

أثر التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة
ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة
عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة
في منشآت الأعمال المصرية
"دراسة ميدانية"

دكتورة

نورهان السيد محمد عبد الغفار
مدرس المحاسبة بالمعهد العالي للعلوم الإدارية
مدينة الثقافة والعلوم – السادس من أكتوبر

أثر التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ونظام تكاليف في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في منشآت الأعمال المصرية "دراسة ميدانية"

ملخص البحث:

استهدف هذا البحث تقديم رؤية مستقبلية حول أثر التكامل بين استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي تحديد ما هو الدور للتكلفة وذلك من خلال دراسة ميدانية على منشآت الأعمال المصرية. وتتمثل مشكلة البحث في الذي يلعبه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق التكامل مع نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة؟. ولقد اعتمدت الباحثة في اختبار ارتباط بيرسون ونماذج الانحدار وذلك بالتطبيق على (٣٢) شركة تابعة للشركة القابضة للأدوية فروض البحث على والكيماويات والمستلزمات الطبية. وخلصت الدراسة إلى أن ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تعتبر مدخلاً لإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتوحيد الطرق والأنظمة المحاسبية بين الأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد وتمكينهم من تبادل المعلومات والإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية بين أطراف العلاقة التعاقدية (المورد - المشتري). وأشارت نتائج التحليل الإحصائي الدور الإيجابي لاستخدام ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. كذلك أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أيضاً أن كلاً من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤثران تأثيراً معنوياً موجباً و ذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وإن كان تأثير ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة أكبر من تأثير ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة. وعندما تم إدخال التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في النموذج تبين التأثير الأكبر المعنوي الموجب في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وأخيراً أكدت نتائج التحليل الإحصائي الدور

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

الإيجابي لاستخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في التأثير المعنوي ذو الدلالة الإحصائية على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بمعنى أنه كلما زاد استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية كلما زادت درجة التحسين في آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

الكلمات المفتاحية:

السجلات المحاسبية المفتوحة - نظام تكاليف تيار تدفق القيمة - مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية -
التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

The Effect of Integration between Open Book Accounting and Value Stream Costing (VSC) in support of Inter-Organizational Cost management (IOCM) in Lean Manufacturing and improving cost-effective strategic planning mechanisms In Egyptian Business Establishments "Field Study"

Abstract:

This research aimed to present a future vision about the impact of integration between the use of the Open Book Accounting method and the Value Stream Costing system in supporting the Inter-Organizational Cost management and improving the mechanisms of strategic cost planning through a field study on Egyptian business Establishments. The research problem is to determine what role the Open Book Accounting method plays in achieving integration with the value stream current cost system to support Inter-Organizational Cost management (IOCM) and improving the mechanisms of strategic cost planning. The researcher has relied on the research hypothesis test on Pearson's correlation and regression models, by applying it to (32) companies affiliated to the Holding Company for Medicines, Chemicals and Medical Supplies. The study concluded that Open Book Accounting method practices are an entry point for Inter-Organizational Cost management, standardization of accounting methods and systems between member parties in the supply chain and enabling them to exchange information and optional disclosure of the internal cost structure between parties to the contractual relationship (supplier – buyer). The results of the statistical analysis indicated the positive role of the use of Open Book Accounting method practices in activating the value-flow stream costs system for the supply chain in a loss-free production environment. The results of the statistical analysis also showed that both the accounting practices of the Open Book Accounting method and the value flow stream cost system have a positive and statistically significant effect in supporting Inter-Organizational Cost management of the supply chain in a production

environment free of loss, although the impact of accounting records style practices Open is greater than the effect and value stream system costs. When the integration of Open Book Accounting method practices and the value flow stream costs system was introduced into the model, the greatest positive moral effect was shown in supporting the cost management approach across the organizational boundaries of the supply chain in a loss-free production environment. Finally, the results of the statistical analysis confirmed the positive role of using and applying the Inter-Organizational Cost management in the moral impact of statistical significance on improving strategic cost planning mechanisms in the sense that the greater the use and application of Inter-Organizational Cost management the greater the degree of improvement in the mechanisms of strategic cost planning.

Key words:

Open Book Accounting (OBA) - Value Stream Costs (VSC) - Inter-Organizational Cost management (IOCM) - Cost Strategic Planning

مقدمة البحث:

في ضوء المستجدات والتغيرات في بيئة الأعمال الحالية والاعتماد على استخدام التقنيات الصناعية المتقدمة في تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات وزيادة حدة المنافسة في الوقت الراهن وانتشار الشركات عابرة القارات ومتعددة الأنشطة. ونظراً لأهمية تحقيق هذه الشركات لأهداف البقاء والنمو والاستمرار في بيئة الأعمال، فإن الأمر يتطلب منها تطوير الأداء والتوجه نحو ابتكار أدوات وأساليب جديدة تعمل على تدعيم قدرتها على مواجهة تلك التغيرات وخلق نوع من التعاون والتكامل والانسجام بشكل ما مع بعضها البعض وتحقيق مزايا خفض التكلفة عند إحداث ذلك التعاون. لذلك ظهر وتنامى دور مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية *Inter-Organizational Cost management (IOCM)* كأحد الأساليب الاستراتيجية في مجالات خفض التكلفة وزيادة القيمة والذي يعتمد على دراسة التكاليف خارج حدود المنشأة، أي ليس فقط دراسة وتحليل التكاليف التي تحدث داخل المنشأة بل تتعدى الدراسة والتحليل إلى الحدود الخارجية للمنشأة، وأصبحت منشآت الأعمال في حاجة إلى التعرف على تكاليف مورديها بهدف إدارة تكاليفها الداخلية بأكبر فعالية ممكنة (Sunil and Routroy, 2017) (Windolph and Moellerb, 2012). وقد أثبتت العديد من الدراسات أن هذه الأساليب تعتمد في نجاحها على العلاقة التكاملية والتعاون القائم بين منشآت الأعمال - المنشآت الموردة والمنشآت المشتريّة - والذي يتم تعزيزه بتبادل بيانات التكاليف بين الطرفين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على أوجه الإسراف وتخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي وتحسين مواصفاته وبما يحقق قيمة لكل أطراف الشراكة (Alenius, et.al. , 2016).

وفي سبيل تحقيق وتنظيم عملية تبادل بيانات التكاليف وللتغلب على مشكلة نقص معلومات التكاليف بين المنشآت أعضاء السلسلة أفرز الفكر المحاسبي عدداً من أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بهدف تحسين أداء منشآت الأعمال وزيادة تدعيم القدرة التنافسية لها (Hertog, 2014) كان من أهمها أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (*Open Book Accounting (OBA)*) كأسلوب ملائم لإدارة تكاليف سلسلة التوريد بفعالية بين المنشأة الموردة والمنشأة المشتريّة وتحسين جودة العلاقة بينهما وكمدخل لتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة أو إدارة

التكلفة عبر الحدود التنظيمية وكمدخل لتعظيم منفعة أدوات الإدارة البنينة للتكلفة (Uddin and Hassan, 2011; Uddin,2013).

وفى هذا السياق يعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) أحد الأساليب الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة المشتري بالمورد من أجل تحسين الأداء، حيث يقوم هذا الأسلوب بدور هام في الكشف عن هياكل التكلفة وبالتالي تفعيل إدارة التكلفة بين الشركات عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في سلسلة التوريد وذلك في ظل علاقات شراكة بينها تؤدي إلى تحقيق قيمة لكل أطراف الشراكة ودعم القدرة التنافسية لها من خلال تخفيض التكاليف وترشيد استخدام الموارد المتاحة (Paksoy ,et. al. 2019, Elgibale and Safwat, 2014).

والجدير بالذكر أن الممارسات المحاسبية للكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بالشركات الشركاء في سلسلة التوريد قد ظهر عند انتشار استراتيجية الإنتاج بدون فاقد Lean Production and Supply في التسعينات من القرن الماضي والذي لعبت فيها المعلومات المحاسبية دوراً هاماً في تحديد التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال من خلال ترشيد التصرفات الإدارية بهدف زيادة مستوى الجودة وتخفيض التكاليف وتعزيز القيمة للعميل، ومن ثم تتماشى خصائص النظام المحاسبي مع مبادئ استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد باعتباره جزء من نسيج تلك الاستراتيجية (Cesaroni and Sentuti, 2014). وتتطلب بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حدوث تغيير في طرق وأساليب القياس والرقابة وتقويم أداء المنشأة، ويعتبر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) Value Stream Costing أحد أدوات نظام التكاليف الملائم لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد والذي يساهم في توفير معلومات ملائمة وسهلة الفهم لأعضاء تيار القيمة، ويساهم في تجنب مشكلات تخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات.

وبالتالي لكي يساهم نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تحقيق أهداف ومبادئ استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد فإن الأمر يستلزم توفير معلومات دقيقة وتفصيلية وملائمة تتعلق بالاختناقات أو القيود على مسارات تدفق القيمة، ويقع عبء توفير تلك المعلومات على عاتق نظم إدارة التكاليف الاستراتيجية، وهنا يبرز دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد الأساليب الاستراتيجية التي تدعم نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتتكامل معه من أجل دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (Camarinha–Matos, et.al. , 2019).

وترى الباحثة أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة قد أصبح ممارسة معروفة في إدارة سلسلة التوريد، ويؤدي دوراً هاماً من خلال التكامل مع نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC). وتأكيداً على ذلك فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعتبر أحد الوسائل الحديثة لتمكين التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد مما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد وتحقيق قيمة لكل أطراف الشراكة وبما يؤدي إلى خفض التكاليف وترشيد استخدام الموارد المتاحة لزيادة القيمة المقدمة للعميل من خلال تخفيض التكاليف والتخلص من الفاقد (Romano and Formentini, 2012).

لذا فقد أصبح من الضروري أن تتسق ممارسات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع ممارسات بيئة التصنيع الخالي من الفاقد من أجل توفير النظام المحاسبي للمعلومات المحاسبية الضرورية والملائمة لدعم عمليات قياس وإدارة التكلفة والرقابة وقياس الأداء واتخاذ القرارات، ويطلق على تلك النوعية من المعلومات المحاسبة عن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد أو المحاسبة الرشيقة Lean Accounting والتي تتميز باستبعاد الفاقد من الوظيفة المحاسبية نفسها بهدف توفير معلومات مبسطة ومفهومة لجميع المستخدمين لدعم عملية اتخاذ القرارات وبشكل يساهم في تطوير أداء المنظمات ويزيد من كفاءتها وفعاليتها (محسن، ٢٠١٦).

لذلك فإنه سوف يتم في هذا البحث تقديم رؤية وإطار منهجي من خلال دراسة أثر التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وذلك من خلال دراسة ميدانية على منشآت الأعمال المصرية. مشكلة البحث:

شهدت السنوات الأخيرة إهتماماً متزايداً بأهمية إقامة علاقات تعاونية بين المنشآت ونشر ثقافة تبادل المعلومات فيما بينها نتيجة ظهور العولمة Globalization وتزايد الاهتمام بالتكاليف لخفض الأسعار في السوق وذلك من خلال إجراء تحسينات مستمرة في العمليات الإنتاجية داخل خطوط الإنتاج، ويؤدي ذلك إلى التوسع في الاستعانة بمصادر التوريد الخارجية وبالتالي الإهتمام بإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM).

ونظراً لما أدركته العديد من المنشآت من صعوبة في التكيف مع بيئة الأعمال بوضعها الراهن، ونظراً لأهمية التكيف أو التجاوب مع المستجدات والتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال الحالية، برزت أهمية الارتباط بين المنشآت بعلاقات شراكة وتحالفات استراتيجية تحت مسمى سلسلة التوريد Supply Chain بغرض تخفيض التكلفة وتحسين

الأداء لأطراف السلسلة. ويتطلب ذلك معلومات تفصيلية دقيقة وملائمة وفي الوقت المناسب، ويقع عبء توفير تلك المعلومات على عاتق نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وغالباً ما تتولى المنشأة الرئيسية Focal Firm قيادة جهود التنسيق والتطوير لجميع مفردات السلسلة لكي يمكن تحقيق استراتيجية مشتركة لجميع أعضاء السلسلة تعود بالنفع على جميع الأعضاء (Boute,et.al. 2015; Alenius,et.al. 2016)

وفي هذا السياق فإنه طبقاً لمفهوم سلسلة التوريد، فإن كل منشأة من المنشآت الأعضاء في السلسلة تتخصص في أداء الأنشطة التي تتميز فيها بميزة نسبية وإسناد الأنشطة الأخرى إلى المنشآت أخرى بالسلسلة والتي تكون أكثر كفاءة في أدائها. وفي ضوء ذلك أصبحت علاقات التوافق والارتباط بين الأنشطة على امتداد السلسلة تحدد، إلى قدر كبير، مستوى كفاءة السلسلة ككل والتي تتحدد بدورها في ضوء أضعف الحلقات بها (Wouters and Kirchberger, 2015).

وبالتالي فإن مفهوم إدارة سلسلة التوريد Supply Chain Management يعد من أهم الاتجاهات التي تسعى إلى تحقيق التوافق مع متطلبات العولمة وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت، حيث اتجهت المنافسة بين المنشآت إلى شكل أكثر قوة من ذي قبل وهو المنافسة بين سلاسل التوريد بعضها مع البعض ومدى قدرة هذه السلاسل على الاستجابة السريعة للتغيرات والمستجدات في بيئة الأعمال. وأظهرت العديد من الدراسات إهتماماً كبيراً لدور تكامل واستجابة سلسلة التوريد في تحسين أداء المنشآت وذلك من خلال تكامل الوظائف الداخلية والخارجية للمنشأة وربطها بشكل فعال مع المنشآت الموردة والمنشآت المشتريّة وباقي الأعضاء في سلسلة التوريد (Otchere, et.al.2013)

ومع تنامي أهمية التوجه نحو تبنى مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية Inter-Organizational Cost management (IOCM) كأحد الأساليب الاستراتيجية في مجالات خفض التكلفة وزيادة القيمة وذلك من قبل أعضاء سلسلة التوريد وكمدخل منظم لتنسيق برامج خفض التكلفة على امتداد سلسلة التوريد، ومساعدة المنشأة الرئيسية ومورديها على تطوير الجهود المشتركة لخفض التكلفة، تزايدت الحاجة إلى توفير معلومات محاسبية تساهم في تحقيق هذا التوجه وتجاوبت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع ذلك من خلال عدة أساليب مستحدثة - منها أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد التقنيات المرتبطة بسلسلة التوريد والذي يندرج تحت مظلة نظم إدارة التكاليف الاستراتيجية (Strategic Cost Management (SCM) - تركز على الاهتمام بالمنظور الخارجي وعدم التقيد بالحدود التنظيمية للمنشأة في سبيل إدارة التكلفة استراتيجياً والتخطيط لها والتي تستند إلى تخفيض التكلفة

من خلال توفير معلومات عن تكلفة أداء الأنشطة بالمنشأة الرئيسية والموردين بالإضافة إلى التكلفة التي تنشأ عن علاقات التفاعل بين المنشأة الرئيسية ومورديها وعملائها وتحليل تلك المعلومات لتحديد الفرص المحتملة لتحسين كفاءة المعاملات بين أعضاء السلسلة والتي تنعكس على تخفيض التكلفة والاستجابة السريعة للمتغيرات والمستجدات التي تحدث في بيئة الأعمال (Ellstrom and Larsson, 2017 ; Sohn, et.al. 2015).

والجدير بالذكر أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً هاماً في إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية حيث أن الغرض منه هو التمكين من التعاون المشترك بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو تخفيض التكلفة والقضاء على الفاقد وتحقيق قيمة لكل أطراف الشراكة في سلسلة التوريد وبما يعظم من تحقيق المزايا التنافسية لها. وبالتالي لا يتم النظر إلى أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على أنه أداة لتخفيض التكاليف فقط، بل أيضاً كمدخل لتحسين العلاقات بين أطراف الشراكة في سلسلة التوريد وإضافة قيمة للعميل. وفي هذا السياق فإن المشاركة في بيانات التكلفة السرية قد تتطلب وتؤدي في ذات الوقت إلى زيادة مستوى الثقة والتعاون والالتزام المتبادل بين المشتري والموردين، وبالتالي فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يمكن أن يكون وسيلة لتخفيف حدة التوتر التي قد تحدث من حين إلى آخر في المفاوضات السعرية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry المتعلقة بالتكلفة بين أطراف الشراكة في سلسلة التوريد (الصغير، ٢٠١٥).

وبالتالي ينبغي على المديرين أن يمارسوا وبشكل فعال التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وتحسين آلياته من خلال استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة والذي بموجبه يقوم بعض أطراف سلسلة التوريد (الموردين) بالكشف عن هيكل تكاليفهم إلى أطراف أخرى في السلسلة (العملاء) لكي تظهر التزامها وتقوية وضعها بين المنشآت المنافسة وبالتالي التنفيذ الفعال لممارسات الكشف عن بيانات التكلفة مع شركاء الأعمال وذلك للحد من المصادر المحتملة للمشاكل التي يمكن أن تحدث في هذا الشأن وبما يسمح بتحقيق المكاسب المتبادلة لطرفي الشراكة (Gianpaolo, et.al. , 2020).

ونظراً لما شهدته الأسواق العالمية في الآونة الأخيرة من زيادة حدة المنافسة وظهور التقنيات الجديدة والعمل على تلبية مطالب العملاء وتحقيق رضائهم، أدى ذلك على توجه بعض الوحدات الاقتصادية إلى تبني استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد أو ما يسمى بنظام الإنتاج الرشيق Lean Production وما صاحب ذلك من ظهور المحاسبة الرشيقية. ولقد تركت تلك التغيرات أثرها على النظام المحاسبي مما استلزم توفير معلومات ملائمة تواكب التطورات

والتغيرات في الأسواق. وأن نجاح تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة عند إتباع نظام الإنتاج الخالي من الفاقد إنما يتوقف على مدى اعتماد الوحدات الاقتصادية على مقاييس الأداء للتحسين الرشيق بدلاً من مقاييس الأداء التقليدية. لذلك فقد استحدث النظام المحاسبي عدداً من الأدوات التي من شأنها العمل على تقليل الهدر والقضاء على الضياع في عمليات الإنتاج والتشغيل وتقليل وقت تدفق العمليات الإنتاجية وتوفير معلومات دقيقة وسريعة وتحسين جودة المنتجات بهدف تخفيض التكاليف الفعلية للإنتاج.

وبالتالي فإن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تتطلب إحداث تغييرات في الطرق والأساليب التي يتم من خلالها قياس ورقابة وتقييم أداء المنشأة، ويعتبر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) أحد أدوات إدارة التكاليف التي تعمل على معالجة الانحرافات في أداء العمليات وعدم وجود عوائق في العملية الإنتاجية تؤدي إلى إعاقة تدفق المنتج خلال مسار تدفق القيمة. كما يلعب أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) دوراً هاماً في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد من خلال تكامله مع نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتحقيق الاتساق بين احتياجات ومتطلبات العملاء وأنشطة مسار تدفق القيمة داخل وخارج المنشأة وذلك من خلال دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وعلى الرغم من زيادة الاهتمام من قبل أعضاء سلسلة التوريد بالمشاركة في بيانات التكلفة إلا أن الدراسات الحديثة قد أشارت إلى أن هناك نقصاً في الدليل التجريبي وذلك فيما يتعلق بممارسات تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة وكذلك تجنب المخاطر التي يمكن أن تؤثر سلباً على الجهود الإدارية المرتبطة بالتطبيق. وبالتالي ينبغي توضيح الدور الذي يقوم به أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في إدارة تكاليف سلسلة التوريد عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتوفير المعلومات التي تمكن من تنفيذ خطط التحسين وصولاً لهدف تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد وذلك من خلال تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وعلى الرغم من أهمية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في إدارة تكاليف سلسلة التوريد وكأداة من أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد إلا أن الدراسات التجريبية في هذا المجال - في حدود علم الباحثة - تعتبر محدودة. وعلى الرغم من الآثار الإيجابية المحتملة التي يمكن أن تنتج عن تطبيق هذا الأسلوب، إلا أن القليل من الدراسات قد تعرضت لكيفية عمل هذا الأسلوب ونقادی المخاطر المصاحبة لتطبيقه.

