



# مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (22) – العدد الثاني – إبريل 2021



استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)  
وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم  
القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية

" دراسة ميدانية "

**Using the Cost Measurement Approaches for Resource  
Consumption Accounting (RCA) and the Environmental  
Supply Chain with Outsourcing Operations (BPO) in  
Supporting the Competitiveness of Industrial Businesses  
" Empirical Study"**

د. / ايناس جمعة فهمي شكر  
مدرس – قسم المحاسبة  
المعهد العالي للدراسات النوعية

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.ej>

### الملخص (Abstract):

هدف البحث الي التعرف علي مدي تطبيق أبعاد المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) ، وإدارة تكاليف سلسلة التوريد البيئية - ومدي تأثيرهم علي عمليات المصادر الخارجية (BPO) في الشركات الصناعية ، وذلك من خلال بناء واقتراح إطار محاسبي يساعد في تحقيق العديد من المزايا الكبيرة والهامة لتي يحققها هذا التكامل في تقديم معلومات حيوية تساعد الإدارة في تنفيذ العديد من الوظائف واتخاذ العديد من القرارات الإدارية تمهيداً لخفض تكاليف المنتجات إلي المستويات التنافسية، لتحقيق أهداف الدراسة حددت الباحثة مجتمع البحث شملت الإدارة العليا(المدير العام ورؤساء الأقسام والعاملين في قسم الجودة، والمتوسطة باعتبارهم الفئة المنوط بها البحث، وقد تم تحديد حجم العينة في حدود 170 شركة، وقد تم توزيع 120 استمارة عليهم. وتوصلت الدراسة الي تم قبول الفرض الأول، وهو: " لا يوجد اختلافا معنويا حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في تحقيق ووفورات في تكاليف الشركات الصناعية " ، وكذلك تم قبول الفرض الثاني، وهو: "لا يوجد اختلافا معنويا حول تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى إعطاء الشركة القدرة على إنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات العملاء ، وتم قبول الفرض الثالث: وهو هناك تأثير جوهري ذو دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) ودعم المركز التنافسي للشركات الصناعية

### الكلمات المفتاحية:

المحاسبة عن استهلاك الموارد ، سلسلة التوريد البيئية، عمليات المصادر الخارجية ،خفض التكاليف، القدرة التنافسية.



**Abstract:-**

The aim of the research is to identify the extent of the application of the dimensions of resource consumption accounting (RCA), environmental supply chain cost management - and the extent of their impact on the operations of external sources (BPO) in industrial companies, through building and proposing an accounting framework that helps in achieving many large and important advantages. In order for this integration to be achieved by providing vital information that helps the administration in the implementation of many functions and to take many administrative decisions in preparation for reducing the costs of products to competitive levels, to achieve the objectives of the study, the researcher identified the research community that included the senior management) the general manager, heads of departments and workers in the quality and medium department as The category entrusted with the research, and the sample size has been determined in the range of 170 companies, and 120 questionnaires have been distributed to them. The study concluded that the first hypothesis was accepted, which is: “There is no significant difference regarding the role of the Resource Consumption Accounting Approach (RCA) and the environmental supply chain with external source operations (BPO) in achieving savings in the costs of industrial companies.” The second hypothesis was also accepted. It is: “There is no significant difference regarding the application of resource consumption accounting (RCA) and the environmental supply chain with external sourcing operations (BPO) to giving the company the ability to produce multiple products that meet customer requirements. The third hypothesis has been accepted: and there is a significant significant effect. A statistic between the integration of the Resource Consumption Accounting (RCA) system and the environmental supply chain with Outsourcing Operations (BPO) and the competitive position support for industrial firms

**key words:**

**Accounting for resource consumption, environmental supply chain, outsourcing operations, cost reduction, competitiveness**

## القسم الأول الإطار العام للبحث:

### أولاً: مقدمة ومشكلة البحث:

تتعرض الشركات الصناعية المصرية للعديد من المشكلات التي تحد من قدرتها التنافسية، مثل: تدنى حصتها في الأسواق العالمية والمحلية، وتدني مستوى الأرباح وإطالة فترة الإنتاج والتسليم مما يؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج، ويتبع ذلك تدنى مستوى الجودة للمنتجات وعدم الوفاء باحتياجات العملاء (هشام، 2009، ص10) مما ترتب عليه تراجع في ترتيب الصناعات المصرية على مستوى العالم، ونتيجة لذلك وجه الفكر المحاسبي خلال ثمانينات القرن الماضي العديد من الانتقادات لمداخل قياس التكلفة التقليدية التي أفرزتها الممارسة العملية الناتجة عن التطورات الكبيرة والمتلاحقة في نظم التصنيع وأساليب الإنتاج الفنية مثل نظم الإنتاج المرنة " Flexible Manufacturing System " ونظم التصنيع الخالية من الفاقد " Lean Manufacturing System"، ونظم الشراء والإنتاج في الوقت المناسب، "Just in Time"، ومحاسبة التكاليف على أساس ABC، حيث ركزت تلك الانتقادات على التخصيص غير الدقيق للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة خاصة مع زيادة نسبة هذه التكاليف الي إجمالي تكلفة المنتج أو الخدمة.

وبالتالي تسعى الوحدات الاقتصادية إلى إيجاد ميزة تنافسية في أسواق المنتجات والخدمات من خلال تحقيق الاستغلال الأمثل للإمكانات وجميع أنواع الموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية المتاحة. حيث تركز الشركات على ثلاث عناصر لتحقيق ميزة تنافسية هي التكلفة والجودة والأداء. وأصبح من الواضح تماما أن المحددات التنافسية للشركات أصبحت تتمثل في تخفيض تكاليف الإنتاج والاتجاه نحو الريادة في تخفيض تكاليفها في السوق، وتستطيع الشركات إنجاز ذلك من خلال الاستخدام الكفاء للموارد بهدف تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعظيم الأنشطة التي يكون لها قيمة مضافة للعملاء. ولذلك يجب أن تبحث إدارة الشركات عن أفضل الأدوات والأساليب التي تمكنها من خفض التكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة من خلال تحديد تكلفة الوحدة المنتجة بشكل دقيق.

وعلى الرغم من الإسهامات القيمة لنظام ABC في تطوير أنظمة التكاليف التقليدية، إلا أنه فشل في المحافظة على الأهداف التي كانت السبب في ظهوره (Rahimi, 2014, p 533)



وقد أوضحت دراسة ( keys et al., 2001 ) إلى أن تخصيص التكاليف في ظل نظام ABC يعاني من أوجه قصور تتعلق بإدارة الموارد وتكاليفها وهي:

- أ. ضعف دعم الإدارة العليا وارتفاع تكاليف التطبيق.
- ب. جمود المدخل وعدم قدرته على الاستجابة للتغيرات في عمليات التشغيل والموارد.
- ج. لا يوفر رؤية متجانسة لقياس الطاقة وعلاقة ارتباطية قوية بين عناصر التكاليف داخل مجمع التكلفة وبين سبب التكلفة الذي يتم اختياره.
- د. صعوبة تحديد مجتمعات النشاط وحصر التكاليف الخاصة بكل مجمع،
- هـ. لا يحسب الطاقة العاطلة على نحو سليم.
- و. لا يوفر معلومات دقيقة فيما يتعلق بإدارة الموارد بفعالية، واتخاذ قرارات استراتيجية محددة.

وقد أدت الانتقادات السالف ذكرها إلى ظهور مدخل محاسبة استهلاك الموارد **Resource Consumption Accounting (RCA)** الذي يعتبر أسلوباً شاملاً للمحاسبة الإدارية حيث يسمح بالتكامل مع الطرق والنظم الأخرى لإدارة التكلفة التي غالباً ما يتم تطبيقها بصورة منفردة، كما يتفادى العيوب والانتقادات التي توجه إلى نظم قياس التكاليف التقليدية ويدمج بين أهم الافتراضات التي يقوم عليها أسلوب التكلفة على أساس النشاط "ABC" وأسلوب التكلفة الألمانية.

كما تشكل نظم التكاليف، ممثلة في مدخلي محاسبة استهلاك الموارد، وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) نظاماً فرعية مهمة في نظام معلومات المنظمة، ويعمل محللو النظم على تحقيق التكامل بينهما، لوجود العديد من الأسباب التي تشجع على تحقيق التكامل بينها من خلال قاعدة البيانات، مثل الترابط الكبير والمتعدد مع مختلف النظم الفرعية في المنظمة، والمعلومات الجديدة كما ونوعاً التي يمكن الحصول عليها نتيجة التكامل، حيث يفترض أن تؤدي إلى تغيير كبير في دور نظم التكاليف من نظم تصدر تقارير وتقدم معلومات عما جرى في الماضي، إلى نظم تساهم في رسم خريطة المنظمة الاقتصادية المستقبلية.

إلا أن نظام تكاليف محاسبة استهلاك الموارد ونظام سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) هم نظم مختلفة من حيث الأهداف ومفهوم التكاليف وأساليب قياسها وتصنيفها، مما يجعل عملية تحقيق التكامل بينهما بحاجة إلى بحث ودراسة من أجل خلق التوافق المنطقي بين النظم وبقية الأنظمة الفرعية المرتبطة بهما داخل المنظمة مثل نظام التخطيط الفني والمالي ونظام المحاسبة المالية، وذلك بهدف دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية.

وتأسيساً علي ما سبق تتبلور مشكلة البحث في التعرف علي دور مدخل محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق التكامل بينها وبين سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO). ويمكن التعبير عن مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:-

1- هل يسهم تطبيق مدخل محاسبة استهلاك الموارد في استغلال طاقة الشركات الصناعية المصرية؟

2- عدم قدرة الشركات الصناعية المصرية على استيعاب وتطبيق مفاهيم السوق كنقطة انطلاق للبدء في إنتاج ما يلبي احتياجات العملاء حيث ظهر مفهوم الإدارة الموجهة من السوق Market – Driven Management الذي انبثقت منه إبراز نظم المحاسبة الإدارية الحديثة مثل:

• مدخل محاسبة استهلاك RCA.

• سلسلة التوريد البيئية SH GREEN.

• نظام عمليات المصادر الخارجية BPO

3- ما أهم المعوقات اللاتي تحول دون تطبيق هذا الإطار؟

4- هل يوفر الإطار المقترح تحقيق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في منشآت صناعة الأسمنت؟

5- عدم اهتمام الشركات الصناعية المصرية بالاقداء بالشركات الرائدة في مجال الصناعة وكأنها تعمل في جزر منعزلة مما يضعف قدرتها في التنافس على المستوى العالمي.

ثانياً: أهمية الدراسة:

يكتسب هذا البحث أهمية علمية وعملية تتمثل في الاتي: -

(أ): الأهمية العلمية: -

- يتناول هذا البحث تطوير أساليب المحاسبة الإدارية وأدوات إدارة التكلفة لخدمة إدارة ربحية العملاء ، حيث أنه يتناول كلا من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية من حيث المفهوم والخصائص والمميزات يثري البحث العلمي ويفتح الباب للباحثين لإجراء العديد من الأبحاث.



- الإطار المقترح يزيد من أهمية البحث العلمية، وذلك لأهمية وجود إطار نظري يبرز أوجه الاستفادة من التكامل بين كلا من نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية.

#### (ب) الأهمية العملية:

- قد يسهم تطبيق الإطار المقترح في جعل منشأة الأعمال تواكب التطور في البيئة العملية الحديثة.

- تطبيق الإطار المقترح من المتوقع أن يفيد العديد من الشركات في زيادة القدرة التنافسية كمزيج لإعطاء الشركات الصناعية المصرية بعض الميزات التنافسية ليساعدها في دعم مركزها التنافسي على المستوى المحلي والدولي، لأنه لا بديل عن التقدم بمصر في الوقت الحالي إلا عن طريق الاهتمام بنواحي عديدة منها الاهتمام بالشركات الصناعية ووضع مصر في المقدمة بين كل الشركات الصناعية في العالم وهذا يأتي ببذل الجهد والبحث عن أفضل الطرق والممارسات في الصناعة واتباع الأساليب المتطورة التي تنتهجها الدول المتقدمة.

#### ثالثاً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلي وضع إطار مقترح للتكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) لتدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية. ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على طبيعة محاسبة استهلاك الموارد (RCA) والأسس التي تقوم عليها ومبادئها وإطارها.

2- تحليل أوجه الشبه والاختلاف بين أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)

3- التعرف على ممارسات إدارة سلسلة التوريد ودورها في ودعم المركز التنافسي.

4- دور عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم المركز التنافسي

5- محاولة وضع إطار للمزج بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وبين سلسلة التوريد البيئية وعمليات المصادر الخارجية BPO للوصول بالشركات الصناعية المصرية إلى مركز المنافسة العالمية وإعطائها ميزات تنافسية.

- 6- التعرف على التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية وعمليات المصادر الخارجية BPO لمحاولة التغلب عليها.
- 7- إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى تأثير الإطار المحاسبي المقترح على المركز التنافسي للشركات الصناعية المصرية

#### رابعاً : فروض البحث:

- 1- لا يوجد اختلافاً معنوياً حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في تحقيق ووفورات في تكاليف الشركات الصناعية "
- 2- لا يوجد اختلافاً معنوياً حول دور تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى إعطاء الشركة القدرة على إنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات العملاء .
- 3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى زيادة الحصة السوقية للشركة الصناعية".
- 4- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) ودعم المركز التنافسي للشركات الصناعية.

#### خامساً : منهجية البحث:

تحقيقاً لهدف البحث المتمثل في وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام محاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) لتدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية، وفي ضوء الأسئلة البحثية التي تحاول الباحثة الإجابة عليها، سوف تعتمد الباحثة على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي. حيث يستخدم المنهج الاستنباطي في مرحلة استعراض ودراسة وتحليل الفكر المحاسبي من خلال الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث في مجالات القدرة التنافسية للمنشآت ونظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية، ويستخدم المنهج الاستقرائي لإتمام





الجانب الميداني من الدراسة للتحقق من صحة الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية.

سادساً : خطة البحث : لقد تم تخطيط البحث بالشكل التالي :-

القسم الأول: - الإطار العام للبحث.

القسم الثاني: - مدخل قياس التكاليف المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA).

القسم الثالث: - ممارسات إدارة سلسلة التوريد ودورها في ودعم المركز التنافسي.

القسم الرابع: - دور عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم المركز التنافسي

القسم الخامس: - الإطار المحاسبي المقترح لدعم المركز التنافسي للشركات الصناعية

• الدراسة الميدانية.

• نتائج وتوصيات البحث.

## القسم الثاني

### مدخل قياس التكاليف المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA).

تقوم فلسفة نظام محاسبة استهلاك الموارد على أن السبب الأساسي لحدوث التكلفة هو استهلاك الموارد وان التكلفة تحدث، ويتم مراقبتها على مستوى الموارد وليس الأنشطة ويتم تنظيم وتجميع هذه الموارد في مجموعات موارد متجانسة بحيث يكون لكل مجمع موارد مجموعة من المخرجات، وتستخدمها موارد أخرى أو تستخدم لإنتاج المنتجات والخدمات النهائية للعميل. ( Mcnair, 2007; Syed& Moosa , 2011 ).

كما يركز مدخل محاسبة استهلاك الموارد على الاقتصاديات الأساسية لنظام الأعمال، فهو يوجه النظر الي إن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، وبالتحديد كل مورد له طاقة أو قدرة لخلق القيمة بالإضافة الي التأثير التفاعلي مع كل الموارد الأخرى.

تعد محاسبة استهلاك الموارد، بمثابة مدخل لإدارة التكاليف بشكل شامل، وديناميكي، ومتكامل تماماً، وهو أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، التي أثرت علي تطورات الانضباط داخل أوروبا، والولايات المتحدة في العقود الأخيرة، حيث أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في يونيو 2009 مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة

لإدارة التكلفة في تقريره الذي جاء تحت عنوان " (Evaluating the Costing Journey: (IFAC, 2009) A Costing Levels Continuum Maturity Model).

ويمكن توضيح الإطار النظري لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في الفكر المعاصر من خلال تناول كلا من: -

أولاً: مفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد.

ثانياً: دعم القدرة التنافسية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

أولاً: مفهوم المحاسبة عن استهلاك الموارد.

تعددت وتنوعت المفاهيم والتعريفات لمدخل المحاسبة على استهلاك الموارد حيث أفادت (أمجاد، 2007، ص: 182) بأن نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد RCA ما هو إلا أداة محاسبية لإدارة التكلفة نظراً لما يوفره من معلومات ملائمة عن كيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة العاطلة، بما يساهم في زيادة الإنتاج وخفض تكلفة المنتجات، وبالتالي زيادة أرباح المنشآت ودعم مركزها التنافسي.

وقد عرف Webber مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة بأنه " الجيل القادم من نظم إدارة التكلفة يمزج بين مزايا أهم نظامين عالميين هما مدخل التكلفة الألمانية ومدخل التكلفة على أساس النشاط، ويهدف توفير معلومات تشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند أدنى مستويات التشغيل. (Webber, & Clinton. 2004, p:5)

وأشارت (صفاء، 2014، ص:7) انه يعد مدخلاً لإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة وعدم تحميل المنتجات بتكلفة الموارد غير المستخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة (منتجات / خدمات) التي استفادت منها، وتحديد الموارد غير المستغلة بهدف ترشيد تكاليفها والرقابة عليها مما يحقق خفض التكلفة ودعم المركز التنافسي للمنشأة.

كما أوضح (David & Scott, 2011, p:41) بأنه مدخل ذو نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد بناء على متطلبات موارد الأنشطة ووفقاً لرغبات العميل ومنافع الطلب على الخدمات وذلك بدلاً من الاعتماد على المعلومات التاريخية والفعلية.

كما يعرف Scott مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد Resources Consumption Accounting (RCA) بأنه " ذلك المدخل الذي يركز بشكل فعال على الموارد

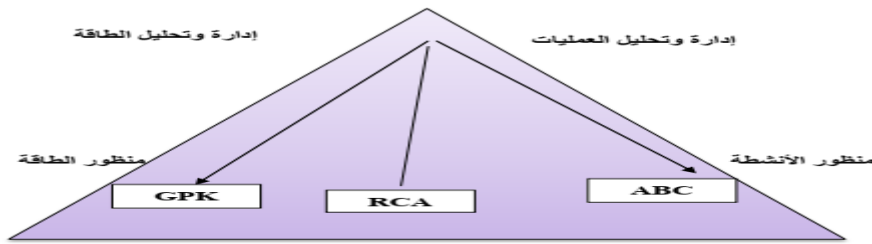


التي يتم استهلاكها في الشركة وفقاً لرغبات العملاء ومنافع الطلب على خدماتها، وبما يؤدي الي الاستخدام الفعال للموارد المستهلكة وبالتالي زيادة كفاءة وفاعلية مداخل إدارة التكلفة".

كما يعرف (محمد شاهين، 2010) مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) بأنه " أداة محاسبية لإدارة التكلفة يقوم بتوفير المعلومات الملائمة عن الكيفية التي يتم من خلالها الاستغلال الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة /الفائضة وتدعيم اتخاذ القرارات الإدارية المتعددة بالشركة ويعظم استفادتها من نظم تخطيط الموارد من خلال قدرته علي حفظ وصيانة وتجميع المعلومات بشكل تفصيلي عن كافة الأنشطة التشغيلية والمالية، وبما يساهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج ، وبالتالي زيادة أرباح الشركة ودعم مركزها التنافسي".

ويري (Larry White, 2009, p.64) أن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد نموذجاً لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف اللازمة لدعم عمليات اتخاذ القرارات بغرض تحسين الوضع التنافسي للمنشأة.

وتجمع محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ، بين أنظمة إدارة التكلفة الألمانية (GPK) مع نظام التكاليف علي أساس النشاط(ABC) ، ويعتمد علي الموارد بصفة أساسية، بدلاً من التركيز علي الأنشطة، وبالتالي يضمن توزيعاً أكثر دقة للتكاليف غير المباشرة، فهو يفرق بين امتلاك الموارد وبين استهلاكها ، وبالتالي يكون قادر علي احتساب الطاقة غير المستغلة ، بنوع من الدقة (احمد أمين ،2014، ص 253) ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :-



الشكل رقم (1) مفهوم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد

المصدر: (Syed & Mossa, 2011, p .760)

ويبين الشكل السابق منظورين لمدخل محاسبة استهلاك الموارد هما :-

1. منظور الأنشطة: إدارة وتحليل العمليات : ويركز علي دقة تخصيص التكلفة ، وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة علي أساس النشاط.
2. منظور الطاقة: إدارة وتحليل الطاقة: ويركز علي إدارة طاقة الموارد وتحديد الموارد العاطلة والفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وهذا المنظور مستمد من مدخل التكلفة الألمانية.

ومن خلال التعريفات السابقة يتضح إن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يعد أحد مداخل إدارة التكلفة الذي يتسم بالشمولية والديناميكية، ويهدف بشكل رئيسي الي توفير المعلومات الدقيقة والملائمة عن أنشطة الشركة التشغيلية والمالية، ودقة قياس التكلفة والاستغلال الأمثل والكفاء لمواردها المتاحة وتدعيم استغلال الطاقة العاطلة/ الفائضة ودعم نظم تخطيط الموارد وتعظيم قيمة الشركة الاقتصادية ودعم قدرتها التنافسية".

وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أهمية مدخل محاسبة استهلاك الموارد، وذلك كما يلي:-  
1. دراسة (Kbelah & Almagtome, 2019): هدفت هذا الدراسة إلى استكشاف دور محاسبة استهلاك الموارد في تحسين الميزة التنافسية لشركات الغزل والنسيج العراقية من خلال دراسة حاله لأحد م صانع الغزل والنسيج الحكومية. حيث قامت الدراسة بتحليل وتقييم النظام المطبق في المصنع وهو النظام التقليدي ثم تم تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد ومقارنة نتائج تطبيق كلا النظامين. أشارت نتائج الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد تأخذ في الاعتبار الطاقة العاطلة من خلال تقسيم التكاليف الإجمالية إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة وبالتالي تخصيص تكاليف أقل للمنتجات بالمقارنة بنظام التكاليف التقليدي. وكذلك أشارت الدراسة إلى أن نظام محاسبة استهلاك الموارد يوفر معلومات أكثر دقة وموثوقية مما يؤدي إلى تحقيق الشركة ميزة تنافسية تتعلق بالتكاليف، وبالتالي في تساعد إدارة المنشآت في تسعير المنتج بسعر أقل من المنافسين.

