى** عوامل استراتيجية، وتضمنت مجموعة عوامل جاء في مقدمتها عامل **التركيز على الأنشطة الرئيسية**، وتفسير الباحث لذلك من خلال ما تكون لديه من معلومات ناتج المقابلات أن الإنتاج في تلك الصناعات يتضمن عدد لا حصر له من الأنشطة وأن هناك أنشطة كثيرة لا تؤثر على جودة المنتج أو قابليته للأداء بشكل جيد لكنها لازمة لأتمام الشكل النهائي للمنتج، لذا تجد تلك المصانع من التعهيد حلاً ميسراً لتلك الأنشطة أو الأجزاء لذا تقوم بتعهيدها، بل وجد الباحث أن بعض المصانع خصوصاً أجهزة التكيف معظم الأجزاء ثانوية المهمة يتم تعهيدها لأطراف خارجية، ويفرغ المصنع لإنجاز وحدات التشغيل الرئيسية، وجاء عامل **مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة** في الترتيب الثاني لمجموعة العوامل الاستراتيجية كأحد دوافع التعهيد، وبرى الباحث أن هذا العامل من المنطقي أن يكون عامل مهم ومؤثر في قرار التعهيد لما سبق الإشارة إليه من زيادة حد المنافسة في سوق الأجهزة الكهربائية والانتشار المتزايد في المنتجات المستوردة، لذا تحرص تلك المصانع على توفير عامل الأمان، لذا تجد المنشأة من التعهيد أداة داعمة لتحمل المخاطر غير المتوقعة من تغير الأذواق أو المنتجات المنافسة، ويرتبط بهذا العامل عامل استراتيجي آخر وترتيبه الثالث من حيث التأثير على قرار التعهيد وهو الدفع نحو مستويات الجودة العالمية، يليه عامل **استجابة المنشأة للتغيرات** الناتجة عن ديناميكية السوق، حيث يساعد المتعهد الخارجي المنشأة على إجراء أي تعديلات على المنتجات دون أرباك لخطوط الإنتاج، ثم يأتي العامل الخاص **إعادة هندسة طرق إنتاج جديدة** لإنجاز أدق تفاصيل العمل كأحد العوامل المؤثرة في التوجه للتعهد، ويرتبط هذا العامل وكما أتضح للباحث من الدراسة الميدانية أن هناك حالات عديدة يفاجئ المتعهد الخارجي المنشأة باستخدام طرق إنتاج متخصصة قد تفوق إمكانيات المنشأة وتستطيع أن تنجز لها أنشطة عديدة وتصميمات جديدة ذات جودة مرتفعة وتكلفة أقل، إلى الحد الذي جعل بعض المصانع تقوم بتعهيد غالبية الأنشطة والأجزاء ويكاد ينحصر دورها في عمليات التجميع والتشطيب النهائي، ثم يأتي العامل الأخير من العوامل الاستراتيجية المؤثرة في توجه المنشأة للتعهد وهو **مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة**، نظراً لأحتمال تعرض المنشأة لمخاطر عن عدم التأكد المستقبلي مع الموردين الخارجيين الذين يوفرها لها متطلبات الإنتاج اللازمة لسير العملية الإنتاجية، قد تجد المنشأة في الارتباط بعقود تعهيد طويلة الأجل مع متعهد خارجي حلاً لتجنب تلك المخاطر لذا وجد الباحث أن هذا العامل قد يشكل أحد الدوافع الاستراتيجية وراء قرار التعهيد، وثبت هذا بالفعل من خلال نتائج الأستبيان **والمجموعة الثانية** مجموعة عوامل دعم القدرة التنافسية هي عوامل الجودة، شملت مجموعة عوامل الجودة التي قد تدفع المنشأة نحو التعهيد ثلاث عوامل، جاء في الترتيب الأول لها عامل **تحسين جودة الأنشطة** التي يتم تعهيدها لمورد خارجي، ويفسر الباحث ذلك من خلال ما توافر لديه من معلومات أن بعض الصناعات الكهربائية أحياناً توكل مهمة إنجاز نشاط رئيسي مرتبط بالمنتج لمتعهد خارجي نظراً لتخصصه ومهارته الفائقة في هذا النشاط والذي جعل منتجها يحقق ريادة في السوق، كما أنها تقوم بتقديم العديد من المحفزات لهذا المتعهد حفاظاً على هذه العلاقة منها ذكر أسم المتعهد وعلامته التجارية على القطعة، وإبرام عقود طويلة الأجل معه، أما العامل الثاني في الترتيب من عوامل الجودة هو **تحسين متطلبات الجودة**، عندما تلجأ المنشأة إلى تعهيد نشاط لمتعهد خارجي فأنها تفترض ضمناً ارتفاع مستوى