ويرجع ذلك إلى سرية وحساسية بيانات التكلفة الخاصة بالشركات. بالإضافة إلى ذلك فإنه لا توجد مبادئ توجيهية كافية لدعم تنفيذه من قبل المديرين على نحو فعال (Zahraee, 2016).

لذا فمن الأهمية بمكان أن تقوم منشآت الأعمال بتحديد استراتيجيات إدارة التكلفة لكي يمكن تنظيم العلاقات المشتركة فيما بينها داخل سلسلة التوريد عبر الحدود التنظيمية من خلال التركيز ليس فقط على تخفيض التكلفة لدى كل منشأة على حدة فحسب بل العمل أيضاً على تحسين الميزة التنافسية لجميع الشركاء داخل هذه السلسلة.

وتعتقد الباحثة أنه إذا تم استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة بشكل متكامل سوف يكون له الأثر الإيجابي في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبالتالي تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

يتضح مما سبق أن هناك دوافع لهذه الدراسة من أهمها: الكشف عن درجة الوعي لدى المنشآت بمفهوم أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وأثر التكامل بينه وبين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة والدور الذي يؤديه في تخفيض التكلفة ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. وعلى ضوء ما سبق ترى الباحثة أن هناك مشكلة أساسية تواجه معظم المنشآت وهي تمثل الباعث لهذه الدراسة، وتتمثل في كيفية الاستفادة من التطورات التي تحدث في نظم إدارة التكاليف والتطورات العالمية في وسائل الاتصال ونظم المعلومات والتي تساعد في تحقيق الممارسات التي من شأنها تحقيق التعاون والتكامل بين منشآت الأعمال. وبشكل أكثر تحديداً ما هو الدور الذي يلعبه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق التكامل مع نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة؟ وبمعنى آخر هل هناك أثر للتكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة؟

أهمية البحث:

يكتسب هذا البحث أهميته العلمية والتطبيقية من خلال ما يلي:

- ١- أهمية وضرورة استخدام المنشآت أساليب واستراتيجيات حديثة ومتقدمة لخفض التكلفة مع الحفاظ على قيمة المنتج، وتمثلت أحد هذه الاستراتيجيات في مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والدور الذي يمكن أن يلعبه التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وذلك من خلال تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.
- ٢- يعد هذا البحث إمتداداً لأدبيات الفكر المحاسبي التي اهتمت بدراسة ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، حيث تعتبر تلك الممارسات أحد الموضوعات الحديثة التي تشغل اهتمام المحاسب الإداري والتي لم تلق الدراسة الكافية من جانب الأكاديميين، وسوف يظل هذا الموضوع محور اهتمامهم في المستقبل لما له من أثر على تحسين أداء المنشآت وتدعيم قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والإقليمية والعالمية.
- ٣- المساهمة في تعزيز الجانب المعرفي عن ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة كأدوات لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية من خلال تشكيل قاعدة معلوماتية ومعرفية للقطاعات التي تهتم بهذا الموضوع وإبراز الدور الحيوي الذي تلعبه المعلومات التكاليفية التي يمكن توفيرها في ترشيد القرارات الإدارية وزيادة فعالية نظام محاسبة التكاليف لدى الأطراف المشاركة عبر سلسلة التوريد، وأيضاً للباحثين والمهتمين لتقديم المزيد من الدراسات المستقبلية.
- ٤- يساهم هذا البحث في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتكاليف عبر الحدود التنظيمية ودعم الشفافية في الإفصاح عن بيانات التكلفة الأمر الذي سيؤدي إلى تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة من خلال زيادة فعالية مخرجات نظام محاسبة التكاليف وبما ينعكس على الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry بين الأطراف المشاركة عبر سلسلة التوريد.
- ٥- نظراً للنمو المتزايد لعلاقات الشراكة الاستراتيجية بين المنشآت تحت مسمى ممارسات سلاسل التوريد فإن هذه الدراسة تساعد على تعزيز بيئة العمل التعاوني بين المنشآت عبر سلسلة التوريد من خلال تبادل المعلومات التكاليفية عبر استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وبما يعود بالنفع والفائدة على جميع المنشآت المشاركة في سلسلة التوريد من خلال تبني هذه الممارسة، وكذلك توجيه

الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول أساليب إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ومدى ملائمتها لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٦- من المؤمل أن تساعد نتائج الدراسة الحالية المسؤولين في المنشآت محل الدراسة على فهم أوضح لمدى استخدام كل من أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم أعمال وممارسات مدخل التكلفة عبر الحدود التنظيمية والاستفادة من الآثار الإيجابية الناتجة عن ذلك والتي تساهم في تحقيق أهداف وتطلعات هذه المنشآت وبما يمكن أن تلبى الاحتياجات الإدارية والمحاسبية في البيئة التنظيمية التي تعمل فيها وبما يحقق لها ميزة تنافسية تدعم استقرارها في بيئة الأعمال.

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تقديم رؤية مستقبلية حول أثر التكامل بين استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وذلك من خلال دراسة ميدانية على منشآت الأعمال المصرية. ويتحقق الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- اختبار وتحليل أهم الممارسات وكيفية الاستفادة من تفعيل استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في أعمال وممارسات المنشآت المشاركة في سلسلة التوريد ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في بيئة الأعمال المصرية.
- ٢- توضيح أهمية نظام تكاليف تيار تدفق القيمة واستخدامه في تحديد ومراقبة التكاليف وتحقيق خفض فيها في ظل البيئة الديناميكية المعاصرة وبيان مدى ملائمة هذا النظام للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية مع تحديد الآثار المترتبة على التطبيق.
- ٣- تقييم مدى فعالية كل من أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم مبادرات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، والاستفادة من المعلومات المرتبطة بهما لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في علاقات الشراكة بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد.

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

٤- تقديم دليل ميداني عن فهم المنشآت وقناعاتها للدور التأثيري والتكاملي بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وأثر ذلك في خفض التكلفة وتدعيم عمليات اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية المتعلقة بأعمال المنشآت في بيئة الأعمال المصرية.

خطة البحث:

في ضوء طبيعة ومشكلة البحث، وتحقيقاً لأهدافه فقد تم تقسيم البحث إلى المباحث التالية:
المبحث الأول: الإطار الفكري للبحث.

المبحث الثاني: استقراء وتحليل الدراسات السابقة والإطار النظري المقترح والعلاقة بين المتغيرات وصياغة فروض البحث.

المبحث الثالث: منهجية البحث والدراسة الميدانية، وتشتمل على:

١- منهج البحث

٢- مجتمع وعينة البحث

٣- تصميم أداة البحث وأساليب جمع البيانات

٤- أساليب تحليل البيانات

٥- نتائج التحليل الإحصائي واختبارات فروض البحث

٦- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

المبحث الأول: الإطار الفكري للبحث

يتضمن الإطار الفكري لهذا البحث عدداً من العناصر يمكن بيانها فيما يلي:

- مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية كأحد أساليب التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وأهمية تفعيل ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- الإطار المفاهيمي لنظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

- تحليل العلاقة التأثيرية والتكاملية بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وانعكاساتها على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

أولاً: مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية كأحد أساليب التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وأهمية تفعيل ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

انتشر مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في مقالات Cooper and Slagmulder ; Slagmulder and Yoshikawa منذ عام ١٩٩٤م والتي تم التأكيد فيها على أهمية إدارة التكلفة بكفاءة ليس فقط داخل الحدود التنظيمية للمنشأة بل يجب أن يتعدى ذلك إلى خارج الحدود التنظيمية لكي يشمل منشآت العملاء والموردين (Cooper and Slagmulder, 2004; Kpmgllp, 2013). وفي هذا السياق أشار Creese في عام ٢٠١١م إلى أن إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ما هي إلا إدارة سلسلة التوريد وأن الأساس الذي تقوم عليه هو ضرورة الاهتمام من قبل المنشأة بالمنشآت الموردة ومنشآت العملاء خارج الحدود التنظيمية لها لتحسين سلسلة القيمة لكل منشأة على حدة وكذلك المنشآت أعضاء سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Creese , 2011). حيث تتميز البيئة التي يطبق فيها مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بزيادة الاعتماد المتبادل لطرفي علاقة التعاون الاستراتيجي إلى الحد الذي تخفي معه الحدود التنظيمية وبصفة خاصة في مجالات البحث والتطوير وتبادل الخبرات والعاملين وبيانات التكلفة (Elgibale and Safwat, 2014).

هذا ويعتبر مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية أحد أساليب التخطيط الاستراتيجي للتكلفة والداعم الرئيسي له وذلك من خلال وضع الأولويات وتحسين الميزة التنافسية للمنشأة وتخصيص الموارد بشكل أفضل، هذا بالإضافة إلى أنه مدخل منظم لإدارة التكاليف يتم ممارسته بكفاءة من خلال تعاون جميع أطراف سلسلة التوريد بهدف تخفيض التكاليف وتعظيم الربحية، ويتطلب ذلك وجود نظام تكاليف ينتج عنه معلومات ملائمة ودقيقة ومفيدة يتم تبادلها بين الأعضاء في سلسلة التوريد، هذا بالإضافة إلى قيام الأعضاء بفتح سجلاتها لتحقيق منافع مشتركة وبصفة خاصة تخفيض تكلفة المنتج. وتستهدف إدارة التكلفة عبر الحدود

التنظيمية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة على امتداد سلسلة التوريد وذلك من خلال الإدارة الاستباقية للتكاليف Proactive Cost Management لكي يمكن التأثير على هياكل وسلوك التكلفة عبر الحدود التنظيمية لأعضاء السلسلة. وفي ضوء ذلك تزايد الاهتمام بتفعيل أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية فيما بين أعضاء سلسلة التوريد لتنسيق الأنشطة على امتداد السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Windolph and Moellerb, 2012; Fayard, et.al. , 2014).

وفي ضوء وصف سلسلة التوريد على أنها مجموعة من المنشآت التي يتم من خلالها إنتاج المنتجات وتسليمها للعملاء النهائيين. وبالتالي فهي تشمل على جميع الأنشطة المرتبطة بتدفق وتحويل المواد أو المنتجات بداية من مرحلة المواد الخام حتى المستهلك النهائي، هذا بالإضافة إلى أنشطة تدفق المعلومات فيما بين أطراف سلسلة التوريد (مجلي، ٢٠١٨؛ Surowiec, 2014) فحدوث التكاليف لم يعد يرتبط بتدفق المواد أو المنتجات والمعلومات فقط ولكن بالمقدرة على تنسيق واستغلال تلك العلاقات والروابط بين أطراف السلسلة. وبالتالي برزت أهمية التنسيق بين أطراف سلسلة التوريد من منظور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة. وقد تقوم بتلك المهمة المنشأة الرئيسية بسلسلة التوريد Focal Company في ضوء افتراضات المجهود المشترك بين أطراف السلسلة الذي يستند على تبادل معلومات ترتبط بتكلفة وأداء الأنشطة من أجل تحسين الأداء لأطراف السلسلة ككل (الذبياني، ٢٠١٦؛ Ponpakdee, et.al., 2014).

وبالتالي أصبحت الكفاءة في إدارة التكلفة، في ظل حدة المنافسة في بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالديناميكية والتغير والتطور المستمر، أحد أهم المهارات الحاسمة لضمان استمرار المنشآت وسلاسل التوريد وبقاؤها في عالم الأعمال اعتماداً على تفعيل أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والتي تتسم بالتوجه الاستراتيجي بهدف تخفيض التكلفة عبر الحدود التنظيمية لكل منشأة، والتي تتعاضد فعاليتها في ظل وجود آلية للتنسيق بين أطراف سلسلة التوريد. وهناك مبادرات لتحسين عملية التنسيق والتعاون بين أطراف سلسلة التوريد من أهمها استخدام تكنولوجيا المعلومات والتي تعتمد على تقنيات تبادل البيانات إلكترونياً Electronic Data Interchange (EDI) بين المنشآت مما يساهم في تدنية التكلفة وتعزيز الفعالية

لعلاقات التفاعل بين أطراف السلسلة من خلال انتقال المعلومات أنياً من قاعدة بيانات منشأة لمنشأة أخرى إلكترونياً مما يساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات عبر أطراف سلسلة التوريد (Wouters and Kirchberger , 2015; Elgibale , 2014).

لذا قدمت أدبيات المحاسبة الإدارية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة والذي يعتبر من أبرز أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي يمكن استخدامها في دعم ممارسات سلسلة التوريد والذي ظهر استخدامه مع انتشار أسلوب التصنيع بدون فاقد في التسعينات من القرن الماضي والذي يستخدم في الصناعات التجميعية وكأسلوب ملائم لتحسين فعالية تكاليف السلسلة وذلك للتغلب على نقص معلومات التكاليف وكاستراتيجية تحكم إدارة الإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية (شفافية التكلفة) بين أطراف سلسلة التوريد في إطار فلسفة ترشيد التكلفة (متولى، ٢٠١٤، Fayard, et.al. , 2014; Windolph and Moellerb, 2014). وبالتالي فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وتبادل بيانات التكاليف بين أعضاء سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يعد أداة هامة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين جودة العلاقة بين أعضاء السلسلة من خلال تسهيل تحديد الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض الفاقد خلال العملية الإنتاجية (Romano and Formentini, 2012). حيث توصلت العديد من الدراسات إلى أن ممارسة المنشآت عبر سلسلة التوريد لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يعد أداة هامة لإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ومن ثم تحسين جودة العلاقة بين أعضاء السلسلة وذلك من خلال توافر قنوات اتصال داخلية تربط جميع أجزاء المنشأة ببعضها البعض وكذلك قنوات اتصال خارجية تربط بين ممارسة المنشآت عبر سلسلة التوريد لإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Windolph and Moellerb, 2012).

١- مفهوم وطبيعة استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد

ترجع الفكرة الرئيسية لاستراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد إلى هنري فورد بولاية ميتشجان الأمريكية وذلك في عام ١٩١٣م عندما تبنى مفهوم تكامل العمليات الإنتاجية من أجل إنتاج منتجات ذات مواصفات متنوعة في بيئة عمل نمطية وذلك لإشباع احتياجات ورغبات العملاء المتنوعة وبأحجام كبيرة (Womack and

(Shook, 2011). وبعد الانتهاء من الحرب العالمية الثانية تم تطوير أفكار هنري فورد بواسطة شركة تويوتا اليابانية والتي قامت بإجراء بعض التعديلات عليها والتغلب على المشكلات التي واجهتها مثل عدم المرونة وبطء الاستجابة لتنوع المواصفات. ولقد نتج عن ذلك نظام تويوتا الإنتاجي الذي تحقق فيه المرونة والانسيابية في تدفق الإنتاج والذي نتج عنه الوفاء بالاحتياجات المختلفة من العملاء، والرقابة الآلية للجودة (Shimokawa and Fujimoto , 2012). وبعد ذلك تم تطوير المبادئ التي استند عليها نظام تويوتا الإنتاجي لكي يشتمل على تيار خلق القيمة للعميل والذي تضمن العمليات الصناعية بالإضافة إلى الوظائف المساعدة الأخرى كالتسويق والمبيعات والمحاسبة وذلك تحت مسمى "نظام الإنتاج الخالي من الفاقد" Lean Manufacturing System.

وبالتالي فإن فكر ومبادئ استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد لا يقتصر فقط على العمليات الصناعية بل يمتد إلى جميع الوظائف المساعدة في نظام متكامل ومتناسق يستهدف تعزيز القيمة للعميل، ومنها الوظيفة المحاسبية في إطار مفهوم Lean Organization الذي اقتضى استبدال أو تعديل نظم المحاسبة الإدارية التقليدية ونظم محاسبة التكاليف التقليدية بنظام محاسبي أكثر شفافية ووضوحاً لكي يتلاءم مع تلك الاستراتيجية والتغيرات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة ويطلق عليه أدوات المحاسبة الملائمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد أو المحاسبة الرشيقة (Kocamis,2015) Lean Accounting.

هذا ويعتبر الإنتاج الخالي من الفاقد استراتيجية تشغيلية يتم تصميمها من أجل الوصول لأقل زمن لدورة الإنتاج وذلك من خلال إزالة الفاقد والضياع أثناء العمليات التشغيلية وذلك بالنسبة لجميع المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من تيار/ مسار تدفق القيمة Value Stream Stream والتحسين المستمر لتكاليف مسار تدفق القيمة مما يحقق انسيابية تدفق القيمة باستبعاد نقاط الاختناق وتخفيض التكاليف وزيادة الجودة وتخفيض زمن دورة التشغيل بهدف تعظيم القيمة لأصحاب المصلحة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد (Ravenscraft, 2016).

والجدير بالذكر أن تعظيم القيمة من وجهة نظر العملاء تعتبر نقطة البداية في استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد حيث تم الانتقال من التركيز على إزالة الفاقد والضياع أثناء العمليات التشغيلية بهدف تلبية التكاليف إلى تعظيم القيمة لأصحاب المصلحة وذلك من خلال توفير خصائص يرغبها أصحاب المصلحة (العملاء) مثل اختصار زمن التسليم، وتعزيز القيمة المدركة بواسطة العميل والتي يمكن أن تتحقق من إمكانية تلبية طلبات صغيرة الحجم بأسرع وقت ممكن دون أن يتحمل العميل تكاليف إضافية. وبالتالي فإن تعظيم القيمة من وجهة نظر العملاء سوف تنعكس على تعظيم القيمة لباقي أصحاب المصلحة ومنهم المستثمرين نظراً للزيادة التي يمكن أن تتحقق في المبيعات والتي تنعكس على زيادة الأرباح ومعدل العائد (Ofleanu, 2015)

٢- مضمون ومتطلبات وأهمية تفعيل ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد نظراً لسعي غالبية المنشآت إلى أداء الأنشطة التي تحقق مميزات تنافسية لها والاستفادة من التوسع في استراتيجية التعهيد Outsourcing Strategy لذا تزايد اعتمادها على الموردين وذلك لتوريد جزء كبير من القيمة المضافة. ومن ثم تزايدت الحاجة من جانب الشركات المصنعة لكي تعرف كفاءة عمليات التصنيع لدى مورديها وذلك لضمان كفاءة سلسلة التوريد ككل (Sadeghi and Jokar, 2014). نتيجة لذلك تزايدت الحاجة إلى تفعيل نظام رقابي يساهم في تنسيق عمليات الإنتاج والتسليم فيما بين أعضاء سلسلة التوريد، مما يتطلب تبادل المعلومات المحاسبية التي تنتجها النظم المحاسبية للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد - وبصفة خاصة المعلومات التكاليفية - بشفافية فيما بين مختلف أعضاء السلسلة للاستفادة من تحقيق الوفورات التكاليفية وذلك من خلال إحكام الرقابة على المسببات التي تدعم كفاءة الأنشطة التي يتم أدائها عبر الأعضاء في سلسلة التوريد (Kumra , et.al. , 2012).

هذا ويعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) أحد آليات إدارة التكلفة التي تساعد على تعاون الشركاء داخل سلسلة التوريد والكشف من خلالها عن المعلومات التكاليفية الخاصة بعمليات كل منشأة داخل السلسلة، وبالتالي فهو يساعد بيانات التكاليف المفصّل عنها في عملية تدفق المنتجات والخدمات بين المنشآت أعضاء سلسلة التوريد. لذا فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة هو وسيلة لتحسين فعالية

تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقات القائمة بين العملاء والموردين (محمود، ٢٠١٧
(Alenius, et.al. , 2015; Fliegner, 2015).