2. دراسة (هند طولان، 2018): هدفت هذه الدراسة إلى بيان استخدام نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ومدخل محاسبة استهلاك الموارد في القياس والتقارير عن الطاقة غير المستغلة، وذلك بهدف توفير معلومات تكاليفية تتسم بالموضوعية والملائمة يمكن استخدامها في إعداد التقارير المالية لخدمة جميع الأطراف مستخدمي هذه التقارير. واعتمدت الدراسة علي إجراء دراسة حاله لمصنع غسالات توشيبا العربي. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى اعتراف كلا من نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد بوجود جزء عاطل من طاقة الموارد في ظل الظروف العادية ، كما أشارت النتائج إلي وجود تأثير جوهري لكل من نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد علي تحسين مخرجات نظام المحاسبة عن التكلفة ، حيث يعتمد نظام محاسبة استهلاك الموارد في قياس التكلفة علي كميات الموارد المستهلكة بدلا ليل من كميات الموارد



المتاحة ، كما يساعد نظام محاسبة استهلاك الموارد في تبسيط تحليل التكاليف حيث يتم الانتقال من التحليل الإجمالي لتكلفة الموارد إلي إجراء التحليل علي أساس تكلفة كل مورد علي حدة.

3. دراسة (رقية ، 2017) :- استهدفت الدراسة بيان مدى إمكانية تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات، وأثر ذلك على تكلفة المنتج ، وقد تم تصميم قائمة استقصاء تم توجيهها لبعض المنشآت الصناعية في ليبيا بهدف اختيار فروض الدراسة ومن أهم نتائج الدراسة: أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهتم بمرحلة التصميم، حيث تعد النقطة الأساسية التي تنطلق منها جهود خفض التكاليف إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة ، كما يعد مدخل التكلفة على أساس المواصفات أحد أدوات معالجة القصور والانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف المتعارف عليها من خلال التخطيط للتكلفة، وذلك في ضوء المواصفات التي يتم تحديدها عن طريق تحليل السوق المنافس، واتباع سياسة التوجه للسوق، والتركيز على إنتاج ما يمكن بيع لا بيع ما تم إنتاجه . ويؤدي التكامل بين TC و ABCII إلى تحقيق الهدف المنشود، وهو ترشيد القرارات وتوجيهها، ويتضح ذلك من خلال: دراسة السوق ، وتحليل البيئة التنافسية ، والتخطيط والرقابة تحقيق رضا العملاء ، وخفض تكلفة المنتج .

4. (هاني محاريق ، 2017) : هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح أثر تحقيق التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشأة الأعمال الصناعية ودعم قدرتها التنافسية، من خلال تحديد دور كل من نظام تخطيط الموارد والمعلومات الناتجة عنه مع المعلومات الخاصة بنظام محاسبة استهلاك الموارد وأنظمة المعلومات الأخرى ، لتوفير نظرة واقعية وواضحة لإدارة المنشأة عن تكاليف منتجاتها ومدى ارتباطها بكيفية استهلاك مواردها في دعم أدائها وتحقيق الميزة المستدامة وزيادة قدراتها التنافسية، وتوصل البحث من خلال الدراسة الميدانية علي عينة من المنشآت الصناعية المصرية إلي أن تحقيق التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية ويدعم قدرتها التنافسية ، حيث إن تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة بصورة نظم مثالية يفرض علي إدارة

- المنشآت الانتقال من التقليدية إلى نظم متقدمة قادرة على التكيف مع التغيرات التي تحدث في بيئة التصنيع الحديثة وهو ما يمكن تحقيقه من خلال محاسبة استهلاك الموارد.
5. دراسة (Mehmet Ceran و Baki Yilmaz 2017) هدفت الدراسة تناولت أوجه الاختلاف بين مدخلي التكلفة على أساس الحجم و RCA، في الابتكارات والتغيرات التنظيمية ، وتوصلت إلى إن مدخل التكلفة على أساس الحجم لا يتناسب مع ظروف البيئة الصناعية الحديثة ، وإن نظام RCA يعد مدخلاً لمحاسبة التكاليف الاستراتيجية ، ويوفر معلومات ملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التي تدعم المركز التنافسي للمنشأة.
6. دراسة (Mostafa Al-Qady., & Said El-Helbawy, 2016) هدفت هذه الدراسة إلى تناول وتحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومدخل محاسبة استهلاك الموارد بغرض تحسين عمليات تقدير التكلفة المستهدفة للمنتجات. اعتمدت الدراسة على دراسة حاله لمصنع العربي للغسالات نصف أوتوماتيك. وقد توصلت الدراسة إلى أن التطبيق الفعال لأسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب وجود نظام تكاليفي قادر على إمداد معلومات ملائمة ودقيقة وفي التوقيت المناسب عن تكلفة المنتجات المستقبلية للشركة، بالإضافة إلى توفير بيانات بخصوص استهلاك الموارد وسلوك التكلفة بهدف تحويل التركيز من متابعة التكلفة إلى متابعة كميات الموارد من خلال نموذج كمي، ويعتبر مدخل محاسبة استهلاك الموارد هو النظام الأفضل القادر على توفير مثل هذه المعلومات من خلال العمل على توفير هياكل التكلفة لبدائل التصميم المختلفة.
7. دراسة (Hasan Ozyapici, 2016): هدفت هذه الدراسة إلى تناول الفرق بين نظم التكاليف التقليدية ومحاسبة استهلاك الموارد في تخصيص التكاليف، وتوضيح كيف يتم معالجة الطاقة العاطلة في محاسبة استهلاك الموارد. واعتمدت على دراسة حاله لأحدى المستشفيات عن تكلفة جراحات المرارة، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة استهلاك الموارد أفضل للتطبيق من نظام التكاليف التقليدي في المستشفيات التي تتسم بضخامة التكاليف العامة حيث تساعد في تخصيص الدقيق للتكاليف العامة من خلال استبعاد تكاليف الطاقة غير المستغلة، وهو ما ظهر من خلال انخفاض تكلفة جراحات المرارة عند استخدام محاسبة استهلاك الموارد مقارنة بالنظام التقليدي حيث تجعل الطاقة غير المستغلة واضحة للمديرين. كما أشارت النتائج إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد يؤدي إلى التسعير التنافسي للخدمات الصحية، حيث



يؤدي فصل التكاليف المتغيرة عن الثابتة إلي مساعدة الإدارة في التسعير، ومن خلال مقارنة سعر تقديم الخدمة بالتكاليف المتغيرة لأداء الخدمة يمكن تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تقديم خدمة بسعر أقل من المنافسين.

8. دراسة (Mohamed Elshahat, 2016)، هدفت الدراسة الي التعرف علي إمكانية تبني تطبيق مدخل RCA وإيضاح مفهومه ، ومكوناته ، ومميزاته ، وتحديد مشاكل تطبيقه في بيئة الأعمال المصرية ،وقد خلصت الدراسة -بواسطة دراسة ميدانية - في المنشآت الصناعية المصرية الي إن مدخل RCA يوفر معلومات حول طاقة الموارد المتاحة في المنشأة ، ويؤسس علاقة بين الموارد ومجمعات التكلفة علي أساس كمي ، بما يمكن من توفير نظرة مستقبلية ، ويميز بين الطاقة العاطلة والمستغلة ، وبالتالي تواجه تطبيق مدخل RCA في بيئة الأعمال المصرية منها مقاومة الموظفين بسبب نقص المعلومات عن الأساليب الجديدة ، نقص الخبرة ، القلق من فشل استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ندرة الأبحاث العلمية.

9. دراسة راندا كيوان (2013) : استهدفت إبراز نواحي الاختلاف والتميز بن مدخل RCA ونظم التكاليف المطبقة حاليا في الوحدات الاقتصادية، لتحقيق أهداف نظم إدارة التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، وخلصت من دراسة حالة في إحدى الشركات الصناعية لإنتاج السيراميك في مصر على عدم قدرة نظم التكاليف التقليدية المطبقة حاليا في الوحدات الاقتصادية على تلبية احتياجات نظم إدارة التكلفة في الظروف الراهنة، وأوضحت قدرة مدخل RCA على التغلب على أوجه القصور الموجودة في نظم التكاليف المطبقة في الوحدات الاقتصادية بواسطة تزويد المديرين بمعلومات أكثر دقة واعتمادية لاتخاذ القرار.

10. أوضحت دراسة فتحي السوفيري وفهد النافع (2013) أن تزايد معدلات استخدام هذه الألية في الصناعة من عام لآخر، أدت إلى تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة بنسبة تقترب من ثلثي تكاليف المنتج، الأمر الذي يزيد من أهمية تطوير تخصيص التكاليف غير المباشرة، لما لها من تأثير كبير على جودة المعلومات التكاليفية التي يجب توافرها لمتخذي القرارات.

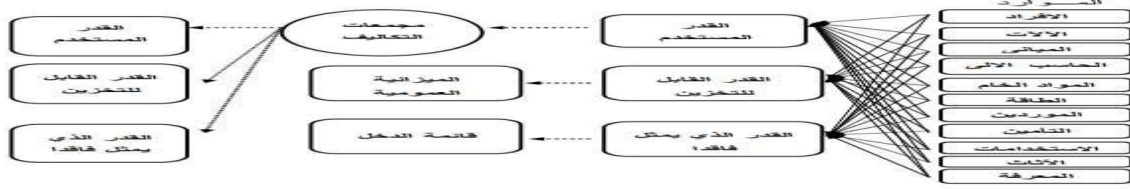
11. دراسة (Ramji et al., 2012، محمد شاهين 2013) ، أن التطورات والتغيرات؛ التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة، وما ترتب عليها من زيادة حدة المنافسة، والتطور التكنولوجي السريع، والتغير في هيكل تكلفة المنتجات، وقفت أمامها نظم محاسبة التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير احتياجات تلك التطورات والتغيرات، ولخصت أهم الانتقادات التي

وجهت للمدخل التقليدي في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة في عدم الدقة في القياس الناتج من اعتماده في تحميل التكاليف للمنتجات طبقاً لمعدلات تحميل تعتمد على الحجم، وتجاهل الجزء غير المستغل من طاقات الموارد، واعتبار جميع تكاليف الموارد تكاليف منتج، وعدم ملاءمة المعلومات التي يقدمها لاتخاذ القرارات في ظل بيئة التصنيع الحديثة. من خلال استقراء الفكر المحاسبي لبعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، تناولت معظم الدراسات السابقة الانتقادات الموجهة لمداخل التكلفة على أساس الحجم والنشاط التي كانت الدافع للبحث عن مدخل تكاليفي يعالج تلك الانتقادات، ويعتبر نظام محاسبة استهلاك الموارد هو الجيل القادم لإدارة التكلفة ، حيث يمثل مساهمة ملموسة نحو تحسين مخرجات نظام التكاليف من خلال التخصيص الدقيق للتكاليف ، وقدرته علي توفير معلومات تشغيلية واستراتيجية تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات علي المدى القصير والبعيد ، بما يسهم في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج ، حيث يقوم علي الفصل بين الموارد المستغلة والموارد غير المستغلة من خلال ما يسمى بمجمعات الموارد مما يساعد في تخصيص التكاليف بكفاءة وتخفيض تكلفة المنتجات ، وبالتالي دعم الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية . واستكمالاً للجهود السابقة جاءت الدراسة الحالية لتعزيز كفاءة مدخل RCA في تحليل وقياس الطاقة غير المستغلة من أجل تحسين جودة معلومات التكلفة، واختبار آثار تطبيق ذلك في بيئة الصناعة المصرية.

ثانياً :- الأسس التي يقوم عليها مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA):-

يستند نمزجه التكلفة اعتماداً علي تدفق الموارد بين مجمعات الموارد مع تصنيفها نسبية أو ثابتة في هذا المدخل علي المبادئ الأساسية التالية :- ( Sally, & Douglas, 2004, ( Syed& Moosa , 2011, p.755) (Okutmus, 2015, p:47), (p:22) ويشير الشكل رقم (6) الي دور محاسبة استهلاك الموارد ، في إدارة الطاقة حيث يتم إدارة الطاقة ، بواسطة مدخل محاسبة استهلاك الموارد ، وكيفية استهلاك الموارد. (Merwe, 2008) (Keys &





شكل رقم (2) دور محاسبة استهلاك الموارد في إدارة الطاقة

المصدر : (MC Nair 2007, p.17)

1- مسبب (محرك) التكلفة الخاصة بالموارد **Resources Cost Driver**: يتطلب هذا المبدأ إن يكون تدفق الموارد كافة التكاليف المرتبطة بها مستخدمة لتعكس علاقة السبب - الأثر **Cause - Effect** ، وهذه العلاقة متحكم التدفق خلال سلسلة القيمة في المنشأة، وتقضي علي التخصيص التعسفي **Arbitrary Allocation** للتكاليف بين مجموعات الموارد ، ويستند مبدأ السببية علي مصطلح للصلة **Relevant Term** وهو المصطلح الذي أوجد مفهوم التكلفة القابلة للتبرير **Attributable** والتي تعتبر التكلفة السليمة للمحاسبة الإدارية اللازمة لترشيد القرار ، كما يعبر عن حجم الموارد التي يجب أنفاقها داخل مجمع الموارد للوصول الي حجم معين من المخرجات المتوقع من المورد ، مثل (ساعات العمل المباشر، ساعات تشغيل الآلات ... الخ).

2- مجموعات الموارد **Resources Pools**: يركز مدخل المحاسبة عن الاستهلاك بشكل أساسي على الموارد حيث تتمثل مجموعات الموارد في تجميع للموارد المتجانسة داخل مجمع واحد والذي يتمثل في مجموعة من عناصر الموارد مثل (الأفراد، الآلات، والمعدات، الخدمات المختلفة ... الخ) ويهدف مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد الي تحديد التكاليف الكلية وفقاً لمفهوم إن وجود التكاليف **Costs** ترجع الي إنها خدمة الموارد **Resources**، ومن ثم فإن التتبع والفهم الجيد لسلوك الموارد يؤدي حتما الي التتبع والفهم الجيد لسلوك التكاليف في الشركة.

3- الاستجابة **Responsiveness**: يحدد مبدأ الاستجابة سلوك التكلفة وفقاً لمبدأ السببية، حيث تعتبر الاستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية، فالاستجابة تحكم علاقات الثبات والنسبية في توقعات الموارد والتي يجب أن تكون كمية، وبالتالي فإن المبدأ يسمح بتوضيح العلاقات التبادلية بين التكلفة الكلية والحجم الشكلي عندما تكون درجة تعقيد الإنتاج عالية.

4- مجموعات تكلفة الأنشطة / العمليات: **Activity (Process Pools)** تتمثل مجموعات تكلفة الأنشطة أو العمليات في عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج، هذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة على أساس النشاط فأحياناً تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات

- المطلوبة لمتخذ القرار، ولذلك فإن الأنشطة تعرف بشكل دوري أو مستمر لتشرح ما هي الأنشطة التي كان تنفيذها سبباً لاستهلاك الموارد بين مجموعات الموارد.
- 5- التشغيل داخل الشركة والتي يخصص لها مجموعة من الموارد التي تستهلكها المنتجات، حيث يتوقف استهلاك الموارد على عاملين هما: -
- دور الأنشطة في استهلاك الموارد.
  - التأكيد على العلاقات التشابكية والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض او بين الموارد والأنشطة (مسببات التكلفة).
- يتصف نظام محاسبة استهلاك الموارد بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من نظم وأدوات إدارة التكلفة وهو ما اتضح للباحثة من تحليل واستقراء الدراسات المحاسبية التي تناولت مدخل RCA ومن هذه الخصائص (Sally, 2004. pp. 21- 28): -
- 1- النظرة الشمولية للموارد: - (صفاء عبد الدايم، 2014، ص 243:240) حيث يركز النظام علي الموارد بمفهومها الشامل ويعمل علي تجميع الموارد في مجموعات موارد، يتضمن كل منها الموارد بعضها البعض، علي اعتبار إن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى وبالتالي يجب توزيع تكلفتها لتلك الموارد، حيث إن المقصود بالموارد المستهلكة ليس الموارد المستهلكة بواسطة النشاط فقط ولكن أيضاً الموارد المستهلكة بواسطة موارد أخرى.
- 2- مدخل للتخطيط الفعال للموارد : حيث يتميز بإمكانية الاعتماد عليه في عملية التخطيط التشغيلي والاستراتيجي بغرض حساب كل من كميات الموارد وما يرتبط بها من قيم محددة وضرورية لتدعيم تنفيذ المعلومات اللازمة للتخطيط سواء علي المستوي الاستراتيجي أو التكتيكي أو التشغيلي للشركة ، وكذلك توفير المعلومات المالية وغير المالية في ضوء الاتجاهات المستقبلية بالتنبؤ باحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى داخل الشركة وتحديد الطاقات العاطلة بما يدعم قدرة الموارد علي إيجاد وخلق القيمة للشركة، ويمكن استخدامه في أي صناعة أو أي شركة مهما كان درجة التعقيد في منتجاتها وعملياتها ومع أعداد كبيرة من الأفراد. ( Larry White, 2009, p. 64 )، كما يزودنا المدخل بصورة واضحة من العلاقات السببية بين الموارد وكميات الموارد "Quantity Resource" والتكاليف المرتبطة بها.
- 3- مدخل للرقابة الذاتية علي الموارد : حيث يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بالاهتمام بتوفير المعلومات اللازمة في مجال الرقابة الذاتية علي أنشطة الشركة سواء في الأجل القصير



أو الآجل الطويل حيث أن مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها يحدث علي مستوي الموارد وليس علي مستوي النشاط، مما يساعد علي ترشيد استهلاك الموارد والسيطرة علي الطاقة الزائدة/ العاطلة والرقابة والتوجيه السليم لتلك الطاقة العاطلة/ الفائضة بما يخدم أهداف الشركة في الرقابة الذاتية علي الموارد، حيث يتعامل المدخل مع التقلبات في حجم المنتج النهائي أو الخدمة النهائية دون تشويه لعملية تخصيص تكلفة المنتج.

4- مدخل لاتخاذ القرارات الملائمة: - حيث يتميز المدخل بالاهتمام بتوفير المعلومات الملائمة في مجال اتخاذ القرارات سواء في الآجل القصير أو الآجل المتوسط أو الآجل الطويل أو علي المستويات الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية للشركة وبما يحقق دقة اكبر في التكاليف التي تحقق قيمة مضافة ومنافع مقدمة للعميل، بالإضافة الي يوفر المعلومات اللازمة في جميع المستويات الإدارية، فعلى المستوى الاستراتيجي يساعد على اتخاذ قرارات دخول / خروج من السوق.

5- مدخل ديناميكي: تتمثل الديناميكية في دراسة تأثير البدائل المختلفة من الأنشطة والعمليات المتوقعة ومدى وجود فاقد أو فائض مما يؤدي الي ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة والتركيز على التكاليف التي تحقق قيمة، يساعد في تحقيق قرارات الشراء والإنتاج، وفهم الطبيعة الأولية للتكلفة، وقرارات تجنب التكاليف الثابتة، والمستوى التشغيلي ويساعد في إدارة الطاقة والأفراد والمعدات من منظور اقتصادي. وكذلك يمكن التغلب على تعقيدات النموذج من خلال التكامل مع نظم تخطيط موارد المشروع "ERP"، كما أن "RCA" يتمتع بالمرونة للتعديل وإضافة أي تعديلات عليه.

6- مدخل متكامل وشامل: يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بأنه مدخل متكامل مع كل نظم التكاليف الأخرى، كما يتميز في كونه مدخل شامل يركز على الموارد حيث يؤدي الي التحديد الشامل للتكاليف الكلية للموارد والذي يتضمن مجموعة من الأنظمة التكلفة الأخرى مثل (التكلفة على أساس النشاط ABC، الإدارة على أساس النشاط ABM).

7- مدخل لقياس الأداء: يوفر مقاييس دقيقة للأداء من خلال تحليل الانحرافات وفصل الكمية المستهلكة من الموارد عن القيمة المناظرة لها، وبالتالي يوفر معلومات أكثر مصداقية في تحليل الانحرافات مما يدعم مدخل محاسبة المسؤولية على مستوي جميع وظائف الشركة.

8- مدخل لدعم فلسفة التوجه نحو العميل: وذلك من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة التي تحقق المنافع للعميل وفق توجهات السوق، مع تخفيض الاستثمارات في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل والتخلص من الفاقد، مما يترتب عليه تحسين أداء أنشطة الشركة ذات القيم المضافة للعميل، وتحقيق اعلي درجات التوافق بين التكاليف وأنشطة الشركة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء.

9- مدخل قائم على أساس الكمية: حيث التمييز الواضح بين استهلاك الموارد وتخصيص التكاليف والذي يمكن إن يسهل تحليل الانحرافات من خلال فصل الكمية المستهلكة عن القيمة حيث إن التتبع المستمر لبيانات الاستهلاك الفعلي يتطلب فقط المحاسبة عن الكميات المحددة في العلاقة بين الموارد وبعضها البعض، حيث السهولة في تحليل الطاقة طالما إن تكاليف الموارد تخصص عند استخدامها فقط. كما يزودنا المدخل بالمعلومات عن هامش المساهمة وتقارير الربحية عند كافة المستويات داخل المنشأة وضمن مختلف الأبعاد (المنتج - الخدمة - العملاء - قنوات التوزيع.... الخ).