الجودة في أداء النشاط لدى المتعهد مقارنة بجودة أداء ذلك النشاط داخلياً، لكون المتعهد متخصص في هذا المجال ويمتلك أرقى مستوى تكنولوجي وأفضل مهارات بشرية متخصصة، والتالي يتحقق العامل الثالث من عوامل الجودة المؤثرة على قرار التعهيد وهو **المحافظة على مستويات جودة عالية**. بما يضمن استمرار المحافظة بل وزيادة حصة المنشأة في السوق وكسب رضا العملاء، أما **المجموعة الثالثة** من مجموعة عوامل دعم القدرة التنافسية والتي تؤثر على توجه المنشأة لقرار التعهيد فهي مجموعة عوامل دعم التوجه بالعملاء والموردين، وتضمنت تلك المجموعة **دعم التوجه بالتوقيت** و**جا ترتيبه الأول** بين هذه العوامل، يعد التوقيت أحد مصادر الميزة التنافسية، وهي تركز على سرعة تطوير المنتجات ، وسرعة التسليم والانتهاج من طلبات العملاء في أسرع وقت ممكن ، والتزام المنشأة بتسليم طلبات العملاء في الوقت المتفق عليه ، واختيار المنشأة للتوقيت كأساس لتحقيق ميزة تنافسية يساهم في تحقيق رغبات فئة من العملاء قد تتنازل عن التكلفة الأقل او الجودة الاعلى في سبيل التوقيت المناسب ، ولتحقيق ميزة التوقيت المناسب يتعين على المنشأة بذل الجهد بغرض تخفيض وقت الانتاج ووقت الإعداد ووقت تطوير المنتجات (Shin , et al. ,2000) ، وجاء في الترتيب الثاني لهذه العوامل **دعم التوجه بالجودة** يستطيع المورد القائم بالتعهيد العمل مع المنشأة في اتجاه توفير منتجات تتطابق مع المواصفات التي يرغب فيها العملاء بشكل يفوق المنافسين، وهذا ما يدعم الموقف التنافسي للمنشأة ، ويقوي علاقتها بالعملاء (Bewer , et al.,2013) ، وجاء في الترتيب الثالث من عوامل التوجه بالعملاء والموردين **دعم التجديد والابتكار** حيث تتوحد جهود المنشأة والمورد القائم بالتعهيد نحو إدخال منتجات جديدة من خلال توظيف أحدث التكنولوجيا في تحسين التصميمات ، الحالية وابتكار تصميمات جديدة ، فقد يمتلك المورد ما يحقق ذلك ، وهذا ما يلبي رغبات العملاء ويدعم الموقف التنافسي للمنشأة، العامل الرابع في الترتيب من هذه المجموعة هو دور التعهيد في **دعم التوجه بالموردين**، من خلال تعهيد المنشأة لأنشطة الانتاج إلي موردين يمتلكون آليات وتكنولوجيا إنتاج تؤدي إلى خفض وقت الانتاج لأقل حد ممكن، ودعم الموردين بما يؤدي إلى تفوق الموردين في أداء الأنشطة التي توكل إليهم بشكل أسرع من المنشأة مما يبرر تعهيد تلك الأنشطة ويحسن ربحيتها، وفي نهاية هذا التحليل يعرض الباحث في جدول رقم (٤) أهم سبعة عوامل أكثر تأثيراً في التوجه نحو قرار التعهيد في صناعة الأجهزة الكهربائية في البيئة المصرية، حسب ما خلصت إليه الدراسة الميدانية، وكشفت عنه آراء مفردات عينة البحث:

جدول رقم (٤) أهم سبعة عوامل أكثر تأثيراً في التوجه نحو قرار التعهيد

الترتيب	العوامل المؤثرة في قرار التعهيد
١	١ - تحسين جودة الأنشطة التي يتم تعهدها لمورد خارجي.
٢	٢ - التركيز على الأنشطة الرئيسية.
٣	٣ - خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة.
٣	٤ - تحسين متطلبات الجودة.
٤	٥ - خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة.
٥	٦ - خفض تكلفة نقص الآلات والمعدات المتخصصة.
٦	٧ - مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة.