بالإضافة إلى ذلك فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يستخدم كأداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة، حيث يقوم هذا الأسلوب بإمداد إدارة الشركة التي تقوم بالتعهيد Outsourcing بالمعلومات اللازمة عن عمليات الإنتاج سواء فيما يتعلق بتكلفة الإنتاج أو حجم الإنتاج أو حتى جداول الإنتاج. كما يوفر هذا الأسلوب معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها إلى أحد مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عمليات التصنيع، ثم الشحن إلى الشركة المتفق معها على تصنيع أجزاء من منتجاتها، ويتحقق ذلك من خلال أنظمة التشفير Bar Code، هذا بالإضافة إلى أنه يمد الشركة بالمعلومات التكاليفية الخاصة بالمورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران المخزون. وبالتالي فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يهدف إلى تحديد العمليات التي لا تضيف قيمة والتي يمكن حذفها دون أن يحدث أي تأثير سلبي على ما يتسلمه العملاء من قيمة، بل أنه يساعد حذف تلك العمليات على زيادة رضا العملاء (Ellstrom and Larsson, 2017).

ويمكن إيجاز مضمون أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة فيما يلي:

- التركيز على علاقات الشراكة بين المشتري والموردين ودعم منهج التعاون الاستراتيجي القائم على إدارة تكاليف سلسلة التوريد.
- طريقة محاسبية تستخدم كأداة لإدارة العلاقات البينية خارج الحدود التنظيمية للمنشأة عبر سلاسل التوريد.
- تحسين كفاءة وفعالية سلسلة التوريد من خلال الإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية للعمليات التشغيلية بين أطراف علاقة تعاقدية (المشتري - المورد) في إطار من الثقة والتعاون والالتزام.
- تعزيز القدرات التنافسية وتحسين الأداء للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد.

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

- أداة ذات وظيفة إعلامية محاسبية يتم استخدامها على نطاق واسع ضمن التعاون القائم بين أعضاء سلسلة التوريد بهدف إجراء تحسينات في العمليات الإنتاجية والرقابة على التكاليف خارج الحدود التنظيمية مما يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف.

وبالتالي فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعد وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد ويقوم على تبادل المعلومات التكاليفية بين أعضاء السلسلة، ويمكن الأعضاء من توحيد الجهود من أجل خفض التكلفة وتعزيز الموقف التنافسي لهم وتحسين كفاءة الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي سواء كان سلعة أو خدمة.

هذا ويحقق استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة العديد من المزايا التي تنعكس على تحسين كفاءة سلسلة التوريد وتحسين العلاقة بين أعضاء السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. ومن أهم هذه المزايا ما يلي:

- دعم إدارة التكلفة بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد والرقابة على الأنشطة الخارجية وزيادة كفاءة السلسلة. ويتحقق ذلك من خلال تقديم المعلومات المفيدة عن التكاليف التقديرية للأنشطة في كافة المراحل بدءاً من المراحل المبكرة لتصميم المنتج وحتى المعلومات عن مكونات المنتج ومختلف الأنشطة وطرق التصنيع.
- تقديم الدعم الفني للموردين ودعم عمليات اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية عبر سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- مراقبة الأنشطة الخارجية وزيادة كفاءة سلسلة التوريد وتدعيم العمل المشترك وتنسيق الأعمال بين أطراف الشراكة في سلسلة التوريد وتعزيز الاعتماد المتبادل بين المورد والعميل، وتطوير العلاقات الاستراتيجية في الأجل الطويل وزيادة الثقة والتعاون والالتزام بين الموردين والعملاء.

- تمكين العملاء (المشترين) من التفاوض حول الأسعار نتيجة معرفتهم بهياكل التكلفة لدى الموردين، وأيضاً تمكين الموردين من تبرير الزيادة في الأسعار نتيجة الزيادة في تكاليف المواد الخام أو بسبب انخفاض المبيعات لديهم.
 - توحيد الطرق والأنظمة المحاسبية بين أعضاء سلسلة التوريد مما يؤدي إلى الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry الملازمة للعلاقات بين أعضاء سلسلة التوريد والنتيجة عن اختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة بين الشركاء. وبالتالي فإن الكشف عن المعلومات التكاليفية فيما بين الأعضاء في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يحد من التصرفات الانتهازية من جانب العميل (المشترى) من خلال إيجاد الضمانات اللازمة حتى يتم الكشف عن بيانات التكلفة.
 - زيادة الحصة السوقية للأعضاء في سلسلة التوريد وتوفير الدعم الفني لهم وتعزيز مركزهم التنافسي من خلال تحسين التدفقات النقدية وتخفيض التكاليف.
 - المساهمة في تخفيض حالة عدم التأكد المصاحبة للتعاقدات طويلة الأجل والحد من تضارب المصالح فيما بين أعضاء سلسلة التوريد وبالتالي تعزيز إدارة المخاطر بها (Cgyler and Spoka, 2014).
 - تقديم معلومات عن تكاليف أنشطة البحوث والتطوير وجودة التصميم وعن تسعير المنتجات والإفصاح عن كامل دورة حياة المنتج خارج الحدود التنظيمية وذلك في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Horngren, et.al. , 2015).
 - التقليل من فجوة المعلومات، حيث يستطيع العميل الحصول على المعلومات التي يحتاج إليها بدرجة عالية من الدقة نتيجة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات التكاليفية من جانب الموردين.
- والجدير بالذكر إلى أنه لكي يكتب النجاح لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، فإنه ينبغي توافر عدة متطلبات رئيسية يمكن إيجازها فيما يلي: (عبد اللطيف، ٢٠١٥؛ البتانوني، ٢٠١٣؛ Ellstrom and Larsson, 2017; Agndal and Nilsson , 2010

- الالتزام والثقة المتبادلة، حيث يشير الالتزام Commitment إلى النية في الاستمرار في العلاقة التجارية في المدى الطويل. في حين تشير الثقة Trust إلى التوقع الإيجابي فيما يتعلق بنوايا أطراف التبادل وبالتالي النزاهة والمصداقية التي يجب أن تسود في العلاقات القائمة بينهم. لذا ينبغي توافر ثقافة الاتصال المفتوح بين أعضاء سلسلة التوريد مما يدعم الثقة المطلوبة لمواصلة التعاون المشترك فيما بينهما (المشتريين والموردين الأعضاء في سلسلة التوريد).
- الإفصاح عن المعلومات التكاليفية، حيث ينبغي أن يحرص الموردون على الإفصاح عن هياكل تكاليفهم وذلك لبيان مدى التزامهم وقوة مركزهم المالي مقارنة بالمنافسين الآخرين.
- التعاون المشترك بين أعضاء سلسلة التوريد في إدارة التكاليف حتى يمكن تعزيز المزايا التنافسية من خلال المشاركة الفعالة في تطوير المنتج والمشاركة الأكثر شمولاً في المعلومات.
- وجود أساليب ملائمة لإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية مثل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة لكي يحدث تكامل فيما بينها وبين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
- جودة ودقة المعلومات التكاليفية التي يتم تبادلها من خلال أنظمة التكاليف المطبقة بالمنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- تحديد الموردين الراغبين في الاشتراك في برامج السجلات المحاسبية المفتوحة مع توفير الضمانات والحوافز التي تشجعهم على الإفصاح عن المعلومات التكاليفية الخاصة بهم وتشجيعهم على التعاون مع المنشأة لتحسين الأداء. ومن أمثلة هذه الحوافز:
 - الاتفاق فيما بين المشتريين والموردين على التعويض عن التقلبات التي تحدث في أسعار المواد الخام والكميات المصنعة.
 - تحفيز الموردين للإفصاح عن المعلومات التكاليفية بشكل صريح أو ضمني من خلال جعل الإفصاح شرطاً من شروط اختيار المنشأة للمورد، أو شرطاً لإمكانية التعاقد معه لفترة طويلة الأجل، أو شرطاً لضمان تحقيق هامش ربح معين .. وهكذا.

- استخدام تكنولوجيا المعلومات لما لها من دور هام في سهولة توفير المعلومات وتبادلها ودقتها والتبادل البيني للمعرفة بين أعضاء سلسلة التوريد.
- توازن القوى بين العميل والمورد والذي بموجبه يتم تشجيع الموردين على فتح سجلاتهم والإفصاح عن هياكل التكاليف الخاصة بهم، حيث يعد ذلك حافزاً قوياً للموردين على استمرارية العلاقة مع العملاء.
- الجودة في التواصل، ويتم تحديدها في خمس خصائص للمعلومات هي: الدقة وسرعة الوقت والكفاية والكمال والمصادقية.

وينبغي الإشارة هنا إلى أن الهدف الأساسي من تطبيق المنشآت لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد هو الإفصاح عن المعلومات التكاليفية بهدف تحديد العمليات غير المضافة للقيمة وحذفها والتخلص منها دون التأثير على القيمة التي يتسلمها العميل. ولكن لا يتم النظر إلى أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على أنه أداة لتخفيض التكاليف فقط ولكنه يعتبر أداة لتحسين العلاقات بين الأعضاء في سلسلة التوريد ومن ثم إضافة قيمة للعميل النهائي. وبالتالي فإن تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يحقق المنافع الكثيرة لأعضاء سلسلة التوريد، حيث لا يعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة أداة لإدارة التكلفة في حد ذاتها، ولكنه أسلوب لتبادل البيانات التكاليفية بين المشتري والمورد، ويؤدي ذلك إلى أن تقوم المنشآت باستخدام الأساليب الخاصة بإدارة التكلفة وتخفيضها (مثل ذلك أسلوب الهندسة المتزامنة وأسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة المترابطة وأسلوب كايزن Kaizen للتحسين المستمر... وهكذا) (Romano and Forementini, 2012). ومن ثم زيادة الرضاء للعملاء النهائيين للمنشأة وإشباع حاجاتهم ورغباتهم والمحافظة على العملاء الحاليين واكتساب عملاء جدد وزيادة الحصة السوقية لكل من المشتري والمورد وزيادة القيمة التي يتسلمها العملاء وتخفيض زمن الاستجابة لطلبات العملاء، ويتحقق ذلك من خلال إيجاد الفرص الممكنة لتخفيض التكاليف والتي تنعكس على سعر بيع المنتج (Fayard, et.al. , 2014). بالإضافة إلى ذلك فإن تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يؤدي إلى تحقيق منافع مرتبطة بأداء العمليات الداخلية للمنشأة مثل الاهتمام بابتكار منتجات جديدة والتطوير المشترك للمنتجات وإعادة تصميم المنتجات والرقابة على الجودة وتقديم الدعم الفني للموردين من خلال تحديد

المناطق الحرجة التي يمكن من خلالها تحسين كفاءة عمليات الإنتاج، وتطبيق أسلوب التصنيع بدون فاقد أو استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد.

والجدير بالذكر أن تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة له آثار إيجابية غير مباشرة على الأداء العام للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد تتمثل في توفير الوقت والتكاليف الإضافية وتجنب الخلافات والدعاوى القضائية .. وهذه عوامل تساعد في زيادة سرعة دوران رأس المال وتحسين المؤشرات المالية للأداء، هذا إلى جانب تحسين المؤشرات غير المالية مثل الجودة وضمن استمرار التوريد وبالتالي عدم تعطيل عجلة الإنتاج ومراقبة الأداء وإتاحة كم أكبر من المعلومات للمنشأة بما يؤدي إلى تحسين عملية التنظيم الداخلي لها ودعم عملية اتخاذ القرارات.

٣- دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

تعد إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية مفهوماً موجهاً نحو تكامل وتنسيق العمليات والأنشطة التي تعتمد على بعضها البعض والتي قد تعبر الحدود التنظيمية لمنشآت الأعمال متضمنة الشركات الموردة والشركات المشتريّة مع إدارة تكاليف العمليات باستخدام مسببات التكلفة الداخلية والخارجية (محاريق، ٢٠١٧).

ولقد قامت العديد من المنشآت بتطوير علاقات تعاون استراتيجية ونظام لتبادل المعلومات مع مورديها الرئيسيين، مما أدى إلى زيادة قدرتها على التركيز على الكفاءة وتعزيز قدرتها التنافسية. ويعد أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة من أهم الأساليب المحاسبية التي تدعم مدخل التكلفة عبر الحدود التنظيمية وزيادة كفاءة سلسلة التوريد وبناء علاقات توريد طويلة الأجل (Scaletti and Pisano, 2012).

هذا ويعبر مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية عن استجابة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للتطور الذي حدث في العديد من سلاسل التوريد، حيث يساعد على إيجاد طرق إضافية لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء

ودعم المزايا التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد وزيادة مقدرتهم على خدمة العملاء في إطار من الالتزام والثقة المتبادلة بينهم للكشف عن الفرص الإضافية لتحقيق وفورات في التكاليف وتحسين الأداء (Suomala, et.al. , 2010). فلقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن أساليب إدارة التكاليف التقليدية لا تلعب دوراً محورياً في العلاقات البينية بين أعضاء سلسلة التوريد، لذا ظهر مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بين المنشآت في مجال الإدارة الاستراتيجية للتكاليف والذي استلزم توسيع نطاق إدارة عمليات كل من المشتري والموردين الأعضاء في سلسلة التوريد إلى خارج الحدود التنظيمية الأمر الذي يتطلب توفير معلومات مالية وغير مالية لكي تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة (Araujo, et.al. , 2016). وفي هذا السياق فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعد من الأليات الأكثر تطوراً والذي يقدم إمكانيات أكثر لتخفيض التكاليف ويقوم بدور استراتيجي في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحقيق أهدافه وكمكون ضمني لممارسات هذا المدخل في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك من خلال ما يلي:

- اختيار الموردين بهدف جعل العروض المقدمة منهم عروضاً متكافئة، كذلك تقييم كفاءة الموردين الاستراتيجيين المحتملين وتقييم مدى الحاجة إلى دعمهم وتطويرهم بهدف التأكد من قدرة المورد على أداء المهام المطلوبة خلال فترة التعاون والتعرف على مدى قدرته على التطور المعرفي والتكنولوجي (Agndal and Nilsson , 2010).
- توفير القدرة للمشتري على أن يقوم بتحديد التكلفة مسبقاً وذلك عندما يرغب في إضافة بعض الخصائص أو إزالتها الأمر الذي يؤدي إلى زيادة المرونة لديه في مواجهة متطلبات السوق. حيث أنه في علاقات التعاون الاستراتيجي بين الأعضاء في سلسلة التوريد قد لا يتم اتخاذ القرارات المتعلقة بخصائص المنتج بالتعاون بين المشتري والمورد بشكل دائم، ولكن في الكثير من الأحيان يقوم المشتري باتخاذ القرارات بشكل داخلي فيما يتعلق ببعض الخصائص والمكونات الفرعية اعتماداً على التكاليف التي يحددها المورد (شملخ، ٢٠١٨).
- المساهمة في تخفيض الأسعار مستقبلاً وذلك من خلال إجراء التحسينات المستمرة على عمليات التصنيع والعمليات الإدارية أو من خلال الاستثمارات الجديدة في مجال التكنولوجيا، ويتحقق ذلك من

خلال استخدام أسلوب كايزن Kaizen (أسلوب التحسين المستمر) للتعرف على مواطن التحسينات وتقييم جدواها (Romano and Formentini , 2012; Jakobsen, 2012)

- الكشف عن بيانات التكاليف وتمكين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد من تبادل المعلومات وتوحيد الجهود وخفض التكلفة وتعزيز الموقف التنافسي لأعضاء سلسلة التوريد وتحسين كفاءة الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي وبما يؤدي إلى تدعيم عمليات اتخاذ القرارات وتحقيق الانسجام بين القرارات التشغيلية والاستراتيجية مع الخطط الاستراتيجية للتكاليف. وينعكس ذلك كله على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وذلك من خلال ما يقوم به أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة من تحقيق الجودة في المعلومات والتكلفة المناسبة للحصول عليها والتي تؤثر بشكل مباشر على درجة مشاركة المعلومات بين أعضاء سلسلة التوريد (Mohd-Jamal and Tayles, 2014)
- يضمن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تبرير الزيادة في أسعار المورد وذلك من خلال الكشف عن المعلومات التكاليفية والإفصاح عنها للمنشأة المشتريّة والذي يؤدي إلى استرداد فروقات التكلفة بالنسبة للمورد في الحالات التي يحدث فيها ارتفاع في أسعار المواد الخام، حيث يكون لدى المورد التبرير القوي لزيادة الأسعار أو المطالبة بالتعويض عن فروق الأسعار (Antonio, et.al. , 2012).
- التأكد من سلامة وتحسين الأداء وذلك من خلال الرقابة على الأداء لدى الموردين ومناقشة الإنفاق والاستثمار في المستقبل بما يؤدي إلى خلق روح من التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد وبما يؤدي إلى تعظيم المنافع المشتركة.

وبناء على ما تقدم يبرز الدور الذي يقوم به أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، هذا بالإضافة إلى أن السجلات المحاسبية المفتوحة تقوم على أساس التعاقد الذي يحدد الحقوق والالتزامات لكل طرف من أطراف التعاقد (المشتري - المورد) والشروط التي بمقتضاها يتم فسخ التعاقد ومعايير الأداء التي يتم بموجبها تقييم كفاءة العلاقة التعاونية لجميع أعضاء سلسلة التوريد.

والجدير بالذكر أن كلا من أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ومدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية قد أصبحا من الأساليب الإدارية الحديثة لإدارة تكاليف سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وبالرغم من أن كلا منهما يمكنه أن يعمل كأداة مستقلة لإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، إلا أنه من المفيد جداً الجمع بين الأسلوبين عندما يكون الهدف هو تخفيض التكلفة الكلية للمنتج. فإذا كان مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية يعمل على إدارة تكاليف سلسلة التوريد خارج الحدود التنظيمية من خلال التعاون والتنسيق بين أعضائها، فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعمل على توفير معلومات تكاليفية أكثر حساسية وتنسم بالشفافية وتكون أكثر شمولاً وتحقق المنافع الاقتصادية لأعضاء سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية لها.

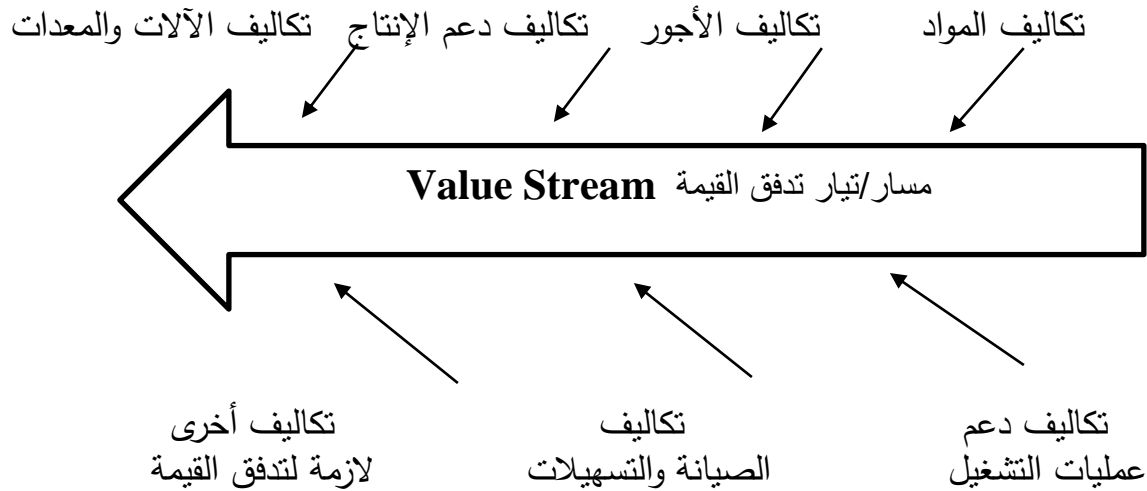
لذا فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعزز من فعالية مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية الذي يهدف إلى تحسين الوضع الاستراتيجي للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد، والاستفادة من مزاياه في تحسين عوامل النجاح الحرجة المتمثلة في الجودة والتكلفة والابتكار وذلك بإدارة التكاليف التي تحدث خارج الحدود التنظيمية من خلال التعاون وتبادل المعلومات بين أعضاء سلسلة التوريد وذلك في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة فيها.