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أسلوب محاسبة استهلاك الموارد إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تقف عائقا في طريق تطبيقه في منشآت الأعمال ومنها:

- ارتفاع تكاليف التطبيق.
- يحتاج إلى الكثير من الوقت اللازم للتخطيط المطلوب.
- يحتاج إلى تطبيق أسلوب " ERP " في المشروع.
- وجود أمثلة قليلة عن المنشآت التي تطبق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد حتى وقتنا الحاضر على الرغم من أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يوفر تحسينات ملحوظة على العمليات وبيانات الكلفة خاصة في المنشآت ذات العمليات المعقدة إلا أنه يتطلب تدريباً كبيراً وتصميم النماذج والتطبيقات وخبرة متخصصة بخلاف ما هو معروف حول أنظمة التكاليف في الولايات المتحدة

ثانياً:- دعم القدرة التنافسية باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد :-

تعتبر المحاسبة عن استهلاك الموارد أحد المداخل الحديثة في إدارة التكلفة ويؤدي استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد الي إدارة التكلفة بشكل جيد ومن ثم دعم القدرة التنافسية



للمنشأة من خلال تحقيق المجالات التالية: (محمد الصغير، 2011، ص 88:100)، (على الشطبي، 2016، ص 85:90).

أ. في مجال تخفيض التكلفة: -

إن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يؤدي الي زيادة قدرة المنشأة على الإدارة الأفضل للموارد النادرة والمحدودة وبالتالي إدارة أكثر كفاءة للتكلفة وتحديد مواطن الفاقد والتخلص منه عن طريق تحديد مناطق عدم الكفاءة في استخدام الموارد ومن ثم الوصول الي هدف تخفيض التكاليف.

ب. في مجال تحقيق هدف تحسين الجودة: -

يساهم مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في تحقيق هدف تحسين الجودة من خلال قدرته في المساعدة على اتخاذ قرار الشراء أو الصنع أو المساعدة في اتخاذ قرار الاستعانة بمصادر خارجية من خلال تركيزه بصفة أساسية على الموارد من منظور شامل واهتمامه بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض مما يدعم إدارة وتنفيذ برنامج الجودة الشاملة.

ج. في مجال الاستغلال الأمثل للموارد: -

يساهم الاستغلال الأمثل للموارد في دعم القدرة التنافسية للمنشأة، حيث يعتبر مؤشر للتأكد من الاستخدام الفعلي لكل مورد من الموارد المتاحة للمنشأة وفأ للطاقة القصوى، ويتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بقدرته على الاستغلال الأمثل للموارد، نظراً لقدرته على القياس الدقيق للطاقة العاطلة عن طريق التتبع التفصيلي لاستهلاك كل مورد من الموارد المتاحة وتمييز الطاقة العاطلة، ومن ثم توصيل معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها.

د. في مجال دقة قياس التكاليف: -

يستطيع مدخل المحاسبة عن استهلاك المواد من خلال توفيره للدقة في تبويب عناصر التكاليف الي تكاليف ثابتة ومتغيرة متناسبة مع حجم المخرجات أن يوفر بيانات تكاليفية دقيقة يمكن الاعتماد عليها لأغراض إجراء التحليل التفاضلي في الآجل القصير.

هـ. في مجال دعم اتخاذ القرارات: -

يتميز مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد بقدرته على توفير معلومات مالية وغير مالية لإدارة المنشأة التي تمكنها من تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة واتخاذ العديد من

القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف ومعالجة الطاقة غير المستغلة في مجالات أخرى، مما يزيد من الربحية وتحقيق ميزة تنافسية.

كما يستطيع مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد أن يدعم اتخاذ العديد من القرارات من خلال توفير بيانات التكلفة الحدية لتركيز هذا النظام على هذا المفهوم حيث إن عملية تخصيص التكاليف في ظل هذا النظام يجب ألا تقود الي التقرير عن مستوى دخل يمكن أن يشجع على الإفراط في الإنتاج، بل إن نظام محاسبة استهلاك الموارد يؤكد على الإدارة الجيدة للموارد ومنع الإفراط والفاقد في تلك الموارد.

و. في مجال تعظيم قيمة العميل: -

إن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يدعم فلسفة التوجه بالعميل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة الأساسية ذات القيمة للعميل تبعاً لتوجهات السوق وتقليل الاستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل وتحقيق أعلى درجات التوافق بين تكاليف وأنشطة المنشأة وتفضيلات القيمة بالنسبة للعملاء، مما يجعل من القول بأن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يؤثر بشكل إيجابي على تعظيم قيمة العميل.



شكل رقم (3) دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية

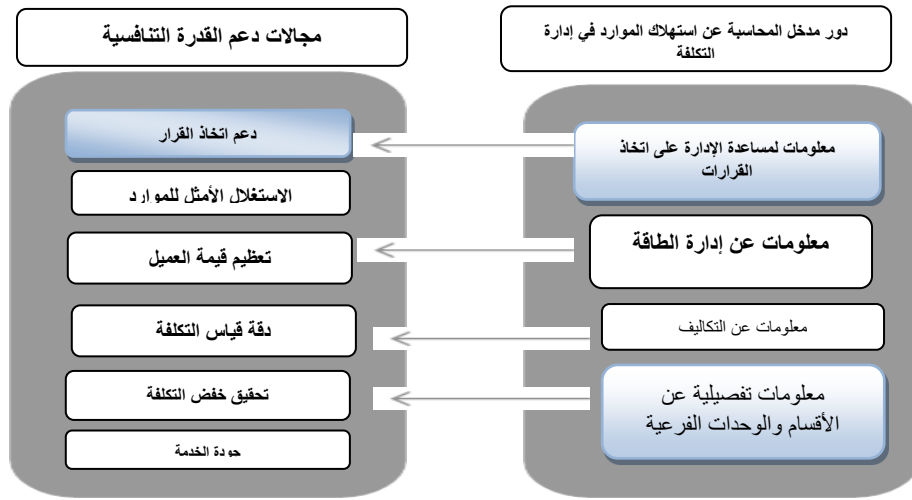
المصدر (محمد، 2019، ص.200)

ويتبين مما سبق الدور البارز لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية من خلال قدراته وإمكاناته علي إدارة التكلفة بشكل جيد ومن ثم تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والقياس الدقيق للتكاليف ، وبالتالي توصيل معلومات دقيقة وموثوقة تحقق سلامة القرارات المتعلقة بمجالات تخفيض التكاليف ومعالجة الطاقة العاطلة في مجالات أخرى ، كما يؤثر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد علي تعظيم قيمة العملاء وتحسين الجودة والتجديد والابتكار ويؤدي الي زيادة رضا العملاء وزيادة الطلب علي المنتجات وبالتالي زيادة الحصة السوقية وزيادة الأرباح السنوية ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية.



ويمكن توضيح دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية من خلال

الشكل التالي: -



شكل رقم (4) دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في إدارة التكلفة ومن ثم الوصول لدعم القدرة التنافسية المصدر (إعداد الباحث)

### القسم الثالث

#### ممارسات إدارة سلسلة التوريد ودورها في دعم المركز التنافسي

تتناول الباحثة في هذه الجزئية الإطار العام لإدارة سلسلة التوريد وأهم ممارساتها، والذي يشمل تعريفها وأهدافها وأهمية إدارتها، والعوامل التي تؤثر على إدارتها، وأهم المخاطر التي تحيط بها وكيفية إدارة هذه المخاطر، وأهم ممارسات إدارة سلسلة التوريد ودورها في خلق ميزة تنافسية لمنشآت الأعمال.

تعددت وتنوعت الدراسات التي تناولت مجال إدارة سلسلة التوريد ومجال المخزون، ويسعى هذا القسم الي التعرف على الإطار النظري لممارسات إدارة سلسلة التوريد من خلال تناول كلا من:

أولاً: مفهوم ممارسات إدارة سلسلة التوريد البيئية.

ثانياً: مفهوم المسؤولية الاجتماعية.

أولاً: مفهوم ممارسات إدارة سلسلة التوريد البيئية: -

يعتبر مفهوم إدارة سلسلة التوريد من المفاهيم الحديثة نسبياً، وأكدت العديد من الدراسات أن إدارة سلسلة التوريد أصبحت أكثر أهمية لمواجهة تحديات المنافسة، حيث تمكن أعضاء سلسلة التوريد من متابعة إنتاج المنتج من بداية الحصول على المواد الأولية من مصادرها وحتى تسويق

المنتج ووصوله إلي العميل النهائي (Institute of Management Accounting, (1999); (2003), Mouritsen et al. ويتحدث مجتمع الأعمال في الوقت الحاضر عن إدارة سلسلة التوريد، سواء من جانب مجموعات المنشآت الكبيرة متعددة الجنسية، أو المنشآت الصغيرة والتي أضحت تعطي درجة كبيرة من الأهمية لسلاسل التوريد في سياق الأزمة المالية العالمية والتنمية الاقتصادية والتي تحتاج إلي التغيير، فالمنشآت جميعها أعادت تركيزها مرة أخرى تجاه سلاسل التوريد (Wei and Xiag (2013).

وهناك العديد من المفاهيم لإدارة سلسلة التوريد، ولكن أكثرها استخداماً حسب رؤية Seuring إنها تمثل "تكامل الأنشطة المرتبطة بتدفق وتحويل السلع من مرحلة المواد الأولية وحتى المستخدم الأخير بغرض تحسين علاقات سلسلة التوريد لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة" (Seuring , 2002) ويرى Wei and Xiag أن إدارة سلسلة التوريد تشير إلى "النظام الكامل لسلسلة التوريد والذي يشمل التخطيط، والتنسيق والتشغيل والرقابة وتعظيم الاستفادة من مختلف الأنشطة والعمليات بغرض إنتاج المنتجات المناسبة والمطلوبة من قبل العملاء في الوقت المناسب وبالكمية المناسبة والجودة المناسبة وفي الدولة المناسبة والموقع المناسب"، وهذا يتطلب رقابة جيدة لجانبيين (Wei and Xiag (2013).

- تدفق المعلومات ورأس المال والخدمات اللوجستية في السلسلة.
- الأنشطة الإدارية المستمرة المرتبطة بشراء المواد الخام وتصنيع المنتجات الوسيطة والنهائية والمبيعات، لكل من الموردين والمصنعين والموزعين وتجار التجزئة وحتى العملاء النهائيين داخل هيكل شامل لسلسلة وظيفية.

ويرى Kauffman and Crimi أن إدارة سلسلة التوريد تمثل "مدخل متكامل لإدارة شبكات العرض والتوزيع، بما يجعل عمل السلسلة أفضل وعند تكلفة أقل عنه في حالة إدارة كل قطاع من السلسلة بشكل مستقل"، وبطريقة أخرى تعرف إدارة سلسلة التوريد بأنها "إدارة المواد والخدمات والمعلومات والأموال والوقت من خلال وبين المنشآت في علاقاتها التجارية بطريقة تحقق أهداف كل منها عند أقل تكلفة" (Kauffman and Crimi (1998) ويرى Vokurka وآخرون أن إدارة سلسلة التوريد تمثل "جميع الأنشطة المشاركة في تقديم منتج ممثلة في الحصول على المواد الخام وقطع الغيار، والتصنيع والتخزين وتتبع المخزون، مدخلات النظام وإدارة النظام، والتوزيع عبر جميع القنوات، التسليم للعميل، ونظم المعلومات اللازمة لمراقبة جميع هذه الأنشطة"





(vokurka,et al., 2002) ، وقد أشارت العديد من الدراسات إلي أهمية إدارة سلسلة التوريد ، وذلك كما يلي:-

1-دراسة (Sarkis, and Zhu ,2004) : التي تستهدف الي تحديد العلاقة بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد الخضراء وبين الأداء البيئي والاقتصادي ، كما تهدف الي التعرف علي مدى تأثير نوعين أساسيين من فلسفات عمليات الإدارة هما ( إدارة الجودة والإنتاج في الوقت المحدد) علي العلاقة بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد الخضراء وكل من الأداء البيئي والاقتصادي. وتوصلت الي وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تبني المشاريع لممارسات إدارة سلسلة التوريد الخضراء وبين تحسين كل من الأداء الاقتصادي والبيئي، بالإضافة إلي وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين ممارسات إدارة الجودة أكثر من المشاريع التي تمتلك مستويات منخفضة من تبني ممارسات إدارة الجودة.

2-تهدف دراسة (Barbara,et al., 2011) إلي توضيح أثر التكامل بين الزبون والمورد في أداء العمليات والأعمال في الشركات الصناعية ، من خلال تقديم نموذج سلسلة التوريد ، وقد توصلت الدراسة إلي أن هناك علاقة مباشرة وذات دلالة إحصائية بين التكامل الداخلي وأداء العمليات في الشركات الصناعية ، ولم تظهر الدراسة أي أثر ذي دلالة إحصائية لتكامل المورد والزبون مع التكامل الداخلي في الأداء ، علي الرغم من وجود تفاعل مهم فيما بين تكامل الزبون مع المورد ، كما توجد علاقة إيجابية بين التكامل الداخلي وأداء الأعمال.

3-دراسة (Wei and Xiang (2013 استهدفت الدراسة تبيان أهمية ممارسات إدارة سلسلة التوريد سواء من جانب المنشآت كبيرة الحجم ومتعددة الجنسية أو المنشآت صغيرة الحجم في سياق الأزمة المالية العالمية. وركزت الدراسة على بعض ممارسات إدارة سلسلة التوريد وهي: تخفيض تكاليف المعاملات، المشاركة في المعلومات، التكامل مع الموردين، الرقابة على سلسلة التوريد للوفاء بالمسئولية الاجتماعية للمنشأة. وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة سلسلة التوريد تُمكن المنشآت من الفهم الكامل لطلبات العملاء والسوق وأن المشاركة بين أعضاء السلسلة والتكامل مع الموردين يحسن من تنافسية سلسلة التوريد ويقوي حساسيتها تجاه مخاطر السوق وتلبية احتياجات العملاء بشكل فعال ويحقق التنمية المستدامة للمنشآت في الأجل الطويل.

4- أما دراسة ( Che-Fu Hsueh ( 2014 ) تهدف إلي التعرف علي الآثار الاجتماعية والبيئية للأنشطة الصناعية في سلاسل التوريد، حيث تناول مدي إمكانية تحسين المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) من منظور التعاون بينها وبين سلسلة التوريد ، وأشارت إلي انه يمكن تحقيق ذلك من خلال دراسة العلاقة بين تجارة الجملة وتجار التجزئة بهدف التنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد في حالة تذبذب كمية الطلب وارتفاع الحصة السوقية لتاجر التجزئة وتقاسم الأرباح بينهم.

وهناك أهداف عديدة لإدارة سلسلة التوريد، وتشمل الأهداف المشتركة: تقليل الفاقد والأنشطة غير المضيفة للقيمة، وسهولة الوصول للمخزون، وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء (مما يؤدي إلي خفض التكاليف)، وتحسين الاتصال عبر سلسلة التوريد (من حيث السرعة والوقتية ودقة المعلومات المتبادلة)، وتخفيض زمن دورة حياة المنتج (على سبيل المثال تطوير منتجات جديدة، وزمن الانتظار للعرض) وتحسين وتنسيق الجهود (من خلال التحسين المستمر وفهم الأهداف) تنفيذ إدارة سلسلة التوريد أصبح يمثل خيار حتمي ولا مفر منه لرجال الأعمال الطموحين، كما تهدف إدارة سلسلة التوريد على تخفيض التكاليف خاصة تكاليف الصفقات ، وكذلك تنفيذ إدارة سلسلة التوريد يسهل تبادل المعلومات، ويمكن المنشآت من الحفاظ على درجة عالية من الحساسية تجاه السوق، بالإضافة الي الاستجابة الفعالة نحو متطلبات عدم التأكد الخاصة بالسوق. - توفير المعرفة من خلال تنوع الطرق والعمليات والتقنيات والأنظمة التي يمكن استخدامها في إدارة سلسلة التوريد مما يساعد على تحسين أداء سلسلة التوريد.

ويرى Ellram أن أهداف إدارة سلسلة التوريد تشمل الحصول على التدفقات المستمرة للمواد ويرى Ellram ويرى والأموال والمعلومات في جميع أنحاء السلسلة، تخفيض التكاليف، تخفيض دورة حياة المنتج، تخفيض المخاطر وعدم التأكد وتحسين رضا العملاء ، وأوضح أن الأهداف السابقة يشترك منها مقاييس لقياس مدي التحسن في أداء السلسلة والتخطيط المشترك لأنظمة العرض والمبادرات، وتخفيض عدد الموردين وشركات النقل وتخفيض تكاليف الاستثمار في المخزون. (Ellrm 2002)

ثانياً: أبعاد ممارسات إدارة سلسلة التوريد البيئية ودورها في دعم المركز التنافسي: -

أهتمت العديد من البحوث والدراسات العلمية بدراسة وتحليل أبعاد ممارسات إدارة سلسلة التوريد البيئية، هذا ومن خلال الدراسة المتأنية والمتعمقة من الباحثين لمعظم التراث الفكري الذي تناول



أبعاد هذه الممارسات ، ويمكن توضيحها فيما يلي : البحوث التي ركزت علي دراسة وتحليل أربعة أبعاد لممارسات إدارة سلسلة التوريد البيئية: دراسة Sarkis, and Zhu, 2004 (الإدارة البيئية الداخلية – الإدارة البيئية الخارجية (الموردين ، العملاء) – التصميم الصديق للبيئة – استرداد الاستثمار)، ودراسة Ninlawan (الإدارة البيئية الداخلية – الشراء الأخضر – التصميم الصديق للبيئة – التعاون مع العملاء – استرداد الاستثمار)، ودراسة (Li et al., 2009) (الإدارة البيئية الداخلية – الشراء الأخضر – التعاون مع العملاء – التصميم الصديق للبيئة – استرداد الاستثمار).

#### أ- ممارسات إدارة سلسلة التوريد: -

عرف Hamister ممارسات إدارة سلسلة التوريد على أنها "مجموعة من الإجراءات أو التصرفات الإدارية التي يتم إجراؤها لتحسين أداء سلسلة التوريد المتكاملة" (Hamister, 2012), وعرفها Moslem Ghatebi وآخرون بأنها "سلسلة من الأنشطة ينبغي القيام بها للتشجيع على الإدارة الفعالة لتكاليف سلسلة التوريد بالمنشأة" (Moslem Ghatebi et al, 2013). وعرفها Talib وآخرون بأنها "مدخل لتحسين الأداء التنافسي من خلال تكامل الوظائف الداخلية للمنشأة وربطها مع العمليات الخارجية للموردين والعملاء والأعضاء الآخرين في سلسلة التوريد" (Talib, et al., 2011).

وأوضحت العديد من الدراسات مجموعة من الممارسات لإدارة سلسلة التوريد لتعزيز الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال وأهمها: -

#### (1) – الشراكات والتحالفات الاستراتيجية مع الموردين Strategic Partnerships and

#### –: Alliances with Suppliers

تعرف الشراكة الاستراتيجية مع الموردين بأنها "العلاقة طويلة الأجل بين المنشأة ومورديها والمصممة للاستفادة من القدرات الاستراتيجية والتشغيلية للمنشآت الفردية المشاركة في سلسلة التوريد لمساعدتها على تحقيق منافع كثيرة ومستمرة" (Li S, et al., 2006). وتبين في الوقت الحاضر أن المنشآت تحقق منافع أكثر إذا عملت مع بعضها عن الوضع الذي تعمل فيه بشكل مستقل، وتنظم الشراكات الاستراتيجية مع الموردين الجهود وتخلق شبكة من الموردين المؤهلين، وتشمل هذه الجهود جميع الأنشطة اللازمة لتحسين الأداء الحالي والمستقبلي للموردين، وتصمم الشراكات الاستراتيجية معهم لتحقيق التكامل بين القدرات التشغيلية والاستراتيجية للمنشآت والموردين للمساعدة على تحقيق منافع أكثر (Swink, and C., Wang (2007). وتعد الشراكة

الاستراتيجية مع الموردين شراكة طويلة الأجل تشجع على تنسيق الجهود من أجل حل المشاكل المتبادلة. وتعتبر عامل حاسم لتوجيه إدارة سلسلة التوريد، استناداً للهدف الرئيسي للشراكة الاستراتيجية مع الموردين وهو زيادة القدرة الوظيفية المرغوبة للمورد. Li S.; B. Ragu- (2006) Nathan; T. Ragu-Nathan and S. Rao, وتعد قرارات الشراكة الاستراتيجية مع الموردين أساس لتحديد مصادر التوريد الأساسية في سلسلة التوريد، كما يعتبر اختيار المورد وتحقيق التكامل الفعال بين الأعمال التجارية للحصول على المهارات الإضافية المناسبة أمر هام في هذا الإطار مما يحسن أداء سلسلة التوريد ويخفض تكاليفها. Hamister, (2012).

## (2) - العلاقات مع العملاء Customer Relationship :-

تعرف العلاقة مع العملاء بأنها "مجموعة كاملة من الممارسات والتي تستخدم لغرض إدارة شكاوي العملاء، وبناء علاقات طويلة الأجل معهم بغرض تلبية طلباتهم وتحسين رضاهم. Lis et al., 2006. وتتكون العلاقات مع العملاء من كل الطرق التي يتم استخدامها لغرض الرقابة وإدارة شكاوي العملاء، وخلق علاقات طويلة الأجل معهم وتحسين رضاهم. وتعد إدارة علاقات العملاء عنصر هام لإجراء الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتحقيق منافع جيدة. ويعد تطوير توقعات العملاء عند إدارة العلاقة مع العملاء أمر هام لبقاء المنشأة واستمرارها، ومن جانب آخر فإن العلاقات الجيدة مع أعضاء سلسلة التوريد بما فيهم العملاء يعد أمر هام لإدارة التكلفة الاستراتيجية بنجاح، وهذا يشير إلى تميز المنتجات المقدمة لهم بالمقارنة بالمنافسين مما يخلق ميزة تنافسية، Li S.; B. Ragu-Nathan; T. Ragu-Nathan and S. Rao. (2006). وتتمثل

أهداف تحسين العلاقات مع العملاء فيما يلي (Niknia 2007):-

- تحديد الفرص التجارية الجديدة وتقليل الفرص الضائعة.
- زيادة ولاء العملاء والحد من فقدهم.
- تحسين خدمة العملاء وتحسين صورة المنشأة أمامهم.
- تخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات.