٦/٦ التحليل الأحصائي للوزن النسبي لكل مجموعة من عوامل خفض التكلفة ودعم القدرة التنافسية بشكل إجمالي على التوجه لقرار التعهيد: إذا كان الجدول رقم (٤) عرض ترتيب أهم سبعة عوامل مؤثرة في قرار التعهيد حسب ما أسفر عنه تحليل آراء عينة البحث، فإن الجدول رقم (٥) يظهر لنا ترتيب مجموعات العوامل المؤثرة في توجه منشآت صناعات الأجهزة الكهربائية محل البحث لقرار التعهيد حسب ما أسفر عنه تحليل نتائج الأستبيان، وآراء مفردات العسنة في المجموعات بشكل إجمالي.

جدول رقم (٥) ترتيب العوامل المؤثرة في قرار التعهيد حسب آراء المستقضي منهم

الترتيب	المتوسط	العوامل المؤثرة في قرار التعهيد
٥	٤.١٥	• عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التقليدي.
٢	٤.٩٣	• عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التكتيكي.
٣	٤.٣٤	• العوامل الاستراتيجية.
١	٥.١٣	• مجموعة عوامل الجودة.
٤	٤.٢٤	• مجموعة عوامل دعم التوجه بالعملاء والمورد.

ويظهر الجدول رقم (٥) أنه بشكل إجمالي تأخذ عوامل الجودة الترتيب الأول في مجموعة العوامل التي تدفع منشآت صناعة الأجهزة الكهربائية نحو تعهيد بعض أنشطتها، يليها عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التكتيكي، ثم في الترتيب الثالث العوامل الاستراتيجية، تلاها عوامل التوجه بالعملاء والموردين، وأخيراً عوامل خفض التكلفة من التعهيد التقليدي، وبالتالي تتحقق صحة الفرض الثاني للبحث وهو "تختلف درجة أهمية تأثير كل عامل من عوامل خفض التكلفة عوامل دعم القدرة التنافسية على توجه منشآت الصناعات الكهربائية في البيئة المصرية لقرار التعهيد" ويرى الباحث أن هذا الترتيب يتفق وما

تصبوا إليه تلك المنشآت والتي تواجه ظروف منافسة شديدة التعقيد، مما يدفعها للسعي نحو الجودة كأهم محدد يدفعها نحو إبرام عقود التعهيد مع أطراف خارجية.

٧/ النتائج والتوصيات:

١/٧ النتائج:

- في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة الميدانية يمكن إيجاز أهم نتائج البحث فيما يلي:
- أدت ضغوط المنافسة والحاجة المستمرة إلى منتجات متطورة للوفاء برغبات العملاء، والحرص على خفض التكلفة والتوجه بالجودة، وكذلك التوجه بالعملاء والموردين، إلى انتشار استراتيجية التعهيد بشكل سريع التطور.
 - يعد قرار التعهيد لبعض أنشطة المنشأة إلى جهات خارجية من أهم القرارات التي تستوجب دراسة دقيقة، لما يتضمن هذا القرار من ابعاد تتعلق بهيكل تكاليف المنشأة، وموقفها التنافسي، ومدى توجهها بالعملاء والموردين.
 - يقع على عاتق المديرين الماليين ومحاسبي التكاليف دور هام تجاه قرار التعهيد، من خلال دراستهم لكافة الأبعاد المرتبطة بالقرار، وبتخاذهم كافة الإجراءات المحاسبية المتعلقة بهذه الأبعاد.
 - يتوقف نجاح الدور المحاسبي تجاه قرار التعهيد، في مدى إلمام المديرين الماليين ومحاسبي التكاليف بآليات إدارة التكلفة، والتوجه بالعملاء والموردين، ودعم الموقف التنافسي من خلال التعهيد.
 - أوضحت الدراسة الميدانية في منشآت صناعة الأجهزة الكهربائية النقاط التالية:
 - تحقق صحة الفرض الأول وهو " تشكل عوامل خفض التكلفة وعوامل دعم القدرة التنافسية مسببات تدفع المنشأة نحو تعهيد بعض أنشطتها الرئيسية أو غير الرئيسية لمتعهد خارجي " حيث تبين مدى إدراك القائمين على تلك الصناعات للأثار المختلفة المحتملة والمرتبطة بإقدام المنشأة على قرار التعهيد.
 - صحة الفرض الثاني للبحث وهو "تختلف درجة أهمية تأثير كل عامل من عوامل خفض التكلفة عوامل دعم القدرة التنافسية على توجه منشآت الصناعات الكهربائية في البيئة المصرية لقرار التعهيد" من خلال ما أظهر الأختلافات نسبي من قبل عينة البحث في تقييم العوامل التي تدفع تلك المنشآت نحو تعهيد بعض أنشطتها.
 - حصول سبعة عوامل من بين العوامل التي تدفع نحو التعهيد في المنشآت محل البحث على أعلى درجات في الترتيب وهي: تحسين جودة الانشطة التي يتم تعهيدها لمورد خارجي، التركيز على الانشطة الرئيسية، خفض تكلفة تشخيص الأنشطة المطلوبة، تحسين متطلبات الجودة، خفض تكلفة السيطرة والرقابة على تنفيذ الأنشطة، خفض تكلفة نقص الآلات والمعدات المتخصصة، مشاركة المتعهد الخارجي في المخاطر المحتملة.
 - جاءت مجموعة عوامل الجودة، ومجموعة عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التكنيكي في مقدمة العوامل التي تدفع منشآت الصناعات الكهربائية نحو التعهيد، تلاها العوامل الاستراتيجية، وعوامل التوجه بالعملاء والموردين وأخيراً عوامل خفض التكلفة الناتج عن التعهيد التقليدي.

٢/٧ التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية، والدراسة الميدانية

يوصي الباحث بما يلي:

- لكون قرار التعهيد الخارجي لبعض أنشطة المنشأة، ينطوي على العديد من الابعاد التي تحتاج إلى دراسة متأنية، لذا ينبغي على أي منشأة عدم تقليد الآخرين في الاتجاه نحو هذا القرار، ما لم تتوفر المبررات التي تدعم هذا القرار.
- ضرورة اتجاه منشآت الاعمال التي تعقد اتفاقيات تعهيد نحو الاخذ بمتطلبات المحاسبة عن هيكل التكاليف، والموقف التنافسي، والتوجه بالعملاء والموردين، وأن تنشأ قواعد بيانات تساعدها في تحليل أثر التعهيد على الموقف التنافسي.
- ضرورة تخلي المحاسبون والمديرون الماليون عن المداخل والاساليب التقليدية في دراسة قرار التعهيد الخارجي لأنشطة المنشأة، والاثار المترتبة على هذا القرار، والاتجاه نحو الاساليب الاكثر تطوراً.
- ضرورة عمل منشآت الاعمال على دعم وتحفيز الموردين القائمين بعمليات التعهيد، بما يضمن تعاونهم الجاد مع المنشأة وإيجاد علاقات ثقة وتعاون بينهما.
- ضرورة عمل منشآت الاعمال التي تلجأ إلى اتفاقيات تعهيد على تدريب المحاسبين الإداريين على كيفية جمع وتحليل بيانات المنافسين والعملاء والموردين من كافة مصادرها وتطويعها في سبيل الحصول على المزايا التي يوفرها التعهيد.

٣/٧ مجالات البحث المقترحة:

- بناءً على نتائج البحث يرى الباحث أن هناك العديد من مجالات البحث يمكن أن تشكل أساس لبحوث مستقبلية، وتعد امتداداً لهذا البحث من بينها:
- إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث لتحري دوافع التعهيد في مجالات صناعية أخرى خلاف الصناعات الكهربائية، حتى نقف على مدى أختلاف تلك الدوافع من نشاط لآخر.
- إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول المخاطر المحتملة من قرار التعهيد، والتي تؤثر على موقف المنشأة المالي، وربحيته.
- إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث مماثلة على القطاعات الخدمية لتتبع تلك الدوافع.