ثانياً: الإطار المفاهيمي لنظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

في إطار سعى العديد من المنشآت لمواجهة التحديات وتعزيز مركزها التنافسي، اتجهت إلى إتباع فكر ومبادئ الإنتاج الخالي من الفاقد Lean production الذي يعتبر من أهم الاستراتيجيات التي تسعى نحو تخفيض التكاليف وترشيد استخدام الموارد والحد من الإسراف والفاقد مما ينتج عنه إنتاج منتجات ذات جودة عالية بأقل التكاليف وبأسعار تنافسية والوفاء باحتياجات ومتطلبات العملاء بسرعة كبيرة (الجندي، ٢٠١٠).

وفي السنوات الأخيرة ظهر في الفكر المحاسبي نظاماً محاسبياً لكي يلائم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد أو ما أطلق عليه المحاسبة الرشيقة Lean Accounting. ولقد استخدمت المحاسبة الملائمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد أداة محاسبية هي طريقة تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) Value Stream Costing باعتبارها

طريقة من الطرق المستحدثة في نظام التكاليف والتي تهدف إلى المساعدة في تكوين القيمة للعملاء من خلال تتبع التكاليف الفعلية على مسارات القيمة بدلاً من تخصيصها على المنتجات والخدمات والأقسام. حيث يعتمد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة على فكرة أن مسار أو تيار تدفق القيمة يتضمن جميع الأنشطة المطلوبة واللازمة لخلق القيمة للعملاء من خلال تحسين دقة قياس التكاليف الخاصة بالإنتاج (Arora, 2014). وهنا يتم قياس وحساب تكاليف تيار تدفق القيمة بصورة دورية، ولا يتم الاعتراف بالفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة حيث أن جميع التكاليف التي تقع في حدود نطاق تيار أو مسار القيمة تعتبر تكاليف مباشرة يتم تحميلها وفقاً لمعدل تدفق المنتج داخل المسار الأمر الذي يساهم في تقييم الأرباح الخاصة بكل منتج، هذا بالإضافة إلى ربحية المسار ككل (عبد الدايم، ٢٠١٤). هذا ويمكن تمثيل التكاليف المرتبطة بتيار تدفق القيمة في الشكل التالي (Maskell, et.al. , 2011)



الشكل رقم (١): نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

يتضح من الشكل رقم (١) أن التكاليف المرتبطة بتيار تدفق القيمة تتمثل فيما يلي Debusk and (2013; Mcvay, et.al. , 2013):

١- تكاليف المواد الفعلية المستخدمة بواسطة تيار تدفق القيمة Material Cost، ويتم حسابها طبقاً لنمط المشتريات خلال كل أسبوع والذي يتوقف على درجة ومستوى ثبات المخزون من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل.

٢- تكاليف الأجور Employee Cost، والتي تتمثل في مجموع الأجور التي تم دفعها للعاملين، والتي يتم تحديدها من واقع كشوف الأجور للعاملين بتيار تدفق القيمة.

٣- تكاليف التشغيل الخارجية Outside Processing Cost والتي يتم حسابها بمقدار المدفوعات للطرف الخارجي عند إتمام عملية التشغيل في كل فترة.

٤- تكاليف الآلات والمعدات Machine Cost، والتي تتمثل في تكلفة الإهلاك للآلات، هذا بالإضافة إلى تكلفة قطع الغيار والمهمات.

٥- تكاليف الصيانة والتسهيلات Facilities Cost، والتي تتمثل في الإيجارات والإصلاح والصيانة والخدمات والمرافق كخدمات الأمن والحراسة، وغيرها.

٦- تكاليف دعم عمليات التشغيل Support/Sustaining Cost، وتتمثل في التكاليف غير المباشرة مثل التكاليف الإدارية وتكاليف المشرفين وإدارة الموارد البشرية وجدولة الإنتاج.. الخ.

٧- تكاليف أخرى Other Cost، وتتضمن تلك التكاليف التجهيزات المكتبية والأدوات والمعدات وتكاليف السفر .. إلخ من التكاليف المباشرة والتي يتم تخصيصها مباشرة على مسار أو تيار تدفق القيمة.

وبالتالي فطبقاً لنظام تكاليف تيار القيمة تكون جميع التكاليف التي تقع في حدود نطاق تيار أو مسار القيمة تعتبر تكاليف مباشرة وذلك إذا كانت هناك علاقة واضحة تحكمها علاقة السبب والنتيجة فيما بين التكاليف والأنشطة ، أما إذا لم تتوافر هذه العلاقة نظراً لأنها تحدث خارج إطار المسار أو تيار تدفق القيمة ولا تساهم في توفير معلومات مفيدة للإدارة فإنه غالباً ما يتم معاملة تلك التكاليف والتي يصعب ربطها بتيار تدفق القيمة على أنها تكاليف مدعمة للمنشأة وتؤثر على نتائج الأعمال بالكامل دون الحاجة إلى تخصيصها ، ومن أمثلة ذلك التكاليف الإدارية (Maskell, et.al. , 2011).

والجدير بالذكر أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يعتبر قلب المحاسبة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حيث يعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات لإعداد قائمة دخل تيار القيمة وإعداد تقرير أداء تيار القيمة. كما يمتاز نظام تكاليف تيار تدفق القيمة بالبساطة وبعد الأداة الأكثر ملاءمة لجمع بيانات التكاليف والتقارير عنها بشكل جيد خاصة إذا كانت الشركة منظمة وفقاً لتيار القيمة ولديها مخزون منخفض ومستقر وتشهد تحسناً كبيراً في وقت التنفيذ (محمد، ٢٠١٨؛ Ofileanu, 2015). هذا بالإضافة إلى أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يسعى إلى تحقيق مبادئ بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك من خلال التخلص من كل ما هو غير ضروري والتركيز على العمليات التشغيلية داخل تيار تدفق القيمة وتعظيم القيمة المقدمة للعملاء وتدنية الفاقد في جميع الأنشطة التي تمارس داخل المنشأة والتحسين المستمر للعمليات، وبالتالي يمكن الحصول على معلومات تكاليفية واضحة ودقيقة وملائمة خلال تيار أو مسار تدفق القيمة بدءاً من تلقى طلبات العملاء وحتى تسليم المنتج النهائي. وبالتالي فإن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يعتبر نظاماً هاماً في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد نظراً لأنه يوفر البيانات التي تتيح إجراء التحسينات اللازمة بالعمليات الإنتاجية من خلال ربط التقارير المحاسبية والإنتاجية باستراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد، هذا بالإضافة إلى العمل على دعم الإدارة في اتخاذ القرارات التي تساهم في خلق القيمة لكافة أصحاب المصالح المرتبطة بالمنشأة (Kapanowski, 2016a). وبالتالي يمكن إيجاز الأهداف التي يسعى نظام تكاليف تيار تدفق القيمة إلى تحقيقها في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد فيما يلي (غالي، ٢٠١٧؛ شاهين، ٢٠١٥):

- توفير المعلومات التكاليفية التي تحتاج إليها الإدارة خلال تيار أو مسار تدفق القيمة وذلك لدعم اتخاذ القرارات الهامة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد كالقرارات المتعلقة بالتسعير والربحية وقبول أو رفض الطلبات، والمفاضلة بين التصنيع أو الشراء من الخارج، والتعهيد، وإدخال منتج جديد أو استبعاد منتج قائم إستناداً إلى تكلفة وحدة المنتج المعيارية، وتقدير التأثير المالي لتلك القرارات بالاعتماد على تكاليف وربحية تيار القيمة ككل بدلاً من الاعتماد على هامش الربح المستند للتكلفة المعيارية الخاصة بكل منتج على حدة (Mcvey, et.al. , 2013).
- إزالة الفاقد والضياع أثناء العمليات التشغيلية.

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

- التحسين المستمر لتكاليف مسار تدفق القيمة مما يحقق الانسيابية في تدفق القيمة باستبعاد نقاط الاختناق وتخفيض التكاليف وزيادة الجودة وتخفيض زمن دورة التشغيل بهدف تعظيم القيمة لأصحاب المصلحة وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.
 - توفير المعلومات التفصيلية عن أنشطة تدفقات القيمة التي تساهم في توضيح أثر الانعكاسات المالية والتكاليفية على جهود تعزيز ثقافة التحسين المستمر.
 - تخفيض زمن الاستجابة لتوقعات ورغبات العملاء من خلال تلبية احتياجاتهم من السلع والخدمات بالموصفات المحددة وفي الوقت المناسب وبالجودة المناسبة وبالسعر المناسب.
 - تقديم المساعدة في تقييم الأنشطة في كل تدفق من تدفقات القيمة، وتحديد مواطن الفاقد ومجالات التحسين الممكنة من خلال تقييم الوضع الحالي لمسارات تدفق القيمة وتوفير المعلومات اللازمة لبناء خرائط تدفق القيمة المرتبطة بالأوضاع الحالية والمستقبلية المرغوب الوصول إليها وذلك بناء على خطة التحسين المقترحة.
 - إنتاج تقارير مالية تكون مفهومة لدى جميع المستويات في المنشأة.
- ثالثاً: تحليل العلاقة التأثيرية والتكاملية بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وانعكاساتها على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
- تعتبر نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المصدر الرئيسي لتوفير المعلومات المالية وغير المالية لتفعيل استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد على امتداد جميع المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد وما تتضمنه من تيارات تدفق القيمة وذلك لتدعيم عملية اتخاذ القرارات وإحكام الرقابة على العمليات وذلك عند حدوث تجاوزات في الأداء، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية وبشكل فوري وسريع، نظراً لأن استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد لا تتوقف فقط على نظام الإنتاج بل إن الأمر يمتد إلى جميع المجالات التي يتم ممارستها في المنشأة. وبالتالي ينبغي على جميع المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد التحول نحو تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وذلك من أجل الاستفادة من المزايا أو الفوائد التي تتحقق نتيجة تطبيق هذا النظام وذلك في

في إطار العلاقة التعاونية الاستراتيجية بين الأعضاء في سلسلة التوريد (Xu, et.al. , 2014). بالإضافة إلى ذلك فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) يلعب دوراً هاماً في نجاح الممارسات التي تتم في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد Lean production وذلك من خلال تنظيم تدفق الموارد الإنتاجية اللازمة لعمليات التشغيل من حيث إزالة القيود ونقاط الاختناق التي ترتبط بتدفق المواد أثناء مسار أو تيار تدفق القيمة، نظراً لأن مرحلة تصميم وتطوير المنتج (مراحل ما قبل الإنتاج) تعتبر مجالاً رئيسياً يتم فيه تعزيز جهود خفض التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد وذلك من خلال مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في ضوء متطلبات تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة من حيث توافر الثقة بين الموردين والعملاء، وإفصاح الموردين عن المعلومات التكاليفية الخاصة بهم، والتعاون المشترك بين العملاء والموردين لإدارة التكاليف والعمل على تخفيضها ، فضلاً عن استخدام الحوافز التي تشجعهم على الإفصاح عن المعلومات التكاليفية الخاصة بهم (متولى، ٢٠١٤؛ Sohn,et.al. , 2015).

هذا ويتحقق من تفعيل أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة العديد من النتائج الإيجابية لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد (Lean Supply Chain (LSC) ودعم ممارسات تطبيق التصنيع الخالي من الفاقد وذلك من خلال المشاركة الفعالة للموردين مع المشتريين عبر سلسلة التوريد في تنفيذ الابتكارات أو التحسينات في ضوء احتياجات وتفضيلات العملاء. حيث تتطلب الإدارة الفعالة لسلسلة التوريد الخالية من الفاقد تنظيم وتنسيق تدفق المعلومات والخدمات والمنتجات بين أعضاء سلسلة التوريد لدعم ممارسات تطبيق التصنيع الخالي من الفاقد. ويتحقق ذلك من خلال خرائط تيار تدفق القيمة Value Stream Mapping والتي بمقتضاها يتم تحليل الأنشطة والعمليات الإنتاجية وتحديد ما تتضمنه من أنشطة وعمليات لا تضيف قيمة خلال تيار تدفق القيمة ووضع الاستراتيجيات اللازمة للقضاء عليها والتخلص من العوامل التي لا تؤثر بالإيجاب أو تعوق سرعة وكفاءة تدفق المنتج في مسار تدفق القيمة (سلطان، ٢٠١٦).

وتجدر الإشارة هنا إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً بارزاً في تفعيل نظام تكاليف تيار

تدفق القيمة وذلك من خلال ما يلي (عبد اللطيف، ٢٠١٥؛ الصغير، ٢٠١٥؛ سلطان، ٢٠١٥ Pandya

: (and Shah , 2016 ; Kumer and Kumer , 2016

- إقامة علاقات استراتيجية بين أعضاء سلسلة التوريد تؤدي إلى إجراء تحسينات تؤدي إلى تخفيض التكلفة وتخفيض زمن تدفق المنتج في تيارات تدفق القيمة.
- توفير المعلومات التي من شأنها تخفيض تكلفة الاحتفاظ بالمخزون وتخفيض المخاطر المرتبطة به من خلال تحسين إدارة تدفق المواد الأولية.
- التخلص من الأنشطة والعمليات غير الضرورية أثناء تدفق المنتج عبر تيار القيمة وتخفيض الوقت وتكلفة النقل والمناولة والتخزين وبما يؤدي إلى تحسين أداء العمليات التشغيلية.
- المساهمة الفعالة في تخفيض التكلفة وذلك من خلال إشراك الموردين عبر سلسلة التوريد في المراحل المبكرة من تصميم المنتج ووفقاً لآلية التكلفة المتزامنة التي تعتمد على ارتفاع مستوى المشاركة في توفير المعلومات المختلفة اللازمة لتحقيق متطلبات واحتياجات العملاء.
- تدعيم وتطوير طرق وأساليب الإنتاج التي تتفق مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك من خلال قيام الموردين بتوريد مكونات المنتج في حدود السعر المستهدف مع تحقيق عائد مناسب، وبالتالي يتم تحقيق التوازن بين السعر والجودة والأداء من خلال التحكم في مواصفات المنتجات.
- تعزيز عملية الرقابة على الجودة والتركيز على الإنتاج الخالي من العيوب وإجراء التحسينات المستمرة خلال مراحل تدفق المنتج وبما يؤدي إلى دعم عملية اتخاذ القرارات خلال تدفق المنتج في تيارات تدفق القيمة.
- دعم خرائط تيار تدفق القيمة الحالية Current State Map مع إجراء التحسينات اللازمة عليها من خلال تحديد مواطن الفاقد والتحسينات اللازمة للحد أو القضاء عليها وإعادة تصميم خريطة تيار تدفق القيمة للوضع مستقبلاً Future State Map.
- قيام أعضاء سلسلة التوريد الخالية من الفاقد بوضع الاستراتيجيات ورسم السياسات ووضع النظم والقواعد التي بموجبها يتم تحقيق التوافق فيما بينهم والتي بمقتضاها يتم الحكم على مدى كفاءة وفاعلية تيار تدفق القيمة.

لذا يمكن القول إن هناك علاقة تأثيرية وتكاملية بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتتبع هذه العلاقة إيجابياً على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك من خلال تحديد العمليات والأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأخرى التي لا تضيف قيمة، هذا بالإضافة إلى التعرف على مجالات خفض التكلفة دون المساس بالخصائص المكونة للمنتج من وجهة نظر العميل وبما يؤدي إلى تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (المبروك، ٢٠١٨).

المبحث الثاني: استقراء وتحليل الدراسات السابقة والإطار النظري المقترح

والعلاقة بين المتغيرات وصياغة فروض البحث

وهنا سوف يتم عرض وتحليل أهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولها الأدب المحاسبي والتي أمكن التوصل إليها في مجال البحث، وذلك بهدف معرفة ما توصل إليه الباحثون من خلال تحليل النتائج الخاصة بدراساتهم واستخلاص بعض النقاط البحثية التي تحتاج إلى التركيز عليها لتغطيتها من خلال هذه الدراسة.

ولقد تناول الأدب المحاسبي عدداً من الدراسات المرتبطة بأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ودوره في دعم مدخل

إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد: فقد كشفت دراسة (Windolph and

Moellerb , 2012) عن أن الإفصاح عن المعلومات التكاليفية يعتبر من الأسس الهامة لتطبيق مدخل

إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وأن هيكل تكاليف المنتج بما فيها تكاليف الموردين يعتبر من الضروريات

للتخطيط الاستراتيجي الفعال للتكلفة، وأن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يدعم وبقوة مدخل إدارة التكلفة

عبر الحدود التنظيمية. ويعزز ذلك ما توصلت إليه دراسة (Elgibale and Safwat, 2014) من أن

الإفصاح عن المعلومات التكاليفية يعتبر مفتاح النجاح لمدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة

الإنتاج الخالي من الفاقد.

كذلك أشارت دراسة (Romano and Formentini, 2012) على أن استخدام وتطبيق أسلوب السجلات

المحاسبية المفتوحة يمكن أن يساعد في حل مشكلة الوكالة في سلسلة التوريد وذلك من خلال النظر إلى

المنشأة المشتريّة على أنها المنشأة الأصيل وأن المنشأة الموردة هي المنشأة الوكيل، وعندما يكون هناك

مشكلة في عدم تماثل المعلومات بينهما فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعمل على تخفيض

المخاطر الناتجة عن ذلك نظراً لأن المنشأة المشتريّة يكون لها الحق في مراقبة تصرفات المورد، ومن ثم تخفيض عدم التأكيد وعدم تماثل المعلومات وتحسين العلاقة بين الأعضاء في سلسلة التوريد وأيضاً تحسين العمليات الداخلية للمنشأة وتحقيق منافع للموردين من خلال وجود فريق عمل مشترك لحل المشكلات التي يمكن أن تواجه العمليات الإنتاجية والتصميم وحل المشكلات الخاصة بسلسلة التوريد ، ومن ثم إضافة قيمة للعميل النهائي مما ينعكس بدوره على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

وتوصلت دراسة (Alenius , et.al. , 2015) إلى أن الموارد تعتبر جوهر العلاقة بين المشتريين والعملاء في سلسلة التوريد ، وهي التي تحدد طبيعة العلاقة التعاونية الاستراتيجية بين المنشآت أعضاء سلسلة التوريد، وهذا ما يحققه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة نظراً لأن نطاق عمل هذا الأسلوب يمتد لكي يشمل العمليات الإدارية والأجور والعمال...إلخ. كما أنه عند الاعتماد على مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد فإن المنشأة ليس لديها معرفة بمسببات تكاليف المواد المشتراة، وإذا لم تستطع التعرف على مسببات التكاليف فإنها لن تستطيع الاختيار من بين البدائل المتاحة للتكاليف، لذا فإن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يغطي هذه الفجوة من خلال تنظيم الكشف المتبادل عن المعلومات التكاليفية. هذا بالإضافة إلى أن الهدف من العلاقة التعاونية بين أعضاء سلسلة التوريد (المشتري - المورد) وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية هو خفض التكاليف دون التأثير على القيمة التي يحتاج إليها العميل، وكذلك خفض الفاقد وتحسين الأداء والاستفادة من الخبرات والتكنولوجيا لدى الموردين، وتقليل تعارض الأهداف، ويعتبر ذلك أحد خصائص أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.