## (3) - مستوى مشاركة (تبادل) المعلومات: Level of Information Sharing :-

يشير تبادل المعلومات إلى المدى الذي يتم خلاله تبادل ونقل المعلومات على امتداد سلسلة التوريد. ويقلل التبادل الفعال للمعلومات من سوء الفهم، ويحسن من اتخاذ القرارات ويحقق المرونة وسرعة الاستجابة. (Hamister, 2012) ، ويوضح مستوي تبادل المعلومات قدرة المنشأة على



تبادل المعرفة والمعلومات مع الشركاء في سلسلة التوريد بفاعلية وكفاءة. ويعد تبادل المعلومات نظام تفاعلي لسلسلة التوريد يشمل المعلومات بين الشركاء المباشرين وكل شبكة سلسلة التوريد، ويرتبط مستوى تبادل المعلومات بشكل وثيق بجودة النظام المحاسبي، والشركاء في سلسلة التوريد الذين يتبادلون المعلومات بشكل منتظم يكونوا أكثر قدرة على العمل معاً وكأنهم منشأة واحدة، ويكونوا أقدر على فهم احتياجات المستهلك النهائي والاستجابة بسرعة للتغيرات في السوق، ومن جانب آخر فإن الاستخدام الفعال للمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب من جانب جميع الشركاء في سلسلة التوريد يعتبر عاملاً تنافسياً، Li S ,et al. ,2006.

#### (4) – جودة المعلومات المتبادلة: Quality of Information Sharing :-

تشير جودة المعلومات إلى دقة ومصداقية المعلومات المشتركة بين الشركاء التجاريين. كما يعد تبادل المعلومات الدقيقة وفي الوقت المناسب من العوامل الهامة لتحسين الأداء على امتداد سلسلة التوريد. فالمعلومات المشوهة تخلق عبء كبير في سلسلة التوريد مما يساهم في ارتفاع التكلفة Li S.; et al., 2006 فالخطيطة الشامل للطلب والعرض وشراء المواد الخام والإنتاج، رقابة المخزون، التخزين، توزيع المنتجات، وإدارة المعلومات هي أنشطة هامة في سلسلة التوريد. وبالتالي ينبغي أن تكون المنشأة قادرة على النظر في طلب المخزون وفقاً لعدد المنتجات، والقيام بتخطيط الإنتاج ووضع جداول الإنتاج قبل طلب المواد الخام وهذا يعتمد على جودة المعلومات المتبادلة بين أعضاء سلسلة التوريد (Chin o. ,et al. ,2010)

#### (5) – التعاهد Outsourcing :-

يعد التعاهد أحد المصطلحات الجديدة التي أضيفت إلى المصطلحات المستخدمة في مجال تكنولوجيا المعلومات في ظل ما تشهده من تطور متسارع ومتنامي وأيضاً عابر للحدود، ويعرف التعاهد بأنه إسناد العمل الذي كان يتم أدائه سابقاً داخل المنشأة لمنشأة خارجية لتقوم بأدائه، والمنشأة الخارجية قد تكون كيان مستقل أو شركة تابعة مملوكة بالكامل للمنشأة الأم، مع العلم بأن المنشأة الخارجية يكون لها منافسين، وفي ظل التعاهد تظل المنشأة الأم مسيطرة بالكامل على العملية من حيث تحديدها بدقة وتحديد ما يتعين القيام به. وفي الآونة الأخيرة اتسع مجال خدمات التعاهد وأصبح صناعة قائمة بذاتها تدر أرباحاً هائلة وتساهم في توسيع قاعدة الخبرة التكنولوجية للقائمين بها. Nicholas and Amrik,(2004)

ويوجد العديد من الأنشطة التي تقوم الشركات الصناعية بتعهيدها لعل من أهمها الثلاثة

أنشطة الآتية: - (Kenyon and Meixell, 2011)

- النقل والتخزين: تنطوي عملية النقل علي نقل المواد الخام من المورد إلي المصنع، وأيضا نقل السلع التامة من المصنع إلي المخازن ومواقع العملاء الأخرى. إما بالنسبة لعملية التخزين في الشركات الصناعية فهي تنطوي علي تخزين المكونات والمواد الخام والسلع المصنعة.
- التوزيع والتجهيز: تنطوي عملية التوزيع على إدارة السلع في المسار الفعلي بين الإنتاج والاستهلاك.
- التعبئة والتغليف: تنطوي عملية التعبئة والتغليف على تغليف المنتجات النهائية لحمايتها أثناء التعامل معها في المخازن ومركبات النقل.

(6) - الممارسات الداخلية الخالية من الفاقد: Internal Lean Practices :-

يعد استخدام الممارسات الداخلية الخالية من الفاقد (‡) ممارسة أخرى من ممارسات إدارة سلسلة التوريد، وتشير هذه الممارسة إلي استهلاك موارد أقل مع نفس كمية الإنتاج كبيرة الحجم وعروض أكثر تنوعاً للعملاء. ولعل أحد الأفكار الأساسية في الممارسات الداخلية الخالية من الفاقد هو التخلص من الفائض (الإنتاج الزائد عن الحاجة)، فالإنتاج بدون فاقد وفي الوقت المناسب هي نظم إنتاج تهدف إلي تحسين العمليات وصممت لأول مرة في شركة تويوتا اليابانية عام ١٩٥٠ (Chin o., et al., 2010)

(7) - الإنتاج في الوقت المحدد (2) JIT- II :-

يعد الإنتاج في الوقت المحدد (2) JIT- II مفهوم ابتكرته شركة Bose الأمريكية وتم استخدامه على نطاق واسع في عمليات الشراء في الولايات المتحدة الأمريكية. ويقوم على الربط بين المورد والعميل من خلال أجهزة الحاسب الآلي في وقت واحد لأداء نشاط الهندسة المتزامنة مع قسم هندسة العملاء داخل شركة العميل لإدارة المخزون والتجديد التلقائي للمواد المطلوبة. ويستخدم هذا الأسلوب عندما يستخدم العميل عدد كبير من المواد وهنا يتطلب الأمر التعاون المستمر بين البائع (المورد) والمشتري (العميل) لتلبية احتياجات المشتري، وبالتالي يعد اتفاق شراكة طويل الأجل مع العميل ينفذ في موقعه (Kauffman, and Crimi 1998).

ب- إدارة سلسلة التوريد ودورها في خلق ميزة تنافسية:-



يتم تحسين أداء سلسلة التوريد من خلال تطوير خمسة أولويات تنافسية في تسلسل محدد وهي: الجودة، الاعتمادية، المرونة، سرعة الاستجابة، وفعالية التكلفة. لذا يجب التركيز على الجودة كأساس للمشاركة في سلسلة التوريد، والاعتماد على المصادر الخارجية (التعهد). ويجب أن يتبع الجودة تركيز الجهود على تحسين موثوقية تسليم المنتجات والخدمات. ويعد تحسين التكلفة النتيجة النهائية للجهود المستمرة في تحسين كل من الجودة، والاعتمادية، والمرونة، وسرعة الاستجابة.

### القسم الرابع

#### دور عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم المركز التنافسي

أصبحت ممارسة عمليات المصادر الخارجية (BPO) ظاهرة عالمية حيث بدأ استخدام عمليات المصادر الخارجية بقوة منذ بداية التسعينات كوسيلة لتخفيض التكاليف ثم تحولت بعد ذلك إلى وسيلة لتخفيض المخاطر أيضاً ولتحقيق العديد من المزايا الأخرى، ويمكن تناول هذه الجزئية البحثية في العنصرين التاليين:-

أولاً: مفاهيم خاصة بعمليات المصادر الخارجية BPO.

ثانياً: عمليات المصادر الخارجية واثره في دعم المركز التنافسي.

أولاً: مفاهيم خاصة بعمليات المصادر الخارجية BPO:-

تعددت التعاريف الخاصة بعمليات المصادر الخارجية BPO وبالرغم من تشابهها من حيث المضمون، عرفها (Forough Karimi, et al., (2011) "إسناد بعض أو كل الأنشطة الخاصة بتكنولوجيا المعلومات بالمنشأة لطرف أو أطراف خارجية لأدائها"، ولكن هذا التعريف يخص عمليات المصادر الخارجية لتكنولوجيا المعلومات (IT). وعرفها (Richard D. James, (2011) "ميل بعض الشركات الكبرى في مجالها إلى إسناد أنشطة نظم المعلومات للشركة إلى مورد خارجي ليقوم بها وهذا له الأثر في تخفيض التكاليف".

دراسة (Julia A. Smith, et al., (2005): استهدفت الدراسة بحث التغيرات التي تطرأ على المنشأة نتيجة استخدامها عمليات المصادر الخارجية (BPO) وتأثير ذلك على المحاسبة الإدارية وطبقت على ثلاث حالات هم شركات القطاع الخاص (Private Sector Companies)، وخدمة الصحة القومية (The National Health Service) والسلطات المحلية (Local Authorities). وتوصلت الدراسة إلى ان عمليات المصادر الخارجية تعمل على إحداث تغييرات داخل المنشأة، و تحسين مرونة المنشأة في تقديم خدمات ومنتجات جديدة

وتخفيض التكاليف وبتيح للمنشأة التركيز على الأنشطة الأساسية بها لتدعم مركزها التنافسي. وإحداث تغييرات في ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.

دراسة (2007) Jonathan William Whitaker: استهدفت الدراسة بحث تأثير عمليات المصادر الخارجية المحلية والدولية على المنشأة والعملاء. وتوصلت إلى إن الشركات ذات البنية الأساسية القوية لتكنولوجيا المعلومات هي التي تهتم باستخدام عمليات المصادر الخارجية المحلية والدولية. وإن الشركات ذات الأنشطة الأساسية المحددة هي التي تهتم باستخدام عمليات المصادر الخارجية المحلية والدولية. الشركات التي تهدف إلى سياسة تخفيض التكلفة وسياسة نمو الإيرادات هي التي تهتم باستخدام عمليات المصادر الخارجية المحلية والدولية.

دراسة (2008) Gayathri Sundar: استهدفت الدراسة التعرف على العوامل التي تؤدي إلى نجاح عمليات المصادر الخارجية حيث رصدت الدراسة أن "معظم الشركات الأمريكية أصبحت معتمدة على عمليات المصادر الخارجية سواء داخل الولايات المتحدة الأمريكية أو خارجها لتخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية للشركات. وتوصلت الدراسة إلى توجد علاقة طردية بين احتفاظ وإجراء الشركة لأنشطتها الرئيسية داخلياً ونجاح عمليات المصادر الخارجية. كما توجد علاقة طردية بين قدرة الشركة على التعرف والحصول على أنشطة معينة - تكون مؤثرة على الموقف التنافسي للشركة وتعجز الشركة على أدائها داخلياً بكفاءة - من خلال عمليات المصادر الخارجية ونجاح عمليات المصادر الخارجية.

دراسة (2010) Yodong Luo and others: استهدفت الدراسة وضع إطار لإدارة عمليات المصادر الخارجية لضمان نجاحها. وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الشركات الرائدة في نشاطها مثل: "AT & T corporation, Boeing Co., Citibank, General Electric Co., Morgan Stanley Dean Witter & Co., Sony Corp, Swissair and Wall- Stores". تستخدم عمليات المصادر الخارجية بنجاح لتتفرغ لأنشطتها الأساسية والرئيسية ولذلك فإن تركيزها على عاملين هامين في إدارة عمليات المصادر الخارجية وهي: 1- التكامل بين مستخدم عمليات المصادر الخارجية (Outsourcer) ومورد هذه العمليات (Provider) حيث هذا التكامل يضمن نجاح عمليات المصادر الخارجية ويحمي من بعض الأخطار الملازمة لعمليات المصادر الخارجية ويتلخص التكامل في الآتي: (a) تكامل العمليات: وهو إبرام العقود المحددة بين الطرفين وتحديد السياسات والإجراءات التي تحكم الحقوق والواجبات للطرفين. (b) تكامل المعرفة: هو





أن يتم تبادل المعلومات والمعرفة بين الطرفين ويكون بينهما درجة عالية من الاستجابة والتفاهم لإنتاج عمليات مصادر خارجية بكفاءة تفي بمتطلبات العملاء. (c) تكامل الأفراد: يتم تبادل الزيارات بين الطرفين وتكوين ورش عمل لتبادل الثقافات والتدريب لتوحيد أهداف الطرفين لإحداث روح من التعاون طويل الأجل. 2-التكامل بين أقسام ووظائف داخل شركات موردي عمليات المصادر الخارجية.

وعرفها (Ragishekhar, G and Others, (2009) أن عمليات المصادر الخارجية تنقسم إلى ثلاثة أنواع، وهم:

### 1- عمليات المصادر الخارجية (BPO) خارج حدود البلد: Offshore outsourcing -

إسناد الشركة لبعض أنشطتها التي كانت تقوم بها إلى شركة أخرى خارج حدود البلد لكي تقوم بأدائها وهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف والتركيز على الأنشطة الرئيسية للشركة المستخدمة لعمليات المصادر الخارجية (BPO Client) .

### 2-عمليات المصادر الخارجية بواسطة الشركة التابعة (BPO) Captive Offshore outsourcing

ويقصد بها أن الشركة تنتج منتجاً أو خدمة عن طريق الشركات التابعة (Own Subsidiary) الموجودة خارج حدود بلد الشركة القابضة نفسها وبهذه الطريقة تستطيع الشركة أن تفرض كامل رقابتها على الأنشطة وتستفيد من المزايا الموجودة في بلد الشركات التابعة مثل خفض تكلفة العمالة ومهارة العمالة والتقدم التكنولوجي وغيرها من المزايا الأخرى ومثال على ذلك أن بعض الشركات الأمريكية تسيطر على بعض الشركات في الهند والصين لعمل بعض الأنشطة الخاصة بها في الشركة القابضة الموجودة في أمريكا.

### 3- عمليات المصادر الخارجية (BPO) عن طريق طرف ثالث Offshore business

#### Development Centers

وهو يقصد به أن الشركة القابضة تعطي بعض أنشطتها الموجودة في الشركة التابعة خارج حدود بلد الشركة القابضة إلى طرف ثالث في نفس بلد الشركة التابعة لكي تقوم بأدائها وهذا يرجع إلى تخفيض التكاليف والحصول على جودة أعلى.

وهنا ميزت الدراسة بين نوعين من استراتيجيات عمليات المصادر الخارجية وهي:

أ - عمليات المصادر الخارجية الأفقية. "Horizontal outsourcing Model"

حيث تشير هذه الاستراتيجية إلى أن الشركة ومورديها سيتعاونون أثناء دورة حياة المنتج، حيث تكون الشركة مسؤولة عن مكونات معينة للمنتج منذ مرحلة البحوث والتطوير وحتى مرحلة ما بعد البيع حيث تقوم الشركة ببيع مصانع مملوكة لها إلى متعاقدين معها في اتفاقيات عمليات المصادر الخارجية ويتم تطوير علاقات طويلة الأجل مع الموردين وهنا سوف تعتمد الشركة على إسناد تصنيع مكونات غير رئيسة للمنتج إلى هذه الشركات المبيعة ولكن المكونات الرئيسية للمنتج تظل تُصنع داخل الشركة.

#### ب- عمليات المصادر الخارجية الرأسية "Vertical Outsourcing Model"

حيث تشير هذه الاستراتيجية إلى أن الشركة: صاحبة المنتج الرئيس تقوم بعملية تصميم وتصنيع المنتجات الجديدة ويتولى المتعاقدون في توريد عمليات المصادر الخارجية مسؤولية إنتاج المنتجات التقليدية ولتحقيق عمليات المصادر الخارجية الرأسية يتم جعل مركز التطوير والتصميم المنتجات الجديدة في دولة معينة أما مركز إنتاج المنتجات التقليدية في دولة أخرى.

#### أهداف ومنافع عمليات المصادر الخارجية:

"استخدام عمليات المصادر الخارجية تؤدي إلى تحقيق مرونة الشركة. وتخفيض التكاليف وتسمح للشركة بالتركيز على أنشطتها الرئيسية". الشركات التي تستخدم عمليات المصادر الخارجية (BPO) عليها أن تعرف أن استخدام عمليات المصادر الخارجية لها هدفان أساسيان هما:

- هدف عملي (فني): الهدف الفني هو أن مستخدم عمليات المصادر الخارجية (BPO Client) من الشركات الصناعية يُرغب في تخفيض أو الرقابة على التكاليف التشغيلية، وتخفيض وإحكام الرقابة على الإنفاق الرأسمالي على الوظائف والأنشطة غير الرئيسية وتأمين الموارد المادية والفنية والجغرافية المحدودة للشركة وتوجيهها نحو تنمية الأنشطة الرئيسية.
- هدف استراتيجي: وهو إعادة هيكلة الشركة من ناحية التركيز على مهام الشركة الرئيسية والعلاقات الخارجية مع الشركات الأخرى، حيث عمليات المصادر الخارجية تعمل على إصلاح ممارسات المنشأة من خلال التركيز على القضايا الأساسية المؤثرة على أهداف طويلة الأجل للشركة، وهي أيضا تساعد الشركة على التركيز على الأنشطة الرئيسية للشركة وتستطيع الشركة من خلال استخدام عمليات المصادر الخارجية الاستفادة من مهارات وإمكانيات وكفاءات منفذو عمليات المصادر الخارجية.

ثانياً: عمليات المصادر الخارجية واثره في دعم المركز التنافسي :-



في الآونة الأخيرة تحول اتجاه العالم من أسواق البائع Seller's Markets إلى أسواق المشتري Buyer's Markets، فأدى ذلك إلى زيادة اهتمام إدارة الشركات تجاه العملاء حيث التركيز على الإيفاء بمتطلباتهم عن طريق تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية مع سعر منخفض يناسب إمكانياتهم ومن لا يستطيع أن يحقق متطلبات العملاء سوف يفشل في تحقيق مزايا تنافسية مما يؤثر على المركز التنافسي للشركة، وأيضاً بسبب ظهور العديد من التكتلات الاقتصادية والاتفاقيات الدولية.

حيث إن تحقيق القدرة التنافسية عن طريق ما سبق يُساعد الشركات على اكتساب حصص سوقية كبيرة ودفع العملاء إلى تفضيل منتجاتهم بخلاف المنافسين، لذلك بعض الشركات تحاول أن تبني البرامج الخاصة لزيادة القدرة التنافسية لها.

وهنا تلقي الباحثة الضوء على دور عمليات المصادر الخارجية BPO في تدعيم أبعاد المركز التنافسي، والتأثير على الاستراتيجيات التنافسية، من خلال الآتي:  
أولاً: عمليات المصادر الخارجية (BPO) واستراتيجية ريادة التكلفة:

إذا استطاعت الشركة إسناد بعض مهام (أنشطة) الشركة إلى مورد خارجي (External Providers) يقوم بأدائها بكفاءة وفاعلية فتستطيع المنشأة من خلال تحليل الأنشطة الخاصة بها معرفة الأنشطة غير المضيقة للقيمة فتقوم باستبعادها، وبالتالي تتفوق المنشأة بتقديم المنتج أو الخدمة بتكلفة أقل من المنافسين وبجودة عالية وبالتالي تستطيع الشركة جذب عملاء جدد والاستحواذ على حصة سوقية أكبر من مثيلاتها.

ثانياً: عمليات المصادر الخارجية (BPO) واستراتيجية التمييز:

إذا استطاعت الشركة إسناد بعض مهام (أنشطة) الشركة إلى مورد خارجي يقوم بأدائه بكفاءة وفاعلية، فتستطيع المنشأة أن تتميز في بعض الأنشطة الأخرى والتي تستطيع أن تقوم بأدائه بأقل التكاليف وبالجودة العالية وفي الوقت المناسب ومواكبة التطور والابتكار إذا لزم الأمر.

ثالثاً: عمليات المصادر الخارجية واستراتيجية التركيز:

إذا استطاعت الشركة إسناد بعض مهام (أنشطة) الشركة إلى مورد خارجي يقوم بأدائه بكفاءة وفاعلية، فتستطيع المنشأة التركيز على منتجات أو خدمات جديدة تخص فئة معينة من العملاء وتقوم على تقديمها بجودة عالية وسعر مناسب، وبالتالي تستطيع أن تجذب شريحة معينة من

العملاء الجدد بالإضافة إلى عملائها الحاليين، وبالتالي تزيد الحصة السوقية للشركة مقارنة بالمنافسين.

رابعاً: عمليات المصادر الخارجية (BPO) وسياسة الاتحاد:

إذا استطاعت الشركة إسناد بعض مهام (أنشطة) الشركة إلى مورد خارجي يقوم بأدائه بكفاءة وفاعلية وتوطيد جسور العلاقة بين الشركة والمورد فهذا يمثل شكل من أشكال التعاون والاتحاد وتكامل الشركات مع بعضها فهذا يعضد من تقديم منتج ذا جودة عالية وتكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب.

### القسم الخامس

#### الإطار المقترح لدعم المركز التنافسي للشركات الصناعية

يعتمد الإطار المقترح لتطوير نظم إدارة التكلفة علي التكامل والترابط بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) وكيفية الاستفادة من مزايا هذا التكامل والترابط في تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة، مما يتطلب تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد الشركة من خلال تحديد التكلفة المخططة والفعلية علي أساس ما يستهلك من موارد لخدمة وإرضاء العملاء من خلال التركيز علي الموارد، كيفية استهلاك المخرجات للموارد بما يعظم من القدرات والإمكانيات الاقتصادية للشركة من حيث تعظيم الربحية وتحسين جودة منتجاتها وتخفيض تكلفة الإنتاج والتحسين المستمر للموارد واستغلال الطاقة الفائضة/ العاطلة بما يحقق رغبات وطموحات العملاء ويضيف قيمة ومساهمة حقيقية سواء علي مستوى الشركة أو علي مستوى المنتجات أو علي مستوى العملاء.