٩/ مراجع البحث:

١/٩ المراجع العربية:

- عماد سعيد الزمر، (٢٠١٠)، العلاقة بين المحاسبة الإدارية واستراتيجية التعاقد الخارجي لعمليات المنشأة، دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة ٤٩، العدد ٥٧، ص ٤٩٧.
- سعيد محمود الهلباوي، (١٩٩٢)، المعالجة الآتية لقضية المفاضلة بين الشراء أم التصنيع للعديد من المنتجات: مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف، التجارة والتمويل، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق الأول للعدد الثاني، ص ١-٤٥.
- محمد يس عبد الطيف، (٢٠١٣)، دوافع وأثار التعهيد على تدعيم القدرات التنافسية وتحسين الأداء المالي في المنشآت الصناعية: دراسة نظرية استطلاعية، التجارة والتمويل، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٢، العدد ٤، ص ٥-٥١.
- فايزة عبيدالله، (٢٠١١)، دور أدوات إدارة التكلفة بالشركات الصناعية في تحقيق دوافع التعهيد، مع دراسة استطلاعية في مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد ٤٨، العدد ٢، ص ٣٨.
- محمد محمد محمد ابراهيم مندور (٢٠١٧)، أثر الخطر المالي واتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير التماثل لتكلفة البضاعة المبيعة، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، عدد ١.
- شريف محمد لطفى مؤمن (٢٠١٧)، دراسة تحليلية لأثر سلوك التكلفة غير المباشرة عند تغير حجم النشاط على التنبؤات الإدارية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، عدد ١، ٢٠١٧.
- هاجر عبدالرحمن عبدالفتاح محمد، (٢٠٢٠)، قياس تأثير توقعات الادارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة بهدف زيادة جودة المحتوى المعلومات لنظام المحاسبة الإدارية (دراسة تطبيقية)، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤ العدد ١.
- رامى محمد ابراهيم محفوظ، (٢٠٢٠)، أثر مستوى السيولة وكثافة الأصول على سلوك التصادق التكلفة: دليل من قطاع الشركات (الصناعية - الخدمية) المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة تطبيقية - رسالة ماجستير، كلية تجارة، جامعة دمنهور.
- محمد حسين معوض (٢٠٢٠)، العوامل المحددة لسلوك التصاق التكلفة وأثرها على التنبؤ بالأرباح، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- محمد عزت عبدالنواب (٢٠٢١) أثر التحول الرقوى نحو تطبيق تكنولوجيا سلاسل الكتل فى منشآت الأعمال على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز فعالية حوكمة الشركات، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة

- Bae, song Hoo, Yoo, Chung Sik, &Sarkis Joseph. 2008. Outsourcing with Quality Competition insight from a three stage game theoretic model available at :www.ssrn.com .Beaumont, N. and Sohel, A. 2004. Outsourcing in Australia , *International Journal of Operation and Production Management* , 24 (7) , PP. 688-700 .
- Brewer, B. Ashenbaum, B. and Ogden , J .2013.Connecting Strategy linked Outsourcing approaches and expected performance , *International Journal Physical Distribution & Logistics Management* , Vol. 43 , No.3 , pp.176-204 .
- Bustinza , F. , Arias-Aranda , L. and Gutierrez , L. , (2010) , Performance , An empirical study in service firms , *International Journal of Production and Economics* , vol. pp. 276-288 .
- Casale ,F .2004. The sixth annual outsourcing , available at : <http://www.Outsourcing.com/content/o2i/ather/Oe/q403/buyers-spent-html/Vol.27,pp.45-63> .
- Collins, J. and Millen, R .1995. “Information systems outsourcing by large American industrial firms: choices and impacts”, *Information Resources Management Journal*, Vol. 8 No. 1, pp. 5-13.
- Corbett, M., (2005), Trends to watch 2005, *Fortune*, March, Vol.21, B 12.
- Djavanshir, G.R., (2005), Surveying the risks and benefits of IT Outsourcing, *IT Professional*, Vol.7 No.6, pp.7-32.
- Ellram , M. , Tate , L. , and Corey , B. , (2008), Off share Outsourcing of professional services , *Operations Management* , Vol.26,pp.148-161.
- Elmuti, D., (2003), The Perceived impact of Outsourcing on organization performance , *Mid-American Journal of Business* , Vol.18, No. 2, pp. 33-41.
- Gero, W. and Stephan, S., (2008), Information need, *Industrial Management*, Vol. 108, pp.107-121.
- Govindarajan, V. and Kopalle, P., (2006), Disruptiveness of innovations: measuring and assessment of reliability and validity, *Strategic Management Journal*, vol.18, No.3, pp.317-333.
- Hsiao , H. , Kemp , R., Van , D., Omta , S. , (2010), A classification of Logistic Outsourcing level and their impact on service performance : Evidence from The food processing industry , *International Journal of Economic* , vol.24, pp.75-86 .
- Hope , J .2003. Customers Strategic , Loyal and profitable ? , *Management Accounting* , October , 1998 .
- Jiang , B. , Frazier, G. , and Prater , E. , (2006) , Outsourcing effects on firms operational performance , *International Journal of operations & Production Management* , vol. 26 , No. 12 , pp.1280-1300 .
- Jumah , A. and Wood , D. (2000) , Outsourcing implication on companies profitability and liquidity : A sample of UK companies , *work study* ,vol. 49 , No. 7 , pp. 265-274 .
- Kang ,M. , Hong , P. , and Park , Y. , (2012) , Aligning organizational control practices with competitive outsourcing performance, *Journal of Business Research* , Vol. 65 , pp. 1195-1201 .