وعلى الجانب الآخر هدفت دراسة (Windolph and Moellerb, 2012) إلى اختبار تأثير أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على رضا المورد عن العلاقة مع المنشأة المشتريّة، وبيان أهمية التكامل بين مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، وذلك من خلال فحص تأثير الكشف عن المعلومات التكاليفية والإفصاح عنها على إدراك الشركة الموردة لطبيعة العلاقة التعاونية

مع المشترين. كما هدفت الدراسة أيضاً إلى معالجة فجوة الكشف عن المعلومات التكاليفية وذلك من خلال تأثير أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على رضا الشركة الموردة عن علاقة التعاون وتبادل المعلومات التكاليفية مع الشركة المشترية. ولقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة قد يؤثر سلباً على درجة رضا الموردين عن علاقاتهم مع المشترين بسبب ما قد يتعرض له المورد من السلوك الانتهازي Opportunistic Behavior من جانب الشركة المشترية. ولقد اتفقت هذه النتائج مع ما توصلت إليه دراسة (لطي، ٢٠١٣) والتي هدفت إلى التعرف على مدى استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في الشركات الموردة، وكذلك تحديد العوامل المؤثرة على تطبيق هذا الأسلوب في هذه الشركات. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن ٣١,٣% من الشركات التي شملتها عينة الدراسة تقوم بفتح سجلاتها والإفصاح عن هيكل التكاليف للمشتريين، في حين أن ٦٨,٧% من الشركات لا تقوم بفتح سجلاتها المحاسبية للمشتريين، كما أشارت النتائج أيضاً إلى أن تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يؤثر سلباً على درجة رضا الموردين عن علاقاتهم مع المشترين وذلك لأن أحادية الإفصاح من جانب الموردين قد تعرضهم لعواقب السلوك الانتهازي من قبل المشترين. وكذلك اتفقت هذه النتائج مع ما توصلت إليه دراسة (البتانوني، ٢٠١٣) من أن الشركات الموردة لا تفضل الكشف عن المعلومات التكاليفية في ظل استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة بسبب تخوفهم من السلوك الانتهازي للشركات المشترية، وأوصت هذه الدراسة بأنه يمكن التخفيف من أثر هذا السلوك من خلال استخدام المعايير الاجتماعية الارتباطية Relational Social Norms التي قد تخفف من التأثير السلبي للسجلات المحاسبية المفتوحة على الشركات الموردة.

ولقد استهدفت دراسة (الصغير، ٢٠١٥) التعرف على مدى ملائمة أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وكان من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة وجود اتفاق كبير بين المنشآت أعضاء سلسلة التوريد (المشتريين - الموردين) على أهمية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في الكشف عن المعلومات التكاليفية وما يترتب على ذلك من آثار إيجابية مثل التعاون والمشاركة ودعم المركز التنافسي وزيادة قيمة المنشأة. ولقد اتفقت هذه النتائج مع ما توصلت إليه دراسة

(على، ٢٠١٥) من أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يحقق المرونة في التفاوض وتعديل الأسعار نتيجة حدوث أي تغييرات في عناصر التكلفة خلال تطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد وتسهيل عملية الإفصاح عن المعلومات التكاليفية نتيجة التعاون والمشاركة بين المنشآت الأعضاء في السلسلة.

كذلك هدفت دراسة (عبد الدايم، ٢٠١٥) إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على اتخاذ قرار تطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية والتعرف على مدى إمكانية الاستفادة منه في خفض التكلفة. ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة أن إدارة التكلفة في سلسلة التوريد لا بد أن تمتد خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، وأن نجاح هذا المدخل إنما يقوم على المشاركة والتعاون الفعال فيما بين أعضاء سلسلة التوريد من مشتريين وموردين، وأن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يؤدي دوراً فعالاً في إدارة علاقات المنشآت المشتريّة والموردة عبر سلسلة التوريد.

كذلك هدفت دراسة (Alenius, et.al. , 2016) إلى تناول الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في إدارة العلاقات التعاونية مع الشركات الموردة. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن أهداف تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد هو الدافع الأساسي والمحرك الرئيسي لعلاقات التكامل والتعاون الاستراتيجية بين هذه الشركات ، كما أشارت النتائج أيضاً إلى أن نجاح الشركات في تحقيق ذلك إنما يعتمد بصورة كبيرة على قدرتها على ضبط الأحداث خارج الحدود التنظيمية وذلك من خلال الإدارة الفعالة للتكلفة والبيئة المحاسبية الجديدة التي تستلزم الاعتماد على أدوات جديدة لإدارة التكلفة، وأن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً فعالاً في إنشاء وإدارة علاقات الشركات الموردة مع الشركات المشتريّة عبر سلسلة التوريد وتحقيق العديد من المنافع لهما سواء كان ذلك منافع مالية أو منافع مرتبطة بالعملاء أو منافع مرتبطة بالعمليات الداخلية وأخيراً منافع ترتبط بالتعلم والنمو. ولقد أيدت هذه النتائج دراسة (أحمد، ٢٠١٦) والتي توصلت إلى أن تطبيق

المنشآت لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعود بالنفع الكبير المالي وغير المالي على المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد.

ولقد استهدفت دراسة (محاريق، ٢٠١٧) توضيح الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأداة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتدعيم عمليات اتخاذ القرارات من جانب الأعضاء بسلسلة التوريد وتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت الأعضاء. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعد مدخلاً لإدارة التكلفة بين الشركات الأعضاء في سلسلة التوريد كما أنه أحد الأساليب الهامة للكشف عن المعلومات التكاليفية والإفصاح عنها مما يدعم القيمة النفعية لمعلومات التكاليف وبما يساهم في تخفيض التكاليف وتعظيم المشاركة في المنافع وبما يؤدي إلى تحسين الأداء وتحقيق مزايا تنافسية للشركات الأعضاء في سلسلة التوريد. ولقد أيدت هذه النتائج دراسة (شمخ، Ellstrom and Larsson, 2017) وذلك فيما يتعلق بالدور الذي يلعبه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتدعيم عمليات اتخاذ القرارات من جانب الأعضاء بسلسلة التوريد من خلال التعرف على الموردين الأقدر على ضمان استمرار التوريد بالمواصفات والشروط المحددة والكشف عن مواطن خفض التكلفة وأيضاً وتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت الأعضاء.

كذلك استهدفت دراسة (سلطان، ٢٠١٨) بيان الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد وذلك من خلال استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وما له من آثار إيجابية على تحسين أداء سلسلة التوريد مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة ودعم المزايا التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد ككل. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً هاماً في تحديد مسببات التكلفة التي يمكن استخدامها في تخفيض التكلفة والتركيز على الأنشطة والعمليات التي تضيف قيمة من خلال تخصيص الموارد للأنشطة والعمليات ذات القيمة الأعلى. هذا بالإضافة إلى أن أسلوب السجلات

المحاسبية المفتوحة يعتبر وسيلة لتخفيض التكلفة من المنبع، حيث يمكن استخدامها لهندسة القيمة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج وذلك من خلال اعتباره كأداة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. كما تناول الأدب المحاسبي عدداً من الدراسات المرتبطة بأهمية استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد: فقد اعتمدت دراسة (Van Goubergen and Van Dijk , 2011) على دراسة الحالة لأحد مصانع إنتاج الحديد والصلب البلجيكية وذلك بغرض التعرف على جدوى تطبيق النظم المحاسبية وطرق حساب التكلفة التقليدية في ضوء تنفيذ استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن النظم المحاسبية وطرق حساب التكلفة التقليدية تظهر العوائد المالية بطريقة غير مباشرة ولا تتناسب مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأن هناك حاجة إلى تطبيق أدوات المحاسبة الملائمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ومنها نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) بهدف توفير معلومات مالية واقعية ومفهومة يتم من خلالها تحديد العوائد المالية عند التحول من الوضع الحالي إلى الوضع المستقبلي في ضوء تفعيل مبادرات التحسين المستهدفة. ولقد أيدت هذه النتائج دراسة (Harris and Cassidy , 2010) التي توصلت إلى أن المنشآت الصناعية التي تطبق مبادرات/ ممارسات الإنتاج الخالي من الفاقد والتي من أهمها نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) تتفوق على المنشآت الأخرى التي لا تطبق ذلك. كما أيدت هذه النتائج أيضاً دراسة (عبد محمد، ٢٠١٣)

كذلك هدفت دراسة (Fullerton, et.al. , 2013) إلى تحديد نوعية ممارسات المحاسبة الإدارية في عدد من الشركات الأمريكية التي تطبق مبادرات/ ممارسات الإنتاج الخالي من الفاقد. ولقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين تطبيق مبادئ استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد واستخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وأن ذلك يؤدي إلى تدعيم الإدارة العليا في اتخاذ قراراتها نتيجة إتباع الأدوات المحاسبية التي تتفق مع الاستراتيجية التشغيلية.

هذا وقد تناولت دراسة (Arora, 2014) بالدراسة والتحليل الدور الذي يؤديه نظام تكاليف تيار تدفق القيمة كأحد الأساليب التكاليفية الملائمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك في الشركات الهندية. وكان من أهم ما

توصلت إليه هذه الدراسة هو أن أساليب محاسبة التكاليف التقليدية لا تتناسب مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساهم بإيجابية في حساب تكلفة وحدة المنتج بدرجة عالية من الدقة، كما أن التكامل بين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يحقق الدقة في حساب تكاليف الإنتاج.

كما تناولت دراسة (عبد الدايم، ٢٠١٤) تحليل الدور الذي يؤديه التكامل بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تحسين الدقة في قياس التكلفة والذي ينعكس بدوره على تعظيم قيمة كل من المنشأة والعميل. ولقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤدي دوراً هاماً في التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات حيث يعتبر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة جميع التكاليف التي تحدث في تيار تدفق القيمة هي تكاليف مباشرة للتيار ويتم تحميلها على المنتجات وفقاً لمعدل تدفق المنتج داخل التيار الأمر الذي يساهم في تقييم ربحية كل منتج على حدة بالإضافة إلى ربحية التيار ككل.

ولقد استهدفت دراسة (عيسى، ومحسن ٢٠١٥) بيان مدى إمكانية تطبيق أساليب الإنتاج الخالي من الفاقد Lean production وكذلك المحاسبة الرشيقة Lean Accounting في المنشآت الصناعية في إقليم كردستان العراق (شركة فاملو لإنتاج المواد الغذائية) وتحديداً تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC). وأشارت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق (VSC) قد ساهم في تبسيط الإجراءات المحاسبية وأزال بعض الأنشطة والعمليات التي لا تضيف قيمة وكذلك نظم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة. وأوصت الدراسة بأهمية تطوير الممارسات المحاسبية لكي تتلاءم مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. ولقد أيدت هذه النتائج دراسة (شجاع، ٢٠١٥) ودراسة (فايزة، عمر، ٢٠١٨) والتي ركزت على تحليل الدور الذي تقوم به المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وذلك من خلال استخدام سلسلة القيمة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC). وكان من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسات أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة مثل نظام تكاليف تيار تدفق

القيمة يلعب دوراً كبيراً في القضاء على الهدر والضياع وتخفيض التكاليف مما كان له انعكاس على زيادة الأرباح والقضاء على الهدر والضياع في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

كما هدفت دراسة (عبد اللطيف، ٢٠١٦) إلى تحديد إمكانية استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة والاستفادة من المعلومات الناتجة عنه لكي يمكن قياس العوائد التشغيلية والمالية للمنشآت الصناعية خلال مرحلة الانتقال لتطبيق مبادرات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد بمصنع توشيبا العربي للغسالات. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن تطبيق المبادئ التي تستند عليها استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد يعزز ويحسن من مقاييس الأداء التشغيلية والتي تنعكس بدورها على تحسين المقاييس المالية، هذا بالإضافة إلى أن الاعتماد على نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يمكن المنشأة من تحديد مقدار التخفيض في التكلفة الذي ينتج عن استبعاد أوجه الفاقد المختلفة والذي يتمثل في الفرق بين إجمالي تكاليف تيار تدفق القيمة في الوضع الحالي وإجمالي تكاليف تيار تدفق القيمة في ضوء تفعيل مبادرات التحسين المستهدفة في المستقبل . وفي ضوء ذلك يمكن إعداد قائمة الدخل لتيار تدفق القيمة Value Stream Income Statement والتي من خلالها يتم تحديد مقدار الزيادة في الربح كمؤشر مالي من استبعاد أنشطة الفاقد وما يرتبط بها من تكاليف وأيضاً إبراز الانعكاسات المالية للتحسن في المقاييس التشغيلية.

وركزت دراسة (Pandya and Shah , 2016) على توضيح الدور الذي تؤديه خرائط تدفق القيمة في تنفيذ الأنشطة الإنتاجية بأقل أخطاء أو فاقد ممكن في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وكان من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تمثل الاتجاه الاستراتيجي لزيادة الكفاءة والفعالية في أداء المنشآت، وأن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يعتبر نظاماً فعالاً في ظل تبنى المنشأة مبادرات وممارسات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك لتحقيق كفاءة الأنشطة والعمليات الإنتاجية وتحديد المجالات الرئيسية لتخفيض أو القضاء على الهدر أو الفاقد مع إمكانية إجراء التحسينات المستمرة.

أيضاً هدفت دراسة (عابدين ورشوان، ٢٠١٨) إلى بيان أثر استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة على تطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي في الشركات الصناعية في قطاع غزة والتي تعمل في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة كأداة من أدوات المحاسبة الرشيقة يعمل على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وذلك من خلال تبسيط الإجراءات وتخفيف حجم المعاملات والمساهمة الفعالة في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وقد استهدفت دراسة (الزیدی، ٢٠١٨) بيان إمكانية استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد الموجه بواسطة الزيون، أي من خلال مسارات/ تيارات تدفق القيمة بهدف الاستجابة لرغبات العملاء كبديل لطرق التصنيع التقليدية ومعالجة نواحي القصور في طرق تحديد ومراقبة التكاليف التقليدية. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن تبنى المنشآت لمفهوم القيمة يؤثر بشكل مباشر على نمط تدفق الأعمال والعلاقات بين الأقسام الداخلية وينعكس ذلك وبشكل مباشر على طرق تحديد ومراقبة التكاليف من خلال الحاجة إلى معلومات تكاليفية، كذلك توصلت الدراسة إلى أن ربط عناصر التكاليف بتيار تدفق القيمة يؤدي إلى تخصيص عناصر التكاليف التي ترتبط بعلاقة سببية مع تيار تدفق القيمة مع الإبقاء على تحميل التكاليف على تيار تدفق القيمة في أدنى حدود لها.

وتناولت دراسة (البياتي، ٢٠١٨) مدى إمكانية الاستفادة من نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في تحقيق خفض في التكاليف في الشركات الصناعية العراقية. توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة هامة مفادها أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يؤدي إلى تحديد المجالات الرئيسية لتخفيض أو القضاء على الهدر أو الفاقد مع إمكانية إجراء التحسينات المستمرة وكذلك تبسيط الإجراءات وتخفيض تكلفة أداء العمليات.

كما هدفت دراسة (فودة وآخرون، ٢٠١٩) إلى بيان أثر استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المصرية. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة يؤثر في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال خفض التكلفة وتحسين الجودة وتحقيق الرضاء للعملاء

والتخلص من الهدر والفاقد في العملية الإنتاجية وتخفيض وقت الانتظار ووقت التسليم ووقت الحركة في العملية الإنتاجية.

كذلك تناول الأدب المحاسبي عدداً من الدراسات المرتبطة بالعلاقة بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة: فقد ركزت دراسة كل من (Villena , et.al , 2011; Sundram, et.al. , 2014; Xu,et.al . 2014) على أنه للوصول إلى تكاليف خالية من الفاقد أثناء تيار تدفق القيمة فإن الأمر يتطلب التعرف على المشكلات التي تعوق هذا التيار والبحث عن الوسائل التي من شأنها تحسين هذا التيار والتغلب على الانحرافات بهدف متابعة تدفق القيمة وسرعة الاستجابة للعملاء والتي تتجاوز الحدود التنظيمية للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد وفي إطار إدارة تكاليف السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وتوصلت هذه الدراسات إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً هاماً في تحقيق ذلك بمشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد من مشتريين وموردين. وبالتالي فمن الأهمية بمكان أن يحدث تأثير وتكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لتحقيق الكفاءة والفعالية للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. حيث أن نجاح المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد في تطبيق ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعزز من تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتحقيق أهداف خفض التكلفة، كما أن المعلومات المستمدة من تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة قد تساهم في تنسيق جهود برامج خفض التكلفة والتي تستند على إدارة العلاقات القائمة على الجهود التعاونية المشتركة بين العملاء والموردين، وبالتالي فإن التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة قد يؤدي إلى تخفيض التكلفة وتحسين الجودة والقضاء على الهدر والضياع، وتدعيم سرعة الاستجابة لطلبات العملاء، وتحسين مؤشرات الربحية التي ترتبط بزيادة الحصة السوقية.

كما توصلت دراسة كل من (Kumer and Kumer, 2016; Vinodh , et.al. , 2015) إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً هاماً في تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة من خلال ما يقوم به

هذا الأسلوب من دور في التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في تيار تدفق القيمة ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

وتوصلت دراسة (Elgibale , 2014) إلى أن هناك علاقة طردية بين تطبيق المنشآت للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، وبصفة خاصة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة، وتطبيقها لأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأدوات لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، حيث تمكن هذه الأساليب المنشآت من تبادل المعلومات التكاليفية الخاصة بالمنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد وذلك في حالة اعتماد المنشآت على بعضها البعض لتحقيق منافع مشتركة، مما يمكن من التحديد الدقيق لتكاليف المنتج وتدعيم عمليات اتخاذ القرارات من جانب الأعضاء في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

كما هدفت دراسة (غالي، ٢٠١٧) إلى تقييم فعالية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وكذلك تقييم ملائمة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تحقيق متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، هذا بالإضافة إلى طرح رؤية جديدة بشأن كيفية الاستفادة من أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تدعيم نظام تكاليف تيار تدفق القيمة. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن هناك أهمية كبيرة للمعلومات المستمدة من إدارة تكلفة تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد نظراً للدور الكبير الذي يساهم به أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في توفير معلومات تكاليفية أثناء تيار تدفق القيمة الذي يبدأ من مرحلة البحث والتطوير حتى مرحلة تسليم المنتج للعميل وذلك من خلال التخلص من الفاقد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة. وأظهرت نتائج هذه الدراسة وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وتدعيم إدارة تكلفة تيار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

باستقراء الدراسات السابقة في مجال البحث يمكن استخلاص النتائج التالية:

١- أصبحت علاقات الشراكة تمثل الظاهرة الشائعة في عالم الأعمال وأن نجاحها يقوم على الالتزام والتعاون والثقة المتبادلة بين أطراف العلاقة بين المنشآت الأعضاء (مشتريين وموردين) في سلسلة التوريد مما يتطلب استخدام أساليب وأدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لكي تساعد أطراف الشراكة في سلسلة

التوريد على تخفيض التكاليف وتحسين الأداء وزيادة مقدرتهم على خدمة العملاء من خلال زيادة القيمة المقدمة لهم.

٢- اتفقت العديد من الدراسات على أهمية الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق التعاون وتعزيز المزايا التنافسية بين أعضاء سلسلة التوريد وأن تفعيل تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يؤدي إلى استقرار وتنمية علاقات التعاون الاستراتيجية فيما بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد ويحفز على مشاركة وتبادل المعلومات التكاليفية والتي تمثل مطلباً أساسياً لكي يتم تفعيل ممارسات أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٣- ركزت معظم الدراسات السابقة على استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة دون غيره باعتباره أداة من أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في سبيل تخفيض التكلفة إقتراناً بتعزيز المركز التنافسي للمنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد، في حين أن التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، باعتباره أداة من أدوات المحاسبة الرشيقة، قد يعزز ويدعم من مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية مما يحسن من آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة لكل منشأة من المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد وكذلك لسلسلة التوريد ككل.

٤- على الرغم من تعدد الدراسات في مجال أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية إلا أن هناك عدم استقرار على المستوى العلمي أو الأكاديمي على إطار محدد لإدارة تكاليف سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وقد يرجع ذلك إلى حداثة بيئة العلاقات المتبادلة بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد.