- وتتمثل مراحل الإطار المقترح في تحليل أثار التكامل وذلك علي النحو التالي: -

- مراحل تحليل خطوات القيود والاختناقات:

يُراعى عند تطبيق الإطار المقترح تتبع المراحل الآتية:



### المرحلة الأولى: التخطيط: Planning:

حيث يتم تشخيص وتصنيف القيود أو الاختناقات التي تحد من العمليات الإنتاجية وكذلك مجموعة الموارد النادرة والتي تمثل قيد أو نقطة اختناق على الشركة تحد من أنشطتها التشغيلية وتتمثل مجالات تشخيص وتصنيف القيود أو الاختناقات التي تحد من العمليات الإنتاجية فيما يلي:

- التخطيط لموارد الشركة المتاحة وغير المتاحة، التخطيط لإدارة الطاقة العاطلة.
- التخطيط للفصل بين الموارد بالقدر متاح، والموارد بالقدر المستخدم.
- تحديد الموارد على شكل كمي والعلاقات المتداخلة والمتشابكة بين الموارد وبعضها البعض.
- تحديد نوعية القيود والاختناقات.
- تحديد الأنشطة الرئيسية وتصنيفها وتكلفة تلك الأنشطة وفق ما يلي: -
- أنشطة تضيف قيمة للشركة ويتم استغلالها استغلالاً أمثل.
- أنشطة لا تضيف قيمة للشركة وقابلة للتحسين في حالة استغلالها استغلالاً أمثل والسيطرة علي الفاقد منها.

### المرحلة الثانية: التنفيذ: Implementing:

وفيه يتم التعرف على نقاط القيود والاختناقات التي تواجه الاستغلال الأمثل للموارد وإدارة الطاقة وذلك من خلال: -

- تدعيم الاستغلال الأمثل للموارد بما يساعد على تحقيق أقصى فاعلة وإنتاجية ممكنة للقيود زيادة طاقة تؤدي الي زيادة في التكاليف.
  - تدعيم إدارة طاقة الموارد العاطلة/ الفائضة بالاستغلال الأمثل للموارد وتعظيم الربحية.
  - الإفصاح الكامل عن طاقة الموارد العاطلة /الفائضة وعدم تحميلها على المنتجات أو أهداف التكلفة الأخرى بشكل تقديري.
  - تدعيم حسن إدارة الموارد والاستغلال الأمثل لها والسيطرة على مناطق الفاقد والتخلص من الأنشطة الزائدة التي لا يمكن استغلالها.
  - تحليل الطاقة وتخصيص التكاليف الموارد وقت حدوثها وبالتالي تحديد حجم الطاقة العاطلة.
- حيث يتم التنفيذ الفعلي للإطار المقترح ويتم ذلك من خلال الخطوات الآتية:

- الخطوة الأولى: تحديد معايير لتقييم أداء تطبيق الإطار المقترح، وهنا تبدأ الإدارة العليا بتدشين فريق عمل متكامل من الخبراء من داخل وخارج الشركة لوضع معايير خاصة لتقييم أداء تطبيق الإطار المقترح حيث تشمل تلك المعايير مقاييس مالية وغير مالية
  - الخطوة الثانية: تشكيل فرق عمل مدارة ذاتياً **Self-Management Teams Work** (اللامركزية)، وهنا تبدأ الإدارة العليا بتشكيل فرق عمل مدارة ذاتياً وأن تكون لها صلاحيات واسعة لإدارة العمل بكفاءة على أن تكون بين تلك الفرق تفاهم وترابط لتدارك أي أخطاء يمكن أن تحدث في تطبيق الإطار المقترح.
  - الخطوة الثالثة: الرقابة على أداء فرق العمل، وهنا تبدأ الإدارة العليا بمراقبة أداء فرق العمل المختلفة ومطابقة أدائهم بالأهداف المحددة مسبقاً.
  - الخطوة الرابعة: تحليل وتقييم الأداء، وهنا تبدأ الإدارة العليا بمقارنة النتائج الفعلية لتطبيق الإطار المقترح والمعايير المحدد مسبقاً كما توجد في الخطوة الأولى وتبدأ عملية التقييم لأداء تطبيق الإطار المقترح ويتم الوقوف على مناطق الضعف في الأداء إذا وجدت.
  - الخطوة الخامسة: المراجعة المستمرة وتصحيح الإجراءات لتطبيق الإطار المقترح، وهنا تبدأ الإدارة العليا بالمراجعة المستمرة لمعايير تقييم أداء تطبيق الإطار المقترح وتعديلها مما يلائم البيئة المحيطة
- المرحلة الثالثة: التحسين المستمر والتوسع: Continuous Improvements & Expansion**
- حيث يتم في هذه المرحلة تطوير الخطط والأداء وفقاً لنتائج التقييم وصولاً إلى أفضل مستوى لتطبيق الإطار المقترح ثم يتم التوسع في تطبيق الإطار المقترح على مستوى فروع الشركة بأكملها.
- المرحلة الرابعة: التكامل: Integration**
- يتم من خلال التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية التعرف على ما يلي: -
- العلاقة بين الموارد بالقدر المتاح والقدر المستخدم بغرض تحديد القيود أو الاختناقات.
  - كيفية التوافق في تدفق المنتجات وتخفيض المخزون تحت التشغيل وزيادة معدل الإنجاز.
  - التركيز على تحسين أنشطة الاختناقات لزيادة الطاقة المتاحة بالشركة.
  - كيفية الاستفادة من العلاقات المتشابهة والمتداخلة بين الموارد وبعضها البعض.



- كيفية إيجاد قيمة مضافة على مستوى الشركة أو عملائها من خلال التوظيف الأمثل للعلاقات التبادلية وغير التبادلية بين الموارد والأنشطة، وبين الموارد وبعضها البعض.

وهنا يتم تكامل الإطار المقترح مع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي منها:

التكلفة على أساس النشاط.	□	Activity Based Costs (ABC).
التكلفة المستهدفة.	□	Target Costing (TC).
التحسين المستمر.	□	Continuous Improvements (CI).
بطاقة الأداء المتوازن.	□	Balanced Scorecard (BSC).
الاقتداء بأفضل الممارسات.	□	Benchmarking (BM).
تحليل سلسلة القيمة.	□	Value Chain Analysis (VCA).
الإنتاج الانسيابي.	□	Lean Production (LP).
هندسة القيمة.	□	Value Engineering (VE).

- أثار التكامل بين نظام التكلفة على أساس علي لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC للأنظمة الثلاث (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO). يوفر نظام قياس التكلفة على أساس النشاط ABC آلية محاسبية تبسط من عملية تتبع التكاليف وتصنيفها على أساس الأنشطة الموجودة بالشركة، لذلك يعتبر نظام قياس التكلفة على أساس النشاط مصدر أساسي للبيانات والمعلومات التي تحتاجها الشركة عند أخذ قرار تطبيق الأنظمة الثلاثة (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع (BPO).
- الدور التكاملي لأسلوب إدارة الوقت (تحسين دورة الزمن) للأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) تظهر أثار التكامل في تدعيم وتحسين إدارة الوقت والزمن لتصبح داعمة لمنتجات الشركة وعملائها بالتركيز علي ما يلي :-

أ. تحديد وتصنيف أنشطة الشركة في مجموعات ترتبط بدورة الزمن هي (الإعداد، الانتظار، التشغيل، التفتيش، التفريغ، التحريك).

ب. أن تحسين إدارة الوقت يساعد علي زيادة الإنتاجية من خلال: -

- تقليل وتخفيض دورة زمن التشغيل دون إضافة طاقة.
- التمكين من جدولة التشغيل والتسليم زمنياً سواء على مستوى المنتجات أو العملاء.
- التمكين من حذف الوقت الضائع للأنشطة ذات الاختناق والقيود.

- تخفيض وقت إعداد وتشغيل العمليات ذات الاختناق من خلال تبسيط تصميم المنتج، تخفيض عدد مكونات أجزاء المنتج، تخفيض وقت صيانة الآلات والمعدات.
- الدور التكاملي لمدخل تكلفة المواصفات للأنظمة الثلاثة ( مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO). تتمثل خطوات التكامل فيما يلي :-
- أ. تحديد خصائص ومواصفات المنتج من خلال (تحديد المواصفات والخصائص ذات القبول والرغبة الشديدة في المنتجات من قبل العملاء- تحليل مستويات إنجاز وتنقية وتصفية المواصفات والخصائص ذات القيمة التنافسية - تحديد المواصفات والخصائص التي تضيف قيمة للمنتج- تحديد المواصفات والخصائص ومستويات الإنجاز التي لا تضيف قيمة للمنتج - تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق المواصفات وتصنيفها الي أنشطة تضيف ولا تضيف للقيمة- إن تعكس المواصفات وقدرة المنتج علي الاستجابة لتوقعات العملاء بصفة مستمرة.
- ب. تحديد مجموعات التكلفة حيث يتم تحديد مجموعات التكلفة والتي يتم تخصيصها لتحقيق مواصفات وخصائص المنتجات التي تقابل رغبات وتوقعات العملاء والأزمة لإنجاز مهام المنتج، وتشمل مجموعات التكلفة الأنشطة المحققة للمواصفات أو للخصائص أو للعمليات أو للمنتجات أو للعملاء أو قنوات البيع.
- ج. تحديد العلاقات التشابكية بين مجموعات الموارد، يتم تحديد العلاقات التبادلية بين مجموعات الموارد بعضها البعض بغرض التعرف على استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وربط الموارد المتاحة بالعمليات التشغيلية المرتبطة بتحديد مواصفات وخصائص المنتجات المرغوبة من قبل العملاء عن طريق مسببات الموارد.
- د. تحديد مسببات استخدام الموارد، تعتبر موضوعات القياس التكميلي والتي تشمل (مواصفات المنتجات، العملاء، قنوات التوزيع) والتي تشمل الدقة في تحديد مسببات استخدام الموارد بما يعمل علي تحسين واستغلال الموارد والطاقة المتاحة لكل مجمع من مجموعات الموارد، وإحداث حالة من التجانس الكبير في عناصر التكاليف داخل مجموعات الموارد - إمكانية استخدام مسببات الموارد في تدعيم الكثير من القرارات مثل " إدارة الموارد، كفاءة استغلال الموارد، إحلال الموارد، الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات.





هـ. تحديد الأنشطة المحققة والمنجزة للمواصفات: يمكن تحديد الأنشطة المحققة والمنجزة لمواصفات المنتج وتستهلك الموارد من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة لمواصفات المنتج – تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لمواصفات المنتج – توزيع التكاليف الخاصة بمجمعات الموارد على الأنشطة الإنتاجية وذلك بغرض (تحديد دقيق التكاليف مواصفات وخصائص الأنشطة الإنتاجية وتحديد تكلفة الطاقة العاطلة على مستوى الموارد – اتخاذ القرارات والتصرفات للتخلص من الطاقة العاطلة أو تخفيضها قدر الإمكان).

و. تحديد موضوعات القياس التكاليفي – وهي تلك التي تتمثل في المنتجات النهائية ذات المواصفات والخصائص المختلفة والتي تحقق إشباع رغبات العملاء حيث أن التعرف على مفهوم التكلفة يعتبر حجر الزاوية في عملية القياس التكاليفي واللازمة لتشغيل الأنشطة وتحقيق الإنتاجية وإضافة قيمة للعملاء.

- الدور التكاملي لأسلوب التكلفة المستهدفة TC للأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO).

الهدف الأساسي لأسلوب التكلفة المستهدفة لا يقتصر فقط على خفض التكلفة، ولكن ينظر للتكلفة المستهدفة على إنها استراتيجية شاملة تسعى لتحقيق العديد من الأهداف لتحقيق التوازن بين كل من الجودة والوقت والسعر، حيث يتم في مرحلة البحوث والتطوير R & D لتفادي الوقت الضائع في محاولة تخفيض تكاليف المنتج بعد تصميمه، لذلك من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن التعرف على فاعلية التكاليف المصاحبة لتطبيق النظم الثلاثة (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع (BPO)، هل هذه التكاليف تساعد في إنتاج منتج ذا جودة عالية وبتكاليف أقل من أفضل الصانع لنفس المنتج، لذلك فتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يدعم من تطبيق النظم الثلاثة (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع (BPO).

- الدور التكاملي لأسلوب التحسين المستمر Kazzin للأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO). الهدف الأساسي لأسلوب التحسين المستمر هو التحسين المستمر لأساليب الإنتاج وتحسين جودة وخفض التكلفة خلال مرحلة الإنتاج بما يساهم في تحقيق متطلبات العملاء لتدعيم موقف المنشأة التنافسي وزيادة حصتها السوقية، حيث يساهم مدخل RCA توفير المعلومات

المناسبة عن كيفية الاستغلال الأمثل لموارد الأنشطة بالشركة واستخدام تلك المعلومات في التحسين المستمر لعمليات الأداء التشغيلي والمالي لتدفقات القيمة من خلال: -  
أ. تعظيم القيمة علي مستوي الشركة او علي مستوي العملاء.

ب. التخلص من المعلومات المتولدة من نمط الإنتاج القائم علي أساس الدفعة الإنتاجية التصميم التنظيمي الكفاء لمسارات تدفق القيمة يخلق نوعاً من التركيز علي استهلاك الموارد لكل مجموعة من المنتجات (عائلة المنتجات).

ج. التصميم القائم على مسارات تدفق القيمة للمنتج يبحث عن الامثليه من خلال التركيز علي أداء مسار تدفق القيمة ككل.

- لذلك فالتحسين المستمر يدعم من تطبيق الأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)، حيث الأنظمة الثلاثة تحتاج دائماً إلى رقابة وتحسينات مستمرة لأنشطتها لضمان الحصول على الهدف والمنافع من تطبيقها.

- الدور التكاملي لبطاقة الأداء المتوازن BSC للأنظمة الثلاثة (BPO مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO). يهدف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن إلى خلق علاقة توازنه بين الأداء المالي وغير المالي، وذلك من خلال ربط مقاييس الأداء المالي التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير ومقاييس الأداء غير المالية التي تستهدف قياس مسببات الأداء المالي في الأجل الطويل، لذلك من خلال بطاقة الأداء المتوازن يتم تقييم وتحليل نتائج الشركة قبل تطبيق الثلاثة أنظمة المقترحة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) ، وبعد تطبيقها وإعطاء الإدارة العليا للشركة البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار الخاص بتطبيق الإطار المقترح.

- الدور التكاملي لأسلوب الاقتداء بأفضل الممارسات (المقاييس المرجعية) Benchmarking للأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO). الهدف من الاقتداء بأفضل الممارسات (المقاييس المرجعية) تمثل في تحديد أعلى المقاييس أو المعايير للتفوق في كل من المنتجات والخدمات والعمليات ثم القيام بعمل التحسينات الضرورية واللازمة للوصول إلى تلك المقاييس، حيث



يطلق عليها أفضل الممارسات، وتقوم فكرة الاقتداء بأفضل الممارسات على أساس أن تكون الشركة قادرة على إدراك وفهم أوجه القصور لديها والاعتراف بأن هناك بعض الشركات يمكنها القيام بأداء أفضل منها وأن تتعلم الشركة أفضل الأداء ثم تتولى تنفيذه داخل الشركة، لذلك إذا طبقت الشركة أسلوب المقاييس المرجعية فإنها تراقب الشركات الناجحة في تطبيق كل من الأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)) وتحاول أن تتعلم منهم وتتفوق عليهم، وهذا يؤثر على أداء الشركة في تطبيق الأنظمة الثلاثة سالفة الذكر، لذلك تطبيق أسلوب Benchmarking يدعم من تطبيق الإطار المقترح.

- الدور التكاملي لتحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis للأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)). يُعتبر تحليل سلسلة القيمة من أحد الدعائم الأساسية لتطبيق الإطار المقترح، حيث أسلوب تحليل سلسلة القيمة يعتبر أسلوباً ملائماً لتحقيق الربط والتفاعل بين عناصر البيئة الخارجية والداخلية للشركة بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب يعتبر حجر الأساس Cornerstone في إيجاد الميزة التنافسية للشركة من خلال ما يوفره هذا الأسلوب من معلومات مالية وغير مالية من كافة أنشطة وعمليات الشركة بداية من مرحلة البحوث والتطوير R & D وانتهاءً بمرحلة خدمة العملاء ما بعد البيع Customer Service، وترى الباحثة أن الدراسة التفصيلية لأنشطة سلسلة القيمة يدعم من تطبيق الأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)).

- الدور التكاملي لأسلوب هندسة القيمة Value Engineering للأنظمة الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)). يهدف هذا الأسلوب إلى تحليل الوظائف التي تؤديها المكونات المختلفة للمنتج بهدف تحقيق تلك الوظائف بأقل تكلفة ممكنة، وبشرط ألا يؤثر ذلك على جودة المنتج، حيث تعتمد هندسة القيمة على مقارنة الأهمية النسبية لأجزاء المنتج بتكلفة تلك الأجزاء، فقد يتضح أن ما تنفقه الشركة على بعض الأجزاء أقل من أهميتها النسبية للعملاء، وفي هذه الحالة تخضع هذه الأجزاء لعمليات التحسين والتطوير، أما تلك الأجزاء التي يتبين أن ما تنفقه

عليها الشركة أكبر من أهميتها النسبية للعملاء، ففي هذه الحالة يتم إجراء عمليات هندسة القيمة مما يتطلبه من حذف أو دمج لمكونات المنتج بحيث يمكن إنتاجها بتكلفة أقل على أن تؤدي نفس الوظائف، وبنفس الكفاءة، لذلك ترى الباحثة أن أسلوب هندسة القيمة يلزم أن تطبق على الثلاثة أنظمة ( مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)، ومعرفة أي الأنشطة داخل الثلاثة أنظمة تكلفتها أكبر من أهميتها النسبية على أداء الشركة، وتميزها ويمكن في هذه الحالة أن تحذف إذا لم تؤثر على أداء الشركة أو يعاد تصميمها وإعادة هندستها لكي تكون أهميتها النسبية أكبر من تكلفتها، لذلك فإن أسلوب هندسة القيمة يدعم من تطبيق النظم الثلاثة (مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)).

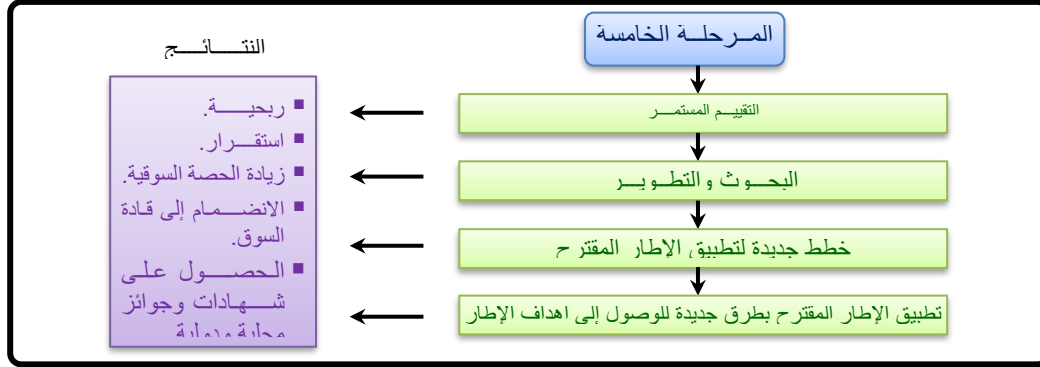
- المرحلة الخامسة: تحديد مسببات استخدام الموارد: -
- من خلال التعرف على الموارد التي يمكن زيادتها أو تخفيضها وفق القيود أو الاختناقات التي تعوق تحديد مسببات استخدام الموارد وذلك كما يلي: -
- تحديد الموارد بعد التعرف على إزالة كافة القيود أو الاختناقات.
- استبعاد الطاقة التي لا تضيف قيمة في منتجات أو عملاء الشركة وتعظيم قدرتها التنافسية.
- التعرف على الموارد التي يمكن زيادتها أكثر من اللازم والتي لن يؤدي تخفيضها الي حدوث أي قيود أو اختناقات تعوق استخدام الموارد.
- التمييز بين الموارد وبعضها البعض وكيفية استغلال الموارد وبيانات الطاقة غير المستغلة.

#### المرحلة السادسة: الاستقرار والتقييم المستمر: Stability & Continuous Evaluation:

- بالتعرف على مجالات وأوجه التحسين المستمر من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة التي تعتمد على قدرات وإمكانيات الشركة في توظيف واستغلال الطاقات المختلفة بها افضل استغلال وذلك على النحو التالي: -
- التعرف على مجالات إزالة واستبعاد الطاقة التي لا تضيف قيمة أو مساهمة سواء على مستوى الشركة أو على مستوى العملاء.
  - التوصل الي إن هناك طاقة أخرى تستوجب إجراء عمليات التحسين المستمر عليها.