- Kimura, F.2002. Subcontracting and the performance of small and medium firms in Japan, *Small Business Economics*, Vol. 18, 3, pp.163-175.
- Kremic, T., Tukul, O. and Rom, W., (2006), "Outsourcing decision support: a survey on benefits, risks, and decision factors", *Supply Chain Management: An International Journal*, Vol. 11 No. 6, pp. 467-82.
- Kroes, J. and Ghosh, S. (2010), Outsourcing congruence with competitive priorities impact on supply chain and firms performance, *Journal of operational Management*, vol. 28.
- Kruse, G. and Berry, C., (2004), the outsourcing How to guide, *Manufacturing engineer*, pp. 36-40.
- Kumar , S. and Eickhoff , H. , (2006) , Outsourcing When and How should it be done , *Information knowledge systems Management* , vol. 5 , pp.245-259 .
- Lam, T. and Han, J. (2005), A study of outsourcing strategy a case involving the Hotel industry in shanghai-china, *International, Journal of hospitality management*, 24, pp. 4-65.
- Lamminmaki, D. (2008), Accounting and Management of outsourcing: An empirical study in the hotel, *Management Accounting Research*, 19, pp.347-360.
- Lankford, W.M. and Parsa, F. (1999), "Outsourcing: a primer", *Management Decision*, Vol. 37 No. 4, pp. 310-6.
- Plugge , A. , Bouwmon , H. and Moine-castillo , F. , (2013) , outsourcing capabilities organizational structure and performance quality monitoring toward a fit model : *Information & Management* , vol. 50 , pp.275-286 .
- Power , D. , Sharafali , M. and Bhakoo , (2007) , Adding value through outsourcing : Contribution of 3pl services to customer performance , *Management research News* , no.30 , pp.238-257
- Prencipe, A. (1997), Technological competencies and products evolutionary dynamics a case study from the aero-engine industry", *Research policy*, Vol. 25 No. 8, pp. 1261-76.
- Quinn, J.B., (2000), Outsourcing Innovation: the new engine of growth, *Sloan Management Rivew*, Vol.41 No. 4, pp.63.
- Renner, C. and Tebbe, D. (1998), who is outsourcing and why? *Management Accounting*, 80 (1), pp. 45-47.
- Roslender , Robin and Hart , Susan , J. , (2010) , Taking the customer into account : Trams ceding the construction of customer though the promotion of self-accounting, *critical perspectives on accounting* , vol. 21 , pp.739-753 .
- Sadi, Assaf, et al., Factors affecting outsourcing decisions of maintenance services in Saudi Arabian universities, *Property Management*, Vol.29 NO.2, 2011, pp.195-211.
- Shin, H. Collier, D. and Wilson, D. (2000), Supply Management Orientation and supplier / buyer performance, *Journal of Operations Management*. vol. 27, pp. 45-63.
- Smith, Kim, (2008), Management Accounting: How for have we. Come in 25 years? *Accounting and Auditing Journal* , vol. 21 , No.2 , pp. 204 – 220
- Smith , J. , Morris , J. and Ezzand , M. , (2005) , Organizational change Outsourcing and the impact on management Accounting the British , *Accounting Review* , 37 , pp. 415 – 441