٥- توصلت بعض الدراسات، وفي إطار التكامل بين فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد وممارسات سلسلة التوريد، إلى أن التكامل المستهدف يساعد على توفير المعلومات عن الأنشطة التي من شأنها إضافة قيمة والأخرى التي لا تضيف قيمة وكذلك تمكين المنشأة من التحسين المستمر في ضوء احتياجات ورغبات العملاء والقيمة من وجهة نظر العميل. وفي هذا السياق اتفقت العديد من الدراسات على أن

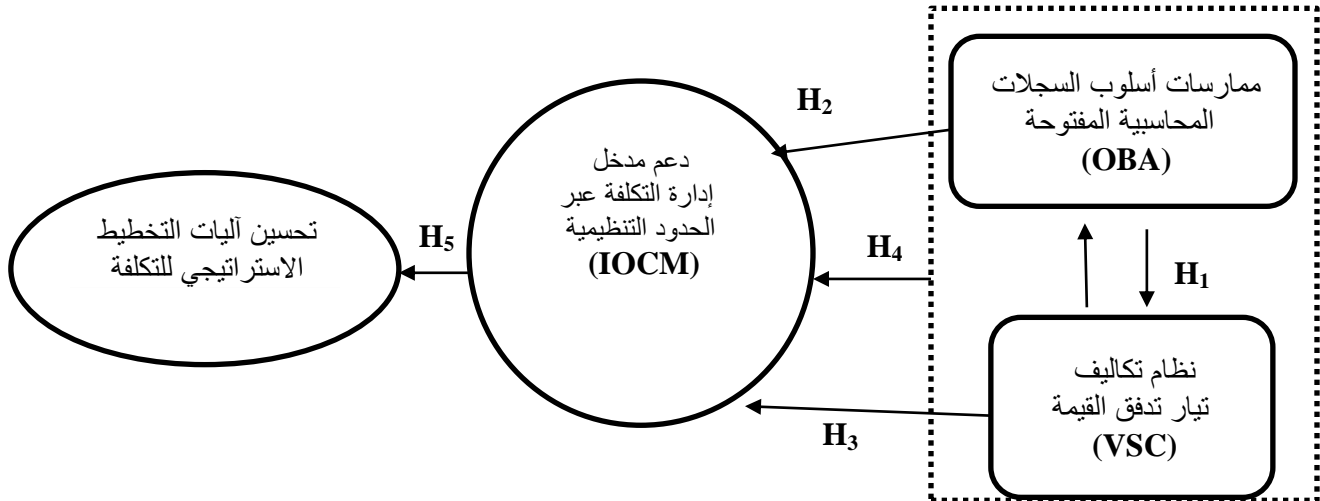
نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يسعى إلى تحقيق مبادئ بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك من خلال القضاء على كل ما هو غير ضروري داخل تيار تدفق القيمة وتحسين العمليات التشغيلية داخل التيار. ٦- على الرغم من أن الإسهامات القيمة التي قدمتها الدراسات السابقة والتي ساعدت في بلورة الإطار النظري للبحث إلا أنها قد افتقدت الصورة التكاملية الشاملة لتنسيق الأنشطة والعمليات والتكامل بين الأساليب والأدوات في سبيل تحقيق التناغم بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وذلك لتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وبالتالي فإن أهم ما يميز الدراسة الحالية أنه على الرغم من أن الدراسات السابقة قد حققت تقدماً ملحوظاً وإسهامات قيمة في مجال الإفصاح عن المعلومات التكاليفية من خلال استخدام وتطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وذلك في البيئة الأجنبية إلا إنه ما زال هناك بعض الفجوات البحثية في هذا المجال والتي يمكن دراستها في البيئة المصرية وتتمثل في مدى توافق تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وأثر استخدام هذا الأسلوب في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لمساعدة أطراف الشراكة في سلسلة التوريد على تخفيض التكاليف وتحسين الأداء وزيادة مقدرتهم على خدمة العملاء من خلال زيادة القيمة المقدمة لهم، وتحقيق الاستقرار والتنمية في علاقات التعاون فيما بين المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد ويحفز على مشاركة وتبادل المعلومات التكاليفية.

بالإضافة إلى ذلك فإنه - في حدود علم الباحثة - لا توجد دراسات تناولت وبشكل مباشر العلاقة التأثيرية والتكاملية بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وانعكاساتها على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لتحسين التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في بيئة الأعمال المصرية، مما يتطلب تطوير لنظم معلومات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من خلال تبني أدوات محاسبية ملائمة لاستراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد تسهم في توفير معلومات ملائمة تؤدي إلى تحسين وإضافة قيمة للمنشأة.

الإطار النظري المقترح والعلاقة بين المتغيرات وصياغة فروض البحث:

يوضح الشكل رقم (١) الإطار النظري المقترح للدراسة، والعلاقات بين المتغيرات والتي تم بناء فروض البحث على أساسها. حيث وضعت هذه الدراسة رؤيتها من خلال أثر التكامل بين استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وذلك من خلال دراسة ميدانية على منشآت الأعمال المصرية. ويقترح هذا الإطار وجود علاقة إيجابية بين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. كما يقترح الإطار النظري أن التكامل بين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يؤدي إلى دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وأن ذلك يؤدي إلى تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.



الشكل رقم (٢): الإطار النظري المقترح للدراسة

ومن ثم تم صياغة فروض البحث بحيث توضح العلاقات التي سيتم اختبارها بين متغيرات البحث وذلك على النحو التالي:

الفرض الأول (H_1): "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد".

الفرض الثاني (H_2): "تؤثر ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد".

الفرض الثالث (H_3): "يؤثر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد".

الفرض الرابع (H_4): "يؤثر التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية".

الفرض الخامس (H_5): "يؤثر مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".

المبحث الثالث: منهجية البحث والدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث منهجية البحث والدراسة الميدانية الاستطلاعية واختبار فروض البحث وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

١ - منهج البحث:

تعتمد منهجية هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل ووصف الدور الذي يؤديه أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) في إدارة تكاليف سلسلة التوريد وكأداة من أدوات إدارة التكلفة عبر الحدود

التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ، وكأحد الأساليب الاستراتيجية في مجالات خفض التكلفة وزيادة القيمة وذلك في ظل علاقات الشراكة بين أعضاء سلسلة التوريد وكمدخل منظم لتنسيق برامج خفض التكلفة على امتداد سلسلة التوريد، وكذاك قراءة وتفسير نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC) كأحد أدوات إدارة التكاليف التي تعمل على معالجة الانحرافات في أداء العمليات وعدم وجود عوائق في العملية الإنتاجية تؤدي إلى إعاقة تدفق المنتج خلال مسار تدفق القيمة. هذا بالإضافة إلى استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة بشكل متكامل وأثره الإيجابي في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وفي ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفروضه، فإنه سوف يتم إتباع المنهجين الاستقرائي والاستنباطي:

- المنهج الاستقرائي Inductive Approach وذلك من خلال دراسة واستقراء وتقييم ما ورد بالأدب المحاسبي وكذلك شبكة المعلومات الدولية من بحوث ودراسات محاسبية عربية منها والأجنبية والتي تناولت متغيرات البحث وكذلك تم استخدام المراجع الرصينة وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة وبناء الجوانب النظرية والفلسفية لهذا البحث.
- المنهج الاستنباطي (الاستدلالي) Deductive Approach فهو الذي يعتمد على تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال استخدام قائمة استقصاء لقياس واقع الممارسة العملية، وتتضمن هذه القائمة عناصر لقياس عدداً من المتغيرات وبما يحقق أهداف البحث ويختبر الفروض التي تم صياغتها، وتحليل نتائجها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة بهدف تقديم رؤية مستقبلية حول أثر التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

٢ - مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من منشآت الأعمال الصناعية التي تنتمي إلى شركات تصنيع الأدوية المصرية (قطاع الأعمال العام والقطاع الخاص والاستثماري) والبالغ عددها (٣٢) شركة تابعة للشركة القابضة للأدوية

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

والكيماويات والمستلزمات الطبية، منها عدد (٨) شركات ينتمون إلى قطاع الأعمال العام، وعدد (٢٤) شركة تنتمي إلى القطاع الخاص والاستثماري وذلك طبقاً لإحصائيات مركز التخطيط والسياسات الدوائية، واشتملت وحدة المعاينة على:

- محاسبي التكاليف - المحاسبين الإداريين - مديري الإنتاج

والعمليات

- مديري المشتريات - مديري البحوث والتطوير

ولقد تم توزيع قوائم الاستقصاء على عدد (١٨) شركة تبين أنها تنتمي إلى سلاسل توريد منها ١٠ شركة تعمل في مجال صناعة الأدوية، وعدد (٨) شركات تعمل في مجال الصناعات الغذائية لصناعة الأدوية ويظهر فيها مظاهر التكامل والتوريد وتتوافر بها مقومات / ممارسات تتناسب مع طبيعة مشكلة البحث وأهدافه. ويوضح الجدول التالي عينة البحث وحجم استمارات الاستقصاء الموزعة عليهم والمستلمة منهم ونسبتها:

الجدول رقم (١): خصائص واستجابة فئات الدراسة

فئات الدراسة	عدد الاستمارات الموزعة والمرسلة إلى فئات العينة	الاستمارات الواردة ونسبة الاستجابة		الاستمارات الصحيحة الصالحة للتحليل الإحصائي	
		عدد	%	عدد	%
محاسب التكاليف	٦٢	٥٥	٨٨,٧١	٥٠	٩٠,٩١
محاسب إداري	٣٤	٣٠	٨٨,٢٤	٢٧	٩٠
مدير الإنتاج والعمليات	٣٢	٢٩	٩٠,٦٣	٢٤	٨٢,٧٦
مدير المشتريات	٢١	١٨	٨٥,٧١	١٥	٨٣,٣٣

٨٧,٥	١٤	٨٨,٨٩	١٦	١٨	مدير البحوث والتطوير
٨٧,٨٤	١٣٠	٨٨,٦٢	١٤٨	١٦٧	الإجمالي

يتضح من بيانات الجدول السابق أن معدل الردود الصحيحة في معدله الإجمالي بلغ (٨٧,٨٤%) وعلى ذلك ترى الباحثة أن معدل الاستمارات الصحيحة في مجملها يمثل معدلاً جيداً، بحيث يمكن الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها.

٣ - تصميم أداة البحث وأساليب جمع البيانات:

في ضوء استقراء وتحليل وتقييم نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، تم الاعتماد على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف هذا البحث نظراً لأن أسلوب الاستقصاء يعتبر من أفضل أساليب التطبيق في مجال البحوث الوصفية والدراسات الميدانية التي تتميز موضوعاتها بالحدثة وندرة التطبيق. لذا فإنه لتحقيق أهداف البحث تم تصميم وإعداد قائمة استقصاء تضمنت اسم البحث وأهدافه وبعض التعريفات التي يحتاجها القائم بملء القائمة، ولقد تم تصميم وإعداد قائمة استقصاء أولية واختبارها من خلال توزيعها على بعض من مديري إدارات الإنتاج والمشتريات ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين ومديري البحوث والتطوير ببعض المنشآت الصناعية وأعضاء هيئة التدريس من المتخصصين في المحاسبة الإدارية والتكاليف. وقد أسفرت النتائج عن إجراء بعض التعديلات وإعادة صياغة بعض عناصر القائمة وذلك للوصول إلى مفاهيم مشتركة.

هذا وقد تضمنت قائمة الاستقصاء خمسة أجزاء، تناول الجزء الأول منها معلومات عامة حول عينة البحث للتأكد من اهتمامهم ومعرفتهم بموضوع البحث. وعرض الثاني منها بعض التعريفات التي يحتاجها وحدة المعاينة، ثم تناول الثالث منها عدد (٨) عبارات في سياق تشخيص أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)، وتناول الرابع منها (٧) عبارة لقراءة أبعاد ومدى تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)، كما تناول الجزء الخامس عدد (١١) عبارات في سياق تشخيص آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وأخيراً تناول الجزء السادس عدد (١٠) عبارات لأثر التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة

التكلفة عبر الحدود التنظيمية. هذا بالإضافة إلى (٦) عبارة حول انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

بالإضافة إلى ذلك فقد تم الاعتماد على أسلوب المقابلات الشخصية لكي يتم توضيح بعض المفاهيم التي تضمنتها قائمة الاستقصاء وذلك لضمان الفهم الصحيح للمستقصي منه لموضوع البحث وضمان سلامة الردود.

٤ - أساليب تحليل البيانات:

تم التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V.25,MS Statistical Package for the Social Sciences Excel 2016) . ولقد تطلب تحليل البيانات واختبار الفروض تطبيق الأساليب الإحصائية التالية:

• الأساليب الإحصائية الاعتمادية Reliability Statistics

وهي التي تهتم بمدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء ومدى إمكانية تعميم النتائج التي تم التوصل إليها وذلك على المجتمع من خلال إجراء اختبارات معامل الثبات. ولقد تم الاعتماد على معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha ومعامل الصدق الذاتي، وذلك لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة.

• الأساليب الإحصائية الوصفية Descriptive Statistics

وهي التي تعنى بإعطاء معلومات عن خصائص البيانات التي تخضع للتحليل الإحصائي بهدف تحديد السمات والخصائص والاتجاهات الخاصة بعينة البحث نحو الفروض التي وضعت لكي يمكن اختبار مدى صحتها. وذلك اعتمادا على النسب المئوية Percentages، والمتوسطات Mean، والانحرافات المعيارية Standard Deviation. وذلك لتحويل الإدراكات الوصفية التي حددتها الإجابات على أسئلة قائمة الاستقصاء إلى قيم كمية يمكن إخضاعها إلى التحليل الإحصائي. والانحراف المعياري لقياس درجة التشتت في آراء المستقصي منهم لكل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء.

• الأساليب الإحصائية الاستدلالية Inferential Statistics

- وهي التي تعنى بإعطاء نتائج إحصائية يتم بموجبها قبول أو رفض فروض البحث، هذا بالإضافة إلى تحديد مستويات الثقة والمعنوية في ضوء حجم العينة ونمط توزيع المجتمع ونوع البيانات، ومن هذه الأساليب:
- اختبار كولموجوروف - سمرنوف Kolmogorof - Smirnov Test (K-S) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي Normal Distribution من عدمه.
 - تحليل التباين أحادي الاتجاه One Way Analysis of Variance (ANOVA) لاختبار الدلالة الإحصائية للفروق بين المتوسطات الحسابية لآراء فئات الدراسة حول المتغيرات.
 - اختبار T- Test لعينة واحدة One-Sample Test لاختبار مستوى الدلالة الإحصائية لمتغيرات البحث وتحليل وجهة نظر مفردات العينة تجاه كل متغير من متغيرات الدراسة، وذلك عند مستوى معنوية ٥% وهو ما يعكس مستوى ثقة ٩٥%.
 - اختبار معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) وذلك باستخدام مقياس Collinearity لكي يمكن التأكد من عدم وجود مشكلة الازدواج الخطى بين متغيرات البحث.
 - معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient لوصف قوة واتجاه علاقة الارتباط بين متغيرات البحث، والتأكد من عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة Multicollinearity. وكذلك تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression.
 - معامل التحديد المصحح Adjusted R Square (R^2) لمعرفة القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، واختبار (ف) F-Test لمعرفة مدى معنوية نموذج الانحدار ككل.
- ٥- نتائج التحليل الإحصائي واختبارات فروض البحث:
- اعتمد تحليل نتائج الدراسة على مرحلتين بدأت بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، ثم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض، وفيما يلي تحليل لهذه المراحل:
- أولاً: تحليل صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي
- أ- اختبار معاملي الثبات والصدق لأداة الدراسة: تم إجراء العديد من الاختبارات لفحص صدق وثبات أداة الدراسة. فمن أجل إثبات صدق الشكل والمحتوى Face and Content Validity فقد تم عرض قائمة

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

الاستقصاء الأولية على بعض من مديري إدارات الإنتاج والمشتريات ومحاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين ومديري البحوث والتطوير ببعض المنشآت الصناعية وأعضاء هيئة التدريس من المتخصصين في المحاسبة الإدارية والتكاليف وطلب منهم التعليق على التنسيق ومدى ملائمة الأسئلة واقتراح أي سؤال يعتقدون أنه يجب أن يكون ضمن أسئلة قائمة الاستقصاء. ولقد تم إجراء بعض التعديلات بناء على ملاحظات المحكمين أدت إلى تحسين مستوى وضوح أسئلة قائمة الاستقصاء. ولقد قامت الباحثة باستخدام معاملي قياس الثبات والصدق وذلك من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach^s Alpha Coefficient) مع مراعاة ألا تقل نسبة معامل الثبات عن ٥٠% لكي تكون نسبة مقبولة، هذا بالإضافة إلى استخدام معامل الصدق الذاتي والذي يعبر عن مدى التناسق الداخلي للعبارات الواردة في قائمة الاستقصاء ومدى مصداقية البيانات التي تم الحصول عليها من العينة وأنها تعبر عن مجتمع البحث. وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٢): نتائج قياس معاملي الثبات والصدق لعبارات قائمة الاستقصاء

معاملي الصدق الذاتي *	معاملي الثبات (معامل ألفا كرونباخ)	عدد العبارات (N. of Items)	المتغيرات (Variables)
0.929	0.863	8	أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)
0.840	0.705	7	أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

			(VSC)
0.898	0.792	11	آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
0.941	0.886	10	التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)
0.966	0.933	6	انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة
0.911	0.829	42	على مستوى قائمة الاستقصاء ككل

* الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

يتبين من بيانات الجدول السابق أن معاملات الثبات والصدق مقبولة حيث كانت أقل قيمة مسجلة لمعامل الثبات (0.705) وأقل قيمة مسجلة لمعامل الصدق الذاتي (0.840) بينما بلغ معامل الثبات على مستوى قائمة الاستقصاء ككل (0.829) في حين بلغ معامل الصدق الذاتي (0.911) مما يعكس التماسق والاتساق الداخلي لصياغة القائمة وأنها تعبر عن المشكلة موضع البحث وبالتالي فإن قائمة الاستقصاء صالحة للتحليل والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار الفروض.

ولمعرفة مدى الصدق البنائي Structure Validity لعبارات قائمة الاستقصاء تم حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية لقائمة الاستقصاء. ويوضح ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٣): نتائج قياس الصدق البنائي لعبارات قائمة الاستقصاء

قيمة الاحتمال Sig. (P.Value)	معامل ارتباط بيرسون (R)	عدد العبارات (N. of Items)	المتغيرات (Variables)
0.000	0.798	8	أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)
0.000	0.752	7	أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

			(VSC)
0.000	0.881	11	آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
0.010	0.802	10	التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)
0.000	0.798	6	انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

يتضح من الجدول رقم (٣) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور قائمة الاستقصاء دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك تعتبر جميع محاور قائمة الاستقصاء صادقة لما وضعت لقياسه .

ب- إختبار التوزيع الطبيعي Normal- Distribution Test:

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف Kolmogorov – Smirnov Test (K-S) لإختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه ، ولقد جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (٤): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov – Smirnov Test (K-S)

القيمة الاحتمالية Sig. (P.Value)	قيمة الاختبار (K-S) قيمة (Z)	المتغيرات (Variables)
0.075	1.231	أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)
0.366	1.109	أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)
0.162	1.412	آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

0.132	1.262	التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC) لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية
0.101	1.320	انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة
0.063	1.126	على مستوى قائمة الاستقصاء ككل

يتضح من النتائج الواردة بالجدول السابق أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع متغيرات الدراسة وكذلك لكل متغير على حدة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي فإن توزيع البيانات لهذه المتغيرات يتبع التوزيع الطبيعي ومن ثم يمكن استخدام الاختبارات المعلمية لاختبار فروض البحث.