- العودة الي الخطوة الأولى للتعرف على تشخيص وتصنيف القيود أو الاختناقات التي تحد من الاستغلال الأمثل للطاقة حتى تضيف قيمة مضافة ومساهمة إنتاجية للشركة وعملائها.
- حيث يتم الاستقرار في تطبيق الإطار ويتم حفظ ونشر نتائج التطبيق وتقييم استقرار التطبيق دورياً، ويمكن توضيح المرحلة الخامسة من خلال الخطوات التالية:



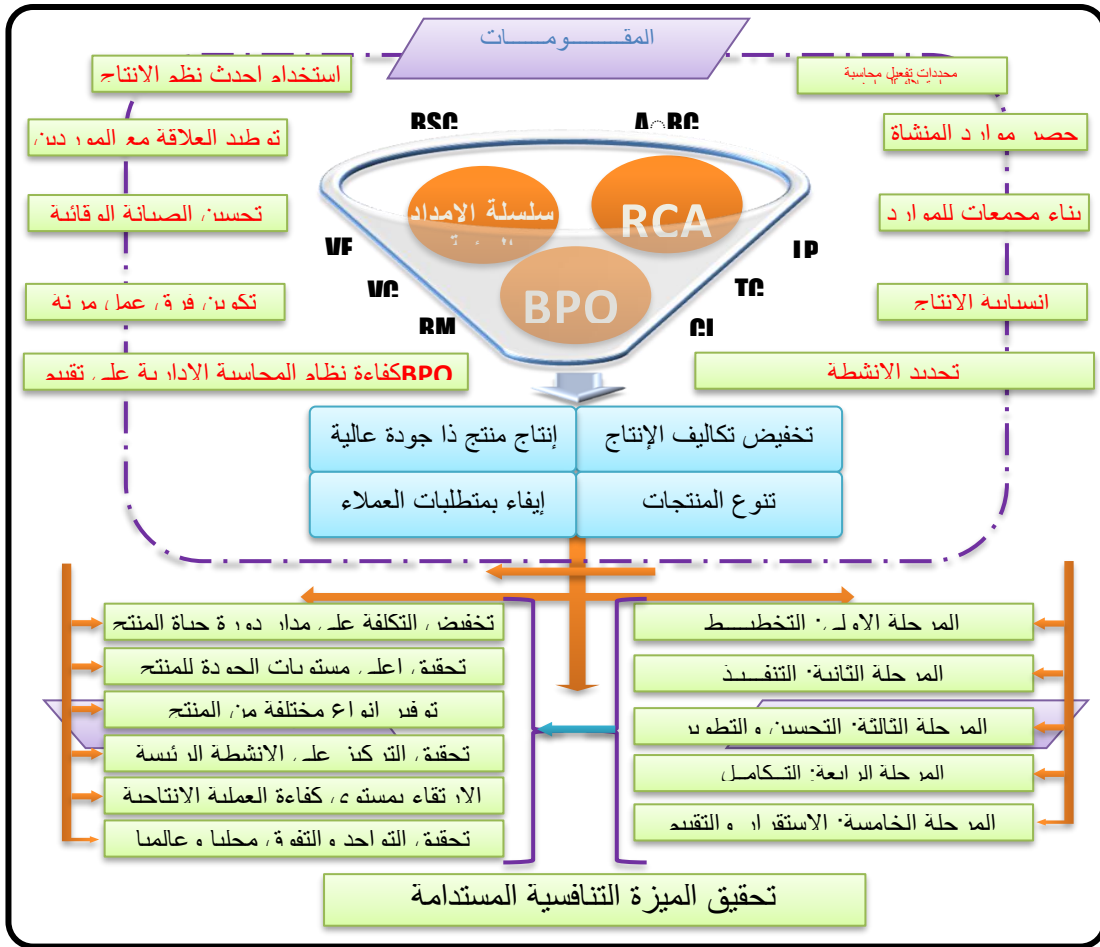
شكل رقم (5): يوضح خطوات المرحلة الخامسة (الاستقرار والتقييم المستمر)

المصدر (إعداد الباحثة)

طبقاً للشكل السابق يمكن توضيح المرحلة السادسة من مراحل تطبيق الإطار المقترح من خلال أربع خطوات يمكن توضيحها فيما يلي:

- الخطوة الأولى: التقييم المستمر، وهنا تبدأ الشركة بتقييم المستمر لأداء تطبيق الإطار المقترح على مستوى الفروع كلها بعد الاطمئنان من نتائج تطبيق الإطار في المراحل السابقة.
- المرحلة الثانية: البحوث والتطوير، وهنا تبدأ الشركة من مواصلة البحوث والتطوير لتطبيق مكونات الإطار المقترح ومحاولة الوصول لأفضل الممارسات من خلال المحاكاة والاقتداء بأفضل المنافسين المطبقين نفس الإطار.
- الخطوة الثالثة: خطط جديدة لتطبيق الإطار المقترح، وهنا تبدأ الشركة في البحث واكتشاف خطط جديدة لتطبيق الإطار المقترح ليتناسب مع المستجدات الحديثة في بنية الأعمال الديناميكية لأنه من يعتقد أنه وصل إلى الكمال في تطبيق الإطار المقترح فهو سوق يحقق تراجع كبير في التنافسية بين الآخرين.
- الخطوة الرابعة: تطبيق الإطار المقترح، بطرق جديدة للوصول إلى أهداف الإطار وهي:
  - ربحية.
  - استقرار.
  - زيادة الحصة السوقية.
  - الانضمام إلى قادة السوق.

- الحصول على شهادات وجوائز محلية ودولية.
- وكل ما سبق يصب في دعم المركز التنافسي للشركة.
- المرحلة السابعة: اتخاذ القرار بتطبيق الإطار المقترح، تظهر آثار التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخلي سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل والقرارات طويلة الأجل، وذلك على النحو التالي: -
- أ. علي المستوي المدي القصير: تظهر نتائج التكامل في تحسين ربحية الشركة من خلال زيادة المخرجات والتركيز على الفعالية حيث يركز مدخل RCA على الإدارة الجيدة لموارد الشركة ومنع الإفراط أو الفقد في استخدام واستغلال الموارد عند كافة المستويات داخل الشركة ويشمل مختلف الأبعاد (المنتج، الخدمة، العملاء، فنوات التوزيع.... الخ).
- ب. علي مستوي المدي الطويل: ويعتمد على التوسع أو ربط الطاقة داخل التسهيلات الإنتاجية في استخدام واستغلال كافة الكفاءات والقدرات والطاقات وتسهيل عملية التنبؤ بالموارد بالشكل الذي يمكن الشركة من وضع موازنتها التخطيطية على أساس كمية الموارد المتوقع الطلب عليها في المدي الطويل.
- ج. علي مستويات الشركة (التشغيلية، التكتيكية، الاستراتيجية): يوفر إطار التكامل المعلومات اللازمة في تحسين اتخاذ القرارات، وذلك على النحو التالي: -
- علي المستوي التشغيلي يساعد في تدعيم قرارات الطاقة والعاملين والآلات بشكل اقتصادي.
- علي مستوي الشركة التكتيكي يساعد في تدعيم قرارات الشراء أو الصنع، قرارات إضافة منتج، قرارات استكمال أو عدم استكمال التصنيع، قرارات فهم الطبيعة الأولية للتكاليف.
- علي مستوي الشركة الاستراتيجي يساعد في تدعيم قرارات الدخول في السوق التنافسي.
- وهنا تتبنى الإدارة العليا فكرة التطبيق الفعلي المقترح ومحاولة إقناع جميع العاملين بالشركة بأهمية تطبيق هذا الإطار والمزايا التي سوف تعود عليهم وعلى الشركة ككل.



شكل رقم (6) يوضح الإطار المقترح لتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) مع سلسلة التوريد مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) لدعم المركز التنافسي للشركات الصناعية

المصدر (إعداد الباحثة)

### - الدراسة الميدانية:

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فروض البحث، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة البحث بشأن أثر الإطار المقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. وقد تم الاعتماد في تجميع البيانات الميدانية على استمارة استقصاء صممت خصيصاً لهذا الغرض، ولقد تضمنت استمارة استقصاء الجوانب المتعلقة بمتغيرات الدراسة بغرض تجميع البيانات تمهيدا لتحليلها إحصائيا لاختبار فروض البحث.

### - مجتمع الدراسة وحجم العينة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من الشركات الصناعية الموجودة في القاهرة الكبرى (المنطقة الصناعية في السادس من أكتوبر والعاشر من رمضان ومدينة بدر وقو يسنا) في 170 شركة وفق تقرير اتحاد الصناعات لعام 2019، وقد حددت الباحثة عينة الدراسة باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، وتم تحديد حجم العينة العشوائية للمجتمع المحدود طبقاً للمعادلة التالية:-

### حجم العينة العشوائية

$$n_1 = \frac{170 * (0.5(1 - 0.5))}{170 * \left(\frac{0.05}{1.96}\right)^2 + (0.5(1 - 0.5))} = 117 \cong 120$$

ونظراً لأنه لا يمكن إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة فقد تم الاقتصار على عينة ممثلة لهذا المجتمع. ومن ثم فقد تم توزيع عدد 120 استمارة استقصاء على العاملين في منظمات الأعمال المصرية شملت الإدارة العليا) المدير العام ورؤساء الأقسام والعاملين في قسم الجودة، والمتوسطة باعتبارهم الفئة المنوط بها البحث، وركزت الباحثة في الاختيار على تلك المناطق باعتبارها أحد أهم المناطق التي يتم توجيه الاستثمارات إليها والاهتمام بها حالياً، كما روعي التنوع في الأنشطة التي تمارسها تلك المنشآت والتي تمثل صناعات هامة ينبغي التركيز عليها، ويوضح الجدول التالي القوائم الموزعة والمستلمة لفئات الدراسة.

### جدول رقم (1) يوضح عدد القوائم الموزعة، والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

البيانات	القوائم الموزعة	القوائم غير المستردة	القوائم المستردة وغير الصالحة للتحليل الإحصائي	القوائم المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي	نسبة القوائم المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي لإجمالي الموزع لكل الفئات
شركات صناعية بمدينة السادس من أكتوبر	55	9	3	43	78% تقريباً
شركات صناعية بمدينة العاشر من رمضان	35	8	-	27	77% تقريباً
شركات صناعية بمدينة بدر	15	-	3	12	80%
شركات صناعية بقويسنا	15	1	2	12	80%
الإجمالي	120	18	8	94	78.3%

وفي ضوء الجدول السابق يتضح أن نسبة القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة تُعد نسبة مقبولة وتزيد كثيراً عن 50%، وهو ما يعكس إمكانية الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها في صياغة الإطار المقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد





مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال.

#### - تصميم أداة الدراسة:

تم إعداد أسئلة قائمة الاستقصاء بحيث تشمل على ما يلي:

1- بيانات شخصية عن المستقضي منهم (الصفات الديموجرافيا) لاستخدامها في تحليل العلاقة بين إجابات المستقضي منهم وخبراتهم العملية والعلمية، ويمكن توضيح التوزيع النسبي لأهم هذه الصفات وهي المؤهل العلمي وسنوات الخبرة كما يلي:

(أ) المؤهل العلمي:

جدول رقم (2) يوضح التكرار والنسبة للمؤهل العلمي للمستقضي منهم

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
0.119	18	ماجستير
78.7	74	بكالوريوس
2.1	2	دبلوم متوسط
100	94	الإجمالي

(ب) مدة الخبرة

جدول رقم (3) يوضح التكرار والنسبة لعدد سنوات الخبرة للمستقضي منهم

النسبة %	التكرار	مدة الخبرة
2.1	2	أقل من خمس سنوات
51.1	48	خمس سنوات وأقل من عشرة
46.8	44	أكثر من 10 سنوات
100.0%	94	الإجمالي

2- إما القسم الثاني من استمارة الاستقصاء : أسئلة تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسي،

فقد اشتمل على سؤال المستجوبين عن العناصر المتعلقة باختبار فروض البحث .

- التحليل الإحصائي واختبار فروض الدراسة:-

- اختبار معامل الثبات:

- لأغراض هذه الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ، Statistical

Package for Social Sciences (SPSS) Version 16 للقيام بعملية التحليل

الإحصائي وذلك لاختبار الفروض الإحصائية لهذه الدراسة، ولقد قامت الباحثة بإجراء التحليل

الوصفي Descriptive Analysis (مثل معدل التكرارات والنسب) للبيانات التي تم تجميعها

للتعرف على الخصائص الأساسية لعينة البحث ومتغيرات الدراسة. كما تم إجراء بعض

الاختبارات الالعملية Non-Parametric Tests لاختبار فروض البحث والتعرف على أثر الإطار المقترح للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد للتكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال كما تم استخدام مستوى معنوية  $P = 0.05$  الذي يعد مستوى مقبولاً في العلوم الاجتماعية بصفة عامة ويقابله مستوى ثقة يساوي ٩٥ % لتفسير نتائج الدراسة.

- يتناول البحث في الأقسام التالية التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة، ونتائج الاختبارات الإحصائية لفروض الدراسة Descriptive. Analysis لخصائص عينة الدراسة، ونتائج الاختبارات الإحصائية لفروض الدراسة.

- اختبار معامل الثبات:

تم حساب معامل الثبات (Alpha) للأسئلة المتضمنة في قائمة الاستقصاء حتى يمكن تحديد مدى إمكانية الاعتماد على مخرجات الدراسة الاستطلاعية في تعميم المخرجات وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج. ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار لأقسام الدراسة الثلاثة: -  
قياس الصدق والثبات (اختبار ألفا كرونباخ) لعبارات اختبار الفروض:-

فروض الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات (الفا)	معامل الصدق
الفرض الأول	10	0.944	0.972
الفرض الثاني	7	0.881	0.939
الفرض الثالث	10	0.891	0.944

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الثبات ومعاملات الصدق عالية جداً مما يشير إلى أن التناسق الداخلي لعناصر استمارة الاستقصاء يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

1- المقاييس الإحصائية الوصفية:

فيما يلي عرض التحليل الوصفي لأقسام الدراسة (يمثل كل قسم فرض من فروض الدراسة) حيث قامت الباحثة بحساب المقاييس الإحصائية الوصفية لكل قسم على حده ، بلغ حجم العينة من فئات الدراسة (120) مفردة، ويمكن للباحث توضيح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على المجموعات المكونة لمجتمع الدراسة من خلال الجدول التالي:

- المقاييس الإحصائية لبيانات الفرض الأول:



يهدف اختبار الفرض الأول إلى التعرف على مدى إدراك المستقصي منهم حول أهمية مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في المنشأة للاستخدام الفعال لها والتكاليف المرتبطة بها. وقد تم صياغة هذا الفرض كالتالي: "لا يوجد اختلافًا معنويًا حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى تحقيق وفورات في تكاليف الشركات الصناعية".

1- توصيف لآراء المستقصي منهم حول تأثير التكامل بين الثلاثة أنظمة (سلسلة التوريد البيئية، RCA، BPO، لتحقيق وفورات في تكاليف الشركات الصناعية من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت"، اختبار فريد مان)

جدول رقم (4) توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الرابع للقسم الثاني

السؤال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
يعتبر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) مكملًا لسلسلة التوريد البيئية ومكملًا أيضًا لعمليات المصادر الخارجية (BPO) لتخفيض تكاليف الإنتاج	94	4.17	0.79	**0.000	2.29	*0.027
تطبيق سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى الاهتمام بدورة حياة المنتج.	94	4.49	0.54	**0.000	2.55	
تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتميز بها الشركة	94	4.39	0.73	**0.000	2.43	
تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج	94	4.54	0.62	**0.000	2.72	
الوسط الحسابي العام	94	4.40	0.67	**0.000		

0.05\* دال إحصائية عند مستوى معنوية

ويتضح من خلال الجدول السابق:

- أن كلا من الوسط الحسابي لتطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج **دال إحصائية لصالح الموافقة**. حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية p-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية.
- وبالمثل الوسط الحسابي لتطبيق سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى الاهتمام بدورة حياة المنتج **دال إحصائية لصالح الموافقة** حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية p-value أقل

من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية، وهنا يتضح أن من خلال الاهتمام بدورة حياة المنتج (Value Chain Analysis) (سلسلة القيمة) المتمثلة في مرحلة البحوث والتطوير R & D إلى مرحلة خدمة العملاء Customer Service يؤدي إلى التحكم في تكاليف المنتج قبل إنتاجه بما لا يؤثر على جودته، وهذا يصب في تحقيق وفورات في تكاليف الشركات الصناعية الكبرى.

■ وبالمثل الوسط الحسابي لتطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتميز بها الشركة **دال إحصائيا لصالح الموافقة** . حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية p-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية، وهنا يتضح من خلال التركيز على الأنشطة التي تتميز بها الشركة (التركيز على الأنشطة التي تستطيع الشركة أداءها بأعلى جودة وأقل تكلفة) وإسناد الأنشطة الأخرى إلى طرف آخر يقوم بأدائها بأقل تكلفة وأعلى جودة أيضاً، مما يؤدي إلى وفورات في تكاليف الشركات الصناعية. وأيضاً الوسط الحسابي اعتبار استهلاك الموارد (RCA) مكمل لسلسلة التوريد البيئية ومكمل أيضاً لعمليات المصادر الخارجية (BPO) لتخفيض تكاليف الإنتاج **دال إحصائيا لصالح الموافقة**. حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية p-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية.

■ ويشير الانحراف المعياري إلى مدى تشتت الآراء حول الوسط الحسابي. ويتضح من الجدول السابق أن مدخل استهلاك الموارد (RCA) مكمل لسلسلة التوريد البيئية ومكمل أيضاً لعمليات المصادر الخارجية (BPO) لتخفيض تكاليف الإنتاج صغيرة مما يدل على شبه اتفاق مفردات العينة على أن تكامل الأنظمة الثلاثة (green supply chain ,RCA, BPO) يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج **وهذا يثبت صحة الفرض الاول**.

2- توصيف لآراء المستقضي منهم حول أسباب عدم تطبيق التكامل بين الأنظمة الثلاثة) سلسلة التوريد البيئية (RCA & PBO). من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")

جدول رقم (5) توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الخامس القسم الثاني



السؤال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
عدم معرفة أهمية الترابط بين سلسلة التوريد البيئية ومدخل استهلاك الموارد (RCA) وعمليات المصادر الخارجية BPO	70	4.56	0.61	**0.000	4.42	000.0**
صعوبة تطبيق الأنظمة الثلاثة سلسلة التوريد البيئية و (RCA) و BPO بسبب عدم وجود الخبرة الكافية لدى العاملين والإدارة العليا	70	3.94	1.10	**0.000	3.96	
عدم وجود القابلية لدى الإدارة العليا لتبني تطبيق نظم جديدة	70	4.00	1.25	**0.000	3.53	
عدم وجود مميزات لتطبيق الأنظمة الثلاثة) سلسلة التوريد البيئية. (RCA. BPO)	70	2.19	1.45	**0.000	2.97	
تكاليف تطبيق الأنظمة الثلاثة) سلسلة التوريد البيئية. (RCA. BPO) يفوق المنافع المتوقعة منه	70	2.33	1.02	**0.000	2.96	
تطبيق الأنظمة الثلاث) سلسلة التوريد البيئية. RCA. (BPO). لا يؤدي وفورات في تكاليف الشركة	70	2.21	1.08	**0.000	2.95	

0.05 \* دال إحصائياً عند مستوى معنوية

ويتضح من الجدول السابق:-

- أن كل من الوسط الحسابي لعدم معرفة أهمية الترابط بين نظام سلسلة التوريد البيئية و مدخل استهلاك الموارد (RCA) وعمليات المصادر الخارجية BPO. دال إحصائياً لصالح الموافقة. ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف وفروق معنوية
- وبالمثل الوسط الحسابي لصعوبة تطبيق الأنظمة الثلاثة) سلسلة التوريد البيئية ومدخل استهلاك الموارد (RCA) وعمليات المصادر الخارجية BPO بسبب عدم وجود الخبرة الكافية لدى العاملين والإدارة العليا دال إحصائياً لصالح الموافقة. ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية
- وأيضاً الوسط الحسابي لعدم وجود القابلية لدى الإدارة العليا لتبني تطبيق نظم جديدة دال إحصائياً لصالح الموافقة ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية.

- وبالمثل الوسط الحسابي عدم وجود مميزات لتطبيق الأنظمة الثلاثة سلسلة التوريد البيئية و RCA و BPO دال إحصائيا لصالح عدم الموافقة ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية.
- وأيضاً الوسط الحسابي أن تكاليف تطبيق الأنظمة الثلاثة (سلسلة التوريد البيئية و RCA و BPO) يفوق المنافع المتوقعة منه دال إحصائيا لصالح عدم الموافقة ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية
- وأخيرا الوسط الحسابي لتطبيق الأنظمة الثلاثة (سلسلة التوريد البيئية و RCA و BPO) لا يؤدي وفورات في تكاليف الشركة دال إحصائيا لصالح عدم الموافقة ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية. ويشير الانحراف المعياري إلى مدى تشتت الآراء حول الوسط الحسابي. ويتضح من الجدول السابق أيضاً أن الانحراف المعياري صغير مما يدل على شبه اتفاق بين مفردات العينة على عدم تطبيق الأنظمة الثلاث (سلسلة التوريد البيئية ومدخل استهلاك الموارد RCA و BPO) يرجع إلى عدم معرفة أهمية الترابط بين هذه الأنظمة الثلاث وهذا يفسر عدم وجود الخبرة الكافية من الإدارة العليا لتبنى النظم الحديثة وهذا له الأثر السلبي على المركز التنافسي للشركات الصناعية المصرية
- إن هناك توافق بين آراء العينة حول عدم معرفة أهمية الترابط بين نظام سلسلة التوريد البيئية و RCA و عمليات المصادر الخارجية (BPO) مما يمثل أكثر أهمية نسبية في المرتبة الأولى من أسباب عدم تطبيق التكامل بين الأنظمة الثلاث حيث يأخذ أعلى متوسط للرتب: -
- في المرتبة الثانية عدم وجود القابلية لدى الإدارة العليا لتبنى تطبيق نظم جديدة.
- في المرتبة الثالثة صعوبة تطبيق الأنظمة الثلاث (سلسلة التوريد البيئية و RCA و BPO) بسبب عدم وجود الخبرة الكافية لدى العاملين والإدارية العليا، وفي المرتبة الرابعة عدم وجود مميزات لتطبيق الأنظمة الثلاث سلسلة التوريد البيئية و RCA و BPO، وفي المرتبة الخامسة تطبيق الأنظمة الثلاث (سلسلة التوريد البيئية و RCA و BPO) لا يؤدي وفورات في تكاليف الشركة، وفي المرتبة الأخيرة تكاليف تطبيق الأنظمة الثلاث (سلسلة التوريد البيئية و RCA



و (BPO) يفوق المنافع المتوقعة منه حيث مستوى المعنوية (P-value) أقل من 0.05، مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقضي منهم حول أسباب عدم تطبيق التكامل بين الأنظمة الثلاث (سلسلة التوريد البيئية و RCA و BPO) وبالتالي وفي ضوء التحليل السابق فقد **ثبت صحة الفرض الأول.**

**- المقاييس الإحصائية لبيانات الفرض الثاني:**

- ويقوم هذا الفرض على أن هناك مجموعة من العناصر والدعائم التي يقوم عليها نظام المحاسبة السيطرة الإحصائية على الجودة في تحقيق دقة قياس تكلفة المنتج.  
- وقد تم صياغة الفرض كالتالي:

- "لا يوجد اختلافا معنويا حول دور تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى إعطاء الشركة القدرة على إنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات العملاء". ويعرض الجدول التالي الإحصاء الوصفي لآراء عينه البحث حول الافتراضات والدعائم التي يرتكز عليها نظام السيطرة الإحصائية على الجودة.

- جدول رقم (6) توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال السادس القسم الثاني

السؤال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
1- تطبيق نظام وسلسلة التوريد البيئية يعطى الشركة القدرة على إنتاج منتجات متنوعة تفي بمتطلبات العملاء واحتياجاتهم	94	4.21	0.84	**0.00	4.02	**0.003
2- تنوع المنتجات لتفي بمتطلبات العملاء يتطلب عدم تكديس المخازن بالبضائع غير المباعة وغير المطلوبة	94	4.03	0.80	**0.00	3.32	
3- تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى إحكام الرقابة على موارد الشركة لتمكينا من الاستفادة بكل مواردها لإنتاج منتجات متعددة تفي بأذواق العملاء	94	4.43	0.71	**0.00	4.15	
4- تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تحفيز العملاء في طلب منتجات الشركة وبالتالي تشجيع الشركة لإنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات الأسواق المحلية والعالمية	94	4.45	0.62	**0.00	4.17	
5- تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى إعطاء الشركة القدرة على الاستعانة بالغير لإنتاج المنتجات التقليدية وتفرغ الشركة ذاتها لإنتاج منتجات مبتكرة وهذا يمكن الشركة من تنوع منتجاتها وانتشارها على المستوى المحلي والدولي	94	4.48	0.68	**0.00	4.31	

السؤال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
6- لا تستطيع الشركة بدون استخدام عمليات الخارجية (BPO) تنوع منتجاتها بالقدر التي تستطيع من خلاله الإيفاء بمتطلبات العملاء الكثيرة والمتطورة	94	4.35	0.70	**0.00	4.02	
7- تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) يلزم الشركة باستخدام أحدث الوسائل التكنولوجية في كل أنشطة الشركة مما يؤدي إلى زيادة قدرة الشركة على تنوع منتجاتها مما يتناسب مع أذواق العملاء المختلفة المحلية والعالمية	94	4.32	0.86	**0.00	40.01	
الوسط الحسابي العام	94	4.32	0.74	**0.00		

0.05\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية

ويتضح من خلال الجدول السابق: أن كلاً من الوسط الحسابي:

- تطبيق نظام وسلسلة التوريد البيئية يعطى الشركة القدرة على إنتاج منتجات متنوعة تفي بمتطلبات العملاء واحتياجاتهم دال **إحصائياً لصالح الموافقة** حيث يشير اختبار "T" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية .
- وبالمثل الوسط الحسابي لتنوع المنتجات لتفي بمتطلبات العملاء يتطلب عدم تكديس المخازن بالبضائع غير المباعة وغير المطلوبة **دال إحصائياً لصالح الموافقة** حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية ، وأيضاً الوسط الحسابي لتطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى إحكام الرقابة على موارد الشركة لتمكنها من الاستفادة بكل مواردها لإنتاج منتجات متعددة تفي بأذواق العملاء دال إحصائياً لصالح الموافقة حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية.
- وأيضاً الوسط الحسابي لتطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تحفيز العملاء في طلب منتجات الشركة وبالتالي تشجيع الشركة لإنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات الأسواق المحلية والعالمية **دال إحصائياً لصالح الموافقة** حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية.





- وبالمثل الوسط الحسابي تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى إعطاء الشركة القدرة على الاستعانة بالغير لإنتاج المنتجات التقليدية وتفرغ الشركة ذاتها لإنتاج منتجات مبتكرة وهذا يمكن الشركة من تنوع منتجاتها وانتشارها على المستوى المحلي والدولي **دال إحصائيا لصالح الموافقة** حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية
  - وأيضاً الوسط الحسابي لا تستطيع الشركة بدون استخدام عمليات الخارجية (BPO) تنوع منتجاتها بالقدر الذي تستطيع من خلاله الإيفاء بمتطلبات العملاء الكثيرة والمتطورة **دال إحصائيا لصالح الموافقة** حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية.
  - وأخيراً الوسط الحسابي لتطبيق تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) يلزم الشركة باستخدام أحدث الوسائل التكنولوجية في كل أنشطة الشركة مما يؤدي إلى زيادة قدرة الشركة على تنوع منتجاتها مما يتناسب مع أذواق العملاء المختلفة المحلية والعالمية **دال إحصائيا لصالح الموافقة** حيث يشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك اختلاف أو فروق معنوية.
  - أن هناك توافق بين آراء العينة حول تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى إعطاء الشركة القدرة على الاستعانة بالغير لإنتاج المنتجات التقليدية وتفرغ الشركة ذاتها لإنتاج منتجات مبتكرة وهذا يمكن الشركة من تنوع منتجاتها وانتشارها على المستوى المحلي والدولي مما يمثل أكثر أهمية نسبية حيث يأخذ اعلى متوسط للرتب.
- ويتضح أيضاً من الجدول السابق أن الانحراف المعياري صغيرة لجميع العبارات مما يدل على شبه اتفاق مفردات العينة على أن تكامل الأنظمة الثلاث (BPO, RCA, green supply chain) يؤدي إلى زيادة تنوع منتجات الشركات لتفي بالمتطلبات المتعددة للعملاء وهذا يثبت صحة الفرض الثاني
- المقاييس الإحصائية لبيانات الفرض الثالث:
- والذي ينص على " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى زيادة الحصة السوقية للشركة الصناعية".

1- توصيف لآراء المستقضي منهم حول تأثير التكامل بين الأنظمة الثلاث RCA وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية و (BPO) لزيادة الحصة السوقية للشركة الصناعية. من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار "ت")  
جدول رقم (7) توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال الثامن القسم الثاني

السؤال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهو زيادة التكلفة والتميز، التركيز مما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة	94	4.04	0.72	**0.000	2.67	030.0**
تطبيق سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز مما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة	94	4.47	0.62	**0.000	2.56	
يؤدي تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى تدعيم استراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز مما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة	94	4.38	0.64	**0.000	2.55	
الترباط بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية BPO يدعم أكثر الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة	94	4.43	0.58	**0.000	2.21	
الوسط الحسابي العام	94	4.33	0.64	**0.000		

00.01\*\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية

- ويتضح من الجدول السابق :
- أن كلاً من الوسط الحسابي "وتطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهو زيادة التكلفة والتميز، التركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة دال إحصائياً لصالح الموافقة. ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي هناك فروق معنوية ، وبالمثل الوسط الحسابي تطبيق سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة دال إحصائياً لصالح الموافقة. ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي هناك فروق معنوية
- وأيضاً الوسط الحسابي. "يؤدي تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى تدعيم استراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة دال إحصائياً لصالح الموافقة. ويشير اختبار "ت" حيث مستوى



المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي هناك فروق معنوية

▪ وأخيراً الوسط الحسابي "الترابط بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) يدعم أكثر الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما يعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة دال إحصائياً لصالح الموافقة. ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي هناك فروق معنوية

▪ وأيضاً يتضح من الجدول السابق أن نسبة الانحراف المعياري صغيرة مما يدل على يشبه اتفاق مفردات العينة على أن تكامل الأنظمة الثلاث (نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) و سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO)) يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهو زيادة التكلفة والتميز، التركيز فيما يعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة. وهذا يثبت صحة الفرض الرابع.

ويتضح من الجدول السابق وفقاً لاختبار فريدمان:-

▪ أن هناك توافق بين آراء العينة حول: تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما يعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة مما يمثل أكثر أهمية نسبية حيث يأخذ أعلى متوسط للرتب

▪ وفي المرتبة الثانية يؤدي تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى تدعيم استراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما يعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة.

▪ وفي المرتبة الثالثة الترابط بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) يدعم أكثر الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما يعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة

▪ وفي المرتبة الرابعة تطبيق نظام سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهو زيادة التكلفة والتميز، التركيز فيما يعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة

حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.05 فهذا يعنى وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقضي حول الترابط بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) يدعم أكثر الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة.

**- المقاييس الإحصائية لبيانات الفرض الرابع:**

ويرتكز هذا الفرض على أن: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) ودعم المركز التنافسي للشركات الصناعية.

- توصيف لآراء المستقضي منهم حول تأثير تكامل الأنظمة الثلاثة (RCA, سلسلة التوريد البيئية (BPO) لدعم المركز التنافسي للشركات الصناعية . من خلال المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي و الانحراف المعياري واختبار "T" واختبار فريد مان)

جدول رقم (8) توصيف الآراء من خلال المقاييس الإحصائية للسؤال العاشر القسم الثاني

السؤال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	متوسط الرتب	مستوى المعنوية
الاستمرار في تقديم منتجات مبتكرة وجديدة للسوق المحلي والعالمي	94	4.79	0.41	**0.000	6.38	**0.000
زيادة رضا العميل	94	4.77	0.43	**0.000	6.29	
خفض التكلفة وزيادة الحصة السوقية	94	4.60	0.64	**0.000	5.65	
الوصول إلى مستوى الفاقد والأخطاء إلى الصفر	94	4.55	0.65	**0.000	5.39	
رفع مستوى الجودة وتحسين الإنتاجية	94	4.51	0.65	**0.000	5.21	
التسليم في الوقت المحدد للعملاء	94	4.64	0.64	**0.000	5.78	
تأييد الإدارة العليا للتحسين والتطوير	94	4.53	0.65	**0.000	5.29	
تحسين تقييم الأداء والمساعدة في اتخاذ القرار	94	4.40	0.64	**0.000	4.70	
ضمان الاستمرار والبقاء في الأسواق المحلية والعالمية	94	4.47	0.58	**0.000	4.98	
دعم المركز التنافسي للشركات الصناعية	94	4.55	0.54	**0.000	5.33	
الوسط الحسابي العام	94	4.58	0.58	**0.000		

00.01 \*\* دال إحصائية عند مستوى معنوية

ويتضح من الجدول السابق:

- وفقا لاختبار فريدمان أن هناك شبه توافق في آراء العينة حول تكامل الأنظمة الثلاثة ((green supply chain ,RCA,BPO)) يؤدي إلى الاستمرار في تقديم منتجات مبتكرة



وجديدة للسوق المحلي والعالمي ما يمثل أكثر أهمية نسبية حيث يأخذ أعلى متوسط للرتب. وفي المرتبة الثانية يؤدي إلى زيادة رضا العميل. و في المرتبة الثالثة يؤدي إلى تسليم المنتج في الوقت المحدد للعملاء. وفي المرتبة الرابعة يؤدي إلى خفض التكلفة وزيادة الحصة السوقية. وفي المرتبة الخامسة يؤدي إلى الوصول إلى مستوى الفاقد والأخطاء إلى الصفر. وفي المرتبة السادسة يؤدي إلى دعم المركز التنافسي للشركات الصناعية. وفي المرتبة السابعة يؤدي إلى تأييد الإدارة العليا للتحسين والتطوير. وفي المرتبة الثامنة يؤدي إلى رفع مستوى الجودة وتحسين الإنتاجية. وفي المرتبة التاسعة يؤدي إلى ضمان الاستمرار والبقاء في الأسواق المحلية والعالمية. وفي المرتبة العاشرة يؤدي إلى تحسين تقييم الأداء والمساعدة في اتخاذ القرار. حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.05 فهذا يعني وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية لآراء المستقضي حول طرق تأثير تكامل الأنظمة الثلاثة ((green supply chain ,RCA ,BPO)) على أداء الشركات الصناعية لدعم المركز التنافسي لتلك الشركات.

- أن كلاً من الوسط الحسابي تكامل (green supply chain ,RCA ,BPO) يؤدي إلى الاستمرار في تقديم منتجات مبتكرة وجديدة للسوق المحلي **دال إحصائيا لصالح الموافقة** ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك فروقاً معنوية. وأيضاً الوسط الحسابي تكامل (green supply chain ,RCA ,BPO) يؤدي إلى زيادة رضا العميل **دال إحصائيا لصالح الموافقة** ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك فروق معنوية ، وبالمثل الوسط الحسابي تكامل (green supply chain ,RCA ,BPO) يؤدي إلى خفض التكلفة وزيادة الحصة السوقية **دال إحصائيا لصالح الموافقة** ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك فروقاً معنوية
- أيضاً الوسط الحسابي تكامل ((green supply chain ,RCA ,BPO)) يؤدي إلى الوصول إلى مستوى الفاقد والأخطاء إلى الصفر zero defects ورفع مستوى الجودة وتحسين الإنتاجية **دال إحصائيا لصالح الموافقة**، ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي هناك فروق معنوية

- وأيضاً الوسط الحسابي تكامل (green supply chain ,RCA, BPO) يؤدي إلى التسليم في الوقت المحدد للعملاء **دال إحصائيا لصالح الموافقة** ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي هناك فروق معنوية
- وبالمثل الوسط الحسابي تكامل (green supply chain ,RCA,BPO) يؤدي إلى تأييد الإدارة العليا للتحسين والتطوير و تحسين تقييم الأداء والمساعدة في اتخاذ القرار **دال إحصائيا لصالح الموافقة** ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك فروق معنوية
- وأيضاً الوسط الحسابي تكامل (green supply chain ,RCA ,BPO) يؤدي إلى ضمان الاستمرار والبقاء في الأسواق المحلية والعالمية ودعم المركز التنافسي للشركات الصناعية **دال إحصائيا لصالح الموافقة** ويشير اختبار "ت" حيث مستوى المعنوية P-value أقل من 0.01 إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية أي أن هناك فروق معنوية
- وأيضاً يتضح من الجدول السابق أن الانحراف المعياري صغير مما يدل على شبه اتفاق بين مفردات العينة على أن تكامل (green supply chain ,RCA ,BPO) يؤدي إلى دعم المركز التنافسي للشركات الصناعية وهذا يثبت صحة الفرض الرابع.

### خلاصة ونتائج البحث

- يهدف البحث إلي اقتراح إطار محاسبي لتكامل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) وذلك بهدف دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية، وقد تم التوصل للنتائج التالية:
1. إن تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد يحقق العديد من المزايا في كدالات التخطيط الفعال للموارد، فضلا عن دعمه لفلسفة التوجه نحو إرضاء العملاء .
  2. يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد مع مدخل لتكامل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) مع سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية في تحديد خطوات القيود والاختناقات التي تحد من العمليات الإنتاجية وتدعيم وتحسين الأداء التشغيلي للشركة في النقاط لتي بها اختناقات أو قيود.



3. يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تكلفة المواصفات في تحليل خطوات تحديد تكلفة مواصفات المنتج وخصائص المنتج وتحديد مجتمعات الموارد ومسبباتها والعلاقات التشابكية.

4. يتكامل مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد ومدخل تدفق القيمة في توفير المعلومات عن موارد تدفقات القيمة للأداء التشغيلي والمالي وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتدفقات القيمة.

5. تعتبر ممارسات إدارة سلسلة التوريد (مدخل لتحسين الأداء التنافسي من خلال تكامل الوظائف الداخلية للمنشأة وربطها مع العمليات الخارجية للموردين والعملاء والأعضاء الآخرين في سلسلة التوريد) من الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية حيث ساهمت ضغوط المنافسة في توجه منشآت الأعمال نحو إقامة علاقات مغلقة طويلة الأجل تحت مفهوم سلسلة التوريد باعتباره نظاماً يشمل البيئة الخارجية متضمنة كافة أعضاء سلسلة التوريد الذين يعملون من خلال مفاهيم الشراكة والتحالف الاستراتيجي بما يحقق فوائد أكبر لكل عضو في ظل الحفاظ على الحجم والشخصية المعنوية لكل وحدة من أعضاء السلسلة.

6. وتوصلت الباحثة إلى أن من أسباب اللجوء إلى عمليات المصادر الخارجية (BPO) ما يلي:

- قصور بعض الشركات عن أداء جميع أنشطتها بالجودة والتكلفة المطلوبة.
- تتميز بعض الدول بأداء بعض الأنشطة بأعلى جودة وأقل تكلفة.
- رغبة الشركة في التركيز على الأنشطة الأساسية لديها لتستطيع الابتكار لدعم مركزها التنافسي.

• رغبة الشركة في تعدد أنواع إنتاجها لتفي بمتطلبات أذواق العملاء المختلفة والمتجددة بسرعة فائقة للحصول على حصة سوقية أكبر على مستوى الأسواق المحلية والعالمية.

7. هناك العديد من ممارسات إدارة سلسلة التوريد ولعل من أهمها، الشراكات الاستراتيجية مع الموردين، العلاقات مع العملاء، مستوى تبادل المعلومات، جودة المعلومات المتبادلة، التعهيد، والممارسات الداخلية الخالية من الفاقد - هناك أربعة أساليب لإدارة التكلفة تعد الأكثر استخداماً وملائمةً - من وجهة نظر الباحثة - في إدارة تكاليف سلسلة التوريد، وهي التكلفة على أساس النشاط.

8. ولكن بالرغم من الأسباب والمزايا التي توفرها عمليات المصادر الخارجية (BPO) للشركة توجد بعض العيوب والمشاكل التي لابد من التغلب عليها للاستفادة بـمميزات عمليات المصادر الخارجية ومن أمثلة تلك المشاكل:

أ. فقد الشركة التحكم والرقابة على الأنشطة التي يتم أدائها عن طريق عمليات المصادر الخارجية (BPO).

ب. الاستغناء عن بعض العاملين الذي كانوا يؤديون الأنشطة التي تم إسنادها لمورد خارجي.  
ج. فقد الشركة جزء من سرية معلوماتها.

د. اختلاف البيئات والثقافات بين موردي عمليات المصادر الخارجية (BPO Provider) وبين مستخدمي عمليات المصادر الخارجية (BPO Client)

9. يؤدي نجاح المنشآت في تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) الي نجاحها في تطبيق إدارة سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) والعكس صحيح ويمكن النظر إلي الأولى على أنها مسببات للثانية، كما يحقق الربط والتكامل بينهما أثر إيجابي على الأولويات التنافسية ممثلة في التكلفة والجودة وسرعة التسليم والمرونة وابتكار منتجات جديدة وزيادة حصتها السوقية مما يدعم من قدرتها التنافسية.

10. تم قبول الفرض الأول، وهو: "لا يوجد اختلافا معنويا حول دور مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى تحقيق وفورات في تكاليف الشركات الصناعية"، نظرا للاعتبارات التالية:  
استجابات عينة الدراسة علي عبارات اختبار هذا الفرض لم تختلف جوهريا عن القيمة المثلي والتي تبلغ 86.4% فأكثر، وقد جاءت هذه العبارات مرتبة حسب أهميتها من وجهة نظر عينة الدراسة علي النحو التالي:

**أولا:** يعتبر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) مكمل لسلسلة التوريد البيئية ومكملا أيضا لعمليات المصادر الخارجية (BPO) لتخفيض تكاليف الإنتاج.

**ثانيا:** تطبيق سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى الاهتمام بدورة حياة المنتج.

**ثالثا:** تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتميز بها الشركة





**رابعاً:** تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

11. تم قبول الفرض الثاني، وهو: "لا يوجد اختلافاً معنوياً حول دور تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى إعطاء الشركة القدرة على إنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات العملاء". نظراً للاعتبارات التالية:

• استجابات عينة البحث على عبارات اختبار هذا الفرض لم تختلف جوهرياً عن القيمة المثلى والتي تبلغ 85.2% فأكثر وقد جاءت هذه العبارات مرتبة حسب أهميتها من وجهة نظر عينة البحث على النحو التالي:

**أولاً:** تطبيق نظام وسلسلة التوريد البيئية يعطى الشركة القدرة على إنتاج منتجات متنوعة تفي بمتطلبات العملاء واحتياجاتهم

**ثانياً:** تنوع المنتجات لتفي بمتطلبات العملاء يتطلب عدم تكديس المخازن بالبضائع غير المباعة وغير المطلوبة

**ثالثاً:** تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى إحكام الرقابة على موارد الشركة لتمكينها من الاستفادة بكل مواردها لإنتاج منتجات متعددة تفي بأذواق العملاء

**رابعاً:** تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تحفيز العملاء في طلب منتجات الشركة وبالتالي تشجيع الشركة لإنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات الأسواق المحلية والعالمية

**خامساً:** تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى إعطاء الشركة القدرة على الاستعانة بالغير لإنتاج المنتجات التقليدية وتتفرغ الشركة ذاتها لإنتاج منتجات مبتكرة وهذا يمكن الشركة من تنوع منتجاتها وانتشارها على المستوى المحلي والدولي

**سادساً:** لا تستطيع الشركة بدون استخدام عمليات الخارجية (BPO) تنوع منتجاتها بالقدر التي تستطيع من خلاله الإيفاء بمتطلبات العملاء الكثيرة والمتطورة

**سابعاً:** تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) يلزم الشركة باستخدام أحدث الوسائل التكنولوجية في كل أنشطة

الشركة مما يؤدي إلى زيادة قدرة الشركة على تنوع منتجاتها مما يتناسب مع أذواق العملاء المختلفة المحلية والعالمية.

• أفادت نسبة 89.4% من إجمالي المستقصي منهم تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى إعطاء الشركة القدرة علي الاستعانة بالغير لإنتاج المنتجات التقليدية وتتفرغ الشركة ذاتها لإنتاج منتجات مبتكرة وهذا يمكن الشركة من تنوع منتجاتها، إلا أنه قد وجدت بعض المعوقات للتطبيق منها عدم توافر الأمان والأمن للاستثمار نتيجة الثورات والانفلات الأمني مما أدى إلى صعوبات مع موردي عمليات المصادر الخارجية في تسليم الطلبات في الوقت المناسب.

• لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى زيادة الحصة السوقية للشركة الصناعية.