ثانياً: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض

لاختبار صحة فروض الدراسة تم إجراء تحليل الارتباط وتحليل الانحدار للعلاقة بين متغيرات الدراسة وذلك باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS). ولقد أسفر التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة عن ظهور العديد من النتائج، وسوف يتم هنا عرض هذه النتائج مع بيان مدى مساهمتها في إثبات صحة الفروض التي قامت عليها هذه الدراسة وذلك على النحو التالي:

١- تحليل آراء مفردات العينة تجاه متغيرات الدراسة:

وهنا سوف يتم تحليل وجهة نظر مفردات العينة تجاه كل متغير من متغيرات الدراسة وذلك من خلال استخدام الإحصاء الوصفي واختبار T-Test طالما أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، ويوضح ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T لتقدير أفراد العينة لمتغيرات الدراسة

Sig. (P.Value)	T-Test	Std. Deviation	Mean	N	المتغيرات (Variables)
-------------------	--------	-------------------	------	---	--------------------------

0.000	5.301	0.635	4.0 5	8	أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)
0.000	6.022	0.717	3.65	7	أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)
0.001	4.900	0.576	4.18	11	آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
0.000	8.040	0.492	3.89	10	التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)
0.000	7.915	0.504	4,26	6	انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لدعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

يتضح من الجدول رقم (٥) أن جميع قيم P-Value لكل متغير من متغيرات الدراسة أقل من ٥%، وهذا يعني أن متوسط درجة الاستجابة لجميع متغيرات الدراسة تختلف جوهرياً عن درجة الحيادية وهي (٣) مما يشير إلى أن جميع مفردات العينة قد اتفقوا بشأن جميع متغيرات الدراسة وذلك لأن متوسط الرأي كان أكبر من (٣). وعندما تم إجراء اختبار T-Test تبين أنه لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة حول الاتفاق بشأن المتغيرات التي تناولتها الدراسة.

٢- اختبار فروض الدراسة:

لاختبار فروض الدراسة يتطلب الأمر أولاً التأكد من عدم وجود ارتباط متداخل بين المتغيرات أو عدم وجود ازدواج خطى بينها. ويشير الازدواج الخطى إلى وجود علاقة ارتباط قوية ومعنوية بين إثنين أو أكثر من المتغيرات (التفسيرية)، مما يؤثر على استقرار معاملات الانحدار بالإضافة إلى عدم توفر صفة الاعتمادية لهذه المعاملات.

ولقد تم اختبار درجة الارتباط المتداخل بين المتغيرات المستقلة وذلك للتعرف على نوع وقوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة وبعضها بهدف التأكد من عدم وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات المستقلة. هذا وتفيد مصفوفة الارتباط في التحقق من واختبار الارتباط الذاتي أو التداخل الخطى Multicollinearity، وكذلك اختبار التفرد Singularity للتحقق من عدم وجود ارتباط عال أو ارتباط تام بين المتغيرات المستقلة، حتى لا يؤثر ذلك على صحة تطبيق واستخدام نتائج نموذج الانحدار. ولقد تبين أن هناك ارتباط بين المتغيرات المستقلة ولكن ليست ذات تأثير. ويوضح ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٦): مصفوفة الارتباط المتداخل بين المتغيرات المستقلة Correlation Matrix

المتغيرات (Variables)	أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)	أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)	التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)	آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)	-			
أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق				

القيمة (VSC)	0.132	-		
التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)	0.048	0.204	-	
آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد	0.189	0.082	0.145	-

يتضح من الجدول عدم وجود علاقات ارتباط ذات دلالة إحصائية (ارتباط متداخل) بين المتغيرات المستقلة وبعضها حيث كانت معاملات الارتباط أقل من (0.5) . وللتأكد من استقرار معاملات الانحدار المتعدد لتلك المتغيرات فقد تم حساب الارتباط المتداخل باستخدام اختبار Variable Inflation Factor (VIF) ، واختبار Condition Index (CI) . حيث يفسر (VIF) نسبة التباين الفعلي إلى التباين في حالة عدم وجود ارتباط متداخل، فإذا كانت قيمة (VIF) أكبر من (10)، دل ذلك على وجود مشكلة الارتباط المتداخل. كذلك يقيس (CI) حساسية تقديرات الانحدار للمتغيرات البسيطة على البيانات، فإذا كانت قيمة (CI) أكبر من (30) دل ذلك على وجود مشكلة الارتباط المتداخل (Dielman, 2005) . ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الارتباط المتداخل للمتغيرات بواسطة اختبary (VIF) , (CI)

جدول رقم (٧) ملخص نتائج اختبار الارتباط المتداخل للمتغيرات المستقلة بواسطة (CI) & (VIF)

Variables	Variable Inflation Factor (VIF)	Condition Index (CI)
أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)	2.645	23.168
أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة	1.600	27.606

(VSC)		
التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)	3.072	20.311
آليات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM) في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد	1.977	18.094

يتضح من الجدول رقم (٧) الذي يبين نتائج اختبار الارتباط المتداخل للمتغيرات المستقلة بواسطة اختباري (VIF) , (CI) ، أنه لا توجد أي قيمة تشير إلى مشكلة التداخل الخطي ، وبالتالي فإن نتائج نموذج الانحدار المتعدد ليست ناتجة عن وجود ارتباط متداخل بين المتغيرات المستقلة . ويشير ذلك إلى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل الانحدار.

ولقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لبيان طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة. ويوضح ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٨): نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لمتغيرات الدراسة

على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

المتغير التابع	آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة		
	β	T	Sig.
Constant a	0.400	11.990	0.000
أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)	0.062	10.218	0.000
أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)	0.044	12.201	0.000
التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)	0.039	9.005	0.000

انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية	0.080	11.032	0.000
R = 0.886	R ² = 0.785	Adj.R ² = 0.696	
F = 62.119		Sig. = 0.000	

يتضح من الجدول أن قيمة معامل التفسير (R^2) هو 0.785 وأن معامل التفسير المعدل ($Adj.R^2$) قد بلغت (0.696) ويعكس ذلك أن القيمة التفسيرية للنموذج عالية، حيث أن أغلب التغيرات في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يمكن تفسيرها من خلال هذه المتغيرات وأن الباقي يرجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي. أما بالنسبة للمعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم فيمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA) Analysis of Variance لنموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (62.119) مما يشير إلى ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق أهداف الدراسة. كما أظهرت النتائج أيضاً أن كلا من أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، وأبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة والتكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لها تأثيراً معنوياً على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، كما أن هذا التكامل ينعكس وبشكل إيجابي على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) موجبة وكانت القيمة الاحتمالية (Sig.=0.000) اقل من مستوى المعنوية (0.05). ولكي يمكن التعرف على أكثر المتغيرات تأثيراً على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، تم استخدام وتطبيق تحليل الانحدار التدريجي Stepwise Regression وكانت النتائج على النحو التالي:

الجدول رقم (٩): نتائج تحليل الانحدار التدريجي لمتغيرات الدراسة على

تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

المتغيرات (Variables)	R ²	F	Sig. (P-Value)
--------------------------	----------------	---	-------------------

أعمال وممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (OBA)	0.311	40.303	0.000
أبعاد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة (VSC)	0.263	32.012	0.000
التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة (OBA*VSC)	0.374	35.626	0.000
انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية	0.593	30.400	0.000

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (٩) أن انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية من أكثر العوامل تأثيراً على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، حيث أن التغير بمقدار واحد صحيح في انعكاسات التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية سوف يؤثر بنسبة $(R^2 = 59.3\%)$ في التغير في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. كما أشارت النتائج أيضاً إلى أن التكامل بين أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة تساهم بنسبة 37.4% من التغير في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

اختبار الفرض الأول: والذي ينص على:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة

ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"

لاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار الخطى البسيط Simple Regression لبيان طبيعة العلاقة بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة. ويمكن تلخيص نتائج التحليل الإحصائي في الجدول التالي:

جدول رقم (١٠): نتائج تحليل الانحدار البسيط للأثر المتجمع لممارسات أسلوب السجلات المحاسبية

المفتوحة

على نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

المتغيرات (Variables)	β	Std. Error	T-test	Sig. (P- Value)
Constant a (المقدار الثابت)	0.069	0.268	8.307	0.000
ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة	0.508	0.057	6.608	0.002
$R^2 = 0.649$		$Adj.R^2 = 0.623$		

وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول رقم (١٠) يتضح أن معامل التفسير R^2 للنموذج ومجموع ما تفسره المتغيرات المتعلقة بممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة مجتمعة من تباين في المتغير الخاص بنظام تكاليف تيار تدفق القيمة كان (64.9%) 0.649 ، وهي نسبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية أقل من (0.05) ، حيث أن (Sig.R= 0.000) ، وأن (35.1%) من التغيرات في المتغير الخاص بنظام تكاليف تيار تدفق القيمة ترجع إلى عوامل أخرى . مما يعني أنه بمستوى ثقة (95%) يمكن القول: بأنه توجد علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. بمعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. كما أوضحت النتائج أيضاً أن معامل انحدار المتغير الخاص بنظام تكاليف تيار تدفق القيمة على المتغيرات المتعلقة بممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة $\beta = 0.508$ وهي قيمة

معنوية عند مستوى أقل من (0.01) وهذا يعنى قبول الفرض توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة كل من (Kumer and Kumer, 2016; Vinodh, et.al., 2015) من أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً هاماً في تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة من خلال ما يقوم به هذا الأسلوب من دور في التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في تيار تدفق القيمة في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وذلك من خلال التعرف على المشكلات التي تعوق هذا التيار والبحث عن الوسائل التي من شأنها تحسين هذا التيار والتغلب على الانحرافات بهدف متابعة تدفق القيمة وسرعة الاستجابة للعملاء والتي تتجاوز الحدود التنظيمية للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد وفي إطار إدارة تكاليف السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وتوصلت هذه الدراسات إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يلعب دوراً هاماً في تحقيق ذلك بمشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد من مشتريين وموردين. وبالتالي فإن نجاح المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد في تطبيق ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعزز من تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتحقيق أهداف خفض التكلفة، كما أن المعلومات المستمدة من تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة قد تساهم في تنسيق جهود برامج خفض التكلفة والتي تستند على إدارة العلاقات القائمة على الجهود التعاونية المشتركة بين العملاء والموردين.

ولمزيد من التحليل والدراسة تم استخدام تحليل التباين ANOVA لاختبار تأثير استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة. ويوضح ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (١١): تحليل التباين لاختبار الدلالة الإحصائية بين متوسطات فئات الدراسة

حول تأثير استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" (F)	الدلالة * Sig.
--------	----------------	--------------	----------------	--------------	----------------

0.000	181.50 5	66.031	1	38.541	الانحدار
		0.633	129	82.001	الخطأ
			130	120.542	المجموع

- * ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.001 > a)$

- معامل الارتباط $(R) = 0.806$

- معامل التفسير $(R^2) = 0.649$

- معامل التفسير المعدل $(Adj.R^2) = 0.623$

تشير معطيات الجدول السابق رقم (١١) إلى ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرض الأول نظراً لارتفاع قيمة F المحسوبة والتي بلغت (181.505) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ١% . وبالتالي فإن هناك علاقة هامة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وبين تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لأن قيمة (F) المحسوبة أعلى من قيمتها الجدولية مع وجود مستوى احتمال معدوم $(0.000 > a)$. ويعزز قوة هذه العلاقة قيمة معامل الارتباط $(R = 0.806)$ ، وتفسر المتغيرات المتعلقة بممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ما مقداره 64.9% من التباين في المتغير الخاص بتفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة استناداً إلى قيمة معامل التفسير. وهو ما يثبت صحة الفرض الأول ويتفق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة التي أكدت الدور الإيجابي لاستخدام ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

ثانياً: اختبار الفروض الثاني والثالث والرابع:

(H_2) "تؤثر ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"

(H_3) : "يؤثر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"

(H_4) : "يؤثر التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية".

لاختبار هذه الفروض تم استخدام تحليل الانحدار الخطى المتعدد لبيان طبيعة العلاقة التأثيرية لكل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وكذلك التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. ومن أجل ذلك، فإنه تم اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام نموذج الانحدار للتوصل إلى نفيها أو إثباتها على النحو التالي:

H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة والتكامل بينهما في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة والتكامل بينهما في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

ويمكن تلخيص نتائج التحليل الإحصائي في الجدول التالي:

جدول رقم (١٢): نتائج تحليل تأثير كل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار

تدفق القيمة والتكامل بينهما على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية

T-test	Sig. (P-Value)	قيمة "ف" (F)	Sig. (P-Value)	R ²	Adj.R ²	β	المتغير التابع	المتغيرات المستقلة
4.204	0.0102	117.006	0.000	0.732 (R=0.856)	0.720	0.660	دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية	المقدار الثابت
9.838	0.000	187.084	0.000	0.788 (R=0.888)	0.769	0.826		ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة
6.607	0.000	155.274	0.000	0.641 (R=0.801)	0.638	0.701		نظام تكاليف تيار تدفق القيمة
8.442	0.000	125.071	0.000	0.805 (R=0.897)	0.796	0.855		التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات

								المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة
--	--	--	--	--	--	--	--	---

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- ثبوت معنوية نموذج الانحدار فيما يتعلق بتأثير ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، حيث بلغت قيمة (F) (187.084) وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01). وكذلك ثبوت معنوية نموذج الانحدار فيما يتعلق بتأثير نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، حيث بلغت قيمة (F) (155.274) وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01). أما فيما يتعلق بالتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فقد بلغت قيمة (F) (125.071) وهي معنوية عند مستوى معنوية (0.01).

٢- ثبوت معنوية معاملات انحدار ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة والحد الثابت وكذلك معاملات انحدار نظام تكاليف تيار تدفق القيمة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) لممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة (9.838) عند مستوى معنوية (0.01). كما بلغت قيمة (T) لنظام تكاليف تيار تدفق القيمة (6.607) عند مستوى معنوية (0.01). أما فيما يتعلق بالتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فقد بلغت قيمة (T) (8.442).

٣- بلغت قيمة (β) (0.826) وذلك فيما يتعلق بممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، كما بلغت (0.701) لنظام تكاليف تيار تدفق القيمة، وهو ما يعنى وجود تأثير معنوي إيجابي لكل من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. أما فيما يتعلق بالتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فقد بلغت قيمة (β) (0.855) وهو ما يعنى وجود تأثير معنوي إيجابي للتكامل

بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية.

٤- فيما يتعلق بالقوة التفسيرية للنموذج، فقد بلغت قيمة (R) (0.888) وهي تمثل معامل الارتباط الثنائي بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، مما يدل على أن ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تؤثر تأثيراً إيجابياً في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. كما أن قيمة معامل التحديد $(R^2) = 0.788$ وهي تدل على قوة ومدى قدرة ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في التأثير في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وبالتالي فإن ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تفسر ما نسبته (78.8%) من التغيرات التي تحدث في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٥- وفيما يتعلق بالقوة التفسيرية للنموذج، فقد بلغت قيمة (R) (0.801) وهي تمثل معامل الارتباط الثنائي بين نظام تكاليف تيار تدفق القيمة ودعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، مما يدل على أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤثر تأثيراً إيجابياً في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. كما أن قيمة معامل التحديد $(R^2) = 0.641$ وهي تدل على قوة ومدى قدرة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في التأثير في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وبالتالي فإن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يفسر ما نسبته (64.1%) من التغيرات التي تحدث في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٦- وفيما يتعلق بالقوة التفسيرية للنموذج عندما تم إدخال التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فكانت قيمة (R) (0.897) وهي تمثل معامل الارتباط الثنائي بين التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة وأثره في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، مما يدل على أن التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤثر تأثيراً إيجابياً في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر

الحدود التنظيمية. كما أن قيمة معامل التحديد $(R^2) = 0.805$ وهي تدل على قوة ومدى قدرة التكامل بين ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في التأثير في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية، وبالتالي فإن التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة يفسر ما نسبته (80.5%) من التغيرات التي تحدث في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

وبناء على النتائج السابقة فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أي أن كلاً من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤثران تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وإن كان تأثير ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة أكبر من تأثير ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة. وهو ما يثبت صحة الفرضين الثاني والثالث ويتفق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة التي أكدت الدور الإيجابي لاستخدام ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وكذلك نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. وعندما تم إدخال التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وهو ما يثبت صحة الفرض الرابع.

رابعاً: اختبار الفرض الخامس: والذي ينص على:

"يؤثر مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".

لاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل (مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية) والمتغير التابع (تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة). ولقد جاءت نتائج التحليل كما يلي:

جدول رقم (١٣)

نتائج تحليل الانحدار البسيط بين مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

المتغير التابع: تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة							
Sig.	F	R ²	R	Sig.	T test	المعامل	المتغير المستقل
0.000	20.663	0.469	0.685	0.096	0.046	$a = 0.416$	مدخل إدارة التكلفة
			0.000	0.000	0.031	$\beta = 1.803$	عبر الحدود التنظيمية (IOCM)

يتضح من الجدول وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (68.5%) بمستوى معنوية (0.000) مما يعنى معنوية العلاقة عند كافة مستويات المعنوية. كما يتضح أيضاً معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة (F)(20.663) بمستوى معنوية (0.000) مما يعنى معنويتها، أي وجود تأثير ذو دلالة إحصائية موجبة بين استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة. كذلك بلغت القدرة التفسيرية للنموذج (46,9%) وذلك من خلال قيمة R² أي أن نسبة (46,9%) من التغيرات التي تحدث في درجة وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة تشرحها مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية المدعوم بالتكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ، كما يتضح من قيمة β (1.803) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير أن الزيادة في استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية بنسبة 1% يتبعها زيادة في تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بقيمة (1.803) ، كما يتضح من قيمة T test (0.031) بمستوى معنوية (0.000) مما يدل على معنوية معامل الانحدار.

استناداً إلى النتائج السابقة يمكن قبول الفرض الخامس ويرجع ذلك إلى وجود نتائج معنوية يظهر منها التأثير الإيجابي المعنوي لاستخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

ولمزيد من التحليل والدراسة تم استخدام تحليل التباين ANOVA لاختبار تأثير استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، ويوضح ذلك الجدول التالي:

جدول رقم (١٤)

تحليل التباين لاختبار الدلالة الإحصائية بين متوسطات فئات الدراسة حول تأثير استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" (F)	الدلالة * Sig.
الانحدار	77.600	1	47.812	38.057	0.000
الخطأ	127.033	129	0.670		
المجموع	204.633	130			

- * ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.001 > a$)

- معامل الارتباط (R) = 0.685

- معامل التحديد (R^2) = 0.469

- معامل التحديد المعدل ($Adj.R^2$) = 0.451

تشير معطيات الجدول السابق رقم (١٤) إلى ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرض الخامس نظراً لارتفاع قيمة F المحسوبة والتي بلغت (38.057) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ١%. وبالتالي فإن هناك علاقة هامة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية) وبين المتغير التابع (تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة) لأن قيمة F المحسوبة أعلى من قيمتها الجدولية مع وجود مستوى احتمال معدوم ($0.001 > a$). ويعزز قوة هذه العلاقة قيمة معامل الارتباط ($R = 0.685$)، ويفسر المتغير المستقل ما مقداره 46.9% من التباين في المتغير التابع استناداً إلى قيمة

معامل التحديد. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة التي أكدت الدور الإيجابي لاستخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في التأثير المعنوي على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بمعنى أنه كلما زاد استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية كلما زادت درجة التحسين في آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

٦- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

كان من أبرز النتائج والتوصيات التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:
أ- النتائج:

تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

١- تعتبر ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة مدخلاً لإدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتوحيد الطرق والأنظمة المحاسبية بين الأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد وتمكينهم من تبادل المعلومات والإفصاح الاختياري عن هيكل التكاليف الداخلية بين أطراف العلاقة التعاقدية (المورد - المشتري) وتخفيض عدم تماثل المعلومات وتوحيد جهود خفض التكلفة في إطار فلسفة ترشيد التكلفة وفي ضوء علاقة التعاون الاستراتيجي، بهدف تعزيز القدرات التنافسية لسلسلة التوريد ككل وتحسين كفاءة الأنشطة والعمليات التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي.

٢- تهتم الشركات التي تستخدم أسلوب التصنيع المرن بتطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة كأحد أدوات إدارة التكلفة، لما له من انعكاسات إيجابية على مستوى أدائها وتحقيق المبادئ التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وذلك من خلال التخلص من كل ما هو غير ضروري والتركيز على العمليات التشغيلية داخل تيار تدفق القيمة.