• تم قبول الفرض الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) ودعم المركز التنافسي للشركات الصناعية" نظرا للاعتبارات التالية:

• هناك علاقة ارتباط طردي إيجابي بين الأنظمة الثلاث (نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) وأبعاد المركز التنافسي والمتمثلة في، الاستمرار في تقديم منتجات مبتكرة وجديدة للسوق المحلي والعالمي، وزيادة رضا العميل، خفض التكلفة وزيادة الحصة السوقية، الوصول إلي مستوي الفاقد والأخطاء إلي الصفر، رفع مستوي الجودة وتحسين الإنتاجية، التسليم في الوقت المحدد للعملاء، تأييد ودعم الإدارة العليا للتحسين والتطوير، تحسين تقييم الأداء والمساعدة في اتخاذ القرار، ضمان الاستمرار والبقاء في الأسواق المحلية والعالمية .

• تم قبول الفرض الرابع: وهو "يؤدي تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلي زيادة الحصة السوقية للشركة الصناعية"، نظرا للاعتبارات التالية:

• أولا: تطبيق سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة



ثانيا: يؤدي تطبيق عمليات المصادر الخارجية (BPO) إلى تدعيم استراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة  
ثالثا: الترابط بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) يدعم أكثر الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة  
رابعا: تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهو زيادة التكلفة والتميز، التركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة

استناداً لما توصلت إليه الدراسة من نتائج تقترح الباحثة التوصيات الآتية: -

- 1- دراسة إمكانية التكامل بين مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد وحوكمة الشركات بغرض تدعيم الشفافية والرقابة المالية علي الموارد المتاحة في القطاعات الصناعية أو الخدمية.
- 2- محاولة تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد والإطار المقترح في هذا البحث علي القطاعات الصناعية أو الخدمية بغرض تدعيم القدرات التنافسية لهذه القطاعات.
- 3- توجيه عناية الشركات الصناعية بتبني فكرة تطبيق التكامل بين المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) لدعم مركزها التنافسي.
- 4- ضرورة تكوين فرق عمل وإعطائهم دورات تدريبية مكثفة على كيفية تطبيق الأنظمة الثلاث (المسئولية الاجتماعية، وسلسلة التوريد، BPO) وعمل لجنة لتقييم أدائهم بصورة مستمرة وإعطاء مكافأة لمن يقوم بتحسين أداءه باستمرار.
- 5- دراسة أنشطة الشركة بعناية فائقة وتقسيمها إلى أنشطة رئيسية وهي الأساسية لإنتاج المنتج وهي الموجودة في مراحل دورة حياة المنتج وأنشطة فرعية وهي المساعدة في إتمام عمليات الشركة مثل الأمن والوظائف الإدارية مثل الإدارة الخاصة بالأجور والمرتبات وعمل دراسة جدوى دقيقة لمعرفة أي الأنشطة التي يتم أداؤها داخل الشركة in-house؟ وأي الأنشطة التي سوف يتم أداؤها عن طريق مورد خارجي outsourcing؟
- 6- توجيه عناية وزارة الصناعة والتجارة بأن تقوم بتشجيع الشركات الصناعية لتطبيق الأنظمة الثلاث (المسئولية الاجتماعية، وسلسلة التوريد BPO عن طريق تمويلهم بالقروض الحسنة

لكي يستطيعوا أن يقوموا بإحلال خطوط الإنتاج بأحدث خطوط إنتاج لتلائم تطبيق الأنظمة الحديثة.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:-

- 1- د. احمد عبد العليم إسماعيل محمد ، (2019)، " دور إدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية في الجامعات الخاصة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية، مج 10 ، ع3.
- 2- د. أحمد محمد السيد غنيم؛ ناجي محمد فوزي خشبة؛ هاني محمد جلال عبد الشكور ضيف (2012) ، " أثر ممارسات إدارة سلسلة التوريد البيئية على جودة المنتجات بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال العام للغزل و النسيج بإقليم وسط الدلتا" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، مج 36، ع 2.
- 3- د. احمد يسري أمين (2014)، " دراسة مقارنة بين أسلوب التكلفة علي أساس النشاط الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلد الخامس ، العدد الأول، ص 253 - 255.
- 4- د. أمجاد محمد الكومي (2007) ، " اطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) و نظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الأول- الثاني ، ص 21.
- 5- د. راندا مرسي كيوان(2013) ، " استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم إدارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثالث، العدد الثاني.
- 6- رقية محمود إسحيل محمود(2017) ، " التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة TC ومدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات ABCII بهدف تخفيض التكاليف- دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة - جامعة المنصورة.



- 7- د. صفاء محمد عبد الدايم (2014)، "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، ديسمبر، ص: 234-266.
- 8- د. علي مجدب سعد الغوري (2010)، "المحاسبة علي استهلاك الموارد"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، ص 347:366.
- 9- على عبد الله الشطبي (2016)، "الدور التآثيري لمدخل محاسبة استهلاك الموارد في زيادة فعالية مدخل تكاليف تدفق القيمة وأثره على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس.
- 10- د. فتحي رزق السوفيري، فهد بن سليمان النافع (2013)، "تطوير عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق الأنشطة الموجه بالوقت ومحاسبة استهلاك الموارد مع التطبيق على شركة أسمنت القصيم"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد 50.
- 11- د. محمد شحاته خطاب (2009)، "اطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف علي أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة: دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص 133-167.
- 12- د. محمد السيد الصغير (2011)، "اطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد (25)، العدد (1)، ص 68-109.
- 13- د. محمد احمد شاهين (2010)، "دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة علي أساس النشاط"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، الجزء الأول، أكتوبر، ص 240:249.
- 14- د. هاني احمد محاريق (2017)، "أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المنشأة ونظام محاسبة استهلاك الموارد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لمنشآت الأعمال الصناعية

: دراسة نظرية وميدانية " ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد الأول.

15- هشام سعيد إبراهيم محمد (2009)، "استخدامات نظرية القيود في مجال المحاسبة الإدارية لأغراض التقييم وترشيد القرارات التشغيلية- دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

16- هند ماهر طولان (2018) ، " قياس الطاقة غير المستخدمة في نظام التكاليف علي أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام محاسبة استهلاك الموارد واثر ذلك علي التقارير المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا ، كلية التجارة.

#### ثانيا: المراجع الأجنبية:-

- 1- Barbara B. Flynn, Baofeng Huo , Xiande Zhao. (2011) "The Impact of Supply Chain Integration on Performance: A Contingency and Configuration Approach, Journal of Operations Management1 Vol. 281 No. 2.
- 2- Baki Yilmaz & Mehmet Burak Ceran. (2017). The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation. Economics, Management & Financial Markets, 12. No.(2), 131-140
- 3- Che-Fu Hsueh,(2014)," Improving corporate social responsibility in a supply chain through a new revenue sharing contract", International Journal of Production Economics, vol. 151, issue C, 214-222
- 4- Chin O.; L. Fang; H Yu, and D. Yen (2010). A Structural Model of Supply Chain Management on Firm Performance. International Journal of Operations & Production Management. 30 (5): 526-545.
- 5- David Perkins & O. Scott Stovall, (2011)," Resource Consumption Accounting - Where Does It Fit?", "Journal of Applied Business Research, Sep/Oct, Vol. 27, No. 5, PP.41-52
- 6- Ellram L. M. (2002). Strategic Cost Management in the Supply Chain: A Purchasing and Supply Management Perspective. Arizona State University, Institute for Supply Management, Center for Advanced Purchasing Studies.
- 7- Forough Karimi, and Others," An Assessment of the Use of Transaction Cost Theory in Information Technology Outsourcing", Journal of Strategic information Systems, (20), 2011
- 8- Gayathri Sundar, "Business Process Outsourcing – Determinants of Success", Thesis of Doctor Philosophy in Business administration, in Edward A Gene School of Business Golden Gate university Sanfrancisco, 2008.



- 9- Hasan Ozyapici, Veyis Naci Tanis, (2016), "Improving Health Care Costing With Resource Consumption Accounting ", International Journal Of Health Care Quality Assurance, Vol. (29), Issue. (6), PP. 646 – 663.
- 10- Hamister, J. (2012). Supply Chain Management Practices in Small Retailers. International Journal of Retail & Distribution Management. 40 (6): 427-450
- 11- Jan Mouritsen,. (2003) Intellectual Capital and the Capital Market, Accounting, Auditing and Accountability Journal ( vol. 16, no.1, pp. 18-30)
- 12- Julia A. Smith, Jonathan Morris, Mahmoud Ezzamel,(2005) : "Organization Change, Outsourcing and the Impact on Management Accounting ", The British Accounting Review, (37)
- 13- Jonathan William Whitaker,(2007), "Implications of on Shore and off Shore Business Process outsourcing for Firms and Customers", Thesis of Doctor of Philosophy in business administration, in the university of Michigan.
- 14- Kauffman, R. and T., Crimi (1998). "Supply Chain Cost Reduction Strategies".83rd Annual International Conference Proceedings. Available online at: <http://joaoportasio-dissertacao.googlecode.com>
- 15- Kbelah, Sarahi & Almagtome, Akeel. (2019). Using Resource Consumption Accounting for Improving the Competitive Advantage in Textile Industry. Journal of Engineering and Applied Sciences. 14. 575-582. 10.3923/jeasci.2019.575.582.
- 16- Kenyon G. and M. J. Meixell (2011). Success Factors and Cost Management Strategies for Logistics Outsourcing. Journal of Management and Marketing Research.7: 1-17.
- 17- Keys, David E. ; Merwe, Anton van der. (2001). The case for RCA: Excess and idle capacity. Journal of cost management, 15(4), 21-32.
- 18- Larry White . (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol. 20 .Issue, 4 p. 64. [www.interscience.wiley.com](http://www.interscience.wiley.com)
- 19- Li S.; B. Ragu-Nathan; T. Ragu-Nathan and S. Rao (2006).The Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage and Organizational Performance. International Journal of Management Science,. 34 (2): 107 – 124.
- 20- Li, G., Yang, H., Sun, L., Sohal, A.S., (2009).The impact of IT implementation on supply chain integration and performance. International Journal of Production Economics 120, 125–138

- 21- Luo, Y., Zheng, Q., & Jayaraman, V. (2010). "Managing business process outsourcing. *Organizational Dynamics, Journal*, Vol. 39 , No.3 39(3), 205-217. <https://doi.org/10.1016/j.orgdyn.2010.03.005>
- 22- Mostafa Al-Qady., & Said El-Helbawy, (2016). "Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting" . *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(1), 39-54.
- 23- Mohamed Fathy Elshahat (2016). *Resource Consumption Accounting (RCA): The Challenges and Application Obstacles in the Egyptian Automotive Industry"* . *International Journal of Business, Accounting, & Finance*, 10(1), 103-125.
- 24- Moslem Ghatebi, Elham Ramezani, Mohammad Ali Enayati Shiraz (2013), " Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage in Manufacturing Companies of Khuzestan Province, Interdisciplinary", *Journal of Contemporary Research in Business. VOL 5, NO 6 . P.P: 269- 274.*
- 25- Niknia , B. (2007). *Customer Relationship Management (CRM). Shoe industry. The fourteenth year, No. 118, pp. 52-53.*
- 26- Nicholas B., and S. Amrik (2004). *Outsourcing in Australia. International Journal of Operations & Production Management. 24(7): 688-700.*
- 27- nMcNair, C. J., (2007), "Beyond the Boundaries: Future Trends in Cost Management", *Cost Management*, 21(1), pp. 10-21
- 28- Ragishekhar, G and Others, "Outsourcing to Emerging Markets: Theoretical Perspectives and Policy Implication", *Journal of International Management*, (15), 2009
- 29- Rahimi , M., sheybani , z. , sheybani , E., and Abed , (2014), " Recourse consumption Accounting :Anew Approach to managemnr accounting" , [www.Absronline.Org/journalE-SSN](http://www.Absronline.Org/journalE-SSN) , Vol. 3 , No. 4 .
- 30- Ramji Balakrishnan, Eva Labro, and K. Sivarama krishnan (2012) *Product Costs as Decision Aids: An Analysis of Alternative Approaches (Part 2). Accounting Horizons: March, Vol. 26, No. 1, pp. 21-41.*
- 31- Richard D. Janmes, "Strategic Outsourcing For Manufacturing Firms", *Thesis of Doctor of Engineering, The Faculty of the School of Engineering and Applied Science, Southern Methodist University, 2011.*
- 32- Sally Webber, & Douglas Clinton. (2004). *Resource consumption accounting applied: The Clopay case, Management Accounting Quarterly Fall , Vol. 6 , No. 1, 1-14*





- 33- Seuring, S. / Goldbach, M. (eds.): *Cost Management in Supply Chains*, physical-Verlag, Heidelberg 2002, ISBN 3-7908-1500-4, PP 445.
- 34- Syed Ajaz Ahmed & Mehboob Moosa ,(2011),"Application Resource Consumption Accounting (RCA) in An Educational Institute", *Pakistan Business Review* ,PP 755-775.
- 35- Swink, M.; R. Narasimhan; and C., Wang (2007). *Managing beyond the factory walls: Effects of four types of strategic integration on manufacturing plant performance. Journal of Operations Management. 25 (1): 148–164*
- 36- Talib, F.; Z. Rahman and M. Qureshi (2011). *A study of Total Quality Management and Supply Chain Management Practices. International Journal of Productivity and Performance Management. 60 (3): 268-288*
- 37- Vokurka R.; Z. Gail and L. Carl, (2002). *Improving Competitiveness through Supply Chain Management: A Cumulative Improvement Approach. Competitiveness Review. 12(1): 14-25.*
- 38- Wei Z. and W. Xiang (2013). *The Importance of Supply Chain Management"*, *International Journal of Business and Social Science. 4 (16): 279- 282*
- 39- Yong, L. and Z., Li, (2011). *The Impacts of Product Design Changes on Supply Chain Risk: A Case Study. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management. 41(2): 162-186*
- 40- Yodong Luo and Others, *"Managing Business Process outsourcing"*, *Organizational Dynamics Journal*, Vol. 39 , No.3 , 2010
- 41- Zhu Q., & Sarkis J., (2004)"*Relationships between operational practices and performance among early adopters of green supply chain management Practices in Chinese manufacturing enterprises"* *Journal of Operations Management ,22 , 265–289*

## (1) ملحق رقم قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ الفاضل / .....

تحية طيبة وبعد،،،،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة حول " استخدام مدخل قياس التكاليف للمحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية(دراسة ميدانية)"  
ونظرا لخبراتكم العملية فانه يشرفنا مساهمتكم في هذه الدراسة وذلك من خلال قيامكم بالإجابة على أسئلة قائمة الاستقصاء و استيفاء البيانات المطلوبة حت يتسنى تحليل إجاباتكم الواردة في قائمة الاستقصاء

ولا شك إنكم تقدرون الفائدة التي تعود على البحث باهتمامكم بالإجابة على أسئلة الاستقصاء ، حيث تمثل إجاباتكم أحد الدعامات الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج علما بان جميع البيانات سوف تحظى بالسرية التامة ويتم الإفصاح عن البيانات المستنتجة من الاستقصاء في شكل إجمالي لا تكشف عن اسم القائم بمليء استمارة الاستقصاء  
وشكرا على حسن تعاونكم

الباحثة

القسم الاول: معلومات عامة عن السيد القائم بمليء الاستمارة

من فضلك استيفاء البيانات التالية:

"إذا رغبت"

- 1- الاسم: .....
- 2- اسم الشركة: .....
- 3- المـؤهلات بكالوريوس  
العلمية: ماجستير  
دكتوراه  
دبلوم
- 4- الوظيفة: .....
- 5- مدة الخبرة: أقل من خمسة سنوات  
خمس سنوات وأقل من عشرة  
عشر سنوات فأكثر


ملاحظات عامة:

يمكن اختيار العبارة التي تعبر عن وجهة نظرك بالتأشير عليه بعلامة (√) في الخانة المناسبة .....

## القسم الثاني : تصميم قائمة الاستقصاء:

1- ما رأي سيادتكم بأن الدمج بين الثلاث أنظمة (JIT, TQM, PBO) يؤدي إلى:

م	العبارات	موافق جداً	موافق محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1-	تطبيق مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2-	تطبيق سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى الاهتمام بدورة حياة المنتج	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3-	تطبيق عمليات المصادر الخارجية BPO يؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتميز بها الشركة	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4-	يعتبر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) مكملًا لسلسلة التوريد البيئية ومكملًا أيضًا لعمليات المصادر الخارجية (BPO) لتخفيض تكاليف الإنتاج	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5-	أخرى	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2- إذا كانت الإجابة بـ "لا" فما هي الأسباب في رأي سيادتكم:

م	العبارات	موافق جداً	موافق محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1-	عدم معرفة أهمية الترابط بين سلسلة التوريد البيئية و مدخل استهلاك الموارد (RCA) وعمليات المصادر الخارجية BPO	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2-	صعوبة تطبيق الأنظمة الثلاثة سلسلة التوريد البيئية و (RCA) و BPO بسبب عدم وجود الخبرة الكافية لدى العاملين والإدارة العليا	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3-	عدم وجود القابلية لدى الإدارة العليا لتبني تطبيق نظم جديدة	لا	لا	لا	لا
4-	عدم وجود مميزات لتطبيق الأنظمة الثلاثة (سلسلة التوريد البيئية. BPO. RCA)	لا	لا	لا	لا
5-	تكاليف تطبيق الأنظمة الثلاثة (سلسلة التوريد البيئية. BPO. RCA) يفوق المنافع المتوقعة منه	لا	لا	لا	لا
6-	تطبيق الأنظمة الثلاث (سلسلة التوريد البيئية. BPO. RCA) لا يؤدي وفورات في تكاليف الشركة	لا	لا	لا	لا
7-	أخرى	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

### 3- فما رأي سيادتكم بأن الدمج بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) وعمليات المصادر الخارجية (BPO) يؤدي إلى:

م	العبارات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1-	تطبيق نظام وسلسلة التوريد البيئية يعطى الشركة القدرة على إنتاج منتجات متنوعة تفي بمتطلبات العملاء واحتياجاتهم	لا	لا	لا	لا	لا
2-	تنوع المنتجات لتفي بمتطلبات العملاء يتطلب عدم تكديس المخازن بالبضائع غير المباعة وغير المطلوبة	لا	لا	لا	لا	لا
3-	تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى إحكام الرقابة على موارد الشركة لتمكينا من الاستفادة بكل مواردها لإنتاج منتجات متعددة تفي بأذواق العملاء	لا	لا	لا	لا	لا
4-	تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تحفيز العملاء في طلب منتجات الشركة وبالتالي تشجيع الشركة لإنتاج منتجات متعددة تفي بمتطلبات الأسواق المحلية والعالمية	لا	لا	لا	لا	لا
5-	تطبيق عمليات المصادر الخارجية BPO يؤدي إلى اعطاء الشركة القدرة على الاستعانة بالغير لإنتاج المنتجات التقليدية وتفرغ الشركة ذاتها لإنتاج منتجات مبتكرة وهذا يمكن الشركة من تنوع منتجاتها وانتشارها على المستوى المحلي والدولي	لا	لا	لا	لا	لا
6-	لا تستطيع الشركة بدون استخدام عمليات الخارجية BPO تنوع منتجاتها بالقدر التي تستطيع من خلاله الإيفاء بمتطلبات العملاء الكثيرة و المتطورة	لا	لا	لا	لا	لا
7-	تطبيق المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) وسلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية (BPO) يلزم الشركة باستخدام أحدث الوسائل التكنولوجية في كل أنشطة الشركة مما يؤدي إلى زيادة قدرة الشركة على تنوع منتجاتها مما يتناسب مع أذواق العملاء المختلفة المحلية والعالمية	لا	لا	لا	لا	لا

8- أخرى

### 4- من وجهة نظر سيادتكم ما هو النظام الأكثر تأثيراً من الأنظمة الثلاثة (JIT, TQM, BPO) في تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة (زيادة التكلفة، التمييز، التركيز)

م	العبارات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1-	تطبيق نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهو زيادة التكلفة والتمييز، التركيز مما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة	لا	لا	لا	لا	لا
2-	تطبيق سلسلة التوريد البيئية يؤدي إلى تدعيم الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتمييز والتركيز مما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة	لا	لا	لا	لا	لا



م	العبارات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
3-	يؤدي تطبيق عمليات المصادر الخارجية BPO يؤدي إلى تدعيم استراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة	لا	لا	لا	لا	لا
4-	الترايط بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) و سلسلة التوريد البيئية مع عمليات المصادر الخارجية BPO يدعم أكثر الاستراتيجيات التنافسية المختلفة وهي زيادة التكلفة والتميز والتركيز فيما ينعكس على زيادة الحصة السوقية للشركة	لا	لا	لا	لا	لا
5-	أخرى					

5- ما رأي سيادتكم أن التكامل بين من نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT وإدارة الجودة الشاملة TQM مع عمليات المصادر الخارجية BPO يحقق الآتي:

م	العبارات	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1-	الاستمرار في تقديم منتجات مبتكرة وجديدة للسوق المحلي والعالمى	لا	لا	لا	لا	لا
2-	زيادة رضا العميل	لا	لا	لا	لا	لا
3-	خفض التكلفة وزيادة الحصة السوقية	لا	لا	لا	لا	لا
4-	الوصول الى مستوى الفاقد والاختفاء الى الصفر	لا	لا	لا	لا	لا
5-	رفع مستوى الجودة وتحسين الانتاجية	لا	لا	لا	لا	لا
6-	التسليم في الوقت المحدد للعملاء	لا	لا	لا	لا	لا
7-	تأييد الادارة العليا للتحسين والتطوير	لا	لا	لا	لا	لا
8-	تحسين تقييم الاداء والمساعدة في اتخاذ القرار	لا	لا	لا	لا	لا
9-	ضمان الاستمرار والبقاء في الاسواق المحلية والعالمية	لا	لا	لا	لا	لا
10-	دعم المركز التنافسي للشركات الصناعية	لا	لا	لا	لا	لا
11-	أخرى					