٣- يلعب أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة دوراً هاماً في دعم وتفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة من خلال ما يقوم به هذا الأسلوب من دور في التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في تيار تدفق القيمة في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك من خلال التعرف على المشكلات التي تعوق هذا التيار والبحث عن الوسائل التي من شأنها تحسين هذا التيار والتغلب على الانحرافات بهدف متابعة تدفق القيمة وسرعة الاستجابة للعملاء والتي تتجاوز الحدود التنظيمية للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد وفي إطار إدارة تكاليف السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٤- أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى إن نجاح المنشآت الأعضاء في سلسلة التوريد في تطبيق ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعزز من تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتحقيق أهداف خفض التكلفة، وذلك من خلال التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في تيار تدفق القيمة في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد والتعرف على المشكلات التي تعوق هذا التيار والبحث عن الوسائل التي من شأنها تحسين هذا التيار والتغلب على الانحرافات بهدف متابعة تدفق القيمة وسرعة الاستجابة للعملاء والتي تتجاوز الحدود التنظيمية للمنشآت أعضاء سلسلة التوريد وفي إطار إدارة تكاليف السلسلة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. كما أن المعلومات المستمدة من تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة قد تساهم في تنسيق جهود برامج خفض التكلفة والتي تستند على إدارة العلاقات القائمة على الجهود التعاونية المشتركة بين العملاء والموردين. وهو ما يثبت صحة الفرض الأول ويتفق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة التي أكدت الدور الإيجابي لاستخدام ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تفعيل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٥- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن كلاً من ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة يؤثران تأثيراً معنوياً موجباً وذو دلالة إحصائية في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وإن كان تأثير ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة أكبر من تأثير ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة. وهو ما يثبت صحة

الفرضين الثاني والثالث ويتفق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة التي أكدت الدور الإيجابي لاستخدام ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وكذلك نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية. وعندما تم إدخال التكامل بين ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في النموذج تبين التأثير الأكبر المعنوي الموجب في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وهو ما يثبت صحة الفرض الرابع.

٦- أكدت نتائج التحليل الإحصائي الدور الإيجابي لاستخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في التأثير المعنوي ذو الدلالة الإحصائية على تحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بمعنى أنه كلما زاد استخدام وتطبيق مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية كلما زادت درجة التحسين في آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، وهو ما يثبت صحة الفرض الخامس.

ب- التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة التي تم التوصل إليها، توصى الباحثة بما يلي:

١- ضرورة توجيه الفكر المحاسبي لمزيد من الدراسات حول أساليب وأدوات إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية ودورها في تنظيم علاقات الشراكة الاستراتيجية للأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد وذلك من أجل تحقيق مزايا تنافسية مستدامة لجميع أطراف الشراكة.

٢- ضرورة قيام إدارات المنشآت بتبني ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة والتوسع في تطبيقها كمدخل استراتيجي لتعزيز فعالية مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لما لذلك من آثار إيجابية على تحقيق الأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد لأهدافهم، مع ضرورة التركيز على الأبحاث التطبيقية لكي يتم التوصل إلى الممارسات الفعالة في هذا المجال.

٣- تبنى المنظمات المصرية لبرامج ودورات تعريفية وتدريبية لإعداد كوادر متخصصة في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتطوير كفاءتهم والارتقاء بمستواهم المهني وتأهيلهم للتعامل مع وتطبيق ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة وزيادة وعيهم حول الفوائد التي يمكن تحقيقها من

تبنى هذه الممارسات والأعمال ووضع الأطر والضوابط المناسبة لتنظيم هذه الممارسات والأعمال وذلك من خلال عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل وإصدار نشرات التوعية وترسيخ مفهوم ثقافة التغيير والتطوير وأهمية تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

٤- نظراً لاعتبار نظام تكاليف تيار تدفق القيمة منطلقاً فكرياً جديداً في مجال محاسبة التكاليف ودعمه أساسية لدعم القدرة التنافسية للأطراف الأعضاء في سلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، لذا فإن الأمر يتطلب أن يتم، وبشكل أوسع، إجراء المزيد من البحوث والدراسات المحاسبية في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وذلك من قبل الأكاديميين والمختصين في المجال التطبيقي على حد سواء.

٥- تعزيز إجراءات التكامل بين ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة الأمر الذي يساهم في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

ج- التوجهات البحثية المستقبلية:
وتتضمن النقاط البحثية التالية:

١- مدى توافر أدوات المحاسبة الرشيقة Lean Accounting في المنظمات الخدمية - دراسة استطلاعية.
٢- الموازنة بين التكلفة والعائد المصاحبة لتطبيق برامج إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الأعمال المصرية.

٣- دراسة وتحليل أثر استخدام وتطبيق ممارسات أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة على معايير المحاسبة الدولية.

٤- أثر التكامل بين ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على تطوير هيكل الرقابة الداخلية في المنشآت الصناعية المصرية.

٥- أثر التكامل بين ممارسات وأعمال أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة على دعم استراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

- ٦- انعكاسات مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد على جودة المراجعة الداخلية.
- ٧- دور مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في تحقيق أهداف حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أحمد زكى حسين متولي، (٢٠١٤)، " استخدام التكامل بين أسلوبى المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
- أحمد محمد لطفي، (٢٠١٣)، "محاسبة الدفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات في الشركات الموردة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الثاني.
- إسرائ عبد السلام محسن، (٢٠١٦)، "مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة.
- أشرف أحمد محمد غالى، (٢٠١٧)، "أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد: دراسة ميدانية مع LVSCM"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢١)، العدد (٢).
- حاتم غانم سلطان، (٢٠١٦)، "إطار للتكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد وممارسات إدارة سلسلة التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشأة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٥٣)، العدد (٢).
- حامد محمود الذبياني، (٢٠١٦)، "أثر أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على إدارة التكاليف البيئية للمنشأة (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المصرية)"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

- حسنى عابدين عابدين، عبد الرحمن محمد رشوان، (٢٠١٨)، "أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي-دراسة حالة"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (٧) ، العدد (٢).
- خلد فؤاد شجاع، (٢٠١٥)، "دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، بغداد، المجلد الثامن، العدد (٢٥).
- رحيله فايزة، جعفري عمر، (٢٠١٨)، "دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات: دراسة حالة"، رسالة ماجستير غير منشورة، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، معهد العلوم الاقتصادية
- ساطع سعدى شملخ، (٢٠١٨)، "دراسة تحليلية لمخاطر السجلات المحاسبية المفتوحة وانعكاساتها على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٩)، العدد (٣).
- _____، (٢٠١٨)، "أهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في تعزيز أدوات الإدارة البيئية للتكلفة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٩)، العدد (٣).
- سمر محمد السيد محمد سلطان، (٢٠١٨)، "دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد (مع دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، (٢٠١٥)، "المحاسبة الرشيقة وتطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملى لإنتاج المواد الغذائية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٥)، العدد (١).
- شوقي السيد فودة وآخرون، (٢٠١٩)، "أثر استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة (VSC) في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد (٧).

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

- صدام محمد محمود، (٢٠١٧)، "تحسين الوظيفة الإعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات إدارة التكلفة ومحاسبة السجلات المفتوحة (دراسة تطبيقية)"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- صفاء محمد عبد الدايم، (٢٠١٥)، "محددات إدارة التكلفة البيئية في ظل متطلبات الإدارة الاستراتيجية: مع دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (١٩)، العدد (٤).
- _____، (٢٠١٤)، "مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.
- علاء محمد البتانوني، (٢٠١٣)، "إطار مقترح لاختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية: دراسة استطلاعية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول.
- فهيم أبو العزم محمد محمد، (٢٠١٨)، "أثر نظام التكاليف على العلاقة بين نظام الإنتاج الخالي من الفاقد وحفز أداء العاملين نحو الترشيد: دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٥٥)، العدد (١).
- مثنى فالح بدر الزيدى، (٢٠١٨)، "استخدام مسار تدفق القيمة في قياس التكاليف في بيئة الإنتاج الموجه بواسطة الزبون"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد (١)، العدد (٤١)، الجزء الأول.
- مقداد أحمد النعيمي، رياض حمزة البكري (٢٠١٣)، "المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العدد السابع.
- محمد أحمد شاهين، (٢٠١٥)، "دراسة تحليلية لاستخدام مدخل قياس التكاليف على أساس تدفقات القيمة في تنفيذ استراتيجية ترشيد الأعمال"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني.

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

- محمد السيد محمد الصغير، (٢٠١٦)، "التكامل بين منهجية ستة سيجما (SS) ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) لدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد (Lean) دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.
- _____، (٢٠١٥)، "مدى ملائمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية (دراسة ميدانية)"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٥٢) العدد (١).
- محمد محمد يس عبد اللطيف، (٢٠١٥)، "أثر التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأدوات إدارة التكلفة البيئية في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد: دراسة استطلاعية"، مجلة المحاسبة والمراجعة (AUJAA)، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد الثالث، العدد الثاني.
- محمد يس عبد اللطيف، (٢٠١٦)، "أثر استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية عند تفعيل مبادرات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد: دراسة حالة"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، ديسمبر، العدد (٢).
- محمود بكار عبد التواب مجلي، (٢٠١٨)، "العلاقة بين إدارة سلسلة التوريد والأداء التشغيلي: دراسة ميدانية في شركات صناعة الأدوية التابعة للقطاع العام"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد (٣٢)، العدد (١).
- مروة إبراهيم ربيع أحمدن (٢٠١٦)، "محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد (٢٠)، العدد (٣).
- نادية ميلاد محمد، (٢٠١٨)، "التخطيط الاستراتيجي للتكلفة كمدخل لتعزيز القدرة التنافسية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٩)، العدد (٣).

د. نورهان عبدالغفار

التكامل بين السجلات المحاسبية و نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

- نشوى أحمد الجندي، (٢٠١٠)، "استخدام مدخل ترشيد الفاقد في تطوير أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: دراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (٧٧).
- هاني أحمد محاريق، (٢٠١٧)، "دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد: دراسة استطلاعية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢١)، العدد (٣).
- وليد أحمد محمد على، (٢٠١٥)، "دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم إدارة تكلفة سلسلة التوريد الإلكترونية في بيئة التصنيع الحديثة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الأول، العدد الأول.

- Agndal, H. and Nilsson, U., (2010), "Different Open book Accounting Practices for Different Purchasing Strategies", Management Accounting Research, Vol.21, No.3.
- Ahakchi, R., et.al. , (2012), "Lean Accounting, Adaptation Tool Lean Thinking and Lean Production", World Applied Sciences Journal, Vol.17, No.8.
- Alenius,E., et.al. , (2016), "The Role of Open-Book Accounting in a Supplier Network: Creating and Managing Interdependencies Across Company Boundaries, Industrial Marketing Management, Vol. 45.
- Antonio, D., et.al. , (2012), "Performance Measurement and Management Control: Global Issues", first ed., London, Emerald Group Publishing Limited.
- Arora, V., (2014), "Exploring The Role of Value Stream Costing in a Lean Manufacturing Enterprises: A Case Study", International Journal of Interdisciplinary Research, Vol. 1, Iss. 3, ISSN 23458-6775.
- Blocher, et.al. , (2013), "Cost Management: A Strategic Emphasis", 6th Edition, McGraw- Hill, Irwin.
- Boute, R., et.al. , (2015), "Cost Management in the Supply Chain: An Integrated Approach –Part 2", Cost Management, Jan/Feb., Vol.29, No. 1.
- Camarinha-Matos, et.al. , (2019), 'Investigating Supply Chains Models and Enabling Technologies towards Collaborative Networks', IFIP International Federation for Information Processing. available at: https://doi.org/10.1007/978-3-030-28464-0_29
- Cesaroni, F. and Sentuti, A., (2014), "Implementing a Lean Accounting System in a Lean Enterprise", Conference Paper, Available At: <https://www.researchgate.net/publication/279525461>.
- Cgyler, J. and Spoka, W., (2014), "Structural Pathologies In Inter- organizational Networks and Their Consequences", Procedia – Social and Behavioral Sciences, Vol.110, No.1.
- Cooper, R. and Slagmulder,R. , (2004), " Inter-organizational Cost Management and Relational Context" , Accounting , Organizations and Society, Vol.29 , No. 1
- Creese, R., (2011), "Cost Management in Lean Manufacturing Enterprises and the Effects Upon Small and Medium Enterprises", Manufacturing Information Systems Proceeding of the Fourth SMESME International Conference, Aalborg, Denmark.

- Debusk, G. and Debusk, C., (2014), "The Cost for Lean Accounting: Part V- The Closing Argument", Cost Management, July/August, Vol. 28, No.4.
- Elgibale, M., (2014), "Cost Information Exchange with Other Supply Chain Firms the Case of Egypt", World of Computer Science and Information Technology Journal (WCSIT), ISSN: 2221-0741, Vol. 4, No. 1.
- Elgibale, M., and Safwat, R., (2014), "Cost Information Exchange with Other Supply Chain", World of Computer Science and Information Technology Journal (WCSIT), Vol.4, No. 1.
- Ellstrom, D. and Larsson, M., (2017), "Dynamic and Static Pricing in Open-Book Accounting", Qualitative Research in Accounting and Management, Vol.14, Iss. 1.
- Fayard, D. et.al. , (2014), " Inter-organizational Cost Management in Supply Chain: practices and Payoffs", Management Accounting Quarterly, spring, Vol.15, No.3.
- Fliegner, W., (2015), "Management Accounting Techniques for Supply Chain Management", Research in Logistics and Production, Vol. 5, No.4.
- Fullerton, R., et.al. , (2013), "Management Accounting and Control practices in a Lean Manufacturing Environment", Accounting Organizations and Society, Vo.38, No. 1.
- Gianpaolo , V. , et.al. , (2020) , "Technology- Driven Sustainability Innovation in the Fashion Supply Chain" , available at; <https://doi.org/10.1007/978-3-030-15483-7>
- Hertog, C., (2014), "Better Value Chains: A Matrix for Competitive Advantage", the Journal of Business Strategy, Vol.35, No.5.
- Horngren, C., et.al. , (2015), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 15th ed., USA: Pearson Education, Inc.
- Jakobsen, M., (2012), "Intra-organizational Management Accounting for Inter-organizational Control During Negotiation Processes", Qualitative Research in Accounting and Management, Vol. 9, No.2.
- Kennedy, A, and Huntzinger, J., (2005), "Lean Accounting Measuring and Managing The Value Stream", Cost Management, (Sep./Oct.).
- Kocamis, T., (2015), "Lean Accounting Methods for Reduction Costs in Companies", International Journal of Business and Social Science, Vol.6, No.9.
- Kpmgllp, (2013), "Open Book Accounting, 2 Report", Birmingham City Council.
- Kumer, R. and Kumer, V., (2016), "Analysis of Significant Lean Manufacturing Elements through Application of Interpretive Structural Modeling Approach in Indian Industry Uncertain", Supply chain Management, Vol.4, No. 1.

- Maskell, et.al. , (2011), "Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise ", Second Edition, Boca Raton, CRC Press, Taylor and Francis Group.
- Mcvay,G. ,et.al. , (2013), "Accounting in the Lean Enterprise", 1st Edition, Boca Raton, CRC Press, Taylor and Francis Group.
- Mohd-Jamal, N. and Tayles, M., (2014), "The Direct Effect of Supply Chain Management Practices on Management Accounting and Supply Chain Performance", World Journal of Management, Vol. 5, No. 1.
- Ofileanu, D., (2015), "Value Stream Cost Analysis in the Romanian Footwear Industry", Practical Application of Science, Vol. 3, No. 2.
- Otchere, et.al. (2013), "Assessing the Challenges and Implementation of Supply Chain Integration in the Cocoa Industry: A Factor of Cocoa Farmers in Ashanti Region of Ghana", International Journal of Business and Social Science, Vol.12, No.2.
- Paksoy,T. et.al. , (2019), "Lean and Green Supply Chain management: A Comprehensive Review", Springer Nature Switzerland AG. available at: https://doi.org/10.1007/978-3-319-97511-5_1
- Pandya , H. and Shah ,S. , (2016) , "Lean Manufacturing Implementation Using Value Stream Mapping in an Automotive Industry" , International Journal of Advance Engineering and Research Development, Vol. 2 , No. 5.
- Ponpakdee, S., et.al. , (2014), "An Application of Lean Supply, Chain Management for Cost Reduction in Latex Industry", Advanced Material Research, Vol.844.
- Ravenscraft, B., (2016), "See To Believe It: Using a VSM to Understand Manufacturing and Make Better Capital Investment Decisions", Cost Management, March/April.
- Romano, P., and Formentini, M., (2012), "Designing and Implementing Open Book Accounting in Buyer-Supplier Dyads: A Framework for Supplier Selection and motivation, International Journal of Production Economics, Vol.2, No. 5.
- Sadeghi, L. and Jokar, I., (2014), "Identification and Classification of Open Book Accounting Dimensions by Considering Inter-organizational Cost Management: A case Study of Petrochemical Companies Listed in Tehran Stock Exchange", Management Science Letters, Vol. 4, No.2.

- Scaletti, A. and Pisano, S., (2012), "Open- Book Accounting and Accounting Information Systems in Cooperative relationship', Accepted Paper Series, The Italian Association for Information systems, 4 Reports.
- Shimokawa, K. and Fujimoto, T., (2012), "The Birth of Lean: Conversation With the Founders of TPS", 1st edition, Cambridge, MA: Lean Enterprise Institute.
- Sohn, S., et.al. , (2015), "Implementation of Inter-organizational Cost Management and its Infrastructure: The Case of Korean Chaebol", Asia Pacific Business Review, Vol.21, No.2.
- Sunil, V. and Routroy, S., (2017), "Analysis of Suppliers preferences to a Manufacturer Using Kano Model and Performance Value Analysis", International Journal of Business and Systems Research, Vol. 11, No. (1-2). Doi:10.1504/IJBSR.2017.080831.
- Sundram, V., et.al. , (2011), "Supply Chain management practices in the Electronics Industry in Malaysia: consequences For Supply Chain Performance", Benchmarking: An International Journal, Vol. 18, Iss.6.
- Suomala,P. , et.al. , (2010), "Open Book Accounting in Practice-Exploring the Faces of Openness", Qualitative Research in Accounting and Management, Vol.12, No.3.
- Surowiec, A., (2014), "Costing Methods for Supply Chain Management", 1st Annual international Interdisciplinary conference, AIIC, Azores, Portugal.
- Uddin, B., (2013), " Techniques of Inter-organizational Cost Management: A review Essay", Journal of Statistics and Management Systems, Vol.16, No.1.
- Uddin, B. and Hassan, M., (2011), "Conceptual Framework of Inter-organizational Cost Management: A Critical Analysis", ASA University Review, Vol.5, No.2.
- Van Goubergen, D. and Van Dijk ,P. (2011) , "Value Stream Costing For Quantifying the Financial Benefits of Lean-Accounting to See" , IIEAnnual Conference, Proceedings.
- Vinodh,S. ,et.al . (2015), "Development of value Stream Map for an Indian Automotive Components Manufacturing Organization", Journal of Engineering Design and Technology, Vol.13, No. 3.
- Villena , H. , et.al. , (2011), "The Dark Side of Buyer-Supplier Relationships: A Social Capital Perspective", Journal of Operations Management, Vol 29, No. 6.
- Windolph, M. and Moellerb, K., (2012), "Open- Book Accounting: Reason For Failure of Inter-Firm Cooperation?", Management Accounting Research, No.23.

- Wolters, M. and Kirchberger, M., (2015), "Customer Value Proposition as Interorganizational Management Accounting to Support Customer Collaboration", Industrial Marketing Management, Article in Press.
- Womack, J. and Shook, J., (2011), "Gemba Walks", 1st edition Cambridge, MA: Lean Production Institute.
- Xu, D., et.al. , (2014), "Relationships between Intra-Organizational Resources, Supply Chain Integration and Business performance: An Extended Resource-Based View", Industrial Management and Data Systems, Vol. 114, No.8.
- Zahraee, S., (2016), "A survey on Lean manufacturing Implementation in a Selected Manufacturing Industry in Iran", International Journal of Lean Six Sigma, Vol.7, Iss.2.